الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم اقتصادية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

تحت عنوان:

# دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية

من إعداد
جغدم جمال

تحت إشراف الأستاذ:
أ/قوديح جمال

أعضاء لجنة المناقشة:

| الصفة | الاسم واللقب | الرتبة | عن الجامعة |
|---|---|---|---|
| رئيسا | أ/ تيفالي بن يونس | | جامعة مستغانم |
| مقررا | أ/ قوديح جمال | أستاذ محاضر | جامعة مستغانم |
| مناقشا | أ/دحمان | أستاذ محاضر | جامعة مستغانم |

السنة الجامعية: 2016-2017

# إهداء

ربي نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك و عظيم سلطانك أنه لا يسعني من هذا

المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي :

إلى الأيدي المتواضئة التي ربتني وعلمتني وشجعتني والتي تحت أقدامها الجنة" أمي الغالية "حفظها الله.

إلى الذي رباني على الفضيلة و الأخلاق وكان له الفضل في وصولي إلي ما أنا عليه "أبي العزيز" حفظه الله

إلى من أتقاسم معهم كل أجواء المحبة الأسرية إخوتي كل واحد باسمه حفظهم الله

إل كل مشايخي معلمي وأساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعي

إلى كل أصدقائي

إلى من ساعدني في إنجاز هذا العمل

إلى كل من وقف معي في اللحظات الصعاب و ساعدني و لو بكلمة طيبة

أهدي عملي المتواضع إليكم جميعا

جمال

# الشكر

**بسم الله الرحمن الرحيم**

" ولئن شكرتم لأزيدنكم "

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي وفقنا وسددنا لأداء هذا العمل المتواضع

"ومن يتوكل على فهو حسبه"

نتقدم بجزيل الشكر و العرفان و التقدير للأستاذ قوديح جمال على قبوله الإشراف على المذكرة ، وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة فكان نعم المشرف.

كما نتقدم بجزيل الشكر لي بن جبور محافظ حسابات ،وإلى الأساتذة الذين قدموا لي يد المساعدة من داخل جامعة مستغانم وخارجها .

إلى طاقم المكتبة بالجامعة .

إلى كل ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذه المذكرة .

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة،و على مجهوداتهم من خلال تصحيحهم للأخطاء و النقائص في سبيل تحصيل أكبر إستفادة من الدراسة.

و أيضا نشكر كل من مد لنا يد العون في مسيرتنا العلمية.

## فهرس المحتويات:

**العنوان** **الصفحة**

الشكر
الاهداءات
فهرس المحتويات ..... I
قائمة الجداول ..... IV
قائمة الأشكال..... V
قائمة الملاحق..... VI
مقدمة..... أ-ج

### الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

تمهيد ..... 2
المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات ..... 3
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات ..... 3
المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات ..... 7
المطلب الثالث: مواصفات محافظ الحسابات ..... 8
الفرع الأول : الاستقلالية و الموضوعية..... 8
الفرع الثاني: النزاهة والأمانة..... 9
المبحث الثاني: معايير ومسؤوليات محافظ الحسابات ..... 10
المطلب الأول: معايير محافظ الحسابات..... 10
الفرع الأول: معيار تأهيل المراجع ..... 11
الفرع الثاني: معيار الاستقلالية..... 12
المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات..... 16
الفرع الأول: المسؤولية المدنية..... 17
الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية..... 20
الفرع الثالث:المسؤوليةالتأديبية..... 23
الفرع الرابع: التقادم..... 24

المبحث الثالث: تعيين وعزل محافظ الحسابات ..... 25
الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات ..... 25
الفرع الثاني: المتطلبات اللازمة لقبول فترة عمل محافظ الحسابات والشروع في المهام.....26
الفرع الثالث: شروط تعيين محافظ الحسابات.....29
المطلب الثاني:تحديد أتعاب محافظ الحسابات ..... 29
المطلب الثالث: عزل محافظ الحسابات ..... 31
خلاصة الفصل الأول.....33

**الفصل الثاني: واجبات ومسؤولية محافظ الحسابات عن الرقابة الداخلية والتقرير عنها**

تمهيد ..... 35
المبحث الأول: واجبات ومسؤولية محافظ الحسابات عن الرقابة الداخلية في ضوء معايير المراجعة.....35
المطلب الأول:واجبات محافظ الحسابات عن الرقابة الداخلية:..... 35
المطلب الثاني:مسؤولية محافظ الحسابات عن الرقابة الداخلية: ..... 39
المبحث الثاني: التقرير عن نظام الرقابة الداخلية وأهميته..... 42
المطلب الأول: الأسباب التي أدت إلى المطالبة بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية. ..... 42
المطلب الثاني:أهمية التقرير عن نظام الرقابة الداخلية. ..... 43
المطلب الثالث: أهداف التقرير عن الرقابة الداخلية. ..... 44
المطلب الرابع:الهيئات المهنية واعداد تقرير عن نظام الرقابة الداخلية. ..... 45
المبحث الثالث: صعوبات تقييم الادارة لنظام الرقابة الداخلية..... 48
المطلب الأول: تعدد نماذج تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية..... 48
المطلب الثاني:مشاكل قيام الإدارة بتقييم نظام الرقابة الداخلية. ..... 56
المطلب الثالث: تحديد إطار الوقت. ..... 59
المطلب الرابع: تحديد محتويات التقارير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية..... 60
خلاصة الفصل:..... 65

**الفصل الثالث: الدراسة الميدانية**

تمهيد ..... 67
المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة..... 68
المطلب الأول: عرض الإستبيان:..... 68
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة: ..... 71

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة: ..... 75
المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية: ..... 75
المطلب الثاني: مناقشة وتفسير النتائج: ..... 82
خلاصة:..... 87
خاتمة:.....89
قائمة المصادر والمراجع.....94
الملاحق

**قائمة الجداول:**


| رقم الجدول | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-I | السلم الملحق لتحديد أتعاب محافظ الحسابات. | 30 |
| 1-II | مقارنة بين نموذج COSO ونموذج COBIT | 52 |
| 2-II | نطاق ومتطلبات التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المملكة المتحدة | 55 |
| 3-II | خصائص الاعتمادية على نظام الرقابة الداخلية | 58 |
| 1-III | الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان | 71 |
| 2-III | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة | 71 |
| 3-III | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 72 |
| 4-III | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة | 74 |
| 5-III | مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها | 75 |
| 6-III | معايير تحديد الاتجاه | 75 |
| 7-III | يجب أن يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والإستقلالية للوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول الرقابة الداخلية. | 77 |
| 8-III | مدى التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي | 79 |
| 9-III | إلتزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يزيد من ثقة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي. | 81 |

## قائمة الأشكال:


| رقم الشكل | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| III-1 | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة | 72 |
| III-2 | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 73 |
| III-3 | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة | 74 |
| III-4 | العوامل المؤثرة في إستقلال محافظ الحسابات | 83 |
| III-5 | مسار التكوين في محافظة الحسابات حسب القانون 10-01 | 85 |

## قائمة الملاحق:


| رقم الملحق | العنوان |
|---|---|
| 01 | استمارة الاستبيان |

## قائمة الأشكال:


| رقم الشكل | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| (1-I) | أصناف إجراءات المراجعة للحصول على أدلة الإثبات | 21 |
| (II- 1) | مقومات نظام الرقابة الداخلية | 37 |
| (2-II) | إجراءات الرقابة الداخلية | 39 |
| (3-II) | تقييم نظام الرقابة الداخلية | 43 |
| (4-III) | خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية | 44 |
| (1-III) | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة | 52 |
| (2- III) | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 53 |
| (3-III) | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة | 54 |
| (4-III) | العوامل المؤثرة في استقلال محافظ الحسابات | 62 |
| (5-III) | مسار التكوين في محافظة الحسابات حسب القانون 10-01 | 63 |

## قائمة الجداول:


| رقم الجدول | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| (II-1) | الفرق بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية | 30 |
| (III- 1) | الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان | 51 |
| (III-2) | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة | 52 |
| (III-3) | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 53 |
| (III-4) | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة | 54 |
| (III-5) | مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها | 55 |
| (III- 7) | معايير تحديد الاتجاه | 55 |
| (III-8) | محافظ الحسابات والكفاءة المهنية والاستقلالية | 56 |
| (III-9) | التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية | 58 |
| (III-10) | الطرق والأساليب التي يلتزم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية. | 60 |

## المقدمة العامة:

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات، وندرة الموارد الاقتصادية، وانتقالها من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم، وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها ،وانفصال الملكية عن إدارة المشروعات أدى ذالك إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي يهدف إلى المحافظة على النقديات والأصول المادية وكذالك على دقة الحسابات إلى نظام للرقابة الداخلية الفعال والمتكامل .

ونظرا لارتباط نظام الرقابة الداخلية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول ودقة المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها ومراقبتها ،بحيث لا يتطلع بشكل مباشر و كافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا رأس مالهم المساهم به فيها ،ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث ومحايد كواسطة بينهم وبين المؤسسة لتقديم الوضع الحقيقي ويعتبر مسئولا على فحص وتقيم أنظمة الرقابة المحاسبية والمالية والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة في القوائم المالية ،وفى نفس الوقت يقدم النصح و الإرشاد للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء ومحاربة الغش و التلاعبات التي قد تحدث داخل المؤسسة، وهذا عن طريق المراجعة التي تعتبر نقطة البداية بالنسبة لمهام محافظ الحسابات

ومن ناحية أخرى نجد العديد من الجهات التي تتعامل مع المؤسسة بحاجة إلى معلومات صادقة لاتخاذ العديد من القرارات وهذا باعتمادها على القوائم المالية التي تصدرها هذه الأخيرة ،ومن هنا تتضح الحاجة إلى خدمات محافظ الحسابات فيما يخص منح الضمان لمختلف مستخدمي القوائم المالية ،وهذا من خلال تقريره الذي يقوم بإعداده والمتضمن رأيه الفني المحايد حول هذه القوائم والتقارير .

وبناءا على هذا تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة حسب المادة 678 من القانون التجاري بتعيين و لمدة ثلاث سنوات محافظ حسابات أو أكثر مع إمكانية تجديد توكيل المراجع مرة واحدة، إن توفر الكفاءة المهنية اللازمة وتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن الرقابة الداخلية، ولهذا فإن الاستقلالية تعتبر حجر الأساس الذي تقوم عليه مهنة المراجعة لكونها وسيلة تخدم أطراف وجهات عديدة.

**وعلى هذا الأساس فإن الإشكالية التي نحاول الإجابة عليها من خلال هذا البحث يمكن طرحها على النحو التالي:**

**ما هو دور و مسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟**

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1- ما مدى تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والاستقلالية للوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول الرقابة الداخلية؟

2- ما مدى التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي؟

3-ما هي منهجية محافظ الحسابات من أجل إكمال مهمته؟

4- ما هي الطرق والأساليب التي يلتزم بها محافظ الحسابات في تقيم نظام الرقابة الداخلية ؟

**الفرضيات:**

لمعالجة هذا الموضوع ارتأينا صياغة جملة من الفرضيات تمثلت في:

1-يجب أن يتمتع محافظ بالكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول الرقابة الداخلية

2-ترتبط درجة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بمدى وجود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة

3-إتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني .

4- يتبع و يلتزم محافظ الحسابات في الجزائر الطرق التقليدية (قوائم الأسئلة ) في تقيمه لنظام الرقابة الداخلية

**المنهج المستخدم:**

لمناقشة موضوعنا ومن أجل الإجابة على الأسئلة الفرعية المتعلقة بدراستنا وبغية اختبار الفرضيات انتهجنا المنهج الوصفي و المنهج التحليلي و ذلك من خلال عرض مختلف القوانين و التشريعات و أحكام القانون التجاري، وكذلك استخدام منهج دراسة حالة من خلال تأسيس استبيان و توزيعه على عينة الدراسة، للوقوف على الواقع الحالي للمهنة و تم استخدام بعض أدوات الإحصاء في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي SPSS.

**دوافع اختيار الموضوع:**

يعود اختيار الموضوع لأسباب ذاتية وأخرى موضوعية الآتية :

**أ)الأسباب الموضوعية :**

1- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة القانونية قصد تحقيق الفعالية.

2-الاعتماد على محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كوسيلة لدعم مصداقية المعلومات المحاسبية.

3-الضعف الذي تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال نظرا لحدثتها .

**ب)الأسباب الذاتية :**

1- دراستنا الخاصة في ميدان التخصص " التدقيق المحاسبي " سمحت لنا باختيار الموضوع والاهتمام به.

2-اكتساب معارف جديدة والتعرف على عمل محافظ الحسابات في تطبيق نظام الرقابة الداخلية .

3-الميول الشخصي لاحتراف هذه المهنة مستقبلا إن شاء الله لذا محاولة الإحاطة بجوانبها النظرية والتطبيقية .

4-محاولة وضع هذا العمل في يد الطلاب وممتهني هذه المهنة وإثراء المكتبة بموضوع جديد.

**أهمية الموضوع:** تكمن أهمية البحث في النقاط التالية:

تكمن أهمية البحث في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة كونها تعالج إشكالية مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل البيئة الحالية،والتي أصبحت المعلومات فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها.

كما تعتبر هذه الدراسة حلقة من سلسلة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع،وتبعا للمستجدات و التطورات التي تشهدها مراجعة الحسابات،حيث يعتبر البحث في ميدان مراجعة الحسابات نقطة الوصل بين الدراسات العلمية و الممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية و الجهات الأكاديمية.

كما أن الدراسة في هذا المجال تتيح إمكانية مواصلة البحث في الموضوع.

**أهداف البحث:**

1- بيان مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية و الكفاءة المهنية التي تمكنه من إبداء رأيه وتقيمه في نظام الرقابة الداخلية .

2- إبراز الدور الحقيقي الذي يقوم به محافظ الحسابات في فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

3- معرفة مدى مساهمة المنهجية التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء أداء عمله في تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية.

4-محاولة إبراز وإظهار دور محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية باعتباره كوسيلة وأداة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

5-التعرف على مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية .

**هيكل البحث:**

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية واختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من أجل إدراك مختلف عناصر البحث ،أما في الجانب التطبيقي اتبعنا الأسلوب التحليلي كوننا نتناول فيه دراسة حالة ،وفي هذا الصدد تم تقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول ،قمنا بتخصيص فصلين لدراسة الجانب النظري وفصل واحد لدراسة الجانب التطبيقي ،وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة .

قمنا في الفصل الأول والذي جاء بعنوان "**الإطار ألمفاهيمي لمحافظة الحسابات**" بتقسيمه إلى ثلاث مباحث،يتناول المبحث الأول الجانب النظري لمحافظ الحسابات بحيث تطرقنا فيه إلي تعريف محافظ الحسابات والتعرف على صفات مهنة محافظ الحسابات بالإضافة إلى حقوق وجبات محافظ الحسابات ،أما المبحث الثاني سنتحدث عن الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات كشروط ممارسة المهنة حالات تعين ومنع تعين منع محافظ الحسابات وكذا ذكر مهامه ومسؤولياته.بينما المبحث الثالث خصصنا التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات ثم إعداد التقارير التي يحتاج إليها محافظ الحسابات أثناء القيام بعمله .

أما الفصل الثاني كان الاهتمام" **الإطار العملي للرقابة الداخلية** "فقد قسمناه هو الأخر إلى ثلاث مباحث ،حيث نتطرق في المبحث الأول إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية وبرز أنواعها وذكر خصائصها وأهدافها ،أما البحث الثاني أساسيات نظام الرقابة الداخلية الذي ذكرنا فيه مكونات نظام الرقابة والمقومات الأساسية وإجراءات نظام الرقابة الداخلية.

و في الفصل الثالث خصص للدراسة الميدانية، حيث تم عرض استبيان على مجتمع الدراسة، المتكون من الفئات ذات العلاقة بالمراجعة القانونية للوقوف على دور و مسؤولية محافظ الحسابات في تحسين الرقابة الداخلية للمؤسسة، و شملت الدراسة الميدانية مبحثين، المبحث الأول تم التطرق فيه لإجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة، أما الثاني فتطرقنا فيه إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة و عرض نتائج الاستبيان ومن ثم تفسيرها و مناقشة النتائج لنتوصل في الأخير إلى مجموعة من الاستنتاجات حول موضوع الدراسة.

# الفصل الأول

# الإطار النظري لمحافظ الحسابات

**تمهيد الفصل الأول:**

إن التطور الكبير الذي شاهدته المؤسسات في مجال العلاقات والمبادئ والأفكار الاقتصادية أو جب عليها تبنى وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي،تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها ،ومن أجل الإطلاع على حالة المؤسسة وتقديم النصح للإدارة ،ومن أجل تصحيح الأخطاء وكشف التلاعبات .

وعلى هذا الأساس وجب تعين محافظ الحسابات والذي يعتبر صمام الأمان والكاشف الحقيقي على ما تسير عليه المؤسسة، من خلال إبداء رأيه الفني المحايد والمستقل حول النتائج المتوصل إليها.

وبناءا على هذا تم تقسيم الفصل كما يلي:

**المبحث الأول** :الجانب النظري لمحافظ الحسابات.

**المبحث الثاني** :الجانب القانوني لمحافظ الحسابات.

**المبحث الثالث**:منهجية محافظ الحسابات.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات:

### المبحث الأول: الجانب النظري لمحافظ الحسابات.

إن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات،هي التأكد من صحة و مصداقية الوثائق الموجودة لدى المؤسسة ،التي هي محل المراجعة،و كذا مراقبة احترام الطرق و المبادئ المحاسبية و القواعد المتعارف عليها ، فعلى الحسابات المالية أن تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة،بحيث تمثل للمسيرين وسيلة فعالة لي اتخاذ القرار.
وحتى يتم فحص و تدقيق الحالة المالية للمؤسسة، يستدعي من المراجع اتخاذ بعض القواعد و الخصائص الضرورية لممارسة المهنة (محافظ الحسابات).

### المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات.

**التعريف الأول** :عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715مكرر4على أنه:"الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين،حسب الحالة،وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها،ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة،وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[1]

**التعريف الثاني** :يعرف محافظ الحسابات حسب المادة22 من القانون10-01 المؤرخ في 29جوان2010المتعلق بمهن الخبيرومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه:"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته،مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به
وطبقا للمادة27من القانون 10-01"تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(3)سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات [2].

**التعريف الثالث**:هو شخص مهني مستقل ،يعين بواسطة الملاك ،يتمتع باستقلال في ممارسته لمهام مراجعته،هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة محل المراجعة ،وهو مسئول أمام الملاك ،ومن ثم يقدم تقريره ورأيه الفني عن القوائم المالية[3] .

[1] -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبة ،القانون التجاري ،مطبوعات بيرتي،2007،الجزائر،ص188.
[2] -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 ، العدد 42 المادة22ص7.
[3] - محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية –الإسكندرية 2014ص30 .

**تعريف شامل :**محافظ الحسابات هو شخص مؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة يتمتع بالاستقلالية والحياد عن سلطة الإدارة في أداء المهام المخولة إليه،والمتمثلة في مراقبة وفحص صحة سير وانتظام حسابات المؤسسة ،ويعتبر مسئول عنها بصفة شخصية،تحدد عهدته بثلاث (3)سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ،ولا يعين بعدها إلا بمضي 3سنوات .

**المطلب الثاني: صفات مهنة محافظ الحسابات:**

إن مهنة محافظ الحسابات لها عدة صفات يمتازبها من أجل نجاح عملية المراجعة وتتمثل تلك الصفات في الأتي:

1- **الاستقلالية:**استقلالية محافظ الحسابات تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية استقلالية محافظ الحسابات وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول الاستقلالية سواء من حيث تأديته لعمله أومن حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية،ويجب على محافظ الحسابات أن يكون مستقلا عند تأديته لواجباته المهنية وذلك تطبيقا لمعايير المراجعة،كما أنه يجب على محافظ الحسابات أن تكون له شخصية قوية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجبه حتى إذا كان نشوء ضغط عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته[1].

2- **الأمانة** :على لمحافظ الحسابات أن يكون أمينا ونزيها في عمله وأن يعطى هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحي من ضميره ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل،وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه،وألا يضمن تقريره سوى البيانات في سلامتها،والحقائق التي يعتقد بصحتها وألا يحابى أو يجامل أحدا فيما يبديه من أرائه،وأن يكون دائما لعملائه ناصحا أمينا[2].

3- **الكفاءة:** لقد حددت النصوص الجزائرية لممارسة كفاءة محافظ الحسابات في عنصرين أساسين هما:

**3-1- المجموعة الأولى:**

-ليسانس في العلوم المالية .

-ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة .

-الجزء الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية .

**3-2- المجموعة الثانية:**

الليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية .

-شهادة المدرسة العليا للتجارة .

-لسانس في التسيير.

-شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة والمالية .

-شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة، مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

---

[1] -غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية )**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان 2006، ص ص85-86.

[2] -إيهاب نظمي،هاني العزب ،"**تدقيق الحسابات ،الإطار النظري**"،دار وائل للنشر والتوزيع عمان 2012، ص34.

**4- التأهيل العلمي:** اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

-متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني .

-إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

**5- سر المهنة :** إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل،فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التطلع على معطيات ومعلومات سرية خاصة بالمؤسسة غير أنه ليس على المراجع استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره،فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها ،إلا إذا ألزم القانون بإفشاء السر المهني ،كما تنص عليه المادة التالية :

إن على أعضاء المنظمة مراعاة احترام سر المهنة عند ممارسة مهنتهم، غير أنهم مطالبون بإفشاء السر في حالات المنصوص عليها في القانون والقواعد المعتمدة[1].

وطبقا لأحكام المادة 71من القانون 10-01"يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات[2].

**6- الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:** تعتبر عملية التدقيق عملية شاقة تحتاج على صبر وتأنى في دراسة وتحقيق وتحليل عمليات المشروع والبحث عن الحقيقة، وتستدعى اللباقة في التعامل مع العملاء وموظفي المشروع والبحث حتى يكسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم.

والأصل ألا يبدأ المدقق عمله مفترضا الغش وسوء النية والخطأ فيمن يراجع عملهم، بل يجب أن يبدأ العملية بروح طيبة مفترضا صحة العمل حتى يثبت له العكس، فالهدف من عملية التدقيق تصحيح الأخطاء وليس الهدف تصيد الأخطاء[3].

## المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة التدقيق على الحقوق التي يتمتع بها محافظ الحسابات، وكذلك على الواجبات التي يجب عليه الالتزام بها، ونجد أن محافظ الحسابات مسئول على كيفية أدائه لهذه المهنة ومسئول على رأيه الذي يبديه في تقريره.

### الفرع الأول:حقوق محافظ الحسابات:

يتمتع محافظ الحسابات بحقوق معينة تنبع أساسا من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية، وتتمثل هذه الحقوق في :

[1] -عديلة لموسخ، "**دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظ الحسابات**"،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي سنة2014/2013 ص53.

[2] -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي رقم 11-32مؤرخ في 27جانفى 2011العدد7،المادة6 ،ص24.

[3] -إيهاب نظمى ،مرجع سبق ذكره ص36.

**1- حق الإطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة تحت التدقيق في أي وقت :**لقد جرى العرف بأن يقوم محافظ الحسابات بإبلاغ المؤسسة قبل حضوره للبدء في عمله ،لكن في بعض الأحيان قد يرى المدقق ضرورة الحضور المفاجئ في أي وقت للإطلاع على سير العمل وللتحقق من بعض البنود ، مثال ذلك الجرد المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وكذلك الجرد المفاجئ في أي وقت للإطلاع على سير العمل وللتحقق من بعض البنود ،مثال ذلك الجرد المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وكذلك الجرد المفاجئ لمخزن البضاعة ،وخاصة إذا كان لديه شك في احتمال وجود تلاعب أو غش أو تزوير من قبل موظفي المصلحة المالية أو أمين المخازن ،كما أن له الحق في الإطلاع على جميع المستندات ،والتي تشمل مستندات القيد الأولية وجميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها[1] .

**2- حق طلب البيانات والإيضاحات:** يحق لمحافظ الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير محافظ الحسابات الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق .

في حالة رفض إدارة المؤسسة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمحافظ الحسابات فإنه يحق إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات ، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته [2].

**3- حق تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها :**إن الغرض من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية ،وللوصول إلى ذلك يجب أن يقوم محافظ الحسابات بجميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها تحقيق الموجودات والالتزامات بالمؤسسة تحت التدقيق ،ولذلك على إدارة المؤسسة تسهيل هذه المهمة للمدقق وتمكينه من عمليات التحقق المختلفة [3].

**4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين** :يحق لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها واستقرارها ،مثل سوء تصرف الإدارة ،وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم ،وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته [4].

**5- حضور اجتماعات الهيئة العامة العادية وغير العادية :**يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماعات الهيئة العادية لتلاوة تقريره عن عمليات التدقيق التي قام بها ،أو إبداء وجهة نظره في كل ما يتعلق بعمله ،وله أيضا حق الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين[5] .

**6- حق مناقشة اقتراح عزله :** يحق لمحافظ الحسابات مناقشة عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة ،كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين

---

[1] -إدريس عبد السلام اشتيوي ، "**المراجعة معايير واجراءات**"، دار الكتاب الوطنية ،ليبيا ،الطبعة 5،2008ص81.

[2] -محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "**دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**"، ص74.

[3] -خالد الخطيب ،خليل الرفاعي ، "**علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**"، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ، الطبعة1الاولى ،2009، ص127.

[4] -مرجع سابق، ص75.

[5] -خالد الخطيب، مرجع سابق، ص127.

،يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل محافظ الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على محافظ الحسابات[1].

**7- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية** :يحق لمحافظ الحسابات إذا وجد أنه لاستطيع الحصول على كافة البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله ،أو في حالة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم انتظار الدفاتر الممسوكة من قبل المؤسسة ،الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي بشأنها سبب من لأسباب.

**الفرع الثاني:واجبات محافظ الحسابات.**

يجب عل المدقق أن يلتزم بالواجبات التالية:

**1- ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المقبولة المتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق:**

تمثل معايير التدقيق الإطار العام لعملية التدقيق والتي يجب أن تطبق كاملة ،وأي مخالفة لهذه المعايير قد تضع محافظ الحسابات محل المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة ،وعلى المدقق أن يضمن أوراق عمله بالأدلة والبراهين الدالة على إتباعه وتمسكه بهذه المعايير[2].

**2- تدقيق أعمال المؤسسة :**

وهنا يجب على محافظ الحسابات القيام بما يلي[3]:

- مراقبة أعمال المؤسسة .
- تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
- فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها، والتأكد من مدى ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أعمالها.
- التحقق من موجودات المؤسسة وملكيتها لها ،والتأكد من قانونية وصحة الالتزام المترتبة عليها .
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة .
- تقديم تقرير حطي للهيئة العامة .

**3-ضرورة تقديم محافظ الحسابات لتقريره مكتوبا** :يجب على محافظ الحسابات أن يقدم تقريره مكتوبا ،حيث يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق ،كما يجب أن يكون التقرير مشتملا على جميع مكوناته.

**4- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة:** يجب على محافظ الحسابات أن يحضر الاجتماع السنوي للجمعية العامة وذلك للرد على استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره في القوائم المالية وملاحقها.

---

[6]-محمد فضل مسعد، مرجع سابق، ص75.

[2] -إدريس عبد السلام، مرجع سابق، ص54.

[3] -حسين يوسف القاضي،حسين أحمد دحدوح، "**مراجعة الحسابات المتقدمة ،الإطار النظري والإجراءات العملية**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الأردن،الطبعة 1،الجزء الأول ،2009، ص97.

**5-ضرورة التزام محافظ الحسابات بقواعد قانون المهنة:** يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بقواعد قانون مهنة التدقيق وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمحافظ

**المبحث الثاني:الجانب القانوني لمهنة محافظة الحسابات.**

يهدف هذا المبحث إلي توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات،ويتضمن هذا الجانب شروط ممارسة المهنة وحالات تعين ومنع تعين محافظ الحسابات بالإضافة إلى مهامه ومسؤولياته ويتمثل هذا ضمن المطالب التالية :

**المطلب الأول:شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.**

حسب المادة08 من القانون 10-01 "لممارسة مهنة محافظ الحسابات "يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة تعادلها معترف بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من نفس القانون(10-01)، ويحرر محضر بذلك طبقا للأحكام سارية المفعول ويكون بالعبارة التالية

**" أقسم بالله العلى العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترم الشريف ،والله على ما أقول شهيد".**

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم

وتنص المادة 9من نفس القانون بأنه يرسل طلب الاعتماد بصفة محافظ حسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

يقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادة وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني أو صنف المهني الأخر،ويدرس طلب الاعتماد ويتحقق لاسيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 7و8 من هذا القانون.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4)أشهر.وفى حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول [1].

**المطلب الثاني: حالات تعيين ومنع تعيين محافظ الحسابات**

حسب المادة 26،27من القانون الجزائري المذكور سابقا"10-01"تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط،محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية،تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات(3) قابلة للتجديد مرة واحدة،لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضى ثلاث(3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2)متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكين الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-31على أنه يتم تعين محافظ الحسابات وفقا للشروط التالية:

1- يكون تعين محافظ الحسابات عند تأسيس المؤسسة معفى من الإجراء المنصوص عليه في المرسوم.

2-خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال أخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، يتعين على مجلس لإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة.

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

-عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفى الخارج.

-ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات .

-العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب تقديمها .

-نموذج رسالة الترشح

-الوثائق الإدارية الواجب تقديمها .

-نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية .

-نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .

-المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

4- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ،يسمح له بالإطلاع على ما يأتي :

-تنظيم الكيان وفروعه.

[1] -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، المادة 08، ص5.

-تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة

-معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .

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

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

6- وضح 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.

-أجال إيداع التقارير.

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

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

9- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشيح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.

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

11- يجب أن يتضمن دفتر الشروط التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

غير أنه يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2)سلم التنقيط الإجمالي.

12- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض ، حسب الترتيب التنازلي ،على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على

الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقيين مسبقا.

غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3)مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

13- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد وصل تاريخ تعيينه.

14- طبقا لأحكام المادة 715مكرر 4 من القانون التجاري ،إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان ،يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بنا على عريضة من المسئول الأول للكيان[1].

**الفرع الثاني : حالات منع تعين محافظ الحسابات**

حدد القانون الجزائري حالات التنافي و المنع لمحافظ الحسابات في ما يلي :

**1- حالات التنافي:**

-كل نشاط تجارى ،لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

-كل عمل مأجور يقتضى قيام صلة خضوع قانوني.

-كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

-الجمع بين ممارسته مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.

-كل عهدة برلمانية

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلى منتخب لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1)من تاريخ مباشرة عهدته،يتم تعين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

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

**2-حالات المنع :** ويمنع محافظ الحسابات من :

-القيام مهنيا بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

-القيام بأعمال تسير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

-قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

-قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

-ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة 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 في المادة 715مكرر 6من القانون التجاري:

-لا يمكن تعين أشخاص طبيعيين أو معنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى ،لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة

-يمنع محافظ الحسابات القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة وغير مباشرة.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي رقم 11-32مرجع سابق،المواد من 3إلى 15،ص ص24،25.

-إذا استقدم مؤسسة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر ،فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات .

-إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه،وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .

-يمنع محافظ الحسابات 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[1].

**المطلب الثالث:مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات**

**الفرع الأول :مهام محافظ الحسابات**

يقوم ويضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

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

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

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

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

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

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

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

7- يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد:

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر .

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق ، المواد64 إلى 70، ص ص10،11.

-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 في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال[1].

**الفرع الثاني-مسؤوليات محافظ الحسابات .**

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسئوليته الخاصة ،وعلى ذلك فإنه إذا أخطأ أو أهمل أو قصر في أداء واجبه ،عرض نفسه للمسؤولية ،وهي تقسم إلي الأنواع الآتية[2] :

-يتحمل محافظ الحسابات كامل المسؤوليات عند قيامه بأداء مهمته ،وعن التصريحات التي يدلها والتي تعتمد علي أدلة ومصادر علمية وقانونية وهي تنقسم على النحو التالي:

-مسؤولية عامة .

-مسؤولية مدنية .

-مسؤولية جزائية

-مسؤولية تأديبية

1- **المسؤولية العامة:**حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية العامة في المادة 59من القانون 10-01بتاريخ 29جوان 2010 حيث يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

2- **المسؤولية المدنية** :حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61من القانون 10-01المؤرخ بتاريخ 29جوان 2010والتي تنص على "يعد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب ،عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون .

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات،وأن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها ،وفى حالة معاينة مخالفة ،يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة[3] .

[1]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق23، 24، 25ص7.

[2] -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق المواد 59، 60، 61، 62ص10

[3] -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق ص10

3- **المسؤولية الجزائية** :حسب المادة 62 من القانون 10-01 من التشريع الجزائري يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني .

**4- المسؤولية التأديبية**:حسب المادة 63من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ،عن كل مخالفة أو تقصير تقنى أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

تتمثل 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 التي تقابلها عن طريق التنظيم

**المبحث الثالث:منهجية محافظ الحسابات**

ينبغي علي محافظ الحسابات قبل أن يباشر في تنفيذ مهمته بجمع ومراباة مختلف جوانب عمله حيث أنه يبدأ مهمته بإتباع منهجية لابد من القيام بها وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد ،وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث .

**المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق.**

يخصص محافظ الحسابات وقتا معينا لإعداد برنامج التخطيط لعملية التدقيق ،لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت حالات هامة في عملية التدقيق ،ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء،إن مدى التخطيط يختلف استنادا إلى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل .

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

**1-خطة التدقيق**

[1] -حسين أحمد دحدوح، "**مراجعة الحسابات المتقدمة**"،دار الثقافة للنسر والتوزيع عمان ،الأردن،2009ص242.

على محافظ الحسابات وضع وتوثيق الخطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها ،وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق ،فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استناد إلى حجم المؤسسة ،وتعقيدات عملية التدقيق ،والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات .

وبالتالي الأمور التي تأخذ بعين الاعتبار عند قيام نحافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي[1]

**1-1-المعرفة بطبيعة العمل:**

-العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة .

-الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها ولأدائها المالي ولمتطلبات الإفصاح، ومن ضمنها التغيرات منذ تاريخ التدقيق السابق.

-المستوى العام لكفاءة الإدارة .

**1-2-فهم النظام المحاسبي ونظام لرقابة الداخلية :**

-السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغيرات الجارية على تلك السياسات.

-المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي ،والتأكيدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية .

-تأثير الإقرارات الجديدة في مجالي المحاسبة والتدقيق .

**1-3-المخاطر والأهمية النسبية :**

-التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة، وتحديد مناطق التدقيق المهمة .

-وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق، إمكانية وجود أخطاء جوهرية، ومن ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتيال.

-تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.

**1-4- طبيعة الإجراءات وتوقيتها :**

-إمكانية تغيير التأكيد على مجالات خاصة للتدقيق .

-عمل التدقيق الداخلي وتأثير على إجراءات التدقيق الخارجي .

-تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق.

**1-5- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة:**

مشاركة محافظين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثلا:المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام.

-متطلبات التوظيف.

-إشراك الخبراء

-عدد المواقع .

**1-6-الأمور الأخرى:**

[1] -نسرين حشيشي، "**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية.والمحاسبية تخصص التدقيق المحاسبي،الموسم الجامعي 2012/2011ص ص 19،20

-يجب على محافظ الحسابات إعادة النظر في خطة التدقيق وبرنامج التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة التدقيق.

-أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته .

-أن يحدد مدى الإشراف اللازم على أعضاء فريق التدقيق بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الأعمال المكلف بها كل عضو من أعضاء الفريق.

-أن يصف المؤسسة ونشاطها وتنظيمها ،وأهداف التدقيق وأساليب وطرق وإجراءات التي سيتم إتباعها من قبل أفراد فريق التدقيق الذين تتم الاستعانة بهم .

**2–برنامج التدقيق**

هي خطط عمل محافظ الحسابات التي سيتبعها في تدقيق العملية المالية ويظهر في هذه الخطط الأهداف التي ستتحقق وفق الزمن المحدد لإنجاز الخطة وكذلك التعليمات الفنية [1].

أما الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج التدقيق ،ومن أهمها :

-التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية .

-مدى كفاية النظام الداخلي وعلى ضوئه يتحدد نطاق عملية التدقيق .

-الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليس غاية.

-استخدام وسائل التدقيق.

-إتباع طرق المراجعة التي تلاءم ظروف كل حالة .

**2-1- أنواع برامج التدقيق :**

**2-1-1- برامج تدقيق مرسومة مقدما وثابتة** :وهي برامج معدة ومطبوعة ثابتة تحتوي على كل الخطوات ،ويطلب من المساعدين التقيد بها ،ومن عيوب هذا البرنامج أنها تحول عمليات التدقيق إلى عمل روتيني ،ويجمد الابتكار والتجديد ،أما مزايا هذا النوع من البرامج :

-تعتبر تعليمات مريحة وواضحة لخطوات العمل.

-ضرورية في المشاريع الكبيرة المتتبعة لخطة العمل .

تطمئن محافظ الحسابات إلى عدم السهو .

**2-1-2- برامج تدقيق متدرجة:** ويعد هذا من البرامج أثناء تنفيذ عملية التدقيق، ويحتوي على الخطوط العريضة لعملية التدقيق، وأما التفاصيل والاختبارات فتقرر أثناء القيام بالتدقيق، ويتميز هذا النوع من البرامج أنه يترك لموظفي المكتب مجالا لاستخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية.

**3-أوراق العمل**

تعرف أوراق العمل على أنها :"السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها ،والمعلومات التي تم الحصول عليها ،والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق وهي تتكون من نوعين[2] :

---

[1] -زهير الحدرب، "**علم تدقيق الحسابات**"، دار البداية ناشرون وموزعون الطبعة الأولى، سنة 2010، ص128 .

[2] مجمد السيد سرايا، **" أصول قواعد المراجعة والتدقيق"**، دار المعرفة الإسكندرية، مصر، 2002، ص340

**1-3- الملف الدائم** :يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة ،وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ،الحسابات السنوية والتقارير ،التحاليل الدائمة للحسابات ،كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني،والخصوصيات الاقتصادية.

**2-3- الملف السنوي** :يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك،برنامج التدقيق ،أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة ،البيانات المستخرجة من العقود والمحاضرات والارتباطات ،الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن الفترة الحالية ،حيث المعلومات المحتواة في ملفات العمل يجب أن تكون سرية .

## المطلب الثاني: أدلة الإثبات في التدقيق

عبر كل مرحلة من مراحل التدقيق ،يقوم المدقق بجمع الأدلة الكافية لاستبيان وتوضيح النتائج والقرارات التي تخص حالة المؤسسة ،لكن لإلمام جيد بأدلة الإثبات لا بد من اختيار التقنيات والوسائل الملائمة للأوضاع والتنسيق فيما بينها ،وإن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي أن تخضع باستمرار لعمليات الدراسة والتقييم .

**1-تعريف أدلة الإثبات**

يعرف دليل الإثبات في التدقيق علي أنه كافة المعلومات المستخدمة عن طريق المدقق للتوصل إلى استنتاج يتأسس عليه رأيه الفني المحايد،وهو يتضمن السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها القوائم المالية [1].بمعنى أخر فإن دليل الإثبات من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع ،فالمراجع عليه جمع تلك الأدلة التي تساعده على الحكم على صحة المعلومات المالية .

وقد يتضمن دليل الإثبات في المراجعة معلومة على درجة عالية من الإقناع ،مثل ذلك عند قيام المراجع بنفسه يحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للشركة كاستثمارات،كما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لدى المراجع مثل حالة الاعتماد على أسئلة من جهة للعاملين في المؤسسة ،ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي المراجع نقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين :

الأول ويشمل على البيانات المحاسبية ،أما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى ،فالبيانات المحاسبية بأنواعها فضلا عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة (مثل سجلات تخصيص التكاليف بين الأقسام ومذكرات تسويات حسابات البنك) فهي لازمة أيضا لتدعيم القوائم المالية نضرا لان البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن ويجب أن تدعم بصورة أكبر،وأدلة الإثبات المختلفة يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات خلال تطبيقه لإجراءات المراجعة .

وقد تكون أدلة الإثبات في صورة مستندات أساسية كالشيكات والفواتير والعقود والمصادقات وأي مستند أخر مكتوب ،كما قد تشتمل أدلة الإثبات على أي معلومات يحصل عليها محافظ الحسابات أثناء تأدية مهمته كالاستفسارات والملاحظات المشاهدة والفحص المادي وأساليب فحص تحليلية أخري

[1] بوقابة زينب، " **التدقيق الخارجي وتأثير فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**"، مذكرة مقدمة لينيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية،تخصص محاسبة وتدقيق سنة 2010-2011ص51.

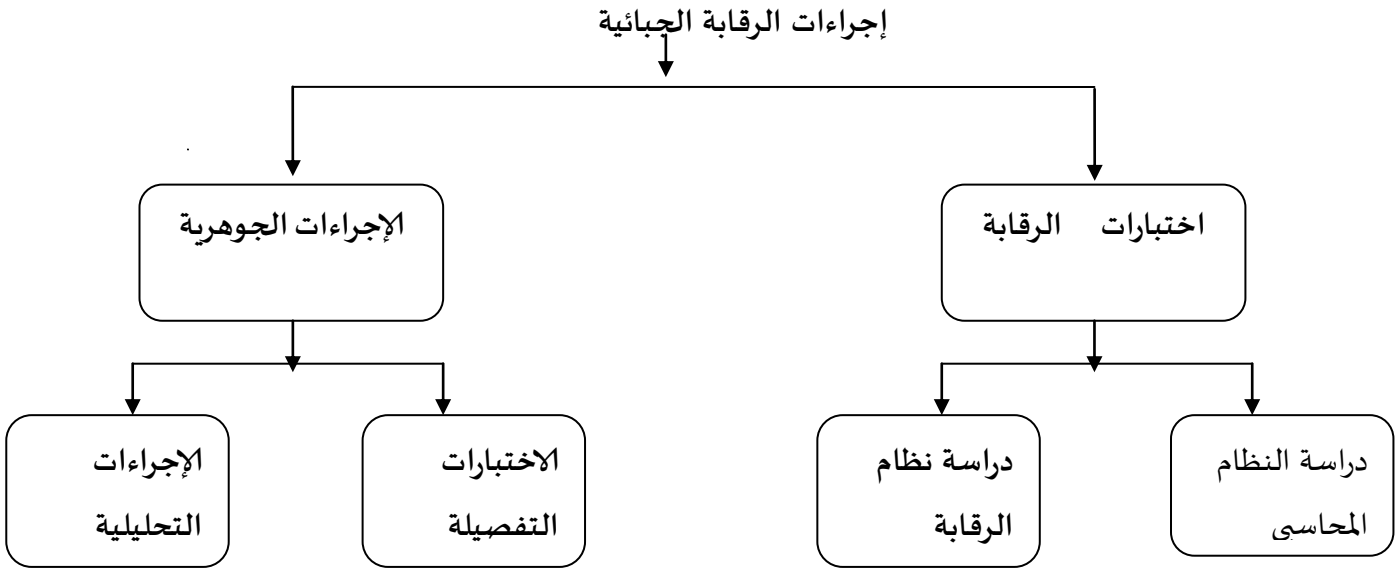
ولغرض الحصول على أدلة الإثبات يقوم محافظ الحسابات بتصميم الإجراءات اللازمة بعد قيامه بتقييم المخاطر العامة والمحددة والضوابط ذات العلاقات وهناك صنفان عامان من الإجراءات هي :[1]

-اختبارات الرقابة.

-الإجراءات التحليلية الجوهرية.

ويقسمان هذان الصنفان بدورهما إلى أصناف أخرى ويبين الشكل الموالي أصناف إجراءات المراجعة المتبعة للحصول على أدلة الإثبات.

**شكل رقم( I-01): أصناف إجراءات المراجعة للحصول على أدلة الإثبات**




**المصدر:** من إعداد الطالب.

**2-وسائل الحصول على أدلة الإثبات**

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

2-1- **الفحص المادي:** هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها،ويوفر الفحص للأصول الملموسة دليلا يمكن الاعتماد عليه بالنسبة لوجود الأصل ولكنه لا يقدم بالضرورة دليل إثبات قوي بالنسبة للملكية أو التقيين،ويمكن القول بصفة عامة أن الفحص المادي وسيلة

[1] -عبد الفتاح الصحن، "أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية ،مصر 2007ص73.

موضوعية للتحقق من المزاعم حول كل من مقدار ووصف الأصل، كما أنه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الأصل[1].

**2-2-المصادقات:** هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن محافظ الحسابات،ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المحافظين، وتكون المصادقات دليلا مكلفا نسبيا عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائما أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات،لذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي لا يصلح تطبيقها فيها،حيث يقوم عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا،فالمصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلا عن أنها تعطي تدعيما أكثر له متى كان ضروريا توضيح المعلومات الواردة بشأنها.

**2-3- التوثيق:** يتمثل التوثيق في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية،ويتمثل التوثيق الذي يقوم بفحص كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منتظمة،ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة الأكثر إقناعا مما لو كان هذا المستند قد أنشئ على نطاق واسع في كل عملية التدقيق،كما يجب عدم إغفال نظام الرقابة الداخلية وفي حال استخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي[2].

**2-4-الملاحظة:** تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أداءه من قبل آخرين ،توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء ،لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها، كذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية،وعموما فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمحافظ الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في أفراد العميل يكونون على علم بأنه سوف يحضر لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل محافظ الحسابات إذا توهم بأنهم فعلا ينفذون أعمالهم وفقا للسياسات الموضوعية بينما هم في الحقيقة عكس ذلك[3].

**2-5-الاستفسار:** يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها،والاستفسار من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية،وتقييم الاستجابات للاستفسار جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار،وبعد ما يحصل محافظ الحسابات على الإجابات اللازمة لابد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فاعليته في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات أخرى.

**2-6-الإجراءات التحليلية:** تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة ،ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع معلومات أخرى ذات العلاقة،وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية[4].

**3-صعوبات جمع أدلة الإثبات** يواجه محافظ الحسابات صعوبات أثناء جمعه لأدلة الإثبات التي يرتكز عليها عند إبداء رأيه الفني المحايد، ومن بين هذه الصعوبات نجد:

---

[1]-طارق عبد العالي حماد، **"موسوعة معايير المراجعة"** ،الدار الجامعية،الجزء الثاني،الإسكندرية، مصر 2007، ص503

[2] نسرين حشيشي، **"دور محافظ الحسابات في تقيم نظام الرقابة الداخلية"**، مرجع سابق ص27

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، 2009، ص272

[4] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص315

-عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المستعملة لدى المؤسسة، مما يقوده لبذل الكثير من الوقت والجهد.
-عدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم ينظرون إلى عملية التدقيق نظرة خاطئة.
-تعقد العمليات التي يقوم بها محافظ الحسابات .
-الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية[1].

**المطلب الثالث: التقرير المقدم من طرف محافظ الحسابات**

يعتبر التقرير المحصلة النهائية لعملية التدقيق والمؤشر على إنجاز عمله وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها،وتبعا للنصوص الجزائرية ،فإنه يترتب عن مهنة محافظ الحسابات إعداد التقرير يتضمن الشهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند اقتضاء رفض الشهادة ينبغي أن تبرر قانونيا .

**1-مفهوم التقرير**

تقرير محافظ الحسابات هو عبارة عن "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل، ورأيه في[2]

انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

**2-أنواع التقرير**:هناك نوعان من التقارير:

**2-1-التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية** :يتضمن هذا التقرير ما يلي[3]:

-التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات ،
-التعرف على المؤسسة والدورة موضوعة التدقيق،
-الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق
-التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها ،ومدى احترامها في هذه المهمة .
-عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة .
-المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
-أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم.
-خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.

---

[1]- بوقابة زينب،مرجع سابق ص53

[2] -محمد فضل مسعد، "**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2009، ص253

[3] -محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثانية ،الجزائر 2005ص ص28-52

-الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.
-المساهمات في رؤوس أموال مؤسسات أخرى التي قامت بها المؤسسة إن وجدت .
-المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في المؤسسة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.

على محافظ الحسابات في حالة المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تم تدقيقها يتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين وبدون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

**3-أهمية التقرير**

**3-1-الأهمية لمحافظ الحسابات :**يمثل التقرير أهمية خاصة لمراجع الحسابات للأسباب التالية :
-أن التقرير دليل ومؤشر على إنجاز المراجع للتكليف بمراجعة القوائم المالية للمشروع.
-أن التقرير سيوجه في المقام الأول للمساهمين الذين كلفوه بأداء المهمة فهو أداة لإشباع طلبهم.
-أن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في المشروع ويستفيد من ردود فعلهم نحوه.
-أن نجاحه في إعداد وعرض التقرير مستوفيا لمعايير التقرير احد المؤشرات الهامة على أداءه للمرحلة الأخيرة للمراجعة.

**3-2- أهمية التقرير لإدارة المشروع :**تهتم إدارة المشروع بالتقرير للأسباب التالية:
-تقرير محافظ الحسابات دليل على وفائها بمسؤولياتها عن القوائم المالية.
-أن رأي محافظ الحسابات وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية.
-أن رأى محافظ الحسابات يطمئن أصحاب المصلحة في المشروع على أنها تلتزم بالتشريعات واللوائح[1].
-ضرورة توفير بيانات أساسية معينة تسهم إسهاما إيجابيا وفعالا في ترشيد أصحاب رأس مال المؤسسة وإدارتها والجهات التي تعنيها أمورها في الحكم علي مجريات ما فيه وعلى نتيجة نشاطها وعلى مركزها المالي[2]

[1] -وجدان علي محمد، **"دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة ومالية، 2009-2010ص ص 157 -158
[2] -هادية مفتوح، **"دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية"**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الوادي، 2012، ص، ص: 24-25

**خلاصة الفصل الأول:**

من خلال هذا الفصل نستنج أن مهنة التدقيق تكون من طرف شخص مهني مؤهل وذو خبرة إما مكتسبة من دراساته أو من قيامه بواجبه المهني ،ومن خلال هذا يعتبر محافظ الحسابات الشخص القانوني الذي يعمل علي فحص جميع مستندات المؤسسة والتحقق من مدى صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية ،ويشترط أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة ولابد أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق أثناء تأدية مهامه ،وفي الأخير يقوم بإعداد تقريره النهائي والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق والذي يكون موجه للإدارة العليا للمؤسسة .

# الفصل الثاني

# الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

**تمهيد الفصل الثاني:**

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، ويعتبر هذا النظام من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية التي يرتكز عليها محافظ الحسابات في إنجاز مهامه،وأيضا له أهمية تجعله يسهر على تحقيق أهداف المؤسسة ،ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية سنتناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث مقسمة على النحو التالي:

**المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.**

**المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية.**

**المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.**

## المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

زادت أهمية نظام الرقابة الداخلية كثيرا خلال السنوات الأخيرة وأصبح من الموضوعات الهامة لدى المؤسسات نظرا لكبر حجمها وزيادة مشاريعها، ومن خلال هذا سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية حيث المطلب الأول تعريف نظام الرقابة الداخلية ،بينما المطلب الثاني أنواع الرقابة الداخلية والمطلب الثالث خصائص وأهداف هذا النظام.

### المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية.

تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية، بسبب التطور الذي عرفه واختلاف المعرفين له،إلا أننا سنورد مجموعة من التعاريف الأكاديمية التي يمكن اعتمادها والأخذ بها.

**التعريف الأول**: عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنه "مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء [1]".

**التعريف الثاني**: كما عرفت منظمة AICPAفيما يخص الرقابة الداخلية بأنها "مكونة من مخططات التنظيم ومن كل الطرق و الإجراءات الموجودة داخل المؤسسة من أجل حماية نشاطاتها ،مراقبة دقة المعلومات المعطاة من قبل فرع المحاسبة ،وتنمية المردودية وضمان تطبيق تعليمات الإدارة [2].

