الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف –المسيلة

كلية :العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية ومحاسبة
رقم: .....

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير
فرع: .....
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

إعداد الطلبة:

عبد الرحمان زين الدين
محمدي محمد الأمين

تحت عنوان:

دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

لجنة المناقشة:

د. بوبكر رزيقـــــــات	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
أ.د محمد العربي غـــــــزي	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا و مقررا
د. رشيد عريـــــــوة	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية وحماية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: ..... المولود(ة) بتاريخ: 1997/10/27 ب: .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: ..... الصادرة بتاريخ: 2017-12-29 عن: .....

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: تدقيق ومراقبة تسيير تخصص: مالية وحماية خلال السنة الجامعية: 2021-2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**: دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2022/06/19

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.
**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم :.....

رقم: ...../.....

المسيلة في: 10 MAI 2022

إلى السيد: عبد كمال
محافظ حسابات المسيلة

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء التربص الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...

في إطار انفتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعدادمذكرات التخرج ، التي تدخل ضمن متطلبات نيل **شهادة الماستر** في شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: قيادة ومراقبة التسيير

فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء تربصهم الميداني بمؤسستكم.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و/ ر .س	الإمضاء
01	زين الدين عبد الرحمان	171735810493	/	
02	محمد أمين محمدي	171731084374	/	

عنوان المذكرة: دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المشرف(الاسم و اللقب و الإمضاء)	هيئة التربص (الإمضاء والختم)	رئيس القسم(الإمضاء والختم)
أ.د عزي جمال الهواري	AMARA KAMAL Commissaire aux Comptes Agrément N° 0897	

د. بيصار عبد الحكيم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): محمدي محمد أمين المولود(ة) بتاريخ: 1998/10/07 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 196030548 الصادرة بتاريخ: 2017/06/13 عن: المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة تسيير خلال السنة الجامعية: 2021-2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور مراجعة الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2022/06/19

التوقيع و البصمة

.....

"يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.

""يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم":من لم يشكر الناس لم يشكر الله" صدق رسول الله صلى الله عليه و سلم

الحمد لله على إحسانه و الشكر له على توفيقه و امتنانه و نشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيما لشأنه و نشهد أن سيدنا و نبينا محمد عبده و رسوله الداعي إلى رضوانه صلى الله عليه و على آله و أصحابه و أتباعه و سلم.

بعد شكر الله سبحانه و تعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث المتواضع أتقدم بجزيل الشكر

إلى الوالدين العزيزين الذين أعانوني و شجعوني على الاستمرار في مسيرة العلم و النجاح، و إكمال الدراسة الجامعية، كما أتوجه بالشكر الجزيل

إلى من شرفني بإشرافه على مذكرة بحثي **البروفيسور "غزي محمد العربي"** الذي لن تكفي حروف هذه المذكرة لإيفائه حقه بصبره الكبير علي، ول توجيهاته العلمية التي لا تقدر بثمن؛ و التي ساهمت بشكل كبير في إتمام واستكمال هذا العمل؛

إلى كل أساتذة قسم علوم التسيير؛ إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز و إتمام هذا العمل.

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

"قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون" صدق الله العظيم

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان

يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي امتلك

الإنسانية بكل قوة إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة

في تقديسه للعلم أبي الغالي على قلبي أطال الله في عمره

إلى ملاكي في الحياة...إلى معنى الحب والحنان...إلى من كان دعائها

سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي...إلى التي رعتني حق رعاية

إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة حفظها الله

والى كل طالب علم.

الخنساء

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان

إهداء

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

مقدمة: ..... أ

الإطار النظري

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

تمهيد 9

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات في الجزائر 10

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر 10

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات 11

المطلب الثالث: التزامات محافظ الحسابات 12

المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات 14

المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات 14

المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات 15

المبحث الثالث: تعيين وموانع التعيين وإنهاء المهام محافظ الحسابات 19

المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات 19

المطلب الثاني: موانع التعيين محافظ الحسابات 20

المطلب الثالث: إنهاء مهام محافظ الحسابات 22

الفصل الثاني: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد 25

المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية 26

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية 26

المطلب الثاني: أُقسام الرقابة الداخلية 26

المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية 28
المبحث الثاني: مقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية 29
المطلب الأول: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية 29
المطلب الثاني: مكونات الرقابة الداخلية 30
المطلب الثالث: العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية 32
المبحث الثالث: محافظ الحسابات ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية 34
المطلب الأول: الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية 34
المطلب الثاني: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية 36
المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية 38
خلاصة 40

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي

تمهيد 42
المبحث الأول: خطوات الدراسة الميدانية 43
المطلب الأول: تحضير الاستبيان 43
المطلب الثاني: منهجية الدراسة الميدانية 44
المبحث الثاني: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان 47
المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة 50
خلاصة الفصل 55
الخاتمة 57
قائمة المراجع 59
الملاحق 62
ملخص

فهرس الجداول

والأشكال

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الاستبيانات الموزعة والمسترجعة	45
02	معامل الثبات ألفا كرومباخ	46
03	وصف عينة الدراسة حسب العمر	47
04	وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	48
05	وصف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	49
06	يوضح الموافقة لمقياس ديكارت الخماسي	50
07	يوضح التوزيع التكراري والنسبة إجابات أفراد العينة حول فقرات محور التأهيل العلمي ومهام محافظ الحسابات	50
08	يوضح متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات محور التأهيل العلمي ومهام محافظ الحسابات	51
09	يوضح التوزيع التكراري والنسبة إجابات أفراد العينة حول فقرات محور محافظ الحسابات وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية	52
10	يوضح متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات محور محافظ الحسابات وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية	53

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أسس وقواعد الضبط الداخلي	27
02	تمثيل عينة الدراسة حسب العمر	47
03	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	48
04	تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	49

مقدمة

مقدمة:

شهد العالم تطورات كبيرة في القرن الماضي في المجال الاقتصادي ،وذلك بظهور العديد من المؤسسات الكبيرة و العملاقة منها ،هذه الأخيرة تتميز بضخامة رأسمالها وتعدد فروعها ونشاطاتها ، وبمرور الوقت ظهرت مفاهيم جديدة كانفصال الملكية عن التسيير ،وذلك لتعظيم المنفعة وكذا حاجة كل منهما للأخر لخدمة مصالحهما ،ومن هنا ظهرت الحاجة إلى شخص مستقل عن المؤسسة ليعطي رأي محايد يتم الاستعانة به من طرف المالك، حيث يتمتع هذا الشخص بالخبرة والمهارة والتدريب اللازمين لمراقبة وتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وكذا من أجل استمرارها، وهذا الأخير يدعى بالمدقق الخارجي أو محافظ الحسابات .

كل هذا أدى إلى ظهور محافظ الحسابات وتعزيز مكانته كوظيفة خارجية، نظرا لإضفائه من الشفافية والمصداقية على الحسابات وحتى لا يكون أي حالة من حالات الغش أو الأخطاء التي تنتج لعدة أسباب ، من أعماله دراسة وتقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية كما تعتبر نقطة انطلاقه يرتكز عليها عند إعداده لبرنامج التدقيق ومن هنا يمكن القول أن محافظ الحسابات التزام بتقييم ودراسة الرقابة الداخلية سيؤدي إلى درجة الدقة بالاعتماد على البيانات المالية وتحديد الفحص الذي سيجريه بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات للتأكد من صحتها .

ويعد نظام الرقابة الداخلية في مفهومه العام أداة فاعلة في إدارة المؤسسة، حيث يبرز للمؤسسة مدى تناسق في تنفيذ برامجها وأهدافها، فهو يلعب دورا في منع واكتشاف الأخطاء وحماية أصول المؤسسة، لذا يرتكز نظام الرقابة الداخلية على إعطاء مؤشرات استدلالية للمؤسسة عن سير عملها وتكون وسيلة لاكتشاف الانحرافات.

الإشكالية:

من هذا المنطلق وعلى ضوء ما سبق ذكره، فإن إشكالية البحث يمكن صياغتها على الشكل التالي:

– ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

الأسئلة الفرعية:

– ماهية منهجية محافظ الحسابات من أجل إكمال دراسته؟

– هل وجود محافظ الحسابات يساهم في تفعيل الرقابة الداخلية؟

– فيها تتمثل العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية؟

الفرضيات:

– يعتبر فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهام محافظ الحسابات والأساس الذي يرتكز عليه في إعداد منهجيته المناسبة لإتمام مهامه عن أكمل وجه.

– يساهم محافظ الحسابات في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تحقيق أهداف المؤسسة.

– تكمن علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية من خلال فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاءته أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم اكتشاف أخطاء ونقاط الضعف وقياس الفعالية والكفاءة.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان نتيجة لعدة أسباب منها:

الأسباب الموضوعية:

– باعتبار مهنة التدقيق أخر مراحل الدراسات المحاسبية.

– باعتبار محافظ الحسابات هو المخول الوحيد لتفعيل الرقابة الداخلية من خلال التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية.

الأسباب الذاتية:

– ارتباط الموضوع بالتخصص تدقيق ومراقبة التسيير.

– الرغبة الشخصية في معرفة طريقة عمل محافظ الحسابات لتفعيل وتقييم الرقابة الداخلية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في:

– التعرف على دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

– التعرف على محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى من يقوم بتعيينه ومهامه ومسؤولياته.

– بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

منهج الدراسة:

لقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، من اجل سرد المفاهيم النظرية لموضوعنا والإجابة على التساؤلات المطروحة، كما قمنا باعتماد على الاستبيان لدراسة الحالة باستخدام برنامج الإحصائي (SPSS) الذي ساعدنا في تحليل النتائج.

