إن لمهنة محافظ الحسابات أهمية بالغة في كشف الأخطاء والغش المدونة في البيانات المالية والمحاسبية الذي من خلاله يتم التلاعب والاحتيال بغية تحقيق أهداف معينة للمؤسسة .

وهو ما دفع بالمؤسسات تعيين مراجع كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل عنها للعمل على إثبات شرعية وصدق الحسابات ، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، بحيث حاولنا الإجابة عليه من خلال إشكالية الدارسة " **إلى أي مدى يساهم محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟** .

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها وإستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيّد وتقسيم بنّاء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم و عناصر بشرية وأدوات رقابة ملائمة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية ،كما تناولنا مسؤوليات محافظ الحسابات وأهم حقوقه وواجباته وكذلك تم التطرق الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجع الخارجي .

ويركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يحدد إطار المراجعة نطاق الفحص ومدى و نوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، وكذلك طبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها. ويعتمد المراجع الداخلي على هذا التقييم وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة و لخاصة بتحسين هذا النظام و تطويره إذا لزم الأمر ذلك.

وتظهر أهمية مهنة محافظ الحسابات في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

اختبار الفرضيات:

قامت دراستنا على ثلاثة فرضيات رئيسية وهي على النحو التالي:

وبخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة ب و التي تقسمت إلى فرضيتين جزئيتين

والتي تمثلت في الفرضية H0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين مهمة مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .

والفرضية H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين مهمة مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .

وفي الأخير توصلنا إلى عدم صحة الفرضية H1 حيث إستنتجنا أن الهدف الأساسي من مهمة محافظ الحسابات هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية يؤثر على جودة ومصداقية نظام الرقابة الداخلية ، إلا أنه يعزز من تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة تأثير نظام الرقابة الداخلية على أداء مهام محافظ الحسابات وكفاءة المهنية للمراجع الخارجي و التي تقسمت إلى فرضيتين جزئيتين

والتي تمثلت في الفرضيةH0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية . والفرضيةH1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية . وفي الأخير توصلنا إلى **عدم صحة الفرضية** H0 حيث استنتجنا أن كفاءة المراجع الخارجي لا يؤثر على جودة ومصداقية الربح المحاسبي، إلا أنه يعزز من ثقة المراجعة.

أما بخصوص الفرضية الثالثة والمتعلقة بقدرة المراجع الخارجي من اكتشاف الممارسات الاحتيالية يعزز من مصداقية تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، فأغلب أفرد العينة يقرون بإمكانية المراجع الحسابات الخارجي من اكتشاف الغش والتلاعبات الموجودة بالقوائم المالية ومدى تأثيرها على تعزيز قدرة نظام الرقابة الداخلية ، أي أنه يعتبر مسؤول عن اكتشاف الغش والتلاعبات في حالة عدم بدل العناية المهنية اللازمة، حيث استنتجنا أن اكتشاف المراجع الخارجي يؤثر في جودة ومصداقية نظام الرقابة الداخلية . **وعليه نقبل الفرضية الثالثة أي أنها صحيحة.**

ثانيا: نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع والدراسة الميدانية لعينة من محافظ الحسابات وخبراء المحاسبين والأساتذة ، وبعض موظفي في مجال المحاسبة والتدقيق و توصلت إلى عدة نتائج يمكن حصرها فيما يلي:

1. يعتبر الهدف الأساسي من مهمة محافظ الحسابات هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية .
2. نظام الرقابة الداخلية يؤثر على أداء مهام محافظ الحسابات
3. مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف الممارسات الاحتيالية والتصرفات غير القانونية و تفعيل نظام الرقابة الداخلية .
4. يؤثر تقرير محافظ الحسابات على قرارات مجلس الإدارة وتفعيل نظام الرقابة الداخلية .
5. يساهم اكتشاف المراجع الخارجي للغش الممارس من طرف الإدارة في زيادة جودة الربح الذي تحقق المؤسسة.
6. أن عملية تحديد مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص الغش أمر صعب نظر لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش والخطأ في بعض الحالات، فتحمل المراجع الخارجي المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولية.
7. أن المراجع الخارجي يقدم مجموعة من الخدمات، لكن أغلب الأعوان الاقتصاديين قد ينتظرون خدمات أخرى من المراجع الخارجي وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية.

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدارسة الحالية، نقدم مجموعة من التوصيات والاقتراحات سعيا لإدراك فعالية نظام الرقابة الداخلية بواسطة محافظ الحسابات ، وهذه التوصيات هي:

1/يجب توسيع مسؤولية المراجع الخارجي الخاصة باكتشاف الغش و الأخطاء ، بهدف تمكين منالوصول الى الأهداف المرجوة .

2/ ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين.

4/ كفاءة المراجع الخارجي المهنية الأهمية كونها تؤثر في مصداقية القوائم المالية وبالتالي زيادة إضفاء مصداقية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية .

5/ أهمية الاستعانة بخبرات مكاتب المراجعة المتخصصة للحد من ممارسة الغش والأخطاء لما يتوفر لدى هذه المكاتب من مؤهلات تقنية عالية.

رابعا: أفاق البحث

1/ دور المراجعة الخارجية في كشف الأخطاء والغش وأثرها على صدق القوائم المالية .

2/ تحليل مدى كفاءة وفعالية مهنة محافظ الحسابات في إدارة مؤسسة .

3/ دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الفساد الإداري والمالي وإنعكاسه على المؤسسة الإقتصادية .

تمت بحمد الله

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

– بالنسبة للفرضية الأولى و المتمثلة في توقف نجاح المراجعة علي إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه للمراجعة؛

– أما بالنسبة للفرضية الثانية التي تنص على إتباع المراجع لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية و المالية بغية إبداء رأيه الفني بشأنها، فهذه المنهجية تبيّن المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة، بحيث يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة و حصول المراجع على الأدلة و القرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و المحاسبية و الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة؛

– أما الفرضية الثالثة والتي تنص على أن المراجعة الداخلية تابعة للمديرية العامة فهي تحقق أحد معاييرها و التي تهدف إلى استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها و هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات و المهام المخوّلة لها و يساعد في تنفيذها بإعطاء شرعية أكبر للمراجعة الداخلية نظرا لتبعيتها للمديرية العامة
و التي هي بمثابة إدارة عليا؛

– أما فيما يتعلق الفرضية الرابعة و المتضمنة ابتعاد المراجعة الداخلية عن وضع الإجراءات الرقابية و تنفيذها، فإشراك المراجع الداخلي في هاتين العمليتين تجعله غير قادر على اختبار و تقييم تلك الإجراءات بموضوعية، فالمراجع الداخلي يقوم بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية و هما تصميم (وضع) النظام من جهة، و فعاليته من جهة أخرى، بحيث أن التصميم الجيّد لنظام الرقابة الداخلية هو ذلك التصميم الذي يوفر تأكيدا كافيا بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، و النظام الفعّال هو الذي يحقق ما تمّ تصميمه .

– أما بالنسبة للفرضية الخامسة أين تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية و تقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي هو اكتشاف نقاط قوّته و نقائصه و بالتالي مدى فعاليته؛

– أما الفرضية السادسة و قيام المراجعة الداخلية بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة، فهذه تأتي كنتيجة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي و استخراجه لنقائص هذا النظام و مدى تطبيق نقاط قوّته، فيقوم في الأخير بتسليم نتائج هذا التقييم على شكل تقرير للمسؤولين المعنيين يحتوي على مجموعة من التحسينات المقترحة؛

– أما فيما يتعلق بالفرضية السابعة و الأخيرة و التي تتمثل في مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تعمل على إظهار نقاط القوّة و الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة و تقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تصحيح هذا النظام، و الذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة، فبهذا المراجعة الداخلية تساهم في تصحيح الأخطاء المرتكبة في التسيير و هذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة.

أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعّال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية و بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب؛
- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى؛

- نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية، و أخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة، و مراجعة العمليات للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات و درجة الأمان المصاحبة لها،فقيام المراجع الداخلي بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة؛
- تعمل المراجعة الداخلية على منع و تقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل و منع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف و الضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و يحسن الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية، و بالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة؛
- تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية، و حتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، و من أهم هذه الشروط نذكر:

– تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات و وظائف المؤسسة ؛

– تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، و يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى و هذا لضمان الموضوعية و الحياد في التقارير المعدة من طرف مصلحة المراجعة الداخلية؛

– يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة و الإلمام بالميدان.

و بالإضافة إلى توفر الشروط المذكورة، يجب العمل على تعزيز وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة و ذلك عن طريق:

– من جهة وقوف صارم للمستويات الإدارية العليا من الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛

– و من جهة أخرى الاعتراف بالخدمات المقدمة من طرف المراجعة لصالح المديرية العامة.

كما يمكن إضافة النتائج المتعلقة بالأدوات المستعملة لتقييم الرقابة الداخلية و التي تم استعمالها أثناء القيام بدراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك و التي هي كالتالي:

- إن استعمال أسلوب مخططات سير العمليات لوصف الدورة محل التقييم –الدورة "مبيعات–مقبوضات"– يتميز بالسهولة و البساطة مع إظهار و إبراز مختلف المراحل المتبعة و الإجراءات المتتالية و المتعلقة بالدورة، و لكن ما يعاب على هذا الأسلوب هو أنه لا يقوم بإبراز المشاكل و أهم النقائص التي تعاني منها الدورة محل التقييم؛
- يتميز أسلوب خرائط التدفق بأنه يعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية و تمكنه بسرعة و سهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، و لكن ما يعاب على هذا الأسلوب أنه يتطلب وقتا طويلا، بالإضافة إلى صعوبة استعمال الرموز و الأشكال التي تم التطرق لها في الجانب النظري، فعلى المراجع عند استعمال هذا الأسلوب أن يستعمل الرموز و الأشكال التي يراها مناسبة؛
- التأكيد على عدم اقتصار استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، و هذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي

للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، و هذا ما تم ملاحظته من خلال تقييم الدورة "مبيعات– مقبوضات" التي قمنا بها.

بينما أهم التوصيات المتوصل إليها إثر تقييم الدورة "مبيعات– مقبوضات" لقسم تصدير الغاز تتلخص في النقاط التالية:

- إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية و كفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيّدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد المسؤوليات، لذلك فعلى قسم تصدير الغاز أن يحسن تطبيق هذا الأخير؛
- ضرورة إعداد و وضع كتيب لوصف المهام و المسؤوليات تحت طلب كل عون و موظف لتفادي خلط في المسؤوليات، فهذا الوصف يتمتع بالمزايا التالية:

* تحديد مسؤوليات كل عون و موظف يسهل و يحسن العلاقات بين مختلف مصالح و دوائر المديرية؛
* الأعمال المنتظرة من كل عون و موظف محددة بصفة جيّدة و لهم علم بها؛
* ذهاب العمال و الموظفين ليس له تأثير على الأعمال و المهام.

❖ وجوب ترك دليل مادي على كل العمليات التسييرية الحادثة على مستوى قسم تصدير الغاز، أي وثائق مكتوبة و ممضاة لكل عملية تسييرية، مع تفادي استعمال الأسلوب الشفهي لإدارة مختلف العمليات الحادثة على حساب التعليمات المكتوبة مثل ما تم ملاحظته عند نقل و توصيل أسعار البيع الخاصة بمبيعات الغاز البترولي المميع و الذي يتم على شكل شفهي، فترك دليل مادي عند حدوث العمليات يؤدي إلى التطبيق السليم للرقابة الداخلية؛

❖ عند دراستنا و تقييمنا للدورة "مبيعات- مقبوضات" لقسم تصدير الغاز، سجلنا تأخيرا في إرسال و وصول كل من:

* المعلومات المتعلقة بأسعار المواد الطاقوية؛
* التلكسات المرسلة من طرف الزبائن إلى دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميّع؛
* تلكسات التوزيع اليومي للغاز الطبيعي و انطلاقا من مختلف نقاط النزع؛

و بالإضافة إلى ما ذكر أعلاه، سجلنا كذلك تأخيرا في فوترة فوائد التأخير للزبائن المتأخرين عن دفع ديونهم.

فكل هذه التأخيرات المسجلة تؤدي إلى عرقلة سير مختلف العمليات التسييرية، لذلك يجب العمل على الحد أو القضاء على هذه التأخيرات أو على الأقل التقليل منها و ذلك لضمان السير الحسن لمختلف العمليات التسييرية و بالتالي الدورة "مبيعات- مقبوضات"؛

❖ ضرورة احتواء كل الملفات المحتفظ بها بقسم تصدير الغاز على كل الوثائق اللازمة، و بالأخص ملفات الزبائن مثل: ورقة الزمن، تقرير الشحن، وثائق الشحن ... خاصة إذا علمنا أن القسم يتعامل مع مختلف الزبائن بصفة دورية و دائمة، ففي حالة حدوث أي نزاعات بين القسم و الزبائن، احتاج هذا الأخير إلى كل المعلومات الواجبة و اللازمة لتبرير موقفه للزبون أو أي طرف آخر للفصل في النزاع القائم؛

❖ وجوب إنشاء نظام ملائم لتوثيق و ترتيب الوثائق على مستوى دائرة الموازنة و مراقبة التسيير التابعة لقسم تصدير الغاز مع التفكير في استعمال التوثيق و الترتيب عن طريق الفيلم "Micro- film" من أجل الحفاظ على المعلومات و تسهيل الوصول إليها، خاصة و أن حجم الوثائق المتعلقة بمعاملات الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع مهم؛

- تعريف و توضيح عن طريق مخطط لمسار المعلومات لمختلف الدوائر و المصالح المكونة للمديرية المالية و المديريات و الدوائر المتعاملة معها من أجل الوصول إلى معالجة سريعة للمعلومات، هذا بصدد معالجة نقص التنسيق بين دوائر مديرية المالية في حد ذاتها و بين هذه الدوائر و قسم تصدير الغاز، و الراجع لعدم وضوح مسار المعلومات بمديرية المالية.

أما فيما يخص وظيفة المراجعة الداخلية بمجمع سوناطراك، فيمكن إضافة التوصيات التالية:

- العمل على تغيير نظرة المسؤولين على مستوى المؤسسة لدور المراجعة الداخلية و تبيان أهميتها و منافعها لاتخاذ أنجع القرارات في الوقت المناسب؛
- استغلال الطاقات البشرية المتاحة بكيفية عقلانية مع العمل على تكوين المراجعين تكوينا يتوافق مع حاجيات مجمع سوناطراك و المخاطر المتعلقة به؛
- توحيد و تجميع وسائل الرقابة التي هي موزعة على مستوى مختلف أجزاء و فروع المجمع مع ربطها لهيكل مراجعة العمليات التي هي تابعة لنائب المدير من حيث المستوى الإداري و مدير مديرية مراجعة المجمع من حيث السلم الوظيفي؛

اسم العضو

تاريخ التسجيل : Feb 2011	رقم العضوية : 2	الدولة : Relizane
المشاركات : 11,878	معدل تقييم المستوى : 72	تاريخ التسجيل : Feb 2011
رقم العضوية : 2	الدولة : Relizane	المشاركات : 11,878
معدل تقييم المستوى : 72	تاريخ التسجيل : Jun 2014	رقم العضوية : 9827

المشاركات : 1	معدل تقييم المستوى : 10	تاريخ التسجيل : Apr 2014
رقم العضوية : 8844	الدولة : بلد عربي و الحمد لله ؟	المشاركات : 3,714
معدل تقييم المستوى : 24	تاريخ التسجيل : Feb 2014	رقم العضوية : 7289
الدولة : تيزي وزو	المشاركات : 864	معدل تقييم المستوى : 13
تاريخ التسجيل : Sep 2014	رقم العضوية : 10085	الدولة : الجزائر
المشاركات : 2,270	معدل تقييم المستوى : 25	تاريخ التسجيل : Mar 2015
رقم العضوية : 17437	المشاركات : 1	معدل تقييم المستوى : 10
تاريخ التسجيل : Nov 2014	رقم العضوية : 11896	الدولة : الجزائر
المشاركات : 158	معدل تقييم المستوى : 11	تاريخ التسجيل : Dec 2014
رقم العضوية : 13664	الدولة : الجزائر العاصمة.	المشاركات : 719
معدل تقييم المستوى : 12		

اسم العضو

تاريخ التسجيل : Feb 2011	رقم العضوية : 2	الدولة : Relizane
المشاركات : 11,878	معدل تقييم المستوى : 72	تاريخ التسجيل : Feb 2011
رقم العضوية : 2	الدولة : Relizane	المشاركات : 11,878
معدل تقييم المستوى : 72	تاريخ التسجيل : Jun 2014	رقم العضوية : 9827
المشاركات : 1	معدل تقييم المستوى : 10	تاريخ التسجيل : Apr 2014
رقم العضوية : 8844	الدولة : بلد عربي و الحمد لله ؟	المشاركات : 3,714
معدل تقييم المستوى : 24	تاريخ التسجيل : Feb 2014	رقم العضوية : 7289
الدولة : تيزي وزو	المشاركات : 864	معدل تقييم المستوى : 13
تاريخ التسجيل : Sep 2014	رقم العضوية : 10085	الدولة : الجزائر
المشاركات : 2,270	معدل تقييم المستوى : 25	تاريخ التسجيل : Mar 2015
رقم العضوية : 17437	المشاركات : 1	معدل تقييم المستوى : 10
تاريخ التسجيل : Nov 2014	رقم العضوية : 11896	الدولة : الجزائر
المشاركات : 158	معدل تقييم المستوى : 11	تاريخ التسجيل : Dec 2014
رقم العضوية : 13664	الدولة : الجزائر العاصمة.	المشاركات : 719
معدل تقييم المستوى : 12	تاريخ التسجيل : Apr 2015	رقم العضوية : 18785
المشاركات : 1	معدل تقييم المستوى : 10	رقم العضوية : 18785

المشاركات : 1	معدل تقييم المستوى : 10

- خلق لجنة للمراجعة على مستوى مجلس الإدارة على طريقة أكبر المجمعات الاقتصادية، و هذا بصدد التحسين و متابعة مهمات المراجعة بالمجمع.

الفصل الأول:

مراجعة الحسابات في الجزائر وفق إطاريها المفاهمي والقانوني

تمهيد:

المتتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة، وتتضح أبرز ملامح هذا التطور من خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة مراجعة الحسابات وزيادة الاهتمام بها سواء على المستوى المحلي أو الدولي .

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فإن هدف مراجعة الحسابات أضحى اعم وأوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما هدف مراجعة الحسابات في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب .

إن محافظ الحسابات يباشر في مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات .

وعليه سوف يتم في هذا الفصل عرض الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات من خلال ثلاث مباحث حيث يتناول في :

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة لمحافظ الحسابات.

المبحث الثالث: منهجية مهنة محافظ الحسابات.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المتتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة، وتتضح أبرز ملامح هذا التطور تظهر لنا في ما يلي :

المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات

يعتبر تطور المحاسبة عبر التاريخ عبارة عن المرآة العاكسة لتطور الحضارة فكلما تقدمت الحضارات وجدت المحاسبة مكانة مهمة فيها وتطورت أساليبها وطرق تطبيقها، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ضرورة إيجاد الطريقة للتأكد من سلامة ومصداقية المعلومات التي تقدمها السجلات، وبالتالي كان تطور المراجعة مرتبطا بتطور المحاسبة التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها المختلفة لذلك سيتم التطرق للتطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات .

الفرع الأول: مهنة محافظ الحسابات قبل 1988

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه ما يلي يكلف وزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعين محافظين للحسابات في الشركات الوطنية، للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة وتحليل حالتها الأصولية والخصومية[1] .

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظي الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مستندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

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

[1] N-E Saadi et A. Mazouz, La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie, édition SNC, P27.

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة يخضع في تعينه وترقيته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في نمط تسيير الموجه.

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي :

– عدم كفاية الموظفين المؤهلين لهذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية، واستخدام أشخاص أقل كفاءة .

– الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى مهنة إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه .

– إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة وترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تتقيد من المساعدة المالية للدولة والشيء الذي يقتضي به القانون رقم 05–80 المؤرخ 01/03/1980 والذي ألغى صلاحية المادة 39 من المرسوم 107–69 وضمنيا مرسوم 173-70 الخاص بمحافظ الحسابات والمشار إليهما أعلاه حيث أعطى القانون 05-080 المجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تتقيد منها مهما يكن وضعها القانوني .

ومنه أصبحت مهنة محافظ الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 21-84 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا[1] .

الفرع الثاني محافظ الحسابات بعد 1988:

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

[1] أمال بن يخلف، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص:98.

لعجز مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظ الحسابات[1] .

– تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أسهم.

– استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية .

سعت الجزائر كباقي دول العالم الثالث إلى تدارك التأخر في مراجعة الحاسبات ومواكبة التطورات الاقتصادية وذلك من خلال سنها العديد من القوانين التي تنظم وتحكم مهنة المراجعة ولعل آخرها القانون 01-10 المؤرخ في 16رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد وكان من ابرز نتائجه حل المصف الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا تحديد مهام كل مهنة حيث ينتظر من هذا القانون تحقيق مكاسب سواء لممارسي لمهنة أو المؤسسات التي تطلب خدماتهم .

المطلب الثاني : مفهوم مهنة محافظ الحسابات وخصائصائها

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف محافظ الحسابات من خلال عدة نواحي، من ناحية القانون 10-01 المنظم للمهنة وكذلك نظرة القانون الجزائري لمهنة محافظ الحسابات بالإضافة أهم خصائص المهنة .

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

تعريف (1): 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 وضعية المالية للمؤسسة وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[2] .

تعريف (2): حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي 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"[3] .

[1] الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق ل17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .

[2] القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر، ص: 188.

[3] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلة 2010، العدد 42، المادة 22، ص:7.

من خلال هذه التعاريف السابقة نستخلص أن :محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

الفرع الثاني : خصائص محافظ الحسابات

من خلال هذا الفرع نحاول أن نستخلص أهم خصائص محافظ الحسابات :

أولا: الاستقلالية والموضوعية

يمكن تصور المراجع في المؤسسة مكانة الحاكم لمقابلة رياضية، فليس على الحاكم حساب الأهداف أو النقاط ولا المشاركة في المقابلة، فمهمته هو فقط ضمان تحكيم عادل للعبة، وحتى يتسنى لمحافظ الحسابات من إصدار الحكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ مهامه، أي مصلحة أو ربح يؤثران على استقلاليته وموضوعيته .

ثانيا : الكفاءة المهنية مراجعة الحسابات

تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للمراجعة ن وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته لابد أن يتوفر على[1] :

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفائتة.
- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها علميا وعمليا بمعنى آخر فمحافظ الحسابات له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في المؤسسات ليست بمستواه المهني.

ثالثا :سر المهنة

إن الاحتفاظ بسر المهنة ميزة أساسية لتعامل مع المؤسسات أو العميل ، فمن المعلوم إن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة ن الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معطيات ومعلومات سرية خاصة بالمؤسسة ن غير انه ليس على محافظ الحسابات استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها، إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة .

[1] بلال توابتي ، **دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر ،خصص محاسبة وتدقيق ، قسم العلوم التجارية ،كلية العلو م الاقتصادية والتسيير وعوم التجارية ، جامعة فرحات عباس ،سطيف ،الجزائر ،20120/2011، ص:93.

رابعا : العلاقة مع زملاء المهنة :

إن على محافظ الحسابات في المؤسسة المحافظة على علاقات مع زملائه في المهنة، فذلك جد مهم خاصة عندما يعوض أو يتم تعويضه بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة (نقل المعلومات)، كما أنه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة .

وبناء على ذلك، فتصرف محافظ الحسابات مع الآخرين من نفس المهنة يكون، كما يريد أن يتصرف الآخرين معه أي، بالصراحة والصدق، اللطف، الاعتبار والاحترام .إضافة إلى ذلك، لابد أن يمتنع المراجع عن كل انتقاد موجه لزميله السابق (.....) هذا لان السلوك بين الزملاء يجب أن يعكس روح الأخوة والمودة وكذا التضامن فيما بينهم "[1].

خامسا: الاستقلالية :

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم هذا القانون كل من[2]:

- ممارسة نشاط تجاري ، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية أو المهنية .
- القيام بمراقبة الحسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة التي يراقب حساباتها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة التي يراقبها.
- الجمع بين ممارسة المهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لنفس المؤسسة .
- البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

سادسا : المؤهلات العلمية والعملية :

إضافة للشروط السابقة التدقيق، فإنه يمكن أن يسجل كمحافظ الحسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية[3]:

- المؤهلات العلمية المتمثلة في حيازة شهادات التعلم العالي في العلوم المالية، شهادة المدرسية العليا للتجارة (فرع مالية ومحاسبة) أو فرع التدقيق، الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية .

[1] المادة رقم 18 و 20 من قانون 96 –136 المؤرخ في 04/15/ 1996.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، مرجع سابق ، ص ص :10،11.

[3] بلقاسم سعودي ،محاضرات محافظة الحسابات ، قسم علوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ،2014.

– أما المؤهلات المهنية فتتمثل في متابعة تدريب مهني مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني واثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدة ستة أشهر، كذلك بالنسبة لأعوان المتفشية العامة للمالية المتحصلين على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها 10 سنوات ضمن الهيئة .

المطلب الثالث :مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مهام ومسؤوليات ممارسة مهنة محافظ الحسابات :

الفرع الأول :مهام محافظ الحسابات

لمزاولة أي مهنة لابد من المرور بعدة مراحل وخطوات ومجموعة من المهام فعلى سبيل المثال يقوم المحاسب بعدة خطوات انطلاقا من التسجيل المحاسبي إلى إعداد الميزانية، وكذلك مهنة المراجعة كغيرها من المهن تقوم على مجموعة من المهام و تتفرع إلى مهام عادية و مهام خاصة، وهي على النحو التالي[1]:

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

1. يشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة و منتظمة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة، وكذا الوضع بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى الخاصة بمفهوم محافظة الحسابات.
2. يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء.
3. يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
4. عندما تعد المؤسسة حسابات مدعمة يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة و ذلك بناءا على وثائق محاسبية، و تقرير محافظي الحسابات التي تملك فيها المؤسسة أسهم.
5. يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية و صحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.

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

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

إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية و دقة الحسابات.

6. في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة.
7. فحص حصص المساهمين.
8. إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة.
9. دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك.
10. التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال مهام محدودة و ظرفية في مراقبة الحسابات.
11. أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

الفرع الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر

نظرا لأهمية محافظ الحسابات فقد وضعت تشريعات لهذا الغرض في مختلف دول العالم كقيود على المهام المكلف بها، وعلى هذا الأساس يواجه محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه ثلاث أنواع من المسؤوليات ، ويتحمل محافظ الحسابات مسؤولية عامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتاج التي يقوم .

أولا:المسؤولية المدنية: حسب المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون"، وتعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب و تتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

1. خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
2. ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
3. وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال.
4. إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول.
5. رابطة نسبية بين الخطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

ثالثا:المسؤولية الجزائية: حسب المادة 62 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني" .

وتكون في الحالات التالية:

1. تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارية المهنة.
2. المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة.
3. عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذ تم اكتشافها.
4. عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

رابعا: المسؤولية التأديبية: حسب المادة 63 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل القواعد التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: إنذار، توبيخ، التوقيف المؤقت لمدة ستة (06) أشهر، الشطب من الجدول، ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

المبحث الثاني :الإطار القانوني لمحافظ الحسابات

أعطت الجزائر كسائر الدول مهنة محافظة الحسابات أهمية كبيرة من خلال جملة من الإصلاحات التي قامت بها في المجال من أجل تنظيم المهنة ومهن المحاسبة مهنة المراجعة بصفة خاصة في سبيل هذا تم إصدار جملة من القوانين لتنظيم مهنة محافظ الحسابات وضمان السير الحسن والتطبيق الجيد للمهنة لذلك سنعالج في هذا المبحث :

المطلب الأول :تنظيم مهنة محافظ الحسابات.

المطلب الثاني :شروط ممارسة وأتعاب مهنة محافظ الحسابات .

المطلب الثالث : حقوق وواجبات محافظ الحسابات .

المطلب الأول : تنظيم مهنة محافظ الحسابات

تعرف مهنة محافظ الحسابات بعض المميزات خصصها المشرع الجزائري في مجالات معينة من أجل تنظيم المهنة وفرض الرقابة عليها سنعرضها فيما يلي:

الفرع الأول :تعين وموانع تعين محافظ الحسابات

حسب قانون 01/10 فانه تم التطرق إلى الحالات التي تم تعين وموانع محافظ الحسابات .

أولا : تعين محافظ الحسابات

لقد أولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات أهمية خاصة حتى يضحى محافظ الحسابات بالاستقلالية على قيامه بعمله ويظهر هذا جليا في المادة 26 من القانون 10.01 المؤرخ في 28 رجب عام 1421هـ الموافق ل11 يوليو سنة 2010 حيث صرح بأن الجهة العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها هي المسؤولية عن تعيين محافظ الحسابات كما يمكن تعيينه في :[1] العقد التأسيسي ، الجمعية العامة التأسيسية ،الجمعية العامة مع تأكيد من عدم وجود موانع بواسطة القضاء ،كما تحدد كيفيات تطبيق المادة السابقة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة لتجيد مرة واحدة ، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات ،في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة بعد سنتين (2) ماليتين متتاليتين ، ويتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل ش المختص إقليميا بذلك .

وصدر مرسوم التنفيذي رقم 11-32 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي[2]:

[1] جوامع إسماعلي ، **محاضرات في التدقيق المحاسبي** ،سنة الثانية ماستر،تخصص محاسبة ،قسم العلوم التجارية ، جامعة بسكرة 2014/2013

[2] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي11-32 مؤرخ في7 جانفي 2011 ،العدد7، المواد 3 – 15 ،ص ص:24،23.

1. خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظ الحسابات ن يتعين على مجل الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة .

2. يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص مايأتي :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر والخارج .
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي ابدأها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتاهم ن وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات .
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب واعداها .
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها .
- نموذج رسالة الترشح .
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .
- المؤهلات ولإمكانيات المهنية والتقنية .

3. يتحصل محافظ الحسابات المرشح من الكيان على ترخي مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ، يسمح له بالاطلاع على ما يلي :

- تنظيم الكيان وفروعه .
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة .
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان ندون نقل الوثائق أو نسخها من خلال أجل يحدده دفتر الشروط .

4. يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على وثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظ الحسابات .

5. يوضح محافظ الحسابات في العرض ، إستنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه ما يأتي :

- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.

- برنامج عمل مفصل .
- التقارير التمهيدية ن الخاصة والختامية الواجب تقديمها .
- آجال إيداع التقارير.

6. يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث(3) سنوات مالية متتالية بعد موافقة لعهدة محافظ الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها للتقييم المبدئي.

7. يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط .

8. يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخوص توضيح إلزامية احترام حالات تنافي ومبدأ استقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب ا والى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به.

9. في حالة تجيد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته ، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة باعدا دفتر شروط جديد

10. يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من اجل اختيار محافظ الحسابات ،غير أنه يجب إلا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) لم التنقيط الإجمالي .

11. تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

- تقوم اللجنة بغرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الملتقين مسبقا
- غيران يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث(3) مرت عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم .

12. يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية ن خلال اجل أقصاه ثمانية (8) أيام ن بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه .

13. طبق لإحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري ، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأسباب كان يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

ثانيا : موانع تعيين محافظ الحسابات

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية[1]:

1. الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة ،بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة .
2. القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجل المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات .
3. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ على أجرة أو مرتبا ، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة .
4. الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة بحكم وظائف محافظ الحسابات في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم .
5. الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين ، فبأجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم .

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية .

ويمنع محافظ الحسابات من :

- يمنع الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، القيا م بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

[1] القانون التجاري، الجريدة الرسمية الديمقراطية الشعبية ، مطبوعات بيرتي ،2007، الجزائر ، ص:189.

- إذا أتقدمت مؤسسة وهيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر ، فان هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وإلا تربطهم أية مصلحة ولا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات
- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إعفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر(1) واحد من تاريخ بداية نشاطه ، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .
- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية ، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور [1].

المطلب الثاني :شروط ممارسة و أتعاب مهنة محافظ الحسابات

من خلال هذا المبحث سنتعرف على أهم الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات وكذلك الأتعاب محافظي الحسابات .

الفرع الأول :شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

1. أن يكون جزائري الجنسية .
2. أن يكون حائز ا لشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو الشهادة معترفا بها دوليا .
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في الموصف الوطني للخبراء المحاسبون في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات أو في الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون .

[1] القانون التجاري ،الجريدة الرسمية الديمقراطية الشعبية ، مرجع سابق. ص: 189.

6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6[1].

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها:

أ. أن يكون محافظ الحسابات متطلعا على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن آية معلومات يطلع عليها خلال عمله .

ب. أن يكون عمليا مواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات .

ج. أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا ضميره وان يهتم بمصلحة عمله على المصلحة الشخصية .

د. أن يتصف بالصبر ، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل .

هـ. أن يكون عمله في مجال اختصاصه وان يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله

و. أن يكون لبقا في التعامل وان يكون قادرا على التعبير بكل وضوح .

ز. أن يكون أمينا وواقعيا وأن يكون مستقل في رأيه.

ح. أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته[2].

الفرع الثاني :أتعاب محافظ الحسابات

تحدد الأتعاب عادة من طرف عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالاتفاق مع محافظ الحسابات ، حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم يبين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة للخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد، حيث تناولت المادة 37 المؤرخ بتاريخ 29جوان 2010 أتعاب محافظ الحسابات حيث كان نص المادة كما يلي :

"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، لا يمكن للمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو إمتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"[3].

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد42،مرجع سابق،ص:5.

[2] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان ،الأردن،الطبعة الأولى ،2006،ص:81..

[3] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، العدد 42، مرجع سابق ، ص :8.

ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداءه لمهامه مايلي [1]:

1. حجم الشركة وطبيعة نشاطها .
2. نظام الرقابة الداخلية المطبقة .
3. درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة.
4. درجة المخاطر من وجهة نظر المراجع حيث أن زيادتها لتوسيع نطاق الإجراءات.
5. استخدام أسلوب العينات الإحصائية في العملية المراجعة.

المطلب الثالث: 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 المعرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى وسنعرض هذه عناصر بإيجاز في ما يلي [2]:

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات والنواحي التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به سلطات تساعده في انجاز برنامج مراجعته وتحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفعالية:

1. حق طلب أي مسندات أو دفاتر أو سجلات و الاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة ، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.
2. حق طلب أي تقارير أو استفسار معين من أي وسؤول في شركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.
3. من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح من ناحية وفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحابية المتعارف عليها من خلال المراجعة.
4. من حقوق المراجع جرد الخزائن المختلفة للشركة عند الحاجة إلى ذلك لتأكد من الأوراق المالية المحفوظة فيها.

[1] زاهر عاطف سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص: 137.

[2] محمد السيد سرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث** ، الإسكندرية ، 2007 ، ص ص: 61-65.

5. حق مراجعة وفحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة .
6. حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير .
7. حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه.

الفرع الثاني : واجبات محافظ الحسابات

تتمثل واجبات المراجع فيما يقوم به من أعمال مختلفة لانجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال ، ومن لهم الواجبات ما يلي:

1. يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها والكشف عن أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
2. يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من الطرق التي رآها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر ،ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب المراجعة الفنية.
3. أن يتأكد من مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بتقييمه لها حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم ويغطي معظم عمليات الشركة.
4. يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة .

المبحث الثالث : منهجية مهمة محافظ الحسابات

حرصت الدولة الجزائرية وثمنت مهمة محافظ الحسابات، إذا أصدرت مجموعة من المراسيم والقوانين التشريعية التي تضمن الأداء المهني الجيد لمحافظ الحسابات ، وقبل أن يصادق بتنفيذ مهمته عليه أن يكون على دراية بجميع جوانب عمله ، حيث أنه يباشر بإتباع منهجية لابد من القيام بها وهي التخطيط لملية التدقيق وأدلة الإثبات التي يستعملها محافظ الحسابات بالإضافة لإعداد التقرير وهذا ما سنتطرق إليه :

المطلب الأول : التخطيط لعملية التدقيق .

يعني التخطيط وضع إستراتجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيعها ومدها ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعا في حالة إذا ما كان التدقيق يتم لأول مرة [1].

أولا: خطة التدقيق

على محافظ الحسابات وضع و توثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق .

وبالتالي الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي[2]:

1. المعرفة بطبيعة العمل .
2. فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
3. المخاطر والهمة النسبية .
4. طبيعة الإجراءات وتوقيتها.
5. التنسيق والتوجيه بالإشراف و المتابع.

[1] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة** ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص:51.

[2] مدونة صالح محمد القر.01 : 13 , 11/05/2015 /, 2000 isas .Com .wordpress .Sqarra . http//www

ثانيا: برنامج التدقيق

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج تدقيق ن لذلك يعرف بأنه " خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقيمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية "[1].

لذلك يتضح إن هدف تصميم برنامج التدقيق يتضمن العناصر التالية[2]:

1. تحيد خطوات الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية.
2. توقيت أداء و انجاز كل خطوة من هذه الخطوات .
3. هدف كل خطوة وإجراء من خطوات وإجراءات التدقيق .
4. تحديد نطاق وإطار العمل المطلوب حفاظا على وقت محافظ الحسابات .
5. تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها عندما يتولى تنفيذه فريقا من المحافظين .

ثالثا: تكوين ملفات وأوراق عمل محافظ الحسابات

تعرف أوراق العمل على أنها :" السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها ،والمعلومات التي تم الحصول عليها ، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق "[3].

[1] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009، ص: 272.

[2] محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص: 242 .

[3] ألفين ارنيز وجيمس لوبك ، **المراجعة مدخل متكامل** ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 2002، ص: 30.

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بان التدقيق قد تم أدائه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وتحديدا توفر أوراق العمل التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في العام الحالي ،أساسا للتخطيط ،جلا للأدلة التي تم جمعها ونتائج الاختبارات ،بيانات تحدد نوع تقرير التدقيق الملائم .[1]

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسين ملف دائم ملف سنوي:

1. **الملف الدائم** : يحتوى هذا الملف على عموميات حول المؤسسة ، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ن الحسابات السنوية و التقارير ، التحاليل الدائمة للحسابات ،كل مل يتعلق بالجانب الضريبـــــــي و الإجتماعي والقانوني و الخصوصيات الإقتصادية .
2. **الملف السنوي** : يحتوي على مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج التدقيق، أي البيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات، الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن الفترة الحالية، حيث المعلومات المحتواة في ملفات العمل يجب أن تكون سرية[2].

المطلب الثاني : أدلة الإثبات التي يستعملها محافظ الحسابات

نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الارتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وان وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجيع الأدلة فحسب بل تلك التي ينبغي إن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم .

الفرع الأول : طبيعة أدلة الإثبات

تعني أدلة الإثبات كل ما يمكن إن يجمعه محافظ من أدلة محاسبة تدعم رأيه حول محاسبة تدعم رأيه حول صحة القوائم المالية وكل المعلومات والإجراءات التي من شأنها أن تسهل عملية التحقق من صحة وسلامة العمليات والمتعلقة بعمليات معينة، ولها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها ".

أولا : أنواع أدلة الإثبات

[1] المرجع نفسه ، ص :340.

[2] محمد السيد سرايا ، مرجع السابق ، ص :340.

الجرد الفعلي :

يستخدم نظام الجرد الفعلي لتحقق من وجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات، المباني، الأراضي العقارات، التجهيزات، النقدية، المخزون ... الخ، وبعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة الشركة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث انه يجب على محافظ الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية، وفي بعض الأنشطة التي يملك المحافظ الخبرة بطبيعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ إلى خبراء للقيام بعملية الجرد مثل (محلات الذهب و الأحجار الكريمة، المواد الكيماوية ...الخ)[1].

المستندات:

المستندات من أكثر الأنواع والأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المحافظ في عمله وهي ثلاث أنواع :

5. مستندات معدات خارج المشروع والمستعملة داخلة : كفواتير الشراء مثلا .
6. مستندات معدات خارج المشروع والمستعملة خارجه : كفواتير البيع وإيصالات القبض ...الخ .
7. مستندات معدة ومستعملة داخل المشروع : كالدفاتر الحسابية على اختلاف أو أنواعها[2].

الإقرارات المكتوبة من الغير خارج الشركة :وهي شهادات الطرف الثالث كإقرارات من الموردين والدائنين والبنوك والمدنيين، مصادقات الحسابات وكشوفها[3].

التقارير المعدة من داخل الشركة من قبل الإدارة : تعد هذه التقارير من قبل الإدارة الشركة ويطلبها محافظ الحسابات للتحقق من بعض الأمور الغامضة وتفسيرها والتي لا يمكن من إستيضاحها من خلال الأرقام المسجلة بالدفاتر والسجلات ، مثل إن يحصل المحافظ على شهادة من إدارة الشركة بالأصول الثابتة الموجودة ، شهادة جرد وتقييم مخزون في آخر المدة[4].

وجود نظام رقابة سليم : أن نظام الرقابة الداخلية السليم يتيح لمحافظ الحسابات إن يطمئن إلى منع حدوث الأخطاء وإلى إكتشافها إثناء عملية التدقيق .ووجود النظام في حد ذاته ليس كافيا[5].

---

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص: 180.

[2] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات ، المحاسبية – الناحية النظرية** ، دار وائل للطباعة و النشر ، عمان ،الأردن ، الطبعة الأولى 2000/1999 ، ص ص: 180-181.

