جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي–الطور الثاني–
في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

" دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري ورقلة غرداية الوادي"

مع الاشارة الى دراسة حالة مكتب بن داود عبد الرزاق–ورقلة

من إعداد الطالب: سليم كاتب

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ / مايو عبدالله.....(أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ.د / محمد زرقون.....(أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

أ /كوسي محمد.....(أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي–الطور الثاني–
في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

" دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري ورقلة غرداية الوادي"

مع الاشارة الى دراسة حالة مكتب بن داود عبد الرزاق–ورقلة

من إعداد الطالب: سليم كاتب

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ / مايو عبدالله.....(أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ.د / محمد زرقون.....(أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

أ /كوسي محمد.....(أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

الإهــداء

الحمد لله على هده النعمة.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي رحمة الله عليها وإلى الوالد حفظه الله وإلى زوجتي وأبنائي مريم ومحمد إسلام وجيهان وكل عائلتي كل باسمه.

إلى كل زملائي وأخوتي في العمل وفي الدراسة.

وإلى كل أساتذتي الذين رافقوني من الطور الابتدائي وإلى هذا اليوم في الجامعة.

وإلى كل طلبة التدقيق ومراقبة التسيير ماستر دفعة 2018-2019.

سليم كاتب

شـكر

اعترافا بالفضل وبعد الانتهاء من هذا العمل المتواضع وجب علينا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى: من رفعت يدي إليه فلم يخيب رجائي، إلى الذي سألته فأجاب دعائي، إليك يا الله كل الشكر.

كما وجب بالشكر الجزيل العميق إلى المشرف:

الأستاذ الدكتور "محمد زرقون".

كما نشكر كل من ساهم في إثراء هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد ولو نصيحة أو بكلمة طيبة ونخص الذكر صديقي الأستاذ "مسعود كسكس" لتعاونه معنا في إعداد هذا الموضوع.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة.

وفي الأخير وجب على أن أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع ولو بكلمة طيبة من قريب أو بعيد.

سليم كاتب

الملخص:

، هذه الدراسة الى تبيان مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية ، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل هذه الاخيرة من خلال إعطائها أكثر مصداقية و أكثر صورة واضحة، وهذا ما تم طرحه من خلال إستقصاء مجموعة من المهنين و الاكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري، وكذا دراسة تطبيقية من خلال عرضنا لتقرير محافظ الحسابات لشركة خدماتية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها و أهم التحاليل التي يقوم بها على نظام الرقابة الداخلية ، والثقة التي يضعه فيها ملاك الكيانات من أجل التأكد من سلامة هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة، وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية.

الكلمات الدالة: محافظ حسابات، نظام، رقابة داخلية، ثقة.

Abstract

This study aims to show the extent to which the governor of accounts contributes to enhancing confidence in the internal control system through the role the latter played in activating the operation by giving it more credibility and a clear picture; and this was performed through the survey of a sample of professionals and academics in the South-east of Algeria, as well as a practical study through our presentation of the governor's report of a services company.

The study concludes that the governor of accounts has an essential role to play through the major reports he establishes and presents, the most important analysis of the internal control system he conducts periodically, and the confidence the company owners place in him in order to verify and ensure the integrity of the company and control its management; and this of course occurs while expressing his opinion in an objective and impartial manner.

Key words: Governor of accounts, system, internal control, confidence, credibility

قائمة المحتويات

البيـــــان	الصفحة
الاهداء	IV
الشكر	V
الملخص	VI
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول.....	VIII
قائمة الاشكال البيانية	IX
قائمة الملاحق.....	X
قائمة الاختصارات.....	XI
قائمة أساتذة محكمين الاستبيان.....	XII
المقدمة	أ
الفصل الأول: الجوانب النظرية والتطبيقية	
المبحث الأول: محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	6
المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.....	23
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية والميدانية	
المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب محافظ الحسابات الاستاذ عبد الرزاق بن داود.....	33
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين.....	45
الخاتمة.....	56
المراجع.....	60
الملاحق.....	64
الفهرس.....	85

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(02-01)	يوضح الاحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة	47
(02-02)	مقياس ليكرت الثلاثي	47
(02-03)	يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي	47
(02-04)	يوضح معامل ألفا كرونباخ	48
(02-05)	توزيع الأفراد حسب متغير السن	49
(02-06)	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	49
(02-07)	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	50
(02-08)	التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة	51
(02-09)	نتائج اراء أفراد العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه	51
(02-10)	يوضح نتائج أفراد العينة أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	52
(02-11)	يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور	53

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الأشكال	الصفحة
(01-01)	يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية	14
(01-02)	يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	20
(02-01)	الهيكل التنظيمي لمكتب المحاسبة	34
(02-02)	توزيع الأفراد حسب متغير السن	49
(02-03)	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	50
(02-04)	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	50
(02-05)	توزيع الأفراد حسب متغير المهنة	51

قائمة الملاحق

رقم الملاحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق 01	تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A	64
الملحق 02	تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B	70
الملحق 03	استمارة الاستبيان	67
الملحق 04	مخرجات SPSS	79

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة	المصطلح باللغة الأجنبية
IFAC	الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة	International federations of Accountants
AICPA	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي	American Institute of Certified Public Accountant

قائمة الأساتذة محكمين الاستبيان

الاسم واللقب	الرتبة أو المهنة
نور الدين بعيليش	دكتور في جامعة ورقلة
مسعود كسكس	أستاذ في جامعة غرداية
عبد الرزاق بن داود	محافظ حسابات ولاية ورقلة

المقدمة

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو مكانة هامة في المؤسسة، حيث يعتبر الخطة التنظيمية لجميع الطرق والإجراءات التي تضعها مؤسسة لحماية مردوداتها وضمان دقة البيانات للحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب لتحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة، مما يجعل تقييم نظام الرقابة الداخلية من أوليات محافظ الحسابات وأعماله عند القيام بعملية المراجعة وذلك بمراعاة مسؤولياته تجاه النظام، والتعرف على المقومات الأساسية للنظام والإجراءات المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومهنة محافظة الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات.

1. الاشكالية الرئيسية:

لأهمية الرقابة الداخلية من حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة وكذا بيان الانحراف عن الخطة الموضوعة مسبقا، وتحقيق هذا الانحراف ونظرا للأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية والأهمية الكبيرة لمحافظ الحسابات ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

الى أي مدى يساهم محافظ الحسابات في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة التالية:

- ما هي مقومات نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على تسيير المؤسسة الاقتصادية؟
- دور محافظ الحسابات في تقيم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟

2. فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح الفرضية التالية:

- يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم اتباعها.
- يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام (الاستمرارية).

3. مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار الموضوع يعود إلى مجموعة من الأسباب:

- الشعور بأهمية الموضوع خاصة في ظل المتغيرات والمستجدات الحديثة وبروز الأهمية الكبرى للنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.
- لكون الموضوع يقع في قلب التخصص التدقيق ومراقبة التسيير.
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على مهنة التدقيق والخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات لجهات مختلفة والتعرف على الطرق والأساليب والإجراءات المتبعة من طرفه من أجل تحسين الأداء التسييري للمؤسسة وضمان الشفافية في التسيير، وكذلك توضيح دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طرق جديدة وكذا تبيان دور التدقيق في توضيح المركز المالي للمؤسسة.

5. أهداف الدراسة:

مع تزايد الاهتمام بدراسة موضوع المراجعة، وفي إطار الحيوية (العلمية والعملية) التي يكتسبها هذا المفهوم من خلال لأدوار التي يؤديها خاصة في تحسين أداء المؤسسة، تهدف هذه الدراسة إلى رصد وإبراز مدى فعالية ودور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبيان مدى مسؤولياته من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

6. حدود الدراسة:

تنحصر حدود الدراسة فيما يلي:

* **الحدود الزمانية:** تتعلق بفترة التربص وتتضمن دراسة وتحليل وثائق خاصة بمؤسسات لدى مكتب محافظ الحسابات خلال الفترة الممتدة من2019/04/29 إلى 2019/05/29.
* **الحدود المكانية:** مست الدراسة مكتب محافظ حسابات بولاية ورقلة.

7. منهج الدراسة:

من أجل سرد المفاهيم النظرية لموضوع البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما المنهج التحليلي فقمنا باستخدامه في منهج دراسة الحالة في الدراسة الميدانية والتطبيقية من أجل تحليل ومناقشة نتائج هده الدراسة الميدانية والتطبيقية. اعتمدنا (MS EXCEL) و (مخرجات برنامج SPSS نسخة 22).

8. صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في دراسة هذا الموضوع، نذكر أساسا:

- كثرة المراجع التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر .
- عدم التجاوب من قبل مكتب محافظ الحسابات بسب انشغالاتهم الكثيرة.

9. هيكل الدراسة:

لمعالجة الجوانب المختلفة للموضوع، فقد تم تقسيم الدراسة إلى فصلين أساسيين في الفصل الأول قمنا بدراسة الجوانب النظرية والتطبيقية في مبحثين، المبحث الاول تم تقسميه الى مطلبين، تم التطرق الى التعريف بمحافظ الحسابات من الجانب القانوني والمحاسبي في المطلب الاول أما المطلب الثاني التعرف على مفاهيم عامة عن نظام الرقابة الداخلية، حيث استعرضنا في المبحث الثاني بعض الدراسات السابقة حول الموضوع وتخص كل من محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وهذا كان في المطلب الأول، أما المطلب الثاني هو عبارة عن مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث اوجه التشابه والاختلاف، وفي الفصل الثاني تما التطرق الى دراسة تطبيقية بمكتب محافظ الحسابات بن داود عبد الرزاق بولاية ورقلة من خلال قراءة لبعض التقارير لمحافظ الحسابات حول رأيه في نظام الرقابة الداخلية، ودراسة ميدانية لعينة من المهنيين في مجال المراجعة من خلال طرح استبيان وزع على مجموعة من المهنيين في الجنوب الشرقي (ورقلة، غرداية والوادي) حول مقومات نظام الرقابة الداخلية والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في هذه الاخيرة.

وفي نهاية الدراسة تم إعطاء حوصلة عامة عن الموضوع واقتراح جملة من النتائج والتوصيات، كما تضمنت الخاتمة اقتراحات لدراسات وبحوث مستقبلية.

الفصل الأول:

الجوانب النظرية والتطبيقية

مدخل الفصل

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المنشأة وتطورها من بين أولويات محافظ الحسابات، ويعتمد نظام الرقابة على عملية الفصل بين المسؤوليات في المنشأة وخاصة أن المنشآت تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية وكذلك الاحتفاظ بالسجلات والمستندات، سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى تعريف محافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية وكيفية تنظيم هذه المهنة العريقة وتوفير الشروط العلمية والعملية اللازمة في محافظ الحسابات وتحديد الإجراءات الواجب إتباعها للخروج برأيه الفني المحايد والذي يعتبر ثمرة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقراءة في بعض الدراسات السابقة التي تناولت بعض من جوانب الموضوع وقد تم استعراض ذلك في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.

المبحث الأول: محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

قصد الإحاطة أكثر بالموضوع حاولنا من خلال هذا المبحث التعرف على محافظ الحسابات من الجانب القانوني والمحاسبي بالإضافة الى التعرف على مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية، حيث تم تقسيم المبحث إلى مطلبين. المطلب الأول الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات، أما المطلب الثاني مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: الإطار المفاهمي والقانوني لمحافظ الحسابات

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني لمحافظ الحسابات، بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي وكيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين ومدى ما تتمتع به المهنة من استقلال، وتعتبر هذه الدراسة أمراً ضرورياً حيث يعتبر خاصة من خصوصيات مراجعة الحسابات في الجزائر.

الفرع الأول :التطور التاريخي للمحافظ الحسابات في الجزائر

أولا: محافظ الحسابات ما قبل سنة 1988

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 107 - 69 المؤرخ في31-12-1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39منه ما يلي: «يكلف وزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصوصية» .[1]

وفي المرسوم – 70 7 المؤرخ في 1970 / 11 / 16 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظي الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

- مراقبون عامون للمالية.
- مراقبو المالية.
- مفتشون ماليون.
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدا للعيان عدم نجاح الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ من الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن

تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات وانحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة:[2]

[1] N-E Saadi et A.Mazouz, la pratique de commissariat aux comptes en Algérie, édition SNC, p27

[2] الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

- ✓ مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- ✓ المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أم والها كلها ذات طبيعة عمومية.
- ✓ تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكون وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الإجتماعي.
- ✓ الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين وحماية الاجتماعيين.
- ✓ استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
- ✓ استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الإجتماعية أو العملية أو التربوية أو الثقافية.

كما سعت الجزائر كباقي دول العالم الثالث إلى تدارك التأخر في مراجعة الحسابات ومواكبة التطورات الإقتصادية وذلك من خلال سنها للعديد من القوانين التي تنظم وتحكم مهنة المراجعة ولعل آخرها القانون10 -01 المؤرخ في 16رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو2010 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكان من أبرز نتائجه حل المصف الوطني وتم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين لمعتمدين وكذا تحديد مهام كل مهنة، حيث ينتظر من هذا القانون تحقيق مكاسب سواء لممارسي المهنة أو المؤسسات التي تطلب خدماتهم.

الفرع الثاني: تعريف وخصائص محافظ الحسابات

أولا: تعريف محافظ الحسابات

سوف نتعرف من خلال هذا الفصل إلى التعرف الى محافظ الحسابات من وجهة القانون التجاري ومن خلال القانون 10-01.

1. وفق القانون التجاري:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل 1993) كما يلي:[1]

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها" .

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها .ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية ,ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر ,1993، ص 184.

2. وفق القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010:

نصت المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 محافظ الحسابات على أنه:[1]

"هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها ".

بالإضافة الى التعاريف القانونية السابقة يوجد عدة تعاريف لمحافظ الحسابات نذكر منها:

- المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة أو يكون على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، وهو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند إنجاز مهمة التدقيق[2].
- ويعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسؤول أمام، كما يمكنه من مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي ، مراقب الحسابات[3].
- كما يعرف كذلك بأنه الشخص الذي يطمئن له المساهمين على سلامة النتائج التي تظهرها الحسابات النهائية في شكل تقرير يرفعه إليهم في ختام المراجعة السنوية[4].

ثانيا: خصائص محافظ الحسابات

من خلال التعاريف السابقة لمحافظ الحسابات ووفق ما نص عليه القانون التجاري والمادة 22 من قانون 10-01 عدة خصائص نذكر منها:

- الاستقلالية والموضوعية
- الكفاءة المهنية
- سر المهنة
- العلاقة مع زملاء المهنة

الفرع الثالث: مهام محافظ الحسابات

لقد حددت مهام محافظ الحسابات وفقا لقانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 وبالتحديد في المواد 24 و23 على النحو التالي:

- شهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ,العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010 , ص 7

[2] زاهرة توفيق عاطف سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص191

[3] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2008، ص28

[4] حسين عمر ، الموسوعة الإقتصادية ، الطبعة الرابعة ، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، 1992 ، ص422

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة،بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.
- المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة، من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[1].

وتبعا للمهام السابقة المذكورة في المادتين 23و 24 وحسب ما نصت عليه المادة 25 من نفس القانون يترب على مهام محافظ الحسابات ما يلي:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة مع تقدم التبرير على ذلك.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الإجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة.
- تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال[2].

المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية:

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية وتوضيح مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية وكذا تبيان طرق تقييمه والمخاطر التي تنجم عن ضعفه.

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

التعريف الأول:

عرف "الصبان و الفيومي"، « نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية[3]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ,العدد 42 ، مرجع سابق ,ص 7.

[2] نفس المرجع السابق، ص8.

[3] الصحن .ع. ف و نور. أ: **الرقابة و مراجعة الحسابات**؛ مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر؛ الإسكندرية بدون سنة النشر؛ صفحة 263.

التعريف الثاني:

حسب المعهد الكندي للمحاسبيين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو (الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة)[1] .

التعريف الثالث:

و على حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن (نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية)[2].

التعريف الرابع:

وعرف حسب معهد المحاسبيين القانونيين الأمريكي AICPA سنة 1984 على أنه نظام: "يشتمل على الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية[3].

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

- الخطة التنظيمية؛
- الطرق والإجراءات؛
- المقاييس المختلفة.

الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

أولا: أنواع نظام الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية:

- **الرقابة الإدارية:** تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية[4].

[1]- **BIRIEN. R** & **SENECAL. J:** Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984; page 36.

[2] ميمون حسام الدين، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص13.

[3] وجدي حامد حاجز، **أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية،2010 ، ص81

[4] مسعود صديقي، **دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 22/23 أفريل 2003.ص 83

- ✓ **طرق وإجراءات الرقابة الإدارية:**[1] تتضمن طرق الرقابة الإدارية خطوات وضع الخطط المستقبلية ومراقبة التقدم تجاه تنفيذ تلك الخطط، وتنبؤات مالية ونظم الموازنة، فالتنبؤات المالية تتمثل عادة في المركز المالي المتوقع، ونتائج التشغيل، والتدفقات النقدية لفترة واحدة مستقبلية أو أكثر فهي تضع أهداف محددة تزود الإدارة بالمقاييس المعيارية للتقييم والرقابة على الأداء الفعلي، وخلال السنة يتم إعداد تقارير شهرية تقارن النتائج الفعلية مع الخطة، ويصحب ذلك تقارير بالاختلافات بينهما مع توضيح المسؤول عن هذه الاختلافات والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

- **الرقابة المحاسبية:** تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة[2].

- ✓ **أهداف الرقابة المحاسبية:**[3] يوجد هدفان عامان للرقابة المحاسبية وأربع أهداف تشغيلية فالأهداف العامة هي حماية الأصول والتأكد من توفر الثقة بالدفاتر، أما الأهداف التشغيلية فهي التصريح بأداء العمليات وأداءها فعلا وقيد العمليات والوصول إلى الأصول ومقارنة الأصول والمحاسبة عنها.

- **نظام الضبط الداخلي:** فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسئولا عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف أخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي[4].

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية:[5]

إن الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية هو مساعدة المنشأة وخدمتها في تحقق أهدافها، وبتحقق ذلك من خلال المساهمة فيتحقق الأهداف التالية:

1. تنظم المشروع وتحديد السلطات والصلاحيات والمسؤوليات (ما يعكسه الهيكل والوصف الوظيفي)؛
2. حماية أصول المشروع من الاختلاس أو استخدامها في غير ما خصصت له؛
3. تقييم المخاطر وتحديد مدى إدراك الإدارة لها وكفاءتها في إدارة هذه المخاطر؛
4. التأكد من دقة المعلومات المحاسبية والمالية وتوقيتها حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية؛
5. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية؛
6. تشجيع الالتزام بالسياسات والتعليمات والقوانين الداخلية والخارجية.

---

[1] حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة :شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية و العربية**، الجزء الثاني :الرقابة الداخلية و أدلة الإثبات، الدار الجامعية، مصر2004، ص51.

[2] مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 83

[3] ثناء علي القباني، **الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي و الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية –مصر، 2004، ص04

[4] مريم عبد القوي، **المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015/2014، ص49.

[5] جمال الطرايرة ، **محاسب الدولي عربي قانوني معتمد ACPA** ، طبعة 2013 ، صفحة 64

الفرع الثالث: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية:[1]

أولا: مقومات نظام الرقابة الداخلية

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

1) الهيكل التنظيمي:

يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل و طبيعة الوظائف في المؤسسة، فمن ثمة يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة النشاط؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديريات؛
- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل؛
- البساطة و المرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديريات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، و ليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول).

2) نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا و تستجيب إلى وضعية و طبيعة نشاط المؤسسة، و ضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية و دليل للحسابات يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن و بأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة و الكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات ، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- 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.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكملة لذلك:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسليا)
- وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛
- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها؛
- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

[1] مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 84-85

3) إجراءات تفصيلية:[1]

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

4) اختيار الموظفين الأكفاء:[2]

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، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

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

5) رقابة الأداء:[3]

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية و بما يكفل الالتزام بسياستها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة و وضع إجراءات كفيلة بتصحيحه و تتمثل في الآتي:

1. **الطريقة المباشرة** و تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛
2. **الطريقة غير المباشرة** و تكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

6) استخدام كافة الوسائل الآلية:[4]

إن استعمال الآلة الحاسبة و تأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التأليه توفر الآتي:

- دقة و سرعة المعالجة؛
- سهولة الحصول على المعلومات؛
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
- توفير الوقت؛

---

[1] مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 85

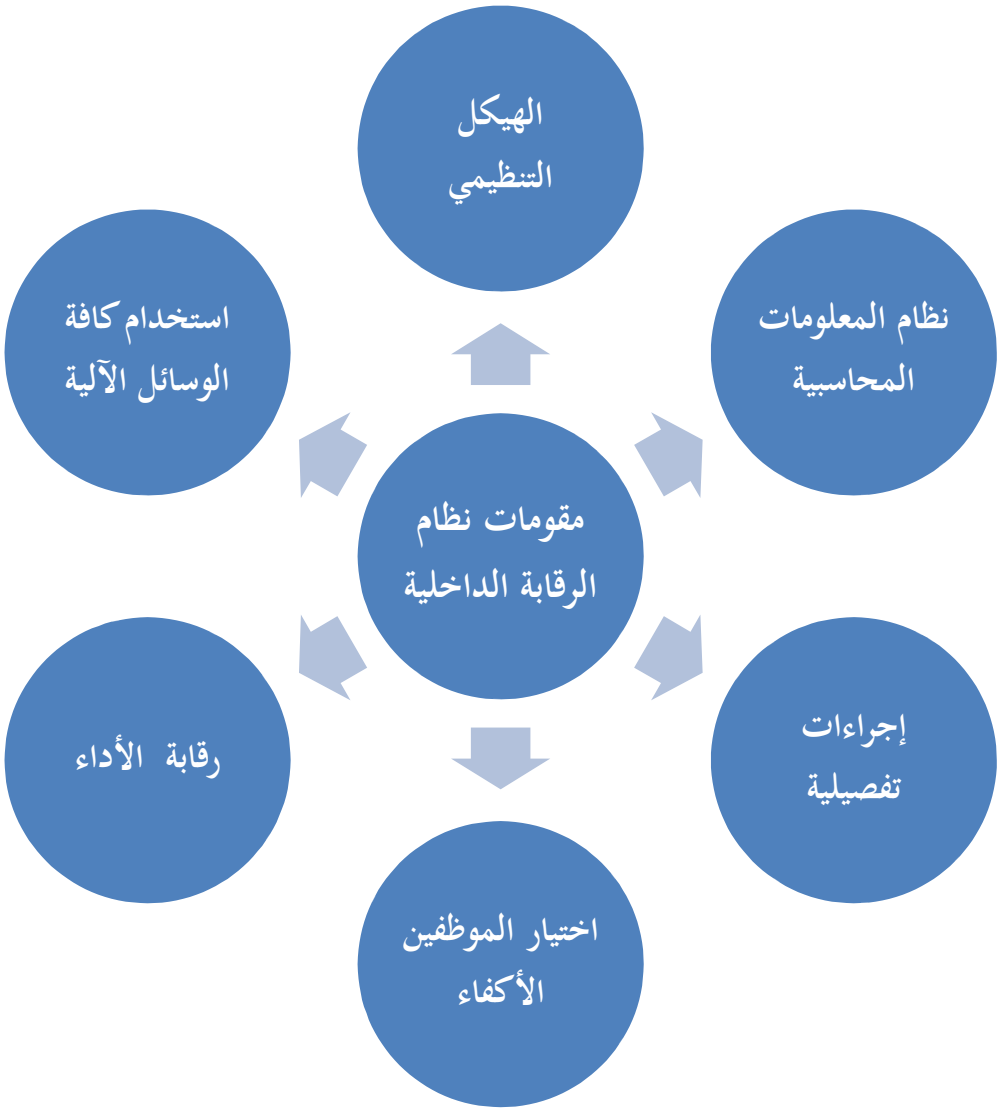
[2] مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 85ـ86

[3] مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 86.

[4] جمال الدين بوسعيود، محاولة **دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماجستير في دراسات محاسبية، جبائية وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2014/2013، ص92.

- تدعيم العمل بكفاءة؛
- خفض تكلفة المعالجة؛
- التحكم في المعلومات.

الشكل رقم (01-01): يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على أ/ مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة

ثانيا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:[1]

يمكن تقسيم الإجراءات التنفيذية التي تحقق خصائص وأسس الرقابة الداخلية إلى إجراءات عامة، إدارية ومحاسبية موضحة كما يلي:

1. **الإجراءات العامة:**

- ✓ التأمين على ممتلكات وموجودات المؤسسة؛
- ✓ مراقبة سليمة للبريد الوارد والصادر وتماشي السلطات مع المسؤوليات؛
- ✓ توفير الرقابة المزدوجة على العمليات الهامة مثل :توقيع الشيكات؛
- ✓ توفير المراجعة الداخلية .

2. **الإجراءات الإدارية:**

- ✓ تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة وخطوات كل عملية؛
- ✓ توزيع الواجبات لعدم انفراد موظف بعملية بكاملها ورقابة عمله من موظف آخر؛
- ✓ توزيع المسؤوليات بوضوح لتحديد تبعية الإهمال أو الخطأ؛
- ✓ تقسيم العمل والفصل بين الوظائف وتنظيم الأقسام حسب طبيعة عمل كل قسم؛
- ✓ توقيع الموظفين على السندات التي أعدوها كإثبات قيامهم بهذا العمل؛
- ✓ إخراج المستندات من أصل وعدة صور طبق الأصل وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون؛
- ✓ تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع سير العمل؛
- ✓ ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.

3. **الإجراءات المحاسبية:**

- ✓ إثبات العمليات دفتريا وقت حدوثها وتسويات دورية لكشوف البنوك وغيرها من الدفاتر؛
- ✓ عدم إثبات أي مستند إلا بعد اعتماده والموافقة عليه ومؤيد بوثائقه؛
- ✓ مراجعة عمل موظف بواسطة موظف آخر واستعمال الآلات الحاسبة لسرعة الإنجاز؛
- ✓ استخدام وسائل التوازن الحسابي الدورية وموازين التدقيق وحسابات الرقابة؛
- ✓ الجرد المفاجئ الدوري للنقديات والبضاعة والتثبيتات.

[1] جمال الدين بوسعيود، مرجع سابق، ص93-94.

الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة مهمة من مراحل عملية المراجعة، كما تم تخصيص معيار من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموما لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتأتي أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من أنها تسمح بتحديد نطاق عملية المراجعة.

خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بخمسة مراحل أساسية تتمثل في:

أولا: دراسة نظام الرقابة الداخلية وفهمه:

وتنطلق هذه الخطوة من مكونات هيكل الرقابة الداخلية حيث يجب دراسة وفهم كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية. وتعتبر هذه الخطوة هي بداية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعموما يجب دراسة وفهم العناصر التالية:

1. فهم بيئة الرقابة:

يجب على مراجع الحسابات بداية التعرف على المؤسسة الخاضعة للمراجعة وعلى الظروف البيئية التي تعمل بها قبل البدء في عملية المراجعة، إذ يجب عليه الحصول على معلومات كافية على اتجاهات الإدارة ومجلس الإدارة ومدى اهتمامهم بتفعيل نظام الرقابة الداخلية وتطويره ومدى وجود لجنة مراجعة مشكلة من قبل مجلس الإدارة، ومدى قيامهم بتنسيق الجهود بين المراجع الداخلي و الخارجي و الأخذ بتوصياتهم[1] .

كما يتوجب على مراجع الحسابات أيضا الحصول على نسخ من الوثائق والنظام الأساسي ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة ونماذج من توقيعات المسؤولين ونسخ من العقود والاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الآخرين فضلا عن أي وثائق أخرى ويقوم بحفظ كل تلك الوثائق في ملف يسمى الملف الدائم والذي تم التطرق له في الفصل الأول، و الذي يعد بمثابة مرجعا عاما لمراجع الحسابات.[2]

2. فهم تقييم المخاطر:

يحصل المراجع على معرفة بعملية تقييم مخاطر الإدارة عن طريق تحديد كيفية تحديد الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد التقارير المالية، وتقييم جوهرية واحتمال حدوثها وتقرير التصرفات المطلوبة لدراسة المخاطر.

وتعتبر الطرق الأكثر شيوعا للحصول على مثل ذلك الفهم في قوائم الاستقصاء وإجراء الاستفسارات والمناقشات مع الإدارة.[3]

3. فهم أنشطة الرقابة:[4]

يحصل المراجعون على فهم بيئة الرقابة وتقييم المخاطر بطريقة مماثلة في أغلب عمليات المراجعة، إلا أن حصول المراجع على فهم أنشطة الرقابة يختلف من عملية لأخرى بشكل ملحوظ، فبالنسبة للمؤسسة صغيرة الحجم تكون أنشطتها محدودة مقارنة مع المؤسسات كبيرة الحجم.

ويجب على المراجع أن يحدد أنشطة الرقابة الداخلية المقررة التي من المرجح أن تمنع أو تكتشف التحريفات الجوهرية في تأكيدات القوائم المالية، وبعض المراجعون ينظرون إلى تلك الأنشطة الرقابية بأنها تمثل القوة بينما يشار إلى المواقف التي تسمح للأخطاء أو المخالفات أن تحدث أو تظل بدون اكتشاف بمواطن ضعف، وقد قام بعض المراجعون بتطوير قوائم إختبارية

---

[1] زياد أمين زيدان، **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية**، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال و الأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2000، ص42

[2] إدريس أمين اشتيوي، **المراجعة :معايير و إجراءات**، الدار الجماهرية للنشر و التوزيع، ليبيا، 1999 ، ص 100

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2004 ، ص 63.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق 64-65

أو مصفوفات للأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تحدث بكل تأكيد بالقوائم المالية. ولا شك أن المعرفة التي يكتسبها المراجع بخصوص وجود أو غياب الأنشطة الرقابية عند القيام بإجراءات فهم المكونات
الأخرى للرقابة الداخلية، يمكن أن تكون ذات قيمة كبيرة في تحديد ما إذا كان تخصيص عناية إضافية لنظام الرقابة الداخلية ضروري حتى يكون المراجع قادرا على تخطيط عملية المرجعة.

