

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية -دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين-

The role of the auditor in evaluating the internal control system- A study of the opinions of a sample of professionals and academics -

رشيدة مراوي

جامعة الوادي – الجزائر

mraoui-rachida@univ-eloued.dz

تاريخ النشر: 2025/06/04

عبد القادر عوادي¹

جامعة الجزائر 3 – الجزائر

aouadi.abdelkader@cu-tipaza.dz

تاريخ القبول للنشر: 2025/04/08

تاريخ الاستلام: 2025/02/05

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، من خلال تسليط الضوء على مهامه ومسؤولياته، ويعد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة أساسية في عمله، نظرا لأهميته في الحفاظ على أموال المؤسسة وضمان كفاءة استخدامها، مما يعزز استقرارها ويسهم في تطورها. حيث تستعرض هذه الدراسة الوصفية التحليلية مفهوم محافظ الحسابات، إلى جانب مهامه ومسؤولياته. كما تتناول الدراسة نظام الرقابة الداخلية، مع التركيز على العلاقة بين محافظ الحسابات وتقييم هذا النظام، وفي الختام، تقدم الدراسة الجانب الميداني الذي يعتمد على آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، لتوضيح الإجراءات المختلفة التي يعتمد عليها المحافظ في عملية التقييم، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن لمحافظ الحسابات دورا أساسيا في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية، مما يعزز كفاءة المؤسسة وموثوقيتها، ويسهم في الارتقاء بجودة قوائمها المالية.

كلمات مفتاحية: تدقيق، محافظ الحسابات، تقييم نظام الرقابة الداخلي، قوائم مالية.

تصنيفات JEL: M42

Abstract:

This study aims to highlight the role of the auditor in evaluating the internal control system of the institution, by shedding light on his tasks and responsibilities. Examining and evaluating the internal control system is an essential stage in his work, given its importance in preserving the institution's funds and ensuring the efficient use of them, which enhances their stability and contributes to their development. This descriptive and analytical study reviews the concept of the auditor, along with his tasks and responsibilities. The study also addresses the internal control system, focusing on the relationship between the auditor and the evaluation of this system. Finally, the study presents the field aspect that relies on the opinions of a sample of professionals and academics in the field of accounting and auditing, to clarify the various procedures adopted by the auditor in the evaluation process. The study reached a number of results, the most important of which is that the auditor has a fundamental role in evaluating the performance and quality of the internal control system, which enhances the efficiency and reliability of the institution, and contributes to improving the quality of its financial statements.

Keywords: Audit, auditor, evaluation of the internal control system, financial statements,

¹ المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

شهدت المؤسسات الاقتصادية تطورا كبيرا في العلاقات الاقتصادية وتوسيع المبادلات التجارية، مما جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة. وقد أدى ذلك إلى انفصال الملكية عن الإدارة، مما استدعى وجود شخص مستقل ومحايد ذو خبرة لمراقبة وتقييم التصرفات الإدارية والمالية، مما أوجد الحاجة إلى المراجع الخارجي أو محافظ الحسابات.

عند قيام محافظ الحسابات بمهمته، يمر بعدة مراحل تبدأ بالتعرف على المؤسسة ومحيطها، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأخيرا إصدار التقرير النهائي. وتعد مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية هي الأهم والأدق، حيث تعتبر وظيفة مستمرة لضبط الأداء وضمان تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، مما يساهم في سلامة ومصداقية نظام المعلومات.

نظام الرقابة الداخلية هو الإجراءات التي تتبعها إدارة المؤسسة لضمان تحقيق أهدافها بشكل منظم، وحماية الأصول، ومنع الأخطاء، والتأكد من دقة السجلات المالية وإعداد معلومات مالية موثوقة. يتعين على مدقق الحسابات دراسة وتقييم هذا النظام لتحديد دقة البيانات المالية وتحديد الفحوصات اللازمة لضمان صحة القوائم المالية لذلك، يتضح أهمية التدقيق الخارجي الذي يساعد الأطراف المعتمدة على القوائم المالية في اتخاذ قراراتها.

