جامعة قاصدي مرباح– ورقلة–
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر – أكاديمي–
كلية: العلوم اقتصادية، العلوم تجارية وعلوم التسيير
الفرع: العلوم التجارية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب: محمد الصديق بوبكر

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

–دراسة ميدانية انتقادية لآراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين بولاية ورقلة على ضوء الضوابط المهنية والممارسات الميدانية–

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/09/28

أمام اللجنة المتكونة من السادة:

– الأستاذ / خالد مقدم (جامعة قاصدي مرباح . ورقلة) رئيسا ومناقشا.
– الأستاذ /محمد العربي قزون (جامعة قاصدي مرباح . ورقلة) مشرفا ومقررا.
– الأستاذ / الهاشمي حجاج (جامعة قاصدي مرباح . ورقلة) ممتحنا ومناقشا.

السنة الجامعية: 2016/2015

بسم الله الرحمن الرحيم

دعـــاء

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا باليأس إذا أخفقنا، و ذكرنا دائما أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح، اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ منا تواضعنا وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ منا اعتزازنا بكرامتنا

ربنا تقبل منا هذا الدعاء

آمين..... آمين..... أمين

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف الخلق أجمعين سيدنا وحبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله رضوان الله عليهم أجمعين.

قال رسول الله (ص) " **من صنع إليكم معروفا فكافئوه فان لم تجدوا ما تكافئوه به فادع له حتى ترو أنكم كافأتموه** ".

إلى من قال الله في حقهما: " **واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا**".

إلى أعز ما أملك وأغلى ما وهبه الله لي في هذه الدنيا، إلى ولي نعمتي ومرشدي إلى طريق النور والذي لا أنسى فضلهما ما حييت، إلى رمز قوتي وفخري أبي وأمي حفظهما الله، أدامكما الله تاجا فوق راسي.

إليهما أقدم كل الامتنان والتقدير وخالص الشكر.

إلى إخواني وأخواتي الأعزاء، وإلى كل أفراد العائلة، إلى كل الأحباب والأصدقاء.

إلى اعز صديق إلى قلبي "**العلواني محمد الشافعي**"

إلى الأستاذ المشرف "**قزون محمد العربي**"

إلى جميع عمال الجمارك الجزائرية

إلى كافة طلاب دفعة 2016/2015 تخصص دراسات محاسبة و جبائية معمقة

وإلى كل من يعرفني في حياتي العملية واليومية.

إلى كل من قدم يد المساعدة والنصح.

إلى كل من حاملته ذاكرتي و لم تحمله مذكرتي إلى هؤلاء أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع.

وشكرا.

"**محمد الصديق**"

شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم **"من لا يشكر الناس لا يشكر الله"** حديث صحيح.

أولا نحمد الله ونشكره على منحنا القدرة لإتمام هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل ونخص بالذكر الأولياء الأعزاء.

جميع أساتذة قسم العلوم التجارية وخاصة الأستاذ المشرف **"قزون محمد العربي"** الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه.

وإلى أعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه.

كما نشكر جميع عمال مكتب المحاسبة **"بن داود عبد الرزاق"** لما قدموه لي من معلومات قيمة أفادتني في بحثي المتواضع هذا خلال فترة التربص وهذا رغم انشغالاتهم.

وإلى كل الأصدقاء والعائلة والأحباب وجازاهم الله خيرا.

والى جميع عمال الجمارك الجزائرية بورقلة

إلى كل من ساهم ولو بالكلمة الطيبة في إعداد هذا العمل المتواضع سائلين المولى تبارك وتعالى أن يجزيهم عنا وعن الأمة الإسلامية كل الخير إنه وليّ ذلك والقادر عليه.

"محمد الصديق"

ملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتلبي احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ولمعالجة هذه الإشكالية اقتضى الباحث دراسة المراجعة القانونية من جانبيها القانوني والمالي في الجزائر.

اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة مقسمة على محورين حيث يصب كل محور في فكرة فرضيات الدراسة، وقد تم توزيعه على مستوى ولاية ورقلة، حيث شملت عينة الدراسة خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج "SPSS" وبرنامج "EXCEL"، ولاختبار الفرضيات استخدمنا اختبار T للعينة الواحدة One-sample statistics.

حيث توصلنا إلى أن لمحافظ الحسابات دور كبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الكفاءة والاستقلالية التي يتمتع بها.

الكلمات المفتاح:

محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية.

RESUME:

L'étude vise à déterminer le rôle du commissaire aux comptes dans l'évaluation du système de contrôle interne et qu'il reflète la situation réelle de l'entreprise, et rencontre les différentes parties ont utilisé des états financiers, et pour remédier à ce problème, il fallait un chercheur qui étudie l'examen juridique des côtés juridiques et financiers en Algérie.

Nous avons déployé dans notre étude les questionnaires don les questions sont subdivise en deux (02) axes, chaque axe répond a une idée des hypothèses de l'étude., les questionnaires ont été distribués au niveau de la wilaya de Ouargla, et on a touche principalement les professionnels à savoir les experts comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agrées, et pour l'analyse des questionnaires nous avons adopte le programme SPSS et l'Excel.

Et pour le choix des hypothèses nous avons utilise le test T pour chaque échantillon (one simple statistics).

Enfin nous avons conclus que le commissaire aux comptes un grand rôle dans l'évaluation du système de contrôle interne grâce à l'efficacité et à l'indépendance apprécié par.

MOTS CLES:

Le commissaire aux comptes, Le système de contrôle interne.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
ملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال البيانية	VIII
قائمة الاختصارات والرموز	IX
قائمة الملاحق	X
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	**01**
المبحث الأول: الأدبيات النظرية السابقة لموضوع الدراسة	03
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة	29
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	**38**
المبحث الأول: طرق وأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية	40
المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها	47
خاتمة	63
قائمة المصادر والمراجع	67
الملاحق	72
الفهرس	85

قـائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1 - 2)	توزيع عينة الدراسة	40
(2 - 2)	مقياس تحديد الأهمية النسبية "ليكارت الخماسي"	42
(3 - 2)	مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول	44
(4 - 2)	مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	45
(5 - 2)	صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة	46
(6 - 2)	قيمة معامل Cronbach's Alpha لمحاور أداة الدراسة	46
(7 - 2)	توزيع أفراد الدراسة وفقا لمتغيرات العمر	47
(8 - 2)	توزيع أفراد الدراسة حسب الوظيفة	48
(9 - 2)	توزيع أفراد الدراسة وفقا لسنوات الخبرة في العمل	49
(10- 2)	توزيع أفراد الدراسة وفقا للمؤهل العلمي	50
(11-2)	توزيع أفراد الدراسة وفقا للتخصص	51
(12-2)	معايير تحديد الاتجاه	52
(13-2)	نتائج الفرضية الأولى	53
(14-2)	نتائج الفرضية الثانية	56
(15-2)	نتائج اختبار T-Student الفرضية الأولى	59
(16-2)	نتائج اختبار T-Student الفرضية الثانية	60

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1-1)	الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	16
(2-1)	المكونات الخمس للرقابة الداخلية	19
(3-1)	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	22
(4-1)	استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية	25
(5-1)	بعض أشكال ورموز خرائط التدفق.	26
(6-1)	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	28
(1-2)	عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	48
(2-2)	عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية	49
(3-2)	عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	50
(4-2)	عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	51
(5-2)	عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص	51
(6-2)	درجة أهمية المحور الأول حسب وجهة نظر عينة الدراسة	55
(7-2)	درجة أهمية المحور الثاني حسب وجهة نظر عينة الدراسة	58

قائمة الاختصارات والرموز

اختصار الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
AICPA	مجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين	American Institute of Certified Public Accountants
OECCA	منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين	Ordre des Experts–Comptables et Comptables Agréés
SPSS	المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for the Social Sciences

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
ملحق رقم (01)	الاستبيان	73
ملحق رقم (02)	مخرجات SPSS	76

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
البسملة.....	---
دعاء.....	II
الإهداء	III
الشكر	IV
ملخص الدراسة	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة المختصرات	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الجداول	IX
قائمة الملاحق	X
المقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	01
تمهيد	02
المبحث الأول: الأدبيات النظرية –الإطار المفاهيمي للدراسة.....	03
المطلب الأول: المراجعة القانونية في الجزائر.....	03
الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.....	03
الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات وتعيينه وموانع تعيينه	04
الفرع الثالث: مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات.....	06
المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية.....	10
الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وأهميتها.....	10
الفرع الثاني: أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية ومشاكلها.....	11
الفرع الثالث: أسس وقواعد تأدية نظام الرقابة الداخلية.....	16
الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.....	22
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.....	29
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....	29
الفرع الأول: الدراسات العربية.....	29
الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية.....	34
المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة.....	35
الفرع الأول: أوجه الشبه والاختلاف.....	35

الفرع الثاني: مميزات الدراسة.....	36
خلاصة الفصل	37
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	38
تمهيد	39
المبحث الأول: الطريقة والإجراءات	40
المطلب الأول: طريقة الدراسة	40
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة.....	40
الفرع الثاني: اعداد الاستبيان	41
الفرع الثالث: هيكل الاستبيان	41
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة	42
الفرع الأول: تحكيم الاستبيان	42
الفرع الثاني: معالجة نتائج الاستبيان.....	42
الفرع الثالث: خصائص السيكوميترية (الصدق والثبات) لأداة الدراسة	43
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة	47
المطلب الأول: أساليب الإحصائية المتبعة.....	47
الفرع الأول: خصائص عينة الدراسة	47
الفرع الثاني: دراسة النتائج المتعلقة باراء المستجوبين اتجاه محور الاستبيان.....	52
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج	59
الفرع الأول: اختبار الفرضيات	59
الفرع الثاني: مناقشة النتائج.....	60
خلاصة الفصل	62
الخاتمة	63
قائمة المراجع	67
قائمة الملاحق	72
فهرس المحتويات	85

مقدمة

إن التطور الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر وغير مباشر في المؤسسة مما اوجب على المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب على هذه الوظيفة أن تعمل على تحقيق السياسات والأهداف المسطرة من قبل المؤسسة، وعلى هذا الأساس تم استحداث نظام رقابة داخلي لمساعدة المؤسسة على تطبيق ومتابعة تلك السياسات والأهداف.

أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد وقادر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح محافظ الحسابات يلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، فهنا نقول ان عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة، فيبدأ أولا بالتعرف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية، التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة، من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق أهداف الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السلامة والمصداقية من خلال فرض أدوات الرقابية، وبعدها إصدار التقرير النهائي.

ويعد نظام الرقابة الداخلية في مفهومه العام أداة فعالة في إدارة المؤسسة، حيث يبرز للمؤسسة مدى التناسق في تنفيذ برامجها وأهدافها، فهو يلعب دورا في منع واكتشاف الأخطاء وحماية أصول المؤسسة، لذا يرتكز نظام الرقابة الداخلية على إعطاء مؤشرات استدلالية للمؤسسة عن سير عملها وتكون وسيلة لاكتشاف الانحرافات.

1. **تحديد صيغة الإشكالية:**

من هذا المنطلق وعلى ضوء ما سبق ذكره، فإن إشكالية البحث يمكن صياغتها كمايلي:

ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ؟

وان هذا التساؤل الرئيسي يقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أهم المساهمات الممكن تقديمها من طرف محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر التشريعات المهنية ؟
- ما هي مختلف الجوانب الممكن تحيينها على مستوى نظام الرقابة الداخلية خلال التدخل الميداني لمحافظ الحسابات ؟

2. الفرضيات:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة والأدبيات النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة تم صياغة الفرضيات على النحو التالي:

- تحدد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 مهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

3. أهمية الموضوع:

- تكمن أهمية الدراسة هذا في كونها تسلط الضوء على احد الجوانب المهمة في مجال نظام الرقابة الداخلية ومحافظة الحسابات في الجزائر خاصة انه يتطرق للتباين الموجود بين الضوابط القانونية والممارسات الميدانية.

4. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على تحديد التشريعات المهنية حسب القانون 01/10 لمحافظ الحسابات؛
- معرفة قدرة محافظ الحسابات على الاستجابة لمسؤولياته ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

5. أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا للموضوع يعود للأسباب التالية:

- الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية؛
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

6. حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة محافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في تحسين وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. وبالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة على مستوى عينة من آراء مجموعة من المهنيين والاكاديميين بولاية ورقلة.

7. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

- من أجل الوصول إلى هدف الموضوع والإجابة عن مختلف الأسئلة السابقة طرحها، سيتم الاعتماد على منهجين الأول المنهج الوصفي لمحافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتوضيح سياسة التوصيل الفعال في الموضوع، أما الثاني

المنهج التحليلي حيث تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على استبيان واستنتاج أسئلته حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، لجمع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات البحث، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض (الطرق الإحصائية) مثل أدوات الإحصاء الوصفي وبعض البرامج الإحصائية منها SPSS رقم 23 بالإضافة إلى برنامج معالج الجداول EXCEL، من أجل ربط وإسقاط الجانب النظري على التطبيقي وتوضيح واقع محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسات لزيادة رصيد المعرفة عن الموضوع.

8. صعوبات البحث:

واجه الباحث في إعداد هذا البحث عدة صعوبات نذكر منها:

- ضيق الوقت، حيث وجد الباحث صعوبة في تسيير وقته؛
- عدم استجابة محافظي الحسابات بالنسبة للوثائق المطلوبة وذلك لسرية المعلومات.

9. هيكل البحث:

- انطلاقا من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين؛
- جاء الفصل الأول حول الجانب النظري تحت عنوان "**الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية**" والذي تضمن مبحثين، حيث اهتم المبحث الأول: الأدبيات النظرية السابقة لموضوع الدراسة، أما المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة؛
- يليه الفصل الثاني حول الجانب التطبيقي والذي تضمن أيضا مبحثين، حيث تناول المبحث الأول: طرق وأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، بينما تناول المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها؛
- ثم ننهي بحثنا في الأخير بخاتمة عامة تشتمل على الإجابة عن الأسئلة المطروحة في الإشكالية والنتائج المستخرجة من اختبار الفرضيات، ومن ثم إعطاء مجموعة من النتائج العامة للبحث وختاما باقتراحات حول الموضوع.

تمهيد:

إن التطور الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر وغير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب على هذه الوظيفة أن تعمل على تحقيق السياسات والأهداف المسطرة من قبل المؤسسة، وعلى هذا الأساس تم استحداث نظام رقابة داخلي لمساعدة المؤسسة على تطبيق ومتابعة تلك السياسات والأهداف.

أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح محافظ الحسابات يلعب دور اً هاماً في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وكذا مساعدتها في بلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط الموضوعة من قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما يساعدها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، وذلك سعيا من المؤسسة إلى الوصول لأداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها وأهدافها.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة القانونية في الجزائر وذلك من خلال تقديم محافظ الحسابات ومدى تمتعه بالاستقلالية والكفاءة المهنية وكيفية ممارسته للمهنة ومعرفة مسؤوليات والتزامات محافظ الحسابات، ومن ثم تطرقنا للتعرف على الإطار العملي لمهنة محافظ الحسابات أي كيف يتم تعيينه وذلك من خلال معايير المراجعة المتعارف عليها التي بدورها حددت الإجراءات والخطوات العامة لانجاز مهمة محافظ الحسابات، وأيضا سنتناول ماهية نظام الرقابة الداخلية.

في هذا الفصل، سنتطرق إلى مبحثين وهي:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية السابقة لموضوع الدراسة.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية – الإطار المفاهيمي للدراسة–

المطلب الأول: المراجعة القانونية في الجزائر

لقد تأخرت الجزائر في مجال تنظيم مهنة التدقيق والمحاسبة إذا ما قورنت بالدول المتقدمة فقد كانت هذه المهنة غير منتظمة.

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

أولا: تعريف محافظ الحسابات

التعريف الأول: حسب القانون 10-01 " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة وانتظام حسابات الشركات والهيئات ومطابقتها تماما بموجب أحكام التشريع المعمول به"[1].

التعريف الثاني: عرفه القانون التجاري حسب المادة 715 مكرر4 على انه " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[2].

التعريف الثالث: ويعرف كذلك على انه:"كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد".

ونستطيع تعريفه أيضا بأنه "ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحين أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية"

ثانيا: شروط ممارسة المهنة

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

"لممارسة مهنة الخبير أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية"[3]:

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

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

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

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

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

---

[1].الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 16رجب1431الموافق ل29يونيو2010، العدد42، المادة22، ص7.

[2].القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر1993، ص184.

[3] .نفس المرجع السابق القانون 01/10 المادة8، ص5.

5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات وتعيينه وموانع تعيينه

أولا: مهام محافظ الحسابات

أثناء القيام بمراقبة الحسابات لمؤسسة يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام والتي نصت عليها المادة 23 من القانون 01/10 وهي كالتالي:[1]

أ –المهام العادية: حسب المادة 23 و 24 من القانون 10-01 فإن المراجع القانوني يكلف بالمهام التالية:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في التقرير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة لكل نقص قد يكشفه والذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
- ✓ إذا كانت المؤسسة تعد حسابات مدمجة فإن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام هذه الحسابات وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس المؤسسة؛
- ✓ يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية وصحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.

ب –المهام الخاصة: بالإضافة إلى المهام العامة (العادية) السابقة يقوم المراجع القانوني في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها:

- ✓ اطلاع الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات؛
- ✓ في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة؛
- ✓ تقدير حصص المساهمين؛
- ✓ إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛
- ✓ دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛
- ✓ التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال؛
- ✓ إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛
- ✓ مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات؛
- ✓ أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 25.24.23، مرجع سبق ذكره، ص 07.

ثانيا: تعيين محافظ الحسابات: عملية اختيار محافظ الحسابات عملية معقدة وشاقة لذالك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم لمفاضلة بينهم وذلك حسب المادة 27/26 من القانون 01/10:[1]

- ✓ يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة فقط؛
- ✓ يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته؛
- ✓ يجب الحصول على قائمة لجميع محافظي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع المعلومات المتكاملة عنهم؛
- ✓ يتم اختيار ثمانية محققين من تلك القائمة؛
- ✓ يطلب منهم تقديم عرض مبدئي؛
- ✓ يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق المراجعة؛
- ✓ يتم مقابلة محافظي الحسابات الثمانية، وطلب أي معلومات إضافية ويتم تصفيتهم إلى ثلاثة فقط؛
- ✓ يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضة الرسمي المفصل؛
- ✓ تتم المفاضلة بين محافظي الحسابات الثلاث بواسطة لجنة الاختبار.

