الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم: التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

دراســـــة مـيـدانيــة

تحت إشراف الأستاذ:

محمد فيصل مايدة

إعداد الطالبان:

الطيب طقية
ناصر الدين عزي

لجنة المناقشة

د. أحمد نصير	أستاذ محاضر(أ)، بجامعة الوادي	رئيسا
أ. محمد فيصل مايدة	أستاذ مساعد(أ)، بجامعة الوادي	مشرفا ومقررا
د. مفيد عبد اللاوي	أستاذ محاضر(ب)، بجامعة الوادي	المؤطر المساعد
أ. سعادة وردة	أستاذة مساعد(أ)، بجامعة الوادي	مناقشا
أ. سايغي فيصل	أستاذ مساعد(أ)، بجامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

أهدي عملي المتواضع إلى شمعة عمري ، بلسم جراحي ،أمل حياتي و بسمة دنيتي إلى من سرى حبها في جسدي مع دمي ، إلى من غمرتني بحنانها و أحاطتني بدعواتها و إلى من كانت أروع ما وهبني الخالق عزّ و جلّ إلى من لا تكفيها كل الكلمات قدرها أمي الحبيبة نونة رعاها الله و حفظها .

إلى الغالي الذي اقتبست منه لقبي ، إلى المرشد الموجه الذي فتح لي درب الحياة و أنار لي طريقي لتخطي الصعوبات إلى من غرس فيا روح الطموح و اعتز بوجوده على هذه الدنيا وإلى من منحني كل شيء بلا من ولا حساب

أبي عليه رحمة الله .

إلى من تقاسمت معهم دروب الحياة و أحببتهم حتى الممات إخوتي و أخواتي الأعزاء

(**سهير، عماد ، ايمن، منار**)

إلى جميع أخوالي و خالاتي و أعمامي الأحبى

إلى أصدقائي وزملائي في الدرب الجامعي

إلى كل أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعي

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستير "**تدقيق محاسبي**"

وإلى كل الذين يسعهم قلبي ولم تسعهم أوراق مذكرتي هذه.

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي هذا .

*** الطيب***

الإهداء

أهدي عملي المتواضع إلى شمعة عمري ، بلسم جراحي ،أمل حياتي و بسمة دنيتي إلى من سرى حبها في جسدي مع دمي ، إلى من غمرتني بحنانها و أحاطتني بدعواتها و إلى من كانت أروع ما وهبني الخالق عزّ و جلّ إلى من لا تكفيها كل الكلمات قدرها أمي الحبيبة **حياة** رعاها الله و حفظها .

إلى الغالي الذي اقتبست منه لقبي ، إلى المرشد الموجه الذي فتح لي درب الحياة و أنار لي طريقي لتخطي الصعوبات إلى من غرس فيا روح الطموح و اعتز بوجوده على هذه الدنيا وإلى من منحني كل شيء بلا من ولا حساب

أبي الغالي **الضيف** أطال الله في عمره.

إلى من تقاسمت معهم دروب الحياة و أحببتهم حتى الممات إخوتي و أخواتي الأعزاء

(**إيمان** ، **منال** ، **إحسان**، **ضياء الدين**)

إلى زوج أختي الغالي (**فارس إسعادي**)

إلى جميع أخوالي و خالاتي و أعمامي الأحبى

إلى أصدقائي وزملائي في الدرب الجامعي

إلى كل أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعي

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستير "**تدقيق محاسبي**"

إلى كل عزيز ذكره القلب ولم تسعه صفحتي . . .

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع .

*** ناصر الدين عزي***

شكر وعرفان

قال تعالى " وإن شكرتم لأزيدنكم " صدق الله العظيم

نحمد الله أولا ودائما، ونشكره كثيرا الذي وفقنا إلى مانحن عليه الأن

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد ونسال المولى عز وجل أن نكون قد ساهمنا ولو بالقليل في إثراء الأبحاث المستقبلية بالمعلومات.

بداية نتقدم بالشكر الخاص إلى أستاذنا الفاضل " محمد فيصل مايدة" الذي تكرم بقبوله إشرافه لنا على إنجاز هذا البحث ومنحنا ذلك وما كان توجيهاته القيمة والبناءة، ولجهوده فضل كبير في إنجازه.

كما نتقدم بالشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالوادي على تقديمهم التسهيلات والمساعدات التي قدموها لنا، كما نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ "عقبه ريمي"، وفي الأخير نتقدم بأحلى التشكرات إلى كل دفعة ماستر تدقيق محاسبي سنة 2016.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التعرف على آلية عمله ومهامه وصلاحياته حسب ما نصت عليه التشريعات الجزائرية.

لتحقيق ذلك فقد تم إلقاء الضوء على مفهوم المراجعة الخارجية ومحافظ الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية وكذا أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية، والعناصر الداعمة لها بما في ذلك محافظ الحسابات الذي يعمل على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية مما يساهم في زيادة فاعليتها وكفاءتها، حيث تم توزيع 60 استبانة متضمنة عدة أسئلة عن دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وزعت على محافظي الحسابات و أساتذة الجامعة الذين يندرجون تحت هذا التخصص وعلى المراجعين الداخليين ومسيري المؤسسات.

حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية و التحليلية لاختبار فرضيات الدراسة، وبعد تحليل نتائج الاستبانة توصلت الدراسة إلى أن هناك دور كبير لمحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الخارجية، محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية.

Résumé

Cette recherche tend à savoir dans quelle mesure un commissaire aux comptes peut contribuer à l'évaluation de system de contrôle interne, cela se définit par le fait de savoir les taches qu'il peut accomplir, les compétences ainsi l'habilité qui lui est assignée par les législations algériennes.

Pour ce faire, nous avons mis l'accent sur la vision rétrospective externe ainsi que le commissaire aux comptes d'un point de vue tant théorique que pratique.

Nous avons distribué un questionnaire qui compte environ 60 questions qui porte sue le rôle du commissaire aux comptes. Ce questionnaire a été distribué sur des spécialiste en la matière tel que : des commissaire aux comptes, des enseignants universitaires de spécialité ainsi que des gestionnaires d'établissement.

Nous avons utilisé les méthodes statistiques et analytiques pour vérifier les hypothèses d'études, après analyses des résultats nous sommes parvenu au fait que le commissaire aux comptes a un rôle très important dans le contrôle interne.

Les mots-clés

Audit externe, commissaire aux comptes, le système de contrôle interne.

فهرس المحتـويــات

العنوان	الصفحة
الإهداء	-
الشكر	-
الملخص	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	V
فهرس الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VII
قائمة الاختصارات والرموز	VIII
المقدمة	أ - ز
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر	**09- 40**
تمهيد الفصل	09
المبحث الأول: عموميات حول المراجعة	10
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة ومفهومها	10
الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة	10
الفرع الثاني: تعاريف مختلفة للمراجعة	12
المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها	14
الفرع الأول: أهمية المراجعة	14
الفرع الثاني: أهداف المراجعة	14
المطلب الثالث: أنواع المراجعة ومعاييرها	16
الفرع الأول: أنواع المراجعة	16
الفرع الثاني: معايير المراجعة	17
المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	19
المطلب الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها	19
الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات	19
الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	20
المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	21
الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات	21
الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات	22

المطلب الثالث: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات	24
الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات	24
الفرع الثاني: موانع تعين محافظ الحسابات	27
المبحث الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في أداء مهامه	30
المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة	30
الفرع الأول: قبول المهمة وبداية العمل	30
الفرع الثاني: التخطيط لعملية المراجعة	32
المطلب الثاني: الحصول على أدلة الإثبات	35
الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات	35
الفرع الثاني: أنواع أدلة الإثبات	35
المطلب الثالث: إعداد التقارير	37
الفرع الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات	37
الفرع الثاني: أنواع التقارير	38
خلاصة الفصل	40
الفصل الثاني: الإطار العلمي لنظام الرقابة الداخلية	**41 ـ 67**
تمهيد الفصل	42
المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية	43
المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميتها	43
الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية	43
الفرع الثاني: أهمية نظام الرقابة الداخلية	44
المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها	46
الفرع الأول: أنواع نظام الرقابة الداخلية	46
الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية	49
المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية	49
الفرع الأول: اتساع حجم المؤسسات	49
الفرع الثاني: توزيع السلطات والمسؤوليات	50
الفرع الثالث: الحاجة الدائمة للمعلومات	50
الفرع الرابع: حماية أصول المؤسسة	51
الفرع الخامس: اعتماد المراجعة الاختيارية	51

المبحث الثاني: أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية	52
المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية	52
الفرع الأول: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية	52
الفرع الثاني: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية	54
المطلب الثاني: مكونات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية	54
الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية	55
الفرع الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية	56
المطلب الثالث: تفهم وتوثيق محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية	58
الفرع الأول: فهم محافظ الحسابات لهيكل نظام الرقابة الداخلية	58
الفرع الثاني: توثيق محافظ الحسابات لهيكل نظام الرقابة الداخلية	59
المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	60
المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	60
الفرع الأول: الرقابة المحاسبية	60
الفرع الثاني: الرقابة الإدارية	61
الفرع الثالث: الضبط الداخلي	61
المطلب الثاني: أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء	61
الفرع الأول: أنواع الأخطاء	61
الفرع الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب	63
المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	64
الفرع الأول: جمع الإجراءات	64
الفرع الثاني: اختبارات الفهم	64
الفرع الثالث: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية	64
الفرع الرابع: اختبارات الاستمرارية	65
الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية	65
خلاصة الفصل	66
الفصل الثالث:الدراسة الميدانية	**67 ـ 92**
تمهيد الفصل	68
المبحث الأول : الأطار المنهجي لدراسة	69
المطلب الأول: بيانات الدراسة	69
الفرع الأول: البيانات الثانوية	69

الفرع الثاني: البيانات الأولية	69
المطلب الثاني: قائمة الاستبيان	69
الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان	69
الفرع الثاني: هيكل الاستبيان	70
الفرع الثالث: معالجة الاستبيان	71
المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده	71
الفرع الأول: مجتمع الدراسة	71
الفرع الثاني: عينة الدراسة	72
الفرع الثالث: حدود الدراسة	73
المبحث الأول: تحليل نتائج الدراسة	74
المطلب الأول: خصائص العامة للعينة	74
الفرع الأول: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية	74
الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي	75
الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث التخصص	76
الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية	77
الفرع الخامس: خصائص العينة من حيث المهنة	78
المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان	79
الفرع الأول: اختبار ثبات وصدق العينة	79
الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي الاستبيان	81
المطلب الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة	90
الفرع الأول: معامل الارتباط	90
الفرع الثاني: تحليل تباين خط الانحدار	90
الفرع الثالث: دراسة معاملات خط الانحدار	91
خلاصة الفصل	92
خاتمة عامة	94
قائمة المصادر والمراجع	98
الملاحق	103

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	التطور التاريخي لعملية مراجعة الحسابات	12
2	الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	48
3	مقياس ليكارت الخماسي	70
4	محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور	70
5	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	72
6	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	74
7	توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي	75
8	توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص العلمي	76
9	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	77
10	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	78
11	توزيع معامل ألفا كونباخ ومعامل الصدق	79
12	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي	81
13	نتائج أراء عينة الدراسة حول ممارسة مهنة محافظة الحسابات	82
14	نتائج أراء عينة الدراسة حول نظام الرقابة الداخلية	85
15	نتائج أراء عينة الدراسة حول الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	88
16	الإرتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع	90
17	تحليل تباين خط الإنحدار	90
18	قيم معاميلات خط الإنحدار	91

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أهداف نظام الرقابة الداخلية	49
02	مكونات نظام الرقابة الداخلية	55
03	الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	72
04	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	74
05	توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي	75
06	توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص العلمي	76
07	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	77
08	توزيع العينة حسب المهنة	78
09	توزيع معامل ألفا كرونباخ	79
10	توزيع معامل الصدق	80

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم(1)	الاستبيان	104
الملحق رقم(2)	نتائج برنامج (sbss 21)	109

قائمـــة الاختـصـــارات

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
COSO	**committee of sponsoring organizations**	لجنة رعاية المؤسسات
AICPA	**American Institute of Certified Public Accountants**	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ANOVA	**Analysis of Variance**	تحليل التباين

المقـدمـة العـامـــة

المقدمة

إن التطور المستمر في النشاط الاقتصادي أدى إلى ظهور مؤسسات تجارية وصناعية كبيرة، مما نتج عنه تشعب الوظائف وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها مما أصبح من الصعب التحكم فيها، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب على هذه الوظيفة أن تعمل على تحقيق السياسات والأهداف المسطرة من قبل المؤسسة، وعلى هذا الأساس تم استحداث نظام الرقابة الداخلي لمساعدة المؤسسة على تطبيق ومتابعة تلك السياسات والأهداف.

وبمرور الوقت ظهرت مفاهيم جديدة كانفصال الملكية عن التسيير، وذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة، وتتضح أبرز ملامح هذا التطور من خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة مراجعة الحسابات وزيادة الاهتمام بها على المستوى المحلي والدولي حيث أضحى هدف المراجعة أعم وأوسع، مما استدعى معه التطور في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما كان هدف مراجعة الحسابات في مراحل تطورها الأولية وقائي بحت ينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات.

وخلال النصف الأول من القرن الماضي تحول هدف مراجعة الحسابات إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة حيث يقوم بهذا العمل طرف ثالث، والمتمثل في محافظ الحسابات الذي يتصف بالحياد والاستقلالية ويتمتع بالخبرة والمهارة في أعمال الفحص والمصادقة على الحسابات.

يعتبر محافظ الحسابات ذا أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات المناسبة، حيث يبدأ بعد تعيينه الاتصال بالمؤسسة للتعرف عليها وعلى محيطها من خلال جمع مختلف المعلومات اللازمة لذلك، ثم يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات أنشطة المؤسسة وذلك بهدف اكتشاف مواضع الغش والأخطاء، والحد من ظاهرة الفساد والحفاظ على أصول المؤسسة وممتلكات المساهمين، وفي الأخير يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير نهائي أين يتم فيه تدوين كل الملاحظات والتوصيات وإعطاء رأي حول الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها.

يعد نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة في وضع الخطة التنظيمية لغرض الحماية والاطمئنان على دقة البيانات المحاسبية لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى ولضمان تمسك الموظفين بسياسات والخطط الإدارية المرسومة.

الإشكالية:

وبناًء على ما سبق ومحاولة منا لمعرفة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن طرح التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

وتحت هذه الإشكالية يمكننا أن نستخلص مجموعة من التساؤلات الفرعية التي نجدها مناسبة وهي كالتالي:

- ماهي الشروط الواجب توفرها في شخص محافظ الحسابات؟
- كيف يتم تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية؟
- مدى مساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

الفرضيات:

- استقلالية محافظ الحسابات والتزامه بالأمانة المهنية في ممارسة عمله، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية.
- يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بواسطة طرق وأساليب عن طريق عدة مراحل.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=\%5$ في استجابة عينة الدراسة حول "مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية".

أسباب إختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة اسباب منها:

1. **الأسباب الموضوعية:**

- تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية؛
- مكانة محافظ الحسابات في الواقع اليومي نتيجة لدور الأساسي الذي يلعبه في مجال حماية حقوق أصحاب المصالح؛
- تجنيب المؤسسة جملة من المخاطر من خلال نظام رقابة داخلية فعال.

2. **الأسباب الذاتية:**

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص "تدقيق محاسبي"؛
- الرغبة في التعرف أكثر بمهام محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات؛
- من يفكر في المحاسبة فهو يفكر في كيفية مراقبتها، فكيف أكون محاسبا ولا أعرف كيف أراقب؛
- محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص من الطلبة والأكاديمين...

أهداف الدراسة:

- التعرف على أهم الجوانب النظرية التي تحيط بشخصية محافظ الحسابات؛
- إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن لنشاط المؤسسة؛
- توضيح مدى أهمية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف المرجوة.

أهمية الدراسة:

- دراسة التشريعات والقوانين المعمول بها في الجزائر والتي تقوم بتنظيم عمل محافظ الحسابات؛
- يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة؛
- الدور الفعال الذي يقوم به محافظ الحسابات والمتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا من خلال قيام محافظ الحسابات بالتحقق من صحة ودقة ومصداقية وقانونية الحسابات؛
- يساعد محافظ الحسابات المؤسسة في عملية اتخاذ وترشيد القرارات بصفة خاصة في السنوات المقبلة في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

الدراسات السابقة:

- ✓ دراسة بوبكر عميروش 2011/2010: "**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة.

أما المنهج المتبع فهو الأسلوب الوصفي التحليلي في الجانب النظري وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

وكانت أهداف الدراسة كما يلي:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة التدقيق الخارجي وتحقيق نتائج جيدة؛
- تخفيض مستويات خطر الرقابة الداخلية إلى المستوى المقبول.

- ✓ دراسة خرف الله محمد راسم 2014/2013: "**دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة.

سعت هذه الدراسة إلى توضيح دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة، ولتحقيق هذا الهدف أجابت الدراسة على الأسئلة التالية:

- ماهو التدقيق الخارجي؟ وما هي التقرير الناتجة عنه؟
- ماهي مهنة محافظة الحسابات في الجزائر؟
- ماهي عوامل زيادة الحاجة لتدقيق عناصر جدول سيولة الخزينة؟
- ماهو دور التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات في إضفاء مصداقية المعلومات المحاسبية لعناصر جدول سيولة الخزينة؟

- ✓ دراسة عزوز ميلود 2007/2006: "**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسات،جامعة سكيكدة.

ترتكز الدراسة حول توضيح مساهمة المراجعة الخارجة في تحسين الرقابة الداخلية وبالتالي تحقيق نجاعة المؤسسات الاقتصادية.

المنهج المتبع هو الأسلوب الوصفي الكتابي لسير العمليات لوصف الدورة محل التقييم، مبيعات ـ تحصيلات.

وعلى إثر هذه الدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية، ومن أهمها:

- نشاط المراجعة الخارجية يعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسة اللوائح والقوانين الموضوعة والمراجعة المالية والعملياتية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها؛
- المراجعة الخارجية لها دور مهم في المؤسسات الاقتصادية باعتبارها عملية هادفة تعمل على إعطاء الصورة الواضحة لجميع العمليات والأنشطة مع الحد من التلاعبات والغش داخل المؤسسة.