**-التعريف الثالث:** لقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين نظام الرقابة الداخلية بأنه:"الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط من وسائل وإجراءات تتبناها المؤسسة للمحافظة على الأصول اختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها ،تنمية كفاءة العمل وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعية "[3].

**-التعريف الرابع:** تعرف نشرة معايير المراجعة رقم 10 الرقابة الداخلية بمعناها الواسع وهي "الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع في داخل المشروع التي من شأنها المحافظة على أصوله والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في عمليات المشروع والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

---

[1] -محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص99

[2] Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti éditions, Alger, 2011, p23

[3] - إدريس عبد السلام أشتوي، مرجع سابق ص58.

**-تعريف شامل:** وكخلاصة للتعاريف السابقة، يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه، نظام داخلي يعمل على وضع الخطط تنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية [1].

**المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية.**

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاث أنواع وهي:

**1-الرقابة المحاسبية :**تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقيق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة وأن كل عمليات المؤسس قد تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية والإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات المؤسسة مع الأصول الموجودة فعلا في أقسام المؤسسة المختلفة ومخازنها ،وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسئولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها [2].

**1-1-عناصر الرقابة المحاسبية**

-وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع.

-وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع .

-وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات الشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

-وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات الشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

-وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهر مثلا )للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.

-وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد أو أكثر في المشروع [3].

**2-الرقابة الإدارية:**

تنطوي الرقابة الإدارية عادة على الأساليب والإجراءات وخطة التنظيم التي تستهدف تحقيق أقصى كفاءة تشغيلية ممكنة ،وضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة ،وتحقيق الرقابة الإدارية يتم من خلال الوسائل والإجراءات المتعلقة بالتخطيط ،ومتابعة تنفيذ الخطط بشكل مستمر.

ويتطلب هدف التخطيط ضرورة توافر النظام (الإداري والمحاسبي)المتماسكان لتحديد خطوات العمل والإجراءات اللازمة لأداء العمل بطريقة تتصف بالكفاءة،كما ينبغي وجود نظام سليم للتقارير يعد على أساس

[1] - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق

[2] -عبد الفتاح الصحن وآخرون، "**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**"،الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر 2008ص9

[3] -محمد السيد السرايا، "**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**"، المكتبة الجامعية الحديثة الإسكندرية مصر، 2006، ص208

المسئوليات(رأسي وأفقي)يساعد على كشف أوجه القوة والضعف في خط سير وأداء مراكز المسئولية ،لمن الاحتكاكات بين المسئولين ،أو التهرب من المسؤولية المحددة لكل منهم.[1]

ولاشك أنه بتوافر نظام رقابة إدارية في المؤسسة معد بطريقة سليمة علمية تستطيع كافة المستويات الإدارية المسئولة من متابعة نشاط المراكز التابعة لها ،والتحقق من مدى التزام كل منهم بالمخطط لهم مقدما والمحدد في الموازنات التخطيطية بالمسؤوليات،وينبغي توافر نوعي الرقابة (المحاسبي والإداري )معا بشكل مترابط ,حيث في ظلهم تستطيع المؤسسة من تحقيق الرقابة الداخلية الفعالة [2].

**2-1عناصر الرقابة الإدارية :**

1-تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذا الأهداف الفرعية على مستوي الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.

2-وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة .

3-وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة.

4-وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها :

-سياسات وإجراءات الشراء.

-سياسات وإجراءات البيع.

-سياسات وإجراءات الإنتاج.

-سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع.

5-وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرار يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج ،وعلى أساس أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

[1] -محمد فضل مسعد،مرجع سابق ص195.

[2] -محمد السيد سرايا، مرجع سابق ص234

جدول رقم (II-01): الفرق بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية.

| وجه المقارنة | الرقابة المحاسبية | الرقابة الإدارية |
|---|---|---|
| الهدف من الرقابة | حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.<br>-التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والتقارير المالية | -التحقق من كفاءة إدارة العملية التشغيلية .<br>-التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة . |
| طبيعة عملية الرقابة | -التحقق من تنفيذ عمليات المنشاة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة.<br>-التحقق من أن عمليات المنشاة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادلات المحاسبية المقبولة قبولا عاما | -إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .<br>-التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية |

**المصدر:عبد الفتاح الصحن وآخرين المراجعة التشغيلية مرجع سابق ص17-18**

**3-الضبط الداخلي** :يقصد به كافة الوسائل والإجراءات التي تؤدي إلى الضبط التلقائي لعمليات المشروع بصفة مستمرة كأن يكون العمل الذي يقوم به أحد الأفراد بالمؤسسة متمما لعمل فرد آخرين ومراقبا له في نفس الوقت تلقائيا مما يضمن حسن سير العمل والمحافظة على أموال المشروع وتلاقي الوقوع في الأخطاء أو الغش أو اكتشافه في وقت ملائم إذا ما وقع فعلا.

يتحقق الضبط الداخلي عادة من خلال ما يلي :

-تقسيم العمل.

-تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات بوضوح.

-الفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة (كأن يتم فصل الواجبات المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن تلك التي تختص بإثباتها في السجلات )بحيث يمكن حماية موجودات المؤسسة من أي سوء استعمال أو ضياع .

وليس هناك خلاف حول مسؤولية محافظ الحسابات عن فحص وتقويم وسائل وإجراءات كل من الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي ،إذا أنها تؤثر بشكل مباشر على ما يقوم به وعلى حكمه الشخصي على دلالة القوائم المالية [1].

**المطلب الثالث:خصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية.**

**الفرع الأول-خصائص نظام الرقابة الداخلية .**

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم، حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة ومن ضمن هذه الخصائص ما يلي:

**1- الملائمة لطبيعة النشاط واحتياجاته:**ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية مناسبا لحجم ونوع المؤسسة ككل ولطبيعة النشاط ،فالمؤسسة الصغيرة تحتاج إلى نظام الرقابة يختلف في المؤسسات الكبيرة،كما أن أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في الإدارة المالية [2].

2- **الفعالية**: يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل،بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل،من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.

3- **الموضوعية** :لاشك أن الإدارة المالية،تتضمن الكثير من العناصر البشرية،ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية،لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية،لا موضوعية ،يؤثر ذلك على الحكم على الأداء ،مما يجعله غير سليم،لأن التقارير المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية،حيادية تتضمن بيانات لها معني ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة[3] .

**4- المرونة:** ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا علي الاستمرارية في العمل عند مواجهته للخطط المتغيرة وللظروف الغير متوقعة حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب أن يحدد مثل تلك المتغيرات ويبلغ عنها.

5- **نموذج التنظيم:** ينبغي على نظام الرقابة الداخلية أن يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماما كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطة.

6- **الاقتصاد:**يجب أن يكون نظام الرقابة مساويا لتكلفة وفي الواقع هذه الخاصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظرا لتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها في النشاطات المختلفة .

7- **سهولة الفهم** :من الواجب أن تكون أساليب وطرق الرقابة المستخدمة واضحة وقابلة للتطبيق دون أية عوائق ،ولكن بطبيعة بعض المعايير الرقابية مثل المعادلات الرياضية وخرائط التعادل ووسائل الرقابة المالية من الصعب فهمها وفقا لطبيعتها الفنية يجب أن يستعان بجهات الاختصاص والخبراء من أجل تقديم المعلومات إلي المدراء .

---

[1] -حامد طلبة محمد أبو هيبة، "**أصول المراجعة**"، مؤسسة زمزم، الأردن، الطبعة الأولى، 2011ص26

[2] -محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله،"**الإدارة علم وتطبيق**"،دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،الطبعة الثالثة ،عمان،الأردن ،2008ص181

[3] -محمد مصطفي سليمان، مرجع سابق ص119.

**8- الأعمال التصحيحية** :ينبغي على نظام الرقابة بالإضافة إلى الكشف عن الانحرافات أن تبين الطريقة للإجراءات والأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور[1] .

**9- الاستمرارية والملائمة:** ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح،مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه ،فعندما تكون المؤسسة صغيرة ،يفضل لها أسلوب رقابة بسيط،على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة.

**10- التكامل:** يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة [2].

**الفرع الثاني-أهداف الرقابة الداخلية**

أجمعت التعاريف التي أوردناها سابقا لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

**1- التحكم في المؤسسة** :إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهدافها ،كلها وطرقها وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها ،والمساعدة في خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها[3].

**2- حماية الأصول**: إن من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة ،من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الاستثمارات ،المحزونات والحقوق ،هذه الحماية تمكن المؤسسة من البقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة ،وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسات العامة للمؤسسات .

**3- التحكم في المؤسسة** :إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة ،وفي عوامل الإنتاج وفي النفقات وتكاليف عوائدها ،وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ،ينبغي عليها تحقيق أهدافها وهياكلها ،طرق وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها،والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها لذا أنشأت رقابة التسيير في المؤسسة .

**4- ضمان نوعية المعلومات** :بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات ،إن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية :

-تسجيل العمليات من المصدر في أقرب وقت ممكن.

---

[1] -محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله،مرجع سابق ،ص181.

[2] -محمد مصطفي سليمان، مرجع سابق، ص118

[3] -وجدان على أحمد، مذكرة ماجستير ص21

-إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
-تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.
-احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية .
-توزيع المعلومات على الأطراف الطالة لها[1].

**5- تشجيع العمل بكفاءة :** إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة ،ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدود الدنيا ،غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة [2].

**6- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة ،لان تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح بإطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر ،وينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية :

-يجب أن يبلغ إلى الموجهة إليه.
-يجب أن يكون واضحا (مفهوما).
-يجب أن تتوفر وسائل التنفيذ.
-يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ[3]

## المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج عمله من حيث التفصيل أو الإجمال ،ومن حيث إذا كان سيتبع أسلوب التدقيق الكامل أو التدقيق الجزئي ،ويعتمد ذلك على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق .وعلى هذا الأساس سوف نتطرق في هذا البحث إلى:

### المطلب 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 مدي تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتتمثل هذه العناصر في ما يلي:

---

[1] - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات**"،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،الطبعة الثانية،سنة 2005ص7

[2] -ميموني محمد، "**أثر المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة**"، مذكرة ماستر، تخصص نقود مالية وتأمينات، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،2013-2014ص18

[3] -وجدان علي أحمد، "دور **الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر2009،3-2010 ص22

**1- بيئة الرقابة:** يتم خلق البيئة عن طريق إدارة المؤسسة (المديرين والمسئولين التنفيذيين) من خلال اتجاهاتها وإدراكها وتصرفاتها المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة [1].

2- **تقييم المخاطر:** ويقصد بذلك دراسة وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، من خلال تحديد احتمال حدوثها والعمل على تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

إن تقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم محافظ الحسابات للمخاطر رغم الارتباط الوثيق بينهما ،فالإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بينما يقوم المحافظون بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات الواجب استخدامه في عملية التدقيق وكذلك بغرض اقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية [2].

**3- أنشطة الرقابية :** تشمل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة ،وإدارة المخاطر بفاعلية ،وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ومتابعة التشغيل والرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الإلزام ،وتهتم أنشطة الرقابة على تشغيل ومتابعة المؤسسة بينما تهدف أنشطة الرقابة على الإلزام ،التأكد من الإلزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة .

**4- المعلومات والاتصال :**تتضمن عمليات المؤسسة المرتبطة والملائمة للتقرير المالي والاتصال ،بمغني نظام التقرير المالي وإجراءاته والسجلات الخاصة بإدخال وتسجيل والتقرير عن العمليات المالية للمؤسسة ،والأحداث والظروف المحيطة والمحاسبة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المرتبطة ،وأيضا الوسيلة التي عن طريقها تقوم المؤسسة بتوصيل الأدوار والمسؤوليات المالية والأمور الهامة المرتبطة بالتقرير المالي [3].

**5- المراقبة أ المتابعة:**مهمة هذا العنصر المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية ،ومن أجل تحقيق هذا الهدف يجب أن يحصل محافظ الحسابات على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وكيفية استخدامها لاتخاذ إجراءات تصحيحية.والمراقبة هي عملية تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت ،وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوي العملاء ،ومن أجل تحقيق متابعة جيدة يجب توفر تقارير تكشف عن جوانب الخلل [4].

---

[1] -أمين السيد أحمد لطفي،" **التطورات الحديثة في المراجعة**"،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2007ص256.

[2] -هشام عبد الحي السيد، مقال حول نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات الدورية العلمية للمحاسبين التي تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، 2008العدد14، ص17.

[3] -سداوي سامية ،"**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**"،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ص30

[4] -مرجع سابق، نفس الصفحة

**المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية**

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، وتتمثل هذه المقومات فيما يلي [1]:

-المقومات الإدارية.

-المقومات المحاسبية.

**1- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية**

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته والتي هي كما يلي[2]:

**1-1- هيكل تنظيمي كفء:** يقصد به المخطط التنظيمي الذي يوضح المستويات الإدارية والمهام التي يشغلها كل فرد في المؤسسة، ويتضمن الهيكل التنظيمي الكفء ما يلي :

-تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة .

-تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له ،وإبراز العلاقات التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة .

-تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.

-تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص .

**1-2- كفاءة الأفراد:** إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة معينة من الكفاءة المهنية .

**1-3- سياسات وإجراءات لحماية الأصول :** يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري .

**1-4- قسم التدقيق الداخلي :**وظيفة تقييم مستقل وتعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يتبع إداريا لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق ،وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكام غير منحازة أو بصورة مختصرة فان المهمة لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات الرقابة الداخلية .

---

[1] -أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ص99

[2] -بوبكر عميروش، "**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**" ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة،2011/2010ص85

**2- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية**

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تناولها على النحو التالي [1]:

**2-1- الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة :**

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية ،والأهداف التي يسعي لتحقيقها من ناحية أخري .

**2-2- المجموعة الدفترية:**

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها ذات أهمية كبيرة، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات خاصة دفتر اليومية الأمة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي [2]:

-ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة .

-إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك.

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

**2-3- الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:**

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في إنجاز الأعمال وأحسن مثال على ذلك الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبة وكذالك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها .

**2-4- الجرد الفعلي للأصول :**

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالجود المادي ،وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل المحزونات والنقديات التي بحوزة المؤسسة ،ومعظم الاستثمارات الأخرى ذات طبيعة مادية ،فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا[3].

**2-5- الموازنات التخطيطية:** يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها [4].

---

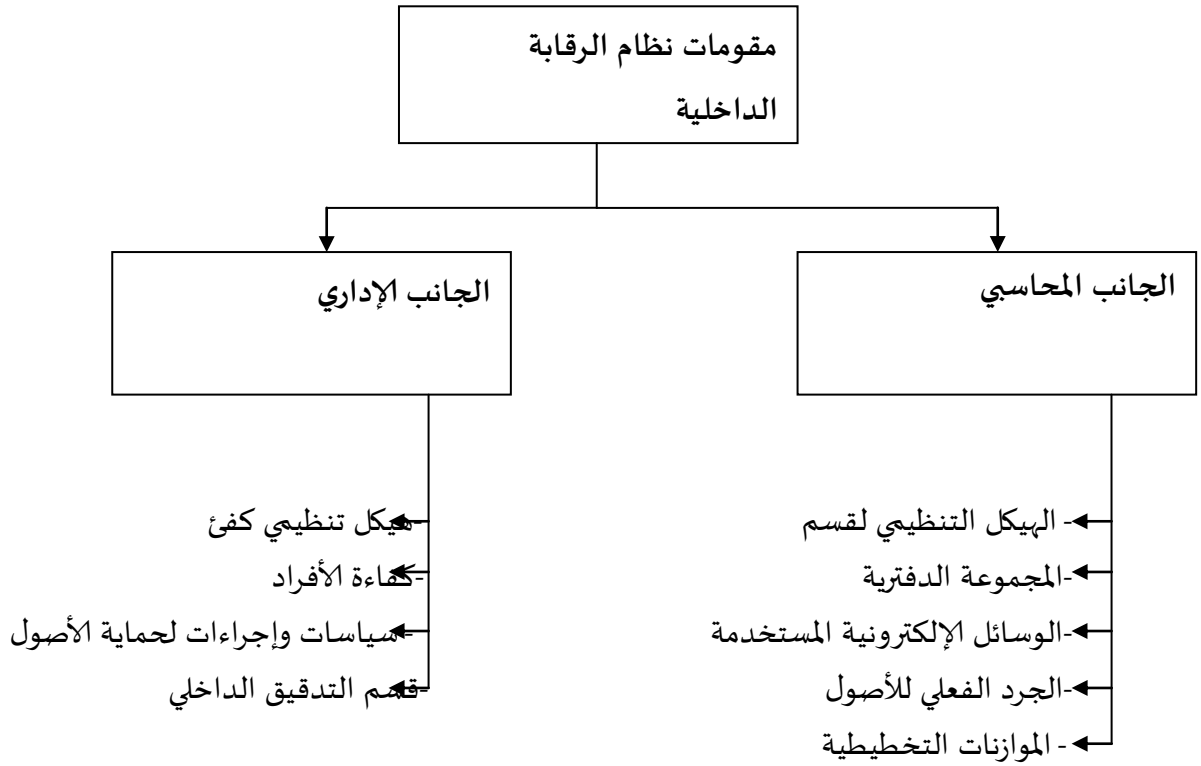
[1] -السوافري فتح رزق الله ، محمد سمير كامل ومحمود مراد مصطفي،"**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**" ،دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية ،2002.