صعوبات الدراسة:

من ضمن الصعوبات التي تلقيناها في إنجازنا هذا البحث نذكر منها:

- قلة الدراسات النوعية السابقة التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر.
- عدم تجاوب بعض محافظي الحسابات بسبب انشغالاتهم الكثيرة.
- قلة المراجع في الموضوع.

الدراسات السابقة:

-قليل الهادي، "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية دراسة ميدانية لأراء المهنيين وأكاديميين"، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، السنة 2013/2012. الجامعية حيث اهتم الباحث من خلال دراسته للموضوع في التعرف على واقع الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية،قيام محافظ الحسابات بمراجعة القوائم المالية يعزز الثقة والمصداقية ا، وكذا مدى اعتماد المدققين على نظام الرقابة الداخلية أثناء أدائهم لمهامهم ، وكانت النتائج المتوصل إليها أن لمحافظ الحسابات دور كبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية والحصول على معلومات ذات مصداقية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية.

-سالم رمزي، "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بورقلة"، مذكرة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2015/2014. كان هدف هذه الدراسة إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة، و كذا إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية ، ومن بين ما توصل إليه الباحث أن للمراجع الخارجي دور مهم.

الإطار النظري

الفصل الأول الإطار النظري

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدنه المؤسسة في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة تجمعها ا مصالح مباشرة أو غير مباشرة، ومن هنا ظهرت فكرة الاستعانة بجهاز رقابي محكم، مما حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف ثالث مستقل عن الشركة ليتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة التي تصدرها هذه الأخيرة، وكذا معرفة مدى تطبيق الإدارة للإجراءات الموضوعة لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاك الشركة، وعليه يمكن القول بأن بروز مهنة المراجعة كان من هذا المطلق، حيث سعت جميع الدول إلى تبني هذه المهنة والتي تطورت بمرور الوقت وفق لاحتياجات كل عصر والجزائر بدورها رأت في مهنة مراجعة الحسابات السبيل الذي سيجنبها أي تلاعبات أو مخالفات في الشركة، فقد أضافت عليها العديد من التغيرات منذ استقلالها إلى غاية اليوم من أجل إعطاء الصورة الصادقة والمعبرة عن حالة القوائم المالية دون أي تحيز.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب الخاصة بمحافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات في الجزائر

لي فهم مهنة محافظ الحسابات يجب علينا التطرق إلى تطورها التاريخي وذكر أهم التعاريف المعروفة

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مرت مهنة محافظ الحسابات على العديد من المراحل خلال جملة من الإصلاحات والتشريعات تسعى لضبط مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، من أهم ما مرت به المهنة في الجزائر المراحل التالية:

1-1-الفترة بعد الاستقلال من 1962 إلى 1980:[1]

ظلت مهنة محافظ الحسابات في الفترة قبل سنة 1969 مستمدة من اتفاقية إيفيان والقانون الأساسي لها، ثم بعد ذلك وفي سنة 1969 بدأ تنظيم المهنة حين أشار الأمر رقم 107/69المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 في المادة رقم 30 إلى الرقابة الواجب فرضها على الشركات العمومية الإقتصادية بغية تأمين حق الدولة، كما تطرق المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 إلى تحديد مهام وواجبات المراقب وتم اعتبار محافظ الحسابات حينها كمراقب دائم على تسيير الشركات.

1-2- فترة من 1980 إلى 1988 :

قام المشرع الجزائري بفرض آليات رقابية تحد من الاختلافات بعد أن ارتفع عدد الشركات وتعقدت أنماط التسيير جراء إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة الشركات العمومية الإقتصادية، حيث قرر المشرع الجزائري إنشاء مجلس المحاسبة طبقا للمادة 5 من القانون 05/80 المؤرخ في 1980/03/10.

1-3- الفترة ما بعد 1988:

في سنة 1988 أصدر المشرع الجزائري القانون رقم 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للشركات العمومية، الذي بدوره حرر الشركات العمومية من كافة القيود حيث ألزم هذا التنظيم ضرورة تأهيل المدقق الخارجي ،كما عرفت هذه المرحلة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ،حيث بدأت في هذه المرحلة الممارسة الحرة للمهنة، ثم أنشأت المجالس الجهوية سنة 2002 ، ثم توالت القوانين المنشئة للأجهزة المختصة و المساعد للمهنة إلى غاية إصدار آخر قانون متعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تحت رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 .

[1]- د.أحمد الهادي ضيف الله، أحمد الصالح سباع، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، العدد الثالث ،الجزائر ، مارس 2018،ص 231 .

المطلب الثاني:تعريف محافظ الحسابات

1:تعريف محافظ الحسابات : تعددت التعاريف لمحافظ الحسابات ولكن يمكن أن نذكر منها مايلي:

التعريف الأول :حسب المادة 22 من القانون 10-01 : يعد محافظ الحسابات في مفهوم القانون،كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته ،مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .[1]

التعريف الثاني:

حسب القانون التجاري المادة 715 مكرر 04 على أنه :"الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ،حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين لمساهمين.[2]

التعريف الثالث: كما يعرف محافظ الحسابات على أنه خبير وحكم يقضي برأيه الفني المحايد في مدى انتظام الدفاتر والسجلات،وصحة ما تحتويه من البيانات ودقة تعبير ما تتضمنه القوائم الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالي،كما يبدي رأيه في كل ما يعرض عليه من مشاكل وكل ما يستشار فيه من موضوعات مهنية .[3]

التعريف الرابع: كما قام آخرون بتعريف مراجع الحسابات على أنه "هو ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته للقيام بمراجعة الحسابات ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير،وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهنة معينة عن عملية التدقيق".[4]

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

---

[1]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية .القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42 ،المادة 22 ،ص 107.

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري ، 2007المادة 715 مكرر 4 ،ص 188.

[3]- أحمد الهادي ضيف الله ،أحمد الصالح سباع، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية ، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت ، العدد الثالث ،الجزائر ، مارس 2018، ص 232.

[4]-نفس المرجع ، ص233.

المطلب الثالث:التزامات محافظ الحسابات

تتميز مهنة محافظ الحسابات بعدة ميزات التي خصصها المشرع الجزائري من إلتزمات التي يتبعها من أجل الوصول إلى التقرير السليم وهذا ما سنتطرق إليه:

1-1 حقوق محافظ الحسابات:

تتمثل حقوق محافظ الحسابات في المجالات والنواحي الخارجية التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب ان تتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامج مراجعته وتحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفعالية:

1- الإطلاع في أي وقت على السجلات والموازنات والمحاضر التابعة للمؤسسة أو الهيئة دون نقلها ،إضافة إلى طلب توضيحات من القائمين بالإدارة والأعوان والقيام بالتفتيشات اللازمة

2- يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات في كل سداسي على الأقل لمحافظي الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

3- يحدد محافظ الحسابات بكل حرية كيفيات ومدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية.

4- يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوم على الأكثر قبل انعقاده.كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء .

5- يمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بخبير مهني آخر.

6- يكمن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ،ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته 3أشهر ويقدم تقريرا على المراقبات و الإثباتات الحاصلة ،ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

7- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

8- حق طلب أي تقارير أو إستفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.[1]

9- من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفق للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة.

10- من حقوق المراجع أيضا جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم و سندات) محفوظة فيها أو الأوراق النقدية وفئاتها المختلفة.[2]

1-2- واجبات محافظ الحسابات:

تتمثل فيما يجب أن يقوم محافظ الحسابات به من أعمال مختلفة لانجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال ،ومن أهم الواجبات مايلي :

1- على محافظ الحسابات أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.

2- قيام بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها و تدقيقها.

3- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك، أو إذا طلب ذلك مالا يقل عن 15 من حملة أسهم الشركة.

4- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات ، وجمع أدلة الإثبات الكافية.

5- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة

6- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.

7- يجب على محافظ الحسابات أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة.

---

[1]- بن عمارة كهينة،المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ،أطروحة ماجستير ،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلو التسيير ،جامعة الجزائر 3 ،2013/2012،ص 104.

[2]-بن عمارة كهينة ، 104.

المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات

حتى يتمكن محافظ الحسابات من أداء مهامه على أكمل وجه عليه تطبيق العنايات المهنية التي وردت في الملحق لقرار وزير الاقتصاد رقم SPM /94/103 المؤرخ في 02/02/1994 ،المتعلق بالمعاينات المهنية لمحافظ الحسابات، والذي حدد 6 توصيات هامة تشرح فيها مهام محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها، والتي كانت مكملة لإحكام القانون 08/91 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمحافظ الحسابات ، الذي ألغيت جميع أحكامه بعد صدور قانون البديل رقم 01/10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمحافظ الحسابات ، والذي حدد كذلك مهام محافظ الحسابات وتقاريره ،ومن هنا نتطرق إلى تلك التوصيات و تحيينها كونها صدرت في 1994 وجعلها تتماشى مع أحكام القانون الجديد:

1- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

2- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

3- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.[1]

4- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

5- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

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

مما يترتب على محافظ الحسابات في أداء مهامه إعداد عدة تقارير منها:

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11يوليو 2010، العدد 42 ، المادة 23 ، ص 07.

- 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 خمسة 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 في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

كما تحدد المعايير تقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.[1]

المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

1-مسؤوليات محافظ الحسابات: إن أي إخلال لمحافظ الحسابات بواجباته المهنية أو عدم الوفاء بها يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية هي:

-المسؤولية المدنية: المسؤولية تنقسم إلى قسمين **مسؤولية عقدية** تقوم على الإخلال بالتزام عقدي و**مسؤولية تقصيرية** تقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الإلتزام بعدم الإضرار بالغير.