الإطار الزمني والمكاني :

- **الإطار الزمني**: لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الزمني الممتد من شهر جانفي إلى غاية أفريل لسنة 2016.
- **الإطار المكاني**: لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في بعض المؤسسات الاقتصادية وبعض مكاتب محافظي الحسابات والأساتذة الناشطين في هذا المجال بولايـة الـوادي.

المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة، اعتمدنا في الفصلين النظريين المنهج الوصفي والسرد التاريخي لتطور مهنة مراجع الحسابات، إضافة إلى المنهج التحليلي باستخدام الاساليب الإحصائي في الجانب التطبيقي للدراسة، ومن خلال توزيع الإستبانة على المؤسسات الاقتصادية ومكاتب محافظي الحسابات وبعض الأساتذة المندرجين تحت التخصص، حيث قمنا بالإطلاع على الكتب، المقالات، الوثائق الرسمية وكل ما

له صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهمه، واستخدمنا برامج إحصائية وتتمثل في (Excel نسخة 2007) و(SPSS نسخة 21) والذي ساعدنا في عملية التحليل وتحديد درجة الارتباط بين المتغيرين.

صعوبات البحث:

- رفض بعض المؤسسات ومكاتب المراجعين ملء الاستبانة.
- صعوبة فهم البرامج الإحصائية.

محتوي البحث:

انطلاقا من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

بدأنا بالفصل الأول والذي يعتبر نقطة بداية للدراسة والمتمثل في الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر، وقسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، فالمبحث الأول يتضمن عموميات حول المراجعة، ماهية المراجعة أهمية المراجعة وأهدافها وأنواع المراجعة ومعاييرها، ويتمثل المبحث الثاني في الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، أما المبحث الثالث والأخير فتطرقنا إلى معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في أداء مهامه، حيث يتم من خلالها قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة، الحصول على أدلة الإثبات و إعداد التقارير.

أما الفصل الثاني المتعلق بالإطار العلمي لنظام الرقابة الداخلية حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث يعالج المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية ومن خلاله تم ذكر كل من مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميتها أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها والعوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية، بينما المبحث الثاني تناولنا فيه أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية، وتطرقنا من خلال المبحث الأخير إلى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وتضمن الفصل الثالث دراسة ميدانية حاولنا من خلالها إبراز دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في هذه الدراسة، من خلال تحليلنا للبيانات والمعلومات المتحصل عليها عن طريق الاستمارات الموزعة على محافظي الحسابات، مراجعي ومسيري المؤسسات الاقتصادية وعلى بعض الأساتذة الذين يندرجون تحت هذا التخصص.

وفي الأخير توصلنا إلى خاتمة عامة والمتضمنة مجموعة من النتائج والاقتراحات الخاصة بموضوع الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر

تمهيد:

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من الأساسيات الكبيرة والمهمة في المؤسسة الاقتصادية والتجارية ومنظمات الأعمال نظرا للدور الكبير الذي تلعبه، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

لكي تقوم هذه الوظيفة يجب أن تتمتع بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر أي أصحاب المصالح.

وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالمراجعة ومحافظة الحسابات على حد سوى بحيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض المفاهيم الأساسية والمهمة حول المراجعة، كماهية المراجعة في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني أهمية المراجعة وأهدافها، وفي المطلب الأخير إلى أنواع المراجعة ومعاييره.

المطلب الأول:التطور التاريخي للمراجعة ومفهومها

إن ظهور عملية المراجعة كان أمرا حتميا بسبب توسع وكبر حجم المؤسسات وتشعب الأنشطة وتفرعها جغرافيا، الأمر الذي صعب على الملاك والمساهمين مراقبة تسيير المؤسسة خاصة من ناحية التدفقات المالية النقدية، هذا السبب الذي أدى إلى ظهور وتطور عملية المراجعة والتي مرت بأشواط كبيرة للوصول إلى ما هي عليه الآن.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

كلمة مراجعة مشتقة من كلمة لاتينية تعني يستمع، وهي كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية تعني "الشخص الذي يقول بصوت عالي"، وقد نشأت هذه المهنة من القدم ، إذا أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل و ربما في اليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المحافظ في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات.[1]

كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب(رضي الله عنه)قد جعل مواسم الحج فرص لعرض حسابات الولاة ومراجعتها علما أن المراجع كأن يشمل المراجعة الكامل وكأن الغرض الرئيسي اكتشاف الغش والأخطاء.[2]

أولا: فترة ما قبل 1500م

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلة وخصوصا العائلات المالكة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق امصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014، ص 11.
[2] هادي تميمي ، **مدخل إلى التسويق من الناحية النظرية و العلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص ص 17،19.

ثانيا: الفترة من 1500 إلى 1850م

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها، ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة ما تزال مقتصرة على إكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية،غير أنه حدث بعض التغيرات الأخرى وهي[1]:

1- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين؛

2- تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

ثالثا: الفترة من 1850 م حتى 1905 م

هذه الفترة شهدت نمو اقتصادي كبيرا وخاصة في المملكة المتحدة، وظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في تلك الدولة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المراجعين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة **1862**م، الذي أوجب على شركات المساهمة مراجعة حساباتها من قبل مراجع مستقل، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعين يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها.[2]

رابعا:الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي، أما فيما يخص الهدف من عملية المراجعة، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة بل إن غرضها الرئيسي هو تقرير المراجع المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

وسوف نقوم بشرح التطور التاريخي لمهنة المراجعة بناءا على الأهداف المراد تحقيقها، لذلك سوف نورد جدول زمنيا نبين فيه أهم المراحل التاريخية للمراجعة:

[1] محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص34.

[2] ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير و إجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الطبعة الرابعة، لبنان، 1996، ص8.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي لعملية مراجعة الحسابات

المدة	الآمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من قبل الميلاد الى 1500 ميلادي	الملك، الامبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين	منع حدوث أي تلاعب أو غش في الدفاتر الحسابية
من 1500 الى 1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، حماية الأصول
من 1850 الى 1905 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية، اكتشاف الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية
من 1905 الى يومنا هذا	الحكومة، البنوك، المساهمين، وهيئات أخرى	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الغرض الرئيسي من المراجعة هو تقرير المراجع المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي

المصدر: ميلود زيد الخير، ياسين عفافلية، التدقيق بين الحوكمة و أخلاقيات المهنة ، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للشركات ، جامعة بالأغواط ،21/20 نوفمبر2013، ص2.

الفرع الثاني: تعاريف مختلفة للمراجعة

لقد تعددت الجوانب الفكرية التي تم التطرق إليها في تعاريف المراجعة، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها رغم وجود اختلاف في التعاريف إلا أنها تصب في نفس الهدف، ونذكر أهم هذه التعاريف في مايلي:

التعريف الأول:

"فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع وبهذا نستطيع أن نستنتج أن المراجعة لها فعاليتها في المؤسسات أو في أي مشاريع اخرى ومنه نقول بأن المراجعة عبارة عن فحص وتحقيق وكتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمراجعة "[1].

التعريف الثاني:

المراجعة هي "فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع دفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية فحصا محاسبيا والتحقق من نتيجة أعمال المؤسسة من الربح والخسارة، والتأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة"[2].

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، مرجع سابق، ص 14.

[2] رفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2011، ص19.

التعريف الثالث:

وعرفت المراجعة بأنها "فحص للقوائم المالية، يشتمل على بحث وتقييم وتحليل للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمؤسسة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه فيها"[1].

ومن التعاريف الشاملة ما وضعته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المراجعة هي:

"عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"[2].

تتمحور عملية المراجعة والمتمثلة في ثلاثة عناصر هي "الفحص، التحقيق، التقرير"، وهي كتالي[3]:

1. **الفحص**: فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التى تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها .
2. **التحقيق**: هو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة لتعبير السليم لنتيجة اعمال المؤسسة.
3. **التقرير**: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم الى الأطراف المعنية،نستطيع ان نقول بان التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

من خلال التعاريف السابقة وما تم التطرق اليه من التطور التاريخي والعلمي لعملية المراجعة نستنتج التعريف التالي: المراجعة هي عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا إنتقاديا محايدا لتحقق من صحة العمليات، والتي يقوم بها مهني خارجي عن المؤسسة يكون مستقلاً ومحايدًا بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية ومدى مطابقتها للمستندات والدفاتر.

[1] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الدار الجامعية للطباعة و النشر، الاسكندرية، مصر، 1990، ص9.

[2] محمد سمير الصبان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية الاسكندرية، 2000، ص17.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صدقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006 الجزائر، ص ص 12،11.

المطلب الثاني : أهمية المراجعة وأهدافها

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى أهمية وأهداف المراجعة من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: أهمية المراجعة

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة، وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها فبنسبة لـ[1]:

1. إدارة المؤسسة: تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المشروعها حيث أن تعتمد الإدارة في عملية التخطيط و إتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية على البيانات المحاسبية؛
2. المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد على القوائم المالية في إتخاذ قرار منح القروض أو عدمه؛
3. الجهات الحكومية: تعتمد على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط وفرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

من خلال التعريفات السابقى للمراجعة ومعرفة أهميتها للأطراف المستفيدة منها يمكن تحديد أهدافها فيما يلي:

أولا: الشمولية : هي أن تكون كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوفات المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا.

ثانيا: الوجود: هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات) ويتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية.[2]

[1] غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع،الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2006، ص ص 19، 20.
[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق،ص 18.

ثالثا: الملكية: تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.[1]

رابعا: التقييم: معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقيمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من سنة إلى أخرى.

خامسا: التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

سادسا:العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من خلال إفصاح هذا الأخير على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية.

سابعا:إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية[2]:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم التأكد من التسجيل المحاسبي؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعبات والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 17.
[2] نفس مرجع سابق، ص17.

مما سبق نستطيع أن نقول إن المراجع يستطيع أن يبدي رأياً فنيا محايداً حول مدى التزام المؤسسة بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، وفي الأخير نشير إلى أن الأهداف المستوحاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

المطلب الثالث :أنواع المراجعة ومعاييرها

الفرع الأول :أنواع المراجعة

باختصار شديد وبصفة عامة يمكن القول بأن أهم أنواع المراجعة تشمل مايلي:

أولا: من حيث نطاق ومدى المراجعة: وهي أن تكون المراجعة كاملة أي أنه لا توجد أي قيود على عملية المراجعة حيث يكون الحق في فحص جميع عمليات المؤسسة وأنشطتها وبياناتها دون استثناء، وأما أن تكون مراجعة جزئية أي أن هناك قيودًا على عمل المراجع بحيث يقتصر عمله على جزء محدد من أنشطة المؤسسة وبياناتها لا تتعدى ، هو ما يمكن أن يكون في شكل الفحص لغرض خاص في بعض الأحيان.[1]

ثانيا : من حيث مدى الإلزام بها: فهي إما إلزامية بموجب النصوص القانونية، كما في حالة شركات الأموال التي تخضع للقانون 159 لسنة 1981 مثلا، أو اختيارية أي يترك الأمر في تقرير القيام بالمراجعة أو في تحديد مداها لأصحاب المصلحة في المؤسسة.[2]

ثالثا:من حيث توقيت القيام بها:حيث يمكن أن تكون ختامية وهي التي يبدأ العمل فيها في ختام الفترة المالية للمؤسسة محل المراجعة، أو مستمرًا حيث تتم المراجعة على مدار الفترة المالية بقيام المراجع بمداومة الاتصال بالمؤسسة طوال السنة المالية والقيام أول بأول، بمراجعة ما يتم من أعمال.

رابعا: من حيث الجهة التي تقوم بها: حيث تكون خارجية إذا قام بها مراجع مستقل من خارج المؤسسة (سواء كان ذلك إلزاميا أو إختياريا) كما تكون داخلية إذا قام بها شخص أو أكثر من العاملين بالمؤسسة ذاتها.

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سابق، ص25.

[2] حماد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم للنشر والتوزيع،عمان،الاردن، الطبعة الأولى، 2012، ص18.

الفرع الثاني : معايير المراجعة

ونتطرق هنا للمعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والتي تنقسم إلى ثلاثة عناصر :

أولا : المعايير العامة (الشخصية)

تعبر هذه المعايير بأنها شخصية كونها تتعلق بالصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي وتتكون من ثلاث عناصر:[1]

1- على القائم بعملية المراجعة أن يكون مؤهلا علميا وعمليا بطريقة تمكنه من أداء مهامه كمراجع، وتنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف عديدة تعتمد على رأي المراجع عن مختلف القوائم المالية ويجب توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف.

2- يجب توفر عنصر الإستقلالية أو الحياد في كل عمل يوكل للمراجع، بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع وعدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب السلطات العليا في الدور الذي يقوم به المراجع.

3- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

ثانيا: معيار العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثيل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب توفرها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها، ولها ثلاثة معايير هي[2]:

- التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين؛
- لا بد من دراسة وافية وشاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها مستقبلا؛[3]
- الحصول على قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساسا ملائما لإعداد التقرير حول القوائم المالية.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص50.

[2] سمير كامل محمد، **أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات**، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، بدون سنة، ص232.

[3] إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص23.

ثالثا:معيار إعداد التقارير

يعتبر تقرير المراجعة المنتج المادي لعملية المراجعة فهو يمثل المعلومات المبلغة من طرف المراجع لأغلب المستخدمين ومنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة ويظم أربع معايير تحكم إعداد تقارير المراجعة وهي:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم قد تم تصويرها وعرضها وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛[1]
- أن يوضع مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية وما إذا كانت القواعد المطبقة مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة مسبقا؛
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة؛
- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق، ص ص 85، 86.

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

يهدف هذا المبحث إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال، ذكر مفهومه وشروط ممارسة المهنة، تعيينه وموانع تعيينه، وكذلك مهامه ومسؤولياته، حسب القنوانين والتشريعات الجزائرية.

المطلب الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها

من خلال هذا المطلب سنوضح كل من مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنته.

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تطرقت إلى مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

التعريف الأول: حسب ما جاء به القانون (10-01) وتحديدا في المادة (22) يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].

التعريف الثاني: كما تعرفه المادة (715 مكرر4) من القانون التجاري الجزائري بأنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة و يراقب انتظام حساباتها وصحتها، كما يراجع صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة، كما أنه يصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها"[2].

من خلال هذه التعاريف السابقة نستخلص أن محافظ الحسابات شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسة ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة والأحكام التشريعية المعمول بها.

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص07.

[2] عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 06 و07 ماي، 2012، ص04.

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب توفر الشروط التالية[1]:

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية؛
- ✓ أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

- بالنسبة لمهنة خبير المحاسب أن يكون حائزًا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزًا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائز على شهادة جزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- ✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- ✓ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية و قبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارة الآتية: **"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و ان اكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد"**.

ولمزاولة نشاطه على أكمل وجه، عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي واكتساب معارف مختلفة منها:

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة؛

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، مرجع سابق، المادة8، ص5.

- معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها؛
- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة المراجعة المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

إن مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات متنوعة، سنوجزها في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

تحددت مهام محافظ الحسابات في القانون10-01 المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على النحو التالي[1]:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلاع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- ✓ تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير؛

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، مرجع سابق، ص7.

- ✓ عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

يترتب عن إعداد مهمة محافظ الحسابات إعداد[1]:

- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص حول استمرارية الإستغلال؛
- تقرير خاص بحيازة أسهم الضمان؛
- تقرير خاص بعملية رفع رأس المال؛
- تقرير خاص بعملية تخفيض رأس المال؛
- تقرير خاص بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- تقرير خاص بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- تقرير خاص بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- تقرير خاص بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

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

[11] وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، قرار رقم 30، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 19.

أولا: المسؤولية المدنية:

في أغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية عقدية أو تعاقدية وتعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام الزبون الذي يرتبط معه بعقد مكتوب، وقد تكون مسؤوليته تقصيرية لا عقدية ومعنى هذا أن كل خطأ يسبب ضررا للغير يلزم من ارتكابه بالتعويض، وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية [1]:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
- علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

ثانيا: المسؤولية الجنائية:

تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة ويكون عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات وهي كتالي[2]:

- فرض غرامة مالية لكل من يزاول مهنة المراجعة بطريقة غير شرعية ويتراوح مبلغ مبلغها بين 500000 دج لتصل إلى 2000000 دج؛
- وفي حالة معاودة تلك المخالفة يعاقب مرتكبها بالحبس الذي تتراوح مدته ما بين ستة (06) أشهر وقد يصل إلى سنة واحدة، مع ضعف الغرامة السابقة؛
- في حالة إفشاء السر المهني يعاقب فاعله حسب المادتين301 و302 من قانون العقوبات بالحبس لمدة تتراوح بين سته (06) أشهر وخمسة (05) سنوات وغرامة مالية من 500دج إلى 15000دج وعلاوة على ذلك يجوز للقضاء الأمر بنشر الحكم أو ملخص منه في جريدة أو أكثر على نفقة المحكوم عليه.

ثالثا: المسؤولية التأديبية:

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

[1] محمد بوتين، **التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2003 ، ص ص 57،58.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، مرجع سابق، ص12.

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

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة(06) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم[1].

المطلب الثالث: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

في هذا المطلب سنذكر تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات حسب القوانين الجزائرية، من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

حسب المادتين 26،27 من القانون رقم 10-01 "تعيين الجمعية العامة أو إجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد 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 خلال سنتين(2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات"[2].

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، القانون 10-01، المادة 63، مرجع سابق، ص 10.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، نفس المرجع السابق، ص ص8،7.

وحسب المرسوم التنفيذي 11-32 يتم تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي[1]:

أولا: خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال أخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، تعيين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئتين المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

ثانيا: يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة و وحداتها وفروعها في الجزائر والخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذ كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

ثالثا: يتصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقديم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالإطلاع على ما يلي:

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

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

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد7، المواد من 3 إلى 15 ، ص ص11 ،13.

رابعا: يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

خامسا: يوضح محافظ الحسابات في العرض استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه ما يأتي:

- الموارد المرصودة؛
- المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
- برنامج عمل مفصل؛
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛
- آجال إبداع التقارير.

سادسا: يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون تقييم ما يلي المهمة لمدة ثلاث(3) سنوات متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبتدئ.

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

ثامنا: يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معوقين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية لات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشرط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.

تاسعا: في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

عاشرا: يجب أن يتضمن دفتر الشروط على التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات.