4. فهم و دراسة نظام المعلومات المحاسبي:

يقوم مراجع الحسابات بدراسة و فهم الرقابة الداخلية المحاسبية من خلال تقسيم الأنشطة المحاسبية إلى دورات ومن ثم متابعة عينات للنشاط من أولها إلى آخرها، وتسمى باختبارات المرور العابر، ويعد هذا الإجراء بمثابة دراسة للمسار المستندي والذي يعد من أهم وسائل الرقابة الوقائية في نظم المعلومات المحاسبية، ويشير الواقع العملي أن لكل صناعة عدد معين من دورات العمليات، ولكنها يمكن أن تشترك جميعها في الدورات الخمس التالي:[1]

1.4. **دورة المبيعات/الإيرادات:** وتشمل الإجراءات والسياسات المتبعة وتقسيم الأعمال والواجبات بحيث لا يقوم شخص واحد بعمل أكثر من خطوة

2.4. **دورة المشتريات/النفقات:** وتشمل إجراءات شراء البضاعة أو الخدمات والموجودات.

3.4. **دورة الإنتاج والاستثمار:** وتشمل إجراءات تخزين المواد وصرف المواد للإنتاج وتوزيع عناصر تكلفة الإنتاج على البضاعة المصنعة، واحتساب قيد تكلفة البضاعة المباعة.

4.4. **دورة الرواتب و الأجور:** وتشمل الإجراءات المتعلقة بتعيين وفصل الموظفين وتحديد الرواتب والأجور وعمل كشوفات الرواتب والاقتطاعات وإجراءات دفع الرواتب.

5.4. **الدورة المالية:** وتشمل تخويل الحصول على مصادر رأس المال.

5. فهم عملية المتابعة والمراقبة[2]:

تتمثل المعرفة الأكثر أهمية التي يحتاجها المراجع لفهم عملية المتابعة في الأنواع الرئيسية لأنشطة المتابعة التي تستخدمها المؤسسة بالإضافة إلى كيف يمكن استخدام تلك الأنشطة في تعديل إجراءات الرقابة الداخلية عندما يكون ذلك ضروريا، ولا شك أن المناقشات مع الإدارة تعتبر الطريقة الشائعة للحصول على مثل ذلك الفهم.

ثانيا: التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية[3]

بعد دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال تقسيم النشاط المحاسبي إلى دورات يكون مراجع الحسابات قد أكمل الدراسة الأولية، وبذلك يتمكن من تحديد أنظمة الرقابة الداخلية التي يمكن الاعتماد عليها لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة بعد تسجيل وتحديث الأنظمة، والتأكد من صحة العمليات من خلال اختبارات المطابقة بعد تحديد طبيعتها وتوقيتها ونطاقها، ويتم التقييم المبدئي للنظام لمعرفة ما إذا كان يمثل قاعدة يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها عند إعداد الحسابات الختامية وتحضير القوائم

[1] جمال الدين بوسعيود، مرجع سابق، ص100.

[2] جمال الدين بوسعيود، مرجع سابق، ص 101.

[3] ياسين العيسى، **تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان35-34، ص20..

المالية، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعالا وجب على المراجع حينئذ إجراء الاختبارات الجوهرية مع ملاحظة أن التقييم في هذه المرحلة هو تقييم أولي بمعنى أنه يحتاج إلى تأييد أو تعزيز عن طريق إجراء الاختبارات التفصيلية اللاحقة .

ويرى بعض الباحثين أنه بناءا على تحليل الإجابات والملاحظات التي تم الحصول عليها في الخطوة الأولى يمكن التوصل إلى توقعات حول كفاءة وفاعلية النظام لمنع الأخطاء أو عدم قدرته على اكتشاف الأخطاء، وهنا يكون لابد من تعديل برنامج الاختبارات وتوسيع العينة، ويكون التقييم المبدئي بالنسبة لكل نشاط رئيسي للتأكد من وجود عناصر الرقابة الداخلية الخمسة بالنسبة لكل هدف من أهداف النظام الرقابي.

ثالثا: التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية

يواصل مراجع الحسابات دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية إذا أسفرت الدراسة والتقييم المبدئي عن إمكانية الإعتماد على هذه النظم وينصب جل اهتمامه في هذه الخطوة على تقييم الأساليب الرقابية الموضوعة من قبل الإدارة والتي هدفها منع حدوث الأخطاء واكتشافها و تصحيحها، وذلك للتأكد من أنها تعمل كما هو مخطط لها، الأمر الذي يترتب عليه تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، ومن ثم تحديد مدى وطبيعة إجراءات المراجعة اللازمة تبعا لذلك. ويقوم المراجع بالتقييم التفصيلي للرقابة الداخلية المحاسبية لكل نوع رئيسي من العمليات والأصول المرتبطة بها بإتباع الخطوات التالية:[1]

- ✓ الأخذ في الاعتبار كافة أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها؛
- ✓ تحديد الإجراءات الرقابية المحاسبية التي تكفل منع أو اكتشاف مثل هذا النوع من الأخطاء أو الغش؛
- ✓ التأكد من وجود الإجراءات الرقابية الضرورية ومن سلامة تنفيذها؛
- ✓ تقييم جميع نقاط الضعف المحتملة، وتعني جميع أنواع الأخطاء والغش المحتمل حدوثها والتي لا تغطيها إجراءات الرقابة الموجودة فعلا.

ويتم تنفيذ الخطوات (1و2) عن طريق وسائل دراسة وتقييم الرقابة الداخلية والتي سنتطرق إليها لاحقا، بينما تنفذ الخطوة (3) عن طريق اختبارات الالتزام في حين تنفذ الخطوة (4) في التقييم النهائي الذي يعتبر الخطوة الخامسة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

رابعا: اختبار الالتزام

تهدف هذه الخطوة التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم و أداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه[2].

وحسب" توماس وهنكي "فإن أداء اختبارات الالتزام يتم بعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدئي وتوثيق نظام الرقابة الداخلية واقتناع مراجع الحسابات بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها، وأن هذه الاختبارات تصمم بهدف التأكد من وجود مواطن قوة للنظام الرقابي فعلا ومن أن الشركة تتبع تعليمات وسياسات وإجراءات النظام الموجودة في دليل الإجراءات أو

[1] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان –الأردن، 2008، ص23.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان –الأردن، 2006، ص215.

التي تعرف عليها المراجع من خلال استفساراته مع موظفي الشركة، وتساعد هذه الاختبارات المراجع في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية[1].

وتهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة[2]:

- ✓ تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية :قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما، ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان.
- ✓ جودة تنفيذ إجراءات الرقابة وحتى مع تنفيذ إجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة، ويمكن اختبار جودة إجراءات الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها التي عند اعتماد المبيعات الآجلة وفحص تفاصيل المستندات.
- ✓ الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة :يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة.

ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات، والمثال على ذلك، هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات النقدية، ويمكن اختبار التوقيعات على المستندات لتحديد الأفراد الذين أنجزوا الإجراء المعين.

خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد انتهاء المراجع من فحص وفهم نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه، والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الأولى من مراحل المراجعة الميدانية، نظرا لأن جزءا كبيرا من المراحل الباقية يتعلق بالاختبارات الشاملة للأرصدة الظاهرة بالحسابات الختامية والميزانية، وهذا التقييم له دلالة كبيرة في تحديد نطاق الاختبارات، فيتم توسيع إجراءات المراجع في المناطق التي يكون فيها النظام ضعيفا.

وبصفة عامة بعد أن يقوم المراجع الخارجي بكل الخطوات السابقة يصل إلى أحد الاستنتاجات التالية[3]:

- ✓ سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية نفسه مع تطبيق المؤسسة تطبيقا كاملا لإجراءاته وتعليماته، وفي هذه الحالة يتوجب على مراجع الحسابات القيام بأداء عدد محدود من الاختبارات الأساسية لمراجعة العمليات، وأرصدة القوائم المالية بهدف تأييد رأيه عن هذه القوائم المالية.
- ✓ سلامة و صحة نظام الرقابة الداخلية وعدم سلامة تطبيقه، وفي هذه الحالة يقوم بالتأكد من أن ذلك لا يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية، فإذا كان كذلك استمر في عملية المراجعة دون الحاجة لزيادة عدد الاختبارات الأساسية، أما إذا كان عدم تطبيق النظام يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية فإنه يتوجب على مراجع الحسابات تكثيف عدد الاختبارات الأساسية حتى يعوض ضعف النظام.
- ✓ ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية نفسه، فضلا عن عدم التزام المؤسسة بإجراءات وتعليمات الرقابة الواردة في النظام، ففي هذه الحالة لمراجع الحسابات الخيار إما أن ينسحب من عملية المراجعة أو يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية.

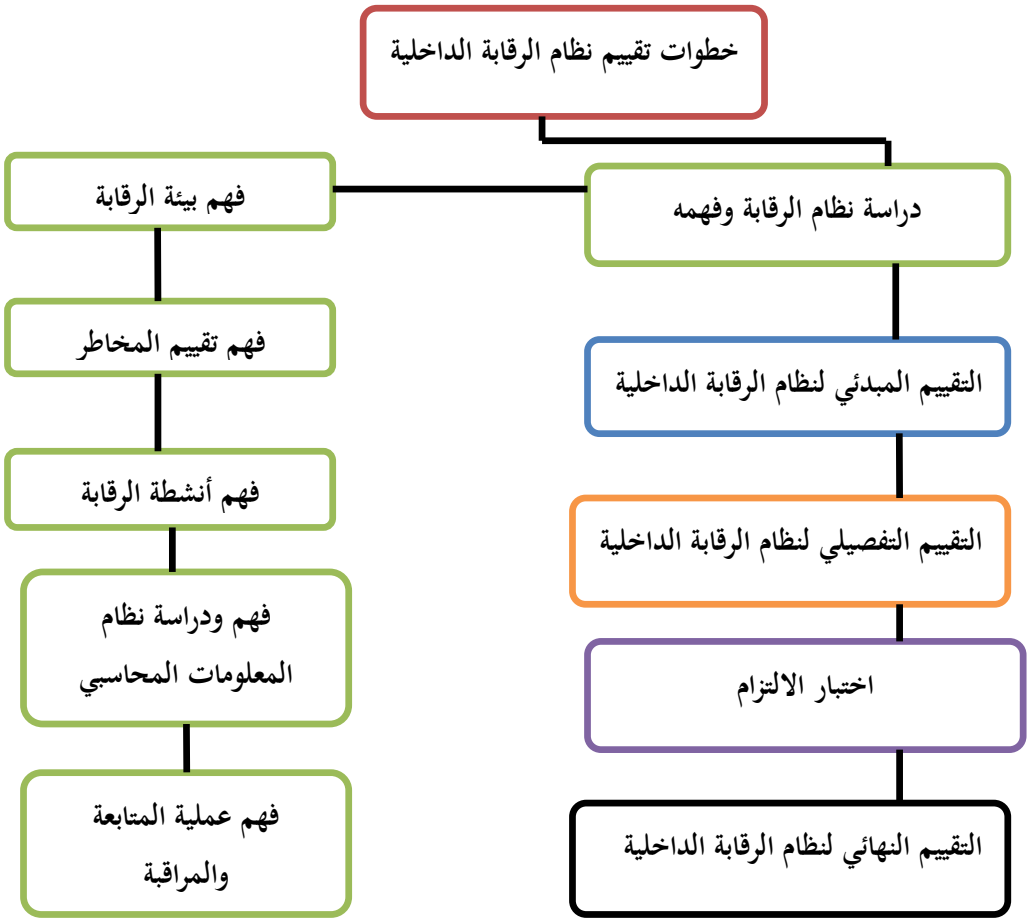
---

[1] . وليم توماس، امرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الاول، دار المريخ للنشر، الرياض –المملكة العربية السعودية،2006، ص395.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص215-216.

[3] . وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص395-396.

الشكل رقم (01-02): يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر:من اعداد الطالب، روضة مجول، مذكرة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2018

الفرع الخامس: المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تحدث نتيجة لضعف نظم الرقابة الداخلية المخاطر التالية:[1]

- ✓ عدم صحة وسلامة البيانات المحاسبية والمعلومات المطلوبة بالمنشاة ؛
- ✓ احتمال تباطؤ بعض الموظفين في القيام بتلاعب أو إخفاء بعض الأخطاء؛
- ✓ احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المنشاة أو حدوث مخالفات قانونية نتيجة عدم الالتزام بهذه اللوائح؛
- ✓ عدم تطبيق أحكام القانون القانونية السارية المفعول بالمنشاة؛
- ✓ ضياع أصول المنشاة أو تعرضها للتلف وسوء الاستخدام؛
- ✓ عدم مشروعية أو صحة العمليات المسجلة بالدفاتر ، وذلك لعدم كفاية المستندات المؤيدة لها؛
- ✓ تسجيل العمليات في سجلات خطا لعدم وجود مستندات مرقمة مسبقا؛

[1] ناصر عبد العزيز مصلح ، **اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة** ، رسالة ماجستر ، جامعة غزة ، 2007، ص46.

- ✓ اتساع حجم عملية المراجعة واستنفاذها لوقت طويل؛
- ✓ احتمال حدوث حالات تزوير وغش؛
- ✓ تعارض وتداخل بن المسؤوليات أو السلطات وعدم الكفاية الإنتاجية المطلوبة وبالتالي الانحراف عن الأهداف المخططة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

اطلع الباحث على عدد من البحوث والدراسات المتاحة في مجال محافظة الحسابات وكذلك الرقابة الداخلية، واتضح من خلال استعراض هذه الأبحاث والدراسات تركيز الكثير منها على دراسة مسؤوليات محافظ الحسابات ومهامه في جانب الرقابة المحاسبية، كما أنها تركز على الرقابة الداخلية كمفاهيم فقط وسيتم عرض الدراسات السابقة على النحو التالي:

المطلب الأول:قراءةفي بعض الدراسات السابقة

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق لأهم الدراسات السابقة و التي كانت في حدود الباحث

الفرع الأول: الدراسة المتعلقة بمحافظ الحسابات

1. **دراسة (عمر ديلمي، 2017) [1]**، بعنوان: **"نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية".**

هدفت هذه الدراسة الى قراءة ما تعانيه مهنة المراجعة المالية في الجزائر حاليا من بعض المشاكل، من بينها ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات موضوع المراجعة ونقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في معالجة العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، كما تحتوي المهنة على بعض النقائص تتمثل في ضعف دور المنظمات المهنية في تنظيم المهنة بشكل جيد، بالإضافة إلى حاجة المهنة ا من طرف المراجعين، كما تفتقر المهنة إلى هيئة مستقلة تقوم بتطويرها وتحسينها إلى إطار متكامل لمعايير المراجعة يمكن الاسترشاد والالتزام باستمرار، بالإضافة إلى الاستخدام غير الكفء للأساليب الكمية العلمية كالمعاينة والإجراءات التحليلية وبحوث العمليات من طرف المراجعين لاسيما خلال العمل الميداني. وقد توصل الباحث الى: يتم تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين عن طريق اعتماد تدريس المناهج الدولية في معاهد تكوين المراجعين وفي الجامعات بالجزائر خاصة ما يتعلق بكيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية، وكذلك تحسين مستوى التأهيل العملي عن طريق تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج وإعادة النظر في كيفية منح التراخيص وتنظيم المكاتب، بالإضافة إلى ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

2. **دراسة (رشيد سفاحلو ، 2017) [2]**، بعنوان: **" أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق و المراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية"(IFRS).**

هدفت هذه الدراسة الى دراسة تبني الجزائر الى معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) وذلك عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث بات من الضروري التفكير في إصلاح نظام المراجعة، وهو فعلا ما حصل منذ صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة، و تبعه المرسوم التنفيذي 11-202 الذي نص على تطوير محليا معايير تقارير محافظي الحسابات، و التي يتم تطبيقها الى غاية 2014، حيث تهدف هذه الدراسة الى التبيين الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من طرف الجزائر عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولتبين ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للتدقيق و المراجعة (IAS)، وإبراز

---

[1] عمر ديلمي، **"نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسيير، قسم العلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2016-2017**

[2] **رشيد سفاحلو، "أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق و المراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية(IFRS).** أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي السنة الجامعية 2016-2017؛

مدى التوافق الموجود حاليا بين الدقيق في الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق ثم محاولة استنتاج الطريقة المناسبة لجعل هذا التكييف ممكنا.