وهذا يعني أن كل خطأ يسبب ضررا للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية.

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.
- ضرر قد يصيب المدعي نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- علاقة سببية بين الضرر الذي لحق الغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المؤرخ في 11 يوليو 2010، العدد 42، ص07

كما يمكن توضيح المسؤولية المدنية محافظ الحسابات في جدول التالي:

المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية
الممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات	المادة 73 من القانون 01/10	من 6 أشهر إلى سنة واحدة	**من 500.000 إلى 2.000.000دج وتضاعف في حالة العودة**
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.	المادة 825 من القانون التجاري	من 06 أشهر إلى سنتين	**من 20.000 إلى 500.000 دج**
الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية	المادة 829 من القانون التجاري	من شهرين إلى 06 أشهر	**من 20.000 إلى 500.000 دج**
تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها وكيل الجمهورية	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة إلى 05 سنوات	**من 20.000 إلى 500.000 دج**
إفشاء السر المهني	المادة 830 من القانون التجاري	من شهر إلى 06 أشهر	**من 500 دج على 5.000 دج**

المصدر: عمر شريقي، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الإقتصادية ، جامعة سطيف 01،العدد12 ،2012، صفحة 95.

المسؤولية الجزائية :وهي تتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإصرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات وتكون في الحالات التالية :[1]

- تدوين بيانات كاذبة في التقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهن.
- المصادقة على وقائع مغايرة لتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة.
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه.
- عدم احترام المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.[2]

المسؤولية التأديبية: نصت المادة 63 من قانون 01/10 على أن: **يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية لمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم،** وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها ، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في :

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

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.[3]

-الفرق بين المسؤوليات محافظ الحسابات:

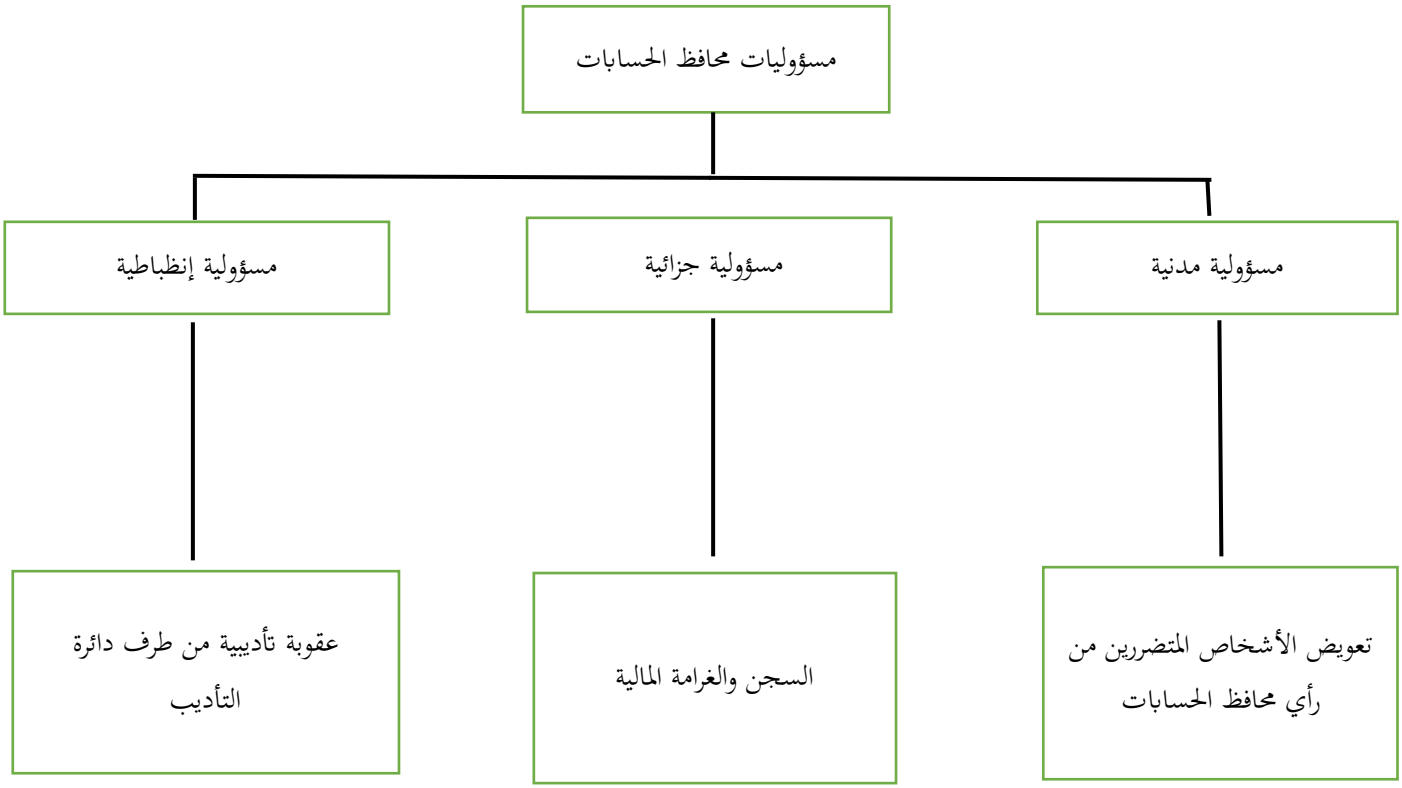
يمكن أن نوضح الفرق بين الأشكال الثلاثة من المسؤوليات التي يتحملها محافظ الحسابات جراء ممارسته لمهمة عادية من خلال الشكل التالي:

---

[1]- أحمد الهادي ضيف الله ،أحمد الصالح سباع ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية ، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي الونشريسي ، تيسمسيلت ، العدد الثالث ،الجزائر ، مارس 2018 ،ص 236.

[2]-د.أحمد الهادي ضيف الله ،أحمد الصالح سباع ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية** ، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، العدد الثالث ،الجزائر، مارس 2018،ص237.

[3]- نفس المرجع ، ص238.



المصدر: عمر شريقي، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، العدد 12 ،2012، ص95.

المبحث الثالث: تعيين وموانع التعيين وإنهاء المهام محافظ الحسابات

تعرف مهنة محافظ الحسابات بعض المميزات خصصها المشرع الجزائري في مجالات معينة من أجل تنظيم المهنة وفرض الرقابة عليها سنقدم أهمها في المطالب التالية:

المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 26 و 27 من قانون رقم 01/10 تعين الجمعية العامة أو جهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا ،وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم ، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة،لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث 3 سنوات ،في حالة عدم المصادقة على الحسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين 2 ماليتين متتاليتين ، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.[1]

تعيين في النظام الأساسي : حسب المادة 610 من الأمر 75-59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 من المرسوم التشريعي 93-08 أن محافظ الحسابات يتم تعيينه عند تأسيس الشركة حيث حدده القانون كما يلي : "يعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات،كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم " وهذا عند تحرير الحصص العينية كلها و تحرير على الأقل 25% بالنسبة للأسهم، وهذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي المحضر الأول يتم تعيين محافظي الحسابات بالإضافة إلى المديرين الأولين.[2]

التعيين من قبل المساهمين: في هاته الحالة يتم تعيين محافظ الحسابات بواسطة الجمعية العامة للمساهمين لمدة 3سنوات ويتم اختيار محافظ الحسابات من بين محافظي الحسابات المسجلين في جدول المصف الوطني.[3]

---

[1]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم 10-01، المؤرخ في 11يوليو 2010 ،المادة 26-27 ،العدد 42 ،ص 07.

[2]-أحمد الهادي ضيف الله ،أحمد الصالح سباع ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية ، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، العدد الثالث،الجزائر ، مارس 2018،ص233.

[3]-أحمد الهادي ضيف الله ،أحمد الصالح سباع ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية** ، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، العدد الثالث،الجزائر، مارس 2018،ص233.

التعيين عن طريق المحكمة: نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على "إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمحافظي الحسابات أو في حالة وجود مانع واحد أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعنيين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ".[1]

المطلب الثاني: موانع التعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 64-70 من القانون 10-01 لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة محاسب معتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هدا القانون:

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط، أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.[2]
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 10-01.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية النخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته.
- يمنع محافظ الحسابات من:
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.[3]
- 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 الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

---

[1] -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري المادة 715 مكرر 4**،ص188.

[2] -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون 10-01 ،المادة 64 ،ص 11.

[3] -مرجع سبق ذكره، المادة 65

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3) سنوات من انتهاء عهدته.

زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في الممتدة 715مكرر 6من القانون التجاري لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3)سنوات الأخيرة كمحافظي الحسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.[1]

يمنع الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكونلهم فيها مصالحمباشرة أو غير مباشرة.[2]

-إذا استقدمت الشركة أو الهيئة محافظين (2)للحسابات أو أكثر فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.[3]

إذا أراد الخبير المحابي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه،يتعين عليه طلب إغفاله من جدول لدى لجنة الاعتماد غي أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.[4]

يمنع خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى زبون 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.[5]

---

[1]- لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون 10-01 ،المادة 66 ، ص 11.

[2]-نفس المرجع ، المادة 67.

[3]-مرجع سبق ذكره ، المادة68.

[4]-لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون 10-01 ،المادة69 ، ص10.

[5]-نفس المرجع ، المادة 70.

