



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
شعبة: العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان:

" دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية "

- دراسة ميدانية عينة من محافظي الحسابات ولاية ورقلة -
(خلال سنة 2023)

من إعداد الطالبة: رجيمي سلمى

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ 2023/06/18

امام اللجنة المكونة من السادة

أ/عمر الفاروق زرقون.....رئيسا

أ/يوسف خروي..... مشرفا ومقررا

أ/مسعود كسكس.....مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2023



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان:

"دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة
الداخلية"

- دراسة ميدانية عينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة -
(خلال سنة 2023)

من إعداد الطالبة: رجيمي سلمى

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ 2023/06/18

امام اللجنة المكونة من السادة

أ/عمر الفاروق زرقون.....رئيسا

أ/يوسف خروبي..... مشرفا ومقررا

أ/مسعود كسكس.....مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022



الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع الى:

الى التي بحنائها ارتويت وبدفئها احتميت، وبنورها اهتديت ولحقها ما وفيت،

الى الشمعة التي تحترق من أجل ان تضيء لي الدرب

{امي أطال الله في عمرها}

الى درعي الذي بيه احتميت، وفي الحياة به اقتديت

ركيزة عمري وصدرا أمانى وكبريائى

الى من علمني محاسن الاخلاق

{أبي أطال الله في عمره}

الى جميع أفراد أسرتي

الى جميع أصدقائي وصديقاتي

الى كل احبائي ومن يعرفني من قريب أو بعيد والى كل من يذكره قلبي

ولم يذكره قلبي

اليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي





شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي فالحمد لله حمدا كثيرا طيبا
مباركا ملئ السماوات والأرض

ثم أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان الى كل من ساعدني في أداء هذا البحث:

الدكتور يوسف خروبي حفظه الله واطال في عمره لتفضله الكريم بالاشراف على هذه
الدراسة وتكرمه بنصحي وتوجيهي حتى إتمام هذا العمل

كما أتقدم بجزيل الشكر الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة

أتوجه بخالص تقديري وامتناني لكل من ساعدني من قريب او بعيد على انجاز واتمام هذا
العمل

رحيمي سلمى

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية خلال 2023، وذلك من خلال توزيع 31 إستبيان على عينة من محافظي الحسابات (محاسبين)، وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي وباستخدام اداة SPSS للوصول الى نتائج الدراسة .

وقد خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له القدرة في اكتشاف نقاط القوة وضعف في المؤسسة، وله دور كبير في تقييم صحة ودقة وجودة نظام الرقابة الداخلية، بحيث يجعل المؤسسة أكثر كفاءة ومصداقية، كما يساعد على تحسين جودة القوائم المالية لها.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية، القوائم المالية، تفعيل .

Abstract:

This study aimed to demonstrate the role of the auditors in activating the performance of the internal control system in the Algerian environment during the year 2023, by distributing 31 questionnaires to a sample of the auditors (accountants).

The study concluded that the accounts portfolio has the ability to discover strengths and weaknesses in the organization, and has a major role in evaluating and examining the validity, accuracy and quality of the internal control system, so that it makes the organization more efficient and credible, and also helps to improve the quality of its financial statements.

Keywords: *External audit, accounting information quality, accounts portfolios, information system, activation.*

قائمة المحتويات

IV	إهداء
VI	شكر و تقدير
IV	الملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات
24	المبحث الثاني: الأدبيات النظرية لنظام الرقابة الداخلية
44	المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول الموضوع
52	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
54	تمهيد
55	المبحث الأول: منهج الدراسة الإستطلاعية
59	المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج والإستنتاجات
72	خلاصة الفصل
74	خاتمة
78	المراجع
83	الملاحق
90	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
32	مكونات نظام الرقابة الداخلية	01
56	يوضح توزيع التكرارات حسب الوظيفة	02
57	يوضح توزيع التكرارات حسب الخبرة	03
58	يوضح الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية للأداة حسب معادلة ألفا كرونباخ	04
59	يوضح مقياس ليكرت الثلاثي	05
59	يوضح تحديد مستويات الموافقة	06
60	يوضح نتائج تحليل إجابات العينة على محور واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية	07
63	يوضح نتائج تحليل إجابات العينة على محور نظام الرقابة الداخلية	08
66	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية	09
69	يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحاور الدراسة	10
69	يوضح نتائج معامل الانحدار الخطي للعلاقة بين واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية	11
70	يوضح نتائج معامل الانحدار الخطي للعلاقة بين نظام الرقابة الداخلية على دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية	12

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
26	يمثل مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية	01
28	يمثل أنواع نظام الرقابة الداخلية	02
40	يمثل مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك	03

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
83	الاستبيان	الملحق 01
85	آفا كرونباخ	الملحق 02
85	مقاييس الإحصاء الوصفي	الملحق 03
87	ANOVA	الملحق 04

مقدمة

إن التطور العلمي والتكنولوجي الذي طرأ على العالم في جميع النواحي أدى الى تطوير جميع الأفكار والمبادئ، و الذي مس المؤسسات الاقتصادية عبر الزمن وكذا التطور في العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتداخلها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة هيئات وأطراف مختلفة لها مصالح بشكل مباشر وغير مباشر في المؤسسة، وهذا ما جعلها تتبنى وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإعلام جميع المتعاملين والأطراف ذات العلاقة بكل التطورات داخل المؤسسة وخارجها وكذا النشاطات التي تقوم بها، وعلى هذا الأساس تم استحداث نظام الرقابة الداخلية نظرا لدوره الهام في المحافظة على أصول واموال المؤسسة وكذلك تشجيع الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية، واكتشاف الأخطاء واعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

وبالتالي يمكن القول أنه أصبح من الضروري وجود طرف محايد آخر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي عن الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح محافظ الحسابات يلعب دورا مهما في أطراف المالية والاقتصادية، وعليه يجب على محافظ الحسابات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يؤدي ذلك الى تحديد درجة الدقة والموثوقية ومدى الاعتماد على البيانات المالية وتحديد الفحص الذي سيجريه بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات لتأكد من صحتها.

إشكالية الدراسة:

ومن مجمل ما سبق يمكن طرح الإشكالية الأساسية على النحو التالي:

هل يساهم محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية؟

الأسئلة الفرعية:

وهذا التساؤل الرئيسي بدوره يقود الى طرح عدة أسئلة فرعية كما يلي:

- ما مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والأمانة المهنية في ممارسة مهامه؟
- هل لنظام الرقابة الداخلية أهمية في تحقيق الأهداف المرجوة؟
- ما الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقويم وفحص وتفعيل نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية؟

الفرضيات:

وللإجابة على مجمل هذه الأسئلة نضع الفرضيات التالية:

1. يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والأمانة المهنية في ممارسة مهامه؛

2. يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية في تحقيق الأهداف المرجوة؛

3. يساهم محافظ الحسابات في تقويم وفحص وتفعيل نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية.

مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار هذا الموضوع من أجل دراسته لم يكن وليد الصدفة، بل كان نتيجة لعدة اعتبارات وأسباب موضوعية وذاتية، والتي تتمحور أساسا حول المستجدات الحديثة في مجال التسيير، إضافة إلى متطلبات البحث العلمي في هذا المجال، ويمكن اختصار أهم هذه المبررات فيما يلي:

- إن الوضعية الحالية التي تعيشها المؤسسة الاقتصادية، ومختلف المساعي الرامية للنهوض بوضعية هذه المؤسسات، تطلب دراسة القوانين التي تنظم مهنة محافظ الحسابات وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية.
- الشعور بأهمية الدراسة خاصة في ظل المتغيرات ومستجدات الحديثة و بروز الأهمية الكبرى لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيقه لنظام الرقابة الداخلية.
- لكون الدراسة تقع في ضمن تخصص محاسبة وتدقيق.

أهمية البحث:

- تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث أنها تعالج إشكالية مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل البيئة الحالية والتي أصبحت المعلومة فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها.
- كما تعتبر هذه الدراسة حلقة من سلسلة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع، وتتبعها للمستجدات والتطورات التي تشهدها مراجعة الحسابات، حيث يعتبر البحث في ميدان مراجعة الحسابات نقطة الوصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية، ويبحث على محاولة البحث في مختلف جوانبه النظرية كدعم للممارسة العملية لمراجعة الحسابات.
- كما يعتبر البحث في هذا الموضوع محاولة لكسر الجمود الذي يشهده هذا المجال، كما أن الدراسة في هذا المجال تتيح إمكانية مواصلة البحث في الموضوع.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات اعتمدنا المنهج الوصفي الذي يصلح لدراستنا ويعتمد على الجزء ليعمم على الكل في الجانب التطبيقي وذلك من خلال توزيع 40 استمارة تم معالجتها عن طريق SPSS والموجه لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على آراء محافظي الحسابات والمحاسبين في الجنوب الشرقي للجزائر.
- **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر فيفري 2023 حتى نهاية شهر افريل من نفس السنة، وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان، مروراً بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.

صعوبات الدراسة:

- واجهتنا العديد من الصعوبات في إعداد هذه الدراسة ويمكن تلخيصها فيما يلي:
- ضيق الوقت المحدد للإعداد المذكورة.
 - صعوبة الاتصال ببعض المتخصصين.
 - عدم التجاوب من قبل مكاتب محافظي الحسابات.

هيكل الدراسة:

ولقد خططت هذه الدراسة بحيث تقع في فصلين على النحو التالي:

- **الفصل الأول:** تطرقنا فيه إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية، الذي بدوره قسم إلى مبحثين، ففي المبحث الأول تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات وفي مبحث الثاني تطرقنا إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية، أما في المبحث الثالث تناولنا فيه عرض بشكل عام للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع وإجراء المقارنات بينها وبين الدراسة الحالية.
- **الفصل الثاني:** نتطرق فيه إلى الدراسة الميدانية والذي انقسم بدوره إلى مبحثين، حيث تناولنا في المبحث الأول منهج الدراسة الاستطلاعية، كما تم فيه إعداد استبانة تحتوي على مجموعة من الأسئلة التي قمنا

بتحليلها بواسطة مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل اختبار الفرضيات، أما في المبحث الثاني سنقوم بتفسير النتائج المتوصل إليها ومناقشتها.

**الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات
السابقة**

تمهيد:

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من الأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات، يمكننا القول انها نقطة الإنطلاق التي يعتمد عليها محافظ الحسابات عند اعداده لبرنامج التدقيق، ويجب عليه ان يتحقق من الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية وهي حماية أصولها وضمان صحة البيانات المالية، ومنه سنحاول التطرق في هذا الفصل الى تعريف محافظ الحسابات ونظام 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 بعض الدراسات السابقة التي تناولت بعض من جوانب الموضوع وقد تم استعراض ذلك في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

❖ **المبحث الأول:** نتطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات وأهم الخصائص الأساسية له ومعايير وشروط ومزاويلته لمهنته.

❖ **المبحث الثاني:** نتطرق فيه الى الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية ومقوماته الأساسية والإجراءات التي يقوم عليها.

❖ **المبحث الثالث:** نتطرق فيه للدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة، كما نتطرق إلى مقارنتها بالدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

سنتطرق في هذا المبحث الى إعطاء نظرة توضيحية حول محافظ الحسابات في الجزائر، من ناحية التطور الذي طرا على هذه المهنة خلال الزمن الماضي، كذلك تعريف هذه المهنة في نظر المشرع الجزائري، وخصائص محافظ الحسابات ومؤهلته.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات ومفهومه

أولاً: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات

1: مهنة محافظ الحسابات قبل 1988

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الامر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه 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 او هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالاتها الأصولية والخصوصية¹ ."

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد وجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات في مادته الأولى الى موظفي الدولة: الذين يتم تعيينهم من قبل وازير المالية من بين :

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

¹ محاري علي، دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة، 2016، ص45.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

ويتبين مما سبق ان محافظ الحسابات في الشركات القطاع العام وشبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تركز أيضا في المهام الموكلة لموظفي الحسابات.

2: محافظ الحسابات بعد 1988.

بعد الصدمة البترولية التي اصابته أسعار البترول بدا للعيان عدم نجاحه الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدا التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم او شركة ذات مسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن ان 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 وانحصار مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة.

- 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 او تجاريا او ماليا والتي تكون أموالها او مواردها او رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية؛
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات او الشركات او الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة او الجماعات الإقليمية او المرافق او الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي؛
- الهيئات التي تسيير النظم الاجبارية للتأمين وحماية الاجتماعيين؛
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة او الجماعات الإقليمية او المرافق العمومية او كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة؛
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ الى التبرعات العمومية من اجل دعم القضايا الإنسانية او الاجتماعية او العلمية او التربوية او الثقافية.

سعت الجزائر كما في الدول العالم الثالث الى تدارك التأخر في مراجعة الحسابات ومواكبة التطورات الاقتصادية وذلك من خلال سنها للعديد من القوانين التي تنظم وتحكم مهنة المراجعة ولعل اخرها القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكان

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

من ابرز نتائجه حل المصنف الوطني وتم انشاء المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين وكذا تحديد مهام كل مهنة، حيث ينتظر من هذا القانون تحقيق مكاسب سواء لممارسي المهنة او المؤسسات التي تطلب خدماتهم .

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها ان تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية، مباشرة وغير مباشرة، على تسيير الهيئة المراجعة؛
- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات او الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة؛
- فحص شروط تطبيق الاحكام القانونية او التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية المالية؛
- ضمان انتظام ونزاهة الجرد والحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية لكل مؤسسة؛

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم ونزاهة المعلومات المحاسبية، إذا ينبغي ان تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقييم نوعية التسيير المالي والتجاري للهيئة التي تم مراجعتها، وهو يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.¹

ثانيا: مفهوم محافظ الحسابات.

تعددت التعاريف التي تناولت تعريف محافظ الحسابات نذكر منها :

التعريف الأول: يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على انه: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها الاحكام التشريعية المعمول به² ."

التعريف الثاني: يعرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على انه: " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة او مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق

¹ محاري علي، مرجع سابق، ص 47.

² قانون 10-01 المؤرخ في يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010، ص 07.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

المرسلة الى المساهمين حول الوضعية المالية لمؤسسة وحساباتها ويصادق على نظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين¹ .

التعريف الثالث: ويعرف أيضا محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسؤول اماما الملاك، كما يمكنه من مزاوله المهنة كفرد او من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة الا ان هناك عدة القاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي، مراقب الحسابات² .

من خلال هذه التعارف نستخلص ان: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات مؤسسة ما، وكذلك يتمتع باستقلاليته تامة، كما يقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل ابداء رايه في عدالة المركز المالي.

المطلب الثاني: خصائص ومهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات.

أولاً: خصائص مهنة محافظ الحسابات.

- ✓ **مؤهلات:** يجب على محافظ الحسابات ان تتوفر فيه العناصر التالية:
- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة؛
 - معرفة الاقتصاد العام وتسيير المؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة جيدا؛
 - معارف كافية في قانون الاعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤوليته من جهة، التدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوام المالية؛

✓ **الاستقلالية والموضوعية:** يمكن تصور المراجع في المؤسسة في مكانة الحكم لمقابلة رياضية، فليس على الحكم حساب الأهداف او نقاط والمشاركة في المقابلة، فمهمته هو فقط ضمان تحكيم عادل للعبة.

وحتى يتنسى لمحافظ الحسابات من اصدار حكم او راي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه ان لا يملك عند تنفيذ مهامه أي مصلحة او ربح قد يؤثران على استقلاليته او موضوعته.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيري، 2007، الجزائر، ص188.

² عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص28.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

● كما يمتنع محافظ الحسابات عن مهمة التدقيق في المؤسسات التي يرى فيها فائدة مثالا على ذلك: مساهمة في راس المال او وجود صلة عائلية مع أحد مسؤولي المؤسسة ويكفي ان نشير الى المادة 36 من قانون 96-136 التي تنص في احدى بنودها "بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في المؤسسة اين يكون الأقارب الى الدرجة الرابعة، يساهمون في الجزء من راس المال او لهم مصالح مهما كانت ."