ويجب الإشارة إلى أن اللجنة التي تتم من خلالها تعيين محافظ الحسابات هي التي تقم بعزله أو تغييره وهذا في جميع المؤسسات لأن عند تعيينه توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسة.

ثالثا: موانع تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 715 من القانون التجاري: لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:[2]

- ✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين في الإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة المؤسسة؛
- ✓ القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال للمؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر(10/1) رأس مال هذه المؤسسات؛
- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتب، أما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- ✓ الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛
- ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 07

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق ، ص 189

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات التالية:

أولا: المسؤولية المدنية

1. تعريف المسؤولية المدنية

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

و يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء اتجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة[2].

2. شروط قيام المسؤولية المدنية:

1.2. شروط قيام المسؤولية العقدية: تثار بمجرد الإخلال بأحد شروط العقد.

2.2. شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:

أ/ الخطأ: يعد محافظ الحسابات مسؤول عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء أكان ممارسا بصفة فردية أو بصفة جماعية ولا يعد مسؤول عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة و المسيرون[3]، إلا إذ لم يكشف عنها في تقديره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715 مكرر 2/14 من القانون التجاري الجزائري.

وبما أن المادة 52 من القانون 01/10 المتعلقة بالمهن الثلاث الجديدة أعطت الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة في إطار شركة مدنية بخبراء مهنيين لحسابه و تحت مسؤوليته فيعد إذن بموجب ذلك مسؤول مدنيا إذا ارتكب فرد من مجموعته أو أحد أعوانه خطا تنتج عنه المسؤولية المدنية.[4]

ويكمن خطا محافظ الحسابات في:

- ✓ إما بالنقص في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات أو بالتأخر في إتمام المهام الموكلة إليهم أو الاكتفاء بالمراقبة السريعة لـ لقوانين والسجلات؛
- ✓ الامتناع عن مراقبة الحسابات لمدة تسعة أشهر؛
- ✓ عدم إفشاء التزوير المسجل في الحسابات وعدم انتظامها؛
- ✓ القيام بمراقبة بسيطة وسطحية للحسابات .....

[1].نفس المرجع السابق، القانون 10-01، ص10.

[2].شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12،جامعة سطيف 01، 2012، ص96.

[3]Nacer-Eddine Sadi & Ali Mazouz / **La Pratique du Commissaire Aux Comptes enAlgérie; tome 01** / **Société Nationale de Comptabilité** – 1993 / page 71.

[4]بن جميلة محمد ،مرجع سابق ،ص114و115

وبالتالي على محافظ الحسابات أن يقوم بمراجعة العمليات الدخلة ضمن مجال اختصاصاته وأن يبحث عن الأخطاء المحتمل وقوعها والاختلاف بين المبدأ (الالتزام ببدل العناية و توفير الوسائل) والاستثناء (الالتزام بتحقيق نتيجة)يمكن في صور الأخطاء التي يرتكبها محافظ الحسابات، و طبقا للقواعد العامة لا يمكن اعتبار محافظ الحسابات مسؤول مدنيا بمجرد وقوع الخطأ لكن يجب أن يتسبب هذا الخطأ في حدوث ضرر أكيد.[1]

ب/ الضرر: لا تنعقد المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات إلا في حالة وقوع ضرر للشركة أو للغير طبقا للمادة 02/610 من القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعليا وقابلا للتقييم أي أن الضرر ذو طبيعة تعويضية إضافة لكونه مباشرا وشخصيا وأكيد يمس حقا معنيا للشركة أو للغير، وبصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يرتب خسارة مالية للشركة أو للغير الذي يتعامل معها.[2]

ج/ العلاقة السببية:[3] قد توجد السببية دون وجود الخطأ وقد يوجد الخطأ دون وجود السببية ويراد بها قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وبين الضرر الذي أحدثه والذي أصاب المضرور، فلقد أجمع الفقهاء على أنه من الصعب إثبات هذه العلاقة السببية لأن المسؤولية تقوم أساسا على خطأ الامتناع أي أن عدم قيام المحافظ بعمله أدى إلى وقوع الخطأ وكذلك لصعوبة إثبات الطابع السلبي لهذه العلاقة فإذا استطاع طالب التعويض إثبات الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما فله طلب التعويض جراء الضرر الذي أصابه، وبالمقابل لمحافظ الحسابات نفي المسؤولية عنه إذا أثبت أنه قد بدل عناية محافظ الحسابات العادي، كما تنفي مسؤولية محافظ الحسابات في إطار ثلاث حالات و هي:

- في حالة عدم وجود خطأ
- في حالة خطأ الغير
- في حالة وجود قوة قاهرة

ثانيا: المسؤولية الجزائية

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في اخلقه للحياة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة،وبذلك فان محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء.

هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فانه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤوليات.[4]

ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يُعاقب عليه القانون، كما جاء في نص المادة 62 من قانون 01/10 على أنه " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

---

[1] بن جميلة محمد، مرجع سابق ،ص من 115 الى 117

[2] J. Moneger& T. Granier / le commissaire aux comptes / DALLOZ 1995 / page 145 .

[3] بن جميلة محمد، مرجع سابق ،ص من117 الى 120

[4] Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audité. Editions Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010, p. 269.

ويمكن تعريفها بناءًا على ذلك بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توفر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها.

وما يميز المسؤولية الجنائية عن المسؤوليتين المدنية والتأديبية هو انأ هذا الأخير لا يكون مسؤول عن الخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات "لا جريمة عقوبة أو تدابير امن بغير قانون"،و باختلاف الجرائم الممكن ارتكابها الشركات تختلف وصيغة محافظ لحسابات تجاهها إذ من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن اعتباره شريكا فيها، ومن هنا سنقوم بدراسة الجرائم الممكن أن يرتكبها محافظ الحسابات سوء أكانت خاصة به أم كان شريكا فيها.

الجرائم الخاصة بمحافظ الحسابات:

إدراكًا لخطورة دور محافظ الحسابات فلقد نصت مختلف التشريعات على مجموعة من الجرائم يرتكبها إخلالاً بواجباته الرقابية، فالجرائم التي تقع من طرف محافظ الحسابات إما لمخالفته للقواعد اللازمة لممارسته للمهنة أو لمخافته للقواعد المنظمة لأدائه لوظيفته.

علمًا أن ممارس مهنة محافظ الحسابات قد يكون شخصًا طبيعيًا أو شخصا معنويًا فمن البديهي مساءلة الشخص الطبيعي وفقًا للقواعد العامة أما التساؤل المطروح بالنسبة للشخص المعنوي: "هل يجوز مساءلته جزائيًا؟

إن القانون 01/10 لم يُشر إلى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي حيث أن المادة 62 لم تتضمن إشارة صريحة بإمكانية مساءلته لكن في إطار تحدثها عن الممارسة غير الشرعية (المادة 74 من القانون نفسه) لهذه المهنة أو انتحال صفة محافظ الحسابات من طرف شركة خبيرة في المحاسبة أو مؤسسة حسابية أشارت إلى العقوبة التي تُسلط على هذه المهنة.

الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة:[1]

لقد وضع المشرع الجزائري ضوابط لهذه المهنة و صنف جرائمها و أوقع عقوبات على كل مخالف القوانين على النحو التالي:

1 – جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

لقد نصت المادة (73) من القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة. [2]لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة مع الشروط المنصوص عليها في القانون 01/10.

[1] بن جميلة محمد ،مرجع سابق ،ص من 136 إلى 137

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 73 ،مرجع سابق، ص 12

2 – جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات:

حيث نصت المادة 2/74 من القانون 01/10 على هذه الجريمة بقولها " ويُعد كذلك ممارسًا غير شرعيً المهنة المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو التسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظ الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات" إن هذه الجريمة لم ترتكب دائمًا إذ إنها تقع مجرد ادعاء شخص صفة محافظ الحسابات على خلاف الحقيقة أو استخدامه صفة شبيهة بصفة محافظ الحسابات، وتكون عقوبة كل من قام بها حسب ما جاءت المادة من المادة 243 من قانون العقوبات والتي تنص على أنه "كل من استعمل لقبً متصلب مهنة منظمة قانونًا أو يستوفي الشروط المفروضة لحملها يُعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 دج إلى 5.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين".

3 – جرائم عدم الملائمة القانونية :

لقد نصت المادة 175 مكرر 6 من القانون التجاري على الشروط القانونية اللازمة لتفادي الوقوع في عدم الملائمة.

كما تضمن القانون 10/01 المتعلق بالمهندسين الثلاث الجديد حالات التنافس والموانع حيث يتعرض كل من لا يحترمها إلى متابعة جزائية طبقا لنص المادة 829 من القانون التجاري التي تنص على:" يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخصية يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.

ثالثا: المسؤولية الانضباطية

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

ومن بين هذه المخالفات ما يلي:

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

المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يرتكز عليها المراجع عند إعداده لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أنّ ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة. ويجب أن يستمر المراجع في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.

الفرع الأول: نظام الرقابة الداخلية وأهميته

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد المراحل التي مرت بها لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

– فقد عرفتها لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين "AICPA " الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة[1].

– وعلى حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين "OECCA" الفرنسية: "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية للإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"[2].

– أما معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز فقد قدم تعريف للرقابة الداخلية و قد أوضح فيه أنها: ""لا تعني فقط الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المنشأة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع[3].

ويمكن لإعطاء تعريف بسيط وواضح للرقابة الداخلية والمتمثل في: الرقابة الداخلية هي مجموعة من القواعد والسياسات وإجراءات العمل داخل المؤسسة والتي تهدف إلى تطبيق التعليمات واللوائح القانونية للمؤسسة.

ذلك لحماية أملاكها ودقة المعلومات المحاسبية لقوائمها المالية، وحديثا أصبحت المؤسسة تعتمد على الأساليب العلمية لتحقيق هذه المراقبة كالميزانيات التقديرية، التحاليل الإحصائية، المراجعة الداخلية من أجل أن يكون نظام مراقبتها الداخلية فعال يحقق الأهداف المراد الوصول إليها.

---

[1]. عبد الوهاب نصر علي، السيد شحاتة شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص54.

[2]. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص85.

[3]. ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص121.

ثانيا: أهمية نظام الرقابة الداخلية

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم مستقل لفعالية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية مايلي:[1]

أ. نجاح وكفاءة وفعالية ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة.

ب. زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.

ت. مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة.

ث. مدى ما يقوم له المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرامج مراجعه ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من أجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع المراجعة.

ج. المراجعة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها ويمثل ذلك جوهر الرقابة لداخلية السليمة التي يجب أن كون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

– ويعتبر نظام الرقابة الداخلية في منتهى الأهمية لأنه ذا أهمية بالنسبة للمحاسب والمراجع الداخلي والخارجي، ففي الشركات الكبيرة الحجم تتوقف دقة التقارير ومدى الاعتماد عليها سواء بواسطة الإدارة أو الجهات الخارجية على دقة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، وتعتمد إجراءات المراجعة التي يضعها المراجع الداخلي إلى درجة كبيرة على درجة الرقابة الداخلية في المنشأة وما يترتب على ذلك من قصر الوقت المخصص لمراجعة كل عملية بالتفصيل، فقد أصبح من الضروري التحول من المدخل التفصيلي في المراجعة "مراجعة كل عملية من العمليات"

فعندئذ تكون المراجعة التفصيلية اقل ضرورة، وبناءا على ذلك فإنه إذا كان من الممكن إجراء اختبارات مرضية على عينة من العمليات فإنه يمكن أن نفترض أن العمليات المماثلة ينطبق عليها نفس نتائج تلك الاختبارات ويتطلب هذا بطبيعة الحال ضرورة استخدام أساليب المعاينة الإحصائية تعميم النتائج التي تصل إليها بالنسبة لتلك العينة[2].

– ونظرا للأهمية الكبرى إن الرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة، أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية، التي تهدف إلى تقييم دورها والعمل على زيادة فعالية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه المنشآت.

وقدمت مثل هذه الدراسات العديد من البرامج والإجراءات الخاصة بتطوير وتحسين مستويات التقرير الإداري للرقابة الداخلية وتحسين أسس محاسبية المسؤولية وقواعد وإجراءات المحاسبة والرقابة الداخلية للإدارة داخل الوحدات والمنشآت المختلفة وبينت هذه الدراسات أن هناك أهمية كبرى للثقة في نظم الرقابة الداخلية بالنسبة لمختلف الأعمال والأنشطة داخل هذه المنشآت[3].

الفرع الثاني: أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية ومشاكلها

أولا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

حسب محمد سرايا الهدف الأساسي من نظام الرقابة يتمثل في:

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

[1] . محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 86.

[2]. أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية، 1992، ص 168.

[3]. محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 83.

وتختلف طريقة تحقيق هذا الهدف باختلاف حجم المنشأة حسبه، أما من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية فنستطيع حصر الأهداف التالية:

- **التحكم في المؤسسة:**

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها في نفقاتها وتكاليفها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة وينبغي عليها تحديد أهدافها هياكلها، طرقها وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها[1].

- **حماية الأصول:**

الأصول المقصود حمايته تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية والعقارات والتجهيزات والأصول المتداولة كالنقدية والمخزونات...، وتتم حماية الأصول الثابتة بصياغتها والمحافظة عليها ضد السرقة الاختلاس والغش والأخطاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلا، وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول[2].

- **دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها:**

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات الموضوعة تعطي صورة عادلة على وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل وفي الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدة، وترتبط المعلومة المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة تلك العمليات التي تعتبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها بالدفاتر والمحاسبة عن نتائجها.

- **تشجيع العمل بكفاءة:**

إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتحفيظها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعني للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسينا في مردودية المؤسسة[3].

- **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:**

- إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تغطي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شانه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة
- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه.
- يجب توافر وسائل التنفيذ.
- يجب أن يكون واضحا (مفهوما).
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

[1]. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 90.

[2]. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير في ظل المعايير الأمريكية الدولية، مؤسسة أوراق للخدمات الحديثة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1999، ص 246.

[3]. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 91 و92.

ثانيا: أنواع الرقابة الداخلية ومشاكلها

1. الرقابة الإدارية:

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

وتتمثل بالخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات المعنية أساسا بتحقيق الكفاءة الإنتاجية والدعم العملي للالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والخطة الإستراتيجية والتي ترتبط بصورة غير مباشرة عادة بالسجلات المالية فنظم الرقابة الإدارية هي ''مجموعة من النظم والأساليب التي تساعد في فحص وتقويم جميع نواحي الوحدة بهدف تحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية'' [1].

وكما عرفت أيضا أنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، وعادة ما تتعلق هذه الأساليب بطريقة غير مباشرة بالسجلات الآلية، وتشتمل تلك الأساليب والإجراءات على التحليل الإحصائي، ودراسات الزمن والحركة وبرامج تدريب الموظفين ورقابة الجودة.

وترتبط معظم أساليب الرقابة الإدارية بأقسام التشغيل الأصلية وتتركز فيها وليس في قسم الحسابات أو الإدارة المالية، ونظرا لعدم ارتباط هذه الأساليب بطريقة مباشرة بالسجلات المالية لذلك فهي لا تخضع عادة للتقسيم من مراجع الحسابات الخارجي، ومن ناحية أخرى إذا اعتقد المراجع أن بعض أساليب الرقابة الإدارية في بعض الحالات لها تأثير هام على سلامة السجلات المالية.

وإمكانية الاعتماد عليها، فإنه من الضروري أن يأخذ بالاعتبار الحاجة إلى تقييم مثل هذه الأساليب الرقابية، فعلى سبيل المثال قد يرى المراجع في بعض الحالات الخاصة ضرورة تقييم السجلات الإحصائية التي تحتفظ بها أقسام الإنتاج أو غيرها[2].

2) عناصر الرقابة الإدارية:

- تحديد الهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع توصيف دقيق تمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
- وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها:
  - قواعد وأسس تقدير المبيعات.
  - قواعد وأسس تقدير الإنتاج.
  - قواعد وأسس عناصر المصروفات الأخرى.
  - قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.

[1].عبد الوهاب نصر علي، السيد شحاتة شحاتة، مرجع سابق، ص 59.

[2] .أحمد نور، مرجع سابق، ص 188.

- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة العناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها:
  - سياسات وإجراءات الشراء.
  - سياسات وإجراءات البيع.
  - سياسات وإجراءات الإنتاج.
  - سياسات التوظف والترقي بالنسبة للعاملين.
  - سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع.
  - إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع.
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج،وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة واقية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

3) أدوات الرقابة الإدارية:

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها مايلي:

- الموازنات التخطيطية (التقديرية).
- التكاليف المعيارية.
- موازنة البرامج والأداء.
- دراسات الوقت والحركة.
- التقارير الدورية.
- نظم تأهيل وتدريب العاملين.
- الإحصائية والرسوم البيانية.
- خرائط التدفق.

ويمكن للمراجع الداخلي أو الخارجي استخدام أي من هذه الأدوات في مجال تقييم الجانب الإداري للرقابة الداخلية.[1]

2. الرقابة المحاسبية:

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

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها.وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما،وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.[2].

وكما تعرف أيضا أنها خطة التنظيم وكل الطرق الإجراءات التي تخص أساسا وتتعلق مباشرة بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها، وتشتمل هذه الأساليب الرقابة عادة على نظام تفويض السلطة أو الاعتماد

[1].محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص90.

[2] . عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 58.

والمرافقة والتصديق وفصل الواجبات الخاصة بمسك الدفاتر والتقارير المحاسبية عن تلك المتعلقة بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، فضلا عن إجراءات الحماية المادية للأصول وكذا المراجعة الداخلية وتتعلق تلك الأساليب الرقابية مباشرة وجوهريا بإمكانية الاعتماد على السجلات المالية، ولهذا فهي تتطلب التقييم والدراسة من مراجع الحسابات الخارجي، وتجدر الإشارة هنا إلى أن الفصل بين الأساليب الرقابية الإدارية والمحاسبية قد يختلف من حالة إلى أخرى حسب الظروف[1].

وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة[2] وتحقيق دقة البيانات والمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، ويتم تحقيق هذا النوع من القرابة عن طريق الجوانب التالية:

أ. عناصر الرقابة المحاسبية:

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع.
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع.
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات الشروع وفقا للقراءة المحاسبية المتعارف عليها.
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبية المسؤولة عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) لتحقيق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المشروع.

ب. أدوات الرقابة المحاسبية:

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها مايلي:[3]

- المراجعة المستندية.
- المراجعة الفنية.
- الرقابة المالية.
- المراجعة الداخلية.
- الضبط الداخلي.
- النظام المحاسبي.

ج. أهمية الرقابة المحاسبية الداخلية:

وهذه الأهمية لها عدة عوامل أدت إلى ضرورة أن يأخذ المراجعون في اعتبارهم اهتماما أكبر للرقابة المحاسبية الداخلية بالمشروع[4].

