

Université MUSTAPHA Stambouli
Mascara



جامعة مصطفى اسطمبولي
معسكر

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
مخبر تسيير الجماعات المحلية والتنمية المحلية

أطروحة دكتوراه

تخصص محاسبة و تدقيق
بعنوان

أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في إعداد تقارير محافظ الحسابات

من إعداد ط.د: بن ستي لزرقي

لجنة المناقشة

أ.د. معتصم دحو	أستاذ التعليم العالي	جامعة معسكر	رئيسا
أ.د. غريسي العربي	أستاذ التعليم العالي	جامعة معسكر	مقررا
أ.د. بوشيشي محمد رضا	أستاذ التعليم العالي	جامعة معسكر	ممتحنا
أ.د. زوانب غريسية	أستاذة التعليم العالي	جامعة معسكر	ممتحنة
أ.د. بشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
أ.د. مرحوم محمد الحبيب	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم	ممتحنا

2026/2025

التشكرات

شكر وتقدير

الحمد لله على فضله وإحسانه أسبغ علينا نعمه ظاهرة وباطنة، فله الحمد في الأولى والآخرة، وله الشكر
والثناء الحسن،

أما بعد:

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أبي وأمي رحمة الله عليهما.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الدكتور غريسي العربي لإشرافه على هذا البحث وعلى المجهودات
التي قدمها لإتمامه. دون أن يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحي شرف
مناقشتهم لهذا البحث وإثرائه بملاحظاتهم القيمة. كما أتقدم بشكري الخاص إلى جميع المهنيين الذين
تعاونوا معي في انجاز الجانب التطبيقي من هذا البحث. في الأخير أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى كافة
أساتذتي وإلى كل من علمني حرفا وأعطى حصيلة فكره لينير دربنا.

شكرا لكم



إهداء

إلى رمز التضحية والحب، إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة، إلى أبي رحمه الله.

إلى رمز العطاء وبلسم الشفاء، إلى ينبوع الصبر ولمسة التفاؤل إلى روح أمي الطاهرة رحمة الله عليها.

إلى من تخطت معي الصعاب، رفيقة دربي بالحياة وسندي زوجتي الغالية.

إلى أعز ما في الوجود بناتي: نور الهدى، هاجر فاطمة الزهراء، بشرى وابنائي: محمد الحبيب وإبراهيم الخليل

إلى روح طاهرة أطيب الله ثراها وأسكنها فسيح جنانه " عيسى الزهرة "

إلى أختي وإخوتي كل واحد باسمه

إلى كل الأصدقاء والأحباب كل واحد باسمه وجميل اسمه.

بن ستي لزرق

الفهرس

II	التشكرات
IV	إهداء
VI	الفهرس
XV	قائمة الجداول
XVIII	قائمة الأشكال
ب	مقدمة عامة
ج	1. اشكالية الدراسة
ج	2. الأسئلة الفرعية
د	3. فرضيات الدراسة
د	4. أهداف الدراسة
هـ	5. أهمية الدراسة
هـ	6. منهج الدراسة
و	7. صعوبات الدراسة
و	8. أسباب اختيار الموضوع
ز	9. حدود الدراسة
ز	10. دراسات سابقة
ن	11. القيمة المضافة وما يميز الدراسة
س	12. تقسيمات الدراسة
1	الفصل الأول اطار مفاهيمي حول التدقيق الخارجي
3	المبحث الأول: إطار نظري للتدقيق
3	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق

4	1. قبل الثورة الصناعية
4	2. بعد الثورة الصناعية إلى غاية 1905
4	3. الفترة من 1905م إلى يومنا
7	المطلب الثاني: ماهية التدقيق
7	1. مفهوم التدقيق الخارجي
7	1.1 تعريف التدقيق الخارجي
9	2.1 مصطلحات متعلقة بالتدقيق الخارجي
9	1.2.1 التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي
11	2.2.1 التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية
11	3.1 أهداف وأهمية التدقيق الخارجي
12	1.3.1 الأهداف
13	2.3.1 أهمية التدقيق
15	المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي
15	1. فروض التدقيق الخارجي
15	1-1 قابلية البيانات المالية للفحص
16	1-2 لا وجود للتعارض في المصالح بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة
16	1-3 خلو القوائم المالية أو اية معلومات أخرى تقدم للفحص من الأخطاء العادية أو التواطئية
17	1-4 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث الأخطاء
17	1-5 التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي
17	1-6 المدقق الخارجي يزاول عمله كمدقق فقط للقوائم المالية
17	2. مبادئ التدقيق الخارجي

18	1-2 المبادئ المتعلقة بركن الفحص
18	2-2 المبادئ المتعلقة بمرحلة التقرير
20	المبحث الثاني: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
20	المطلب الأول: تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر
20	1. تطور النصوص التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
20	1.1 الفترة من سنة 1962 إلى 1991
22	1-2 الفترة من 1991 إلى 2010
23	1-3 الفترة من 2010 إلى غاية يومنا هذا
24	2. الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق بالجزائر
26	1.2. المجلس الوطني للمحاسبة
31	2.2. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
35	3. المعايير الجزائرية للتدقيق NAA
35	1.3. المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016
36	2.3. المقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016
37	3.3. المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
38	4.3. المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
39	5.3. المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024
39	4. المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024
40	المطلب الثاني: ممارسة مهنة التدقيق القانوني (محافظات الحسابات)
40	1. مفهوم محافظ الحسابات وشروطه
40	1.1 مفهوم محافظ الحسابات

41	2.1 شروط مزاولة مهنة محافظ الحسابات
43	3.1 حالات التنافي والموانع
46	2. مهام محافظ الحسابات ومسؤولياته
46	1.2 مهام محافظ الحسابات
47	2.2. مسؤوليات محافظ الحسابات
51	3. حقوق وواجبات محافظ الحسابات
51	1.3 حقوق محافظ الحسابات
53	2.3 واجبات محافظ الحسابات
54	المبحث الثالث: ملفات عمل محافظ الحسابات وتقاريره
54	المطلب الأول: ماهية ملفات عمل محافظ الحسابات
54	1. مفهوم ملفات عمل محافظ الحسابات
56	2. أنواع ملفات عمل حافظ الحسابات
57	1.2 الملف الدائم
59	2.2. الملف الجاري (السنوي)
61	المطلب الثاني: تقارير محافظ الحسابات
61	1. تعريف تقرير محافظ الحسابات وخصائصه
63	2. أنواع تقارير محافظ الحسابات
66	3. عناصر تقرير المدقق
67	المطلب الثالث: محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات
67	1. معايير التقارير
74	2. كفايات تسليم تقارير محافظ الحسابات

76	الفصل الثاني اطار نظري حول نظام الرقابة الداخلية
78	المبحث الأول: تطورات الاطار الحديث لنظام الرقابة الداخلية
78	المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية
78	1. مفهوم الرقابة الداخلية وأنواعها
78	1.1 تعريف الرقابة الداخلية
81	2.1 أنواع الرقابة الداخلية
84	2. علاقة التدقيق بالرقابة الداخلية
85	1.2 التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية
85	2.2. التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية
86	المطلب الثاني: الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية
87	1. تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية
88	1.1 مفهوم نظام الرقابة الداخلية حسب الهيئات المهنية الدولية
89	2.1 تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية حسب COSO
89	1.2.1. نظام الرقابة الداخلية حسب COSO1
90	2.2.1. نظام الرقابة الداخلية حسب COSO2
92	3.2.1. نظام الرقابة الداخلية حسب COSO3
94	2. أهداف نظام الرقابة الداخلية حسب إطار COSO
97	المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب COSO
98	1. المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية حسب COSO
98	1.1. بيئة الرقابة (Control Environment)
100	2.1. تقييم المخاطر (Risk Assessment)

101	3.1 الأنشطة الرقابية (control activities)
102	4.1 المعلومات والاتصال (Informations and Communication)
102	5.1 المراقبة والمتابعة (surveillance)
102	2. المبادئ السبعة عشر (17) لمكونات الرقابة الداخلية
104	المبحث الثاني: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية
104	المطلب الأول: ماهية مخاطر التدقيق
104	1. مفهوم مخاطر التدقيق
106	2. العوامل المؤثرة في تقدير المدقق لمخاطر التدقيق
108	المطلب الثاني: أنواع مخاطر التدقيق
108	1. أنواع مخاطر التدقيق
109	1.1 المخاطر الملازمة
111	2.1 مخاطر الرقابة
112	3.1 مخاطر الاكتشاف
114	2. العلاقة بين الأنواع الثلاثة لمخاطر التدقيق ونموذج خطر التدقيق
114	1.2 نموذج خطر التدقيق
115	2.2 العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق
117	المطلب الثالث: ماهية الأهمية النسبية في التدقيق
118	1. مفهوم الأهمية النسبية وأهمية استخدامها في التدقيق
118	1.1 مفهوم الأهمية النسبية
121	2.1. أهمية استخدام الأهمية النسبية في التدقيق حسب ISA230
122	2. مستويات الأهمية النسبية

124	3.العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية
127	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
127	المطلب الأول: أهمية وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
127	1.أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية
127	1.1.أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق
128	1.2.أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل عملية التخطيط
128	3.1. أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في توفير أدلة الإثبات
129	4.1. أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في موثوقية المعلومات المالية
130	2.أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
130	1.2.قوائم الاستبيان (الاستقصاء)
131	2.2.التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية
131	3.2.الملخص التذكيري
132	3.خرائط التدفق
133	المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
134	1.فهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية والتقييم الأولي
134	2.اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية
135	3.تقييم فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية
136	4.التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية
138	المطلب الثالث: تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في التشريع الجزائري
138	1.عناصر نظام الرقابة الداخلية
139	2.تقرير نظام الرقابة الداخلية

142	الفصل الثالث: دراسة ميدانية
143	1- إجراءات الدراسة الميدانية
165	1.2. خصائص عينة الدراسة
175	2.2. تحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المستجيبين
185	3 اختبار فرضيات الدراسة
185	1.3. دراسة علاقة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع
189	2.3. دراسة علاقة التأثير بين المتغير المستقل والمتغير التابع
194	3. تحليل ومناقشة النتائج
201	الخاتمة
207	قائمة المراجع
215	الملاحق
220	الملخص



قائمة الجداول

6	الجدول (I-01): التطور التاريخي للتدقيق
10	الجدول (I-02): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي
14	الجدول (I-03): أهمية التدقيق
25	الجدول (I-04): الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر خلال مجموعة الإصلاحات القانونية
28	الجدول (I-05): مهام المجلس الوطني للمحاسبة
34	الجدول (I-06): المراسيم التنفيذية التابعة للقانون 01-10
49	الجدول (I-07): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر
84	الجدول (II-01): أقسام الرقابة الداخلية
103	الجدول (II-02): مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها
110	جدول (II-03): أهم أنواع المخاطر الملازمة
117	الجدول (II-04): تقييم مخاطر الرقابة
132	الجدول (II-05): بعض الرموز المستخدمة في خرائط التدفق
155	الجدول رقم (III-1): سلم ليكرت الخماسي (Likert Scale)
161	الجدول رقم (III-2): مقياس التحليل
162	الجدول رقم (III-3): نتائج اختبار معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبانة
165	جدول رقم (III-4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس
166	جدول رقم الشكل (III-5): يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر
168	جدول رقم (III-6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
170	جدول رقم (III-7): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة
172	جدول رقم (III-8): يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة
176	الجدول رقم (III-9): تقييم أفراد العينة للمحور الأول - نظام الرقابة الداخلية

180	الجدول رقم الشكل (10-III): تقييم أفراد العينة للمحور الثاني - تقارير محافظ الحسابات
190	الجدول رقم الشكل (11-III): ملخص نموذج الانحدار الخطي البسيط:
191	الجدول رقم (12-III): تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار
192	الجدول رقم (13-III): معاملات نموذج الانحدار



قائمة الأشكال

33	الشكل (I - 01): تشكيلة الهيئات المهنية في الجزائر
51	الشكل (I - 02): مسؤوليات محافظ الحسابات
60	الشكل (I - 03): ملفات عمل محافظ الحسابات
83	الشكل (II - 01): أنواع الرقابة الداخلية
91	الشكل (II - 02): هيكل نظام الرقابة الداخلية حسب <i>coso</i>
93	الشكل (II - 03): تطور هيكل الرقابة الداخلية حسب <i>coso</i> (1992-2013)
94	الشكل (II - 04): تطور إطار نظام الرقابة الداخلية (1992-2013)
96	الشكل (II - 05): أهداف نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار <i>coso</i>
99	الشكل (II - 06): مظلة هيكل بيئة الرقابة الداخلية
100	الشكل (II - 07): خطوات عملية تقييم المخاطر
101	الشكل (II - 08): خطوات تقييم المخاطر حسب <i>coso</i>
108	الشكل (II - 09): مخاطر التدقيق
124	الشكل (II - 10): مستويات الأهمية النسبية
126	الشكل (II - 11): العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق
137	الشكل (II - 12): خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
147	الشكل (III - 1): نموذج الدراسة
165	الشكل (III - 2): دائرة نسبية توضح الجنس
169	الشكل (III - 4): مدرج بياني يوضح المؤهل العلمي
171	الشكل (III - 5): مدرج بياني يوضح الوظيفة
173	الشكل (III - 6): مدرج بياني يوضح عدد سنوات الخبرة

مقدمة عامة

إن التغير الذي عرفته الشركات من خلال كبر حجمها وتشعب وظائفها وتعدد فروعها أدى إلى تطور مهنة التدقيق وزيادة الاهتمام بها من قبل الهيئات المهنية والمدققين الممارسين للمهنة، تهدف هذه المهنة إلى تقديم رأي مهني محايد حول شفافية الإفصاح المحاسبي ومصادقية المعلومات المتضمنة في الكشف المالية والحسابات الختامية للمؤسسات الاقتصادية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي، بما يساهم في خدمة أطراف المجتمع المالي ومختلف الفئات المستفيدة من القوائم المالية المدققة. وعلى هذا الأساس فإن المتوقع من هذه المهنة هو تقديم خدمات بمستوى عال من الجودة لضمان مصادقية مخرجات العملية التدقيقية وكسب ثقة مختلف الفئات المستفيدة.

مهنة التدقيق المحاسبي ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية يفرضها القانون لمصلحة جل الأطراف ذات المصلحة، يتوقع من هذه المهنة تقديم خدمات بمستوى عال من الكفاءة لضمان المصادقية. وعليه فإن عمل المدقق بصفة عامة ينصب على إعداد التقرير النهائي الذي يعتبر حوصلة لما قام به من عمليات فحص ورقابة، ولما دونه من نقاط سواء كانت إيجابية أو سلبية، والذي يوجهه إلى مختلف الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة محل التدقيق والمستفيدة من التقرير، يعبر فيه عن المركز المالي للمؤسسة. ومن خلال الأهمية التي يحظى بها التقرير النهائي لمحافظ الحسابات وجب عليه اتباع المعايير اللازمة لإعداده سواء من حيث الشكل أو المضمون. في هذا السياق، نجد أن المشرع الجزائري أصدر مجموعة من النصوص القانونية والمعايير التي تسمح لمحافظ الحسابات بإعداد تقرير نهائي ذو جودة ومن أهمها نجد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق عن الكشف المالية" ضمن الحزمة الثانية من خلال المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11.

في ذات السياق، إن نظام الرقابة الداخلية من بين أهم المواضيع التي اهتمت بها العديد من الهيئات المهنية الدولية وسعت إلى تطويرها من خلال إعداد قوانين وتقارير بهدف تعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، وعليه فإن حالات العسر المالي لمجتمع الأعمال نتج عنها اهتمام كبير بتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وإيجاد السبل

التي تساهم في تقييم فعالية هذه الأنظمة التي تعتبر الدعامة الأساسية لسلامة أصول الشركة وأيضاً ضمان موثوقية تدفقات المعلومات المالية. حيث يقع على عاتق المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه وتحيينه كلما اقتضت الضرورة. ويعتبر هذا النظام نقطة الانطلاق التي يركز عليها المدقق وخاصة محافظ الحسابات عند اعداده لخطة التدقيق، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات العملية التدقيقية، حيث يواصل في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يتمكن من الالمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية. إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات العملية التدقيقية من أجل اكتشاف مواطن القوة والضعف فيه.

1. اشكالية الدراسة

من خلال ما تم ذكره، يمكن صياغة اشكالية الدراسة على النحو التالي:

صياغة إشكالية الدراسة: ما أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات؟

2. الأسئلة الفرعية

تفرعت عن هذه الاشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- السؤال الفرعي الأول: هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين نظام الرقابة الداخلية (المتغير المستقل) وتقارير محافظ الحسابات (المتغير التابع) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- السؤال الفرعي الثاني: هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لنظام المراقبة الداخلية على تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3. فرضيات الدراسة

كإجابات أولية عن الأسئلة الفرعية، تم وضع الفرضيات التالية:

من حيث علاقة الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل

- الفرضية العدمية: (H_0) لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين نظام

الرقابة الداخلية (المتغير المستقل) وتقارير محافظ الحسابات (المتغير التابع) في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية.

- الفرضية البديلة: (H_1) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين نظام

الرقابة الداخلية (المتغير المستقل) وتقارير محافظ الحسابات (المتغير التابع) في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية .

من حيث علاقة التأثير بين المتغير التابع والمتغير المستقل

- الفرضية العدمية: (H_0) لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

للرقابة الداخلية على تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- الفرضية البديلة: (H_1) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة الداخلية

على تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4. أهداف الدراسة

يكمّن الهدف الأساسي للدراسة في إبراز أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في إعداد تقارير محافظ الحسابات وما

لنتائج هذا التقييم من أثر إيجابي على عملية التدقيق، وكأهداف أخرى للدراسة نجد:

- معالجة موضوع التدقيق الخارجي والتعرف على أهم النقاط المتعلقة به من مفاهيم، أنواعه في الجزائر وأيضاً

مختلف الهيئات المنظمة لهذه المهنة؛

- التعرف على أهم المعايير والنصوص التنظيمية التي تحكم تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر؛

- التعرف على تقارير محافظ الحسابات والمعايير التي تحكمها؛

- دراسة محتوى تقارير محافظ الحسابات وأنواعها؛

- التعرف على نظام الرقابة الداخلية وأهم تطوراتها وصولاً إلى الإطار المتكامل COSO؛

- التعرف على أهم مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات؛

5. أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في العديد من النقاط:

- تستمد الدراسة أهميتها من أهمية موضوعها، وذلك لأهمية تقارير محافظي الحسابات لمختلف الأطراف.

- إبراز العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات.

- تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال تتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق والرقابة الداخلية؛

- التعرف على أهم مراحل تطور مفاهيم نظام الرقابة الداخلية خاصة الإطار الحديث والمتكامل COSO؛

- تقييم مدى قدرة محافظ الحسابات على تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- معالجة أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في إعداد التقارير التي يعدها محافظ الحسابات؛

- التعرف على مدى اعتماد محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية لإعداد خطة التدقيق؛

- التوصل إلى مجموعة من النتائج والمقترحات ملن أجل تطوير وتعزيز وزيادة الثقة في مهنة التدقيق بصفة

عامة والتدقيق الخارجي القانوني على وجه الخصوص.

6. منهج الدراسة

سنعتمد في هذه الدراسة على **المنهج الوصفي التحليلي** لعرض محتوى الدراسة من خلال الاطلاع على

أهم المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية من جهة ومن جهة أخرى عرض أهم النقاط المتعلقة

بمهنة التدقيق في الجزائر وأيضاً ما يتعلق بتقارير المدقق والمتمثل في محافظ الحسابات، إضافة الى ذلك

الاطلاع على ما ورد في الكتب والمراجع الأجنبية والعربية، البحوث العلمية والملتقيات الصادرة في مجال موضوع الدراسة بالإضافة إلى الإرشادات و المعايير المهنية الصادرة عن المنظمات الدولية و المحلية بهدف قاعدة فكرية و نظرية عن متغيرات الدراسة. كما تمت الاستعانة بأداة الاستبيان وتوزيعه على عينة من المهنيين في الجزائر قدرت 100 عينة، واستقصاء آراء محافظي الحسابات والممارسين في مجال التدقيق والرقابة حول أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات، وذلك من خلال قياس أبعاد ومكونات نظام الرقابة الداخلية وانعكاساتها على مستوى التقارير المهنية. تم عرض وتحليل النتائج باستخدام برنامج الإكسل وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss.

7. صعوبات الدراسة

من بين أهم الصعوبات التي واجهها الباحث هي:

- رفض العديد من المهنيين الاجابة على الاستبيان لعدم اهتمامهم بالموضوع وأيضا تحججهم بكثرة انشغالاتهم؛
- قلة المراجع الخاصة بموضوع الدراسة خاصة موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

8. أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لموضوع " أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات" يرجع لمجموعة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- موضوع الدراسة من المواضيع الحديثة وقلة الدراسات التي تناولته خاصة في الجزائر؛
- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق خاصة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق عن الكشوف المالية" ضمن الحزمة الثانية من خلال المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11؛
- أهمية موضوع نظام الرقابة الداخلية وضرورة لفت نظر محافظ الحسابات إلى أهمية تقييم النظام لإعداد

- مكانة وأهمية تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية؛
- علاقة الموضوع بالتخصص المدروس، والميول الشخصي للطالب؛
- إضافة قيمة في هذا المجال، وإثراء مكتبة الجامعة.

9. حدود الدراسة:

- الحدود المكانية :** شملت الدراسة عينة من المهنيين الذين يزاولون مهنة التدقيق و المحاسبة (محافظي حسابات، مدراء ماليين، مدققين داخليين، محاسبين) عبر أنحاء التراب الجزائري.
- الحدود الزمانية :** انحصرت الدراسة التطبيقية بداية من إعداد الاستبيان، تحكيمه، توزيعه واسترجاع الردود من شهر اوت 2025 إلى غاية شهر اكتوبر 2025.
- الحدود البشرية :** شملت الدراسة عينة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات.
- الحدود الموضوعية :** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

10. دراسات سابقة

تمثل الدراسات السابقة نقطة انطلاق أي بحث وعليه قمنا بالاطلاع على بعض الدراسات المشابهة لدراستنا والتي لها علاقة بمتغير واحد على الأقل، وذلك لكي نستطيع اكتشاف الفجوة البحثية للدراسة بالمقارنة مع الدراسات السابقة. هذه الدراسات يتم ذكرها على سبيل المثال لا الحصر وفقا لتسلسلها الزمني من الأقدم إلى الأحدث، احتوى عرض هذه الدراسات العناصر التالية: الإشكالية المعالجة، الأهداف، منهجية البحث التي تم الاعتماد عليها، النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

1. عميرش إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي -دراسة مقارنة

بين كل من الجزائر وفرنسا-، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا، من أجل فهم وتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وتخفيضها إلى المستوى المقبول عموماً. تم الاعتماد على أداة الاستبيان في الجانب التطبيقي تم توزيعه على ممارسي المهنة في كلا الدولتين.

من بين النتائج المتوصل إليها هي: وجود فروق جوهرية بين مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، من حيث عدم قيام المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم مخاطر التدقيق وعدم استخدامه لأساليب الإجراءات التحليلية في تقييم هذه المخاطر، هذا راجع لوجود معوقات أثناء ممارسة المهنة تحد من تطبيقه لهذه الإجراءات. في المقابل بينت نتائج الدراسة قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي واستخدام الأدوات التي تمكنه من الاستجابة لها في مقدماتها الإجراءات التحليلية، هذا لإدراكه لمدى أهميتها في تخفيض هذه المخاطر إلى المستوى المقبول عموماً. من بين التوصيات المقترحة: ضرورة إصدار معايير محلية تحكم مهنة التدقيق الخارجي وترشد أداء ممارسيها، في مقدمة هذه المعايير: معيار التدقيق الجزائري NAA 520 المتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية في مهنة التدقيق الخارجي، ومعيار التدقيق الجزائري NAA 315 المتعلق بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها، بالإضافة إلى تقديم مقترحات أخرى من أجل تحسين مستوى مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لتواكب التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

2. طالب حسين سهام، أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق -دراسة

استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات-، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف1،

2018.

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة عمله التدقيقي. تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بهدف وصف شامل لمتغيرات الدراسة، بالإضافة إلى الاعتماد على أداة الاستبيان موجه إلى مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الشرق الجزائري، وتم تحليل النتائج باستخدام برنامج SPSS والقيام بالاختبارات الاحصائية اللازمة. من بين نتائج الدراسة: تقييم نظام الرقابة الداخلية يشكل خطوة مهمة لنجاعة عمل المدقق الخارجي حيث يسمح التقييم بتحصيل نتائج تساعد في عملية التخطيط، ضبط الاجراءات الرقابية وضبط المخاطر الرقابية مع تعزيز رأي المدقق حول مصداقية القوائم المالية. من بين توصيات الدراسة: إعطاء أهمية وجود نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الاقتصادية وتفعيله.

3. أبو بكر الصديق قيداوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، محاسبة وتدقيق، جامعة حسبية بن بوعلي الشلف، 2019.

هدفت الدراسة إلى شرح مختلف المفاهيم المتعلقة بتنظيم عمل (التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر)، بالإضافة إلى تحديد العلاقة الموجودة بينهم. تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي بهدف تقديم تحليل وتفسير للنتائج، حيث تمثل مجتمع الدراسة في توزيع استبيان على البنوك المعتمدة في الجزائر من عمومية وخاصة بمجموع 20 بنك، وحوالي 134 ورقة استبيان تم تحليل النتائج بواسطة spss v24. من بين أهم النتائج المتوصل لها: غياب لجنة المخاطر على مستوى البنوك العمومية مقارنة بالبنوك الخاصة، إضافة إلى تمتع البنوك العمومية باستقلالية أقل من البنوك الخاصة وذلك نظرا لطبيعة هياكلها التنظيمية مما يؤثر على عمل المدققين الداخليين وعلى نتائج تقاريرهم. من بين التوصيات التي تم اقتراحها: ضرورة انشاء لجنة المحاطر على مستوى البنوك العمومية، إعادة النظر في الهياكل التنظيمية للبنوك العمومية من أجل تعزيز استقلالية المدققين الداخليين.

4. محيوت نسيمه، دراسة اثر إرساء الاطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء

المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2020.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على هيكل الرقابة الداخلية للجنة COSO وعلاقته بأداء المؤسسة الاقتصادية، حيث يشترط في نظام الرقابة الداخلية وفق هذا الهيكل أن يكون فعالاً بمعنى موجه نحو تحسين قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال كفاءة وفعالية عملياتها التشغيلية. لتحقيق هدف الدراسة تم القيام بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة ميناء الجزائر EPAL للتعرف على هيكلها الرقابي ومدى توافقه مع الهيكل المعتمد مع مرجع COSO. من بين نتائج الدراسة: المؤسسة محل الدراسة الميدانية لها اطلاع على هيكل COSO إلا أنها لا تجسده كما يجب، لكنها تتوفر على نظام رقابة داخلية جيد ومحكم لا يختلف عن محتوى وإجراءات هيكل COSO. من بين التوصيات المقترحة: ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية لآطار لجنة COSO والاهتمام بإرساء المكونات الخمسة من أجل تحقيق أهدافها.

5. غالم نادية، أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد

الحميد بن باديس -مستغانم-، 2024/2023. هدفت الدراسة إلى معالجة موضوع أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة القوائم المالية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لعرض محتوى الدراسة بالإضافة إلى الاستعانة بمقاربة نوعية باستخدام أداة المقابلات مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، تم تحليل مضمون البيانات المجمعة بواسطة برنامج لتحليل البيانات النوعية MAXQDA نسخة 2022، إضافة إلى إجراء دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية من خلال دراسة تقارير محافظ الحسابات وتتبع رأيه حول القوائم المالية خلال ثلاثة سنوات متتالية.

من بين نتائج الدراسة المتوصل إليها: وجود تطبيق نسبي للمعايير الجزائرية للتدقيق في الوسط المهني الجزائري، المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن تحتوي على بعض النقاط الأساسية التي تشكل قيمة مضافة لها في الوسط المهني حيث تسمح بتوحيد عمل المدقق الخارجي وخاصة محافظ الحسابات كما تشكل أداة حماية

له، نضف إلى ذلك أنه بالرغم من عدم اكتمال إصداراتها إلا أنها تساهم إلى حد معين في إضفاء الجودة على القوائم المالية من خلال الاستعانة بها في العديد من مراحل عملية التدقيق. من بين التوصيات المقترحة: على الهيئة المشرفة إصدار المرجعية كاملة بما يوائم البيئة الجزائرية خاصة مع طبيعة النسيج الاقتصادي المكون أساسا من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار كل المعايير الجزائرية للتدقيق الباقية دون تقطعات وتقادي الفجوات الزمنية.

6. بادرة مريم، أثر تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، علوم مالية ومحاسبة، جامعة سطيف1، 2024.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، شملت الدراسة آراء مجموعة من إطارات هذه المؤسسات بحجم 127 إطار من خلال أداة الاستبيان. كما تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى الاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية SPSS. من بين نتائج الدراسة: مكونات نظام إدارة المخاطر بالمؤسسات محل الدراسة تتوافق مع مكونات الإطار المتكامل لإدارة المخاطر الذي جاءت به لجنة تريدواي وأن كل مكون من تلك المكونات يؤثر في الرفع من جودة المعلومات وبالتالي يؤثر تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية. من بين التوصيات المقترحة: ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري والحرص على الرفع من كفاءته لما له من أهمية في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.

7. دراسة جدي سمراء: بعنوان "دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات

الاقتصادية الجزائرية دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف -المسيلة- سنة 2016/2017 هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الدور الذي يؤديه نظام الرقابة الداخلية في تحسين مصداقية المخرجات المحاسبية، حيث

استخدم المنهج الوصفي التحليلي بغية الالمام بكافة الجوانب النظرية للدراسة، في حين تم الاعتماد على المقابلة الى جانب الاستبيان وتحليل معطياته اعتمادا على برنامج Spss في الجانب التطبيقي توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

أن العلاقة التي تربط الرقابة الداخلية بالمخرجات المحاسبية تتمثل في الهدف الذي تسعى الرقابة الداخلية الى تحقيقه والتمثل في تحقيق مصداقية التقارير المالية. وجود نظام رقابة فعال داخل المؤسسة الاقتصادية سيؤدي الى الوثوق في مخرجاتها المحاسبية.

ب. الدراسات الأجنبية

1- Ghassan falah al matarneh, The commitment of jordanian auditors to assess audit risks, international journal of business and management, vol 6, no 11, amman, Jordan, 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى قيام المدققين الخارجيين الأردنيين بإجراءات تقدير مخاطر التدقيق عند القيام بمراجعة القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة تتكون من 70 مدققاً أردنياً، ولإجراء تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدم الباحث الإحصاء الوصفي ومختلف الأساليب الإحصائية كاختبار الانحراف المعياري وتوصلت الدراسة إلى أن هناك التزام من قبل المدققين الأردنيين بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية عند تقييم المخاطر.

وقد أوصت الدراسة على ضرورة تعزيز التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي أثناء عملية التدقيق من أجل تقليل الاحتيال والتضليل في البيانات المالية إلى الحد الأدنى، كما أوصت الدراسة بضرورة إتباع المدققين الخارجيين للدورات التدريبية وإبلاء كل ما هو جديد فيما يخص تقييم مخاطر التدقيق.

2-The Impact of Internal Control System on the Quality of Financial Reports:

An analytical study in Jordanian pharmaceutical companies listed on the Amman Stock Exchange.

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط سنة، أيار 2016.

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية في شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان. وتكون مجتمع الدراسة من شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان لسنة 2016 والبالغ عددها 6 شركات، اما عينة الدراسة فقد شملت المدراء الماليين والمحاسبين واعضاء لجان التدقيق الداخلي ورؤساء لجان التدقيق الداخليين والمدققين الداخليين العاملين في شركات صناعة الادوية المدرجة في بورصة عمان البالغ عددهم 61. ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصف التحليلي إضافة الى استخدام كل من تحليل الانحدار البسيط المتعدد وتحليل المسار لاختبار فرضيات الدراسة. وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج أبرزها، وجود تأثير ذي دلالة إحصائية للبيئة الرقابية والمعلومات والاتصالات على جودة التقارير المالية في شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.005)$. ووجود تأثير ذي دلالة إحصائية للبيئة الرقابية والمعلومات والاتصالات على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في شركات الادوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ ووجود تأثير ذي دلالة إحصائية للبيئة الرقابية على جودة التقارير المالية من حيث التمثيل الصادق في شركات صناعة الادوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.005)$.

وعلى ضوء هذه النتائج اوصت الى تفعيل دور لجان التدقيق الداخلي كونها تلعب دورا هاما في تحقيق نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال دراسة تلك التقارير قبل رفعها للإدارة والاشراف على نتائج الاعمال.

1.1. القيمة المضافة وما يميز الدراسة

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات، وعليه اهتمت دراستنا بمعالجة موضوع أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات، ما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة الذكر هو أنها أعطت دور لتقارير محافظ الحسابات وتوضح الرسالة أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه التقارير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتميزت عن الدراسات السابقة من خلال:

1. مجتمع الدراسة والفئة التي ستطبق عليه الدراسة : تم تطبيق الدراسة على عينة من المهنيين يراها الباحث مهمة وذات صلة بالموضوع.

2. الهدف الذي تسعى له الدراسة : سعت الدراسة الحالية معرفة اثر نظام الرقابة الداخلية بأبعاده (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط) في اعداد تقارير محافظ الحسابات (الملائمة، التمثيل الصادق).

3. مجتمع الدراسة والعينة : تكون مجتمع الدراسة من مهنيي المحاسبة و التدقيق حيث شمل عدة فئات مهنية ذات صلة مباشرة بموضوع الدراسة (محافظي الحسابات، المدققون الداخليين، المحاسبون، المسؤولون الماليون). حيث اتفقت الدراسة الحالية مع اغلب الدراسات السابقة في أداة جمع البيانات، اعتمدت هذه الدراسات على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، في حين أن الدراسات الأخرى على غرار دراسة "محيوت نسيم" ودراسة "غانم نادية" اعتمدت على دراسة الحالة.

وتتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة كونها الدراسة الوحيدة -في حدود اطلاع الطالب- التي تربط بين موضوعي نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل وتقارير محافظ الحسابات كمتغير تابع، حيث أنها تدرس أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات، من خلال تطوير استبيان وتوزيعه على المهنيين المزاولين لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، المدققون الداخليون والمحاسبون. وعليه فإن اختلاف بيئة الدراسة سوف يؤثر على النتائج المتوصل إليها.

لمعالجة الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول كالتالي:

الفصل الأول: إطار مفاهيمي حول التدقيق الخارجي، يحتوي على ثلاثة مباحث: المبحث الأول: إطار نظري للتدقيق، من خلال معالجة العناصر التالية (عرض لمحة تاريخية للتدقيق، مفهومه، أنواعه وأهدافه، وأيضاً فروض ومبادئ التدقيق الخارجي). المبحث الثاني: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال عرض (تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر، ممارسة مهنة التدقيق القانوني (محافظات الحسابات). المبحث الثالث: ملفات عمل محافظ الحسابات وتقاريره من خلال ذكر (أهم ملفات عمل محافظ الحسابات وأهم التقارير التي يقوم بإعدادها).

الفصل الثاني: إطار نظري حول نظام الرقابة الداخلية، يحتوي على 03 مباحث، المبحث الأول: تطورات الإطار الحديث لنظام الرقابة الداخلية احتوى على (مفهوم الرقابة الداخلية وأنواعها، الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية تطوره حسب COSO، مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب COSO). أما المبحث الثاني: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية (ماهية مخاطر التدقيق، أنواعها، وشرح ماهية الأهمية النسبية في التدقيق)، بعدها تم تخصيص المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية (أهمية وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية وعرض تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في التشريع الجزائري).

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية، يتكون الفصل من النقاط التالية: إجراءات الدراسة الميدانية، عرض وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة، تحليل ومناقشة النتائج، وصولاً إلى اختبار فرضيات الدراسة واختتمت هذه الدراسة بخاتمة تم التطرق فيها إلى أهم النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري والتطبيقي، بالإضافة إلى

مجموعة من المقترحات والتوصيات والآفاق المستقبلية للبحث

الفصل الأول

اطار مفاهيمي حول التدقيق الخارجي

تمهيد

مع كبر حجم المؤسسات وتعدد تنظيمها وتعدد أشكالها القانونية وتطور الأسواق المالية إذ أصبح تسيير هذه المؤسسات من طرف مسيرين خارجيين، ما أدى إلى تضارب في المصالح بين الملاك والمسيرين الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير مؤسساتهم. هذا أدى بضرورة وجود آلية رقابية لحماية حقوق الملاك والمساهمين ومنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، وبذلك كان اللجوء إلى التدقيق الخارجي كأداة رقابية فعالة من خارج المؤسسة لحماية أصولها وتزويد مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمعلومات اللازمة وإبداء الرأي الفني حول صحة القوائم المالية.

من بين أنواع التدقيق الخارجي نجد التدقيق القانوني الذي يمارسه محافظ الحسابات أو ما يعرف بالمدقق القانوني، الذي يتم تعيينه لعهددة تحدد بثلاثة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، فيقوم هذا الأخير بالمصادقة على الحسابات الختامية للمؤسسة محل التدقيق يشهد فيها بأن القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة تعكس الوضعية المالية الحقيقية. هذه المصادقة تكون من خلال تقرير عام يعده محافظ الحسابات يبيد فيه رأيه الفني المحايد باعتباره شخصا مهنيا مستقلا وقانونيا، بالإضافة إلى التقرير العام يقوم بإعداد مجموعة من التقارير الخاصة. وعليه سنحاول في هذا الفصل الالامام بمختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق الخارجي وتقارير محافظ الحسابات، وذلك بتقسيمه إلى ثلاث مباحث معنونة كالآتي: المبحث الأول: إطار نظري للتدقيق، من خلال معالجة العناصر التالية (عرض لمحة تاريخية للتدقيق، مفهومه، أنواعه وأهدافه، وأيضا فروض ومبادئ التدقيق الخارجي). المبحث الثاني: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال عرض (تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر، ممارسة مهنة التدقيق القانوني (محافظة الحسابات). المبحث الثالث: ملفات عمل محافظ الحسابات وتقاريره من خلال ذكر (أهم ملفات عمل محافظ الحسابات وأهم التقارير التي يقوم بإعدادها).