توصل الباحث في نهاية الدراسة بأنه كان من الحسن أن تتبنى الجزائر المعايير الدولية مباشرة بموجب قانون حتى تتفادى المشاكل و الصعوبات الناجمة عن تبني الضمني لها، وبينت أن هناك توافقا جزئيا بين المراجعة في الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق، وبالتالي الشروع في تطبيق تلك المعايير يلقى قبولا واسعا من طرف الممارسين، و الطريقة المقترحة من طرف أفراد العينة من أساتذة جامعين و مهنيين من خبراء محاسبين و محافظي حسابات، هي تبني جزء من تلك المعايير و تطوير محليا الجزء الباقي منها، باستثناء الخبراء المحاسبين الذين فظلوا التبني الكامل لها.

3. دراسة (رشيدة خالدي، 2016)[1] بعنوان: "دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر".

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، إبراز الفائدة من إصدار معايير المراجعة الدولية وكذا أهمية تبنيها، إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، معرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول مدى تأهيل بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية ،ومدى مساهمتها في تضييق من الفجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ولمعالجة الموضوع اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات الثانوية، وإستخدام المنهج التاريخي بغية الوصول فجوة التوقعات، وأهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة، الوجود الفعلي لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، لتبني معايير المراجعة الدولية شريطة تكييف واقع الممارسة المهنية وتعليم و تمهين مراجعي الحسابات، كما خلصت الدراسة إلى أهمية أحد عشرة معيار من معايير المراجعة الدولية لهم الدور المباشر والغير مباشر في تضييق فجوة التوقعات، كما أوصت الباحثة بضرورة الإهتمام بالثقافة المالية والتي تساهم في توعية مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات مراجع الحسابات ، وكذا ضرورة صياغة معايير محلية حيث تكون قاعدة هذه الصياغة معايير المراجعة الدولية.

4. دراسة (Kenny and K. chan, 2000)[2] بعنوان: "Auditing standards in china– a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines".

سعت الدراسة الى معالجة التغيرات والتطورات المتلاحقة في المجال الاقتصادي والمالي للصين وزيادة الاستثمارات الحالية التأثير الواضح لإعادة النظر بشأن تطوير وتحديث النظام المحاسبي والمالي للدولة ليتواكب ويتفق مع الممارسات والإصدارات الدولية المختلفة والمرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتوفير كل المتطلبات والمقومات الأساسية اللازمة لتطوير وتحديث المهنة وتحسين نوعية المعايير لجمهور المحاسبين القانونيين في الصين، وأوضحت الدراسة أهم الأسباب والدوافع لإنشاء معايير مراجعة في الصين وتتمثل هذه الدوافع:

---

[1] رشيدة خالدي ، **دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة الأغواط ، 2016.

[2] Kenny Z. lin and hung chan, "**auditing standards in china– a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines**", the international journal of Accounting, vol.35, No.4(2000), PP. 559-577.

- التزايد المتسارع في عدد من المشروعات الخاصة وزيادة حجم الاستثمارات الخارجية في الصين مما يتطلب نوع من التطوير والتحديث للنظام المالي لغرض الإصلاح الاقتصادي ومواكبة كل المتطلبات؛
- التطور في سوق الأسهم المالية وتأثيره لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة تطوير بيئة مهنة المراجعة؛
- إن عملية الإصلاح الاقتصادي والتطوير لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة خلق نوع من التماثل أو التوافق مع متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

5. دراسة (Gin chong, 2000)[1] بعنوان: "Auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons".

تمحور الهدف الرئيسي من الدراسة هو أن مجموعة الإرشادات تعتبر أداة بواسطتها يستطيع مراجع الحسابات تكوين وإصدار قرارات منتظمة ومتوازنة وهذا بدوره يعمل على زيادة الكفاءة للمراجع في إتمام وتنفيذ جميع مهام عملية المراجعة، إضافة لذلك فإن هذه الإرشادات تحدد وتوضح المستويات المختلفة للتفاوت والتي يسمح للمراجع بممارستها دون خوف من الوقوع في الإهمال أو مواجهة أي نوع من المقاضاة القانونية،حيث أشارت تفسيرات المكتب بأن أهمية إصدار تلك الإرشادات يتبلور في:

- إحداث نوع من التوافق والانسجام للممارسات المهنية في جميع أنحاء الجمهورية وتقليل الاتهامات ودرجات التباين والاختلاف في الأداء المهني للمراجعين؛
- تقليص عدد الشكاوي و التداعيات المتعلقة بالتضارب والتعارض في الممارسات المهنية وعدم وجود الترابط المنطقي بين هذه الممارسات؛
- تخفيض مستويات عدم الوعي وفهم لعمليات المراجعة ومراحلها والمسؤوليات المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة؛
- تحديد وتوضيح مستويات المهام المختلفة والمرتبطة بالممارسات المهنية لمكاتب المراجعة والمحاسبة المتخصصة.

6. شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات2: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012.

هدفت الدراسة إلى معرفة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسته لمهامه، ومقارنة ذلك مع ما هو موجود لدى الدولتين تونس والمملكة المغربية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- مهنة محافظة الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات.
- جعل المشرع الجزائري محافظ الحسابات يواجه ثلاثة أنواع من المسؤوليات بمناسبة ممارسة مهنته مثل نظرائه في تونس والمملكة المغربية، وهي مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية.

---

[1] Gin chong, "**auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines**: **some comparisons**", managerial Finance vol.26, (2000) , No.5, PP. 12-20.

[2] **شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات2: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012.**

- ماهو معمول به فيما يخص المسؤولية المدنية والانضباطية هو مشابه كثيرا لما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية.
- فيم يخص المسؤولية الجزائية فنرى أن هناك بعض أوجه الاختلاف فيما يخص العقوبات المسلطة على محافظ الحسابات بين البلدان الثلاث، ويرجع ذلك لاختلاف البيئة التي تمارس فيها المهنة.

تتفق هذه الدراسة مع الدارسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات إلا أنها اقتصرت على دراسة وتحليل مسؤوليات محافظ الحسابات فقط، بعكس الدراسة الحالية التي تسعى إلى دراسة مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية

1- دراسة الغول سناء[1](2014) " دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وإبراز أهم معايير جودة نظام الرقابة الداخلية والتي بدورها تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، كما توصلت الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم بشكل فعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

2- دراسة ميمون حسام الدين [2]2016 " دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"

هدفت الدراسة إلى إبراز طبيعة الرقابة الداخلية والأساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة، حيث تكمن أهمية الموضوع في التوصل الى مدى تشخيص نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وأيضا في كونه يسلط الضوء على العلاقة التي تجمع بين الرقابة الداخلية ومدى تقييم فعاليتها في المؤسسة.

خلصت الدراسة بأن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية يكمن في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.

3- أم كلثوم رزقه2017[3]، "دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

تهدف هذه الدراسة الى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية من حيث مساهمته في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، ومن أجل ذلك حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية الرئيسية التالية : ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ؟ وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام أداة القابلة الشخصية والملاحظة بإضافة إلى لوحة القيادة وذلك عن طريق دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI ، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يتكون من خمس مكونات مترابطة مثلما حددها المعيار الدولي الصادر عن لجنة المنظمات الراعية COSO وكلما زادت فعالية هذه

---

[1] **الغول سناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014.**

[2] ميمون حسام الدين، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية(دراسة ميدانية بمركب الملح لوطاية بسكرة)**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015.

[3] أم كلثوم رزقه، **دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI ورقلة 2014-2016**، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2017.

المكونات وتكاملت فيما بينها بشكل صحيح كلما ساهم ذلك في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وفي خدمة إدارة المخاطر من خلال الكشف والتقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسات الاقتصادية.

4- جمال الدين بوسعيود[1] 2014، "محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية"

لقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المراجعين الخارجيين الجزائريين بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات التي يقومون بالمصادقة على قوائمها المالية. خلصت الدراسة بمجموعة من النتائج نذكر منها:

- لا تولي المؤسسات الجزائرية أهمية كبيرة للرقابة الداخلية، ويتجلى ذلك من خلال عدم اتباعها لإطار رقابة داخلية معروف، وكذلك عدم وجود دليل إجراءات بصفة دائمة في هذه المؤسسات، كما تتجلى قلة الإهتمام من خلال ندرة وجود لجان مراجعة بهذه المؤسسات، وندرة تبني مفهوم إدارة المخاطر كذلك، وعدم قيام هذه المؤسسات بتقييم ذاتي لنظام رقابتها الداخلي.
- أكد معظم أفراد العينة أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم في خمسة مراحل، وباستعمال عدة وسائل أهمها المقابلة الشخصية مع العمال، الفحوصات والملاحظات الميدانية، الإستمارات بأسئلة مفتوحة وخرائط التدفق وبدرجة أقل الاستمارات المغلقة، وينتهي التقييم بإعداد تقرير خاص يوجه في معظم الحالات إلى مجلس الإدارة.
- يتم التركيز غالبا عند تقييم نظام الرقابة الداخلية على تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي فقط .
- تتمثل أهمية القيام بالتقييم في تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وعلى رأسها مخاطر الرقابة إضافة إلى تحديد نطاق عملية المراجعة وحجم عينة الإختبارات.

5- روضة مجول[2] 2018، "تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية"

تعالج هذه الدراسة موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، والهدف منها التعرف على نظام الرقابة الداخلية وأهم إجراءاته وطرق تقييمه في المؤسسة وكذا التطرق إلى المخاطر الناجمة عن ضعفه.

للوصول إلى هدف الدراسة تم جمع البيان بالاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والقوانين والمراسيم التي لها علاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على بعض الدراسات التي لها علاقة بالدراسة، وهذا من اجل تغطية الجانب النظري للموضوع.

أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية لدى مكتب للمحاسبة، من أجل تتبع مختلف مهامه بالتحديد إعداد تقرير محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما توصلت الدراسة الى أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها واستقرارها وبهذا فان الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.

---

[1] جمال الدين بوسعيود، محاولة **دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماجستير في دراسات محاسبية، جبائية وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2014/2013، ص92.

2 روضة مجول ، **تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية**، (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية ورقلة مذكرة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2018.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف فيما يلي:

❖ **أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:**

من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، نجد أن هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة لمحافظ الحسابات في الجزائر ودوره نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تناولت جوانب عديدة مثل:

- دراسة محافظ الحسابات من الجانب القانوني؛
- أهمية محافظ الحسابات في إستمرارية المؤسسة؛
- دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

أما الدراسة الحالية والتي اتسمت بمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية " تميزت بدراسة جانب آخر والذي تمثل في دور محافظ الحسابات في نظام الرقابة الداخلية من خلال تعزيز الثقة الملاك في هذا الأخير حول رأيه إتجاه نظام الرقابة الداخلية.

كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية:

1- تم الاستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة في المذكرة؛
2- تم أتباع الطريقة في إختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة للدراسة الحالية؛
3- تم الاستفادة منها لتكوين الجانب النظري و إعداد خطة تتناسب و تحديد متغيرات الموضوع؛
4- تم إعداد دراسة الحالة من خلال تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في تقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
5- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والانطلاق في الدراسة الحالية.

❖ **أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:**

1-من حيث المكان والزمان:

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد في (ولاية ورقلة) في مكتب محافظ حسابات بالسنة 2018، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية و أجنبية من سنة 2000 إلى 2017.

2- من حيث عدد العينة:

نجد أن جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد من خلال مقارنة بالدراسة الحالية وبعضها الآخر أقل وذلك حسب إمكانية كل دراسة، بينما أعدت هذه الدراسة على الجانب النظري لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفي الفصل الثاني على الدراسة التطبيقية وكيفية القيام بعملية الرقابة الداخلية التي يقوم بها محافظ الحسابات

وفقا لقواعد الرقابة الداخلية ولجأ الباحث إلى استبانه موزعة لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، غرداية والوادي).

3- من حيث المتغيرات:

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال وجهة نظر مراجعي الحسابات (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمي القوائم المالية، المراجعة القانونية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول نظام الرقابة الداخلية وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة.

نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها وليس نظاما مستقلا بحد ذاته، وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها، بحيث يضع أساسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة، كما يجب أن يراعي في تصميمها عنصري العائد والتكلفة.

الرقابة الداخلية أداة الإدارة وعينها، حيث يقوم من خلالها محافظ الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة، ثم التقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه، كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية والميدانية

مدخل الفصل:

بعد تناول موضوع مساهمة محافظ الحسابات ي في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من الناحية النظرية وجب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب التطبيقي له.