المطلب الثالث: إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحددة في النصوص حصرها في التالي:

1- الأسباب العادية:

ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.

2- الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:

مثل الموت،المرض،الاستقالة،عدم القدرة،حيث نصت المادة 46 من القانون رقم 91-08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزماته القانونية،ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزماته القانونية.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية، وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل 3أشهر كما يتوجب عليه أن يقدم تقريرا حول المراقبة والمعاينات التي قام بها، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الأضرار بالشركة.

إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آتي:

إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة ابتلعتها، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات، كما تنهي مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني، التحول مثلا من شركة مغفلة إلى شكل أخر.

مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.[1]

[1]-بن عمارة كهينة ،المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ،أطروحة ماجستير ،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلو التسيير،جامعة الجزائر 3 ،2013/2012،ص 102.

خلاصة:

من خلال النقاط التي تناولها هذا الفصل توصلنا إلى أن عملية المراجعة هي عملية معقدة وتتطلب جهدا كبيرا وصرامة في العمل ،حيث أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الرئيسي هو التحقق من صحة و صدق البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، والغرض من القيام هذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأي فني محايد حول تلك القوائم ومدى عدالتها وصدقها في تمثيل المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، ليقوم محافظ الحسابات بمهامه على أكمل وجه وبمصداقية تامة، يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا وذو كفاءة وخبر ة، مع ضرورة احترام المعايير المتعارف عليها في المراجعة مما يسهل عليه القيام بمهامه، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصلحة بوضعية المؤسسة،كذلك يترتب على محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهامه العديد من الالتزامات التي يؤدي انتهاكها إلى مسؤوليات تقع على عاتق المحافظ وقد تكلفه حريته.

وتعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في التنمية نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وكشف حالات الإسراف أو التلاعب.

.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي

تمهيد:

إن من أهم أعمال محافظ الحسابات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما تعتبر نقطة الانطلاق الذي يرتكز عليها محافظ الحسابات عند إعداده لبرنامج التدقيق،ويتحقق من الأهداف الذي وضعتها إدارة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية وهي حماية أصولها وضمان صحة بياناتها المالية.

مع كل هذا فلا بد من فهم نظام الرقابة الداخلية وتوضيح المفاهيم التي تخص الرقابة الداخلية والتطرق إلى الإجراءات ومقوماتها ولدراسة أشمل لما تم ذكره قسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول**: مدخل لنظام الرقابة الداخلية
- **المبحث الثاني**: مقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية
- **المبحث الثالث**: محافظ الحسابات ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق التسيير الفعال للمؤسسات كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطة المرسومة التي تجسد سياستها لهذا قدمنا عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية كما سنتطرق في هذا المبحث إلى أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

المنبثقة عن **Committee on Auditing Procedures** لقد عرفته لجنة طرائق التدقيق الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية و **AICPA** المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله و ضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة[1]،كما عرفته جمعية المدققين الأمريكيين على أنه مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية[2]

المطلب الثاني: أُقسام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع هي:[3]

1- الرقابة الإدارية: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية، ودراسة الوقت والحركة وتقارير الأداء، ورقابة الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.

2- الرقابة المحاسبية: وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، ووجود نظام

[1]- خالد أمين عبد الله، **''علم تدقيق الحسابات''**، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الرابعة، 2007، ص167.

[2]- خوري نعيم، **''الرقابة الداخلية في البنوك المؤسسات المالية''**، **مجلة المدقق**، العدد 29، عمان، سنة 1996، ص6.

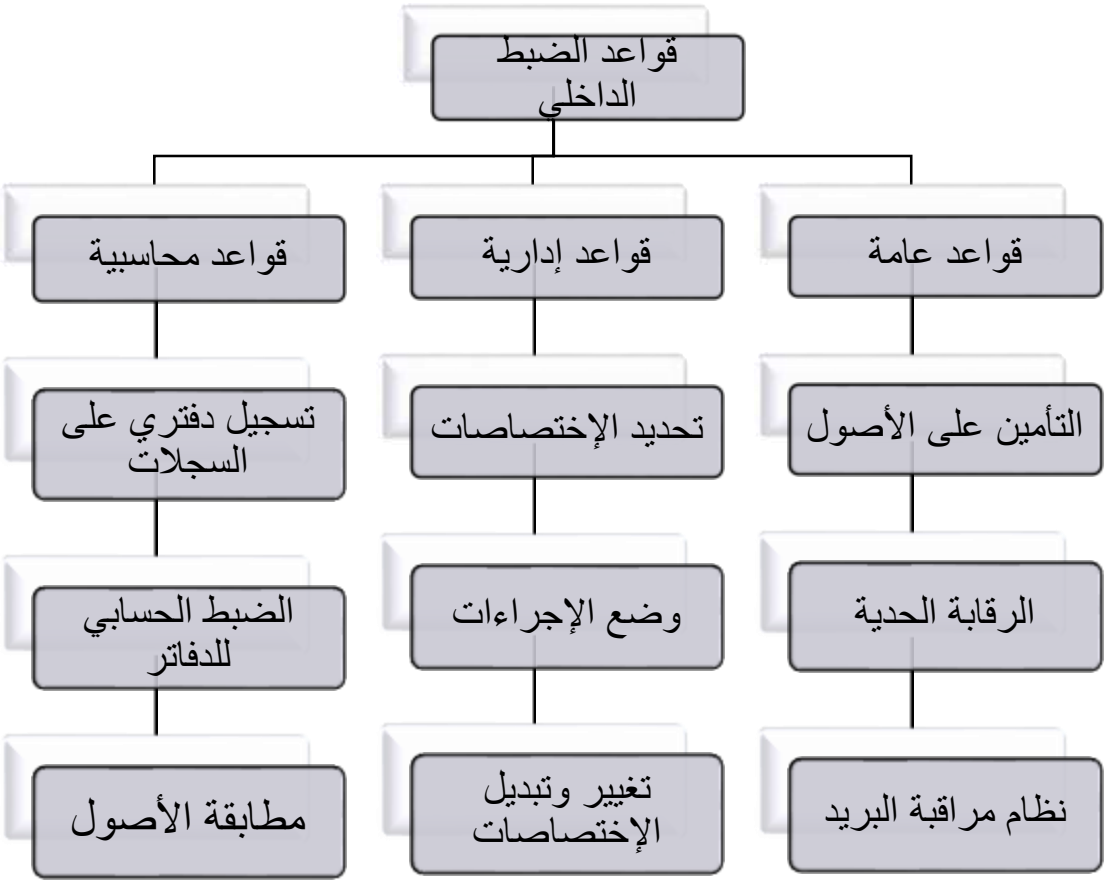
[3]- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص 168.

مستندي سليم، وإتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

3- الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال. 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 الاختصاصات والسلطات والمسؤوليـات.

وفي مايلي شكل يوضح أهم القواعد والأسس التي يقوم بها الضبط الداخلي:

الشكل رقم (01): أسس وقواعد الضبط الداخلي



المصدر: عبد الفتاح محمد صحن، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الثانية، 2000، ص:Y178.

المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية في:[1]

1- صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة، وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساسا للقرارات المتخذة من قبل الإدارة.

2- الإلتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة، الإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم و قياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعية والتأكد دائما من مدى الإلتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية و فعالة وأن الإلتزام يتحقق.

3- حماية الأصول والموجودات والممتلكات، وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات للمساهمة في هذه الخطة، يقوم المدققون بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.

4- استخدام الموارد باقتصاد وفعالية، حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في خفض التكاليف إلى حدها الأدنى.

5- تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة من وضع البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة، ويجب على المدققين الداخليين قياس مدى تحقيقها ومدى تمشيها مع الأهداف.

[1]_خلف عبد الله الوردات، **"التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق"**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص: 144-145.

المبحث الثاني: مقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية التالية:[1]

1- فصل المهام: يشكل فصل المسؤوليات أو الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الأساسية التي تساعد على إنجاز العملية في مجملها بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد. وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار أوامر الصرف، التنفيذ، الحماية، التسجيل، وكذلك عمليات تطوير الأنظمة والعمليات اليومية في حالة اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية كما يجب أن يكون التدقيق.

2- التنظيم: يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق أن تتوفر فيها تصميم للتنظيم يحدد المسؤوليات والصلاحيات، وكذلك إجراءات عمل تشخيص قنوات المعلومات للعمل اليومي، كما يجب تحديد و بوضوح تفويض الصلاحية كيفما كان نوعها لتفعيل محاسبة المسؤولية.

3- عمليات المراقبة: ترتكز أساسا على حماية مكونات الأصول من خلال عدة إجراءات أمنية للتأكد أن الوصول إليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم سواء تعلق الأمر بالمنفذ المباشر أو الغير مباشر. وتعد عمليات المراقبة هامة في حالة كون مكونات الأصول قابلة أو مرغوب فيها للحمل. وقد تطال أعمال المراقبة إلى التأكد من أن العمليات التي ستخضع للتسجيل والمعالجة قد تم إدراجها كلها، وتسجيلها، ومعالجتها على وجه صحيح. وتشمل هذه العمليات تحري دقة التسجيلات الحسابية، والمقارنات. ورقابة مادية على أصول وممتلكات المنشأة أو من خلال نظام محاسبي يقوم على مجموعة ملائمة من المستندات والسجلات المحاسبية ودليل الحساب.

4- الترخيص والتأشيرة: تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصا أو تأشيرة من طرف مسؤول متخصص، ويجب أن تكون حدود هذه التراخيص دقيقة.

