



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة شهيد حمه لخضر الوادي - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

شعبة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في
المؤسسات الاقتصادية
دراسة حالة
(مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات في ولاية الوادي)

الاستاذ المشرف:

د. ديدة كمال

إعداد الطلبة:

- بن زاوي زينب

- بولعراس عبير

- تماسيني مباركة

- فريحي شبيله

اللجنة المناقشة

الاستاذ	الصفة	الرتبة	الجامعة
مصعب بالي	رئيسا	أستاذ محاضر-أ	جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي
ديدة كمال	مشرفا	أستاذ حاضر-أ	جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي
العربي تريك	مناقشا	أستاذ مؤقت	جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي

الموسم الجامعي 2022/2021

إهداء

بداية الشكر لله عز وجل الذي بتوفيقه وصلت لما أنا عليه فلك الحمد حتى ترضى ولك الحمد آدا رضيت ولك الحمد بعد رضا

إلى: من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد عمرك .. لترى ثمارا قد حان قطافها .. بعد طول انتظار .. وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد..

أبي الغالي الأخضر

إلى: من ندرت عمرها في تربيتي .. إلى من زينت حياتي بضياء البدر.. إلى منحتني القوة والعزيمة .. إلى علمتني الصبر والاجتهاد .. إلى من أفضلها على نفسي .. جزآك الله خيرا.. وأمد في عمرك بالصالحات..

أسي الغالية حبيبة

إلى: الينوع الذي لا يمل من العطاء .. إلى مصدر الحنان .. إلى التي قربها طمأنينة وأمان .. ربي أمدّها بالصحة والعافية يا رب... جدتي الغالية فاطمة الزهراء

إلى: تؤم روعي وكنزي فهذه الحياة .. إلى من يسر لي الصعاب .. إلى من شجعتني طيلة مسيرتي .. حفظه الله لي .. أخي الغالي بلال

إلى: من تقاسمت معها أفراحي وأحزاني .. إلى من يسرت لي الصعاب..مكانك بين الحنايا والشغاف.. أختي العزيزة هاجر

إلى: منهم اعز عليا من نفسي.. إلى من هم قطعة من روعي .. إلى من هم اقرب لي من نبضي..إلى الغوالي..... فضل الله والتوأم وديان، كنان، بمان

إلى: من اهتموا بتفاصيلي .. إلى من كبرت على يدهم وتعلمت منهم.. إلى الغاليات على قلبي أخواتي ..(شمسة ووجها، وأبنائهما البطل أبو بكر و الكتكوتة وجدان)

..(سمية ووجها، وأبنائهما التوأم إيناس وبيلسان ، الكتكوتة أساور)

..(أمل ووجها، والكتكوتة الصغيرة ريف)

إلى: من شجعتني وحفزني في كل خطوة .. إلى الغالي خطيبي .. محمد حسن

إلى: من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح و الإبداع .. إلى من تكاتفنا يدا بيد ونحن نقطف زهرة تعلمنا .. إلى صديقاتي العزيزات .. مروة ، ونيا نان رانية

إلى: من تقاسمت معهم عملي هذا.. إلى زميلاتي خولة، شيبانة، عمير

إلى: كل روح شاركتني بالدعاء.. إلى كل من ساعدني وأمديت بالنصيحة .. والتوجيه..و الإرشاد من قريب أو بعيد

زينب

الإهداء

وقل اعملوا وسيقى الله عملكم ورسوله والمؤمنون

الحمد لله الذي هداى بهدية وأنار بصيرتى بنوره وأوصلنى إلى ما أنا فيه حمدا دائما وشكرا مستفاضاً وأهدى بفخر واعتزاز وبكل المحبة كل سطر وحرف من هذا الجهد المتواضع إلى من حملتنى وهنا على وهن إلى من سهرت على راحتى صغيراً إلى من حرصت على مستقبلى كبير إلى من أهدت إلى دعائها ورضائها إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها إلى

أمى الحبيبة

إلى من دفعنى إلى معترك الحياة بثقة واعتزاز إلى من عدنى بأصالته وغمرنى بحنانه إلى من وفر لى سبيل التعلم إلى أعز وأحب الناس إلى نفسى إلى

والدى العزيز

إلى من قاسمتنى أفراحي وأحزاني إلى أختى الغالية والوحيدة أم الخير وزوجها وابنها إلى من أعتز بذكره وأفخر أبى أخته ومنحنى خير أب وخير أم أختى صديق وزوجته العزيزة وإلى أخواتى: يوسف، عبد الحق وزوجته العزيزة، عبد اليقين، آدم

إلى أخواتى التى لم تلدهم أمى: وسام، مريم، خولة

إلى غالىتى وعزىزتى خطيبة أختى دنيا زاد إلى حبيبة أختها وكتكوتى الغالية أسيل اصالها الله إلى هذا المستوى وافرحنى بيها

إلى جدتى الغالية مليكة إلى روح جدتى الغالية أم الخير

إلى أقرباء الدم والنسب كل الأخوال والأعمام أبناء الأعمام والأخوال وخاصة خالى عبد الرحيم وروح عمى لمين وصالح رحمت الله عليك

إلى من قاسمت معهم عملى هذا صديقاتى: مباركة، زينب، عبير

إلى الأخوات اللواتى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء إلى ينايع الصدق الصافى إلى من معهم سعدت، ومن كانوا معى على طريق النجاح صديقاتى وغالىاتى: أمينة، شيماء، عائشة، إيمان، تيسير، روميصاء وابنها تيم الله، عبلة. وفى الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملى هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج.

إهداء

“الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات”

لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك وجودك الحمد لله ربي ومهما حمدنا
فلن نستوفي حمدك والصلاة والسلام على من لا نبي بعده
الى ذلك الحرف الا متناهي من الحب والرقّة والحنان إلى التي بدفتها احتमित وبنورها
اهتديت وببصرها اقتديت ولحقها ما وفيت إلى من يشتهي اللسان نطقها وترفرف العين
من وحشتها والتي كانت تتمنى رؤيتي وانا احقق هذا النجاح وشاء الله أن يأتي هذا
اليوم اهدي هذا العمل إلى روح

* امي العزيزة الغالية *

اسال الله ان يرحمك ويتغمذك برحمته الواسعة
والى ذراعي الذي به احتमित اطال الله في عمره

* ابي الغالي *

الى من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم إلى من قاسموني حلوة الحياة ومرها تحت
سقف واحد.... إخواني واخواتي الى كناكيت المنزل ... رحمة، ايوب، آمنة، الاء،
يوسف، اياد

* الى كل من يحمل لقب "بولعراس" وعلى رأسهم كل من اخوالي وخالاتي، اعمامي

وعماتي وكل أولادهم

* الى أحسن من عرفني بهم القدر اصدقاء الدراسة إلى عفاف، فطيمة، ايمان وصفاء

* الى كل من لم يدركهم قلبي اقول لهم "بعدتم ولم يبعد عن القلب حبكم وأنتم في

الفؤاد والحضور

إهداء

بادي ذي بدء وقبل كل شيء أحمد الله كثيرا وأشكره شكرا عظيما بقدر عظمته على من
منحني ووهب لي النعمة التي لا تقدر بثمن "نعمة العلم"
إلى من أولعاني بالرعاية والحنان والحب إلى الروح الطاهرة والدايات الغاليان الغائبان في الوجود
والحاضران والخالدان في قلبي

«أخي قلمي»

إلى من غمرتني بالحنان أُمِّي الثانية "سعيدة"

إلى أقرب ابتسامة إلى قلبي إلى الزهرة التي يفوح أريجها فيملاً حياتي ضياءً وتألقا إلى الغالية

«أختي سعاد»

إلى الذين تقاسمت معهم حلوة الحياة ومرها إلى سندي في هذه الحياة أشقائي: فتيحة وزوجها
وأولادها، صبرينة، جميلة وزوجها وأولادها، يوسف وزوجته وأولاده، حورية وزوجها وأولادها،
صالح وزوجته، وعبد الحق وزوجته وابن اختي الغالي نصر الدين

إلى رفقاء دربي أماني وابنها زين وفرح ونعيمة وابنتها ريناد وازدهار وشبيلة وإلى من التقيت معهم
في الإقامة وكانت لي عشرة طيبة معهم: عائشة - أمينة - شيماء - إيمان - روميضاء وابنها تيم الله -
تيسير - يسرى - إخلاص - شيماء - عبلة.

وإلى كافة الصديقات اللواتي تقاسمت معهم عملي: شبيله، زينب، عبير.

وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على
التخرج.

شكر و تقدير

قال صلى الله عليه وسلم

”من اصطنع إليكم معروفا فجازوه فإنا نجزئكم عن مجازاته فمحو له سمى يعلم

أنتم شكرتم إنا الله نساكر بحب الساكرين”

لا يسعنا ونحن في هذا المقام إلا أن نتقدم بواسع الشكر و التقدير

إلى من لم يبخل علينا بنصائحه وإرشادته لإكمال هذه الدراسة كما نشكر

له طول صبره في تحمل قراءته وتصحيح فصوله إلى أستاذنا ومرشدنا ومشرفنا الدكتور

" ديدة كمال "

و إلى كل مكاتب محافضي الحسابات في ولاية الوادي الذين قدموا لنا يد العون وأناروا لنا

درب العمل و ساعدونا كثيرا بتوجيهاتهم و إرشاداتهم و حسن استقبالهم و تزويدنا بكل ما

نحتاجه من وثائق و معطيات و إلى جميع أساتذة و دكاترة الجامعة

والشكر الكبير إلى كل من ساعدنا ولو بكلمة مفيدة إليهم كافة التقدير والاحترام.

نشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل المتواضع

....شكرا لكم جميعا....

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، حيث برز دوره وتأثيره على النظام الرقابة الداخلية بكل مصداقية وبصورة واضحة وأكثر دقة عن عمل إدارة المؤسسة، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتوزيع استبيان على محافظين الحسابات وأساتذة مختصين في المحاسبة والمراجعة.

وانطلاقاً من الإشكالية صغنا مجموعة من الفرضيات والتي تم مناقشتها وتحليلها من خلال الجانب النظري الذي استخدمنا فيه المنهج الوصفي والتاريخي، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا على منهج دراسة ميدانية من خلال الاستبيان والأسئلة الموجهة التي توصلنا من خلالها إلى أهم النتائج.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، نظام، الرقابة الداخلية، تقييم.

Study summary:

This study aims to know the role of the account keeper in evaluating the internal control system in economic institutions, where his role and its impact on the internal control system emerged with all credibility and in a clear and more accurate way about the work of the management of the institution, and to achieve the objectives of the study, we distributed a questionnaire to account custodians and specialized professors in accounting and auditing .

Based on the problem, we formulated a set of hypotheses, which were discussed and analyzed through the theoretical side in which we used the descriptive and historical approach.

Key words: Governor of accounts ,System, internal control, evaluation.



فہرس محتویات

الصفحة	العنوان
I	إهداء
II	الشكر
III	ملخص الدراسة
IV	الفهرس
V	فهرس الأشكال
VII	فهرس الجداول
VIII	فهرس الرموز والملاحق
أ - هـ	المقدمة
08	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية
09	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
32	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة)
40	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية
41	المبحث الأول: طريقة وإجراءات الدراسة
47	المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها
68	خاتمة
72	المراجع
a	الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
27	مقومات نظام الرقابة الداخلية	(1-1)
29	اجراءات الرقابة الداخلية	(2-1)
48	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(1-2)
48	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(2-2)
49	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليم	(3-2)
49	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة	(4-2)
50	توزيع أفراد العينة حسب العمل المهني	(5-2)

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
14	سلم أتعاب محافظي الحسابات	(1-1)
42	تحديد العينة المستهدفة	(1-2)
43	مقياس ليكارت الخماسي	(2-2)
44	توزيع عبارات الاستبيان الخاصة بحافظ حسابات	(3-2)
44	يوضح توزيعات الاستبيان الخاصة بالرقابة الداخلية	(4-2)
45	يوضح ثبات وصدق أداة الاستبيان	(5-2)
46	يوضح فئات مؤشر الأهمية النسبية	(6-2)
51	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للآراء الخاصة بحافظ حسابات	(7-2)
54	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للآراء الخاصة ببيئة الرقابة	(8-2)
55	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للآراء الخاصة ببيئة المخاطر الرقابية	(9-2)
56	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للآراء الخاصة ببيئة مقومات نظام الرقابة	(10-2)
57	تحليل التباين	(11-2)
58	معاملات الارتباط بين المتغيرات التابعة ومحافظ الحسابات	(12-2)
58	الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع	(13-2)
59	يمثل معاملات خط الانحدار البسيط	(14-2)
60	معاملات خط الانحدار المتعدد	(15-2)
62	اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للجنس	(16-2)
63	اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا لمتغير العمر	(17-2)
64	اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي	(18-2)
64	اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا لمتغير عدد سنوات الخدمة	(19-2)



قائمة الرموز

قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
الاستبيان	1
جدول ملخص انجاز القضية Case Processing Summary	2
جدول الموثوقية Reliability Statistics	3
جدول الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics	4
جدول أنوفا تباين الأحادي ANOVAa	5
جدول المعاملات Coefficientsa	6
جدول الارتباطات Correlations	7
اختبار عينات مستقلة Independent Semples Test	8
جدول أنوفا ANOVA	9

قائمة الرموز

الصفحة	الشرح	الرمز
20	المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية	CSTC
20	عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA
23	معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية	IAS/IFRS
34	المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية	SNVI
47	IBM SPSS Statistique برنامج في مجال المعالجة الإحصائية للبيانات	SPSS
47	مجموعة برامج الأوفيس إنشاء الجداول الالكترونية وإجراء العمليات الحسابية والإحصائية المعقدة بسرعة وكفاءة عالية	EXCEL
62	Independent-Samples T-Test اختبار وجود فروق في الفرضيات	T-Test
63	اختبار التباين الأحادي	Anova

مقدمة

1- توطئة

لقد عرف العالم تطورات كبيرة وتحولات سريعة في مختلف المجالات، خاصة التحولات التي شهدتها في المجال الاقتصادي والتي كان لها أثراً مباشراً في كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد عملياتها، وتوسيع المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة، مما أوجب على المؤسسة تبني أداة أو وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، وعلى هذا الأساس تم استحداث نظام الرقابة الداخلية نظراً لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة وكذا تشجيع الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية، واكتشاف الخطأ وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأدوات والخطط التنظيمية لجميع الإجراءات والآليات في المؤسسة، حيث أنها تلعب دوراً هاماً في الكشف ومنع الغش وحماية موارد المنظمة (المادية، المعنوية) وضمان دقة وصحة البيانات لتجنب الوقوع في الأخطاء وتقليل المخاطر من أجل تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة، تعد عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة انطلاق التي يركز عليها محافظ الحسابات مما جعلها أهم المراحل وأولوياته في أعماله عند إعداد لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات وتعرف على المقومات الأساسية للنظام التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق الإجراءات المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

وبناء على ما تقدم يمكن أن تُطرح الإشكالية التالية:

2- الإشكالية الرئيسية:

نظراً للأهمية البالغة لمهنة المحافظ الحسابات في تطوير الاقتصاد الوطني وحماية نظام الرقابة الداخلية من الاهتزاز وتحقيق الأهداف المسعى إليها ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

- ما هو دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

3- التساؤلات الفرعية:

ما هو دور محافظ الحسابات على بيئة الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى

الدلالة ($a \leq 0.05$)؟

ما هو دور محافظ الحسابات على تقييم مخاطر الرقابة لدى محافظ الحسابات بولاية "الوادي" عند

مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$)؟

ما هو دور حافظ الحسابات على مقومات نظام الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

هل توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى كل من متغير الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخدمة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

4- فرضيات الدراسة:

بناء على التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: دور محافظ الحسابات على الرقابة الداخلية لدى محافظي الحسابات بولاية الوادي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

وللإجابة على هذه الفرضية تمت صياغة جملة من الفرضيات كأساسي ننطلق منها لمناقشة موضوع الدراسة:

دور محافظ الحسابات على بيئة الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

دور محافظ الحسابات على تقييم مخاطر الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

دور محافظ الحسابات على مقومات نظام الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)؟

الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى كل من متغير الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخدمة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

5- أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب الذاتية:

المؤسسة مليئة بالمخاطر مما أدى إلى الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها.