[3] إيهاب نظمي ، هاني العزب ، **تدقيق الحسابات الإطار النظري** ، دار رائد للنشر ،عمان، الأردن ، الطبعة الأولى ،2012 ، ص: 97.

[4] غسان فلاح المطارنة ، نفس المرجع ، ص: 181.

[5] عبد الفتاح محمد الصحن ، سمير الصبان و آخرون ، **أسس التدقيق** ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، الطبعة الأولى ، 2003 ، ص :172.

قرائن شفوية : هي أضعف القرائن والأدلة فقد يوجه المحافظ أسئلة لموظفي الشركة ترتبط بالحسابات المختلفة التي يفحصها ، فقد قد تكو ن إجابات هذه الأسئلة مفيدة ولكنها لا تعتبر قرينة كافية يعقد بها، إذا يجب تقويتها بقرائن أخرى .إذا يلجأ المحافظ للتأكد من إجابات الموظفين بالرجوع إلى المستندات الداخلية والخارجية[1].

نتائج تتابع الأحداث اللاحقة :من المعروف أن عمل المحافظ إنما يتم بعد إثبات العمليات، وقد تقع خلال الفترة اللاحقة لعميلة التدقيق هذه أحداث قد تكون قرينة أو دليلا على صحة بعض العناصر أو العمليات . فمثلا قد يتأكد من صحة التزام قد تقع في الفترة اللاحقة وتأكد من جدية ذلك السداد وسلامته .

صحة الأرصدة من الناحية الحسابية :هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطاء الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية الأربع ، بخاصة الدورة الحسابية الطويلة المتعددة المراحل ولهذا يقوم المحافظ بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية[2].

ثالثا : إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

يحصل محافظ الحسابات على أدلة الإثبات بمزاولته لكل من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية :

الفحص المادي :هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبقة في إعدادها وتشغليها ، ويفر الفحص للأصول الملموسة دليلا يمكن الاعتماد عليه بالنسبة للملكية أو التقييم[3] .

المصادقات : هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، وتحدد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن لمحافظ الحسابات استخدامها ويتمثل النوع الأول في المصادقة الايجابية مع الطلب معلومات من المصادق ، ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الايجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها ، ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في

[1] إيهاب نظمي ، هاني العزب ، مرجع سابق ، ص: 99.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، مرجع سابق ، ص :172.

[3] طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المراجعة** ، الدار الجامعية ، الجزء الثاني ، الإسكندرية ، مصر ، 2007، ص: 503

حالة عدم صحة المعلومات ، ونظرا لان المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية اقل صلاحية من المصادقة الايجابية[1].

التوثيق : يتمثل التوثيق في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية ، ويتمثل التوثيق الذي يقوم بفحصه كافة السجلات ، ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة الأكثر إقناعا مما لو كان هذا المستند قد أنشى على نطاق واسع في كل عملية التدقيق ن كما يجب عدم إغفال نظام الرقابة الداخلية وفي حالة استخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي.

الملاحظة : تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أداؤه من قبل آخرين، توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها ،كذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية[2].

الاستفسار: يتكون الاستفسار من طلب المعلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة وخارجها ، والاستفسار هو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق ، وكثيرا ما يكون مكملا لأداء إجراءات التدقيق الأخرى ، وقد تتراوح الاستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية ، وتقييم الاستنتاجات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار[3].

إعادة الاحتساب : تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات ، ويمكنهم إجراء إعادة الحساب من استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف .[4]

الإجراءات التحليلية : تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات آخري ذات العلاقة ، وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

المطلب الثالث : إعداد تقرير محافظ الحسابات

بما أن التقرير هو المرحلة النهائية لعناية التدقيق والهدف الأساسي فيها و لهذا فانه يعرف "بتلك الوثيقة المكتوبة الصادرة عن شخص مهني لإبداء رأي مهني محايد عن إذا ما كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطى صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها نتائج أعماله في السنة المالية محل التدقيق ".

[1] ألفين ارنيز وجيمس لوبك ، مرجع سابق ، ص ص : 246، 247.

[2] احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص :315.

[3] المرجع نفسه ، ص: 136.

[4] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سابق ذكره ، ص: 47.

إذا يتوجب على المحافظ إعداد التقارير حسب ما اقره المشرع الجزائري في المادة25: يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

1. تقرير المصادقة بحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وحصة الوثائق السنوي وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
2. تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
3. تقرير خاص حول الاتفاقيات الشركة.
4. تقرير خاص حول تفاصيل أعل خمس تعويضات .
5. تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

6. تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
7. تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .
8. تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الاستغلال.
9. تحديد معاير وإشكال أجال إرسال إلى الجمعية العامة والى الأطراف المعدنية عن طريق التنظيم[1].

الفرع الأول: أنواع التقارير

من حيث درجة الالتزام :تقسم التقارير من حيث درجة الالتزام إلى نوعين هما :

التقارير الخاصة :

وهي تقارير الخاصة بمهام محددة وخاصة ،ولم ينص القانون على إعدادها مثال ذلك تقارير المشروعات الفردية وشركات الأشخاص ، ومثاله أيضا المرجعات الجزئية في ظل القانون أو عدمه تقييم الشهرة أو تقدير الخسارة الناتجة عن حريق ما شبه.

التقارير العامة :

وهي التقارير التي يعدها المحافظ تماشيا مع نصور القوانين الشركة للشركات والتي تلزم الشركات المساهمة بتدقيق حساباتها من قبل محافظ خارجي ، وغالبا مايطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية وهو التقرير الوحيد

الفرع الثالث : نماذج تقارير محافظ الحسابات

أولا :نموذج تقرير غير متحفظ :[1]

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ، مرجع سابق ، ص :7.

يجب أن يوقع التقرير باسم الشركة التدقيق أو اسم الشخصي للمحافظ أو كلاهما معا وحسبما هو مناسب الشكل التالي يوضح العناصر الأساسية لتقرير غير متحفظ.

الشكل رقم (01-01) نموذج تقرير غير متحفظ

تطيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب ...يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من .....إلى .....

1. **تقرير حول المراقبة والشهادة :**

- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط .

ملاحظة وتصريحات حول احتمال عدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة.

- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعة العامة.

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة "

- نظرا للاجتهادات التي قمت ها لتوصيات المهنة ، بإمكاني الشهادة بان الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات ....لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط الماضي ، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2. **معلومات :**

طبقا للقانون أعملكم بالأمور الآتية :

تم في .....

يوم .....

الإمضاء.....

ملاحظة : يجب تأثير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير .

لمصدر : مجموعة نصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، المديرية العامة للمحاسبة ، المجلس الوطني للمحاسبة ، منشورات الساحل ، الجزائر ، 2002، ص: 84.

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص: 122.

ا

الشكل رقم : (01-02) نموذج تقرير شهادة بتحفظ

بقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ ....يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من .....إلى.....

1. **تقرير المراقبة والشهادة :**

- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط .

" ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة "

- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .

" يجب على أن ابدي تحفظات حول النقاط الآتية :

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة ، أقدر أنه بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات ..... لهذا التقرير ، منتظمة وصادقة ومصداقية ، وتعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط .

2. **معلومات :**

طبقا لقانون أعلمكم بالأمور الآتية :

تم في .....

يوم .....

الإمضاء .....

ملاحظة : يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة التقرير.

المصدر : مجموعة نصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، مرجع سابق ، ص 85.

خلاصة الفصل الأول

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات ، أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية ، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد .

يمر رأي محافظ الحسابات الذي يعكسه تقريره عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمته ويسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية من تخطيط التدقيق ، وتقييم نظام رقابتها ودعمها في منع الوقوع في الخطاء وكشف الغش والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي.

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض المفاهيم مهنة محافظ الحسابات، وكذا بإضافة إلى الممارسات القائم على وجهه كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من المراجعين الخارجيين وبعض الشركات وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ومعرفة مدى التزام الشركات بإرشادات وتوصيات المراجع الخارجي.

سنحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية اعتمادا على أسلوب التحري المباشر لإختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال التقرب المباشر من المهنيين (محاسبيين، محافظي حسابات) والأكاديميين (أساتذة في المراجعة والمحاسبة)، بتوزيع استمارة استبيان تحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات الدراسة .

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: الإحصاء الوصفي

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل مساهمة المراجعة محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحقيق أهدافها، حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم إلى هيكله ومحتواه ومجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: مراحل ومحتوى الاستبيان

أولا: مراحل تصميم الاستبيان

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

استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي في أراء وجهات نظر محافظي الحسابات، المحاسبين المؤسسات، وأساتذة أكاديميين حول مشكلة الدراسة.

وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة الوضوح ومضمون فقد تم تصميمها على ثلاثة خطوات(مراحل) وهي:

1. مرحلة التصميم الأولي:

وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول امهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية ، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة آخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات البحث كما راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

وبعد ذلك تم عرض هذا الاستبيان على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة ومتمرسين في إعداد الاستبيان، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة، وقد تم الرد من الأساتذة.

2. مرحلة إعادة التصميم:

وهي الخطوة الثانية بحيث قمنا بعرض الاستبيان على مجموعة من الفئات المستهدفة للدراسة (محاسبيين، محافظي حسابات) بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم، وذلك بعد الأخذ بالملاحظات المقدمة من طرف الأساتذة.

3. مرحلة التصميم النهائي:

وهي الخطوة الأخيرة، بحيث يتم إجراء التعديلات اللازمة بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة في المراحل السابقة، وتم تصميم الاستبيان بشكل نهائي ثم تم توزيعه ونشره على عدة قنوات وطرق أهمها :

- ✓ الاتصال أو التسليم المباشر بأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان.
- ✓ الاستعانة ببعض الزملاء في بعض المناطق.
- ✓ إرسال عن طريق البريد الالكتروني لبعض الأساتذة من الجامعة والممتهنين بمهنة محافظ حسابات.

وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق التوزيع.

ثانيا: محتوى الاستبيان

على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي محض.

كما احتوى الاستبيان على5صفحات تتضمن 24 سؤالا مقسمة إلى جزئين :

الجزء الأول: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن5 أسئلة خاصة بعينة الدراسة، و التي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى على 24 سؤالا والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور.

المحور الأول: تضمن(8) أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى، يعتبر الهدف الأساسي من مهمة محافظ الحسابات هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية .

المحور الثاني: تحتوي على (8) أسئلة الخاصة بالفرضية الثانية، نظام الرقابة الداخلية يؤثر على أداء مهام محافظ الحسابات.

المحور الثالث: تضمن (8) أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة تناولت فيها مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف الممارسات الاحتيالية والتصرفات غير القانونية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

1. العينة المختارة:

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

- ✓ عينة من خبراء المحاسبين .
- ✓ عينة من محافظي الحسابات.
- ✓ عينة من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة لتدعيم الدراسة .
- ✓ عينة من بعض الموظفين في إختصاص المراجعة والمحاسبة .

2. عينة الدراسة :

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع إستمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 80 إستمارة، بحيث شملت أكاديميين (أساتذة) ب 13 إستمارة، ومهنيين (محاسبين، محافظي حسابات)ب 42 إستمارة، و 5 إستمارات للموظفين في مجال المحاسبة وكما إعتمدنا في عملية التوزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الالكتروني، بإضافة إلى مساعدة بعض زملاء.

وبعد عملية التبويب والتنظيم وجد أنه بقي 60 إستمارة من مجموع الاستمارات ممثلة عينة الدراسة كما تم إقصاء 20 إستمارة، بسبب عدم إستلامها نتيجة ضياعها ونقص في الإجابات وكذلك عدم تفرغ محافظي الحسابات بسبب قيامهم بإعداد الميزانية المالية.

الجدول رقم (03-01): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيـــان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية %
عدد الاستمارات الموزعة	80	%100
عدد الاستمارات المفقودة والمهملة	13	%18
عدد الاستمارات الملغاة	7	%7
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	60	%75

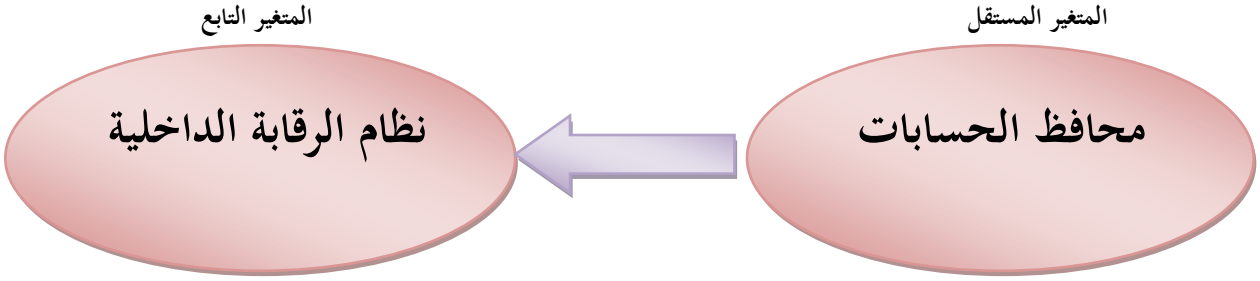
المصدر : من إعداد الطالبة (إعتماد على الاستبيان)

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

المتغير المستقل: يتمثل في محافظ الحسابات وتشمل المعلومات المتعلقة بها.

المتغير التابع: ويتمثل في نظام الرقابة الداخلية .

شكل رقم (03-01) : متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثالث : الأدوات المستخدمة في الدراسة

سنحاول في هذا الفرع تبيين الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الإستبيان.

أولا : الأدوات الإحصائية

– اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرومباخ":

لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل آلفا كرومباخ، بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد (0،1) ولكل منها دلالة[1]

- نتائج اختبار الثبات:

عندما قمنا بتطبيق آلفا كرومباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 60 فراد تحصلنا على القيمة آلفا (0.75) وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبول إحصائيا.

– تم استخدام مقياس ليكارات ذي النقاط الخمس في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

الجدول رقم(03–02): مقايس ليكارات الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss**، (الجزء الثالث موضوعات مختارة)، ص538 على الموقع http://site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/02/questionaire_analyzis.pd,consultéle24/04/201 à14 :35.4

– ثم نحدد الاتجاه حسب رقم المتوسط لحسابي بحيث يكون ذلك بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهي كتالي:

[1] www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmetid=570 d… consulté le 04/5/2015 à 10 :30 .

الجدول رقم (03-03) : معايير تحديد اتجاه

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

المصدر : من إعداد الطالبة

ثانيا: معالجة استمارة الاستبيان

بعد عملية الحصر النهائي للعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بإستخدام أسلوب البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، وبناءا على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي. ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كتالي:

1/ حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الإستبيان وكذا المحور.

2/ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.

3/ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة.

4/ حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة.

5/ الإحصاء الاستدلالي.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي

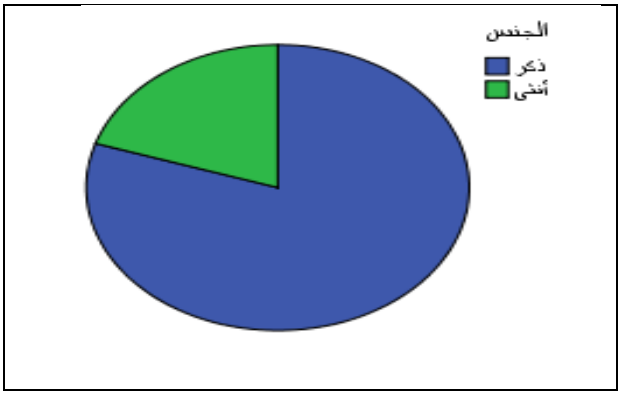
نحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية : الجنس العمر،الوظيفة الممارسة ، الخبرة ، المؤهل الأكاديمي وعدد سنوات الخبرة .

الفرع الأول : توزيع أفرد العينة حسب الجنس

الجدول رقم (03-04) :نسبة توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
	60	%100
ذكر	48	%80
أنثى	12	%20

الشكل رقم (03-02)توزيع أفراد حسب الجنس



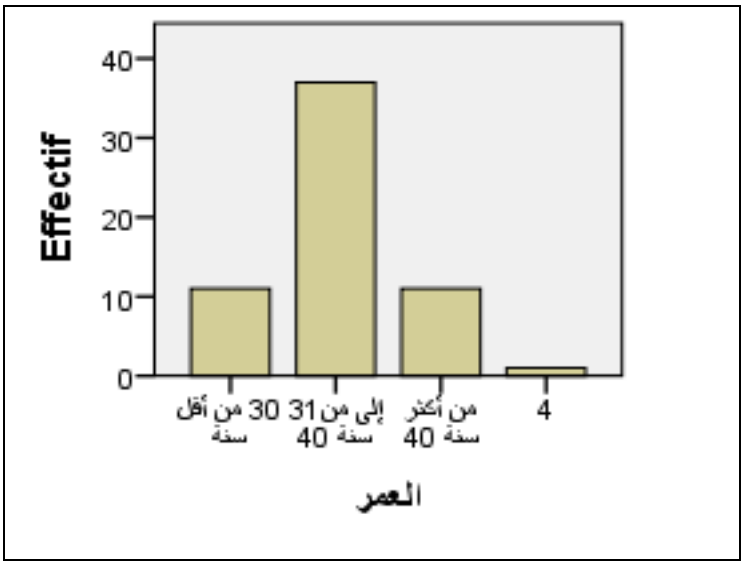
المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الإستبيان وspss

الفرع الثاني : توزيع أفرد العينة حسب العمر

الجدول رقم (03-05) توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة
	60	%100
أقل من 30سنة	11	%18.3
من31 سنوات الى 40 سنة	37	%61.7
اكثر من 40 سنة	11	%18.3

الشكل رقم(03–03) توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان وspss

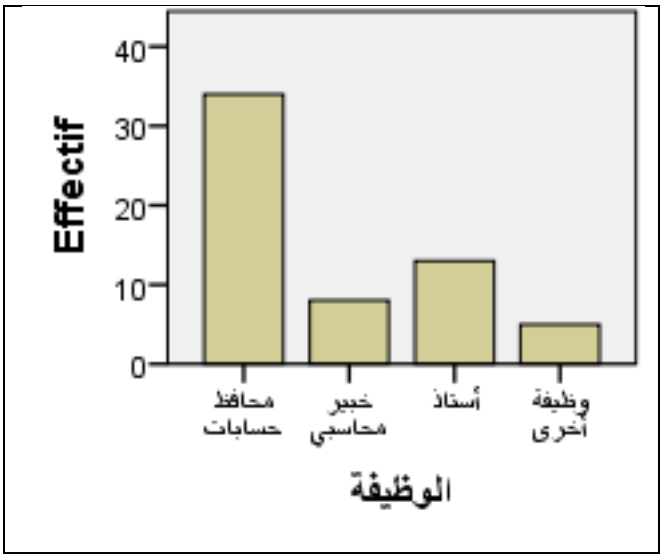
نلاحظ من خلال الشكل الأعلى يبن لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة للأفراد العينة حيث بلغت نسبة البالغين أكثر من40 سنة حوالي.46.7% أي أن أغلب أفرد االعينة وهي نسبة مرتفعة جدا ويليها مباشرة البالغين من 31سنة الى 40 سنة بنسبة 30%، ثم البالغين أكثر من 30 سنة بنسبة23.3 %.

الفرع الثالث : توزيع أفرد العينة حسب الوظيفة الممارسة

الجدول رقم (03–06) : توزيع الأفراد حسب الوظيفة الممارسة

البيـــان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية %
	60	%100
محافظ الحسابات	34	%56.7
خبير محاسبي	8	%13.3
أستاذ	13	%21,7
وظيفة أخرى	5	%8.3

الشكل رقم (03–04) : التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان وspss

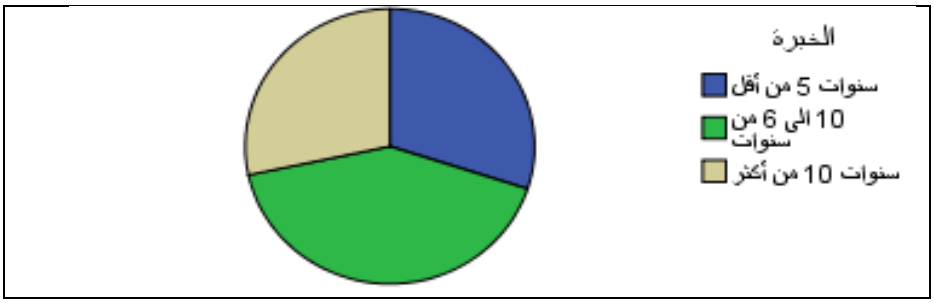
نلاحظ من خلال الشكل الأعلى يبن لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة للأفراد العينة حيث بلغت نسبة محافظ الحسابات حوالي.56.7% أي أن أغلب أفرد العينة محافظ حسابات وهي نسبة مرتفعة جدا ويليها مباشرة وظيفة أستاذ بنسبة 21.7%، ثم خبير محاسبي بنسبة 13.3 %. ثم وظيفة أخرى بنسبة 8.3%.