المبحث الأول: إطار نظري للتدقيق

يعتبر التدقيق مهنة اقتصادية واجتماعية تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة محل التدقيق لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة. وعليه تم تخصيص هذا المبحث لعرض بعض النقاط الخاصة بالتدقيق الخارجي من حيث المفهوم، الأنواع، الأهداف وأيضاً المبادئ الخاصة بالتدقيق الخارجي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذا الأخير جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم¹، وحسب الباحث خالد أمين فإن التدقيق يرجع إلى قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة²، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء. كلمة التدقيق "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" والتي تعني يستمع³.

لقد تطورت عملية التدقيق من العملية السمعية إلى عملية الفحص الدقيق للسجلات المكتوبة، ومع عصر النهضة والتطور الصناعي اتسع النشاط الصناعي الذي أدى إلى تطوير التدقيق، وعليه يمكن أن نقسم مراحل تطور التدقيق إلى مرحلة ما قبل الثورة الصناعية وما بعدها.

¹ محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 02، 2005، ص6.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد عمان، 1980، ص05.

³ محمد التهامي، نفس المرجع أعلاه، ص07.

1. قبل الثورة الصناعية

تميزت بعملية الاستماع إلى الحقائق من قبل المدقق حيث استعملها الملاك، رجال الدين والحكام للمحافظة على الثروة ومعاقبة القائمين بإعمال السرقة، حيث كان الهدف الرئيسي من هذا الاجراء هو منع الاختلاسات من أموال الحكام بالإضافة إلى ضمان دقة التقارير المقدمة¹.

2. بعد الثورة الصناعية إلى غاية 1905

مع ظهور الثورة الصناعية وتطور الصناعة والتجارة الذي نتج عنه نمو في أنشطة المؤسسات الاقتصادية واتساع الفجوة بين الإدارة ومالكها لم يتغير الهدف الرئيسي للتدقيق والمتمثل في اكتشاف الأخطاء، ولكن أصبح هناك هدفاً آخر وهو الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة الحسابات من قبل شخص خارجي مستقل ومحيد، ونتيجة لذلك في عام 1854 أصبحت مهنة التدقيق مستقلة في بريطانيا بإنشاء جمعية المحاسبين القانونيين، تلاها بعدها صدور قانون الشركات البريطاني 1862 الذي نص على ضرورة التدقيق لحماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم².

3. الفترة من 1905م إلى يومنا: أصبح الهدف الرئيسي للتدقيق التأكد من صحة وعدالة المركز المالي، بالإضافة إلى تعزيز أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الانتقال من التدقيق التفصيلي إلى

¹ بوعزة عبيد بشير، تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي في الجزائر بين التنظير والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-، 2024/2023.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من ناحيته النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2006، صفحة 17.

استخدام العينات، كذلك الاهتمام بالأساليب العلمية في التدقيق كاستخدام الأساليب الرياضية والتحليل المالي وخرائط التدفق وبحوث العمليات، حيث اعتبر التدقيق من آليات حوكمة الشركات¹.

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2018، ص18.

الجدول (1- 01): التطور التاريخي للتدقيق

الهدف من التدقيق	المرجع	الأمر بالتدقيق	الفترة
معاقبة القام باختلاس الأموال، حماية الأموال.	رجل الدين، الكاتب	الملك، الامبراطور، الكنيسة، الحكومة.	2000 قبل الميلاد إلى 1700م
منع الغش، معاقبة فاعليه، حماية الأصول.	المحاسب	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	1700م - 1850م
تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	الحكومة والمساهمين	1850م - 1900
الشهادة على مصداقية القوائم المالية.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الحكومة والمساهمين	1900م - 1940م
الشهادة على صدق وانتظام وسلامة القوائم المالية.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	1940م - 1970م
مراقبة نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	1970م - 1990
عدالة القوائم المالية ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام معايير التدقيق.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	ابتداء من 1990م

المصدر: طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات

الجامعية، الجزائر، 2014، ص ص 7-8.

المطلب الثاني: ماهية التدقيق

بعد عرض التطور التاريخي لظهور مصطلح التدقيق، نحاول في هذا المطلب معالجة مفهوم التدقيق الخارجي أو ما يعرف بتدقيق الحسابات وأهم المصطلحات ذات الصلة به، أهميته ومختلف المبادئ الخاصة به.

1. مفهوم التدقيق الخارجي

1.1 تعريف التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي حجر الزاوية الذي يخدم كافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، ونظرا لأهميته في بيئة الأعمال فقد نال اهتمام الباحثين والهيئات المنظمة للمهنة مما ساهم في اثرائه بمجموعة من التعاريف نذكر منها:

-عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية 1972 بأنه "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين"¹.

- يتمثل أيضا في: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق فحص انتقادي منظم بهدف جمع وتقييم موضوعي للأدلة بغرض الحصول على رأي فني ومحايد حول عدالة وصدق القوائم المالية"².

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، ط1، 2015، صفحة24.

² عبايية أسماء، بشوندة رفيق، الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية-حالة الجزائر-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، المجلد 17، العدد 25، 2021، صفحة588.

كما عرفه غسان فلاح المطارنة: "فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها"¹.

- وحسب الباحث KNECHEL فعرفه "على أنه خدمة ذات دوافع اقتصادية مصممة لتقليل مخاطر المعلومات اتجاه أصحاب المصلحة بالاعتماد على معارف ومهارات المدققين الماليين فضلا عن سلوكياتهم المهنية، وفق عملية منهجية تأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الخاصة للعملاء وتنظمها الهيئات المشرفة على المهنة"².

- ويتمثل التدقيق الخارجي في أنه: "اختبار تقني بأسلوب صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، بهدف إعطاء رأي معلل عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة موضوع التدقيق وعن مدى احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها"³.

- كما يتمثل التدقيق الخارجي في: "الرقابة التي يؤديها الشخص المهني المؤهل قانونا، وحسب المعايير المهنية بغية التأكد والمصادقة على صحة وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانية العامة، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية"⁴.

من خلال مجمل التعاريف نستخلص أن التدقيق الخارجي يتمثل في عملية الفحص الانتقادي للسجلات المحاسبية وجمع أدلة الإثبات بطريقة موضوعية المتعلقة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، هذه المهمة

1 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، الأردن، ط2، 2009، صفحة14.

² KNECHEL, W. Robert. Audit quality and regulation. International Journal of Auditing, 2016, vol. 20, no 3, p. 219.

³ Collins Lionel, Valin.G, audit et contrôle interne, aspects financiers, opération et statistiques, dalloz, Paris, 1992, p21.

⁴ Mokhtar Belaiboud, (pratique de l'audit : apports de l'entreprise, guide synthétique, organisation de la fonction présentation des normes IAS/IFRS), Berti édition, Alger, 2005. P4.

يقوم بها مهني مستقل ومحيد بالاعتماد على مجموعة المعايير والقواعد المهنية، بهدف التحقق من صحة القوائم المالية وإبداء الرأي حولها في تقرير نهائي.

2.1 مصطلحات متعلقة بالتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات، هذا المصطلح له علاقة بالعديد من المصطلحات ذات الصلة بحوكمة الشركات من بينها نجد:

1.2.1 التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

عرف معهد المدققين الداخليين IIA "التدقيق الداخلي أنه نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمؤسسة لضمان درجة التحكم في العمليات وإرشادات من أجل تطويرها"¹، كما يساعد على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم تلقائي ومنهجي لإدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة المؤسسات كما يقدم مقترحات لتعزيز فعاليتها. وبين "التدقيق الداخلي والخارجي علاقة توافق من جهة تتمثل في استعمالهما للطرق وأساليب موحدة رغم اختلاف المنهجية وعدم التدخل في تسيير شؤون المؤسسة، ومن جهة أخرى هناك تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي حيث تأتي أهمية هذه العلاقة التكاملية من خلال اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في تدقيق القوائم المالية خاصة إذا رأى أعمال هذا الأخير تساعده في الإدلاء برأيه فيما يتعلق بصحة ومصداقية المعلومات المالية وكلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي"². كما

¹ Berber benaissa, les compétences clés pour réussir la profession d'audit interne, revue finance et marchés, université de abdelhamid ben badis Mostaganem, volume 09, numéro 01, 2022, p110.

² علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي-على ضوء المعايير الدولية والمحلية، دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2023، ص 18.

نجد أيضا أنه هناك اختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي ونوضح أهم الفروقات بينهما من خلال الجدول التالي:

الجدول (1- 02): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية في فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة.	شخص طبيعي أو معنوي مهني مستقل من خارج المؤسسة.
نطاق وحدود التدقيق	تحدده الإدارة، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة محل التدقيق والمدقق الخارجي ووفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق.
التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية.	- الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية وقد يكون كاملا أو جزئيا. - إلزامية وفقا للقانون السائد.
المستفيدون	إدارة المؤسسة.	- قراء التقارير المالية. - أصحاب المصالح (مجلس الإدارة، الجمعية العامة للمساهمين). - إدارة المؤسسة.

المصدر: أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017، ص23.

2.2.1 التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

حسب تقرير لجنة التدقيق المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA تشتمل الرقابة الداخلية على: "الخطّة التنظيمية وكل ما يرتبط من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المؤسسة قصد حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية الموضوعة"¹.

كما تم تعريفها من قبل لجنة رعاية المنظمات COSO (committee of sponsoring organization) على أنها: "عملية تنفذ من قبل مجلس الإدارة، الإدارة العليا ومختلف الأطراف التي تنتمي إلى المؤسسة مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بالأهداف التالية: فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية، موثوقية المعلومات المالية والامتثال للقوانين واللوائح"².

وتتجسد علاقة التدقيق الخارجي بالرقابة الداخلية من خلال اطلاع المدقق الخارجي على عناصر هذه الأخيرة المطبقة من قبل المؤسسة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، حيث يقوم المدقق الخارجي بتقديم تقرير خاص للجهاز التداولي حول إجراءات الرقابة الداخلية³.

3.1 أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة في بيئة المال والأعمال، كما أنه يهدف إلى مجموعة من الأهداف.

¹ يحي سعيدي، سمراء جدي، إسهام نظام الرقابة الداخلية الفعال في اقتصار الوقت والجهد المبذولين في عملية المراجعة، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 07، العدد 02، 2016، صفحة 94.

² Saidi yahia, l'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise, revue des sciences humaines, université mohamed khider biskra, volume 14, numéro 02, 2014, p47.

³ علي بن يحي، مرجع سبق ذكره ، ص15.

1.3.1 الأهداف

يعتبر تحديد الأهداف المتوخاة من التدقيق الخارجي من بين الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند القيام بمهمته، ولقد شهد التدقيق الخارجي تطوراً في أهدافه نتيجة للتطور الذي شهدته المهنة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستفيدة للمعلومات المالية من جهة أخرى. وعليه تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في النقاط التالية¹:

- الهدف الرئيسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للشركة، وأنها أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - تزويد إدارة الشركة بالمعلومات حول نظام الرقابة الداخلية، وبيان نقاط الضعف فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.
 - توفير معلومات مالية موثوقة لمختلف مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين، الدائنين، المؤسسات المالية، الجهات الحكومية وغيرهم، لتساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.
- إضافة إلى هذه الأهداف الرئيسية، هناك أهداف فرعية²:
- **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.
 - **التحقق من الملكية:** كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم والالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.

¹ فوزي الحاج أحمد، محمد البشير مركان، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي ميلة، المجلد 05، العدد 01، 2020، صفحة 280.

² رقايقية فاطمة الزهراء، التدقيق المحاسبي، دار النشر الجامعي الجديد، بدون طبعة، 2020، صفحة 26.

- التحقق من الاكتمال: ويعني ان كافة الأصول والالتزامات قد تم قيدها في السجلات كاملة.
- التحقق من التقييم: أن جميع عناصر الأصول والخصوم قد تم تقييمها بقيمتها المناسبة.
- التحقق من صحة عرض القوائم المالية: أن جميع عناصر القوائم المالية قد تم الافصاح عنها عرضها بصورة سليمة وفقا للمتطلبات والمعايير المهنية.

2.3.1 أهمية التدقيق:

تتجلى أهمية التدقيق من أهمية المهنة حيث تقدم خدمة إضفاء الثقة بالقوائم والتقارير المالية لفائدة مختلف الأطراف ذات العلاقة من مساهمين حاليين ومستقبليين، مقرضين، إدارة الضرائب، المؤسسات المالية وغيرهم، إذ نجد جميع هؤلاء المستخدمين بحاجة لاتخاذ القرارات المختلفة وهذا يعتمد على المعلومات المتاحة من خلال هاته القوائم ليس هذا وحسب بل مدى تمثيل هذه المعلومات للمصادقية وتعبيرها عن الواقع المالي الحقيقي. إن مصدر المعلومات هو نظام المعلومات المحاسبي للشركة حيث ينتج معلومات محاسبية حول نشاط الشركة، مركزها المالي، تدفقاتها النقدية وتغير رؤوس الأموال والافصاح عنها اعتمادا على المحاسبة المالية وما تنتجه من قوائم مالية، فالمحاسبة هي المرآة العاكسة لصورة الشركة ووسيلة لمتخذي القرارات¹. وعليه نلخص أهمية التدقيق في النقاط التالية:

- توصيل نتائج التدقيق لأصحاب المصالح من خلال التقرير الذي يتم اعداده بعد إتمام مهمة التدقيق؛
- العمل على زيادة الثقة في المعلومات المدققة من خلال التحقق من سلامتها ومصادقيتها؛
- يعتمد المستثمرون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ القرارات في توجيه المدخرات والعمليات الاستثمارية؛

¹ خالد راغب الخطيب وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص11.

- تتجلى أهمية التدقيق بالنسبة للدائنين والموردين لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل البدء في منح الائتمان التجاري والتوسع؛

- يساهم التدقيق في تنمية المجتمعات من خلال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الاسراف والتلاعب المالي؛
كما نوضح أهمية التدقيق بالنسبة لمختلف الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة محل التدقيق في الجدول التالي:

الجدول (1 - 03): أهمية التدقيق

الأطراف	الأهمية
بالنسبة لإدارة المؤسسة	يساعد التدقيق الخارجي الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط، وذلك من خلال المصادقة على صحة القوائم المالية.
الملاك والمساهمين	يساهم مصادقة التدقيق الخارجي على القوائم المالية على طمأننة الملاك والمساهمين، حيث يتم الاعتماد على القوائم المالية للتعرف على الوضع المالي للمؤسسة لاتخاذ مختلف قرارات الاستثمار.
الهيئات الحكومية بما فيها إدارة الضرائب	تعتمد الهيئات الحكومية على القوائم المالية الخاضعة للتدقيق الخارجي للتأكد من الأنشطة الاقتصادية، فرض الضرائب وتحديد مبالغ الإعانات المالية.
البنوك والمؤسسات المالية	بغرض مواجهة عسر مالي أو لتوسيع نشاطها تلجأ المؤسسات إلى طلب التمويل من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر حول قدرة المؤسسات على السداد، حيث تعتمد في ذلك على تقرير المدقق الخارجي الذي يمثل تأكيد على تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
بالنسبة للاقتصاد القومي	يساهم التدقيق الخارجي في تمكين الدولة من رسم سياستها الاقتصادية ومعالجة الانحرافات والوصول للكفاية الإنتاجية من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها وبالتالي تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.

المصدر: يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

2007، صفحة 07، بتصرف.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي

1. فروض التدقيق الخارجي:

تمثل الفروض في أي مجال نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية الوصول إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، وعليه فإن التدقيق كعلم يقوم على مجموعة من الأسس والفرضيات التي ترتكز عليها عملية التدقيق وتتمثل فروض التدقيق في النقاط التالية:¹

1-1 قابلية البيانات المالية للفحص:

أن تكون البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة قابلة للفحص، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن تتوفر في المعلومات المتضمنة فيها مجموعة من الخصائص:²

-الملاءمة: تعني مدى تلبية المعلومات المقدمة لاحتياجات المستخدمين والقدرة على التأثير في قراراتهم وتمثيلها للأحداث التي تعبر عنها.

-البعد عن التحيز: أن يتم إعداد البيانات والمعلومات المالية دون تحيز لأي طرف، أي تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

-القابلية للقياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً.

¹ محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر الجامعية، القاهرة، 1998، صفحة 29.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 24.

-القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص من قبل أكثر من شخص مع الوصول لنفس النتائج.

1-2 لا وجود للتعارض في المصالح بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة: من الواضح أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي، حيث أن الإدارة بحاجة إلى معلومات مالية مدققة من قبل مدقق خارجي وإبداء رأي فني حولها بغية اتخاذ قرارات سليمة، كما يستوجب وجود نوع من التكامل بين الإدارة والمدقق الخارجي لتسهيل عملية التدقيق¹. وحسب هذا الفرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة فقد يكون أحيانا بعض التعارض لعدة أسباب منها:

-إن الإدارة تميل أحيانا إلى إظهار صورة حسنة عن المؤسسة وتحقيقها لأرباح عالية؛
- نظرا لأن المدقق يقوم بفحص وتقييم التأكيدات خاصة تلك المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة، وهنا قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إحراجا لها لهذا السبب فإنه يتعين على المدقق أن يلتزم بنزعة الشك المهني عند جمع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة.

1-3-خلو القوائم المالية أو اية معلومات أخرى تقدم للفحص من الأخطاء العادية أو التواطئية:

حسب هذا الفرض، فإنه يتعين على المدقق الخارجي عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع اختباره وأن يستقص وراء كل شيء قد يثبت وجود أخطاء جوهرية، هذا ما يشير إلى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة.

¹ محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص30.

1-4 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث الأخطاء:

يقوم هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يشمل:

- رقابة إدارية: هدفها ضمان تنفيذ السياسات الإدارية.

- رقابة محاسبية: هدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.

- الضبط الداخلي: هدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو سوء استعمال.

1-5 التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز

المالي: الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمثل معيارا للحكم على صدق وعدالة عرض القوائم

المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي، وعليه في حالة عدم التطبيق السليم لهذه المبادئ فإنه يصعب على المدقق

أن يقوم بمهمته وأن يبدي رأيه في تلك القوائم.

1-6 المدقق الخارجي يزاوّل عمله كمدقق فقط للقوائم المالية:

حيث يقتصر عمل المدقق على مهمة جمع الأدلة اللازمة التي تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد فقط، ولا

يحق له التدخل في شؤون التسيير مثلا، يؤكد هذا الفرض على ضرورة استقلال المدقق.

2. مبادئ التدقيق الخارجي:

تعتبر مبادئ التدقيق عن المبادئ التي يتعين على المدقق الخارجي مراعاتها والتحلي بها أثناء ممارسة عمله

التدقيقي بمراحله الثلاث (الفحص، التحقيق والتقرير)، غير أن مرحلتَي الفحص والتحقيق تتميزان بنفس المبادئ

بخلاف مرحلة التقرير، وتتمثل المبادئ فيما يلي:

1-2 المبادئ المتعلقة بركن الفحص¹:

- **مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي:** يتمثل في المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيائها وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة و مراعاة احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المالية من جهة أخرى.
- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويتمثل هذا المبدأ في أن يشمل مجال الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذا جميع التقارير المالية المعدة من طرف المؤسسة.
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يراعي هذا المبدأ ضرورة الاقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أثناء الفحص أي الاعتماد على عدد كاف من أدلة الاثبات التي تؤيد رأي المدقق خصوصاً اتجاه العناصر التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً والتي يكون احتمال الخطأ فيها أكبر من غيرها.

2-2 المبادئ المتعلقة بمرحلة التقرير²:

- تختتم عملية التدقيق بكتابة التقرير النهائي الذي يعبر عن ملخص لما قام به المدقق وعن النتائج التي خلص إليها، وبالتالي تحريره يتطلب الامتثال لعدة مبادئ تتمثل في:
- **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المدقق الخارجي أدق لنقل أثر العمليات الاقتصادية المتعلقة بنشاط المؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية بما يمكن من تحقيق الأهداف المرجوة من إعداد التقرير.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص22.

² سعود كايد، تدقيق الحسابات، دار زهران، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، صفحة 39.

- **مبدأ الإفصاح:** يتعين على المدقق الإفصاح عن كل ما من شأنه توضيح مدى تمثيل أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق السليم للمبادئ والمعايير المحاسبية، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية.
- **مبدأ الانصاف:** ومعناه أن تكون محتويات التقرير منصفة لجميع الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.
- **مبدأ السببية:** أن يشمل التقرير تفسيرات واضحة لكل تصرف غير عادي يواجه المدقق وأن تبني تحفظاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المبحث الثاني: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تتم مزاولة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر عن طريق ثلاثة اصناف مهنية: مهنة الخبرة المحاسبية (تمارس من طرف الخبير المحاسبي)، مهنة التدقيق القانوني (تمارس من طرف محافظ الحسابات) ومهنة الخبرة القضائية (تمارس من طرف الخبير القضائي)، في هذا المبحث سنحاول عرض مهنة التدقيق القانوني الممارسة من قبل محافظ الحسابات باعتباره مدققا قانونيا.

المطلب الأول: تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر

في هذا المطلب سيتم عرض مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر من خلال عدة نقاط أهمها: تطور النصوص القانونية والتنظيمية للمهنة، عرض الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي بالجزائر، ممارسي مهنة التدقيق.

1. تطور النصوص التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يمكن تقسيم تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى المراحل التالية¹:

1.1 الفترة من سنة 1962 إلى 1991

بدأ تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر منذ سنة 1969 عندما صدر الأمر 107-69 بتاريخ 1969/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 والذي نص في مادته 39 على أن يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي

¹ هامل عبد المالك، واقع وآفاق ممارسة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، المجلد 12. العدد 25، ص ص3-4، بتصرف.

والتجاري وفي الشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة من رأس المال الاجتماعي من أجل التأكد من انتظامية ومصادقية حساباتها.

كما صدر في هذه المرحلة الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب والذي نص على النقاط التالية:

- لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وتحت أية تسمية كانت مهنة المحاسب أو الخبير المحاسب إذا لم يرخص له بذلك ضمن الشروط المحددة بموجب هذا الأمر؛

- ينبغي للمحاسبين والخبراء المحاسبين مراعاة الأحكام الواردة في هذا الأمر وممارسة مهنتهم بكل أمانة؛

- إنشاء مجلس أعلى للمحاسبة يوضع تحت سلطة وزير المالية؛

هذا الأمر تطرق إلى تحديد اختصاص المحاسبين والخبراء المحاسبين وكيفية ممارسة المهنة وأيضاً تشكيلة المجلس الأعلى للمحاسبة من حيث تسييره واختصاصه، والملاحظ أنه لم يتطرق إلى محافظ الحسابات لأنه كان تابعا للمفتشية العامة للمالية.

بالإضافة إلى المرسوم رقم 70-173 بتاريخ 1973/11/16 الذي يبين مهام وواجبات مدقق الحسابات الذي ينص على أن مدقق الحسابات هو مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية واسندت هذه الوظيفة إلى موظفي الدولة المتمثلين في: المراقبين العامين للمالية، مفتشو المالية، والملاحظ أنه لحد الآن محافظ الحسابات ما هو إلا موظف لدى الدولة. نجد أيضاً صدور القانون 80-05 بتاريخ 1980/03/01 المتعلق بالمراقبة من طرف مجلس المحاسبة **La cour des comptes** من أجل إرساء آليات رقابة فعالة لمنع الاختلاسات في المؤسسات الوطنية من خلال إنشاء مجلس المحاسبة وتخويله التأكد من صحة ونزاهة الحسابات.

2-1 الفترة من 1991 إلى 2010

تم اصدار القوانين والمراسيم المنظمة للمهنة أهمها:

-القانون 91-08 بتاريخ 1991/04/27 حيث أنشأ بموجبه المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأوكلت بذلك مهمة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي لا تدخل ضمن مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

-القانون 20-95 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 32-90 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد اعتبر هذا القانون المعمول به لحد الآن أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية.

- القرار 24-02-103.SPM بتاريخ 1994/02/02 المتضمن ست توصيات لمحافظي الحسابات، حيث تضمن مجموعة من التوصيات لمحافظي الحسابات، من أهمها ضرورة تطوير المهنة تماشيا مع المستجدات الجديدة، معايير التدقيق الدولية.

- المرسوم التنفيذي 96-136 بتاريخ 1996/04/15 المتضمن أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة، حيث ينص على القواعد الاخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين باعتبارها مهنا مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

- المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 يتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعتبر هيئة استشارية لدى وزارة المالية، كما صدر سنة 1999 مقرر يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة وتم تعديل هذا المقرر سنة 2002 وفي سنة 2006.

1-3 الفترة من 2010 إلى غاية يومنا هذا

خلال هذه الفترة تم اصدار قوانين مهمة لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر منها:

- قانون 01/10 المؤرخ في 29/06/2010 المحدد لشروط وكيفيات الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات، الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، وقد مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر حيث تم إنشاء بموجبه: مصف وطني للخبراء المحاسبين، غرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية.
- المرسوم التنفيذي 11-32 بتاريخ 27/01/2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، يوضح المرسوم جميع الجوانب المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات بواسطة دفتر الشروط.
- القرار رقم 30 الصادر بتاريخ 24/06/2013 المتضمن معايير إعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات، تم اصداره من قبل وزارة المالية يحدد مجموعة من المعايير لإعداد تقرير محافظ الحسابات، كما تضمن مختلف أنواع التقارير: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، تقرير حول الاتفاقيات المنظمة، تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية...
- المقرر 02 الصادر بتاريخ 04/02/2016 يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق، تم إصداره من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، يحتوي على الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية والتي تتماشى مع المعايير الدولية للتدقيق، يتضمن أربعة معايير: NAA 210، NAA 505، NAA 560، NAA 580.
- المقرر 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق والصادر بتاريخ 11/10/2016، هذا المقرر يحتوي على الإصدارات الثانية للمعايير، يتضمن المعايير التالية: NAA300، NAA 500، NAA510، NAA700.

- المقرر 23 بتاريخ 2017/03/15 يحتوي على الإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق والمتمثلة في:

NAA520، NAA570، NAA610، NAA620.

- المقرر 77 المؤرخ في 2018/09/24، يتضمن الإصدارات الرابعة للمعايير، NAA230، NAA501،

NAA530، NAA540.

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 45 يحتوي على طريقة

منح الاعتماد للخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما يحدد القرار قائمة الشهادات

الجامعية لمهنة المحاسب التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة

المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على

شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

- المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: المعيار الجزائري الأول

لإدارة الجودة NAGQ1، المعيار الجزائري الثاني لإدارة الجودة NAGQ2، NAA220 إدارة الجودة لتدقيق

القوائم المالية. - المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:

NAA701، NAA705، NAA706.

2. الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق بالجزائر:

عرفت مهنة التدقيق بالجزائر عدة اصلاحات خاصة بالهيئات المشرفة عليها، وذلك تبعا لمجموعة

الاصدارات القانونية الصادرة خلال العديد من الفترات التاريخية¹، التي نوضحها في الجدول التالي:

¹ غالم نادية، أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-، 2023/2024، ص98.

الجدول (1-04): الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر خلال مجموعة الاصلاحات القانونية

المرحلة	القوانين والمراسيم	الهيئات
1962-1990	الأمر 71-72 المؤرخ في 1971/12/29 القانون 80-53 المؤرخ في 1980/03/01 المرسوم 90-07 الصادر في 1990/01/01	-المجلس الأعلى للمحاسبة CSC -مجلس المحاسبة la cour des comptes -مركز الهندسة والخبرة المالية CIEF -المفتشية العامة للمالية IGF
1991-2009	المرسوم 91-08 الصادر في 1991/04/27 المرسوم 92-20 الصادر في 1992/01/13	-المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. -المجلس الوطني للمحاسبة. -مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.
منذ سنة 2010 إلى يومنا هذا	القانون 10-01 الصادر في جوان 2010	-المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، وإنشاء خمس لجان تابعة للمجلس. -المصف الوطني للخبراء المحاسبين. ONEC -الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. CNCC -المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. ONCA

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق

العملي، دار هومو للطبع، الجزائر، الجزء الثاني، 2018، ص ص 273-280.

يتضح من الجدول أنه قبل سنة 2010 مهنة التدقيق كانت تحت وصاية المصف الوطني للخبراء المحاسبين،

محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وانطلاقاً من هذا التاريخ الذي تزامن مع صدور القانون 10-01

المؤرخ في 29 جوان 2010 الموافق ل 16 رجب 1431 شهدت المهنة تغيرا حيث اصبحت تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة الخاضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية. ويتم التفصيل كالاتي¹:

1.2. المجلس الوطني للمحاسبة

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

تم استحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 10-01، حيث تنص المادة 04: "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل"².

نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-24 على أنه: "يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويتشكل من: ممثل الوزير المكلف بالطاقة، ممثل الوزير المكلف بالإحصاء، ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية، ممثل الوزير المكلف بالتجارة، ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي، ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني، ممثل الوزير المكلف بالصناعة، رئيس المفتشية العامة للمالية، المدير العام للضرائب، المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية، ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة البورصة، ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة، 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية

¹ بهلولي نور الهدى، تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، دار المتنبي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023، ص ص 43-46.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 04، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، ص 4.

للمحاسبين المعتمدين، 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و03 أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية¹.
تنقسم مهام المجلس الوطني للمحاسبة إلى ثلاثة أصناف: مهام بعنوان الاعتماد، مهام بعنوان التقييس المحاسبي ومهام بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية يتم شرحها من خلال الجدول التالي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، المادة 02، ص4.

الجدول (1-05): مهام المجلس الوطني للمحاسبة

المرجع	العنوان	المهام
المادة 10 من المرسوم التنفيذي 24-11	مهام المجلس بعنوان الاعتماد	جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في- الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛ الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الشكاوى المهنية؛ استقبال- صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد تقييم- في الجدول؛ والتسجيل ونشر قائمة المهنيين في الجدول اعداد- واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛ جمع- على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات العمل- المحاسبية؛
المادة 11 من المرسوم التنفيذي 24-11	مهام المجلس بعنوان التقييم المحاسبي	الاجراءات التي تهدف إلى تقييم المحاسبات؛ اقتراح- في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛ المساهمة- تطور المناهج والنظم و الادوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛ متابعة- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛-
المادة 12 من المرسوم 24-11	مهام المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية	متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛- مباشرة؛ اجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها مباشرة أو غير- بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف القيام- المهنيين المحاسبين؛

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المواد 10، 11 و 12 من المرسوم التنفيذي رقم 24-11

يضم المجلس حسب المادة 05 من القانون 10-01 وأيضا المرسوم التنفيذي رقم 24-11 الصادر في 27 يناير 2011 خمس لجان¹: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية. ويتم التفصيل في هذه اللجان على النحو التالي²:

1.1.2 لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها؛

1.1.2 لجنة الاعتماد: وتتمثل مهامها في:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، مرجع سبق ذكره، ص 6.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، مرجع سبق ذكره، المواد 18، 19، 20، 21، 22، ص ص 6-7.

- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين؛
- 3.1.2 لجنة التكوين:** تتولى المهام التالية:
 - إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
 - دراسة ملفات المشاركة في التبرصات؛
 - ضمان المتابعة الدائمة للتبرصات؛
 - توجيه المترشحين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
 - تسليم شهادات نهاية التبرص؛
 - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
 - التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
 - المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
 - وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
 - تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق؛
- 4.1.2 لجنة الانضباط والتحكيم:** من بين مهامها:
 - إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
 - إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
 - ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
 - إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛

-إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛

-ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛

-ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين؛

5.1.2 لجنة مراقبة النوعية: توكل لها المهام التالية:

-إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛

-إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛

-ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛

2.2. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية

للمحاسبين المعتمدين:

تتص المادة 14 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

على إنشاء مصنف وطني للخبراء المحاسبين، غرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين

المعتمدين، يتمتع كل منهما بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين

لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتسير هاته الهيئات الثلاث من قبل

مجلس وطني ينتخبه مهنيون. كما نصت المادة 15 من نفس القانون على المهام الموكلة للهيئات الثلاث

وتتمثل في¹:

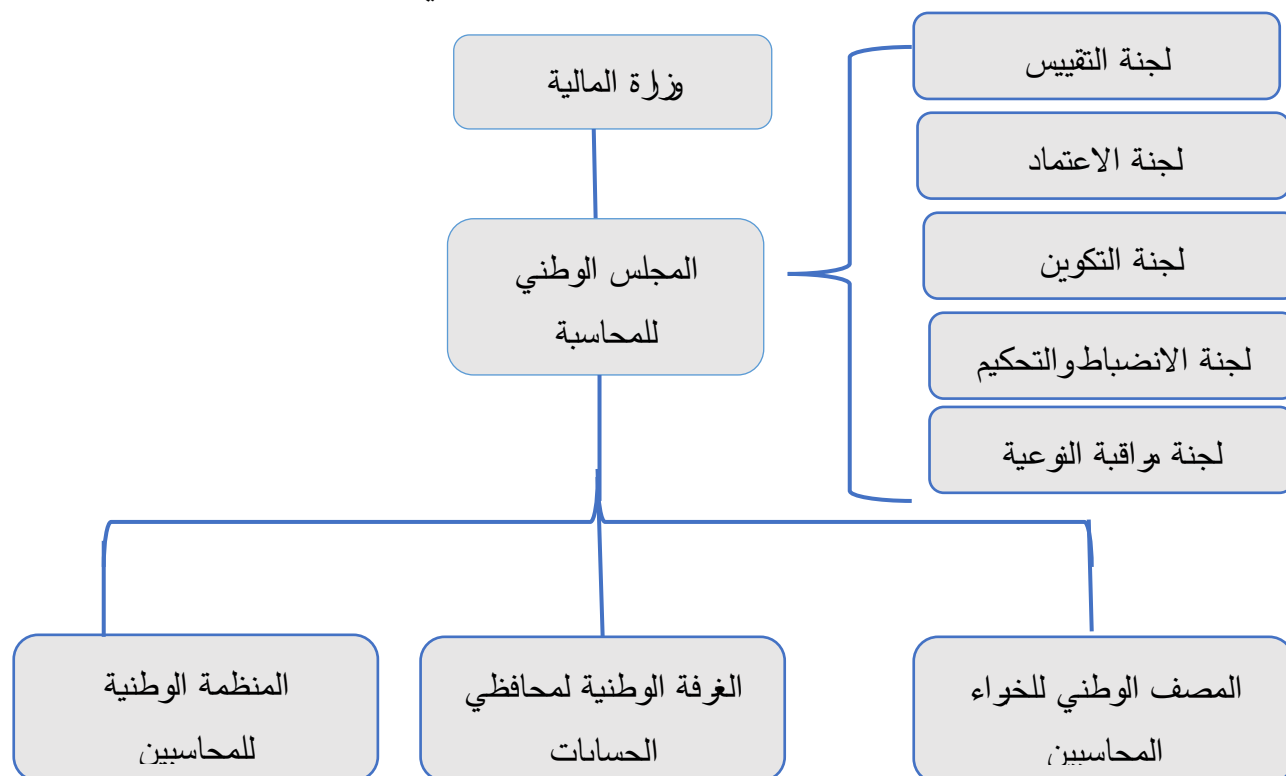
-السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، المادة 15، ص6.

- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها؛
- كما يتولى المصنف الوطني للخبراء المحاسبين المهام التالية¹:
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوينية لها علاقة بمصالح المهنة، الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

¹ علي بن يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 46.

الشكل (1- 01): تشكيلة الهيئات المهنية في الجزائر



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010

الجدول (1-06): المراسيم التنفيذية التابعة للقانون 10-01

التاريخ	رقم المرسوم التنفيذي	العنوان
المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011	Nov-24	يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره
	Nov-25	يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره
	Nov-26	يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره
	Nov-27	يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره
	Nov-28	يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
	Nov-29	يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للهيئات الثلاث.
	Nov-30	يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011	Nov-31	يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير الحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
	Nov-32	يتعلق بتعيين محافظي الحسابات

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 2 فبراير 2011.

3. المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

من أجل تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملاءمة مع الواقع الدولي، تم إقرار المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال إصدار 16 معيارا يتضمن أربعة مقررات وكل مقرر يحتوي على 04 معايير خلال سنة 2016 إلى غاية 2018، وخلال سنة 2024 تم اصدار 6 معايير أخرى في مقررين كل مقرر يحتوي على ثلاثة معايير، أي بمجموع 22 معيارا جزائريا للتدقيق وضعت حيز التنفيذ على المستوى المحلي على جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية (التي يمارسها محاسب الحسابات أو تعاقدية (يمارسها الخبير المحاسبي)، هذه المعايير تمكن المهنيين بالقيام بمهامهم بكل مصداقية وشفافية.

1.3. المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

يتضمن هذا المقرر الإصدارات الاولى للمعايير الجزائرية للتدقيق، منشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية وهي¹:

-المعيار الجزائري للتدقيق 210"اتفاق حول مهام التدقيق": عالج هذا المعيار الطريقة التي يتبعها المدقق من أجل الاتفاق مع الإدارة حول شروط مهمة التدقيق، حيث يتضمن الاتفاق بين الطرفين على طبيعة التدقيق والمسؤوليات المخولة للمدقق (سواء كان المدقق التعاقدية أو القانوني) وكذا الاعتبار المقدمة لصاحب المهمة، بالإضافة إلى تدوين كل الأحكام المنفق عليها في رسالة مهمة التدقيق.

-المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية": تناول هذا المعيار التأكيدات الخارجية، وعرفها بأنها دليل يتم الحصول عليه من الغير ويكون على عدة أشكال ترسل للمدقق المكلف بالمهمة قصد مساعدته في

1 المقرر 002، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 04 فيفري 2016، ص03.

أداء مهامه، كما يهدف إلى توجيه المدقق إلى الإجراءات التي يتبناها وكيفية وضعها حيز التنفيذ من أجل الحصول على أدلة الإثبات بواسطة التأكيدات الخارجية ذات دلالة ومصادقية.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 560** "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة": يهدف هذا المعيار إلى وضع إرشادات حول مسؤولية المدقق تجاه الأحداث اللاحقة التي تظهر سواء بعد تاريخ اعداد الكشف المالية وتاريخ اعداد تقرير المدقق، أو بعد تاريخ اعداد تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 580** "التصريحات الكتابية": تناول هذا المعيار التصريحات الكتابية والزامية حصوله عليها من طرف الإدارة، كونها تعتبر عنصر مهم للمدقق في إطار مراجعة القوائم المالية وتعزيز العناصر المقنعة.