وهذا لا يتحقق إلا من خلال نظام الرقابة الداخلية الفعال حيث يعمل محافظ الحسابات على تأكيد

من سلامة ودقة البيانات المالية.

الأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية في مؤسسة.

تزايد الاهتمام بوظيفة محافظ الحسابات من طرف المؤسسات باختلاف أنواعها وأشكالها.

الأسباب الموضوعية

الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.

الرغبة في التعرف أكثر على محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص "تدقيق محاسبي".

الرغبة في التعمق أكثر في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية.

6- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق مفاهيم جديدة، وأهمية التدقيق الذي هو باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية، وكذلك أهمية خاصة من أجل سلامة مركزها المالي، وبالتالي فالاهتمام بالرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء التيسير للمؤسسة.

7- أهداف الدراسة:

سعت هذه الدراسة إلى إبراز الهدف الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية، والهدف منها التعرف على الرقابة الداخلية وأهم إجراءاته وطرق تقييمه في المؤسسة وكذا التطرق إلى المخاطر الناجمة عن ضعفه وكذلك التعرف على المنهجية التي يتبعها المحافظ في عملية التقييم ومدى مسؤوليته لإبداء رأيه الفني، للوصول إلى هدف الدراسة تم جمع البيان بالاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والقوانين والمراسيم التي لها علاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على بعض الدراسات التي لها علاقة بالدراسة، وهذا من أجل تغطية الجانب النظري للموضوع، أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة حالة لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة و لتدقيق و مجموعة من الأساتذة المهتمين بمجال المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها واستقرارها وبهذا فان الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.

8- المناهج والأدوات المستخدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، الذي يستخدم في المتابعة الدقيقة للظاهرة بطريقة كمية أو نوعية لفترة زمنية أو عدد من الفترات من أجل التعرف على

الظاهرة من حيث المحتوى والوصول إلى نتائج وتعليمات تساعد في فهم الواقع وتحسينه من خلال الاعتماد على الفضاء المكتبي والإلكتروني فيما يتعلق بالإطار النظري، وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى محافظي الحسابات في ولاية وادي. وقد استخدمنا الاستبانة مع استعمال أساليب التحليل بالاستعانة ببرنامج SPSS22 في معالجة وتحليل البيانات.

9- مجال وحدود الدراسة:

- المجال الزمني: من 17 أبريل إلى 17 ماي 2022.

- المجال المكاني: مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات بولاية الوادي.

- المجال البشري: عينة من محافظي الحسابات تقدر 38 محافظ الحسابات.

10- صعوبات البحث: أثناء إعداد بحثنا واجهتنا عدة صعوبات:

- الصعوبة في تحديد وإيجاد المادة العلمية الأكثر دقة وهذا راجع للاختلاف في المناهج المتبعة.
- صعوبة توسيع حجم عينة الدراسة.
- عدم التجاوب من قبل محافظي الحسابات بسبب انشغالاتهم الكثيرة.

11- هيكل البحث:

قسمنا بحثنا هذا إلى فصلين، فصل للأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفصل للدراسة حالة (مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات في ولاية الوادي) كالاتي:

- الفصل الأول:

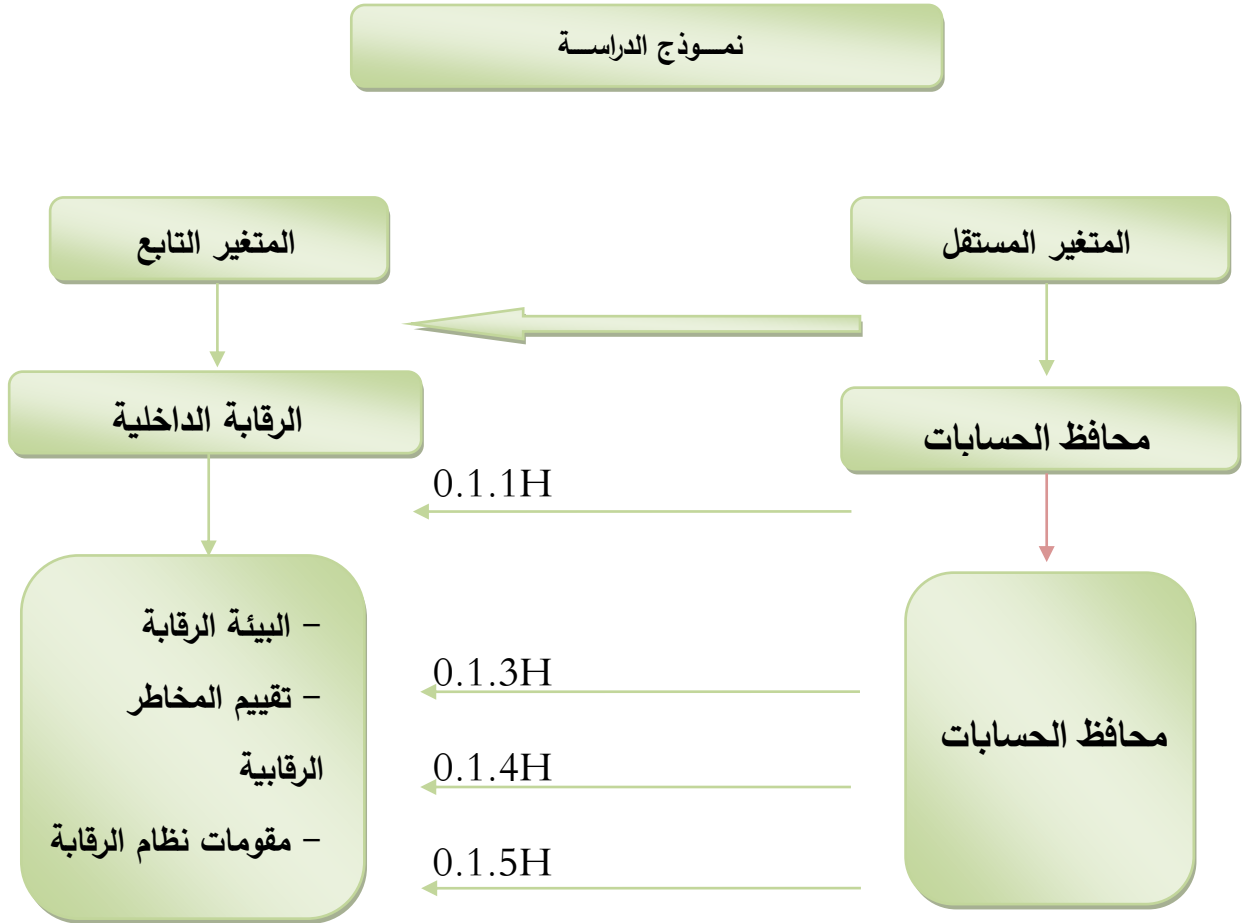
مبحثين، المبحث الأول تم تقسيمه إلى قسمين، بعدها تطرقنا أولاً إلى مفهوم محافظ الحسابات، وثانياً أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية، حيث استعرضنا في المبحث الثاني بعض الأدبيات التطبيقية حول الموضوع وتخص كل من محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وهذا كان في أولاً، أما وثانياً هو عبارة عن مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث أوجه التشابه والاختلاف.

- الفصل الثاني:

تطرقنا فيه إلى دراسة حالة، التي أجريت على مستوى مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات في ولاية الوادي ولقد احتوى على مبحثين، تضمن المبحث الأول الطريقة وإجراءات الدراسة، وأما المبحث الثاني فقد تطرقنا فيه إلى نتائج الدراسة ومناقشتها.

12- نموذج الدراسة

الشكل التالي يوضح لنا طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.



الفصل الأول

تمهيد

يعتبر محافظ الحسابات ذو أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات المناسبة، وتعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المنشأة وتطورها من بين أولويات محافظ الحسابات، ويعتمد نظام الرقابة على عملية الفصل بين المسؤوليات في المنشأة وخاصة أن المنشآت تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية وكذلك الاحتفاظ بالسجلات والمستندات، سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى تعريف محافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية، كذا معرفة مدى تطبيق الإدارة للإجراءات الموضوعة لتقادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأموال الشركة، وتحديد الإجراءات الواجب إتباعها للخروج برأيه الفني المحايد والذي يعتبر ثمرة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقرءة في بعض الدراسات السابقة التي تناولت بعض من جوانب الموضوع، لذا فقد خصصنا هذا الفصل إلى دراسة محافظ الحسابات ونظام الرقابة حيث قسمناه إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: الأدبيات النظرية

✓ المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية (دراسات سابقة)

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة

قصد الإحاطة أكثر بالموضوع حاولنا من خلال هذا المبحث التعرف على محافظ الحسابات من بالإضافة إلى التعرف على مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية، حيث تم تقسيم المبحث إلى مطلبين. المطلب الأول مفهوم الحسابات، أما المطلب الثاني يدرس أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: الأدبيات النظرية للدراسة لمحافظ الحسابات

أولاً: تعريف محافظ الحسابات في الجزائر

لقد تعدد مفاهيم التي تناولت في مفهوم محافظ الحسابات ونبين منها:

التعريف الأول: عرف القانون التجاري: محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين." (1)

تعريف الثاني: حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به." (2)

ومن خلال التعاريف المختلفة لمحافظ الحسابات نستنتج أن محافظ الحسابات هو شخص يقوم تحت مسؤوليته وباسمه الخاص بفحص العمليات المالية، التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، والتأكد من صحتها ودقتها طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بشكل يجعل المراجع مقتنعاً بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية دورتها المالية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيري، الجزائر، 2007، ص 188.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 4، المادة 22، ص 10.

ثانيا - شروط مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون -01
10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على ما يلي:⁽¹⁾
لممارسة مهنة الخبير أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر
الشروط الآتية:

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة لممارسة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على الجزائرية لمحافظ الحسابات
أو شهادة معترفا بمعادلتها.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء
المحاسبين أو الغرفة

الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط
المنصوص عليها في القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان
2010 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم
سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

ثالثا : تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه

1- تعيين محافظ الحسابات

حسب المادتين 26، 27 من القانون رقم 01-10 "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف
بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد، مرجع سابق، ص5.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم تحدد عهدة محافظ الحسابات بثالث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك، وفي هذه الحالة ال يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات⁽¹⁾.

وحسب المرسوم التنفيذي 11-32 يتم تعيين محافظ الحسابات وفقاً لدفتر الشروط كما يلي:⁽²⁾

- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة المحافظ أو محافظي الحسابات، يتم تعيين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

- يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر والخارج.
- ملخص المعايير والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشيح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيانات على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يأتي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم، 42 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يوليو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، المادة 22، ص 7-8.

² عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 28.

• تنظيم الكيان وفروعه.

• تقرير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.

• معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يتم تحديده دفتر الشروط.

- طبقاً لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى الكيان الذي يعترمون إخضاعه لمهمة محافظ الحسابات.

- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استناداً إلى العناصر المذكورة في المادة 5 أعلاه ما يأتي:

• المؤهلات المهنية للمتدخلين.

• برنامج عمل مفصل.

• التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.

• آجال إيداع التقارير.

- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع

الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات متتالية موافقة لعهددة محافظ

الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعده التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

- يمكن أن تترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض

التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين

كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط ألا ينتمي

المتعهدون المعنويون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها.

- في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدتها، لا تلتزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد

دفتر شروط جديد.

- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض

المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض .
تقوم لجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقاً.

غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات الملزم استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات الملزم تعيينهم.

- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية أو للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

- طبقاً لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.⁽¹⁾

لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

2- تحديد أتعاب محافظ الحسابات

نصت المادة 37 من القانون 10-01 على ما يلي: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

تعرب أتعاب محافظ الحسابات على أنها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات المؤسسة، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين محافظ الحسابات وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين.⁽²⁾

وعند تحديد أتعاب محافظ الحسابات يجب مراعاة النقاط التالية:

✚ الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011، العدد7، المواد 3-15 ص24.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص84

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

✚ عدد المساعدين الذين سيقومون بعملية المراجعة.

✚ حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة.

✚ عدد التقارير المطلوبة للتعديل.

✚ طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.⁽¹⁾

ومنه يتم حساب أتعاب محافظ الحسابات وفق سلم الأتعاب التالي:⁽²⁾

جدول رقم (1-1): سلم أتعاب محافظي الحسابات

المبلغ الجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم) وعائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	لأتعاب حسب كلم/دج(*)
أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
100 إلى أقل من 200 دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
200 إلى أقل من 400 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
400 إلى أقل من 800 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
800 إلى أقل من 1600 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
1600 إلى أقل من 3200 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
3200 إلى أقل من 6400 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
6400 إلى أقل من 12800 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
12800 إلى أقل من 26500 دج	من 200 إلى أقل من 400	من 200 إلى أقل من 400
من 25600 مليون دج يضاف إليه 2400 ساعة 2 % أي 48 ساعة لكل حصة إضافية ب 5000 مليون دج حتى الأقصى 4500 ساعة	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250 ساعة

يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج

المصدر: وزارة المالية المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية

المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، الجزائر، 1989، ص 33

¹ العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة المسيلة، 2014، ص 40.