إحدى عشر: 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 قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا؛
- غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المرتفع استشارات تهتم على الأقل ثلاث(3) سنوات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

إثناء عشر: يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعينة خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

ثلاثة عشر: طبقا لأحكام المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من محافظ الحسابات لأي سبب كائن يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.[1]

الفرع الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 715 مكرر6 من قانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

وحدد القانون حالات التنافي في المواد 64-70 كتالي:

أولا: لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون[2]:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

[1] نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، 2012، ص14.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، القانون 10-01، المواد 64 إلى 70، مرجع سابق، ص ص 10،11.

- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1) من تاريخ مباشرة عهدته؛
- يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجاري لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76؛
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون.

ثانيا: يمنع محافظ الحسبات من[1]:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو هيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى المؤسسة أوالهيئة التي يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

ثالثا: زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

رابعا: يمنع الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

خامسا: إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين أو أكثر للحسابات، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

[1] نسرين حشيشي، مرجع سابق، ص 15.

سادسا: إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة جديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

سابعا: يمنع الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد السعي 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.

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.[1]

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، القانون 10-01، مرجع سابق، ص ص 10،11.

المبحث الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في أداء مهامه

قبل أن يشرع محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يكون ملما بمختلف جوانب عمله، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى مختلف خطوات عمل محافظ الحسابات، ولما يقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف من خلال رأي فني محايد ومستقل، بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة

قسمنا هذا المطلب إلى فرعين رئيسيين ويتمثل الفرع الأول في قبول المهمة وبداية العمل، والثاني في التخطيط لعملية المراجعة وهي كالأتي:

الفرع الأول: قبول المهمة وبداية العمل

هناك عدد من الخطوات على محافظ الحسابات عند قبوله بمهمته مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات المراجعة، والمتمثلة فيما يلي[1]:

- ✓ التحقق من صحة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- ✓ الاتصال بالمراجع السابق: وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك للمهنى ، فيتحرى منه عن سبب عدم قبول المهمة المعروضة عليه[2]؛
- ✓ اتصالات أولى مع المؤسسة محل المراجعة: بحيث يتعرف المراجع على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوار معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم أيضا بزيارات ميدانية يحاول أن يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها وواجباتها، و عليه أن يستغل الفرصة والاستفادة من زيارة العمل ، فقد لا يستطيع تكرارها[3]؛
- ✓ عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- ✓ التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها؛

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص42،43.

[2] خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري و العملي**، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص 139.

[3] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 69.

- ✓ يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للمؤسسة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة" ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره الجمعية؛
- ✓ ومهما يكن، عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونيا وتنظيميا؛
- ✓ يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، برسالة مسجلة عن تعيينه؛
- ✓ يشعر مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- ✓ يرسل رسالة إلى مسؤولي المؤسسة يبين فيها الكيفية التي تنجز بها المهمة (مسؤوليته، المهمة، المتدخلون معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)؛
- ✓ عليه الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في أنجاز مهمته؛
- ✓ على الزميل السابق تضامنا أن يسهل مهمة زميله الجديد؛
- ✓ في حالة تعدد محافظي الحسابات، في المؤسسة المعين فيها على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده؛
- ✓ في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبول المهمة وذلك في خلال 15 يوما؛
- ✓ إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة؛
- ✓ عليه دارسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا كان أم آليا والإطلاع على سجلات المؤسسة ودفاترها الإلزامية منها والاختيارية والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم مدى انتظام الدفاتر والسجلات[1]؛
- ✓ بعد قيام محافظ الحسابات بكل هذه الإجراءات والقبول التام، يشكل فريق عمل كالأتي:

– يجب على المحافظ تشكيل طاقم من المساعدين الذين يتولون القيام بالمشاركة في تنفيذ المهمة وتقديم أسمائهم لدى العميل[2]؛

[1] حرف الله محمد راسم، **دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة 2014، ص ص 32،33.

[2] حرف الله محمد راسم، نفس المرجع السابق، ص33.

- بعد انتقائهم والتأكد من مهارتهم وأن لديهم التدريب الملائم للعمل كمحافظين، والجدير بالذكر أنه يؤخذ في عين الاعتبار عند تشكيل الفريق أن الشخص المعني لإتمام التدقيق ذو خبرة في المجال التي تنشط فيه المؤسسة العميلة[1].

الفرع الثاني: التخطيط لعملية المراجعة

وينقسم هذا الفرع إلى مايلي:

أولا: خطة المراجعة

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

1. المعرفة بطبيعة العمل:

- العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة؛
- الصفات المميزة للمؤسسة ولأدائها المالي ولمتطلبات الإفصاح أو من ضمنها التغيرات منذ تاريخ المراجعة السابق؛
- المستوى العام لكفاءة الإدارة.

2. فهم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية:

- السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغيرات الجارية على تلك البيانات؛
- المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي، والتأكيدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية؛
- تأثير الإقرارات في مجالي و المراجعة.

3. المخاطر و الأهمية النسبية:

- التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة و المخاطر الرقابية،و تحديد مناطق المراجعة المهمة؛

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **تدقيق الحسابات المتقدم الإطار النظري والإجراءات العملية**،الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص243.

[2] حشيشي نسرين، مرجع سابق، ص ص،19،20.

- وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض المراجعة، و إمكانية وجود أخطاء جوهرية، ومن ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتيال؛
- تحديد مجالات محاسبية ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.

4. طبيعة الإجراءات و توقيتها:

- إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للمراجعة ؛
- عمل المراجعة الداخلي وتأثيره على إجراءات المراجعة الخارجي ؛
- تأثير تقنية المعلومات على عملية المراجعة.

5. التنسيق و التوجيه و الإشراف و المتابعة:

- مشاركة محافظين آخرين في مراجعة الأقسام التابعة مثلا: المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام؛
- متطلبات التوظيف؛
- إشراك الخبراء؛
- عدد المواقع .

6. الأمور الأخرى:

- إمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة؛
- طبيعة و توقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة؛
- ظروف تتطلب اهتمامًا خاصًا مثل وجود أطراف ذات علاقة.

ثانيا: برنامج المراجعة:

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية مراجعة البيانات المالية إلى تصميم برنامج مراجعة ولذلك يعرف برنامج المراجعة بأنه" خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و ذلك بهدف مراجعة البيانات المالية".[1]

يمكن القول إن برنامج المراجعة يكون مفيدا بالنسبة لأي نوع من المشروعات نظرا لأنه يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به، و يشجع على فهم تنظيم المشروع و الظروف التي يعمل فيها، و يساعد هذا

[1] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر، الطبعة الاولى، عمان، 2009، ص272.

البرنامج على رقابة العمل و تحديد المسؤولية، ويوفر ضبط تلقائيا للأخطاء الممكنة ويوفر سجلا للعمل المنجز ويعمل على مراجعة الحسابات و فحص عملية مراجعة الحسابات ذاتها.[1]

وأخيرا فإن نطاق الفحص الذي يغطيه برنامج المراجعة ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية ، والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة، ويجب أن تنتج عنه نتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة.

ثالثا: أوراق العمـل:

تعرف أوراق العمل أنها " السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم التوصل إليها خلال عملية المراجعة"[2].

تحتوي أوراق العمل على المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية، كما تعد أوراق العمل إطارا رئيسيا يتم الرجوع إليه بواسطة المشرفين لتقييم ما إذا كان قد تم تجميع الأدلة الكافية والصالحة لتبرير تقرير المحافظ.

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسين ملف دائم وملف سنوي:

1. الملف الدائم:

يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة، كل الوثائق التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، معلومات محاسبية ومالية، الحسابات السنوية وكل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني والخصوصيات الاقتصادية و التجارية. [3]

2. الملف السنوي:

يحتوي هذا الملف مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج المراجعة أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات، الحسابات الختامية وكذلك الميزانية العمومية عن الفترة الحالية، حيث إن المعلومات المحتوات في ملفات العمل يجب أن تكون سرية.[4]

[1] رأفت سلامة محمود و آخرون، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص ص 144،145.

[2] ألفين أرينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص300.

[3] محمد بوتين، مرجع سابق، ص30.

[4] حشيشي نسرين، مرجع سابق، ص23.

المطلب الثاني: الحصول على أدلة الإثبات

قسمنا هذا المطلب إلى فرعين كتالي:

الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

يمكن تعريف أدلة الاثبات على أنها تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة[1].

إذا تعتبر أدلة الإثبات هي كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة محاسبية وغيرها، ليدعم بها رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية.

الفرع الثاني: أنواع أدلة الإثبات

وتتمثل هذه الأنواع في مايلي:

أولا: الوجود الفعلي: هذه الطريقة تستخدم للتحقق من الوجود المادي للأصل عن طريق قيام محافظ الحسابات بمعاينة ذلك الأصل ورؤيته للتحقق من ذلك، ويتم الجرد عن طريق العد أو الوزن أو القياس حسب طبيعة العنصر محل الفحص، وتصلح هذه الطريقة لبعض الأصول الملموسة مثل النقد بأنواعه والأوراق المالية والتجارية والمخزون ولكنها لا تصلح للأصول غير الملموسة كالمدينين والشهرة والدائنين.

ويجب على محافظ الحسابات أن يكون على دراية بطبيعة نشاط المؤسسة والأصول المستخدمة فيه، ولكن في بعض الأحيان يحتاج محافظ الحسابات إلى خبراء للقيام بعملية الجرد الفعلي وخاصة في المؤسسات التي تعمل في الذهب، والأحجار الكريمة، المواد الكيماوية، والكحول وغيرها[2].

ثانيا: المصادقات: تتمثل المصادقات في ايصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها محافظ الحسابات، ونظرا للثقة الشديدة واعتماد المحافظين على المصادقات يقوم المحافظون عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا، وتكون المصادقات المكتوبة أيسر

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان 1999، ص161.

[2] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص183.

للفحص من قبل مشرفي فريق المراجعة مما يمكنهم من تقديم دعم أفضل عند الضرورة لإثبات الحصول على المصادقات، وتوجد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن لمحافظ الحسابات استخدامها ويتمثل[1]:

- النوع الأول في المصادقات الإيجابية مع طلب المعلومات من المصادق والتي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بأن يقوم بإرسالها إلى محافظ الحسابات بعد الرد عليها في كافة الأحوال؛
- النوع الثاني في المصادقات العمياء مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها، ويعتمد محافظ الحسابات على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الأول حيث يمكن لمستلم المصادقات توقيعها وإعادتها دون الإهتمام بفحص المعلومات، و أظهرت البحوث أن الاستجابة للنوع الأول تكون قليلة لأنها تتطلب من مستلم المصادقات بذل جهدا لاستيفاء وإتمام المصادقة؛
- النوع الثالث في المصادقات السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم الرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات ونظرا لأن المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من الإيجابية.

ثالثا: الملاحظة: تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو اجراء يتم أداؤه من قبل آخرين، وتشمل الأمثلة على ذلك جرد المخزون من قبل موظفي المؤسسة، وملاحظة أداء انشطة الرقابة، توفر الملاحظة أدلة المراجعة بشأن أداء عملية أو إجراء، ولكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها وكذلك بحقيقة إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء.[2]

رابعا: الاستفسارات من العميل: وتعني الحصول على المعلومات مكتوبة أو شفهية من العميل عن طريق توجيه مجموعة من الأسئلة له من طرف المحافظ، وعادة ما توجه هذه الأسئلة للعاملين لدى العميل في مجالات مختلفة وعموما تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة نظرا لأنها ليست من مصدر مستقل ومن عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل، وبالتالي لا تكفي وحدها للمحافظ في مهمة مراجعة الحسابات، وإنما لا بد من تدعيمها بأدلة أخرى، على سبيل المثال قد يستفسر المحافظ على الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فعاليتها في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات كالمستندات والملاحظة المادية.[3]

[1] الفين ارينز و جيمس لوبك، مرجع سابق، ص246.
[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص316.
[3] رفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص186.

خامسا: التوثيق: يتمثل في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم بفحصه المحافظ كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم بصورة منظمة، ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في كل عملية مراجعة، حيث أنه متاح بسهولة لمحافظ الحسابات بتكلفة منخفضة وفي بعض الأحيان يكون هو الدليل المناسب الوحيد المتاح، وعندما يستخدم المحافظون التوثيق لتدعيم القيم أو العمليات المالية المسجلة يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي.[1]

سادسا:إعادة الاحتساب: تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات، ويمكن إجراء إعادة الاحتساب من استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.[2]

سابعا: الإجراءات التحليلية: يتم من خلال الإجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية ومقارنتها بسنوات سابقة أو بقطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل المراجع الخارجي.

ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية في الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية[3].

المطلب الثالث: إعداد التقارير

ونقسم بدوره إلى فرعين وهما كتالي:

الفرع الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات

يعتبر التقرير آخر مرحلة من مراحل عمل محافظ الحسابات ويعتبر "وثيقة مكتوبة صادرة من طرف مهني يكون اهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي اعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج اعمالها والسنة المالية محل المراجعة."[4]

---

[1] الفين اريتز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص248.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص331.

[3] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، ص38.

[4] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص450.

الفرع الثاني: أنواع التقارير

توجد هناك عدة تقسيمات للتقارير منها من حيث الالتزام في إعدادها، ومنها من حيث إبداء الرأي.

أولا: من حيث درجة الالتزام في إعدادها:

حسب ما جاءت به المادة 25 من القانون 10-01 فإنه يترتب على محافظ الحسابات إعداد[1]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس أجور تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثانيا: من حيث إبداء الرأي

وتتمثل هذه التقارير فيما يلي:

1. **الرأي النظيف**: هو رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية[2].
2. **الرأي المتحفظ**: ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لابد ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن، أما إذا كان التحفظ من الأهمية بما كان حيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلابد من الامتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء رأي معاكس إذا ما

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، القانون 10-01، المادة 25، مرجع سابق، ص7.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص55.

تكونت القناعة لدى المحافظ بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المشروع، ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي.[1]

3. **الرأي المضاد أو المعاكس:** يصدر المراجع هذا التقرير إذا قام بعملية المراجعة وفقا للمعايير ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما، كان يقيم و يسجل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها[2].
4. **الإمتناع عن إبداء الرأي:** وباستطاعته أيضا أن يعطي رأي حيادي ويصدر هذا التقرير عندما يكون المحافظ غير قادر على إرضاء أو إقناع نفسه بأن القوائم المالية عادلة وتعرض الوضع المالي بشكل عادل وصحيح.[3]

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000،ص ص 137، 138.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 56.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار رائد للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص88.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نستنتج أن الجزائر قد قامت بضبط مهنة محافظة من خلال القانون 10-01 الذي أوضحت فيه أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، حيث يشترط في محافظ الحسابات أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذا كفاءة مهنية وخبرة، ولابد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في المراجعة مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة المراجعة، ويكون إعطاء رأيه في شكل تقرير مدعم بأدلة إثبات التي تدعم بذلك رأيه النهائي الذي يصدره، وذلك لشرح وضعية المؤسسة للأطراف ذات المصالح.

الفصل الثاني:

الإطار العلمي لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد

نظراً لتطور حجم المشروعات الاقتصادية زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة ، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها بالمؤسسة في جميع مراحل العمل والأهداف الموضوعة لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل.

وإن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة انطلاق يرتكز عليها محافظ الحسابات عند إعداده لبرنامج عمله وهي إحدى الخطوات وأهمها التي يتبعها للتأكد من صحة ومصداقية وقانونية حسابات مؤسسة ما، وحتى يمكن فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية السليم يجب أن نوضح المفاهيم التي تخص نظام الرقابة الداخلية والأسس المبنية عليها.

ومن الضروري أن يكون نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة الاقتصادية بمعنى الحصول على النتائج المتوقعة بأقل تكاليف ممكنة، وأن يكون هذا النظام واضحا وسهلا ومفهوما لدي القائمين بتطبيقه.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالأتي:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول:ماهية نظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميتها في المطلب الأول أما المطلب الثاني أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها وفي المطلب الأخير العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول:مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميتها

ويظم هذا المطلب فرعين وهما كتالي:

الفرع الأول:مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم والآراء حول موضوع الرقابة الداخلية فالبعض يضع تعريفا لها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية ويحاول آخرون تعريفها من زاوية وسائلها، والبعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية بحته، وكان أول تعريف لها هو ما وضعته جمعية المدققين الأمريكيين ونص على أن الرقابة الداخلية هي "مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة بقصد حماية موجداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية"[1].

عرّفت لجنة COSO من خلال تقريرها بأن الرقابة الداخلية هي" العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفعالية وكفاءة عملية التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية بالالتزام بالقوانين واللوائح، وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الإدارة والأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق"[2].

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA"تشمل الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها،وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.[3]

ومن خلال التعارف يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:

- ✓ الإعتماد على القوائم المالية؛

---

[1] عطا الله احمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية لنشر وتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص 45.

[2] عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة،**دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية**، دار التعليم الجامعي، 2014 ص36.

[3] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسة جامعة بسكرة، 2007/2006،ص53.

- ✓ التحقق من كفاءة وفعالية التشغيل؛
- ✓ التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح.

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية هي خطة تنظيمية، ووسائل مبنية لأجل حماية الأصول واكتشاف الغش والأخطاء، وتحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية وكذلك تتضمن الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية، وهذا من أجل ضمان إمكانية التسيير المنظم و الفعال للأعمال.

الفرع الثاني:أهمية نظام الرقابة الداخلية

عندى تصميم نظام الرقابة الداخلية، يوجد لدى كل من الإدارة والمراجع بعض الإهتمامات المشتركة بالإضافة إلى وجود اهتمامات خاصة بكل طرف منها، وتتمثل الاهتمامات المشتركة في تقييم النظام.

أولا: الأهمية بنسبة للإدارة

تتمثل الاهتمامات الإدارية من ضرورة وجود نظام رقابي فعال في ضرورة تحقيق ثلاثة أهداف أساسية من ذلك النظام وهم[1]:

- ✓ زيادة درجة المصداقية والثقة في القوائم المالية؛
- ✓ تحقيق الكفاءة والفعالية في العمليات؛
- ✓ تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين المنظمة.

ثانيا: الأهمية بنسبة للعميل

يرجع السبب في وضع نظام الرقابة في مؤسسة ما إلى مساعدتها على تحقيق أهدافها، و يحتوي النظام على مجموعة من السياسات و الإجراءات التي يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف التي تراها أساسية للمؤسسة، سوف يتم تحقيقها، من خلال:[2]

[1] فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص ص14،15.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، **مرجع سابق**،ص 378.