[2] -أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ص82

[3] - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ص82

[4] -السوافري فتح رزق،محمد سمر كامل ،محمود مراد مصطفي ،مرجع سابق ص28

**الشكل رقم (II-01): مقومات نظام الرقابة الداخلية.**




**المصدر:**السوافري فتح رزق ومحمد سمير كامل ومحمود مراد مصطفى مرجع سابقص36.

**المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية**

إن إجراءات نظام الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة إلى أخرى وذلك تبعا لطبيعة وحجم النشاط ،فليس هناك في الواقع نظام ثابت ومحدد للرقابة الداخلية يمكن إتباعه في جميع المؤسسات ،فما يصلح لمؤسسة معينة لا يمكن تطبيقه بالضرورة في المؤسسات الأخرى [1].

ويمكن تصنيف إجراءات الرقابة الداخلية إلى المجموعات الآتية :

**1- إجراءات تنظيمية إدارية :**تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة ،فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات،وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية ،بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها ،وتوزيع وتحديد المسؤولية بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسئول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه ،وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف ،بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين،وضبط

[1] -إدريس عبد السلام أشتوي، مرجع سابق ص54.

الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة ،بحيث لا يترك إلي أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسئول،وتضم هذه الإجراءات النقاط التالية[1] :

- تحديد الاختصاصات وتقسيم العمل قصد تجنب التداخل بين المسؤوليات مما يقلل من احتمال وقوع حالات الغش والأخطاء .

-توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.

-توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد علي تحديد الخطأ أو الإهمال .

-تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف .

-تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب.

-إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسئول.

-إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.

-إجراءات حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل

-ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

**2- إجراءات محاسبية :** يعتبر نظام المعلومات المحاسبية من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال ،لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات ،التأكد من صحة المستندات ،إجراء مطابقة دورية والقيام بجرد مفاجئ وعدم اشتراك موظف في مراقبة عمل قام به ،إن هذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال ،ومن أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي هي كما يلي [2]:

-إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.

-إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسئولين، ومرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى.

-عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.

-استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الإنجاز –إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك (دراسة حالات التقارب البنكي).

-القيام بجرد نفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

[1] -محمد التو هامي طواهر ،مسعود ألصديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**"،وديوان المطبوعات الجامعية ،2003ص105

[2] محمد التهامي طواهر ،مسعود ألصديقي ،ص119

**3- إجراءات عامة** :بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي الإداري والمحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها ،ويتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة وتضم هذه الإجراءات ما يلي :

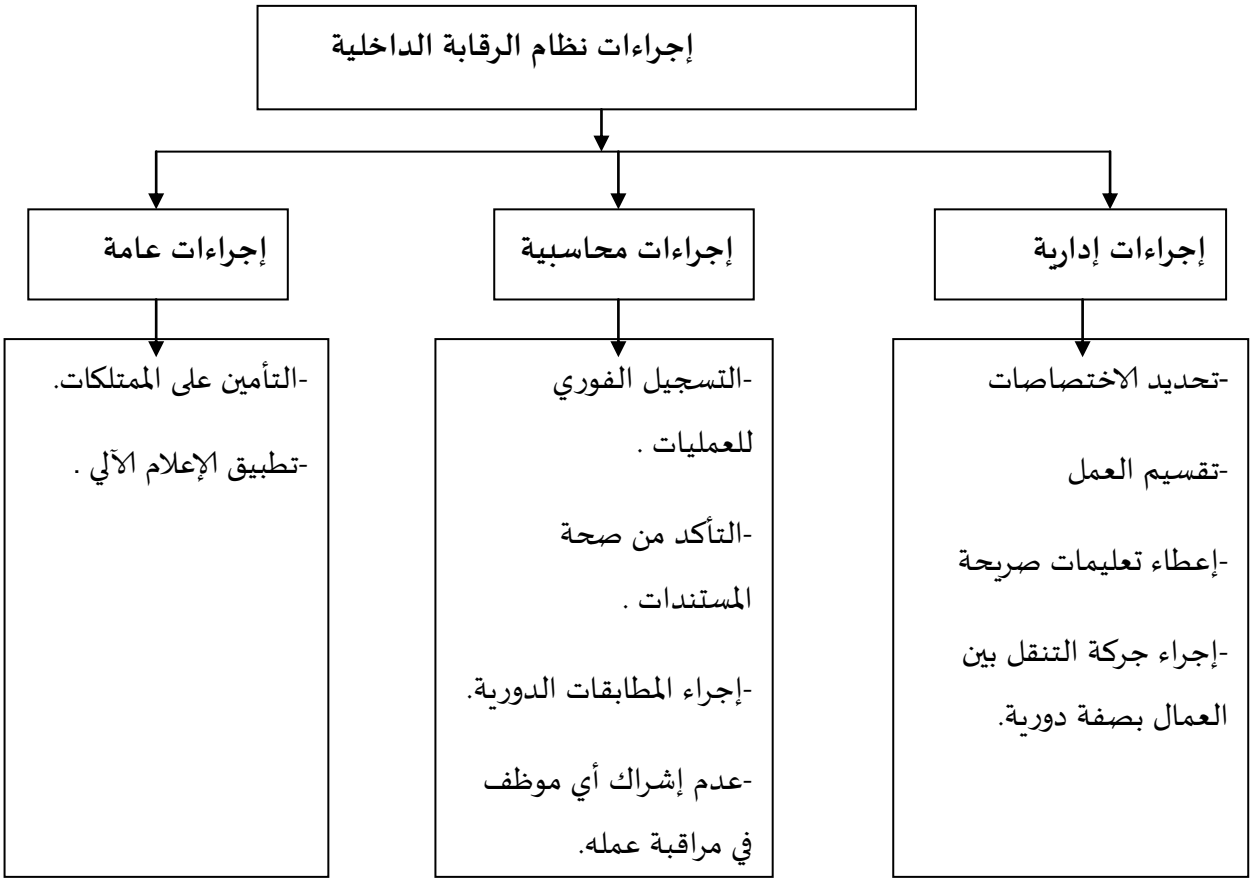
-التأمين علي ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس.

-وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.

-تطبيق الإعلام الآلي على النظام المحاسبي قصد الحصول على معلومات سريعة ودقيقة .

والشكل الآتي يوضح إجراءات الرقابة الداخلية .

الشكل رقم( II-02): **إجراءات الرقابة الداخلية**




**المصدر:**محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،مرجع سابق ،ص123.

## المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

يعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من الخطوات الأولى في عملية التدقيق ،ومن النظم الهامة التي يرتكز عليها محافظ الحسابات في مجال برنامج عمله من حيث التفصيل أو الإجمال ،فهو يقوم بالتقييم من أجل الوصول إلى معرفة مدى تطبيق المؤسسة السياسات الموضوعة ،حيث سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى وسائل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ،وكيفية دراسة الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذالك الإشارة إلى مسؤولية محافظ الحسابات .

### المطلب الأول:وسائل فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة وتدقيق منتظم، ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب.

ومن الوسائل التي يستخدمها محافظ الحسابات للتعرف على نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتقييم مدى كفايته ما يلي[1] :

**1- قائمة الاستبيان :**وتضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية ،وتقدم هذه القائمة الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبارات والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل ،ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (نعم )على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة ب(لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

**2- التقرير الوصفي :**طبقا لهذا الأسلوب يقوم محافظ الحسابات بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ،ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين والمسئولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها ،وقد يترك لموظفي هذه المنشأة أداء هذه المهمة ،بعد ذلك يتم ترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية .

**3- دراسة خرائط التدفق :**يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المؤسسة في شكل خريطة تدفق (معبرا عنها علي شكل رموز أو رسومات )تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي اعد المستند والجهة التي يرسل إليها )والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها

[1] محمد مصطفي سليمان، مرجع سابق ص122-132

والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها )،ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها .

**4- المذكرات المكتوبة :**بموجب هذه الوسيلة يحصل محافظ الحسابات على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات ،وعادة يتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة ،المستندات التي يتم إعدادها ،السجلات التي يتم الاحتفاظ بها وتقسيم الواجبات ،وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم محافظ الحسابات عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام ك"قوي "أو "ضعيف "وهذه الوسيلة تتميز بالمرونة في تصميمها وتطبيقها [1]

**5- دراسة الخرائط التنظيمية :**وهنا يقوم محافظ الحسابات بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات والنقديات والأجور ....الخ [2].

**6- فحص النظام المحاسبي :**وهنا يحصل محافظ الحسابات على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسئولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقه ،وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية .....إلخ ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية ،وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل وسيلة ،ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام محافظ الحسابات بالتحري بخصوص الموظفين ،السجلات .....إلخ

ونشير إلي أن بإمكان محافظ الحسابات أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ،فالهدف من وراء استعمال أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل ،وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة محافظ الحسابات على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول النظام [3]

**المطلب الثاني: دراسة الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات .**

يمكن تلخيص كيفية قيام محافظ الحسابات بدراسة الرقابة الداخلية فيما يلي[4] :

**1- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :** يهتم محافظ الحسابات بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي تعمل فيها نظام الرقابة من ناحية ،وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخري ويساعد المدقق على ما يلي :

**1-1-طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية:**التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال:

---

[1] بوقابة زينب ،مرجع سابق، ص41

[2] مراح صبرينة، "**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون**"،مذكرة نخرج مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص التدقيق المحاسبي ،جامعة مستغانم ص20

[3] مرجع سابق ص42.

[4] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 88-91

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

-التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها، والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.

**2-1- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية:** التي يعمل فيها محافظ الحسابات بما يساعده على:

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

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

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

-التعرف على وظائف و خدمات التدقيق في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة .

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

-التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة يدويا والكترونيا.

**2-نتيجة الفحص المبدئي:** يعد الفحص المبدئي الذي يقوم به محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

- ✓ **الاستنتاج الأول:** عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

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

-لا جدوى من دراسة وتقيم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق.

-أن أي عملية تقيم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات نفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

وبناءا على هاتين النتيجتين يتوقف محافظ الحسابات عن إجراء أية دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية ،وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة ،وفي هذا المجال يعرض محافظ الحسابات الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية .

- ✓ **الاستنتاج الثاني:** الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل محافظ الحسابات إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله ،ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدي كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية .

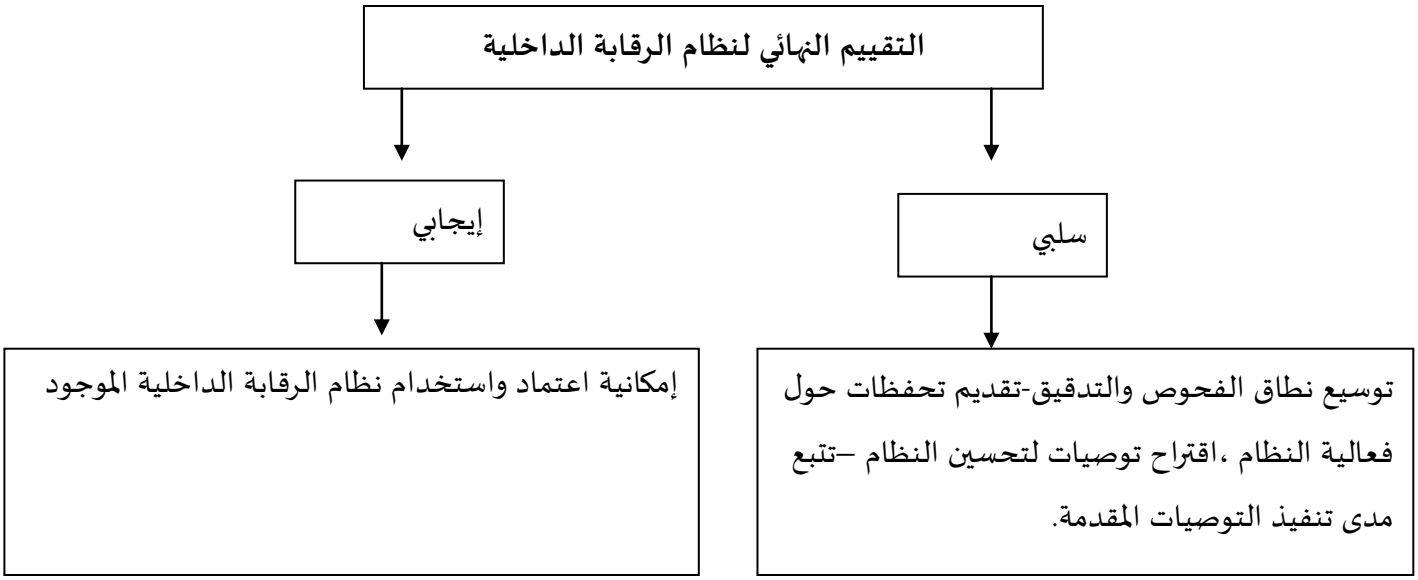
**3-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**

يقوم محافظ الحسابات بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية ،وبناءا على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما :

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

-التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة ،ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية ،حيث ينبغي على محافظ الحسابات عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ .

**الشكل رقم (II- 03): تقييم نظام الرقابة الداخلية.**




**المصدر**: بوبكر عميروش مرجع سابق ص116.

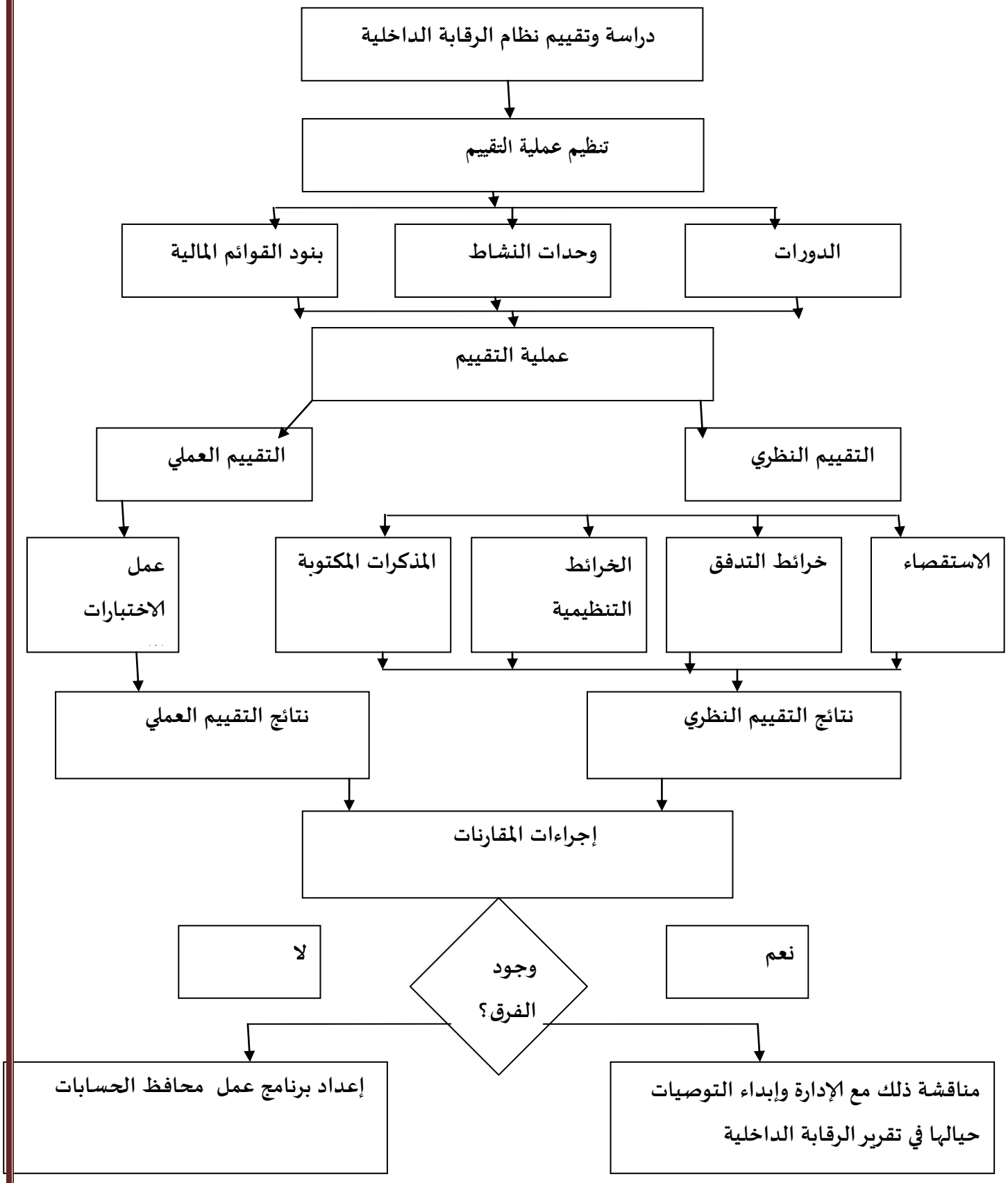
**4- المخاطر المحيطة بعملية التدقيق الخارجي:** يهدف محافظ الحسابات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة التدقيق إلي تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعيين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية:

-مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية .

-مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات التدقيق لاكتشاف تلك الأخطاء .

-ويمكن تلخيص خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل الموالي:

**الشكل رقم (II-04):خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**




المصدر:إدريس عبد السلام أشتوي، مرجع سابق ص81.