² وزارة المالية المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، الجزائر، 1989، ص 33.

ويتم فتح الأتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 8 من قرار 7 نوفمبر 1994 عن مهامه العادية

وبناء على تقديم بيانات الاتعاب كما يلي:

☒ 30 % عند بداية العمل.

☒ 20 % بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة؛

☒ 20 % بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

رابعا - حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء مهامه بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ المراجعة من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى وسنعرض هذه العناصر بإنجاز في ما يلي:

✓ حقوق محافظ الحسابات

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل لدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمنشأة، وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك، ويمكن ذكر أهم الحقوق مدقق حسابات على النحو التالي: ⁽¹⁾

✚ حق الاطلاع والتقصي عن البيانات والايضاحات

حسب نصوص المواد من القانون 10-01 (من المادة 31 إلى المادة 36) على التوالي:

- 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 والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

¹ المجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، سنة 2010م، رجع سابق، ص 36

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

- 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 ستة اشهر 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 احكام القانون التجاري.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

+ حق طلب البيانات والإيضاحات

- + يحق لمدقق الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته الشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

في حالة رفض إدارة المنشأة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمدقق الحسابات فانه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

+ حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين

- من حق مدقق الحسابات الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

+ حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين

- يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف مجلس الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة وذلك كونه وكيل على المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطته علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

✚ حق مناقشة اقتراح عزله

يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المنشأة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين، يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلاً تعسفياً أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.

✚ حق احتجاجه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه

يحق لمدقق الحسابات قانوناً أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

✚ تحديد وقت الجرد

يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية الواقع المنشأة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه ألا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.⁽¹⁾

✓ واجبات محافظ الحسابات

تتلخص واجبات محافظ الحسابات فيما يلي:⁽²⁾

- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة
- التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة المحاسبية
- أن يقدم الاقتراحات التي تعن له والتي يراها صالحة لحسن سير الشركة
- يعتبر محافظ الحسابات قد قام بواجبه إذا أحسن اختيار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة ووفقاً لبرنامج المراجعة المعدة

¹ غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 90-92.

² عبد الفتاح مجد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علمياً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر، 1993، ص 83-86.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

- تصور الميزانية ملخصاً حيويًا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وحساب الأرباح والخسائر في تاريخ معين وواجب محافظ الحسابات هو التحقق من سلامة هذا التصوير
- على محافظ الحسابات أن يتحقق من أن المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة
- على المدقق أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع المراقبة
- على المدقق أو من ينايه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العامة العمومية ويتأكد من صحة الإجراءات التي أتبعته في الاجتماع ويدلى برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب الشركة وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو في إعادتها إلى المجلس الإدارة.
- أن يتلو محافظ الحسابات تقريره على الجمعيات العمومية.

خامساً: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

✓ مهام محافظ الحسابات :

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي: (4)

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المواد 23، 24، 25، ص 7.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلاع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار واستغلال المؤسسة أو الهيئة.
- المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة، من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. (1)

✓ مسؤوليات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي: المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية، وسنوجزهم في هذا الفرع كما يلي: (2)

❖ **المسؤولية التأديبية:** حسب المادة 63 من القانون 10-01 فإنه: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ لحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

✓ الإنذار والتوبيخ.

✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.

✓ الشطب من الجدول.

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

❖ المسؤولية المدنية:

تعرف المسؤولية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالالتزام عقد ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص7

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص8.

وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

- ✗ خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- ✗ ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- ✗ رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

❖ المسؤولية الجنائية:

- قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفة بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.⁽²⁾
- ✗ تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛
 - ✗ عدم احترام سر المهنة.

المطلب الثاني: الأدبيات النظرية للرقابة الداخلية

أولاً: تعريف وأنواع نظام الرقابة الداخلية

✚ تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعدد التعارف المتعلقة بالرقابة الداخلية سنذكر بعضها.

- 1- عرفها مجلس خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين كما يلي: "الرقابة الداخلية هي المعلومات، ومن جهة ثانية إلى تنفيذ تعليمات الدارة وتشجيع تحسين المهارات."⁽³⁾
- 2- عرفت لجنة المراجعة commette of auditing procedure المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "المراقبة الداخلية تشمل مخططات التنظيم و الأساليب والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية، وذلك لرفع مردودية العمليات وكذا تطبيق السياسات المحددة من الإدارة."

¹ محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2003، ص57-58.

² علي السيد قاسم، مراقبة الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص288.

³ قارة سهام، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، فرع المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محمد أولحاج البويرة، 2017/2018، ص3

كما تعرفها نشرة معايير المراجعة رقم (1) بأنها "خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، تنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية".⁽¹⁾

أنواع نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية:

- 1- الرقابة الإدارية: تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية.⁽²⁾
- 2- الرقابة المحاسبية: تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.⁽³⁾

ثانياً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمس مكونات وهي:⁽⁴⁾

البيئة الرقابية:

- تعتبر البيئة الرقابية ايجابية أساساً لكل المعايير. حيث أنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:
- نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.

¹ د مقدم خالد وآخرون، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة الثالثة محاسبة ومراجعة لسنة الأولى، ماجستير دراسات محاسبية و جباتيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015/2016، ص14

² مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 23/22 أبريل 2003، ص 8

³ سعود صديقي، مرجع سابق، ص 83

⁴ عطاء الله، احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، عمان، جزء1، دار الراجية، 2009، ص 31-32

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

- التزام بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطور تطبيق أنظمة رقابة الداخلية فاعلة.
- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبة والإدارة الأفراد وغيرها.
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة.

✚ تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمترابطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء الطويل الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإن من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

✚ النشاطات الرقابية:

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بالتوجهات الإدارة، ويجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة وكفاءة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة، إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بالإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية: المصادقية، والتأكيدات، ومراجعة الأداء، والحفاظ على إجراءات الأمن، والحفاظ على سجلات بشكل عام.

✚ المعلومات والاتصالات:

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة و إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى ،وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها ،عليها أن تقوم بالاتصالات ملائمة يمكن الثقة بها في الوقت المناسب فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية، أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى القيام بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجهات أخرى خارجية قد يكون لها اثر في تحقيق الشركة أهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفاعلة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن و اتصال مهم و موثوق به و مستمر لهذه المعلومات.⁽¹⁾

✚ مراقبة ومتابعة النظام:

وتتضمن مبدئين أساسيين هما اختيار و تطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة والمنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، وتقييم العيوب و القصور وإيصالها إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية بما إن في ذلك الإدارة العليا و مجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسباً، ويجب إن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان إن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع، وعلى الإداريين إن :

- يقيم بشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك التصور والتوصيات التي قدمها المدققون و غيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة.
- يجددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات التدقيق وأعمال المراجعة الأخرى.

ثالثاً: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

1- مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، وتنقسم هذه المقومات إلى مقومات إدارية ومحاسبية:

✚ المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

ويتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على²

❖ **الدليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي من ناحية ثانية، والأهداف التي تسعى إلى

¹ مريم عبد القوي، المرجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015/2014، ص49.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص64.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تحقيقها من ناحية أخرى حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابا رئيسية وأخرى فرعية ولا بد من مراعاة الآتي عند إعداد الدليل الحسابي:

_ أن يعكس الدليل الحسابي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي

_ لا بد من توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ.

❖ **الدورة المستندية:** تتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية، فعند تصميم المستندات لا بد من مراعاة النواحي الشكلية والقانونية، فلا تتم عملية الرقابة دون توفر دورة مستندية.

❖ **المجموعة الدفترية:** حسب طبيعة المؤسسة تؤسس مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية، وخاصة دفتر اليومية العام وما يرتبط به من يوميات مساعدة.

❖ **الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:** فالوسائل التي تستخدمها المؤسسة تعتبر من أهم العناصر لنجاح الأعمال.

❖ **الجرد الفعلي للأصول:** لا بد على المؤسسة من جرد موجودتها المادية من أجل السماح لعملية الرقابة الداخلية لمقارنة بين ما هو موجود فعلا بما هو موجود في السجلات المحاسبية؛

❖ **الموازنات التخطيطية:** الدور الرقابي في الموازنات التقديرية يتمثل في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تقاؤها، فالموازنات التخطيطية تعتبر جزء من الرقابة الداخلية.

📌 المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

وتتضمن المقومات الادارية لنظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

أ- **الهيكل التنظيمي:** يعتبر الهيكل التنظيمي أساس الرقابة، ذلك لأن التنظيم الجيد يحدد المسؤوليات المختلفة بدقة، ويفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسؤولية، ويتم الحساب على أساس هذه المسؤولية وكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة، كلما كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة الداخلية، ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي بالضرورة على طبيعة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المشروع وحجمه وعدد القطاعات الرئيسية، وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة يعهد بها إلى إدارات أو أقسام يكون هناك مسؤول عن كل منها¹ وهذا الهيكل يراعي فيه العناصر التالية⁽²⁾:

- ب- نظام المعلومات المحاسبية:** لفهم نظام المعلومات المحاسبية يجب أن يحصل محافظ الحسابات على المعلومات بشأن:⁽³⁾
- مجموعة العمليات الرئيسية.
 - بدأ وتنفيذ هذه العمليات.
 - الدفاتر والمستندات الواقعة.
 - إعداد التقارير المالية والمحاسبية.

ولتوفر نظام المعلومات المحاسبية ملائمة ومتكاملة في المؤسسة من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح وفعالية الرقابة الداخلية فيها باعتبار أن هذا النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة، كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية ومنها ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية أو الخارجية، ولتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم هذا النظام بما يلي⁽⁴⁾:

- أن يقوم نظام المعلومات المحاسبية على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم الجمود لتحكم عملية التوجيه المحاسبي.
- يتضمن نظام المعلومات المحاسبية طرق وأساليب وإجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات المحاسبية. والتأكد من دقتها وسلامتها.
- شمول نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة مستندية (داخلية، خارجية) محددة للدورات المستندية لكل عملية من عمليات المؤسسة.
- قيد العمليات المحاسبية أولاً بأول، ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة وطبيعة أعمالها.

¹ أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب، الإسكندرية، مصر، 1992، ص 170.

² التهامي طواهر مجّد، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 98.

³ محمود السيد الناغي، المعايير الدولية المراجعة تحليل و اطار للتطبيق، دار النشر، المنصورة، تلمسان، 2000، ص 49.

⁴ كمال مجّد سعيد كامل النونو، مرجع سابق، ص 48-74.

- إتباع مبدأ تقسيم العمل، وحتى يتاح للفرد تدقيق عمل من يسبقه للقضاء على احتمالات الخطأ والغش. وسرعة كشفها حال وقوعها

- يجب أن يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية

- يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية مفيدا وخالي من التعقيدات، مع عدم الإخلال بالوظائف الرئيسية للنظام.

- ينبغي أن يتمشى نظام المعلومات المحاسبية مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لسهولة إجراء وتطبيق محاسبة المسؤولية.

❖ أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعى في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج، واشتمال الدليل على حسابات المراقبة، ويتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية⁽¹⁾.

ج - إجراءات تفصيلية: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، وفي هذا الإطار ينبغي على الدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه⁽²⁾.

د- اختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في انجاح وتحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام الرقابة الداخلية الفعال.

هـ- رقابة الأداء: إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فاعلية الرقابة الداخلية وعلى كفاية العمليات الناشئة عن هذا الأداء، ويجب أن تمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، ويجب أن تمدنا مستويات الأداء

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، الأردن، 1998، ص51.

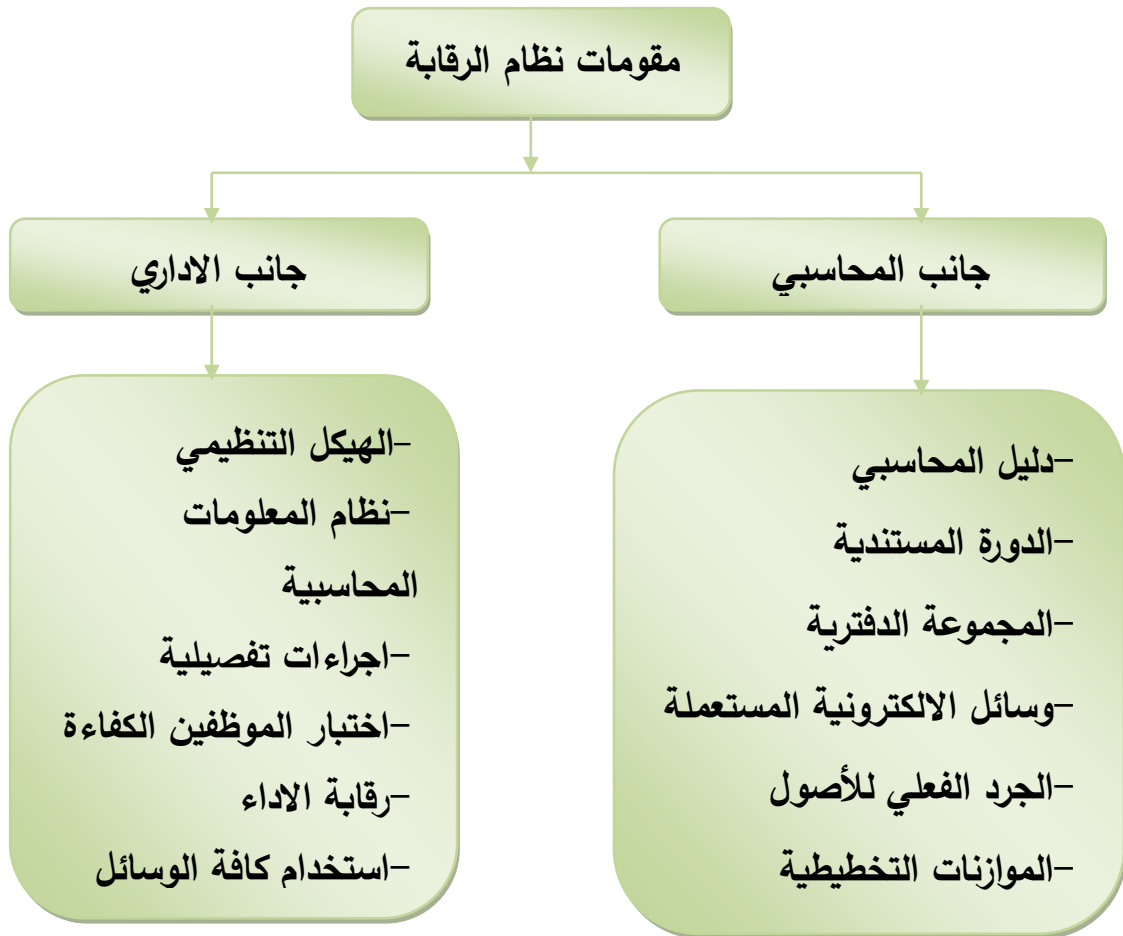
² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، ص85.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل، ويتم ذلك عموماً بتقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث لا يتم الشخص الواحد العملية كلها من بدايتها إلى نهايتها، وهذا يمكننا من دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة⁽¹⁾

و- استخدام كافة الوسائل الآلية: يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظ على أصول المشروع وموجوداته من أي تلاعب أو اختلاس.⁽²⁾

الشكل رقم (01-02): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: هادي التميمي مرجع سبق ذكره، ص 80

رابعاً: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية والمحاسبية والإجراءات العامة.¹

¹ عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، بيروت، لبنان، 1985، ص 267.