5- الموظفون: يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، لأن السير الجيد لأي نظام يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تشكل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر هامة يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام مراقبة.

---

[1] _خلف عبد الله الوردات، **"التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق"**،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص:138- 139.

6- التسيير: يتعلق الأمر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الإداريون خارج أوقات سير العمل اليومي العادي، وتضم مراقبة الإشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الإداريون، كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات، ومقاييس الأداء، وكل إجراء يهم الفحص.

7- الإشراف على العمل: يجب أن يحتوي كل نظام مراقبة داخلية، اعتماد وسيلة الإشراف على سير العمل اليومي للعمليات وعلى تسجيلها و ذلك من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد، كأن يراجع رئيس القسم أعمال موظفي القسم، أو من خلال الإشراف المباشر من شخص مؤهل يراجع الأعمال أول بأول.

8- المراجعة الداخلية (المراقب المالي): يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة لمجالات واسعة بحيث يحق له الرد أو الإعتراض على صرف مستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفقا لإجراءات العمل المعتمد أو وفق الأنظمة والتعليمات المصرح بها في العمل.

ويؤدي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشأة إلى منع واكتشاف الغش والتلاعب بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا وبما يعتمد عليه من أساليب ووسائل.

المطلب الثاني: مكونات الرقابة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من العناصر التالية:[1]

1- البيئة الرقابية

تعتبر البيئة الرقابية أساسا لكل المعايير. حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

- نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.
- التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.
- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها.
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطارا للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة.

[1] _عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **"الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 50- 53.

- أسلوب إدارة الشركة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.
- علاقة المالكين بالشركة وعلاقة أصحاب المصالح بالشركة.

2- تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل.

3- النشاطات الرقابية:

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

4- المعلومات والاتصالات:

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى. وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية.

أما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.[1]

[1]- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، سبق ذكره، ص52.

5- مراقبة النظام:

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة. ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية.

يجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات و إجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع، وعلى الإداريين أن:

- يقيموا وبشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك ما بين التصور والتوصيات التي قدمها المدققون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة.
- يجددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات التدقيق وأعمال المراجعة الأخرى.
- يستكملوا وضمن إطار زمني محدد، كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.

المطلب الثالث: العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية

بالإضافة إلى ما سبق، ساعدت العوامل الآتي تلخيصها على زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية وهي:[1]

1- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها: إن النمو الضخم في حجم الشركات وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، جعل من الصعوبة الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المشروعات فأدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.

2- إضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع: وهذا واضح تماما في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم. ولذلك نراهم (ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين) يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم (مجلس الإدارة)، ومجلس الإدارة هذا لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده، لذلك تفوض السلطات والمسؤوليات إلى إدارات الشركة المختلفة، ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية.

[1]_خالد أمين عبد الله، **''علم تدقيق الحسابات''**، دار وائل للنشر، الأردن،عمان،الطبعة الرابعة،2007، ص:166 -167 .

3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة: لابد لإدارة المشروع من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من أجل اتخاذ المناسب واللازم من القرارات لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة الشركة في المستقبل. ومن هنا لابد من وجود نظم رقابية سليمة ومتينة تطمئن الإدارة إلى صحة تلك التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

4- حاجة إدارة المشروع إلى حماية وصيانة أموال المشروع: على الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابهما.

5- حاجة الجهات الحكومية و غيرها إلى بيانات دقيقة: تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المنشآت المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفايات العلمية وما شابه. فإذا ما طلبت هذه المعلومات من منشأة ما، عليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا.

6- تطور إجراءات التدقيق: فلقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختباراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المشروع المعني.

كل هذه العوامل أدت إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها مفهوما وأسلوبا وإجراءات.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يعتمد محافظ الحسابات إلى درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للاطمئنان بعدم وجود أخطاء جوهرية أو أي مخالفات في السجلات المحاسبية ويعتبر أيضا مسؤولا عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية

أولا: إجراءات تنظيمية وإدارية

وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد كيفية الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم فصل الوظائف.
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في صالة واحدة تدوين إجراءات العمل وتعميمها على الموظفين.
- إجراء التنقلات بين الموظفين كلما أمكن ذلك.

ثانيا: إجراءات محاسبية

وتضم النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.
- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.

- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية...الخ
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء ...الخ.

ثالثا: إجراءات عامة

وتضم النواحي التالية

- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية ...الخ
- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس. وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.[1]

[1]_خالد أمين عبد الله، **''علم تدقيق الحسابات''**، دار وائل للنشر، الأردن،عمان،الطبعة الرابعة،2007، ص: 171-173.

المطلب الثاني: العلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

تتلخص فيما يلي:[1]

1- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

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

أ – طبيعة النظام في المؤسسة، بحيث يمكنه من التعرف على:

– طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة.

– مرحلة تشغيل السياسات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها (يدويا أو الكترونيا).

– مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها.

ب – طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة والبيئة الرقابية التي يعمل فيها محافظ الحسابات وذلك لمساعدته على:

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

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

– التعرف على وظائف وخدمات المراجعة الداخلية في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة.

2- نتيجة الفحص المبدئي:

يعد الفحص المبدئي الذي يقوم به محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

أ- عدم الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية: يصل محافظ الحسابات إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أنه توصل إلى النتائج التالية:

[1] _ محمد السيد سرايا، **"أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 88 – 92.

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

وبناءا على هاتين النتيجتين يتوقف محافظ الحسابات عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية وبذلك يقوم محافظ الحسابات بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية للمراجعة بدون الاعتماد كليا على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة.

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

و في هذا المجال يرتكز في فحصه للنظام على أساليب وإجراءات معينة تم وضعها للوقاية من أخطاء ومخالفات ويتضمن الفحص من قبل محافظ الحسابات ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المؤسسة والعاملين فيها.
- فحص المستندات الدالة على حدوث عمليات معينة.
- مراقبة بعض العمليات عن قرب.

3- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

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

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

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

4– المخاطر المحيطة بعملية المراجعة:

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

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.
- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء.

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

5– القيود:

توجد العديد من القيود التي يعتمد عليها محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية وأهمها:

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

المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية

1– المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية:

بالنسبة للرقابة الإدارية فإن محافظ الحسابات لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات

الإدارية طبقا للخطة المرسومة. وكذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيرا مباشرا على برنامج التدقيق الذي يضعه محافظ الحسابات للسير على هداه، ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين لمحافظ الحسابات، في ظروف معينة، أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية أو موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي، يجب عندها دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها.

2- المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية:

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن محافظ الحسابات يعتبر مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل محافظ الحسابات والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي. فالرقابة المحاسبية بوسائلها ومقاييسها المتعددة، تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية ودرجة الاعتماد عليها. ولا شك أن دقة هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيرا مباشرا وواضحا على درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتي تعتبر هدفا أساسيا ترمي إلى تحقيقه من وراء التدقيق الخارجي. وكذلك فإن عدم وجود وسائل هذه الرقابة المحاسبية أو قصور المستخدم منها عن تحقيق الأهداف المرجوة، سيؤدي بالتبعية إلى أن يزيد المحافظ من كمية الاختبارات وأن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات.

3- المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي:

كذلك يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في مشروع موضوع التدقيق. ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع وموجوداته ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال. ومحافظ الحسابات يعتبر مسؤولا عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، ولهذا نرى لزاما عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها، وتدقيق تلك الوسائل الهادفة نحو تحقيق هذه الغاية أي تدقيق الضبط الداخلي.[1]

[1]_خالد أمين عبد الله، **''علم تدقيق الحسابات''**، دار وائل للنشر، الأردن،عمان،الطبعة الرابعة،2007، ص: 173-174.

خلاصة:

ومن خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يتضح لنا أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل محافظ الحسابات، وهي أيضا المرتكز الذي يركن إليه عند إعداده لبرنامج التدقيق وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات. فكلما كان نظام الرقابة قويا ومتماسكا، كلما زاد اعتماد محافظ الحسابات على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات. وكلما كان ضعيفا، كلما لجأ محافظ الحسابات إلى زيادة حجم العينة المختارة.

الإطار التطبيقي

تمهيد:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية تتمثل في استبيان موجه لعينة من محافظي الحسابات وقد تم اختيار نوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية نظرا لطبيعة بحثنا والوصول إلى نتائج أكثر شمولية.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول: خطوات الدراسة الميدانية**
- **المبحث الثاني: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان**

المبحث الأول: خطوات الدراسة الميدانية

قبل تفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية لابد من تحديد إطار عام للمنهجية المعتمدة في الدراسة الميدانية كما تعتبر عملية تحضير الاستبيان وتحديد مجتمع وعينة الدراسة بشكل دقيق من أهم العوامل التي قد تساعد الباحث في دراسة الموضوع بالشكل المطلوب.

المطلب الأول: تحضير الاستبيان

سنقوم بالتعرف إلى مختلف المراحل والظروف التي تمت فيها صياغة الاستبيان ابتداء من تصميم الاستبيان وطريقة نشره والصعوبات التي واجهناها أثناء القيام بذلك.

أولا – تصميم الاستبيان:

في هذه المرحلة قمنا بتصميم الأسئلة بصفة بسيطة حتى تكون قابلة للفهم من قبل من يقرؤها، ومن أجل الوصول إلى إجابات واضحة وحقيقية اعتمدنا على أسئلة مغلقة ومفتوحة وقد تمحورت الأسئلة حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وقد استعنا في ذلك برأي الأستاذ المشرف، وكذا بالبحوث والدراسات السابقة في هذا المجال، كما حاولنا الابتعاد عن التعمق في طرح الأسئلة لكي لا تكون مملة ولا تكون مرفوضة من قبل قراء الاستبيان.