1.1. إشكالية الدراسة

على ضوء ما سبق يمكن التوصل إلى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي:

ما هو دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

وللإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يتمتع محافظ الحسابات باستقلال كلي في إبداء رأيه حول الرقابة الداخلية؟
- هل يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لإضفاء المصداقية على مخرجات النظام المحاسبي؟
- كيف يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية؟

2.1. فرضيات الدراسة:

- يتمتع محافظ الحسابات باستقلال كلي في إبداء رأيه حول الرقابة الداخلية.
- يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لإضفاء المصداقية على مخرجات النظام المحاسبي.
- يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام مجموعة من الأساليب والطرق المعدة مسبقا.

3.1. أهمية الدراسة

تعتبر هذه الدراسة، بناء على اطلاع الطالب، إضافة علمية تساهم في إثراء المعرفة الأكاديمية بقيمة جديدة.

4.1. أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

— التعرف على مدى فعالية دور محافظ الحسابات.

— التعرف على طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

— التعرف على مسؤوليات محافظ الحسابات في تقديم رأيه حول نظام الرقابة الداخلية.

5.1. منهجية الدراسة

لمناقشة موضوع دراستنا والإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة، وكذلك لاختيار الفرضيات المناسبة، اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي. شمل ذلك استعراض القوانين والتشريعات ذات الصلة، خاصة أحكام القانون التجاري، إلى جانب تبني منهج دراسة الحالة من خلال توزيع استبيان على عينة الدراسة بهدف تقييم الواقع الحالي لمهنة محافظ الحسابات. ولضمان دقة التحليل، تم الاستعانة ببرنامج SPSS واستخدام بعض الأدوات الإحصائية لاستخلاص النتائج بموضوعية.

2. محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

1.2.1. محافظ الحسابات

1.1.2. تعريف محافظ الحسابات

تعددت واختلفت تعريفات محافظ الحسابات من مصدر إلى آخر، لذا سنستعرض بعضاً منها فيما يلي:

عرف القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 م محافظ الحسابات كما يلي: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به." (الجريدة الرسمية، 2010)

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مقرر 4 من القانون التجاري بأن: "الشخص الذي يدقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها." (القانون التجاري، 2007)

2.1.2. مهام محافظ الحسابات:

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي (الجريدة الرسمية، 2010):

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

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية -دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين-

— يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

3.1.2. مسؤوليات محافظ الحسابات

لدى محافظ الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات تتمثل في : (أحططاش، 2017، صفحة 34)

❖ المسؤولية المدنية

تستند المسؤولية المدنية للمدقق إلى إخفاقه في تقديم العناية المهنية المطلوبة أثناء أداء مهامه. ولكي تتحقق المسؤولية، يجب توافر الأركان التالية:

- الخطأ والإهمال: يجب على محافظ الحسابات بذل العناية المهنية المناسبة، ويحمل عبء الإثبات على من يدعي الخطأ.
- وقوع الضرر: يجب أن يترتب على الخطأ ضرر مادي لكي تتحقق المسؤولية المدنية.
- العلاقة السببية: يجب إثبات وجود علاقة مباشرة بين الخطأ والضرر، ولا تقوم المسؤولية إذا كان الضرر سيحدث رغم غياب الخطأ.

❖ المسؤولية الجزائية

قد يرتكب محافظ الحسابات جرائم جنائية مثل النصب أو خيانة الأمانة أو مخالفة قوانين العمل والضرائب، وهذه المسؤوليات لا تقتصر على مهنته فقط، بل تشمل أيضا المخالفات المتعلقة بممارسة التدقيق بشكل غير قانوني.

❖ المسؤولية الانضباطية (التأديبية)

إذا ارتكب محافظ الحسابات تصرفات تخالف القوانين المنظمة للمهنة، فإنه يكون عرضة للمسؤولية الانضباطية. من أبرز هذه التصرفات ما يلي:

- تقديم عمولة أو سمسة أو جزء من أتعابه لشخص آخر بشكل مباشر أو غير مباشر مقابل الحصول على عملية تدقيق.
- السعي للحصول على أعمال مهنية بطرق تتعارض مع كرامة المهنة، مثل الإعلان أو إرسال منشورات أو رسائل للعملاء.
- محاولة التأثير على العاملين لدى زميل آخر لترك عملهم والالتحاق به دون إخطار الزميل.
- إفشاء أسرار مهنية أو شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة حصل عليها أثناء أداء مهامه.