² خالد امين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص 166.

1- الإجراءات الإدارية

- ✓ تحديد الاختصاصات وتقسيم العمل قصد تجنب التداخل بين المسؤوليات مما يقلل من احتمال وقوع حالات الغش والأخطاء.
- ✓ توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.
- ✓ توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال.
- ✓ تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف.
- ✓ تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد بنفس المكتب.
- ✓ اعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- ✓ إجراء حركة بين تنقلات الموظفين من حين إلى آخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- ✓ ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك ليجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2- إجراءات المحاسبية

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرض الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومراقفته بالوثائق المؤدية الأخرى.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط المحاسبي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الإنجاز.
- استخدام وسائل التوازن الحساب الدوري مثل موازين المراجعة العامة.

¹ التهامي طواهر مُجَد، صديقي مسعود، مرج سابق، ص45.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية في دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

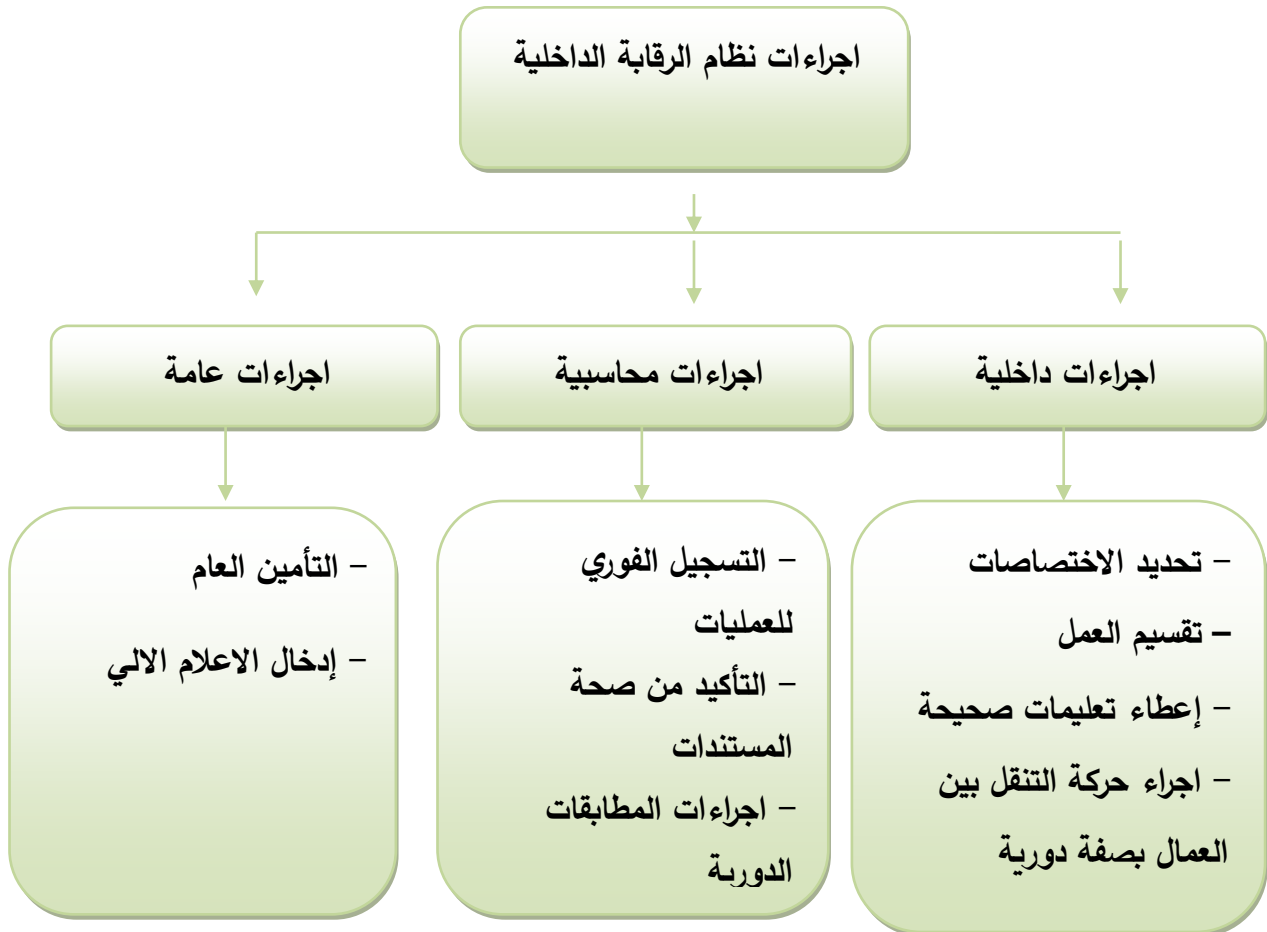
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك (دراسة حالات التقارب البنكي).
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- الإجراءات العامة

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- ❖ التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس.
 - ❖ وضع نظام سليم لمراقبة البريد الصادر والوارد.
 - ❖ تطبيق الاعلام الآلي على النظام المحاسبي قصد الحصول على معلومات سريعة و دقيقة.
- والشكل التالي يوضح إجراءات الرقابة الداخلية:

الشكل رقم(02-02) اجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، ص45

خامسا- دور نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء

- دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب: توجد مواقف أو خصائص عامة والتي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة وأن الاحتمال الأكبر يسود فيها، حيث تتصف هذه المواقف بالعمومية نذكر من بينها ما يلي: (1)

أ) مواقف مرتبطة بالعمالة: من بينها:

❖ المديونية.

❖ تعرض العمال للأمراض الخطيرة.

❖ ضعف أخلاقيات العمال.

ب) مواقف مرتبطة بالمؤسسة: من بينها:

❖ صعوبات اقتصادية.

❖ الاقتراض بمعدلات عالية.

❖ معدل نمو عال.

❖ تزايد المنافسة.

❖ نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

ج) مخاطر رقابية: من بينها (2):

❖ عملية الاشراف تتصف بالضعف.

❖ عدم التحديد الواضح والدقيق للمسؤولية.

❖ عدم وجود نظام التناوب بين العمال سواء في أوقات العمل أو في فترات التكوين.

¹ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة مسيلة، 1998، ص123، 125.

² يوسف مجد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن. 2000، ص169.

- دور نظام الرقابة الداخلية في خلق الأخطاء: أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة الداخلية ووجود الأخطاء و تتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافه أم لا ؟ وهل يتم توقيعه بسهولة ؟ وهذا الدور يعتبر فعالا في التحري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب.

دور نظام الرقابة الداخلية في معالجة ثغرات تطبيق الأمانة:

معظم هذه الأسباب تواجه محافظ الحسابات عندما يكون بصدد تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أنه حتى في ظل عدم وجود نقاط ضعف هامة في نظام الرقابة الداخلية فليس هناك شيء اسمه نظام كامل، حيث يمكن تجاوز نقاط معينة في تنفيذها لما وجد العنصر الشخص ي في عملية التطبيق وعادة ما يكون تدقيق الأخطاء استكشافية.

حيث يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

❖ فحص الأدلة الخاصة بأوجه التلاعب.

❖ تحديد التفاصيل الخاصة بالاختلاس.

❖ وصف الخسارة ونطاق المشكلة، الوقت، الأسلوب، و مرتكب الجريمة.

مسؤولية محافظ الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية

لقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رأيه في هذا المجال على النحو التالي:⁽¹⁾

1- الرقابة الإدارية:

لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة. وكذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيرا مباشرا على برنامج التدقيق الذي يضعه المحافظ للسير على هده، ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمحافظ في ظروف معينة، أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي يجب عندها دراسة تلك الأنظمة والوسائل وتقييمها.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 1999-2000، ص 173-174.

2- الرقابة المحاسبية:

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل محافظ الحسابات، والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي، فالرقابة المحاسبية بوسائلها ومقاييسها المتعددة، تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية والقوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها، ولأشك أن دقة هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيراً مباشراً وواضحاً على درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتي تعتبر هدفاً أساسياً ترمي إلى تحقيقه من وراء التدقيق الخارجي. وكذلك فإن الأهداف الموجودة سيؤدي بالتبعية إلى إن يزيد المحافظ من كمية الاختبارات وإن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات.

3- الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن محافظ الحسابات مسؤولاً عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي⁽¹⁾.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية (دراسات سابقة)

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

¹ دحمان عبد الرحمان، ريجان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى، مذكرة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين الدفلى، 2016-2017، ص 25-24.

المطلب الاول: الدراسات السابقة العربية

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

أولاً: الدراسة المتعلقة بمحافظ الحسابات

أ) دراسة (عمر ديلمي، 2017) بعنوان " نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية": هدفت هذه الدراسة إلى قراءة ما تعانيه مهنة المراجعة المالية في الجزائر حالياً من بعض المشاكل، من بينها ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات موضوع المراجعة ونقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في معالجة العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، كما تحتوي المهنة على بعض النقائص تتمثل في ضعف دور المنظمات المهنية في تنظيم المهنة بشكل جيد، بالإضافة إلى حاجة المهنة من طرف المراجعين، كما تقتصر المهنة إلى هيئة مستقلة تقوم بتطويرها وتحسينها إلى إطار متكامل لمعايير المراجعة يمكن الاسترشاد والالتزام باستمرار، بالإضافة إلى الاستخدام غير الكفء للأساليب الكمية العلمية كالمعاينة والإجراءات التحليلية وبحوث العمليات من طرف المراجعين لاسيما خلال العمل الميداني. وقد توصل الباحث إلى: يتم تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين عن طريق اعتماد تدريس المناهج الدولية في معاهد تكوين الدولية، وكذلك تحسين مستوى التأهيل العملي عن طريق تجسيد وتفعيل سياسة التريصات للمراجعين بالخارج وإعادة النظر في كيفية منح التراخيص وتنظيم المكاتب، بالإضافة إلى ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

ب) دراسة (شريقي عمر)، مسؤولية محافظ لحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 01 العدد 12 لسنة 2012. هدفت الدراسة إلى معرفة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسته لمهامه، ومقارنة ذلك مع ما هو موجود لدى الدولتين تونس والمملكة المغربية وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:

◀ مهنة محافظة الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظراً للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة

على القوائم المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات.

◀ جعل المشرع الجزائري محافظ الحسابات يواجه ثلاثة أنواع من المسؤوليات بمناسبة ممارسة مهنته مثل نظرائه في تونس والمملكة المغربية، وهي مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية

ثانيا: الدراسات السابقة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية

(أ) ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية) دراسة ميدانية بمركب الملح لوطاية بسكرة، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.:

هدفت الدراسة إلى إبراز طبيعة الرقابة الداخلية والأساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة، حيث تكمن أهمية الموضوع في التوصل إلى مدى تشخيص نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وأيضا في كونه يسلط الضوء على العلاقة التي تجمع بين الرقابة الداخلية ومدى تقييم فعاليتها في المؤسسة . خلصت الدراسة بأن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية يكمن في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة.

(ب) أم كلثوم رزقه 2017 دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية من حيث مساهمته في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، ومن أجل ذلك حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية الرئيسية التالية : ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ؟ وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام أداة القابلة الشخصية والملاحظة بإضافة إلى لوحة القيادة وذلك عن طريق دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، SNVI ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو:

أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يتكون من خمس مكونات مترابطة مثلما حددها المعيار الدولي الصادر عن لجنة المنظمات الراعية COSO وكلما زادت فعالية هذه المكونات وتكاملت فيما بينها بشكل صحيح كلما ساهم ذلك في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وفي خدمة إدارة المخاطر من خلال الكشف والتقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسات الاقتصادية.

ج) دراسة جمال الدين بوسعيدو 2014: "محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية"

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

- ◀ لا تولي المؤسسات الجزائرية أهمية كبيرة للرقابة الداخلية، ويتجلى ذلك من خلال عدم اتباعها لإطار رقابة داخلية معروف، وكذلك عدم وجود دليل إجراءات بصفة دائمة في هذه المؤسسات.
- ◀ أكد معظم أفراد العينة أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم في خمسة مراحل، وباستعمال عدة وسائل أهمها المقابلة الشخصية مع العمال، الفحوصات والملاحظات الميدانية، الاستثمارات بأسئلة مفتوحة وخرائط التدفق وبدرجة أقل الاستثمارات المغلقة، وينتهي التقييم بإعداد تقرير خاص يوجه في معظم الحالات إلى مجلس الإدارة.
- ◀ يتم التركيز غالبا عند تقييم نظام الرقابة الداخلية على تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي فقط.

◀ تتمثل أهمية القيام بالتقييم في تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وعلى رأسها مخاطر الرقابة إضافة إلى تحديد نطاق عملية المراجعة وحجم عينة الاختبارات.

المطلب الثاني: دراسات سابقة الأجنبية

- kenny and k, chan,2000 "Auditing standards in china comparative analysis with relevant international standards and Guidelines "

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

◀ التزايد المتسارع في عدد من المشروعات الخاصة وزيادة حجم الاستثمارات الخارجية في الصين مما يتطلب نوع من التطوير والتحديث للنظام المالي لغرض الإصلاح الاقتصادي ومواكبة كل المتطلبات.