الفرع الرابع : توزيع أفرد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (03–07) توزيع أفراد حسب عدد سنوات الخبرة

العمر	العدد	النسبة
	60	%100
أكثر من 30 سنة	14	%23.3
من 31 سنة الى 40 سنة	18	%30
اكثر من 40 سنة	28	% 46.7

الشكل رقم (03–05) : التوزيع للأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على الاستبيان والبرنامج spss

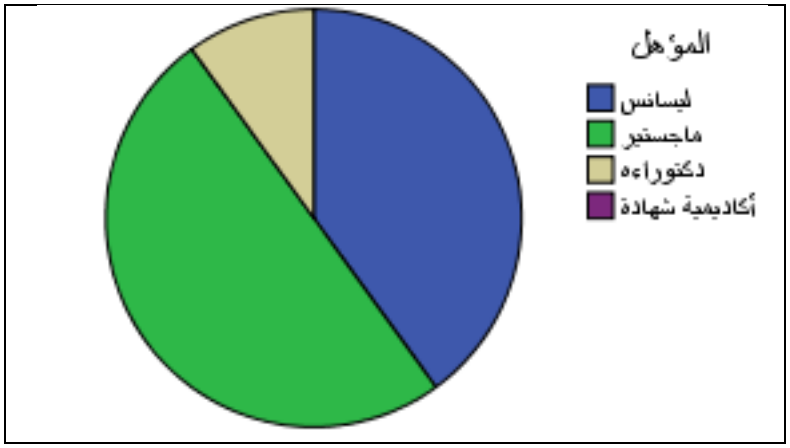
من خلال الشكل رقم (03-05) يوضح لنا التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة، حيث نجد نسبة 46.7% خبرتهم أكثر من 10 سنوات وهي تمثل نسبة عالية جدا أي أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى علي من الخبرة، كما أنها نسبة مهمة جدا كونها تعزز من صدق الإجابات مما تؤذي إلى نوع من الدقة والواقعية للدراسة، وتليها نسبة 30% الأفراد الذين لديهم خبرة تتراوح ما بين 5و 10 سنوات أما الباقي والذين يمثلون خبرتم أقل من 5 سنوات مثلت نسبتم 23.3% وهي أقل نسبة في العينة.

الفرع الخامس: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي :

جدول رقم (03-08)توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

البيـــان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية %
	60	%100
ليسانس	30	%50
ماجستير	24	%40
دكتواره	6	%10
شهادة أكاديمية أخرى	0	%0

الشكل رقم (03-06) التوزيع للأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان و البرنامج spss

نلاحظ من الشكل رقم (03-06) أن التوزيع النسب حسب المؤهل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد نسبة 50% الذين يحملون شهادة الماجستير وهي النسب الأعلى في أفراد العينة، ويعود ذلك أن أغلب المؤسسات توظف أصحاب الشهادات، أما بالنسب إلى محافظي الحسابات بحكم القوانين التي تنص على أقل مستوى هو ليسانس، وبعد ذلك تليها نسبة 40% بالنسبة لحاملين شهادة ليسانس ، وأخير نسبة10% بالنسبة لحاملين شهادة دكتوراه وهي أضعف نسبة في عينة الدراسية يمكن القول أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات عليا وهذا يدل على أن العينة مؤهلة.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية

لقد احتوى هذا المبحث على مطلبين : المطلب الأول يتمثل في الإحصاء الوصفي للدراسة، أما المبحث الثاني يتعلق في الإحصاء الاستدلالي .

المطلب الأول: الإحصاء الوصفي

سنحاول في هذا المطلب عرض وتحليل للمتوسطات في المحاور الثلاثة.

الفرع الأول : مصداقية أساسيات مهنة محافظ الحسابات

جدول رقم (03-09) : مصداقية مهنة محافظ الحسابات

العبارة	المقياس					المؤشر الإحصائي		
	1 النسبة	2 النسبة	3 النسبة	4 النسبة	5 النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافق
1- مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية .	1.7	0	0	51.5	46.7	4.42	0.671	موافق
2- عند قيام محافظ الحسابات بأعمال شركة فانه يتجرد من المصالح الشخصية ، ويتمتع بالنزاهة والصدق والحياد والموضوعية	0	1.7	10	45	43.3	4.30	0.72	موافق
3- تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها ، مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحدد قانونا.	0	16.7	13.3	55	15	3.68	0.93	موافق
4- تؤثر السر المهني للعميل على رأي محافظ الحسابات أو إبداء تحفظه على الأقل	0	31.7	38.3	16.7	23.3	3.05	0.91	موافق
5- يحتوي تقرير محافظ الحسابات على رأي فني محايد .	0	20	16.7	50	13.3	3.57	0.96	موافق
6- يشير محافظ الحسابات في تقريره إلى المواطن التي لم تطبق فيها قواعد المحاسبة .	1.7	23.3	13.3	45	16.7	3.52	1.08	موافق
7- تتأثر موثوقية أدلة الإثبات التي يستعملها محافظ الحسابات بمصدرها وطبيعتها.	3.3	5	20	53.3	18.3	3.78	0.99	موافق
8- يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ في اعتباره الفحص الذي يقوم به المدقق الداخلي .	1.7	11.7	28.3	43.3	15	3.58	0.94	موافق
متوسط اجمالي لإجابات						3.73		موافق

المصدر : من إعداد الباحث اعتماد على الاستبيان والبرنامج spss

بالاطلاع على الجدول رقم (03-07) نلاحظ ما يلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 3.73 نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 0.99. وعليه سيتم شرح فقرات المحور كل على حدى.

1. مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية: أبدى 63 من أفراد العينة موافقتهم ، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4.42، 0.67 ، على التوالي. بينما أبدى 4.9 ،عدم موافقتهم علي ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن التخطيط للمراجعة يساهم في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية.

2. عند قيام محافظ الحسابات بأعمال شركة فانه يتجرد من المصالح الشخصية ، ويتمتع بالنزاهة والصدق والحياد والموضوعية سب بلغت نسبة 42% من أفراد العينة يوافقون ، أما نسبة 2.5 غير موافقون بشدة على العبارة، و قدر المتوسط الحسابي 4.30، ولانحراف المعياري ب0.72 الأمر الذي يبن الدور الفعال الذي تؤذيه المراجعة.

3. تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها ، مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحدد قانونا.: أبدى 53.1% من المستجوبين موافقتهم بينما أبدى 4.9 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة، وقدر المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة 3.70، والانحراف المعياري ب1.04.الآمر الذي يوضح الدور الفعال الذي تضفيه المراجعة في زيادة الموثوقية بالقوائم المالية

4. يؤثر السر المهني للعميل على رأي محافظ الحسابات أو إبداء تحفظه على الأقل: أبدى نسبة ب63% من أفراد العينة موافقتهم ، بينما أبدى 3.7 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.68، أما الانحراف المعياري 0.93.

5. يحتوي تقرير محافظ الحسابات على رأي فني محايد .: يرى 46.9 من أفراد العينة ، بينما أبدى 4.9 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة على العبارة، بحيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 3.05، أما الانحراف المعياري فبلغ.

6. يشير محافظ الحسابات في تقريره إلى المواطن التي لم تطبق فيها قواعد المحاسبة . : أبدى 44.4% من أفراد العينة موافقتهم ، بينما 3.7 من المستجوبين على عدم موافقتهم بشدة وعليه بلغ المتوسط الحسابي 3.57، والانحراف المعياري.0.96

7. تتأثر موثوقية أدلة الإثبات التي يستعملها محافظ الحسابات بمصدرها وطبيعتها: أبدى 23.4% من أفراد العينة موافقتهم ، بينما 3.7 من المستجوبين على عدم موافقتهم بشدة ، وعليه بلغ المتوسط الحسابي 3.52، والانحراف المعياري.1.08.

8. يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ في اعتباره الفحص الذي يقوم به المدقق الداخلي : أبدى 44.4% من أفراد العينة موافقتهم ، بينما 3.7 من المستجوبين على عدم موافقتهم بشدة وعليه بلغ المتوسط الحسابي 3.58، والانحراف المعياري0.94

الفرع الثاني : مصداقية نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (03–10) مصداقية نظام الرقابة الداخلية

العبارة	المقياس					المؤشر الإحصائي		
	1	2	3	4	5	الوسط	الانحراف	درجة
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبية	الحسابي	المعياري	الموافق
1- هل تعتقد أن وجود الرقابة الداخلية وتصميمها في المؤسسة أمراً هاماً ؟	0	0	6.7	61.7	30	4.42	0.67	موافق
2- إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية.	0	3.3	18.3	41.7	35	4.10	0.82	موافق
3- هل يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يعطي تأكيد مطلق بتحقيق أهداف إدارة المؤسسة التي تم التخطيط لها .	0	18.3	25	46.7	8.3	3.46	0.89	موافق
4- تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية .	0	15	16.7	56.7	10	3.63	0.86	موافق
5- يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال	0	10	13.3	51.7	23.3	3.90	0.88	موافق
6- أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة الداخلية هو وجود الخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافها .	3.3	13.3	31.7	43.3	6.7	3.37	0.92	موافق
7- من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة "المراجعة الداخلية".	3.3	11.7	15	46.4	21.7	3.73	1.08	موافق
8- نظام الرقابة الداخلية لا يقدم تأكيداً مطلقاً بل معقولاً على ضمان تحقيق أهداف المؤسسة نتيجة وجود المعوقات	3.8	13.75	14	41.5	55.2	3.64	1.06	موافق
متوسط اجمالي لإجابات						3.73		موافق

المصدر : من إعداد الباحث اعتماد على الاستبيان والبرنامج spss

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 3.75 نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وهذا ما يوضحها الانحراف المعياري حيث بلغ 0.96. وعليه سيتم شرح فقرات المحور كل على حدى.

1. هل تعتقد أن وجود الرقابة الداخلية وتصميمها في المؤسسة أمراً هاما: أبدى 48.1 من أفرد العينة موافقتهم ، بينما أبدى 6.2 من المستجوبين على عدم موافقتهم بشدة على العبارة، وذلك بمتوسط حسابي 4.42 وانحراف معياري 0.67.

2. إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية: أبدى 84.1 من أفراد العينة موافقتهم ، بينما 9.9 من أفراد العينة أبدى على عدم موافقتهم بشدة عن العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 4.10، والانحراف المعياري 0.82 اتجاه العينة نحو موافق.

3. هل يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يعطي تأكيد مطلق بتحقيق أهداف إدارة المؤسسة التي تم التخطيط لها .: أبدى 56.8 من أفراد العينة موافقتهم ، بينما أبدى 3.7 من أفراد العينة على عدم موافقتهم على العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات3.46، وانحراف معياري 0.89

4. يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال: أبدى46.9 من أفرد العينة موافقتهم ، بينما أبدى3.7 من المستجوبين بعدم موافقتهم بشدة على العبارة، بمتوسط حسابي 3.63، وانحراف معياري 0.86

5. يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال: أبدى 51.9 من أفراد العينة موافقتهم ع بينما انعدمت استجابات العينة عدم موافقتهم بشدة على العبارة، وذلك بمتوسط حسابي للإجابات 3.90، وانحراف معياري 0.88.

6. أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة الداخلية هو وجود الخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافها : أبدى 48.1 من أفراد العينة موافقتهم ، بينما أعدمت عندما أبدى أفراد العينة بعدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ متوسط حسابي 3.37، والانحراف المعياري 0.92.

7. من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة "المراجعة الداخلية: أبدى 48.1 من أفراد العينة موافقتهم ، بينما أعدمت عندما أبدى أفراد العينة بعدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ متوسط حسابي 3.73، والانحراف المعياري 1.08.

8. نظام الرقابة الداخلية لا يقدم تأكيداً مطلقاَ بل معقولاً على ضمان تحقيق أهداف المؤسسة نتيجة وجود المعوقات : أبدى 48.1 من أفراد العينة موافقتهم ، بينما أعدمت عندما أبدى أفراد العينة بعدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ متوسط حسابي 3.73، والانحراف المعياري 1.08.

الفرع الثالث: هل يساهم إكتشاف الأخطاء للمحافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم(03-11): مصداقية اكتشاف الأخطاء للمحافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

العبارة	المقياس					المؤشر الإحصائي		
	1	2	3	4	5	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافق
	النسبة	النسبة	النسة	النسة	النسبة			
1- هل تعتقد أن تقويم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة هو من مهمة مراجع الحسابات ؟	1.7	10	23.3	50	13.3	3.64	0.90	موافق
2- يركز محافظ الحسابات في فحصه لنظام الرقابة على مدى دقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية التي تنتج من تشغيل النظام الرقابة وليس على مدى فاعلية تشغيل النظام الرقابة الداخلية .	00	1.7	20	55	21.7	3.98	0.70	موافق
3- هل يعني وجود إدارة للرقابة الداخلية في المؤسسة أنّ الرقابة الداخلية فعّالة ؟	3.3	33.3	21.7	36.7	3.3	3.03	0.99	موافق
4- هل تعتقد أن تقويم المراجع الحسابات للرقابة الداخلية قادرٌ على تحديد نقاط الضعف التي تؤدي إلى ضعف حماية أموال المؤسسة ؟	0	15	33.3	56.7	3.3	3.59	0.64	موافق
5- هل تعتقد أن تقويم المراجع الحسابات للرقابة الداخلية قادرٌ على تحديد نقاط الضعف التي تؤدي إلى ضعف حماية أموال المؤسسة ؟	0	15	13.7	46.7	5	3.42	0.81	موافق
6-هل تعتقد أن مراجع الحسابات يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.	1.7	8.3	23.3	58.3	6.7	3.85	0.66	موافق
7-هل تعتقد أن تقرير المراجع الحسابات للرقابة الداخلية يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على ضمان دقة المعلومات المسجلة ؟	1.7	8.3	23.3	58.3	6.7	3.61	0.81	موافق
8-هل تعتقد أن هناك اختلافاً بين أن تشير الإدارة إلى وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة وبين أن تبدي رأيها فيه رأيها بفعالية هذا النظام ؟	3.3	16.7	40	36.7	1.7	3.17	0.85	موافق
متوسط اجمالي لإجابات						4.02	1.08	موافق

المصدر : من إعداد ا اعتماد على الاستبيان والبرنامج spss

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 4.02نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 1.08وعليه سيتم شرح فقرات المحور كل على حده.

1. هل تعتقد أن تقويم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة هو من مهمة مراجع الحسابات ؟: أبدى 63 من أفراد العينة موافقتهم ، بينما كانت نسبة 4.9من أفراد العينة غير موافقون بشدة على العبارة، حيث بلغ متوسط الحسابي للإجابات 3.64 والانحراف المعياري 0.90.

2. يركز محافظ الحسابات في فحصه لنظام الرقابة على مدى دقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية التي تنتج من تشغيل النظام الرقابة وليس على مدى فاعلية تشغيل النظام الرقابة الداخلية .: أبدى 54.3 من أفراد العينة موافقتهم ، بينما أبدى 2.5 من المستجوبين عدم موافقتهم على ذلك حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة ب 3.98، والانحراف المعياري ب0.70**.**

3. هل يعني وجود إدارة للرقابة الداخلية في المؤسسة أنّ الرقابة الداخلية فعّالة ؟: أبدى 60.5 من أفرد العينة على موافقتهم ، بينما أبدى 3.7من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات ب 3.03، ولانحراف المعياري ب0.99.

4. هل تعتقد أن تقويم المراجع الحسابات للرقابة الداخلية قادرٌ على تحديد نقاط الضعف التي تؤدي إلى ضعف حماية أموال المؤسسة: أبدي 28.4 من عينة الدراسة موافقتهم، بينما أبدى 7.4 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة وعليه بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 3.59، والانحراف المعياري 0.64.

5. هل تعتقد أن تقويم المراجع الحسابات للرقابة الداخلية قادرٌ على تحديد نقاط الضعف التي تؤدي إلى ضعف حماية أموال المؤسسة: أبدى 48.1 من العينة موافقتهم ، بينما أبدى 3.7 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي ب 3.42، والانحراف المعياري ب 0.81**.**

6. هل تعتقد أن مراجع الحسابات يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية: أبدى 48.1 من العينة موافقتهم ، بينما أبدى 3.7 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي ب 3.85، والانحراف المعياري ب0.66**.**

7. هل تعتقد أن تقرير المراجع الحسابات للرقابة الداخلية يفحص قدرة نظام الرقابة الداخلية على ضمان دقة المعلومات المسجلة : أبدى 48.1 من العينة موافقتهم ، بينما أبدى 3.7 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي ب 3.61، والانحراف المعياري ب 0.81

8. هل تعتقد أن هناك اختلافاً بين أن تشير الإدارة إلى وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة وبين أن تبدي رأيها فيه رأيها بفعالية هذا النظام ؟: أبدى 48.1 من العينة موافقتهم ، بينما أبدى 3.7 من المستجوبين عدم موافقتهم بشدة على العبارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي ب 3.17، والانحراف المعياري ب 0.85

يمكن تلخيص ما سبق في الجدول (03-10) ما يلي:

جدول رقم (03-12)تلخيص نتائج المحاور الثلاثة

	المحاور	الوسط الحسابي	المعيـــــــار الانحرافي	المؤشر الاحصائي
01	د علاقة ايجابية بين مصداقية مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية	3.73	0.83	موافق
02	د علاقـة ايجابيـة بـين مصـداقية نظـام الرقابـة الداخليـة و للمراجع عند تنفيذ العمليات	3.73	0.83	موافق
03	د علاقـة ايجابيـة بـين مصـداقية نظـام الرقابـة الداخليـة اكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتيالية يرتبط ايجابيا بمصداقية صدق وفعالية نظام الرقابة الداخلية	4.02	1.08	موافق

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-10) أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو المحاور الثلاثة وذلك لأن المتوسط الحسابي لجميع المحاور 3.826والذي ينتمي للمجال من 3.4 الى 4.19 وكانت درجتها موافق والذي ينعكس على اشكالية الموضوع دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني :الإحصاء الاستدلالي

الفرع الأول : معامل الارتباط

Correlations الجدول (03-13): معامل الارتباط

			t1	t2	t3
Spearman's rho	t1	Correlation Coefficient	1,000	,002	,033
		Sig. (2-tailed)	.	,879	,642
		N	60	60	60
	t2	Correlation Coefficient	,018	1,000	,231*
		Sig. (2-tailed)	,879	.	,047
		N	60	60	60
	t3	Correlation Coefficient	,089	,231*	1,000
		Sig. (2-tailed)	,449	,047	.
		N	60	60	60

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج spss

من خلال الجدول رقم (03-11) نلاحظ أن هناك علاقة ارتباطيه موجبة بين المحور الأول(علاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية) والثاني(نظام الرقابة الداخلية وكفاءة المهنية للمراجع) إلا أنها ضعيفة جدا حيث بلغت 0.002 بينما كانت العلاقة بين المحور الأول(علاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية)والثالث (اكتشاف الممارسات الاحتيالية يرتبط مع مصداقية مهنة محافظ الحسابات)عكسية وبلغت 0.033واقوي علاقة ارتباط هي بين المحور الثاني(علاقة نظام الرقابة الداخلية بالكفاءة المهنية محافظ الحسابات) والثالث (اكتشاف الممارسات الاحتيالية يرتبط مع مصداقية مهنة محافظ الحسابات)حيث بلغت 0.23.

الفرع الثاني : تحليل الانحدار

يعتبر مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين، ويقيس الانحدار الخطي البسيط العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة يسمى أحد المتغيرات تابع وآخرى مستقل، وتكتب معادلة الانحدار على الشكل التالي: $y=ax+b$ حيث أن b تمثل انحدار الخط المستقيم

(ميله) ونعني بها معدل التغير قيمة y عندما تتغير قيمة المتغير المستقل x وحدة واحدة، أما a فتمثل معامل التقاطع (ثابت المعادلة).

يمكن تحديد مشكلة الدراسة على الشكل التالي : هل تؤثر المتغيرات محافظ الحسابات ، وكذلك متغير نظام الرقابة الداخلية، على مصداقية وجودة المراجع في كشف الغش و الأخطاء .

ولتحقيق هذه الدراسة نختبر الفرضيات التالية:

الفرضية الصفرية = H0

الفرضية البديلة = H1

- الفرضية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين محافظ الحسابات و نظام الرقابة الداخلية .
- الفرضية H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .
- الفرضية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% يبين واكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتيالية.
- الفرضية H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين واكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الاحتيالية.