2.3 المقرر 150 المؤرخ في 11 أوت 2016

تضمن هذا المقرر الإصدارات الثانية للمعايير الجزائرية للتدقيق وهي¹:

- **المعيار الجزائري للتدقيق 500** "العناصر المقنعة": يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة وكافية توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 300** "تخطيط تدقيق الكشف المالية": يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشف المالية، حيث يسمح التخطيط الملائم للمدقق من استراتيجية عامة للتحقيق مكيفة للمهمة وعرض برنامج عمل.

¹ المقرر 150، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، مؤرخ في 11 أوت 2016، ص02.

- المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية": يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، والتي على أساسها يجب جمع العناصر المقنعة الكافية التي تسمح بضمان تقديم معلومات، مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة.
- المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية": يعالج التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، إضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق.

3.3 المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

احتوى هذا المقرر الإصدارات الثلاثة المتضمنة لأربعة معايير وهي¹:

- المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية": يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية لأنها تقنية مراقبة تتضمن مقارنة المعلومات المالية مع معطيات سابقة أو تقديرية وذلك بالجوء على تقنيات إحصائية لتحليل المتغيرات الهامة، قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق إجراءات التدقيق.
- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال": يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال، حيث يفترض أن الكيان أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

¹ المقرر 23، المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 15 مارس 2017، ص02.

- المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين": يتضمن هذا المعيار شروط وكيفية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي.
- المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق": يعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير (شخص طبيعي أو هيئة)، يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير لمساعدته في جمع العناصر المقنعة.

4.3 المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

احتوى هذا المقرر الإصدارات الرابعة المتضمنة للمعايير التالية¹:

- المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق": يعالج طبيعة وفائدة توثيق، والمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية، كما عرف التوثيق على أنه يتمثل في ملفات العمل التي يعبها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه عملية التدقيق.
- المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة": يعالج هذا المعيار مراعاة المدقق عند حصوله على أدلة مقنعة كافية فيما يخص جوانب متعلقة بوجود المخزونات وحالتها، بالإضافة إلى إحصاء كل القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.

¹ المقرر 77 المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

- المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق": يتضمن طريقة استخدام السبر الاحصائي والغير احصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار بهدف الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي المدروس.
- المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها": يعالج المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات المتعلقة بها.

5.3. المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024

المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق¹: المعيار الجزائري الأول لإدارة الجودة NAGQ1، المعيار الجزائري الثاني لإدارة الجودة NAGQ2، NAA220 إدارة الجودة لتدقيق القوائم المالية.

4. المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024

المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق²: NAA701 الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل، NAA705 التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل، NAA706 فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل. سميت هذه المعايير بمعايير الجودة.

¹ وزارة المالية، المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق،

<https://www.cn-cncc.dz/revues>

² وزارة المالية، المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثاني: ممارسة مهنة التدقيق القانوني (محافظة الحسابات)

تتم ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر من قبل محافظ الحسابات باعتباره مدققا قانونيا، والخبير المحاسبي الذي يتمتع بدوره بصفة محافظ حسابات في نفس الوقت باعتباره مدققا تعاقديا، وهذا حسب ما ينص عليه القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد¹. سنوضح في هذا العنصر مفهوم محافظ الحسابات ومهامه.

1. مفهوم محافظ الحسابات وشروطه

1.1 مفهوم محافظ الحسابات

1.1.1 حسب القانون 01-10: يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 01-10: "كل

شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"².

2.1.1 حسب القانون التجاري: كما نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه:

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات (محافظ الحسابات) أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حساباتها"³.

¹ غالم نادية، مرجع سبق ذكره، ص 102.

² القانون 01-10، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 22، ص 07.

³ المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري، 2007، ص 188.

من خلال ما تم ذكره، محافظ الحسابات هو شخص مهني مستقل مسجل على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، توكل إليه مهمة التدقيق القانوني من أجل إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية يتم اعتماده من طرف الوزير المكلف بالمالية.

2.1 شروط مزاوله مهنة محافظ الحسابات

حدد القانون 01-10 من خلال مواد مجموعة من الشروط لمزاوله مهنة محافظ الحسابات أهمها الحصول على الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية¹، إضافة إلى بعض الشروط الأخرى نذكرها كالاتي²:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من نفس القانون: " أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي أحسن القيام وأتعمد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أحترم سر الممنه وأملك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

وفيما يتعلق بإجراءات تعيين محافظ الحسابات، تنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على ضرورة قيام شركة المساهمة بتعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين، كما تنص المادة 26 من

¹ القانون 01-10، المادة 07، ص 05.

² المواد 06 و 07، نفس المرجع أعلاه، نفس الصفحة.

القانون 10-01 يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقته كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط¹. وتحدد عهده بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات².

وحسب المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الصادر في 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات في مادته 04، يجب أن يتضمن دفتر الشروط العناصر التالية³:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها ووحداتها وفروعها في الجزائر والخارج؛
- ملخص يوضح كافة المعايينات والملاحظات والتحفظات التي أبداهها محافظو الحسابات المنتهية عهدهم عن حسابات السنوات السابقة، وأيضا محافظو الحسابات للفروع في حالة إدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- مختلف الوثائق الإدارية الواجب الإفصاح عنها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه المؤسسة طبقا للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- الإمكانيات والمؤهلات المهنية والتقنية؛

¹ المادة 26، من القانون 10-01.

² المادة 27، القانون 10-01.

³ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الصادر في 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 07، المادة 04، ص 23.

3.1 حالات التنافي والموانع

يقصد بها الحالات التي تمنع محافظ الحسابات عن ممارسة مهنته، حالات التنافي وردت في القانون 10-01 وأيضاً في القانون التجاري.

1.3.1 حالات التنافي حسب القانون 10-01

لتحقيق ممارسة هذه المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يجب تجنب العناصر التالية التي تعتبر منافية مع هذه المهنة في مفهوم هذا القانون¹:

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- لا يتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقاً للتشريع الساري المفعول؛

¹ المادة 64، القانون 10-01، ص ص 10-11.

2.3.1 حالات التنافي التي وردت في القانون التجاري

نصت المادة 715 مكرر 6، على أنه لا يجوز أن يعين مندوب للحسابات (محافظ الحسابات) في شركات المساهمة¹:

- الأقارب والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركات؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات التي تمتلك عشر (10/1) رأس مال الشركة وإذا كانت هذه الشركة نفسها تمتلك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس 05 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة 715 مكرر 6، 2007، ص 327.

3.3.1 حالات الموانع

حددها القانون 01-10 في مادته 65، حيث يمنع محافظ الحسابات من¹:

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 03 سنوات من انتهاء عهده؛
- كما نصت المادة 66 من نفس القانون على أنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كما يمنع محافظ الحسابات من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الاشهار لدى الجمهور؛
- يمنع من إفشاء السر المهني إلا في الحالات التي نصت عليها المادة 72 من القانون 01-10 والمتمثلة في: "بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، بناء

¹ المادة 65، 66 و 70، القانون 01-10، ص 11.

على إرادة موكلهم، أو في حالة استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة¹،

2. مهام محافظ الحسابات ومسؤولياته

يضطلع محافظ الحسابات عدة مهام حددها القانون 01-10، كما يتحمل عدة مسؤوليات.

1.2 مهام محافظ الحسابات

حددها القانون 01-10 من خلال المادة 23 وتتمثل في²:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين؛

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة؛

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

- يعلم المديرين والجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه من شأنه أن يعرقل استمرار الاستغلال للمؤسسة؛

¹ المادة 72 من القانون 01-10، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 12.

² المادة 23 من القانون 01-10، ص 11.

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

- كما نصت المادة 24 من القانون 01-10 على أنه يقوم محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

2.2. مسؤوليات محافظ الحسابات

تتمحور مسؤولية محافظ الحسابات في قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة موضوع التدقيق وابداء رأيه الفني بصفة محايدة حول عدالة القوائم المالية، بحيث يكون تدقيقه لهذه القوائم مبني على أساس علمي وعملي سليم¹. نصت المادة 59 من القانون 01-10 على أنه: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"²، حيث تقع على عاتق محافظ الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات: المسؤولية المدنية، الجزائية والتأديبية نفصل فيها كالاتي.

1.2.2 المسؤولية المدنية: حسب المادة 61 من القانون 01-10: "يعد محافظ الحسابات مسؤولا 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"³.

¹ تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 27.

² القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 59، ص 10.

³ مرجع سابق، المادة 61، نفس الصفحة.

تنشأ هذه المسؤولية في حالة الاخلال ببند عقد التدقيق مع المؤسسة محل التدقيق وهي ما تعرف بالمسؤولية التعاقدية، ومسؤولية مدنية تجاه الغير بحيث يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية تجاه مستخدمي القوائم المالية¹. كما تنشأ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات عند ثلاث نقاط²: خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته، ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله، رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

2.2.2. المسؤولية الجزائية: نصت المادة 62 من القانون 10-01 على أنه: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"³. تنتج المسؤولية الجزائية عن ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع، وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات، وتنتج عن الأفعال التالية⁴:

-تقديم بيانات كاذبة في التقرير المقدم من طرفه حول وضعية المؤسسة؛

-وضع تقرير مغاير للحقيقة أو المصادقة على وقائع غير حقيقية تتعلق بالمؤسسة؛

-التلاعب في السجلات والوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق؛

-عدم التزام السر المهني للزبون؛

¹ عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، دار الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة 03، اليمن، 2011، ص76.

² كريم فيصل، سمغوني توفيق فيصل، تنظيم مهنة محافظة الحسابات والتدقيق في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية، العدد 02، 2018، ص354.

³ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 62.

⁴ Tandon, B, N 'Ahandbook of practical auditing', S.Chand Company Ltd, 14 th edition, 2009, p435.

ويمكن توضيح العقوبات الجزائية التي يتعرض لها محافظ الحسابات نتيجة اخلاله بالمهنة في الجدول الموالي:

الجدول (1-07): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر

العقوبة	النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات
السجن	الغرامة المالية	
في حالة العود، سجن مدته تتراوح من 06 أشهر إلى سنة.	المادة 73 من القانون 01-10	الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ الحسابات.
من 500.000 دج إلى 2000.000 دج وفي حالة العود تضاعف الغرامة.		
من 06 أشهر إلى سنتين	المادة 825 من القانون التجاري	المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.
من 20.000 دج إلى 500.000 دج.		
من شهرين إلى 06 أشهر	المادة 829 من القانون التجاري.	الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمة القانونية.
من 20.000 دج إلى 200.000 دج.		
من سنة إلى 05 سنوات.	المادة 830 من القانون التجاري.	تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الوقائع الاجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية.
من 500 دج إلى 5000 دج.	المادة 830 من القانون التجاري والمادة 301 من قانون العقوبات.	افشاء السر المهني
من شهر إلى 06 أشهر.		

المصدر: -المادة 73 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

-شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، العلوم

الاقتصادية، جامعة سطيف 01، 2013، ص147.

يوضح لنا الجدول أعلاه مختلف القوانين والأحكام الصادرة في حق محافظ الحسابات في إطار أخلاقه بالمسؤولية الجزائية.

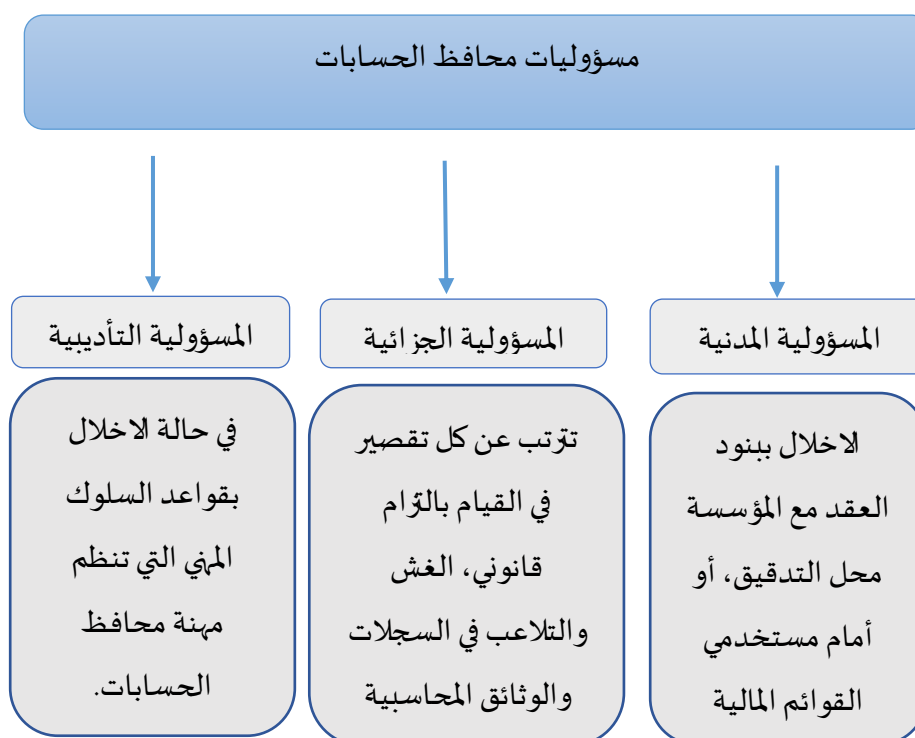
3.2.2 المسؤولية التأديبية: "هي تلك المسؤولية التي يتعرض لها محافظ الحسابات إذا ما خالف قواعد السلوك المهني التي تنظم مزاولة المهنة، وتختص في ذلك الهيئات التي لها صفة الإلزام القانوني والمهني على المدقق الخارجي سواء كانت هيئة حكومية أو مهنية وتثبت العقوبة في حال ثبوت إخلال المهني بواجباته عند أداء خدماته المهنية"¹. هذا ونصت المادة 63 من القانون 10-01 على أنه: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في: الإنذار؛ التوبيخ؛ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛ الشطب من الجدول.

وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم"². نلخص مسؤوليات محافظ الحسابات في الشكل الموالي:

¹ سالم محمد عبود وآخرون، إجراءات التدقيق للمدقق الخارجي في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية، دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، بغداد، 2016، ص 172.

² القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 63.

الشكل (1- 02): مسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر: من اعداد الباحث بناء على ما سبق

3. حقوق وواجبات محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بجملة من الحقوق كما تترتب عليه مجموعة من الواجبات، يتم التفصيل فيها كالاتي:

1.3 حقوق محافظ الحسابات

تتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي¹:

¹ القانون 10-01، المواد 31، 32، 33، 34، 36، 37، 38، ص 08.

- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- الحق في حضور اجتماعات الجمعيات العامة؛
- الحق في الحصول على أتعاب تحددها الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداوولات؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية؛ مع تقديم اشعار مسبق مدته ثلاثة 03 أشهر مع تقديمه تقرير عن المراقبات والاثباتات الحاصلة،
- بالإضافة إلى الحق في مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العامة¹.

¹ زاهرة سواد عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 138.

2.3 واجبات محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بواجبات معينة تنبع أساساً من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية وتتمثل في الواجبات

التالية¹:

-فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل

الواقع؛

-الفحص الدقيق للسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق للتأكد من صحتها وسلامتها وكشف

الأخطاء المحتملة الوجود؛

-محافظ الحسابات ملزم بالسهر على تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة لمعالجة وتصحيح الأخطاء

المكتشفة؛

-ضرورة قيامه بالتحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق مختلف القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها؛

-ضرورة التزامه بقواعد قانون المهنة وآدابها، بالإضافة إلى الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها؛

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، "مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً"، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار، مصر، 1993، ص 83-84.

المبحث الثالث: ملفات عمل محافظ الحسابات وتقاريره

لكي يؤدي محافظ الحسابات مهمته التدقيقية يتطلب عليه استخدام بعض الوسائل التي تساعده في إطار مهامه وتسهل عليه عمله، من بين هذه الوسائل نجد ملفات العمل المتمثلة في أوراق يكونها محافظ الحسابات من خلال جمع البيانات عن المؤسسة محل التدقيق لإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير يقدمه للأطراف ذات العلاقة وكل المستفيدين منه.

المطلب الأول: ماهية ملفات عمل محافظ الحسابات

يخصص المدقق بصفة عامة ومحافظ الحسابات بصفة خاصة الجزء الكبير من وقته لتخطيط، إعداد ومراجعة ملفات وأوراق العمل التي يستند عليها في جمع المعلومات والعناصر المقنعة لإبداء رأيه في التقرير النهائي، لأنها تزيد من كفاءته في أداء المهمة المنسوبة إليه. وعليه في هذا المطلب سنحاول التعرف على أهم ملفات عمل محافظ الحسابات.

1. مفهوم ملفات عمل محافظ الحسابات

-تعرف ملفات عمل محافظ الحسابات على أنها مجموعة من الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها، بحيث تمثل مجموعة من البيانات والمعلومات التي يتحصل عليها أثناء عملية التدقيق¹.

-كما تعرف على أنها: "دليل مادي عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات وهي تمثل بالنسبة له الركيزة الأساسية لكتابة التقرير"².

¹ القباني ثناء، المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص155.

² طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص125.

- تمثل ملفات عمل محافظ الحسابات، الوسيلة التي يستعملها لجمع أدلة الاثبات التي يحتاجها لإصدار رأيه الفني والمحاييد في القوائم المالية، ويتم حفظها في صورة ورقية أو الكترونية¹.

كما عالج المعيار الجزائري للتدقيق NAA230 والموسوم "وثائق التدقيق"، حيث عرف أوراق عمل محافظ الحسابات على أنها "تلك الملفات التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو يحتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق، قد تكون على شكل ورق، أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف"².

إذن من خلال ما تم ذكره، أوراق عمل محافظ الحسابات تمثل مختلف المعلومات والبيانات التي يقوم بتجميعها أثناء عملية التدقيق، وقام بتدوينها وحفظها في ملفات من أجل مساعدته على إتمام عملية التدقيق وكتابة تقريره.

تهدف ملفات العمل إلى³:

- مساعدة محافظ الحسابات في عمليات التدقيق، الفحص والتحليل؛
- تعتبر من المصادر الأساسية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تشكيل رأيه؛

¹ بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة سيدي بلعباس، 2020/2021، ص79.

² وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 الصادر في 24 سبتمبر 2018 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص03.

³ بعاشي خالد، مرجع سابق، ص80.

- تشكل أوراق العمل (ملفات عمل) لمحافظ الحسابات دليل إثبات على أن المدقق قد أخذ بالأسباب ولم يقصر في عمله، وذلك في سياق المساءلة؛
- تمثل ملفات العمل لمحافظ الحسابات خبرات متراكمة تساعده في السنوات القادمة لنفس المؤسسة،
- تمثل سجل وثائق محاسبية للمؤسسة محل التدقيق تساعد في تطوير نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة؛
- تساعد في هيكلة وتنظيم مهمة المراقبة والتأكد من جمع كافة العناصر الضرورية للإدلاء برأي مدعم حول الحسابات التي تم تدقيقها¹.
- كما تهدف ملفات عمل محافظ الحسابات أيضا إلى²:
- مساعدة الفريق المكلف بمهمة التدقيق في التخطيط الفعال من أجل أداء مهمة التدقيق؛
- تسمح بحفظ الملفات للنقاط الأساسية المهمة لتنفيذ مهام التدقيق المستقبلية؛
- تسمح باللجوء إلى عمليات تفتيش خارجية طبقا لمتطلبات النصوص التنظيمية والقانونية؛

2. أنواع ملفات عمل حافظ الحسابات:

بما أن مهمة محافظ الحسابات هي مهمة مستمرة خلال عهده القانونية فإن التوصية الثانية من القرار رقم N°103/SPM/94 فرضت عليه مسك ملفين أساسيين للقيام بالعنايات اللازمة لمهمة التدقيق. تتكون ملفات العمل التي يستند إليها محافظ الحسابات خلال مهمته من ملفات دائمة متمثلة في كافة الوثائق والمستندات

¹ Décision N°103/SPM/94 du 02 février 1994, Diligences et responsabilités du CAC, 1994.

² Zoubiri Izzeddine, Amar AMINE, L'effet de NAA 230 sur la qualité d'audit en Algérie, revue recherche et études en développement, volume 09, N°02, 2022, p390.

التي يستخدمها طوال فترة تعاقد مع المؤسسة محل التدقيق وملفات جارية (سنوية) تتعلق بالوثائق الخاصة بالسنة موضوع التدقيق فقط¹، يتم التفصيل فيها كالآتي²:

1.2 الملف الدائم: يتكون الملف الدائم من كل الوثائق والمستندات المستعملة طوال فترة عهده أو تجديدها، محتوى وكيفية تصنيف هذا الملف تابعا لخصوصيات المؤسسة محل التدقيق حيث يمكن أن يتضمن الوثائق الخاصة بالعناصر التالية:

1.1.2 عموميات حول المؤسسة محل التدقيق

يشمل هذا الجزء من الملف على بطاقة فنية للمؤسسة وفروعها، عقد التأسيس وعدد الأسهم وحصة كل مساهم، النظام الأساسي الداخلي للمؤسسة، أسماء مسؤولي المصالح عن الاشراف على العمليات المحاسبية وإعداد القوائم المالية ومواقع نشاطهم وأرقام هواتفهم، طبيعة نشاط المؤسسة وأماكن تواجد فروعها³

1.1.2 معلومات محاسبية ومالية

تتمثل في مجموع الوثائق الخاصة بمخططات وأدلة المحاسبة المستعملة، الإجراءات المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وعرض الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية المعتبرة.

¹ سنوسي سيد أحمد الفروق، غريسي العربي، مدى تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق"، من طرف محافظي الحسابات، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2024، ص 66.

2 سفاحلو رشيد، كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، 2017، ص ص 89-90.

³ بعاشي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 81.

3.1.2 نظام الرقابة الداخلية

كل الوثائق التي تسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية والمخاطر العامة مثل توزيع المهام، استمارات الرقابة الداخلية، خرائط التدفق.... الخ.

4.1.2 معلومات اجتماعية

المستندات المتعلقة بالقانون التأسيسي ووثائق أخرى، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه، قائمة المساهمين واسم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للشركة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين ان وجدت،

5.1.2 خصوصيات اقتصادية وتجارية

مختلف الوثائق الخاصة بقطاع النشاط الذي تنشط فيه المؤسسة، موقع المؤسسة في التخصص وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية.

6.1.2 معلومات تخص الجانب القانوني والجباي

يتعين على محافظ الحسابات عند التخطيط لعملية التدقيق أن يضع ضمن الملف الدائم مختلف الوثائق الخاصة بالمؤسسة والمتعلقة بالجانب القانوني والجباي وكل ما له علاقة بالرقابة الجباية واشتراكات الضمان الاجتماعي، عقود التأمين، عقود الصفقات... الخ¹.

¹ ويليام توماس وامارسون هني، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 99، ص 279.

يمكن أن يقسم الملف الدائم إلى ملفات فرعية تسهل ترتيب ومراجعة الوثائق، وحتى يكون الملف الدائم جامع لمعلومات مفيدة حول الشركة وذات طابع دائم على محافظ الحسابات أن يقوم بتحسينه بانتظام لاسيما إذا طرأ تغييراً على عنصر دائم، كما يجب حذف المعلومات غير المفيدة¹. وكحوصلة يحتوي الملف الدائم على المعلومات التالية²:

- اسم المؤسسة ومواقع نشاطها وعناوين الفروع؛
- الطبيعة القانونية للمؤسسة وتاريخ التأسيس والقطاع الذي تنشط فيه؛
- عقد التأسيس والنظام الأساسي،
- ملخص عن رأسمال المؤسسة ومختلف السندات والموجودات؛
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة وبرنامج التسيير فيها؛ - ملخص عن نظام الرقابة الداخلي؛
- نسخ عن قرارات ومحاضر اجتماع مجلس الإدارة للسنوات السابقة؛ - دليل الحسابات الختامية؛

2.2. الملف الجاري (السنوي)

يتضمن الملف السنوي، كل العناصر المتعلقة بالمهمة والتي لا تتعدى نفعيتها الدورة الخاضعة للتدقيق، مثل مجموعة الأعمال المنجزة، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة. يحتوي الملف الجاري على الوثائق المتعلقة بالعناصر التالية³:

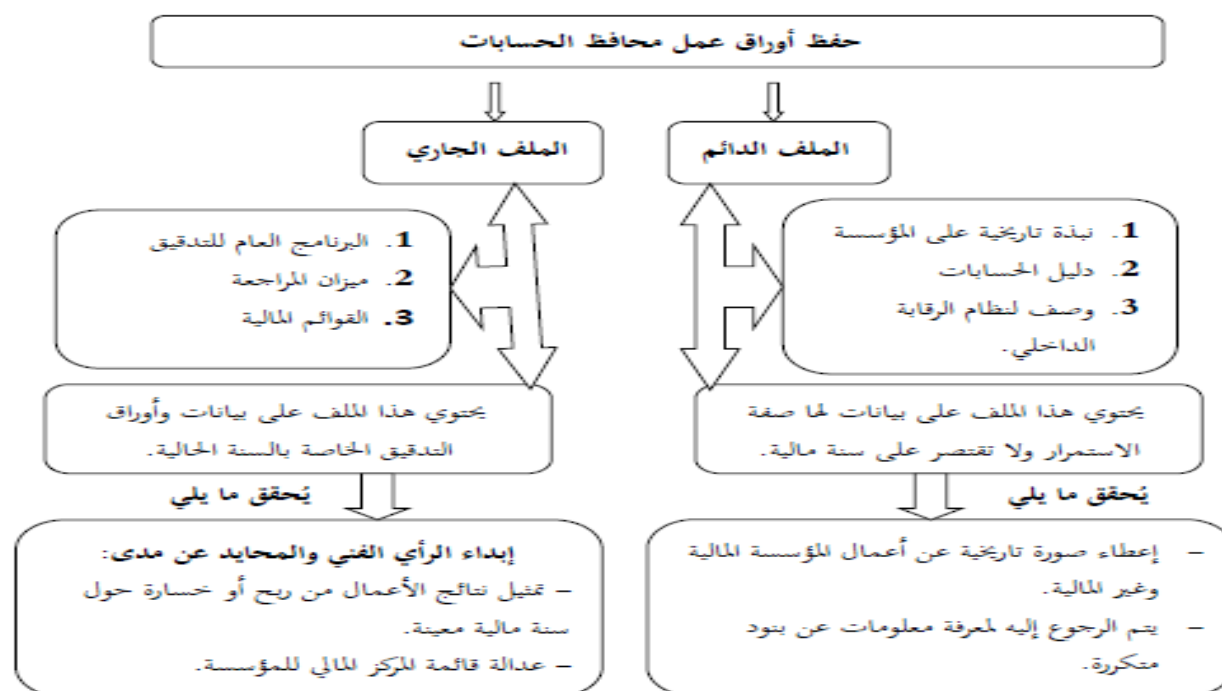
¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسات التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

² إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات الجانب النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص125.

³ الياس شاهد، عبد النعيم دفرور والأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة حمه لخضر الوادي، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص17.

- البرنامج العام لمهمة التدقيق؛ قائمة المتدخلين وجدول أوقات التدخل؛
- الرزنامة الزمنية لعملية التدقيق ومتابعة الأشغال؛
- فترة الزيارات ومكانها؛
- تواريخ تقديم التقارير وشرح الأنظمة (تقييم نظام الرقابة الداخلي)؛
- إجراءات مسك المحاسبة؛
- العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة؛
- الصعوبات التي واجهت محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمة التدقيق، بالإضافة إلى إدراج نسخة عن التقرير النهائي حول عملية التدقيق؛

الشكل (1-03): ملفات عمل محافظ الحسابات



المصدر: بعاشي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 84.

المطلب الثاني: تقارير محافظ الحسابات

ينصب عمل المدقق (محافظ الحسابات) على إعداد التقرير الذي يعتبر حوصلة لما قام به من عمليات فحص ورقابة، ولما دونه من نقاط سواء كانت إيجابية أو سلبية. والذي يوجهه إلى مستخدمي القوائم المالية وكل الأطراف المستفيدة من التقرير، يعبر فيه عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق. في هذا المطلب سنعالج أهم التقارير التي يعدها محافظ الحسابات، أنواعها، محتواها وآجال تسليمها إلى الهيئات المعنية.

1. تعريف تقرير محافظ الحسابات وخصائصه:

1.1 تعريف تقرير محافظ الحسابات

- يجسد تقرير التدقيق: "نهاية مهمة التدقيق في المؤسسة، ويعد وسيلة لإيصال المعلومات ويظهر رأي المدقق حول القوائم المالية بشكل واضح وموثوق فيه إلى المستفيدين منه بداية من الأطراف ذوي العلاقة (مجلس الإدارة، المساهمون، الدولة، المستخدمون، البنوك، الزبائن، الموردون....)، كما يعد وثيقة قانونية تثبت قيام المدقق بتنفيذ واجباته وهو يعد مصدرا لمعلومات محتملة تهم المستفيدين لاتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب"¹
- يمثل التقرير: "خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي من خلال تدقيقه لأنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية، ويعتبر الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق"².

¹ عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلومات لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، العدد 07، 2017، ص 190.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص 73.

- كما يمثل أيضا: "الوسيلة التي يعبر بها المدقق عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية"¹.
- "يعتبر تقرير محافظ الحسابات من أهم مخرجات عملية التدقيق، الذي يتم إيصال من خلاله نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية"².
- كما يعرف تقرير المدقق (محافظ الحسابات) على أنه: "وثيقة قانونية تثبت انتهاء محافظ الحسابات من مهامه الملزم بأدائها اتجاه المؤسسة، والتي يعبر فيها عن رأيه حول القوائم المالية والحسابات الختامية، كما يعتبر التقرير وسيلة إعلام لمختلف المتعاملين مع المؤسسة لاتخاذ مختلف القرارات"³.
- من خلال ما تم ذكره من تعاريف يمكن القول إن تقرير محافظ الحسابات أو المدقق بصفة عامة هو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مؤهل علميا وعمليا، يبدي فيه رأيه المهني حول عدالة القوائم المالية، ويعتبر وسيلة إعلامية لمختلف الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة محل التدقيق يمكنهم من اتخاذ مختلف القرارات.

2.1 خصائص تقرير محافظ الحسابات:

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير صادقة ومدعومة بملفات عمل التي يحتفظ بها محافظ الحسابات، يمكننا القول أن هذا التقرير جيد، حيث تتصف تقارير التدقيق بمجموعة من الخصائص أهمها⁴:

¹ مصطفى حسنين خضير، المراجعة- مفاهيم ومعايير-، مطابع جامعة الملك سعود، السعودية، 199، ص587.

² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب علي نصر، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، مصر 2002، ص49.

³ عبد الواحد غرمه، عبد العزيز بوكار، أهمية أدلة الاثبات وتأثيرها على رأي محافظ الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 0، العدد 02، 2024، ص99.

⁴ أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الشباب للطباعة والنشر، مصر، 1992، ص562.

- يمثل تقرير محافظ الحسابات وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين مختلف الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة محل التدقيق؛
 - يجب أن يكون التقرير منظم ومكتوب بطريقة سليمة ويحتوي على حقائق هامة ومفيدة؛
 - يشترط إعداد التقرير بعد اقفال المؤسسة لحساباتها مباشرة لتجنب أي تلاعب في معلوماتها؛
 - الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا وأن لا يحتوي على كلمات متكررة، وعبارات صعبة الفهم مع عدم الاكثار من المعلومات لتجنب تشتيت تركيز المستفيد؛
 - الوضوح: يجب توصيل المعلومة في التقرير بشكل واضح بعيدة عن الغموض لتعطي أكثر مصداقية؛
 - الأهمية: على التقرير أن يعطي معلومات ذات أهمية للطرف المستفيد منها؛
 - الدقة: يجب أن تكون المعلومات المقدمة في التقرير دقيقة وصحيحة للاستفادة منها؛
 - الترابط: يجب أن يحتوي التقرير على جمل مترابطة ومتسلسلة ليسهل فهمها؛
2. أنواع تقارير محافظ الحسابات: حسب المجلس الوطني للمحاسبة يوجد نوعين من التقارير¹:

1.2 التقارير العامة: تتمثل في تقريرين هما:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- في مقدمة التقرير العام، يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

¹ بوحفص رواني، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2023، ص285.

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛
 - التعريف بالكيان المعني؛
 - ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
 - الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛
 - التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند اعداد القوائم المالية؛
 - التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
 - تحديد إذا تم ارفاق التقرير بالميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء؛
- 2.2 التقارير الخاصة: يوجد تقارير خاصة يعدها محافظ الحسابات نص عليها القرار 24 يونيو 2013، يتم
- التفصيل فيهم في المطلب الموالي:
- التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
 - التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو 10 تعويضات؛
 - التقرير حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
 - التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛
 - التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال؛
 - التقرير الخاص المتعلق بحياسة أسهم الضمان؛

- التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- التقرير الخاص المتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- التقرير الخاص المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- التقرير الخاص المتعلق بتوزيع التسيبقات على أرباح الأسهم؛
- التقرير الخاص بتحويل قرارات المساهمة؛
- التقرير الخاص المتعلق بالفروع والمساهمات وشركات المراقبة؛

3.2 التقارير حسب رأي المدقق

يقوم محافظ الحسابات بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب حالة من الحالات التالية¹:

- **رأي بالقبول:** يكون هذا من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة وتقدم صورة مطابقة للوضع المالية للمؤسسة عند نهاية السنة المالية.

- **رأي بتحفظ:** يتم التعبير عن هذا الرأي من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفق القواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول وتقدم صورة عاكسة للوضع المالية. يذكر محافظ الحسابات في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها.

¹ القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المنشور بالعدد 24 من الجريدة الرسمية في 30 أفريل 2014، صفحة 14.

-رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات للمصادقة على القوائم المالية وأنها لم يتم إعدادها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية.

3. عناصر تقرير المدقق

حسب المعيار الجزائري للتدقيق NAA700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، ينص على أنه يجب أن يكون تقرير محافظ الحسابات كتابي ويتضمن العناصر التالية¹:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل؛
- المرسل إليه؛
- فقرة تمهيدية تذكر: -تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية؛
-الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان محل التدقيق وكذلك معلومات توضيحية أخرى؛
- تاريخ الاقفال أو الفترات التي تغطيها كل الكشوف المالية التي تم تدقيقها؛
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين: المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء؛
- شرح لمسؤولية المدقق: المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه؛

¹ المقرر 150 الحامل للمعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

- شرح التدقيق: ويشير بأن التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية، بالإضافة إلى اختيار الإجراءات الموضوعية حيز التنفيذ بما فيها تقييمه للمخاطر التي تدرج ضمن الحكم الخاص للمدقق؛
- تاريخ تقرير المدقق: على المدقق تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقاً لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية؛
- عنوان المدقق: يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه نشاطه؛

المطلب الثالث: محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

- يتضمن العدد 24 للجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2014، قرارين الأول مؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والقرار الثاني المؤرخ في 12 يناير 2014 يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، في هذا المطلب سنحاول معالجة كلا القرارين.

1. معايير التقارير

- ينص القرار الصادر في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها، يتم التفصيل فيها كالاتي¹:

1.1 معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

¹ القرار الصادر في 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 الصادر في 30 أبريل 2014، ص 11.

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته.

2.1 معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

يهدف للتعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، بالإضافة إلى إعداد تقرير يعبر فيه محافظ الحسابات ما ان كانت الحسابات المدعمة والمدمجة وفق المبادئ الأساسية وكفاءات تطبيقها؛

3.1 معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين الآتين: رئيس مجلس إدارتها، رئيسها مديرها العام، أحد أعضاء مجلس إدارتها، عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة، ممثلون عن الأشخاص المعنويين أعضاء مجلس الإدارة، الأشخاص المعنويون أعضاء مجلس الإدارة، المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

4.1 معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة 05 أو عشرة 10 تعويضات

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة 05 أو عشرة 10 تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. وتتص الفقرة الثانية من المعيار على أنه يعتبر اعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس 05 أو عشرة 10 أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

5.1 معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، وتتمثل الامتيازات الخاصة والنقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، وتتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات.

6.1 معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة في تقريره الخاص، يتم اعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، ويعرض العناصر: النتيجة قبل الضريبة الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مساهمات العمال في النتيجة.

7.1 تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص. نصت الفقرة الثانية من المعيار على أنه: "يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات، وكذا الاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة وأرصدة الحسابات لنهاية الفترة وأيضاً عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة

ضمن ملحق الحسابات¹. يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

-عنوان التقرير والمرسل اليه، تاريخ وأهداف تدخلاته؛

-فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل ابداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛

-خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛

8.1 معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها اعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم اعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات. يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية.

تنص الفقرة الثالثة من المعيار على أنه: " يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدي والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال مثل رؤوس الأموال الخاصة السلبية، عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق، القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر، خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال..."².

¹ الفقرة 2، معيار تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، ص18.

² الفقرة 3، معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال، القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، ص18.

9.1 معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات. تنص الفقرة الثانية من المعيار على أنه يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، بحيث يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 بالمائة من رأس مال الشركة.

10.1 معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند رفع رأسمال الشركة، يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على الخصوص:

-مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛

-أسباب اقتراح الحق التفاضلي في الاكتتاب؛

-كفاءات تحديد سعر الإصدار؛

كما يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخّص

رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات التالية:

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛

-فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كفاءات تثبتت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛

-خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال؛

11.1 معيار التقرير المتعلق بتخفيض رأس المال

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند تخفيض رأس المال، يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد على الخصوص:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛

-احترام المساواة بين المساهمين أو الشركاء؛

-احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة؛

كما يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص

تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات التالية:

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛

-فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛

-خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول تخفيض رأس المال؛

12.1 معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل.