وحتى نلم بالموضوع تم اللجوء إلى دراسة التطبيقية في مكتب محافظ الحسابات وأما الدراسة الميدانية تامة بتوزيع استبيان على مجموعة من المهنيين في المجال

- **المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب محافظ الحسابات الأستاذ عبد الرزاق بن داوود**
- **المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين**

المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب محافظ الحسابات أ.عبد الرزاق بن داوود

الدراسة التطبيقية عبارة عن قراءة في مجموعة من التقارير لمحافظ حسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا ما سوف نتطرق في هذا المبحث، إلى الطريقة ولأدوات المستخدمة وصولا إلى عرض النتائج، تحليلها ومناقشتها.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بمجتمع الدراسة من خلال نبذة عن مكتب المحاسبة والهيكل التنظيمي للمكتب وتقديم أهم الأعمال التي يقوم بها المكتب.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

أولا: تقديم مكتب محافظ الحسابات المعتمد في الدراسة

نبذة عن المكتب

تناولنا مجال الدراسة في مكتب بن عبد الرزاق الذي أنشأ في سنة 1994م،والذي كان مقره متواجد في حي باحميد، ثم بداية من سنة 1999 م تواجد في شارع عطوات قدور بني ثور ورقلة، حيث تحصل عمل الأستاذ بن عبد الرزاق قبل فتح المكتب عدة مناصب كان أهمها محاسب في شركة المحاسبة بولاية ورقلة، ثم مدير الإدارة و المالية في الصندوق الوطني للتقاعد، وبعدها تحصل إلى الاعتماد كمحافظ حسابات محاسب معتمد تحت رقم 825 المؤرخ في 11 أفريل 1994، و بقي يعمل في مجال المحاسبة ومحافظة الحسابات و الخبرة القضائية إلى غاية يومنا هذا.[1]

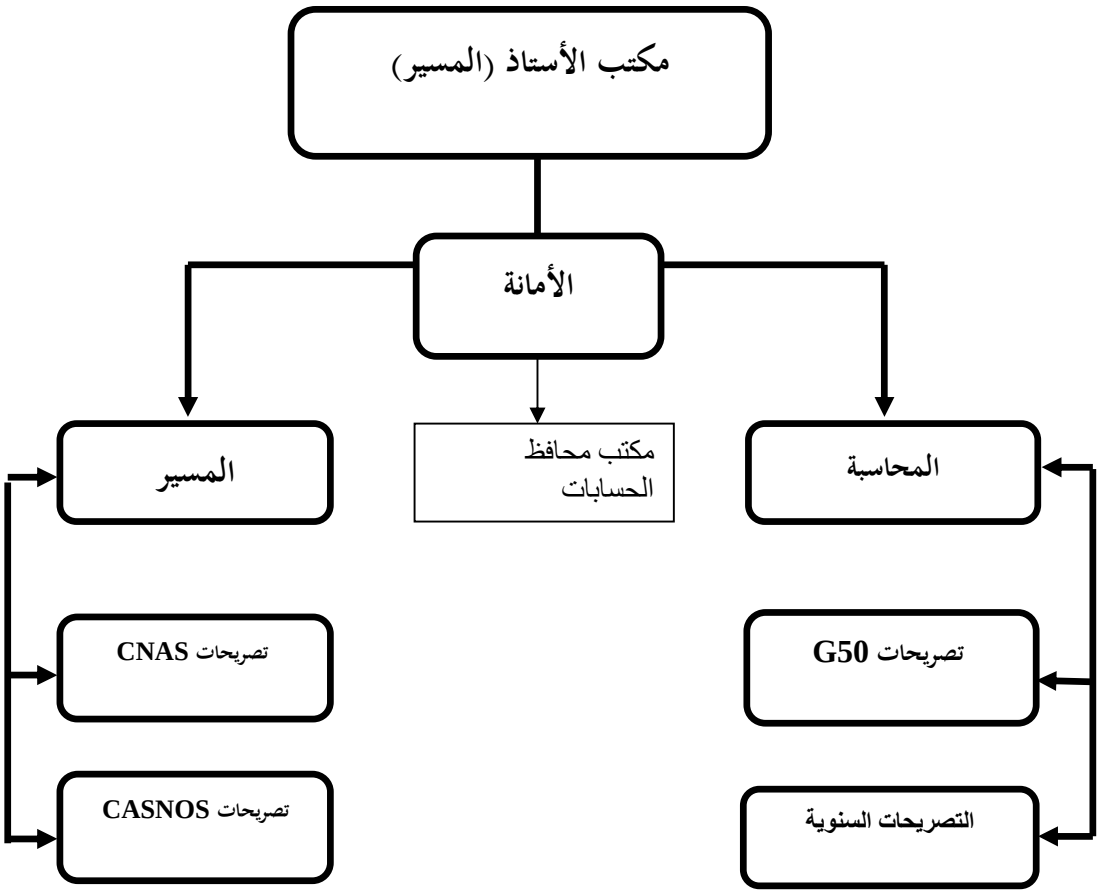
حيث يقوم المكتب بعدة مهام نذكر منها ما يلي:

- انجاز التصريحات الجبائية والاجتماعية للزبائن وذلك بصفة شهرية وسنوية.
- انجاز الميزانيات التي يتم التصريح بها لدى مصالح الضرائب.
- انجاز الدراسات الاقتصادية للمشاريع التي تطلب من زبائنه.
- محافظة الحسابات للشركات التجارية التي يتم التعاقد معها لهذا الغرض.

[1] مقابلة مع مسير المكتب الأستاذ بن داود عبد الرزاق

ثانيا: تقديم الهيكل التنظيمي للمكتب

الشكل رقم (02-01) الهيكل التنظيمي لمكتب المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالب بناءا معطيات المكتب

قراءة في الهيكل التنظيمي للمكتب

- **الأستاذ (المسير)**: يقوم الأستاذ بالتنسيق بين الأمانة والمحاسبة والتسيير بتقديم خدمات اللازمة للزبائن ومن مهامه متابعة عمل مختلف الفروع الأخرى.
- **الأمانة**: ودورها استلام الوثائق اللازمة للقيام بالتصريحات من الزبائن كما يذكرهم بمواعيد هذه التصريحات ويقدم لهم الأعمال المنجزة كما أنه يساعد الأستاذ (المسير) في مختلف المهام.
- **المحاسبة**: بناء على المعلومات المقدمة له من طرف الزبائن والوثائق اللازمة (فواتير الشراء والبيع والكشوفات البنكية... الخ) ويقوم بما يلي:
  - متابعة التصريحات الدورية والسنوية (G50).
  - إعداد الميزانية الجبائية.
  - ملئ دفتر التقويم واليومية العامة ومتابعتهما.

- **ألتسيير** يقوم المسير بتنظيم مختلف التصريحات الاجتماعية للزبائن:

- التصريح بالعمال secu
- التصريحات DAC/DAS....الخ
- كما يقوم بملاء سجل الأجرة وسجل المستخدمين ومتابعة حركة العمال لدى زبائن المكتب
- كما يقوم كذلك بملاء شهادات العمل وشهادة الأجرة ليقدمها إلى الزبائن.
- ومن مهامه أيضا القيام بتصريح CASNOS الخاص بأرباب العمل وهذا بناء على الميزانية السنوية أو الدخل الإجمالي.

- **مكتب محافظ الحسابات**

- اعداد تقارير محافظ الحسابات و تقدميها الى اطراف دوي المصلحة

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات

مثلما ما تقدم في الجانب النظري فقد تم جمع البيان بالاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والقوانين والمراسيم التي لها علاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على بعض الدراسات التي لها علاقة بالدراسة، وهذا من اجل تغطيك الجانب النظري للموضوع.

أما الجانب التطبيقي دراسة الحالة على جمع بيانات الدراسة من خلال القيام بدراسة تطبيقية عند مكتب محافظ الحسابات دامت أكثر من 30 يوم، وقمنا بتتبع مختلف مهامه التي تفيدنا في الدراسة الحالية حيث تم الاعتماد على جمع بعض التقارير والقوائم المالي وبالتحديد إعداد تقرير محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية وتم جمع بعض المعلومات عن طريق المقابلة الشخصية مع محافظ الحسابات والمحاسبين المساعدين في المكتب وتم العمل في التقييم على استخدام وإتباع الطرق العلمية والعملية.

الفرع الثالث: عرض تقارير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية

يعتمد محافظ الحسابات في إعداد تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية حول عدة نقاط نذكر أهمها:

- **مراقبة السجلات القانونية**
- **مراقبة عملية الجرد المادي**
- **مراقبة الحسابات النقدية**
- **مراقبة تسيير العمال والأجور**.

حيث سوف نعتمد في دراستنا على تقريرين لمؤسسات مختلفة لمدة سنتين متتاليتين لأجل التأكد من تقييم نظام الرقابة الداخلية التي قدمها لنا مكتب المحاسبة، وبغية المحافظة على سرية المعلومات فقد تم تسمية المؤسسات على النحو التالي: مؤسسة ذات قطاع اقتصادي خدماتي A، مؤسسة ذات طابع اقتصادي تجاريB.

أولا: عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A لسنتي 2017، 2018.

عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A لسنة المختتمة في 2017/12/31.

ورقلة في: .....

إلى السيد المسير، السادة أعضاء الجمعية العامة المؤسسة A

في إطار المهمة التي أوكلت إلى من طرف المؤسسة المذكورة أعلاه بصفتي محافظ حسابات الشركة المسماة **A** والتي أوكلت مهمة إعداد تقرير محافظة الحسابات لسنة المالية المختتمة في 31-12-2017 يسعدني ويشرفني أن أقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية والذي على النحو التالي:

1. مراقبة السجلات القانونية

بعد الرقابة التي قمنا بها لسجلات القانونية والمتكونة من نوعين من السجلات الأولى متعلق بالمحاسبة والتي تؤشر من طرف المحكمة وهي على النحو التالي:

- **سجل الجريدة العامة**
- **سجل الأجرة**
- **سجل التقويم**

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف المحكمة مع وجود تحفظ على سجل الجرد المادي الذي ينقصه سنة 2016.

والنوع الثاني من السجلات والمتعلق بالتسيير والذي يخص العمال ويؤشر من مفتشية العمل والتي هي على النحو التالي:

- **سجل حوادث العمل**
- **سجل إنذار مفتشيه الشغل**
- **سجل العطل السنوي**
- **سجل المستخدمين**
- **سجل طب العمل**

من خلال الرقابة التي قمنا بها تبين لنا جميع السجلات القانونية محينة ومقيدة وفق ما تتطلبه معايير المتعارف عليها.

2. مراقبة الجرد المادي

لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا على عملية الجرد والتي كانت تتوافق ومعايير المحاسبة المتعارف عليها من خلال أن عملية الجرد تمت وفق طريقة قانونية صحيحة من خلال تكوين لجنتين مستقلتين للقيام بعملية الجرد ومقارنتها والجرد المحاسبي.

3. الحسابات النقدية

من خلال الفحص الذي قمنا به لجميع الحسابات النقدية للشركة و التي تكوين منم حسابين بنكين و حساب الصندوق وحساب التحويلات البنكية:

- **حساب البنوك:** من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين أن عدم إتمام المقاربة البنكية.
- **حساب الصندوق:** سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق ح/ 530 قيمة على عدم مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2017/12/31.
- **حساب التحويلات البنكية:** لقد سمحت الرقابة على حسابات النقديات و بالتحديد حساب 581 بأن الرصيد وفي 31-12-2016 برصيد معدوم و هو ما يتوافق مع معايير المحاسبة.

4. تسيير العمال و الأجور

تبعا لرقابة التي قمنا للمصلحة الأجور تبين لنا وجود نظام معلومات محاسبي ينظم الرواتب و الأجور و الذي يتمثل في برنامج PC Paie و هو يبين إلى أن الشركة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب و الأجور.

5. خلاصة

لاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على النظام داخلي للمؤسسة تبين لنا بأن جميع العمليات التي قامت بها الشركة للإعداد القوائم المالية الميزانية وجدول حسابات النتائج تمت وفق مع معايير النظام المحاسبي المالي مع رفع التحفظات السابقة التي لابد على المحاسب مراعتها.

تأشيرة محافظ الحسابات

عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A لسنة المختتمة في 2018/12/31.

ورقلة في :.....

إلى السيد المسير، السادة أعضاء الجمعية العامة المؤسسة A

في إطار المهمة التي أوكلت إلى من طرف المؤسسة المذكورة أعلاه و بصفتي محافظ حسابات الشركة المسماة **A** و التي أوكلت مهمة إعداد تقرير محافظة الحسابات لسنة المالية المختتمة في 31-12-2018 يسعدني و يشرفني أن أقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية و الذي على النحو التالي:

6. مراقبة السجلات القانونية

بعد الرقابة التي قمنا بها لسجلات القانونية و المتكونة من نوعين من السجلات الأولى متعلق بالمحاسبة و التي تؤشر من طرف المحكمة و هي على النحو التالي :

- **سجل الجريدة العامة**
- **سجل الأجرة**
- **سجل التقويم**

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف المحكمة، وقد لاحظنا أن المحاسب قد قام بإحترام التحفظ الذي قدمناه في تقرير الرقابة الخاص بسنة 2017، و المتمثل في سجل الجرد المادي الذي لم نجد ينقصه سنة 2016، حيث وجدنا السجل في السنة مؤشر و معبأ وفق ما تتطلبه معايير القانونية التي تنظم مسك محاسبة منتظمة.

و النوع الثاني من السجلات و المتعلق بالتسيير و الذي يخص العمال و يؤشر من مفتشية العمل و التي هي على النحو التالي :

- **سجل حوادث العمل**
- **سجل إنذار مفتشيه الشغل**
- **سجل العطل السنوي**
- **سجل المستخدمين**
- **سجل طب العمل**

من خلال الرقابة التي قمنا بها تبين لنا جميع السجلات القانونية محينة و مقيدة وفق ما تتطلبه معايير المتعارف عليها.

7. مراقبة الجرد المادي

لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا على عملية الجرد و التي كانت تتوافق و معايير المحاسبة المتعارف عليها من خلال أن عملية الجرد تمت وفق طريقة قانونية صحيحة من خلال تكوين لجنتين مستقلتين للقيام بعملية الجرد ومقارنتها و الجرد المحاسبي.

8. الحسابات النقدية

من خلال الفحص الذي قمنا به لجميع الحسابات النقدية للشركة و التي تكوين منم حسابين بنكين و حساب الصندوق و حساب التحويلات البنكية :

- **حساب البنوك:** من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين المحاسب قد احترم أهم الملاحظات المقدمة فيما يخص إعداد المقاربة البنكية.
- **حساب الصندوق:** لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق ح/ 530 قيمة على عدم مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2018/12/31.

- **حساب التحويلات البنكية** : لقد سمحت الرقابة على حسابات النقديات و بالتحديد حساب 581 بأن الرصيد وفي 31-12-2018 برصيد معدوم و هو ما يتوافق مع معايير المحاسبة.

9. تسيير العمال و الأجور

تبعا لرقابة التي قمنا للمصلحة الأجور تبين لنا وجود نظام معلومات محاسبي ينظم الرواتب و الأجور و الذي يتمثل في برنامج PC Paie و هو يبين إلى أن الشركة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب و الأجور.

10.خلاصة

خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على النظام الداخلي للمؤسسة تبين لنا بأن جميع العمليات التي قامت بها الشركة للإعداد القوائم المالية الميزانية وجدول حسابات النتائج تمت وفق مع معايير النظام المحاسبي المالي ولم نلاحظ لوجود أي تعارض لذلك في إعداد هذه القوائم.

تأشيرة محافظ الحسابات

ثانيا: عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B لسنتي 2017، 2018.

عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B لسنة المختتمة في 2017/12/31.

ورقلة في :.....

إلى السيد المسير، السادة أعضاء الجمعية العامة المؤسسة B

في إطار المهمة التي أوكلت إلى من طرف الشركة المذكورة أعلاه و بصفتي محافظ حسابات الشركة المسماة **B** و التي أوكلت مهمة إعداد تقرير محافظة الحسابات لسنة المالية المختتمة في 31-12-2017 يسعدني و يشرفني أن أقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية و الذي على النحو التالي:

1. مراقبة السجلات القانونية

بعد الرقابة التي قمنا بها لسجلات القانونية و المتكونة من نوعين من السجلات الأولى متعلق بالمحاسبة و التي تؤشر من طرف المحكمة و هي على النحو التالي :

- **سجل الجريدة العامة**
- **سجل الأجرة**
- **سجل التقويم**

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف المحكمة، ولكنها غير معبأة حتى تاريخ الرقابة التي قمنا بتاريخ 2017/03/04.

و النوع الثاني من السجلات و المتعلق بالتسيير و الذي يخص العمال و يؤشر من مفتشية العمل و التي هي على النحو التالي :

- **سجل حوادث العمل**
- **سجل إنذار مفتشيه الشغل**
- **سجل العطل السنوي**
- **سجل المستخدمين**
- **سجل طب العمل**

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية والخاصة ب السجلات المؤشرة من طرف مفتشيه العمل وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف مفتشيه، ولكنها غير معبأة حتى تاريخ الرقابة التي قمنا بتاريخ 2017/03/04.