2.2 نظام الرقابة الداخلية

1.2.2. تعريف نظام الرقابة الداخلية

عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) الرقابة الداخلية بأنها نظام متكامل يشمل الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة، بهدف حماية أصولها، وضمان دقة

وموثوقية المعلومات المحاسبية، وتعزيز مستوى الاعتماد عليها. كما تسهم الرقابة الداخلية في تحسين الكفاءة التشغيلية والتأكد من التزام الموظفين بالسياسات الإدارية المعتمدة. (سرايا، شحاتة، و محمد إبراهيم، 2013، صفحة 13)

2.2.2. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتمد المدقق في تقييمه على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تهدف إلى قياس فعالية النظام واكتشاف أي انحرافات تستدعي تحليلا دقيقا، ومن أبرز هذه الأدوات: (عبد النبي و رواني، 2022، صفحة 95)

❖ قوائم الاستبيان (الاستقصاء)

يستخدم المدقق قائمة استقصاء مكتوبة كوسيلة لتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات المطروحة. تكون الإجابة محددة بـ "نعم" أو "لا"، حيث تشير "نعم" إلى نقطة قوة، بينما تدل "لا" على نقطة ضعف. وتساعد هذه القوائم في تحديد الإجراءات الرقابية اللازمة لكل وظيفة، مما يمكن المدقق من تكوين رأي متكامل حول النظام.

❖ خرائط التدفق

تمكن هذه الأداة المدقق من دراسة الخرائط التنظيمية، مثل الخريطة العامة وخرائط العمليات المستندية للؤسسة ورغم فعاليتها في تحليل سير العمليات، إلا أن صعوبة رسمها واستخلاص مدى متانة النظام منها تعد من أبرز تحديات استخدامها.

❖ الملخص التذكيري

يتضمن هذا الأسلوب إعداد بيان تفصيلي يحتوي على الإجراءات والمعايير التي تميز النظام السليم، ليكون بمثابة دليل استرشادي يساعد المدقق أثناء عملية التقييم.

❖ التقرير الوصفي

يتيح هذا الأسلوب توثيقا تفصيليا للإجراءات الرقابية المتبعة لكل نوع رئيسي من العمليات. وبعد إعداد التقرير، يقوم المدقق بتلخيص كل عنصر رئيسي في النظام، مع تحديد مدى قوته أو ضعفه، مما يسهل عملية التقييم واتخاذ القرارات المناسبة.

3. الدراسة الميدانية

1.3. الإجراءات المنهجية للدراسة

1.1.3. مجتمع الدراسة

تعد الاستمارة الأداة الرئيسية المستخدمة في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وذلك من خلال استقصاء آراء ووجهات نظر شريحتين رئيسيتين: الأولى تضم الأكاديميين، وتشمل الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة، والثانية تشمل المهنيين، مثل محافظي الحسابات والمحاسبين بشأن مشكلة الدراسة، تم الاعتماد على المنهج التحليلي في معالجة البيانات والمعلومات المستخلصة من الاستبيان، حيث تم إعداد هذه البيانات وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

2.1.3. عينة الدراسة

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية -دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين-

- تم توزيع 15 استبياناً على محافظي الحسابات، وتم استلام 10 منها، كما وزع 20 استبياناً على المحاسبين، استلم منها 17. بالإضافة إلى ذلك، تم توزيع 5 استبيانات على الأساتذة الجامعيين، وتم استلامها جميعاً. وقد تم توزيع الاستبيانات من خلال:
- توزيع الاستبيانات مباشرة على أفراد العينة المستهدفة.
 - الاستعانة ببعض الزملاء في عملية التوزيع.
 - جمع الإجابات بشكل مباشر من المستجيبين.
 - تلقي الردود عبر البريد الإلكتروني ومنصات التواصل الاجتماعي.

جدول 1: مواصفات عينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
مكان الإقامة	بسكرة	25	62.5%
	الوادي	15	37.5%
العمر	من 23 إلى 48	24	60%
	أكثر من 48	16	40%
الجنس	إناث	15	37.5%
	ذكور	25	62.5%
سنوات الخبرة	من 05 إلى 10 سنوات	22	55%
	أكثر من 10 سنوات	18	45%
المؤهل العلمي	ليسانس	15	37.5%
	ماستر	20	50%
	دكتوراه	5	12.5%
التخصص	محاسبة	25	62.5%
	تدقيق	15	37.5%
الوظيفة	محاسب	25	62.5%
	محافظ حسابات	15	37.5%

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول تركز أغلب أفراد العينة في ولاية بسكرة بنسبة 62.5%، نظراً لكونها مقر إقامتنا. كما تتجاوز نسبة الذكور نسبة الإناث، حيث بلغت مشاركة الذكور 62.5%، مما يشير إلى هيمنة الذكور على مهنة المحاسبة، بينما تميل الإناث أكثر إلى مهنة التدريس. أما من حيث المستوى التعليمي، فالغالبية من حاملي شهادات الماستر، ويتمتع معظمهم بخبرة متوسطة بين 5-10 سنوات، مع تركيز على تخصص التدقيق.