لا يتعرض محافظ الحسابات لأية ضغوط من الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رايه بموضوعية حول سلامة الدفاتر وانتظامها ودقة القوائم المالية¹ .

✓ **الكفاءة المهنية:** مراجعة الحسابات تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف انشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للمراجعة، وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته لا بد ان يتوفر على² :

- شهادة يفرضها القانون لتبرير كفاءته؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، إضافة الى ذلك، ينص القانون على الزامية التكوين النظري والتطبيقي لمحافظ الحسابات، ومنه ان محافظ الحسابات له كل المسؤولية في تحمل اعماله وتصريحاته.
- امام هذه الشروط المهنية على المراجع ان يختار المهام القادر على تحملها علميا وعمليا بمعنى اخر لدى محافظ الحسابات الحق في نظرية الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في المؤسسات ليست بمستوى المهني.

✓ **سر المهنة:** يعتبر الحفاظ على السرية المهنية سمة أساسية للتعامل مع المؤسسات او العملاء. من المعروف ان محافظ الحسابات يفحص ويفصح عن جميع المعلومات التي يراها ضرورية لعملية التدقيق، مما يؤدي الى تحديد البيانات والمعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة. ومع ذلك، لا يشترط على محافظ الحسابات استغلال المعلومات لمصلحته الخاصة او لمنفعة الاخرين، وهو ملزم بالحفاظ على سريتها والحفاظة عليها، مالم يقتضي القانون افشاء الاسرار المهنية، كما هو موضح ادناه.

¹ الهلي بسمة، هالة عميرات ربحة، أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة في العلوم المالية، جامعة ورقلة، 2019، ص5.

² محاري علي، مرجع سابق، ص54.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- يجب على أعضاء المنظمة احترام السرية المهنية في ممارستهم، ولكن في الظروف المنصوص عليها في النص والقواعد المعتمدة، وعلى وجه الخصوص كل من:
 - وجوب ضرورة تسليم الوثائق لصالح إدارة الضرائب؛
 - في حالة استدعائهم للشهادة امام غرفة التأديب والتحكيم؛
 - قد يكون نتيجة استعلام او تحقيق قضائي موجه ضدهم بإرادة العميل نفسه؛
 - كما على محافظي الحسابات المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين او المتربصين لديهم.

وبالإضافة الى ذلك، فمحافظ الحسابات ملزم بالكشف عن حقيقة الحسابات، لكل المعنيين، كالشركاء والمساهمين، وكيل الجمهورية ولكل من يهتم بالحالات الشاذة وغير العادية للمؤسسة، التي يمكن ان يصادفها محافظ الحسابات اثناء تنفيذه مهمته¹.

✓ **العلاقة مع زملاء المهنة:** على محافظ الحسابات الحفاظ على علاقته مع زملاء المهنة في المؤسسة فذلك مهم جدا عندما يتم تعويضه بمحافظ حسابات اخر في المؤسسة وفي بعض الأحيان يضطر الى طلب المساعدة من مكاتب أخرى من نفس المهنة.

وبناء على ذلك، تصرف محافظ الحسابات مع الآخرين من نفس المهنة يكون، كما يريد ان يتصرف الآخرين معه أي، بالصرحة والصدق، اللطف، الاعتبار والاحترام.

من المشاكل التي يصادفها محافظ الحسابات في الغالب تكون في حالة استبدال مراجع باخر، داخل نفس المؤسسة، ومن هذا التغير يتطلب من محافظ الحسابات بعض الشروط لقبول طلب توكيله، لمهمة مراجعة الحسابات، من بين هذه الشروط ما يلي:

- التأكد من ان لا تكون دوافع هذا الطلب محاولة لتجاوز القانون او القواعد المعتمدة؛
- اطلاع الزميل (محافظ الحسابات السابق) بالطلب الموجه اليه، برسالة مسجلة بريديا.

¹ اية غضابنة، دور محافظ الحسابات الجزائري في تعزيز انتظام ومصداقية المعلومة المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة العربي مهيدي ام البواقي، 2021، ص8.

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23، 24 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي¹:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين او الشركاء او حاملي الحصص؛
 - يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول الإجراءات الرقابة الداخلية المصادق من مجلس الإدارة ومجلس المديرين او الميسير؛
 - يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات او الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او الميسيرين للشركة المعينة مصالح مباشرة او غير مباشرة؛
 - يعلم الميسيرين والجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة؛
 - المصادقة على الحسابات المدججة او الحسابات المدعمة، من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- وحسب المادة 25 من القانون 10-01 يترتب عن مهام محافظ الحسابات ما يلي:
- تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، او عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدججة، عند الاقتضاء؛
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
 - تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمسة تعويضات؛
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 7.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصص الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاصة في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثالثا: إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحددة في القانون 10-01 يمكن حصرها في صنفين من الأسباب وهي:

1. الأسباب العادية: ونقصد بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدته مراجع الحسابات.
2. الأسباب الاستثنائية: ونعني بها الأسباب التي تؤدي الى إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل انتهاء عهده وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

- استقالة محافظ الحسابات كما ورد في المادة 38 من القانون 10-01 "يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات وإثباتات الحاصلة."
- كما ورد في المادة 76 من قانون 10-01 "يمكن ان تنتهي مهمة محافظ الحسابات بوفاة أو بشطب أو إيقاف أو أية حالة من حالات الأخرى، بما فيها حالات حل الشركة أو شهر إفلاسها، وفي هذه الحالة يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.¹

المطلب الثالث: تعيين وموانع تعيين وحالات تنافي محافظ الحسابات.

أولا: تعيين محافظ الحسابات.

حسب المادتين 26،27 من قانون رقم 10-01 تعيين الجمعية العامة او الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحديد كيفية تطبيق هذه المادة عن التنظيم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص12.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.
- لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين الا بعد مضي (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة او الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد على عهدة محافظ الحسابات¹.

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات.

ان ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، اوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهذا فقط جاء في احكام المادة 15 مكرر من القانون التجاري عدم امكان تعيين مراجع الحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

- الاقرباء والاصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين او مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) راس مال الشركة او إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركة؛
- ازواج الأشخاص الذين تحصلوا بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات اجرا او مرتبا، اما من القائمين بالإدارة او أعضاء مجلس المديرين او من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة او أعضاء في مجلس الرقابة او مجلس المديرين في اجل خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ انهاء وظائفهم.

ثالثا: حالات تنافي محافظ الحسابات

من خلال المادة 65 من القانون 10-01 ح²ددت حالات تنافي العام التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي³:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة او غير مباشرة؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 08/07.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سابق، ص 189.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 11.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالمساهمة أو الانابة عن المسيرين؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو مهمة الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة الهيئة المراقبة أو الاشراف عليه؛
- شغل منصب ماجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من (3) سنوات من انتهاء عهده.

مطلب الرابع: معايير وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

أولاً: معايير مهنة محافظ الحسابات¹

1: المعايير العامة

- أ. معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية: بحكم المهام المسلطة على محافظ الحسابات ابان عملية المراجعة، بات من الاجدر على هذا الأخير ان يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي او المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء كمراجع للحسابات الشروط التالية :
- ان يكون حاصلًا على شهادة ليسانس في المالية او العلوم التجارية تخصص محاسبة او مالية او في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة؛
 - ان يكون متحصل على تربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية او لديه (10) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص؛

وفي هذا الأخير نشير الى ان هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي ان تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء متطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية.

ب. معيار الاستقلالية: يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية الموجهة لها للحصول على المعلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مستقبلية، اذا ان تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس استقلالية المراجع، لذا ينبغي توفر النقاط التالية:

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2006، ص53، 39.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- عدم وجود مصالح مادية للمراجع في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وان لا تكون لاحد اقاربه مصالح من نفس النوع، الان وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في ابداء الراي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية؛
 - استقلال المراجع في اعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل؛
 - استقلال المراجع في مجال فحص جميع المستندات والبيانات والسجلات والوثائق واختيار حجم العينة المراد فحصها من مجموع المفردات؛
 - الاستقلالية في اعداد وكتابة التقرير الواضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع اظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها ابان عملية الفحص وإعطاء راي فني محايد حول القوائم المالية.
 - ت. معيار بذل العناية المهنية اللازمة: يعني ان يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة الى غاية الانتهاء منها، يمكن تحديد الشروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول الى العناية المهنية المطلوبة وهي :
 - محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
 - الاخذ بعين الاعتبار الظروف الغير العادية في برنامج المراجعة من اجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
 - التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف الذي قد يستغل الحدوث تلاعبا وغش ولا يمنع حدوث أخطاء؛
 - العمل على إزالة الشكوك او الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية النسبية في ابداء الرأي؛
 - العمل باستمرار من اجل تطوير مجال سيرتيه المهنية.
- في نهاية المعايير العامة تشير الى ان معيار الاستقلال مع معيار بذل العناية المهنية وتوافر تأهيل العلمي والعملية تعتبر من اهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث ان أي خلل في هذه المعايير الثالثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

2: **معايير العمل الميداني:** يتم التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف الموجودة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذا يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة وتقوم عملية المراجعة على النقاط التالية :

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تقييم درجة الثقة المنبثقة عن نظام الرقابة الداخلية المفروض؛
- تحديد طبيعة رزمة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها؛
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

○ **معيار تنظيم نظم الرقابة الداخلية:** يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة اهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختيارها، اعتمادا على درجة ونوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن نظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام يعطي المعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج الى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير القيام بخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي :

- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛
- اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات؛
- الاختبارات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية؛
- اعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.

○ **معيار كفاية الأدلة:** في إطار مسعى المراجع الهادف الى ابداء راي في محاييد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية والمدعمة لهذا الراي اعتمادا على التأكد من ان كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها من خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوءها من ابداء راي في محاييد حول القوائم المالية الختامية الموضوعية للمراجعة.

ومن هنا يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام الى نوعين هما:

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- ادلة داخلية وتتمثل على الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات واوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم اعداده داخل المؤسسة؛
- ادلة خارجية وتتمثل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب؛
- نشير في الأخير الى انه يجب ان تكون الأدلة التي تقوم بجمعها المراجع ملائمة، من حيث ان تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بالموضوع وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.
- معيار ابداء الراي: يعتبر معيار ابداء الراي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة اخر معيار يجب الالتزام به، اذ ينبغي ان يوضح ويشير في التقرير المقدم بكل صراحة عن راي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك من خلال العناصر التالية:
- مدى سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات؛
- مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة الى أخرى؛
- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛
- على المراجع ان يبدي راي فني محايد حول مسار عملية المراجعة وان يختار نوع التقرير المقابل لذلك؛
- على المراجع تحليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة، اذ يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه للكشف عن مواطن الضعف في النظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

ثانياً: شروط مهنة محافظ الحسابات

- لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب ان تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على ما يلي¹ :
- ان يكون جزائري الجنسية؛
 - ان يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي :

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص5.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- ✓ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، ان يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية او شهادة معترفا بمعادلتها.
- ✓ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، ان يكون حائزا شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معترفا بمعادلتها.
- ✓ بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، ان يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب او شهادة تسمح له بممارسة المهنة
- ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة محللة بشرف المهنة؛
- ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين او الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010؛
- ان يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 امام المجلس القضائي المختص اقليميا لمحل تواجد مكاتبتهم بالعبارات التالية :

"اقسم بالله العلي العظيم ان أقوم بعملتي أحسن قيام اتعهد ان أخلص في تأدية وظيفتي وان أكتف سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

تمنح الشهادات والاجازات المذكورة في البندين "أ" و "ب" أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، او المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص او المعاهد المعتمدة الا بعد اجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جماعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم .

تمنح الشهادات والاجازات المذكورة في البند "ت" أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، او من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه او من طرف مؤسسات التعليم العالي.

المطلب الخامس: التزامات محافظ الحسابات

أولا: حقوق محافظ الحسابات:

حتى يقوم محافظ الحسابات بالمهمة المخولة له على أكمل وجه قدم له القانون مجموعة من الحقوق التي نص عليها القانون 01-10 من المادة 31 الى المادة 38 على التوالي:

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والاعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها. علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 06 أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- تحدد الجمعية العامة او الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته؛
- يمكن محافظ الحسابات ان يستقبل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه ان يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والاثباتات الحاصلة؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.¹

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات.

تتمثل واجبات محافظ الحسابات لأداء مهمته فيما يلي:

- ✓ **الأداء الشخصي للمهمة:** يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، فلا يمكن توكيل المهمة لشخص اخر.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 8.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

✓ الالتزام بالسري المهني: نص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يغير بمثابة اسرار في حدود مهامه.

✓ عدم التدخل في التسيير: محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

✓ الكفاءة: على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية العملية اكتسابه معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات التدقيق، كذلك الجانب الضريبي والجبايي لمعرفة حدود مهمته ومسؤولياته وفهمه لأنظمة المؤسسة وما يحيط بها.

- ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق؛
- تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رايه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج اعمال المؤسسة تحت المراجعة؛
- ضرورة حضور اجتماع السنوي للجمعية العامة والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره؛
- ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني وأدبها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله؛
- اعداد خلاصة نتيجة اعمال وتتمثل في تقرير لمن يهمه الأمر؛
- معالجة وتصحيح الاخطاء التي تم اكتشافها.

مهمة محافظ الحسابات تتمثل في المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات من حيث ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹.

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات :

ان مسؤوليات محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه تنقسم الى ثلاث أنواع وهي: المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، المسؤولية التأديبية

1. المسؤولية المدنية: تعرف بانها التزام بتعويض الضرر، وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على الاخلال بالالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الاخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الاضرار بالغير.

وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة اركان أساسية:

¹ رزيق محمد أنور، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة بسكرة، سنة 2014/2015، ص 13، 14.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات او اهماله او اخلاله بواجباته؛
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات او اهماله او اخلاله بواجباته؛
- رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي؛

2. **المسؤولية الجنائية:** قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة.¹

3. **المسؤولية التأديبية²:** حسب المادة 63 من القانون 10-01 فإنه "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة او تقصير تقني او أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. وتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية امام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

¹ رزيق محمد أنور، مرجع سابق، ص 15.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010، مرجع سابق، ص 10.

المبحث الثاني: الأدبيات النظرية لنظام الرقابة الداخلية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة النشاط الرئيسي لمحافظ الحسابات كما أنه نقطة الارتكاز التي من خلالها يحدد الخطوات الأساسية لعمله، ونظرا لأهمية الرقابة الداخلية باعتبارها أداة ضمان وحماية لممتلكات وأصول المؤسسة وتحقيق أهدافها، وكذا بيان الانحراف على جملة الخطط الموضوعية سابقا.

المطلب الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية ومراحل تطوره.

أولا: نشأة نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية في انفصال الملكية عن التسيير، وكذا كبر حجم المؤسسات وتعددتها الشيء الذي أدى الى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الرقابية، كما أصبح امرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق أهدافها.

وتؤدي الرقابة الداخلية دورا هاما في حلقة التغذية المرتدة الإدارة المخاطر، بحيث يتم إيصال المعلومات الصادرة عن عملية الرقابة الداخلية الى مجلس الإدارة. وتعمل اليات الرقابة الداخلية على تحسين عملية اتخاذ القرارات وذلك من خلال التأكيد على دقة اكتمال وارسال تلك المعلومات في حينها لكي يتمكن كلا من مجلس الإدارة والإدارة من المعالجة الفورية لشؤون الضبط عند ورودها، لذلك إذا قامت المؤسسة بربط اليات ضبطها الداخلي بإدارة المخاطر، يصبح بإمكان الرقابة الداخلية تحديد المخاطر المتبقية واعلام الإدارة بيهما.