2. مراقبة الجرد المادي

لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا على عملية الجرد و التي كانت تتوافق و معايير المحاسبة المتعارف عليها من خلال أن عملية الجرد أن عملية الجرد لم تتم لمخزونات و تثبيتات لسنة المالية المختتمة في 2016/12/31. وذلك بتاريخ الرقابة 2017/03/04.

3. الحسابات النقدية

من خلال الفحص الذي قمنا به لجميع الحسابات النقدية للشركة و التي تكوين منم حسابين بنكين و حساب الصندوق و حساب التحويلات البنكية :

- **حساب البنوك:** من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين المحاسب لم يقم بالمقاربة البنكية.
- **حساب الصندوق:** . سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق ح/ 530 قيمة على عدم مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2017/12/31.

- **حساب التحويلات البنكية** : لقد سمحت الرقابة على حسابات النقديات و بالتحديد حساب 581 بأن الرصيد وفي 31-12-2017 برصيد معدوم و هو ما يتوافق مع معايير المحاسبة.

4. تسيير العمال و الأجور

تبعا لرقابة التي قمنا للمصلحة الأجور تبين لنا وجود نظام معلومات محاسبي ينظم الرواتب و الأجور و الذي يتمثل في برنامج PC Paie و هو يبين إلى أن الشركة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب و الأجور.

5. خلاصة

خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على النظام الداخلي للمؤسسة تبين لنا بأن جميع العمليات التي قامت بشركة للإعداد القوائم المالية الميزانية وجدول حسابات النتائج تمت وفق مع معايير النظام المحاسبي المالي لكن وجود بعض التحفظات في يخص السجلات القانونية و الجرد المالي الذي على الشركة القيام به و إعداد المقاربة البنكية لتأكد من أرصدة الحسابات البنكية.

تأشيرة محافظ الحسابات

عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B لسنة المختتمة في 2018/12/31.

ورقلة في :.....

إلى السيد المسير، السادة أعضاء الجمعية العامة المؤسسة B

في إطار المهمة التي أوكلت إلى من طرف الشركة المذكورة أعلاه و بصفتي محافظ حسابات الشركة المسماة **B** و التي أوكلت مهمة إعداد تقرير محافظة الحسابات لسنة المالية المختتمة في 31-12-2018 يسعدني و يشرفني أن أقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية و الذي على النحو التالي:

1. مراقبة السجلات القانونية

بعد الرقابة التي قمنا بها لسجلات القانونية و المتكونة من نوعين من السجلات الأولى متعلق بالمحاسبة و التي تؤشر من طرف المحكمة و هي على النحو التالي :

- **سجل الجريدة العامة**
- **سجل الأجرة**
- **سجل التقويم**

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية والخاصة ب السجلات المؤشرة من طرف مفتشية المحكمة وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف المحكمة، ولحظنا أن المحاسب قد قام بتعبئة سجل الجريدة العامة و الأجرة إلى غاية 2018/03/29، ويبقى له سجل الجرد المحاسبي يبقى مؤشر وغير معبأ.

و النوع الثاني من السجلات و المتعلق بالتسيير و الذي يخص العمال و يؤشر من مفتشيه العمل و التي هي على النحو التالي :

- **سجل حوادث العمل**
- **سجل إنذار مفتشيه الشغل**
- **سجل العطل السنوي**
- **سجل المستخدمين**
- **سجل طب العمل**

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية والخاصة ب السجلات المؤشرة من طرف مفتشية العمل وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف مفتشيه وقد أحترم المحاسب بعض التحفظات التي رفعت في التقرير السابق ووجدنا السجلات معبأة بشكل قانوني حتى تاريخ الرقابة التي قمنا بتاريخ 2018/03/29.

2. مراقبة الجرد

لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا على عملية الجرد و التي كانت تتوافق و معايير المحاسبة المتعارف عليها من خلال أن عملية الجرد أن عملية الجرد لم تتم للمحزونات و تثبيتات لسنة المالية المختتمة في 2017/12/31. وذلك بتاريخ الرقابة 2018/03/29

3. الحسابات النقدية

من خلال الفحص الذي قمنا به لجميع الحسابات النقدية للشركة و التي تكوين منم حسابين بنكين و حساب الصندوق و حساب التحويلات البنكية :

- **حساب البنوك:** من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين قام بإعداد المقاربة البنكية لسنتي 2016 و 2017 و تأكد من أرصدة الحسابات البنكية.

- **حساب الصندوق:** ـ سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق حـ/ 530 قيمة على مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2018/12/31، وذلك من خلال المقاربة التي قدمها والمختتمة في سنة 2017/12/31.
- **حساب التحويلات البنكية** : لقد سمحت الرقابة على حسابات النقديات و بالتحديد حساب 581 بأن الرصيد وفي 31-12-2016 برصيد معدوم و هو ما يتوافق مع معايير المحاسبة.

4. تسيير العمال و الأجور

تبعا لرقابة التي قمنا للمصلحة الأجور تبين لنا وجود نظام معلومات محاسبي ينظم الرواتب و الأجور و الذي يتمثل في برنامج PC Paie و هو يبين إلى أن الشركة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب و الأجور.

5. خلاصة

صة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على النظام الداخلي للمؤسسة تبين لنا بأن جميع العمليات التي قامت شركة للإعداد القوائم المالية الميزانية وجدول حسابات النتائج تمت وفق مع معايير النظام المحاسبي المالي. ولا وجود لأي تحفظات بشأنها مساس من صحة القوائم المالية المعدة بتاريخ 2018/12/31.

تأشيرة محافظ الحسابات

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

بعد عرض عينة الدراسة و الأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخيرة وذلك من خلال تتبعنا لتقارير محافظ الحسابات و تحليلها ومقارنها و اختبار فرضيات الدراسة وصولا إلى نتائج الدراسة.

الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لتقرير محافظ الحسابات.

وفقا لما تقدم به محافظ الحسابات من خلال التقارير السابقة لسنوات مختلفة و مدى تقيد معدي القوائم المالية والقائمين على النظام الداخلي للكيانات الاقتصادية يتضح لنا ما يلي :

1. **مراقبة السجلات القانونية** : من خلال التقارير السابقة التي قدمها محافظ الحسابات لاحظنا أن محافظ الحسابات يقوم بمراجعة جميع السجلات التي تقدمها المؤسسة سواء كانت التي تؤشر من طرف المحكمة أو من طرف مفتشيه العمل، حيث يقوم بمراجعة و ثبوتي التأشير بالإضافة إلى مراجعة تعبئة هذه السجلات قانونيا و هذا ما يزيد من قوة المؤسسة في مسك محاسبة منتظمة.
2. **مراقبة الجرد المادي** : تبعا لما تقدم به محافظ و ذلك بعد مراجعته للقوائم المالية و ووثاق المؤسسات التي قام بها بمراجعتها تبين أهمية مراجعة عملية الجرد المادي للمؤسسة و أهمية مطابقته مع الجرد المعنوي (ما هو موجود من مخزونات و تثبيتات في القوائم المالية للمؤسسة)، و هو ما يعطي لنا الصورة الواضحة للمؤسسة من خلال مطابقة الجرد المادي و المعنوي وهذا ما قام به المحافظ فعلا في التقرير الثاني بالنسبة للمؤسسة B و هو الذي يولي له أهمية كبيرة.
3. **الحسابات النقدية** : الأهمية الكبيرة التي يوليها محافظ الحسابات لوجود المقاربة البنكية و التي تعطي الصورة الحقيقة عن وضعية المالية لأي كيان اقتصادي ن من شأنها تقييم نظام الرقابة بصورة فعلية مع التأكد من مقاربة الصندوق وهو موجود في حسابات المؤسسة بالقوائم المالية، وهو موجود فعليا ضمن المؤسسة، كذلك ترصيد حساب 581، وذلك وفق معايير المحاسبة في إعداد القوائم التي تعتبر هذا الحساب حساب وسيط يجب أن يرصد في تاريخ 31-12- من كل سنة.
4. **تسيير العمال و الأجور** : إن متابعة نظام الرواتب و الأجور باعتبارها تتربع على مصلحة خاصة في كل هيكل تنظيم لأي كان اقتصادي مهما كان نوعها سواء عام أو خاص، وهذا ما يجعل ذات أهمية بالغة حيث يولي أهمية كبيرة لوجود نظام معلومات ينظم هذه العملية من بداية من دخول العامل المؤسسة وصلا إلى التصريح إلى مصالح الضمان الاجتماعي، وصلا إلى استخراج كشف الرواتب، كل هذا ما دل يدل على قوة البني التحتية للمؤسسة فيما يخص استعمالها برامج التكنولوجيا في تسيير مصالحها و هذا ما يزيد من قوة النظام الداخلي للمؤسسة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات

تمثلت الدراسة الميدانية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق إلى عرض الاستبيان، مجتمع و عينة الدراسة، والأدوات المستخدمة وصولا إلى عرض النتائج، تحليلها ومناقشتها.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على الواقع. لذلك سنتطرق إلى عرض طريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال مختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم محتواه ومجتمع الدراسة.

الفرع الأول: الطرق المستخدمة

أولا: مراحل ومحتوى الاستبيان

نظرا لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ويقصد الإلمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتصميم استبيان وفق مراحل محددة موجه إلى العينة محل الدراسة.

مراحل تصميم الاستبيان

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتتمثل فيما يلي :

استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة موجهة إلى مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات، لإبداء آرائهم و تطلعاتهم حول مشكلة الدراسة.

وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و وضوح المضمون، فقد تم تصميمه على ثلاثة مراحل وهي:

1) **مرحلة التصميم الأولي**: وهي الخطوة الأولى في عملية اعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الاسئلة اخذين بعين الاعتبار اشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في اعداد الاسئلة ما يلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيب الاسئلة مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

2) **مرحلة اعداد التصميم**: وهي الخطوة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على عينة الدراسة (محاسبين، محافظي الحسابات) بغية التأكد بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم.

3) **مرحلة التصميم النهائي**: وهي الخطوة الأخيرة، بحيث تم اجراء التعديلات اللازمة وبعدها تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي، ثم توزيعه ونشره على عدة طرق أهمها:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- إرسال عن طريق البريد الالكتروني؛
- الاستعانة ببعض الزملاء فيما يخص الأماكن البعيدة.

بهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية الاسترجاع فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق التوزيع.

محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من اجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وكذا معلومات عامة حول أفراد عينة الدراسة كالجنس والعمر والشهادة المتحصل عليها مع إضافة شرح لبعض المصطلحات الواردة في الاستمارة، كما تم التوضيح أن المعلومات لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث. تكون الاستبيان ككل (الملحق رقم 01) من 3 صفحات وتضمن 17 سؤالا وكالتالي:

- **الجزء الأول:** تضمن معلومات عامة عن أفراد العينة، بحيث تكون من 7 أسئلة (الاسم (اختياري)، الجنس، السن، الشهادة المتحصل عليها، نوع المهنة، الأقدمية (الخبرة)، عنوان البريد الالكتروني أو الهاتف (اختياري)) خاصة بعينة الدراسة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

- **الجزء الثاني:** عرض في هذا الجزء محورين متعلقة بفرضيات الدراسة والمتكون من 10 سؤالا مقسمة بالتساوي كالتالي:
  - **المحور الأول:** متعلق بالفرضية الأولى " ما هي مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه "؛
  - **المحور الثاني:** متعلق بالفرضية الثاني " أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ".

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة:

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

- عينة من المراجعين الداخليين؛
- عينة من المراجعين الخارجين.

عينة الدراسة:

قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث قمنا بتوزيع 51 إستمارة على ثلاث مناطق من الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، غرداية، الوادي) تم توزيعها على المناطق الثلاثة بالتساوي وذلك تحسبا لعدم رجوع البعض أو عدم صلاحيتها بسبب نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة، وبعد عملية الجمع تم استرجاع 48 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الابقاء على 45 إستمارة من أجل التحليل، ونوضح في الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم (02 –01): يوضح الاحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة

المنطقة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات القابلة للتحليل
ورقلة	17	17	17
غرداية	17	16	14
الوادي	17	15	14
المجموع	51	48	45

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (02 –01) يتبين أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 51 استمارة من بينها 03 استمارات ضائعة و03 استمارات ملغاة، و45 استمارة متبقية صالحة للدراسة.

الفرع الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

سنحاول في هذا المطلب عرض الأدوات الإحصائية والبرامج لمستخدمة في معالجة بيانات الاستمارات المجمعة من الاستبيان.

أولا: الأدوات المستخدمة

- **مقياس ليكارت الثلاثي**: مقياس ليكارت ذي النقاط الثلاثة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث لقياس رأي أفراد العينة على الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان مع تحديد أوزانها.

الجدول رقم (02–02): مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب

وبتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3-1=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (3/2=0.66) ثم اضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.66)، (1.67 إلى 2.33)، (2.34 إلى 3). بالنسبة لمقياس ليكرت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (02 –03): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب

- **ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ:**

يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 60%، والجدول رقم (02 –04) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغ نسبة 81.3% وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا.

الجدول رقم (02 –04): يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
10	0.813

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق وثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة (0.813) وهذا يدل على أن الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولا وكافي إحصائيا لهذه الدراسة، وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا.

ثانيا: الأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح وإختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22، مع الاستعانة ببرنامج الجداول الالكترونية (MS EXCEL) بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من اجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل،

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية:

- توزيع عينة الدراسة (التكرار والنسبة)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري)؛
- حساب معامل ألفا كرونباخ؛
- اختبار (T-TEST)

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

بعد عرض الأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخيرة ومقارنتها مع فرضيات الدراسة للوصول أخيرا إلى الاستنتاجات.

الفرع الأول: عرض نتائج الدراسة

أولا: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: السن، الشهادة المتحصل عليها، المهنة، الأقدمية (الخبرة).

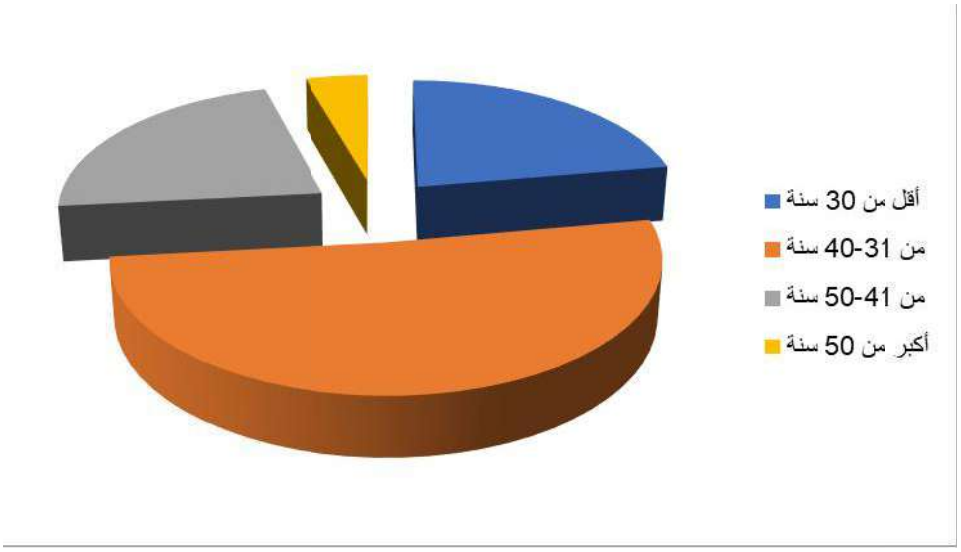
توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

الجدول رقم (02-05) توزيع الأفراد حسب متغير السن

العمر	أقل من 30 سنة	من 31-40 سنة	من 41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	10	23	10	02	45
النسبة	22%	51%	22%	4%	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-02) توزيع الأفراد حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول و الشكل السابقين و الخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية، نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر تكرار هي من 31 إلى 40 سنة بنسبة 51%، تليها الفئة أقل من 30 سنة بنسبة 22% و الفئة التي تليها من 41 إلى 50 سنة و الفئة الأخيرة هي الأقل نسبة بـ 4%.