◀ التطور في سوق الأسهم المالية وتأثيره لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة تطوير بيئة مهنة المراجعة

◀ إن عملية الإصلاح الاقتصادي والتطوير لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة خلق نوع من التماثل أو التوافق مع متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

"Auditing framework in the peoples: (Gin chong, 2000) republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons"

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

◀ إحداث نوع من التوافق والانسجام للممارسات المهنية في جميع أنحاء الجمهورية وتقليل الاتهامات ودرجات التباين والاختلاف في الأداء المهني للمراجعين

◀ تقليل عدد الشكاوي والتداعيات المتعلقة بالتضارب والتعارض في الممارسات المهنية وعدم وجود الترابط المنطقي بين هذه الممارسات

◀ تحديد وتوضيح مستويات المهام المختلفة والمرتبطة بالممارسات المهنية لمكاتب المراجعة والمحاسبة المتخصصة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

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

أولاً: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

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

◀ دراسة محافظ الحسابات من الجانب القانوني والتاريخي.

◀ ركزت معظم الدراسات ان لمحافظ الحسابات دورا فعال ومهم في ضمان استمرارية نشاط المؤسسة.

◀ دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

أما الدراسة الحالية والتي اتسمت دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مكتب محاسب معتمد تميزت بدراسة جانب آخر والذي تمثل في دور محافظ الحسابات في نظام الرقابة الداخلية من خلال نظام الرقابة الداخلية.

كما تم تحصيل العديد من المعلومات من الدراسات السابقة في المجالات التالية:

1- تم الاعتماد عليها من خلال اتباع خطوات المنهجية المطبقة في المذكرة.

2- تم الاستفادة منها لتكوين الجانب النظري.

3- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والانطلاق في الدراسة الحالية.

ثانيا: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

1- من حيث المكان والزمان:

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد في (ولاية الوادي في مكاتب محافظي حسابات بالسنة 2022، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية و أجنبية من سنة 2000 إلى 2014.

2- من حيث عدد العينة:

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

ولجأ الباحث إلى استبانة موزعة لعينة من محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين في (الوادي)

3- من حيث المتغيرات:

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

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق اتضح أن مهنة محافظ الحسابات تسعى للتحقق والتأكد من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

وكل هذا يكون من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة التي يراقبها وذو خبرة وكفاءة مهنية، وأن يحترم أثناء تأدية مهامه المحاسبية المتعارف عليها، وحتى يكون نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالاً يجب أن يعمل على حماية أصولها وأموالها، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال تركيز محافظ الحسابات عليها، ويجب أن يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، للوصول إلى تقرير نهائي حول الوضعية المالية للمؤسسة، ومحاولة إظهار نقاط القوة والضعف في هذا النظام، والقيام بالإجراءات التصحيحية له.

الفصل الثاني

تمهيد:

سنحاول في هذا الفصل إثراء ما جاء في القسم النظري وإعطاء تفاصيل أكثر وشرح دقيق حول دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية لدى مكاتب محافضي الحسابات بولاية "الوادي" سنقوم في هذا الفصل بدراسة حالة بهدف معرفة واقع الرقابة محافظ الحسابات محل الدراسة، ودوره في تقييم الرقابة الداخلية، حيث نعتد في هذا الفصل على المعطيات الإحصائية وتقريرها كمياً وكيفياً وذلك بالاستعانة ببرنامج EXCEL وبرنامج الحزم الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS22 لتعزيز النتائج ومعرفتها بدقة.

يتضمن هذه الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول: طريقة وإجراءات الدراسة.
- المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: طريقة وإجراءات الدراسة

يتوقف نجاح وانجاز الدراسة الميدانية على تحديد طريقة جمع البيانات المتعلقة بموضوع البحث، إضافة إلى تحديد مختلف الأدوات الإحصائية المستخدمة لتحليل هذه البيانات. وذلك من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، الذي يستخدم في المتابعة الدقيقة للظاهرة بطريقة كمية أو نوعية لفترة زمنية أو عدد من الفترات من أجل التعرف على الظاهرة من حيث المحتوى، والوصول إلى نتائج وتعليمات تساعد في فهم الواقع وتحسينه، وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية لدى مكاتب محافظي الحسابات "الوادي"

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يعتمد تحديد طريقة الدراسة على جمع البيانات وعلى معرفة مجتمع الدراسة ومتغيراتها، وكيفية قياسها والتأكد من صدق وثبات أداة البحث.

أولاً: مجتمع الدراسة والعينة

سوف نتطرق لمجتمع الدراسة ثم للعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة عينة من محافظي الحسابات ولاية الوادي عرفت الجزائر بعد مرحلة السبعينات تحولات هامة على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي (برامج التعديل الهيكلي، المرحلة الانتقالية لاقتصاد السوق، تطور شكل المجتمع ...) وهو ما أبرز فئات أخرى من المقاولين نتجت عن تغير خصائص فئات السبعينات (مستوى التعليم، الخبرة، التقنية، التكوين) وبهذا شهدت فترة التسعينات وجود حركة هامة لإنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة خاصة مع قانون المالية والقرض والإيجابيات والضمانات الجديدة المقدمة من طرف الدولة، ونزع الحواجز المؤسسية والبيروقراطية في ظل القانون الجديد للاستثمارات لأكتوبر 1993. وقد كشفت أبحاث فترة التسعينات عن وجود ثلاثة أنواع للمحاسبين. في الفترة الأخيرة ظهرت بقوة مجموعة من المحاسبين من خريجي الجامعات ومعاهد، وقد كان تنامي هذا النوع من المحاسبين في إطار سياسة الدولة.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

وتتميز هذه الفئة من المحاسبين بحدائثة السن، واعتماد المحاسبة كسبيل للكشف الأخطاء والغش والتزوير وبناء المستقبل وعلى هذا الأساس يتشاركون طموحات واعدة ويملكون قدرات إبداعية واعدة خاصة في ظل حرية العمل، انفرادية القرار والملكية الخاصة التي توفرها لهم المقاولات الصغيرة. تزايدت المحاسبين بشكل ملفت حيث وصل عددها في سنة 2000 إلى 1895 مكتب ليرتفع إلى أكثر من مئتين ألف مكتب في 2020.

وتختلف كثافة المكاتب في الجزائر من قطاع إلى آخر، حيث تتكثف بشكل كبير جدا في القطاع الخاص بنسبة 98% وتتوزع هذه المكاتب توزيعا جغرافيا غير متساوي عبر ولايات الوطن.

2- عينة الدراسة

اختيرت عينة عشوائية بسيطة عددها (38) من محافظي الحسابات بولاية "الوادي".

الجدول رقم (2-1): تحديد العينة المستهدفة

عدد الاستثمارات القابلة للتحليل		عدد الاستثمارات الملغاة		عدد الاستثمارات المسترجعة		عدد الاستثمارات الموزعة
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	التكرار
%100	38	%0	0	%100	38	38

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على معطيات الاستبيان

ثانيا: تحديد متغيرات الدراسة وكيفية قياسها

تمثلت متغيرات الدراسة في المتغير المستقل والمتغير التابع.

- **المتغير المستقل:** وهو المتغير الذي نكون أحرارا في التعبير عنه بأي قيمة ضمن معادلة معينة، والذي تتحدد على أساسه القيمة التي يتخذها متغير آخر يسمى المتغير التابع⁽¹⁾. ويتمثل في دراستنا هذه في "دور محافظ الحسابات".

¹ - عبد العزيز فهمي هيكل، موسوعة المصطلحات الاقتصادية الإحصائية، دار النهضة العربية للنشر، بيروت- لبنان، 1985، ص 410.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

- المتغير التابع: هو المتغير الذي تتحدد قيمته تبعاً للقيم التي تتخذها متغيرات أخرى تسمى بالمتغيرات المستقلة⁽¹⁾. ويتمثل في دراستنا هذه في الرقابة الداخلية ويتكون من الأبعاد التالية: (بيئة الرقابة، مقومات نظام الرقابة، تقييم مخاطر الرقابة)
- كيفية قياس متغيرات الدراسة:

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): مقياس ليكارت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الاستجابة
1	2	3	4	5	الدرجة
1,79 - 1	2,59 - 1,8	3,39 - 2,6	4,19 - 3,4	5 - 4,20	المجال

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، دار الوفاء، السعودية، ص17

ثالثاً: طريقة جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات اللازمة للبحث على نوعين من المصادر هما:

1- المصادر الأولية

وتتمثل في كل ما يتوفر من كتب متعلقة بالموضوع وكذلك رسائل ماجستير وماستر متعلقة معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

2- المصادر الثانوية

وتتمثل في تصميم استبيان موجه لمجموعة من محاسبين ولاية الوادي. (أنظر الملحق رقم (01)) كأداة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بمجتمع البحث وتطبيقها على عينة ممثلة له.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 123.

والجدول التالي يوضح توزيع عبارات الاستبيان الخاصة بعبارات محافظ الحسابات.
الجدول رقم (2-3): توزيع عبارات الاستبيان الخاصة بحافظ الحسابات

العبارات	محافظ الحسابات
من 01 إلى 20	محافظ الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على الاستبيان

والجدول التالي يوضح توزيع عبارات الاستبيان الخاصة بعبارات الرقابة الداخلية .
الجدول رقم (2-4): توزيع عبارات الاستبيان الخاصة بالرقابة الداخلية

العبارات	الرقابة الداخلية
من 01 إلى 05	البيئة الرقابة
من 06 إلى 11	تقييم المخاطر الرقابية
من 12 إلى 16	مقومات نظام الرقابة

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على بيانات الاستبيان

رابعاً: صدق وثبات أداة الاستبيان

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على نفس العينة وتحت نفس الظروف والشروط.
وقد تم التأكد من ثبات استبانة الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول:

الجدول رقم (2-5): معامل الثبات للاتساق الداخلي للفقرات المتغير المستقل والمتغير التابع

اسم المتغير	معامل ألفا كرونباخ
المتغير المستقل (محافظ الحسابات)	0.937
المتغير التابع (الرقابة الداخلية)	0.823
معامل ألفا كرونباخ الكلي	0.927

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

من أجل التأكد من ثبات واتساق أداة الدراسة تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ Cronbach Alpha بينت نتائج القياس ارتفاع معامل ألفا للاستبانة ككل (0.927) وبالتالي تتمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات عال يتيح لها تحقيق أهداف الدراسة وإمكانية ثبات النتائج التي تسفر عنها.

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة

قصد القيام بالتحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بموضوع البحث استخدمنا أدوات إحصائية وكذلك برامج إحصائية.

أولاً: الإجراءات الإحصائية المستخدمة لقياس وتقييم متغيرات الدراسة

- التكرارات: هي أسلوب من أساليب التويب الذي يعتمد على عدد المرات التي تكرر فيها المفردة⁽¹⁾. وقد استعملت لتحديد عدد الإجابات الخاصة بكل المستجوبين.
- النسبة المئوية: وهو تحويل التكرارات المطلقة إلى تكرارات نسبية، أي يحسب تكرار كل فئة كنسبة مئوية من مجموع التكرارات التي يتضمنها التوزيع التكراري، ويستخدم لمعرفة التوزيع النسبي لأفراد العينة.⁽²⁾

¹ - بوشاشي بوعلام، فوائد الإحصاء، دروس و تمارين، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 10.

² - عبد العزيز فهمي هيكل، مرجع سابق، ص 736.

- المتوسط الحسابي: (Mean) يعتبر المؤشر الأكثر أهمية لقياس المواضع المركزية، ويستخدم بكثرة في مختلف الدراسات والحسابات. (1)
- الانحراف المعياري: (B) مقياس إحصائي لمدى تشتت مجموعة من القيم حول وسطها الحسابي، وهو الجذر التربيعي للتباين. (2)
- الأهمية النسبية (RII): تستخدم لتحديد نسبة الأهمية في إجابات العينة، ويستخدم المؤشر النسبي لتصنيف المعايير وفقا لأهميتها النسبية، كما موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-6): فئات مؤشر الأهمية النسبية

رقم الفئة	الفئة	مستوى الأهمية
1	(0.2 - 0)	ضعيفة جدا
2	(0.4 - 0.2)	ضعيفة
3	(0.6 - 0.41)	متوسطة
4	(0.8 - 0.61)	مرتفعة
5	(1 - 0.81)	مرتفعة جدا

La source :AKadin O.P.2011. Development of a MALTI - Criteria Approach for the Selection of Sustainable Materials for Building Projects PLiD thesis. University of Wolverhampton UK.

- ألفا كرونباخ: يستعمل للتأكد من الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.
- تحليل التباين: هو مقياس مدى تشتت مجموعة من القيم عن وسطها الحسابي وكلما كبر التباين كلما دل ذلك على تشتت أكبر. (3)
- تحليل الانحدار: يستخدم للتنبؤ بقيمة المتغير، يسمى المتغير التابع من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة، ويسمى ثنائي إذا كان هناك متغيرين فقط، الأول متغير مستقل، والثاني متغير تابع.

¹ - أحمد مصطفى الأشقر، مقدمة في الإحصاء مفاهيم و طرائق، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2009، ص 50.

² - عبد العزيز فهمي هيكل، المرجع السابق، ص 798.

³ - عبد العزيز فهمي هيكل، مرجع سابق، ص 08.

ثانيا: البرمجيات الإحصائية المستخدمة

وتتمثل فيما يلي:

• برنامج IBM SPSS Statistique v22: هو برنامج يعد أحد أهم وأشهر حزم البرامج الجاهزة في مجال المعالجة الإحصائية للبيانات. (1)

• برنامج EXCEL: هو أحد مجموعة برامج الأوفيس ووظيفته إنشاء الجداول الالكترونية وإجراء العمليات الحسابية والإحصائية المعقدة بسرعة وكفاءة عالية، وكذلك إضافة المخططات والرسوم البيانية. (2)

المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها

سنقوم من خلال هذا المبحث بعرض نتائج الدراسة في المطلب الأول، ثم تحليلها واختبارها من خلال المطلب الثاني.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

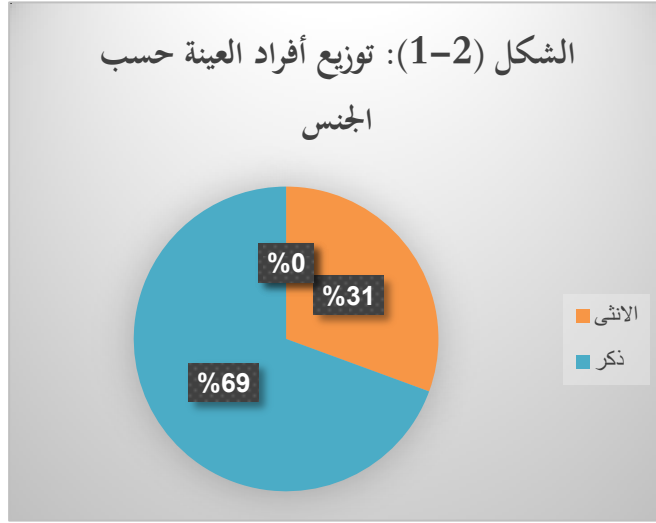
أولاً: المتغيرات الديموغرافية

من أجل تحديد عينة الدراسة قمنا بتمثيل القسم الأول الخاص بالبيانات الشخصية والتي تصف عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS22 وبرنامج EXCEL.