كما ان أكبر حجم المؤسسات وتعدد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، أدى الى اعتبار نظام الرقابة الداخلية امرا حتميا للإدارة الحديثة والمحافظة على مواردها المتاحة، كما ان ادخال نظم المعلوماتية وتعدد عالم الأعمال وحدوث الفضائح المالية أدت الى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من اجل تطويره وتحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية.¹

ثانيا: مراحل تطور مفاهيم نظام الرقابة الداخلية.

لقد تطور تعريف الرقابة الداخلية تاريخيا ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما وافقه من نمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصادية، اتساع نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة وبصورة عامة يمكن تلخيص وإظهار المراحل التي مرت بها الرقابة الداخلية كما يلي:²

¹ سماح رفعت أبو حجر وإيمان احمد محمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كألية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة كلية التجارة -جامعة القاهرة، دون سنة، ص 9.

² براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015، ص 4/3.

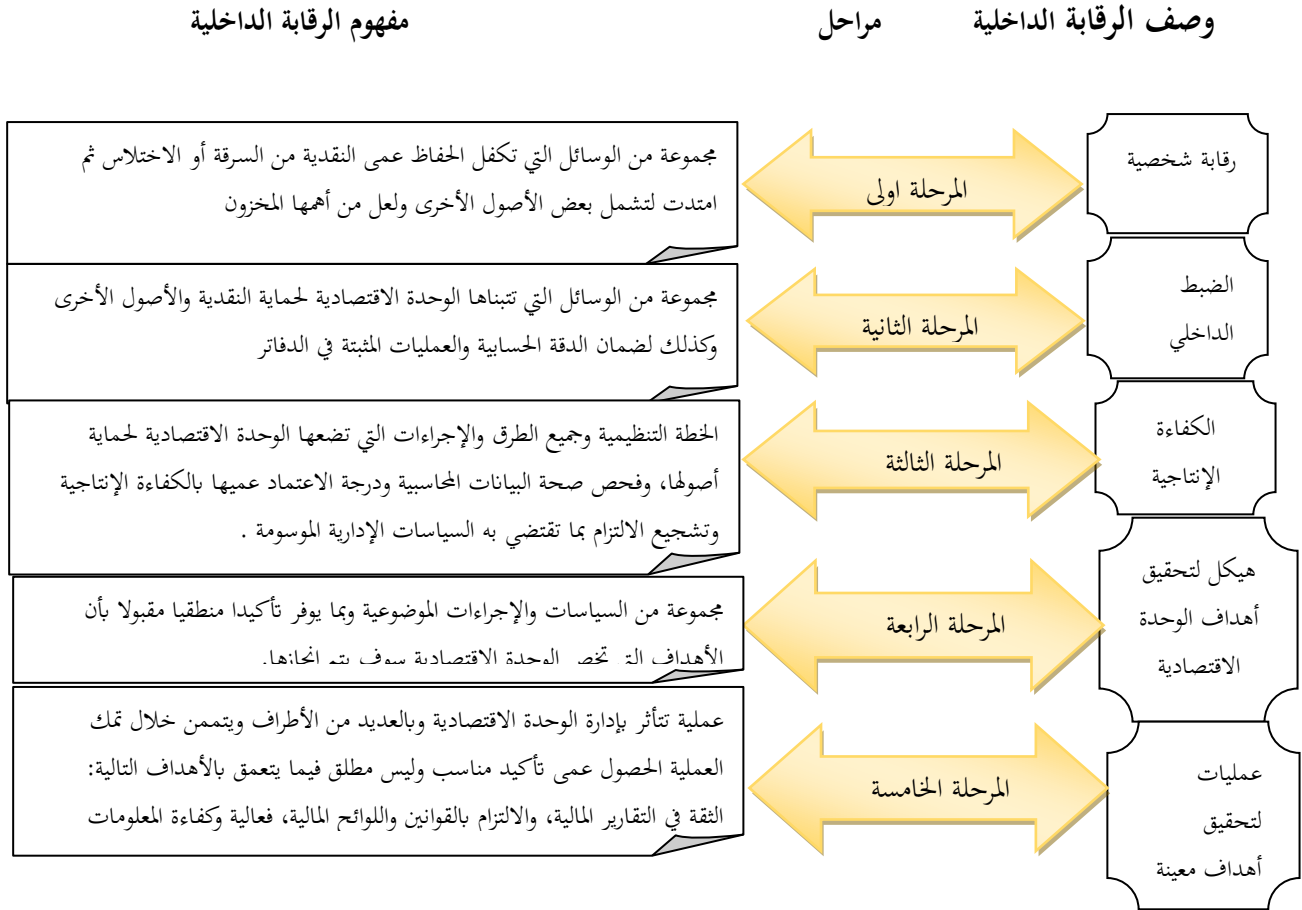
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- **المرحلة الأولى:** هي مرحلة الرقابة الشخصية وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، والذي تناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت آنذاك، وفيها اقتصر تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى مثل المخزون.
- **المرحلة الثانية:** هي مرحلة الضبط الداخلي وقد شوهد في هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيارة أنشطتها وعملياتها كما اتسع نطاقها الجغرافي، وبموجب ذلك اعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تبتتها المؤسسة لحماية موجوداتها وكذلك لضمان الصحة الحسائية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات.
- **المرحلة الثالثة:** هي مرحلة الكفاءة الإنتاجية اتسع فيها مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية، الى جانب الحفاظ على أصول المؤسسة وضمان الدقة المحاسبية في تسجيل العمليات، ويمثل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1949 الأساس لهذه المرحلة، حيث عرف الرقابة الداخلية على انها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية.
- **المرحلة الرابعة:** هي مرحلة نظام الرقابة الداخلية وهي تتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية باعتبار ان هذه الأخيرة أكثر شمولاً، وقد وضع تعريف جديد لها واعتبرت بموجبه على انها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية بما يوفر تأكيد معقول بأن اهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية هنا على انه لأداء أي نشاط مسؤوليات أساسية يتحملها المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي عليه تادية مهامه الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

الشكل رقم (01): مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية



المصدر: الان عجيب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات

الحاسبي الالكتروني، ديوان الرقابة المالية، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2009.

أنظر الى: تاريخ الاطلاع 2023/05/20 [file:///C:/Users/selma/Downloads/jpgiafs,+bagafs090903+\(2\).pdf](file:///C:/Users/selma/Downloads/jpgiafs,+bagafs090903+(2).pdf)

المطلب الثاني: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

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

- **التعريف الأول:** لقد عرفت منظمة خبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية بان نظام الرقابة الداخلية مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.¹

¹ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007، ص18.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

• **التعريف الثاني:** عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها "تمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.¹

• **التعريف الثالث:** أما المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد، فقد عرفها: بأنها "عملية صممها - وطبقها وتمسك بها، المسؤولون عن إدارة المنشأة وغيرهم من الأشخاص، من أجل توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة التي تتعلق بمصادقية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها، وفعالية وكفاءة العمليات، ومدى الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة.²

بموجب التعريفات السابقة لنظام الرقابة الداخلية نستنتج على أنه نظام داخلي يعمل على وضع الخطط التنظيمية وتقييم الأهداف والسياسات والإجراءات وأساليب المطبقة بالمؤسسة وذلك لغرض حماية الأصول وتحقيق الدقة في البيانات والمعلومات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية.

المطلب الثالث: أنواع وخصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية

أولاً: أنواع نظام الرقابة الداخلية.

تتمثل أنواع نظام الرقابة الداخلية في:

• **نظام الرقابة الإدارية:**³ وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات التي تهتم أساساً بتحقيق أكبر كفاءة ممكنة عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية. وتتحقق الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل، نذكر أهمها:

- الموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية؛
- التحليل الإحصائي؛
- دراسة الأعمال (دراسة الوقت والحركة)؛
- الرقابة على الجودة؛
- تقارير الأداء والكفاءة؛

¹ براين بلال، براغ محمد، المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، المجلد 6، العدد 1، 2022، ص 346.

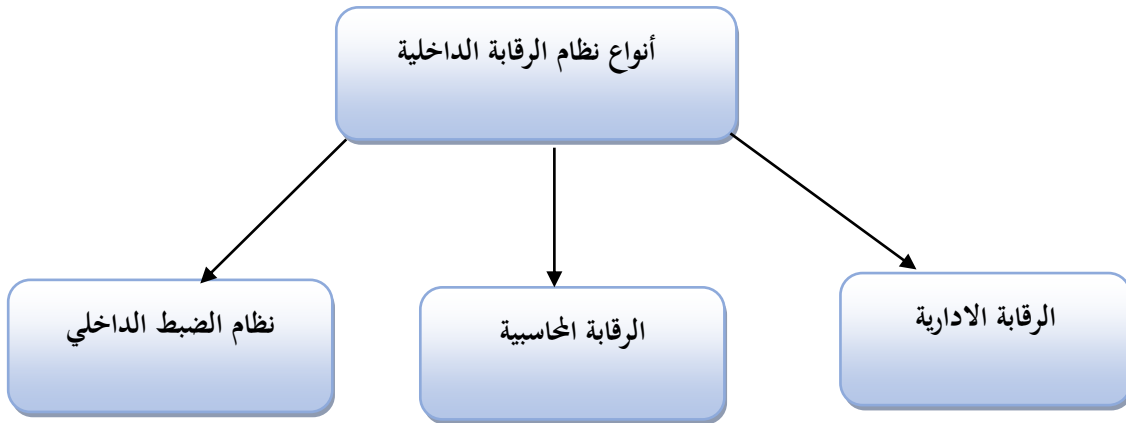
² خالد مقدم وعبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة، جامعة قاصدي مباح، 2016، ص 15.

³ بوسعين تسعدت، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة موجهة لطلبة سنة ثالثة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بويرة، ص 06.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين؛
- والجدير بالذكر ان هذه الوسائل والإجراءات متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.
- **نظام الرقابة المحاسبية:**¹ تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة الى 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.
- **نظام الضبط الداخلي:** فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف ان نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي الى ان عمل أي موظف يتم اكماله والتحقق من صحته من قبل موظف عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فانه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الداخلي.

الشكل رقم (02): أنواع نظام الرقابة الداخلية



المصدر: مسعود كسكس، وآخرون، تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة إضافات اقتصادية، الجزائر، العدد 2، المجلد 3، 2019

ثانياً: خصائص نظام الرقابة الداخلية:

يمتاز نظام الرقابة الجيد والفعال بتصميم خاص وهذا التصميم يوجد له مستلزمات ومتطلبات معينة ومحددة ينبغي ان تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات تمثل مجموعة من الخصائص تجعل من نظام الرقابي أكثر فعالية وكفاءة وهي:²

¹ مسعود كسكس، قداري زرباني، إسماعيل قزال، تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة إضافات اقتصادية، العدد 2، المجلد 3، 2019.
² محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، دار مسيرة للنشر والتوزيع وطباعة، الطبعة الثالثة، عمان الأردن، 2008، ص 180 181.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- **الملائمة لطبيعة النشاط واحتياجاته:** ينبغي ان يكون نظام الرقابة الداخلية مناسباً لحجم ونوع المؤسسة ككل ولطبيعة النشاط، فالمؤسسة الصغيرة تحتاج الى نظام الرقابة يختلف في المؤسسات الكبيرة، كما ان أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف من تلك المستخدمة في الإدارة المالية.
 - **الفعالية:** ان النظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات والأخطاء قبل حدوثها فعلاً.
 - **الموضوعية:** تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية بحيث تكون محددة بطريقة موضوعية وإيجابية ذات معايير موضوعية، وبناء على ذلك ستكون ردة فعل المرؤوسين مرضية وهم أنفسهم راضون بينما إذا كانت تلك الأنظمة شخصية وغير موضوعية فإن شخصية محافظ الحسابات قد تؤثر على حكم الأداء وتجعله حكماً غير سليم.
 - **المرونة:** ينبغي ان يكون النظام الرقابي قادراً على الاستمرار في العمل عند مواجهته للخطط المتغيرة وللظروف الغير متوقعة حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب ان يحدد مثل تلك المتغيرات ويبلغ عنها.
 - **نموذج التنظيم:** ينبغي على نظام الرقابة ان يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماماً كما هو مركز تويج المهام وتفويض السلطة.
 - **الاقتصاد:** يجب ان يكون نظام الرقابة مساوياً لتكلفته وفي الواقع هذه الخاصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظراً لتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها في النشاطات المختلفة.
 - **سهولة الفهم:** من الواجب ان تكون أساليب وطرق الرقابة المستخدمة واضحة وقابلة لتطبيق دون اية عوائق، ولكن بطبيعة بعض المعايير الرقابية مثل المعدلات الرياضية وخرائط التعادل ووسائل الرقابة المالية من الصعب فهمها وفقاً لطبيعتها الفنية يجب ان يستعان بجهات الاختصاص والخبراء من اجل تقديم المعلومات الى المدراء.
 - **الاعمال التصحيحية:** ينبغي على نظام الرقابة بالإضافة الى الكشف عن الانحرافات ان تبين الطريقة الإجراءات والاعمال الواجب اتباعها لتصحيح هذه الأمور.
 - **الإشارة الى الاستثناءات وتعامل معها:** قد تكون الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعينة أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الكبيرة، لذلك ينبغي على نظام الرقابة الفعال ان يتعامل مع جميع مجالات عمليات المنظمة ذات العلاقة بموضوع الرقابة وقياس أداء والعمل.
- ثالثاً: اهداف نظام الرقابة الداخلية.

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على ان لأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي: ¹

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 89 92.

- التحكم في المؤسسة؛
- حماية الأصول؛
- ضمان نوعية المعلومات؛
- تشجيع العمل بالكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية؛

1. التحكم في المؤسسة: ان التحكم في الأنشطة المتعددة لمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمى اليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هيكلها، طرقها، واجراءاتها، من اجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2. حماية أصول: ان اهم اهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، ان هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والحفاظة على أصولها من كل الاخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

3. ضمان نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من اجل الوصول الى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد ان تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛
- ادخال العمليات التي سجلت الى البرنامج الالي والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛
- تبويب البيانات على حساب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من اجل تقديم المعلومات المحاسبية؛
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

4. تشجيع العمل بكفاءة: ان احكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكف، لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير ان نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في المردودية المؤسسة.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

5. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: ان الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة، لان تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه ان يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية، من اجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي ان تتوفر فيه الشروط التالية:

- يجب ان يبلغ الى الموجه اليه؛
- يجب ان يكون واضحاً (مفهوماً)؛
- يجب توافر وسائل التنفيذ؛
- يجب ابلاغ الجهات الامرة بالتنفيذ.

المطلب الرابع: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمس عناصر أساسية نوجزها كما يلي:¹

1. بيئة الرقابة: وهو أسلوب واتجاه الإدارة ووعيها والإجراءات المتخذة من جانبها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، وتقوم بيئة الرقابة الداخلية بالربط بين جميع مكونات النظام الرقابي، وي ذلك فان موقف الإدارة العليا هو الذي يحدد جوهر الرقابة الفعالة لان لها صلة مباشرة بيها.

2. تقييم المخاطر: ونقيم هذه المخاطر لكل من فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية اللذان يعملان معا لضمان المعلومة الصحيحة لشركة، لان الشركة تتعرض الى مجموعة من المخاطر عند قيمها بالنشاطات اليومية سواء كانت داخلية او خارجية، فلا بد من تحليلها ومحاولة تخفيف حدة تأثيرها بما يتوافق مع نظام الشركة، وقد تتعلق بمخاطر مالية (مخاطر الائتمان، مخاطر السيولة، مخاطر الشهرة... الخ) او بمخاطر العمليات مثل (مخاطر الاختلاس، مخاطر التزوير، مخاطر السرقة والسطو، الجرائم الالكترونية... الخ).