**المطلب الثالث :مسؤولية محافظ الحسابات عن الرقابة الداخلية.**

**1- الرقابة المحاسبية** :يعتبر محافظ الحسابات مسئولا مسئولية 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 ،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 علي درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها علي نتيجة الأعمال والمركز المالي والتي تعتبر هدفا أساسيا ترمي إلي تحقيقه من وراء محافظ الحسابات ،وكذلك فان عدم وجود وسائل هذه الرقابة المحاسبية أو قصور المستخدم منها عن تحقيق الأهداف المرجوة ،سيؤدي بالتبعية إلى أن يزيد المراجع من كمية الاختبارات وأن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات .

**2- الضبط الداخلي** :يعتبر محافظ الحسابات مسئولا عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة ،ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلي حماية أصول المشروع ومجوداته ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال ،ومحافظ الحسابات يعتبر مسئولا عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع ولهذا نري لزاما عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها ،ومراجعة تلك الوسائل نحو تحقيق هذه الغاية أي مراجعة نظم الضبط الداخلي[1] .

**3- الرقابة الإدارية:** بالنسبة للرقابة الإدارة فإن محافظ الحسابات لا يعتبر مسئولا 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 المدقق للسير على هداه ،ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله ،ولكن إذا تبين للمدقق في ظروف معينة،أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي ، يجب عندها دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها[2].

[1] محمد مصطفي سليمان، مرجع سابق ص133-134.

[2] مراح صبرينة ،مرجع سابق ص22

**خلاصة الفصل الثاني:**

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية ،من تعريف لها بأنها الوسائل والطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول،وضمان دقة المعلومات المحاسبية ،ودرجة الاعتماد عليها في تحقيق الكفاءة،وبرز أنواع هذا النظام الثلاث(الرقابة المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي) وكذالك تعداد خصائصها، وتبين أهميتها من خلال الأهداف التي استعرضناها في هذا الفصل من حماية أصول المؤسسة ودقة المعلومات المحاسبية.....إلخ.

وكذالك التعرف على مكونات والمقومات الأساسية والإجراءات التي على أساسها يمكن الاعتماد وفهم ودراسة الرقابة الداخلية والحاجة الماسة إليها .

وأخيرا تعتبر"دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج عمله من حيث التفصيل أو الإجمال ،فهو يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية كخطوة أولية للتدقيق والحكم على درجة متانتها ،ولهذا يعتبر محافظ الحسابات مسئولا عن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

# الفصل الثالث

# الدراسة الميدانية

**تمهيد الفصل الثالث:**

يهدف محافظ الحسابات إلى إبداء رأي فني محايد حول ما انتهت إليه أعمال المحاسبة، ويتوقف صواب هذا الرأي على مدى إمكانية قياس بعض الظواهر الاقتصادية المؤثرة على عناصر القوائم المالية الختامية للمؤسسة، و وضعها في صورة تسمح باتخاذ قرارات سليمة، ومن هنا بدأت مهنة المحاسبة والمراجعة تخضع لضغط متزايد من مستخدمي البيانات و تقارير الرقابة الداخلية والقوائم المالية الختامية، وكان يرتكز هذا الضغط حول دور المحاسب ومحافظ الحسابات من حيث الممارسة وتحسين جودة البيانات والقوائم المالية التي تعتمد عليها إدارة المؤسسات ومختلف الجهات الخارجية.

لذا تم إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة المتكونة من الفئتين اللتين ذكرت في الفقرة أعلاه وهما كل من محافظي الحسابات والمحاسبين بالمؤسسات الاقتصادية بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة، من خلال عرض لمختلف الإجراءات والوسائل المستخدمة في الدراسة للوصول إلى النتائج ومن ثم تحليلها وتفسيرها لنتوصل في الأخير إلى الاستنتاجات.

## الفصل الأول: دراسة حالة استبيانية.

### المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة ،قصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الدراسة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها ،حيث تتمحور الدراسة في دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية ،وهذا من وجهة نظر المهنيين والمختصين حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة الميدانية .

### المطلب الأول: عرض الاستبيان:

حيث يتم التطرق إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تم فيها صياغته، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مرورا بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، ثم التطرق إلى هيكل الاستبيان وكذا مجتمع وعينة الدراسة.

**1- منهج البحث:** إن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تتعلق بالعوامل التي تؤثر على تقارير محافظ الحسابات في الرقابة الداخلية، ومدى مساهمة محافظ الحسابات في زيادة الثقة بها، لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات، والمعلومات المحصل عليها من خلال إستبانة أعدت لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعيةSPSS.

**2- إستبانة الدراسة:**تمثل الاستمارة الأداة الرئيسية التي يعتمد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء وجهت نظر محافظي الحسابات والمحاسبين حول مشكلة الدراسة.

ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد مرّ تصميمها على ثلاثة مراحل:

- **مرحلة التصميم الأولي:**تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة آخذين بعين الاعتبار في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعة، ولقد تم في إعداد الأسئلة مراعاة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة.

- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل.

- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

- **مرحلة إعادة التصميم:**بعد المراجعة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين تم عرض الاستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات للتأكد من وضوح واستيعاب الأسئلة من قبلهم، حيث مكنت هذه المرحلة من الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات واتخاذ بعض التعديلات والتصميمات فيما يخص الأسئلة وصياغتها بطريقة مناسبة وواضحة.

- **مرحلة التصميم النهائي:**وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والملاحظات في المرحلة السابقة ومن ثم التصميم النهائي للاستمارة وتوزيعها على الطريقة التالية:

- التسليم المباشر لأفراد العينة على مستوى ولاية مستغانم .

- الاستعانة ببعض الزملاء (الأكاديميين وأصحاب المهنة).

- البريد الالكتروني خاصة فيما يخص الأساتذة الممتهنين لمهنة محافظ الحسابات ولمهنة المحاسبة إضافة إلى حساب موقع التواصل الاجتماعي فيسبوك حيث يوجد مجموعات خاصة بمحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين، أما عن طرق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال ما يلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين.

- الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الإلكتروني وموقع التواصل الاجتماعي فيسبوك

3- **هيكل الاستبيان:**تضمن استمارة الاستبيان 31 سؤالا موزعة على قسمين كما يلي:

**القسم الأول:** يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، واحتوت على ثلاث فقرات، (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية) والتي يتوقع أن تساعد الباحث على تفسير النتائج.

**القسم الثاني:** والذي من شأنه أن يعالج مشكلة الدراسة واحتوى على (31) سؤال هدفت إلى ما يلي:

- **المحور الأول:** يحتوي على 13 فقرة تناول الباحث فيها وجوب تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول الرقابة الداخلية.

- **المحور الثاني:** يحتوي على 08 فقرات تناول الباحث فيها مدى ارتباط درجة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بمدى و جود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة.

- **المحور الثالث:** يحتوي على 07 فقرات تناول الباحث فيها التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يزيد من ثقة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.

**4- مجتمع وعينة الدراسة:**

**1-4 مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف الآتية:**

**1-1-4 محافظ الحسابات:** وقد سبق تعريفه وذلك حسب المادة 22 من قانون 10-01.

يعد محافظ الحسابات أحد الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة، وذلك باعتباره الطرف المسؤول عن أداء خدمة المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على التقارير الصادرة منه.

**2-1-4 المحاسب:** يعتبر المحاسب أحد الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة، وذلك باعتبار الطرف المعد للقوائم المالية التي يتم مراجعتها وأحد الأطراف المهتمة بالتقرير المالي.

**2-4 عينة الدراسة:** استهدف الاستبيان فئة محافظي الحسابات من خلال توزيع 23 استبيان تم الحصول على 20 منها، كما استهدف هذا الاستبيان فئة المحاسبين عن طريق توزيع 27 إستبيان تم الحصول على 26 منها.

**الجدول رقم(III-1): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:**

| البيان | التكرارات | النسبة المئوية % |
|---|---|---|
| الاستمارات الموزعة | 50 | %100 |
| الاستمارات المفقودة | 4 | % 8 |
| الاستمارات الملغاة | 6 | % 12 |
| الاستمارات الصالحة للتحليل | 40 | % 80 |

**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان.

الجدول رقم (III-1) يبين العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة، والبالغ عددها 50 استمارة منها 46 استمارة تم استرجاعها، وفقد أربعة استمارات، وبعد التفحص للاستبيانات المسترجعة تبين عدم صلاحية ستة استمارات من مجموع الاستبيانات الموزعة لعدم الجدية في الإجابة وبالتالي تم إلغاؤها ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للاستعمال 40 استمارة أي ما يعادل 80%.

**المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة:**

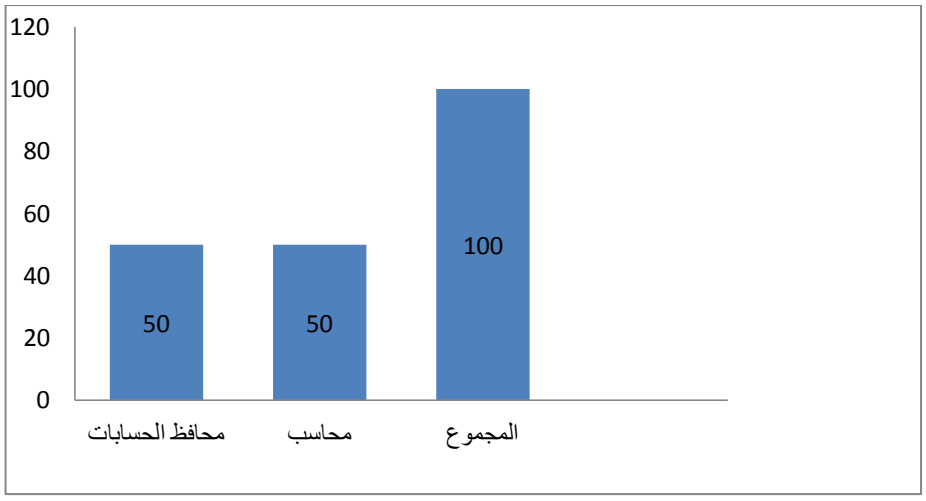
**1- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:**تتكون عينة الدراسة من 40 فردا نسبة الخبراء ومحافظي الحسابات كانت 50 % كانت نسبة المحاسبين 50% وهذا ما يوضحه الجدول والشكل كما يلي:

**جدول رقم (III-2): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:**

| الوظيفة | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| محافظ الحسابات | 20 | % 50 |
| محاسب | 20 | % 50 |
| المجموع | 40 | % 100 |

**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان.

**الشكل رقم (III-1) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة.**




**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان.

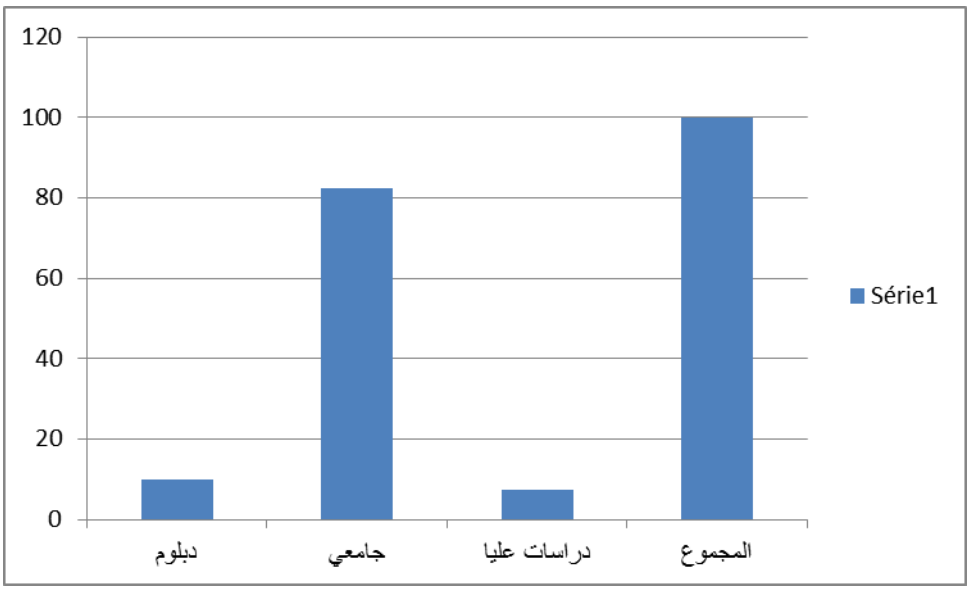
**2- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل:**نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-III) والشكل (2-III) الخاص بتمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة جامعين حيث بلغ عددهم 33 أي ما نسبته 82،5 % وهي نسبة مرتفعة جدا ويرجع ذلك من جهة محافظي الحسابات أن النصوص القانونية تنص أنه ومن أجل الحصول على الاعتماد يجب توفر شهادة الليسانس كحد أدنى، ومن وجهة المحاسبين فإن أغلب المؤسسات توظف أصحاب الشهادات وأربع أفراد بنسبة 10 % ليس لديهم مستوى جامعي، في حين بلغ عدد حاملي الشهادات العليا ثلاث أفراد وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

**جدول رقم(3-III) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:**

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| دبلوم | 4 | % 10 |
| جامعي | 33 | % 82،5 |
| دراسات عليا | 3 | % 7،5 |
| المجموع | 40 | % 100 |

**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان.

**الشكل رقم (2-III) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي:**




**المصدر:** من إعداد الطلبة بناءا على الاستبيان.

**3- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة:**

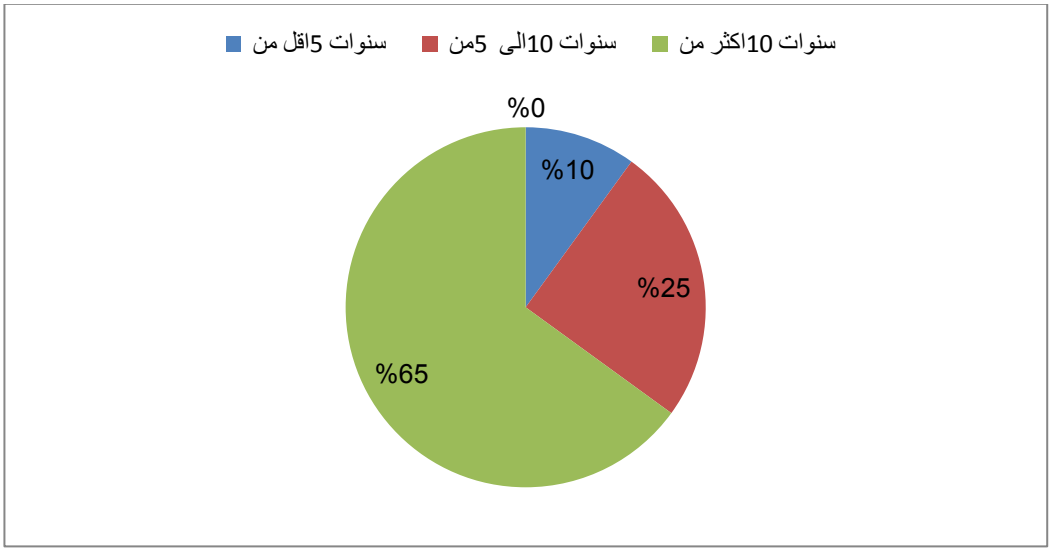
يمثل الجدول رقم (4-III) والشكل (3-III) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث يجد الباحث أن أغلب أفراد العينة ما نسبته 65 % لديهم خبرة في العمل أكثر من عشر سنوات وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تضفي على الدراسة نوع من الدقة والواقعية، تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة ما بين خمس وعشر سنوات، أما الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من خمس سنوات نسبتهم كانت 10 % وهي النسبة الأقل في عينة الدراسة.

**جدول رقم (4-III) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة:**

| المدة | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| أقل من 5 سنوات | 4 | % 10 |
| 10-05 سنة | 10 | % 25 |
| أكثر من 10 سنوات | 26 | % 65 |
| المجموع | 40 | % 100 |

**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان.

**الشكل رقم (3-III) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة:**




**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان.

**المبحث الثاني: النتائج والمناقشة:**

**المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية:**

بغرض تيسير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس للإجابات باستخدام مقياس ليكرت ذي ثلاث درجات، لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو الآتي:

**الجدول رقم (III-5):** مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها.

| 3 | 2 | 1 |
|---|---|---|
| غير موافق | محايد | موافق |

**المصدر:**من إعداد الطالب حسب الاستبيان.

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما يلي:

**الجدول رقم (III-6)** معايير تحديد الاتجاه:

| المتوسط الحسابي | الرأي |
|---|---|
| من 1 إلى 1،66 | غير موافق |
| من 1،67 إلى 2،33 | محايد |
| من 2،34 إلى 3 | موافق |

**المصدر:**من إعداد الطالب بناء على الاستبيان.

**1)- النتائج المتعلقة بالكفاءة المهنية واستقلال محافظ الحسابات:**

يظهر الجدول رقم(III-7) رأي أفراد العينة فيما يخص تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية وبالاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المحور المقدر بـ 2،85 والانحراف المعياري والمقدر بـ 0،19 حيث كان اتجاه العينة نحو الموافقة ما يبين أن محافظ الحسابات يتمتع بالكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد.

ويتبين استقلال محافظ الحسابات حسب أراء أفراد العينة من خلال الفقرات التالية والتي تصل نسبة الموافقة في أغلبها إلى 100 %.

- يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء أداء عمله.

- لا يستجيب محافظ الحسابات للضغوط الممارسة عليه من الإدارة.

- يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو رغبات الإدارة.

- لا توجد مصالح مادية لمحافظي الحسابات مع المؤسسة.

وتبين آراء أفراد العينة تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية اللازمة، يبرز ذلك من خلال الفقرات التالية:

- يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملي لأداء عمله بكفاءة.

- محافظ الحسابات مطلع على مستجدات المهنة.

- توفر الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة.

- يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها.