3.1.3. مقياس الدراسة

تم اعتماد مقياس ليكرت بثلاث درجات لتقييم إجابات المشاركين في الاستبيان، بهدف تسهيل تحليل البيانات ومقياس آرائهم حول الأسئلة المطروحة.

جدول 2 : مقياس ليكرت ذي ثلاث درجات

التصنيف	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	1	2	3
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.67	من 1.68 إلى 2.34	من 2.35 إلى 3

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات SPSS.

2.3. تحليل نتائج الدراسة الميدانية

1.2.3. عرض وتحليل نتائج فقرات المحور الأول: يبين الجدول التالي آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الأول: بذل العناية المهنية المناسبة وإستقلالية محافض الحسابات.

الجدول 3 : آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الأول

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المحور الأول: بذل العناية المهنية المناسبة وإستقلالية محافض الحسابات.
1	0	يؤدي محافض الحسابات عمله باستقلالية ونزاهة وموضوعية.
1.25	0.65	يؤدي محافض الحسابات مهامه باستقلالية تامة، دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو لمتطلبات الإدارة.
1.66	0.97	ارتباط محافض الحسابات بمصالح مادية مع المؤسسة يحد من استقلاليته ويؤثر عليها سلباً.
1.28	0.75	يملك محافض الحسابات المؤهلات العلمية والعملية التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة.
1.55	0.96	تعيين وعزل وتحديد مهام محافض الحسابات من قبل الجمعية العامة يعزز استقلالية المراجع.
1.06	0.22	يشارك محافض الحسابات في الدورات التدريبية والتأهيل المستمر، بالإضافة إلى الندوات المهنية المتخصصة.
1.05	0.21	يجب أن يملك محافض الحسابات المعرفة والمهارات الكافية لتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بفعالية.
1.26	0.53	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يتراوح بين 1 و 1.66، مع انحراف معياري بين 0 و 0.97، مما يشير إلى مستوى موافق. أما المتوسط الإجمالي للمحور فقد بلغ 1.26 بانحراف معياري قدره 0.53، مما يعكس اتجاهها عاماً نحو الموافق.

2.2.3. عرض وتحليل نتائج فقرات المحور الثاني

يبين الجدول التالي آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني: إلزام محافض الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لإضفاء المصداقية على مخرجات النظام المحاسبي.

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية -دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين-

الجدول 4: آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثاني: التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لإضفاء المصداقية على مخرجات النظام المحاسبي
0	1	يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من امتثال إدارة المؤسسة للقوانين والأنظمة المتعلقة بالبيانات المالية.
0.63	1.24	يكشف محافظ الحسابات في تقريره عن أوجه القصور التي تم تحديدها في نظام الرقابة الداخلية.
0.91	1.65	يكتسب محافظ الحسابات فهما كافيا للنظام الداخلي من خلال النظام المحاسبي، مما يمكنه من التخطيط بفعالية لعملية المراجعة.
0.70	1.25	يحرص محافظ الحسابات على ضمان امتثال المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل عام.
0.90	1.53	يحرص محافظ الحسابات على تقديم تأكيدات موثوقة بأن العمليات المالية نفذت بموافقة وإشراف إدارة المؤسسة ومسؤوليتها.
0.18	1.03	يخطر محافظ الحسابات مجلس الإدارة بأي جوانب قصور جوهرية في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية.
0.17	1.01	يحصل محافظ الحسابات على المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام وسائل مناسبة، مثل الاستفسارات
0.49	1.24	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يتراوح بين 1 و 1.65، مع انحراف معياري بين 0 و 0.91، مما يشير إلى مستوى موافق. أما المتوسط الإجمالي للمحور فقد بلغ 1.24 بانحراف معياري قدره 0.49، مما يعكس اتجاهها عاما نحو الموافق.