- في هذه الحالة نحدد المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، بحيث يكون لدينا متغيران مستقلان وهما كفاءة المراجع والتزامه بمعايير الأداء المهني، أما المتغير التابع هو نظام الرقابة الداخلية ، وعليه يمكن كتابة النموذج على الشكل التالي:

$y=a+bx$ بحيث أن:

Y: تمثل مهنة محافظ الحسابات

X1: تمثل نظام الرقابة الداخلية

X2: تمثل اكتشاف المراجع للغش والأخطاء

Coefficients[a] الجدول رقم (03–14): جدول المعاملات واختبار الفرضيات

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,827	,604		3,023	0.754
	t1امهنة محافظ الحسابات	,395	,144	,405	2,734	0.011
	t2اكتشاف المراجع للغش والأخطاء	,146	,113	,192	1,293	0.719

a. Dependent Variable: t3

من خلال الجدول رقم (03-12): نجد أن مقطع الانحدار يساوي 1.827 والذي يمثل a في معادلة المستقيم، أما ميل خط الانحدار b في الجدول هو 0.395. بالنسبة للمتغير المستقل (محافظ الحسابات)، وميل خط الانحدار بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات هو 0.146 وبذلك تصبح معادلة خط الانحدار للمتغير المستقل الأول هي:

y =1.827+0.395x1

أما معادلة خط الانحدار للمتغير المستقل الثاني اكتشاف الغش هي: **y=1.827 +0.146x 2**

ومنه نتيجة اختبار T على الفرضيات المتغير المستقل الأول هي 2.734 بينما على فرضيات ميله بالنسبة المتغير المستقل الثاني هي 1.293، أما مقطع انحدار هي 3.023.

وعند دراسة قيم sig نجد أن القيم 0.754، 0.719 مرفوضة لأنها تحقق فرصة العدم بينما 0.11 مقبولة لأنها تحقق الفرضية البديلة، فتصبح معادلة الانحدار هي: **Y=1.827+0.395x**

في هده الحالة نحذف المتغير المستقل الثاني اكتشاف المراجع للغش لأنه يؤثر في نظام الرقابة الداخلية ونعيد التحليل الإحصائي فتظهر النتائج التالية:

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,196	,537		4,087	,000
	t1	,441	,141	,453	3,129	,003

a. Dependent Variable: t3

المصدر : من إعداد الطالبة إعتمادا على برنامج spss

بعد هذه النتائج أصبح هناك متغير مستقل واحد وهو محافظ الحسابات وبذلك تصبح معادلة الانحدار على الشكل التالي:Y=2.196+0.441x

استخدمت الدراسة الحالية أسلوب تحليل الانحدار المتعدد بهدف اختبار فروض الدراسة وقد كشف تحليل النتائج الإحصائية عن أن نموذج تحليل الانحدار الذي يتضمن التغيرات المستقلة يفسر تغير 20.5% في نظام الرقابة الداخلية ، وذلك عند درجة الثقة 95% وبمستوى دلالة إحصائية يبلغ علامة عشرية 0.003.

الفرع الثالث : مناقشة وتفسير النتائج

1/ كشفت نتائج التحليل الإحصائي عن قبول فرض العدم الأول القائل (لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية) حيث بلغت مستوى الدلالة 0.719 وذلك عند درجة ثقة 95%

2/ تشير نتائج التحليل إلى رفض فرض العدم الثاني القائل (لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين اكتشاف المراجع للممارسات الاحتيالية و النظام الرقابة الداخلية) وقبول الفرض البديل (بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين اكتشاف المراجع للممارسات الاحتيالية و نظام الرقابة الداخلية ، حيث بلغ الدلالة المعنوية 0.01.

3/ بدراسة العلاقة بين اكتشاف المراجع للممارسات الاحتيالية و نظام الرقابة الداخلية باستخدام تحليل الانحدار البسيط تبين أن هذا المتغير يفسر 20.5% من مصداقية نظام الرقابة الداخلية وتظهر معادلة الانحدار كما يلي: $Y=2.196+0.441x$

التفسير:

من خلال التحليل السابق وجد أن الهدف الأساسي من مهنة محافظ الحسابات هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية ، إلا أنها لا تؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية الذي تحققه المؤسسة، أما اكتشاف المراجع للممارسات الاحتيالية يزيد من صدق تفعيل الرقابة الداخلية .

وهذا ما يفسر أنه كلما كان المراجع الخارجي يتمتع بالكفاءات ومهارات عالية كلما زاد من مصداقية وجودة المراجعة، أي تعطي نتائج جيدة، وكذا بالنسبة لالتزام بهام والتي بدورها تزيد من فعاليتها، بحيث أن عملية المراجعة تمت بطريقة منظمة وقانونية وجيدة، إلا أن كل منهما لا يؤثر في جودة نظام الرقابة الداخلية الذي تحققه المؤسسة.

أما بالنسبة اكتشاف المراجع الخارجي للممارسات الإحتيالية كلما تمكن المراجع من اكتشافها كلما زادة جودة نظام الرقابة الداخلية ، حيث أنه يوفر ضمانات حول صحة ومصداقية المعلومات من طرف المؤسسة وأن عملية تدقيق تستطيع أن تعطي تأكيدات شبه كاملة وأكيدة عن أن المهام التي يقوم بها تخلو من الممارسات الاحتيالية التي قد تمارسها الإدارة أو أخطاء قد تقع فيها.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العيينة المتكونة من محاسبين بالمؤسسات، ومحافظي الحسابات و أساتذة، وذلك من أجل معرفة آراء لعينة حول مجموع النقاط والمتمثلة في العلاقة الإيجابية بين مصداقية محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية ، وكذا مدى توفر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي لإنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين، ومدى تحمل المسؤولية في اكتشاف الممارسات الاحتيالية التي تنتهجها المؤسسات وتفعيل نظام الرقابة الداخلية لتضليل الأطراف المستخدمة له.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي على أن المراجع الخارجي يساعد في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، وبالتالي تحقيق أهداف المرجوة للمؤسسة على ذلك ما يلي:

- الهدف الأساسي لمهنة محافظ الحسابات هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية .
- الكفاءة المهنية اللازمة التمكن مراجع الحسابات الخارجي من إبداء رأي فني سليم وأداء مهامه حول مصداقية نظام الرقابة الداخلية .
- مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي تساهم في اكتشاف الممارسات الاحتيالية وبالتالي إمكانية الحد منها وزيادة في جودة الوصول إلى أهداف المؤسسة.

تمهيد :

نبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث كان العمل والاحتفاظ بالأصول يناط به إلى أفراد ، وتطلب الأمر الرقابة على عمل هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركات هذه الأصول، كما أن الأفراد ملاك الأرض أو القائمون بالتسويق كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقوم بها العاملون لحساباتهم في التسجيل والاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم، ولعل أهم أعمال محافظ الحسابات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والفحص والتحقيق الداخلي، كما تعتبر نقطة الانطلاق التي يرتكز عليها عند إعداد لبرنامج التدقيق، ويجب عليه أن يتحقق من الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية وهي حماية أصولها وضمان صحة البيانات المالية.

كما يجب على المراجع وأعوانه قبل القيام باختيار العينة النظر في نظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى فعاليته، ومع كل هذا ، حتى يمكن فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية يجب القيام بدراسة واقعية واتخاذ إجراءات شاملة.

من أجل الاعتماد على هذا النظام ، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول :مدخل لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني :أساسيات نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول : مدخل نظام الرقابة الداخلية

إن زيادة عدد المشاريع وكبر حجمها وتعدد عملياتها ومتطلبات القوانين لبلدان متعددة ،وصعوبة قيام المدقق الخارجي بتنفيذ المراجعة التفصيلية بسبب زيادة الكلفة مما أدى إلى وجود أقسام للرقابة الداخلية ،إن هناك الكثير من الناس يعتقدون أن الرقابة الداخلية وضعت لأجل منع الغش من قبل الموظفين، بينما هذا الغرض هو جزء من أغراض الرقابة الداخلية، وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مدخل نظام الرقابة الداخلية ماهية نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني إلى أهمية وخصائص المراجعة الداخلية، ومن ثم مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثالث.

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيّد بالسياسات الموضوعة، فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله.

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات و تعقّد نواحيها الإدارية، المالية و التنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية،كما أصبح نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.

أولا– مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

منذ عدة سنوات، تدخل مفهوم نظام الرقابة الداخلية في كل المجالات والأنشطة الاقتصادية، وفي معظم البلدان، وفي القطاع الخاص والعام، كل هذا أدى إلى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقاب الداخلية ولكن ما يمكن ملاحظته أنها تصب كلها في مجرى واحد.

وقبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية، نبدأ بتناول مصطلح "الرقابة" من النظرية الكلاسيكية

والتي تناولته في سنة 1918 مع "فايول" (Fayol)، أين كانت الرقابة تنتمي إلى الأنشطة التي نقول عنها إدارية مثل التنظيم والتنسيق، ففايول يعرف الرقابة على أنها "عملية للتحقق ما إذا كانت الأعمال تتم حسب البرنامج المقرر"[1].

بينما "تايلور" (Taylor)تطرق إلى مصطلح "الرقابة" لكن بمفهومه الأوسع والذي هو "الإدارة" فالإدارة تعلم بكل ما يجب أن يقوم به الموظفون والعمال، وتتحقق من إذا كان العمل ينفذ بطريقة حسنة، والأكثر اقتصادية، وكان ذلك سنة 1957[2].

وبعد تطرقنا لمفهوم "الرقابة" باختصار، نتطرق إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية، نستهلها بالتعريف الذي أتت **به المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا(C N C C):**

"نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات و الرقابات المحاسبية ، وما يليه والتي تقوم الإدارة بتعريفها و تطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها " [3].

بينما تعرف الفيدرالية الدولية للمحاسبة (I F A C) :

"نظام الرقابة الداخلية مكوّن من مجمل السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل تحقيق، و في حدود الإمكان، تسيير محكم ونجيع لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعني احترام سياسات التسيير، حماية الأصول الوقاية من حالات الغش و الأخطاء و اكتشافها، صحة التسجيلات المحاسبية، مع استخراج في الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق فيها"[4].

وبناء على ما سبق يمكننا أن نحدد الإطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية على أساس ما يلي: "تتمثل الرقابة الداخلية في المشروع في مجموعة الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات وأصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع وتحقيق كفاءة استخدام موارد المشروع المادية والبشرية بطريقة مثلي في نطاق الالتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع" [5].

[1] Heem. G : Une approche conventionnaliste de l'évolution du contrôle interne, revue de gestion, Juin/ Juillet Août 2001, N°143, P 38.
[2] IBID, P 39.

[3] Collins Lionel et Valin Gérard : Audit et contrôle interne, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques, 4éme Edition, Dalloz, Paris, 1992,p35.

[4] Mikol ,Alain les audits financiers,, Nathan, paris, 1999p88

5 – كمال الدين مصطفى الدهراوي ،محمد السيد سرايا ، : دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية 2001، ص :234.

ثانيا –عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية.

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك ونذكر منها: كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها، اضطرار الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة فكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها [1].

ومن العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة لصيانة ،وحماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد و يمنع حدوث الأخطاء والغش أو تقليل إحتمال إرتكابها[2]

الفرع الثاني :أهداف نظام الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

أولا: التحكم في المؤسسة

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها،وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها.

ثانيا: حماية الأصول

من خلال التعاريف السابقة ندرك بان أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، أن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة[3].

ثالثا: ضمان نوعية المعلومات

[1] خالد أمين ، عبد الله ، **التدقيق والرقابة في البنوك** ، دار وائل ، عمان ، الطبعة الأولى ، 1999، ص: 162.

[2] خالد أمين ، مرجع سبق ذكره ، ص: 162.

[3] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص :90.

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات.

إذن فعلى الرقابة الداخلية أن تتأكد من أن سلسلة المعلومات المتعلقة بنشاط المنشأة ككل، تتمتع بالخصائص التالية[1]:

1. أن تكون المعلومات صادقة و حقيقية.
2. أن تكون المعلومات مفهومة و واضحة حتى نتمكن من استيعابها.
3. أن تكون المعلومات تتلاءم مع نشاط المنشأة.
4. أن تكون المعلومات متوفرة في الوقت المناسب.

رابعا: تشجيع العمل بالكفاءة

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثـــــــــل والكفء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، كما أن نظام الرقابة الداخلية يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط بل يعطي تحسنا في مرد ودية المؤسسة.

خامسا: تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية

إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي إمتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة،لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شانه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية، من أجل التطبيق الأمثل للمراقبة،ينبغي أن تتوفر فيه الشروط التالية[2]:

الفرع الثالث : أنواع الرقابة الداخلية

«عرف مجلس معايير المراجعة الأمريكي نظام الرقابة الداخلية[3] بأنه السياسات والإجراءات الموضوعة لتوفير درجة معقولة من التأكيد(عدم زيادة تكاليف نظم الرقابة الداخلية عن المنافع المتوقعة من تلك النظم) على إنجاز أهداف معينة خاصة بالمنشأة.

الرقابة الإدارية:

وتشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب

[1] عبدا لله، أمين، **التدقيق والأمان والرقابة في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية**، اتحاد المصارف العربية،لبنان 1998، ص:43.

2 – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص،ص:91 ،92.

[3] – الخطيب ،خالد و الرفاعي ،خليل،**الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**،دار المستقبل ،الأردن 1998،ص:137.

العاملين ، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المنشأة عبر مختلف المراحل،تقارير الإدارة، الرقابة على الجودة، والى غير ذلك من أشكال الرقابة.

الرقابة المحاسبية:

وتشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات التي تهتم بصفة أساسية بالمحافظة على أصول المنشأة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ويتحقق ذلك عن طريق تصميم نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي وتوفير جهاز كفء للقيام بعمليات المراجعة الداخلية .

المطلب الثاني :خصائص وأهمية نظام الرقابة الداخلية

نظر لأهمية نظام الرقابة الداخلية لأي منشاة فانه تم التطرق في هذا المطلب لأهم الخصائص التي يمتاز بها نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى أهميتها .

الفرع الأول :خصائص نظام الرقابة الداخلية

يمتاز نظام الرقابة الجيد والفعال تصميما خاصا هذا التصميم يوجد له مستلزمات ومتطلبات معينة ومحددة ينبغي أن تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات تمثل بمجموعة من الخصائص تجعل من النظام الرقابي في الشروع أكثر بفعالية وكفاءة وهذه الخصائص أهمها[1]:

1. **الرقابة الداخلية جزء لا يتجزء من العمليات** : حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن الرقابة إدارية مبينة كجزء من نظام المؤسسة وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر .
2. **الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان** :الإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لأن مسؤولية نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين لذلك نجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك .
3. **الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا** :إذا على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالاعتماد على تكلفتها ومنفعتها ، بغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فان أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع أن تقدم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف المؤسسة لأن ثمة عوامل خارجة عن نطاق

[1] عطاء الله احمد سويلم الحسيان ، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات** ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ،2009، ص :46.

السيطرة وتأثير الإدارة على مقدرة الشركة في تحقيق أهدافها ، فمثلا تعمل كل أخطاء الإنسان والأخطاء في الأحكام والتآمر لتجاوز أنظمة الرقابة .

الفرع الثاني : أهمية نظام الرقابة الداخلية [1]

إن زيادة وإتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على إختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- نجاح وكفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج ومختلفة.
- زيادة كفاءة وأداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء أعمالهم والأنشطة الموكلة لكل مهنة.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل لأنشطة وبرامج الوحدة.
- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق (المراجعة).
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها،ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما آمكن ذلك.

المطلب الثالث :مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شانه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة،وبالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخاة منه وتعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبني فقوة

1 محمد رسلان الحيوسي وجميلة جاد الله ،نفس المرجع السابق ، ص،ص: 231، 232.

هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، وهذا ما سنتطرق له من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول:المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، وتتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية والتي سنتطرق إليها فيما يلي:

أولا– المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تناولها على النحو التالي:

1– الدليل المحاسبي.

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة ما يلي [1]:

- يجب على الدليل المحاسبي أن يكون مرآة لنتائج وأعمال المؤسسة ومركزها المالي.
- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المتعمدة لأن الأخطاء المتعمدة غالبا ما مرتكبها يحدث توازن لتغطية هذه الأخيرة.

2– الدورة المستندية.

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بـ:

- التنسيق و الترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب.
- تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها لكل عملية مستنديه لا مكان المتابعة والرقابة.
- منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها.

[1] السوافيري، فتحي رزق و محمد ،احمد عبد المالك،**دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية**،الدار الجامعية ، مصر ،2002 ، ص: 26.

– العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة [1] .

3– المجموعة الدفترية.

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي:

– ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.

– إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك.

– تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

4– الوسائل الإلكترونية و الآلية المستخدمة.

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال وأحسن مثال على ذلك آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها.

كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

5 - الجرد الفعلي للأصول.

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات وسيارات وأراضي ومباني وأثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

6- الموازنات التخطيطية.

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه ووظائفه، كذلك تحديد

[1] جمعة، أحمد حلمي،**المدخل إلى التدقيق الحديث** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2005 ، ص: 82.

خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة ولكن جزءا منه فقط [1].

بعدما تطرقنا للمقومات المحاسبية، سوف نتطرق فيما يلي إلى المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية.

ثانيا– المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته والتي هي كما يلي :

1– هيكل تنظيمي كفء.

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها،فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة التنظيمية تتمثل في [2]:

- ✓ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- ✓ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له، وإبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- ✓ تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- ✓ تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

2– كفاءة الأفراد.

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائـــــــم ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة عالية من الكفاءة ومستويات ومعايير أداء سليمة.

التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل [1] كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخططط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

[1] السوافيري و آخرون ، **دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره ، ص :30.

[2] Collins,L et Valin .G:OP.Cit ,p45.

4- سياسات و إجراءات لحماية الأصول.

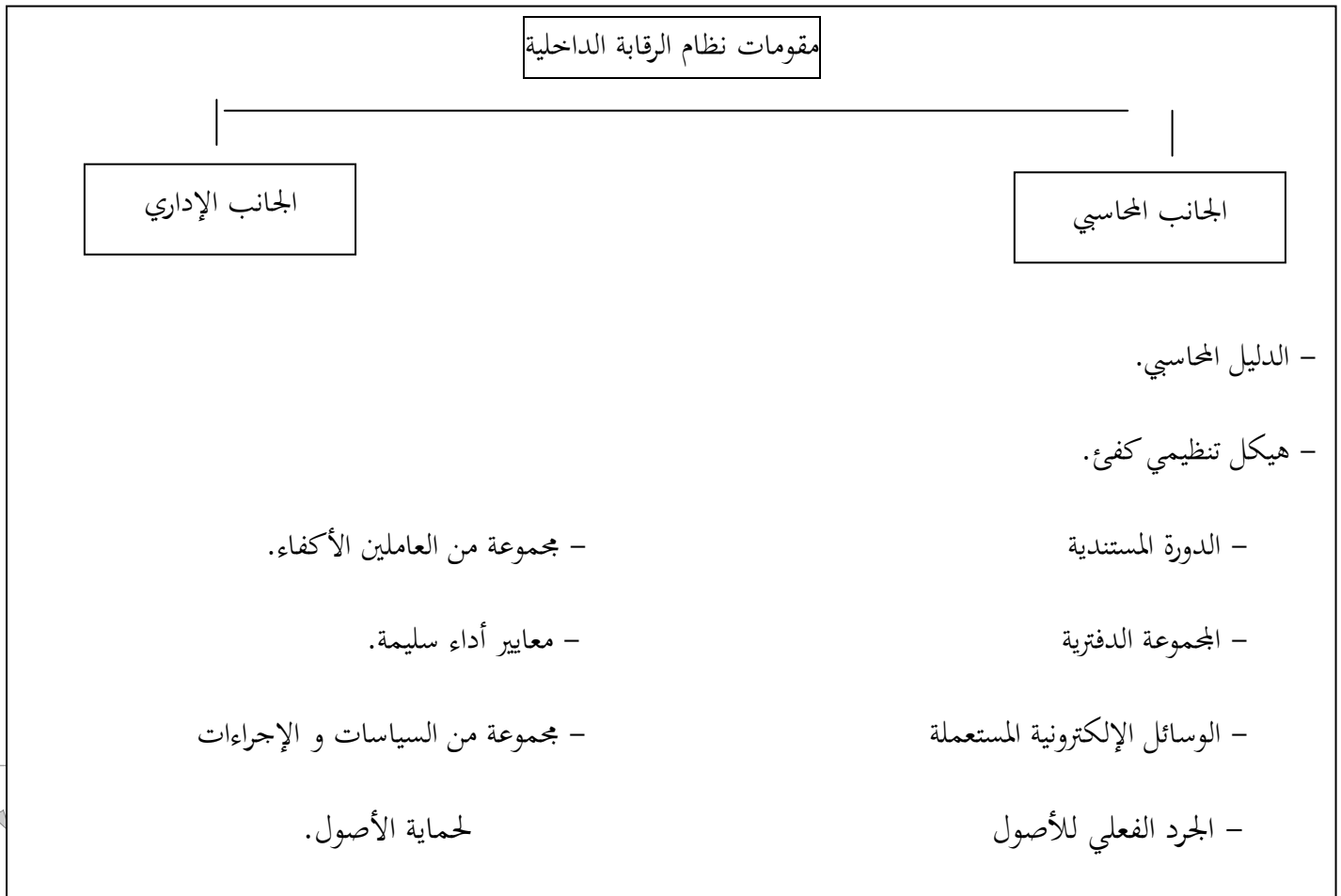
يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

5- قسم المراجعة الداخلية.