أ. في عام 1977 أصدر الكونجرس الأمريكي مرسوم التطبيقات الأجنبية Foreign corrup Act يطالب المشروعات أن يعطي اهتماما خاصا لنظام الرقابة المحاسبية الداخلية.

ب. اقتنع المراجعون تماما بأهمية دراسة وتقييم الرقابة المحاسبية الداخلية في تقليل الحاجة إلى الكمية الكبيرة من اختبارات التحقيق للأرصدة المحاسبية.

---

[3]. أحمد نور، مرجع سابق، ص 188.

[2]. محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص83.

[3]. محمد السيد سرايا ، المرجع نفسه، ص87.

[4] . ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 14 و16.

ت. قام بعض المحاسبين بدراسة و تقييم الرقابة المحاسبية على أنها عنصر مستقل.

- **الفرق بين الرقابة الإدارية الداخلية والرقابة المحاسبية الداخلية:** نجد التفرقة بينهما من خلال:

الأولى: هي خطة المشروع وإجراءاته وقيوده المتعلقة بتشغيل القرار وتؤدي إلى وجود السلطات الإدارية، التحليلات الإحصائية لتقارير الأداء.

الثانية: هي خطة المشروع وإجراءاته وقيوده المتعلقة بالمحافظة على الأصول والثقة في القيود المالية ومن الأمثلة عليها نظم التصريح بالأعمال والموافقة عليها وعناصر الرقابة الفعلية على الأصول.

هناك اختلاف شامل ومفصل يتمثل في:

نظرا لارتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فإن مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقسيمها لتحديد درجة اعتماده عليها تمهيدا لتحديد نطاق فحصه في حين لا تخضع الرقابة الإدارية لتقييم مراجع الحسابات الخارجي إلا في الحدود التي يرى فيها مراجع الحسابات أن الرقابة الإدارية لها تأثير هام على سلامة السجلات والرقابة المالية[1].

الشكل رقم (01-01): الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	– حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. – التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	– التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. – التحقق من الالتزام من القوانين و اللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	– التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة طبقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. – التحقق من أن عمليات المشاة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عاما.	– التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص60.

مشاكل نظام الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية توفر ضمان معقول من أن أغراض الإدارة قد تم الوصول إليها و لكن أي نظام للرقابة الداخلية ربما لا يعمل بصورة مرضية لأسباب عدة ومن هذه الأسباب[2]:

- إمكانية الخطأ الإنساني الناتج من عدم الانتباه، غياب الذهن الخطأ في التقرير أو لإساءة فهم التعليمات.
- احتمالات تخطي التعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات خارج المؤسسة أو مع الموظفين من داخل المؤسسة.
- إمكانية أن شخصا مسؤولا أو أن الإدارة العليا تقوم بإساءة استعمال سلطتها وتخطي إجراءات الرقابة الداخلية.

الفرع الثالث: أسس وقواعد تأدية نظام الرقابة الداخلية

أولا: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

[1].عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 59 و60.

[2]. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من ناحية النظرية والعملية، دار وائل النشر، الطبعة الرابعة، الأردن، 2004، ص 88.

1. **الهيكل التنظيمي**: من أجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، فضمان نوعية المعلومات، تشجع العمل بكفاءة وتشجع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم[1].

وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي تظهر في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون ان تصميم هذا الهيكل التنظيمي يراعي فيه العناصر التالية:

- طبيعة النشاط
- حجم المؤسسة
- تحديد المديريات، تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.
- البساطة والمرونة.
- مراعاة الاستقلالية بين المديريات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول).

وتبدأ عملية التنظيم برأيه بتوظيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات كل منها ويسأل أمام مستوى إداري أعلى منه في الخريطة التنظيمية، يشرف عليه ويتابع ويبقى أداؤه باستمرار، وينبغي أن يتصف الهيكل الأساسي للتنظيم بالمرونة تسمح مع الظروف المتغيرة دون الحاجة إلى إنشاء هيكل تنظيمي جديد[2].

2. **نظام المعلومات المحاسبية**: تغطي السجلات والمستندات جميع الأدوات المستخدمة لتحقيق عمليات المشروع كافة وتسجيلها وتبويبها وقياس نتائجها، وإيصالها إلى مراكز اتخاذ القرارات ومراكز لنشاط المختلفة[3].

ووجود نظام محاسبي سليم يضمن تعميم السجلات والدفاتر المستخدمة وتحديد المستندات اللازمة وخط سيرها في المراحل المختلفة ووضع دليل مبوب للحسابات يكفل سرعة التعرف على الحسابات وتسجيل العمليات في الدفاتر، ولا شك أن استخدام الوسائل الآلية والحسابات الإلكترونية يؤدي إلى التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية الأمر الذي يدعم نظام المراقبة الداخلية[4].

وانطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي[5]:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدفقها.
- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات.
- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

3. **إجراءات تفصيلية**: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعوا إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة.

بحيث يجب أن يعرف كل شخص من العاملين بالمشروع الواجبات المسندة إليه وحدودها والأعمال والتصرفات التي تقع داخل هذه الحدود وتلك التي تقع خارجها إن التقسيم الملائم للعمل يمنع تضارب الاختصاصات أو تداخل بعضها ببعض، كما أنه يقلل بقدر الإمكان من احتمالات وقوع الأخطاء ناتجة عن غير قصد أم كانت ناتجة عن قصد.

---

[1]. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 98.

[2]. أحمد نور، مرجع سابق، ص 188.

[3]. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 270.

[4]. السيسي صلاح الدين حسن، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية، دار الوسام للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بيروت، 1998، ص 180.

[5]. محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 99، 100.

4. اختبار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن العامل الكفء يلعب دورا مهما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه.

كما أن وجود نظام للتدريب و نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماسة العاملين ويزيد من كفايتهم الإنتاجية كما ونوعا ويخلق فيهم إحساس بالتعاون فيما بينهم لتحقيق أهداف المشروع، كما أنه يشجعهم على اقتراح الإجراءات والوسائل التي تساهم في تبسيط خطوات العمل وعلاج نواحي الضعف في نظم الرقابة الداخلية، كما يراعي في اختيار الموظفين الأكفاء العناصر التالية:

- شهادة في ميدان العمل.
- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.
- الالتزام بالسياسات المرسومة.
- احترام نظام التدريب.

5. رقابة الأداء: وذلك بهدف التحقق من الالتزام بمستويات الأداء الموضوعة ثم تحديد الانحرافات عنها والبحث في أسبابها ووسائل علاجها[1]، ضمن الخصائص الهامة التي يجب أن يتميز بها نظام الرقابة الداخلية الفعال ضرورة توافر أساليب وأدوات هامة من أدوات الرقابة التي يمكن استخدامها لتحقق من أن نظام الرقابة الداخلية قد حقق أهدافه، ومن ناحية أخرى يجب لأن تتميز هذه الأساليب والأدوات بالخصائص الرئيسية التالية:[2] الملائمة، الواقعية، المرونة، عدم الازدواجية.

6. استخدام كافة الوسائل الآلية: أصبح استخدام النظم الإلكترونية شيء أساسي حيث أصبح من الصعب الاعتماد على النظام اليدوي في تشغيل هذه البيانات وعلى ذلك إذا تعرضت هذه النظم لأي اضطراب في تشغيلها يؤدي ذلك إلى عدة الاعتماد على النظام اليدوي، و أيضا المميزات التي تتمتع بها النظم الإلكترونية حيث تتعدد الأنشطة التي تقوم بها هذه الأنظمة[3].

بالإضافة إلى أن هذا الاستخدام للتشغيل الإلكتروني يوفر الآتي:[4]دقة وسرعة المعالجة.

ثانيا: مكونات ووسائل نظام الرقابة الداخلية:

1. مكونات نظام الرقابة الداخلية:

تشمل الرقابة الداخلية على خمسة فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة ويطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية وهي مشروحة بالشكل التالي:

أ. **بيئة الرقابة:** يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المنظمة في اتجاه إدارتها، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة بشيء هام سيدرك الأفراد في المنظمة ذلك وسيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعة ومن جانب آخر إذا أدرك أعضاء المنظمة عدة أهمية الرقابة، للإدارة العليا، وأن الإدارة العليا لا تدعم الرقابة، فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها[5].

ويوضح الشكل التالي أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى وبدون وجود بيئة رقابة فعالة، لن ينتج عن العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.

---

[1] . السيسي صلاح الدين حسن، مرجع سابق، ص 180.

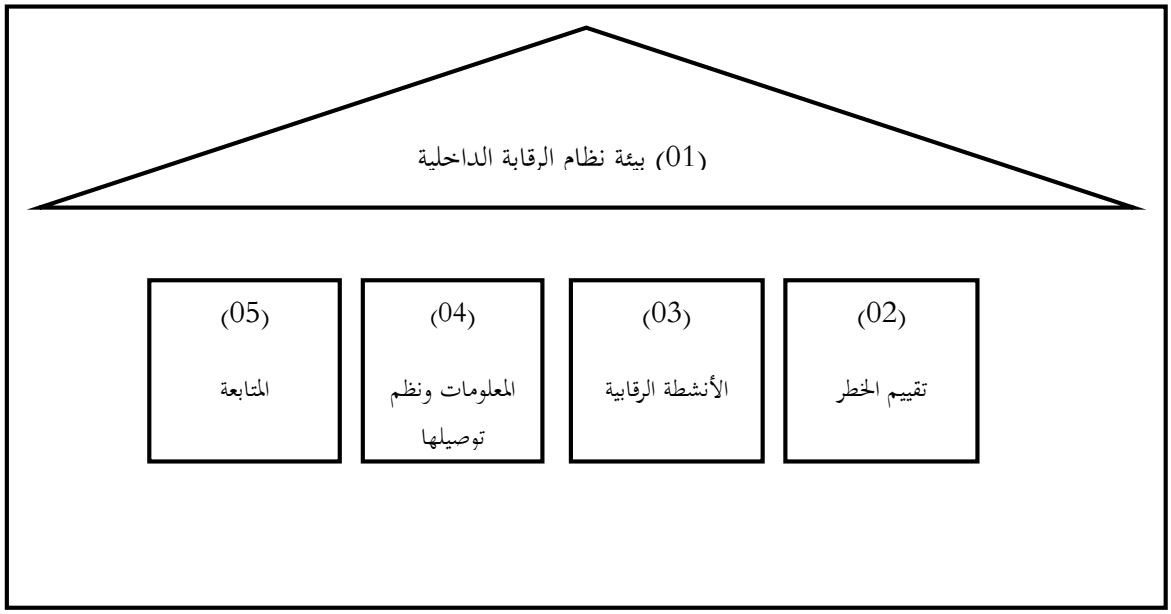
[2].محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص 124.

[3].ثناء علي القباني، رجع سابق، ص 124.

[4].محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 99، 100.

[5].ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص383.

شكل رقم (01-02): المكونات الخمس للرقابة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الرقابة والمراجعة الداخلية (الاتجاهات الحديثة)، الطبعة 2002، ص18و19.

ب. **تقدير الخطر:**

يتمثل تقويم المخاطر لأغراض في إعداد التقارير المالية في تحديد وتحليل المنشأة وإدارتها للمخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال فإن تقويم المخاطر يمكن أن يهتم بكيفية أخذ المنشاة في حسبانها لاحتمال وجود عمليات مالية غير مسجلة[1]، ولابد من تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة[2].

ت. الأنشطة الرقابية:

تتمثل الأنشطة الرقابية في السياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربعة الأخرى، التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطاء عند تحقيق أهداف الوحدة وبوجود العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة، ومع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية:[3]

- الفصل الملائم بين الواجبات.
- التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة.
- المستندان والسجلات الملائمة.
- الرقابة الفعلية على الأصول الفعلية على الدفاتر.
- الضبط المستقل للأداء.

[1].أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006، ص 389.

[2].عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 54.

[3].ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 385.

ث. المعلومات ونظم توصيلها لمستخدميها:

يركز هذا المكون على ضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة ويتم توصيل تلك المعلومات بمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى أعلى وإلى أسفل من خلال فقنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية ولا شك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

خ. تتعلق أنشطة المتابعة بالتقدير المستمر أو التقدير الدفتري لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجع الداخلي، التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة، تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين و شكاوي العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.

2. وسائل نظام الرقابة الداخلية:

أ. الخطة التنظيمية:

أجمعت تعاريف الرقابة الداخلية على ضرورة وجود خطة تنظيمية ستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تتبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات[1].

ب. الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم السائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص الإدارة في المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى، سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على من إجراءات من شانها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3.المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية[2]:

- درجة مصداقية المعلومات.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- احترام المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

[1].محمد التهامي، طواهر مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 86.

[2].ألفين ارينز، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 389

ثالثا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

ذكرنا فيما سبق مقومات نظام الرقابة الداخلية ولابد من اتخاذ الإجراءات التالية لتحقيق تلك المقومات:

1. إجراءات تنظيمية إدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات، بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسئول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وتتحد هذه الإجراءات في النقاط التالية[1]:

- تحديد الاختصاصات.
- تقسيم العمل.
- توزيع المسؤوليات.
- إعطاء تعليمات صريحة.
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

2. إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي اليوم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن الإجراءات التالية[2]:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع من الحصول على ما تريده من العمليات بسرعة.
- عدم اشتراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط المحاسبي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية...الخ.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء...
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمار ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3. إجراءات عامة:

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، وبتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة[3]، وتظم هذه الإجراءات النواحي التالية[4]:

---

[1].محمد التهامي، طواهر مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 99، 100.

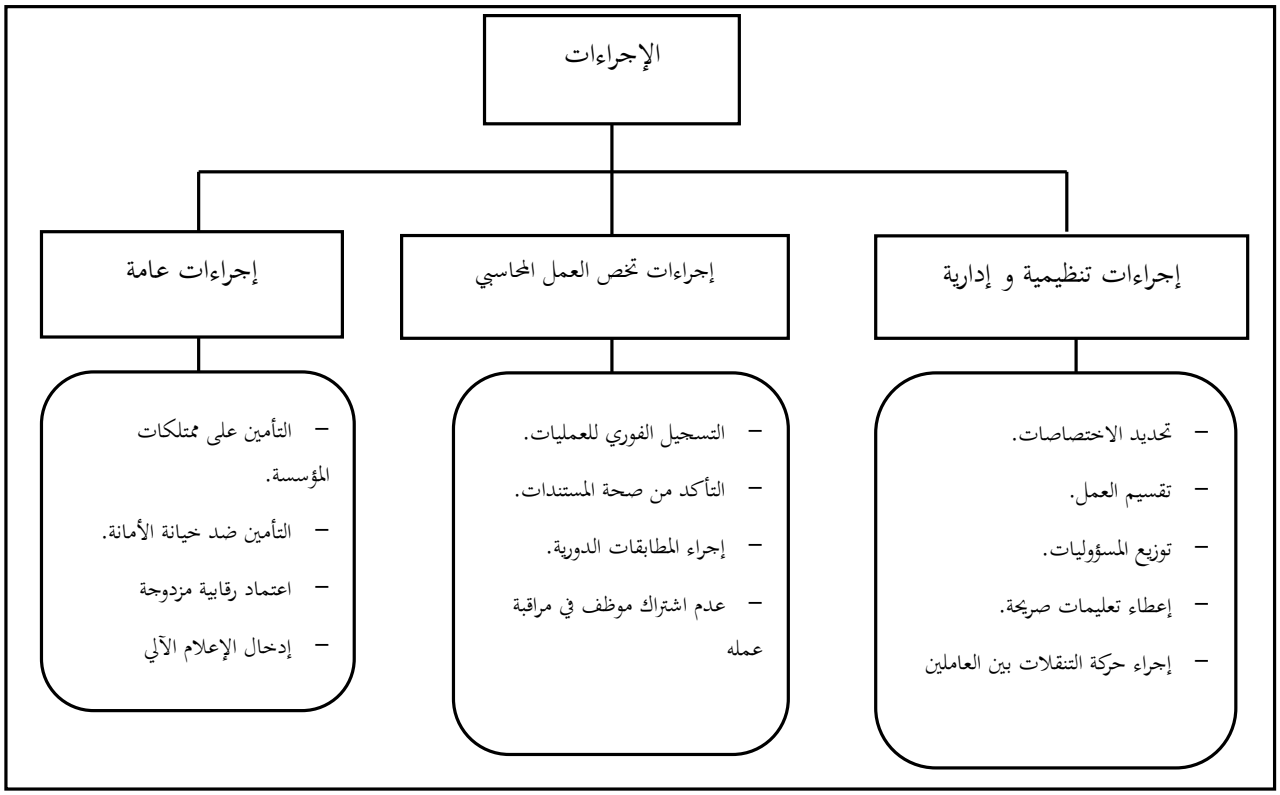
[2].خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، طبعة 1، عمان-الأردن، 1998، ص 167.

[3].محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 120.

[4].خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 168.

- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي قد يتعرض لها حسب طبيعتها.
- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية...الخ.

الشكل رقم (01-03): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص123.

الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بعد تعيينه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وبناءا على ذلك يقوم بإعداد برنامج عمله، وتتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طرق وأساليب مرورا بعدة مراحل، لكن قبل هذا يجب التطرق إلى مسؤولية محافظ الحسابات فيما يخص هذا النظام وفيما يلي شرح لذلك .

أولا: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية والضبط الداخلي لذا يوجد خلاف في ما يتعلق بمدى مسؤولية محافظ الحسابات هل تشمل سائر نواحي الرقابة الداخلية أم أنها تتعلق ببعض النواحي دون غيرها.

يرى فريق من المحاسبين أن محافظ الحسابات مسئول عن فحص وتدقيق أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية فقط لأنها تتعلق بطرق المحافظة على موجودات المشروع أما الرقابة الإدارية فلا تدخل ضمن أعمال المراجعة الخارجية على اعتبار أنها لا تتعلق بالنواحي المالية.

ويرى فريق آخر من المحاسبين أن محافظ الحسابات مسئول عن فحص وتقييم سائر نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك الرقابة الإدارية لان جميع وسائل الرقابة الداخلية تمثل وحدة متماسكة تضعها الإدارة لتضمن حسن سير العمل في المشروع.

ولا شك أن توسيع مسؤولية محافظ الحسابات إلى جميع ما يتعلق بوسائل الرقابة في المشروع يجعل من عمله مهمة شاقة ومرهقة لاسيما وهناك أمور قد لا يكون متخصصاً بها، لذلك فان محافظ الحسابات مسئول عن أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية، أما مسائل الرقابة الإدارية فيمكن اعتباره مسئولاً عن الوسائل التي لها اثر واضح على النواحي المالية بالمشروع مثل مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية[1].