3.2.3. عرض وتحليل نتائج فقرات المحور الثالث: يبين الجدول التالي آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثالث

أساليب التي يتبعها محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول 5: آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثالث

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثالث: أساليب التي يتبعها محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية
0	1	لا يعتمد محافظ الحسابات على تفسيرات الإدارة إلا بعد جمع أدلة إثبات .
0.61	1.22	يتمتع محافظ الحسابات بالقدرة على تقييم مدى دقة القوائم المالية في عكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.
0.81	1.63	يمكن لمدقق الحسابات تقييم كفاءة أداء المؤسسة من خلال مهامه الرقابية.
0.61	1.23	تعزز الزيارات المتكررة للمؤسسة كفاءة محافظ الحسابات وتحسن فاعلية أدائه.
0.77	1.50	يتسم تقرير محافظ الحسابات بالموضوعية والحياد، دون تحيز لأي من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.
0.17	1.01	تحديد الوقت الملائم لإنجاز المهمة بما يتماشى مع طبيعتها يساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية.
0.20	1.04	غياب المعايير الموحدة للعمل الميداني يؤدي إلى تأثيرات سلبية على كفاءة عمل محافظ الحسابات.
0.45	1.23	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يتراوح بين 1 و 1.63، مع انحراف معياري بين 0 و 0.81، مما يشير إلى مستوى موافق. أما المتوسط الإجمالي للمحور فقد بلغ 1.23 بانحراف معياري قدره 0.45، مما يعكس اتجاهها عاما نحو الموافق.

3.3 . مناقشة وتفسير النتائج

1.3.3. بذل العناية المهنية المناسبة واستقلالية محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التي تتيح له تقديم رأي فني محايد. وقد أظهرت النتائج أن محافظ الحسابات يتحلّى بالاستقلالية والحيادية والموضوعية خلال أداء مهامه، ويعود ذلك إلى توافر العوامل الأساسية التي تؤكد وجود الاستقلالية، والتي تركز على النقاط التالية:

❖ يتمكن محافظ الحسابات من أداء مهامه دون التأثير بالضغوط التي قد تمارسها إدارة المؤسسة عليه، مما يعكس استقلاليته وقدرته على العمل بحرية تامة من خلال:

- التدقيق في جميع السجلات والدفاتر وجمع المعلومات من كافة المصادر المتاحة.
- التأكد من عدم إخفاء أي عناصر جوهرية قد تؤثر على دقة وعدالة القوائم المالية.
- المشاركة الفعالة في اجتماعات مجلس الإدارة.

❖ عدم وجود أي مصالح مالية أو ارتباطات مادية بين محافظ الحسابات والمؤسسة التي يتولى مراجعتها.

- يتمكن محافظ الحسابات من تقديم رأي محايد بشأن القوائم المالية لعدم وجود مصالح مادية له أو لأقاربه في المؤسسة، وهو ما نصت عليه القوانين في حالات تعارض المصالح المرتبطة بالعلاقات القرابية مع القائمين بالإدارة أو مجلس المديرين.
- الدراسة تشير إلى أن الاستقلال الكامل يتطلب توافر الاستقلال الذاتي والذهني، وعدم وجود مصالح تؤثر في المعالجة. إذا فقد أحد العنصرين، يفقد الآخر، ويؤدي ذلك إلى انعدام الاستقلال.
- تؤثر عملية التعيين والعزل، بالإضافة إلى تحديد الأتعاب وتقدير الخدمات الاستشارية، بشكل مباشر على استقلالية المراجع وقدرته على أداء مهامه.
- أظهرت النتائج أن آراء العينة في النقاط المتعلقة بتعيين وعزل محافظي الحسابات، وتحديد أتعابهم، وكذلك ما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية، تدل على أن هذه العوامل تؤثر بشكل سلبي على استقلالية محافظي الحسابات.
- تؤثر العوامل (التعيين والعزل، تحديد أتعاب المراجعة، الخدمات الاستشارية) على استقلالية محافظ الحسابات، رغم أن الجمعية العامة تمتلك سلطة التعيين والعزل وتحديد الأتعاب وفقا للقانون. لكن الواقع العملي في الجزائر يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في تعيين والعزل، حيث يتدخل مجلس الإدارة في تعيين محافظ الحسابات ويعرض الأمر على الجمعية العامة التي ليس لها دور فعال سوى اتخاذ القرار. كما أن نسبة حضور المساهمين في الاجتماعات ضعيفة، مما يزيد من تأثير إدارة المؤسسة في اختيار المحافظ.
- بالنسبة للخدمات الاستشارية، أظهرت الآراء في الدراسة أن تقديم هذه الخدمات لا يؤثر بشكل كبير على استقلالية محافظ الحسابات إذا كانت مجرد نصيحة. ومع ذلك، هناك دراسات تشير إلى أن تقديم الاستشارات قد يضعف استقلاليته إذا ساهم في اتخاذ القرارات.