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة "المراجعة الداخلية"،والذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات ، واللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي و كذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات، أو بصورة مختصرة فان المهم والشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات الرقابة الداخلية [2].

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



ثالثا–الإجراءات الواجبة لتحقيق أهداف المقومات.

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات، و التي يمكن التطرق إليها و تلخيصها فيما يلي ([1]):

1– الإجراءات التنظيمية و الإدارية.

و تضم هذه الإجراءات ما يلي:

1. تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
2. توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.
3. توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال.
4. تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
   - ✓ وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
   - ✓ وظيفة تنفيذ العمليات.
   - ✓ وظيفة القيد والمحاسبة.
5. تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب .
6. إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول .
7. إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل .
8. استخراج المستندات من أصل أو عدة صور بحيث تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين .
9. إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل .
10. ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لإكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2– إجراءات محاسبية.

وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

[1] خالد أمين ، التدقيق والرقابة في البنوك ، مرجع سبق ذكره ، ص ص :166-167.

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسئولين، ومرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي و يقلل من احتمالات الخطأ و يقود إلى السرعة في الإنجاز؛
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الإجمالية.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقات العملاء ...الخ .
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- إجراءات عامة.

و تضم 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 الوارد و الصادر.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية ...الخ.

الفرع الثاني :عناصر نظام الرقابة الداخلية

من استعراض وتحديد مفهوم الرقابة الداخلية وفقا للتعاريف السابقة يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المشروع فيما يلي [1]:

أولا : عناصر الرقابة المحاسبية

وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في الشروع ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب التالية:

1. وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع.
2. وضع تصميم مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع.

1 - كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 235-238.

3. وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها وإستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك إمكانية إستخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك.
4. وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات وسجلات المحاسبة المسؤولة عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.
5. وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد فيها ميزان المراجعة.
6. وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول وأحد أو أكثر في المشروع.

ثانيا :عناصر الرقابة الإدارية

وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصرا رئيسيا من عناصرها،ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب التالية:

1. تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
2. وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة.
3. وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة.
4. وضع نظام خاص للسياسات، والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها .
5. وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة واعية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

المبحث الثاني :أساسيات نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية وظيفة التدقيق الداخلي في المنشاة والتي يتمثل نشاطها أساسا ، في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإن أي نظام قائم له مكونات يقوم عنها ، وركائز أساسية وأدوات يستند عليها المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول :مكونات نظام الرقابة الداخلية

أي نظام للرقابة الداخلية في جل المؤسسات الاقتصادية ، يتشكل في الغالب من مكونات نقسمها الإدارة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية تتكون الرقابة الداخلية من مكونات مترابطة ومتداخلة لكل مكون وصف ،ويتعين إلا يتم التعامل مع عملية تقييم المخاطر على أنها مكون منفصل تماما حيث يتم تقييم المخاطر في كافة المكونات الأخرى ،وتمثل فيما يلي :

1. **البيئة الرقابية:** هو أساس المكونات وتحدد بمواقف الأفراد المسئولين عن نظام الرقابة الداخلية وموقف الإدارة اتجاه الرقابة يكون له تأثير هام على فاعلية الرقابة ، وهكذا فانه على الإدارة أن تظهر تأييدها القوى للرقابة الداخلية وعليها أن تبين هذا التأييد لكل شخص في المؤسسة ، وينعكس نقص الاهتمام بسلامة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة بالسلب على أوجه الرقابة الأخرى ويتسبب في النظام كله يكون غير فعال [1].

2. **عوامل بيئية:**

المراجعة الداخلية(طرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة): وجودها ضروري لأي بيئة رقابة فعالة،ولتحقيق الموضوعية لابد أن يتمكن المراجعين الداخليين من رفع تقريرهم لأعلى المستويات الإدارية في المنشأة، ولكي يتفهم المراجع طرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة عليه أن يتفحص:

أ. الإجراءات المتبعة في تصميم الخطط والموازنات والتقديرات المستقبلية ونظام محاسبة المسئولية.

ب. الطرق المتبعة لمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط.

ج. معالجة الإدارة للانحرافات عن الأداء المتوقع.

[1] طارق عبد حماد ، مرجع سابق ، ص : 281 .

د. السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة لإصلاح النظام المحاسبي والإجراءات الرقابية لتتمشى مع التغيرات البيئية.

هـ. الهيكل التنظيمي: قاعدة هامة للمساءلة عن نتائج الأعمال وبالتالي يزيد من فعالية الرقابة.

و. طرق الاتصال: كتيبات الدلائل(دليل السياسات)، والخرائط التنظيمية، الاجتماعات والمؤتمرات..تساعد في إيجاد نظام رقابة فعال.

3. **تقدير المخاطر**: يعتبر تقدير إدارة المنشأة للمخاطر لأغراض التقارير المالية أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية.

4. **الأنشطة الرقابية**:هي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها،وإن الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة هي السياسات والإجراءات التي تتعلق بما يلي:

أ. فحص أداء المنشأة.

ب. معالجة المعلومات.

ج. الإجراءات الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي.

د. الفصل بين المسئوليات، ويجب على المراجع فهم الأنشطة الرقابية المتعلقة بتخطيط المراجعة.

5. **المعلومات والاتصال**: يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف التقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي من الطرق المحاسبية والسجلات التي أنشئت لتسجيل ومعالجة وتلخيص والتقرير عن عمليات المنشأة والأحداث والظروف والاحتفاظ بمسئولية المحاسبة عن الأصول والخصوم وحقوق الملاك،ويتضمن الاتصال توفير فهم للأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير.

6. **مراقبة الأنشطة الرقابية**: يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المنشأة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية،وكيفية استخدامها،لأتخاذ إجراءات تصحيحية والمراقبة هي عملية تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت،وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية إستخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوي العملاء.

المطلب الثاني :إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير المعلومات ذات مصداقية وتعبر

عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية لها، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى لذلك سنتطرق في هذا البند إلى إجراءات مختلفة لنظام الرقابة الداخلية .

الفرع الأول : : إجراءات تنظيمية إدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية، بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول مدى التزامه بمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين مما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية[1]:

أولا: تحديد الاختصاصات [2]

إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية، يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح أن يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فلكل مديرية اختصاصها، وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح إلى غاية آخر نقطة في الهيكل التنظيمي.

ثانيا: تقسيم العمل

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويمنع تضاربها أو تدخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من الاحتمالات الوقوع في الأخطاء، السرقة والتلاعب كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية [3]:

2-1- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله: إن الفصل بين سلطة الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل العمليات المحاسبية، وبالتالي تحصل على معلومات سابقة عن الحدث بعد المعالجة.

1- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص: 129 .

2 – مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص: 97 .

3 – مسعود صديقي ،مرجع سبق ذكره ، ص:97.

2-2- **الفصل بين سلطة الاحتكار بالأصل وسلطة تسجيله:** إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول، نظرا لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة بهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر.

2-3- **الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه:** إن الفصل بين سلطة الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات الوقوع في التلاعبات ومن الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

2-4- **تقسيم العمل المحاسبي:** انطلاقا من عدم إنفراد شخص وأحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، في الأخير نشير إلى ضرورة الفصل بين العمليات التالية والفصل بين الموظفين والقائمين بعملية أخرى من نفس مجموعتها:

ثالثا: توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ لذلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في ذات الوقت للمسئولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص منه من جهة ومن جهة ثانية يحظى بالجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره [1].

وفي الأخير نرى وبوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة، تحديد الاختصاصات، تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات والتي بانسجامها تحقق لنا شطرا كبيرا من نظام الرقابة الداخلية الفعالة .

رابعا: إعطاء تعليمات صريحة [2]

عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمة وتنفيذها على أحسن وجه كإعطاء تعليمة صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على مستندات أعدها بغية تحديد مسؤوليته اتجاهها.

خامسا: إجراء حركة التنقلات بين العاملين

1 - عبد الفتاح الصحن ، مرجع سبق ذكره، ص: 126.

2 – مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره، ص: 100 .

إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من طلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كون إن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي أرتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته.

بيد أن حركة التنقلات بين العاملين، لابد أن تكون مدروسة ومبينة على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل،كتغيير موظف من مصلحة مالية إلى مصالح المحاسبة أو إلى مصلحة البيع، ولا ينبغي في هذا الإطار تغيير موظف من مصلحة الأمن أو البحث على مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة المنتمي لها كمصلحة المستخدمين مثلا.

تشير إلى ضرورة أخذ كل موظف إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه للاكتشاف أي خطأ أو تلاعب في ذلك العمل،ولإمكانية تدارك هذه الأخطاء وتصحيحها أو كشف التلاعبات وأخذ الإجراءات الملائمة لذلك [1].

الفرع الثاني : إجراءات تخص العمل المحاسبي.

من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة داخلية على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ أو عدم اشتراك موظف في مراقبة عمل قام به، لذلك سنتطرق في هذا البند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية[2]:

أولا: التسجيل الفوري للعمليات

يعتبر التسجيل الفوري للعمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب قد يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات مباشرة بعد حدوثها بغية تفادي تراكم المستندات لذلك فالسرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل .

ثانيا : التأكد من صحة المستندات

تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة،لذا ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:

1. البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
2. عدد الصور اللازمة التي تمكن من توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.

1- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص :130.

2 مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ،ص- ص:101-105.

3. ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.

4. يجب استعمال الأرقام المتسلسلة عند طبع نماذج المستندات.

ثالثا: إجراءات المطابقة الدورية

تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع،ونظر لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف المستندات

رابعا: عدم اشتراك موظف في مراقبة عمله

يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير وفي المحافظة على التسيير الحسن له، كون أن التقييد الجيد للطرق والإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء بعدم اشتراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، ونظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة والتلاعبات الممكن وقوعها،و التي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الثالث :إجراءات عامة

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي،سنتطرق في هذا العنصر إلى إجراءات عامة تكون مكملة لسابقها وبتفاعل هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة تحقيق أهدافه المرسومة[1]:

أولا:التأمين على ممتلكات المؤسسة

تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية ولذلك عن طريق الإستعمال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة،سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد آثارها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للموارد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق.

ثانيا: التأمين ضد خيانة الأمانة

في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء تأمين ضد خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم.

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص:110-112.

ثالثا: اعتماد رقابة مزدوجة

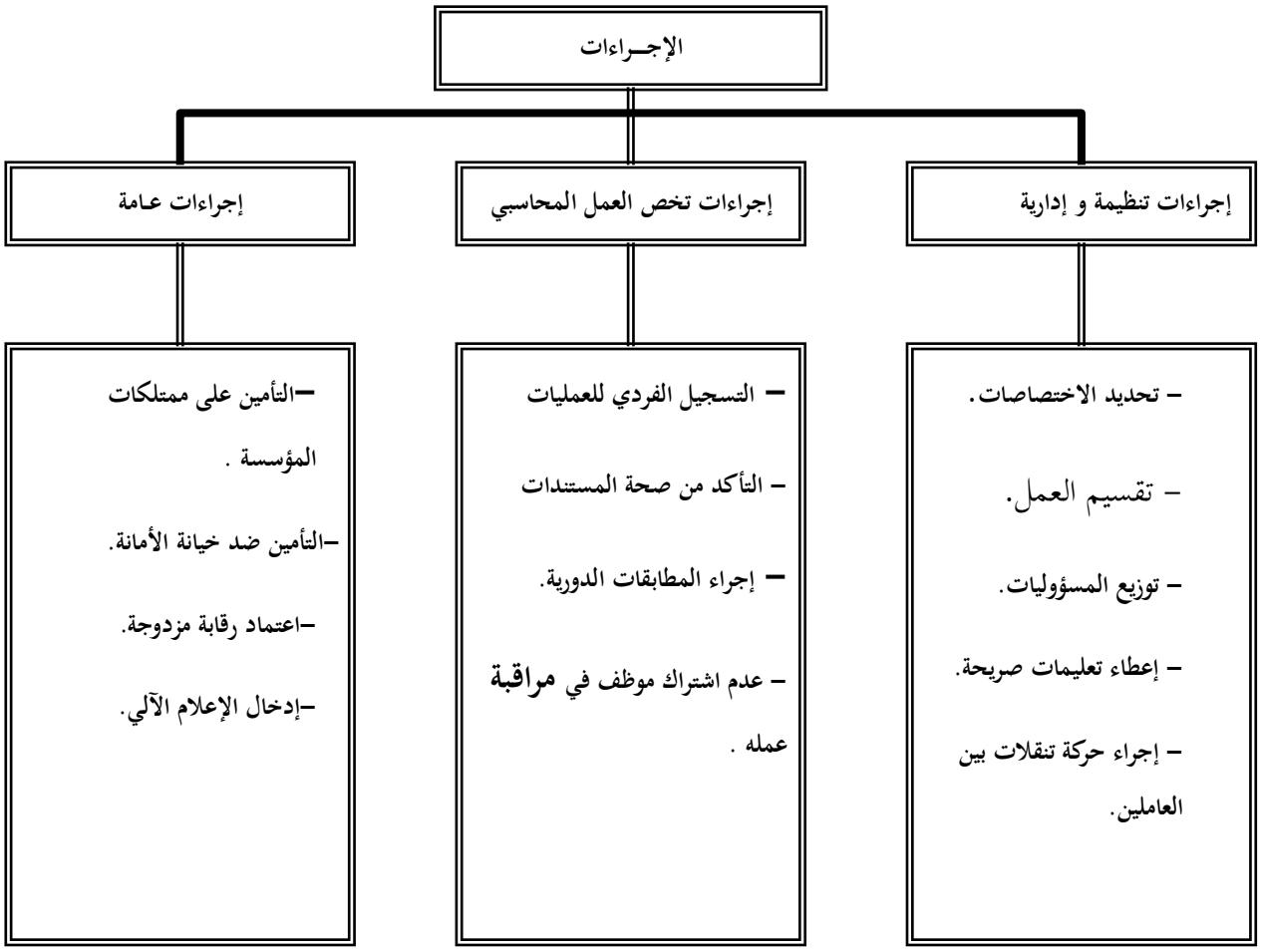
يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانات للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة مثلا يجب أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضي من الجهات الموكلة لها .

رابعا : إدخال الإعلام الآلي

يعتبر نظام الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي بها يشتغل نظام المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات ولنظام المعلومات المحاسبية على الخصوص العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع، إن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا له مبررات عدة هي على النحو التالي:

في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها

الشكل رقم :(02-02) إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر:محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات،مرجع سبق ذكره ، ص 123

المطلب الثالث :أدوات نظام الرقابة الداخلية :

بعد التطرق لمقومات الرقابة الداخلية كإحدى الركائز الأساسية في هذا النظام يجب المرور على أدوات نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر من أهم الوظائف حتى يكون تقييم هذا النظام بصورة موضوعية وواضحة يمكن فهمها بسهولة.

المطلب الأول: أدوات نظام الرقابة الداخلية

إرتكازا على الأهداف العامة والتفصيلية لنظام الرقابة الداخلية،والتي تعتبر أساس لدراسة وتقييم هذا النظام،وتحقيقا لهذه الأهداف فان نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى ثلاث أنظمة فرعية ومتكاملة أو متبادلة التأثير وتعد الأنظمة الفرعية أدوات لنظام الرقابة الداخلية وهي:

أولا : نظام الرقابة الإدارية(التشغيلية)[1]

وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصر رئيسيا من عناصرها وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداما أمثلا من ناحية والتحقق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لإعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى.

ثانيا : نظام الرقابة المحاسبية [2]

وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات اللازمة لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها، ويتم تحقيق أهداف الرقابة المحاسبية باستخدام العديد من الأدوات .

1 – كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص– ص: 237 -239.

2 - كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص،ص: 240 ،241.

ثالثا : نظام الضبط الداخلي[1]

إن جوهر الضبط الداخلي هو تقسيم العمل،وتحديد السلطات والمسؤوليات،والفصل بين المسؤوليات أو الاختصاصات الوظيفية المختلفة عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة.

ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه مجموعة من السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو الاختلاس، في أصول المنشأة وسجلاتها وحساباتها.

لذا توجد مبادئ عامة يمكن الاسترشاد بها عند وضع نظام الضبط الداخلي، منها ما يتعلق بالنظام نفسه وما يتعلق بالدفاتر، وأخيرا الأفراد وهي كما يلي:

1. المبادئ الاسترشادية التي تتعلق بنظام الضبط الداخلي.
2. المبادئ الاسترشادية التي تتعلق بالدفاتر.
3. المبادئ الاسترشادية التي تتعلق بالأفراد.

1 - أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 98 -100.

المبحث الثالث :مراجع الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

عند قيام المراجع بمهمته فإن الشيء الأول الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، و هذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة والأهداف المرجوة، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر لهذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول.

المطلب الأول : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي،فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى[1]:

1. فهم و استيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة.
2. تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة و صدق القوائم المالية و المحاسبية.
3. إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

تتخلص علاقة مراجع الحسابات بنظام الرقابة الداخلية في العناصر التالية [2]:

الفرع الأول : الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

يهتم مراجع الحسابات في بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بغرض الإلمام بخلفية ومعلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية من ناحية ، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى ، ويساعد ذلك مراجع الحسابات على مايلي:

1. طبيعة النظام في المؤسسة والدورة المحاسبية التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال :

أ- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلان في النظام المحاسبي للمؤسسة .

[1] Pigé., Benoit : Audit et contrôle interne , Litec, paris, 1997, P66.

[2] محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية، 2007، ص ص:88-93

ب- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريق معالجتها وتحليلها (يدويا أو الكترونيا).

ت- التعرف غلى مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها والغرض إعدادها وطبيعة مستخدميها.

2. نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية التي يعمل فيها مراجع الحسابات وذلك لمساعدته على:

أ- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مستويات إدارية متعددة.

ب- التعرف على توزيع خطوط المسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها أفقيا ورأسيا.

ج- التعرف على طرق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

د- التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها.

هـ- التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة يدويا أو الكترونيا.

الفرع الثاني : نتيجة الفحص المبدئي

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل مراجع الحسابات إلى أحد الاستنتاجين التاليين :

أولا:الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يصل مراجع الحسابات إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى نتائج التالية :

1. لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي وأنه بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة .
2. إن أي عملية تقييم أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو الدراسة .

وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف مراجع الحسابات عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظلم الرقابة الداخلية ،وبذلك يقوم مراجع الحسابات بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية للمراجعة بدون الإعتماد كليا على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة.

الفرع الثالث :الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يصل مراجع الحسابات إلى هذا الإستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الإعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية وفي هذا المجال يركز في فحصه للنظام على أساليب وإجراءات معينة قد تم وضعها للوقاية من أخطاء ومخالفات محددة ويتضمن الفحص من قبل مراجع الحسابات مايلي :

1. الاستفسار من موظفي المؤسسة والعاملين والعالمين فيها.
2. فحص المستندات الدالة على حدوث عمليات معينة .
3. مراقبة بعض عمليات عن قرب .
4. مراقبة حركة تداول الأصول المختلفة.

وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

أولا– وصف الأنظمة و الإجراءات.

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك بإستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من إستعمالها في إطار تقييمه لقوى و ضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات.

1–التمعن في الإجراءات و استجواب موظفي المؤسسة.

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة و هيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنها.

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون إستجواب .

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة و هي[1]:

1. احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسئوليه علم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة.
2. التذكير بالمهمة و أهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب و بالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.
3. حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.
4. سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

2-خرائط التدفق و الأسلوب الوصفي.

إنطلاقا من الملاحظات و الاستجوابات، يعبر المراجع عن نظرته للعمليات و إجراءات الرقابة الموضوعة،هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، و لكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات و الرقابات المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية [2]:

- ✓ تسهيل عملية الفهم و الاتصال.
- ✓ طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.
- ✓ استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

[1] Renard, Jacques : Théorie et pratique de l'audit interne, organisation, Paris, 3éme Edition 2000, p 314

[2] Pigé. B, Op.Cit, P 67.

ثانيا– التحقق من فهم الأنظمة.

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق ،فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب إنطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة [1]، منه نلاحظ انه هناك ثلاثة مشاكل تطرح و هي [2]:

- ما هي الإجراءات التي يجب إختبارها ؟
- كيف تتم عملية الاختبار ؟
- فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار ؟

1– اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها.

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

2– القيام بعملية الاختبار.