كما أشرنا سابقاً أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية والرقابة المالية والضبط الداخلي فإن مسؤولية محافظ الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح خلال ما يلي[2]:

1) الرقابة المحاسبية:

يعتبر محافظ الحسابات مسئولا عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات اثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة.

لذلك أوضحت معايير التدقيق الخارجي على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عملة ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم:

أ –طوائف العمليات الرئيسية لمعاملات المنشأة؛

ب –كيف بدأت هذه المعاملات؛

ج –السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية؛

د –طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية.

2) الرقابة الإدارية:

يعتبر محافظ الحسابات غير مسئولا عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص ويكون فقط مسئولا عن المسائل التي لها اثر واضح على النواحي المالية للمشروع مثل تنفيذ الميزانية التقديرية وأن إلزام محافظ الحسابات بفحص الرقابة الإدارية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليها عبئاً كبيراً.

3) نظام الضبط الداخلي:

تعتبر إدارة الضبط الداخلي أو المراجعة الداخلية عمل مكمل للمراجع المستقل ،هذا إذا ما اعتبرنا أن الإدارة الداخلية مستقلة في عملها عن إدارة الشركة أي لا توجد تأثيرات إدارية عليها فقد يعتمد المراجع الخارجي في اختباراته على مدى فعالية هذه الإدارة، ولا اعتقد أن السبب الرئيسي في الأزمات المالية هو المراجع الخارجي بقدر ما اعتقد أن الظروف الاقتصادية التي عاشتها تلك

[1]. وجدان أحمد علي، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجيستر، العلوم التجارية، فرع محاسبية، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص32.

[2]. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، عمان– الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، ص212–213.

الشركات هي السبب كما أن المراجع الخارجي يأخذ من العينة الإحصائية ما يعمم رأيه عن مدى صحة القوائم ،وتعتبر الإدارة هي المسؤولة، وقد يكون هناك تقصير من المراجع الخارجي في بعض الأحيان في عدم الأخذ في الاعتبار موضوع كفاية،كما لا يمكن الاستغناء عن عمل المدقق الخارجي وفقاً لقوانين التي تشترط ضرورة تصديق البيانات المالية من قبل محافظ حسابات مستقل[1] .

ثانيا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم محافظ الحسابات بعملية التقييم وذلك باستخدام أساليب التقييم المختلفة وفيما يلي أهم الأساليب الأكثر استعمالا:

1. أسلوب قوائم الاستقصاء

من الأساليب التي يستخدمها محافظ الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، وهي عبارة عن قائمة تحتوي على أسئلة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية لمختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة حيث تكون الإجابة إما بـ"نعم" أو "لا"، حيث تدل إجابة "نعم" إلى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجابة "لا" إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية ووجود ثغرة وعدم إتباع الإجراء السليم.[2]

ويراعي عند تصميم قوائم الاستقصاء تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن محافظ الحسابات من مراعاة الاعتبارات التالية وهي[3]:

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت التأكد منها؛
- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- احتوائها على وصف تفصيلي ونواحي الضعف وإجراءات الرقابة الداخلية.

ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات، ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وتوفير الوقت حيث يستغني محافظ الحسابات عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية منفردة، هذا كما تتميز أيضا بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات التدقيق المعتادة، وكذلك فإن استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظر القائمين بالتدقيق إلى عدم إغفال هذا الأمر سنويا ومراعاة التغييرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.

وأيضا نجد أن من بين عيوب استخدام طريقة الاستقصاء أنه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة بسبب كونه موحدا للمؤسسات المختلفة. وهذا يعني أيضا أنه لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة، تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية. كذلك فإن وجود الاستبيان قد يقود القائمين عليه من مساعدي محافظ الحسابات إلى الاكتفاء به وعدم إجراء أية استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف. وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان محافظ الحسابات تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المؤسسات على حدى، والابتعاد عن الاستبيان الموحد. كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان وتعديله سنويا[4].

[1] .وجدان علي أحمد، مرجع سابق،ص34.

[2] .غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص218.

[3] .حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص303.

[4]. خالد الأمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، عمان، الطبعة الثانية، 2001، ص175-176.

الشكل رقم (01-04): يوضح استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية

م	الأسئلة غ ط: غير قابل للتطبيق	الإجابة			التحقق	التعليق
		نعم	لا	غ ط		
	الهدف: المتحصلات النقدية المسجلة تكون للأموال الفعلية التي تم استلامها:					
أ	هل صور إشعارات الإيداع الموثوق بها المستلمة بواسطة الموظف المسئول عن تسوية حساب البنك مع المسئول عن سجل النقدية؟				رئيس الخزينة	
ب	هل صور إشعارات الإيداع تقارن مع دفتر يومية النقدية.				رئيس الخزينة	
	الهدف: جميع النقدية المستلمة تكون مسجلة في دفتر يومية المتحصلات النقدية، ومسجلة بالمبالغ الحقيقية المستلمة؟					
أ	هل يتم عمل مقارنة بين القيمة في مستندات الشحن وفواتير المبيعات؟					يوجد ضعف ويجب أداء اختبارات أساسية إضافية
ب	هل يتم استخدام قائمة الأسعار المعتمدة؟					

المصدر: شعباني لطفي، المراجعة الداخلية ومهمتها ومساهمتها في تحسين التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية،فرع: إدارة أعمال،جامعة الجزائر، 2004/2003، ص116.

2. أسلوب التقرير الوصفي

يقوم هذا الأسلوب على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق شرح تدفق البيانات، وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات، حيث يقوم محافظ الحسابات بوصف نظام الرقابة، بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة فإنه يعد وصفا مكتوبا للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام، حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أية حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة محافظ الحسابات في ممارسة مهنة الكتابة، ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية، إلى سوء فهم للنظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام[1].

3. أسلوب خرائط التدفق

تعد خريطة التدفق أداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للتدقيق، ولذلك بأنها تعطي فكرة دقيقة عن نظام العميل، والتي تكون نافعة للمدقق كأداة تحليلية، لأنها تعد رسما تخطيطيا، وتتكون خريطة التدفق من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير[2]، وعند وضع تصميم لخرائط التدفق ينبغي ملاحظة الآتي[3]:

1- أن تدفق المعلومات بالخرائط يتجه من الأعلى إلى الأسفل ومن الشمال إلى اليمين، فإذا صادف وأن كانت المعلومات تتدفق في اتجاهات أخرى وغير ذلك فهنا يجب تحديد الاتجاهات وذلك بواسطة الأسهم(⇑⇐).

2- أن كل رمز يمثل مدخلات أو مخرجات يجب أن يتصل برمز آخر يصف العملية التي أنجزت والتي غيرت من المعلومات الواردة في مستند المدخلات أو المخرجات سواء في القيمة أو الشكل.

3- يجب استعمال نقطة الربط (◯) عند الانتقال من صفحة لأخرى أو من عملية لأخرى. وهذا الرمز دائما يستعمل في نهاية وفي بداية عملية أخرى مكملة لها.

4- إن الرمز الذي يمثل إجراء عملية معينة (□) يمكن أن يتصل برمز أو أكثر من رمز.

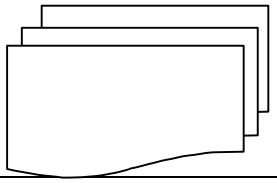
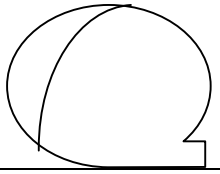
[1] . عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص، اقتصاد تيسر المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2007، ص76.

[2] .أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة الأولى، عمان: الأردن، 2000، ص227.

[3] .إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1996، ص67 و68.

5- إن أي مدخلات تدخل النظام لا بد أن ينتج عنها مخرجات.

الشكل رقم (01-05): بعض أشكال ورموز خرائط التدفق.

الرمز	معناه
	مستند
	مدخلات يدوية
	ملفات من عدة نسخ
	خط تدفق العمليات
	أشرطة محفظة
	بداية ونهاية

Source : **ROBERT OBERT**, **synthèse droit et comptabilité**, **Dunod**, **Paris**, **5e edition**, **2006**, **p76**.

1) **أهمية خرائط التدفق:**

يستفيد محافظ الحسابات من خرائط التدفق في الأمور التالية[1]:

- تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها محافظ الحسابات لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية؛
- تعتبر خرائط التدفق مفيدة في إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة؛
- يستخدمها محافظ الحسابات في تحديد أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية بسرعة؛
- تتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز وبذلك يستفيد محافظ الحسابات من عمل زملائه ويفهمه بسهولة وهذا عند استخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع محافظ الحسابات في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بمراحل هي[2]:

[1]. رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن :أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000 ، ص95.

[2].محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، بن عكنون: الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 3، 2008، ص72-73.

1. جمع الإجراءات

يتعرف محافظ الحسابات على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصات (للمكتوبة وغير المكتوبة) لها، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية، والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن.إذ يجمع محافظ الحسابات الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية.

2. اختبارات الفهم

يحاول محافظ الحسابات أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات. ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن)، يأخذ محافظ الحسابات بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد محافظ الحسابات من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية

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

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

4. اختبارات الاستمرارية

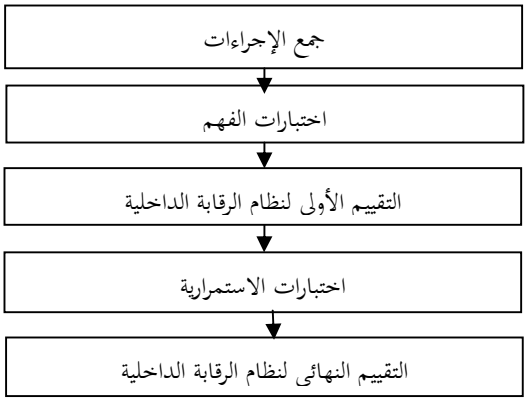
يتأكد محافظ الحسابات من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح لمحافظ الحسابات أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا، ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

ومن خلال اعتماد محافظ الحسابات على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المتدخل الحوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول الرقابة الداخلية الذي يقدمه محافظ الحسابات إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته. ويمكن إظهار خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل التالي:[1]

[1] .محمد بوتين، مرجع سابق، ص71.

الشكل رقم (01-06): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، بن عكنون الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 3، 2008، ص71.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسات لها علاقة مع موضوع الدراسة الحالية و وفق مطلبين، الأول يتمثل في عرض الدراسات أما الثاني يتمثل في المقارنة بين هذه الدراسات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات العربية

الدراسة الأولى: دور مراجعة الحسابات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة (مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB –بسكرة–).

ساكر فهيمة، قطاف تمام مونية، مردف أحلام، **دور مراجعة الحسابات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر–بسكرة–، الجزائر، 2009.

- وقد كانت الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة كما يلي: ما هو دور مراجعة الحسابات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
- أما المنهج المستخدم لمعالجة هذه الإشكالية، فقد استخدم الباحث الأسلوب الوصفي في الجانب النظري وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي.
- والهدف من هذه الدراسة هو:

- توضيح مختلف المفاهيم النظرية المرتبطة بالمراقبة الداخلية ومراجعة الحسابات بصفة عامة.
- التعرف على كيفية عمل نظام الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية من الناحية النظرية ومن الناحية التطبيقية.
- زيادة كفاءتنا البحثية وإثراء معارفنا في موضوع يقع في مجال تخصصنا وضمن اهتماماتنا.

قام الباحث بتقسيم الدراسة ثلاث فصول أساسية، للإجابة من خلالها على إشكالية البحث وسيتم عرضها بالشكل التالي:

الفصل الأول وقدم فيه مدخل إلى مراجعة الحسابات (ماهيتها ومقوماتها وإجراءاتها ومعاييرها مع تعريفنا بالمراجع حقوقه واجباته مسؤولياته وصفات رأيه) ثم الفصل الثاني حاول فيه شرح نظام الرقابة الداخلية بنفس العرض التسلسلي الذي تناولنا من خلاله مراجعة الحسابات وفي الأخير الفصل الثالث اختار المؤسسة الوطنية للنسيج والتجهيز – بسكرة– لتكون دراسة حالة لدراستها حيث حاولنا إسقاط الجزء النظري على الدراسة التطبيقية وذلك للإجابة على إشكالية البحث حول دور مراجعة الحسابات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

و على اثر هذه الدراسة توصل الباحث إلى أهم النتائج نذكر منها:

أولا نتائج الدراسة النظرية تتمثل في:

- تلعب الرقابة الداخلية دورا هاما في المؤسسة مهما كان حجمها ونوع نشاطها، فما هي إلا تنظيم إجراءات العمل داخل المؤسسة الهدف منها ضمان تطبيق القوانين و اللوائح المنشورة والجاري العمل بها؛
- تمكن فعالية المراقبة الداخلية بالمؤسسة من البقاء والاستمرار في النشاط، تتوقف هذه المساهمة أساسا على مدى وضوح، ملائمة، مرونة النظام المطبق ومدى توافقه مع الأهداف العامة للمؤسسة؛
- تضمن وظيفة المراجعة الداخلية التقييم المستمر لتطبيق الإجراءات واللوائح المنظمة للعمل، كما أنها جزء من المراقبة الداخلية؛
- بينما وظيفة المراجعة الخارجية تتمثل في تقييم مدى فعالية نظام المراقبة الداخلية، نتيجتها إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى مصداقية وسلامة القوائم المالية والمحاسبية، من جهة ولتحسين صورة نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى للوصول في الأخير إلى تقديم صورة وفية للمؤسسة.

ثانيا نتائج الدراسة التطبيقية: وتتمثل فيما يلي :

- يسهل فعالية نظام المراقبة الداخلية اكتشاف الأخطار المحاسبية وتصحيحها بأقل تكاليف ممكنة؛
- عامل كفاءة وفعالية العنصر البشري وفصل المهام له دور كبير، في تفعيل نظام المراقبة الداخلية كما أن نظام الإعلام الآلي يجنب المؤسسة الوقوع في الخطأ ويسهل صيرورة نشاطها ويعمل على تسريع التسجيل وتقليل التكلفة؛
- يمكن إطلاع موظفي المؤسسة ومسؤوليها على برنامج مراجع الحسابات لتوضيح المهمة وتوقيتها والوثائق اللازمة لذلك كما يمكنها من ضبط القوائم المالية لتصحيح الأخطاء المحاسبية الواردة فيه وبالتالي تسهيل عمل المراجع؛
- تعمل المؤسسة على تطبيق التعليمات والتوجيهات واللوائح المقدمة من طرف مراجع الحسابات.

وأخيرا استخلصنا أن عمل موظفي المؤسسة يتكامل بهدف إظهار القوائم المالية سليمة وصحيحة تعكس حقيقة وواقع استخدامات وموارد المؤسسة، فالحصول على شهادة صحتها أي المصادقة عليها من طرف مراجع الحسابات بدون تحفظات، هو هدف منشود يسعى إليه جميع موظفي ومسؤولي المؤسسة خاصة قسم المالية والمحاسبة، وهو بمثابة تقييم لأدائهم، فكأنما المراجع المحاسبي عندما يصادق على القوائم المالية هو مكافئة على نشاطهم وصرامة أدائهم وانضباطهم هؤلاء الأفراد الذين يمثلون بدورهم نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تقييم أداءهم هو تقييم لنظام الرقابة الداخلية أيضا.

الدراسة الثانية: دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

زكريا قلالة، **دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2014.

- وقد كانت الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة كمايلي: ما هو الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

- أما المنهج المستخدم لمعالجة هذه الإشكالية، فقد استخدم الباحث الأسلوب الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري والاستبيان في الجانب التطبيقي.
- والهدف من هذه الدراسة هو:

- محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة في تقييم النظام.
- محاولة إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق نظام رقابة داخلية كفئ.
- إظهار الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

قام الباحث بتقسيم الدراسة ثلاث فصول أساسية، فصلين نظريين وفصل تطبيقي للإجابة من خلالها على إشكالية البحث وسيتم عرضها بالشكل التالي:

في ما يخص فصول البحث فقد جاء الفصل الأول تحت بعنوان " المراجعة الخارجية " والذي تضمن أربعة مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة النظرية بالمراجعة الخارجية كعلم إنساني له تطبيقاته في المؤسسة الاقتصادية، يتناول المبحث الأول عموميات حول المراجعة، فيما اختص المبحث الثاني معايير المعايير الخارجية، وتطرقنا من خلال المبحث الثالث أعمال التخطيط وأدلة الإثبات الخاصة بعملية المراجعة، وأخيرا المبحث الرابع إعادة تقرير عملية المراجعة.

أما الفصل الثاني فقد قدم بعنوان " نظام الرقابة الداخلية " وجاء تقسيمه على شكل ثلاث مباحث، يعالج المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية، بينما المبحث الثاني فتناولنا إجراءات المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية، فيما اعتنى المبحث الأخير بدراسة وتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث خصص لدراسة الحالة.

و على اثر هذه الدراسة توصل الباحث إلى أهم النتائج:

- للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية.
- تعاون المراجع الخارجي والداخلي في تقييم نظام الرقابة يجعل منه أكثر كفاءة ومصداقية.
- للمراجع الخارجي أهمية بالغة في تقيمه لنظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان صحة البيانات والمعلومات، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة،كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.
- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة، من طرف الإدارة بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي .
- إن كل من المرجع الداخلي والخارجي يكملان بعضهما البعض في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الدراسة الثالثة: مهنة محافظ الحسابات كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات)

ذيب خولة، **مهنة محافظ الحسابات كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر–بسكرة–، الجزائر، 2014.

- وقد كانت الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة كمايلي: هل يساهم محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

أما المنهج المستخدم لمعالجة هذه الإشكالية، فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية لمكتب محافظ حسابات.