ثانيا – مكونات الإستبيان:

يحتوي الاستبيان على 13 سؤال موزع على 3 محاور وقد اعتمدنا على نوعين من الأسئلة وهما أسئلة مغلقة و أسئلة مفتوحة وقسمنا الإستبيان إلى 3 محاور:

1- المحور الأول: تتمثل في البيانات الشخصية.

2- المحور الثاني: التأهيل العلمي ومهام محافظ الحسابات.

3- المحور الثالث: دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا – نشر وتوزيع الاستبيان:

بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان تم توزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات نذكر فيما يلي الطرق المعتمدة عليها في توزيع العينة:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- إرسال الاستمارات عن طريق البريد الالكتروني.

- الاستعانة ببعض الزملاء في عملية التوزيع.

وبتعدد هذه الوسائل المعتمدة في توزيع الاستبيان تنوعت أساليب وطرق جمعها كما اختلفت المدة المنتظرة في استرجاعها من أفراد العينة حيث تراوحت مدة الإجابة على الأسئلة بعض الأيام ومنهم من أجاب في الحين وتم استرجاع هذه الإستبيانات عن طريق:

- الحصول على بعض الاستبيانات بشكل مباشر.
- الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الإلكتروني من الذين تمت مراسلتهم بواسطة هذه الوسيلة.

رابعا – المشاكل والصعوبات:

بعد نشر عملية توزيع الاستبيانات تم استرجاع 30 منها سمحت بالاعتماد عليها في الدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، كما أنه قد واجهنا عدة مشاكل وصعوبات خلال توزيع واسترجاع الاستبيانات:

1- رفض بعض أفراد العينة من التجاوب و قراءة الاستبيان.

2- التعامل السلبي لبعض أفراد العينة ورفضهم لاستلام الاستبيان على الإطلاق.

3- تراخي بعض أفراد العينة في الإجابة على الإستبيان.

4- إجابة بعض أفراد العينة على جزء من الأسئلة و ليس كلها.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة الميدانية:

لتحقيق الأهداف المرجوة كان لابد من وضع منهجية الدراسة الميدانية كالآتي:

أولا – فرضيات الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي يعرض كيفية مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان الذي تم إعداده لهذا الغرض وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

ثانيا – مجتمع الدراسة وحدودها:

1- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة التي قمنا بتوزيع الاستبيانات عليهم من محافظي الحسابات فقط

2- حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تتعلق هذه الدراسة التي قمنا بها في حدود مكانية لها علاقة بالفئة المحددة في المجتمع والتي تنشط أغلبيتها في مدينة المسيلة وبعض منهم من ولاية الجزائر العاصمة وقد تمت مراسلتهم بالبريد الالكتروني.

- الحدود الزمنية: مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبط بالزمن التي أجريت فيه الدراسة وهو شهر ماي من سنة 2022.

ثالثا – عينة الدراسة:

تم توزيع 40 استبيان على عينة من مجتمع الدراسة وبعد تجميع قدر ممكن من الاستبيانات الموزعة والمقدرة بـ 30 استبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الاستبيانات الموزعة والمسترجعة

البيان	عدد الاستبيانات	النسبة
الاستمارات الموزعة	40	100%
الاستمارات الغير مسترجعة	10	25%
الاستمارات المسترجعة	30	75%

المصدر:من إعداد الطالبين

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية

أولا – صدق أداة الدراسة:

مَر نموذج الإستبيان النهائي على الأستاذ المشرف ومجموعة من محافظي الحسابات وقمنا بتعديله وفقا لآرائهم حتى توصلنا لهذا النموذج.

ثانيا – ثبات أداة الدراسة:

فيما يخص ثبات أداة الدراسة والذي يقصد به درجة الاتساق الداخلي فيما بين الفقرات للأداة، وإمكانية الحصول على نفس نتائج أو نتائج قريبة منها فيما لو كررت الدراسة على عينة أخرى غير عينة الدراسة وفي أوقات مختلفة، فقد تم التأكد منه بأخذ عينة الدراسة الاستطلاعية حجمها (5) أفراد وذلك لحساب ألفا كرومباخ.

الجدول رقم (02): معامل الثبات ألفا كرومباخ

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
الثاني	التأهيل العلمي ومهام محافظ الحسابات	05	0.809
الثالث	دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية	08	0.668

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج spss

تفسير: تم استخدام ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان وبين الجدول رقم 02 أن مستوى الثبات بالنسبة للمحورين مرتفع وسجل نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة 60% وهذا يدل على ثبات أداة الدراسة.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان

يهتم هذا المبحث بدراسة وتحليل البيانات المتوصل إليها من الاستبيانات كما خصصنا المطلب الأول لدراسة وصف العينة وذلك من أجل التعرف على المؤهلات التي يتمتعون بها وهل هي في صالح الدراسة، والمطلب الثاني لنتائج الدراسة كما اعتمدنا على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية.

المطلب الأول: وصف عينة الدراسة

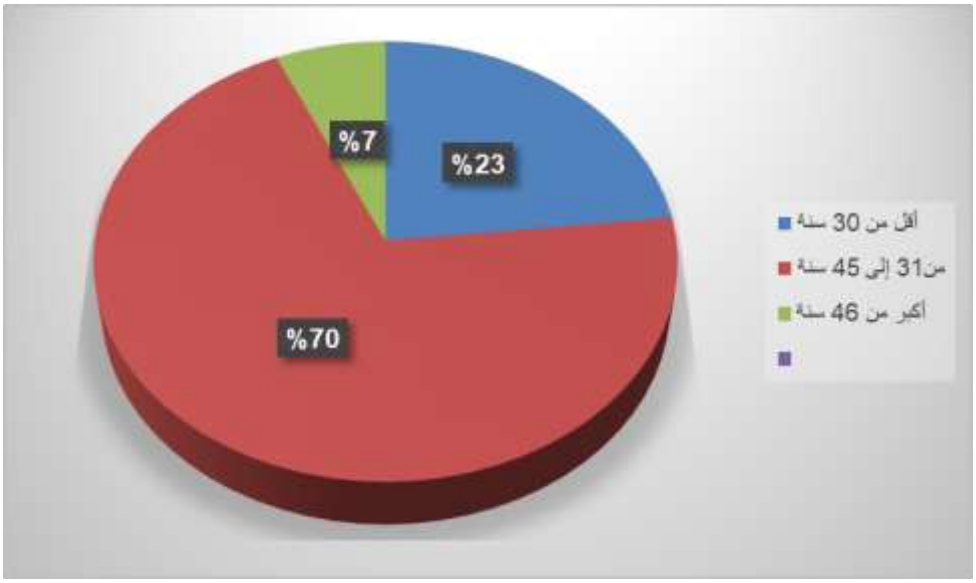
أولا– وصف حسب العمر

الجدول رقم (03): وصف عينة الدراسة حسب العمر

الإجابة	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	7	23,3
من31 إلى 45 سنة	21	70,0
أكبر من 46 سنة	2	6,7
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (02): تمثيل عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام برنامج SPSS

التعليق: يلاحظ من بيانات الشكل والجدول بأن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة تقع أعمارهم في الفئة العمرية من 30 إلى 45 سنة حيث بلغ عددهم 21 بنسبة مقدارها 70%، تليها الفئة العمرية أقل من 30 سنة حيث بلغ عددهم 7 وبنسبة 23,3% أما النسبة الأدنى فكانت تتراوح أعمارهم أكثر من 45 سنة فقد بلغ عددهم 2 وبنسبة 6,7% من مجمل الدراسة ويدل ذلك على أن معظم العينة شباب.

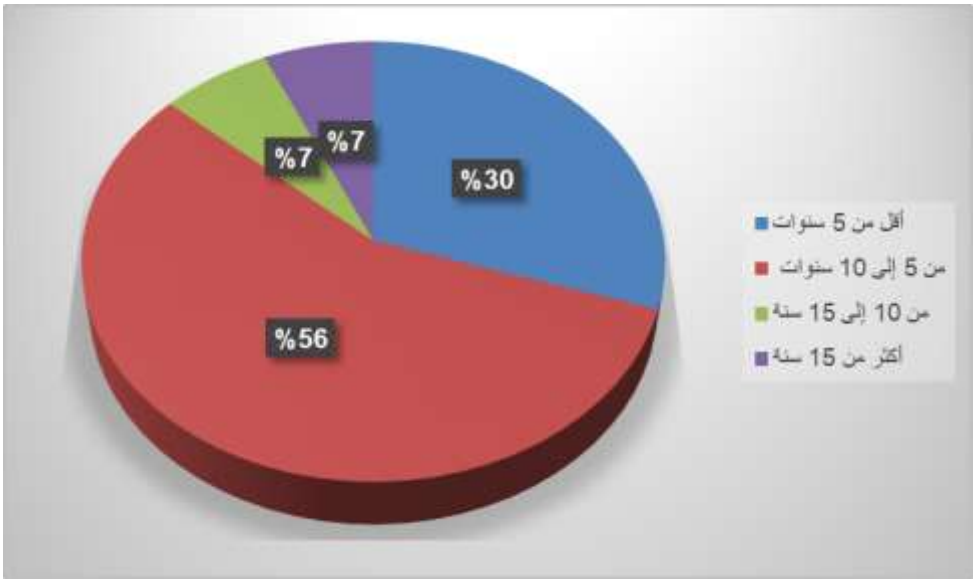
ثانيا – وصف الدراسة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم(04): وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الاجابة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	9	30,0
من 5 إلى 10 سنوات	17	56,7
من 10 إلى 15 سنة	2	6,7
أكثر من 15 سنة	2	6,7
المجموع	**30**	100,0

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج spss

الشكل رقم(03): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج spss

التعليق: يمثل الشكل رقم 03 توزيع أفراد العينة بدلالة الخبرة المهنية حيث نجد أغلبية أفراد العينة تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات خبرة مهنية وبنسبة 56,7% وهي نسبة مهمة، تليها فئة الأقل من 5 سنوات بنسبة 30%،

ونجد تساوي في التكرارات بالنسبة لفئة ما بين 10 إلى 15 سنة و فئة أكثر من 15 سنة وبنسبة ضئيلة قدرت ب 6,7%.