¹ - إبراهيم سالم إبراهيم أبو عمرة، استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله، أطروحة ماجستير في الإحصاء، جامعة الأزهر، غزة، ص43.

² - محسن مجم المالكي، تعلم برنامج مايكروسوفت اكسل 2003، دار العلوم للنشر و التوزيع، بيروت، بدون سنة نشر، ص01.

1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس

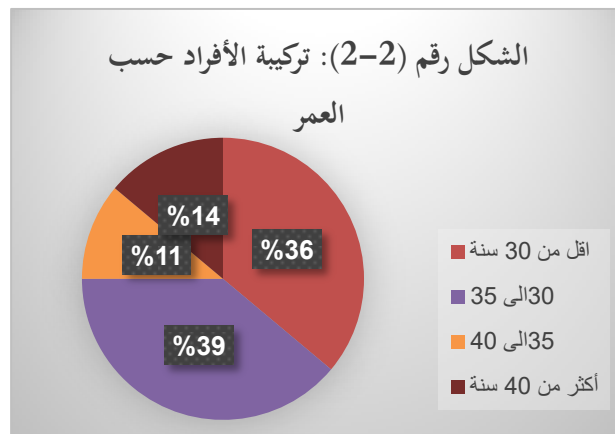


المصدر: إعداد الطالبات بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (XI)

يتبين لنا من الشكل أعلاه أن جنس ذكر التي تمثل فئة أعلى نسبة بـ (69%) من حجم العينة وهذا راجع إلى أن مهنة محاسب مهنة موجهة للذكر أكثر من بسبب المسؤوليات الوظيفية الإضافية التي يكلف بها الذكر أكثر من الأنثى

2- توزيع أفراد العينة حسب العمر

حتى تكون النتائج أكثر وضوحاً قمنا بتمثيلها في الرسم البياني التالي:

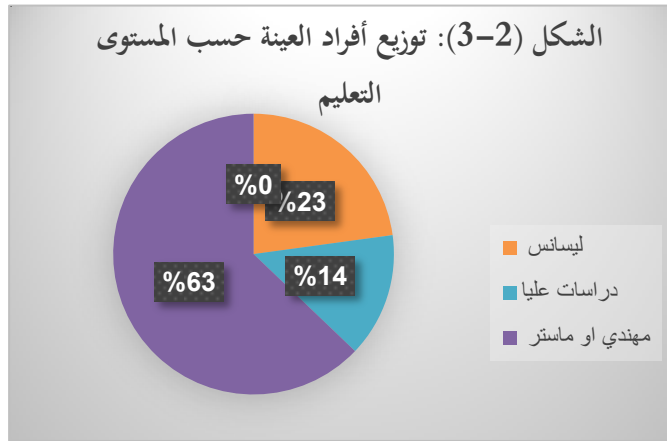


المصدر: إعداد الطالبات بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (XI)

- يتبين لنا من الشكل أعلاه أن الفئة العمرية التي تتراوح بين (30 سنة إلى 35 سنة) التي تمثل فئة الشبابي أعلى نسبة بـ (39%) من حجم العينة وهذا راجع إلى أن المهارات التي تتمتع بها هذه الفئة إلى جانب قدرتها على تحمل الأعباء.

3- توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

قمنا بتمثيل نتائج الدراسة في الرسم البياني التالي:

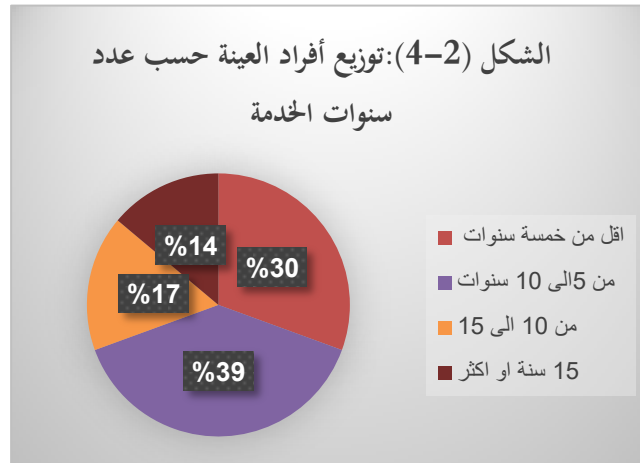


المصدر: إعداد الطالبات بناء على مخرجات (Excel)

من خلال الشكل نلاحظ أن المستوى التعليمي الذي غلب أفراد العينة الإحصائية هو المستوى ماجستير أو مهندس بنسبة 63% ثم يليه ليسانس أو أقل 23%. وهذا يعود لما تتطلبه وظيفة محاسب من خبرات ومهارات تواصلية واجتماعية ومؤهلات تقنية معا.

4- توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة:

من خلال مخرجات (Excel) على ضوء نتائج الاستبانة تحصلنا على النتائج التي سنعرضها في

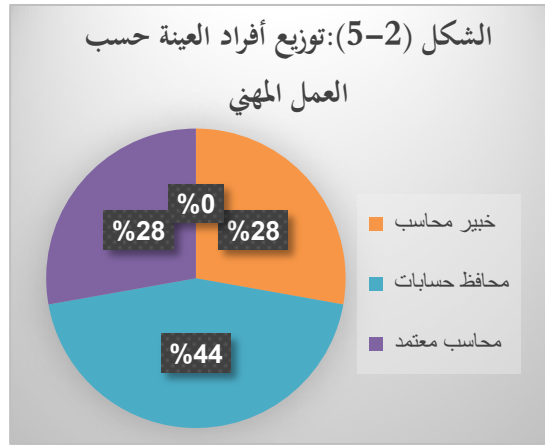


الرسم البياني التالي:

المصدر: إعداد الطالبات بناء على مخرجات (Excel)

نلاحظ أن أغلبية الموظفين تتراوح عدد سنوات الخدمة لديهم من 5 سنوات إلى 10 سنوات بنسبة 39%. تليها نسبة 30% التي تمثل محاسبين الذين تتراوح سنوات الخدمة لديهم أقل من خمسة سنوات، و17% من للمحاسبين تتراوح عدد سنوات الخدمة لديهم من 10 سنوات إلى 15 سنوات. وهذا يدل على أن مهنة محاسب مهنة حديثة العصر .

5- توزيع أفراد العينة حسب العمل المهني:



المصدر: إعداد الطالبات بناء على مخرجات (Excel)

نلاحظ أن أغلبية الموظفين العمل المهني لمحاسبين بولاية الوادي اغلبية تكون في محافظ حسابات بنسبة 44%. تليها نسبة 28% التي تمثل خبير محاسب ومحاسب معتمد. وهذا يدل على أن مهنة محافظ الحسابات هي مكاتب أكثر استهدافا من طرف المؤسسات الاقتصادية.

ثانيا: الاتجاه العام لآراء المستجوبين

1- الآراء الخاصة بمحافظ الحسابات

الجدول رقم(2-7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للآراء الخاصة بمحافظ حسابات

الرقم	العبارات	موافق		م بشدة		محايد		غ م		Mean	β	RII
		%	F	%	F	%	F	%	F			
1	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن الوسائل المتاحة له وليس على النتائج.	21	55	10	26	7	18	0	0	4,08	0,67	0,82
2	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المدنية اتجاه زبائنه في حدود العقد المبرم بينه والجهة الموكلة له عملية المراجعة.	24	63	10	26	2	5	2	5	4,11	0,72	0,82
3	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية عن الأخطاء التي ارتكبها كالتوقيع على بيانات محاسبية كاذبة.	21	55	11	29	2	5	3	7	4	0,95	0,8
4	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية إذا أخل بقواعد السلوك المهني كإفشاء السر.	21	55	8	21	1	3	7	18	3,74	1,08	0,75
5	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن مراجعة الأحداث اللاحقة قبل اعداد	14	37	21	55	3	8	0	0	4,47	0,64	0,89

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

الميزانية															
موافق	0,78	0,86	3,89	0	0	10	4	10	1	21	2	58	22	ربط الحوافز بمدى حرص المراجع الخارجي على تطوير قدراتهم المهنية.	6
موافق بشدة	0,86	0,57	4,32	0	0	0	0	5	2	37	14	58	22	يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية (داخلية وخارجية) منتظمة لتحسين كفاءته المهنية	7
موافق	0,81	1,03	4,05	3	1	8	3	10	4	39	15	39	15	يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية (داخلية وخارجية) منتظمة لتحسين كفاءته المهنية	8
محايد	0,77	0,90	3,87	3	1	5	2	15	6	21	8	55	21	توجد مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة التي يراجعها.	9
محايد	0,84	0,76	4,18	0	0	3	1	13	5	37	14	47	18	حصول المراجع على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعماله على أكمل وجه من خلال التسهيلات الممنوحة له.	10
موافق	0,77	1,12	3,84	3	1	13	5	15	6	34	13	34	13	التركيز على استخدام وسائل تقنية متطورة عند عملية التخطيط لعملية المراجعة.	11
موافق	0,83	0,88	4,16	0	0	8	3	8	3	39	15	45	17	الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.	12
موافق	0,79	0,88	3,97	0	0	8	3	16	6	29	11	47	18	الإشراف على أعضاء فريق العمل من خلال تكوين ملف دائم أو تنقيحه	13
موافق	0,76	1,09	3,79	5	2	8	3	15	6	26	10	45	17	التنوع في استخدام وسائل تقنية حديثة في أعمال المراجعة للاستفادة من المزايا المختلفة	14
موافق	0,81	1,02	4,03	5	2	3	1	10	4	34	13	47	18	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال تقييم	15

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

نظام الرقابة الداخلي																	
16	يلتزم المراجع الخارجي أثناء أداءه لمهامه بالإجراءات والخطوات الصادرة عن معايير المراجعة الدولية.	18	47	14	37	3	8	3	8	0	0	4,13	0,87	0,83	موافق		
17	القدرة المراجع على نيل الثقة وحفظ الاسرار الخاصة بالعميل.	13	34	17	45	1	10	4	10	0	0	4,13	0,99	0,83	موافق		
18	يكون المراجع الخارجي نزيها في جميع علاقاته المهنية.	19	50	7	18	6	16	4	10	5	2	3,66	1,07	0,73	موافق		
19	ممارسة الشك المهني بأن الغش أو الخطأ قد حدث من قيود مفروضة على الشركة، فانه يجب اخذ ذلك بعين الاعتبار في التقرير النهائي.	17	44	11	29	6	15	3	8	3	1	3,89	1,00	0,78	موافق		
20	ممارسة الشك المهني من خلال الشك في تصرفات موظفي المؤسسة المراد مراجعتها.	17	44	11	29	8	8	6	15	3	1	3,82	1,11	0,76	موافق		
محافظ الحسابات														4	0,9	0,8	موافق

المصدر: إعداد الطالبات بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS22).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول السابقة فإن أغلب الاتجاه هو «موافق» أي أننا نسجل مستويات متجانسة، حيث أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي (4.47) بانحراف معياري (0.647) وأهمية نسبية مرتفعة %89 = RII، كانت للعبارة رقم (05) " يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن مراجعة الأحداث اللاحقة قبل اعداد الميزانية." وهذا يدل على أن محافظ الحسابات يقوم بإعداد التقارير ومراقبة ومراجعة جميع الأحداث قبل وبعد الميزانية

ثالثاً: تقييم الرقابة الداخلية من وجهة نظر محافظ الحسابات

1- البيئة الرقابة

الجدول رقم (2-8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للآراء الخاصة ببيئة الرقابة

الرقم	العبارات	موافق		م بشده		محايد		م غ		Mean	β	RII
		%	F	%	F	%	F	%	F			
1	تساهم التقارير الدورية المقدمة للمحافظ الحسابات في نجاح إجراءات الرقابة	42	16	39	15	10	4	8	3	4,13	0,90	0,83
2	تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الادارية المختلفة في تحسين إجراءات الرقابة	39	15	52	20	5	2	3	1	4,42	0,72	0,88
3	تستخدم مؤسسات الاقتصادية التقارير الادارية والمالية المكتوبة كأداة رقابية	34	13	66	25	0	0	0	0	4,66	0,48	0,93
4	تتضمن التقارير الرقابية للمؤسسات الاقتصادية مقارنات دورية بين نتائج الفترات المختلفة	34	13	63	24	3	1	0	0	4,61	0,54	0,92
5	تهتم ادارة مؤسسات الاقتصادية بمعالجة الشكاوي بموضوعية ونزاهة	34	13	60	23	5	2	0	0	4,55	0,60	0,91
	بيئة الرقابة									4,47	0,65	0,89

2- تقييم المخاطر الرقابية

الجدول رقم (2-9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للآراء الخاصة بتقييم المخاطر الرقابية

الرقم	العبارات	موافق		م بشده		محايد		م بشده		Mean	β	II
		%	F	%	F	%	F	%	F			
1	تصنف ادارة المخاطر كافة المخاطر من ناحية مستويات تأثيرها على العمل	34	13	58	22	8	3	0	0	4,5	0,64	0,9
2	تقيم بشكل مستمر من قبل قسم التدقيق الداخلي	55	21	32	12	8	3	3	1	4,11	0,86	0,82
3	تقوم ادارة المخاطر بتحديد اليات لتقييم كافة المخاطر التي من الممكن ان تتعرض لها	42	16	42	16	13	5	0	0	4,21	0,87	0,84
4	تأخذ ادارة المخاطر بنظر الاعتبار مبدا التكلفة والمنفعة عند تقييم المخاطر	39	15	47	18	5	2	5	2	4,24	0,97	0,85
5	يساهم قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة بتحديد مستوى المخاطر المقبول	45	17	39	14	10	4	8	3	4,11	0,89	0,82
6	تصنف ادارة المخاطر كافة المخاطر من ناحية مستويات تأثيرها على العمل	39	15	52	20	5	2	3	1	4,42	0,72	0,88
	تقييم مخاطر الرقابة									4,23	0,85	0,84

3- بعد مقومات نظام الرقابة

الجدول رقم (2-10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب للآراء الخاصة ببعده مقومات نظام الرقابة

الرقم	العبارات	موافق		م بشده		محايد		م بشده		Mean	β	RII
		%	F	%	F	%	F	%	F			
1	تحسين السجلات القانونية وتعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة	42	16	15	39	5	13	2	5	4,16	0,85	0,83
2	موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية	34	13	13	34	7	18	4	10	3,87	1,09	0,77
3	ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات ومنه مصداقية القوائم المالية	37	14	17	45	7	18	0	0	4,26	0,76	0,85
4	تسيير الرواتب والأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها	58	22	13	34	3	8	0	0	4,26	0,60	0,85
5	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى للمؤسسة	47	18	14	37	3	8	1	5	4,11	0,95	0,82
موافق	مقومات نظام الرقابة									4.13	0.85	0.82
موافق	نظام الرقابة الداخلية									4.14	0.88	0.82

المصدر: إعداد الطالبات بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS22).