- والهدف من هذه الدراسة هو:

- التعرف على أهم الجوانب النظرية التي تحيط بشخص محافظ الحسابات؛
- التعرف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات فيما يخص بتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- بيان مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

- قام الباحث بتقسيم الدراسة ثلاث فصول أساسية، للإجابة من خلالها على إشكالية البحث وسيتم عرضها بالشكل التالي: فيتناول الفصل الأول والذي يعتبر نقطة بداية الدراسة، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، الذي من خلاله تطرقنا الى عموميات عن التدقيق الخارجي بعد ذكرنا للتطور التاريخي للتدقيق، وأهداف وخصائص التدقيق الخارجي ومعاييره، ثم تناولنا ماهية محافظ الحسابات التي تشمل تعيينه وأتعابه ومختلف التقارير التي يعدها والتطور التاريخي الذي مرت به المهنة في الجزائر، وصلاحياته المتمثلة في واجباته وحقوقه ومسؤولياته ومهامه، أما الفصل الثاني المعنون بـ"تقييم نظام الرقابة الداخلية" تناولنا فيه مفاهيم حول الرقابة الداخلية، أهدافها وأنواعها ووسائلها، والعوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الأسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية، وفي الأخير تطرقنا إلى مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومختلف الأساليب المعتمدة في ذلك، والمراحل التي يمر بها محافظ الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أما الفصل الثالث والأخير فقد تطرقنا من خلاله إلى دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وإسقاط ذلك على الواقع بدراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات.
و على اثر هذه الدراسة توصل الباحث إلى أهم النتائج:

- إن محافظ الحسابات يقوم أولا بالتعرف على المؤسسة محل التدقيق و قبول التوكيل؛
- يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لإعداد برنامج عمله؛
- يقوم محافظ الحسابات بعد تقييمه للرقابة الداخلية بفحص ومراقبة والحسابات والتأكد من صحتها؛
- بعد انتهاء محافظ الحسابات من مراقبة الحسابات يبدي رأيه حول الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة في تقرير يقدم إلى الجمعية العامة؛
- إن محافظ الحسابات عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية يعتمد على عدة طرق في ذلك؛
- إن محافظ الحسابات يمر بخمسة مراحل عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تتمثل في ما يلي:
  - جمع الإجراءات؛
  - اختبارات الفهم؛
  - التقييم الأولي للرقابة الداخلية؛

- اختبارات الاستمرارية؛
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

- عند تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية فإنه يقوم بإعداد تقرير خاص يبين فيه نقاط الضعف التي اكتشفها في النظام؛
- تقوم المؤسسة عند حصولها على التقرير الذي أعده محافظ الحسابات بدراسته محاولة معالجة نقاط الضعف التي اكتشفها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

الدراسة الرابعة: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات)

نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات)**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر- بسكرة-، الجزائر، 2012/2011.

- وقد كانت الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة كمايلي: كيف يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

أما المنهج المستخدم لمعالجة هذه الإشكالية، فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي للدراسة إضافة إلى الأسلوب التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة من اجل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مكتب محافظ الحسابات.

- والهدف من هذه الدراسة هو:

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

- قام الباحث بتقسيم الدراسة ثلاث فصول، حيث تطرق في الفصل الأول المعنون بالإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات إلى ماهية التدقيق بعد ذكرنا للتطور التاريخي للتدقيق والمفهوم وأهميته وكذا الأهداف والأنواع، ثم تناولنا الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات التي يشمل شروط ممارسة مهنته ويشمل تعيينه وموانع تعيينه ومسؤولياته ومهامه وفي الأخير التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات ثم إعداد التقارير التي يحتاج إليها محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله، أما الفصل الثاني الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية تناول فيه مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية، أهميتها والخصائص والمقومات، وتناول مختلف المكونات والأنواع وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، وفي الأخير تطرق إلى عرض مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأهميتها في اكتشاف الأخطاء ومختلف طرق التقييم، أما الفصل الثالث والأخير فقد تطرق من خلاله إلى دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتم إسقاطه بدراسة ميدانية.

و على اثر هذه الدراسة توصل الباحث إلى أهم النتائج:

- إن محافظ الحسابات يقوم أولا بالتعرف على المؤسسة محل التدقيق و قبول التوكيل؛
- يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لإعداد برنامج عمله؛
- يقوم محافظ الحسابات بعد تقييمه للرقابة الداخلية بفحص ومراقبة والحسابات والتأكد من صحتها؛
- بعد انتهاء محافظ الحسابات من مراقبة الحسابات يبدي رأيه حول الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة في تقرير يقدم إلى الجمعية العامة؛
- إن محافظ الحسابات عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية يعتمد على عدة طرق في ذلك؛
- إن محافظ الحسابات يمر بخمسة مراحل عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تتمثل في ما يلي:
  - جمع الإجراءات؛
  - اختبارات الفهم؛
  - التقييم الأولي للرقابة الداخلية؛
  - اختبارات الاستمرارية؛
  - التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.
- عند تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية فإنه يقوم بإعداد تقرير خاص يبين فيه نقاط الضعف التي اكتشفها في النظام؛
- تقوم المؤسسة عند حصولها على التقرير الذي أعده محافظ الحسابات بدراسته محاولة معالجة نقاط الضعف التي اكتشفها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

DOUGLAS J.SKINNER, scientific articles, Audit quality and Auditor 05, Reputation Ovidence from Japan, Journal of Accounting and Auditing, N 87, University of chicago,2012.

تمحورت إشكالية الدراسة في: فيما تبرز أهم الأساليب للحصول على جودة التدقيق المحاسبي من خلال تقييم أدلة المراجع في المؤسسات اليابانية ؟

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة الأحداث المحيطة بجودة التدقيق المحاسبي وكذا تقييم أدلة مدقق الحسابات في المؤسسات اليابانية؟ كما تسعى إلى المحافظة على سمعة المراجع من قبل المؤسسات ومستخدمي القوائم المالية لتفادي المشاكل التي تعرقل مدقق الحسابات و إبعاد عوامل تغيير المدققين في المؤسسات.

لمعالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج التحليلي التجريبي حيث استخدم المنهاج التحليلي بغية دراسة الأحداث الأخيرة في اليابان حول سمعة المدققين ومعرفة السياسات اللازمة للحصول على جودة عالية للتدقيق، أما المنهج التجريبي فالغرض منه دراسة عينة إحصائية لمجموعة مؤسسات من اجل معالجة مشاكل الجودة في التدقيق وتما استخدامه في شكل استبيانات.

أهم النتائج المتوصل إليها هي أن تقييم أدلة المراجع احد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها للحصول على جودة التدقيق المحاسبي وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية وكذا تتبع فرق التدقيق الخاص بالمؤسسة تساعد في الحفاظ على سمعة المدقق، كما أن الاستعانة بمؤسسات ذات مستوى عال من جودة التدقيق يمكننا من الاستفادة منها لتحديد عمليات التدقيق لمحاولة تحسين جودة التدقيق المحاسبي وكذا الحفاظ على سمعة مدقق الحسابات الذي يكتسب أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة.

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة

سنحاول إجراء المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من خلال تحديد أوجه الشبه والاختلاف وكذا عرض مميزات الدراسة.

الفرع الأول: أوجه الشبه والاختلاف

1. الدراسات العربية

الدراسة الأولى: دور المراجع في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف، وكذا من حيث أوجه المنهج المتبع في الجانب النظري، إلا أن أوجه الاختلاف تقع في تقسيم الفصول وأيضا تقع في الدراسة الميدانية حيث تم الاعتماد على دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB – بسكرة–، أما بالنسبة لدراستنا اعتمدنا على دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات تمثلت في مقابلات شفهية من اجل التعرف على دورهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة ما محاولين استخلاص أهم النتائج و إثراء الموضوع أكثر وذلك بدراسة عدة مؤسسات مختلفة النشاط والوظائف.

الدراسة الثانية: دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتشابه الدراستين من حيث الهدف كما انه هناك توافق في الدراسة حول مكتب محافظ الحسابات، إلا أن أوجه الاختلاف وجدنا أنه اتبع الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي في الجانب النظري للإجابة على إشكالية الموضوع من أجل دراسة الحالة استعان بإستبانة لتحديد العلاقة بين المتغيرين في الحياة العملية وذلك بتحليلها باستخدامه برنامج إحصائي هو SPSS نسخة 16 الذي ساعده في عملية التحليل وتحديد درجة الارتباط بين المتغيرين.

الدراسة الثالثة: مهنة محافظ الحسابات كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

تتشابه الدراستين من حيث المضمون والهدف، وكذا من حيث أوجه المنهج المتبع في الجانب النظري اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية لمكتب محافظ حسابات.

الدراسة الرابعة: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتشابه الدراستين من حيث المضمون والهدف، وكذا من حيث أوجه المنهج المتبع في الجانب النظري اعتمدنا على المنهج الوصفي للدراسة إضافة إلى الأسلوب التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة

الداخلية، وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما اعتمد على منهج دراسة حالة من اجل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على مكتب محافظ الحسابات.

2. الدراسات الأجنبية:

DOUGLAS J.SKINNER, scientific articles, Audit quality and Auditor 05, :Reputation Ovidence from Japan, Journal of Accounting and Auditing, N 87, University of chicago,2012.

تتشابه الدراستين من خلال المنهج المتبع التحليلي الوصفي في حين برز الاختلاف في معالجة الدراسة الميدانية حيث اعتمدت هذه الدراسة على استخدام استبيان لدراسة عينة إحصائية لمجموعة مؤسسات يابانية لمعرفة آراء المدققيين وأصحاب المؤسسات حول جودة التدقيق المحاسبي، أما دراستنا ركزت على مقابلة مدقق الحسابات ودورهم في تقييم الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة الجزائرية

الفرع الثاني: مميزات الدراسة

- إبراز أهمية نظام الرقابة للمؤسسة في متابعة وتقييم أداء الأنشطة الداخلية لها.
- توضيح العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات، ومدى اعتماد هذا الأخير عليها في أدائه لمهامه من خلال مقارنة ذلك بالواقع والممارسات الميدانية.
- محاولة التعرف على أراء المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وهذا على مستوى ولاية ورقلة حول أهمية التدقيق المحاسبي للحصول على تقييم حقيقي للرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل اتضح أن على ضوء دراستنا لنظام الرقابة الداخلية نستنتج أن هذا النظام يقوم على عدة مقومات وإجراءات ومكونات، هذه الأخيرة تهدف إلى حماية أصول المؤسسة من سوء الاستخدام، وتنمية الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة وتضمن تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة.

لذلك فإن تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات يكون خلال توضيح مسؤولياته تجاه النظام وباستخدام مجموعة من الأساليب والمراحل التي يعتمد عليها لإبداء رأيه حول نظام الرقابة الداخلية وإبراز مختلف نقاط القوة والضعف بواسطة تقرير خاص بنظام الرقابة الداخلية الذي يمكن المؤسسة من معالجة الثغرات التي اكتشفها محافظ الحسابات ومن أجل إعداده لبرنامج عمله.

تمهيد :

بعد التطرق للفصل الأول من الدراسة والذي تناول في جانبه النظري لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، و كذا أهم الدراسات السابقة في المجال سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة، مبرزين في ذالك واقع دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسين:

- في المبحث الأول: يتم التطرق إلى منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة.
- وفي المبحث الثاني: سيتم التطرق إلى عرض النتائج واستخراج الاستنتاجات.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يبين المنهج مختلف الخطوات التي يعتمد عليها الباحث في إعداد البحث وذلك للوصول إلى النتائج والأهداف الموضوعة، ومنه يمكن اعتبار المنهج على أنه الطريقة التي يتبعها الباحث لدراسة ظاهرة ما أو موضوع معين بهدف التعرف على أسبابها وتقديم حلول لها. وبغية تحقيق الأهداف المرجوة من البحث يتم الاعتماد على المناهج التالية:

1. **المنهج الوصفي**: الذي يتيح لنا جمع البيانات والمعلومات عن الظاهرة محل الدراسة ووصف النتائج التي تم التوصل إليها وتحليلها وتفسيرها.
2. **المنهج الاستقصائي**: لاستغلال البيانات الميدانية عن طريق تصميم استمارة تتضمن مجموعة من الأسئلة المتعلقة بموضوع البحث ومحاولة البرهنة على الفرضيات المطروحة.
3. **المنهج الإحصائي**: الذي يمكننا من اختبار صحة الفرضيات باستعمال الأساليب والأدوات الإحصائية في تحليل البيانات.

ليقيم "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"وذلك من خلال عينة من محافظي الحسابات باستخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

- **المصادر الثانوية**: وتتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية، الملتقيات والمقالات وكذا الأبحاث والدراسات السابقة.
- **المصادر الأولية**: وتتمثل في جمع البيانات الأولية من خلال تصميم استبانة مخصصة لهذا الغرض، ووزعت على مجموعة التالية: (أساتذة جامعيين ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين وخبير محاسب) الواقعة بولاية ورقلة.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

1. **مجتمع الدراسة:**

ويتكون مجتمع الدراسة على مختلف العينات محل الدراسة لهذا المحور سوف تقتصر على فئة المهنيين والأكاديميين ممن يمتهنون مهنة المحاسبة والمالية والتدقيق وذلك راجع إلى خصوصية هذا الموضوع الذي يتطلب آراء من هم في الميدان فعلاً، حتى يمكن الوصول إلى النتائج المرغوبة.

2. **عينة الدراسة:**

تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 40 استمارة شملت أساتذة ومهنيين،كما اعتمدنا في عملية التوزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الالكتروني، بإضافة إلى مساعدة بعض زملاء. والجدول أدناه يوضح توزيع عينة الدراسة.

الجدول رقم (2–1): توزيع عينة الدراسة

عدد الاستبيانات	الموزع	المسترجع	الغير مسترجع	الغير صالح للتحليل	الصالحة للتحليل
العدد	40	37	02	01	37
النسبة	%100	%92.5	%05	%2.5	%92.5

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لتوزيع الاستبيانات.

❖ نلاحظ من خلال الجدول أن العدد الإجمالي للاستبيانات الموزعة بلغ 40 استمارة، وتم استرجاع 38 استمارة أي ما يعادل نسبة 95%، وبلغ عدد الاستبيانات التي لم تسترجع ب 02 استمارتين أي بنسبة 05% من العدد الإجمالي

رغم استفسارنا المستمر عن مصير الاستمارات، أما فيما يخص الاستبيانات الغير صالحة للتحليل فكانت 01 استمارة واحدة أي ما يعادل 2.5%، وبعد تفحصنا للاستمارات المسترجعة تبين أن كل الاستمارات صالحة للتحليل، وهو ما يعني عن وجود نية صادقة في التعامل بجدية مع الاستمارة من طرف أفراد العينة.

ويرجع سبب اختياري لهذا العدد من العينة لعدة صعوبات واجهتني نذكر منها:

- ضيق الوقت المتاح لإنجاز العمل.
- انشغال محافظي الحسابات وامتناع بعضهم عن المساعدة.
- غياب بعض محافظي الحسابات عن مكاتبهم.

الفرع الثاني: إعداد الاستبيان

استعان الباحث في إعداد قائمة الاستقصاء، على كتب ومراجع ودوريات وأبحاث سابقة تتعلق بموضوع الدراسة حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات أهمها:

- اعتمد الطالب في إعداد فقرات الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة.
- توافق الترتيب والتدرج في صياغة فقرات الاستبيان مع الإطار النظري.
- اعتماد طريقة الأجوبة المتدرجة حتى يقوم أفراد العينة باختيار البديل من البدائل الخمسة الذي يمثل رأيه.
- بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك بغية التحكيم والتأكد من سلامة بناء الاستمارة و صياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية و المنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.
- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- الاستعانة ببعض الزملاء الأكاديميين وأصحاب المهنة.
- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛
- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم.

إن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تتعلق بمحافظ الحسابات، لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات، والمعلومات المحصل عليها من خلالها تم إعداد استبيان لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماع SPSS رقم 23.

الفرع الثالث: هيكل الاستبيان

وفقا لآراء المختصين الإحصائيين الذين استعان الباحث بهم فقد تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين هما:

1. الجزء الأول: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص).
2. الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى محورين رئيسين تشكل في مجملها 23 فقرة وهي على التوالي:

- المحور الأول: يضم هذا المحور احدي عشرة 11 فقرة، تهدف إلى تحديد التشريعات المهنية لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- المحور الثاني: يحتوي كذلك هذا المحور على اثني عشر 12 فقرة تتمحور حول دور الممارسة الميدانية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

ولقد تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبيان، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2–2): مقياس تحديد الأهمية النسبية (ليكارت الخماسي)

المتوسط الحسابي	الوزن	الرأي
1.79 –1	1	غير موافق بشدة
2.59 -1.80	2	غير موافق
3.39 -2.60	3	موافق بدرجة أقل
4.19 -3.40	4	موافق
5 -4.20	5	موافق بشدة

المصدر: عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في علم الإحصاء الوصفي والاستدلالي، خوارزم العلمية ناشرون ومكتبات، الطبعة الأولى، 2008، ص 541/540.

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة

نحاول في هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات

الفرع الأول:تحكيم الاستبيان

قبل نشر الاستبيان تم عرضه لعملية تحكيم على مجموعة من الأساتذة المختصين من جامعة ورقلة وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق بـ :

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛
- من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية؛

وفي الأخير تم صياغة الاستبيان بالشكل النهائي.

الفرع الثاني: معالجة نتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قام الباحث بتجميع البيانات المحصل عليها وتفريغها في كل من برنامج SPSS-23 وبرنامج EXEL-2010 حسب طبيعة المعلومة.

ففي ما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم اعتماد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج EXEL-2010، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي الملاحظة والتحليل.

بالنسبة لمحورين الاستبيان، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS-23 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية التي تساعد على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد:

التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة، بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.

– المتوسط الحسابي: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجوبين على الاستبيان من فئات الدراسة، حيث تم اعتماد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين مؤشرا لتحديد رأيهم حول مستوى محافظة الحسابات في الجزائر وكذا مدى التزام محافظ الحسابات بالأمانة المهنية في إبداء رأيه الفني وتسليم تقارير المراجعة في الوقت المناسب.

– الانحراف المعياري: تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

– معامل الصدق (Validity): يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضي اً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

– اختبار (ت) الإحصائي (T–Test): تم استخدام هذا الاختبار للمقارنات الثنائية وفي اختبار فرضيات الاستبيان للتأكد من الدلالة الإحصائية للنتائج التي تم التوصل إليها.

الفرع الثالث: خصائص السيكومترية (الصدق والثبات) لأداة الدراسة

بعدما تمت صياغة الاستبيان في شكله الأولي لابد من إخضاعه لاختباري الصدق والثبات على عينة الدراسة الاستطلاعية والبالغ عددها 15 فرد.

أولا: صدق الاستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال؛الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، والصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

1.صدق الظاهري

ويقوم على فكرة مدى مناسبة فقرات الاستبيان لما يقيس ولمن يطبق عليهم ومدى علاقتها بالاستبيان ككل ومن هذا المنطلق تم عرض الاستبيان على مجوعة المحكمين من ذوي الخبرة واختصاص لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية لعبارات الاستبيان ، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وفى ضوء أراء السادة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتحسين أداة الدراسة.