13.1 معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها، يحرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات؛

- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات؛
- خلاصة عملية التوزيع المرتقبة؛

14.1 معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات، يقوم المحافظ بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن:

- فقرة حول الواجبات المنجزة؛

- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة؛

15.1 معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات حول تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة، حيث يلزم محافظ بالحق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة خلال السنة المالية، مبينا ما يلي:

- الاسم ومقر الشركة؛
- رأسمال الشركة؛
- الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان؛
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء؛

2. كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات

يحدد القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، حيث تنص المادة 02 منه على أنه: "يجب أن يسلم محافظ الحسابات التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، على الأقل قبل 15 يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام"¹.

¹ المادة 02 من القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، المنشور بالعدد 24 من الجريدة الرسمية في 30 أفريل 2014، صفحة 22.

خلاصة الفصل

إن اتساع وتطور عالم المال والاعمال وتشعب وظائف المؤسسات الاقتصادية وتعدد فروعها أدى إلى تطور مهنة التدقيق وزيادة الاهتمام بها من قبل الهيئات المهنية والمدققين خاصة مع ظهور العولمة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات. وعليه حاولنا من خلال هذا الفصل الالمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق الخارجي وتقارير محافظ الحسابات، وذلك بتقسيمه إلى ثلاث مباحث معنونة كالآتي: المبحث الأول: إطار نظري للتدقيق، من خلال معالجة العناصر التالية (عرض لمحة تاريخية للتدقيق، مفهومه، أنواعه وأهدافه، وأيضاً فروض ومبادئ التدقيق الخارجي). المبحث الثاني: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال عرض (تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر، ممارسة مهنة التدقيق القانوني (محافضة الحسابات). المبحث الثالث: ملفات عمل محافظ الحسابات وتقاريره من خلال ذكر (أهم ملفات عمل محافظ الحسابات وأهم التقارير التي يقوم بإعدادها). وبما أن عمل محافظ الحسابات يعتمد أساساً في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق بغية إعداد مختلف التقارير المشار إليها في هذا الفصل، فإننا سنحاول معالجة عنصر تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

اطار نظري حول نظام الرقابة الداخلية

تمهيد

إن حالات العسر المالي لمجتمع الأعمال نتج عنها اهتمام كبير بتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وإيجاد السبل التي تساهم في تقييم فعالية هذه الأنظمة التي تعتبر الدعامات الأساسية لسلامة أصول الشركة وأيضاً ضمان موثوقية تدفقات المعلومات المالية. حيث يقع على عاتق المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه. ويعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق الذي يركز عليها المدقق وخاصة محافظ الحسابات عند اعداده لخطة التدقيق، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات العملية التدقيقية، حيث يواصل في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يتمكن من الالمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات العملية التدقيقية بغية اكتشاف موطن القوة والضعف فيه، ويعبر نظام الرقابة الداخلية عن الخطة التنظيمية المتبناة من طرف المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة المعلومات الناتجة عن الأنظمة وفي مقدمتها مصداقية المعلومات المالية لما لها من أثر كبير على قرارات مختلف الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة.

من خلال ما تم ذكره، سنعالج في هذا الفصل المعنون بالإطار النظري حول نظام الرقابة الداخلية، المباحث التالية:

المبحث الأول: تطورات الإطار الحديث لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: تطورات الإطار الحديث لنظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو الإجراءات المتبعة من قبل إدارة المؤسسة لضمان تحقيق أهدافها بشكل منظم وحماية الأصول ومنع الأخطاء. وعليه نلاحظ أن مصطلح نظام الرقابة الداخلية يتكون من شقين: كلمة نظام وكلمة الرقابة الداخلية لذلك ارتأينا أن نقوم بإعطاء مفهوم الرقابة الداخلية بعدها ننتقل إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية

يحتوي هذا المطلب على مفهوم الرقابة الداخلية ومختلف أنواعها، بالإضافة إلى توضيح علاقة هذه الأخيرة بالتدقيق.

1. مفهوم الرقابة الداخلية وأنواعها

1.1 تعريف الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم التي تناولت موضوع الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها، - حسب تقرير لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA الرقابة الداخلية تشتمل: "على الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المؤسسة بقصد حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية الموضوعة"¹.

- كما أشارت الفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي رقم 400 إلى أن الرقابة الداخلية: "تتضمن جميع السياسات والإجراءات التي تتبعها إدارة أي وحدة اقتصادية لمساعدتها في تحقيق أهدافها والالتزام بهذه السياسات لضمان

¹¹¹ Amara Amine, Zoubiri Azeddine, *The Role of Internal Control System in Enhancing Corporate Governance*, Economic Sciences, Management and Commercial Sciences Review, Vol 13, N°02, 2020,p366.

حماية موجوداتها واكتشاف الغش ومنع الخطأ وتكامل السجلات المحاسبية وتوفير معلومات مالية ذات مصداقية وفي الوقت المناسب¹.

- وتعرف الرقابة الداخلية حسب معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا سنة 1978 على أنها: "مجموع النظم، من مالية، وغيرها الموضوعات من قبل الإدارة من أجل توجيه كافة العمليات بالصفة المطلوبة والفعالة واحترام السياسات الإدارية وحماية الأصول وضبط الدقة في البيانات المسجلة"². " كما تركز على التنظيم السليم لمختلف أقسام المؤسسة، إذ تهدف إلى اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب"³.

- أما لجنة بازل فعرفت الرقابة الداخلية على أنها: "عملية مستمرة تتأثر بتدعيم الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأفراد في جميع المستويات الوظيفية داخل المؤسسة، ويعد مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولين عن إنشاء الثقافة المناسبة لتنفيذ الرقابة الداخلية والمراقبة المستمرة لتقييم مدى كفاءتها، كما يجب مشاركة جميع الأفراد في عملية الرقابة"⁴. وتشتمل الرقابة الداخلية على " العملية التي تتضمن سلسلة من الأحداث تسعى إلى تحقيق عدة أهداف مشتركة للمؤسسة"⁵.

¹ خالد صباح علي، حسين علي محيسن، ثامر كاظم عبد الرضا، أنموذج مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO، مجلة جامعة جيهان-أربيل العلمية، الجزء A، العدد 02، 2018.

² حسين أحمد دحدوح، حسين القاضي يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والجراءات العملية-، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، 275.

³ Pige Benoit et autre, « comptabilité et audit : Manuel applications et corrigés », Nathan, Paris, 2008, p43.

⁴ محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان الأردن، 2009، ص 21.

⁵ جورج دانيال غالي، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 341.

-ويعتبر نموذج الرقابة الداخلية للجنة رعاية المنظمات committee of sponsoring organisation مرجعا أساسيا من خلال إعداد دراسة موسعة للرقابة الداخلية لفهم مختلف المفاهيم والتعاريف ووضع نقطة مشتركة لمفهوم الرقابة الداخلية، والتي من شأنها أن تخدم مختلف المتعاملين (الشركات، المحاسبون والهيئات التنظيمية)، وتجسدت نتائج هذه الدراسات في تقرير عنوانه "الرقابة الداخلية إطار متكامل"-Internal control Framework integrated الذي نشر في سبتمبر 1992، احتوى تعريف الرقابة الداخلية، أهدافها وعناصرها. حيث عرفت هذه الأخيرة الرقابة الداخلية على أنها: "عملية تنفذ من طرف مجلس الإدارة، الإدارة العليا ومختلف الأطراف التي تنتمي إلى المنظمة، مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بالأهداف الثلاثة التالية: فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية، موثوقية المعلومات المالية والامتثال للقوانين واللوائح"¹.

-كما عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية "INTOSAI" الرقابة الداخلية على أنها: "عملية متكاملة تنجز عن طريق إدارة وأفراد المؤسسة، ويتم تصميمها بقصد معالجة المخاطر وتوفير درجة من الاطمئنان لبلوغ الأهداف العامة التالية: تنفيذ عمليات منظمة وأخلاقية وتتسم بالاقتصاد والكفاءة، الالتزام بالقوانين واللوائح، حماية ممتلكات وأصول المؤسسة"².

نستنتج من خلال التعاريف سابقة الذكر أن الرقابة الداخلية تعتبر جزء من عمليات المؤسسة تتأثر بمجموعة الأشخاص المنتمون إليها على مختلف المستويات، كما تعتبر خط الدفاع الأول والرئيسي ضد حدوث الأخطاء

¹ Committee of sponsoring organisations , o. (1994). internal control integrated framework (Vol. two-volume).

² هوان بوعبد الله، شاعة عبد القادر، مدى إدراك المؤسسات الفندقية بمستغانم بأهمية الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO في تحسين الأداء التشغيلي. مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16، العدد 24، 2020.

والمخالفات بما يضمن بشكل معقول حماية الأصول، ، رفع كفاءة وفاعلية التشغيل وضمان الالتزام باللوائح والقوانين.

2.1 أنواع الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي نظام شامل شأنه شأن أي نظام يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية ذات العلاقة المتداخلة فيما بينها والتي تكمل أحداها الأخرى لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، بعضها يختص بالجانب المحاسبي وتسمى بالرقابة الداخلية المحاسبية، وبعضها يختص بحماية الأصول والممتلكات وتسمى بالضبط الداخلي، أما البعض الآخر فيختص بالجانب المتعلق بالسياسات الإدارية ويسمى بالرقابة الداخلية الإدارية. ويتم ذكر هذه الأنواع كما يلي¹:

● **الرقابة الإدارية:** تتمثل الرقابة الإدارية على الخطة التنظيمية والإجراءات، السجلات والوثائق المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتي تقود إلى التحويل الإداري للعمليات وهذا التحويل يكون عملية إدارية يرتبط على نحو مباشر بالمسؤولية عن تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

● **الرقابة المحاسبية:** تشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر المحاسبية²، تهدف إلى ضمان واختبار دقة وصحة البيانات المحاسبية، وكذلك الإجراءات التي تضعها الإدارة للتحقق من أن الرقابة المحاسبية تسير بشكل فعال، وتتكون من الخطة

¹ خالد صباح علي، حسين علي محيسن، ثامر كاظم عبد الرضا، أنموذج مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO مجلة جامعة جيهان-أربيل العلمية، الجزء A، العدد 02، 2018.

² عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص170.

التنظيمية وتحديد المسؤوليات والفصل بين الأعمال المالية. وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي والرقابة والإشراف الإداري والموظفين في المؤسسة¹

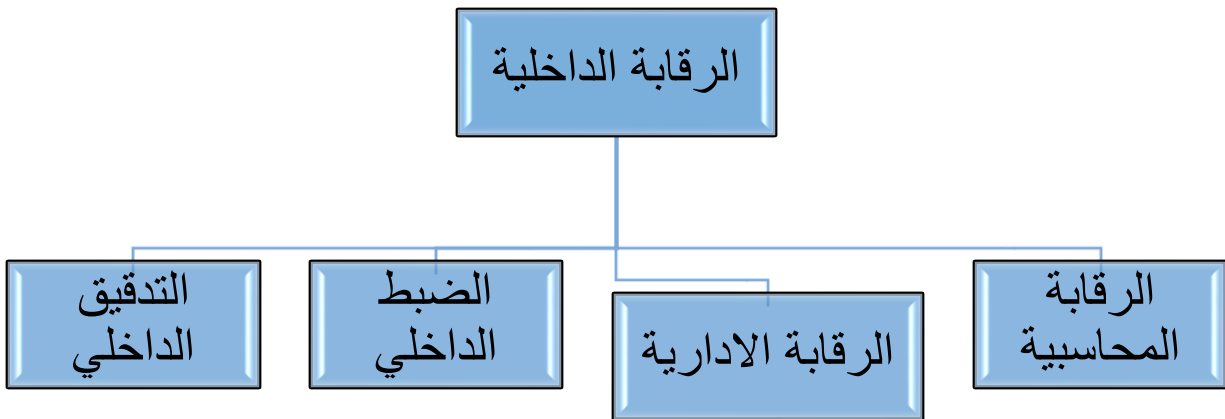
• **الضبط الداخلي:** يتمثل في مجموعة الإجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية الهادفة إلى ضبط عمليات المؤسسة، ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة، وحماية أصولها من الاختلاس والضياع وسوء الاستخدام، كما يعمل على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المحتملة.

• **التدقيق الداخلي:** يعتبر التدقيق الداخلي بمثابة الحلقة الأخيرة من مجموعة الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية، ويمكن القول إن نظام الرقابة الداخلية بدون توفر التدقيق الداخلي لا يعني شيئاً، حيث يعتبر أداة لتقييم إجراءات النظام ومدى فاعليته في تحقيق أهداف المؤسسة.

ويتم توضيح أقسام الرقابة الداخلية من خلال الشكل والجدول المواليين:

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، الأردن، 2008، ص50.

الشكل (II-01): أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: من اعداد الباحث من خلال ما سبق

الجدول (II-01): أقسام الرقابة الداخلية

الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية	الضبط الداخلي
طبيعة عملية المراقبة	التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بيها.	إعداد الموازنات التخطيطية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة مع مراعات تطبيق الإجراءات الإدارية
الهدف منها	التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة من القوائم والتقارير المالية.	التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة.
أدوات الرقابة	نظرية القيد المزدوج، موازين المراجعة، أسلوب المصادقات، الجرد المستمر والمفاجئ، التسوية البنكية، المراجعة الداخلية.	المرونة مع الثبات النسبي، نظام الدفاتر المتوازنة، تغيير الاختصاصات من وقت لآخر وتوزيع الأعمال فيما يتناسب مع خبرات الافراد.
	التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.	حماية الأصول من السرقة و الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.
	الموازنات التخطيطية، الرقابة على الجودة، تقويم الأداء، التكاليف المعيارية، الكشوفات الإحصائية والبرامج التدريبية.	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على: بدادرة مريم، أثر تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات

المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، علوم مالية ومحاسبة، جامعة سطيف 1، 2024، ص8.

2. علاقة التدقيق بالرقابة الداخلية

من خلال هذا العنصر نهدف لتوضيح علاقة الرقابة الداخلية مع كل من التدقيق الداخلي والخارجي باعتبارهم

إحدى أهم آليات حوكمة الشركات. باعتبار أن مفهوم حوكمة الشركات يتجسد أساسا في: "الطريقة التي تستخدم

بها الإدارة سلطة إدارة أصول وموارد الشركة بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة

بالشركة، فهذه الأخيرة تعني تطوير بيئة قانونية واقتصادية ومؤسسية تساعد الشركة على النمو والتطور من خلال تحسين عملية صنع القرار بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة، كما تشمل نظام يحكم العلاقات بين الأطراف الفاعلين في الشركات بغية تحسين درجة الشفافية والمساءلة¹.

1.2 التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

عرف معهد المدققين الداخليين IIA "التدقيق الداخلي أنه نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمؤسسة لضمان درجة التحكم في العمليات وإرشادات من أجل تطويرها"²، كما يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق تقييم تلقائي ومنهجي لإدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة المؤسسات كما يقدم مقترحات لتعزيز فعاليتها. بحيث يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أدوات الرقابة الداخلية، فمن متطلبات الرقابة السليمة وجود خلية التدقيق الداخلي مهمتها فحص وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية.

2.2 التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

إن التدقيق الخارجي يتمثل في عملية الفحص الانتقادي للسجلات المحاسبية وجمع أدلة الإثبات بطريقة موضوعية المتعلقة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، هذه المهمة يقوم بها مهني مستقل ومحايدين بالاعتماد على مجموعة المعايير والقواعد المهنية، بهدف التحقق من صحة القوائم المالية وإبداء الرأي حولها

¹ حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 11، العدد 02، 2022، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم-، صفحة 505.

² علي بن يحيى، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25.

في تقرير نهائي¹. باعتبار أن التدقيق الخارجي أحد آليات الحوكمة فإن المدقق الخارجي مسؤول عن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وإصدار تقرير حوله موجه للقائمين بالإدارة، والغرض الأساسي من هذا التقييم هو التعرف على نقاط القوة والضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية ورفعها إلى مجلس الإدارة². كما تتجسد علاقة التدقيق الخارجي بالرقابة الداخلية من خلال اطلاعه على عناصر هذه الأخيرة المطبقة من قبل المؤسسة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات المحاسبية للفترة، حيث يقوم المدقق الخارجي بتقديم تقرير خاص للجهاز التداولي حول إجراءات الرقابة الداخلية³.

المطلب الثاني: الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية

لقد تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية عبر مراحل أين قامت العديد من المنظمات المهنية والمهنيين بإعطاء تعاريف لنظام الرقابة الداخلية، حيث تم التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية في عملية التدقيق بهدف اكتشاف الغش والأخطاء، خلال مطلع القرن العشرين طور العالم لورانس lawrence أفكاره حول التدقيق سنة 1905 وصاغ من خلالها لأول مرة مصطلح نظام الرقابة الداخلية وأكد من خلاله على أهمية وجوده بالمؤسسة الاقتصادية، وأشار إلى أهمية التعرف على النظام الرقابي من قبل المدقق كخطوة أولية⁴. وخلال العام 1912

¹ غالم نادية، مرجع سبق ذكره، ص7.

² محمد سمير الصبان نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص246.

³ علي بن يحيى، مرجع سابق.

⁴ Jan R.Heier, Michael T.Dugan and David L.Sayers, **Sarbanes Oxley and the culmination of internal control Development**, a study of reactive evolution ,Auburn University – Montgomery ,SSRN electronic paper collection ,2003,p2.

اصدر العالم Robert Montgomery كتاب التدقيق الذي ركز فيه على أهمية تعريف المهام وتحديد بدقة لحل مشكلة الاحتيايل والتواطؤ بين الموظفين ومسؤولي المؤسسة كجزء من النظام الرقابي الداخلي للمؤسسة¹. استنادا إلى أبحاث المهنيين في ميدان التدقيق، أصبح مصطلح نظام الرقابة الداخلية يتداول كموضوع مهم ومستقل، بالإضافة إلى كونه عنصر جد أساسي ضمن النظام المؤسساتي حيث أنه يخدم المؤسسة من جهة ويسهل عمل المدقق من جهة أخرى.

1. تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية من بين أهم المواضيع التي اهتمت بها العديد من الهيئات المهنية الدولية وسعت إلى تطويرها من خلال إعداد قوانين وتقاير بهدف تعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية من أهمها قانون ممارسات الفساد الخارجية في أمريكا الذي سنه الكونغرس الأمريكي سنة 1977 من أجل وضع حد لممارسات الفساد ومن أهم الأدوات التي اعتبرها هذا القانون ضرورة لتحقيق أهدافه هو وجود نظام فعال للرقابة الداخلية. نجد أيضا تقرير لجنة كوهين التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، كلفت بدراسة مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية، وأهم توصيات هذه اللجنة أنها طالبت بإصدار تقاير عن أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية، وأن يتم الافصاح عن نواحي الضعف ذات الأهمية النسبية العالية فيها من قبل المدقق الخارجي. نجد أيضا القانون الشهير قانون Oxley-Sarbanes (SOX) الصادر سنة 2002 من قبل الكونغرس الأمريكي ويعتبر أهم إصلاح مس الولايات المتحدة الأمريكية وأكثر التشريعات أهمية فيما يتعلق بحوكمة الشركات، الافصاح المالي ومهنة التدقيق. يقوم على 03 مبادئ أساسية وهي: الدقة والسهولة في الحصول

¹ Souad Aloui, **le contrôle interne a l'échelle mondiale, un cadre réglementaire contraignant et une Responsabilité étendue des dirigeants**, Analyse Theorique Et Validation Empirique, Mémoire En vue de l'obtention du diplôme national D'Expertise comptable, université de la manouba, tunisie, 2009 .

على المعلومة، مسؤولية الإدارة العليا اتجاه الرقابة واستقلالية أجهزة الرقابة، ما يهدف إلى زيادة مسؤولية الشركات وتوفير حماية أفضل للمستثمرين. كما يلزم هذا القانون إدارة الشركات بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية لديها¹. حيث نتج عن الهيئات المهنية الدولية عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية من بينها ما يلي:

1.1 مفهوم نظام الرقابة الداخلية حسب الهيئات المهنية الدولية

-عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA-The Association of International Accountants) نظام الرقابة الداخلية على أنه "مجموعة الطرق المتبعة من طرف الإدارة بهدف حماية نقيديتها وأصولها الأخرى فضلا عن التأكد من دقة الدفاتر المحاسبية"²،

-عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) نظام الرقابة الداخلية عن طريق المعيار الدولي للتدقيق (ISA 400) على أنه: "عبارة عن مجموعة السياسات والإجراءات التي تتخذها إدارة أي مؤسسة لمساعدتها في تحقيق أهدافها والالتزام بهذه السياسات لضمان حماية أصولها واكتشاف الغش ومنع الأخطاء وتوفير معلومات مالية في الوقت المناسب"³. اقتصر مفهوم نظام الرقابة الداخلية من خلال التعريفين على حماية أصول المؤسسة وبالخصوص النقدية من السرقة وعليه ارتبط هذا المفهوم بالمحاسبة المالية.

¹ غالم نادية، برياطي حسين، دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على جودة المعلومات المالية، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الموسوم "دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية" جامعة وهران 2، 2022.

² Jan R.Heier, Michael T.Dugan and David L.Sayers, OP-Cit, p5.

³ أبو بكر الصديق قيداوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، محاسبة وتدقيق، جامعة حسبية بن بوعلي الشلف، 2019.

- لجنة هيئة المحاسبة وإنجليترا نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة النظم مالية أو غيرها التي وضعتها الإدارة لتوجيه كافة العمليات بصفة فعالة مع إحترام السياسات الإدارية وضبط دقة البيانات المسجلة وحماية الأصول¹.

2.1 تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية حسب COSO

Coso هو اختصار للجنة رعاية المنظمات "Committee of Sponsoring Organizations"، المنبثقة عن "لجنة تريدواي the tredway commission" سنة 1985 تابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA. تعمل على معالجة موضوع الرقابة الداخلية حيث طورت مفاهيمها من خلال عدة مراحل تم تسميتها COSO1، COSO2 و COSO3.

1.2.1. نظام الرقابة الداخلية حسب COSO1:

سنة 1992 كانت هذه اللجنة السبابة إلى إعطاء الاطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية، وأصدرت لجنة COSO تقرير بعنوان "الاطار المتكامل للرقابة الداخلية" (internal control integrated framework)، اطلق عليه اختصار COSO1. حيث عرفت نظام الرقابة الداخلية على أنه: "عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة المؤسسة والإدارة والموظفين، بهدف توفير تأكيد معقول فيما يخص تحقيق الأهداف والتمثلة في فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية المعلومات المحاسبية ومصادقية التقارير المالية، إضافة إلى مدى الامتثال للقوانين واللوائح"².

¹ حسين يوسف القاضي، وآخرون، التدقيق الداخلي، كلية الإقتصاد، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص66.

² Zuhair el Attaoui & Filali el ghorfi souad, application du référentiel COSO pour le contrôle interne et le management des risques dans les établissements publics, Revue internationale des sciences de gestion, Vol 03, N° 04, 2023, <https://www.researchgate.net/publication/37320086>.

يعكس هذا التعريف عدة مفاهيم منها:

- الرقابة الداخلية يتم تصميمه من طرف مجموعة أشخاص تنتمي إلى مختلف مستويات المؤسسة؛
- يعمل نظام الرقابة الداخلية على تزويد الإدارة العليا بتأكيد معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة خاصة ما يتعلق بموثوقية المعلومات والامتثال للقوانين؛
- كما جاء في صيغة أخرى تعريف COSO للرقابة الداخلية على أنها: "عملية يتم تصميمها لاعطاء تأكيد معقول حول تنفيذ العمليات التشغيلية بفاعلية وكفاءة، وشفافية ومصادقية القوائم المالية وبالتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية، وهي عملية تتأثر بمجلس الادارة، الإدارة إضافة إلى الأفراد الآخرين"¹.

2.2.1. نظام الرقابة الداخلية حسب COSO2:

في سنة 2004 طورت لجنة COSO في الاطار المتكامل للرقابة الداخلية وأصدرت تقريراً بعنوان "إدارة مخاطر المؤسسة - الاطار المتكامل - (Enterprise Risk Management ERM)"، وأطلقت عليه مصطلح COSO2.² حيث تم تعريف نظام الرقابة الداخلية بأنه: "كل إجراء يتخذه كل من مجلس الإدارة والإدارة وأطراف أخرى بالمؤسسة لتعزيز إدارة المخاطر ورفع احتمالات بلوغ المؤسسة لأهدافها"³.

أهم ما يميز هذا التعريف هو دمج مصطلح إدارة المخاطر مع أهداف نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما قامت به لجنة COSO، حيث طورت نطاق عملها وهذا لمتطلبات بيئة الأعمال وزيادة الحاجة إلى دعم إدارة المخاطر

¹ عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2006، ص76.

² Saidi Yahia, OP-cit, 2014, P 46.

³ طالب حسين سهام، أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق -دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات-، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2018.

لدى الشركات. امتدادا لعمل لجنة COSO قامت في سنة 2004 بتطوير ERM COSO وسعت من خلاله تطوير مفاهيمها حول نظام الرقابة من خلال تركيزها على عملية إدارة المخاطر في الشركة والعمل على تطويرها¹، مما أدى إلى توسع نطاق تدخل نظام الرقابة الداخلية خاصة على مستوى عملية التدقيق. من خلال هذا التعريف نجد أنه لنظام الرقابة الداخلية دور جد هام في تقديم معلومات موثوقة، كما يعتبر النظام الرقابي المناسب لتلبية متطلبات المؤسسة المختلفة في ظل تعقد بيئتها والمخاطر المحيطة بها. كما يمكن القول أن تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية كان تحصيليا لأهم النتائج المتوصل إليها نتيجة الفضائح والخسائر المالية التي عاشها الاقتصاد العالمي والتي كان من أسبابها غياب نظام رقابي فعال.

نموذج ERM COSO أو COSO2، أعطى أهمية كبيرة لعملية تقييم المخاطر هذه النقطة التي تعتبر إضافة بالنسبة لـ COSO1 .

الشكل (II-02): هيكل نظام الرقابة الداخلية حسب COSO



La source: Système de contrôle interne : un outil de gestion en plein mutation.

Price Waterhouse, Cooper, p. 6. www.pwc.ch

¹ Saidi Yahia, Op-cit, p51.

من خلال هذا الشكل، نجد أن نموذج COSO2 صمم مكعب ثلاثي الأبعاد يحتوي على مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب وأهدافها.

3.2.1. نظام الرقابة الداخلية حسب COSO3:

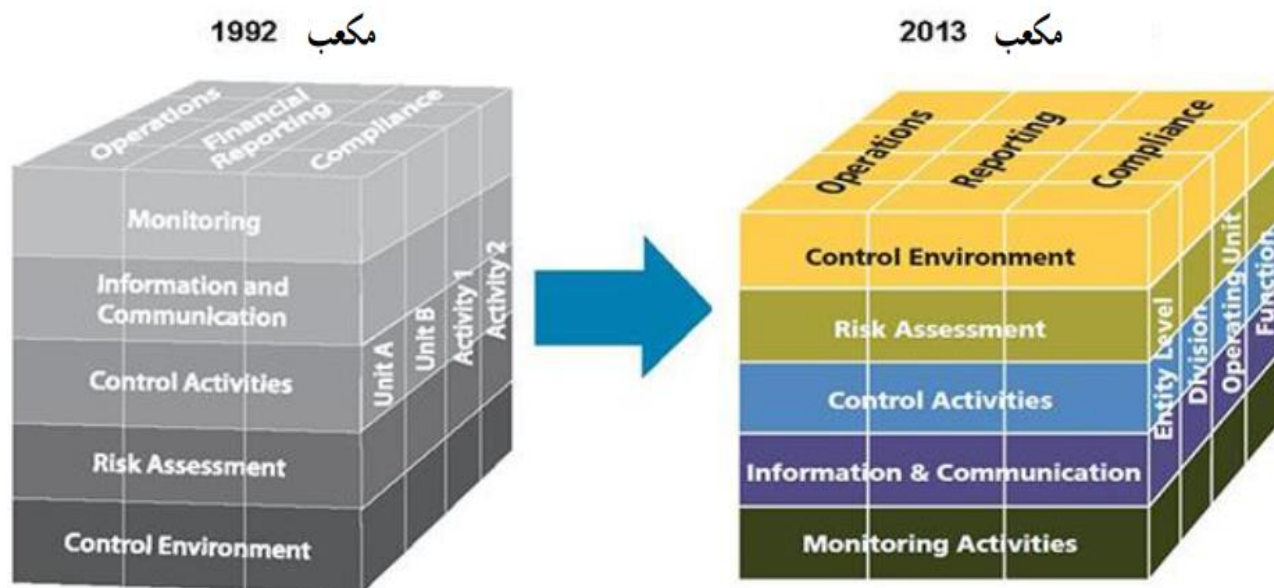
طورت لجنة COSO في أبحاثها وأصدرت في 2013 النسخة المحدثّة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية حيث صمم إطار COSO لعام 2013 لكافة المؤسسات باختلاف أنواعها وتعدد وظائفها من خلال تطبيقه وإمكانية تعديله وفقاً لنوع المؤسسة أو حجمها، وبذلك أصبح إطار الرقابة الداخلية الأكثر استخداماً على مستوى العالم¹. عرفت لجنة COSO نظام الرقابة الداخلية على أنه: "عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة المؤسسة والإدارة والموظفين، بهدف توفير تأكيد معقول فيما يخص تحقيق الأهداف والتمثلة في فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية المعلومات المحاسبية ومصادقية التقارير المالية"². من خلال ما تم تعريفه نستخلص أنه لنظام الرقابة الداخلية دور جد هام في تقديم معلومات موثوقة، كما يعتبر النظام الرقابي المناسب لتلبية متطلبات المؤسسة المختلفة في ظل تعقد بيئتها والمخاطر المحيطة بها.

¹ هوان بوعبد الله، شاعة عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص235.

² KPMG, Publication Internal Contrôle-Integrated Framework (2013) du COSO,

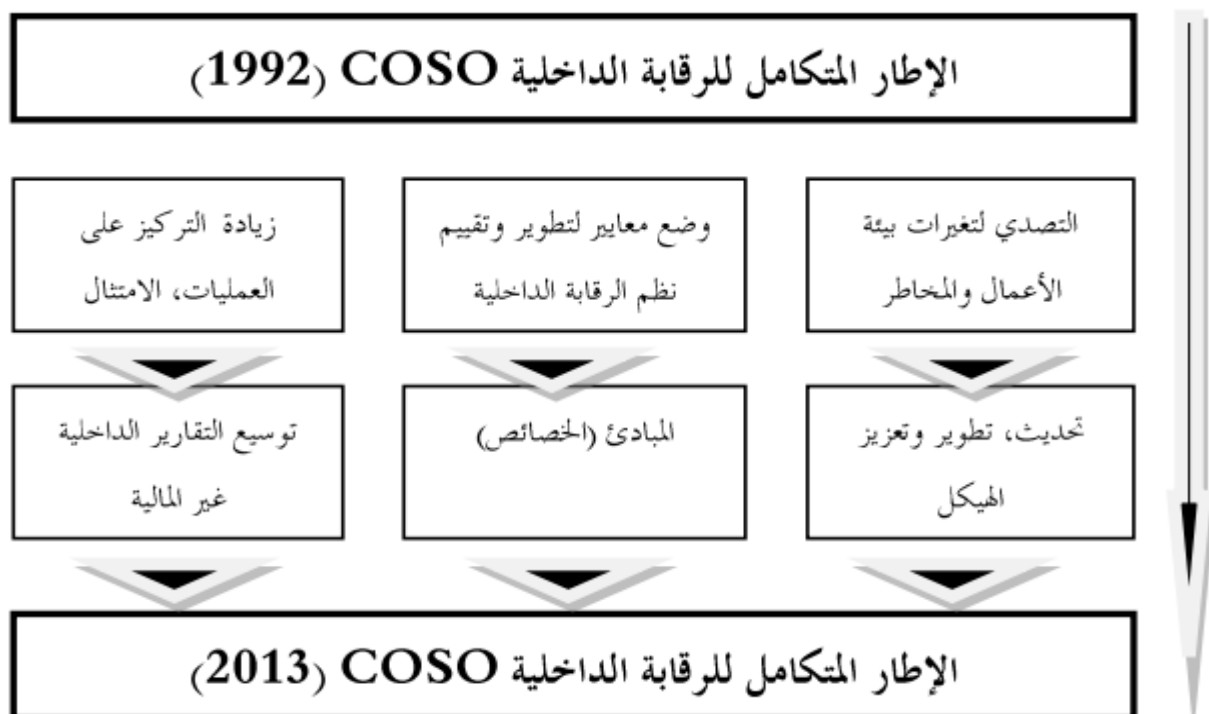
www.kpmg.com/ca/fr/issuesandinsights/.../coso-2013-framework.aspx.

الشكل (II-03): تطور هيكل الرقابة الداخلية حسب COSO (1992-2013)



يمثل الشكل مصفوفة ثلاثية الأبعاد (مكعب) من بين النتائج الأبحاث التي خلصت لها لجنة رعاية المنظمات COSO3، حيث تمثل الأعمدة الأهداف الثلاثة، وتمثل الصفوف العناصر الخمسة المكونة لنظام الرقابة الداخلية، والبعد الثالث يمثل فروع المؤسسة أو أنشطتها. حيث نجد أن كل صف من الصفوف يتقاطع مع كل عمود من الأعمدة، بمعنى هذا أنه لتحقيق أي هدف من الأهداف الثلاثة يجب أن تشترك فيه المكونات الخمسة. إضافة إلى ذلك الرقابة الداخلية لا تقتصر فقط على المؤسسة بل تتعداها إلى كل فروعها وأقسامها وحتى وظائفها وهذا ما يبينه البعد الثالث.

الشكل (II-04): تطور إطار نظام الرقابة الداخلية (1992-2013)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على كشود بشير، محيوت نسيم، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وأثره على

الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 11، 2016، ص233.

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية حسب إطار COSO

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات (هيكل تنظيمي كفاء، وجود سياسات وإجراءات لحماية الأصول، وجود إجراءات للتحقق من صحة البيانات والتقارير المالية، وجود إجراءات لزيادة الكفاءة

وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية، وحسن اختيار العاملين) كل هذا يساهم في تحقيق مجموعة من الأهداف يسعى إليها نظام الرقابة الداخلية وتتمثل في¹:

- إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول.
- التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية والخارجية.
- يعمل نظم الرقابة الداخلية على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وزيادة درجة الفعالية من خلال الإجراءات الداخلية اعتمادا على المعلومات التي يتم الحصول عليها.
- إنتاج معلومات مالية ذات مصداقية تضيي الاطمئنان لدى الأطراف المستفيدة منها سواء كانت داخلية أو خارجية.
- إن وجود نظام مراقبة داخلي سليم وفعال يتميز بتوفر عناصر وظيفية تعمل بشكل تكاملي فيما بينها يسمح بإدارة جيدة للمخاطر المحيطة بالمؤسسة.
- في ذات السياق حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين الهدف من نظام الرقابة الداخلية على أنه مصمم للحفاظ على الوحدة الاقتصادية من المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها والمتعلقة: برقابة العمليات، كفاءة وفعالية

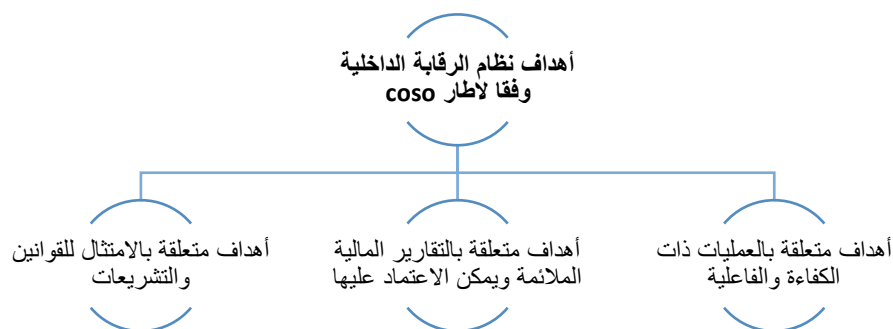
¹ كبلوتي حمزة ، شيخي بلال، مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 7، العدد 01 مكر، 2021، ص114.

استخدام موارد المنظمة، رقابة التقارير المالية والمرتبطة بدرجة الثقة في إعداد البيانات المالية، ورقابة الإذعان، وهي المرتبطة بامتثال المؤسسة للقوانين المطبقة)¹.

كما لخصت لجنة المنظمات الراعية COSO الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها نظام الرقابة الداخلية في النقاط الثلاث التالية²:

- **أهداف تشغيلية:** والمتمثلة في الأهداف الأساسية التي تسعى أي منظمة إلى تحقيقها المتعلقة بالأداء، الربحية وحماية أصولها.
 - **أهداف التقارير المالية:** والمتعلقة بإعداد القوائم المالية وموثوقية المعلومات المالية المنشورة.
 - **أهداف الالتزام:** ما يتعلق بالامتثال للقوانين واللوائح التي تخضع لها المؤسسة.
- ونوضح أهداف نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO في الشكل الموالي:

الشكل (II-05): أهداف نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO



المصدر: زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص 117.

¹ Maghnen Mohamed, Berrag Mohamed, Le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la qualité de l'information financière, cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales, vol 12, N°02, p988.

² Saidi Yahia, Op-Cit, p53.

المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب COSO

حسب الإطار الحديث لنظام الرقابة الداخلية تشكل مكوناته مصفوفة ثلاثية الأبعاد تشمل على خمسة مكونات وفئات الأهداف¹، تتداخل فيما بينها وتمثل في نفس الوقت قاعدة أساسية لقيام نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية. يبدأ المكعب بالجزء العلوي (الأعمدة) الذي يشكل الأهداف المتعلقة بالعمليات، التقارير والالتزام بالقوانين أما واجهة المكعب تشكل المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية ويتمثل في صفوف المصفوفة تدعم المؤسسة جهودها الهادفة إلى تحقيق أهدافها، تتمثل المكونات الخمسة في: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، الاتصالات والمعلومات والمراقبة². حيث تشكل المصفوفة علاقة مباشرة بين أهداف المؤسسة ومكونات نظام الرقابة الداخلية³. كما يؤكد الإطار الحديث لنظام الرقابة الداخلية على التزام إدارة المؤسسة في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية. من خلال ما تم ذكره نستخلص وجود خمسة مكونات لنظام الرقابة الداخلية الحديث حسب COSO، تمثل قاعدة أساسية لضمان فعالية النظام، وإضافة إلى هذا، وحسب إطار COSO فإن هذه المكونات تحتوي على عناصر فرعية يطلق عليها اسم المبادئ السبعة عشر (17).