[1] Chadefaux. Martial : l'audit fiscal, Litec, Paris, 1987, P190.
[2] Raffegeau. Jean, Dufils. Pierre, Gonzalez Remon : Audit et contrôle des comptes , Publi- union, Paris 1979. ,. P 104.

في هذه المرحلة، يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، وإختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

و فيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين وهما:

أ/ الطريقة المباشرة.

وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رقابتها وذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، و يمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

ب/ الطريقة غير مباشرة.

تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية وإنطلاقا من الوثيقة الأصلية.

ثالثا– التقييم الأولى لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها [1].

ولتقييم الرقابة الداخلية، يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية أي التقييم، فهناك نوعين لهذه القوائم، النوع الأول قوائم الاستقصاء المغلوقة أين تكون الإجابة بـ: "نعم" أو "لا" و الذي تطرقنا له في المطلب السابق، و النوع الثاني متمثل في قوائم الاستقصاء المفتوحة (الإجابة مفتوحة) و لا تقتصر على الإجابة بـ:"نعم" أو "لا" فقط كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستقصاء أو الاستبيان

[1] Chadefaux. M: Op.Cit, P 191.

المغلقة لفهم الإجراءات والقيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقـــــط وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان و ذلك للأسباب التالية:

- قوائم الاستقصاء والإستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات.
- يمكن لهذه القوائم ألا تبيّن أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

وبعد إنتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص بها وبالنسبة لكل إجراء تم فحصه.

- نقاط القوة النظرية.
- النقائص التي تم إيجادها.

رابعا– التأكد من تطبيق النظام.

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة [1].

1 –إختيار الإجراءات التي يتم اختبارها.

لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة ، والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، والتي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات والتسجيلات، وأنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية فاستعمال إختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أن تحدث.

2– القيام بعملية الاختبارات.

يقوم المراجع بعملية الإختبار إنطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات وإحترام المبادئ الموضوعة.

3– مجال اختبارات الديمومة.

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الإدلال عن مدى اشتغال الإجراءات، وبالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية.

[1] IBID : P191.

خامسا– التقييم النهائي.

تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

و انطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات [1]،كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع بإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية [2]

كما يقوم مراجع الحسابات بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية ، وبناء على هذا التقييم النهائي يستطيع مراجع الحسابات أن يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة هما ما يلي :

1. تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة .
2. التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبلغيها لإدارة المؤسسة وذلك وفقا للمعيار رقم "IAS 20" الذي يحدد مسؤوليات مراجع الحسابات ، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية إختبار نظام الرقابة الداخلية حيث ينبغي على مراجع الحسابات عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابيا .

[1]Raffegeau, JDufils,P et Gonzalez. R: Op. Cit, p109.

[2] Chadefaux. M : Op.Cit, P 191.

المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها نذكر:

أولا–الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية.

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية [1].

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطوّل في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض و بالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

ثانيا– خرائط التدفق.

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيّب الإجراءات الداخلية (Manuels des procédures internes) في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و لمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيـــــا

[1] جربوع ،محمود يوسف ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، مؤسسة الوراق ، الطبعة الأولى ، 2000 ،ص :113 .

و تقييدها.

كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط [1]:

1. يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم.
2. إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة ، وذلك لزيادة الإيضاح.
3. يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند و الجهة التي ترسل إليه.

ومن الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبيّن الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وفيما يلي مجموعة من الرموز والأشكال التي تستعمل في خرائط التدفق.

الشكل رقم(02-03): أشكال و رموز خريطة التدفق.

[1] جربوع ، محمد ، يوسف ، مرجع سبق ذكره ، ص: 115.

* رموز أساسية:

مستند أو وثيقة

المعالجة أو العمليات الإدارية

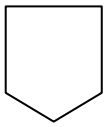
المراقبة

تصنيف نهائي

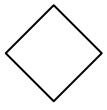
تصنيف مؤقت

* خاصة بالعلاقات:

نقطة بداية المخطط



رابط خارج الصفحة



اختيار أو قرار

سير الوثائق

سير المعلومات

المصدر:بلخيضر سميرة : المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص45.

كما نلاحظ أن هناك نوعين من خرائط التدفق وهما:

- ✓ خرائط التدفق العمودية.
- ✓ خرائط التدفق الأفقية.

1. خرائط التدفق العمودية.

يتميز هذا النوع من خرائط التدفق بالانتقال من مصلحة إلى أخرى بشكل عمودي وذلك باستعمال الرمـــــوز والأشكال المذكورة سالفا

. الشكل رقم(02-04): خريطة تدفق عمودي

زبون ..... خريطة		التاريخ.....
وصف كتابي نثري	عملية رقم	وصف بياني

La Sourse: Raffegeau.J, Dufils. P et Gonzalez. M, Audit et contrôle des comptes Publi union, PARIS, 1979, P 94.

ففي هذا النوع من الخرائط (خرائط التدفق العمودية)، لا يمكن تتبع إلا خط واحد للتدفق.

2. خرائط التدفق الأفقية.

عكس الأولى، ففي هذا النوع من خرائط التدفق يتم الانتقال من مصلحة إلى أخرى أفقيا باستعمال مجموعة من الرموز والأشكال [1].

الشكل رقم (02-05): خريطة تدفق أفقية.

الزبون ..... الخريطة					
مصلحة أ	**مصلحة ب**	**مصلحة ج**	**مصلحة د**	**مصلحة هـ**	**مصلحة و**

laSource: Raffegeau, J, Dufils. P et Gonzalez. M : Op.Cit, P 98

ثالثا: أسلوب قوائم الاستقصاء.

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر إستعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك ...الخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

[1] IBID : P98.

ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر [1]:

1. إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
2. إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.
3. إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة، بعكس الحال عند إستخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

1. إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقـــط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا.
2. تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
3. قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت و جهد المراجع.
4. أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.
5. الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

وفيما يلي نموذج لقائمة إستبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.

[1] جربوع يوسف ،مرجع سابق ذكره ، ص : 116 .

الجدول رقم(02-01): الرقابة الداخلية على المبيعات.

رقم مسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات

	المبيعات :				
1	هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل:				
	أ- قسم المبيعات و أوامر البيع ؟				
	ب- قسم الائتمان ؟				
2	هل تستخدم إشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاما مسلسلة مسبقا ؟				
3	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة:				
	أ- الكميات الواردة بها ؟				
	ب- الأسعار المستخدمة ؟				
	ج- العمليات الحسابية ؟				
	د- شروط البيع ؟				
4	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟				
5	هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟				
6	هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
7	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن				
	أ- المبيعات للموظفين ؟				
	ب- السلع التالفة ؟				
	ج – المبيعات النقدية ؟				

المصدر: جربوع.محمد ،يوسف ،نفس المرجع السابق، ص :119.

جدول رقم(02-02):استقصاء عن الرقابة الداخلية-أوراق الدفع-حسابات الدائنين-المشتريات

الأسئلـــة	الإجابة		
	لا ينطبق	نعم	لا– نقاط الضعف بسيط (2) جسيم (1) (1) (2) ملاحظات
هل الشخص أو الإدارة المسؤولة على إعتمادات مستندات الدفع .؟ هل تحرير محاضر الاستلام مكتوبة لجميع المواد والبضاعة المستلمة؟ هل محاضر الاستلام تحت الرقابة عن طريق ترقيمها المسلسل؟			

المصدر: عبد الفتاح الصحن وأحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات، مرجع سبق، ذكره ، ص23 .

المطلب الثالث : أهمية نظام الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية كأساس للإعتماد على اكتشاف الأخطاء وهي عند قيام محافظ الحسابات بإبداء على صدق وعدالة القوائم المالية فانه يعتمد على [1]:

1. مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية منع الأخطاء الجوهرية في الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج القوائم المالية .
2. اختبارات تحقيق عمليات الأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية .

وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الإعتماد عليه ، فإن محافظ الحسابات يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة ، وبالعكس عندما يكون هذا النظام ولا يكون الاعتماد عليه فانه يجب أن يعتمد بدرجة أكبر على اختبارات تحقيق العمليات ، وعلى ذلك فان دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية ،كما أن المشكلة الأولى في عملية تدقيق الحسابات هو وجود أخطاء جوهرية بالعمليات المالية ،والثانية هي خطر عدم اكتشاف محافظ الحسابات هذه الأخطاء ، وبالتالي يستطيع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل الخطر الأول ، وعلى اختبارات تحقيق الأرصدة لتقليل الخطر الثاني .

ومن أسباب التي يراها محافظ الحسابات على إكتشاف أوجه التلاعب هي [2]:

أولا :دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب : توجد مواقف أو خصائص عامة والتي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة وأن الإحتمال الكبر يسود فيها ،حيث تتصف هذه المواقف بالعمومية نذكر من بينها ما يلي :

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 .

[1] يوسف جربوع ،مرجع سابق ، ص :125.

[2] بوطورة فضيلة ، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك** ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، جامعة مسيلة ، 2007،ص ص : 123-125.

- تزايد المنافسة .
- نظام الرقابة الداخلية ضعيف .

ج- مخاطر رقابية : من بينها :

- عملية الإشراف تتصف بالضعف .
- عدم تحيد الواضح والدقيق للمسؤولية .
- عدم وجود نظام التناوب بين العمال سواء في أوقات العمل أو في فترات التكوين

ثانيا: دور نظام الرقابة الداخلية في خلق الأخطاء : أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة الداخلية هو وجود الخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم إكتشافها كإعداد شيك قابل للدفع بإسم مورد وهمي من طرف محافظ الحسابات ويرى إذا كان السهل اكتشافه أم لا؟ وهل يتم توقعيه بسهولة ؟ وهذا الدور يعتبر فعالا في التحري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب .

رابعا: دور نظام الرقابة الداخلية في معالجة ثغرات تطبيق الأمانة: تتمثل في :

- الإختلاس والإبتزاز .
- التلاعب في عمليات الإفصاح.
- التعارض في المصالح .
- إساءة إستخدام السلطة .

معظم هذه الأسباب تواجه محافظ الحسابات عندما يكون بصدد تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أنه حتى في ظل عدم وجود نقاط الضعف هامة في نظام الرقابة الداخلية فليس هناك شيء إسمه نظام كامل ،حيث يمكن تجاوز نقاط معينة في تنفيذها لما وجد العنصر الشخصي في عملية التطبيق وعادة ما يكون تدقيق الأخطاء إستكشافية حيث يقوم محافظ الحسابات بما يلي :

- فحص الأدلة الخاصة بأوجه التلاعب .
- تحيد التفاصيل الخاصة بالاختلاس .
- وصف الخسارة ونطاق المشكلة ، الوقت ، الأسلوب ، ومرتكب الجريمة .

خامسا :المخاطر المحيطة بعملية المراجعة

يهدف مراجع الحسابات من خلال تقييم الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة المراجعة إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية وهما:

1. مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية .
2. مخاطر احتمال عدم كفاية اختيارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء.

حيث يعتمد مراجع الحسابات إلى درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للاطمئنان بعدم وجود أخطاء جوهرية أو أي مخالفات في السجلات المحاسبية حيث نجد الآتي :

أ- يقلل احتمال وجود هذه الأخطاء والمخلفات إذا ما كانت مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية المختلفة سليمة وقوية وقادرة على توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها.

ب- يتوقف اكتشاف المخاطر والأخطاء على درجة العناية المهنية والتي يتبعها مراجع الحسابات أن يعدل من طبيعة وتوقيت نطاق اختيارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف التي اكتشفها مراجع الحسابات عند فحصه لنظام الرقابة الداخل.

سادسا:القيود

توجد العديد من القيود التي تحد من مدى اعتماد مراجع الحسابات على نظام الرقابة الداخلية ومن أهمها ما يلي

1. قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم فهم بعض العاملين في المؤسسة التعليمات والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.
2. قد تحدث أخطاء نتيجة سوء الحكم والتقدير الشخصي للأفراد العاملين على بعض العمليات أو الإجراءات وطريقة تنفيذها.
3. قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم قيام العاملين بوظائفهم ومهامهم بعناية وجهد كافي ، وقد يرجع ذلك الإرهاق أو المرض أو التعب الجسماني .
4. قد تحدث الأخطاء أو الانحرافات نتيجة تواطؤ بين شخصين أو أكثر بغرض التلاعب في سجلات والدفاتر المحاسبية، رغم أن الأساس في نظام الرقابة الداخلية افتراض انه من الصعوبة حدوث ذلك التواطؤ ولو حدث هذا فلن يستطيع مراجع الحسابات أن يعتمد على نظام الرقابة للتأكد من عدم وجود أو صحة القيم التي تعرضها القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

مما سبق يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية حلقة مهمة من حلقات الرقابية تعمل بإنسجام مع بعضها البعض من أجل تحقيق الأهداف المرجوة ، كما أنه يساهم بدرجة كبيرة إذا أدى على الوجه المطلوب ، في مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه على أحسن وجه ، فينشأ بذلك نوع من التكامل يقود نحو ممارسة أفضل للمهنتين من جهة ، ويساعد أكثر المؤسسة على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية ، وطمأنة الملاك والأطراف الخارجية الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة من جهة أخرى.

تمهيد:

من نتائج الثورة الصناعية توجه العالم نحو إقتصاد صناعي الذي سمح بظهور مبدأ المسؤولية المحدودة ،الذي بمقتضاه أمكن تجميع رؤوس الأموال وإقامة الصناعات الحديثة في شكل شركات مساهمة وغيرها من شركات الأموال، وقد ترتب عن المبدأ السابق ذكره ظهور الملكية الغائبة أي إنفصال أصحاب رؤوس الأموال (المالكين) عن تسيير وإدارة الشركات ،حيث ينتخب جماعة المالكين – اللذين تجمعهم الجمعية العامة للمساهمين – جماعة من الأشخاص– يجمعهم مجلس الإدارة – يشرفون على تسيير الشركة و يحفظون حقوق المساهمين ، و الذين بدورهم ينتخبون المدير العام للشركة ، وقد تدخل المشرع لتحديد حقوق وواجبات ومسؤوليات كل من الطرفين ،إلا أن المساهمين كانوا بحاجة إلى رأي شخص مستقل يتمتع بالخبرة والتدريب والمهارة اللازمين لمراقبة وتقييم التصرفات الإدارية ، المالية والمحاسبية التي يباشرها مجلس الإدارة عن طريق المديرية العامة ومنه ظهرت الحاجة إلى خدمات محافظي الحسابات ، لأن خبرتهم الممتازة تجعل منهم خبراء مختصين في أعمال فحص ومراجعة والتصديق على الحسابات للشركات التي تلخص العمليات المالية لفترة معينة ، ثم الحكم عليها من ناحية مدى سلامتها وأثرها على النتيجة والمركز المالي للشركة في نهاية الدورة .وللجمعية العامة للمساهمين الحق في تعيين المراجع الخارجي فهو بمثابة وكيل عليهم في مجال مراقبة الحسابات وممتلكات الشركة ، ومن هنا برزت مهنة المراجع إلى جانب المهن الفنية الأخرى ، فالمراجعة علم له أصوله وفن له أساليبه .

فهذا التطور الاقتصادي مسّ حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميّز في وقتنا الحاضر بكبرها وتعقد الوظائف المكوّنة لها وتشابكها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة، وكذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذ ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة مرضية وسليمة.

ومما سبق نتجت الحاجة للمحافظ الحسابات الذي يعتبر تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة لإختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها.

فمهنة محافظ الحسابات تعتبر كنشاط تقييمي مستقل بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة، كما تهدف مهنة مراجع الحسابات إلى التحقق من الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

وقد إتسع نطاق الرقابة ومهمة محافظي الحسابات في الآونة الأخيرة ليشمل استخدام الأدوات الإحصائية في إجراء إختبار مهنة مدقق الحسابات بما يمكن من تحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية كانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يضاعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجع الخارجي في تقليـــل ومنع الأخطاء وتقديم النصائح الضرورية للمديرين عن التصحيحات الواجبة في نظام الرقابة الداخلية.

في إطار هذا تأتي مهام المراجع الخارجي والتي تلعب دورا إيجابيا في تفعيل نظام الرقابة الداخلية حيث تهدف أساسا إلى إبداء الرأي في مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقـــة ومصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة بشان المؤسسة .

ومما سبق نتجت الحاجة لمهنة محافظ الحسابات التي تعتبر تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا.

المشكلة الرئيسية:

وعلى ضوء ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية:

- **ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟**

الأسئلة الفرعية:

وعلى ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي تشكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- ✓ ما مقدار صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية لمهنة محافظ الحسابات ؟
- ✓ هل يعتبر نظام الرقابة الداخلية فعال في المؤسسة ؟
- ✓ هل يساهم إكتشاف الأخطاء للمحافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات السابقة ننطلق من الفرضيات التالية:

- ✓ إتباع المراجع لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني بشأنها.
- ✓ يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة فعالة للوصول لأهداف المؤسسة .

✓ مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي تساهم في إكتشاف الممارسات الاحتيالية وبالتالي إمكانية الحد منها وزيادة في جودة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي الوصول إلى أهداف المؤسسة.

مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، وإنما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية:

أ/ الأسباب الموضوعية:

تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

– الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية، كما أن الموضوع يخدم مجال التخصص .

– حاجة المؤسسات الجزائرية للمهنة محافظي الحسابات قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدها المحيط الذي تنشط فيه.

– الضعف الذي تعيشه تجربة المراجعة الخارجية في الجزائر نظرا لحداثتها.

ب/ الأسباب الذاتية:

– الميل الشخصي إلى احتراف مهنة محافظ الحسابات.

– إرادة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال.

– المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.

أهداف الدراسة وأهميتها :

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن مهنة مدقق الحسابات يعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه.

وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات واللوائح الموضوعـــــــة وبالتالي فا المراجع الخارجي يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

أهداف الموضوع:

الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

– محاولة إبراز أهمية مهنة مراجع الحسابات بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها.

– محاولة إظهار الأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في حالة ما إذا تمّ استغلالها من المؤسسة.

الدراسات السابقة :

بعد القيام بالمسح المكتبي فإن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل:

عزوز ميلود ،**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية** مع دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية –بسكرة –، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير دراسات غير منشورة، تخصص إقتصاد وتسيير مؤسسات ، جامعة 20أوت 1955، سكيكدة ، 2007/2006 .

بحيث تناولت المفاهيم الأساسية حول مراجعة الحسابات وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية وهدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة ومدى مساهمتها في خلق توازن فيها.

عمل الباحث :بروال بومدين : التدقيق ونظام الرقابة الداخلية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2003 ، وهدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الخارجية وأداء المؤسسة ونظام الرقابة الداخلية .

الإطار الزماني والمكاني: بالنسبة للجزاء التطبيقي تحدد الدراسة من حيث المجال الزمني بسنة 2015/2014 أما المجال المكاني تمثل في ولاية الوادي . أما مجتمع الدراسة يتمثل في عينة من المحاسبين بالمؤسسات، خبراء محاسبين ومحافظي حسابات وأساتذة

المنهج والأدوات المستخدمة :

للإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات، اعتمدنا على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمهنة محافظ الحسابات بهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الدارسات والكتب، المقالات العلمية، المداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت معالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتج من الجراء النظري،وذلك بلإعتماد على البرنامج الإحصائي spss .

صعوبات البحث :الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

ضيق الوقت، نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة كانت غير كافية لتقديم البحث على أكمل وأحسن وجه ممكن بإضافة إلى عدم إمكانية التعمق في الموضوع أكثر واستخلاص الأنسب منها .

رفض بعض مكاتب محافظي الحسابات ملئ إستمارة الاستبيان ، بسبب انشغالهم بإعداد الميزانيات نهاية السنة وكذا صعوبة استردادها .

محتوى البحث :

بغرض دراسة الموضوع تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول ، تضمنت المقدمة تلخيصا للبحث، اختبار الفرضيات وعرض أهم النتائج، وأعقبت ببعض التوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها في الخاتمة .

الفصل الأول: إلى مهنة محافظ الحسابات في إطاريها المفاهيمي والقانوني بحيث حاولنا من خلاله بالتطرق إلى التطور التاريخي للمهنة محافظ الحسابات وتطوّر مفهومها و من ثم تقديم مجموعة من التعاريف التي نراها شاملة للمراجعة ، مع تبيان أهميتها وأهدافها.

كما تعرضنا إلى خصائص مهنة محافظ الحسابات وأهم مهام ومسؤولياته ، كذلك تم التطرق إلى الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات ومنه تم التعرض إلى تنظيم المهنة محافظ الحسابات وكذلك أتعاب وشروط الواجب توفرها للممارسة مهنة محافظ الحسابات ومن ثم إلى حقوق محافظ الحسابات وواجباته ، لنحلل في الأخير إلى منجية مهنة محافظ الحسابات كيفية التخطيط لعملية التدقيق وما هي أدلة الإثبات التي يستعملها محافظ الحسابات وكيف يتم إعداد تقرير محافظ الحسابات.