2.صدق الاتساق الداخلي:

صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان: تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية والبالغ عددها 15فرد وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له. ويتم تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وجودة مخرجاته كمايلي:

1.2.صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول: تحديد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية:

الجدول رقم (2–3) يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول "تحديد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية"

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
.1	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من التزام إدارة المؤسسة بالقوانين والأنظمة في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0,796**	0,000	دال
.2	تبحث القوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر على ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0,779**	0,001	دال
.3	يبلغ محافظ الحسابات مجلس إدارة المؤسسة بنواحي القصور الهامة في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية.	0,934**	0,000	دال
.4	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن المؤسسة تقوم بالالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.	0,640*	0,010	دال
.5	يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.	0,884**	0,000	دال
.6	وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة من شانه أن يضيق مجال الخطر القائم في المؤسسة.	0,614*	0,015	دال
.7	يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بالتكوين الكاف لمزاولة مهامه في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية	0,735**	0,002	دال
.8	يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير دقيقة حول نظام الرقابة الداخلية	0,688**	0,005	دال
.9	يكتشف محافظ الحسابات حالات الغش والخطأ من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	0,809**	0,000	دال
.10	يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل محافظ الحسابات في تحديد إجراءات عملية المراجعة.	0,812**	0,000	دال
.11	بعمل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرجوة منه.	0,871**	0,000	دال
قيمة r الجدولية: 0.623عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية14 // قيمةr الجدولية: 0.498 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 14				

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

- ✓ قاعدة: إذا كانت r المحسوبة أكبر من r الجدولية، فانه يوجد ارتباط معنوي

** تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.01

* تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.05

- ✓ أو قاعدة أخرى: إذا كانت قيمة الاحتمال (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة0.01، 0.05 فانه يوجد ارتباط معنوي

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائيا، حيث قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية، كما أن قيمة SIG اقل من بمستوى دلالة 0.01 ،0.05 في جميع فقرات المحور أي يوجد ارتباط معنوي ومنه تعتبر فقرات المحور صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

2.2.صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

جدول رقم (2–4) يوضح مدى الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني "تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات"

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
.12	يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.	0,816**	0,000	دال
.13	يحصل محافظ الحسابات على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام الوسائل الملائمة مثل قوائم الاستبيان مثلا.	0,621*	0,013	دال
.14	يحصل محافظ الحسابات على فهم كاف عن نظام الرقابة الداخلية من خلال النظام المحاسبي ليتمكن من التخطيط لعملية المراجعة.	0,884**	0,000	دال
.15	يقوم محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى قدرته على العمل بشكل مقنع.	0,897**	0,000	دال
.16	يظهر دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام	0,901**	0,000	دال
.17	مستوى محافظ الحسابات في الجزائر في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية كاف	0,788**	0,000	دال
.18	من الضروري أن تحتوي كل مؤسسة على نظام الرقابة الداخلية.	0,618*	0,015	دال
.19	يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي.	0,844**	0,000	دال
.20	يعتبر تقرير محافظ الحسابات أداة ضغط على الإدارة من اجل الرفع من مستوى أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	0,800**	0,000	دال
.21	محافظة الحسابات تهدف إلى إثبات صحة المعلومات المالية المصر بها من طرف المؤسسة، وتقيم نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا وسيلة لتحديد نطاق التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات.	0,851**	0,000	دال
.22	يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال طرق وأساليب معينة.	0,816**	0,000	دال
.23	لا يجيد محافظ الحسابات في الجزائر إلا الطرق التقليدية (قوائم الأسئلة) في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالجزائر.	0,855**	0,000	دال

قيمة r الجدولية: 0.623عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية14 // قيمةr الجدولية: 0.498عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 14

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

- ✓ قاعدة : إذا كانت r المحسوبة أكبر من r الجدولية، فانه يوجد ارتباط معنوي
  - ** تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.01
  - * تعني مقارنة قيمة sig بمستوى دلالة 0.05
- ✓ أو قاعدة أخرى: فإذا كانت قيمة SIG اقل من بمستوى دلالة 0.01، 0.05 فانه يوجد ارتباط معنوي

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات **المحور الثاني: تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات** والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائيا، حيث قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية، كما أن قيمة SIG اقل من بمستوى دلالة 0.01، 0.05 في جميع فقرات المحور أي يوجد ارتباط معنوي ومنه تعتبر فقرات المحور صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

3.صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (2–5): يوضح صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

محاور الاستبيان			معامل الارتباط	Sig	النتيجة
محاور الاستبيان	1	المحور الأول : تحديد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية	0,965**	0,000	دال
	2	المحور الثاني: تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات	0,818**	0,000	دال

قيمة r الجدولية: 0.623 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 14 // قيمة r الجدولية: 0.498 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 14

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل المحور والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان دالة إحصائيا، حيث قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية ومنه تعتبر محاور صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

ثبات الاستبيان: يقصد بثبات الاستبيان؛ أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستبيان؛ يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان، وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال معامل ألفا كرونباخ، كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (2–6): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha لمحاور أداة الدراسة

محاور الاستبيان			معامل Cronbach's Alpha	
			القيمة	عدد العبارات
محاور الاستبيان	1	المحور الأول: تحديد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية	0,888	11
	2	المحور الثاني: تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات	0,610	12
جميع فقرات الاستبيان			0,877	23

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معامل الثبات ألفا كرومباخ اكبر من الحد الأدنى(0.6) في جميع محاور الاستبيان مما يدل على ثبات أداة الدراسة.

- **ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعددناه لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.**

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتمثل بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، أما المطلب الثاني سنحاول من خلاله تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المتبعة

نحاول من خلال هذا المطلب القيام بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

الفرع الأول: خصائص عينة الدراسة

تتميز عينة الدراسة بمجموعة من الخصائص يمكن إيضاحها في ما يلي:

أولا: متغير العمر

قمنا بتشكيل أربع فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لأقل من 30 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 30 و50 سنة، ، أما الفئة الثالثة فقد خصصت لمن تجاوزوا 50 سنة.

والجدول التالي يبين توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية:

الجدول (2–7) : يوضح توزيع أفراد الدراسة وفقا لمتغيرات العمر

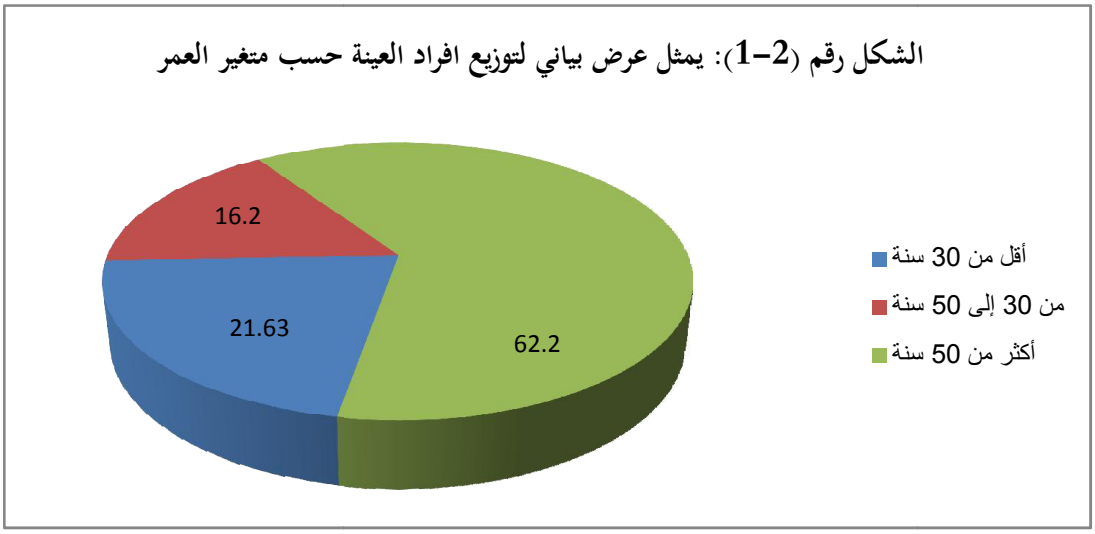
فئة العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	08	%21.6
من 30 إلى 50 سنة	06	%16.2
أكثر من 50 سنة	23	%62.2
المجموع	37	%100

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

- انطلاقا من هذا الجدول يمكننا أن نلاحظ أن نسبة المشاركة كانت كبيرة عند الفئة العمرية التي يفوق سنها عن 50 سنة بنسبة 62.2% أي ما يعادل 23 مشاركا، تليها الفئة الأولى التي لا يزيد عمرها عن 30 سنة بنسبة 21.6%، ثم تأتي الفئة العمرية الثانية التي تنحصر أعمارها ما بين 30 و50 سنة بنسبة 16.2%، ويفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة إلى معرفة مدى تطابق آراء الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبيا وذلك لكونها تجمع بين المستوى التعليمي العالي والخبرة الميدانية وبين متوسطي الخبرة والتي تتمثل في الفئات العمرية الشابة.

وانطلاقا من التصنيف الذي اعتمدناه في الجدول السابق، سنقوم بتوضيح العمرية لأفراد العينة في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (2–1): يمثل عرض بياني لتوزيع افراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

ثانيا: حسب الوظيفة

رغبة منا في الاعتماد على عينة متكاملة من الأكاديميين والمهنيين وذلك بغية الحصول على عينة متوازنة، فقد تم إضافة هذا السؤال قصد معرفة الوظيفة التي يشغلها الفرد المستقصى ومن ثم التعرف على نسبة المهنيين في العينة المدروسة، وقد قمنا بتصنيف الوظائف إلى ثلاثة أصناف، حيث يضم الصنف الأول الممارسين المهنيين لمهنة المحاسبة (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) فيما يضم الصنف الثاني أساتذة جامعيين، والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

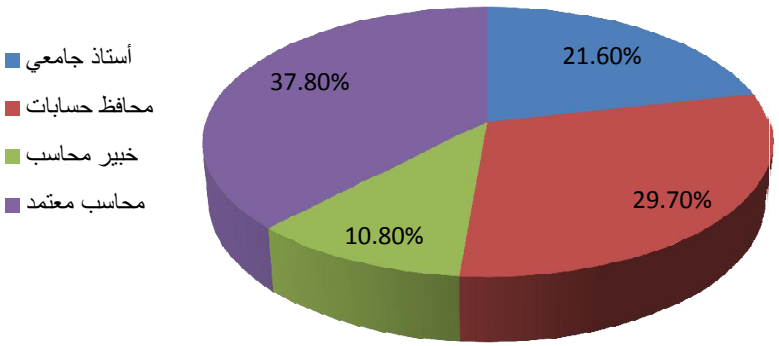
الجدول رقم (2–8): يوضح توزيع أفراد الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	08	%21.6
محافظ حسابات	11	%29.7
خبير محاسب	04	%10.8
محاسب معتمد	14	%37.8
المجموع	37	%100

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

- نلاحظ أن أكبر فئة وظيفية شاركت في الإجابة على أسئلة الاستبيان هي فئة المهنيين المكونة من محاسب معتمد بنسبة 37.8% وهي تشكل النسبة الأكبر في تمثيل أفراد العينة المدروسة وتليها في الترتيب مهنة محافظ الحسابات بنسبة 29.7%، أما مهنة خبير محاسب فمثلت بنسبة 10.8% وإجمالا مثلت فئة المهنيين ما نسبته 78.3% أي ما يعادل 29 مشاركاً، بينما مثلت فئة الأكاديميين بالأساتذة الجامعيين بنسبة % 21.6 أي ما يعادل 08 أساتذة جامعيين، وهذا شيء طبيعي باعتبار أن طبيعة البحث تستهدف بدرجة أكبر فئة المهنيين.

الشكل رقم (2-2): يمثل عرض بياني لتوزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

ثالثا: سنوات الخبرة في العمل

قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى أربعة فئات، لها مدى يقدر بخمس سنوات، وقد اعتمدنا في اختبار الفئة بما يتلائم مع أعمار العينة، وذلك وفق الجدول التالي:

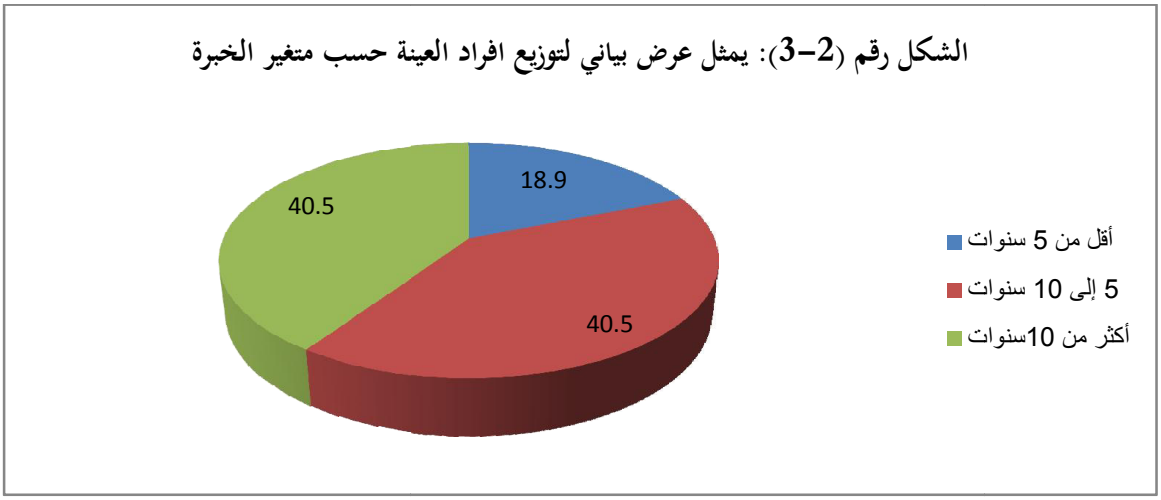
الجدول (2-9): يوضح توزيع أفراد العينة وفقا لسنوات الخبرة في العمل

سنوات الخبرة في العمل	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	07	%18.9
من 5 إلى 10 سنوات	15	%40.5
أكثر من 10 سنوات	15	%40.5
المجموع	37	%100

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

- من خلال المعلومات التي يوضحها الجدول نلاحظ أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الثانية من (5-10 سنوات) والفئة الثالثة (أكثر من 10 سنوات) بنسبة 40.5% وبمقدار 15 فردا لكل منهما وهذا ما يدل أنهم أصحاب ذوي الخبرة والأقدمية، تليها الفئة الأولى (اقل من 5 سنوات) بنسبة 18.9% وبمقدار 07 أفراد أي تعتبر نسبة منطقية نظرا لطبيعة استحداث المناصب المشتغلة وتوظيفها لكفاءات شابة وهذا يرجع إلى استغلال جهودها وطاقاتها وبهذا تحقق التقدم والازدهار، ويعني ذلك إلى أن غالبية المستجوبين هم من فئات عمرية كبيرة نسبيا، كما نشير إلى أن هذا التوزيع قد تناول الخبرة المهنية بصفة عامة دون التمييز بين وظائفهم، وهذا مؤشر جيد وايجابي على أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرات العالية، والذي يؤكد الدور الهام لأفراد العينة في تقرير موثوقية ومصداقية النتائج.

الشكل رقم (2–3): يمثل عرض بياني لتوزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

رابعا: المؤهل العلمي

قصد معرفة المستوى التعليمي لأفراد العينة، قمنا بتصنيفهم حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه، وذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

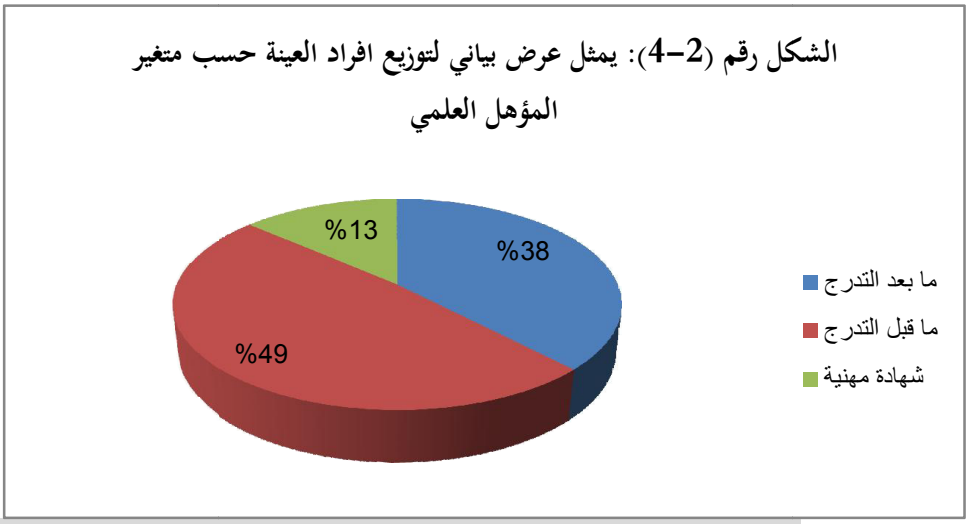
الجدول رقم (2–10): يوضح توزيع أفراد الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ما بعد التدرج	14	%37.8
ما قبل التدرج	18	%48.6
شهادة مهنية	05	%13.5
المجموع	37	%100

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

- نلاحظ من الجدول أعلاه أن اكبر نسبة بلغت 48.6% أي ما يعادل 18 فردا من مجموع أفراد العينة، وقد تمركزت هذه النسبة عند المؤهل العلمي ما قبل التدرج (ليسانس – ماستر) باعتبارها المؤهل العلمي المطلوب لامتهان مهنة المحاسبة، تليها الفئة الأولى للمؤهل العلمي ما بعد التدرج (ماجستير – دكتوراه) بنسبة 37.8% وهو ما يعادل 14 فردا وهم من الممارسين الأكاديميين لمهنة المحاسبة وقد تمركزت هذه النسبة عند الفئات العمرية (أكثر من 50 سنة)، أما اقل نسبة فتمثلت في فئة حاملي الشهادات المهنية.