¹ Protiviti, the updated COSO internal control framework –frequency asked questions-, second edition, 2013, p2.

² محيوت نسيم، دراسة اثر إرساء الاطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، 2020، ص86.

³ Bellaha Hadjer & Salah elyas, Le dispositif de contrôle interne, outil de maitrise de risque au sein du système bancaire "Etude comparative The internal control system, a risk management tool within the banking system" Comparative study, Elbahith Review, vol 20,N° 01, 2020, p286.

1. المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية حسب COSO

يقصد بالمكونات الرئيسية في أي نظام رقابي "مجموعة القواعد التي ينبغي توفرها كحد أدنى لقيام نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية، حيث أصدرت لجنة COSO المكونات الأساسية للنظام والتي تتداخل مع بعضها البعض كإطار فعال لوصف نظام الرقابة الداخلية بغية تحقيق أهداف المؤسسة"¹.

1.1. بيئة الرقابة (Control Environment)

يعتبر هيكل الرقابة الداخلية للجنة COSO عنصر بيئة الرقابة كجزء مهم في ثقافة المؤسسة يتعلق بأخلاقيات المؤسسة ومستوى الوعي الرقابي لدى موظفيها، حيث تسعى إلى خلق الأجواء التي تمكن الأفراد من أداء مهامهم وتحمل مسؤولياتهم الرقابية، وتتضمن الالتزام بالنزاهة والأخلاقيات والإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة، وبيئة الرقابة تأثير في فعالية الإجراءات الرقابية حيث أنها تمثل المظلة للمكونات الأخرى وبدون وجود بيئة رقابة فعالة لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة². وفيما يلي شكل يمثل مظلة هيكل الرقابة الداخلية:

¹ أسلام بوفراج محمد وآخرون، أثر تطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 11، العدد 01، 2024، ص66.

² Zuhair el Attaoui & Filali el ghorfi souad, Op-Cit, p736.

الشكل (II-06): مظلة هيكل بيئة الرقابة الداخلية



المصدر: غالم نادية، برياطي حسين، مرجع سبق ذكره، ص16.

من خلال الشكل (02-05) يتضح أن بيئة النظام الرقابي ذات أهمية خاصة حيث أنها يشكل المظلة لبقية المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية و بدون توافر بيئة فعالة لنظام الرقابة الداخلية لا يحتمل أن يوجد نظام رقابي جيد.

كما تطرق تقرير لجنة COSO إلى مكونات البيئة الرقابية وأكد على أهمية توفر العديد من العوامل المؤثرة فيها والمتعلقة بشكل مباشر بالادارة وبعضها مرتبط بتنظيم المؤسسة في حد ذاتها، وتتمثل في¹:

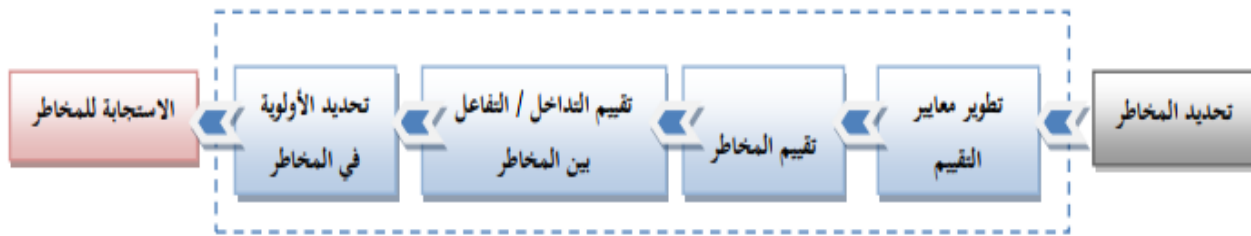
- النزاهة الشخصية، المهنية والقيم الاخلاقية للإدارة والموظفين؛
- الالتزام بالكفاءة؛
- اتجاهات الادارة العليا (فلسفة الادارة وأسلوبها التشغيلي)؛
- الهيكل التنظيمي؛
- سياسات وممارسات العنصر البشري؛

¹ محيوت نسيمه، مرجع سبق ذكره، ص64.

2.1. تقييم المخاطر (Risk Assessment)

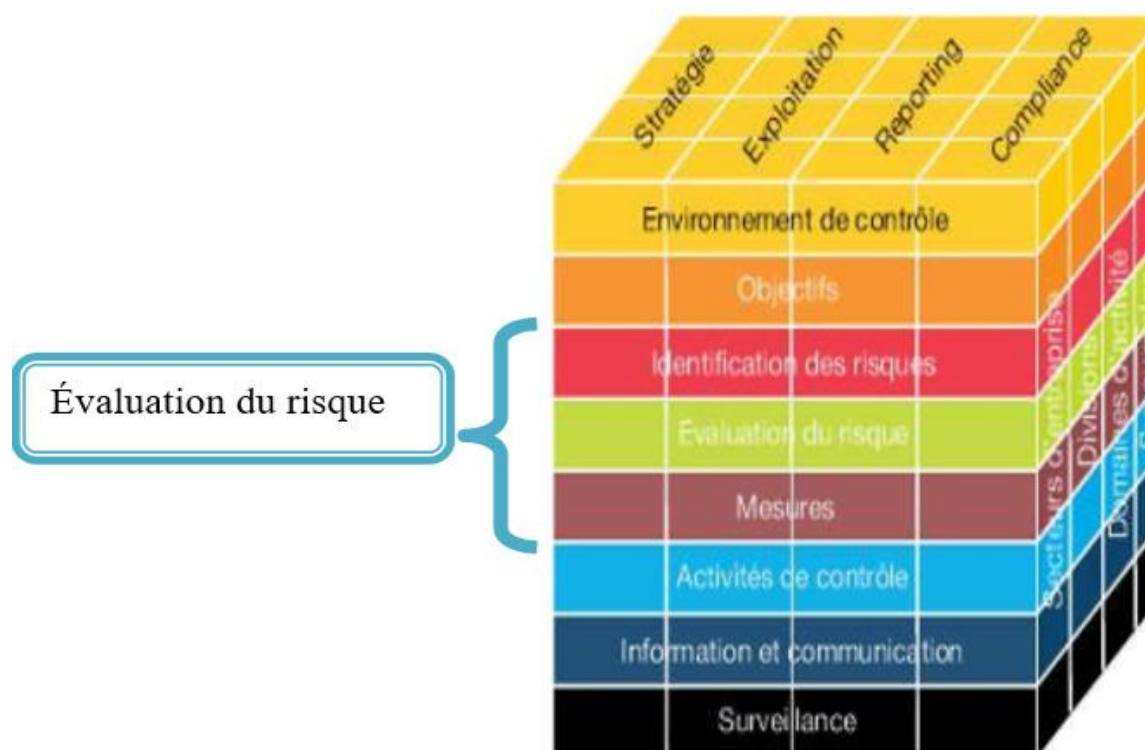
تحتوي تحديد الأهداف بشكل واضح بما فيه الكفاية لتحديد وتقييم المخاطر وتحليلها لمعرفة كيفية إدارتها، وعليه فإن عملية تقييم المخاطر باعتبارها إحدى مكونات الرقابة الداخلية تلعب دوراً أساسياً في اختيار الأنشطة الرقابية المناسبة لتقوم بها، فهي عملية تهدف إلى التعرف على المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المؤسسة وتحليلها وتحديد وسائل العلاج الملائمة أي وضع إجراءات مستمرة ومنخفضة التكلفة لتقييم أثر المخاطر ومواجهتها. وحسب إطار COSO فإن تقييم المخاطر يتمثل في مختلف المراحل التالية:

الشكل (II-07): خطوات عملية تقييم المخاطر



La source: Patchin Curtis, Mark Carey, Thought leadership in ERM -Risk assessment in practice-,
COSO, Octobre 2012, P2

الشكل (II-08): خطوات تقييم المخاطر حسب COSO



La source : Système de contrôle interne : un outil de gestion en pleine mutation.

Pricewaterhouse, Coopers, p. 6. www.pwc.ch, Op-Cit.

من خلال الشكل أعلاه الذي يمثل خطوات تقييم المخاطر حسب COSO، نجد أن بيئة تقييم المخاطر تحتوي على 3 ثلاث محطات رئيسية وهي: التعرف على المخاطر، تقييم المخاطر وتحديد الاساليب والتقنيات المناسبة لمواجهة المخاطر.

3.1 الأنشطة الرقابية (control activities): تمثل مجموعة السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات إدارة الشركة للوصول إلى أهدافها المخططة، والتي تحدث في جميع المستويات الوظيفية في المؤسسة.

4.1 المعلومات والاتصال (Informations and Communication): يتعلق بالتأكيد بأن المعلومات

الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين، وتشمل هذه الناحية وجود نظام إتصال فعال داخل الشركة وخارجها أي التعامل مع البيانات الداخلية وأيضاً تلك المتعلقة بالأنشطة والأحداث الخارجية.

5.1 المراقبة والمتابعة (surveillance): تتعلق هذه العملية بمراقبة أنشطة الشركة وبصورة دورية ومستمرة

بهدف تقييم نوعية الرقابة الداخلية، وتشمل الفحص المستمر لجودة نظام الرقابة الداخلية من قبل الإدارة للتعرف على مدى مطابقة نتائج الأعمال بالأهداف التي تم تحديدها، ولاتخاذ الإجراءات التصحيحية عند الضرورة.

2. المبادئ السبعة عشر (17) لمكونات الرقابة الداخلية

ينص الإطار الحديث للرقابة الداخلية COSO2013 على 17 مبدءاً تمثل المفاهيم الأساسية المرتبطة

بالمكونات الخمسة للرقابة الداخلية، والجدول الموالي يوضح هذه المبادئ:

الجدول (II-02): مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها

المكونات	التعريف	المبادئ
البيئة الرقابية	أساس الرقابة الداخلية والقاعدة التي توفر الانضباط لهذا النظام، تتضمن مجموعة المعايير والعمليات والهيكل التي تضمن تنفيذ الرقابة في المؤسسة.	1- الالتزام بالنزاهة والأخلاقيات 2- الإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة. 3- وضع الإدارة وبإشراف من المجلس، الهيكل وخطوط عرض التقارير، وتحديد المسؤوليات المناسبة سعياً إلى تحقيق الأهداف. 4- الالتزام بجذب وتطوير الكفاءات.
تقييم المخاطر	عملية ديناميكية ومكررة لتحديد وتقييم مخاطر تحقيق الأهداف.	5- تحديد الأهداف بشكل واضح وكاف، للتمكن من تقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف. 6- تحليل المخاطر لتحديد كيفية إدارتها. 7- الأخذ بعين الاعتبار لاحتمالات الغش أو الاحتيال في تقييم مخاطر تحقيق الأهداف. 8- تحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية.
الأنشطة الرقابية	السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات والتصرفات اللازمة لمواجهة المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف.	9- اختيار وتطوير أنشطة للرقابة تساهم في التخفيف من حدة المخاطر إلى مستويات مقبولة. 10- اختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف. 11- نشر الأنشطة الرقابية من خلال السياسات والإجراءات.
المعلومات والاتصال	تعتبر المعلومات جزءاً أساسياً من عملية الرقابة، وضروري لتمكين الإدارة بتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية.	12- استخدام معلومات ملائمة وذات جودة. 13- توصيل المعلومات داخلياً، بما في ذلك أهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية ودعم أداءها. 14- التواصل مع الأطراف الخارجية حول المسائل التي من شأنها التأثير على أداء الرقابة الداخلية.
المتابعة والمراقبة	الغرض من هذه العملية تقييم نوعية وجودة أداء نظام الرقابة الداخلية وتتم هذه العملية من خلال المراقبة المستمرة التي تتم في سياق العمليات أو التقييمات.	15- تنفيذ عملية التقييم المستمرة أو المنفصلة أو كلاهما للتأكد من وجود وأداء مكونات الرقابة الداخلية. 16- تقييم أوجه قصور الرقابة الداخلية، وإيصالها في الوقت المناسب للأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نسيمه محيوت، مرجع سبق ذكره، ص 87.

المبحث الثاني: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية

لقد وجهت انتقادات بشكل متزايد إلى مهنة التدقيق بسبب فشلها في اكتشاف حالات الغش والاختلاسات الكبيرة، مع الفشل في تحديد المخاطر والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات الكبيرة، مما أدى إلى الاهتمام الكبير بمسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف التحريفات الجوهرية وتقدير أنواع المخاطر، وتعد مخاطر التدقيق من أهم الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق مما يتطلب من المدققين عند تخطيط عملية التدقيق تقييم مختلف أنواع مخاطر التدقيق التي من المحتمل أن تؤدي إلى تحريفات جوهرية.

المطلب الأول: ماهية مخاطر التدقيق

يهدف التدقيق إلى إعطاء مستوى عال من الضمان في القوائم المالية من خلوها من الأخطاء الجوهرية ولكن هناك خطر التدقيق المتمثل في عدم قدرة المدقق على اكتشاف هذه الأخطاء بعد انتهاء مهمة التدقيق كما لا يمكن للمدقق أن يصل إلى مستوى مطلق من الضمان من خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية بل يسعى إلى توفير مستوى مقبول من الضمان¹. وعليه نعالج في هذا المطلب مفهوم مخاطر التدقيق من قبل بعض المهنيين والهيئات المهنية وأيضاً بعض العوامل المؤثرة في تقدير المدقق لمخاطر التدقيق.

1. مفهوم مخاطر التدقيق

- تعرف مخاطر التدقيق بأنها: "احتمال قيام فريق التدقيق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، والتي يفشل المدققون في اكتشاف التحريف"². كما "ترتبط مخاطر التدقيق بشكل

¹ Ali Admane, Prise en charge du risque d'audit selon les normes international d'audit ISA, journal international de performance economique, N°03, 2018, p28.

² عمر مرغمي وآخرون، أثر المحاسبة الالكترونية على مخاطر التدقيق، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 06، العدد 02، 2023، ص85.

خاص بالممارسات المحاسبية التي تتطلب تقييماً حكيماً من قبل المدقق وقد تتطوي على ممارسات ابداعية واحتيالية"¹.

- عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها تعبر: "عن خطر إبداء المدقق لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري ويعد خطر التدقيق دلالة لوجود تحريف جوهري وخطر الاكتشاف"² كما عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أنها: "احتمال قيام المدقق بإصدار رأي مطلق على قوائم مالية تحتوي على غش أو أخطاء مهمة وينتج عن ثلاثة عوامل هي الخطر الملازم، خطر الرقابة وخطر الاكتشاف"³.

- كما عرفها (طارق عبد العال حماد) بأنها: "احتمال فشل إجراءات التدقيق في الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي يمكن حدوثها وبقائها دون اكتشاف"⁴.

- كما أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA إلى مخاطر التدقيق على أنها: "تتمثل في الخطر الذي يؤدي إلى فشل المدقق دون دراية في التحفظ في تقريره بوجود خطأ جوهري في القوائم المالية"⁵.

¹ Bernard Colasse, Les fondements de la comptabilité, 2e éd., La Découverte, Repères, Paris, 2012, p87.

² بلال شيخي، سامية فقير، مخاطر التدقيق المحاسبي، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 03، العدد 01، 2020، ص374.

³ Mindak, M., & Managerial, W. (2011), Resoponsibility and audit risk., Corporate environmental auditing journal, Vol 26, N°08.

⁴ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص35.

⁵ عناني عبد الله، دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2021، ص89.

قيام المدقق بإبداء رأي ملائم عندما تكون القوائم المالية محرفة ماديا، أو إبداء رأي غير ملائم عندما تكون القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية¹.

من خلال ما تم تعريفه نستنتج بأن خطر التدقيق هو الخطر الناتج عن فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية مما يؤدي إلى إصدار رأي غير سليم حول عدالتها.

من بين العوامل التي تؤدي بالمدقق إلى فشله في اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية نجد²:

- الاعتماد على أسلوب العينات في جمع الأدلة والبراهين، بحيث أن القرار الذي يتوصل إليه المدقق من فحص العينة يختلف عن القرار الذي يمكن أن يتوصل إليه في حالة قيامه بفحص جميع مفردات المجتمع؛
- احتمالية وجود قصور في نظام الرقابة الداخلية، بحيث نجد أن النظام لا يتوفر على دليل مطلق يمنع حدوث الأخطاء واكتشافها عند وقوعها؛
- معظم قرائن التدقيق هي مقنعة وليست حاسمة؛
- هفوات العنصر البشري، مهما يقوم المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة فإن رأيه يكون عرضة للخطأ؛

2. العوامل المؤثرة في تقدير المدقق لمخاطر التدقيق إن تقدير المدقق الخارجي لمستوى مخاطر التدقيق

المقبولة يتأثر بجملة من العوامل نذكر منها ما يلي³:

¹ Gerald Lobo, Yuping Zhao, Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements, accounting review, 2013, P.5.

² منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة، 2003، ص96.

³ عميرش إيمان، مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي -دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا-، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، 2017، ص58.

- مدى اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية محل التدقيق :على المدقق الخارجي أن يحدد مستوى منخفض للمخاطر المقبولة في حالة كان عدد المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية كبيراً، هذا ما يتطلب منه زيادة نطاق الاختبارات الأساسية من أجل جمع الأدلة الكافية والمقنعة، التي تمكنه من إبداء رأي سليم حول القوائم المالية المعروضة عليه.
- احتمال مواجهة المؤسسة لصعوبات مالية بعد إصدار تقرير التدقيق: على المدقق الخارجي أن يقوم بدراسة مدى قدرة المؤسسة محل التدقيق على الاستمرار في نشاطها بعد إصدار تقريره عن السنة الجارية واحتمال تعرضها للفشل المالي في المستقبل، عن طريق استخدامه للإجراءات التحليلية التي تساعد في التنبؤ باحتمال مواجهة المؤسسة لصعوبات مالية، هذا ما يساعده على تقدير المستوى المقبول لمخاطر التدقيق الذي يضمن له إبداء رأي معقول حول القوائم المالية المعروضة عليه، من أهم المؤشرات المستخدمة للتنبؤ بالفشل المالي ما يلي: مركز سيولة المؤسسة، نتائج أعمال السنوات السابقة، بالإضافة إلى طريقة تمويل المؤسسة (إذا كانت المؤسسة تعتمد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل أصولها طويلة الأجل، فإن مخاطر مواجهة صعوبات مالية سوف ترتفع خاصة إذا كانت نتائج أعمالها في تدهور، هذا ما يجعل المؤسسة غير قادرة على تسديد الأعباء المالية مما يعرضها لمخاطر الإفلاس)، طبيعة أعمال المؤسسة) يجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بعملية التدقيق، لأن هناك بعض الأعمال التي تكون أخطر من أعمال أخرى نتيجة لأن احتمال إفلاس المتعاملين فيها يكون أكبر.

المطلب الثاني: أنواع مخاطر التدقيق

في هذا المطلب نستعرض أنواع مخاطر التدقيق بالإضافة إلى توضيح العلاقة بين هاته الأنواع الثلاث.

1. أنواع مخاطر التدقيق

تتكون مخاطر التدقيق الخارجي من ثلاث مكونات أساسية وهي: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر عدم الاكتشاف¹. حيث توضح المخاطر الملازمة (الطبيعية أو الموروثة) Inherent Risk المخاطر المتعلقة بطبيعة العنصر المعين، أما مخاطر الرقابة Control Risk فتتعلق بفعالية الرقابة الداخلية، ومخاطر الاكتشاف Detection Risk فهي مخاطر تتعلق بفعالية إجراءات التدقيق.

الشكل (II-09): مخاطر التدقيق



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق

¹ Fekih nassima & Ziani abdelhak, Du risque d'audit à l'audit des risques, revue d'economie et de management, VOL13, N°02, 2014,p91.

1.1 المخاطر الملازمة

تعرف المخاطر الملازمة حسب معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي: "قابلية رصيد أو حساب معين لحدوث خطأ جوهري، إما بمفرده، أو إذا جمع مع غيره من الأخطاء لأرصدة حسابات أو عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية ذات العلاقة"¹. وتعرف أيضا بأنها المخاطر الناتجة عن احتمال وجود انحراف مادي معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في عناصر معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية في ظل افتراض عدم وجود رقابة داخلية²، وهذه المخاطر مرتبطة بطبيعة المؤسسة محل التدقيق والبيئة المحيطة بها قبل البدء في عملية التدقيق، مثل الأخطاء المتعلقة بالنقدية والمخزون، ومن بين العوامل المؤثرة في المخاطر الملازمة³: طبيعة نشاط المؤسسة نتيجة التدقيق السابق، وجود عمليات معقدة وغير روتينية، المخاطر التي تؤثر على حدوث الغش وحدوث العمليات غير العادية.

إن الخطر الملازم يعتبر مقياسا لتقدير المدقق الخارجي لاحتمال وجود تحريفات جوهريّة في رصيد حساب ما أو مجموعة من العمليات سواء كانت تحريفات بسبب الأخطاء أو الغش، بالإضافة إلى أن مدقق الحسابات يفترض عدم وجود سياسات وإجراءات فعالة لهيكل الرقابة الداخلية⁴.

من بين أنواع المخاطر الملازمة التي تؤدي الى حدوث الأخطاء الجوهريّة تتلخص في الجدول الموالي:

¹Ali Admane, OP-Cit, p30.

² Fearnley.S and all, Auditor independence and audit risk : A reconceptualization journal of international accounting research 4(1), Glasgow eprints service, 2005, P.5.

³ مسعودي عمر، بن الدين أحمد، تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 02، 2017، ص266.

⁴ آمنة بوالقارة، محمد بوشريّة، دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 09، العدد 01، 2023، ص141.

جدول (II-03): أهم أنواع المخاطر الملازمة

طبيعة المخاطر	نوعها	أثرها على المخاطر الملازمة
مخاطر متعلقة بطبيعة الحساب	قيمة رصيد الحساب	ان الحسابات ذات المبالغ الكبيرة تؤدي إلى زيادة المخاطر الملازمة المتعلقة بها.
	قابلية الحساب للاختلاس	ترتفع المخاطر الملازمة بالنسبة للأصول المعرضة للسرقة والتي من السهل اختلاسها.
	طبيعة أعمال المؤسسة	بعض أنشطة المؤسسة يكون لها تأثير على المخاطر الملازمة، بحيث كلما زادت مخاطر الصناعة زادت المخاطر الملازمة لهذا وجب على المدقق فهم طبيعة عمل المؤسسة حتى يتمكن من تحديد المخاطرة التي تؤثر عليها.
مخاطر متعلقة بطبيعة أعمال المؤسسة محل التدقيق.	نزاهة الإدارة	كلما كانت إدارة المؤسسة تتمتع بالأمانة والنزاهة في تعاملاتها سيؤدي هذا إلى تخفيض المخاطر الملازمة.
	دورية عمليات المؤسسة	إن المخاطر الملازمة تكون مرتفعة في العمليات غير المتكررة وغير الروتينية، وذلك لأن احتمال وقوع الأخطاء فيها يكون أكبر لعدم دراية وإلمام الموظفين بها وعدم معرفتهم للمعالجة المحاسبية السليمة لها.
مخاطر متعلقة بعمل المدقق الخارجي	نوعية الارتباط	إذا كان ارتباط المدقق بالمؤسسة محل التدقيق جديداً، أي أنه ليس لديه أية خبرة سابقة بأعمال هذه المؤسسة، فإنه عادة ما يتم وضع المخاطر الملازمة لهذه المؤسسة عند مستوى أعلى حتى يتمكن من إبداء رأي سليم على القوائم المالية دون أن يعرض نفسه لمخاطر المساءلة.
	حجم المجتمع	كلما زاد حجم المجتمع المطلوب فحصه وكثرت عملياته وكانت الأرصدة كبيرة، فإنه على المدقق الخارجي وضع المخاطر الملازمة عند مستوى أعلى وهذا لازدياد احتمال المخاطر الملازمة عند مستوى أعلى وهذا لازدياد احتمال وقوع الأخطاء فيه.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي

الحديث، القاهرة، 2008.

2.1. مخاطر الرقابة:

تعتبر مخاطر الرقابة على أنها مخاطر داخلية، تدل على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية، هذه المخاطر لصيقة ببيئة المؤسسة محل التدقيق، مما يتطلب من المدقق تقييم خطر الرقابة لتحديد القدر المطلوب من إجراءات التدقيق لتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول¹. وعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الرقابة على أنها: "المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية"². عرفت أيضاً الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أنها: "مخاطر ألا يتم في الوقت المناسب منع أو اكتشاف وجود غش أو أخطاء مهمة يمكن حدوثها في أحد التأكيدات بسبب ضعف في الرقابة الداخلية"³.

ويعرف أيضاً خطر الرقابة على أنه: "فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي توجد في رصيد معين أو في عملية معينة ويتوقف تقدير المدقق لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق"⁴.

يتضح مما سبق ذكره أن مخاطر الرقابة تنتج بسبب قصور في نظام الرقابة الداخلية عن اكتشاف الأخطاء المحتملة، حيث يقوم المدقق بالتقليل من خطر الرقابة عن طريق تقييم مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية في

¹ عميرش إيمان، مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص138.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء، الأردن، عمان، 200.

³ لخزاري عبد الجليل، الجليل أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019/2018، ص82.

⁴ بلال شخي، مرجع سبق ذكره، ص378.

منع واكتشاف التحريفات الجوهرية من خلال الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية كخطوة أولية بعدها، يقوم بتقدير أولي لخطر الرقابة على مستوى تأكيدات الإدارة، ويعتمد أيضا في هذا المجال على أساليب التوثيق المتمثلة في قائمة استقصاء الرقابة الداخلية، التقرير الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى القيام باختبارات الرقابة لجمع أكبر عدد من الأدلة حول فعالية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، وبناء على هذه الأدلة يقوم المدقق بتحديد نتائج التدقيق.

3.1. مخاطر الاكتشاف:

إن المصدر الأساسي لمخاطر الاكتشاف هو مزاوله مهنة التدقيق، حيث يعتمد المدقق على مجموعة من الإجراءات لجمع أدلة الإثبات تتراوح بين التقدير الشخصي واستخدام الأساليب الإحصائية، وترتبط هذه المخاطر مباشرة بالإجراءات التي يمارسها المدقق، كما تختلف مخاطر الاكتشاف في طبيعتها عن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، لأن هاذين الأخيرين يقيمان طبقا لطبيعة المؤسسة محل التدقيق وكذلك نظامها الرقابي مما يجعلها خارج سيطرة المدقق¹.

ويتم تعريف مخاطر الاكتشاف على أنها: "المخاطر التي لا يمكن لإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات والتي قد تكون جوهرية منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة الحساب أو مجموعة أخرى².

¹ عميرش إيمان، مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² نبيل حكمت نبيل بلييله، أثر مخاطر الرقابة على إجراءات التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2015، ص 37.

كما أشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أن مخاطر الاكتشاف: "هي ألا يكشف المدقق وجود غش أو أخطاء مهمة في أحد التأكيدات، وترتبط هذه المخاطر ارتباطاً مباشراً بفعالية إجراءات التدقيق وبأسلوب تطبيقه من قبل المدقق"¹.

وعرف الباحثان (مسعودي عمر وبن الدين أحمد) مخاطر الاكتشاف على أنها: "تلك المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية من اكتشاف الانحرافات المادية أو المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في عنصر معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية وهي ناتجة عن عدم تمكن المدقق من اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية أو الاختبارات التفصيلية"².

إذن فمخاطر الاكتشاف تدل على مدى فعالية إجراءات التدقيق ومدى مهارة المدقق في اكتشاف الأخطاء المهمة والجوهرية خلال العملية التدقيقية، وأيضاً لهذه المخاطر علاقة بحجم الأدلة الإثبات التي تم جمعها من قبل المدقق³، وعليه فإن المدقق الخارجي له أهمية كبيرة في التحكم في هذا النوع من المخاطر وتخفيضه إلى أدنى مستوى مطلوب.

¹ محيوت نسيم، مرجع سبق ذكره، ص 38.

² مسعودي عمر، بن الدين أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 267.

³ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007.

2. العلاقة بين الأنواع الثلاثة لمخاطر التدقيق ونموذج خطر التدقيق

1.2 نموذج خطر التدقيق

يسعى المدققون أثناء تأدية عملية التدقيق إلى الحصول على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من التحريفات المادية، ومدى تعبير هذه القوائم عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وللوصول إلى هذا الهدف فإنهم يسعون إلى تقدير خطر التدقيق المقبول والذي يمكن التعبير عليه بضرب مكونات مخاطر التدقيق وفق النموذج التالي¹:

مخاطر التدقيق المقبولة = الخطر الملازم X خطر الرقابة X خطر عدم الاكتشاف

هذا النموذج يعرف بنموذج خطر التدقيق والمتمثل في كونه: " نموذج منهجي يعكس العلاقة بين خطر التدقيق وكل من مخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف"²، "كما يستخدم نموذج خطر التدقيق بالدرجة الأولى لأغراض تخطيط التدقيق، ويساعد هذا النموذج المدقق على تحديد كمية الأدلة التي ينبغي عليه جمعها لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية"³.

حيث أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر عدم الاكتشاف وبين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، فإذا كانت المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة، فإن المستوى المقبول لمخاطر عدم الاكتشاف يكون منخفضاً، لأن المدقق عليه التقليل من مخاطر عدم الاكتشاف، أما في حالة ما إذا كانت المخاطر

¹ عناني عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 91.

² سامر هایل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات، غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، 2016.

³ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، الجزء الأول، بدون طبعة، 2014.

الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة، فإن المستوى المقبول لمخاطر عدم الاكتشاف يكون مرتفعاً، لأن المدقق يمكنه قبول مستوى عالي من مخاطر عدم الاكتشاف.

2.2 العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق

هناك علاقة متداخلة بين أنواع مخاطر التدقيق فمنها ما هو طردي ومنها ما هو عكسي، وفي هذا السياق نجد أنه هناك اختلاف بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة عن مخاطر الاكتشاف، حيث أن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة لها علاقة بطبيعة المؤسسة وبيئتها وطبيعة أرصدة الحسابات بغض النظر عن تنفيذ عملية التدقيق، وبالتالي فإن المدقق لا يستطيع التحكم بهذين النوعين من المخاطر بل يكتفي بتقييمها وتصميم إجراءات التدقيق والتحقق لينتج عنهما مستوى مقبول من خطر الاكتشاف وبذلك يقلل من مستوى مخاطر التدقيق لتصبح في الحدود المقبولة¹. ونقوم بتوضيح أكثر لهذه العلاقة في النقاط التالية².

1.2.2 العلاقة بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة

إن المخاطر الملازمة ترتبط بقابلية الحساب للتحريف وهذا التحريف من مسؤولية الإدارة فيقع على عاتقها عبء تصميم وتشغيل هيكل للرقابة الداخلية تمنع أو تكتشف هذه التحريفات، إذن هناك تكامل بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وعليه فإن المدقق يقوم بتقييمهما كوحدة واحدة مما يعني تقييم توقع التحريفات الجوهرية في الحساب أو العنصر المعني في ظل وجود سياسات وإجراءات فعالة للرقابة الداخلية.

¹ إيمان علي أحفيظ ، قياس أثر تقدير مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، 2011، ص17.

² -لخذاري عبد ، مرجع سبق ذكره، ص ص102-103.

-محيوت نسيمه، مرجع سبق ذكره، ص36.

2.2.2 العلاقة بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة من جهة ومخاطر الاكتشاف من جهة أخرى

إن الأثر المجمع للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة تمثل واقعا مفروضا على المدقق لا يستطيع التحكم فيهما، وعليه فإن مسؤوليته تتركز في التحكم في خطر الاكتشاف للوصول إلى أدنى مستوى مقبول. فمستوى عال من المخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة يعني أن المؤسسة عرضة للتحريفات بحيث عندما تكون الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع التدقيق غير فعالة أو ووجود دوافع للإدارة لارتكاب الغش في أرصدة الحسابات أو صعوبة المعاملات وتعتها فإن خطر وجود الأخطاء المادية يكون عاليا جدا، وبالتالي على المدقق الاجتهاد في توسيع اختبارات أرصدة الحسابات بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف، والنموذج الموالي يوضح المستوى الذي يعتبر مقبولا لمخاطر الاكتشاف في ضوء تقييم المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة:

الجدول (II-04): تقييم مخاطر الرقابة

تقييم مخاطر الرقابة				
تقييم المخاطر الملازمة		مرتفع	متوسط	منخفض
	مرتفع	منخفض	منخفض	متوسط
	متوسط	منخفض	متوسط	مرتفع
	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على إيمان علي أحفيظ، قياس أثر مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق

الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، 2011، ص 17.

من خلال الجدول يتبين أن هناك علاقة عكسية بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة من جهة ومخاطر الاكتشاف المقيمة من قبل المدقق من جهة أخرى، فمثلا عندما تكون درجة المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة فإن مستوى مخاطر الاكتشاف يكون منخفض وذلك لتكون مخاطر التدقيق ضمن الحدود المقبولة.

المطلب الثالث: ماهية الأهمية النسبية في التدقيق

تعد الأهمية النسبية بمثابة الأساس لتطبيق معايير التدقيق خصوصا معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير، إذ تمثل الأهمية النسبية واحدا من أهم مجالات إصدار الأحكام المهنية في التدقيق، حيث أن كفاءة المدقق في إصدار حكمه المهني عليها ستؤثر في عملية التدقيق ككل، خاصة عمليتي تخطيط أعمال التدقيق وتقييم نتائجه. سيتم من خلال هذا المطلب التعرف على مفهوم الأهمية النسبية.

1. مفهوم الأهمية النسبية وأهمية استخدامها في التدقيق

1.1 مفهوم الأهمية النسبية

يعد مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم الأساسية في الفكر والتطبيق المحاسبي والتدقيقي وقد ازداد الاهتمام بهذا المفهوم مع ازدياد حجم المشاريع واستخدام التدقيق الاختياري بدلا من الكامل، حيث أوجب ذلك على المدقق الخارجي تكريس جهده ووقته في المسائل المهمة والجوهرية فقط، وذلك بهدف إعطاء تأكيد معقول بخلو البيانات والقوائم المالية من التحريفات والأخطاء المادية الناتجة عن الغش والاختفاء.

ان مفهوم الأهمية النسبية يختلف في ميدان المحاسبة وميدان التدقيق، حيث تشير الأهمية النسبية في المحاسبة إلى: "كونها محدد محاسبي تنحصر أهميته في مكان إعطاء تركيز للعناصر المهمة من المحاسبين عند إجرائهم لعملية القياس المحاسبي ويرتبط هذا المحدد المحاسبي بشكل كبير بجودة المعلومات المحاسبية، حيث وصف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية، بأنها صفة حاكمة لجميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلى الأخص خاصية الملائمة، فان عنصرا معين يعد هاما نسبيا، إذا كان إدراجه أو حذفه مؤثرا في اتخاذ القرار بحيث يغير اتجاهه لدى المستخدمين المستهدفين"¹. و"تعتبر المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف. وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع

¹ زمان يوسف كريم، قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي، مجلة القرطاس للعلوم الاقتصادية والتجارية، المجلد 03، العدد 02، 2024، ص60.

وليس خاصية أساسية للمعلومات لكي تكون مفيدة¹. ويوفر هذا القيد المحاسبي ضوابط مهمة لتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي حيث ينص على ضرورة الإفصاح فقط على البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية². أما في ميدان التدقيق فقياس الأهمية النسبية فيتمحور حول: "العنصر المهم من وجهة نظر المدقق الخارجي هو ذلك العنصر المعرض لاحتمال أعلى لحدوث الأخطاء والتحريفات المهمة أو الذي تزداد فيه نسبة خطورة إبداء الرأي بحيث أنه سوف يؤثر على مصداقية وعدالة القوائم المالية كوحدة واحدة أو على مستوى هذا العنصر موضوع التدقيق وعليه لابد من التفرقة بين العنصر المهم والخطأ المهم لما له من تأثير على عمل المدقق الخارجي، حيث أن الأخير سيعمل على اكتشاف الأخطاء المادية بغض النظر عن قيمة العنصر محل التدقيق، فقد يكون مبلغ العنصر كبير ولكنه قد لا يحتوي على أخطاء وتحريفات مهمة والعكس صحيح وكما أن هذه التفرقة ستحدد كمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها"³، وكذلك ستحدد اعتبارات الكلفة والمنفعة والتوقيت الذي سيعمل في حدوده المدقق الخارجي .

- تعرف الأهمية النسبية على أنها: "حجم الحذف أو تحريف المعلومات المحاسبية والذي في ظل الظروف المحيطة قد يؤدي إلى تأثير أو تغيير حكم الشخص الذي يعتمد على هذه المعلومات"⁴.

- وفي تعريف هيئة المحاسبين القانونيين السعوديين في معيار المخاطر والأهمية النسبية بأنها: "القيمة النسبية لبنود من بنود القوائم المالية أو لأمر من الأمور الواجب الإفصاح عنها أو تأثيره المتوقع على القرارات التي

¹ طارق عبد العال حماد، (موسوعة المعايير المحاسبية - عرض القوائم المالية الجزء الأول 1-)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 79.

² مؤيد راضي، خنفر وغسان؛ فلاح المطارنة، (تحليل القوائم المالية، ط2)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 27.

³ زمان يوسف كريم، مرجع سبق ذكره، ص 61.

⁴ إلياس بن قري، زرزار العياشي، دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 01، 2020، ص 163.

يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، ويعتبر البند أو العنصر ذا أهمية نسبية إذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الإفصاح عنه، أو سوء عرضه أو حذفه إلى تشويه أو نقص المعلومات المعروضة في القوائم المالية بدرجة تؤدي إلى تضليل القارئ المدرك عند اتخاذ قرار يعتمد على تلك المعلومات¹.

- وقد جاء تعريفها في المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 320 "الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك الحذف تعتبر مهمة نسبيا إذا كان من المتوقع أن تؤثر فرديا أو في مجموعها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي اتخذت على أساس البيانات المالية"².

- كما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (International Accounting Standards Board) في معيار المحاسبة الدولي رقم 1 عرض البيانات المالية بأنها: "تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية"³.

- وحسب لجنة معايير المحاسبة الدولية فإن الأهمية النسبية تعبر عن: "مقدار الخطأ أو الحذف في المعلومات التي يرى المدقق أن من شأنه أن يؤثر على مصداقية ووضوح تمثيل القوائم المالية للواقع طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"⁴.