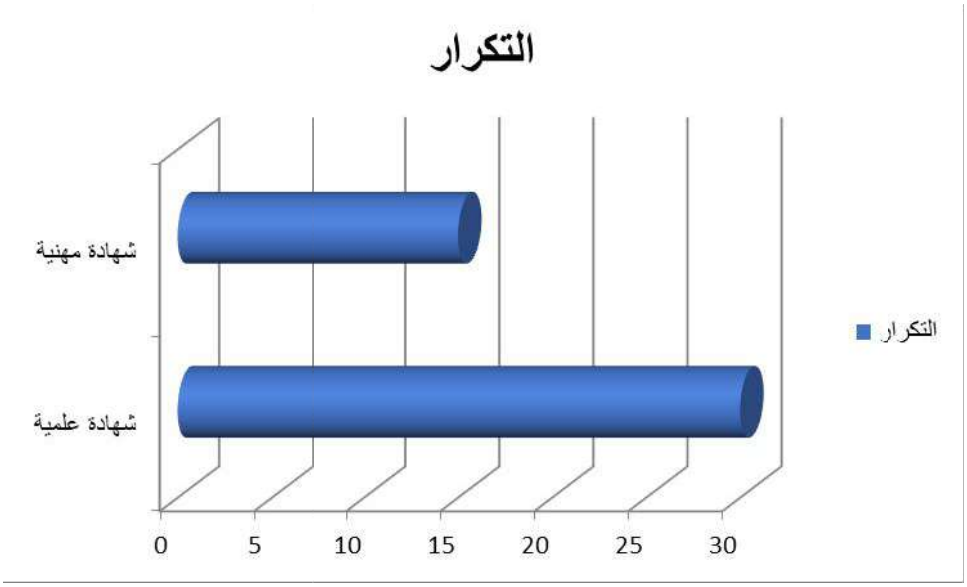
توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المحصلة عليها

الجدول رقم (02-06) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة
شهادة علمية	**30**	**%67**
شهادة مهنية	**15**	**%33**
المجموع	**45**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل (02-03) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها نلاحظ تباين فيما يخص نوع الشهادة المحصل عليها بين شهادة علمية و شهادة مهنية، حيث بلغ عدد حاملي شهادة علمية 30 بنسبة 67% وبلغ عدد حاملي شهادة مهنية 15 بنسبة 33%، وبما إن معظم أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات علمية فهذا ينعكس إيجابا على الدراسة حيث يزيد في إثراء الموضوع.

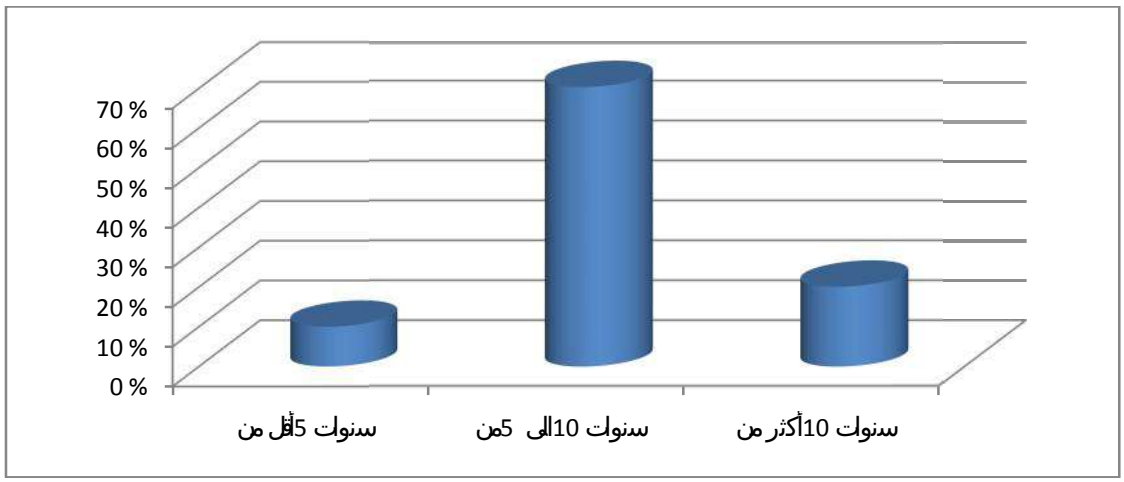
توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم :02-07 توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية

العمر	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	03	35	07	45
النسبة	%07	%78	%16	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-04) توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

حسب الجدول والشكل السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب الخبرة بالسنوات نلاحظ أن الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 07% هي الأقل خبرة، من بين الفئات الأخرى التي كانت النسبة الأكبر من بينها هي 78% لدى الفئة العمرية من 5 إلى 10سنوات و البالغ عددهم 35 فردا وهي الأكثر تكرارا، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من10 سنوات بنسبة 16%. وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عالية.

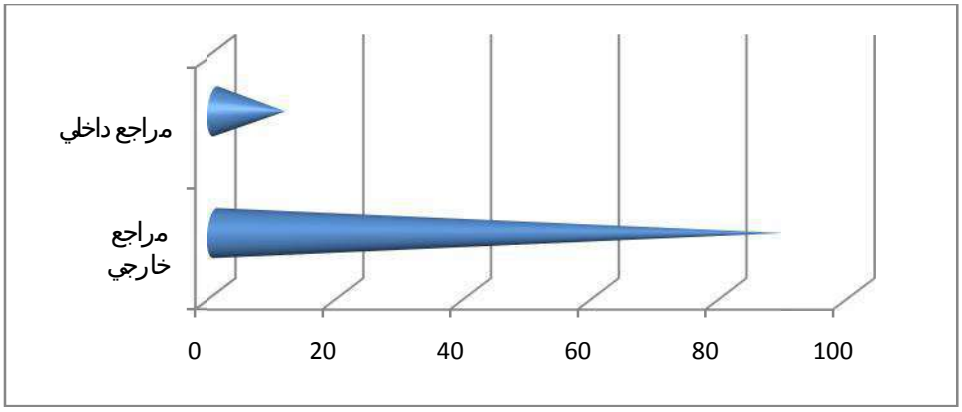
توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

الجدول رقم (02-08) التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة

نوع المنصب	التكرار	النسبة
مراجع خارجي	40	%89
مراجع داخلي	05	%11
المجموع	**45**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-05) توزيع الأفراد حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب المهنة نلاحظ أن التكرار الأكثر عند مراجع خارجي وهم محافظي الحسابات البالغ عددهم 40 أي بنسبة 89% ، والأقل نسبة هي نسبة المراجع الداخلي باعتبار تقريب جلت المؤسسات مازلت تعاني قلة هذا المنصب بنسبة 11 % بتعداد 05 مناصب فقط وهذا يمكننا أن نعرف المشاكل المحاسبية التي تعترضهم على اعتبار أنهم المسئولون عن عمليات التقدير الشخصي.

ثانيا: مقاييس الإحصاء الوصفي

سنقوم في هذا الفرع بدراسة التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين اتجاه فقرات المحاور.

مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه

الجدول رقم (02–09) نتائج اراء أفراد العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	تحيين السجلات القانونية و تعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة	2.67	0.781	موافق
02	موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية	2.63	0.845	محايد
03	ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات و منه مصداقية القوائم المالية	1.89	0.714	محايد
04	تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها	2.41	0.921	موافق
05	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة	2.91	0.873	موافق
المجموع		2.50	0.826	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (02- 09) احتلال العبارة الأخيرة (كل ما سبق يزيد من مستوى الفعلي للمؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.91) و انحراف (0.873)، بينما احتلت العبارة الثالثة (التأكد من أرصدة حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات) أقل متوسط قدر بـ(1.89) و انحراف (0.714).

و يلاحظ متوسط عام يقدر ب (2.50) بدرجة انحراف (0.826) مما يدل على وجود تفاوت معتبر في اراء العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه.

أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (02–10) يوضح نتائج أفراد العينة أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها	2.55	0.745	موافق
02	يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي ومقاربته	2.86	0.914	موافق
03	يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مراجعة ترصديها	2.18	0.782	محايد
04	يتابع محافظ الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور و الأنظمة المستعملة	2.39	0.890	موافق
05	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة	2.93	0.553	موافق
المجموع		2.58	0.776	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (02 -10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت مابين 2.18 و 2.93، باحتلال العبارة الأخيرة (كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.93) و انحراف بـ (0.553)، بينما احتلت العبارة الثالثة (يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مراجعة ترصديها) أقل متوسط يقدر بـ(2.18) و انحراف (0.782).

و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.58) و انحراف (0.776)، مما يدل على وجود تباين في أراء العينة حول أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها

أولا: اختبار وتحليل الفرضيات باستخدام T TEST

الجدول رقم (02 –11) يوضح اختبار "ت" T–test للمحاور

	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	105.550	45	.000	13.98000	13.7138	14.2462
T02	33.314	45	.000	11.32000	10.6372	12.0028

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات نظام SPSS

ثانيا: اختبار فرضيات الدراسة .T–test

- **اختبار الفرضية الأولي:**

H0: لا يؤثر مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه.

H1: يؤثر مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه.

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يؤثر مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه).

- **اختبار الفرضية الثانية:**

H0: لا يوثر محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية.

H1: يوثر محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يوثر محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية من خلال رأيه الذي يبده حولها).

خلاصة الفصل:

وجود نظام رقابة داخلية فعال داخل كل مؤسسة مهما كان قطاعها عام أو خاص هو ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها.

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مكتب المحاسبة و الدراسة الميدانية من خلال توزيع الاستبيانات على مجموعة من المهنيين لدراسة موضوعنا: مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وذلك بتتبع مختلف مهام محافظ الحسابات التي تفيدنا في الدراسة بالاعتماد على جمع بعض التقارير وبالتحديد إعداد تقرير محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسستين مختلفتي القطاع وكذا بالاعتماد على اراء العينة محل الدراسة. خلصت الدراسة إلى أنه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلي وفق قواعد متعارف عليها وأن لتقييم نظام الرقابة الداخلية فعالية في زيادة ثبات المؤسسة و التأثير على مصداقية مخرجات النظام المحاسبي، ومساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

الخاتمـــــة

مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة، المتعلقة بموضوع 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 استخداماتها.

وجاءت دراستنا الميدانية بمكتب محافظ الحسابات لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تطبيقها ميدانيا، فالدراسة الميدانية لتلك المفاهيم أكثر تعقيدا، والحديث عن مؤسسة بكل تنظيماتها وفروعها يفسر جانبا من هذا التعقيد، كما سمحت لنا الدراسة بالتعرض إلى الموضوع المعالج من زاوية أخرى والاقتراب أكثر من الواقع.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه، توصلنا إلى جملة من النتائج، مع مجموعة من الاقتراحات.

1. النتائج واختبار الفرضيات

أ. نتائج الدراسة

أظهرت الدراسة جملة من النتائج يمكن إيجازها في مايلي:

1) لا بد على محافظ الحسابات من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية الرقابة.

2) يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة و الضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته .

3) الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات و القوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية و الإدارية، و التحكم أكثر في وظائف المؤسسة و ضمان استقرارها .

4) تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية و المحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء و كذا نتائج القوائم المالية و المركز المالي

5) تقوم الرقابة الداخلية المالية على المساهمة في الوقوف على الوضعية المالية للمؤسسة من خلال فحص النسب المالية و كذا منع وتقليل حدوث الأخطاء، بالإضافة إلى تقديم النصح و الإرشاد.

6) 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 هذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

7) تساهم المراجعة القانونية في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية، حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريره حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك مدى صحة هذه القوائم لتحديد درجة الاعتماد عليها؛

ب. اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى: المتمثلة في " تقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم اتباعها "

ان نظام الرقابة الداخلية يقوم على اتباع طرق واساليب معدة مسبقا و مدروسة و يتم اتباعها وفقا لقواعد اساسية في اي نظام من صحة السجلات القانونية ومدى تحيينها، و تبعا لما قدمناه في دراسة الحالة من عرض أهم التقارير المقدمة من محافظ الحسابات و أهم القواعد التي قام عليها محافظ الحسابات في تقييمه لنظام الرقابة الداخلي يمكن الإجابة على الفرضية الأولى على أنه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلي على النحو التالي:

- ✓ تقييم مصداقية وصحة السجلات القانونية، ومدى تحيينها وفق مفتشيه العمل و المحكمة؛
- ✓ صحة الحسابات المهمة في حسابات النقديات، خصوا وجود المقاربة البنكية، و الجرد الفعلي لحساب الصندوق؛
- ✓ تقييم نظام المعلومات المحاسبي في يخص الرواتب و الأجور، مما يهل عملية تسيير مصلحة الرواتب و الأجور، ويقلل عملية الخطأ؛
- ✓ متابعة الجرد المادي ومدى ملامته والجرد المعنوي، مما يزيد من مصداقية و صحة القوائم المالية.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى من خلال أنه " يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم اتباعها "

من خلال الفرضية الثانية: يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام (الاستمرارية).

التحقق من مصداقية المعلومة المحاسبية و صحة الحسابات و مصداقية وصحة السجلات القانونية له دور هام في تعزيز مصداقية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ؛ حيث موثوقية المعلومة المقدمة هي العامل الفعال في نجاح المهمة الرئيسية لمستخدمي القوائم المالية سواء الخارجين أو الداخليين.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية من خلال أنه يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام (الاستمرارية).

2. توصيات الدراسة

بناءا على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافظي الحسابات وهذا يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية، ويمكن إيجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

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.

نقترح أيضا ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية التي تم مراجعتها، وذلك من خلال:

- التحديد الواضح للدور الذي تقوم به المنظمات المهنية في تدعيم استقلال محافظي الحسابات.
- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد.
- ع الإجراءات اللازمة بهدف تفادي تأثير أداء خدمات غير المراجعة على استقلال محافظ الحسابات.

- ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.

3. آفاق الدراسة

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا يتعلق بعملية المساهمة التي يقوم بها محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات، والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة، يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- ❖ فعالية تقرير محافظ الحسابات في توصيل رأيه لمختلف مستخدميه.
- ❖ أثر إلزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية على عملية المراجعة.
- ❖ مساهمة عنصر الحيادية في زيادة الثقة في القوائم المالية.
- ❖ أثر نزاهة المراجع الخارجي في تحسين ادى الرقابة الداخلية.
- ❖ كيف يمكن تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ❖ دور الرقابة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر.