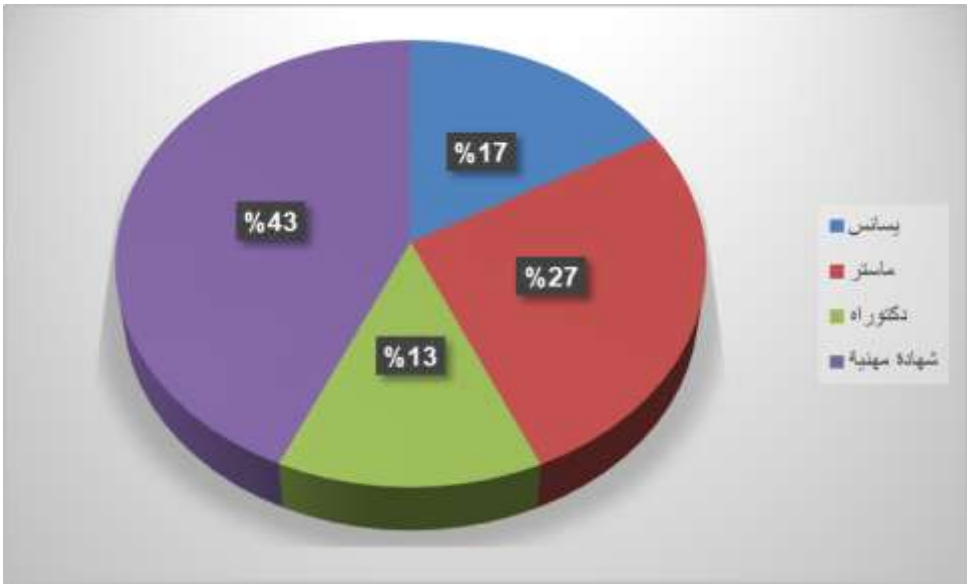
ثالثا – وصف حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (05): وصف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الإجابة	التكرار	النسبة
ليسانس	5	16,7
ماستر	8	26,7
دكتوراه	4	13,3
شهادة مهنية	13	43,3
المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج spss

الشكل رقم (04): تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام برنامج spss

التعليق: من خلال الشكل والجدول أعلاه الذي يمثل توزيع أفراد العينة بدلالة المؤهل العلمي حيث نجد أغلبية العينة من حاملي شهادات مهنية حيث بلغ عددهم 13 وبنسبة 43,3% وهي نسبة مرتفعة بالنسبة للمؤهلات التي كانت في الشكل ويرجع ذلك إلى أغلبية العينة مهنيون فقط، وبلغ عدد حاملي شهادة الماستر 8 بنسبة

26,7%، وكان عدد حاملي شهادة الليسانس 5 بنسبة 16,7%، وأخيرا نجد عدد حاملي شهادة الدكتوراه المقدر بـ 4 وبنسبة 13,3% وغالبا ما نجد هذه الفئة تشتغل وظيفة التدريس في الجامعات.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة:

تم وضع قياس ديكارت الخماسي المكون من الدرجات التالية (موافق بشدة، موافق، موافق بدرجة أقل،غير موافق،غير موافق بشدة)

جدول رقم (06):يوضح الموافقة لمقياس ديكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
1	**2**	**3**	**4**	**5**

المصدر: من إعداد الطالبين

لقياس درجة الموافقة حول أهمية محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستوجبين على جميع الأسئلة محاور الاستبيان مع معرفة اتجاه كل فقرة بالنسبة للأسئلة المغلقة حسب مقياس ليكارت الخماسي كما يلي :

من 1 إلى 1.66 موافق بشدة

من 1.67 إلى 2.33 موافق

من 2.34 إلى 3 موافق بدرجة أقل

من 3.67 إلى 4.33 غير موافق

من 4.34 إلى 5 غير موافق بشدة

والجداول الموالية توضح ملخص التوزيع التكراري المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه لكل فقرة من الفقرات الموالية.

جدول رقم (07): يوضح التوزيع التكراري والنسبة إجابات أفراد العينة حول فقرات محور التأهيل العلمي ومهام محافظ الحسابات

الفقرات	موافق بشدة		موافق		موافق بدرجة أقل		غير موافق		غير موافق بشدة	
	تكرار	النسبة %	تكرار	النسبة %	تكرار	النسبة %	تكرار	النسبة %	تكرار	النسبة %
يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بإستقلالية تامة لمزاولة مهامه	**7**	**23.3**	**13**	**43.3**	**7**	**23.3**	**3**	**10**	**–**	**–**
يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية في إبداء رأيه	**11**	**36.7**	**16**	**53.3**	**3**	**10**	**–**	**–**	**–**	**–**
يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير في الوقت المناسب	**15**	**50**	**10**	**33.3**	**4**	**13.3**	**1**	**3.3**	**–**	**–**
قانون 01/10 الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد	**7**	**23.3**	**12**	**40**	**5**	**16.7**	**3**	**10**	**–**	**–**
محافظي الحسابات إذا وجد أخطاء غش وثغرات محاسبية في المؤسسة يمكنه أن يرفع القضية إلى المحكمة	**11**	**36.7**	**5**	**16.7**	**10**	**33.3**	**–**	**–**	**4**	**13.3**

المصدر:من إعداد الطالب باعتماد على برنامجspss

الجدول رقم (08):يوضح متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات محور التأهيل العلمي ومهام محافظ الحسابات

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر باستقلالية تامة لمزاولة مهامه.	2.20	0.925	موافق
يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية في إبداء رأيه.	1.73	0.640	موافق
يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير في الوقت المناسب	1.70	0.837	موافق

قانون 01/10 الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد	2.15	0.949	موافق
محافظي الحسابات إذا وجد أخطاء غش وثغرات محاسبية في المؤسسة يمكنه أن يرفع القضية إلى المحكمة	2.37	1.351	موافق بدرجة أقل

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

التعليق: يظهر الجدول رقم (08) والجدول (07) رأي أفراد العينة فيما يخص التأهيل العلمي ومهام محافظ الحسابات فمن خلال القيم حيث كان الاتجاه أغلبية بالموافقة يبين أن محافظ الحسابات يتمتع بالأمانة ولمهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد وتبين هذا من أفراد العينة من خلال الفقرات التي كانت النسبة ما بين 40 % إلى 53.3 %.

جدول رقم (09): يوضح التوزيع التكراري والنسبة إجابات أفراد العينة حول فقرات محور محافظ الحسابات وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية

الفقرات	موافق بشدة		موافق		موافق بدرجة أقل		غير موافق		غير موافق بشدة	
	تكرار	النسبة %	تكرار	النسبة %	تكرار	النسبة %	تكرار	النسبة %	تكرار	النسبة %
يكشف محافظ الحسابات حالات الغش والأخطاء من تقسيمه لنظام الرقابة الداخلية	4	13.3	17	56.7	7	23.3	2	6.7	-	-
يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة انطلاقه في بداية عمل محافظ الحسابات في تحديد إجراءات عملية المراجعة	7	23.3	17	56.7	4	13.3	2	6.7	-	-
يعمل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرجوة للوصول إليها	12	40	11	36.7	5	16.7	2	6.7	-	-

إن قوة نظام الرقابة الداخلية ترتكز على محافظي الحسابات	3	10	6	20	11	36.7	8	26.7	2	6.7
محافظ الحسابات يتخذ منهجية واضحة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لإبداء رأيه	2	6.7	16	53.3	5	16.7	6	20	-	-
هناك مجموعة من المعايير التي تضبط محافظ الحسابات لابد من التقيد بها وأي إخلال بها يؤثر سلبيا على مصداقية تقريره	14	46.7	10	33.3	5	16.7	-	-	-	-
يساهم تقرير محافظ الحسابات في ترشيد قرارات المؤسسة	15	50	11	36.7	1	3.3	-	-	-	-
لمحافظ الحسابات دور فعال في تحسين نظام الرقابة الداخلية	7	23.3	13	43.3	8	26.7	2	6.7	-	-

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

جدول رقم (10):يوضح متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات محور محافظ الحسابات وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية

الفقرات	متوسط الحسابي	انحراف معياري	الاتجاه
يكشف محافظ الحسابات حالات الغش والأخطاء من تقسيمه لنظام الرقابة الداخلية	2.8	0.774	موافق بدرجة أقل
يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة انطلاقه في بداية عمل محافظ الحسابات في تحديد إجراءات عملية المراجعة	2.03	0.809	موافق
يعمل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرجوة للوصول إليها	1.90	0.923	موافق
إن قوة نظام الرقابة الداخلية ترتكز على محافظي الحسابات	3.00	1.083	موافق بدرجة أقل
محافظ الحسابات يتخذ منهجية واضحة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لإبداء رأيه	2.52	0.911	موافق بدرجة أقل
هناك مجموعة من المعايير التي تضبط محافظ الحسابات لابد من التقيد بها وأي إخلال بها يؤثر	1.69	0.761	موافق

سلبيا على مصداقية تقريره			
يساهم تقرير محافظ الحسابات في ترشيد قرارات المؤسسة	1.73	0.944	موافق
لمحافظ الحسابات دور فعال في تحسين نظام الرقابة الداخلية	2.17	0.874	موافق

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج spss

التعليق :يظهر الجدول رقم (09) والجدول رقم (10) من خلال نتائج رأي أفراد العينة فيما يخص محور علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية و من خلال القيم كان اتجاه الأغلبية نحو الموافقة كما يبين إن محافظ الحسابات يعتمد على نظام الرقابة الداخلية والذي يعمل بدرجة الأولى على حماية أصولها ويجب أن يتميز في فحصها و هذا حتى يبدي في الأخير رأيه الفني المحايد والخروج بالأهداف المرجوة ،كل هذا يتبين من خلال نتائج أفراد العينة للفقرات والتي تراوحت النسبة ما بين 36.7 % و56.7% نسبة الموافقة.