¹ لخذاري عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص105.

² IFAC, Publications of international standards for quality control, auditing, and other assurance processes and related services, part one, P327.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سبق ذكره، ص289.

⁴ ثابت باديس، العايب عبد الرحمان، دور معيار الأهمية النسبية في الحد من مخاطر التحريفات الجوهرية في واقع ممارسات مكاتب التدقيق في الجزائر، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 07، العدد 01، 2023، ص88.

حيث تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر في القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم العنصر أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة. إن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق الخارجي من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بشكل يتماشى مع الإطار المحدد للتقارير المالية من كافة النواحي الجوهرية ذات الصلة، وعليه عند التخطيط لعملية التدقيق فإن المدقق يجب أن يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية متعلق بحجم المعلومات الخاطئة الجوهرية. وفي ذات السياق إن وجود مخاطر في عملية التدقيق تعترض المدقق أثناء قيامه بفحص القوائم المالية يعتبر من الأمور الهامة والحساسة التي تستدعي أهمية تحديد مستوى مقبول للأهمية النسبية مما يسمح باكتشاف مخاطر الأخطاء الجوهرية¹.

2.1. أهمية استخدام الأهمية النسبية في التدقيق حسب ISA230

إن مراعاة استخدام الأهمية النسبية في العملية التدقيقية له أهمية كبيرة، حيث أنه يسمح بتقريب وجهات النظر بين المدققين في معالجة العناصر والمشاكل المختلفة، يسمح أيضاً بتقليل الوقت المستغرق في عملية التدقيق وعليه فإن المدقق الخارجي يستعين بالأهمية النسبية في مختلف مراحل عملية التدقيق التالية²:

¹ يوسف محمد جربوع، سالم أحمد صباح، مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 08، الجزء الأول، 2015، ص 87.

² تغريد سالم محمود، منهل مجيد أحمد، استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة

تنمية الرافدين، المجلد 29، العدد 87، 2007، ص 175.

- عند التخطيط لعملية التدقيق حيث يقوم بتحديد مقدار الأخطاء الممكن تحملها للمؤسسة ككل وبالنسبة لكل عنصر من العناصر حسب أهميته النسبية للمؤسسة؛
- عند تقييم الرقابة الداخلية حيث يحدد الحد الأعلى للانحرافات الممكن قبولها، بحيث في حالة ما إذا ارتفعت الانحرافات عن هذا الحد يقوم المدقق بتعديل درجة اعتماده على نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تعديل برنامج التدقيق؛
- عند القيام بالتدقيق الاختياري للعمليات والحسابات حيث تتحدد مجالات ونطاق التدقيق الاختياري على أساس الأهمية النسبية للعنصر المحدد، كما تتحدد ماهية الأخطاء والمخالفات الممكن قبولها؛
- عند تقييم أدلة التدقيق ونتائجها حيث يقوم المدقق الخارجي بتقييم أدلة التدقيق قبل الاعتماد عليها في ابداء رأيه عن القوائم المالية، ويحتل تقدير الأهمية النسبية أهمية كبيرة في هذه المرحلة؛

2. مستويات الأهمية النسبية

إن مستوى الأهمية النسبية لا يمثل رقما مطلقا بل يمثل منطقة رمادية بين ما ليس من المرجح أن يكون نسبيا جوهريا وبين ما هو جوهري، يعتمد تقييم مستوى الأهمية النسبية على الحكم المهني للمدقق الخارجي، ففي بعض الحالات تكون المنطقة أقل بكثير من مستوى الأهمية النسبية لكن تعتبر هامة وفقا لطبيعة الرصيد والظروف المرتبطة بالخطأ، كما أنه يمكن لمجموعة من العناصر غير الجوهريّة أن تصبح ذات أهمية وذلك في حالة تجمع العناصر معا¹. إن تحديد مستوى الأهمية النسبية يعد مرحلة ضرورية خلال عملية التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، لأنه من خلال تعرف المدقق الخارجي على الأهمية المتعلقة بمختلف الحسابات السنوية

¹ عميرش ايمان، مرجع سبق ذكره، ص 101.

والمخاطر المحددة من طرفه، سوف يتمكن من تحديد مضمون خطة مهمته، بالإضافة إلى تحديد نوع وكمية أدلة التدقيق التي يختارها عند أداء مهمته. عند تقييم المدقق الخارجي للأهمية النسبية نميز أن هناك ثلاثة مستويات وهي¹:

• **المستوى الأول: المبالغ غير مادية**

إذا كانت الأخطاء المكتشفة لا تؤثر على قرارات المستخدمين فإنها تعتبر غير مادية.

• **المستوى الثاني: المبالغ مادية لكن ليس لها تأثير كبير على البيانات المالية ككل**

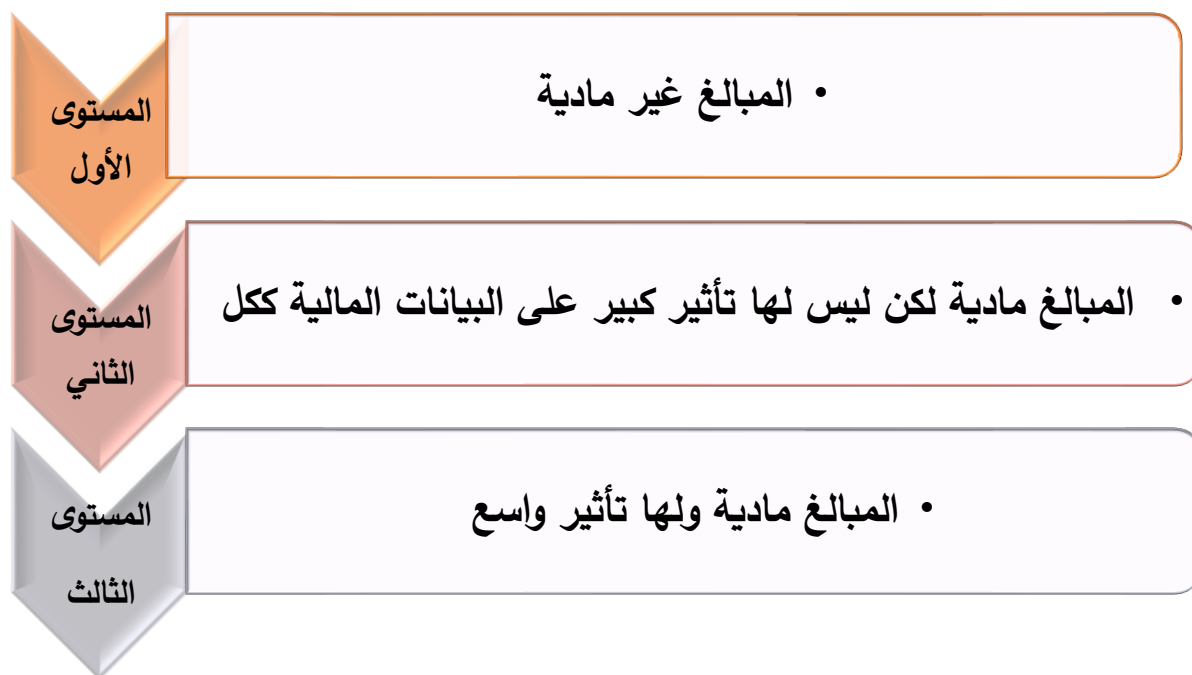
في هذا المستوى تكون الأخطاء مادية ولها تأثير على قرارات المستخدمين، ومع ذلك فإن البيانات المالية تعطي صورة صادقة وعادلة، لذلك يجب على المدقق الخارجي التأكد من آثار هذه الأخطاء على القوائم المالية.

• **المستوى الثالث: المبالغ مادية ولها تأثير واسع**

تكون الأخطاء مادية في هذا المستوى مما يجعل القوائم المالية لا تمثل صورة عادلة وصادقة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، هذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من طرف مستخدمي القوائم المالية.

¹ Jana Azzopardi, Peter Baldacchino, The concept of audit materiality and attitudes towards materiality threshold disclosure among Maltese audit practitioners, Bank of Valletta review, No. 40, Autumn 2009, P.12.

الشكل (10-11): مستويات الأهمية النسبية



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق

3. العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية

إن الأهمية النسبية والمخاطر في التدقيق مفهومان مترابطين ولا يمكن الاهتمام بأحدهما وإهمال الآخر، لما لهما من أهمية في صيرورة عمل المدقق الخارجي وعليه نوضح طبيعة هذه العلاقة في العناصر التالية¹:

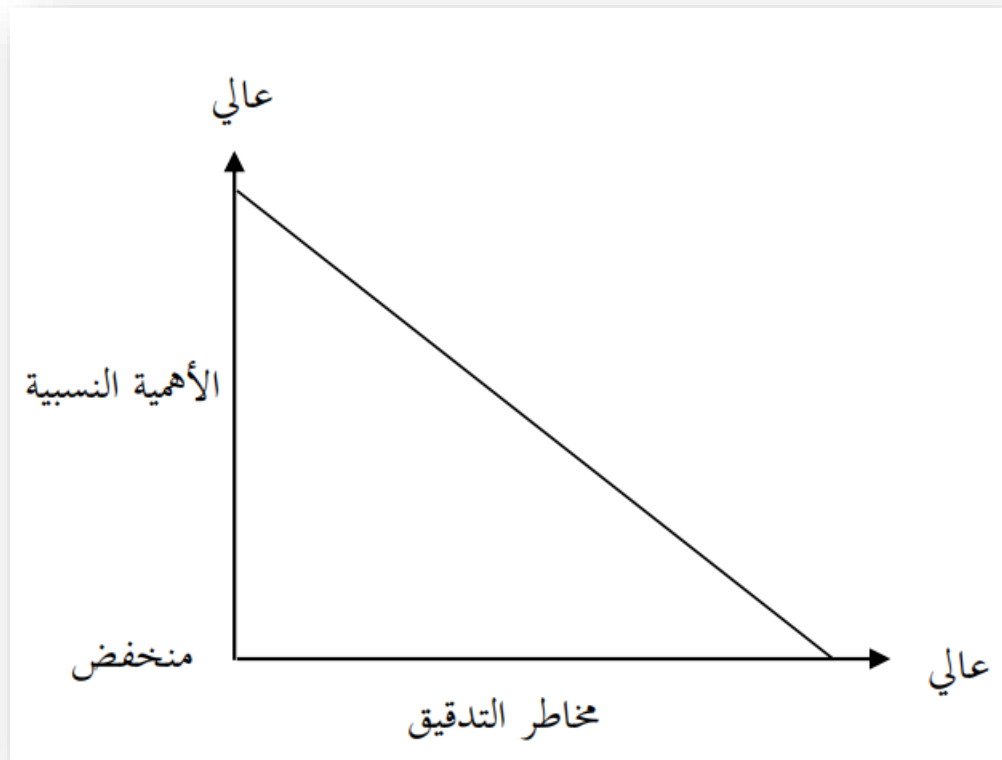
- **طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط:** يتعين على المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق أن يراعي العوامل والظروف التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري، وعندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعات العمليات يتبين له بعض النقاط المبهمة والمتمثلة كما يلي:

¹ حسن أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 621.

- تحديد ماهي المفردات التي سيتم اختبارها، تحديد ما إذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية، تحديد ما إذا كان سيعتمد على أسلوب العينات الإحصائية أو لا.
- اتجاه العلاقة: توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، حيث كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول.
- الدلالة المهنية للعلاقة: العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق لها دلالات مهمة بالنسبة للمدقق، أهمها تتمثل في أن مستوى الأهمية النسبية المنخفض يعني مزيداً من احتمال فشل المدقق في اكتشاف التحريفات الجوهرية مما يعني أنه سيتحمل مزيداً من الخطر، بالإضافة إلى ذلك تخفيض مستوى الأهمية النسبية مع ثبات خطر التدقيق سيؤدي إلى زيادة أدلة الإثبات. وعلى هذا الأساس يمكن القول ان الأهمية النسبية أحد العوامل المهمة التي تؤثر على حكم المدقق المتعلق بمبدأ كفاية الأدلة لإبداء رأيه، ويقصد من ذلك وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية لرصيد معين وأدلة الإثبات مما يخلص أنه كلما انخفض مستوى الأهمية النسبية ارتفعت أدلة الإثبات المطلوبة.
- وتوجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق، أي كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر التدقيق والعكس بالعكس، لذلك يجب أن يأخذ المدقق بالحسبان العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق¹، ونوضح ذلك في الشكل الموالي:

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 291.

الشكل (11-11): العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق



La source: Rick hayes and others, Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing, Pearson education limited, England, second edition, 2005, P 217.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مرحلة تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يقوم بها المدقق، إذ يسعى من خلالها إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة وإعداد برنامج الاختبارات بالاعتماد على عدة طرق وأساليب من أجل التحقق من صحة عمل النظام. تسمح اختبارات المدقق لسوء التطبيق أو عدم التطبيق إجراءات الأنظمة باكتشاف نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف أي الأخطار التي تؤثر على المعلومة وبالتالي نظام الرقابة الداخلية الفعال يسمح للمدقق بالمصادقة على القوائم المالية بارتياح. فكلما كانت عملية التقييم سليمة كلما كانت انطلاقة عمل المدقق الخارجي سليمة¹.

المطلب الأول: أهمية وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يشتمل نظام الرقابة الداخلية الإجراءات التي تتبعها إدارة المؤسسة لضمان تحقيق أهدافها بشكل منظم، حماية الأصول، ومنع الأخطاء، والتأكد من دقة المعلومات المالية وإعداد معلومات مالية موثوقة. يتعين على المدقق دراسة وتقييم هذا النظام لتحديد دقة البيانات المالية وتحديد الفحوصات اللازمة لضمان صحة القوائم المالية، وعليه في هذا المطلب سنعالج أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية وأيضا أساليب التقييم.

1. أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية

1.1 أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق

ينص المعيار الدولي ISA 315 المتعلق "بالفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" على تطوير واجبات المدقق بشأن نظام الرقابة الداخلية، يتعين عليه الحصول على فهم كافي حول المؤسسة،

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005، ص45.

بيئتها ونظامها الرقابي ليسهل تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية¹. ويساعد تقييم مخاطر التدقيق على رفع كفاءة تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بما يؤدي إلى زيادة كفاءة المدقق المهنية، وبالتالي يستطيع المدقق التحكم في مخاطر التدقيق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية بما يكفل اكتشاف الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والتي يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية محل التدقيق².

1.2. أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل عملية التخطيط

إن مرحلة التخطيط من أهم المراحل المؤثرة في عملية التدقيق، وليتمكن المدقق من التخطيط السليم والفعال فإن عليه أن يضبط استراتيجية وخطة التدقيق وهذا الأمر يستلزم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وعليه فإن التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تسهيل مهمة المدقق من خلال ارتباط عملية تقييم النظام الرقابي، فتقييم نظام الرقابة يعتبر مرحلة مهمة جدا من عملية التخطيط³.

3.1. أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في توفير أدلة الإثبات

إن الهدف الأسمى الذي يسعى إليه المدقق الخارجي هو الوصول إلى إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق ولا يتم تحقيق هذا الهدف إلا عن طريق جمع أدلة الإثبات ومختلف القرائن التي تخص العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المعنية بالتدقيق، حيث بأنها: "كل

¹ طالب حسين سهام، مرجع سبق ذكره، ص 98.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدر الجامعية، مصر، 2006، ص 69.

³ منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 109.

ما من شأنه أو يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية¹. وعليه فإن تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية يسمح له بالتعرف على أنواع أدلة الإثبات وبالتالي التقييم السليم للمخاطر الرقابية، لذلك على المدقق أن يعمل على التقييم الفعال للنظام الرقابي باعتباره أحد أهم مصادر أدلة وقرائن التدقيق².

4.1. أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في موثوقية المعلومات المالية

من خلال ما تم ذكره من مكونات نظام الرقابة الداخلية تبين مدى أهميتها في جعل المؤسسة تحصل قوائم مالية موثوقة مما ينعكس على انتاج معلومات مالية ذات مصداقية تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وتعتبر موثوقية القوائم المالية من أهم الخصائص الأساسية لها فهي تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وبالتالي فإن مستوى الموثوقية مرتبط بحجم الأدلة الموضوعية وطرق القياس التي تم اعتمادها في بناء معلومات القوائم المالية³. وهنا تجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من قبل المدقق الخارجي للوصول إلى معلومات ذات مصداقية وتنبع هذه العلاقة من ناحيتين أساسيتين⁴:

- إن مهام المدقق الخارجي تقوم أساساً على الحكم على مدى صدق المعلومات التي تظهرها القوائم المالية الختامية في تصوير نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، وهذا يرتبط بدوره بأنظمة الرقابة الداخلية.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 177.

² طالب حسين سهام، مرجع سبق ذكره، ص 110.

³ أبو بكر الصديق قيدوان، مرجع سبق ذكره، ص 173.

⁴ غالم نادية، برياطي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 26.

-إن المدقق الخارجي يعتبر وكيلا عن أصحاب راس المال للرقابة على تصرفات الادارة فيما يتعلق بحسن استخدام الموارد المالية المتاحة ولهذا فهو يتأكد من أن الادارة قد اتخذت جميع الاجراءات الكفيلة للمحافظة على هذه الموارد وتتمثل فيما يضعه مجلس الإدارة من أنظمة للرقابة الداخلية.

2. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتمد المدقق في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تهدف إلى قياس فعالية النظام واكتشاف الانحرافات. من بين هذه الأساليب:

1.2. قوائم الاستبيان (الاستقصاء):

من الوسائل الأكثر استعمالا في تقييم نظام الرقابة الداخلية هي قائمة الاستقصاء أو الاستبيان، تعتبر الأداة المهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تسمح بالحصول على إجابات (إيجابية أو سلبية) على الأسئلة، بحيث تعبر الإجابات الايجابية على درجة من الرضا على الرقابة الداخلية، بينما توضح الاجابات السلبية عن ضعف محتمل في نظام الرقابة الداخلية¹. وفق هذا الأسلوب يقوم المدقق الخارجي بإعداد قائمة موجهة للمسؤولين عن نشاطات المؤسسة ورؤساء الأقسام والمصالح يتم الإجابة بنعم أو لا، والإجابة بنعم تشير إلى نقطة قوة في بنية نظام الرقابة الداخلية أما الإجابة بالنفي فيعني وجود قصور وضعف في النظام. يتوقف نجاح

¹ منير عوادي، مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 06، العدد 01، 2023، ص360.

هذا الأسلوب عن كيفية صياغة الأسئلة وبعد استيفاء الإجابات يقوم المدقق الخارجي بإعداد مذكرة أو تقرير أولي يبيد فيه رأيه عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية¹.

2.2. التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية

يعتمد هذا الأسلوب على وصف نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة، إذ يقوم المدقق بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والجراءات القائمة عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتماداً على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، هذا الأسلوب يسمح بتوجيه عملية التدقيق نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج الانحرافات منها والتقرير عنها كما يسمح بتعزيز نقاط القوة².

3.2. الملخص التذكيري

يتضمن هذا الأسلوب اعداد بيان تفصيلي يحتوي على الإجراءات والمعايير التي تميز النظام الرقابي السليم ليكون بمثابة دليل استرشادي يساعد المدقق أثناء عملية التدقيق³.

¹ بن يلف موسى، بوعرارة بومدين، تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي وأثره على مهمة التدقيق الخارجي، مجلة دفاتر mecas، المجلد 20، العدد 01، 2024، ص324.

² طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات-الاطار النظري و الممارسة التطبيقية-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 02، 2005، ص49.

³ عوادي عبد القادر، رشيدة مراوي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 08، العدد 01، 2025، ص70.

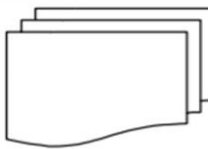
3. خرائط التدفق

تعرف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز كتعبير لمسار تدفق المستندات داخل المؤسسة، وبعبارة أخرى تبين خريطة التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل المؤسسة¹.

الجدول (II-05): بعض الرموز المستخدمة في خرائط التدفق

رموز المعالجات	الإسم	الشرح
	عملية محوسبة Computer Processing	هي عملية محوسبة والتي تؤدي إلى تغيير البيانات إلى معلومات
	عملية يدوية Manual Process	هي عملية معالجة للبيانات بصورة يدوية
	العمليات المساعدة Auxiliary Operations	هي معالجة عن طريق أطراف الكمبيوتر مثل المساحة الضوئية وقارئ الشيكات
رموز التخزين	الإسم	الشرح
	القرص الممغنط Magnetic Disk	يمثل البيانات التي خزنت بشكل دائم على قرص مغناطيسي وكثيرا ما يستعمل لتمثيل الملفات الرئيسية وقواعد البيانات
	شريط ممغنط Magnetic Tape	يمثل البيانات التي خزنت على شريط ممغنط
	قرص مرن Disk Floppy	التخزين على قرص مرن أو أقراص CD
	التخزين على الأنترنت Online Storage	تمثل البيانات التي خزنت عبر الأنترنت على شكل مؤقت إلى أن يصبح بشكل دائم

¹ محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل تطبيقي، الدار الجامعية، القاهرة، الطبعة الاولى، 1996، ص75.

رموز المدخلات والمخرجات	الإسم	الشرح
	المستند Document	يمثل وثيقة أو تقرير تم إعداده بشكل يدوي أو مطبوع على الحاسوب
	نسخ متعددة من المستند Multiple copies of a document	تشير إلى عدد نسخ من الوثيقة أو الورقة أو التقرير ويجب أن يوضع العدد في الزاوية العليا
	مدخلات/مخرجات يومية/أستاذ Input/Output	وهي مدخلات/مخرجات إلى نوع من دفتر اليومية /الأستاذ، وتمثل أي مساهمة أو إنتاج على مخطط برنامج إنسيابي
	العرض Display	المعلومات المعروضة بواسطة وحدات طرفية أو كمبيوترات شخصية أو الإنترنت
	مفتاح Online Keying	إدخال البيانات بواسطة المفاتيح الخارجية مثل الأنترنت
	طرفية أو حاسوب شخصي Terminal or Personal at computer	هو عبارة عن عرض ومفتاح خارجي جمعت لتبيان الكمبيوتر الشخصي أو طرفيه

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن تلخيص مراحل تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في ثلاث مراحل¹:

¹ بن يخلف موسى، بوغرة بومدين، مرجع سبق ذكره، ص325.

1. فهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية والتقييم الأولي

يقوم المدقق في هذه المرحلة بتحقيق معرفة كافية عن هذا النظام من خلال البحث والاستفسار في المستويات المختلفة والرجوع إلى المستندات التي تتضمن نظام الرقابة الداخلية كالدليل واستخراجه مبدئياً لنقاط القوة والضعف للنظام ويعتمد على:

- جمع الإجراءات والأدلة المقنعة
- تقييم المخاطر العامة
- التعرف على الأنظمة والوظائف
- استخراج نقاط القوة والضعف

2. اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية

في هذه المرحلة يقوم المدقق بمجموعة من الاختبارات، الفهم، التطابق Tests de conformité et compréhension للوصول إلى فعالية هذا النظام ويفحص المستندات عن طريق أخذ عينة وإجراء اختبار الفصل بين الوظائف. والهدف من هذا الاختبار هو تكوين المدقق الخارجي لإطار تصوري صحيح للضوابط الرقابية الداخلية المعتمدة، في هذا الإطار يقوم بالاستعانة ببعض المصادر لتحصيل المعلومات الموثوقة مثل: طلب استفسارات معينة من مسؤولي المؤسسة، الموظفين، المستشار القانوني للمؤسسة، مسؤولي إدارة المخاطر وأيضا مسؤولي النظام المعلوماتي، كل هذه الآليات تساعد المدقق الخارجي في ضبط الاطار النظري والفعلية لنظام الرقابة الداخلية.

3. تقييم فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية

من خلال المرحلة السابقة يستطيع المدقق الخارجي تحديد نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية الموصوف والمعبر عنه بالآليات السابقة الذكر، وليقيم المدقق الخارجي نقاط الضعف والقوة عليه القيام بتقييم مكوناته بدقة وذلك من خلال¹:

• **البيئة الرقابية:** يقوم المدقق الخارجي بتقييم البيئة الرقابية لأنها تعتبر مؤشرا أساسيا على فعالية النظام الرقابي وعلى مستوى تحكم المؤسسة في المخاطر المحيطة بها.

• **تقييم المخاطر:** عملية تقييم المخاطر تجعل المدقق الخارجي قادرا على تحديد النفاثات الموجودة على مستوى نظام الرقابة الداخلية من خلال معرفة أهداف المؤسسة ومقدار المخاطرة التي تعيشها وطرق معالجتها لها، مما يمكن المدقق من تحديد مستوى المخاطرة فكلما كانت المؤسسة تنشط في بيئة مليئة بالمخاطرة كلما كان نظامها الرقابي معقدا وبالتالي على المدقق توسيع نطاق عمله وتكثيف اختبارات، كما تشير معايير التدقيق الدولية من خلال المعيار رقم 400 على أنه يتطلب من المدقق الخارجي حصوله على فهم كاف حول عملية تقييم المؤسسة للمخاطر والنتائج المتعلقة بها، كما عليه تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي فشلت الإدارة في تحديدها.

• **أنشطة الرقابة الداخلية:** يسمح تقييم أنشطة الرقابة الداخلية بتحديد مقدار الاجراءات الرقابية (الأنشطة الوقائية والاستكشافية) التي تعتمد عليها الادارة لمنع وجود الأخطاء الجوهرية وخاصة على مستوى القوائم المالية، وأكثر

¹ طالب حسين سهام، يعقوب محمد، أهم سبل تفعيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المعيار، المجلد 12، العدد 01، 2021، ص 263.

ما يهم المدقق الخارجي في تقييم هذه الأنشطة تلك التي تخص الرقابة المحاسبية لارتباطها المباشر بإعداد القوائم المالية

● **المعلومات والاتصال:** في هذا العنصر يقوم المدقق الخارجي بتقييم النظام المعلوماتي الذي يخص الجانب الرقابي المحاسبي باعتباره المصدر المباشر للمعلومة المحاسبية والمالية.

بعد تقييم المدقق الخارجي للمكونات السابقة يصل إلى نتائج التقييم ممثلة في نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية، وهنا يسعى إلى تحسين نقاط الضعف وإعطاء أهمية لازمة لنقاط القوة المكتشفة وأن لها تأثير إيجابي على النظام الرقابي والمؤسساتي ككل أي أنها تدعم تحصيل قوائم مالية موثوقة وبالتالي معلومات مالية ذات مصداقية. في ذات الصدد يقوم المدقق الخارجي بتقييم الفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية حيث اكتشافه لنقاط القوة يسمح له باكتساب التأكيد المعقول حول قدرة هذا النظام على الحد من مخاطر لأخطاء الجوهرية للقوائم المالية، وهنا يقوم باختبارات الديمومة test de permanence للتأكيد على أن نقاط القوة الموجودة على مستوى النظام الرقابي مطبقة فعلا وباستمرار¹.

4. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

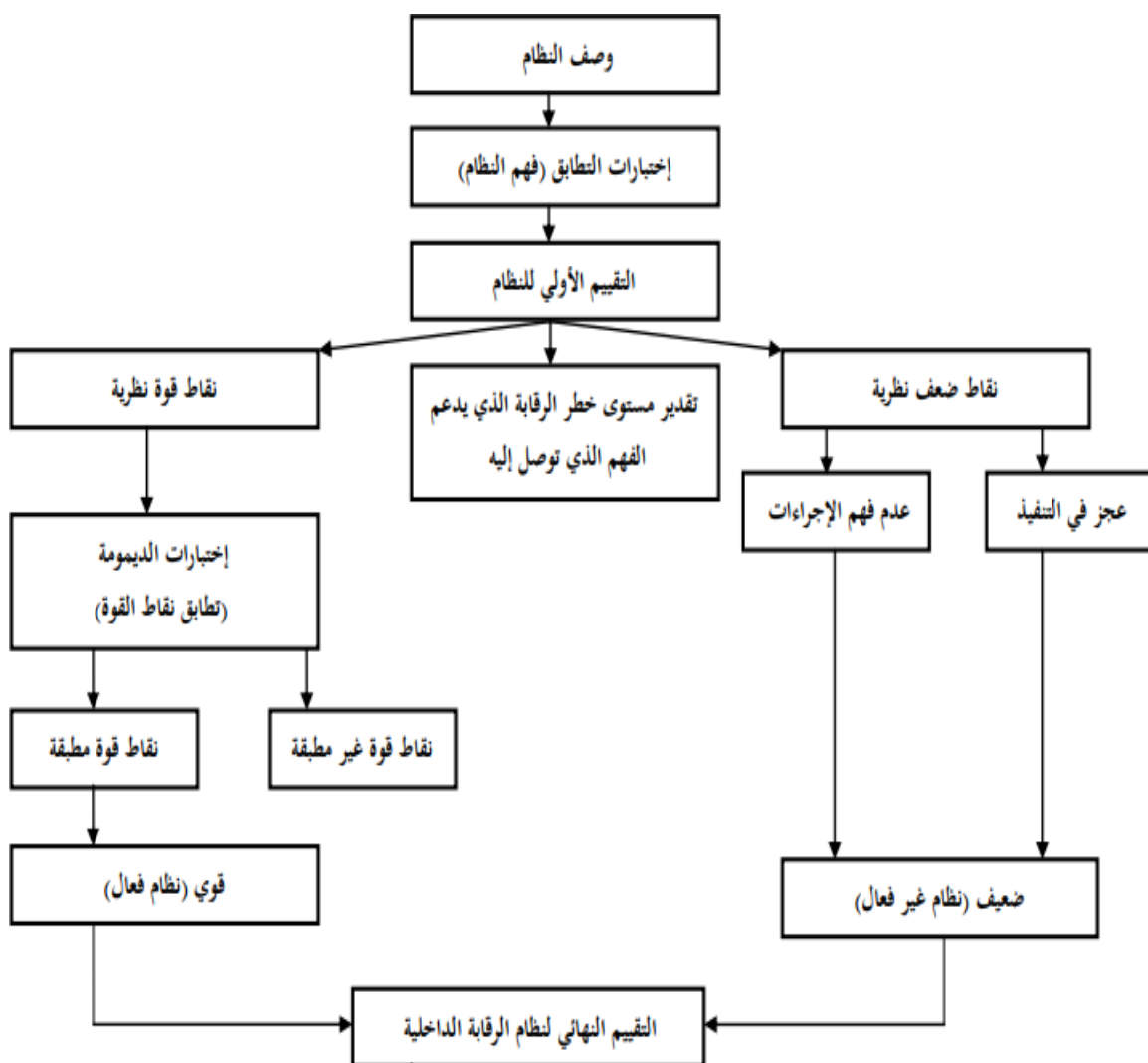
بالاعتماد على الاختبارات السابقة الذكر يتمكن المدقق من اكتشاف ضعف النظام عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط القوة كالضعف) يتم تقديم حوصلة شاملة، مبينا آثار ذلك على

¹ طالب حسين سهام، يعقوب محمد، مرجع سبق ذكره، ص 266.

المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات وعليه يتم إعداد تقرير يرفعه إلى مجلس الإدارة يبيد فيه رأيه حول نظام الرقابة الداخلية (تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية).

ويمكن تلخيص ما تم عرضه في الخطوات السابقة لتقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية في الشكل الموالي:

الشكل (12-11): خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: بالاعتماد على محيوت نسيمه، مرجع سبق ذكره، ص30، وغالم نادية، برياطي حسين، مرجع سبق ذكره، ص28.

المطلب الثالث: تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في التشريع الجزائري

حرص المشرع الجزائري على قيام محافظ الحسابات بتقييم النظام الرقابي الداخلي للمؤسسة محل التدقيق، حيث أن الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية يعد مرحلة مهمة للقيام بمهمة التدقيق، حيث نصت التوصية رقم 05 من المقرر SPM/103/94 على وجوب التحقق من كفاءة النظام المحاسبي للمؤسسة وأيضاً النظام الداخلي الرقابي. وحسب القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات فإنه يتعين على محافظ الحسابات الاطلاع في إطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة موضوع التدقيق قصد تجنب مخاطر الأخطاء حيث يسعى محافظ الحسابات من خلال تقييمه السليم للنظام الرقابي إلى ضبط عمله بطريقة محكمة¹.

1. عناصر نظام الرقابة الداخلية

لقد قام المشرع الجزائري من خلال التوصية رقم 5 بتقسيم نظام الرقابة الداخلية من المقرر SPM/103/94 الى المكونات التالية:

- **نظام التنظيم:** يشمل هذا العنصر الفصل بين المهام والمسؤوليات وعرض الهيكل التنظيمي بشكل واضح وشامل لكل المهام لتحديد مصدر المعلومات المختلفة في المؤسسة؛
- **نظام الاعلام والتوثيق:** يشمل هذا العنصر على طرق وآليات توثيق الاجراءات المعتمدة عليها ولكي يكون النظام فعالا عليه أن يتضمن: اجراءات يومية (تتضمن طرق معالجة وترتيب المعلومات، طرق تسجيلها،

¹ طالب حسين سهام، مرجع سبق ذكره، ص125.

دورة التحليلات والدراسات، المراقبات التي تسمح بتجنب المخالفات)، وثائق دعائم الاتصال (والتي يجب

أن تكون مطبوعة بشكل يسمح باستعمالها وترتيبها، كما تكون موضوعة بشكل يسمح بمراقبتها).

- **نظام الأدلة:** يشمل هذا العنصر على نظام يسمح فقط بتنفيذ وتسجيل العمليات النظامية والمناسبة التي تتم وفي أحسن الآجال.

- **الوسائل المادية للحماية:** يشمل هذا العنصر على كل الوسائل المباشرة وغير المباشرة المسؤولة عن حماية ممتلكات المؤسسة المادية منها أو المعنوية.

- **نظام المراقبة:** يشمل هذا العنصر كل ما يخص نظام الاشراف اللازم على الرقابة الداخلية.

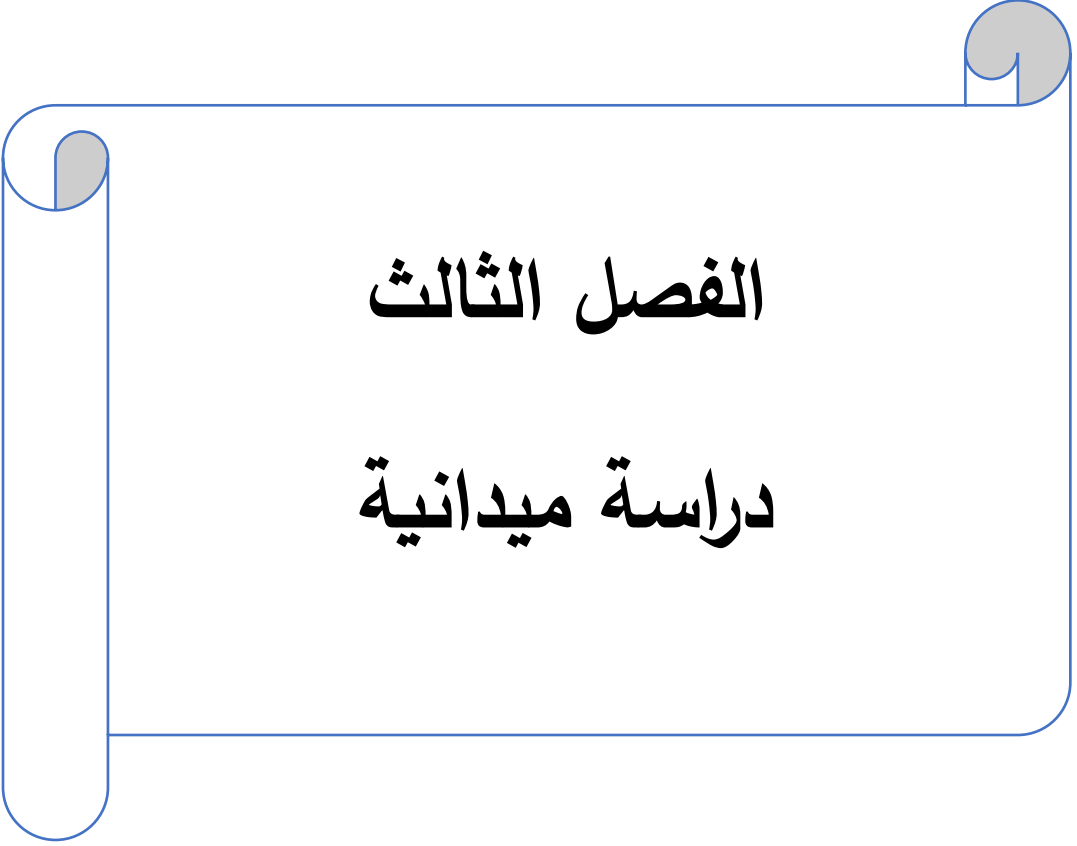
2. تقرير نظام الرقابة الداخلية

بعد قيام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المدقق توثيق نتائج التقييم في شكل تقرير خاص موجه إلى مسيري المؤسسة محل التدقيق، أين يثني ويعزز نقاط القوة المستخرجة ويبرز النقائص المكتشفة كما يقدم الاقتراحات لتحسينها¹.

¹ غالم نادية، برياطي حسين، مرجع سبق ذكره، ص28.

خلاصة الفصل

عالجنا في هذا الفصل والمعنون بالإطار النظري حول نظام الرقابة الداخلية ثلاث مباحث: المبحث الأول: تطورات الإطار الحديث لنظام الرقابة الداخلية احتوى على (مفهوم الرقابة الداخلية وأنواعها، الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية وتطوره حسب COSO، مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب COSO). أما المبحث الثاني: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية (ماهية مخاطر التدقيق، أنواعها، وشرح ماهية الأهمية النسبية في التدقيق)، بعدها تم تخصيص المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية (أهمية وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية، مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية وعرض تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في التشريع الجزائري).

A decorative scroll frame with a blue outline and grey scroll ends. The text is centered within the scroll.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

تمهيد:

بعد التطرق للأدبيات النظرية والمفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة المتمثلة في أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات، يأتي الفصل التطبيقي لإسقاط المفاهيم النظرية على واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. حيث سيتم في هذا الفصل تحليل العلاقة الارتباطية بين نظام الرقابة الداخلية ومستوى التقارير التي يصدرها محافظو الحسابات، ومدى تأثير فعالية نظام الرقابة الداخلية على موثوقية ومصداقية عمل التدقيق الخارجي .