قائمة المراجع

- **المراجع باللغة العربية**

أولا: الكتب

1. الصحن عبد الفتاح محمد ودرويش محمود ناجي، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
2. حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع،1992 .
3. زاهرة توفيق عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
4. وجدي حامد حاجز، **أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية،2010
5. ميمون حسام الدين، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016
6. حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة :شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية**، الجزء الثاني : الرقابة الداخلية و أدلة الإثبات، الدار الجامعية، مصر2004
7. ثناء علي القباني، **الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي و الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية –مصر، 2004
8. جمال الطرايرة، **محاسب الدولي عربي قانوني معتمد ACPA**، طبعة 2013.
9. إدريس أمين اشتيوي، **المراجعة :معايير و إجراءات**، الدار الجماهرية للنشر و التوزيع، ليبيا، 1999.
10. أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2004.
11. ياسين العيسى، **تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان35-34.
12. يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان – الأردن، 2008.
13. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان –الأردن، 2006.
14. وليم توماس، امرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الاول، دار المريخ للنشر، الرياض –المملكة العربية السعودية،2006.

ثانيا: المجلات العلمية والمداخلات

1. مسعود صديقي، **دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 23/22 أفريل 2003.
2. ياسين العيسى، **تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان35-34.
3. شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات1: **دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012.

ثالثا: الرسائل والأطروحات

1. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2008.
2. مريم عبد القوي، **المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015/2014.
3. جمال الدين بوسعيود، محاولة **دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماجستير في دراسات محاسبية، جبائية وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2014/2013،
4. زياد أمين زيدان، **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية**، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2000.
5. ناصر عبد العزيز مصلح، **اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستر، جامعة غزة، 2007.
6. عمر ديلمي، **"نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسيير، قسم العلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2017-2016
7. **رشيد سفاحلو**، **"أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية(IFRS)** . أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي السنة الجامعية 2016-2017؛
8. رشيدة خالدي، **دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة الأغواط، 2016.
9. الغول سناء، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014
10. ميمون حسام الدين، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية بمركب الملح لوطاية بسكرة)**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015
11. أم كلثوم رزقه، **دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI ورقلة 2014-2016**، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2017.
12. روضة مجول، **تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية**، **(دراسة** ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية ورقلة مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2018

رابعا: القوانين والمراسيم

1. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ,1993.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010
3. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

- **المراجع باللغة الأجنبية**

1. [1] N-E Saadi et A.Mazouz, la pratique de commissariat aux comptes en Algérie, édition SNC.
2. **BIRIEN. R** & **SENECAL. J:** Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984.
3. Kenny Z. lin and hung chan, "**auditing standards in china- a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines**", the international journal of Accounting, vol.35, No.4(2000).
4. Gin chong, **"auditing framework in the people's republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons**", managerial Finance vol.26, (2000).

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A

A 2017

LE CONTROLE INTERNE
« PHASE INTERIM »

DE L'EXERCICE 2017

Cabinet BENDAOUD ABDERRAZEK
Commissaire Aux Comptes, Comptable Agrée.
Béni thour Ouargla
Tél/Fax : 029 70.57.27, Mobile : 0660.45.40.14.
E-Mail : Bcf.ogx2012@gmail.com.

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entrepris m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre journal
Le livre de paie.
Le livre d'inventaire.

Je dois rappeler que ces livres sont cotes paraphes par le tribunal compétent de Ouargla. El le livre d'éventaire comptable manque de l'année 2016

D'autre cote nous avons constaté l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Registre des mises en demeure.
Registre mouvement du personnel.
Registre des congés payés.
Registre des arrêts de travail.
Registre d'hygiène et sécurité.
Registre des accidents de travail.
Registre des assemblées.

Ces livres sont cotes paraphes par l'inspection de travail compétente de Ouargla.

2 - Les inventaires physiques :

L'inventaire physique des immobilisations a été effectue d'une manière simple, dont j'ai constaté la désignation d'une seule équipe au lieu de deux équipes de ce fait les procédures d'inventaire doivent être révisé l'an prochain.

Au même titre que les immobilisations, les stocks ont été inventoriés.

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes disponibilités bancaires ont fait l'objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

- Le compte bancaire : absence des rapprochements
- Le compte de caisse : le solde comptable ne correspond la sole physique au 21/12/2017.
- Le compte virement de fond : le compte présente le solde nul au 31/12/2017.

4 - La gestion de la paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et l'exploitation de la paie ont été réalisé à l'aide du logiciel PC Paie.

CONCLUSION

En conclusion de ce qui est précède et d'âpres le contrôle effectue par nos soins sur le contrôle interne de l'entité nous avons conclu que l'ensemble des opérations y afférente a la préparation des états financiers, bilan compte résultats ont été conçus suivant les normes SCF avec la levée de réserves qui doivent être pris en considération.

Fait à Ouargla le
Le Commissaire Aux Comptes.

A 2018

LE CONTROLE INTERNE
« PHASE INTERIM »

DE L'EXERCICE 2018

Cabinet BENDAOUD ABDERRAZEK
Commissaire Aux Comptes, Comptable Agrée.
Béni thour Ouargla
Tél/Fax : 029 70.57.27, Mobile : 0660.45.40.14.
E-Mail : Bcf.ogx2012@gmail.com.

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entrepris m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre journal
Le livre de paie.
Le livre d'inventaire.

Je dois rappeler que ces livres sont cotes paraphes par le tribunal compétent de Ouargla. El le livre d'éventaire comptable a été élaboré pour cette année 2016.

D'autre cote nous avons constaté l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Registre des mises en demeure.
Registre mouvement du personnel.
Registre des congés payés.
Registre des arrêts de travail.
Registre d'hygiène et sécurité.
Registre des accidents de travail.
Registre des assemblées.

Ces livres sont cotes paraphes par l'inspection de travail compétente de Ouargla.

2 - Les inventaires physiques :

L'inventaire physique des immobilisations a été effectue d'une manière simple, dont j'ai constaté la désignation d'une seule équipe au lieu de deux équipes de ce fait les procédures d'inventaire doivent être révisé l'an prochain.

Au même titre que les immobilisations, les stocks ont été inventoriés.

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes disponibilités bancaires ont fait l'objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

- Le compte bancaire : a ce niveau nous avons constate la levée de réserves antérieur car l'entité a effectué les rapprochements.
- Le compte de caisse : le solde comptable ne correspond la sole physique au 21/12/2018
- Le compte virement de fond : le compte présente le solde nul au 31/12/2018

4 - La gestion de la paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et l'exploitation de la paie ont été réalisé à l'aide du logiciel PC Paie.

CONCLUSION

En conclusion de ce qui est précède et d'âpres le contrôle effectue par nos soins sur le contrôle interne de l'entité nous avons conclu que l'ensemble des opérations y afférente a la préparation des états financiers, bilan compte résultats ont été conçus suivant les normes SCF avec la levée de réserves qui doivent être pris en considération.

Fait à Ouargla le
Le Commissaire Aux Comptes.

الملحق رقم 02: تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B

B 2017

LE CONTROLE INTERNE
« PHASE INTERIM »

DE L'EXERCICE 2017

Cabinet BENDAOUD ABDERRAZEK
Commissaire Aux Comptes, Comptable Agrée.
Béni thour Ouargla
Tél/Fax : 029 70.57.27, Mobile : 0660.45.40.14.
E-Mail : Bcf.ogx2012@gmail.com.

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entrepris m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre journal
Le livre de paie.
Le livre d'inventaire.

On a trouvé que ces livres sont paraphes par le tribunal compétent d'Ouargla. Mais aucune écriture jusqu'à la date de contrôle 04/03/2017.

D'autre cote nous avons constaté l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Registre des mises en demeure.
Registre mouvement du personnel.
Registre des congés payés.
Registre des arrêts de travail.
Registre d'hygiène et sécurité.
Registre des accidents de travail.
Registre des assemblées.

Ces livres sont cotes paraphes par l'inspection de travail compétente de Ouargla. Mais aucune écriture jusqu'à la date de contrôle 04/03/2017.

2 - Les inventaires physiques :

L'inventaire physique des immobilisations et stocks n'ont pas été effectue pour l'année clôturée 2016 jusqu'à la date de contrôle 04/03/2017.

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes disponibilités bancaires ont fait l'objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

- Le compte bancaire : absence des rapprochements
- Le compte de caisse : le solde comptable ne correspond la sole physique au 21/12/2017
- Le compte virement de fond : le compte présente le solde nul au 31/12/2017

4 - La gestion de la paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et l'exploitation de la paie ont été réalisé à l'aide du logiciel PC Paie.

CONCLUSION

En conclusion de ce qui est précède et d'âpres le contrôle effectue par nos soins sur le contrôle interne de l'entité nous avons conclu que l'ensemble des opérations y afférente a la préparation des états financiers, bilan compte résultats ont été conçus suivant les normes SCF avec la levée de réserves qui doivent être pris en considération.

Fait à Ouargla le
Le Commissaire Aux Comptes.

B 2018

LE CONTROLE INTERNE
« PHASE INTERIM »
DE L'EXERCICE 2018

Cabinet BENDAOUD ABDERRAZEK
Commissaire Aux Comptes, Comptable Agrée.
Béni thour Ouargla
Tél/Fax : 029 70.57.27, Mobile : 0660.45.40.14.
E-Mail : Bcf.ogx2012@gmail.com.

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entrepris m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - <u>Les livres légaux</u>:

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre journal
Le livre de paie.
Le livre d'inventaire.

Ces livres sont cotes paraphes par l'inspection de travail compétente de Ouargla.

On constate que le comptable a levé les réserves concernons Le livre journalier et livre de paie sauf le livre d'inventaire au 29/03/2018.
D'autre cote nous avons constaté l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Registre des mises en demeure.
Registre mouvement du personnel.
Registre des congés payés.
Registre des arrêts de travail.
Registre d'hygiène et sécurité.
Registre des accidents de travail.
Registre des assemblées.

Ces livres sont cotes paraphes par l'inspection de travail compétente de Ouargla.
De ce fait l'entité à lever les réserves antérieures.

2 - <u>Les inventaires physiques</u> :

L'inventaire physique des immobilisations et stocks ont été effectue.

3 - <u>Les comptes de disponibilité :</u>

Les comptes disponibilités bancaires ont fait l'objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

- Le compte bancaire : les rapprochements ont été effectués
- Le compte de caisse : le solde comptable correspond le solde physique au 21/12/2018
- Le compte virement de fond : le compte présente le solde nul au 31/12/2018

4 - La gestion de la paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et l'exploitation de la paie ont été réalisé à l'aide du logiciel PC Paie.

CONCLUSION

En conclusion de ce qui est précède et d'âpres le contrôle effectue par nos soins sur le contrôle interne de l'entité nous avons conclu que l'ensemble des opérations y afférente a la préparation des états financiers, bilan compte résultats ont été conçus suivant les normes SCF avec la levée de réserves qui doivent être pris en considération.

Fait à Ouargla le
Le Commissaire Aux Comptes.

الملحق رقم 03 الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

للطالب: كاتب سليم

مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

" دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري ورقلة غرداية الوادي "

مع الاشارة الى دراسة حالة مكتب بن داود عبد الرزاق–ورقلة

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: **مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان والمتعلق بمهنة المحاسبة.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة ***(X)*** واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

تفضلوا، سيدي، سيدتي، فائق التقدير والاحترام.

أولا: معلومات عامة

1. الاسم (اختياري): .....

2. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

3. السن: أقل من **30** سنة ☐ **31– 40** ☐ **41– 50** ☐ أكبر من **50** ☐

4. الشهادة المحصل عليها: شهادة علمية ☐ شهادة مهنية ☐

5. نوع المهنة الحالية التي تشغلها: مراجع خارجي ☐ مراجع داخلي ☐

6. الأقدمية (الخبرة): أقل من **5** سنوات ☐ **5– 10** سنوات ☐ أكثر من **10** سنوات ☐

7. عنوان بريدك الالكتروني (اختياري): ..... /الهاتف (اختياري):.....

المحور الأول: يوضح نتائج أفراد العينة مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	تحيين السجلات القانونية و تعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة			
02	موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية			
03	ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات و منه مصداقية القوائم المالية			
04	تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها			
05	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة			

المحور الثاني: نتائج يوضح نتائج أفراد العينة أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها			
02	يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي ومقاربته			
03	يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مراجعة ترصديها			
04	يتابع محافظ الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور و الأنظمة المستعملة			
05	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة			

الملحق رقم 04 مخرجات برنامج SPSS

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.813	10

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	105.550	45	.000	13.98000	13.7138	14.2462
T02	33.314	45	.000	11.32000	10.6372	12.0028

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
تحيين السجلات القانونية و تعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة	45	0.781	2.67
موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية	45	0.845	2.63
ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات و منه مصداقية القوائم المالية	45	0.714	1.89
تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها	45	0.921	2.41
كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة	45	0.873	2.91

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها	45	0.745	2.55
يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي ومقاربته	45	0.914	2.86
يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مراجعة ترصديها	45	0.782	2.18
يتابع محافظ الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور و الأنظمة المستعملة	45	0.890	2.39
كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة	45	0.553	2.93

الفهرس

الفهرس

الاهداء ..... - IV -
الشكر ..... - V -
الملخص ..... - VI-
قائمة المحتويات ..... - VII -
قائمة الجداول..... - VIII -
قائمة الاشكال البيانية ..... - IX -
قائمة الملاحق..... - X -
قائمة الاختصارات..... - XI -
قائمة الأساتذة المحكمين..... - XII -
المقدمة ..... - أ -
الفصل الأول: الجوانب النظرية والتطبيقية
المبحث الأول: محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية ..... - 6 -
المطلب الأول: الإطار المفاهمي والقانوني لمحافظ الحسابات..... - 6 -
الفرع الأول :التطور التاريخي للمحافظ الحسابات في الجزائر ..... - 6 -
الفرع الثاني: تعريف وخصائص محافظ الحسابات ..... - 7 -
الفرع الثالث: مهام محافظ الحسابات..... - 8 -
المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية:..... - 9 -
الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية ..... - 9 -
الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها..... - 10 -
الفرع الثالث: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية: ..... - 12 -
الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية ..... - 16 -
الفرع الخامس: المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية ..... - 20 -
المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع..... - 22 -
المطلب الأول: قراءة في بعض الدراسات السابقة ..... - 22 -
الفرع الأول: الدراسة المتعلقة بمحافظ الحسابات ..... - 22 -
الفرع الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية..... - 25 -
المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة. ..... - 27 -
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية والميدانية
المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب محافظ الحسابات أ.عبد الرزاق بن داوود..... - 33 -
المطلب الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة ..... - 33 -
الفرع الأول: مجتمع الدراسة..... - 33 -
الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات..... - 35 -

الفرع الثالث : عرض تقارير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية ..... - 35 -
المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها ..... - 44 -
الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لتقرير محافظ الحسابات..... - 44 -
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات ..... - 45 -
المطلب الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة..... - 45 -
الفرع الأول: الطرق المستخدمة..... - 45 -
الفرع الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة ..... - 47 -
المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها ..... - 48 -
الفرع الأول: عرض نتائج الدراسة..... - 48 -
الفرع الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها ..... - 53 -
الخاتمة ..... - 56 -
المراجع ..... - 60 -
الملاحق ..... - 64 -
الفهرس ..... - 81 -