بناء على ذلك، من الصعب تحقيق استقلالية كاملة لمحافظ الحسابات، ولكن يجب تعزيز استقلاليته عبر التشريعات والقوانين التي تحكم تعيينه وعزله وتحديد أتعابه وتقديم خدماته الاستشارية.

2.3.3. إلزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لإضفاء المصداقية على مخرجات النظام المحاسبي

يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان مصداقية المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة في القوائم المالية، وتؤكد جميع الآراء على أهمية هذا التقييم، إذ لا يمكن لمحافظ الحسابات أداء مهامه بفعالية دون الالتزام بإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تعد هذه العملية الخطوة الأولى في تدقيق القوائم المالية.

يهدف التقييم إلى تحديد مدى موثوقية النظام الداخلي ومدى إمكانية الاعتماد عليه، مما يساعد في اختيار الإجراءات التدقيقية المناسبة. كما أن دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية يعززان دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على مصداقية القوائم المالية.

وفقاً للمعايير المهنية، يتوجب على المراجع المستقل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كونه يشكل أساساً يعتمد عليه في أداء مهامه وضمان جودة عملية التدقيق.

3.3.3. أساليب التي يتبعها محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يساهم محافظ الحسابات في إنتاج معلومات موثوقة تعزز ثقة المستخدمين، وذلك من خلال اتباع منهجية عمل دقيقة وإجراءات معتمدة.

تعد المراجعة القانونية عملية فحص منهجية يقوم بها شخص مستقل بهدف تقديم رأي محايد. وبعد أن يستوفي محافظ الحسابات جميع الشروط القانونية التي تخوله ممارسة مهامه بكفاءة، يجب عليه قبل الشروع في عمله أن يكون على دراية شاملة بجميع جوانب المؤسسة الخاضعة للمراجعة، إلى جانب تحليل محيطها الخارجي، مما يساعده في وضع خطة عمل منهجية.

تبدأ مهمته بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتحقق من دقة وصحة المعلومات ومدى التزام المؤسسة بالسياسات المعتمدة، ثم ينتقل إلى فحص الحسابات السنوية، حيث يجمع أدلة كافية وموثوقة من حيث الكم والنوع، مما يضمن أن يكون رأيه المحايد قائماً على أسس دقيقة. وبهذا، تكتسب المعلومات التي ينتجها درجة عالية من المصداقية والموثوقية لدى مستخدميها.

4. الخاتمة:

تتمثل مهمة محافظ الحسابات في التحقق من دقة وموثوقية البيانات المالية، وتقديم رأي محايد بشأن عدالة القوائم المالية في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال، مع ضرورة تمتعه بالاستقلالية والخبرة المهنية.

تبرز هذه الدراسة أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسات، حيث تساهم في حماية الأصول، وضمان دقة البيانات المالية، والالتزام بالسياسات المعتمدة. كما تعزز الكفاءة الاقتصادية من خلال الحد من الهدر والتبذير، مما يساعد الإدارة العليا في تحقيق أهدافها بفعالية.

وبناءً على ذلك، فإن ما يقوم به محافظ الحسابات من دراسة وفحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية، وتقديمه في شكل تقرير نهائي، يعد انعكاساً دقيقاً للوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة.

1.4. اختبار الفرضيات:

❖ **الفرضية الأولى:** " يتمتع محافظ الحسابات باستقلال كلي في إبداء رأيه حول الرقابة الداخلية."

تم التحقق من صحة الفرضية بناء على آراء عينة الدراسة، حيث أكدت أهمية الخبرة والمؤهل العلمي في اعتماد محافظي الحسابات، كما يتمتع المحافظ بالاستقلالية والنزاهة، إذ لا يخضع لضغوط الإدارة ولا تربطه مصالح مادية بالمؤسسات التي يراجعها، مما يعزز قبول الفرضية الأولى.