وبهدف إسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى وصف مجتمع الدراسة وخصائصه، وسنقوم بعرض إجراءات الدراسة المتمثلة في المنهج المستخدم، ومجتمع الدراسة وعينها، والأداة المستعملة في الدراسة، وطريقة إعدادها، وثباتها وصدقها. كما سيتم التطرق في الفصل إلى المعالجات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، بالإضافة إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي، وتحليل بيانات الدراسة، وتحليل فقرات الاستبانة، واختبار فرضيات الدراسة، ثم تحليل ومناقشة النتائج في ضوء الدراسات السابقة .

تكمن أهمية هذا الفصل في تحقيق الهدف الرئيسي للدراسة المتمثل في استقصاء آراء محافظي الحسابات والممارسين في مجال التدقيق والرقابة حول أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات، وذلك من خلال قياس أبعاد ومكونات نظام الرقابة الداخلية وانعكاساتها على مستوى التقارير المهنية. هذا التحليل الميداني يسمح بالتحقق من صحة الفرضيات المصاغة في الإطار النظري وتقديم توصيات عملية قابلة للتطبيق في الممارسة المهنية .

وعليه تم تقسيم الفصل على النحو التالي:

1- إجراءات الدراسة الميدانية

2- عرض وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة

3- اختبار فرضيات الدراسة

4- تحليل ومناقشة النتائج

1- إجراءات الدراسة الميدانية

1.1 الإطار المنهجي للدراسة: يعتبر اختيار المنهج المناسب للدراسة من الأمور الضرورية في البحث العلمي، حيث يحدد الإطار العام لجمع البيانات وتحليلها وتفسيرها. نظراً لطبيعة هذه الدراسة التي تهدف إلى استقصاء أثر نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات، فإن المنهج الأنسب هو المنهج الوصفي التحليلي، الذي يسمح بوصف العلاقة بين المتغيرات والتعبير عنها كمياً .

يعرف المنهج الوصفي التحليلي بأنه أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد من خلال فترة أو فترات زمنية معلومة، وذلك من أجل الحصول على نتائج علمية ثم تفسيرها بطريقة موضوعية وبما ينسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة. ويعتمد هذا المنهج على دراسة الواقع أو الظاهرة كما توجد في الواقع، ثم وصفها وصفاً دقيقاً وذلك بجمع أوصاف ومعلومات دقيقة وتنظيمها للوصول إلى استنتاجات وتعميمات تساهم في فهم الواقع المدروس وتطويره.

تم اختيار هذا المنهج للأسباب التالية:

ملاءمته لطبيعة الدراسة: حيث يتناسب مع دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرين رئيسيين هما نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل وتقارير محافظ الحسابات كمتغير تابع.

إمكانية القياس الكمي: يتيح هذا المنهج جمع بيانات كمية من خلال الاستبانة وتحليلها إحصائياً للوصول إلى نتائج موضوعية قابلة للقياس .

وصف الظاهرة في بيئتها الطبيعية: يساعد المنهج الوصفي على دراسة ممارسات محافظي الحسابات وتقييمهم لأنظمة الرقابة الداخلية في الواقع العملي دون تدخل الباحث في المتغيرات .

اختبار الفرضيات: يمكّن هذا المنهج من اختبار الفرضيات المصاغة في الإطار النظري باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة للتحقق من صحتها.

2.1 أدوات جمع البيانات ومصادر الحصول عليها:

يعد اختيار أدوات جمع البيانات المناسبة أمراً جوهرياً في البحث العلمي، حيث تحدد مدى دقة البيانات المجمعة وموثوقية النتائج المستخلصة منها. وفي إطار هذه الدراسة، تم الاعتماد على مصدرين رئيسيين للحصول على البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها .

أولاً: المصادر الثانوية

تمثلت المصادر الثانوية في مراجعة شاملة للأدبيات النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم الاعتماد على :

- الكتب والمراجع العلمية المتخصصة في مجال التدقيق والمراجعة الخارجية، ونظام الرقابة الداخلية، ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية .

- الدوريات والمجلات العلمية المحكمة التي نشرت أبحاثاً ودراسات سابقة ذات صلة بنظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات .
 - الرسائل الجامعية (رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه) التي تناولت موضوعات مشابهة أو مرتبطة بمتغيرات الدراسة .
 - التقارير المهنية والمنشورات الصادرة عن المنظمات المهنية المحاسبية والتدقيقية، مثل المعايير الدولية للتدقيق والمراجعة .
 - القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية في الجزائر .
- ساهمت هذه المصادر الثانوية في بناء الإطار النظري للدراسة، وفهم أبعاد المشكلة البحثية، وصياغة فرضيات الدراسة، وتحديد المتغيرات والعلاقات بينها .

ثانياً: المصادر الأولية (الاستبانة)

تمثلت الأداة الرئيسية لجمع البيانات الأولية في الاستبانة (Questionnaire) ، والتي تعتبر من أكثر الأدوات شيوعاً وفعالية في البحوث الميدانية، خاصة عندما يكون الهدف هو جمع بيانات كمية من عينة كبيرة نسبياً .

مبررات اختيار الاستبانة:

- الملاءمة لطبيعة الدراسة :تتناسب الاستبانة مع المنهج الوصفي التحليلي المتبع في الدراسة، حيث تسمح بقياس آراء واتجاهات عينة الدراسة بشكل موضوعي وكمي .
- الوصول لعينة واسعة :تمكن الاستبانة من الوصول إلى عدد كبير من محافظي الحسابات والممارسين في مجال التدقيق في مختلف المناطق الجغرافية .

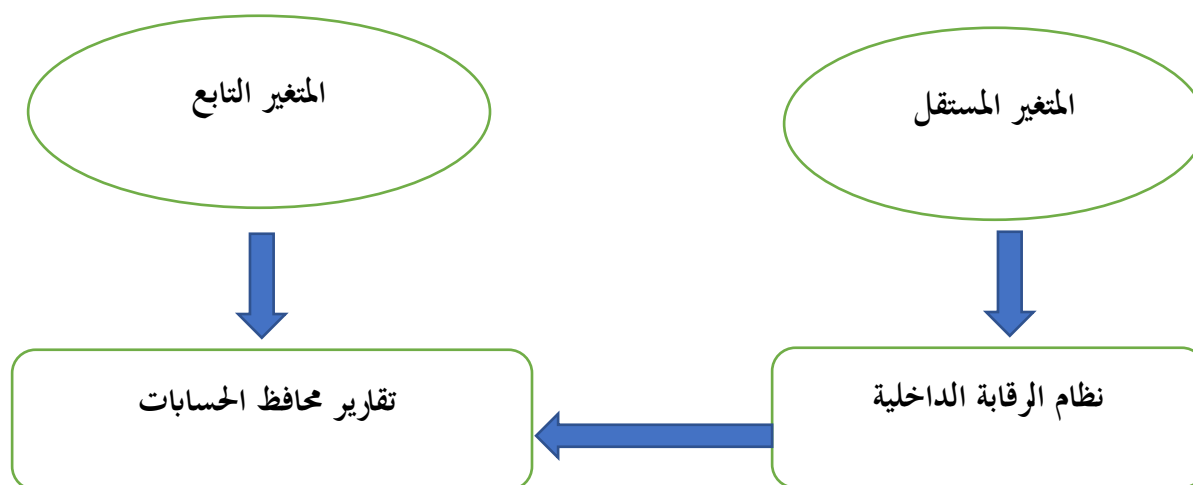
- التوحيد والموضوعية: توفر الاستبانة نفس الأسئلة لجميع المستجوبين، مما يضمن التوحيد في جمع البيانات ويقلل من تحيز الباحث .
- سهولة التحليل الإحصائي: تسهل البيانات المجمعة عبر الاستبانة إجراء التحليلات الإحصائية المتقدمة واختبار الفرضيات .
- توفير الوقت والتكلفة: تعد الاستبانة أقل تكلفة وأسرع في جمع البيانات مقارنة بالمقابلات الشخصية أو الملاحظة المباشرة .

طريقة توزيع الاستبانة:

- تم توزيع الاستبانة على أفراد عينة الدراسة من خلال عدة قنوات لضمان أعلى معدل استجابة ممكن :
- التوزيع المباشر باليد على محافظي الحسابات في مكاتبهم .
 - الإرسال عبر البريد الإلكتروني للوصول إلى عينة أوسع جغرافياً .
 - النماذج الإلكترونية Google Forms لتسهيل عملية الاستجابة والتحليل .
- تم التأكيد في مقدمة الاستبانة على سرية المعلومات وأن البيانات المجمعة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وذلك لتشجيع المستجيبين على تقديم إجابات صادقة وموضوعية.

3.1 نموذج الدراسة:

الشكل (III-1): نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحث

4.1 مجتمع وعينة الدراسة:

يعدّ تحديد مجتمع الدراسة وعينتها من الخطوات الأساسية والمهمة في البحث العلمي، حيث يتوقف عليه مدى إمكانية تعميم النتائج على المجتمع الكلي، كما يؤثر بشكل مباشر على دقة وموثوقية النتائج المستخلصة .

1.4.1 مجتمع الدراسة:

نظراً لطبيعة موضوع الدراسة الذي يتناول أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات، والذي يتطلب فهماً شاملاً للعلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وعملية التدقيق الخارجي، فإن مجتمع الدراسة يشمل عدة فئات مهنية ذات صلة مباشرة بموضوع الدراسة .

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية :

1. محافظو الحسابات وهم المدققون المستقلون المعتمدون والمسجلون في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الجزائر، والذين يمارسون المهنة بصفة قانونية وفقاً لأحكام القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010. يمثل محافظو الحسابات المصدر الرئيسي للمعلومات حول تقاريرهم ومدى تأثيرها بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات المدققة .

2. المراقبون الداخليون (المدققون الداخليون) : هم المتخصصون الذين يعملون داخل المؤسسات ويقومون بتنفيذ مهام التدقيق الداخلي، والذين يعتبرون جزءاً أساسياً من نظام الرقابة الداخلية. يساهم المدقق الداخلي في تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحكومة، ويقوم بفحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية .

3. المحاسبون : يشمل هذا المحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية الذين يمارسون مهام المحاسبة المالية وإعداد القوائم المالية، والذين لديهم معرفة مباشرة بأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في مؤسساتهم وكيفية تفاعل محافظي الحسابات معها .

4. المسؤولون الماليون : وهم المدراء الماليون ورؤساء الأقسام المالية في المؤسسات، الذين يشرفون على تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية ويتعاملون مباشرة مع محافظي الحسابات خلال عملية التدقيق .

مبررات اختيار هذه الفئات :

- **التكامل في المعلومات** : يوفر هذا التنوع في مجتمع الدراسة رؤية شاملة ومتعددة الأبعاد حول العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات من منظورات مختلفة .
- **تعزيز المصداقية** : الحصول على آراء من مختلف الأطراف المعنية بالعملية (المدققون الخارجيون، المدققون الداخليون، المسؤولون الماليون) يعزز من مصداقية النتائج وموضوعيتها .

- فهم أعمق للظاهرة :المدققون الداخليون والمحاسبون والمسؤولون الماليون لديهم معرفة عميقة بنظام الرقابة الداخلية من الداخل، بينما محافظو الحسابات يقيّمونه من الخارج، مما يثري النتائج .

2.4.1 عينة الدراسة وطريقة اختيارها

نظراً لتنوع مجتمع الدراسة الذي يشمل عدة فئات مهنية (محافظو الحسابات، المراقبون الداخليون، المحاسبون، المسؤولون الماليون)، فقد تم اللجوء إلى أسلوب العينة العشوائية الطبقية (Stratified Random Sampling)، حيث يمثل كل تخصص مهني طبقة مستقلة، ويتم اختيار أفراد العينة بطريقة عشوائية من كل طبقة .

تُعرف العينة العشوائية الطبقية بأنها نوع من أخذ العينات الاحتمالية التي يمكن للباحثين من خلالها تقسيم السكان بالكامل إلى طبقات متعددة غير متداخلة ومتجانسة (طبقات) واختيار أعضاء نهائين بشكل عشوائي من طبقات مختلفة للبحث، مما يقلل التكلفة ويحسن الكفاءة. يجب أن يكون الأعضاء في كل من هذه المجموعات مميزين بحيث يحصل كل عضو في جميع المجموعات على فرصة متساوية ليتم اختياره .

مبررات اختيار العينة العشوائية الطبقية :

- تحسين دقة النتائج :توفر العينة العشوائية الطبقية دقة أفضل في النتائج بالمقارنة مع طرق أخذ العينات الاحتمالية الأخرى مثل أخذ العينات العشوائية البسيطة، وذلك لأن التنوع داخل الطبقات أقل بكثير من التنوع الموجود في المجتمع المستهدف .
- ضمان تمثيل جميع الفئات :يضمن هذا الأسلوب تمثيل جميع الفئات المهنية الأربع بشكل متوازن في العينة، مما يعكس واقع مجتمع الدراسة بدقة .

- إمكانية المقارنة بين الطبقات: يسمح هذا الأسلوب بإقامة علاقة ومقارنة بين طبقتين مختلفتين أو أكثر، وهو ما يثري نتائج الدراسة .
- كفاءة إحصائية عالية: نظراً للدقة المتضمنة، فمن المحتمل جداً أن يكون حجم العينة المطلوب أقل بكثير مما لو استخدمنا العينة العشوائية البسيطة، وهذا يساعد في توفير الوقت والجهد .

3.4.1 تقدير حجم عينة الدراسة:

من المهم تقدير حجم العينة لمعرفة إن كانت حقاً تمثل المجتمع المدروس وتحقق أهداف الدراسة وهي تعميم النتائج المتحصل عليها. لذلك تعددت طرق حساب حجم العينة مقارنة مع المجتمع ككل ولكنها كلها متقاربة النتائج، وهناك عدة صيغ لحساب حجم العينة المناسبة المأخوذة من مجتمع الدراسة، ولكن أكثرها استخداماً هي معادلة ستيفن تومسون (Steven K. Thompson)، وهي تعطي نتائج دقيقة لحجم العينة المناسبة للدراسة وهي على الشكل التالي :

$$n = \frac{N \times p(1 - p)}{[(N - 1) \times (\frac{d^2}{Z^2})] + p(1 - p)}$$

حيث إن :

- n : حجم العينة المطلوب
- N : حجم المجتمع الكلي (إجمالي عدد أفراد الفئات الأربع)
- Z : الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (0.95) وتساوي (1.96) عند مستوى ثقة 95%
- d : نسبة الخطأ المسموح به وتساوي (0.05) أي 5%
- p : نسبة توفر الخاصية والمحايدة وتساوي (0.50) عند عدم المعرفة المسبقة

تطبيق المعادلة على مجتمع الدراسة الفعلي:

بعد تحديد مجتمع الدراسة والتعرف على خصائصه، تم تطبيق معادلة ستيفن تومسون لتحديد الحجم الأمثل للعينة المطلوبة. وبناءً على نتائج التطبيق والاعتبارات المنهجية، تم تحديد حجم العينة المستهدف بـ 90 استبانة موزعة على الفئات المهنية الأربع المستهدفة (محافظو الحسابات، المدققون الداخليون، المحاسبون، والمسؤولون الماليون) .

تمت عملية التوزيع والاسترجاع وفقاً للإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسات الميدانية، حيث تم توزيع الاستبانات على أفراد العينة المحددين من خلال قنوات متعددة شملت التوزيع المباشر والبريد الإلكتروني والنماذج الإلكترونية. وقد استمرت عملية التوزيع والمتابعة لمدة زمنية كافية لضمان وصول الاستبانة إلى جميع أفراد العينة وإتاحة الفرصة الكافية لهم للإجابة عليها بدقة وموضوعية. (من أوت 2025 الى أكتوبر 2025).

نتائج عملية التوزيع والاسترجاع:

أسفرت عملية توزيع واسترجاع الاستبانات عن النتائج الموضحة في الجدول التالي :

النسبة المئوية	العدد	البيان
1	100	عدد الاستبانات الموزعة
0,95	95	عدد الاستبانات المسترجعة
0,05	5	عدد الاستبانات المستبعدة من التحليل
0,9	90	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل

يتضح من الجدول أعلاه أن عدد الاستبانات المسترجعة بلغ 95 استبانة من أصل 100 استبانة موزعة، بمعدل استرجاع بلغ 95%، وهو معدل مرتفع يعكس الإجراءات المتبعة في عملية التوزيع والمتابعة. ومع ذلك، تم استبعاد 5 استبانات من التحليل الإحصائي بسبب عدم استيفائها للمعايير المطلوبة، وذلك للأسباب التالية :

- **عدم اكتمال الإجابات:** بعض الاستبانات احتوت على إجابات ناقصة في محاور رئيسية من الدراسة،

مما يؤثر سلباً على دقة التحليل الإحصائي .

- **التناقض الواضح في الإجابات:** وجود تناقضات منطقية في بعض الإجابات تشير إلى عدم الجدية في الاستجابة.

- **عدم استيفاء المعايير:** بعض المستجيبين لم يستوفوا معايير الاختيار المحددة مسبقاً.

وبذلك أصبح العدد النهائي للاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي 90 استبانة، وهو ما يمثل 90% من إجمالي الاستبانات الموزعة .

حساب معدل الاستجابة الفعلي:

يُعد معدل الاستجابة من المؤشرات الرئيسية التي تعكس مدى نجاح عملية جمع البيانات والتمثيل في الدراسة الميدانية. ويتم حساب معدل الاستجابة بالمعادلة التالية:

$$\text{معدل الاستجابة} = \frac{\text{عدد التحليل الصالحة للاستبانات}}{\text{عدد الموزعة الاستبانات}} \times 100$$

وبتطبيق المعادلة على بيانات هذه الدراسة:

$$\text{معدل الاستجابة} = \frac{90}{100} \times 100 = 90\%$$

يُعتبر معدل الاستجابة البالغ 90% معدلاً ممتازاً وفقاً للمعايير الأكاديمية المعتمدة في البحث العلمي، حيث يتجاوز بشكل كبير الحد الأدنى المقبول في الدراسات الميدانية والذي يتراوح عادة بين 60% إلى 70%. هذا المعدل المرتفع يشير إلى عدة مؤشرات إيجابية :

- تصميم الاستبانة :وضوح الأسئلة وسهولة فهمها ومناسبتها لمستوى المستجيبين .
 - فعالية استراتيجية التوزيع والمتابعة :نجاح الأساليب المتبعة في الوصول إلى أفراد العينة وتحفيزهم على المشاركة .
 - أهمية الموضوع المدروس :اهتمام المستجيبين بموضوع الدراسة وإدراكهم لأهميته العملية والأكاديمية .
 - الثقة والمصادقية :ثقة المستجيبين في سرية البيانات والتزام الباحث بأخلاقيات البحث العلمي.
- إن هذا العدد من الاستبانات الصالحة للتحليل (90 استبانة) يوفر قاعدة بيانات كافية لإجراء التحليلات الإحصائية المطلوبة بدقة وموثوقية، ويسمح باستخدام الأساليب الإحصائية المتقدمة لاختبار فرضيات الدراسة وتحقيق أهدافها. كما أن هذا الحجم يتجاوز الحد الأدنى المطلوب إحصائياً وفقاً لنظرية النهاية المركزية التي تشترط عينة لا تقل عن 30 مفردة لتطبيق الاختبارات البارامترية.

5.1 تصميم الاستبانة:

تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية في هذه الدراسة، حيث تم إعدادها وفق منهجية علمية دقيقة بعد مراجعة شاملة للأدبيات النظرية ذات الصلة بموضوع البحث والدراسات السابقة التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات.

1.5.1 إجراءات التحكيم والصدق الظاهري:

تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على المشرف على الأطروحة، وأُجريت التعديلات المناسبة بناءً على ملاحظاته وتوجيهاته. كما تم تقديم الاستبانة لمجموعة من الأساتذة المحكّمين المتخصصين في مجالات المحاسبة والمالية والتدقيق والرقابة الداخلية من مختلف الجامعات الجزائرية، بهدف تحكيمها وتصحيح الأخطاء والتأكد من وضوح العبارات ومناسبتها لأهداف الدراسة، وذلك لضمان دقة وصحة الأداة البحثية وقدرتها على قياس ما وُضعت لقياسه. وقد أبدى المحكّمون ملاحظاتهم حول صياغة بعض الفقرات وترتيب المحاور، وتم الأخذ بهذه الملاحظات وإجراء التعديلات اللازمة للوصول إلى الصورة النهائية للاستبانة.

2.5.1 بنية الاستبانة وتصميمها:

صمّم الباحث هذه الاستبانة حول موضوع " أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات حيث تضمّنت الاستبانة في صورتها النهائية 02 أقسام رئيسية:

القسم الأول: البيانات الديموغرافية والشخصية:

يتضمن هذا القسم مجموعة من الأسئلة التي تهدف إلى جمع معلومات حول الخصائص الديموغرافية والمهنية لأفراد العينة، وذلك لتحليل البيانات وفقاً لهذه المتغيرات ومعرفة مدى تأثيرها على إجابات المستجيبين.

القسم الثاني: محاور الدراسة الرئيسية:

يتضمن هذا القسم محورين رئيسيين يقيسان متغيرات الدراسة (المتغير المستقل والمتغير التابع)

المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية (المتغير المستقل):

يتضمن هذا المحور 10 عبارات تقيس مدى وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. تغطي

هذه العبارات الأبعاد الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO والمعايير الدولية.

المحور الثاني: تقارير محافظ الحسابات (المتغير التابع):

يتضمن هذا المحور 10 عبارات تقيس مدى التقارير التي يصدرها محافظو الحسابات، من حيث الدقة والوضوح والموضوعية والشفافية والالتزام بالمعايير المهنية.

وبذلك بلغ إجمالي عبارات المحورين 20 عبارة، بالإضافة إلى 7 أسئلة ديموغرافية، مما يجعل الاستبانة شاملة ومتوازنة في قياس متغيرات الدراسة.

3.5.1 مقياس الإجابة المستخدم:

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) للإجابة على عبارات المحورين، والذي يُعدّ من أكثر المقاييس شيوعاً واستخداماً في البحوث الميدانية نظراً لسهولة فهمه وقياسه وتحليله إحصائياً. يتضمن هذا المقياس خمسة خيارات تتراوح بين الموافقة التامة والرفض التام، مما يتيح للمستجيبين التعبير عن آرائهم بدرجات متفاوتة.

يوضح الجدول التالي سلم ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة.

الجدول رقم (III-1): سلم ليكرت الخماسي (Likert Scale)

الاستجابات	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
قيمة الاستجابة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (عز، 2007).

يتم تفسير المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة وفقاً لهذا المقياس، حيث تشير القيمة (1) إلى أدنى مستوى من الموافقة (أعارض بشدة)، بينما تشير القيمة (5) إلى أعلى مستوى من الموافقة (أوافق بشدة)، والقيمة (3) تمثل الموقف المحايد.

مزايا استخدام مقياس ليكرت الخماسي في هذه الدراسة:

- سهولة الفهم: يوفر المقياس خيارات واضحة ومفهومة لجميع المستجيبين بمختلف مستوياتهم التعليمية.
- المرونة في التحليل: يسمح المقياس بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واستخدام الأساليب الإحصائية المتقدمة.
- التدرج المناسب: يوفر خمسة خيارات تتيح للمستجيبين التعبير عن آرائهم بدقة، مع وجود خيار محايد في الوسط.
- الشيوع الأكاديمي: يُعد المقياس الأكثر استخداماً في الدراسات الأكاديمية، مما يسهل المقارنة مع الدراسات السابقة.

تم تصميم الاستبانة بطريقة منطقية ومتسلسلة، تبدأ بالبيانات الديموغرافية ثم تنتقل إلى المحاور الموضوعية، مع مراعاة الوضوح في الصياغة وتجنب العبارات المركبة أو الغامضة، وذلك لضمان دقة الإجابات وموثوقية النتائج.

3.5.1 أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة

يُعد التحليل الإحصائي للبيانات من أهم المراحل في البحث العلمي، حيث يساهم في تحويل البيانات الخام المجمعة من الاستبانات إلى معلومات ذات معنى يمكن الاستفادة منها في اختبار الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة. وتتطلب هذه العملية استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات وأهداف الدراسة.

البرنامج الإحصائي المستخدم:

تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences - SPSS) الإصدار 25، في إجراء جميع التحليلات الإحصائية لهذه الدراسة. يُعد برنامج SPSS من أكثر البرامج الإحصائية استخداماً في العلوم الاجتماعية والإدارية، حيث يتميز بقدرته على معالجة كميات كبيرة من البيانات وإجراء مختلف أنواع التحليلات الإحصائية بدقة وسرعة. كما يوفر البرنامج واجهة سهلة الاستخدام ونتائج دقيقة وموثوقة، بالإضافة إلى إمكانية إنتاج رسوم بيانية وجداول احترافية تسهل عرض النتائج وتفسيرها.

مراحل التحليل الإحصائي:

تم إجراء التحليل الإحصائي على مراحل متسلسلة، بدءاً من إدخال البيانات وترميزها إلكترونياً في البرنامج، مروراً بالتحقق من دقة الإدخال وتنظيف البيانات من القيم الشاذة أو المفقودة، وانتهاءً بتطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة لكل هدف من أهداف الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على نوعين رئيسيين من الأساليب الإحصائية هما: الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي (الاستنتاجي).

أولاً: أساليب الإحصاء الوصفي: (Descriptive Statistics)

يهدف الإحصاء الوصفي إلى وصف وتلخيص خصائص البيانات المجمعة بطريقة منظمة ومفهومة، دون الوصول إلى استنتاجات أو تعميمات. وقد تم استخدام الأساليب الوصفية التالية في هذه الدراسة:

1. التكرارات والنسب المئوية: (Frequencies and Percentages)

استُخدمت لوصف الخصائص الديموغرافية والمهنية لأفراد العينة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة، نوع المؤسسة، حجم المؤسسة)، وذلك من خلال حساب عدد التكرارات لكل فئة ونسبتها المئوية من إجمالي العينة.

2. المتوسط الحسابي: (Mean)

يُعد المتوسط الحسابي من أكثر مقاييس النزعة المركزية استخداماً وأهمية، حيث يعبر عن القيمة المتوسطة لمجموعة من البيانات. تم استخدام المتوسط الحسابي لحساب متوسط إجابات أفراد العينة على كل عبارة من عبارات الاستبانة وعلى كل محور من محاور الدراسة، وذلك لتحديد درجة الموافقة أو الاتجاه العام نحو كل عبارة ومحور .

3. الانحراف المعياري: (Standard Deviation)

يُستخدم الانحراف المعياري لقياس مدى تشتت أو تباعد إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي. فكلما كان الانحراف المعياري صغيراً، دل ذلك على تجانس آراء أفراد العينة وتركزها حول المتوسط الحسابي، والعكس صحيح.

ثانياً: أساليب الإحصاء الاستدلالي: (Inferential Statistics)

يهدف الإحصاء الاستدلالي إلى استخلاص استنتاجات وتعميمات حول مجتمع الدراسة الأصلي بناءً على تحليل بيانات العينة، وذلك من خلال اختبار الفرضيات الإحصائية. وقد تم استخدام الأساليب الاستدلالية التالية :

1. اختبار ألفا كرونباخ: (Cronbach Alpha)

استُخدم هذا الاختبار للتحقق من ثبات الاستبانة (Reliability) ، أي مدى اتساق وانسجام عبارات الاستبانة وقدرتها على قياس ما وُضعت لقياسه. يتراوح معامل ألفا كرونباخ بين (0) و(1)، حيث تُعتبر القيمة المقبولة إحصائياً هي (0.70) فأكثر، وكلما اقتربت القيمة من (1) دل ذلك على ثبات أعلى للأداة.

2. اختبار التوزيع الطبيعي: (Normality Test)

تم استخدام اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov) أو اختبار شابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) للتحقق من توزيع البيانات وما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لتحديد نوع الاختبارات الإحصائية المناسبة (اختبارات معلمية أو لا معلمية).

3 اختبار "ت" للعينة الواحدة: (One-Sample T-Test)

استُخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كان متوسط إجابات أفراد العينة على عبارات ومحاوِر الاستبانة يختلف جوهرياً عن المتوسط الافتراضي (المحايد) للمقياس والبالغ (3) على مقياس ليكرت الخماسي. يساعد هذا الاختبار في تحديد ما إذا كانت آراء أفراد العينة تميل نحو الموافقة أو الرفض أو المحايدة بشكل ذي دلالة إحصائية.

4. تحليل التباين الأحادي: (One-Way ANOVA)

استُخدم هذا الاختبار لدراسة الفروق في إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية متعددة الفئات (مثل: الفئة العمرية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، حجم المؤسسة)، وذلك لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر. وفي حالة وجود فروق ذات دلالة إحصائية، يتم استخدام اختبار شيفيه (Scheffe Test) أو LSD للمقارنات البعدية لتحديد مصدر هذه الفروق .

6. معامل ارتباط بيرسون : (Pearson Correlation Coefficient)

استُخدم هذا المعامل لقياس قوة واتجاه العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة (نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات). يتراوح معامل الارتباط بين (-1) و $(+1)$ ، حيث تشير القيمة الموجبة إلى علاقة طردية والقيمة السالبة إلى علاقة عكسية، بينما تشير القيمة القريبة من الصفر إلى عدم وجود علاقة .

7. تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد : (Simple and Multiple Linear Regression)

استُخدم تحليل الانحدار الخطي لاختبار أثر المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية) على المتغير التابع (تقارير محافظ الحسابات)، وذلك لتحديد قوة هذا الأثر ومدى القدرة التنبؤية للنموذج. كما يمكن استخدام الانحدار المتعدد في حالة وجود أبعاد فرعية للمتغير المستقل لمعرفة أي الأبعاد أكثر تأثيراً على المتغير التابع.

مستوى الدلالة الإحصائية:

تم اعتماد مستوى الدلالة الإحصائية $(\alpha = 0.05)$ كحد أقصى لقبول أو رفض الفرضيات الصفرية. وهذا يعني أنه إذا كانت القيمة الاحتمالية (Sig.) المحسوبة أقل من (0.05) ، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، مما يدل على وجود دلالة إحصائية. أما إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05) ، فإننا نقبل الفرضية الصفرية، مما يدل على عدم وجود دلالة إحصائية.

مقياس الحكم على المتوسطات الحسابية:

لتفسير قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات الاستبانة (المقاسة بمقياس ليكرت الخماسي)، تم اعتماد المقياس التالي:

الجدول رقم (III-2): مقياس التحليل

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
من 1 إلى أقل من $2.49 \leq$	ضعيفة
من $2.5 \leq 3.49$	متوسطة
$5 \leq 3.5$	عالية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقياس ليكرت

من خلال استخدام هذه المجموعة المتنوعة والشاملة من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية، تم ضمان تحليل دقيق وموضوعي للبيانات المجمعة، مما يسهم في تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها بطريقة علمية موثوقة .

6.1 اختبار ثبات أداة الدراسة (اختبار ألفا كرو نباخ)

يُعد ثبات الأداة (Reliability) من أهم الخصائص السيكومترية التي يجب التحقق منها قبل استخدام الاستبانة في جمع البيانات، حيث يشير الثبات إلى قدرة الأداة على إعطاء نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقها على نفس المجموعة في ظروف مماثلة، أو بمعنى آخر مدى اتساق وانسجام عبارات الاستبانة فيما بينها. يُعتبر الثبات مؤشراً على الأداة البحثية وقدرتها على قياس ما وُضعت لقياسه بدقة وموثوقية .

إجراءات اختبار الثبات:

للتحقق من ثبات الاستبانة المستخدمة في هذه الدراسة، تم تطبيق اختبار معامل ألفا كرو نباخ على البيانات المجمعة من الاستبانات الصالحة للتحليل باستخدام برنامج SPSS ، وذلك لكل محور من محاور الاستبانة على حدة، بالإضافة إلى الثبات الكلي للأداة. تم احتساب المعامل للمحاور التالية :

- المحور الأول: المراقبة الداخلية (10 عبارات)
- المحور الثاني: تقارير محافظ الحسابات (10 عبارات)
- الثبات الكلي للاستبانة (20 عبارة)

نتائج اختبار ألفا كرو نباخ:

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار معامل ألفا كرو نباخ لمحاور الدراسة:

الجدول رقم (III-3): نتائج اختبار معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرو نباخ	التقييم
المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية	10	0.914	ممتاز جداً
المحور الثاني: تقارير محافظ الحسابات	10	0.925	ممتاز جداً
الثبات الكلي للاستبانة	20	0.918	ممتاز جداً

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

تفسير النتائج:

تشير النتائج الواردة في الجدول أعلاه إلى تحقيق الاستبانة لمستويات عالية من الثبات والاتساق الداخلي، وذلك على النحو التالي :

1. بالنسبة للمحور الأول (نظام الرقابة الداخلية):

بلغت قيمة معامل ألفا كرو نباخ 0.914 ، وهي قيمة ممتازة جداً تقع ضمن النطاق (0.90 فأكثر)، وتتجاوز بكثير الحد الأدنى المقبول إحصائياً (0.70). هذه القيمة المرتفعة تدل على أن عبارات هذا المحور تتمتع باتساق داخلي استثنائي وتقيس المفهوم المستهدف (الرقابة الداخلية) بدقة وموثوقية عالية جداً. كما تشير هذه النتيجة إلى أن جميع العبارات العشر للمحور مترابطة بقوة ومتجانسة في قياس الأبعاد المختلفة للرقابة الداخلية .

2. بالنسبة للمحور الثاني (تقارير محافظ الحسابات):

بلغت قيمة معامل ألفا كرو نباخ 0.925 ، وهي قيمة ممتازة جداً وتُعدّ الأعلى بين محاور الدراسة. تشير هذه القيمة إلى ثبات استثنائي لعبارات هذا المحور واتساق داخلي مرتفع للغاية، مما يعني أن العبارات متسقة تماماً فيما بينها وتقيس المتغير التابع (تقارير محافظ الحسابات) بشكل دقيق وموثوق للغاية. هذا المستوى العالي من الثبات يعكس صياغة العبارات ومناسبتها لقياس أبعاد التقارير المهنية .

3. بالنسبة للثبات الكلي للاستبانة:

بلغت قيمة معامل ألفا كرو نباخ الكلي للاستبانة 0.918 ، وهي قيمة ممتازة جداً تفوق بكثير الحد الأدنى المقبول (0.70) وتقع ضمن النطاق المتميز (0.90 فأكثر). هذه القيمة المرتفعة تدل على أن الاستبانة ككل تتمتع بدرجة استثنائية من الثبات والاتساق الداخلي، مما يعني أن جميع العبارات (20 عبارة) تعمل معاً بتناسق وتكامل لقياس متغيرات الدراسة. هذا يعني أن الأداة صالحة وموثوقة للغاية لجمع البيانات الميدانية وأن النتائج المستخلصة منها يمكن الاعتماد عليها بثقة عالية في اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى استنتاجات علمية موضوعية.

بناءً على نتائج اختبار ألفا كرو نباخ، يمكن التأكيد بثقة عالية أن الاستبانة المستخدمة في هذه الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات والاتساق الداخلي، حيث حققت جميع المحاور والثبات الكلي قيمةً تفوق (0.90)، وهي قيم تُعتبر من أعلى معايير الـ في البحث العلمي. وهذا يؤكد أن الأداة البحثية المستخدمة دقيقة وموثوقة للغاية، وأن البيانات المجمعة من خلالها صالحة تماماً للتحليل الإحصائي ويمكن الاعتماد عليها بثقة كاملة في الوصول إلى نتائج علمية موضوعية وقابلة للتعميم على مجتمع الدراسة.

إن هذا المستوى المرتفع من الثبات يعزز من مصداقية النتائج التي سيتم التوصل إليها، ويمنح الدراسة قوة إحصائية عالية، كما يسهم في بناء الثقة في قدرة الأداة على قياس العلاقة بين المراقبة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات بدقة وموضوعية.

2. عرض وتحليل الخصائص العامة للعينة:

يتناول هذا القسم وصفاً تفصيلياً للخصائص الديموغرافية والمهنية لأفراد عينة الدراسة، وذلك بهدف التعرف على طبيعة العينة وخصائصها، مما يساعد في فهم السياق الذي تم فيه جمع البيانات ويعزز من إمكانية تفسير النتائج بشكل أعمق. تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لوصف هذه الخصائص باستخدام برنامج SPSS .