من خلال النتائج الموضحة في الجداول أعلاه فإننا نسجل مستويات متجانسة في الاتجاه، حيث أن أعلى قيمة للمتوسط الحسابي كانت لمتغير بيئة الرقابة حيث سجل متوسط حسابي (4.47) بانحراف معياري (0.65)، وأهمية نسبية %89، أما العبارة التي سجلت أعلى القيم هي العبارة رقم (03) " تستخدم مؤسسات الاقتصادية التقارير الادارية والمالية المكتوبة كأداة رقابية " بمتوسط حسابي Mean= 4.66، وأهمية نسبية مرتفعة جدا %93 وهذا يدل على أن مهنة محاسب يقوم برفع تقارير إدارية ومالية يترجم فيها ما جاء عن طريق الرقابة التي قام بها .

رابعاً: اختبار ارتباط وعلاقة متغيرات الدراسة

بعد عرض وتحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة التي تضمنها الاستبيان، نقوم باختبار ارتباط وعلاقة متغيرات الدراسة عند مستوى دلالة معنوية (a= 0,05).

1-تحليل التباين

اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS22، كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (2-11): يمثل تحليل التباين

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة الاختبار F فيشر	قيمة الاحتمال Sig
الانحدار	2.136	1	2.136	20.074	b0.000
البواقي	3.830	36	0.106		
المجموع	5.966	37			

المصدر: إعداد الطالبات بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.22).

من خلال الجدول نلاحظ أن Sig=0.000 وهي أصغر من (a≤0.05) ، وبهذا يكون نموذج ملائم لقياس العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

2- معاملات الارتباط:

في هذه الخطوة نستخدم معاملات الارتباط المتعدد والخطي ذلك لوجود المتغيرات التابعة التالية: لنظام الرقابة الداخلية(بيئة الرقابة، مقومات نظام الرقابة، تقييم مخاطر الرقابة) والمتغير المستقل محافظ الحسابات.

الجدول رقم (2-12): معاملات الارتباط بين المتغيرات التابعة ومحافظ لحسابات

محافظ الحسابات		X
القيمة الاحتمالية (Sig)	ارتباط بيرسون	Y
0.001	%53.2	بيئة الرقابة
0.000	%69.4	تقييم مخاطر الرقابة
0.306	%17	مقومات نظام الرقابة

المصدر: إعداد الطالبات بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.22).

من خلال استقراء قيم العلاقات الظاهرة في الجدول أعلاه نلاحظ وجود علاقة طردية بين المتغيرات التابعة والمتغير المستقل "محافظ الحسابات"، وقد بلغت أكبر قيمة ارتباط طردية متوسطة بين محافظ الحسابات وميل تقييم مخاطر الرقابة حيث سجلت (%69.4) عند مستوى (0.000)، وهذا يشير إلى أنه كلما زادت محافظ الحسابات بقيمة واحدة تحسن متغير تقييم مخاطر الرقابة عند محاسب بنسبة (%42.2)، ونفس التعليق بالنسبة للمتغيرات التابعة الأخرى.

الجدول رقم (2-13): الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد	الخطأ المعياري
	R	R ²	المصحح	للتقدير
1	a0.598	0.340	0.326	0.358

المصدر: إعداد الطالبات بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.22).

نلاحظ أن معامل الارتباط ($R = 0.598$) والذي يدل على وجود ارتباط إيجابي أي «علاقة طردية متوسطة» بنسبة (%59.8) بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، كما نلاحظ أن معامل التحديد يساوي (0.326) أي أن المتغير المستقل يؤثر بنسبة (%32.6) في المتغير التابع لدى محافظ الحسابات، والنسبة المتبقية (%67.4) تفسر انه يوجد عوامل أخرى تؤثر أيضا في نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

نقوم باختبار الفرضيات عند مستوى دلالة معنوية ($a = 0,05$).

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية

H0: لا يوجد دور للمحافظ الحسابات على الرقابة الداخلية لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

H1: يوجد دور لمحافظ الحسابات على الرقابة الداخلية لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

في هذه الخطوة نستخدم معامل الخط الانحدار الخطي لاختبار الفرضيات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha = 0.05$). اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS22، حيث كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (2-14): يمثل معاملات خط الانحدار البسيط

قيمة الاحتمال Sig	اختبار قيمة ستودنت T	المعاملات المعيارية		النموذج
		Beta	الخطأ المعياري B	
0.000	7.536		0.346	1 الثابت
0.000	4.480	0.598	0.085	محافظ الحسابات

المصدر: إعداد الطالبات بناء على نتائج الدراسة مخرجات نظام (SPSS22).

من الجدول أعلاه نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للمتغير المستقل (محافظ الحسابات) هي ($\text{Sig}=0.000$) وهي أصغر من ($\alpha \leq 0.05$) أي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة للفرضية الرئيسية الأولى، أي يوجد دور لمحافظ الحسابات على الرقابة الداخلية لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" وهذا ما أكدته الفرضية الرئيسية الأولى.

ثانياً: اختبار الفرضيات الفرعية

في هذه الخطوة نستخدم معامل الخط الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha = 0,05$). اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS22، كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (2-15): معاملات خط الانحدار المتعدد

قيمة الاحتمال Sig	اختبار قيمة ستودنت T	المعاملات المعيارية		النموذج
		Beta	الخطأ المعياري B	
0.000	7.078		0.554	الثابت
0.001	3.773	0.532	0.097	بيئة الرقابة
0.000	5.778	0.694	0.118	تقييم مخاطر الرقابة
0.004	1.037	0.170	0.153	مقومات نظام الرقابة

المصدر: إعداد الطالبات بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.22).

1- تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى):

H0: لا يوجد دور للمحافظ الحسابات على بيئة الرقابة لدى محافظ الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$).

H1: يوجد دور للمحافظ الحسابات على بيئة الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$).

من الجدول أعلاه نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للمتغير التابع (بيئة الرقابة) هي ($\text{Sig}=0.001$) وهي أصغر من ($a \leq 0.05$) أي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أثر للمحافظ الحسابات على بيئة الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" وهذا ما أكدته الفرضية الأولى.

2- تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية):

H0: لا يوجد دور للمحافظ الحسابات على تقييم مخاطر الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$).

H1: يوجد دور للمحافظ الحسابات على تقييم مخاطر الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$).

من الجدول أعلاه نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للمتغير التابع (تقييم مخاطر الرقابة) هي (Sig=0.000) وهي أصغر من ($\alpha \leq 0.05$) أي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر للمحافظ الحسابات على تقييم مخاطر الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" وهذا ما أكدته الفرضية الثانية.

3- تحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

H0: لا يوجد دور لمحافظ الحسابات على مقومات نظام الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

H1: يوجد دور لمحافظ الحسابات على مقومات نظام الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

من الجدول أعلاه نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للمتغير التابع (الرقابة الداخلية) هي (Sig=0.004) وهي أصغر من ($\alpha \leq 0.05$) أي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر لمحافظ الحسابات على مقومات نظام الرقابة لدى محاسبين بولاية "الوادي" وهذا ما تأكده الفرضية الثالثة.

ثانيا: اختبار الفرضيتين الرئيسيتين

سنقوم في هذا الفرع باختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضية الرئيسية الثانية.

1- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى :

في هذه الخطوة نستخدم معامل الخط الانحدار الخطي لاختبار الفرضيات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha = 0,05$). اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS22، كانت النتائج كالتالي:

2- اختبار فرضية (الفروقات):

- لا توجد فروقات تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخدمة، العمل المهني).

- توجد فروقات تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخدمة، العمل المهني).

اختبار الفرضية 1-2:

H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للجنس.

H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للجنس.

الجدول رقم (2-16): اختبار T للعينات المستقلة بالنسبة للجنس

متغيري الدراسة	الجنس	العدد	T	F	Sig
محافظ الحسابات	ذكر	25	-0.989	5.650	0.023
	أنثى	11			
الرقابة الداخلية	ذكر	25	1.270	0.456	0.504
	أنثى	11			

المصدر: إعداد الطالبات بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار Independent-Samples T-Test، نلاحظ من الجدول أعلاه أنها توجد فروق عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمحافظ الحسابات حيث كان مستوى الدلالة المعنوية يساوي ($\text{Sig}=0.023$) أصغر من ($\alpha \leq 0.05$)، أي أن الاختلاف في الجنس يؤثر على محافظ الحسابات، وهذا يرجع إلى الاختلاف في طبيعة ونوع عمل مهنة المحاسبة بسبب المسؤوليات الوظيفية الإضافية التي يكلف بها الذكر أكثر من الأنثى ومنه يراعي المهنة هذه الاختلافات، أما بالنسبة للرقابة الداخلية فنلاحظ عدم وجود فروق عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير الجنس، حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($\alpha > 0.05$) أي أن الاختلاف في الجنس لا يؤثر على الرقابة الداخلية.

اختبار الفرضية 2-2:

H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للعمر.

H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للعمر.

الجدول رقم (2-17): اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا لمتغير العمر

Sig	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	التباين	متغيري الدراسة
0.650	0.436	0.177	3	0.354	بين المجموعات	محافظ الحسابات
		0.406	35	14.212	داخل المجموعات	
			38	14.566	المجموع	
0.123	2.222	0.336	3	0.672	بين المجموعات	الرقابة الداخلية
		0.151	35	5.294	داخل المجموعات	
			38	5.966	المجموع	

المصدر: إعداد الطالبات بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)

لمتغيري الدراسة تعزى لمتغير العمر حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($\alpha > 0.05$) أي أن الاختلاف في الأعمار لا يؤثر على متغيري الدراسة.

اختبار الفرضية 2-3:

H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمستوى التعليمي.

H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى للمستوى التعليمي.

الجدول رقم (2-18): اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي

متغيري الدراسة	التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
المحافظة الحسابات	بين المجموعات	0.125	3	0.063	0.152	0.860
	داخل المجموعات	14.441	35	0.413		
	المجموع	14.566	38			
الرقابة الداخلية	بين المجموعات	0.107	3	0.053	0.318	0.729
	داخل المجموعات	5.860	35	0.167		
	المجموع	5.966	38			

المصدر: إعداد الطالبات بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($a \leq 0.05$)

لمتغيري الدراسة تعزى لمتغير المستوى التعليمي حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($a > 0.05$) أي أن الاختلاف في المستوى التعليمي لا يؤثر على متغيري الدراسة.

اختبار الفرضية 2-5:

H0: لا توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى لعدد سنوات الخدمة.

H1: توجد فروقات عند مستوى دلالة معنوية ($a \leq 0.05$) لمتغيري الدراسة تعزى لعدد سنوات الخدمة.

الجدول رقم (2-19): اختبار التباين الأحادي (Anova) لمتغيرات الدراسة وفقا لمتغير عدد سنوات الخدمة

متغيري الدراسة	التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
محافظ الحسابات	بين المجموعات	0.882	3	0.294	0.730	0.541
	داخل المجموعات	13.684	34	0.402		
	المجموع	14.566	37			
الرقابة الداخلية	بين المجموعات	0.212	3	0.071	0.418	0.471
	داخل المجموعات	5.754	34	0.169		
	المجموع	5.966	37			

المصدر: إعداد الطالبات بناء على نتائج الدراسة ومخرجات نظام (SPSS22)

التعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا توجد فروق عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)

لمتغيري الدراسة تعزى لمتغير عدد سنوات الخدمة حيث كان مستوى الدلالة المعنوية أكبر من ($\alpha > 0.05$) أي أن الاختلاف في عدد سنوات الخدمة لا يؤثر على متغيري الدراسة.

خلاصة الفصل الثاني

جاءت هذه الدراسة لتحديد حول دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية لدى مكاتب محافظي الحسابات بولاية "الوادي" وقد توصلت الدراسة من خلال اختبار الفرضيات إلى عدة استنتاجات نذكر منها أن: كشفت نتائج الدراسة عن وجود دور للمحافظ الحسابات على الرقابة الداخلية وأبعادها: (بيئة الرقابة، مقومات نظام الرقابة، تقييم مخاطر الرقابة) لدى محافظي الحسابات محل الدراسة.

الخاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع البحث، حيث قمنا من خلاله بدراسة حالة، إن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها والتحقق من مصداقية المعلومات في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، ويشترط على محافظ الحسابات أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة وخبرة مهنية.

حيث تعطي المؤسسات أهمية كبيرة في حماية حقوقها وممتلكاتها الخاصة من اجل الحفاظ على بقائها واستمرار نشاطها، ولا يمكن الوصول لهذا الهدف دون وضع نظام رقابة داخلية في المستوى جيد وكفيل بحمايتها من التلاعب و الإهمال، وللحفاظ على سلامتها من الأخطاء والغش والتزوير ، ومن اجل الوصل لهذا المراد لجأت المؤسسات إلى الاعتماد على مهنة محافظ الحسابات وهدفه الأساسي التحقق من صحة ودقة البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة وذلك عن طريق إبداء رأي فني محايد، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا إبراز الجوانب العامة التي تلعب دورا هاما في تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث وجدت أنها جيد ضرورية في المؤسسات ،كون أنها تتحمل كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق أهدافها المنتظرة، فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه الذي جاء بعنوان "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية"، توصلنا إلى جملة من النتائج، مع مجموعة من الاقتراحات.