❖ **الفرضية الثانية:** " يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لإضفاء المصدقية على مخرجات النظام المحاسبي."

أشار المستجوبون إلى أهمية التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يسهم ذلك بشكل كبير في تعزيز الثقة بالمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي. وهذا يلعب دورا حيويا في تحديد نطاق عمله الميداني وضمان دقة البيانات والمعلومات التي سيتم الاعتماد عليها، وبالتالي، يمكننا قبول الفرضية الثانية وتأكيد صحتها.

❖ **الفرضية الثالثة:** " يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام مجموعة من الأساليب والطرق المعدة مسبقا."

أوضحت الدراسة أن محافظ الحسابات يتعين عليه اتباع منهجية عمل منظمة تتطلب تخطيطا دقيقا لعملية التدقيق، ويعد إعداد التقرير المرحلة النهائية التي تعكس نتائج التدقيق بوضوح، بالإضافة إلى ذلك، من الضروري جمع أدلة إثبات كافية لدعم الرأي الفني الذي يقدم، وبالتالي، يمكن الاستنتاج أن الفرضية صحيحة بناء على هذه الأدلة والنتائج المستخلصة.

2.4. نتائج الدراسة:

- استقلال محافظ الحسابات يعد أساس المراجعة القانونية لأنه يساهم في تقديم رأي محايد حول نظام الرقابة الداخلية، وأظهرت الدراسة أن هناك عوامل تهدد هذا الاستقلال مثل التعيين والعزل، تحديد الأتعاب، وتقديم الخدمات الاستشارية.
- يقوم محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية من خلال جرد الأصول والتحقق من وجودها وتقييمها وتسجيلها بشكل دقيق، مما يعزز الثقة في البيانات المالية.
- محافظو الحسابات يقدمون خدمات متعددة، لكن هناك فجوة بين ما تقدمه المراجعة وما يتوقعه المستفيدون. لذا، يتطلب الأمر وضع إطار نظري يحدد أهداف ونطاق أعمال المراجعة لتقليص هذه الفجوة.
- يعد محافظ الحسابات عنصرا أساسيا في تعزيز نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد نقاط القوة والضعف، مما يتيح للمؤسسة تصحيح الأخطاء. كما يقدم خدمات وتوصيات لتحسين الأداء الإداري.
- تساهم المراجعة القانونية في ضمان دقة القوائم المالية والالتزام بالمبادئ المحاسبية، مما يحدد مدى إمكانية الاعتماد عليها.
- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان التحكم الفعال في العمليات الإدارية والمالية، وهي أداة للوقاية من المخاطر والحفاظ على استقرار المؤسسة.

3.4. توصيات الدراسة:

- ضرورة تعزيز استقلالية محافظ الحسابات بهدف تحسين فعالية تقاريره المتعلقة بالرقابة الداخلية.
- من الضروري تعزيز آليات الإشراف والرقابة على مكاتب التدقيق للتأكد من التزامها الكامل بمبادئ الاستقلالية والأمانة.
- يجب على المراجعين السعي المستمر لتحسين أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات، ورش العمل، والندوات، والدورات التدريبية.
- يعد تعيين مدققين داخليين في كل مؤسسة أمراً ضرورياً، حيث يسهم التدقيق الداخلي بشكل فعال في تعزيز جودة أداء محافظي الحسابات وضمان دقة العمليات المالية.

5. قائمة المراجع:

1. القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهني الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، مؤرخة في 11 يوليو 2010، ص 7.
2. المادة 715 المقرر 4 من القانون التجاري. (2007)، ص 188.
3. فتيحة عبد النبي، وبوحفص رواني. تقييم نظام الرقابة الداخلية للبنوك التجارية في ظل معيار تقرير محافظ الحسابات NRCAC07 -دراسة حالة وكالة البنك الوطني الجزائري بغرداية. مجلة إضافات إقتصادية ، 06 (02)، 2022 .
4. محمد السيد سرايا، السيد شحاتة شحاتة، وراشد محمد إبراهيم. الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة . الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2013.
5. نشيدة أحططاش. أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر. أطروحة دكتوراه . جامعة سطيف، 2017.