3. أنشطة الرقابة: تتمثل أنشطة الرقابة في القواعد والإجراءات والسياسات لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة، ويوجد العديد من الإجراءات الرقابية أهمها:

- أ. أنشطة الرقابة على التشغيل وهي تهتم بمراقبة ومتابعة تشغيل العمليات في المؤسسة؛
- ب. أنشطة الرقابة على اعداد التقارير المالية؛

¹ مصباح غزال، عمر سعيد، صدام حسين مهاوه، أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر في العوم المالية والمحاسبية، جامعة حمة لحضر، الوادي، 2018، ص 17.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

ت. أنشطة الرقابة على الالتزام وتهدف الى التأكد من مدى لالتزام بالقوانين التي تطبق بالمؤسسة.

4. **المعلومات والاتصالات:** يتكون هذا العنصر من نظام المعلومات المحاسبي بما في ذلك الطرق والإجراءات

المحاسبية المتبعة في تسجيل ومعالجة وتحليل المعلومات المحاسبية وتوصيلها الى المستخدمين المعنيين.

5. **المتابعة:** وهو التقييم المستمر او الدائم لمختلف مكونات الرقابة الداخلية، من اجل تحقيق كفاءة وفعالية

هذا النظام، ويتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد الضوابط الموضوعية تؤدي الغرض الذي وضعت من

اجله، وانه يمكن تعديلها بحسب الضرورة وقد تشمل استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل:

شكاوى العملاء فالمتابعة تقوم بتقوم جودة أداء الرقابة الداخلية

الجدول رقم(1) مكونات نظام الرقابة الداخلية

عناصر مكونات الرقابة	وصف مكونات الرقابة	مكونات نظام الرقابة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> - القيم الأخلاقية والنزاهة. - الالتزام بالكفاءة. - مجلس الإدارة او مشاركة لجنة التدقيق. - الهيكل التنظيمي - تحديد السلطات والمسؤوليات. - سياسات وممارسات الموارد البشرية. 	<p>السياسات والإجراءات والتصرفات واتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية واهميتها.</p>	البيئة الرقابية
<ul style="list-style-type: none"> - عمليات تقدير الخطر. - تحديد العوامل التي تؤثر على الخطر. - إمكانية حدوث الخطر. - قرار إدارة الخطر. 	<p>تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة الاعداد القوائم المالية طبقا الإطار الدولي لتدقيق</p>	تقدير المخاطر
<ul style="list-style-type: none"> - أنواع الأنشطة الرقابية - الفصل الكافي للواجبات. - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة - السجلات والمستندات الكافية. - الرقابة المادية على الأصول. - الاختيارات المستقلة على الأداء. 	<p>الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها أغراض التقرير المالي.</p>	الأنشطة الرقابية
<ul style="list-style-type: none"> - اهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات، الاكتمال، الدقة، التوبوب، التوقيت، الترحيل، التلخيص. 	<p>الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل والتقدير عن عمليات الوحدة الاقتصادية.</p>	المعلومات والاتصال
<ul style="list-style-type: none"> - متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية. 	<p>التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواطن الضعف.</p>	المتابعة

المصدر: نائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، مجلة العلوم

الإنسانية، العراق، العدد 45، 2010، ص 11.

ثانيا: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، وتتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية.

1. المقومات المحاسبية: يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن فيما يلي:¹

أ. **الدليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم المنشأة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والاهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى.

ب. **الدورة المستندية:** وجود دورة على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول الى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وادلة الاثبات.

ت. **المجموعة الدفترية:** وجود دورة على درجة عالية من الدفترية حسب طبيعة المنشأة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة.

ث. **الوسائل الالكترونية والالية المستخدمة:** تعتبر الوسائل الالية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الاعمال، وأحسن مثال على ذلك الحاسوب الالكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية

ج. **الجرد الفعلي للأصول:** معظم الأصول التي تمتلكها المنشأة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

ح. **الموازنات التخطيطية:** يتمثل الدور الرقابي للموازنات في اجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات تحديدا دقيقا لتنظيم أهدافه ووظائفه، كذلك تحديد السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة.

2. المقومات الإدارية:²

أ. **الهيكل التنظيمي:** من اجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية،

¹ مصباح غزال، عمر سعيد، صدام حسين مهاو، مرجع سابق، ص 15.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 98 103.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

ينبغي ان يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع ابراز العلاقات فيما بينهم.

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

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

ب. 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 وتستجيب الى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية امتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير اعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون احد المقومات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتتمكن المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب ان يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

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

ت. إجراءات تفصيلية: ان العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة الى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي ان لا يقوم بالعملية من أولها الى اخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام العملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

ذاتية او تلقائية اثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف اخر، ان هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

ث. اختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه ان العامل الكفاء يلعب دورا مهما في نجاح مبيعات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحرصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن ان 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؛

كما يجب ان يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق اهداف المؤسسة بشكل عام.

ج. رقابة الأداء: تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، غير ان الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتمثل في الآتي:

1. الطريقة المباشرة

وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه اعوانه

2. الطريقة غير المباشر

وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية)

ح. استخدام كافة الوسائل الآلية: إن استعمال الآلة الحاسبة وتأليه العمل لمحاسبي بإدخال الاعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث ان هذه التأليه توفر الآتي:

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

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

المطلب الخامس: محافظ الحسابات ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

أولاً: إجراءات نظام الرقابة الداخلية وطرق تقييمه.

أ. إجراءات نظام الرقابة الداخلية: يستخدم نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة لتحقيق أهدافه المتصورة، لذلك من الضروري صياغة إجراءات لتعزيز العناصر الرئيسية، وفي نفس الوقت تحقيق خصائص الرقابة الداخلية السليمة، لذا سنتطرق الى إجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية:¹

- إجراءات تنظيمية وإدارية؛
- إجراءات محاسبية؛
- إجراءات عامة؛

1. إجراءات تنظيمية وإدارية: وتشمل ما يلي

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام؛
- توزيع واجبات العمل داخل كل مديرية بما يتضمن فرض رقابة على شخص داخلها؛
- تقسيم وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة اليه؛
- منح تعليمات بأن يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات؛²
- محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل؛
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة.

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 106

² عبد الرحمان دحمان ومحمود ربحان، دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة الجيلالي بونعامة، عين دلفى، سنة، 2016/2017، ص 20/19.

2. إجراءات محاسبية.

- إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من الغش والاحتيال؛
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يمن معتمداً من الموظفين المسؤولين؛
- استعمال الآلات الحاسوبية لسرعة ودقة المعلومات؛
- استخدام وسائل التوازن الحاسبي الدوري مثل المراجعة وحسابات المراقبة؛
- إجراء مراقبات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة والكشوف والسجلات الواردة من الداخل؛
- القيام بمجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك للأرصدة الدفترية؛
- عدم السماح لموظف بمراقبة عمله.

3. إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب الإداري والتنظيمي والإجراءات المتعلقة بالجانب

المحاسبي نتناول في الفرع الأخير الإجراءات العامة المكتملة لسابقتها

- التأمين على ممتلكات المؤسسة من كل الأخطاء؛
 - إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على:
 - تحديد عدد العمليات؛
 - السرعة في البيانات؛
 - تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة؛
 - إمكانية الرجوع أو معالج المعطيات بسرعة.
- كذلك يوجد إجراءات أخرى تتمثل في:
- وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
 - استخدام وسيلة الرقابة الحدية؛
 - استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات.

ب. طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع والذي يسع إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي: ¹

أولاً: وصف الأنظمة: قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع امراً حتمياً، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمخطط معالجته للمعلومات. ولا بد على المراجع أن يقوم بسلسلة من الاختيارات لتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية.

وفي مرحلة وصف الأنظمة فإن المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة، ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق، وفي حالة قيام المراجع بالاستجابات داخل المؤسسة من أجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها:

- احترام السلم التنظيمي، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤوليه إلا في حالات خاصة؛
- حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط؛

ثانياً: التحقق من فهم النظام: بعد اعداد المراجع لخرائط التدفق أو وصفه الكتابي، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي:

- كيف تتم عملية الاختبار؛
- ماهي الإجراءات التي يجب اختبارها؛
- ماهي الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار؛

ثالثاً: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: إن التقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية. يقوم المراجع بإعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنطاق القوة ونطاق الضعف في المؤسسة.

رابعاً: التأكد من تطبيق النظام: يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، للتأكد من أن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية.

¹ شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2009، ص 119.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

ويقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقاً من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

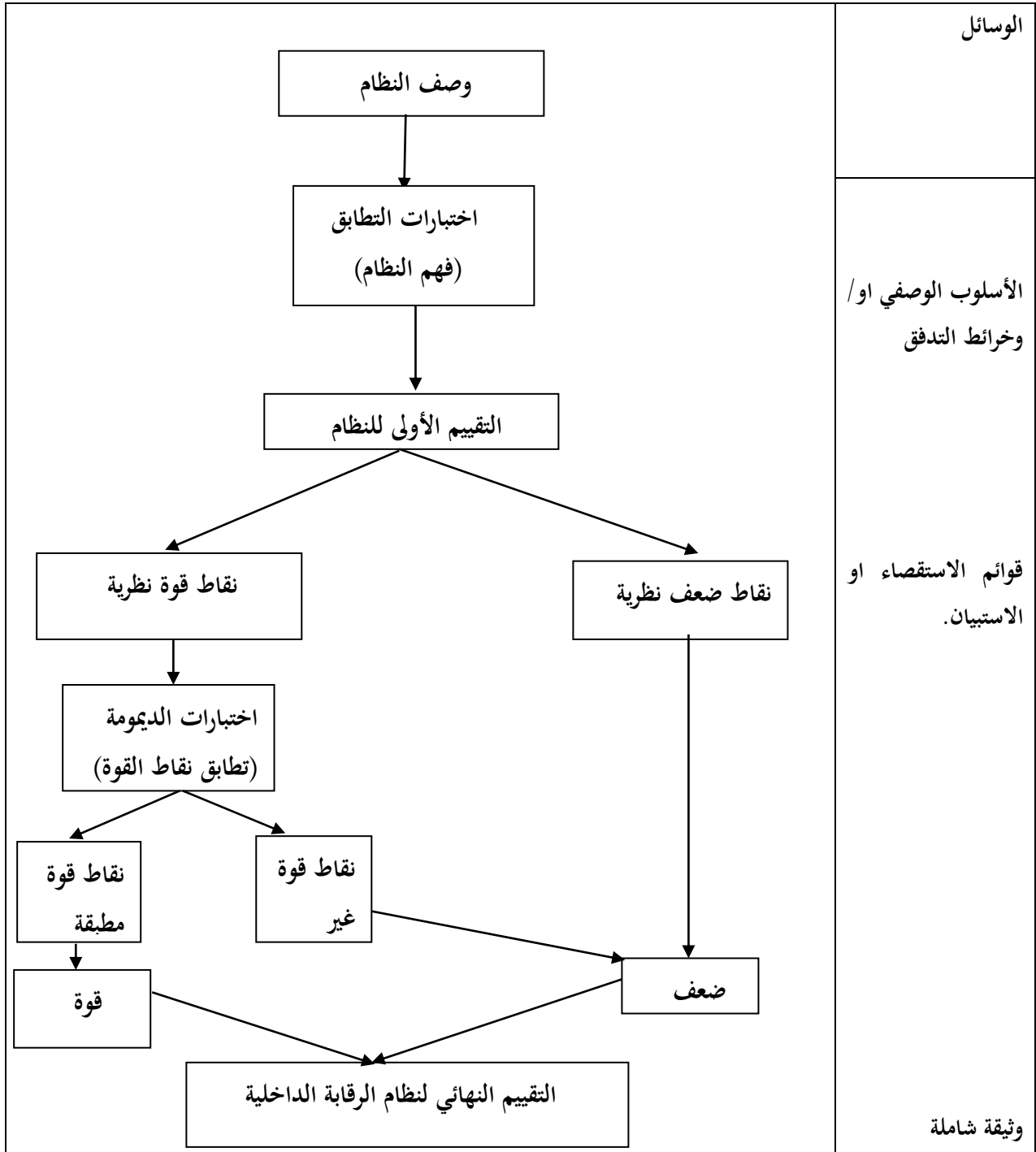
خامساً: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بعد اكتشاف المراجع سوء تطبيق او عدم تطبيق لنقاط القوة بالإضافة الى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المراجع حوصلة في وثيقة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات.

فالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

والشكل التالي يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

الشكل رقم (3) مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك.



المصدر: شكري معمر سعاد، دور مراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2009، ص119.

ثانياً: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية.

تتلخص فيما يلي: ¹

1. الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يهتم محافظ الحسابات في البداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام

الرقابة الداخلية في المؤسسة بغرض الإلمام بخلقه ومعلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة

الداخلية من ناحية، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية

أخرى، ويساعد ذلك محافظ الحسابات على ما يلي:

أ. طبيعة نظام في المؤسسة، بحيث يمكنه من التعرف على:

- طبيعة الدورة المستندة لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة؛
- مرحلة تشغيل السياسات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها (يدويًا أو إلكترونيًا)؛
- مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها.

ب. طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة والبيئة الرقابية التي يعمل فيها محافظ الحسابات وذلك

لمساعدته على:

- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مستويات إدارية متعددة؛
- التعرف على طرق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة؛
- التعرف على الوظائف وخدمات المراجعة الداخلية في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة.

2. نتيجة الفحص المبدئي: يعد الفحص المبدئي الذي يقوم به محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في

المؤسسة يمكن ان يصل محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية الاستنتاجين التاليين:

أ. عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية: يصل محافظ الحسابات الى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص

المبدئي لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على انه توصل الى النتائج التالية:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي وأنه بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال

تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة؛

¹ عبد الرحمان زين الدين، محمدي محمد الأمين، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، سنة 2021/2022، ص 36.38

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

● إن أي عملية تقييم او دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص او الدراسة؛

ب. الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية: يصل محافظ الحسابات الى هذا الاستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتمديد مدى كفاية الأساليب والإجراءات الرقابية في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخلفات جوهرية.

3. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم محافظ الحسابات بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج الاختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية وبناء على هذا التقييم النهائي يستطيع محافظ الحسابات ان يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة مما يلي:

● تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازمة الحصول عليها ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة؛

● تعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة وذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 20 الذي يحدد مسؤوليات محافظ الحسابات عند اكتشاف مواطن ضعف معين وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابيا من خلال وضع تقرير يتضمن بعض التوصيات اللازمة؛

4. المخاطر المحيطة بعملية المراجعة: يهدف محافظ الحسابات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة ملائمة بجمع أدلة المراجعة الى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية وهما:

● مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛

● مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء؛

حيث يعتمد مراجع الحسابات الى درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للاطمئنان بعد وجود أخطاء جوهرية او أي مخلفات في السجلات المحاسبية.

5. القيود: توجد العديد من القيود التي يعتمد عليها محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية واهمها:

● قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم فهم بعض العاملين في المؤسسات للتعليمات والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية؛

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

- قد تحدث الأخطاء نتيجة سوء الحكم والتقدير الشخصي للأفراد العاملين على بعض العمليات أو الإجراءات وطريقة تنفيذها؛
- قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم قيام العاملين بوظائفهم ومهامهم بعناية وجهد كافي، وهذا يرجع الى الإرهاق أو المرض أو التعب الجسماني؛
- قد تحدث هذه الانحرافات أو الأخطاء بسبب تواطؤ بين شخصين أو أكثر بغرض التلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية.

ثالثاً: مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه نظام الرقابة الداخلية.