أولا: نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج خلال قسميها النظري والتطبيقي:

نتائج الدراسة النظرية:

- * محافظ الحسابات شخص مستقل عن المؤسسة يقوم بمراجعة حساباتها على اختلاف أنواعها ليعطي رأيا محايدا من عمل المؤسسة.
- * إن مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية تقوم على أساس منهجية منظمة ومخططة مسبقا من جهات أو شخص مؤهل يكون على دراية بكافة ما يجب القيام وإتباع جميع الخطوات الرئيسية التي لا يجب التخلي عنها من اجل الوصل للهدف المنشود إليه.
- * هناك علاقة وطيدة بين المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.

- * مهمة المدقق الخارجي تعتبر عنصر أساسي ومهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تنفيذه.
- * من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية نتبع الخطوات التالية وصف النظام، اختبارات الفهم، التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، التأكد من تطبيق النظام، التقييم النهائي للنظام.

النتائج الدراسة التطبيقية:

- أي يوجد دور للمحافظ الحسابات على الرقابة الداخلية لدى محافظي الحسابات ولاية الوادي عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$). وهذا ما لم تأكده وهذا ما أكدته الفرضية الرئيسية الأولى.
- يوجد دور لمحافظ الحسابات على بيئة الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$). وهذا ما أكدته الفرضية الفرعية الأولى.
- يوجد دور للمحافظ الحسابات على تقييم مخاطر الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) وهذا ما أكدته الفرضية الفرعية الثانية.
- يوجد دور لمحافظ الحسابات على مقومات نظام الرقابة لدى محافظي الحسابات بولاية "الوادي" عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) وهذا ما لم تأكده الفرضية الفرعية الثالثة.
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لكل من متغير الجنس، المستوى الوظيفي، تعزى للتحفيزات الجبائية عند مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$). وهذا ما لم تأكده الفرضية الرئيسية الثانية.

ثانيا: التوصيات:

- استخدام معياري الكفاءة والفعالية في تقييم فعالية سياسة التحفيزات الجبائية، فمن خلال معيار الكفاءة يتم مقارنة المنافع الناجمة عن التحفيزات الجبائية، ويتم مقارنة المنافع الناجمة عن التحفيزات الجبائية والتضحيات التي تتحملها الخزينة مقابل منح هذه الامتيازات، ومن خلال معيار الفعالية يتم التأكد من مدى تحقيق سياسة التحفيزات الجبائية لأهدافها في زيادة عدد المشاريع الاستثمارية الجديدة وزيادة حجمها والقيمة المضافة لهذه المشاريع
- تدعيم المزيج التمويلي المقترح من طرف الوكالة ببدائل تمويل إسلامية لاستقطاب المستثمرين الذين يفضلون هذا النوع من الاستثمار
- وضع استراتيجية تنموية متكاملة يتم عن طريقها تحديد الأولويات وعقلنة تسيير الموارد المالية .

- التوجه نحو اعتماد نموذج منح التحفيز بالنتائج عن طريق مرافقة وتمويل المؤسسات التي حققت نتائج وساهمت في خلق مناصب شغل.
- تقليص عدد الوكالات وهيئات الدعم والاعتماد أكثر على فكرة الشباك الوحيد لتسريع العملية التنموية والتدعيمية.

ثالثاً: آفاق الدراسة:

- يعتبر موضوع دراستنا من المواضيع الحديثة التي تتطلب البحث أكثر، ومن خلال بحثنا وتحليلنا ظهرت لنا مواضيع أخرى تستحق النظر والبحث، أهمها:
- العمل على استحداث آليات كفيلة لرفع من مستوى عمل محافظ الحسابات.
 - زيادة الاهتمام بمهمة محافظ الحسابات ومنحه الصلاحية الكاملة التي تساعد على القيام بالأعمال الموكلة إليه على أحسن وجه.
 - توظيف محافظين حسابات داخل كل مؤسسة يكون بشكل إجباري.
 - ضرورة وجود نظام رقابة في كل مؤسسة اقتصادية والعمل على تفعيله بشكل صارم.

مراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية

1- الكتب

- ✓ التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- ✓ حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، الرقابة الداخلية وأدلة الإثبات، الدار الجامعية، مصر 2004.
- ✓ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 1999-2000.
- ✓ خلف الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
- ✓ عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماء وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر، 1993.
- ✓ عطاء الله، احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، عمان، جزء 1، دار الراية، 2009.
- ✓ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006 .
- ✓ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- ✓ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.

2- المنكرات والأطروحات الجامعية:

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

- ✓ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة مسيلة، 1998.
- ✓ بونقاب زكية، "أثر المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة رغوة الجنوب-تقرت-" مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2014/2015.
- ✓ جغدم جمال، دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، 2016/2017.
- ✓ جمال الدين بوسعيدو، محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير في دراسات محاسبية، جباييه وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2014/2013.
- ✓ د عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
- ✓ د قاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي للنشر والتوزيع والترجمة، الجزائر، 2016.

3- نصوص قانونية

- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر بتاريخ 11 يوبيو 2010.
- ✓ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007.
- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 4، المادة 22.
- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم، 42 القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يوليو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، المادة 22.
- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 32-11 المؤرخ في 27/01/2011 العدد 7، المواد 3-5.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية

- ✓ 1-Ginchong, "auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons", managerial Finance vol.26, (2000).
- ✓ 2- Kenny Z. lin and hungchan, "auditing standards in china- a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines", the international journal of Accounting, vol.35, No.4(2000)

الملاحق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
شھيد حمه لخضر بالوادي - الوادي-



كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

علوم مالية ومحاسبة

في إطار تحضيرنا لبحث تخصص محاسبة وجباية معمقة تحت عنوان " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة من مكاتب محافظي الحسابات بولاية الوادي)" نرجو من سيادتكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل بوضع ملاحظتكم لنا وأهم الانتقادات عليه وهذا لأخذه بعين الاعتبار، علما أن انتقاداتكم وملاحظتكم تمثل خطوة هامة في إثراء الموضوع، شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا.

إشكالية البحث: ما هو دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة من مكاتب محافظي الحسابات بولاية الوادي)؟

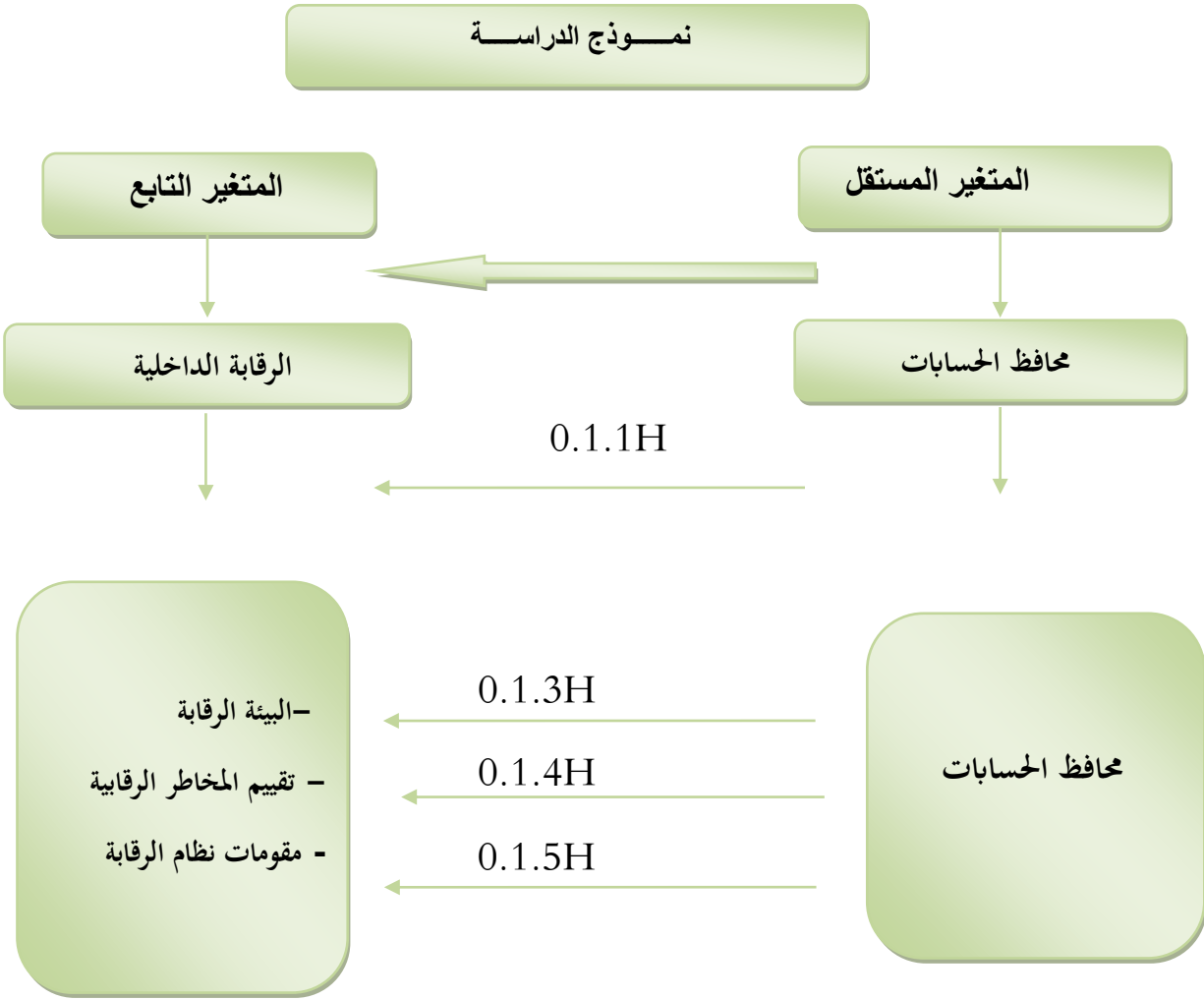
المشرف:

د. ديدة كمال

من إعداد الطالبات:

- ✓ بن زاوي زينب
- ✓ بولعراس عبير
- ✓ تماسيني مباركة
- ✓ فريحي شيبه

السنة الجامعية: 2021/2022



فرضيات البحث:

- ف1: يوجد دور ذو دلالة إحصائية البيئة الرقابة على محافظي الحسابات في ولاية الوادي.
- ف2: يوجد دور ذو دلالة إحصائية تقييم المخاطر الرقابية على محافظي الحسابات في ولاية الوادي.
- ف3: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية مقومات نظام الرقابة على محافظي الحسابات في ولاية الوادي.

طريقة قياس الاستبيان:

موافق بشدة	موافق	محايد	غ موافق	غ موافق بشدة
------------	-------	-------	---------	--------------

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1) الجنس: ذكر أنثى

2) السن: أقل من 30 سنة من 30 سنة إلى 35

من 35 سنة إلى 40 سنة من 40 سنة فأكثر

3) المستوى التعليمي :

ليسانس او تقني سامي ماستر أو مهندس
دراسات عليا

4) الوظيفة:

محاسب معتمد محافظ حسابات خبير محاسبي

5) سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات

من 10 سنوات إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: متغيرات الدراسة

المحور الأول: المتغير المستقل (دور محافظ الحسابات)

رقم	غ	غ	محايد	موافق	موافق بشدة
تقييم المخاطر الرقابية					
01					تصنف ادارة المخاطر كافة المخاطر من ناحية مستويات تأثيرها على العمل
02					تقييم بشكل مستمر من قبل قسم التدقيق الداخلي
03					تقوم ادارة المخاطر بتحديد اليات لتقييم كافة المخاطر التي من الممكن ان تتعرض لها
04					تأخذ ادارة المخاطر بنظر الاعتبار مبدا التكلفة والمنفعة عند تقييم المخاطر

					يساهم قسم التدقيق الداخلي للمؤسسة بتحديد مستوى المخاطر المقبول	05
					تصنف ادارة المخاطر كافة المخاطر من ناحية مستويات تأثيرها على العمل	06
البيئة الرقابة						
					تساهم التقارير الدورية المقدمة للمحافظ الحسابات في نجاح إجراءات الرقابة	07
					تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الادارية المختلفة في تحسين إجراءات الرقابة	08
					تستخدم مؤسسات الاقتصادية التقارير الادارية والمالية المكتوبة كأداة رقابية	09
					تتضمن التقارير الرقابية للمؤسسات الاقتصادية مقارنات دورية بين نتائج الفترات المختلفة	10
					تهتم ادارة مؤسسات الاقتصادية بمعالجة الشكاوي بموضعية ونزاهة	11
مقومات نظام الرقابة						
					تحسين السجلات القانونية وتعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة	12
					موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية	13
					ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات ومنه مصداقية القوائم المالية	14
					تسيير الرواتب والاجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها	15
					كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى للمؤسسة	16
المحور الثاني: محافظ الحسابات						
					يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن الوسائل المتاحة له وليس على النتائج.	17
					يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المدنية اتجاه زبائنه في حدود العقد المبرم بينه والجهة الموكلة له عملية المراجعة.	18
					يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية عن الأخطاء التي ارتكبها كالتوقيع على بيانات محاسبية كاذبة.	19
					يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية إذا أخل بقواعد	20

				السلوك المهني كإفشاء السر.	
				يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن مراجعة الأحداث اللاحقة قبل اعداد الميزانية	21
				ربط الحوافز بمدى حرص المراجع الخارجي على تطوير قدراتهم المهنية.	22
				يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية (داخلية وخارجية) منتظمة لتحسين كفاءته المهنية	23
				يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية (داخلية وخارجية) منتظمة لتحسين كفاءته المهنية	24
				توجد مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة التي يراجعها.	25
				حصول المراجع على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعماله على أكمل وجه من خلال التسهيلات الممنوحة له.	26
				التركيز على استخدام وسائل تقنية متطورة عند عملية التخطيط لعملية المراجعة.	27
				الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.	28
				الاشراف على أعضاء فريق العمل من خلال تكوين ملف دائم أو تنقيحه	29
				التنوع في استخدام وسائل تقنية حديثة في أعمال المراجعة للاستفادة من المزايا المختلفة.	30
				يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي	31
				يلتزم المراجع الخارجي أثناء أداءه لمهامه بالإجراءات والخطوات الصادرة عن معايير المراجعة الدولية.	32
				القدرة المراجع على نبيل الثقة وحفظ الاسرار الخاصة بالعميل.	33
				يكون المراجع الخارجي نزيها في جميع علاقاته المهنية.	34
				ممارسة الشك المهني بأن الغش أو الخطأ قد حدث من قيود مفروضة على الشركة، فانه يجب اخذ ذلك بعين الاعتبار في التقرير النهائي.	35
				ممارسة الشك المهني من خلال الشك في تصرفات موظفي المؤسسة المراد مراجعتها.	36