الشكل رقم (2-4): يمثل عرض بياني لتوزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

خامسا: حسب التخصص

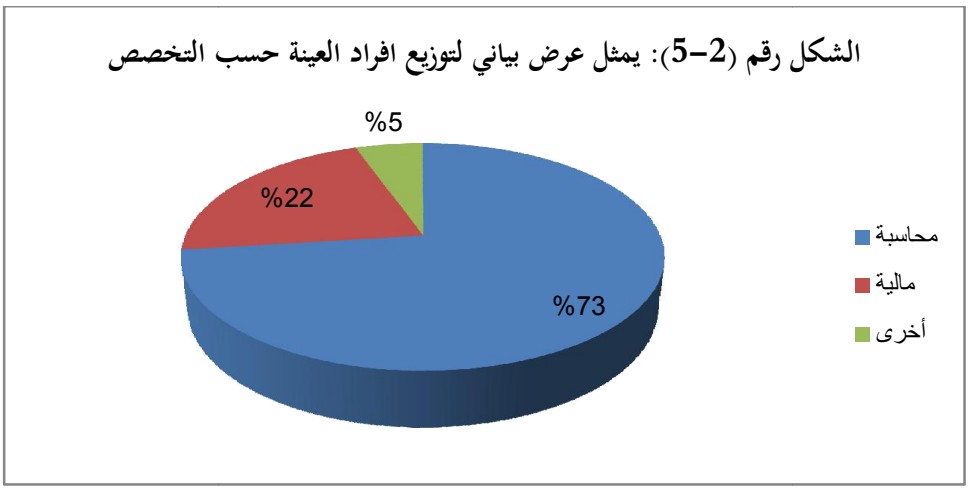
الجدول (2-11): يوضح توزيع أفراد العينة وفقا للتخصص

التخصص	التكرار	النسبة
محاسبة	27	%73.0
مالية	08	%21.6
أخرى	02	%5.4
المجموع	37	%100

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

❖ من خلال المعلومات التي يوضحها الجدول نلاحظ أن أكبر نسبة للتخصص كانت لفئة الأولى "المحاسبة" بنسبة 73% وهي نسبة مرتفعة ومنطقية، تليها الفئة الثانية "المالية" بنسبة 21.6%، في حين فئة الثالثة "أخرى" فكانت بنسبة 5.4% وهي ضئيلة جدا.

الشكل رقم (2-5): يمثل عرض بياني لتوزيع افراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

الفرع الثاني: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

أولا :وصف إجابات عينة الدراسة

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل خاصية من خصائص النوعية المدروسة ،تم استنتاج اتجاه عنصر العينة لكل فقرة من فقرات الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الخماسي.

الجدول رقم (2–12) : معايير تحديد اتجاه

المتوسط المرجح	الرأي
1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر:من إعداد الطالب

ولتحديد مستويات الموافقة استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان ومقارنتها.
- والانحراف المعياري ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركز الإجابات حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها.

ولتحديد قيم المتوسط الحسابي، كونها في أي فئة يتم ذلك من خلال إيجاد:

– المدى (RANGE) = أكبر قيمة (موافق بشدة)– أصغر قيمة (غير موافق تماما) =5–1=4

– ثم قسمة المدى على عدد الفئات (المستويات المتوفرة او الدرجات الموافقة) حيث حددنا ثلاث مستويات (منخفض، متوسط ومرتفع).

إذن طول الفئة باستخدام المدى حيث: (5–1)/3= 1.333 وبعد ذلك يضاف (1.333) إلى الحد الأدنى للمقياس حيث نحصل على مجالات كما يلي:

مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى 2.333	من 2.333 إلى 3.666	من 3.666 إلى 5
درجة الموافقة	منخفض	متوسط	مرتفع
النسبة المئوية	اقل من 46.66%	من 46.66% إلى73.32%	أكثر من 73.32%
5------- 100 %	س = 46.66 %		
2.333----- س			

- ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على اكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار اقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

ثانيا:النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين

سيتم عرض نتائج فروض الدراسة

1 –النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول تحديد التشريعات المهنية لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية:

الجدول رقم(2–13) :تحديد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبـــارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الوزن النسبي %	درجة الموافقة على العبارة
.1	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من التزام إدارة المؤسسة بالقوانين والأنظمة في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية.	3,757	0,6833	%75,14	**مرتفعة**
.2	تبحث القوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر على ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية.	3,622	0,8284	%72,44	متوسطة
.3	يبلغ محافظ الحسابات مجلس إدارة المؤسسة بنواحي القصور الهامة في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية.	3,649	0,7156	%72,98	متوسطة
.4	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن المؤسسة تقوم بالالتزام بالمبادئ الاساسية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.	3,703	0,6176	%74,06	**مرتفعة**
.5	يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.	3,784	1,1089	%75,68	**مرتفعة**
.6	وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة من شانه أن يضيق مجال الخطر القائم في المؤسسة.	3,081	1,0898	%61,62	**متوسطة**
.7	يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بالتكوين الكاف لمزاولة مهامه في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية	3,459	0,8691	%69,18	**متوسطة**
.8	يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير دقيقة حول نظام الرقابة الداخلية	3,838	1,0412	%76,76	**مرتفعة**
.9	يكتشف محافظ الحسابات حالات الغش والخطأ من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	3,514	1,2161	%70,28	**متوسطة**
.10	يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل محافظ الحسابات في تحديد إجراءات عملية المراجعة.	4,297	1,1987	%85,94	**مرتفعة**
.11	يعمل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرجوة منه.	3,784	1,2050	%75,68	**مرتفعة**
	مستوى اهمية التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية	3,6806	0,65121	%73,612	**مرتفعة**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

❖ يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (2-13) أن:

العبارة رقم10: احتلت المرتبة **الاولى** بمتوسط حسابي بلغ : 4,297وبالانحراف المعياري بلغ 1,1987، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 10 أي :**"يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل محافظ الحسابات في تحديد إجراءات عملية المراجعة."** و هذا بنسبة 85,94%حسب وجهة نظرهم.

العبارة رقم8: احتلت المرتبة **الثانية** بمتوسط حسابي بلغ : 3,838وبالانحراف المعياري بلغ 1,0412، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 8 أي :**"يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير دقيقة حول نظام الرقابة الداخلية."** و هذا بنسبة 76,76%حسب وجهة نظرهم.

العبارة رقم5: احتلت المرتبة **الثالثة** بمتوسط حسابي بلغ : 3,784 وبالانحراف المعياري بلغ 1,1089، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 5 أي :**"يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية."** و هذا بنسبة 75,68%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم11: احتلت المرتبة **الرابعة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,784 وبالانحراف المعياري بلغ 1,205، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 11 أي :**"بعمل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرجوة منه."** و هذا بنسبة 75,68%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم1: احتلت المرتبة **الخامسة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,757 وبالانحراف المعياري بلغ 0,6833، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 1 أي :**"يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من التزام إدارة المؤسسة بالقوانين والأنظمة في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية."** وهذا بنسبة 75,14%حسب وجهة نظرهم.

العبارة رقم4: احتلت المرتبة **السادسة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,703 وبالانحراف معياري بلغ 0,6176، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 4 أي :**"يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن المؤسسة تقوم بالالتزام بالمبادئ الاساسية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية."** وهذا بنسبة 74,06%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم3: احتلت المرتبة **السابعة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,649 وبالانحراف معياري بلغ0,7156، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 3 أي :**"يبلغ محافظ الحسابات مجلس إدارة المؤسسة بنواحي القصور الهامة في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية."** و هذا بنسبة 72,98%حسب وجهة نظرهم.

العبارة رقم2: احتلت المرتبة **الثامنة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,622 وبالانحراف المعياري بلغ 0,8284، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 2 أي :**"تحث القوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر على ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية."** و هذا بنسبة 72,44%حسب وجهة نظرهم.

العبارة رقم9: احتلت المرتبة **التاسعة** بمتوسط حسابي بلغ : 3,514وبالانحراف معياري بلغ1,2161، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 9 أي :**"يكتشف محافظ الحسابات حالات الغش والخطأ من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية."** و هذا بنسبة 70,28%حسب وجهة نظرهم.

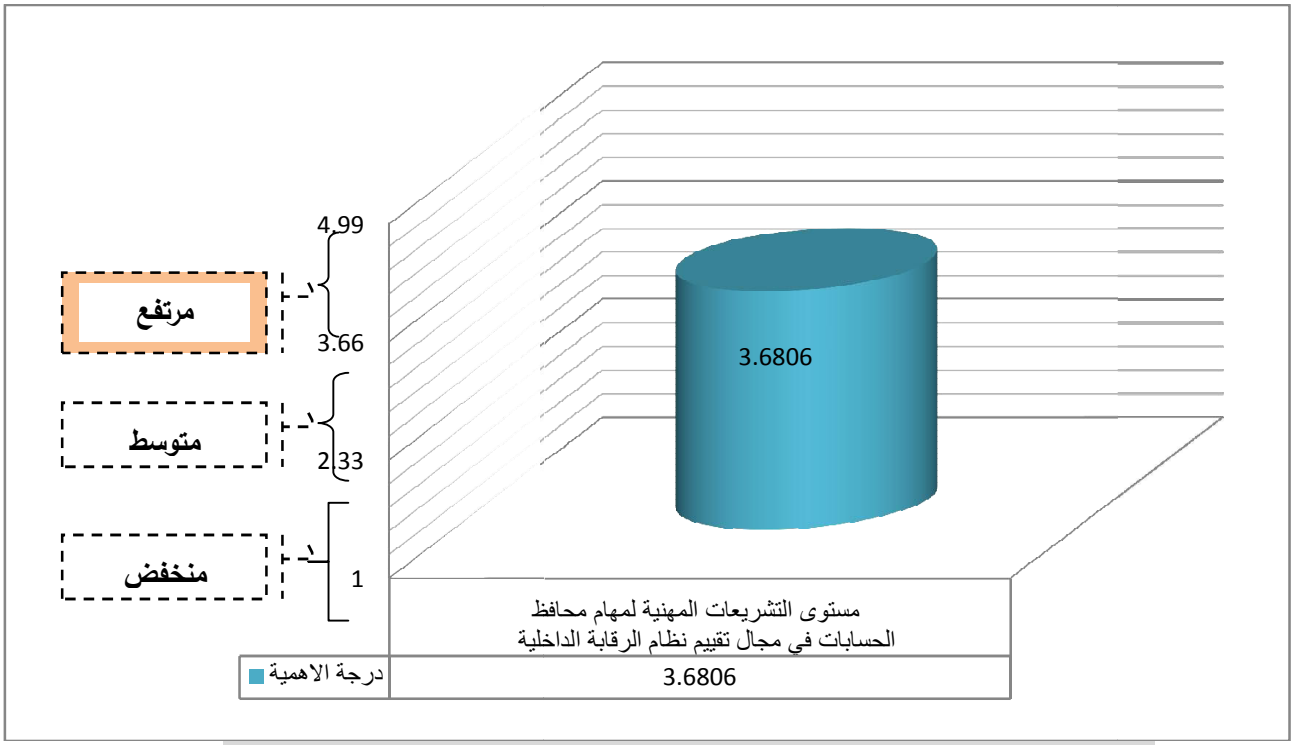
العبارة رقم7: احتلت المرتبة **العاشرة** بمتوسط حسابي بلغ : 3,459وبالانحراف معياري بلغ0,8691، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 7 أي :**"يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بالتكوين الكاف لمزاولة مهامه في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية."** وهذا بنسبة 69,18%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم6: احتلت المرتبة **الحادية عشر** بمتوسط حسابي بلغ: 3,081 وبالانحراف معياري بلغ 1,0898، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 6 أي:**"وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة من شانه أن يضيق مجال الخطر القائم في المؤسسة."** وهذا بنسبة 61,62% حسب وجهة نظرهم.

وبصفة عامة نجد أن:

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول: بلغ 3.6806 وهو ضمن مجال متوسط (من 3.666 إلى 5 درجات) أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون على أن درجة أهمية التشريعات المهنية في تحديدها لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية هي بدرجة مرتفعة وهذا بنسبة 73.612% حسب وجهة نظرهم. وذلك من خلال أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة بداية عمل محافظ الحسابات في تحديد إجراءات عملية المراجعة وان محافظ الحسابات يلتزم بتسليم تقارير المراجعة في الوقت المناسب ويبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (2–6): يمثل درجة أهمية تحديد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب وجهة نظر عينة الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

2 –النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني

- يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني **تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات**

الجدول رقم (2–14): تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

الرقم	العبـــارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الوزن النسبي %	درجة الموافقة على العبارة
.12	يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.	3,838	0,5534	%76,76	مرتفعة
.13	يحصل محافظ الحسابات على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام الوسائل الملائمة مثل قوائم الاستبيان مثلا.	3,270	1,1217	%65,40	متوسطة
.14	يحصل محافظ الحسابات على فهم كاف عن نظام الرقابة الداخلية من خلال النظام المحاسبي ليتمكن من التخطيط لعملية المراجعة.	3,459	0,7672	%69,18	متوسطة
.15	يقوم محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى قدرته على العمل بشكل مقنع.	3,838	0,5534	%76,76	مرتفعة
.16	يظهر دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام	4,108	0,8091	%82,1	مرتفعة
.17	مستوى محافظ الحسابات في الجزائر في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية كاف	3,838	0,8338	%76,76	مرتفعة
.18	من الضروري أن تحتوي كل مؤسسة على نظام الرقابة الداخلية.	4,378	1,2550	%87,56	مرتفعة
.19	يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي.	3,676	1,1069	%73,5	متوسطة
.20	يعتبر تقرير محافظ الحسابات أداة ضغط على الإدارة من اجل الرفع من مستوى أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	3,703	1,3305	%74,06	مرتفعة
.21	محافظة الحسابات تهدف إلى إثبات صحة المعلومات المالية المصر بها من طرف المؤسسة، وتقيم نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا وسيلة لتحديد نطاق التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات.	2,730	1,1462	%54,60	متوسطة
.22	يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال طرق وأساليب معينة.	3,784	0,9170	%75,68	مرتفعة
.23	لا يجيد محافظ الحسابات في الجزائر إلا الطرق التقليدية (قوائم الأسئلة) في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالجزائر.	3,054	1,1042	%61,08	متوسطة
	مستوى دور الممارسة الميدانية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات	3,6629	0,51537	73,39 %	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

❖ يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (2-14)

العبارة رقم18: احتلت المرتبة **الاولى** بمتوسط حسابي بلغ: 4,378وبالانحراف معياري بلغ1,255، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 18 أي:**"من الضروري أن تحتوي كل مؤسسة على نظام الرقابة الداخلية."** و هذا بنسبة 87,56%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم16: احتلت المرتبة **الثانية** بمتوسط حسابي بلغ: 4,108وبالانحراف معياري بلغ0,8091، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 16 أي :**"يظهر دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام"** وهذا بنسبة 82,10%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم12: احتلت المرتبة **الثالثة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,838 وبالانحراف معياري بلغ0,5534، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 12 أي :**"يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية."** و هذا بنسبة 76,76%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم15: احتلت المرتبة **الرابعة** بمتوسط حسابي بلغ : 3,838وبالانحراف معياري بلغ0,5534، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 15 أي:**"يقوم محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى قدرته على العمل بشكل مقنع."** وهذا بنسبة 76,76%حسب وجهة نظرهم.

العبارة رقم17: احتلت المرتبة **الخامسة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,838وبالانحراف معياري بلغ0,8338، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 17 أي:**"مستوى محافظ الحسابات في الجزائر في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية كاف."** وهذا بنسبة 76,76%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم22: احتلت المرتبة **السادسة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,784وبالانحراف معياري بلغ0,917، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 22 أي:**"يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال طرق وأساليب معينة."** و هذا بنسبة 75,68%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم20: احتلت المرتبة **السابعة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,703 وبالانحراف معياري بلغ1,3305، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة مرتفعة في إجابتهم على العبارة 20 أي:**"يعتبر تقرير محافظ الحسابات أداة ضغط على الإدارة من اجل الرفع من مستوى أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة."** وهذا بنسبة 74,06%حسب وجهة نظرهم.

العبارة رقم19: احتلت المرتبة **الثامنة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,676 وبالانحراف معياري بلغ1,1069، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 19 أي:**"يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي."** وهذا بنسبة 73,50%حسب وجهة نظرهم .

العبارة رقم14: احتلت المرتبة **التاسعة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,459 وبالانحراف معياري بلغ0,7672، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 14 أي:**"يحصل محافظ الحسابات على فهم كاف عن نظام الرقابة الداخلية من خلال النظام المحاسبي ليتمكن من التخطيط لعملية المراجعة."** وهذا بنسبة 69,18%حسب وجهة نظرهم.

العبارة رقم13: احتلت المرتبة **العاشرة** بمتوسط حسابي بلغ: 3,27 وبالانحراف معياري بلغ1,1217، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 13 أي:**"يحصل محافظ الحسابات على معلومات عن نظام**

الرقابة الداخلية من خلال استخدام الوسائل الملائمة مثل قوائم الاستبيان مثلا." وهذا بنسبة 65,40% حسب وجهة نظرهم.

العبارة رقم23: احتلت المرتبة **الحادية عشر** بمتوسط حسابي بلغ: 3,054 وبالانحراف معياري بلغ 1,1042، أي أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 23 أي:**"لا يجيد محافظ الحسابات في الجزائر إلا الطرق التقليدية (قوائم الأسئلة) في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالجزائر."** وهذا بنسبة 61,08% حسب وجهة نظرهم.

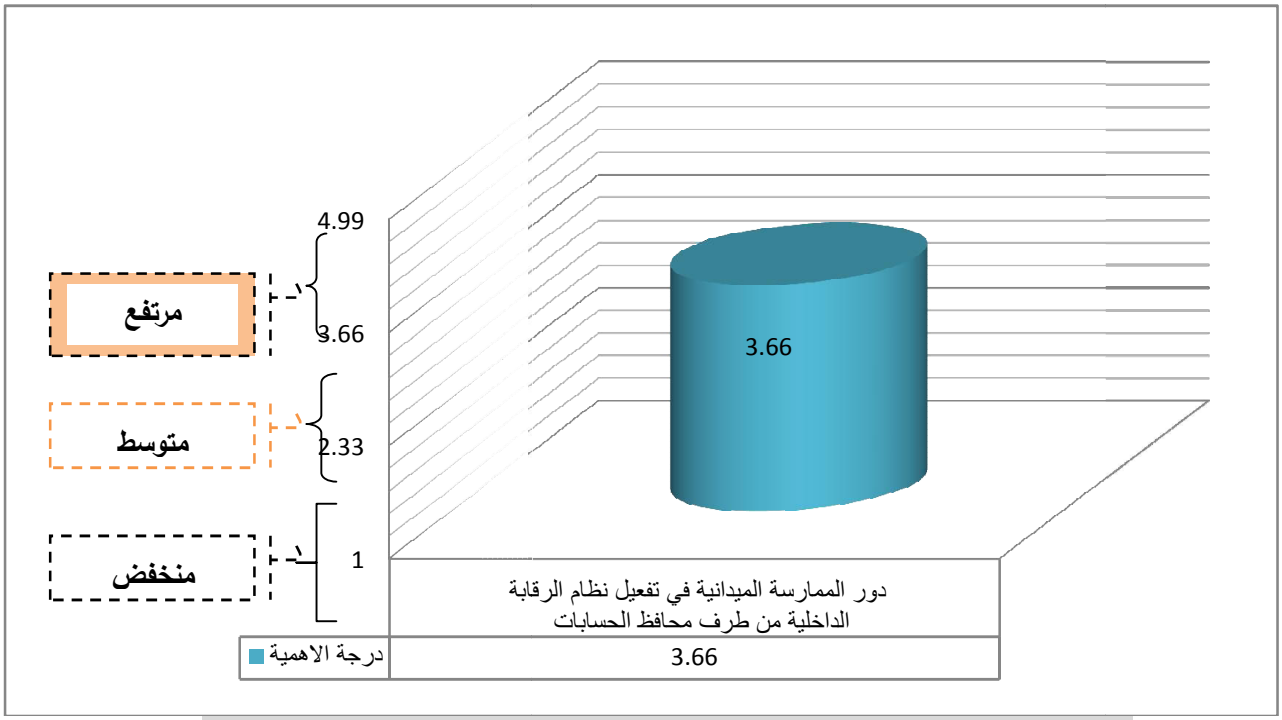
العبارة رقم21: احتلت المرتبة **الثانية عشر** بمتوسط حسابي بلغ: 2,73وبالانحراف معياري بلغ 1,1462، أي أن اتجاهات(تقييم) أفراد العينة متوسطة في إجابتهم على العبارة 21 أي:**"محافظة الحسابات تهدف إلى إثبات صحة المعلومات المالية المصرح بها من طرف المؤسسة، وتقيم نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا وسيلة لتحديد نطاق التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات."** وهذا بنسبة 54,60% حسب وجهة نظرهم.