1. **المسؤولية بالنسبة للرقابة الداخلية:** لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث إن هذا النوع من الرقابة يهدف الى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها وعليه فإن إلزام محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية الإدارية يوسع مسؤولياته ويلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة وإن وجود أو عدم وجود نظام إداري لا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يقوم بوضعه محافظ الحسابات.
2. **المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية:** أما عن الرقابة المحاسبية فإن محافظ الحسابات يعتبر مسؤولاً كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة عن الفترة المالية، محل الفحص، بالإضافة الى حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، وعليه فإن على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام اعتبار أن له أثر جوهري في عملية المراجعة.¹
3. **المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي:** كذلك يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة بالمشروع موضوع التدقيق، ويعود السبب في ذلك الى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف الى حماية أصول المشروع وموجدته ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال، ومحافظ الحسابات يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب إليه التحقق من التزامات وموجودات المشروع، ولهذا نرى إلزاماً عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها وتدقيق تلك الوسائل الهادفة نحو تحقيق هذه الغاية أي تدقيق الضبط الداخلي.²

¹ عمر ديلملي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، علوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2009، ص 31

² عبد الرحمان دحمان، ومحمود ربحان، مرجع سابق، ص 24/25.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول الموضوع

لقد زاد الاهتمام بموضوع الرقابة الداخلية من طرف العديد من الباحثين والدراسيين على مدى العقدين الماضيين، ويعود ذلك إلى أن المراجعة عملية مرنة تتغير مع تغيير الأحداث والسياسات الاقتصادية، ودور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وعليه سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وعرض هذه الدراسات في حدود ما تول إليه الباحث، ثم تطرق إلى مميزات الدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة (عبد الرحمان زين الدين، محمدي محمد الأمين، 2022)¹، بعنوان: " دور محافظ الحسابات في

تفعيل نظام الرقابة الداخلية"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف بمحافظ الحسابات وشرط ممارسة مهنته، ومعايير الأداء المهني في الجزائر، وكذا مهامه ومسؤولياته ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. ومن أهم النتائج المتوصل اليها:

- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية يمكن تقليل في حدوث أخطاء.
- محافظ الحسابات له دور فعال في المؤسسة وهذا للحد من التلاعبات المحاسبية التي تحدث داخل المؤسسة.

2. دراسة (بونصلة مروة، لشقر انفال، 2020)²، بعنوان: " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة

الداخلية"

بناء على ما ورد في الدراسة توصلنا الى هذه النتائج:

ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والإدارية والتحكم في وظائف المؤسسة وضمان استقرارها.
محافظ الحسابات له دور فعال في المؤسسة وهذا باكتشاف نقاط القوة والضعف وبراها في تقريره الموجهة للإدارة العليا.

¹. عبد الرحمان زين الدين، محمدي محمد الأمين، "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم اقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2022.

². بونصلة مروة، لشقر انفال، "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، قسم علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2020.

3. دراسة (بوزواوي رتيبة، تبان تفاحة، 2019)،¹ بعنوان: "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"

تناولت هذه الدراسة مفهوم محافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته، ثم نظام الرقابة الداخلية، أنواعها، وكذلك إظهار العلاقة بين محافظ الحسابات وطريقة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية. من اهم نتائج المتوصل اليها:

- بإمكان محافظ الحسابات اكتشاف نقاط القوة والضعف في النظام الرقابة الداخلية.

- لمحافظ الحسابات دور كبير في فحص دقة وجودة نظام الرقابة الداخلية.

4. دراسة (مايدة محمد فيصل ، 2018)²، بعنوان: " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية".

هدفت هاته الدراسة الى ابراز دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجزائر وذلك لمساهمته في السير الحسن لنشاط المؤسسة من اهم النتائج المتوصل اليها:

لمحافظ الحسابات دور كبير في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية

ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعية من طرف الإدارة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات

يعمل محافظ الحسابات من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الى تحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة.

5. دراسة (ضيف الله محمد الهادي، سباع احمد الصالح، 2018)³، بعنوان: " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية"

تمثلت هذه الدراسة في معرفة الى أي مدى يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الالكترونية وطرق تقييمه بالإضافة الى التعرف على طرق عمل هذا نظام.

ومن اهم نتائج المتوصل اليها:

¹ بوزواوي رتيبة، تبان تفاحة، "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، قسم العلوم المالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2019.

² مايدة محمد فيصل، "دور محافظ حسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية" مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 08، العدد 02، 2018.

³ صيف الله محمد الهادي، سباع احمد الصالح، " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، 2018.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

يلعب محافظ الحسابات دورا مهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية في المؤسسة. يساعد نظام الرقابة الالكترونية على اكتشاف الأخطاء في مدة زمنية قليلة مقارنة بمدة اكتشاف الأخطاء في نظام الرقابة العادية.

6. دراسة (حمزة بطينة، واخرون، 2018)¹، بعنوان: " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تتبع مجموعة من الطرق والوسائل لتوضيح علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية واطهار مدى قدرته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الدراسة. ومن اهم النتائج المتوصل اليها:

يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

ان نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات للتأكد من حسن سير العمل والإنجاز.

7. دراسة (دحمان عبد الرحمان، ريجان محمود، 2017)²، بعنوان: " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"

من أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة.

- تهدف الرقابة الداخلية الى ضمان صحة البيانات المالية المحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء وكذا نتائج القوائم المالية والمركز المالي.

- 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 أدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة.

¹ حمزة بطينة، واخرون، " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، قسم علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمى لخضر الوادي، 2018.

² دحمان عبد الرحمان، ريجان محمود، " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة، 2017.

8. دراسة (بن نعمة فاطيمة، 2016)¹، بعنوان: " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"

من نتائج هذه الدراسة:

- محافظ الحسابات له دور فعال في المؤسسة وهذا للحد من التلاعبات المحاسبية التي تحدث داخل المؤسسة.

- اهتمام مسيري المؤسسة ومتابعة الارشادات من قبل محافظ الحسابات والالتزام بتطبيقها يؤدي الى تحسين جودة القوائم المالية.

- ان وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية يمكن من التقليل في حدوث أخطاء

9. دراسة (نسرين حشيشي، 2012)²، بعنوان: " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"

هدفت هذه الدراسة الى ابراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية مع بيان مدى مسؤولية من حيث ابداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

ومن أهم نتائج المتوصل اليها:

- يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب.

- إن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكلتها وأسبابها وطرق علاجها، من خلال هذا البحث ظهر أن مشكل محافظي الحسابات يواجهون في عملهم مشاكل عديدة أبرزها ضعف

نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة التي يقوم محافظ الحسابات بتقييمها.

¹ بن نعمة فاطيمة، " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016.

² نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة (Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi, 2018) ¹ بعنوان: " The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector"

الهدف من الدراسة التجريبية هو فحص وتحليل تأثير التدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي. حصلت هذه الدراسة على بيانات من البيانات الأولية، عينة هذه الدراسة التجريبية هي موظف يعمل في أكبر ثلاثة بنوك في إندونيسيا ولديه خبرة عملية لا تقل عن عامين. يستخدم هذا البحث تحليل الانحدار الخطي المتعدد كاختبار فرضية. ونتائج الدراسة التجريبية (1) كان للتدقيق الداخلي تأثير إيجابي كبير على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي، (2) كان لنظام الرقابة الداخلية تأثير إيجابي كبير على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي.

2. دراسة (Fras A.N AL-Dalabih, 2017) ² بعنوان: " The Role Of External Information Listed In The Auditor In Protecting The Financial The Jordanian Industrial Companies Financial Statements In"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية في الشركات الصناعية الأردنية. تكونت عينة الدراسة من 70 مدقق حسابات يعملون في شركات صناعية أردنية، وتم تصميم استبيان وتوزيع عليهم. تم استلام ما مجموعه 68 استبياناً صالحة للتحليل الإحصائي تمثل 97٪ من الاستبيانات الموزعة الإجمالية؛ وتم تحليل الاستبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. أظهرت نتائج الدراسة أن المراجع الخارجي يستخدم تقنية المعلومات في فحص المعلومات المالية المدرجة في البيانات المالية، كما تبين أن المدقق الخارجي حريص على التأكد من مصداقية البيانات المالية للشركة. وأوصت الدراسة المراجع الخارجي في الشركات الصناعية الأردنية بأن يكون أكثر اهتماماً بتحديث النظام المالي الإلكتروني للشركة

¹Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi, « The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector », Opcion, Año 34, N° 86 (2018):3045-3056 ISSN 1012-1587/ISSNe: 2477-9385.

²Fras A.N AL-Dalabih, « The Role Of External Auditor In Protecting The Financial Information Listed In The Financial Statements In The Jordanian Industrial Companies », Journal of Modern Accounting and Auditing, January 2018, Vol. 14, No. 1, 6-16 doi: 10.17265/1548-6583/2018.01.002

3. دراسة (Aram Jawhar Mohammad&Dler Mousa Ahmed 2000)¹ بعنوان:

" The Impact of Audit Committee and External Auditor Characteristics on Financial Reporting Quality among Malaysian Firms "

تبحث هذه الدراسة في العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وخصائص المدققين الخارجيين (المتغيرات المستقلة) وجودة التقارير المالية (المتغير التابع)، استخدمت الدراسة عينة من الشركات من بورصة ماليزيا، صراحةً أفضل 100 شركة أداءً وفقاً لبورصة ماليزيا للأوراق المالية، يثبت تحليل التقارير السنوية أن لجنة التدقيق (الاستقلالية والخبرة والاجتهاد) لديها القدرة على التنبؤ بجودة التقارير المالية، ومع ذلك ، تشير النتائج إلى أن قيادة الصناعة لديها تأثير كبير على جودة التقارير المالية ، ولكن من ناحية أخرى ، ليس لشركات التدقيق الكبيرة أي تأثير كبير على جودة التقارير المالية. تضيف هذه الدراسة إلى المعرفة بممارسات وإجراءات لجنة التدقيق في الأدبيات المحاسبية فيما يتعلق بالسياق الماليزي، لا يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة لأن الدراسة استخدمت أفضل 100 شركة أداءً من ماليزيا بغض النظر عن صناعات معينة، قد تتغير نتائج هذه الدراسة إذا استخدمت الأبحاث المستقبلية مجموعات مختلفة من شركات العينة.

4. دراسة (kenny and k chan, 2000)² بعنوان:

Auditing standards in china-a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines "

سعت الدراسة إلى معالجة التغيرات والتطورات المتلاحقة في المجال الاقتصادي والمالي للصين وزيادة الاستثمارات الحالية التأثير الواضح لإعادة النظر بشأن تطوير وتحديث النظام المحاسبي والمالي للدولة ليتواءم ويتفق مع الممارسات والاصدارات الدولية المختلفة والمرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتوفير كل المتطلبات والمقومات الأساسية اللازمة لتطوير وتحديث المهنة وتحسين نوعية المعايير لجمهور المحاسبين القانونيين في الصين.

5. دراسة (Gin chong, 2000)³ بعنوان:

Auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines some comparisons"

¹Aram Jawhar Mohammad&Dler Mousa Ahmed, « The Impact of Audit Committee and External Auditor Characteristics on Financial Reporting Quality among Malaysian Firms », Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), Vol.8, No.13, 2017

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.

³ 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.

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

تمحور الهدف الرئيسي من الدراسة هو ان مجموعة الإرشادات تعتبر أداة بواسطتها يستطيع مراجع الحسابات تكوين وإصدار قرارات منتظمة ومتوازنة وهذا بدوره يعمل على زيادة الكفاءة المراجع 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 او مواجهة أي نوع من المقاضاة القانونية.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

سننطلق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة إستنتاج 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 لدور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية، حيث تناولت جوانب عديدة مثل:

- ◀ دراسة محافظ الحسابات من الجانب القانوني؛
- ◀ أهمية محافظ الحسابات في استمرارية المؤسسة؛
- ◀ دراسة تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- ◀ دراسة علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية.

أما الدراسة الحالية والتي اتسمت بعنوان "دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية" تميزت بدراسة جانب آخر وهو في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال معدي القوائم المالية كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية:

- 1- تم الاستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة في المذكرة؛
- 2- تم أتباع الطريقة في اختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة للدراسة الحالية؛
- 3- تم الاستفادة منها لتكوين الجانب النظري وإعداد خطة تتناسب وتحديد متغيرات الموضوع؛
- 4- تم الاستفادة منها في إعداد دراسة الحالة من خلال تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية؛

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

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) بين أكاديميين وممارسي مهنة محافظ الحسابات، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية وأجنبية، خلال الفترة من سنة 2012 إلى 2022.

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 جانب النظري لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفي الفصل الثاني على دراسة تطبيقية وكيفية القيام بعملية الرقابة الداخلية التي يقوم بها محافظ الحسابات وفقا لقواعد الرقابة الداخلية ولجأ الباحث الى استبانة موزعة لعينة من أكاديميين ممارسي مهنة محافضي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائر (ولاية ورقلة).

3- من حيث المتغيرات:

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية من خلال وجهة نظر مراجعي الحسابات (من أكاديميين، محافضي الحسابات، خبراء المحاسبة)، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمي القوائم المالية، المراجعة القانونية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية وتوضيح مكوناتها وخصائصها وأهدافها، كما تم التعريف بمحافظ الحسابات والتطرق إلى صلاحياته والتزاماته.

وفي الأخير قمنا بعرض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل الدراسة، والتي توصلت بدورها إلى مجموعة من النتائج تعكس دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الثاني لهذه الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- عينة من محافظي الحسابات بورقلة خلال 2023 -

تمهيد:

بعد استيفائنا للجزء النظري، والذي تناول كل من محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية، وكذا أهم الدراسات السابقة في هذا المجال، سنحاول في هذا الفصل التطرق إسقاط الجانب النظري على عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، وهذا لتقصي وجهات النظر حول دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

❖ **المبحث الأول:** منهج الدراسة استطلاعية؛

❖ **المبحث الثاني:** عرض وتحليل النتائج والاستنتاجات.

المبحث الأول: منهج الدراسة الاستطلاعية

المطلب الأول: الدراسة الاستطلاعية

تعتبر الدراسة الاستطلاعية خطوة مهمة على معرفة مجتمع الدراسة، والصعوبات التي يمكن أن تواجهها في تطبيق أدوات الدراسة، وتساعد في اختيار العينة، ولأن دراستنا تخص بمحافظي الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية على مستوى ولاية وبعد الاستطلاع الذي قمنا به حول الموضوع كان الهدف منه معرفة الدور الذي يقوم به محافظي الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية.

وقبل الشروع في طبع الاستمارة لاستبانة وتوزيعها قمنا بإجراء دراسة استطلاعية على عينة المذكور أنفا من 40 استمارة وجمع 32 استمارة بغرض الوصول إلى أفضل طريقة لإجراء الاختبار.

1- الغرض من الدراسة الاستطلاعية: من أجل الوصول لأفضل طريقة لإجراء الاختبار التي تؤدي بدورها إلى الحصول على نتائج صحيحة ومضبوطة وكذلك تطبيقا للطرق العلمية المتبعة كان لابد علينا تنفيذ الاختبار وهذا الأغراض التالية:

- التوصل إلى أفضل طريقة لإجراء البحث؛
- معرفة مدى وضوح الأسئلة وفهمها من العينة المختبرة؛
- معرفة مدى التفهم اللغوي لبنود الاختبار من طرف العينة؛
- معرفة الوقت الكافي والأنسب لإجراء الاختبار؛

اختبار الأسلوب الأنسب لشرح مراحل الاختبار.

2- المجال الزمني للدراسة: امتدت الدراسة الاستطلاعية من أول يوم أشرعنا به بموضوع البحث وطرحه أما إجراءاته الميدانية كانت يوم أبريل 2023 إلى جوان 2023 وكان الهدف هو التعرف على المجتمع الأصلي للدراسة واختيار العينة.