1. الإعتماد على التقرير المالي:

تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية التي يستخدمها كل من المستثمرين، الدائنين، المراجعين والمستخدمين الآخرين على عاتق الإدارة، وتقع على الإدارة المسئولية القانونية مهنية للتأكد من أن المعلومات المدرجة في القوائم المالية تم عرضها بعدالة بما يتفق مع متطلبات التقرير الخاص بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2. كفاءة و فعالية التشغيل:

يتم وضع عناصر الرقابة في المؤسسة لتعزيز الإستخدام الفعال والكفء للموارد بما في ذلك الأفراد، حتى يتم تحقيق أهداف المؤسسة، ومن أهم جوانب عناصر الرقابة توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليا، حيث توجد معلومات متعددة يتم استخدامها في إتخاذ القرارات الحيوية، على سبيل المثال، يتم تحديد أسعار المنتجات بناءا على معلومات تتعلق بتكلفة هذه المنتجات.

3. الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية:

يوجد العديد من القواعد التنظيمية التي يجب على المؤسسة أن تخضع لها ويرتبط بعضها فقط بالجوانب المحاسبية، وتشمل الأمثلة قوانين حماية البيئة و الحقوق المدنية، وترتبط بعض القوانين الأخرى مباشرة بالجوانب المحاسبية، وتشمل الأمثلة القواعد التنظيمية لضرائب الدخل وغش الإدارة أو العاملين.

ثالثا: الأهمية بنسبة للمراجع

تعد دراسة الرقابة الداخلية، وما ينتج عنها من تقدير لخطر الرقابة أمرا هاما للمراجعين في ضوء ما ورد بمعايير التدقيق المتعارف عليها[1]:

1. الإعتماد على التقرير المالي:

يركز المراجع بعناصر الرقابة الداخلية التي تتعلق أساسا باهتمام الإدارة بالرقابة الداخلية (مدى الاعتماد على التقرير المالي).

ويهدف المراجع إلى تحديد مدى صحة العرض بالقوائم المالية حيث يحتمل أن لا تعكس القوائم المالية بعدل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة لا تسمح بالحصول على قوائم مالية ملائمة، ومن جانب آخر يمكن أن تكون القوائم المالية عادلة على الرغم من أن عناصر الرقابة لا تشجع كفاءة وفعالية تشغيل العمليات التي تنتج عنها هذه القوائم.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص380.

وعلى المراجع الاهتمام بعناصر الرقابة الداخلية الخاصة بحماية الأصول وتطبيق القوانين والقواعد التنظيمية إذا كانت تؤثر في صحة القوائم المالية.

2. التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية:

يتمثل اهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات، ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات النظام المحاسبي (أرصدة الحسابات) تعتمد أساسا على دقة المدخلات (العمليات المالية)، وعلى سبيل المثال: إذا تم بيع المنتجات بفواتير بيع تحتوي على كميات أو أسعار خاطئة إلى العملاء، سيوجد تحريف في كل من المبيعات والمدينين فإذا كانت هناك عناصر رقابة ملائمة على كل من : الفواتير، الإيصالات النقدية، مردودات ومسموحات المبيعات و إنهاء مديونية العملاء، سيكون الرصيد الختامي للعملاء صحيحا.

وأخيراً فان هذه الوظيفة تسلط الضوء على الأهداف والمعايير المبالغ فيها وتنبه الإدارات إلى نقاط الضعف في الهياكل التنظيمية ونقص الكفاءة الفنية والإدارية للأفراد وتلفت نظرها إلى المراجع تلك الجوانب ومعالجة تلك الجوانب ومعالجتها لمنع تكرار الاخطاء والمشاكل في المستقبل[1].

المطلب الثاني:أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

حيث قسمنا هذا المطلب إلى فرعين وهما كتالي:

الفرع الأول:أنواع نظام الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية والضبط الداخلي.

أولا: الرقابة المحاسبية

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقاً للمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية[2]:

[1] صالح هاشم صادق، **المدخل في التخطيط والرقابة**، الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1998، ص97.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 21.

1. عناصر الرقابة المحاسبية[1]

- ✓ وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة؛
- ✓ وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة نشاط المؤسسة.

2. أدوات الرقابة الحاسبية

- ✓ المراجعة المستندية والفنية؛
- ✓ المراجعة الداخلية والرقابة المالية؛
- ✓ الضبط الداخلي والنظام المحاسبي.

ثانيا: الرقابة الإدارية

"هي مجموعة الخطط التنظيمية والطرق والإجراءات المتعلقة بكفاءة ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية".

نجد أن الرقابة الإدارية مرتبطة بأقسام التشغيل وليس بقسم المحاسبة أو المالية في المؤسسة وذلك نظراً لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية، ويركز مراجع الحسابات الخارجي على الرقابة المحاسبية لما لها تأثير على صدق وسلامة القوائم المالية وحتى يستطيع أن يحدد درجة الاختبارات الجوهرية يجب القيام بها[2].

1. عناصر الرقابة الإدارية

- تحديد الأهداف الرئيسية للمؤسسة؛
- وضع نظام رقابة لخطة التنظيم؛
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط للمؤسسة.

2. أدوات الرقابة المالية

- الموازنات التخطيطية وموازنة البرامج والأداء؛
- التكاليف المعيارية والتقارير الدولية؛
- نظم تأهيل وتدريب العاميلين[3].

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية مصر، 2002، ص84.

[2] محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص ص16،17.

[3] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 89.

ثالثا: الضبط الداخلي

ويشمل الخطة التنظيمية وجمع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الأستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الأختصاصات والسلطات والمسؤوليات[1].

يوضح الجدول التالي الأختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها وأهدافها:

الجدول رقم (02): الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الإستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة
طبيعة الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. - التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	- التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة،دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية دار التعليم الجامعي، 2014،ص 22.

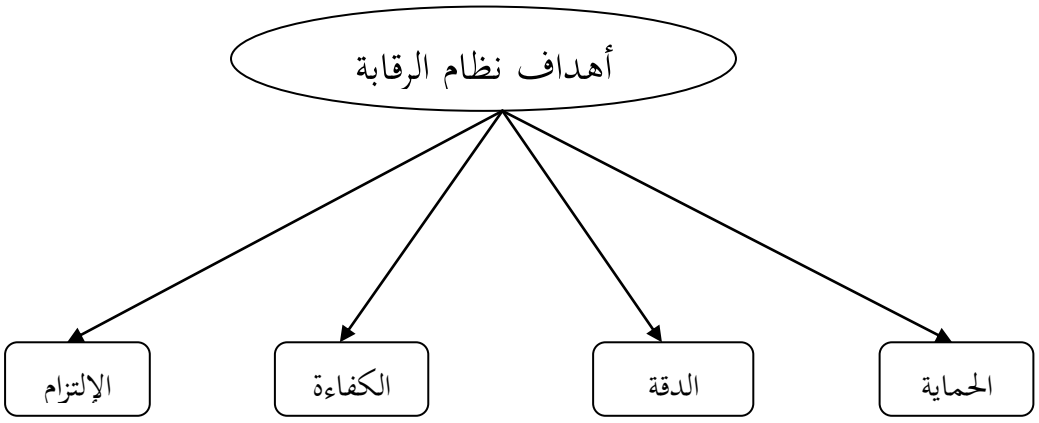
[1] مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**،دار البدر للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 16.

الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تكمن الأهداف الرئيسية لنظام للرقابة الداخلية في الأمور التالية[1]:

- ✓ تنظيم المؤسسة لتوضيح السلطات والمسؤوليات؛
- ✓ تحقيق حماية أصول المؤسسة من الأختلاس والتلاعب وسوء الأستخدام؛
- ✓ تأكيد دقة البيانات المحاسبية حيث يمكن الإعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية؛
- ✓ توفر مستوى معين من الكفاية الإنتاجية؛
- ✓ تحقيق المطابقة الدورية بين الموجودات المسجلة في الدفاتر وبين تلك التي تم جردها.

الشكل رقم (01): أهداف نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص34.

المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

أدى تطور نظام الرقابة الداخلية إلى عدة أمور نذكر منها:

الفرع الأول: اتساع حجم المؤسسات

عرفت المؤسسة أصنافاً عدة وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها أو من ناحية طبيعتها القانونية أو حجمها، إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد الإستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقيم فيه عمل الهيئة

[1] عطا الله احمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 47.

المسيرة لها، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت اليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية وموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية[1].

الفرع الثاني: توزيع السلطات والمسؤوليات

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه مؤسسات متعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديريات الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال و إتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة، كون هذه الأخيرة مسؤولة على كل النشاطات إلى تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أدائها بما فيه أداء المديريات الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المستوحات من نظام الرقابة الداخلية.

وفي هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة أن يعرف الواجبات المسندة اليه وحدودها مما يسمح له بالتصرف في حدود سلطته ومسؤوليته، لذلك يمكن أن نميز بين الاعتبارات التالية التي يقوم عليها التقسيم الملائم للعمل:

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله في دفاتر المؤسسة؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيل العمليات المتعلقة به؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه؛
- تقسيم العمل المحاسبي بين عدة أشخاص.

الفرع الثالث: الحاجة الدائمة للمعلومات

يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها إلى نظام إتخاذ القرارات بصفة خاصة، وأن الحاجة المستمرة للمعلومات ناتجة عن الاستعمال الدائم لها، كون هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة، فالجهات الحكومية تحتاج على بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين أحمد القاضي، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، دار الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 1999، ص272.

وحصر الكفاءات العلمية وما شابه، فإذا ما طلبت هذه المعلومات من مؤسسة ما، عليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا[1].

الفرع الرابع: حماية أصول المؤسسة

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية، فقد تطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة بحيث تعمل هذه الأخيرة على حماية أصولها ماديا وهذا من خلال المحافظة عليها من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها، إذ يجب القيام بالتأمينات اللازمة سواء على المتواجدة في المخازن أو على البضائع أو المنتجات المنقولة وكذلك بالنسبة إلى كل الأصول الثابتة وكل عنصر من شأنه أن ينشأ خسارة تخص أصول المؤسسة، وتقوم المؤسسة أيضا بحماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس أي عنصر من عناصر الأصول تسجيلا آنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية، فهذه الإجراءات والواجبات تقع على عاتق الإدارة، التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية ومما يساعدها على ذلك، بدون شك وضع نظام محكم للرقابة الداخلية[2].

الفرع الخامس: اعتماد المراجعة الاختيارية

يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة كون محافظ الحسابات يستند في النوع السابق على المراجعة كجزء معين من الكل حجم المفردات المقدمة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها عملية المراجعة في الأخير يعمم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تمثل الكل ويتوقف تحديد حجم العينة يشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة، ويظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف محافظ الحسابات بحيث تجعله مطمئن بشأن الجزء الذي لم يكن موضوع الاختيار[3].

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص95.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع،الأردن، الطبعة الرابعة، 2007، ص167.

[3] حسين أحمد دحدوح، حسين أحمد القاضي، **مرجع سابق**، ص273.

المبحث الثاني: أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية

عند قيام محافظ الحسابات بمهمته فإن أول شيء الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية المؤسسة وهذا لمعرفة مدى تطابق السياسات الموضوعة والأهداف المرجوة، وحتى يصل لهذه المعرفة يقوم بتقييم هذا النظام باستعمال مجموعة من الإجراءات المتعارف عليها، ولهذا سنتناول في هذا المبحث مقومات هذا النظام وإجراءاته ومدى تفهم محافظ الحسابات له.

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

لقد أجمع الباحثون في مجال المراجعة على أن المقومات الأساسية الآتية ضرورية للاعتماد على كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، وتنقسم هذه المقومات إلى مقومات إدارية ومحاسبية:

الفرع الأول: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

تتضمن المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية مايلي:

أولا:هيكل التنظيمي الإداري: إن لتطور علم الإدارة تأثيرًا هامًا على التنظيم الإداري خاصة في المؤسسات الكبيرة التي تتعدد إدارتها، فلقد اعتمد عدد كبير من هذه المؤسسات نظرية الصلاحيات بحيث تقترب المسافة بين متخذ القرار ومنفذه، ولابد أن يقترن هذا التفويض بإجراءات إدارية واضحة، وأساليب رقابة فعالة كما يراعي في الهيكل التنظيمي البساطة والمرونة، كذلك الوضوح من حيث تحديد السلطة والمسؤولية، وتسلسل الاختصاصات وتكون الإدارات الرئيسية فيه واضحة، مع تحديد سلطات ومسؤوليات هذه الإدارات بدقة كاملة[1].

ثانيا:النظام المحاسبي السليم: من المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، وذلك كون الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على التقارير والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم والأداء غير الملائم، لذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلبي احتياجات الإدارة، كذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة لنظام المحاسبي ككل[2].

[1] خالد عمر كحلوت، **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، رسالة ماجستير،تخصص إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية –غزة، 2004، ص47.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص210.

ثالثا: تحديد الاختصاصات والمسؤوليات: يتطلب ذلك إلى تقسيم العمل، ويقصد به في هذا المجال وجود أشخاص مسؤولين عن المحافظة على الممتلكات والعمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المؤسسة تكون لديه الفرصة في استخدام هذه الأصول استخداما شخصيا سواء لديه الرغبة أو ليس لديه هذه الرغبة وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص أخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل الذي في عيده الأول، فمن الواضح أنه إذا أعطيت مسؤولية الرقابة على الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فإنه يجمع بين يديه الأصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل، وبالتالي لن تكون عملية رقابة وإذا أريد فرض رقابة عميه فيجب أن تعطى لشخص أخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله[1].

رابعا: إختيار موظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة: وما يضمنه لذلك من توصيف دقيق لوظائف المؤسسة بما يضن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في مكانه المناسب حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة[2].

خامسا: استخدام الوسائل الآلية الإلكترونية: يؤدي استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية في إنجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على إنجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة، كما أن الحسابات الإلكترونية تعطي نتائج دقيقة وفائقة السرعة[3].

سادسا: تقييم الأداء: لتقييم الأداء لابد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم لتقييم الأداء الفعلي، وهذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فإنها لا تضمن وجود الأداء الجيد لذلك يجب على الإدارة التأكد من قيام الموظفين بحرص للتأكد من إتباعهم لتلك التعليمات، وإذا لم تكن متبعة يجب تحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك واتخاذ الإجراءات المناسبة للتصحيح ويجب أن لا يقتصر الأمر على الإدارة العليا بل أن تتم عملية المراجعة في جميع المستويات الإدارية[4].

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات (الإطار النظري)**، دار وائل لنشر ، عمان، الأردن، ط1، 2012، ص138.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2000 ص170.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع نفسه، ص139.

[4] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع نفسه، ص139.

الفرع الثاني: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

ويتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على[1]:

أولا: الدليل المحاسبي: ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلائم مع طبيعة المؤسسة الاقتصادية من ناحية، ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية ثانية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، ولا بد من مراعاة الآتي عند إعداد الدليل المحاسبي:

- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي؛
- لا بد من توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ.

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

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

رابعا: الجرد الفعلي للأصول: لا بد على المؤسسة من جرد موجوداتها المادية من أجل السماح لعملية الرقابة الداخلية للمقارنة بين ما هو موجود فعلا وما هو موجود في السجلات المحاسبية.

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

المطلب الثاني: مكونات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

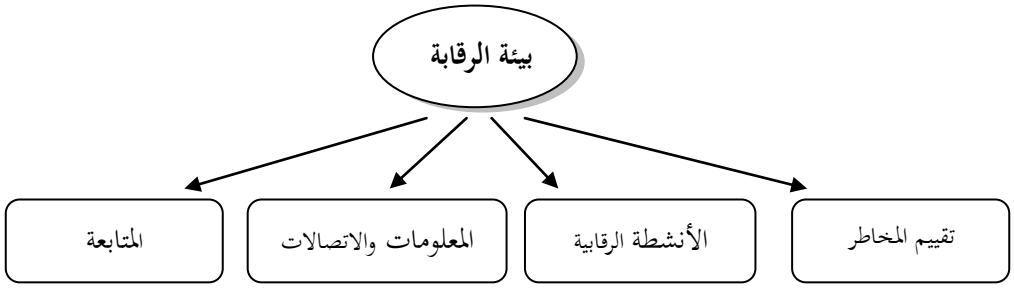
يشمل نظام الرقابة الداخلية على عدة عناصر لابد من الاهتمام بها، ودراستها بعناية عند تصميم أو تنفيذ أي نظام رقابي يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية:

[1] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة بومرداس،2009 ، ص ص101، 102.

الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية على عدة عناصر لابد من الاهتمام بها، وتصميمها بعناية من طرف إدارة المؤسسة لتوفير تأكيد مناسب على مدى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

الشكل رقم(02): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 382.

البيئة الرقابة: يمثل محيط الرقابة جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام سيدرك باقي الأفراد في المؤسسة ذلك وسيستجيبون لها من خلال تنفيذهم لإجراءات الرقابة المنصوص عليها من طرف الإدارة، وفي المقابل إذا لم تعط الإدارة أهمية للرقابة، فمن المؤكد أن أهداف الرقابة الداخلية لن يتم تحقيقها وتشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا.[1]

أولا: تقييم المخاطر: إن تقدير الخطر يعد جزءًا من تصميم نظام الرقابة الداخلية، لتقليل الأخطاء والمخالفات ويتم هذا العنصر المكون بتحديد وتحميل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات منخفضة، لأجل ذلك يتوجب على المؤسسة إتباع إجراءات رقابة خاصة، بتقدير المخاطر، وهذا من خلال محاولة جرد هذه المخاطر والتعرف عليها، ومحاولة التقليل من حدتها.[2]

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص382.

[2] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص66.

ثانيا: أنشطة الرقابة: تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة، ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة ومع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية[1]:

- الفصل الملائم بين الواجبات؛
- التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة؛
- المستندات والسجلات الملائمة؛
- الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر؛
- الضبط المستقل للأداء.

ثالثا:المعلومات والاتصال: ويتعلق بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة إلى أعلى وإلى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية، ولاشك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية هيكل نظام الرقابة الداخلية.[2]

رابعا:المتابعة: ويقصد بها المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات هياكل الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية، ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة المؤسسة، ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة هذا الهيكل هو وجود إدارة للمراجعة الداخلية والتي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة لرأي الإدارة أو لجنة المراجعة ويجب أن تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك وخاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية.[3]

الفرع الثاني: اجراءات نظام الرقابة الداخلية

يمكن تصنيف إجراءات نظام الرقابة الداخلية كالتالي:

[1] ألفين أريتز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص385.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية ص83.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، نفس المرجع السابق، ص84.