خلاصة الفصل:

لقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والذي تعتمد عليه المؤسسة وكذا مسؤولية محافظ الحسابات عن نظام الرقابة الداخلية والتي ينتهي عمله بإبداء رأي فني محايد.

ونلاحظ مما سبق أن الدراسة كانت ممثلة في استبيان وزع على عينة من محافظي الحسابات على اختلاف مؤهلاتهم وخبرتهم، ولخصت هذه الدراسة أن محافظ الحسابات له دور كبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة فعالية تسيير المؤسسة، وهذا ما ينعكس إيجابا على المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية.

.

خاتمة

الخاتمة:

لقد قمنا من خلال هده الدراسة "دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية" بمعالجة الإشكالية التي تتمثل في: "ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟" ذلك من خلال الفصول الثلاثة مع الاعتماد على الفرضيات وذكر الوسيلة المستعملة في مقدمة الدراسة.

حيث تناولنا في الفصول النظرية بسعي للإحاطة بنظام الرقابة الداخلية و التركيز على أحد أطرافها المهمة "محافظ الحسابات" الذي يعتبرها كمرحلة مبدئية ومباشرة في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول بها والوقوف على مقوماته لإعطاء النصح والفحص و التدقيق لإبداء رأي فني محايد يعبر به عن حقيقة الوضع المالي للمؤسسة مما يضيف نوع من المصداقية في صحة المعلومات الواردة بتقرير نهائي ،أما الفصل التطبيقي فقد قمنا بدراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات المتخصصين في مجال التدقيق والمحاسبة كما اعتمدنا في هذه الدراسة على برنامج إحصائي "SPSS " حتى نخرج بنتائج أشمل و أدق.

وفي الأخير نأمل أن تكون دراستنا هذه كمساهمة لإثراء مجال التدقيق ومهنة محافظ الحسابات العريقة وتعمق أكثر لإعطائها الأهمية والمصداقية أكثر، غير أننا اعترضنا إلى عدة مشاكل في الجانبين النظري والجانب التطبيقي فمشكل كان مألوفا وهو عدم القبول الاستجابة على الاستبيان وهذا ما يؤثر على وصول إلى نتائج أدق.

نتائج الدراسة

- اهتمام مسيرين المؤسسة ومتابعة الإرشادات منة قبل محافظي الحسابات والالتزام بتطبيقها يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية.
- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية يمكن تقليل في حدوث أخطاء.
- محافظ الحسابات له دور فعال في المؤسسة وهذا للحد من التلاعبات المحاسبية التي تحدث داخل المؤسسة.

اقتراحات

- القيام بعمليات تكوين وتدريب مستمر ومتواصل لمحافظي الحسابات وهذا لرفع مستواهم المهني.
- فرض على كل مؤسسة تدقيق داخلي وهذا حتى يساعد محافظ الحسابات.
- أن يكون هناك مسيرين ذو مهارة وخبرة حتى لا نجد أخطاء في نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

1. خالد أمين عبد الله، **''علم تدقيق الحسابات''**، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الرابعة، 2007.
2. محمد السيد سرايا، **''أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل''**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
3. خالد أمين عبد الله، **''علم تدقيق الحسابات''**، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الرابعة، 2007.
4. خلف عبد الله الوردات، **''التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق''**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
5. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **''الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات''**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

ثانيا: الرسائل بالجامعية

1. بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ،أطروحة ماجستير ،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلو التسيير ،جامعة الجزائر 3 ،2013/2012،ص 104.
2. بن عمارة كهينة ، المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ،أطروحة ماجستير ،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلو التسيير، جامعة الجزائر 3 ،2013/2012،ص 102.

ثالثا: المجلات والمقالات

1. د.أحمد الهادي ضيف الله، أحمد الصالح سباع، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، العدد الثالث ،الجزائر ، مارس 2018 ،ص 231 .
2. د.أحمد الهادي ضيف الله ،أحمد الصالح سباع ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية** ، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، العدد الثالث ،الجزائر، مارس 2018.
3. خوري نعيم، **''الرقابة الداخلية في البنوك المؤسسات المالية''، مجلة المدقق**، العدد 29، عمان، سنة 1996.

الجرائد الرسمية والقوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية .القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42
2. القانون التجاري

الملاحق

الملاحق:

جامعة المسيلة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص تدقيق ومر اقبة التسيير

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

سيدي (سيدتي) المحترمون،

في إطار تحضير مذكرة التخرج والحصول على شهادة الماستر تحت عنوان'دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية '، نضع بين أيديكم هذا الإستبيان لمساعدتنا على إنجاز موضوع مذكرتنا و تهدف هذه الدراسة لمعرفة آرائكم حول دور محافظ الحسابات تفعيل نظام الرقابة الداخلية. لذا نأمل من حضرتكم الإجابة على مجموعة الأسئلة هاته بتمعن.

تقبلو منا فائق الإحترام والتقدير وشكرا.

الإستبيان

المحور الأول: البيانات الشخصية

1. العمر:

أقل من 30 سنة ☐ من 31 إلى 45 سنة ☐ أكثر من 46 سنة ☐

2. الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات ☐ من 5-10 سنوات ☐

من 10-15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

3. المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐

دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

المحور الثاني: التأهيل العلمي ومهام محافظ الحسابات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر باستقلالية تامة لمزاولة مهامه					
2.	يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية في إبداء رأيه					
3.	يلتزم محافظ الحسابات بتسليم التقارير في الوقت المناسب					
4.	القانون 01/10 الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، يساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب					
5.	محافظ الحسابات إذا وجد أخطاء غش وثغرات محاسبية في المؤسسة يمكنه أن يرفع القضية إلى المحكمة					

المحور الثالث: دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
6.	يكتشف محافظ الحسابات حالات الغش والأخطاء من تقييمه لنظام الرقابة الداخلية					
7.	يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة انطلاقة في بداية عمل محافظ الحسابات في تحديد إجراءات عملية المراجعة					

.8	يعمل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على تحقيق الأهداف المرجوة والوصول إليها					
.9	إن قوة نظام الرقابة الداخلية ترتكز على محافظي الحسابات					
.10	يتخذ محافظ الحسابات منهجية واضحة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية					
.11	هناك مجموعة من المعايير التي تضبط محافظ الحسابات، والتي لا بد من التقيد بها، وأي إخلال بها يؤثر سلبيا على مصداقية تقرير محافظ الحسابات					
.12	يساهم تقرير محافظ الحسابات الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية في ترشيد قرارات المؤسسة					
.13	لمحافظ الحسابات دور فعال في تحسين نظام الرقابة الداخلية					

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمحافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنته، ومعايير الأداء المهني في الجزائر، وكذا مهامه ومسؤولياته ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، حيث يعتبر فحص وتقييم هذا النظام من أهم مهام محافظ الحسابات باعتباره أداة للحفاظ على أموال وأصول المؤسسة. إن اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية هي من واجبات محافظ الحسابات باعتبار أن هذا النظام مرتبط باستقرار المؤسسة وتطورها.

حيث تناولت هذه الدراسة مفهوم محافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته ثم نظام الرقابة الداخلية، وقمنا أيضا بإظهار العلاقة بين محافظ الحسابات وطريقة تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وفي الأخير قمنا بانجاز دراسة ميدانية باستخدام (الاستبيان كأداة لجمع البيانات) من اجل اختبار فرضيات الدراسة.

الكلمات المفتاحية: محافظ لحسابات، الرقابة الداخلية، النظام الرقابي، الاستقلالية

Résumé :

Cette étude visait à présenter le commissaire aux comptes et les conditions d'exercice de sa profession, Ainsi que ses responsabilités et son rôle dans l'évolution de la performance du système de contrôle interne de l'entreprise, car l'examen et l'évaluation de ce système est l'une des tâches les plus importantes du commissaire aux comptes, en tant qu'outil de préservation des actifs et du patrimoine de l'organisation. Aussi, la découverte des forces et des faiblesses du système de contrôle interne est du devoir du commissaire aux comptes, car ce système ayant une relation étroite avec la stabilité et le développement de l'entreprise**.**

Cette étude a abordé le concept de commissaire aux comptes, ses fonctions et ses responsabilités, puis le système de contrôle interne, et nous avons également montré la relation entre le commissaire aux comptes et comment rendre le système de contrôle interne efficace et, nous avons terminé cette étude de terrain en utilisant (le questionnaire comme outil de collecte des données) pour tester les hypothèses de notre étude.

Mots clés: commissaire aux comptes, contrôle interne, système de contrôle, indépendance.