- يتوفر لدى محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية في تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

وهنالك فقرات كانت آراء المستجوبين فيها متفاوتة بين التأييد والرفض وهذا ما يوضح وجود عوامل تؤثر على استقلال محافظ الحسابات تتمثل في كل من التعيين والعزل، تحديد الأتعاب بالإضافة إلى تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة.

**الجدول رقم(III-7): محافظ الحسابات والكفاءة المهنية والاستقلالية.**

| الفقرات | موافق | محايد | غير موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | التكرار | التكرار | التكرار | | | |
| | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء أداء عمله | 40 | 0 | - | 3 | 00 | موافق |
| | 100 | - | - | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة | 36 | 0 | 4 | 2.8 | 0.60 | موافق |
| عليه من إدارة المؤسسة | 90 | 0 | 10 | | | |
| يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلا دون أي | 34 | 0 | 6 | 2.7 | 0.72 | موافق |
| اعتبار للمصلحة الشخصية أو لرغبات الإدارة | 85 | 0 | 15 | | | |
| أتعاب المراجعة ملائمة مع حجم العمل وثقل | 18 | 4 | 18 | 2 | 0.96 | محايد |
| المسؤولية | 45 | 10 | 45 | | | |
| تقديم محافظ الحسابات الخدمات الاستشارية | 15 | 4 | 21 | 1.85 | 0.94 | محايد |
| للمؤسسة محل المراجعة يؤثر سلبا على استقلاليته | 37.5 | 10 | 52.5 | | | |
| وجود مصالح مادية لمحافظ الحسابات مع المؤسسة | 29 | 0 | 11 | 2،45 | 0،90 | موافق |
| يؤثر سلبا على استقلاليته. | 72،5 | 0 | 27،5 | | | |
| تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع بواسطة | 23 | 6 | 11 | 2،3 | 0،88 | محايد |
| الجمعية العامة يعزز من استقلالية المراجع | 57،5 | 15 | 27،5 | | | |
| يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي | 38 | 2 | 0 | 2،95 | 0،22 | موافق |
| والعملي لأداء عمله بكفاءة. | 95 | 5 | 0 | | | |
| محافظ الحسابات مطاع على مستجدات المهنة | 33 | 5 | 2 | 2،78 | 0،53 | موافق |
| | 82،5 | 12،5 | 5 | | | |
| يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة | 40 | - | - | 3 | 00 | موافق |
| المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة | 100 | 0 | 0 | | | |
| يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة | 24 | 10 | 6 | 2،45 | 0،74 | موافق |
| في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها | 60 | 25 | 15 | | | |
| يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة | 40 | 0 | 0 | 3 | 00 | موافق |
| الكافية في تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية | 100 | 0 | 0 | | | |
| التي تنعكس إيجابا على استقلاليته | | | | | | |
| يشارك محافظ الحسابات في التدريب والتأهيل | 23 | 2 | 15 | 2،2 | 0،96 | محايد |
| المستمر والندوات المهنية الخاصة | 57،5 | 5 | 37،5 | | | |
| متوسط إجمالي الإجابات | - | - | - | 2،57 | 0،19 | موافق |

**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيانspss

**2- النتائج المتعلقة بارتباط درجة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بمدى وجود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة.**

يظهر الجدول رقم (III-8) رأي أفراد العينة فيما يخص التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية، باعتبارها المساهم الأول في ضمان إنتاج معلومة تكون محل ثقة الجميع، فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المحور المقدر بـ 2،89 والانحراف المعياري 0،14 وكان اتجاه العينة نحو الموافقة، يتبين التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك حسب أراء أفراد العينة والتي كان أغلبها بنسبة 100% وكانت كالآتي:

- يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من التزام إدارة المؤسسة بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية.

- يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

- يحصل محافظ الحسابات على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام الوسائل الملائمة.

- يبلغ محافظ الحسابات مجلس إدارة المؤسسة بنواحي القصور الهامة في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية.

- يحصل محافظ الحسابات على فهم كاف عن نظام الرقابة الداخلية من خلال النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة ليتمكن من التخطيط لعملية المراجعة.

- يقوم محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى قدرته على العمل بشكل مقنع.

وبناء على نتائج الفقرات السابقة للفرضية الثالثة والمتوسط الحسابي لفقرات المحور يكون البحث قد تحقق من صحة الفرضية الثالثة.

**جدول رقم (III-8): التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية.**

| الفقرات | موافق | محايد | غير موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | التكرار | التكرار | التكرار | | | |
| | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من التزام إدارة | 40 | 0 | 0 | 3 | 00 | موافق |
| المؤسسة بالقوانين الأنظمة ذات العلاقة بالبيانات | 100 | 0 | 0 | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المالية | | | | | | |
| يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية | 40 | 0 | 0 | 3 | 00 | موافق |
| | 100 | 0 | 0 | | | |
| يحصل محافظ الحسابات على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام الوسائل الملائمة مثل قوائم الاستبيان مثلا | 28 | 9 | 3 | 2،63 | 0،62 | موافق |
| | 70 | 22،5 | 7،5 | | | |
| يبلغ محافظ الحسابات مجلس إدارة المؤسسة بنواحي القصور الهامة في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية | 40 | 0 | 0 | 3 | 00 | موافق |
| | 100 | 0 | 0 | | | |
| يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن المؤسسة تقوم بالالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما | 35 | 5 | 0 | 2،88 | 0،33 | موافق |
| | 87،5 | 12،5 | 0 | | | |
| يعمل محافظ الحسابات على توفير تأكيدات معقولة بأن العمليات المالية قد تمت بموافقة إدارة المؤسسة | 33 | 3 | 4 | 2،73 | 0،64 | موافق |
| | 82،5 | 7،5 | 10 | | | |
| يحصل محافظ الحسابات على فهم كاف عن نظام الداخلية خلال النظام المحاسبي ليتمكن من التخطيط لعملية المراجعة | 37 | 3 | 0 | 2،93 | 0،26 | موافق |
| | 92،5 | 7،5 | 0 | | | |
| يقوم محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى قدرته على العمل بشكل مقنع. | 40 | 0 | 0 | 3 | 00 | موافق |
| | 100 | 0 | 0 | | | |
| متوسط إجمالي الإجابات | - | - | - | 2،89 | 0،14 | موافق |

**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيان.

**3- النتائج المتعلقة بإلتزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يزيد من ثقة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.**

يظهر الجدول رقم (III-9) رأي أفراد العينة فيما إذا كانت المنهجية التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء أداء عمله تعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية.

فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المحور المقدر بـ 2،6 والانحراف المعياري والمقدر بـ 0،33 واتجاه العينة نحو الموافقة، يتبين مساهمة منهجية عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها في معظم فقرات المحور والتي كانت نسب الموافقة فيها كبيرة جدا وذلك على النحو التالي:

- لا يقبل تفسيرات الإدارة دون الحصول على أدلة الإثبات الكاملة: حيث تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى جودة أعمال محافظ الحسابات من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات.

- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.

- إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلاءم وطبيعة هذه المهمة.

- ارتفاع مستوى المصداقية في التقرير لعدم وجود تحيز إلى أحد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

وبناء على نتائج الفقرات السابقة للفرضية الرابعة والمتوسط الحسابي لفقرات المحور وبذلك يكون البحث قد تحقق من صحة الفرضية الرابعة.

**الجدول رقم(III-9): الطرق والأساليب التي يلتزم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.**

| الفقرات | موافق | محايد | غير موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | التكرار | التكرار | التكرار | | | |
| | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| لا يقبل محافظ الحسابات تفسيرات الإدارة بدون الحصول على أدلة الإثبات كاملة وملائمة. | 37 | 0 | 3 | 2،85 | 0،53 | موافق |
| | 92،5 | 0 | 7،5 | | | |
| يملك محافظ الحسابات القدرة على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية | 36 | 0 | 4 | 2،8 | 0،6 | موافق |
| | 90 | 0 | 10 | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| للمؤسسة. | | | | | | |
| يمكن من خلال عمل محافظ الحسابات تقييم مدى كفاءة الأداء بالمؤسسة. | 26 | 14 | 0 | 2،65 | 0،48 | موافق |
| | 65 | 35 | 0 | | | |
| الزيارات المتكررة للمؤسسة تزيد من فاعلية عمل محافظ الحسابات. | 24 | 4 | 12 | 2،3 | 0،91 | محايد |
| | 60 | 10 | 30 | | | |
| عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني تؤثر سلبا على عمل محافظ الحسابات. | 26 | 3 | 11 | 2،38 | 0،89 | موافق |
| | 65 | 7،5 | 27،5 | | | |
| تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة يعزز من موثوقية القوائم المالية. | 31 | 9 | 0 | 2،78 | 0،42 | موافق |
| | 77،5 | 22،5 | 0 | | | |
| يخلو تقرير محافظ الحسابات من التحيز إلى أحد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية. | 27 | 5 | 8 | 2،48 | 0،81 | موافق |
| | 67،5 | 12،5 | 20 | | | |
| متوسط إجمالي الإجابات | - | - | - | 2،6 | 0،33 | موافق |

**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيانSpss

**المطلب الثاني: مناقشة وتفسير النتائج:**

**1- الكفاءة المهنية واستقلال محافظ الحسابات:**

يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلال الذي يمكنه من إبداء رأي فني ومحايد، حيث بينت نتائج الفقرات أن محافظ الحسابات يتمتع بالاستقلالية والحياد والموضوعية أثناء أداء عمله ويرجع ذلك إلى توفر العوامل الأساسية التي تبين وجود الاستقلال والمبنية كما يلي:

- ✓ لا يستجيب محافظ الحسابات للضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة، هذا يعني تمكنه من أداء عمله دون أي ضغط من خلال:

- الاطلاع والفحص على جميع السجلات والدفاتر والحصول على المعلومات من أي مصدر.

- عدم إخفاء أي عناصر ذات أهمية ممكن أن تؤثر على صحة وعدالة القوائم المالية.

- المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة.

✓ عدم وجود مصالح مادية لمحافظي الحسابات مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها.

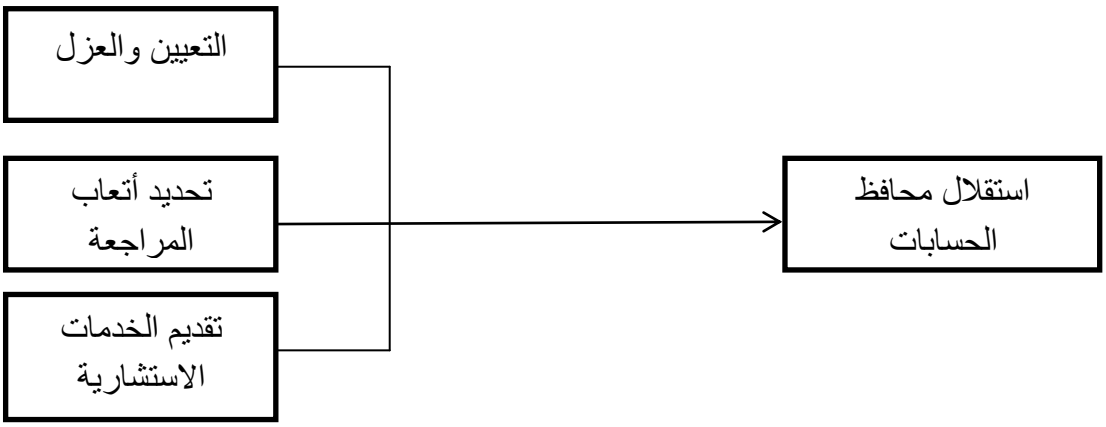
إن مما يفسر تمكن محافظ الحسابات من إبداء رأي محايد حول مصداقية القوائم المالية، عدم وجود مصالح مادية له مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع وقد جاءت النصوص القانونية بذلك فيما يخص حالات تنافي ممارسة المهنة، وهي الحالات التي يكون لمحافظي الحسابات علاقات أو صلات قرابة مع القائمين بالإدارة أو مجلس المديرين.

وقد بينت الدراسة أنه لكي يتحقق الاستقلال الكامل لابد أن يتوفر الاستقلال الذاتي والذهني وعدم وجود مصالح للمراجع، فلا فصل بينهما وإن فقد إحداهما يلغي تماما الثاني ومن ثم انعدام الاستقلال.

✓ يؤثر كل من التعيين والعزل وتحديد الأتعاب وتقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع.

أوضحت نتائج آراء العينة في الفقرات المتعلقة بتعيين وعزل محافظي الحسابات وتحديد أتعابهم وما يخص تقديم الخدمات الاستشارية أن لهذه العوامل تأثير سلبي على استقلال محافظي الحسابات.

**الشكل رقم(III-4) العوامل المؤثرة في استقلال محافظ الحسابات:**




**المصدر:**من إعداد الطالب بناءا على نتائج الدراسة .

تؤثر العوامل المذكورة في الشكل(III-4) أعلاه على استقلالية محافظ الحسابات، برغم من أن سلطة التعيين والعزل وتحديد الأتعاب في يد الجمعية العامة باعتبارها طرف مستقل كما ورد في

نص المادة 26 من قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلا أننا وجدنا في آراء أفراد العينة عدم إمكانية الجمعية العامة من تعزيز استقلال محافظ الحسابات وجعله محل ثقة مستخدمي القوائم المالية.

وهذا ما يفسر الواقع العملي في الجزائر الذي يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في التعيين والعزل، حيث نجد تدخل مجلس الإدارة في تعيين محافظ الحسابات، وذلك باختياره محافظ الحسابات الذي ستسند إليه مهام المراجعة ثم يعرض الأمر على الجمعية العامة والتي لا يكون لها دور إلا في اتخاذ قرار التعيين، إضافة إلى ذلك تواضع نسبة حضور المساهمين في اجتماعات الجمعية العامة، وعدم إدراك بعض الحضور لدور محافظ الحسابات، ما يجعل من اختيار التعيين في يد إدارة المؤسسة، حيث تجعل هذه الأخيرة من هذا الأمر وسيلة للضغط على محافظي الحسابات الذي يجد نفسه يمارس عملية المراقبة على الجهة التي تملك تعيينه، مما يؤثر سلبا على استقلاليته وإبدائه لرأي فني محايد حول القوائم المالية.

أما في ما يخص الخدمات الاستشارية التي يقدمها محافظ الحسابات للمؤسسة يعتبر تقديم الخدمات الاستشارية من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلالية، حيث وجدنا اختلاف من أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير هذه الخدمات على محافظي الحسابات.

ويتجلى بناء على أغلبية أراء عينة الدراسة أن تقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات، وذلك طالما أن هذه الخدمات مجرد نصيحة واستشارة ولا تساهم في اتخاذ القرارات فإن استقلالية وحياده لن يتأثر.

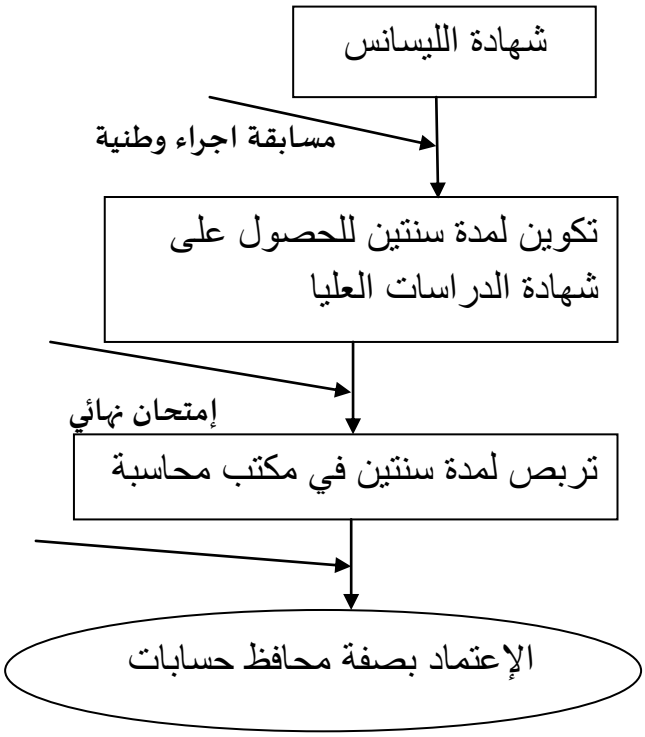
وعلى خلاف ذلك هنالك دراسات خلصت إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية يضعف من استقلالية محافظ الحسابات، لأن هذا الأخير يجد نفسه في موقف الدفاع عن المؤسسة والمساعدة في اتخاذ قراراتها.

ونستنتج أن استقلال محافظ الحسابات يمثل عاملا أساسيا في ممارسة مهنة المراجعة إلا أنه من الصعب أن يتحقق كليا فلا بد أن يكون محافظ الحسابات مستقلا في مظهره الخارجي ليزيل أي موقف قد يتسبب بوجود شك أو غموض في استقلاله، كما يجب العمل على دعم استقلال محافظ الحسابات بضبط التشريعات والقوانين التي تحكم العلاقة بين محافظ الحسابات والمؤسسة من ناحية التعيين والعزل وتحديد الأتعاب وتقديم الخدمات الاستشارية.

- يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنه من الوصول إلى إبداء رأي فني محايد.

ومما يفسر توفر الكفاءة المهنية اللازمة شروط حصول على الاعتماد للممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، والذي لا يكون إلا بالتأهيل العلمي والعملي الكافي باعتباره اللبنة الأولى للحصول على مراجعين ذوي كفاءة عالية كما يبين شكل (III-5) ذلك.

**الشكل رقم (III-5): مسار التكوين في محافظة الحسابات حسب القانون 10-01**




**2- ترتبط درجة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بمدى وجود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة.**

- يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يساهم في زيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.