أولا: الإجراءات التنظيمية والإدارية: وتضم مايلي[1]:

- تحديد اختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف أخر؛
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ والإهمال؛
- تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم؛
- إيجاد روتين معين يتضمن كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص أخر مسؤول؛
- توقيع الموظفين على السندات التي أعددها كإثبات قيامهم بهذا العمل؛
- إخراج المستندات من أصل وعدة صور وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون معين؛
- تنقلات الموظفين من حين لأخر بما لا يتعارض مع سير العمل؛
- ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.

ثانيا: إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية[2]:

- إصدار معلومات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المؤسسة في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة؛
- إصدار التعليمات بعد إثبات أي مستند، ما لم يكن معتمدا لدى الموظفين المسؤولين، ومرفقة بالوثائق الأخرى المؤيدة؛
- عدم اشتراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف أخر؛
- استعمال الآلات الحسابية مما يسهل الضبط الحسابي، وتقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في إنجاز العمل؛
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري، مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية...إلخ؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج، وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين، ومصادقات العملاء.. إلخ؛

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص140.
[2] عزوز ميلود، مرجع سابق، ص81 .

_ القيام بجرد دوري مفاجئ، للنقدية والبضاعة والاستثمارات، ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ثالثا:إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، وبتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، وتتمثل الإجراءات العامة فيما يلي[1]:

_ التأمين على المؤسسة من كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها أو بفعل فاعل كالسرقة والحريق؛

_ التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية والتجارية ضد خيانة الأمان؛

_ استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعمق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع مدير المالية والمحاسبة على الشيك، وإن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على حماية النقدية، تفادي التلاعب والسرقة وأخيرا إنشاء رقابة ذاتية.

المطلب الثالث: تفهم وتوثيق محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا المطلب سنوجز كل ما على محافظ الحسابات أن يتفهمه وما يوثقه بما يخص نظام الرقابة الداخلية في الآتي:

الفرع الأول: فهم محافظ الحسابات لهيكل نظام الرقابة الداخلية

يحاول محافظ الحسابات أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات[2]، ويحدد محافظ الحسابات مدى جودة تصميم هيكل الرقابة الداخلية ومدى التزام التشغيل الفعلي بالتصميم، ويجب تحديد مجالات القوة والضعف في هيكل الرقابة الداخلية وكذلك انخفاض معدلات الأخطاء في مجالات معينة عند التخطيط لعملية المراجعة[3].

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 1998، ص127.

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص73.

[3] شحاته السيد شحاته، **دراسة متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية الأمريكية**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014، ص262.

الفرع الثاني: توثيق محافظ الحسابات لهيكل نظام الرقابة الداخلية

على محافظ الحسابات أن يوثق أشكالا مختلفة، ونعرضها من خلال الآتي[1]:

1. مذكرات الرقابة الداخلية: تكمن ميزة مدخل مذكرة الرقابة الداخلية في دقة التحليل وتفهم الرقابة المالية التي هي حق قانوني يخول صاحبه سلطة إصدارات القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، وهذه الوسيلة لتحليل الرقابة المالية مع هذا لا تعتبر في حد ذاتها وسيلة جاهزة وسريعة لشخص آخر غير الذي كتب المذكرة،إذا لم يكن معروضا بالدمج مع خرائط التدفق للرقابة الداخلية، فإنه لا يقدم صورة سريعة للنظام، وهذا الأمر يكون هاما عندما يكلف أشخاص جدد يرغبون في مراجعة الرقابة المالية.

2. خريطة تدفق الرقابة الداخلية: فهي وسيلة أخرى لتوثيق محافظ الحسابات للرقابة الداخلية، وتوفر خرائط تدفق الرقابة الداخلية بذاتها واستعراض سهل ومبسط لنظام المعلومات المحاسبية وإجراءات الرقابة المستخدمة من خلال معالجة واستعراض الصفقات والأحداث، ومع ذلك فإن أسلوب خرائط التدفق يتميز أساسا بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العميل بما يمكن لمحافظ الحسابات من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة، وتساعد خريطة التدفق المعدة بشكل جيد على أوجه القصور عن طريق توفر فهما واضحا للطريقة التي يتم من خلالها تشغيل النظام، وهي تتفوق في معظم الاستخدامات على المذكرة كأسلوب يتم عن طريقه توصيل خصائص النظام وبصفة عامة لإظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن قراءة المذكرة، ومن السهل أيضا أن يتم تحديث خريطة التدفق بالمقارنة بالمذكرة، وسيعد الأمر غير عادي أن يتم استخدام هذين الأسلوبين لوصف نفس النظام، حيث كلاهما يهدف إلى وصف تدفق المستندات والسجلات في النظام المحاسبي، ويتم في بعض الأحيان دمج المذكرة وخريطة التدفق معا، ويتوقف قرار استخدام أحد هذين الأسلوبين أو استخدامهما معا على عاملين :السهولة النسبية للفهم الذي يمكن أن يحصل عليه محافظ الحسابات للسنة الحالية والسنة التالية، والتكلفة النسبية للإعداد.

[1] نسرين حشيشي، مرجع سابق، ص60.

المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم محافظ الحسابات بعد تعيينه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فهو يقوم بالتقييم من أجل الوصول إلى مدى تطبيق المؤسسة للسياسات الموضوعية، وبناءا على ذلك يقوم بإعداد برنامج عمله، ومن خلال هذا المبحث سنوضح كل من مسؤولياته في تقييم نظام الرقابة الداخلية،اكتشاف هذا النظام للأخطاء ومراحل تقييمه.

المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية والرقابة المالية والضبط الداخلي فإن مسؤولية محافظ الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح خلال ما يلي:

الفرع الأول: الرقابة المحاسبية

يعتبر محافظ الحسابات مسئولا عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المؤسسة النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية المراجعة المرتقبة[1].

لذلك أوضحت معايير المراجعة الخارجي على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص و فهم :

- طوائف العمليات الرئيسية لمعاملات المؤسسة؛
- كيف بدأت هذه المعاملات؛
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية؛
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية .

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص212.

الفرع الثاني: الرقابة الإدارية

يعتبر محافظ الحسابات غير مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص ويكون فقط مسؤولا عن المسائل التي لها أثر واضح على النواحي المالية للمشروع مثل تنفيذ الميزانية التقديرية، وإن إلزام محافظ الحسابات بفحص الرقابة الإدارية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليها عبئاً كبيرا[1].

الفرع الثالث: الضبط الداخلي

يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو نظام الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقيق من صحته من قبل موظف آخر، حيث إن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، وبما أن محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الضبط الداخلي[2] .

المطلب الثاني: أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء

يعتبر حدوث الأخطاء أمرا محتملا للغاية في مستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية نظرا لتعدد عمليات المؤسسة، ويعتمد على نظام الرقابة الداخلية لكشف تلك الأخطاء، حيث إن وجود الأخطاء بالبيانات المحاسبية يرجع على سببين رئيسيين هما:

- جهل وعدم دراية من تتداول بينهم البيانات المحاسبية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين؛
- إهمال أو تقصير من موظفي قسم الحسابات في أداء أعمالهم.

الفرع الأول: أنواع الأخطاء

تتمثل أنواع الأخطاء المحاسبية في مايلي[3]:

أولا: أخطاء عمديه: وهي الأخطاء التي ترتكب عن قصد أو تدبير سابق بقصد التظليل أو إخفاء غش أو تلاعب وهي ترقى إلى مرتبة الغش أو التزوير.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 213.

[2] وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية المحاسبية ، جامعة الجزائر3 2010، ص34.

[3] منصور حامد محمود، **المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، جامعة القاهرة، القاهرة، 1994، ص26.

ثانيا: أخطاء غير عمديه: وهي الأخطاء التي لا ترتكب عن قصد أو عمد وإنما هي أخطاء يقع فيها الموظفين نتيجة جهل أو عدم إدراك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

حيث تنقسم الأخطاء سواء كانت عمديه أو غير عمديه إلى الأخطاء التالية:

1. **أخطاء الحذف:** وهو كالآتي:

1.1 **الحذف الكلي:** وذلك بأن لا تقيد عملية بالكامل في الدفاتر قد يكون هناك شبهة التعمد في ارتكابها مثل عدم إثبات عملية بيع نقل اختلاس قيمتها، مثل هذا الخطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة ويصعب اكتشافها.

2.1 **الحذف الجزئي:** ويقصد به أن الطرف من العملية لم يثبت في الحسابات وهذا يؤثر بطبيعة الحال على توازن ميزان المراجعة، مثال ذلك: عدم ترحيل فاتورة شراء بحساب الموارد بدفتر الأستاذ المساعد وذلك بعد تقيدها في يومية المشتريات وهذا الخطأ يندرج تحت مجموعة الأخطاء غير العمديه[1].

2. **أخطاء إرتكابية:** وهذه الأخطاء تنتج عن تقييد العمليات بطريقة غير صحيحة، وقد يكون الخطأ كليا أي أن الخطأ في طرفي العملية متساوٍ، وهنا لا يتأثر ميزان المراجعة ومثال ذلك خطأ في العمليات الحسابية في فاتورة بيع قيدت في يومية المبيعات ورحلت إلى الحسابات الشخصية في صفحة عميل آخر، وإن كان قد ارتكب هذا الخطاء قد تم بناؤه على اتفاق سابق بين العميل والموظف المختص فيعتبر خطأ متعمدا.

ويكشف هذا الخطأ عن طريق القيام بالمراجعة المستندية، واستخدام أسلوب المصادقة مع العملاء، وقد يكون الخطأ ارتكابيًا جزئيا أي في طرف واحد من العملية، وهذا يؤثر في توازن ميزان المراجعة، ويمكن اكتشافه بالمراجعة الحسابية، وهذا الخطأ لا يرقى إلى درجة التعمد في جميع اليوميات الفرعية المساعدة كيومية المبيعات أو المشتريات الآجلة ولاشك إن وجود نظام الرقابة الداخلية سليم يقلل من فرص وقوع مثل هذه الأخطاء.

3. **أخطاء تكشف أو تفصح عن نفسها:** وهي الأخطاء التي تكشف عن نفسها نتيجة إتباع قاعدة القيد المزدوج للتقييد في الدفاتر وكنتيجة طبيعية للإتباع هذه القاعدة فإن ميزان المراجعة يجب أن يكون متوازن على الدوام وعند وجود أية أخطاء سوف تفصح عن نفسها مباشرة وكذا فإن نظام استخدام الحسابات الإجمالية

[1] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص140.

بالإسناد العام وحسابات الإسناد المساعد يساعد في الإفصاح عن بعض هذه الأخطاء والقيام بإعداد مذكرة تسوية حساب البنك بصفة شهرية، وإتباع أسلوب المصادقة مع العملاء[1].

الفرع الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب

توجد مواقف عامة و التي يلاحظ التلاعب فيها، حيث تتصف هذه المواقف بالعمومية نذكر من بينها ما يلي[2]:

أولا:مواقف مرتبطة بالعمال: وتتمثل في مايلي:

- المديونية؛
- تعرض العمال للأمراض الخطيرة؛
- ضعف أخلاقيات العمال.

ثانيا:مواقف مرتبطة بالمؤسسة: وتتمثل في مايلي:

- صعوبات اقتصادية؛
- الاقتراض بمعدلات عالية؛
- معدل نمو عال؛
- تزايد المنافسة؛
- نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

ثالثا:مخاطر رقابية: وتتمثل في مايلي:

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

[1] منصور حامد محمود، مرجع سابق، ص27.
[2] حشيشي نسرين، مرجع سابق، ص63.

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

لتقييم نظام الرقابة الداخلية هناك مراحل يجب إتباعها وهي كالآتي:

الفرع الأول: جمع الإجراءات

يتعرف محافظ الحسابات على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه الملخصات (المكتوبة وغير المكتوبة) لها، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية، والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع محافظ الحسابات الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية[1].

الفرع الثاني: اختبارات الفهم

يحاول محافظ الحسابات أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات، ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن)، يأخذ محافظ الحسابات بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية، إن هذا الاختبار ذا أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد محافظ الحسابات من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه[2].

الفرع الثالث: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بعد اعتماد محافظ الحسابات على المرحلتين السابقتين يتمكن من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير).

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص72.
[2] محمد بوتين نفس المرجع ، ص73.

وتكون عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ "**نعم**" أو بـ "**لا**" (الجواب بنعم إيجابي، والجواب بلا سلبي).وعليه يستطيع محافظ الحسابات في نهاية هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام وكذلك نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة[1].

الفرع الرابع: اختبارات الاستمرارية

يتأكد محافظ الحسابات من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح لمحافظ الحسابات أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلل، ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان[2].

الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

ومن خلال اعتماد محافظ الحسابات على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المتدخل الحوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول الرقابة الداخلية الذي يقدمه محافظ الحسابات إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته [3].

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص73.
[2] محمد بوتين، مرجع نفسه، ص74.
[3] محمد بوتين، مرجع نفسه ، ص75.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكن أن نقول على نظام الرقابة الداخلية إنها تعمل بالدرجة الأولى على حماية المؤسسة بصفة عامة وحماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم بصفة خاصة، وتنمية الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة وتضمن تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة.

ومن خلال تركيز محافظ الحسابات على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكنه الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها االمؤسسة، فإذا وجد أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الإعتماد عليه ومطبق فإنه يحد من الإختبارات ويتوسع في الإجراءات، ويكون لديه أساس معقول لإستخدام أسلوب العينة الإحصائية إذ أن فحص جميع العمليات المالية يعتبر مكلفًا ويتطلب وقتًا طويلاً ولا داعي له بما أنه يوجد نظام الرقابة الداخلية فعال.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

التمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة الى التطرق للاستجابات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير إلى دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ولقد استخدمنا أسلوب العينة، وذلك لاختبار فرضيات الموضوع من خلال الاستبيان للمهنيين والأكاديميين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية حيث تم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: بيانات الدراسة

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: خصائص العامة للعينة

المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

المطلب الثالث:دراسة العلاقة الإرتباطية بين متغيرات الدراسة

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة وتحليل دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من وجهة نظر المراجعي الخارجيين والداخليين وأساتذة المراجعة ومسيري المؤسسات.

المطلب الأول: بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمناهج التحليلية وذلك تمشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق بدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

الفرع الأول: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال مراجعة الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .

الفرع الثاني: البيانات الأولية

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (Excel 2007 و برنامج (SPSS) الإصدار الواحد والعشرون (21) .

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

تناولنا في هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان و طرق معالجته.

الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان

استعنا في إعداد القائمة، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقد راعى في إعدادها أن تكون:

- أن تكن بسيطة وواضحة.
- أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على افراد العينة من خلال عدة جيهات، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المراجعة وبعض المؤسسات.
- استخدام البريد الالكتروني لبعض أفراد العينة .

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي (SCALE LIKERT) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

جدول رقم: (03) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

إحتوى الاستبيان على اثنين وأربعين (42) سؤال توزعت أربعة محاور رئيسية:

المحور الأول : يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة متضمنة خمسة (05) أسئلة.

المحور الثاني : يظم أسئلة تتعلق بموضوع محافظ الحسابات وتشمل ثلاثة عشر (13) سؤال.

المحور الثالث : يظم أسئلة تتعلق دراسة نظام الرقابة الداخلية ويشمل أربعة عشر (14) سؤال.

المحور الرابع : يتضمن الإجراءات التي يمكن إتباعها من قبل محافظ الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية ويشمل عشرة (10)أسئلة.

جدول رقم (04) : محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.

الرقم	المحاور	عدد الفقارات
01	المعلومات الشخصية	05
02	أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات	13
03	نظام الرقابة الداخلية	14
04	مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	10

المصدر: من إعداد الطالبة (بناءا على بيانات الاستبيان)

الفرع الثالث: معالجة الاستبيان

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، تم الإعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS 21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التى تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الإعتماد على الأساليب التالية:

1- **الوسط الحسابي**: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

2- **الانحراف المعياري** :ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3- **إختبار ألفا كرونباخ** : وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة ، حيث بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام 88.5% وهي نسبة تدل على مستوى جيد.

4- **معامل الصدق**: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

5- **تحليل الانحدار البسيط**: بهدف اختبار فروض الدراسة.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده

الفرع الأول:مجتمع الدراسة

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفردها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحدد لعامل مراجعة الحسابات.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات وأساتذة جامعيين ومسيري المؤسسات وأصحاب المهن الأخرى في ولاية الوادي، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

الفرع الثاني:عينة الدراسة

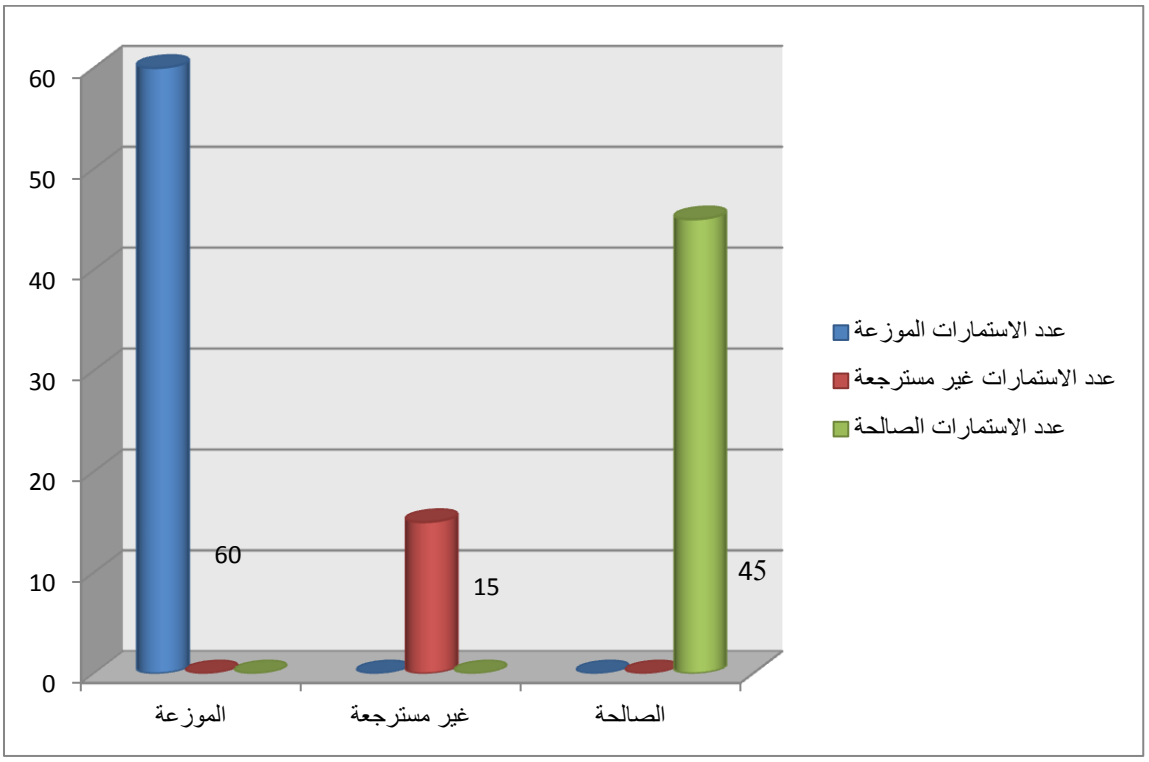
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 60 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منها 45 استمارة.