المجال المكاني للدراسة: أجريت هذه الدراسة على مستوى ولاية ورقلة

المجال البشري: يتمثل المجال البشري للبحث في مجموعة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة

المنهج المتبع: يعتبر المنهج المستخدم في أي دراسة علمية من الأساسيات التي يعتمد عليها الباحث في بحثه عن الحقيقة فاختيار المنهج المناسب للدراسة مرتبطة بطبيعة الموضوع الذي يتناوله الباحث، ونظرا لطبيعة موضوعنا ومن أجل تشخيص الظاهرة وكشف جوانبها، وتحديد دور محافظي الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية، تبين

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

أنه من المناسب استخدام المنهج الوصفي وذلك لتماشيه مع هدف الدراسة، فالدراسة الوصفية تهدف إلى تقرير خصائص ظاهرة معينة أو موقف معين بالاعتماد على جمع وتفسيرها وتحليلها، واستخلاص دلالاتها فهي يعتبر المنهج الوصفي من أكثر مناهج البحث استخداما حيث يهتم بجمع أوصاف دقيقة وعلمية للظاهرة المدروسة ووصف الوضع الراهن وتفسيره.

المطلب الثاني: المجتمع وعينة البحث

01-مجتمع الدراسة: المعروف أن أحد أهداف البحث العلمي هو إمكانية إقامة تعميمات على الظاهرة موضوع الدراسة إلى غيرها من الظواهر، والذي يعتمد على درجة كفاية العينة المستخدمة في البحث، فالعينة إذا هي ذلك الجزء من المجتمع يتم اختيارها وفق قواعد وطرق علمية، بحيث تمثل المجتمع تمثيلا صحيحا،⁽¹⁾وعلى هذا الأساس يتكون مجتمع بحثنا مجموعة من محافظي الحسابات، تم إختيار عينة منهم عشوائية .

02-عينة الدراسة: يعتبر اختيار العينة من أهم العمليات التي يقوم عليها البحث العلمي وذلك باعتبارها جزء من المجتمع الأصلي بمعنى أنها تأخذ مجموعة من أفراد المجتمع على أن تكون ممثلة له، وهي بذلك تسمح بالحصول في حالات كثيرة على المعلومات المطلوبة مع اقتصاد الموارد الاقتصادية والبشرية وفي الجهد والوقت دون الابتعاد عن الواقع المراد معرفته، حيث شملت عينة الدراسة محافظي الحسابات وحرصا على وصول النتائج دقيقة وموضوعية تم اختيارها بطريقة عشوائية.

الجدول رقم (2) يوضح توزيع التكرارات حسب الوظيفة

الإجابة	العينة	التكرارات	النسبة المئوية
أكاديمي	06	06	19.4%
مهني	09	09	29%
أكاديمي ومهني	16	16	51.6%
المجموع	31	31	100%

المصدر: من اعداد الطالبة

من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل توزيع التكرارات حسب الوظيفة وكان المجموع 31 وكانت نسبة الأكاديميين 19.4% ونسبة المهنيين 29% اما نسبة أكاديميين ومهنيين معا 51.6%.

¹كامل محمد المغربي، أساليب البحث العلمي في العلوم الإنسانية والاجتماعية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2002، ص139.

الجدول رقم (3) يوضح توزيع التكرارات حسب الخبرة

الإجابة	العينة	التكرارات	النسبة المئوية
	أقل من 05 سنوات	09	29%
	من 5 إلى 10 سنوات	06	19.4%
	من 10 سنوات ما فوق	16	51.6%
	المجموع	31	100%

المصدر: من اعداد الطالبة

من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل توزيع التكرارات حسب متغير المستوى التعليمي وكان المجموع 31 وكانت نسبة أقل من 05 سنوات 29% ونسبة من 5 إلى 10 سنوات 19.4%

المطلب الثالث: أدوات الدراسة

تم بناء وتصميم أداة الدراسة وفق للخطوات التالية:

- مراجعة الدراسات والبحوث العلمية التي اهتمت بدراسة المحاسبية ومجال اتخاذ القرار؛
- تحديد مجالات الاستبانة والفقرات بصورتها الأولية وذلك بعد مراجعة الأدوات البحثية في دراسة السابقة وقد وصل عدد الفقرات إلى (31) فقرة؛

- عرض الاستبانة على هيئة محكمين ذوي الاختصاص، للتأكد من مناسبة الفقرات لمجالات الدراسة ودقة صياغتها ووضوحها وحذف أو تعديل بعض الفقرات وفق ما يناسب؛

في الأخير قبل توزيعها أجريت التعديلات كما رأى المحكمون ثم أثبتت الاستبانة بصورتها النهائية:

تكون سلم الاستجابة على فقرات الاستبانة من (03) استجابات حسب تدرج ليكرات الثلاثي وهي: (موافق)

أعطيت (03) درجات - (محايد) أعطيت (02) درجات - (غير موافق) أعطيت (01) أعطيت درجة واحدة؛

بعد اختيار عينة الدراسة سلمت ووزعت الأداة على أفراد عينة الدراسة؛

تم تبويب البيانات وترميزها ومعالجتها إحصائياً.

ثبات الأداة: لتحديد ثبات الأداة تم إيجاد معاملات الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية باستخدام معادلة

كرونباخ ألفا حيث وصلت درجت الثبات الكلي (0.974) وهو معامل ثبات يفي بأغراض الدراسة والجدول

(04) يبين ذلك:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (4) يوضح الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية للأداة حسب معادلة ألفا كرونباخ

الرقم	المجال	عدد العبارات	معامل كرونباخ النتيجة ألفا	النتيجة
01	واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة لمزاولة مهامه	08	0.843	ثابت
02	نظام الرقابة الداخلية	08	0.922	ثابت
03	دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية	08	0.933	ثابت
الثبات الكلي				ثابت

المصدر من إعداد الطالبة باستخدام (SPSS26)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ لكل محاور الاستبيان هي معاملات ثابتة، وكذلك معامل ألفا لجميع عبارات الاستبيان معا بلغ (0.974) وهذا يدل على أداة الدراسة ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختيار فرضيتها.

تجدر الإشارة إلى أن معامل الثبات ألفا كرونباخ، تتراوح بين (0-1)، وكلما اقترب من الواحد؛ دل على وجود ثبات عال، وكل ما اقترب من الصفر؛ دل على عدم وجود ثبات ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناه لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v26) وتم الاعتماد على بعض الاختبارات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية كذلك الأشكال البيانية كما يلي:

الأساليب الإحصائية الوصفية التالية: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، من أجل وصف المتغيرات العامة ومتغيرات البحث.

المتوسط الحسابي: وهو متوسط مجموعة من القيم أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الحسابي الفرضي المقدر بـ(03) لأن التنقيط يتراوح من (01) إلى (03) وهو يساعد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط.

الانحراف المعياري: ذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد، والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة، كما أنه يفيد ترتيب العبارات أو الفقرات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي المرجح بينها.

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج والاستنتاجات

المطلب الأول: عرض وتحليل النتائج

قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل أدوات من أدوات الاستبيان، حيث ارتبط الفقرات بمقياس ليكرت الثلاثي والذي يعبر من خلاله أفراد العينة عن مدى موافقتهم (اتجاه ورأي إيجابي لأفراد العينة) أو إعدام موافقتهم (اتجاه ورأي سلبي لأفراد العينة) لكل عبارة من عبارات الاستبيان ضمن ثلاث درجات كما يلي:

الجدول رقم (5) يوضح مقياس ليكرت الثلاثي

أوافق	محايد	لا أوافق
03	02	02

المصدر: من اعداد الطالبة

ولتحديد مستويات الموافقة استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية:

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

المدى لتحديد طول الفئة = (أعلى درجة (موافق) - أدنى درجة (غير موافق) / عدد المستويات، وهذا لتحديد اتجاهاتهم نحو

كل عبارة هل هم: موافقون، أم محايدون أو غير موافقين

تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث: $(2-1)/3 = 0.8$ حيث نحصل على مجالات كما يلي:

الجدول رقم (6) يوضح تحديد مستويات الموافقة

مجال المتوسط الحسابي	مقياس لكرت	درجة الموافقة	مجال الوزن النسبي
من 1 إلى 1.67 درجة	غير موافق	درجة منخفضة	من 36% إلى 52%
من 01 إلى 1.33 درجة	غير موافق	درجة منخفضة جدا	أقل من 36%

المصدر من إعداد الطالبة باستخدام (SPSS26)

ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط

الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف معياري بينهما

المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات العينة على مصادر ضغوط العمل

نحاول في هذا المطلب تحليل اجابات العينة نحو إجاباتهم على عبارات المتعلقة بمحور واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة لمزاولة مهامه

الجدول رقم (7) يوضح نتائج تحليل إجابات العينة على محور واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية

الرقم العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	2.84	0.454	مرتفع	03
02	2.94	0.250	مرتفع	02
03	2.84	0.454	مرتفع	03
04	2.58	0.620	مرتفع	04
05	2.94	0.250	مرتفع	02
06	2.94	0.250	مرتفع	01

				المستجدات الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات الرسمية لضمان حقوقه والالتزام بواجباته	
01	مرتفع	0.000	3.00	يحرص محافظ الحسابات على مطابقة بأتعاب مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة قانونا	07
01	مرتفع	0.000	3.00	وجود مصالح مادية لمحافظ الحسابات مع المؤسسة يؤثر سلبا على الاستقلالية	08
	درجة مرتفع	0.148	2.82		الكلي

المصدر من إعداد الطلبة باستخدام (SPSS25)

يظهر الجدول المرفق نتائج تحليل إجابات العينة على محور واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية. سيتم تحليل النتائج فقرة وشرحها بالتفصيل كما يلي:

يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر باستقلالية تامة لمزولة مهامه: يوضح هذا العبارة أنه يتمتع بمستوى عالٍ من الاستقلالية لأداء مهامه، حيث حصل المتوسط الحسابي على قيمة (2.84) وهي تعني مستوى مرتفع من الاستقلالية، وكان الانحراف المعياري هو (0.454)، وهو ما يعني أن الردود كانت متفاوتة إلى حد ما.

02 - يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية في ابداء رأيه الفني المحايد لضمان جدودة تقريره: تشير هذه العبارة إلى أنه من الضروري أن يكون للمحافظ استقلالية مهنية كبيرة عند تقديم تقريره الفني. وتبين النتائج المتوسط الحسابي (2.94) والانحراف المعياري (0.250)، مما يعني أن هذه العبارة تمتلك مستوى مرتفع وأن الردود تميل إلى الاتجاه نحو هذا الرأي.

03 - يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقارير وفق المعايير المعمول بها وتسليمها في الوقت المناسب: يدل هذا العبارة على أن المحافظ يقوم بإعداد التقارير وفقاً للمعايير المعتمدة وتقديمها في الوقت المناسب، وكانت قيمة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المتوسط الحسابي هنا (2.84)، والانحراف المعياري هو (0.454)، مما يعني أن هذه العبارة تمتلك مستوى مرتفع.

04- القانون 10-01 الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، يساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب: يشير هذا البيان إلى أن وجود القانون 10-01 الذي ينظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر يساهم في مساعدة المستخدمين في اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب. وتبلغ قيمة المتوسط الحسابي هنا (2.58)، والانحراف المعياري هو (0.620)، مما يعني أن هناك تفاوتاً نسبياً في الردود حول هذه العبارة.

05- يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة: تشير هذه العبارة إلى أن محافظ الحسابات يمتلك الكفاءة والمهارة اللازمة لتنفيذ عمليات المراجعة. وبلغ المتوسط الحسابي هنا (2.94)، والانحراف المعياري هو (0.250)، مما يشير إلى أن هذه العبارة تمتلك مستوى مرتفع وأن الردود متجانسة تقريباً حولها.

06- يهتم محافظ الحسابات بتطوير المستجدات الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات الرسمية لضمان حقوقه والالتزام بواجباته: تعكس هذه العبارة اهتمام المحافظ بمتابعة التطورات في القوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات الرسمية، وهذا يساعده في ضمان حقوقه والالتزام بواجباته. وبلغ المتوسط الحسابي هنا (2.94)، والانحراف المعياري هو (0.250)، مما يعني أن هذه العبارة تمتلك مستوى مرتفع.

07- يحرص محافظ الحسابات على مطالبة بأتعاب مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة قانوناً: تعبر هذه العبارة عن حرص محافظ الحسابات على مطالبة بأتعاب مناسبة مقابل الخدمات التي يقدمها، مع الاهتمام بمراعاة الحد الأدنى للأتعاب المحددة قانوناً. وقد حصلت هذه العبارة على متوسط حسابي بقيمة (3.00)، والانحراف المعياري هو (0.000)، مما يشير إلى أن هناك موافقة شاملة من العينة على هذه العبارة.

08- وجود مصالح مادية لمحافظ الحسابات مع المؤسسة يؤثر سلباً على الاستقلالية: يعكس هذا البيان أن وجود مصالح مادية بين محافظ الحسابات والمؤسسة قد يؤثر سلباً على استقلاليته. وحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي بقيمة (3.00) والانحراف المعياري هو (0.000)، مما يشير إلى أن هناك موافقة شاملة من العينة على هذا الرأي.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

بالنسبة للمجموع الكلي، فإن المتوسط الحسابي لجميع العبارات هو (2.82)، والانحراف المعياري هو (0.148)، وهذا يشير إلى أن المشاركين في العينة يمتلكون آراء مرتفعة بشكل عام بالنسبة لواقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية.

محور نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية لمحافظي الحسابات

الجدول (8) يوضح نتائج تحليل إجابات العينة على محور نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	تعتقد أن وجود الرقابة الداخلية وتصميمها في المؤسسة أمرا هاما	2.74	0.514	مرتفع	04
02	يرتكز نظام الرقابة الداخلية على وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات	2.71	0.588	مرتفع	05
03	يمكن لنظام الرقاب الداخلية أن يعطي تأكيد مطلق بتحقيق أهداف إدارة المؤسسة التي تم التخطيط لها	2.77	0.497	مرتفع	03
04	تعتبر طرق وإجراءات المراجعة من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية	2.71	0.529	مرتفع	05
05	يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال	2.65	0.709	مرتفع	06
06	تحديد صلاية نظام الرقابة الداخلية ترتكز على عدم	2.81	0.477	مرتفع	02

				وجود الأخطاء والثغرات في النظام	
01	مرتفع	0.301	2.90	من متطلبات نظام الرقابة الجيد وجود قسم كتنظيم اداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة المراجعة الداخلية	07
04	مرتفع	0.514	2.74	نظام الرقابة الداخلية لا يقدم تأكيد مطلقا بل معقولا على ضمان تحقيق أهداف المؤسسة نتيجة وجود المعوقات	08
	درجة مرتفعة	0.251	2.75		الكلبي

المصدر من إعداد الطالبة باستخدام (SPSS25)

الجدول يعرض نتائج تحليل إجابات العينة على محور نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية لمحافظي الحسابات. وهو يتضمن ثمانية عبارات متعلقة بالرقابة الداخلية وتقييمها. سنحلل هذه العبارات ونشرح المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بها.

01- وجود الرقابة الداخلية وتصميمها بطريقة جيدة يعتبر أمرًا مهمًا للمؤسسة. ويظهر الجدول أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة هو (2.74)، مع انحراف معياري قدره (0.514). ويشير المستوى الموافقة إلى أن الإجابات تشير إلى توافق مرتفع على أن وجود الرقابة الداخلية وتصميمها في المؤسسة أمر مهم.

02- يركز نظام الرقابة الداخلية على وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات. يشير هذا البيان إلى أن نظام الرقابة الداخلية يتطلب وجود دورة مستندية بدرجة عالية من الكفاءة. ويظهر المتوسط الحسابي لهذه العبارة في الجدول (2.71)، مع انحراف معياري قدره (0.588). ويشير المستوى الموافقة إلى أن الإجابات تشير إلى توافق مرتفع على أن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات.

03- يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يعطي تأكيد مطلق بتحقيق أهداف إدارة المؤسسة التي تم التخطيط لها؟ تسأل هذه العبارة إذا كان يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يقدم تأكيدًا قطعيًا بتحقيق أهداف إدارة المؤسسة التي

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تم وضع خطط لها. ويظهر المتوسط الحسابي لهذه العبارة في الجدول (2.77)، مع انحراف معياري قدره (0.497). ويشير المستوى الموافقة إلى أن الإجابات تشير إلى توافق مرتفع على أن نظام الرقابة الداخلية يمكنه تقديم تأكيد قوي على تحقيق أهداف إدارة المؤسسة.

04- تعتبر طرق وإجراءات المراجعة من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية. تشير هذه العبارة إلى أن الطرق والإجراءات المراجعة تعد أحد الوسائل الأساسية التي تساهم في تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية. ويظهر المتوسط الحسابي لهذه العبارة في الجدول (2.71)، مع انحراف معياري قدره (0.529). ويشير المستوى الموافقة إلى أن الإجابات تشير إلى توافق مرتفع على أهمية الطرق والإجراءات المراجعة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

05- يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال. تشير هذه العبارة إلى أن نظام المعلومات المحاسبية السليم يعتبر أحد المقومات الأساسية التي تدعم نظام الرقابة الداخلية الفعال. ويظهر المتوسط الحسابي لهذه العبارة في الجدول (2.65)، مع انحراف معياري قدره (0.709). ويشير المستوى الموافقة إلى أن الإجابات تشير إلى توافق مرتفع على أهمية نظام المعلومات المحاسبية السليم كجزء من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

06- تحديد صلاية نظام الرقابة الداخلية تتركز على عدم وجود الأخطاء والثغرات في النظام. تشير هذه العبارة إلى أن صلاية نظام الرقابة الداخلية تعتمد على وجود أخطاء وثغرات في النظام. ويظهر المتوسط الحسابي لهذه العبارة في الجدول (2.81)، مع انحراف معياري قدره (0.477). ويشير المستوى الموافقة إلى أن الإجابات تشير إلى توافق مرتفع على أن وجود الأخطاء والثغرات في النظام يؤثر سلبًا على صلاية نظام الرقابة الداخلية.

07- من متطلبات نظام الرقابة الجيد وجود قسم كتنظيم اداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة المراجعة الداخلية. تشير هذه العبارة إلى أن قسم المراجعة الداخلية يعتبر أحد متطلبات نظام الرقابة الجيد. ويظهر المتوسط الحسابي لهذه العبارة في الجدول (2.90)، مع انحراف معياري قدره (0.301). ويشير المستوى الموافقة إلى أن الإجابات تشير إلى توافق مرتفع على أهمية وجود قسم المراجعة الداخلية كجزء من نظام الرقابة الجيد.

08- نظام الرقابة الداخلية لا يقدم تأكيد مطلقاً بل معقولاً على ضمان تحقيق أهداف المؤسسة نتيجة وجود المعوقات. تشير هذه العبارة إلى أن نظام الرقابة الداخلية لا يمنح تأكيداً قطعياً، ولكن يقدم تأكيداً معقولاً على تحقيق أهداف المؤسسة، نظرًا لوجود المعوقات. ويظهر المتوسط الحسابي لهذه العبارة في الجدول (2.74)، مع

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

انحراف معياري قدره (0.514). ويشير المستوى الموافقة إلى أن الإجابات تشير إلى توافق مرتفع على أن نظام الرقابة الداخلية يقدم تأكيداً معقولاً على تحقيق أهداف المؤسسة بالرغم من وجود المعوقات.

بناءً على الإحصائيات المقدمة في الجدول، يمكننا استنتاج أن المشاركين في العينة يشيرون إلى توافق مرتفع على أهمية وجود وتصميم الرقابة الداخلية بشكل جيد في المؤسسات الجزائرية لمحافظة الحسابات. يتم تأكيد ذلك من خلال المتوسط الحسابي العام للعبارة الثمانية، الذي يبلغ (2.75)، وهو يشير إلى توافق مرتفع.

عبارات دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية

الجدول (9) يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام

الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	تعتقد أن تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة هو من مهمة محافظ الحسابات	2.84	0.454	مرتفع	03
02	يركز محافظ الحسابات في فحصه لنظام الرقابة على مدى دقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية التي تنتج من تشغيل النظام الرقابة وليس على مدى فاعلية تشغيل النظام الرقابة الداخلية	2.61	0.715	مرتفع	05
03	وجود إدارة للرقابة الداخلية في المؤسسة يعني أن الرقابة الداخلية فعالة	2.35	0.915	مرتفع	07
04	أن قوة نظام الرقابة الداخلية تركز على محافظي الحسابات	2.77	0.504	مرتفع	04
05	يساهم تقرير محافظ الحسابات الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية في	2.39	0.803	مرتفع	06

				ترشيد قرارات المؤسسة	
08	مرتفع	0.855	2.26	إن محافظ الحسابات يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية	06
01	مرتفع	0.250	2.94	إن محافظ الحسابات يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على دقة المعلومات المسجلة	07
02	مرتفع	0.428	2.87	إن هناك اختلاف بين أن تشير الإدارة إلى وجود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة وبين رأي محافظ الحسابات	08
	درجة مرتفع	0.374	2.63		الكلبي

المصدر: من إعداد الطالبة باستخدام (SPSS26)

تم تصميم هذا الجدول لتحليل رؤى أفراد العينة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات. يحتوي الجدول على ثمانية عبارات، وتم قياس متوسط الحسابي والانحراف المعياري لردود الفعل الخاصة بكل عبارة، وكذلك تم تحديد ترتيب العبارات ومستوى الموافقة عليه.

01. الفقرة الأولى، تم التركيز على مدى أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وإذا كان من مهام محافظ الحسابات. يتضح أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة هو (2.84)، وهو ما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن تقييم نظام الرقابة الداخلية مهم لمحافظ الحسابات، وهو ما يمثل مستوى موافقة مرتفع.

02. في الفقرة الثانية، تم تحديد مجال تركيز محافظ الحسابات في فحصه لنظام الرقابة الداخلية، وإذا كان يتم التركيز على مدى دقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية المنتجة من تشغيل النظام الرقابة، أو على مدى فاعلية تشغيل النظام الرقابة الداخلية. يتضح أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة هو (2.61)، وهو ما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن محافظ الحسابات يركز بشكل أساسي على مدى دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وليس على فعالية نظام الرقابة الداخلية بشكل عام. هذا يمثل مستوى موافقة مرتفع.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

03. في الفقرة الثالثة، تم طرح سؤال حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية عند وجود إدارة لها في المؤسسة. يتضح أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة هو (2.35)، مما يشير إلى أن هناك اعتقاد متوسط بين أفراد العينة بأن وجود إدارة للرقابة الداخلية في المؤسسة لا يعني بالضرورة أن الرقابة الداخلية فعالة. وهذا يشير إلى مستوى موافقة مرتفع.

04. في الفقرة الرابعة، تمت مناقشة أهمية محافظ الحسابات في قوة نظام الرقابة الداخلية، وقد حصلت هذه العبارة على متوسط حسابي قدره (2.77)، مما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن قوة نظام الرقابة الداخلية تعتمد على محافظي الحسابات. هذا يمثل مستوى موافقة مرتفع.

05. في الفقرة الخامسة، يتم استعراض دور تقرير محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على ترشيد قرارات المؤسسة. المتوسط الحسابي لهذه العبارة هو (2.39)، مما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن تقرير محافظ الحسابات يساهم في ترشيد قرارات المؤسسة. وهذا يعكس مستوى موافقة مرتفع.

06. في الفقرة السادسة، تم طرح سؤال حول إسهام محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية. المتوسط الحسابي لهذه العبارة هو (2.26)، مما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن محافظ الحسابات يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية. وهذا يعكس مستوى موافقة مرتفع.

07. في الفقرة السابعة، تم طرح سؤال حول ما إذا كان محافظ الحسابات يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على دقة المعلومات المسجلة. المتوسط الحسابي لهذه العبارة هو (2.94) مما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن محافظ الحسابات يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على دقة المعلومات المسجلة. ويشير هذا إلى مستوى موافقة مرتفع.

08. في الفقرة الثامنة والأخيرة، تم طرح سؤال حول وجود اختلاف بين توجيهات الإدارة بشأن وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة وبين رأي الإدارة في فعالية هذا النظام. المتوسط الحسابي لهذه العبارة هو (2.87)، مما يشير إلى أن أفراد العينة يرون وجود اختلاف بين توجيهات الإدارة ورؤيتهم لفعالية النظام. وهذا يعكس مستوى موافقة مرتفع.

في الجمل، يمكن ملاحظة أن أفراد العينة يرون أن تقييم نظام الرقابة الداخلية مهم لمحافظ الحسابات، ويعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن فحص دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وأن قوة النظام تعتمد على محافظي الحسابات. كما يرى الفرد أن تقرير محافظ الحسابات يساهم في ترشيد قرارات المؤسسة، وأن محافظ الحسابات يلعب دوراً في تفعيل نظام الرقابة الداخلية. وأخيراً، يرون وجود اختلاف بين توجيهات الإدارة ورؤيتهم لفعالية النظام.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (10) يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحاور الدراسة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
01	واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية	2.82	0.148	مرتفع
02	نظام الرقابة الداخلية	2.75	0.251	مرتفع
03	دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية	2.63	0.374	مرتفع

المصدر: من اعداد الطالبة باستخدام (spss26)

يتضح من الجدول أعلاه أن العينة المدروسة تؤيد العبارات المدرجة في محاور الدراسة بشكل مرتفع. يتمثل ذلك في قيم المتوسط الحسابي التي تتراوح بين (2.63) و(2.82)، وهي قيم عالية نسبياً. بالإضافة إلى ذلك، فإن قيم الانحراف المعياري للعبارات تتراوح بين (0.148) و(0.374)، مما يعني أن الإجابات تميل إلى التوحد حول القيم المتوسطة.

ومن الناحية الإجمالية، فإن جميع العبارات تحظى بمستوى موافقة مرتفع، وهذا يدل على أن العينة المدروسة تتفق بشكل عام مع المحاور التي تم دراستها، وبالتالي، يمكن الاعتماد على هذه النتائج في إطار الدراسة التي تجرى. بشكل عام، يمكن القول إن هذه النتائج تشير إلى أن محافظ الحسابات له دور مهم في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية، وأن واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية يعتبر جيداً. ويمكن استخدام هذه النتائج في تحديد النقاط القوية والضعف في البيئة المحلية لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، وبالتالي، يمكن تحسين الأداء والكفاءة في المستقبل.

الجدول رقم (11) يوضح نتائج معامل الانحدار الخطي للعلاقة بين واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية

معامل التحديد (R^2)	اختبار (T)	اختبار (F)	معادلة الانحدار
0.230	قيمة (T) مستوى الدلالة	قيمة (F) مستوى الدلالة	المعاملات المعيارية (B)
	0.00	0.000	1.192
	2.940	8.646	0.876
			الثابت (باقي)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

العوامل (الأخرى)					
0.00	22.359	0.413	1.214		

المصدر من إعداد الطالبة باستخدام (SPSS26)

نلاحظ من خلال الجدول أن نتائج هذا الجدول مقبولة إحصائياً حيث بلغت قيمة "ف" (8.646) وهي دالة بمستوى الدلالة قدره (0.00)، وهذا يؤكد وجود دلالة إحصائية لتأثير المتغير المستقل واقع مهنة محافظ الحسابات على المتغير التابع دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية

كما بلغت قيمة "ت" المحسوبة (2.940) وهي دالة بمستوى دلالة قدره (0.00)، وهو ما تشير إليه قيمة (B) التي تعني أن التغير في قيمة المتغير المستقل (واقع مهنة محافظ الحسابات) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.876) في المتغير التابع (دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية)، وهذا المتغير المستقل يفسر حسب معامل التحديد (R^2) المقدر بـ (0.23) من التباين في المتغير التابع أي أن (23%) من التغيرات الحاصلة على مستوى دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية سببها تغيرات على مستوى واقع مهنة محافظ الحسابات، مقابل دلالة قيمة "ت" لباقي العوامل الأخرى بمستوى دلالة قدره (0.00)، وهو ما يؤكد وجود عوامل أخرى تؤثر أيضاً على دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية، وعليه يمكن القول أن واقع مهنة محافظ الحسابات تساهم في تغيير دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (12) يوضح نتائج معامل الانحدار الخطي للعلاقة بين نظام الرقابة الداخلية على دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية

معامل التحديد (R^2)	اختبار (T)	اختبار (F)	معادلة الانحدار		
0.272	قيمة (T) مستوى الدلالة	قيمة (F) مستوى الدلالة	الخطأ المعياري	المعاملات (B)	الثابت (باقي العوامل الأخرى)
	0.00	0.743	0.00	10.815	0.653
	0.00	3.289	0.236	0.777	

المصدر من إعداد الطالبين وفقاً لبرنامج (SPSS26)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

نلاحظ من خلال الجدول أن نتائج هذا الجدول مقبولة إحصائياً حيث بلغت قيمة "ف" (10.815) وهي دالة بمستوى الدلالة قدره (0.00)، وهذا يؤكد وجود دلالة إحصائية لتأثير المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية على المتغير التابع دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية.

كما بلغت قيمة "ت" المحسوبة (0.743) وهي دالة بمستوى دلالة قدره (0.00)، وهو ما تشير إليه قيمة (B) التي تعني أن التغير في قيمة المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.486) في المتغير التابع (دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية)، وهذا المتغير المستقل يفسر حسب معامل التحديد (R^2) المقدر بـ (0.27) من التباين في المتغير التابع أي أن (27%) من التغيرات الحاصلة على مستوى دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية سببها تغيرات على مستوى نظام الرقابة الداخلية، مقابل دلالة قيمة "ت" لباقي العوامل الأخرى بمستوى دلالة قدره (0.00)، وهو ما يؤكد وجود عوامل أخرى تؤثر أيضاً على دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية، وعليه يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية تساهم في تغيير دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة الموضوع عن طريق الاستبانة وتحليلها بمختلف الأساليب الإحصائية حاولنا إسقاط الجانب النظري واختباره على الواقع الفعلي، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية، والذي تعتمد عليه المؤسسة وكذا مسؤولية محافظ الحسابات عن نظام الرقابة الداخلية والتي ينتهي عمله بإبداء رأيه فني محايد.

ولخصت هذه دراسة ان محافظ الحسابات له دور كبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة فعالة تسيير المؤسسات، وهذا ما ينعكس إيجاباً على المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية.

كذلك توصلت الدراسة الى مجموعة من نتائج التطبيقية نذكر منها:

- أثبتت الدراسة أن محافظ الحسابات في الجزائر يتمتع باستقلالية تامة لمزولة مهامه بالاستقلالية، حيث حصل المتوسط الحسابي على قيمة 2.84 وهي تعني مستوى مرتفع من الاستقلالية، وكان الانحراف المعياري هو (0.454)، وهو ما يعني أن الردود كانت متفاوتة إلى حد ما.
- أثبتت الدراسة: أن المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة، والغرض من هذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية ومدى صحتها. كما يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقارير وفق المعايير المعمول بها وتسليمها في الوقت المناسب: يدل هذا العبارة على أن المحافظ يقوم بإعداد التقارير وفقاً للمعايير المعتمدة وتقديمها في الوقت المناسب، وكانت قيمة المتوسط الحسابي هنا (2.84)، والانحراف المعياري هو (0.454)، مما يعني أن هذه العبارة تمتلك مستوى مرتفع منه نكون قد أجابنا على التساؤل الثاني.

خاتمة

تعطي المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خاصة مع حجمها الكبير وتشعبها من اجل الحفاظ على بقائها واستمراريتها، وهذا ما أدى بالمسؤولين الى ضرورة وضع نظام الرقابة الداخلي فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات واصولها من مختلف أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش وتزوير هذا التنظيم، ومنه يعد نظام الرقابة الداخلية ذو مكانة هامة في المؤسسة وعلى هذا الأساس يتم تعيين محافظ الحسابات باعتباره صمام الأمان والكاشف الحقيقي على ما تسير عليه المؤسسة .