أما الفصل الثاني فجاء بعنوان نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بمراجع الحسابات بحيث تطرقنا من خلاله إلى مـــــاهية نظام الرقابة الداخلية بالتعرض إلى نشأتها وتعريفها، ومن ثم خصائص وأهمية بالإضافة إلى مقومـــــات و عناصر التي تمثل الركيزة التي تقف عليها، كما بينا أساسيات نظام الرقابة الداخلية من مكونات إلى إجراءات النظام الرقابة الداخلية بالإضافة على أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم تطرقنا إلى علاقة نظام الرقابة الداخلية بمحافظ الحسابات إبتداء من مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى الأساليب المتبعة لتقيم نظام الرقابة الداخلية وأخيرا تطرقنا إلى أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

أما الفصل الثالث : متعلق بالدراسة الميدانية ويشمل على مبحثين ، ففي المبحث الأول نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فقد تضمن الإحصاء الإستدلالي للدراسة الميدانية.

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	59	98.3
	Exclue[a]	1	1.7
	Total	60	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.715	24

س1

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	موافق	31	51.7	51.7	53.3
	بشدة موافق	28	46.7	46.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

2س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	محايد	6	10.0	10.0	11.7
	موافق	27	45.0	45.0	56.7
	بشدة موافق	26	43.3	43.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

7ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	موافق غير	5	8.3	8.5	10.2
	محايد	14	23.3	23.7	33.9
	موافق	35	58.3	59.3	93.2
	بشدة موافق	4	6.7	6.8	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

4س

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	موافق غير	19	31.7	31.7	31.7
	محايد	23	38.3	38.3	70.0
	موافق	14	23.3	23.3	93.3
	بشدة موافق	4	6.7	6.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

5س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	12	20.0	20.0	20.0
	محايد	10	16.7	16.7	36.7
	موافق	30	50.0	50.0	86.7
	بشدة موافق	8	13.3	13.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

6س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	موافق غير	14	23.3	23.3	25.0
	محايد	8	13.3	13.3	38.3
	موافق	27	45.0	45.0	83.3
	بشدة موافق	10	16.7	16.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

7س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
	موافق غير	3	5.0	5.0	8.3
	محايد	12	20.0	20.0	28.3
	موافق	32	53.3	53.3	81.7
	بشدة موافق	11	18.3	18.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

8س

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	موافق غير	7	11.7	11.7	13.3
	محايد	17	28.3	28.3	41.7
	موافق	26	43.3	43.3	85.0

	بشدة موافق	9	15.0	15.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

ع1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	6.7	6.8	6.8
	موافق	37	61.7	62.7	69.5
	بشدة موافق	18	30.0	30.5	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

ع1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	6.7	6.8	6.8
	موافق	37	61.7	62.7	69.5
	بشدة موافق	18	30.0	30.5	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

ع2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	2	3.3	3.4	3.4
	محايد	11	18.3	18.6	22.0
	موافق	25	41.7	42.4	64.4

	بشدة موافق	21	35.0	35.6	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

ع3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	11	18.3	18.6	18.6
	محايد	15	25.0	25.4	44.1
	موافق	28	46.7	47.5	91.5
	بشدة موافق	5	8.3	8.5	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

ع4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	9	15.0	15.3	15.3
	محايد	10	16.7	16.9	32.2
	موافق	34	56.7	57.6	89.8
	بشدة موافق	6	10.0	10.2	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

ع5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	6	10.0	10.2	10.2
	محايد	8	13.3	13.6	23.7

	موافق	31	51.7	52.5	76.3
	بشدة موافق	14	23.3	23.7	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

ع6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	3.3	3.4	3.4
	موافق غير	8	13.3	13.6	16.9
	محايد	19	31.7	32.2	49.2
	موافق	26	43.3	44.1	93.2
	بشدة موافق	4	6.7	6.8	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

ع7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	3.3	3.4	3.4
	موافق غير	7	11.7	11.9	15.3

	محايد	9	15.0	15.3	30.5
	موافق	28	46.7	47.5	78.0
	بشدة موافق	13	21.7	22.0	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

ع8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	15	25.0	25.4	25.4
	محايد	14	23.3	23.7	49.2
	موافق	30	50.0	50.8	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

1ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	موافق غير	6	10.0	10.2	11.9
	محايد	14	23.3	23.7	35.6
	موافق	30	50.0	50.8	86.4
	بشدة موافق	8	13.3	13.6	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

2ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	محايد	12	20.0	20.3	22.0
	موافق	33	55.0	55.9	78.0
	بشدة موافق	13	21.7	22.0	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

3ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	بشدة موافق غير	2	3.3	3.4	3.4
	موافق غير	20	33.3	33.9	37.3
	محايد	13	21.7	22.0	59.3

	موافق	22	36.7	37.3	96.6
	بشدة موافق	2	3.3	3.4	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

4ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	موافق غير	3	5.0	5.1	5.1
	محايد	20	33.3	33.9	39.0
	موافق	34	56.7	57.6	96.6
	بشدة موافق	2	3.3	3.4	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

5ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	موافق غير	9	15.0	15.3	15.3
	محايد	19	31.7	32.2	47.5
	موافق	28	46.7	47.5	94.9
	بشدة موافق	3	5.0	5.1	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

6ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	موافق غير	2	3.3	3.4	5.1
	محايد	6	10.0	10.2	15.3
	موافق	46	76.7	78.0	93.2
	بشدة موافق	4	6.7	6.8	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

7ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	موافق غير	5	8.3	8.5	10.2
	محايد	14	23.3	23.7	33.9
	موافق	35	58.3	59.3	93.2
	بشدة موافق	4	6.7	6.8	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

8ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	بشدة موافق غير	2	3.3	3.4	3.4
	موافق غير	10	16.7	16.9	20.3
	محايد	24	40.0	40.7	61.0
	موافق	22	36.7	37.3	98.3
	بشدة موافق	1	1.7	1.7	100.0
	Total	59	98.3	100.0	
Manquant	Système	1	1.7		
Total		60	100.0		

Statistiques

	س1	س2	س3	س4	س5	س6	س7	س8	ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ع6	ع7	ع8	ص1	ص2	ص3

N	Valide	60	60	60	60	60	60	60	60	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Moyenne		4.42	4.30	3.68	3.05	3.57	3.52	3.78	3.58	4.24	4.10	3.46	3.63						3.90	3.64
Ecart type		.671	.720	.930	.910	.963	1.081	.922	.944	.567	.824	.897	.869						.885	.905

الإهداء

بادئ ذي بدء نحمد الله سبحانه وتعالى الذي منى علينا وامدنا بالقوة والارادة لاتمام هذا العمل، وامتثالا لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم ﴿من لم يشكر الناس لم يشكر الله﴾.

فاهدي ثمرة جهدي الى:

الى ملاكي في الحياة،الى معنى الحب والحنان والتفاني،الى بسمة الحياة وسر الوجود الى من كان دعائها سر نجاحي حنانها بلسم جراحي،الى مصدر قوتي،الى المكان الذي الجأ اليه عندما تغمرني الاحزان،الى من تقف الحروف عاجزة عن وصفها الى *امي الحبيبة* اطال الله في عمرها.

الى الذي تفتقده العين ويحن له القلب الى الذي عمل وكد وجد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح واوصلني الى ما انا عليه،الى من كلله الله بالهيبة والوقار،الى من احمل اسمه بكل افتخار،الى من علمني العطاء بدون انتظار،الى الذي اعتبره قدوة لي في هذه الحياة، الى الذي افتخر انني ابنته، اليك *والدي العزيز*رحمه الله

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب إلى من كلّت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

الى أخي حسان

الى رفقاء دربي وسند في الحياة إخوتي هشام ، شوقي ، لطفي وزوجته وأختي الوحيدة نسرين

الى جدتي أطال الله في عمرها

الى أخوالي وخالتي وأبنائهم وأعمامي وعماتي وأبنائهم

الى كل من يحمل لقب بوسالم

والى صديقاتي ورفيقاتي دربي ومشواري الدراسي هاجر يوسفي ، هناء معمري ، جهاد منصوري

وأختي التي لم تلدها أمي نسيمة بوحديدة

الى جميع زملائي في الدراسة وجميع الاصدقاء والى كل طلبة دفعة سنة ثانية ماستر تدقيق محاسبي.

الى كل من لهم مكان في قلبي ولم تمحوهم مذكرتي.

بسم الله الرحمن الرحيم

تم بحمد الله

شكر و تقدير

قال الله تعالى:" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ"

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين، نبينا (محمد صلى الله عليه وسلم) وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد.....

فإنني أشكر الله (تبارك وتعالي) على توفيقه وإعانته لي على إتمام هذا الجهد المتواضع، والسير على درب العلم بخطى هادئة ودافئة، وهذا كله من فضله وكرمه، وعملا بقوله (عليه الصلاة والسلام): "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإنني أتقدم بالشكر الجزيل إلى جامعة الشهيد حمة لخضر ، ممثلة برئيسها وإدارتها، وكذلك إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير والعاملين فيها على جهودهم الحثيثة في رعاية طلبة ماستر وتقديم كافة الخدمات والتسهيلات اللازمة لإكمال دراساتهم.

كما أتوجه بعميق شكري وتقديري إلى الدكتور حميداتو صالح ، لتفضيله بالإشراف على هذه المذكرة، حيث سعدت بالتتلمذ على يديه، ولقيت منه الاهتمام والتشجيع البالغين، فأسأل الله (سبحانه وتعالي) أن يكون في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الموقرين، بمناقشة هذه المذكرة وإثرائها بملاحظاتهم القيمة والتوجيهات السديدة.

كما لا يسعني أيضا إلا أن أتقدم بشكري وعرفاني للأساتذة الأفاضل الذين قاموا مشكورين بتحكيم الاستبيان، وكذلك أصحاب مكاتب المحاسبة، والمحاسبين في المؤسسات والأساتذة لتعاونهم معي في تعبئة الاستبيان وتقديم كافة المعلومات اللازمة لي، كما أتقدم بشكر الى الأستاذ ريمي نوردين وكافة موظفي مصلحة الضرائب والى الأستاذة بوسالم غانية لوقوفها معي والأستاذ إحثريب بلال ، وكل الشكر والعرفان إلى الطالب جمال منصر والطالبات ميسي سارة وأسماء هيمة وراوية بك وسامية نعرورة والى كل من ساهم في إخراج هذا البحث المتواضع، سائلا المولى (عز وجل) أن يجعله في ميزان حسناتهم جميعا، يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتي الله بقلب سليم.

فهرس المحتويات

العنـــــوان	الصفحة
الإهداء.....	
شكر وعرفان.....	
الملخص.....	
فهرس المحتويات.....	I
فهرس الجداول.....	I
فهرس الاشكال	I
مقدمة عامة.....	أ- ه
الفصل الأول: مهنة محافظ الحسابات وفق إطارها المفاهيمي والقانوني	
تمهيد	07
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات	08
المطلب الأول:التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات	10-08
المطلب الثاني: مفهوم محافظ الحسابات وخصائصها	13-10
المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....	15-13
المبحث الثاني: الاطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات.....	16
المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات.....	20-16
المطلب الثاني:شروط ممارسة وأتعاب مهنة محافظ الحسابات	22-20
المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	23 -22
المبحث الثالث: منهجية لمهنة محافظ الحسابات	24
المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق.....	26 -24
المطلب الثاني: أدلة الإثبات التي يستعملها محافظ الحسابات.....	29 -26
المطلب الثالث :إعداد تقرير محافظ الحسابات.....	32-29
خلاصة الفصل.....	33
الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بمحافظ الحسابات	
تمهيد.....	35
المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية	36
المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.....	40 -36
المطلب الثاني: خصائص وأهمية نظام الرقابة الداخلية	41 -40

المطلب الثالث: مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية	48-41
المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية	50
المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية	52-50
المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية	58-52
المطلب الثالث: أدوات نظام الرقابة الداخلية	60-58
المبحث الثالث : المراجع ونظام الرقابة الداخلية	60
المطلب الأول : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	68-60
المطلب الثاني : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية	76-68
المطلب الثالث:أهمية نظام الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية.....	79-76
خلاصة الفصل.....	79
الفصل الثالث: دراسة إستقصائية لعينة من المهنيين والأكاديميين لولاية الوادى	
تمهيد.....	81
المبحث الأول: : طرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميداني.....	88-82
المطلب الأول: عرض الاستبيان	88
المطلب الثاني: التحليل الوصفي.....	60-58
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية.....	93
المطلب الأول: الإحصاء الوصفي.....	102-93
المطلب الثاني: الإحصاء الاستدلالي.....	106-102
خلاصة الفصل.....	106
الخاتمة.....	111-108
قـائـمة المـراجـع.....	113
الملاحق.....	

فهرس الجداول

رقم الشكل	العنوان	صفحة وروده
01-02	الرقابة الداخلية على المبيعات	**74**
02-02	إستقصاء عن الرقابة الداخلية –أوراق الدفع–حسابات الزبائن –المشتريات	**75**
01-03	إحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان	**85**
02-03	مقاييس ليكارات	**86**
03-03	معاييرتحديد الإتجاه	**87**
04-03	توزيع العينة حسب الجنس	**88**
05-03	توزيع العينة حسب العمر	**89**
06-03	توزيع العينة حسب الوظيفة	**90**
07-03	توزيع العينة حسب الخبرة	**91**
08-03	توزيع العينة حسب مؤهل أكاديمي	**92**
09-03	مصداقية مهنة محافظ الحسابات	**93**
10-03	مصداقية نظام الرقابة الداخلية	**96**
11-03	هل يساهم اكتشاف الأخطاء للمحافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية	**99**
12-03	تلخيص نتائج المحاور الثلاثة	**101**
13-03	معامل الارتباط	**102**
14-03	جدول معاملات واختبار الفرضيات	**103**

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنوان	صفحة وروده
01-01	نموذج تقرير غير متحفظ	**31**
02-01	نموذج تقرير متحفظ	**32**
01-02	مقومات نظام الرقابة الداخلية	**46**
02-02	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	**57**
03-02	أشكال ورموز خريطة التدفق	**70**
04-02	خريطة تدفق عمودي	**71**
05-02	خريطة تدفق أفقي	**72**
06-02	متغيرات الدراسة	**85**
01-03	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	**88**
02-03	توزيع أفراد العينة حسب العمر	**89**
03-03	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	**90**
04-03	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	**91**
05-03	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي	**92**

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الإستبـــــــــــيان
02	قائمة محكمي الاستبيان

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
OCNG	Organisation nationale pour les comptes de gouverneur	المنظمة الوطنية لمحافظ الحسابات
IFAC	Fédération internationale américaine de comptabilité	الفيدرالية الدولية للمحاسبة
IAS	International Financial Standards	معيار الدولي

الفهارس

المقدمة

الفصل الأول

مهنة محافظ الحسابات وفق إطارها المفاهيمي والقانوني

الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بمحافظ الحسابات

الفصل الثالث

دراسة استقصائية لعينة من المهنيين والأكاديميين لولاية الوادي

الخاتمة

قائمة المصادر والمراجع

الملاحق

اولا– المراجع باللغة العربية:

1- الكتب :

محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية، 2007.

لفين ارنيز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 2002.

كمال الدين مصطفى الدهراوي ،محمد السيد سرايا ، : دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية 2001.

غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان ،الأردن،الطبعة الأولى ،2006.

عطاء الله احمد سويلم الحسيان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ،2009.

عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss، (الجزء الثالث موضوعات مختارة)

عبدا لله، أمين، التدقيق والأمان والرقابة في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية، اتحاد المصارف العربية،لبنان 1998.

عبد الفتاح محمد الصحن ، سمير الصبان و آخرون ، أسس التدقيق ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، الطبعة الأولى ، 2003 .

طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية ، الجزء الثاني ، الإسكندرية ، مصر ، 2007.

زاهر عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009.

خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، المحاسبية – الناحية النظرية ، دار وائل للطباعة و النشر ، عمان ،الأردن ، الطبعة الأولى 2000/1999 .

خالد أمين ، عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل ، عمان ، الطبعة الأولى ، 1999.

حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009.

جمعة، أحمد حلمي،المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2005 .

جربوع ،محمود يوسف ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق ، الطبعة الأولى ، 2000 .

إيهاب نظمي ، هاني العزب ، تدقيق الحسابات الإطار النظري ، دار رائد للنشر ،عمان، الأردن ، الطبعة الأولى ،2012 .

السوافيري، فتحي رزق و محمد ،احمد عبد المالك،دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية،الدار الجامعية ، مصر ،2002.

الخطيب ،خالد و الرفاعي ،خليل،الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات،دار المستقبل ،الأردن 1998.

أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009.

االرسائل والاطروحات

21–أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2002/2001.

22–بلال توابتي ، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر ،خصص محاسبة وتدقيق ، قسم العلوم التجارية ،كلية العلو م الاقتصادية والتسيير وعوم التجارية ، جامعة فرحات عباس ،سطيف ،الجزائر ،20120/2011.

23–بوطورة فضيلة ، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، جامعة مسيلة ،

المحاضرات

24-بلقاسم سعودي ،محاضرات محافظة الحسابات ، قسم علوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ،2014.

25-جوامع إسماعلي ، محاضرات في التدقيق المحاسبي ،سنة الثانية ماستر،تخصص محاسبة ،قسم العلوم التجارية ، جامعة بسكرة 2014/2013

التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات :

26-المادة رقم 18 و 20 من قانون 96 -136 المؤرخ في 04/15/ 1996.

27-القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر.

28-الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلة 2010، العدد 42، المادة 22.

29-الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي11-32 مؤرخ فيا7 جانفي 2011 ،العدد7، المواد 3 - 15 .

30 -الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق ل17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .

30-N-E Saadi et A. Mazouz, La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie, édition SNC.

32-Collins Lionel et Valin Gérard : Audit et contrôle interne, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques, 4éme Edition, Dalloz, Paris.

33-Mikol ,Alain les audits financiers,, Nathan, paris, 1999.

34Pigé., Benoit : Audit et contrôle interne , Litec, pari

35-Renard, Jacques : Théorie et pratique de l'audit interne, organisation, Paris, 3éme Edition 2000, Chadefaux. Martial : l'audit fiscal, Litec, Paris, 1987, P190.

37-Raffegeau. Jean, Dufils. Pierre, Gonzalez Remon : Audit et contrôle des comptes , Publi- union, Paris.

.

عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss، (الجزء الثالث موضوعات مختارة)

الدوريات والمجلات :

التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات :

المؤتمرات والملتقيات والندوات :

المواقع الالكترونية :

. 1 www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmetid=570 d… consulté le 25/04/2014 à 10 :30

1 مدونة صالح محمد القر.01 : 13 , 11/05/2015 /isas 2000/ .Com ress.wordp ا. Sqarra . www//:http

http://site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/02/questionaire_analyzis.pd,consultéle24/04/201
à14 :35.4

الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة وإبراز دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ولتحقيق أهداف الدراسة إستخدمنا المنهج الوصفي التحليلي، بإعداد إستبيان وتوزيعه على مجمع الدراسة التي شملت محافظي الحسابات وخبير المحاسبين وأساتذة التدقيق والمحاسبة بولاية الوادي، وقد إعتمدنا في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وتم توصلنا إلى أن مهنة محافظ الحسابات لها دور فعال في كشف الأخطاء والغش، الأمر الذي ينعكس إيجابا على أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك من خلال الكفاءة المهنية التي يتمتع بها المراجع عند أداء عمله، وإعتماده على منهج مبني على مجموعة من المقومات التي تفعل نظام الرقابة الداخلية الذي يعكس بلوغ الأهداف المرجوة للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية: محافظ حسابات، نظام الرقابة الداخلية، إكتشاف الأخطاء، التدقيق المحاسبي.

Abstract:

The study aimed to find out and to highlight the role of the governor of the accounts in the activation of the internal control system, and to achieve the objectives of the study we used descriptive analytical method, to prepare a questionnaire distributed to the study, which included governors of accounts and expert accountants and professors of accounting and auditing state of the valley complex, we have adopted in the analysis of the data on the statistical packages of Science program Social (spss) was reached that career governor accounts instrumental in detecting errors and fraud, which is reflected positively on the internal control systems, and through the professionalism enjoyed by the auditor in the performance of his work, and its dependence on is based on a set of ingredients that approach do the internal control system which reflects the achievement of the desired goals of the institution

Key words: conservative accounts, the internal control system, error detection, auditing.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص : تدقيق محاسبي

دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

دراسة استقصائية لعينة من المهنيين والأكاديميين لولاية الوادي

تحت إشراف الأستاذ:

حميداتو صالح

إعداد الطالب (ة):

نورة بوسالم

لجنة المناقشة

علي ذهب	**مساعد أ بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي**	**رئيسا**
صالح حميداتو	**مساعد أ بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي**	**مشرفا ومقررا**
آسيا بعضي	**محاضر ب بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2015/2014