جدول رقم(05): الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيـــان	الاستبيـان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	60	%100
عدد الاستمارات غير المسترجعة	15	%20
عدد الاستمارات الصالحة	45	%80

المصدر:من إعداد الطلبة (بناءا على بيانات الاستبيان)

الشكل رقم (03):الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على جدول اعلاه)

الفرع الثالث: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في مايلي :

- **الحدود المكانية** : تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.

- **الحدود الزمنية** : يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من 2015/02/01 الى 2014/04/20.

- **الحدود البشرية** : تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة والحائزين على شهادة ليسانس فما فوق وشهادات أخرىفي التخصص.

- **الحدود الموضوعية** : اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بمراجعة ومحافظة الحسابات ونظام الرقابة الداخلية دون غيرها.

المبحث الثاني: تحليل نتاج الدراسة

بعد عملية الفرز وتفريغ الاستبيان تحصلنا على نتائج أراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة

تتمثل خصائص العينة في مايلي:

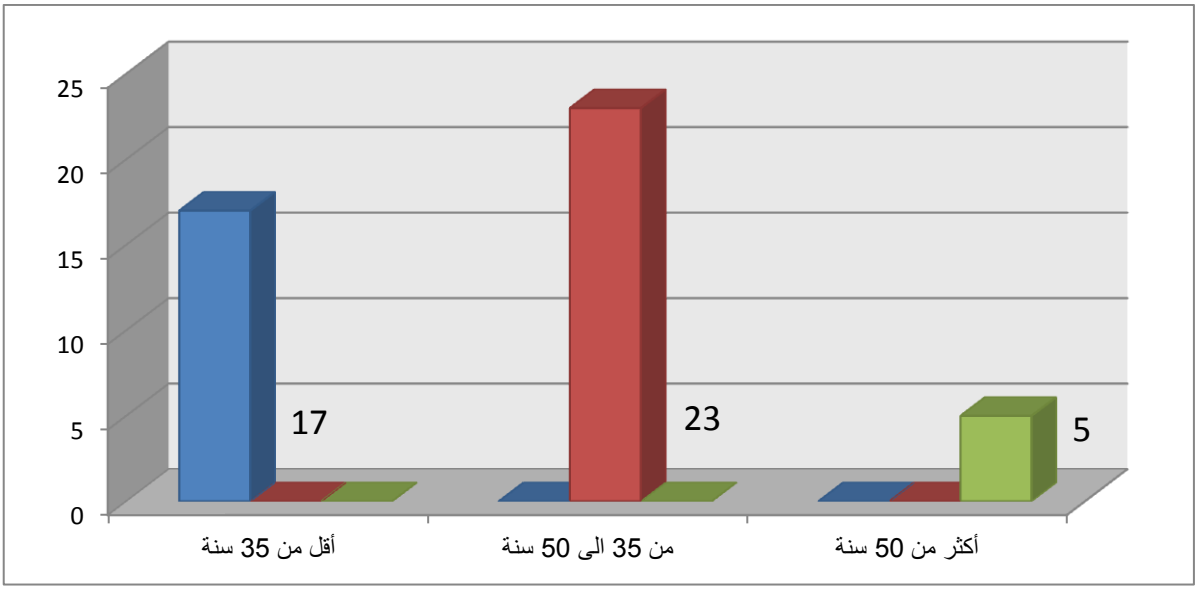
الفرع الأول: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية

جدول رقم: (06) توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.

الفئة العمرية	العدد	النسبة
أقل من 35 سنة	17	%37.8
من 35-50 سنة	23	%51.1
اكبر من 50 سنة	5	%11.1
المجموع	45	%100

المصدر : من إعداد الطلبة (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (04) تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.



المصدر: من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لفئة أقل من 35 الى 50 سنة بنسبة 51.1% وتليها نسبة 37.8 لفئة أقل من 35، أما 11.1% المتبقية حظيت بها الفئة التي أعمارها أكثر من 50 سنة.

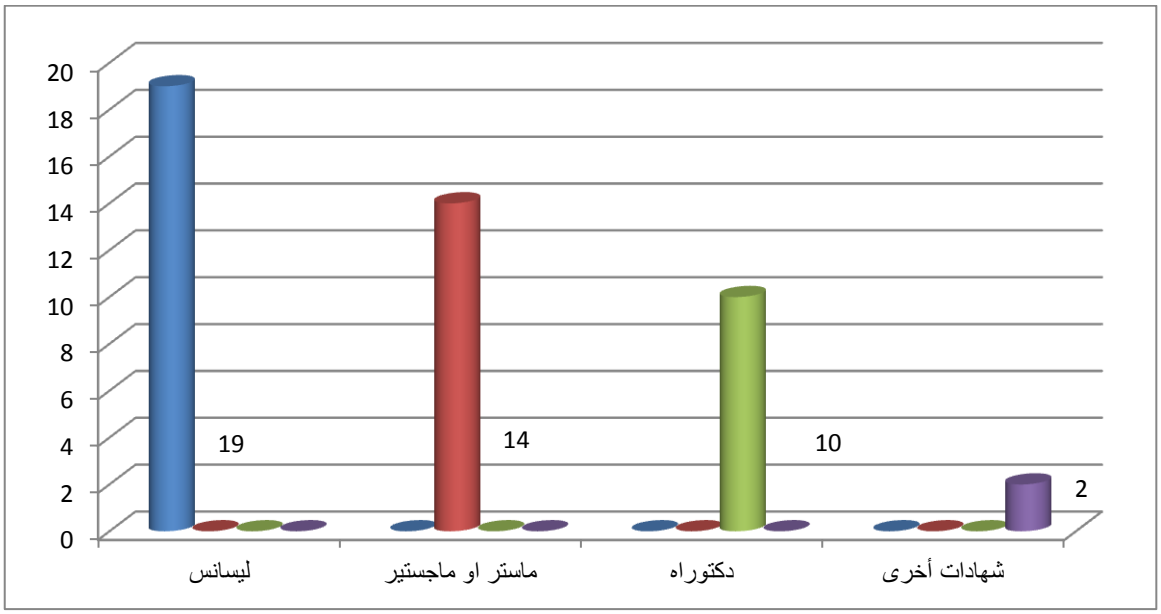
الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	19	%42.2
ماستر أو ماجستير	14	%31.1
دكتوراه	10	%22.2
شهادات أخرى	2	%4.4
المجموع	**45**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (05) يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة ،حيث نجد أن غالبيتهم حاصلون على شهادة ليسانس إن بلغ عددهم 19 بنسبة 42.2%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ماستر أو ماجستير البالغ عددهم 14 بنسبة 31.1%، وبعدها فئة الحاصلين على شهادات دكتوراه والبالغ عددهم 10 بنسبة 22.2%، وفي الأخير شهادات أخرى والبالغ عددهم 2 بنسبة 4.4%.

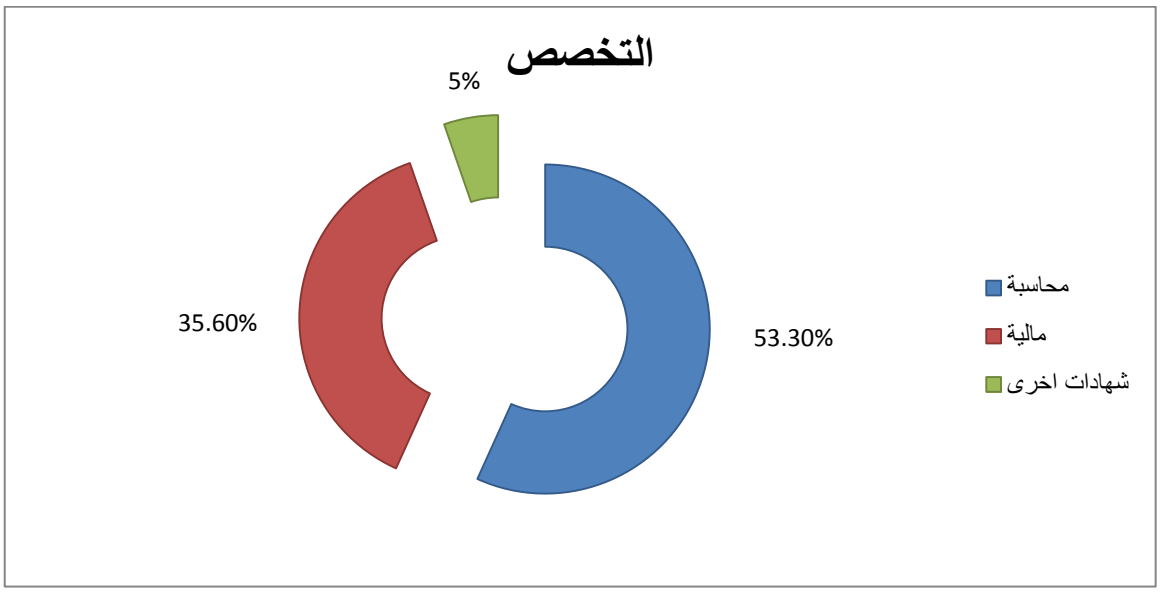
الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث التخصص العلمي

الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة	24	%53.3
مالية	16	%35.6
أخرى	5	%11.1
المجموع	**45**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة.(بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (06) يمثل عينة الدراسة حسب التخصص.



المصدر: من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب تخصص الأفراد العينة حيث نجد أن فئة تخصص محاسبة هي الأكبر والبالغ عددها 24 فرد بنسبة 53.3%، أما ما نسبته 35.6% فيمثل تخصص المالية بعدد 16 فرد، وفي الأخير أصحاب شهادة أخرى بـ 5 والبالغ نسبتها 11.1%.

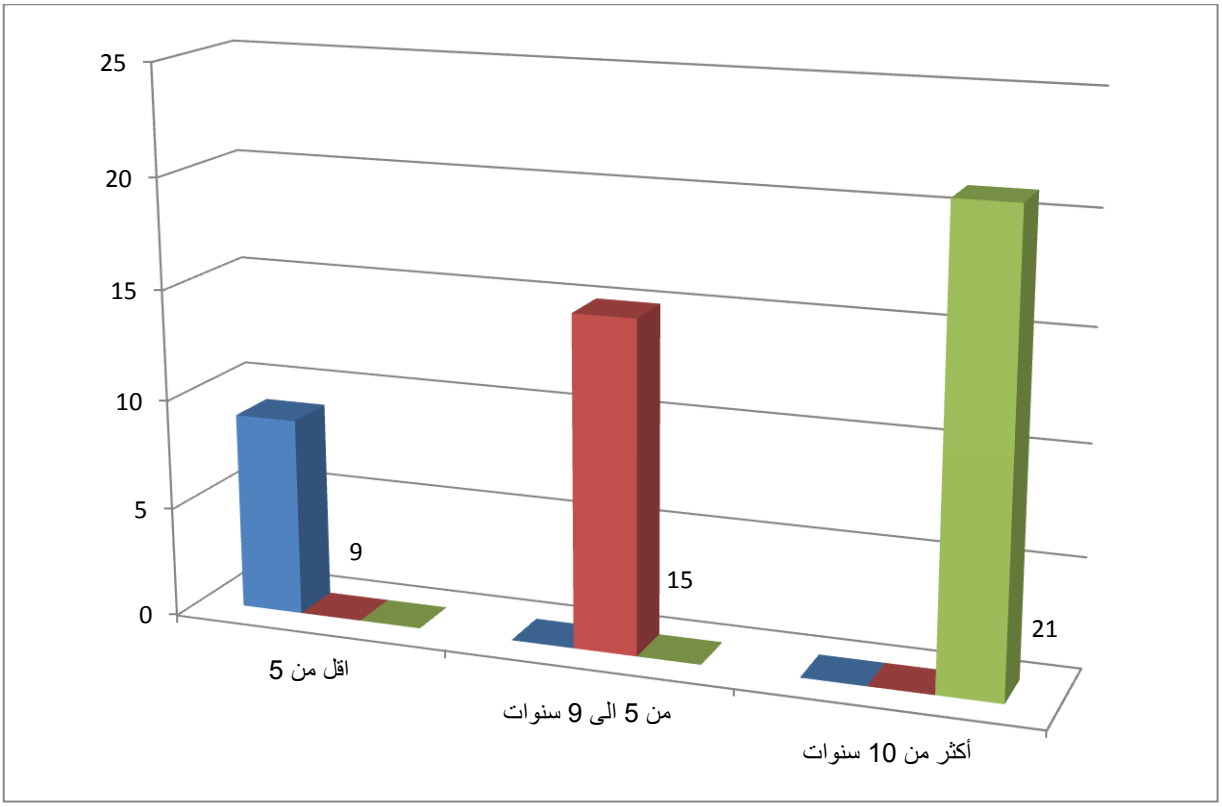
الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

السنوات	العدد	النسبة
أقل من 5	9	%20
من 5 إلى 9	15	%33.3
أكثر من 10 سنوات	21	%46.7
المجموع	45	%100

المصدر : من اعداد الطلبة (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (07): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر : من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة أكثر من 10 سنوات بنسبة 46.7%، أما ما نسبته 33.3% فكان للفئة من 5 الى 9 سنوات، وما نسبته 20% فكانت للفئة أقل من 5 سنوات .

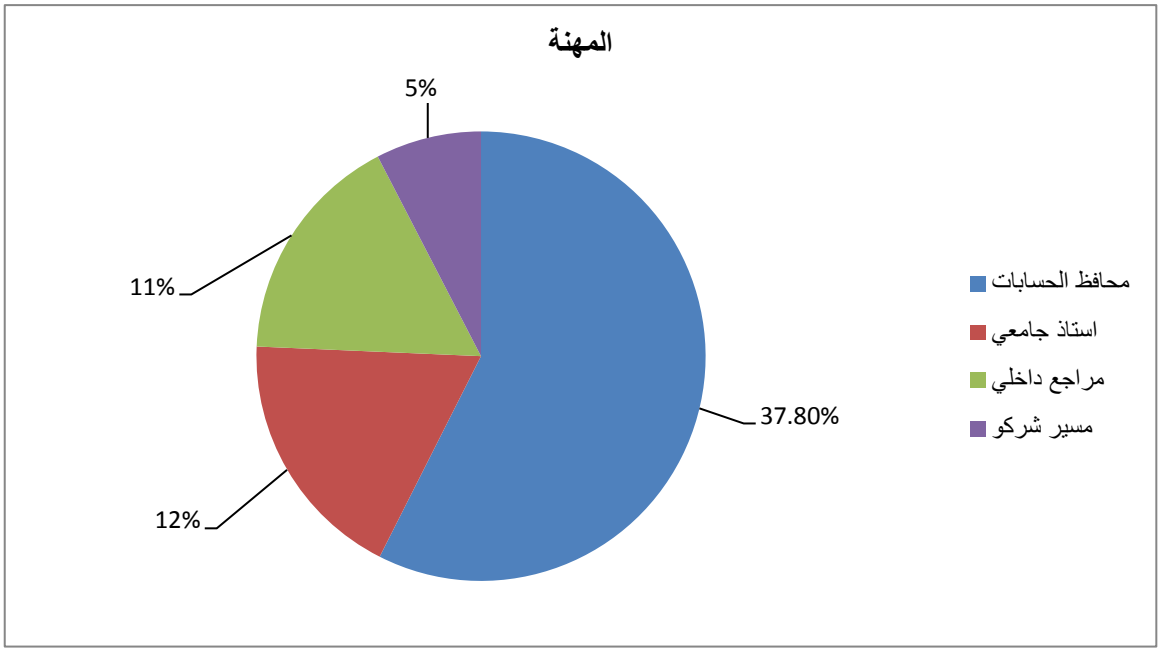
الفرع الخامس: خصائص العينة من حيث المهنة

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.

المهنة	العدد	النسبة
محافظ حسابات	17	%37.8
استاذ جامعي	12	%26.7
مراجع داخلي	11	%24.4
مسير شركة	5	%11.1
المجموع	45	%100

المصدر : من إعداد الطلبة.(بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (08): يمثل عينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر : من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد أن فئة محافظي الحسابات هي الأكبر والبالغ عددها 17 محافظ بنسبة 37.8% ،أما ما نسبته 26.7% فيمثل أساتذة الجامعة والبالغ عددهم 12 أستاذًا، أما المراجعون الداخليون فبلغ عددهم 11 مراجعًا بنسبة 24.4%، وكانت مهنة مسير الشركة البالغ عددهم 5 مسيرين بنسبة 4.8% هي الأخيرة من حيث الترتيب.

المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

الفرع الأول: إختبار ثبات وصدق العينة

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

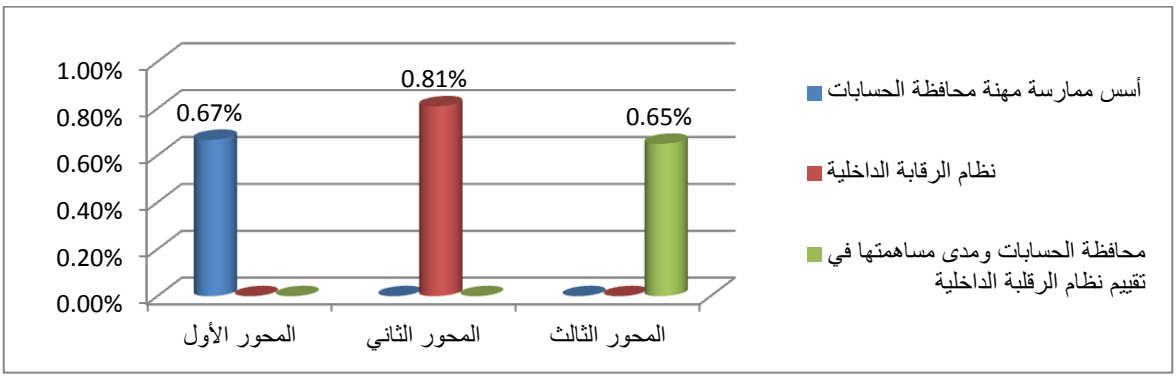
الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

الجدول رقم (11):توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.