وبصفة عامة نجد آن:

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات **المحور الثاني**: بلغ 3.6696 وهو ضمن مجال متوسط (من 3.666 إلى 5 درجات) أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ويوافقون على أن **دور الممارسة الميدانية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات**هي **بدرجة مرتفعة** وهذا بنسبة 73.39% **حسب وجهة نظرهم وذلك من خلال انه الضروري أن تحتوي كل مؤسسة على نظام الرقابة الداخلية ويظهر دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام.**

,51537	3,6329

الشكل رقم(2-7): يمثل درجة دور الممارسة الميدانية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات حسب وجهة نظر عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامجEXCEL.v2010

المطلب الثاني:اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

الفرع الأول: اختبار T –Student

بعد تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات كل محور نقوم باختبار صحة الفرضية نستخدم:

- اختبار(OneSample T test) للعينة الواحدة وهذا حول المتوسط الفرضي =3 والذي يمثل محايد في مقياس ديكارت الخماسي.

✓ والقاعدة الرفض والقبول الفرضية هي إذا كانت قيمة ' T' المحسوبة اكبر من قيمة ' T' المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (36) فإننا نرفض H0 ونقبل H1

لإجراء هذا الاختبار نصيغ الفرضية بالشكل التالي:

أولا: اختبار الفرضية الأولى (تحدد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 مهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية)

أي:

الفرضية الصفرية H_0: لا تحدد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 مهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرضية البديلة H_1: تحدد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 مهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (2–15): يوضح نتائج اختبار الفرضية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	t المحسوبة	(Sig)	نتيجة اختبار الفرضية 01	
						H_0	H_1
نتائج إجابات أفراد العينة على المحور الأول	3,6806	0,65121	0,68059	6,357	0,000	رفض	قبول
قيمة T المجدولة :2.0294 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 36							

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية (تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات).

أي:

الفرضية الصفرية H_0: لا تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

الفرضية البديلة H_1: تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

- ✓ والقاعدة الرفض والقبول هي إذا كانت قيمة 'T' المحسوبة اكبر من قيمة ' T' المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (36) فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1.

الجدول رقم (2–16): يوضح نتائج اختبار الفرضية الثاني

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن متوسط الفرضي 3	t المحسوبة	(Sig)	نتيجة اختبار الفرضية 01	
						H_0	H_1
نتائج إجابات أفراد العينة على المحور 02	3,6629	0,51537	0,66288	7,470	0,000	رفض	قبول
قيمة ت المجدولة :2.0294 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 36							

المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

الفرع الثاني: مناقشة النتائج

الفرضية الاولى:

- من خلال برنامج (SPSS) فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد إن بلغت القيم T المحسوبة :6,357 وهي اكبر من القيمةT الجدولية، مما يعني إن إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن درجة الحياد (الوسط الفرضي=3) ويزيد عنه بفارق بلغ 0,68059، أي أن اتجاهات العينة الدراسة ايجابية ويوافقون وبمستوى عالي على أن التشريعات المهنية التي تحدد مهام محافظ الحسابات تساعده في تفعيل وتقييم نظام الرقابة الداخلية حسب القانون 01/10.

وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H_0، وقبول الفرضية البديلة H_1، تحدد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 مهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرضية الثانية:

- من خلال برنامج (SPSS) فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد أن بلغت القيمة T المحسوبة: 7,470وهي اكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني ذات دلالة إحصائية وبما أن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن درجة الحياد (الوسط الفرضي=3) ويزيد عنه بفارق بلغ 0,66288، أي أن اتجاهات العينة الدراسة ايجابية ويوافقون وبمستوى عالي على أن الممارسة الميدانية تلعب دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية **H_0**، وقبول الفرضية البديلة **H_1**، تلعب الممارسة الميدانية دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

خلاصة الفصل:

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل أن الدراسة التطبيقية تمثلت في استمارة استبيان شملت عينة من المجتمع مكونة من 37 فرد، متمثلين في أساتذة جامعيين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى تخصصات أخرى، وباستخدام برنامج بياناته EXCEL 2010 وSPSS V23 قمنا بعرض الخصائص المتعلقة بمجتمع الدراسة وتفريغ بياناتها، ثم تحليل نتائج الاستبيان، وانطلاقا من إجابات العينة المدروسة والتي بينت اختلاف وجهات النظر بين الموافق والمحايد وغير الموافق، إلا أن أغلب المستقصيين أجمعوا على الاتفاق على تحديد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية، إضافة لذالك دلت إجاباتهم على وجود تباين بين ما هو موجود في النصوص القانونية وممارسة في الواقع.

خاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها، يتجلى لنا أن لمحافظ الحسابات في الجزائر أهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، حيث أنها تساعد مالكي رؤوس الأموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم وأموالهم، حيث يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاصا مؤهلين علميا وعمليا، حيث أن محافظ الحسابات يقوم بتقديم تقرير كتابي إلى الهيئات المشرفة على تعيينه يتضمن رأي حول المستندات والقوائم المالية التي قام بمراقبتها، هذا الرأي من شأنه أن يساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وهذه الخطوة تكون ناتجة عن مراحل مختلفة يتبعها محافظ الحسابات حتى يكون عمله منظما ودقيقا، إذ أنه يبدأ بتحضير ملخص حول المؤسسة وتقييم رقابتها الداخلية، ثم مراقبة الحسابات ليصل في الأخير إلى إعداد التقرير النهائي الذي يعطينا الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة. وهذا ما جعلها تراجع القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهن، وتعويضيه بالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والهدف من هذا التغيير هو فرض استرجاع سلطة الدولة في الرقابة على مهنة المحاسبة، وكذا تحسين الأداء من خلال متابعة المهنيين لتكوين نظري في معاهد خاصة وتربص مهني على مستوى مكاتب المحاسبة.

كما تناولنا موضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها.

1. اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى الأتي:

الفرضية الأولى: من خلال تفحص وتحليل مواد وأحكام القانون 01/10 تبين أن المشرع الجزائري تطرق للاستقلالية والكفاءة المهنية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء مهامه، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على تحديد التشريعات المهنية لاسيما القانون 01/10 لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- **الفرضية الثانية:** يمثل نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل محافظ الحسابات في تحديد إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة، حيث يمكنه من تحديد حجم الإجراءات والوقت اللازم الذي تتطلبه عملية الرقابة في المؤسسة، وهذا ما ينطوي على صحة الفرضية الثانية والتي تنص على أن الممارسة الميدانية تلعب دورا حاسما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

2. نتائج الدراسة:

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها:

- يقوم محافظ الحسابات عند أدائه لمهامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، ويكتشف بذلك مواطن الضعف وكذا حالات الغش والخطأ كوجود أخطاء دفترية أو محاسبية في السجلات وتسجيل عمليات وهمية بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية، وهذا ما يعزز المصداقية في المعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية؛
- من خلال تفحص وتحليل مواد وأحكام القانون 01/10 تبين أن المشرع المحاسبي الجزائري تطرق إلى تحديد التشريعات المهنية لمهام محافظ الحسابات في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

3. التوصيات والاقتراحات:

بعد طرح مختلف النتائج يمكن للباحث تقديم مجموعة من التوصيات نعتقد أنها مهمة في رفع أداء نظام الرقابة الداخلية، يمكن عرضها كما يلي:

- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية؛
- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد ؛
- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات؛

- ضرورة توفر الشروط اللازمة في الشخص القائم بالتدقيق القانوني (محافظ الحسابات) خصوصا الاستقلالية والخبرة المهنية.

4. آفاق الدراسة:

بعد قيامنا بهذه الدراسة التي نعتقد أنها لم تنهي الموضوع، بل فتحت بابا جيدا لمناقشة هذه العلاقة بين هذين المتغيرين، نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكملة له نجد أن أهمها ما يلي:

- مساهمة محافظ الحسابات في تحديد عيوب ونقائص مدخلات نظام الرقابة الداخلية؛
- أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحسين مخرجات نظام الرقابة الداخلية؛
- مساهمة محافظ الحسابات في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

الملحق رقم 02

Frequencies

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	8	21,6	21,6	21,6
	2,0	6	16,2	16,2	37,8
	4,0	23	62,2	62,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	8	21,6	21,6	21,6
	2,0	14	37,8	37,8	59,5
	3,0	11	29,7	29,7	89,2
	4,0	4	10,8	10,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

المؤهلالعلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	14	37,8	37,8	37,8
	2,0	18	48,6	48,6	86,5
	3,0	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	7	18,9	18,9	18,9
	3,0	15	40,5	40,5	59,5
	4,0	15	40,5	40,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الملحق رقم 02

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	27	73,0	73,0	73,0
	2,0	8	21,6	21,6	94,6
	3,0	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	4	10,8	10,8	10,8
	3,0	2	5,4	5,4	16,2
	4,0	30	81,1	81,1	97,3
	5,0	1	2,7	2,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	5	13,5	13,5	13,5
	3,0	7	18,9	18,9	32,4
	4,0	22	59,5	59,5	91,9
	5,0	3	8,1	8,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	5	13,5	13,5	13,5
	3,0	3	8,1	8,1	21,6
	4,0	29	78,4	78,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a4

الملحق رقم 02

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	3	8,1	8,1	8,1
	3,0	5	13,5	13,5	21,6
	4,0	29	78,4	78,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	2	5,4	5,4	5,4
	2,0	3	8,1	8,1	13,5
	3,0	6	16,2	16,2	29,7
	4,0	16	43,2	43,2	73,0
	5,0	10	27,0	27,0	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	3	8,1	8,1	8,1
	2,0	9	24,3	24,3	32,4
	3,0	9	24,3	24,3	56,8
	4,0	14	37,8	37,8	94,6
	5,0	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	1	2,7	2,7	2,7
	2,0	3	8,1	8,1	10,8
	3,0	14	37,8	37,8	48,6
	4,0	16	43,2	43,2	91,9
	5,0	3	8,1	8,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الملحق رقم 02

a8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	1	2,7	2,7	2,7
	2,0	3	8,1	8,1	10,8
	3,0	8	21,6	21,6	32,4
	4,0	14	37,8	37,8	70,3
	5,0	11	29,7	29,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	1	2,7	2,7	2,7
	2,0	9	24,3	24,3	27,0
	3,0	7	18,9	18,9	45,9
	4,0	10	27,0	27,0	73,0
	5,0	10	27,0	27,0	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	3	8,1	8,1	8,1
	3,0	4	10,8	10,8	18,9
	4,0	6	16,2	16,2	35,1
	5,0	24	64,9	64,9	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

a11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	3	8,1	8,1	8,1
	3,0	13	35,1	35,1	43,2
	4,0	7	18,9	18,9	62,2
	5,0	14	37,8	37,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الملحق رقم 02

b12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	3	8,1	8,1	8,1
	4,0	34	91,9	91,9	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	4	10,8	10,8	10,8
	2,0	4	10,8	10,8	21,6
	3,0	10	27,0	27,0	48,6
	4,0	16	43,2	43,2	91,9
	5,0	3	8,1	8,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	6	16,2	16,2	16,2
	3,0	8	21,6	21,6	37,8
	4,0	23	62,2	62,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	3	8,1	8,1	8,1
	4,0	34	91,9	91,9	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b16

الملحق رقم 02

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	3	8,1	8,1	8,1
	3,0	1	2,7	2,7	10,8
	4,0	22	59,5	59,5	70,3
	5,0	11	29,7	29,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	3	8,1	8,1	8,1
	3,0	7	18,9	18,9	27,0
	4,0	20	54,1	54,1	81,1
	5,0	7	18,9	18,9	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	3	8,1	8,1	8,1
	2,0	2	5,4	5,4	13,5
	4,0	5	13,5	13,5	27,0
	5,0	27	73,0	73,0	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	1	2,7	2,7	2,7
	2,0	4	10,8	10,8	13,5
	3,0	12	32,4	32,4	45,9
	4,0	9	24,3	24,3	70,3
	5,0	11	29,7	29,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b20

الملحق رقم 02

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,0	11	29,7	29,7	29,7
	3,0	6	16,2	16,2	45,9
	4,0	3	8,1	8,1	54,1
	5,0	17	45,9	45,9	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	5	13,5	13,5	13,5
	2,0	11	29,7	29,7	43,2
	3,0	14	37,8	37,8	81,1
	4,0	3	8,1	8,1	89,2
	5,0	4	10,8	10,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	1	2,7	2,7	2,7
	2,0	4	10,8	10,8	13,5
	3,0	2	5,4	5,4	18,9
	4,0	25	67,6	67,6	86,5
	5,0	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

b23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,0	3	8,1	8,1	8,1
	2,0	11	29,7	29,7	37,8
	3,0	5	13,5	13,5	51,4
	4,0	17	45,9	45,9	97,3
	5,0	1	2,7	2,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
a1	37	2,0	5,0	3,757	,6833
a2	37	2,0	5,0	3,622	,8284
a3	37	2,0	4,0	3,649	,7156
a4	37	2,0	4,0	3,703	,6176
a5	37	1,0	5,0	3,784	1,1089
a6	37	1,0	5,0	3,081	1,0898
a7	37	1,0	5,0	3,459	,8691
a8	37	1,0	5,0	3,838	1,0412
a9	37	1,0	5,0	3,514	1,2161
a10	37	1,0	5,0	4,297	1,1987
a11	37	1,0	5,0	3,784	1,2050
01.المحور	37	1,82	4,45	3,6806	,65121
Valid N (listwise)	37				

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
b12	37	2,0	4,0	3,838	,5534
b13	37	1,0	5,0	3,270	1,1217
b14	37	2,0	4,0	3,459	,7672
b15	37	2,0	4,0	3,838	,5534
b16	37	2,0	5,0	4,108	,8091
b17	37	2,0	5,0	3,838	,8338
b18	37	1,0	5,0	4,378	1,2550
b19	37	1,0	5,0	3,676	1,1069
b20	37	2,0	5,0	3,703	1,3305
b21	37	1,0	5,0	2,730	1,1462
b22	37	1,0	5,0	3,784	,9170
b23	37	1,0	5,0	3,054	1,1042
002المحور	37	2,08	4,25	3,6629	,51537
Valid N (listwise)	37				

T-Test

الملحق رقم 02

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور.01	37	3,6806	,65121	,10706

One-Sample Test

	Test Value = 3				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
المحور.01	6,357	36	,000	,68059	,4635

One-Sample Test

	Test Value = 3
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
المحور.01	,8977

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور002	37	3,6629	,51537	,08473

One-Sample Test

	Test Value = 3				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
المحور002	7,470	36	,000	,66288	,4610

One-Sample Test

	Test Value = 3
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
المحور002	,8047

I. المراجع باللغة العربية

أولا :الكتب

1) أبو نصار محمد، جمعة حميدات، معايير الإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

2) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.

3) أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية، 1992.

4) إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية ، بيروت، لبنان، 1996.

5) السيسي صلاح الدين حسن، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية، دار الوسام للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بيروت، 1998.

6) ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة،محمد محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.

7) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006.

8) ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

9) حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير في ظل المعايير الأمريكية الدولية، مؤسسة أوراق للخدمات الحديثة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1999.

10) خالد الأمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، طبعة الأولى، عمان-الأردن، 1998.

11) خالد الأمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، الطبعة الثانية، 2001.

12) خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى ،2008.

13) رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن :أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000 .

14) طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لغرض ومنح الائتمان، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

15) طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

16) عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

17) عبد الوهاب نصر علي، السيد شحاتة شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

18) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، عمان- الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006.

19) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003.

20) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.

21) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق، بن عكنون: الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 3، 2008.

22) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من ناحية النظرية والعملية، دار وائل النشر، الطبعة الرابعة، الأردن، 2004.

ثانيا: البحوث الجامعية

23) ذيب خولة، مهنة محافظ الحسابات كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2014.

24)زكريا قلالة، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2014.

25) ساكر فهيمة، قطاف تمام مونية، مردف أحلام، دور مراجعة الحسابات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر– بسكرة–، الجزائر، 2009.

26) عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص، اقتصاد تيسر المؤسسات، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2007.

27) نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة (غير منشورة)، جامعة الاغواط، كلية الاقتصاد والتسيير، ، 2007.

28) وجدان أحمد علي، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجيستر، العلوم التجارية، فرع محاسبية، جامعة الجزائر، 2010/2009.

ثالثا:المجلات العلمية المحكمة

29) زغدار احمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، العدد07 ،2009، جامعة ورقلة.

30) شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، جامعة سطيف 01، 2012.

31)عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد5، السنة الخامسة، جامعة الوادي، 2012.

خامسا:المقابلات الشفوية

32) بن داود عبد الرزاق، محافظ حسابات، ورقلة، خلال شهر ماي 2016، (مقابلة شخصية).

سادسا: القرارات، القوانين، المراسيم

33) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42.

34) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل، العدد 74.

35) المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 يوليو 2012 المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، العدد 43.

36) الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن القانون التجاري للجمهورية الجزائرية.

II. المراجع باللغة الأجنبية:

37) DOUGLAS J.SKINNER, scientific articles, Audit quality and Auditor 05, :Reputation Ovidence from Japan, Journal of Accounting and Auditing, N 87, University of chicago,2012.

38) HAMINI ALLEL, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU 1993.

39) MOKHTAR BELAIBOUDE, Guide pratique d'audit financier et computable, la maison des livres, Alger, 1982.

40) SAMIRA MEROUANI, le project du nouveau system computable Algerian, antic per et preparer le passage, memoires de magistère en sciences de gestion, l'école superior de commerce, Alger,2007.