وقد بينت جميع الآراء التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك على اعتبار أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بعمله ما لم يلتزم بمختلف إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمحافظة الحسابات عند قيامه بعملية التدقيق للقوائم المالية، وذلك بهدف تحديد درجة الاعتماد على هذا النظام، ومن ثم تحديد الاختبارات اللازمة للفحص، كما يزود فحص وتقييم نظام الرقابة

الداخلية، وهذا كما سبق يزيد من الثقة في المعلومة المحاسبية التي ينتجها النظام وبالتالي إضفاء الثقة على القوائم المالية، وجاء في المعيار الثاني من معيار العمل الميداني وجوب قيام المراجع المستقل بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية باعتباره أساس يعتمد عليه أثناء أداء عمله.

**3-التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يزيد من ثقة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.**

- يساهم محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها من خلال الإجراءات المتبعة في منهجية عمله.

وذلك على اعتبار أن المراجعة القانونية فحص منهجي يقوم به شخص مستقل بغية إبداء رأي محايد، فبعد أن يستوفي محافظ الحسابات كل الشروط القانونية التي تمكنه من مباشرة مهامه بكل انتظام وعلى أكمل وجه، فقبل أن يشرع محافظ الحسابات في تنفيذ مهمته عليه أن يلم بمختلف جوانب عمله، حيث أنه يباشر عمله بجمع المعلومات والبيانات حول المؤسسة موضوع الدراسة والمحيط الخارجي لها، وذلك لتمكنه من وضع برنامج عمل.

بعد إعداد برنامج العمل، أول ما يبدأ به هو تقييم نظام الرقابة الداخلية ليتأكد من صحة ودقة المعلومات ومدى إتباع السياسات المعنية من طرف المؤسسة، ثم يقوم بمعاينة وفحص الحسابات السنوية أين يقوم بتجميع العناصر اللازمة والكافية من اجل إعطاء أدلة تتصف بالكم والنوع وذلك حتى يكون لمنتجه المتمثل في رأيه المحايد نوع من الصحة والصدق لدى مستخدمي هذا المنتج.

**خلاصة الفصل:**

ففي هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من محافظي الحسابات ومحاسبين بالمؤسسات، وذلك من أجل معرفة أراء العينة حول مجموعة من النقاط والمتمثلة في مدى توفر الكفاءة والاستقلال لدى محافظ الحسابات، الدور الذي يلعبه في اكتشاف الغش والأخطاء التي تؤثر على القوائم المالية ثم الوقوف على إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وتأثير منهجية عمله في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي على إن محافظ الحسابات يساهم في إضفاء الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتلبية احتياجات المستفيدين من القوائم المالية وذلك من خلال:

- الكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنه من إبداء رأي سليم حول القوائم المالية.
- الاستقلالية والنزاهة والموضوعية باعتباره طرف محايد.
- الالتزام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف وذلك لضمان سلامة نظام المعلومات بالمؤسسة
- التخطيط والتنفيذ السليم في نهج العمل وإجراء الفحوصات اللازمة التي يكسب المعلومة المحاسبية ثقة مستخدميها.

رغم أن العوامل الأساسية التي تمكن من إبداء رأي فني محايد تجتمع وتتوفر لدى محافظ الحسابات هذا لا يعني توفر ذلك بنسبة 100% كما أفادت به أراء المستجوبين فهنالك مؤثرات تتعلق ببيئة المراجعة وأخرى بزملاء العمل وكذلك المنظمات المهنية حيث يتأثر استقلالية بالتعين والعزل وتحديد الأتعاب وكذلك تقديم الخدمات الاستشارية.

## الخاتمة العامة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها ونشاطاتها داخل المؤسسة، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها،هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية هذه المؤسسات وموجداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد المسؤوليات وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية وأدوات رقابة ملائمة .

ومن خلال دراستنا المتواضعة لموضوع "دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية " إتضح لنا أهمية محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية،نظرا لما له من اثر في السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة ،وأداة رقابية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية ،

حيث أن محافظ الحسابات يقوم بتقديم تقرير كتابي إلى الهيئات المشرفة على تعيينه يتضمن رأيه حول المستندات والقوائم المالية التي قام بمراقبتها،هذا الرأي من شأنه أن يساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وهذه الخطوة تكون ناتجة عن مراحل مختلفة يتبعها محافظ الحسابات حتى يكون عمله منظم ودقيق،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.

ومنه نخلص إلى أن ما يقدمه محافظ الحسابات والمتمثل في دراسته وفحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتقديمه على شكل تقرير نهائي هو مرآة عاكسة للوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة.

فبعد تحليلنا ومعالجة مختلف جوانب الموضوع من الجانب النظري في الفصلين وإسقاطهما على الفصل التطبيقي "الدراسة الميدانية "،حاولنا الإجابة فيه على إشكالية الموضوع و توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة ومجموعة من الاقتراحات .

**اختبار الفرضيات:**

بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بوجوب تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والاستقلالية للوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول الرقابة الداخلية، فلقد تحقق هذا الفرض بناءا على أراء عينة الدراسة بالإضافة إلى ذلك الدور الذي تلعبه كل من الخبرة والمؤهل العلمي كعامل رئيسي للحصول على اعتماد محافظي الحسابات،كما أن هذا الأخير يتمتع بالاستقلالية والنزاهة أثناء أداء عمله فأغلبية المستجوبين يقرون على أن محافظ الحسابات لا يستجيب لضغوط الممارسة عليه من طرف إدارة المؤسسة ويقرون على عدم وجود مصالح مادية مع المؤسسات التي تم مراجعتها وهذا باعتبارهما عملين ضروريين لتأكيد الاستقلال والحياد وبالتالي نقبل الفرضية الأولى ونثبتها.

أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة، بمدى التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، فلقد أظهر المستجوبون التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل زيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي عاملا مهما في تحديد نطاق عمله الميداني،وعامل ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها،وبالتالي نقبل الفرضية الثانية ونثبتها.

الفرضية الثالثة والمتعلقة بإتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني فقد أظهرت الدراسة على أن يتبع محافظ الحسابات منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط لعملية التدقيق والحصول على أدلة الإثبات الكافية لإبداء رأيه الفني وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق ومنه نستنتج بأن الفرضية صحيحة .

أما بخصوص الفرضية الرابعة والمتعلقة بالتزام وإتباع محافظ الحسابات في الجزائر الطرق التقليدية (قوائم الأسئلة ) في تقيمه لنظام الرقابة الداخلية ، فلقد أظهر المستجوبون بأن التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام على معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طرق الأسئلة والحصول على الأجوبة وبالتالي نقبل الفرضية الرابعة ونثبتها

**نتائج الدراسة :**

1-يعتبر استقلال محافظ الحسابات بمثابة العمود الفقري للمراجعة القانونية، باعتباره أهم العوامل المساعدة للوصول إلى رأي فني محايد حول الرقابة الداخلية،وبينت الدراسة أن هنالك عوامل تهدد هذا الاستقلال منها التعين والعزل، تحديد الأتعاب،وتقديم الخدمات الاستشارية.

2-يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شانه أن يثبت وجود وملكية الأصل، كما يتأكد من صحة تقييمه و كذا تسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية.

3- يتوقف نجاح محافظ الحسابات في منهج عمله على إتباعه لمعايير المراجعة المتعارف عليها،فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به محافظ الحسابات في تنفيذ عملية المراجعة،وتقليل التفاوت بين أعضاء المهنة.

4- إن محافظ الحسابات يقدم لمجموعة من الأطراف جملة من الخدمات،لكن مجمل الأعوان الاقتصادية قد تنتظر خدمات أخرى من محافظي الحسابات وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات، والمتمثلة في الفرق بين ما تقدمة المراجعة من خدمات وما ينتظره منها مجمل المستفيدين من خدماتها ،وهذا ما يتطلب التقليص من هذه الفجوة عن طريق إطار نظري متين،يحدد ويضبط جميع أعمال المراجعة ومجالها وأهدافها.

5-لمحافظ الحسابات دور مهم وفعال في تحسين نظام الرقابة وفاعليته من خلال استخراجه لنقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية ،أي أنه يعطي الفرصة للمؤسسة لتصحيح الأخطاء والانحرافات التي قد تنجز من نقاط ضعف النظام هذا من جهة ،ومن جهة أخرى من خلال جملة الخدمات والاقتراحات والتوصيات التي يمنحها لإدارة المؤسسة .

6- تساهم المراجعة القانونية في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية،حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريره حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك مدى صحة هذه القوائم لتحديد درجة الاعتماد عليها.

7-إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة ،فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير والوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس استقرار المؤسسة .

**التوصيات :**

في ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات التي نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على كل من محافظ الحسابات ،مستخدمي المعلومة المحاسبية،المنظمات المهنية،وهذا كله يصب في الهدف النهائي وهوا لحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية ويمكن إيجازها في العناصر التالية كما يلي:

1-نقترح ضرورة تدعيم استقلال محافظ الحسابات لتعزيز تقاريره حول الرقابة الداخلية.

2-ضرورة تفعيل إجراءات الإشراف والرقابة على مكاتب التدقيق للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال والأمانة.

3-ضرورة التزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات،ورشات العمل، الندوات العلمية المتخصصة،والمشاركة في الدورات التدريبية،والتي تواكب كل ما هو جديد وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك.

4-ضرورة التوسع في الإفصاح عند إعداد التقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبقة في الوحدات الاقتصادية التي يدققونها ،وأن تتضمن تقاريرهم تحديد نقاط الضعف الجوهرية التي تم اكتشافها والإشارة إلى مدى استجابة الإدارة لمعالجتها .

5-ضرورة تقديم التدقيق الداخلي وتوظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة بشكل إجباري مما يساعد محتفظ الحسابات على أداءه الجيد.

**أفاق الدراسة :**

يعتبر موضوع دور ومسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية ،ذات أهمية بالغة لذا نقترح ما يلي :

1-دراسة مقارنة لممارسة التدقيق في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق.

2- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي

وفي النهاية نقول بأن ميدان المراجعة – خاصة المراجعة القانونية في الجزائر – عميقة ومتسعة فكلما تم ذكره في البحث يعتبر ناقص وغير شامل يجب إكماله بإضافات في جوانب معينة وخاصة يجب إحداثه وتجديده حسب التنظيمات والتشريعات القانونية التي تظهر.

و أخيرا نرجو أن نكون قد وفقنا في هذا العمل المتواضع الذي يبقى منا للإلمام بموضوع محافظ الحسابات و الرقابة الداخلية في حدود ما أتيح لنا من إمكانيات

## قائمة المراجع:

## المراجع باللغة العربية:

### الكتب:


-أمين السيد أحمد لطفي،" **التطورات الحديثة في المراجعة**"،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2007.

-إيهاب نظمي،هاني العزب ،"**تدقيق الحسابات ،الإطار النظري**"،دار وائل للنشر والتوزيع عمان 2012

-السوافري فتح رزق الله ، محمد سمير كامل ومحمود مراد مصطفي،"**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**" ،دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية ،2002

-إدريس عبد السلام اشتيوي ، "**المراجعة معايير واجراءات**"، دار الكتاب الوطنية ،ليبيا ،الطبعة ،2001

- حامد طلبة محمد أبو هيبة، "**أصول المراجعة**"، مؤسسة زمزم، الأردن، الطبعة الأولى، 2011

-حسين أحمد دحدوح، "**مراجعة الحسابات المتقدمة**"،دار الثقافة للنسر والتوزيع عمان ،الأردن،2009.

حسين يوسف القاضي،حسين أحمد دحدوح، "**مراجعة الحسابات المتقدمة ،الإطار النظري والإجراءات العملية**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الأردن،الطبعة 1،الجزء الأول ،2009

-محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية –الإسكندرية 2014

-غسان فلاح المطارنة، **"تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية )"**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان 2006

-عبد الفتاح الصحن، "**أسس المراجعة الخارجية**"، المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية ،مصر 2007.

-عبد الفتاح الصحن وآخرون، "**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**"،الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر 2008

-عبد الفتاح الصحن وآخرون، "**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**"،الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر 2008

-محمد التو هامي طواهر ،مسعود ألصديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**"،وديوان المطبوعات الجامعية ، 2003

-محمد السيد السرايا، "**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**"، المكتبة الجامعية الحديثة الإسكندرية مصر

-محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله،"**الإدارة علم وتطبيق**"،دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة الطبعة الثالثة ،عمان،الأردن ،2008

-محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات**"،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،الطبعة الثانية،سنة 2005

-محمد فضل مسعد، "**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الطبعة الأولى ،2009

--محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية ،الجزائر 2005

محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "**دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**"، خالد الخطيب ،خليل الرفاعي ، "**علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**"، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ، الطبعة1الاولى ،2009 .-

-طارق عبد العالي حماد، "**موسوعة معايير المراجعة**" ،الدار الجامعية،الجزء الثاني،الإسكندرية، مصر 2007،
-زهير الحدرب، "**علم تدقيق الحسابات**"، دار البداية ناشرون وموزعون الطبعة الأولى، سنة 2010 .
مجمد السيد سرايا، "**أصول قواعد المراجعة والتدقيق**"، دار المعرفة الإسكندرية، مصر، 2002،

**المقالات:**

-هشام عبد الحي السيد، مقال حول نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات الدورية العلمية للمحاسبين التي تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، 2008العدد14.

## الأطروحات والمذكرات:

عديلة لموسخ، "**دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظ الحسابات**"،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي سنة2014/2013

مراح صبرينة، "**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون**"،مذكرة نخرج مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص التدقيق المحاسبي ،جامعة مستغانم
-سداوي سامية ،"**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**"،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
ميموني محمد، "**أثر المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة**"، مذكرة ماستر، تخصص نقود مالية وتأمينات، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،2013-2014
-وجدان علي أحمد، "دور **الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر2009،3-2010

-بوبكر عميروش، "**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**" ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة،2011/2010

-وجدان علي محمد، "**دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة ومالية، 2009-2010ص
[1] -هادية مفتوح، "**دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**"، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الوادي، 2012

-نسرين حشيشي، "**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية.والمحاسبية تخصص التدقيق المحاسبي،الموسم الجامعي 2012/2011
بوقابة زينب، " **التدقيق الخارجي وتأثير فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**"، مذكرة مقدمة لينيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية،تخصص محاسبة وتدقيق سنة 2010-2011.

## القوانين والمراسيم:

القانون التجاري
القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010
مرسوم تنفيذي رقم 11-32مؤرخ في 27جانفى 2011

## المراجع باللغة الأجنبية:

## Les ouvrages :

Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti éditions, Alger, 2011

**الملخص:**

يعد موضوع الرقابة الداخلية من المواضيع الهامة بالنسبة لمراقب الحسابات، إذ يعد نقطة البدء التي ينطلق منها في أداء المهام المخولة اليه ،وذلك عن طريق دراسة وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال هذا يقدم عمله في شكل تقرير يحدد فيه نقاط القوة والضعف وأوجه القصور الموجودة في النظام الرقابي وتقديمها للإدارة من أجل مناقشتها وإبداء التوصيات اللازمة حيالها .

ومن هذا المنطلق تهدف دراستنا إلى إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات ومسؤوليته في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية نظرا لما يتمتع به محافظ الحسابات من استقلالية وكفاءة مهنية وإبداء رأي فني محايد عن مدى فعالية النظام الرقابي .

وقد اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة متعلقة بدراسة الإشكالية المطروحة والفرضيات وقد تم توزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات ومحاسبين واعتمدنا على برنامج spssلاختبار الفرضيات .

وفي الأخير خلصت دراستنا الى الحصول على النتائج .....

الكلمات المفتاحية مسؤولية محافظ الحسابات ،نظام الرقابة الداخلية

Contrôle interne est de sujets importants pour le contrôleur, qui est un point de départ permettant de s'acquitter des tâches confiées à lui et que par l'étude et examen et évaluation du système de contrôle interne et par le biais de ce rapport fait sous la forme d'un rapport décrivant les forces et les faiblesses et les lacunes dans le régime de réglementation et soumis au ministère pour discuter et formuler les recommandations nécessaires. En ce sens, notre étude vise à mettre en évidence le rôle de gouverneur de comptes et de responsabilité dans l'amélioration du système de contrôle interne dans l'entreprise, puisqu'il a des calculs conservateurs de l'indépendance et la compétence professionnelle et l'opinion professionnelle impartiale sur l'efficacité du régime de réglementation. Nous avons adopté dans nos questions du questionnaire inclus concernant l'étude de problématique soulevée et hypothèses ont été distribués à un groupe de banquiers centraux, comptables et commissaires aux comptes s'est fondé sur le programme spss pour tester les hypothèses. Dans cette dernière étude a conclu pour obtenir des résultats... Comptes des mots-clés responsabilité gouverneurs, système de contrôle interne

englais

Internal oversight is important topics for the controller, which is a starting point from which to fulfil the tasks entrusted to him, and that by studying and examination and assessment of the internal control system and through this report done in the form of a report outlining the strengths and weaknesses and shortcomings in the regulatory regime and submitted to the Department to discuss and formulate the necessary recommendations. In this sense our study aims to highlight the role of Governor accounts and responsibility in improving the internal control system in Enterprise since he has conservative calculations of the independence and professional competence and impartial professional opinion on the effectiveness of the regulatory regime. We have adopted in our questionnaire included questions concerning the problematic study raised and assumptions have been distributed to a group of central bankers, accountants and Auditors relied on spss program to test hypotheses. In the latter study concluded to obtain results..... Keywords responsibility Governor accounts, internal control system