محاور الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات لألفاكرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات	13	0.667	0.817
المحور الثاني	نظام الرقابة الداخلية	14	0.812	0.901
المحور الثالث	محافظة الحسابات ومدى مساهمتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية	10	0.650	0.806
مجموع المحاور		37	0.885	0.941

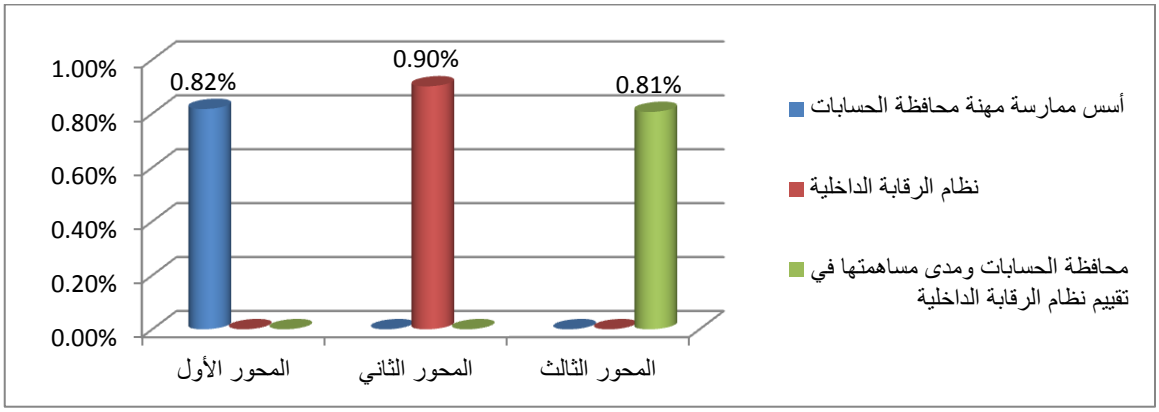
المصدر : من إعداد الطلبة(بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (09):توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



المصدر : من إعداد الطلبة(بناء على الجدول أعلاه)

الشكل رقم (10):توزيع معامل الصدق



المصدر : من إعداد الطلبة(بناء على الجدول أعلاه)

يتضح من الجدول رقم (11) والشكلين البيانيين السابقين ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين (0.667) و (0.812) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور(0.885) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات.

لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين(0.817) و(0.901) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور(0.941) مما يدلل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح ممّا يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (معارض بشدة =1 معارض=2، محايد=3، موافق=4، موافق بشدة=5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولا، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.

الوسط الحسابي	الاهمية
1 إلى أقل من 1.80	غير موافق تماما
1.8 إلى أقل من 2.60	غير موافق
2.6 إلى أقل من 3.40	محايد
3.4 إلى أقل من 4.20	موافق
4.20 الى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة.

أولا : أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

جدول رقم(13): نتائج آراء عينة الدراسة حول ممارسة مهنة محافظة الحسابات.

العبارات	الاستجابات						المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
وجوب التأكد من صحة تعيينه محافظ للحسابات	15	25	5	-	-		4.22	0.636	3
على محافظ الحسابات القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه	13	26	4	2	-		4.11	0.745	4
يحتوي تقرير محافظ الحسابات على رأي فني محايد.	15	21	6	2	1		4.04	0.928	7
التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات يفترض ان يكون فيه الصدق ويعتمد عليه في توزيع الأرباح.	10	20	11	4	-		3.80	0.894	11
تقارير محافظ الحسابات تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الخطأ مجددا	17	24	1	3	-		4.22	0.795	2
المدة التي يحددها المشرع الجزائري لعهدات التي يحق لمحافظ الحسابات مزاولة نشاطه في نفس المؤسسة تضفي مصداقية أكثر في تقريره.	13	26	4	1	1		4.09	0.821	6
إن ادراك محافظ الحسابات لنشاط الشركة يؤثر على جودة تقريره ودرجة موثوقيته	30	14	1	-	-		4.64	0.529	1
يجوز لمحافظ الحسابات أن يقدم خدمات إستشارية للمؤسسة	4	10	9	12	10		2.69	1.294	13
يتناسب إحتساب الاتعاب التي فرضها المشرع الجزائري مع المهمة التي يكلف بها محافظ الحسابات.	6	29	8	-	2		3.82	0.834	10
يعتمد محافظ الحسابات على الضوابط التي سنها المشرع الجزائري فقط.	10	27	3	4	1		3.91	0.925	9

أغلب المؤسسات التي يقوم محافظ الحسابات بمراجعتها لا يجد صعوبة مع المراجعين الداخليين لأن العلاقات والمسؤوليات محددة	9	22	6	6	2	3.67	1.087	12
في حالة تعدد محافظي الحسابات، في المؤسسة المعين فيها على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده.	19	16	6	4	-	4.11	0.959	5
التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة و خاصة تجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.	12	24	7	2	-	4.02	0.783	8
المتوسط العام حول أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات						3.94	0.521	

المصدر : من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.94) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في محافظ الحسابات، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.521) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(4.46>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن إن ادراك محافظ الحسابات لنشاط الشركة يؤثر على جودة تقريره ودرجة موثوقيته.

2- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(4.22>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن تقارير محافظ الحسابات تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الخطأ مجددا.

3- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(4.22>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على وجوب التأكد من صحة تعيينه محافظ للحسابات.

4- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(4.11>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن محافظ الحسابات عليه القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.

5- في الفقرة رقم (12) بلغ الوسط الحسابي(4.11>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق حالة تعدد محافظي الحسابات، في المؤسسة المعين فيها على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده.

6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(4.06>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المدة التي يحددها المشرع الجزائري للعهدات التي يحق لمحافظ الحسابات مزاولة نشاطه في نفس المؤسسة تضفي مصداقية أكثر في تقريره.

7- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(4.04>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يكون تقرير محافظ الحسابات يحتوي على رأي فني محايد.

8- في الفقرة رقم (13) بلغ الوسط الحسابي(4.02>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يجب التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة و خاصة تجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.

9- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي(3.91>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إلزامية محافظ الحسابات العمل بالضوابط التي سنها المشرع الجزائري فقط.

10- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(3.82>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن احتساب الأتعاب التي فرضها المشرع الجزائري مع المهمة التي يكلف بها محافظ الحسابات.

11- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.80>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات يفترض أن يكون فيه الصدق ويعتمد عليه في توزيع الأرباح.

12- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.80>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن أغلب المؤسسات التي يقوم محافظ الحسابات بمراجعتها لا يجد صعوبة مع المراجعين الداخليين لأن العلاقات والمسؤوليات محددة.

13- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(2.69>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أنه يجوز لمحافظ الحسابات أن يقدم خدمات إستشارية للمؤسسة.

ثانيا: نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم(14): نتائج آراء عينة الدراسة حول نظام الرقابة الداخلية

العبارات	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
دراسة الرقابة الداخلية وفحصها بالمؤسسة يهدف الى تحديد كفاءة النظامها التسييري.	13	26	5	1	-	4.13	0.694	1
يجب القيام بالجرد الحقيقي لعمليات البيع و الشراء وكل العمليات المالية من قبل المراجع الداخلي والخارجي.	6	28	9	1	1	3.82	0.777	12
توجد رقابة على الاجور والرواتب في نظام الرقابة الداخلية.	10	29	3	3	-	4.02	0.753	5
نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوفات المالية التي تصدرها المؤسسة.	12	20	6	5	2	3.78	1.106	13
يهدف نظام الرقابة الداخلية الى تحقيق حماية أصول المشروع من الإختلاس والتلاعبات وسوء الأستخدام.	12	28	3	2	-	4.11	0.714	2
المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هياكل الرقابة الداخلية لتحقق من فعالية الرقابة الداخلية	17	17	6	6	-	4.02	0.988	6
تقدير الخطر يعد جزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية	9	24	7	5	-	3.82	0.886	11
تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيد من القيام بالتصرفات الضرورية لتعرف على الاخطار.	13	20	6	5	1	3.87	1.036	10
يهدف نظام الرقابة الداخلية الى تحقيق المطابقة الدورية بين الموجودات المسجلة في الدفاتر وبين التي تم جردها	18	19	3	4	1	4.09	1.019	3
تناسب الأجهزة والبرامج المستخدمة في توليد المعلومات المحاسبية المطلوبة مع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة	13	24	4	3	1	4.00	0.929	8

مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية يكون من قبل أشخاص مؤهلين ذوي خبرة في نظام الرقابة الداخلية	15	19	4	5	2	3.89	1.133	9
يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من صحة وثائق العملية قبل تسجيل العملية	14	22	8	1	-	4.09	0.763	4
إتباع مبادئ المراجعة الداخلية المتعارف عليها يساعد قسم المحاسبة على تنفيذ مهامه	8	23	2	5	7	3.44	1.341	14
توفر المؤهلات العلمية والعملية الكافية لدى المراجعين الداخليين يجعل لنظام الرقابة الداخلية أكثر قوة وموثوقية	19	18	4	4	2	4.02	1.138	7
المتوسط العام حول نظام الرقابة الداخلية						3.94	0.542	

المصدر: من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.94) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في محافظ الحسابات وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.542) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(4.13>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن دراسة الرقابة الداخلية وفحصها بالمؤسسة يهدف الى تحديد كفاءة النظامها التسييري.

2- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(4.11>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن نظام الرقابة الداخلية يهدف الى تحقيق حماية أصول المؤسسة من الأختلاس والتلاعبات وسوء الاستخدام.

3- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(4.09>3) مما يدل على أن أغلبية رفراد العينة توافق على أن يهدف نظام الرقابة الداخلية يهدف الى تحقيق المطابقة الدورية بين الموجودات المسجلة في الدفاتر وبين التي تم جردها.

4- في الفقرة رقم (12) بلغ الوسط الحسابي(4.09>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من صحة وثائق العملية قبل تسجيل العملية.

5- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(4.02>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنها توجد رقابة على الأجور والرواتب في نظام الرقابة الداخلية.

6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(4.02>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هياكل الرقابة الداخلية لتحقق من فعالية الرقابة الداخلية.

7- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(4.02>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن توفر المؤهلات العلمية والعملية الكافية لدى المراجعين الداخليين يجعل لنظام الرقابة الداخلية أكثر قوة وموثوقية.

8- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(4.00>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على تناسب الأجهزة والبرامج المستخدمة في توليد المعلومات المحاسبية المطلوبة مع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

9- في الفقرة رقم (11) بلغ الوسط الحسابي(3.89>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية يكون من قبل أشخاص مؤهلين ذوي خبرة في نظام الرقابة الداخلية.

10- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي(3.87>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن أنشطة الرقابة تتمثل في السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيد من القيام بالتصرفات الضرورية لتعرف على الأخطار.

11- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(3.82>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تقدير الخطر يعد جزءًا من تصميم نظام الرقابة الداخلية.

12- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.82>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إيجابية القيام بالجرد الحقيقي لعمليات البيع و الشراء وكل العمليات المالية من قبل المراجع الداخلي والخارجي.

13- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.78>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوفات المالية التي تصدرها المؤسسة.

14- في الفقرة رقم (13) بلغ الوسط الحسابي(3.44>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إتباع مبادئ المراجعة الداخلية المتعارف عليها يساعد قسم المحاسبة على تنفيذ مهامه.

مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم(15): نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

العبارات	الاستجابات						المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
يمكن أن يستخدم محافظ الحسابات قائمة الاستبيان المكتوب لتقييم نظام الرقابة الداخلية	8	23	10	4	-		3.78	0.850	9
يتبع محافظ الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية	18	23	3	1	-		4.20	0.919	3
يعتمد محافظ الحسابات على خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية	16	25	2	1	1		4.20	0.815	2
يعمل محافظ الحسابات على تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية	27	14	2	2	-		4.47	0.786	1
يقوم محافظ الحسابات بتقييم وتحديد الإنحرافات الموجودة نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من التقييم النهائي له	14	26	4	1	-		4.18	0.684	5
يعمل محافظ الحسابات اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية	8	29	8	-	-		4.00	0.603	7
ضمان بيان وصحة البيانات التي تعتمد للحكم على فعالية الأداء وحماية الممتلكات وأصول المؤسسة	11	29	2	3	-		4.07	0.751	6
على محافظ الحسابات التأكد من انظمة الاتصال في المؤسسة	11	16	7	7	4		3.51	1.272	10
يساعد محافظ الحسابات المؤسسة على تجنب نقاط ضعفها	14	26	5	-	-		4.20	0.625	4
يستخدم محافظ الحسابات في الرقابة على اسلوب العينات	15	16	9	4	1		3.89	1.049	8
المتوسط العام حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية							4.05	0.421	

المصدر: من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.05) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في محافظ الحسابات وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.421) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(4.47>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يعمل محافظ الحسابات على تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية.

2- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(4.20>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يعتمد محافظ الحسابات على خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

3- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(4.20>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يتبع محافظ الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

4- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(4.20>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن محافظ الحسابات يساعد المؤسسة على تجنب نقاط ضعفها.

5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(4.18>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يقوم محافظ الحسابات بتقييم وتحديد الانحرافات الموجودة نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من التقييم النهائي له.

6- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(4.07>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن ضمان بيان وصحة البيانات التي تعتمد للحكم على فعالية الأداء وحماية الممتلكات وأصول المؤسسة.

7- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(4.00>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق أن محافظ الحسابات يعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

8- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي(3.89>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على استخدام محافظ الحسابات أسلوب العينات في الرقابة.

9- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.78>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يستخدم محافظ الحسابات قائمة الاستبيان المكتوب لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

10- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(3.51>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن على محافظ الحسابات التأكد من أنظمة الاتصال في المؤسسة.

المطلب الثالث : دراسة العلاقة الإرتباطية بين متغيرات الدراسة

الفرع الأول: معامل الارتباط

الجدول رقم(16): الإرتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع

نموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المصحح	تقدير الخطأ
1	0.681	0.463	0.451	0.293

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط الخطي بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية هو(0.681) حيث يساهم محافظ الحسابات بنسبة(46.3%) في تقييم نظام الرقابة الداخلية والنسبة المتبقية المتمثلة بـــ (53.7%) التي تتدخل فيها عوامل أخرى لم تدخل في الدراسة.

الفرع الثاني: تحليل تباين خط الانحدار

اختبار الفرضية:

H_0=الفرضية الصفرية: لا يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية عندى مستوى معنوية α=%5.

H_1=الفرضية البديلة: يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية عندى مستوى معنوية α=%5.

الجدول رقم(17): يوضح تحليل تباين خط الانحدار

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F محسوبة	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	3.181	1	3.181	37.122	0.000
الخطأ	3.685	43	0.086		
المجموع	6.866	44			

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS).

من خلال الجدول أعلاه نستنتج مايلي:

أن هناك تأثير لمحافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية عند مستوى دلالة sig=0.000 أقل من مستوى المعنوية $\alpha=5\%$ وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية التي تعبر على أن محافظ الحسابات لا يساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثالث: دراسة معاملات خط الانحدار: الجدول الموالي يوضح قيم معاملات خط الانحدار

الجدول رقم(18): يوضح قيم معاملات خط الأنحدار

نموذج	معاملات غير محددة		معاملات موحدة	t	مستوى الدلالة Sig
	B	الخطأ المعياري	بيتا		
ثابت	1.918	0.336	0.681	5.700	0.000
المحور الأول	0.516	0.085		6.093	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة الثابت 1.918 الذي يمثل a من معادلة الخط المستقيم:

$$Y = a + bx_1$$

عندى دراسة قيمة sig للمحور المستقل أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات نجدها معنوية بـ0.000 اي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وعليه فأننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 فتصبح معادلة الانحدار مبدئيا كمايلي:

$$Y=1.198+0.516X_1$$

وبالتالي نستنتج أن لدور محافظ الحسابات أهمية كبيرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل محافظ الحسابات و المتغير التابع نظام الرقابة الداخلية أي كلما زادة كفاءة محافظ الحسابات في أداء مهامه كلما كان نظام رقابي جيد.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق توزيع الإستبيان والتي تهدف إلى إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك على مجموعة من المهنيين و الأكاديميين المتمثلين في أساتذة الجامعة المتخصصين في المجال ومحافظي الحسابات والمراجعين الداخليين ومسيرو الشركات، وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الاستبيان والمدرجة في برنامج (sbss21)، لاحظنا أن لمحافظ الحسابات له دور كبير في المساهمة لبناء نظام رقابي فعال وذلك من خلال فحص وتقييم نظامها ومدى كفائتة وفعاليته وإعطاء رأي فني محايد الذي يساعد المؤسسة في تجنب نقاط ضعفها والتركيز على نقاط قوتها.

الخاتـــمـــة العـــامـــة

الخاتمة

من خلال هذا البحث المتواضع حاولنا إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أن محافظة الحسابات في الجزائر لها أهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، حيث أنها تساعد مالكي رؤوس الأموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم وأموالهم، حيث يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاصا مؤهلين علميا وعمليا، حيث أن محافظ الحسابات يقوم بتقديم تقرير كتابي إلى الهيئات المشرفة على تعيينه يتضمن رأي حول المستندات والقوائم المالية التي قام بمراقبتها، ويكون هذا الرأي فني محايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية التي تخص المؤسسة الذي من شأنه أن يساعد في إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وهذه الخطوة تكون ناتجة عن مراحل مختلفة يتبعها محافظ الحسابات حتى يكون عمله منظما ودقيقا، إذ أنه يبدأ بتحضير ملخص حول المؤسسة وتقييم رقابتها الداخلية، ثم مراقبة الحسابات ليصل في الأخير إلى إعداد التقرير النهائي الذي يعطينا الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة.

كما استنتجنا أن نظام الرقابة الداخلية جد ضرورية في المؤسسات، حيث أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها من التلاعبات والأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان استخدام مواردها بكل كفاءة وفعالية من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في استخدامها.

وسنحاول فيما يلي أن نقدم الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختيارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها، مع إعطاء بعض النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع تقديم بعض التوصيات.

1- اختبار الفرضيات :

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

- الفرضية الأولى: استقلالية محافظ الحسابات والتزامه بالأمانة المهنية في ممارسة عمله، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية، تم قبول هذه الفرضية وذلك باستناد على القانون 10-01 الذي حدد الشروط الواجب توفرها في شخص محافظ لحسابات.
- الفرضية الثانية: يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بواسطة طرق وأساليب عن طريق عدة مراحل، حيث تم إثبات صحة هذه الفرضية، وذلك لأن محافظ الحسابات يمر بخمسة مراحل عند تقييمه

لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل في جمع الإجراءات، اختبارات الفهم، التقييم الأولي للرقابة الداخلية اختبارات الاستمرارية وأخيرا التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

- الفرضية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=5\%$ في استجابة عينة الدراسة حول مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وعليه تم تحقق صحة هذه الفرضية.