وفي الأخير بعد ان تطرقنا في هذه الدراسة لذكر الجانب المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وكان هذا الفصل الأول من المذكرة الذي تناولنا فيه أيضا مبحث خاص بالدراسات السابقة ومن خلال الفصل الثاني أثبتنا بعض من فرضيات الدراسة واكتملت دراستنا بالإجابة على تساؤلاتنا والإشكالية المحددة ب هل يساهم محافظ حسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟ من خلال دراستنا توصلنا الى النتائج التالية

أولا: النتائج

أثبتت الدراسة أن محافظ الحسابات في الجزائر يتمتع باستقلالية تامة لمزولة مهامه بالاستقلالية، حيث حصل المتوسط الحسابي على قيمة 2.84 وهي تعني مستوى مرتفع من الاستقلالية، وكان الانحراف المعياري هو (0.454)، وهو ما يعني أن الردود كانت متفاوتة إلى حد ما. ومنه يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والأمانة المهنية في ممارسة مهامه" ومنه قد نكون أجبنا على التساؤل الأول أي نقبل الفرضية الأولى.

أثبتت الدراسة : أن المهمة الاساسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة، والغرض من هذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية ومدى صحتها. كما يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقارير وفق المعايير المعمول بها وتسليمها في الوقت المناسب: يدل هذا العبارة على أن المحافظ يقوم بإعداد التقارير وفقاً للمعايير المعتمدة وتقديمها في الوقت المناسب، وكانت قيمة المتوسط الحسابي هنا (2.84)، والانحراف المعياري هو (0.454)، مما يعني أن هذه العبارة تمتلك مستوى مرتفع منه نكون قد اجبنا على التساؤل الثاني أي يساهم محافظ الحسابات في تقويم وفحص التقارير المالية أي نقبل الفرضية الثانية يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية في تحقيق اهداف المرجوة".

كما بلغت قيمة "ت" المحسوبة (0.743) وهي دالة بمستوى دلالة قدره (0.00)، وهو ما تشير إليه قيمة (B) التي تعني أن التغير في قيمة المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.486) في المتغير التابع (دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية)، وهذا المتغير المستقل يفسر حسب معامل التحديد (R^2) المقدر بـ (0.27) من التباين في المتغير التابع أي أن (27%) من التغيرات الحاصلة على مستوى دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية سببها تغيرات على مستوى نظام الرقابة الداخلية، مقابل دلالة قيمة "ت" لباقي العوامل الأخرى بمستوى دلالة قدره (0.00)، وهو ما يؤكد وجود عوامل أخرى تؤثر أيضا على دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية، وعليه يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية تساهم في تغيير دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية. ومنه نكون قد أجابنا على التساؤل الثالث أي نقبل الفرضية الثالثة.

النتائج النظرية:

1. يكتشف محافظ الحسابات نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته؛
2. الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والإدارية، والتحكم أكثر في وظائف المؤسسة وضمان استقرارها؛
3. من أهداف الرقابة الداخلية ضمان صحة البيانات المالية ومحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء وكذا نتائج القوائم المالية والمركز المالي؛
4. يقدم محافظ الحسابات تقريره حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك مدى صحة هذه القوائم لتحديد درجة الاعتماد عليها .

ثانيا: التوصيات

- بناء على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى:
1. ضرورة تدعيم أعمال محافظي الحسابات للحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
 2. تفعيل إجراءات الاشراف والرقابة على مكاتب التدقيق للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال والأمانة؛
 3. عمل دورات تدريب وتكوين مستمر ومتواصل لمحافظ الحسابات وهذا لرفع مستواهم المهني؛

4. ضرورة إقامة نظام الرقابة الداخلية في جميع المؤسسات الاقتصادية، والعمل على تفعيله والالتزام بإجراءات هذا النظام؛

رابعاً: آفاق الدراسة

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحاً يتعلق بعملية الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي أصبحت ضرورية في جميع المؤسسات، والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على المخرجات نظامها المحاسبي المتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل، غير اننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة، ويمكن ان تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

1. دراسة فعالية محافظ الحسابات في الرفع من جودة القوائم المالية؛

2. أثر إلزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية على عملية المراجعة؛

3. الرقابة الداخلية ودورها في تفعيل إدارة المخاطر.

المراجع

الكتب:

1. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، "المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات" (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2006
2. محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، "الإدارة علم وتطبيق"، دار مسيرة للنشر والتوزيع وطباعة، الطبعة الثالثة، عمان الأردن، 2008
3. كامل محمد المغربي، أساليب البحث العلمي في العلوم الإنسانية والاجتماعية، الطبعة اولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2002
4. الان عجيب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، "دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني"، ديوان الرقابة المالية، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2009

المذكرات:

1. محاري علي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة، 2016
2. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008
3. الهلي بسمة، هالة عميرات ربحة، "أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة في العلوم المالية، جامعة ورقلة، 2019
4. اية غضابنة، "دور محافظ الحسابات الجزائري في تعزيز انتظام ومصداقية المعلومة المالية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة العربي مهدي ام البواقي، 2021،
5. رزيق محمد أنور، "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة بسكرة، 2015
6. براهيم بلال، "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015،
7. بوطورة فضيلة، "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007،

8. مصباح غزال، عمر سعيد، صدام حسين مهاوه، " أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر في العوم المالية والمحاسبية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2018،
9. عبد الرحمان دحمان ومحمود ريجان، " دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة الجليلي بونعامة، عين دفلى، سنة، 2017،
10. شدرى معمر سعاد، " دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2009،
11. عبد الرحمان زين الدين، محمدي محمد الأمين، " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، سنة 2022،
12. عمر ديلمى، " أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية"، مذكرة ماجستير، علوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2009؛
13. بونصلة مروة، لشقر انفال، " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2020؛
14. بوزواوي رتيبة، تبان تفاحة، " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2019؛
15. حمزة بطينة، واخرون، " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمى لخضر الوادي، 2018؛
16. بن نعمة فاطيمة، " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016؛
17. نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

المقالات والمدخلات:

1. براهيم بلال، براغ محمد، "المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، المجلد 6، العدد 1، 2022؛
2. مسعود كسكس، قداري زرباني، إسماعيل قزال، "تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة إضافات اقتصادية، العدد 2، مجلد 3، 2019؛
3. سماح رفعت أبو حجر وإيمان أحمد محمد رويحة، "دور المراجعة الداخلية كألية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة القاهرة، دون سنة؛
4. مايدة محمد فيصل، "دور محافظ حسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية" مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 08، العدد 02، 2018
5. ضيف الله محمد الهادي، سباع احمد الصالح، " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، 2018
6. نائر صبري محمود الغبان، " دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات الحاسبي الالكتروني"، مجلة العلوم الإنسانية، العراق، العدد 45، 2010

مطبوعات:

1. خالد مقدم وعبد الله مايو، "نظام الرقابة الداخلية"، مطبوعة، جامعة قاصدي مرباح، 2016،
2. بوسبعين تسعديت، "نظام الرقابة الداخلية"، مطبوعة موجهة لطلبة سنة ثالثة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بوية

منشورات ومراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر
2. قانون 10-01 المؤرخ في يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010
3. مجموعة النصوص القانونية السريعة المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، طبعة 2002
4. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 07 المؤرخة في 02 فبراير 2011.

1. Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi, « **The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector**», Opcion, Año 34, N° 86 (2018):3045-3056 ISSN 1012-1587/ISSNe: 2477-9385.
2. Aram Jawhar Mohammad&,Dler Moussa Ahmed, « **The Impact of Audit Committee and External Auditor Characteristics on Financial Reporting Quality among Malaysian Firms** », Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online),Vol.8, No.13, 2017
3. Fras A.N AL-Dalabih, « **The Role Of External Auditor In Protecting The Financial Information Listed In The Financial Statements In The Jordanian Industrial Companies**», Journal of Modern Accounting and Auditing, January 2018, Vol. 14, No. 1, 6-16 doi: 10.17265/1548-6583/2018.01.002
4. 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.
5. 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.

مواقع:

1. أنظر الى: تاريخ الاطلاع 2023/05/20
file:///C:/Users/selma/Downloads/jpgiafs,+bagafs090903+(2).pdf
2. انظر الى: تريخ اطلاع 2023/05/06
<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/443/3/2/101000>
3. انظر الى: تريخ اطلاع 2023/04/29
<http://fecg.univ-bouira.dz/wp-content/uploads/2021/01/%D9%85%D8%A7%D8%AF%D8%A9-%D9%86%D8%B8%D8%A7%D9%85-%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%AF%D8%A7%D8%AE%D9%84%D9%8A%D8%A9.pdf>

الملاحق

الملحق رقم 01

جامعة قاصدي مرباح ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا، استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية تدقيق، بعنوان (دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية)، ونهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين حول مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، وذلك من خلال محاور الدراسة والتي تتضمن تحليلاً مفصلاً للجوانب النظرية و التطبيقية لمفاهيم المراجعة الجبائية و المخاطر الجبائية .

لذا نرجو من سيادتكم التفضل بتعبئة الاستبيان المرفق وإعطائه الأهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة، وأن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط لا غير.

ولكم كل الشكر والامتنان والتقدير.

الطالبة: رجيمي سلمى

أولاً: البيانات الشخصية والمهنية: وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة.

الوظيفة:

أكاديمي ومهني

مهني

أكاديمي

1. سنوات الخبرة

من 5 الى 10 سنوات

اقل من 5 سنوات

من 10 سنوات فما فوق

القسم الثاني (المتعلق بموضوع الدراسة): الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

المحور الأول: واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر باستقلالية تامة لمزاولة مهامه			
2	يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية في إبداء رأيه الفني المحايد لضمان جودة تقريره			
3	يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقارير وفق المعايير المعمول بها وتسليمها في الوقت المناسب			
4	القانون 01-10 الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، يساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب			
5	يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة			
6	يهتم محافظ الحسابات بتطورات المستجدات الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات الرسمية لضمان حقوقه والالتزام بواجباته			
7	يحرص محافظ الحسابات على مطابقتها بأتعاب مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الاتعاب المحددة قانونا			
8	وجود مصالح مادية لمحافظ الحسابات مع المؤسسة يؤثر سلبا على الاستقلالية			

المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	تعتقد ان وجود الرقابة الداخلية وتصميمها في المؤسسة امرا هاما			
2	يرتكز نظام الرقابة الداخلية على وجود دورة مستنديه على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات			
3	يمكن لنظام الرقابة الداخلية ان يعطي تأكيد مطلق بتحقيق اهداف إدارة المؤسسة التي تم التخطيط لها			
4	تعتبر طرق وإجراءات المراجعة من بين اهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية			
5	يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين اهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال			
6	تحديد صلاية نظام الرقابة الداخلية ترتكز على عدم وجود الأخطاء والثغرات في النظام			
7	من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم اداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم او مصلحة "المراجعة الداخلية"			
8	نظام الرقابة الداخلية لا يقدم تأكيدا مطلقا بل معقولا على ضمان تحقيق اهداف المؤسسة نتيجة وجود المعوقات			

المحور ثالثا: دور محافظ الحسابات في تفعيل أداء نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	تعتقد ان تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة هو من مهمة محافظ الحسابات			
2	يركز محافظ الحسابات في فحصه لنظام الرقابة على مدى دقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية التي تنتج من تشغيل النظام الرقابة وليس على مدى فاعلية تشغيل النظام الرقابة الداخلية			
3	وجود إدارة للرقابة الداخلية في المؤسسة يعني ان الرقابة الداخلية فعالية			
4	ان قوة نظام الرقابة الداخلية ترتكز على محافظي الحسابات			
5	يساهم تقرير محافظ الحسابات الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية في ترشيد قرارات المؤسسة			
6	ان محافظ الحسابات يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية			
7	ان محافظ الحسابات للرقابة الداخلية يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على دقة المعلومات المسجلة			
8	ان هناك اختلافا بين ان تشير الإدارة الى وجود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة وبين رأي محافظ الحسابات			

الملحق رقم 02

معامل ألفا كرونباخ

Statistics

		الوظيفة	الخبرة
N	Valid	31	31
	Missing	0	0

الملحق رقم 03

مقاييس الإحصاء الوصفي

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اكاديمي	6	19.4	19.4	19.4
	مهني	9	29.0	29.0	48.4
	اكاديمي ومهني	16	51.6	51.6	100.0
Total		31	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	9	29.0	29.0	29.0
	من 5 سنوات الى 10 سنوات	6	19.4	19.4	48.4
	من 10 الى 15 سنة	16	51.6	51.6	100.0

Total	31	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
a1	31	2.84	.454
a2	31	2.94	.250
a3	31	2.84	.454
a4	31	2.58	.620
a5	31	2.94	.250
a6	31	2.94	.250
a7	31	3.00	.000
a8	31	3.00	.000
b1	31	2.74	.514
b2	31	2.71	.588
b3	31	2.77	.497
b4	31	2.71	.529
b5	31	2.65	.709
b6	31	2.81	.477
b7	31	2.90	.301
b8	31	2.74	.514
c1	31	2.84	.454
c2	31	2.61	.715
c3	31	2.35	.915
c4	30	2.77	.504
c5	31	2.39	.803
c6	31	2.26	.855
c7	31	2.94	.250
c8	31	2.87	.428
A	31	2.88	.148
B	31	2.75	.251
C	31	2.63	.374
Valid N (listwise)	30		

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	A ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: C

b. All requested variables entered.

نموذج يبين معاملات الإحصائية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.479 ^a	.230	.203	.334

a. Predictors: (Constant), A

الملحق رقم 4

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	.965	1	.965	8.646	.006 ^b
	Residual	3.236	29	.112		
	Total	4.201	30			

a. Dependent Variable: C

b. Predictors: (Constant), A

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.876-	1.192		-.734-	.000.
	A	1.214	.413	.479	2.940	.006

a. Dependent Variable: C

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	B ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: C

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
-------	---	----------	-------------------	----------------------------

1	.521 ^a	.272	.247	.325
---	-------------------	------	------	------

a. Predictors: (Constant), B

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.141	1	1.141	10.815	.003 ^b
Residual	3.060	29	.106		
Total	4.201	30			

a. Dependent Variable: C

b. Predictors: (Constant), B

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.486	.653		.743	.000
	B	.777	.236	.521	3.289	.003

a. Dependent Variable: C

الفهرس

الفهرس

IV	إهداء
VI	شكر و تقدير
IV	الملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
5	الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة
6	تمهيد:
7	المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات
7	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات ومفهومه
10	المطلب الثاني: خصائص ومهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات
14	المطلب الثالث: تعين وموانع تعين وحالات تنافي محافظ الحسابات
16	المطلب الرابع: معايير وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
20	المطلب الخامس: إلتزامات محافظ الحسابات
24	المبحث الثاني: الأدبيات النظرية لنظام الرقابة الداخلية
24	المطلب الأولى: نظام الرقابة الداخلية ومراحل تطوره
26	المطلب الثاني: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
27	المطلب الثالث: أنواع وخصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الرابع: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
36	المطلب الخامس: محافظ الحسابات ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
44	المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول الموضوع
44	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
48	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
50	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
52	خلاصة الفصل:

53	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
54	تمهيد:
55	المبحث الأول: منهج الدراسة الاستطلاعية
55	المطلب الأول: الدراسة الاستطلاعية
56	المطلب الثاني: المجتمع وعينة البحث
57	المطلب الثالث: أدوات الدراسة
59	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج والإستنتاجات
59	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج
60	المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات العينة على مصادر ضغوط العمل
72	خلاصة الفصل:
74	خاتمة
78	المراجع
83	الملاحق
90	الفهرس