2- نتائج البحث:

لقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج وذلك انطلاقا من التساؤل الرئيسي، وما تطرقنا إليه خلال الدراسة النظرية والتطبيقية وهي كتالي:

- لمحافظ الحسابات دور كبير في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية؛
- على محافظ الحسابات أن يتميز بالكفاءة العلمية والعملية لتحقيق الفعالية في الحصول على الأدلة الكافية لإبداء رأيه المحايد حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج قيامه بمهمة المراجعة؛
- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات؛
- الهدف الأساسي لنظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والتلاعب؛
- يعمل محافظ الحسابات من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة؛
- تقوم المؤسسة عند حصولها على التقرير الذي أعده محافظ الحسابات بدراسته محاولة في ذلك معالجة نقاط الضعف التي اكتشفها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

3- التوصيات:

من خلال ما توصلنا إليه سابقا، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يجب التركيز على مؤهلات محافظ الحسابات قبل التوجه إليه؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يتميز بالكفاءة العلمية والعملية لتحقيق الفعالية عند قيامه بمهنة المراجعة؛
- يجب على المؤسسات وخاصة إدارتها العليا أن تبني نظام رقابة داخلية فعال وتساعد على تثمين مخرجاته؛
- يجب على المؤسسة الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية؛

- ضرورة توفر الشروط اللازمة في الشخص القائم بالمراجعة القانونية (محافظ الحسابات) خصوصا الاستقلالية والخبرة المهنية؛
- ضرورة توظيف مراجعين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداء مهامه؛
- على الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أن تقوم بعقد دورات تدريبية وندوات متخصصة ومؤتمرات بصفة مستمرة من أجل تدارك أي نقص معرفي لدى محافظي الحسابات ولتطوير وتنمية معارفهم بآخر المستجدات بالمهنة.

4- آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعد استخلاصنا للنتائج المذكورة سابقا، نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكملة لموضوعنا وأهمها مايلي:

- ✓ أهمية تقرير محافظ الحسابات في تحسين مخرجات نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ دور حوكمة الشركات في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ دور محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة.

قائـــمـــة المـــراجـــع

قائمة المراجع

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان 1999.
2. أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان 2009.
3. أحمد نور، **مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الدار الجامعية للطباعة و النشر، الاسكندرية مصر، 1990.
4. ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير و إجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الطبعة الرابعة، لبنان، 1996.
5. ألفين أرينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002.
6. إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار رائد للنشر، عمان–الأردن، الطبعة الأولى، 2012 .
7. توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق امصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014.
8. حسين أحمد دحدوح، حسين أحمد القاضي، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** دار الوراق للنشر و التوزيع، الأردن،1999.
9. حماد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم للنشر والتوزيع،عمان،الاردن، الطبعة الأولى، 2012.
10. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان الاردن،1998.
11. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع،الأردن، الطبعة الرابعة، 2007.
12. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية–**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى،2000.

13. خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري و العملي** ، دار المستقبل ، الأردن، 1998.

14. رأفت سلامة محمود و آخرون، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة، الأردن، 2006.

15. رفت سلامة محمود ، أحمد يوسف كلبونة، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2011.

16. سمير كامل محمد، **أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات**، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، بدون سنة.

17. صالح هاشم صادق، **المدخل في التخطيط والرقابة**، الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1998.

18. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

19. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.2014.

20. عطا الله احمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية لنشر وتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.

21. غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع،الطبعة الاولى،عمان،الاردن،2006.

22. فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002.

23. محمد التهامي طواهر، مسعود صدقي،المراجعة **وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية،2006 الجزائر.

24. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2003.

25. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية مصر،2002.

26. محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.

27. محمد بوتين، **التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1 الجزائر، 2003.

28. محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية ،الجزائر، 2005.

29. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2002.

30. محمد سمير الصبان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** الدار الجامعية الاسكندرية.

31. محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر 2014.

32. مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**،دار البدر للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2010.

33. هادي تميمي ، **مدخل إلى التسويق من الناحية النظرية و العلمية** ، دار وائل للنشر ، عمان ،الطبعة الثانية ، 2004 .

الرسائل والأطروحات:

34. بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف،2011 .

35. خالد عمر كحلوت، **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين**، رسالة ماجستير،تخصص إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية، غزة،2004.

36. خرف الله محمد راسم، **دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، **2014** .

37. شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة بومرداس،2009.

38. عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير،تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسة،جامعة بسكرة، 2007/2006.

39. نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص :التدقيق المحاسبي، جامعة بسكرة 2012.

40. وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في العلوم المالية المحاسبية ، جامعة الجزائر3، 2010.

التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

41. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

42. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد7 ، المواد من 3 إلى15 .

43. وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، قرار رقم 30 منشورات الساحل، الجزائر، 2002 .

المؤتمرات والملتقيات والقرارات:

44. عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 06 و07 ماي، 2012.

45. ميلود زيد الخير، ياسين عفافلية، **التدقيق بين الحوكمة و أخلاقيات المهنة** ، مداخلة مقدمة حول الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للشركات ، جامعة الأغواط ،21/20 نوفمبر2013.

قائـمـة الـمـلاحـق

الملحق رقم :01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أحييكم بتحية الإسلام وأقول السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

في إطار إعداد مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي تحت عنوان " **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**".

لهذا السبب أتوجه إليكم مع الشكر المسبق، لمساعدتي عن طريق الإجابة على أسئلة الاستبيان المرفقة بكل دقة وموضوعية، كما أحيطكم علما على أن جميع المعلومات الواردة في الاستبيان ستعامل بكل سرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

علما أنه تم تحكيم هذا الإستبيان من طرف:

- الدكتور بلقاسم بن خليفة
- الدكتور سالمي محمد الدينوري
- الدكتور عوادي مصطفى
- الدكتور محمد الهادي ضيف الله
- الدكتور عزه لزهر

المجموعة الأولى :

معلومات تخص المجيب على الاستبيان:

العمر : أقل من 34 ☐ من 35 الى 50 ☐ أكثر من 50 ☐

المؤهل العلمي : ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة اخرى ☐

التخصص: محاسبة ☐ مالية ☐ اخرى ☐

الخبرة : أقل من 4 سنوات ☐ من 5 إلى 9 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المهنة : محافظ حسابات ☐ أستاذ جامعي ☐ مراجع داخلي ☐ مسير شركة ☐

الملحق رقم :01

المجموعة الثانية :

المحور الأول :أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات.

الرقم	البيـان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	وجوب التأكد من صحة تعيينه محافظ الحسابات.					
02	على محافظ الحسابات القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.					
03	يحتوي تقرير محافظ الحسابات على رأي فني محايد.					
04	التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات يفترض ان يكون فيه الصدق ويعتمد عليه في توزيع الأرباح.					
05	تقارير محافظ الحسابات تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الخطأ مجددا.					
06	المدة التي يحددها المشرع الجزائري لعهدات التي يحق لمحافظ الحسابات مزاولة نشاطه في نفس الشركة تضفي مصداقية اكثر في تقريره.					
07	إن ادراك محافظ الحسابات لنشاط الشركة يؤثر على جودة تقريره ودرجة موثوقيته					
08	يجوز لمحافظ الحسابات أن يقدم خدمات إستشارية للمؤسسة .					
09	يتناسب إحتساب الاتعاب التي فرضها المشرع الجزائري مع المهمة التي يكلف بها محافظ الحسابات.					
10	يعتمد محافظ الحسابات على الضوابط التي سنها المشرع الجزائري فقط.					
11	أغلب المؤسسات التي يقومحافظ الحسابات بمراجعتها لا يجد صعوبة مع المراجعين الداخليين لأن العلاقات والمسؤوليات محددة					
12	في حالة تعدد محافظي الحسابات، في المؤسسة المعين فيها على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده.					
13	التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة و خاصة تجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.					

الملحق رقم :01

المحور الثاني : نظام الرقابة الداخلية

الرقم	البيـان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
01	دراسة الرقابة الداخلية وفحصها بالمؤسسة يهدف الى تحديد كفاءة النظامها التسييري.					
02	يجب القيام بالجرد الحقيقي لعمليات البيع و الشراء وكل العمليات المالية من قبل المراجع الداخلي والخارجي					
03	توجد رقابة على الاجور والرواتب في نظام الرقابة الداخلية.					
04	نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوفات المالية التي تصدرها المؤسسة.					
05	يهدف نظام الرقابة الداخلية الى تحقيق حماية أصول المشروع من الإختلاس والتلاعبات وسوء الاستخدام.					
06	المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هياكل الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية.					
07	تقدير الخطر يعد جزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية.					
08	تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيد من القيام بالتصرفات الضرورية لتعرف على الاخطار.					
09	يهدف نظام الرقابة الداخلية الى تحقيق المطابقة الدورية بين الموجودات المسجلة في الدفاتر وبين التي تم جردها					
10	تناسب الأجهزة والبرامج المستخدمة في توليد المعلومات المحاسبية المطلوبة مع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة					
11	مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية يكون من قبل أشخاص مؤهلين ذو خبرة في نظام الرقابة الداخلية:					
12	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من صحة وثائق العملية قبل تسجيل العملية					
13	إتباع مبادئ المراجعة الداخلية المتعارف عليها يساعد قسم المحاسبة على تنفيذ مهامه					
14	توفر المؤهلات العلمية والعملية الكافية لدى المراجعين الداخليين يجعل لنظام الرقابة الداخلية أكثر قوة وموثوقية					

الملحق رقم :01

المحور الثالث: مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يمكن أن يستخدم محافظ الحسابات قائمة الاستبيان المكتوب لتقييم نظام الرقابة الداخلية					
02	يتبع محافظ الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية					
03	يعتمد محافظ الحسابات على خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية					
04	يعمل محافظ الحسابات على تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية					
05	يقوم محافظ الحسابات بتقييم وتحديد الإنحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من التقييم النهائي له					
06	يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية					
07	ضمان بيان وصحة البيانات التي تعتمد للحكم على فعالية الأداء وحماية الممتلكات وأصول المؤسسة					
08	على محافظ الحسابات التأكد من انظمة الاتصال في المؤسسة					
09	يساعد محافظ الحسابات المؤسسة على تجنب نقاط ضعفها					
10	يستخدم محافظ الحسابات في الرقابة على اسلوب العينات					

الملحق رقم: 02

المؤهل

		Frequency	Percent
Valid	ليسانس	19	42.2
	ماجستير	14	31.1
	دكتوراه	10	22.2
	اخرى شهادة	2	4.4
	Total	45	100.0

العمر

		Frequency	Percent
	34 من اقل	17	37.8
	الى 35 من 50	23	51.1
	51 من أكثر	5	11.1
	Total	45	100.0

الخبرة

		Frequency	Percent
Valid	سنوات 4 من اقل	9	20.0
	سنوات 9 الى 5 من	15	33.3
	فاكثر سنوات 10	21	46.7
	Total	45	100.0

التخصص

		Frequency	Percent
Valid	محاسبة	24	53.3
	مالية	16	35.6
	اخرى	5	11.1
	Total	45	100.0

a1

		Frequency	Percent
Valid	محايد	5	11.1
	موافق	25	55.6
	موافق بشدة	15	33.3
	Total	45	100.0

المهنة

		Frequency	Percent
Valid	حسابات محافظ	17	37.8
	جامعي استاذ	12	26.7
	داخلي مراجع	11	24.4
	شركة مسير	5	11.1
	Total	45	100.0

a3

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	2	4.4
	محايد	6	13.3
	موافق	21	46.7
	بشدة موافق	15	33.3
	Total	45	100.0

a2

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	2	4.4
	محايد	4	8.9
	موافق	26	57.8
	بشدة موافق	13	28.9
	Total	45	100.0

a4

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	4	8.9
	محايد	11	24.4
	موافق	20	44.4
	بشدة موافق	10	22.2
	Total	45	100.0

a5

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	3	6.7
	محايد	1	2.2
	موافق	24	53.3
	بشدة موافق	17	37.8
	Total	45	100.0

a6

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	1	2.2
	محايد	4	8.9
	موافق	26	57.8
	بشدة موافق	13	28.9
	Total	45	100.0

a7

		Frequency	Percent
Valid	محايد	1	2.2
	موافق	14	31.1
	بشدة موافق	30	66.7
	Total	45	100.0

a8

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	10	22.2
	موافق غير	12	26.7
	محايد	9	20.0
	موافق	10	22.2
	بشدة موافق	4	8.9
	Total	45	100.0

a9

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	2	4.4
	محايد	8	17.8
	موافق	29	64.4
	بشدة موافق	6	13.3
	Total	45	100.0

a10

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	4	8.9
	محايد	3	6.7
	موافق	27	60.0
	بشدة موافق	10	22.2
	Total	45	100.0

a11

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	2	4.4
	موافق غير	6	13.3
	محايد	6	13.3
	موافق	22	48.9
	بشدة موافق	9	20.0
	Total	45	100.0

a12

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	4	8.9
	محايد	6	13.3
	موافق	16	35.6
	بشدة موافق	19	42.2
	Total	45	100.0

a13

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	2	4.4
	محايد	7	15.6
	موافق	24	53.3
	بشدة موافق	12	26.7
	Total	45	100.0

b1

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	1	2.2
	محايد	5	11.1
	موافق	26	57.8
	بشدة موافق	13	28.9
	Total	45	100.0

b2

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	1	2.2
	محايد	9	20.0
	موافق	28	62.2
	بشدة موافق	6	13.3
	Total	45	100.0

b3

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	3	6.7
	محايد	3	6.7
	موافق	29	64.4
	بشدة موافق	10	22.2
	Total	45	100.0

b4

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	2	4.4
	موافق غير	5	11.1
	محايد	6	13.3
	موافق	20	44.4
	بشدة موافق	12	26.7
	Total	45	100.0

b5

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	2	4.4
	محايد	3	6.7
	موافق	28	62.2
	بشدة موافق	12	26.7
	Total	45	100.0

b6

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	5	11.1
	محايد	6	13.3
	موافق	17	37.8
	بشدة موافق	17	37.8
	Total	45	100.0

b7

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	5	11.1
	محايد	7	15.6
	موافق	24	53.3
	بشدة موافق	9	20.0
	Total	45	100.0

b8

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	5	11.1
	محايد	6	13.3
	موافق	20	44.4
	بشدة موافق	13	28.9
	Total	45	100.0

b9

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	4	8.9
	محايد	3	6.7
	موافق	19	42.2
	بشدة موافق	18	40.0
	Total	45	100.0

b10

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	3	6.7
	محايد	4	8.9
	موافق	24	53.3
	بشدة موافق	13	28.9
	Total	45	100.0

b11

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	2	4.4
	موافق غير	5	11.1
	محايد	4	8.9
	موافق	19	42.2
	بشدة موافق	15	33.3
	Total	45	100.0

b12

	Frequency	Percent
موافق غير	1	2.2
محايد	8	17.8
موافق	22	48.9
بشدة موافق	14	31.1
Total	45	100.0

b14

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	2	4.4
	موافق غير	4	8.9
	محايد	4	8.9
	موافق	16	35.6
	بشدة موافق	19	42.2
	Total	45	100.0

b13

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	7	15.6
	موافق غير	5	11.1
	محايد	2	4.4
	موافق	23	51.1
	بشدة موافق	8	17.8
	Total	45	100.0

c1

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	4	8.9
	محايد	10	22.2
	موافق	23	51.1
	بشدة موافق	8	17.8
	Total	45	100.0

c2

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	3	6.7
	موافق	23	51.1
	بشدة موافق	18	40.0
	Total	45	100.0

c3

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	1	2.2
	محايد	2	4.4
	موافق	25	55.6
	بشدة موافق	16	35.6
	Total	45	100.0

c4

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	2	4.4
	محايد	2	4.4
	موافق	14	31.1
	بشدة موافق	27	60.0
	Total	45	100.0

c5

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	1	2.2
	محايد	4	8.9
	موافق	26	57.8
	بشدة موافق	14	31.1
	Total	45	100.0

c6

		Frequency	Percent
Valid	محايد	8	17.8
	موافق	29	64.4
	بشدة موافق	8	17.8
	Total	45	100.0

c7

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير	3	6.7
	محايد	2	4.4
	موافق	29	64.4
	بشدة موافق	11	24.4
	Total	45	100.0

c8

		Frequency	Percent
Valid	موافق غير بشدة	4	8.9
	موافق غير	7	15.6
	محايد	7	15.6
	موافق	16	35.6
	بشدة موافق	11	24.4
	Total	45	100.0

c9

		Frequency	Percent
Valid	محايد	5	11.1
	موافق	26	57.8
	بشدة موافق	14	31.1
	Total	45	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.667	13

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.885	37

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.812	14

c10

		Frequency	Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	2.2
	موافق غير	4	8.9
	محايد	9	20.0
	موافق	16	35.6
	بشدة موافق	15	33.3
	Total	45	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.650	10

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.681[a]	.463	.451	.29273

a. Predictors: (Constant), sn

ANOVAa

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.181	1	3.181	37.122	.000[b]
	Residual	3.685	43	.086		
	Total	6.866	44			

a. Dependent Variable: cc

b. Predictors: (Constant), sn

Coefficientsa

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.918	.336		5.700	.000
	sn	.516	.085	.681	6.093	.000

a. Dependent Variable: cc

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
a1	45	4.22	.636
a2	45	4.11	.745
a3	45	4.04	.928
a4	45	3.80	.894
a5	45	4.22	.795
a6	45	4.09	.821
a7	45	4.64	.529
a8	45	2.69	1.294
a9	45	3.82	.834
a10	45	3.91	.925
a11	45	3.67	1.087
a12	45	4.11	.959
a13	45	4.02	.783
b1	45	4.13	.694
b2	45	3.82	.777
b3	45	4.02	.753
b4	45	3.78	1.106
b5	45	4.11	.714
b6	45	4.02	.988
b7	45	3.82	.886
b8	45	3.87	1.036
b9	45	4.09	1.019
b10	45	4.00	.929
b11	45	3.89	1.133
b12	45	4.09	.763
b13	45	3.44	1.341
b14	45	4.02	1.138
c1	45	3.78	.850
c2	45	4.20	.919
c3	45	4.20	.815
c4	45	4.47	.786
c5	45	4.18	.684
c6	45	4.00	.603
c7	45	4.07	.751
c8	45	3.51	1.272
c9	45	4.20	.625
c10	45	3.89	1.049
Valid N (listwise)	45		