1.2. خصائص عينة الدراسة:

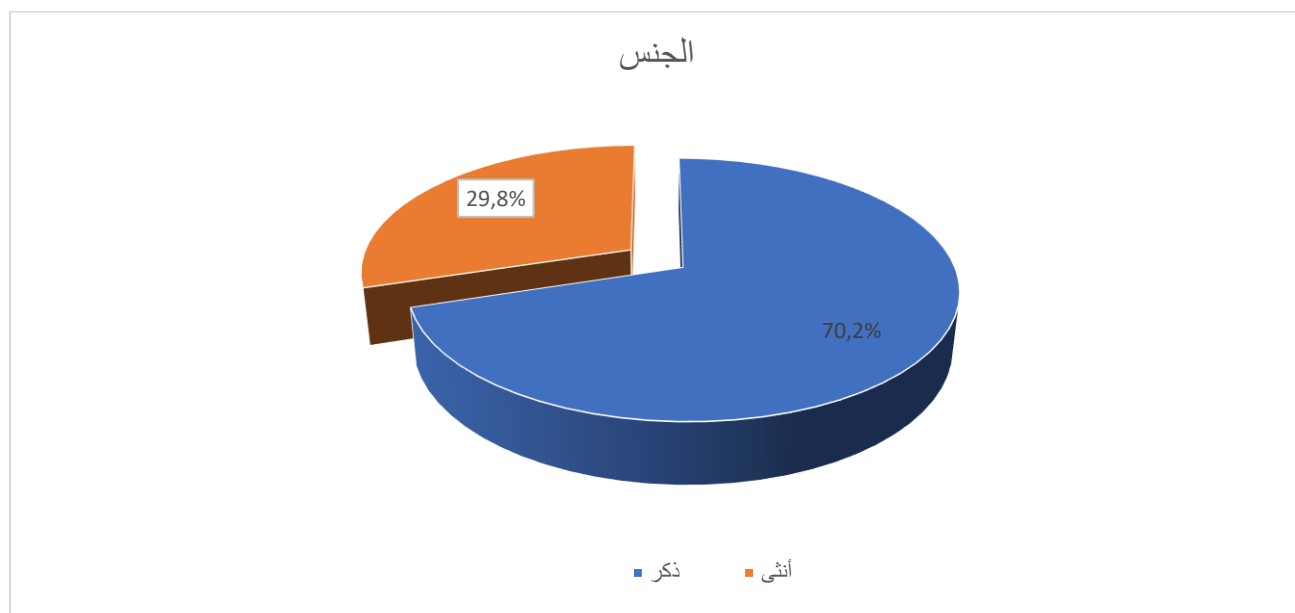
1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

جدول رقم (4-III): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس

	الجنس	التكرار	النسبة المئوية %
1	ذكر	63	70.2
2	أنثى	27	29.8
	المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل (2-III): دائرة نسبية توضح الجنس



المصدر: انطلاقاً من معالجة نتائج الاستبيان باستخدام Excel

يتضح من الجدول (..) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الذكور بنسبة بلغت %70.2 (63 فرداً)، في حين بلغت نسبة الإناث %29.8 (27 فرداً). يمكن تفسير هذا التوزيع بأن مهنة محافظ الحسابات والمهن المالية والرقابية المستهدفة في الدراسة لا تزال يغلب عليها الطابع الذكوري في الجزائر، وهو ما يتوافق مع طبيعة سوق العمل في المجال المحاسبي والمالي. هذا التوزيع يعكس واقع مجتمع الدراسة ويتسق مع ما أشارت إليه بعض الدراسات السابقة في المجال المهني المحاسبي

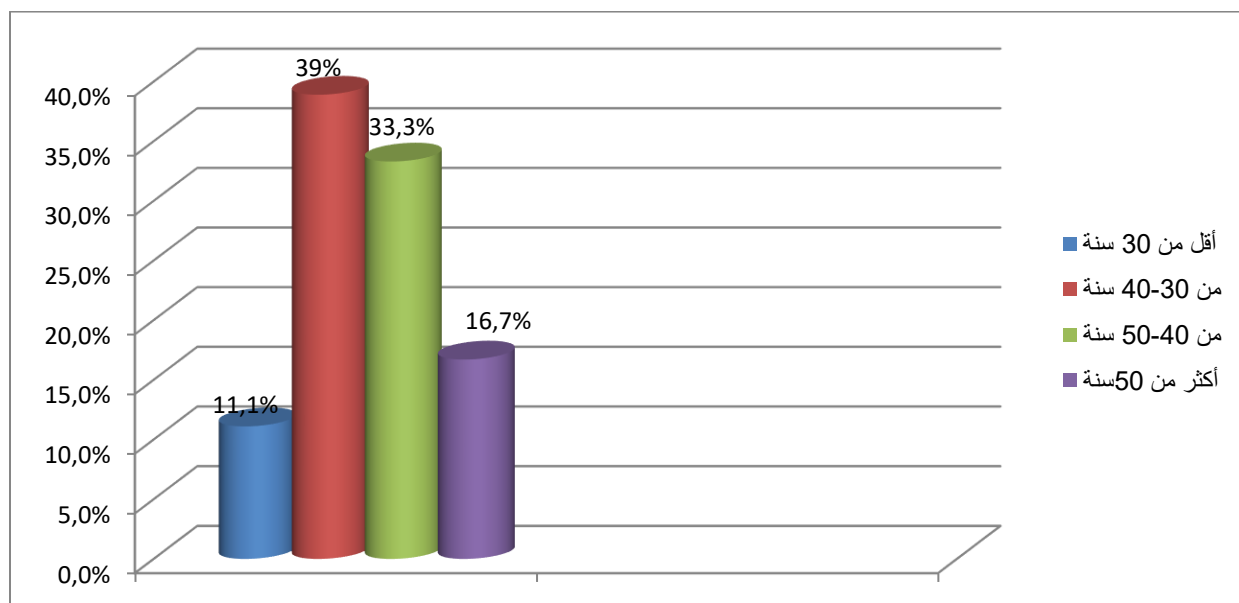
2- توزيع أفراد العينة حسب العمر:

جدول رقم الشكل (III-5): يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية %
1 أقل من 30 سنة	10	11,1
2 من 30-40 سنة	35	38,9
3 من 40-50 سنة	30	33,3
4 أكثر من 50 سنة	15	16,7
المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل (III-3): مدرج بياني يوضح العمر



المصدر: انطلاقاً من معالجة نتائج الاستبيان باستخدام Excel

يتضح من الجدول (..) أن أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة تقع في الفئة العمرية من 30 إلى 39 سنة بنسبة 38.9% (35 فرداً)، تليها الفئة العمرية من 40 إلى 49 سنة بنسبة 33.3% (30 فرداً). أما الفئة العمرية أكثر من 50 سنة فقد بلغت نسبتها 16.7% (15 فرداً)، بينما سجلت الفئة العمرية أقل من 30 سنة أدنى نسبة بواقع 11.1 (10% أفراد).

يلاحظ من هذا التوزيع أن 72.2% من أفراد العينة (65 فرداً) تتراوح أعمارهم بين 30 و 49 سنة، وهي الفئة العمرية التي تمثل مرحلة النضج المهني والخبرة العملية المتراكمة في مجال المحاسبة والتدقيق والرقابة المالية. هذا التوزيع يعكس واقع المجتمع المهني في هذا المجال، حيث تتطلب مهنة محافظ الحسابات والوظائف المالية الرقابية خبرة عملية كافية وتأهيلاً مهنيّاً متقدماً، وهو ما يتوافر عادة لدى الفئات العمرية الوسطى .

كما أن هذا التوزيع العمري المتوازن يُعزز من مصداقية النتائج، حيث يجمع بين آراء الفئات الشابة (أقل من 30 سنة) التي قد تكون أكثر اطلاعاً على الممارسات الحديثة والتقنيات المتطورة في مجال الرقابة الداخلية، والفئات ذات الخبرة الطويلة (أكثر من 50 سنة) التي تمتلك رؤية عميقة ومعرفة تراكمية بتطور أنظمة الرقابة والتدقيق على مر السنوات .

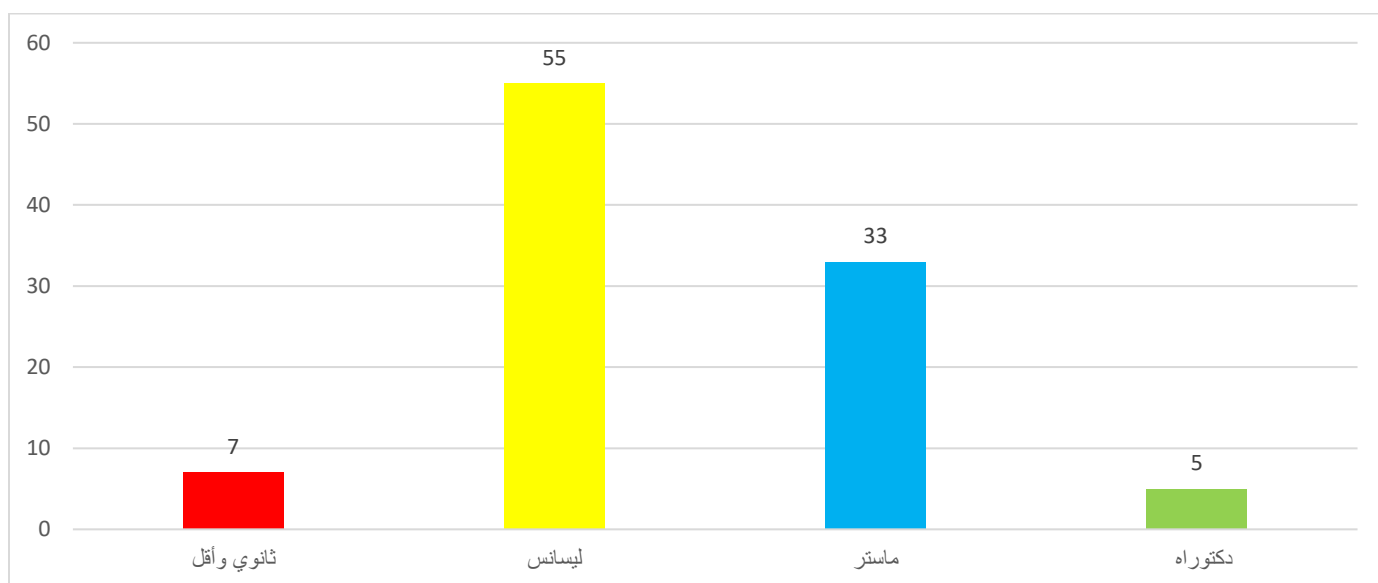
3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (III-6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
1	ثانوي وأقل	06	07
2	ليسانس	50	55
3	ماستر	30	33
4	دكتوراه	04	05
	المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل (III-4): مدرج بياني يوضح المؤهل العلمي



المصدر: انطلاقاً من معالجة نتائج الاستبيان باستخدام Excel

يتضح من الجدول (..) أن أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة الليسانس بنسبة 55% (55 فرداً)، تليها شهادة الماستر بنسبة 33% (30 فرداً). أما حملة شهادة الثانوية وأقل فقد بلغت نسبتهم 7% (6 أفراد)، بينما سجلت شهادة الدكتوراه أدنى نسبة بواقع 5% (4 أفراد).

يُلاحظ من هذا التوزيع أن 88% من أفراد العينة (80 فرداً) هم من حملة الشهادات الجامعية (ليسانس، ماستر، دكتوراه)، وهي نسبة مرتفعة جداً تعكس المستوى التعليمي العالي لأفراد العينة. هذا المستوى التعليمي المتقدم يُعتبر ميزة مهمة للدراسة، حيث يشير إلى أن أفراد العينة يمتلكون المعرفة النظرية والتأهيل الأكاديمي الكافي لفهم مفاهيم نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات بعمق ودقة.

إن ارتفاع نسبة حملة شهادة الليسانس (55%) يتوافق مع متطلبات مهنة محافظ الحسابات والمهن المالية والرقابية في الجزائر، والتي تشترط الحصول على مؤهل جامعي كحد أدنى لممارسة المهنة. كما أن وجود نسبة معتبرة من حملة شهادة الماستر (33%) يُعزز من البيانات المجمعة، حيث يتمتع هؤلاء الأفراد بمستوى أعلى من التخصص والخبرة الأكاديمية في مجالات المحاسبة والتدقيق والرقابة .

هذا التنوع في المؤهلات العلمية، مع غلبة الشهادات الجامعية العليا، يضمن الحصول على إجابات واعية ومدرسة على عبارات الاستبانة، مما يعزز من موثوقية النتائج وقابليتها للتعميم على مجتمع الدراسة.

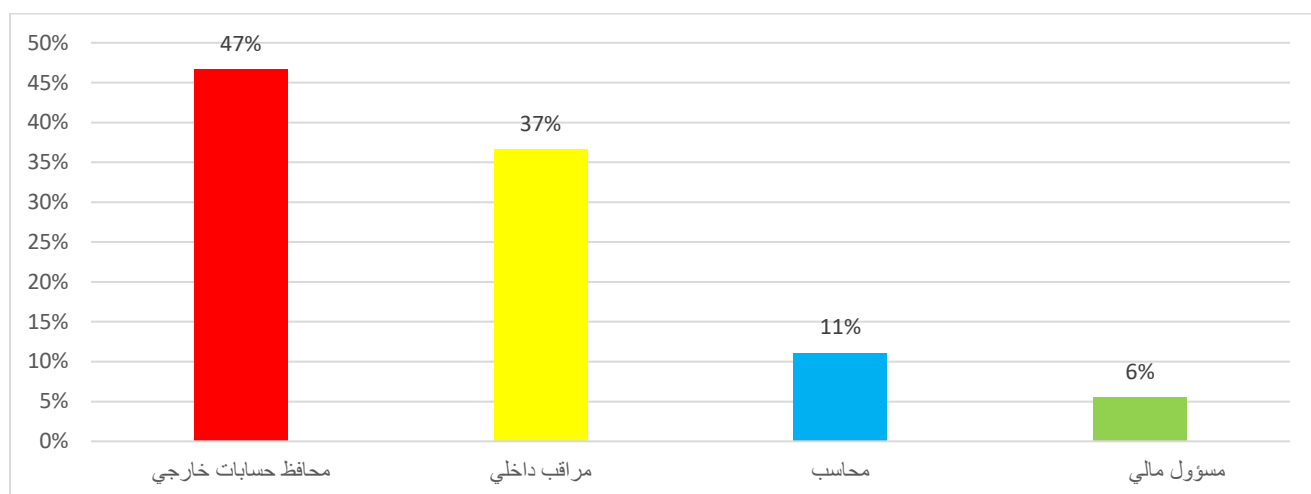
4-توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

جدول رقم (7-III): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

	المركز الإداري	التكرار	النسبة المئوية %
1	محافظ حسابات	42	47%
2	مدقق داخلي	33	37%
3	محاسب	10	11%
4	مسؤول مالي	5	6%
	المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل (III-5): مدرج بياني يوضح الوظيفة



المصدر: انطلاقاً من معالجة نتائج الاستبيان باستخدام Excel

يتضح من الجدول أن محافظي الحسابات يشكلون أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة بواقع 47% (42 فرداً)، يليهم المدققون الداخليون بنسبة 37% (33 فرداً). أما المحاسبون فقد بلغت نسبتهم 11% (10 أفراد)، بينما سجل المسؤولون الماليون أدنى نسبة بواقع 6%.

يُلاحظ من هذا التوزيع أن 84% من أفراد العينة (75 فرداً) هم من محافظي الحسابات والمدققين الداخليين، وهاتان الفئتان تمثلان جوهر موضوع الدراسة حيث تتعلق مباشرة بعمليات التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية. هذا التركيز على الفئات المهنية الأساسية يعزز من دقة البيانات المجمعة وموثوقيتها، حيث أن هذه الفئات تمتلك المعرفة التخصصية والخبرة العملية المباشرة بمتغيرات الدراسة.

إن ارتفاع نسبة محافظي الحسابات الخارجيين (47%) يُعد أمراً إيجابياً للدراسة، باعتبارهم الفئة المستهدفة الرئيسية التي تصدر التقارير المهنية وتقوم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات المدققة. كما أن النسبة

المعتبرة للمدققين الداخليين (37%) توفر رؤية متكاملة للموضوع من داخل المؤسسات، حيث يعملون كجزء أساسي من منظومة الرقابة الداخلية ويتفاعلون مباشرة مع محافظي الحسابات خلال عملية التدقيق .

أما وجود فئتي المحاسبين (11%) والمسؤولين الماليين (6%)، رغم نسبهم الأقل، فإنه يُثري الدراسة بآراء ووجهات نظر إضافية من أطراف تتعامل مع كل من نظام الرقابة الداخلية ومحافظي الحسابات من زوايا مختلفة، مما يساهم في تقديم صورة شاملة ومتكاملة للظاهرة المدروسة.

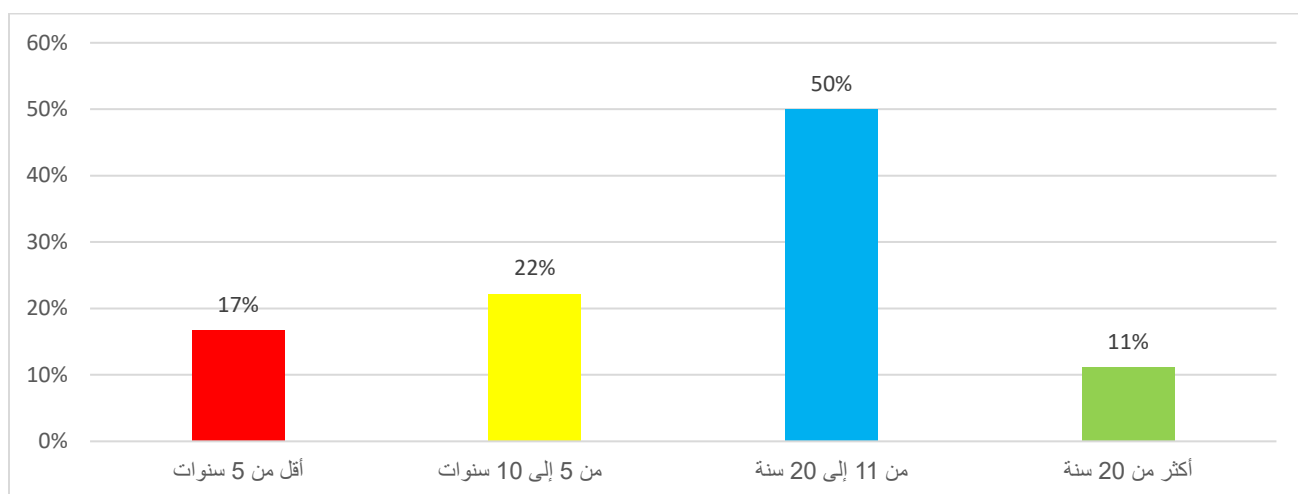
5-توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (III-8): يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
1 أقل من 5 سنوات	15	17
2 من 5 إلى 10 سنوات	20	22
3 من 11 إلى 20 سنة	45	50
4 أكثر من 20 سنة	10	11
المجموع	90	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل (III-6): مدرج بياني يوضح عدد سنوات الخبرة



المصدر: انطلاقاً من معالجة نتائج الاستبيان باستخدام Excel

يتضح من الجدول (..) أن أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة تقع في الفئة من 11 إلى 20 سنة خبرة بنسبة 50%، وهي نسبة مرتفعة جداً تمثل نصف أفراد العينة. تليها الفئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 22%، ثم الفئة أقل من 5 سنوات بنسبة 17%، بينما سجلت الفئة أكثر من 20 سنة نسبة 11%.

يُلاحظ من هذا التوزيع أن 83% من أفراد العينة (75 فرداً) يمتلكون خبرة عملية تتجاوز 5 سنوات، وهي نسبة مرتفعة جداً تعكس المستوى الاحترافي المتقدم لأفراد العينة. هذا التركيز على الفئات ذات الخبرة المتوسطة والطويلة يُعد مؤشراً إيجابياً للدراسة، حيث أن هؤلاء الأفراد قد تعاملوا مع أنظمة رقابة داخلية متنوعة وشهدوا تطور ممارسات التدقيق والرقابة عبر السنوات، مما يمنحهم رؤية واضحة وعميقة حول العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات .

إن هيمنة الفئة من 11 إلى 20 سنة خبرة (50%) تتوافق مع طبيعة مهنة محافظ الحسابات والوظائف المالية الرقابية، التي تتطلب خبرة مهنية متراكمة للوصول إلى مستوى الاحتراف والاعتماد. كما أن هذه الفئة تجمع بين النضج المهني والمعرفة بالمعايير الحديثة، مما يجعلها الأنسب للإجابة على أسئلة الدراسة بموضوعية ودقة .

أما وجود نسبة معتبرة من الفئات ذات الخبرة الأطول (أكثر من 20 سنة بنسبة 11%) فإنه يُثري الدراسة بآراء الخبراء المخضرمين الذين عايشوا التحولات المهمة في مجال الرقابة والتدقيق. في المقابل، وجود فئة الخبرة القصيرة (أقل من 5 سنوات بنسبة 17%) يضيف منظوراً معاصراً للممارسات الحديثة ويعكس وجهة نظر الجيل الجديد من المهنيين .

بناءً على التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية والمهنية لأفراد عينة الدراسة، يمكن استخلاص الملامح العامة التالية التي تعكس طبيعة العينة ومدى تمثيلها لمجتمع الدراسة :

تتكون عينة الدراسة من 90 فرداً، غالبيتهم من الذكور (70.2%)، وهو ما يعكس التركيبة الغالبة في المهن المحاسبية والرقابية في الجزائر. من حيث الفئة العمرية، فإن 72.2% من أفراد العينة تتراوح أعمارهم بين 30 و49 سنة، وهي الفئة التي تجمع بين النضج المهني والخبرة العملية المتراكمة .

أما على مستوى المؤهل العلمي، فإن 88% من أفراد العينة يحملون شهادات جامعية (ليسانس، ماستر، دكتوراه)، مما يعكس المستوى الأكاديمي المتقدم ويضمن فهماً عميقاً لمفاهيم الدراسة. وفيما يتعلق بالمركز الإداري، فإن 84% من العينة هم من محافظي الحسابات الخارجيين (47%) والمراقبين الداخليين (37%)، وهما الفئتان الأكثر ارتباطاً مباشرة بموضوع الدراسة .

من ناحية الخبرة المهنية، يمتلك 83% من أفراد العينة خبرة تتجاوز 5 سنوات، مع تركيز واضح على الفئة من 11 إلى 20 سنة (50%)، مما يوفر للدراسة آراء متخصصة مبنية على تجربة عملية طويلة في مجال المحاسبة والتدقيق والرقابة .

تشير هذه الخصائص مجتمعة إلى أن العينة متجانسة ومؤهلة بدرجة عالية للإجابة على أسئلة الدراسة بموضوعية ودقة. كما أن التنوع في الفئات المهنية والعمرية ومستويات الخبرة يعزز من تمثيلية العينة وشموليتها، مما يسهم في تحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى نتائج قابلة للتعميم على مجتمع الدراسة الأصلي. هذا التوازن الديموغرافي والمهني يوفر قاعدة بيانات قوية وموثوقة لتحليل العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات.

2.2. تحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المستجيبين:

بعد الانتهاء من وصف الخصائص العامة لعينة الدراسة، ننتقل الآن إلى تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبانة باستخدام المتوسطات الحسابية (Mean) والانحرافات المعيارية (Standard Deviation). يهدف هذا التحليل إلى قياس مستوى موافقة أفراد العينة على كل عبارة من عبارات المحورين الرئيسيين للدراسة، ومدى تجانس أو تشتت آرائهم حول هذه العبارات .

1.2.2 تحليل البيانات المتعلقة بتقييم أفراد العينة لعبارات المراقبة الداخلية (المتغير المستقل)

الجدول رقم (III-9): تقييم أفراد العينة للمحور الأول - نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	المستوى الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	بيئة الرقابة في مؤسستنا تشجّع على الالتزام بالقواعد المهنية والسلوكية.	2.2%	4.4%	8.9%	58.9%	25.6%	4.01	0.852	مرتفعة	4
02	توجد سياسات وإجراءات واضحة لتحديد وتقييم المخاطر التشغيلية والمالية.	1.1%	6.7%	11.1%	52.2%	28.9%	4.01	0.894	مرتفعة	5
03	تُنَفَّذُ آليات رقابية فعالة للحد من الأخطاء والاحتيال في السجلات المحاسبية.	0%	5.6%	10.0%	55.6%	28.9%	4.08	0.802	مرتفعة	2
04	أعضاء فريق المراقبة الداخلية يتلقون تدريباً كافياً لتأدية مهامهم.	3.3%	8.9%	13.3%	50.0%	24.4%	3.83	1.012	مرتفعة	7
05	هناك نظام معلومات ووسائل اتصال تضمن تدفق البيانات المحاسبية والرقابية بانتظام.	1.1%	7.8%	12.2%	51.1%	27.8%	3.97	0.921	مرتفعة	6
06	تتم مراجعة وتحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلية بانتظام لمواكبة التغيرات.	2.2%	10.0%	15.6%	48.9%	23.3%	3.81	1.003	مرتفعة	8
07	يوجد فصل واضح بين مهام التفويض والتنفيذ لتجنّب تضارب المصالح.	0%	3.3%	7.8%	53.3%	35.6%	4.21	0.752	مرتفعة جداً	1
08	تُتَابَعُ إدارة المؤسسة نتائج المراقبة الداخلية وتنفذ التوصيات المقترحة.	2.2%	6.7%	14.4%	52.2%	24.4%	3.90	0.952	مرتفعة	7
09	نظام الرقابة الداخلية يعتمد على توثيق كافٍ وإجراءات واضحة.	1.1%	5.6%	8.9%	56.7%	27.8%	4.04	0.838	مرتفعة	3
10	الإدارة العليا تقدّم دعماً قوياً لأنشطة الرقابة الداخلية.	3.3%	11.1%	16.7%	45.6%	23.3%	3.74	1.065	مرتفعة	10
	المراقبة الداخلية	1.7%	7.0%	11.9%	52.5%	27.0%	3.96	0.909	مرتفعة	

التحليل:

يوضح الجدول توزيع العبارات حسب التكرارات، والنسب المئوية والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، إضافة إلى درجة القبول للعبارات التي تعكس المراقبة الداخلية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة. حيث بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي نلاحظ أن أعلى قيمته بلغت 4.21 للعبارة رقم (7) والمتمثلة في "يوجد فصل واضح بين مهام التفويض والتنفيذ لتجنب تضارب المصالح" بانحراف معياري قُدِّر بـ 0.752، وهي العبارة الوحيدة التي حققت درجة موافقة مرتفعة جداً، مما يعكس وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية مبدأ الفصل بين الوظائف كركيزة أساسية في نظام الرقابة الداخلية.

كما أن عبارة "تُنفَّذ آليات رقابية فعّالة للحد من الأخطاء والاحتيال في السجلات المحاسبية" (العبارة 3) تأتي في المرتبة الثانية، وهو ما برهنته قيمة المتوسط الحسابي التي بلغت 4.08 بانحراف معياري 0.802، مما يدلّ على أن المؤسسات تطبق إجراءات رقابية فعالة لحماية سلامة البيانات المالية. إضافة إلى عبارة "نظام الرقابة الداخلية يعتمد على توثيق كافٍ وإجراءات واضحة" (العبارة 9) التي جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.04 وانحراف معياري 0.838، وهو ما يؤكد التزام المؤسسات بتوثيق الإجراءات الرقابية. أما بالنسبة للمرتبة الرابعة فإن "بيئة الرقابة في المؤسسة تشجّع على الالتزام بالقواعد المهنية والسلوكية" (العبارة 1) جاءت بمتوسط حسابي 4.01 وانحراف معياري 0.852، تليها العبارة رقم (2) "توجد سياسات وإجراءات واضحة لتحديد وتقييم المخاطر التشغيلية والمالية" في المرتبة الخامسة التي كان متوسطها الحسابي 4.01 وانحرافها المعياري 0.894. وكل ما سبق جاء بدرجة موافقة مرتفعة من طرف المستجوبين الذين هم محافظو الحسابات والمدققون الداخليون والمحاسبون والمسؤولون الماليون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وفي المراتب المتأخرة، جاءت العبارة رقم " (4) أعضاء فريق المراقبة الداخلية يتلقون تدريباً كافياً لتأدية مهامهم " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3.83 وانحراف معياري 1.012، والعبارة رقم " (6) تتم مراجعة وتحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلية بانتظام لمواكبة التغيرات " في المرتبة الثامنة بمتوسط 3.81 وانحراف معياري 1.003.

وفي الأخير جاءت العبارة رقم " (10) الإدارة العليا تقدّم دعماً قوياً لأنشطة الرقابة الداخلية " التي حصلت على أقل متوسط حسابي في تقييم هذا المحور مقدّر بـ 3.74 وانحراف معياري 1.065، وبالرغم من أنها أقل متوسط حسابي إلا أن درجة موافقة العينة المستجوبة عليها مرتفعة، مما يشير إلى وجود حاجة لمزيد من تعزيز دعم الإدارة العليا لأنشطة الرقابة الداخلية، وهو ما يتطلب تفعيل دور لجان الرقابة والتدقيق على مستوى مجالس الإدارة.

تشير هذه النتائج إلى أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة تُعتبر مرتفعة بشكل عام، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور 3.96 بانحراف معياري 0.909، من وجهة نظر أفراد العينة. إذ أبدى المستجوبون موافقة مرتفعة ومرتفعة جداً على معظم العبارات المتعلقة بالفصل بين الوظائف (4.21)، والإجراءات الرقابية الفعالة (4.08)، والتوثيق الجيد (4.04)، مما يبرز وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية هذه العناصر في بناء نظام رقابة داخلية متين يتماشى مع معايير COSO الدولية.

كما أن نسبة 79.5% من المستجوبين (مجموع نسب "أوافق" و "أوافق بشدة" = 52.5% + 27.0%) وافقوا بشكل إيجابي على عبارات المحور، في حين أن نسبة المعارضين لم تتجاوز 8.7% (مجموع نسب "أعارض" و "أعارض بشدة" = 1.7% + 7.0%)، وهو ما يؤكد الاتجاه الإيجابي العام نحو الرقابة الداخلية.

كما أن المستجوبين يوافقون على أن الآليات الرقابية تساهم في الحد من الأخطاء والاحتيال، على الرغم من وجود بعض التحديات المتمثلة في ضرورة تعزيز دعم الإدارة العليا (3.74) وتحسين برامج التدريب (3.83) وتحديث الإجراءات بشكل دوري (3.81) لمواكبة التطورات السريعة في بيئة الأعمال.

ومن هنا يمكن استخلاص أن المستجوبين يدركون أهمية نظام الرقابة الداخلية كعامل حاسم في تحسين المعلومات المالية وتعزيز ثقة أصحاب المصلحة في التقارير المالية، لكنهم يعترفون أيضاً بضرورة مواصلة تطوير الأنظمة الرقابية خاصة فيما يتعلق بالتدريب والدعم الإداري والتحديث المستمر للإجراءات لمواكبة التطورات التكنولوجية والتغيرات في بيئة الأعمال. وهذا يتوافق مع ما أشارت إليه الدراسات السابقة حول واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي أكدت على وجود أنظمة رقابية مقبولة لكنها تحتاج إلى مزيد من التطوير والتحديث لتتماشى مع أفضل الممارسات الدولية.

2.2.2 تحليل البيانات المتعلقة بتقييم أفراد العينة لعبارات تقارير محافظ الحسابات (المتغير المستقل)

الجدول رقم الشكل (III-10): تقييم أفراد العينة للمحور الثاني - تقارير محافظ الحسابات

الرقم	العبارات	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	المستوى الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	تقارير محافظ الحسابات دقيقة وتعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.	1.1%	4.4%	8.9%	54.4%	31.1%	4.10	0.825	مرتفعة	2
02	التقارير واضحة وسهلة الفهم للمستفيدين منها.	0%	5.6%	11.1%	56.7%	26.7%	4.04	0.782	مرتفعة	4
03	تتضمن التقارير تقييماً موضوعياً لمخاطر المؤسسة ونتائج الاختبارات.	2.2%	6.7%	12.2%	50.0%	28.9%	3.97	0.952	مرتفعة	6
04	تُصدر تقارير محافظ الحسابات في الوقت المناسب دون تأخير.	1.1%	7.8%	10.0%	53.3%	27.8%	3.99	0.891	مرتفعة	5
05	تحتوي التقارير على تفسير كافٍ للانحرافات والأخطاء المحتملة.	0%	6.7%	13.3%	52.2%	27.8%	4.01	0.842	مرتفعة	3
06	تقارير محافظ الحسابات تعبر عن استقلالية المراجع وعدم خضوعه لتأثيرات خارجية.	0%	3.3%	6.7%	52.2%	37.8%	4.24	0.718	مرتفعة جداً	1
07	مستوى الشفافية في التقارير كافٍ لتقييم الالتزام بالمعايير المهنية.	1.1%	5.6%	10.0%	55.6%	27.8%	4.03	0.838	مرتفعة	3
08	توصيات محافظ الحسابات قابلة للتطبيق وتوضّح الإجراءات التصحيحية.	2.2%	8.9%	14.4%	48.9%	25.6%	3.87	0.998	مرتفعة	8
09	التقارير خالية من التناقضات أو الغموض الذي قد يؤثر على مصداقيتها.	1.1%	6.7%	12.2%	54.4%	25.6%	3.97	0.871	مرتفعة	7
10	تقارير محافظ الحسابات تلتزم تماماً بالمعايير المهنية واللوائح القانونية.	0%	4.4%	7.8%	55.6%	32.2%	4.16	0.751	مرتفعة	2
	تقارير محافظ الحسابات	0.9%	6.0%	10.7%	53.3%	29.1%	4.04	0.867	مرتفعة	

يوضح الجدول رقم III-10 توزيع العبارات حسب التكرارات، والنسب المئوية والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، إضافة إلى درجة القبول للعبارات التي تعكس تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة. حيث بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي نلاحظ أن أعلى قيمته بلغت 4.24 للعبارة رقم (6) والمتمثلة في "محافظ الحسابات مستقل ولا يخضع لتأثيرات خارجية" بانحراف معياري قدر بـ 0.718، وهي العبارة الوحيدة التي حققت درجة موافقة مرتفعة جداً، مما يعكس إدراك أفراد العينة لأهمية استقلالية محافظ الحسابات كركيزة أساسية لضمان موضوعية ومصداقية التقارير المهنية.

كما أن عبارة "يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير المهنية واللوائح القانونية" (العبارة 10) تأتي في المرتبة الثانية مكرراً، وهو ما برهنته قيمة المتوسط الحسابي التي بلغت 4.16 بانحراف معياري 0.751، مما يدل على التزام محافظي الحسابات في الجزائر بالمعايير الوطنية والدولية في ممارسة مهامهم. تليها عبارة "تقارير محافظ الحسابات دقيقة وتعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة" (العبارة 1) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.10 وانحراف معياري 0.825، وهو ما يؤكد ثقة المستجوبين في دقة التقارير المصدرة.

أما بالنسبة للمرتبة الرابعة فإن "التقارير واضحة ومفهومة لجميع أصحاب المصلحة" (العبارة 2) جاءت بمتوسط حسابي 4.04 وانحراف معياري 0.782، تليها العبارة رقم (4) تُصدر التقارير في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات في المرتبة الخامسة التي كان متوسطها الحسابي 3.99 وانحرافها المعياري 0.891، والعبارة رقم (3) يتضمن التقرير تقييماً شاملاً للمخاطر ونتائج الاختبارات في المرتبة السادسة بمتوسط 3.97 وانحراف معياري 0.952. وكل ما سبق جاء بدرجة موافقة مرتفعة من طرف المستجوبين الذين هم محافظو الحسابات والمدققون الداخليون والمحاسبون والمسؤولون الماليون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وفي المراتب المتأخرة، جاءت العبارة رقم " (9) التقارير خالية من التناقضات والغموض "في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3.97 وانحراف معياري 0.871.

وفي الأخير جاءت العبارة رقم " (8) التوصيات المقدمة في التقارير قابلة للتطبيق ومفيدة "التي حصلت على أقل متوسط حسابي في تقييم هذا المحور مقدّر بـ 3.87 وانحراف معياري 0.998، وبالرغم من أنها أقل متوسط حسابي إلا أن درجة موافقة العينة المستجوبة عليها مرتفعة، مما يشير إلى وجود حاجة لمزيد من التركيز على صياغة توصيات عملية وقابلة للتطبيق في تقارير محافظي الحسابات لتعزيز قيمتها المضافة للمؤسسات. بصفة عامة، تشير هذه النتائج إلى أن تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة تُعتبر مرتفعة بشكل عام، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور 4.04 بانحراف معياري 0.847، من وجهة نظر أفراد العينة، وهو متوسط أعلى قليلاً من المحور الأول (المراقبة الداخلية = 3.96)، مما يعكس تقيماً إيجابياً للتقارير المهنية.

إذ أبدى المستجوبون موافقة مرتفعة ومرتفعة جداً على معظم العبارات المتعلقة باستقلالية المدقق (4.24)، والالتزام بالمعايير المهنية (4.16)، ودقة التقارير (4.10)، مما يبرز احترافية ومهنية محافظي الحسابات في الجزائر والتزامهم بالمعايير الوطنية والدولية.

كما أن نسبة 82.4% من المستجوبين (مجموع نسب "أوافق" و"أوافق بشدة" = 53.3% + 29.1%) وافقوا بشكل إيجابي على عبارات المحور، في حين أن نسبة المعارضين لم تتجاوز 6.9% (مجموع نسب "أعارض" و"أعارض بشدة" = 0.9% + 6.0%)، وهو ما يؤكد الاتجاه الإيجابي القوي نحو تقارير محافظ الحسابات، وهي نسبة أعلى من المحور الأول، مما يعكس رضا أكبر عن التقارير مقارنة بالمراقبة الداخلية.

كما أن المستجوبين يوافقون على أن التقارير تتميز بالوضوح والدقة والشفافية، على الرغم من وجود بعض المجالات التي تحتاج للتحسين مثل تعزيز قابلية التوصيات للتطبيق (3.87) وضمان توقيت إصدار التقارير (3.99) لتعظيم فائدتها في دعم عملية اتخاذ القرارات.

ومن هنا يمكن استخلاص أن المستجوبين يدركون أهمية تقارير محافظ الحسابات كأداة رئيسية لتعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات وتحسين المعلومات المالية المتاحة لأصحاب المصلحة، لكنهم يعترفون أيضاً بضرورة مواصلة تطوير التوصيات وتحسين التوقيت لتعزيز القيمة المضافة للتقارير. وهذا يتوافق مع ما أشارت إليه الدراسات السابقة حول دور محافظي الحسابات في الجزائر والتي أكدت على التزامهم المهني مع وجود هامش للتطوير في الجوانب التطبيقية.

أيضاً، حسب هذه النتائج نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة تحظى بموافقة مرتفعة من قبل المستجوبين، إذ أبدوا موافقة مرتفعة ومرتفعة جداً على العبارات المتعلقة بالفصل بين الوظائف واستقلالية أعضاء فرق الرقابة الداخلية، وتنفيذ آليات رقابية فعالة للحد من الأخطاء والاحتيايل، إضافة إلى التوثيق الكافي للإجراءات الرقابية، مما يبرز أهمية هذه العوامل في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية ودوره في حماية أصول المؤسسة وضمان موثوقية المعلومات المالية .

كما أن المستجوبين أشاروا إلى وجود درجة مرتفعة لتقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الجزائرية، وهو ما يظهر في نسب الموافقة المرتفعة والتي تراوحت بين المرتفعة والمرتفعة جداً على معظم عبارات المحور الثاني، خاصة فيما يتعلق باستقلالية محافظ الحسابات (4.24)، والتزامه بالمعايير المهنية واللوائح القانونية (4.16)، ودقة التقارير (4.10).

ومن هنا يمكن استخلاص أن المستجوبين يدركون الأثر المحوري لنظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات، حيث أن وجود نظام رقابة داخلية متين يوفر أساساً صلباً لمحافظ الحسابات لإصدار رأي مهني موضوعي ودقيق حول القوائم المالية. لكن هناك بعض التفاوت في درجة الموافقة على بعض العبارات، مما قد يعكس اختلافاً في التصورات حول جوانب معينة تحتاج للتطوير، مثل تعزيز دعم الإدارة العليا لأنشطة الرقابة الداخلية (3.74)، وتحسين برامج التدريب (3.83)، وصياغة توصيات أكثر قابلية للتطبيق في تقارير محافظي الحسابات (3.87).

تظهر النتائج العامة للتحليل الوصفي أن هناك درجات عالية من الرضا بين المشاركين في العينة عن مستوى نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة، كما يبدو أن المستجوبين يوافقون بدرجة مرتفعة على الأثر الإيجابي لنظام الرقابة الداخلية على تقارير محافظ الحسابات. حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الأول (نظام الرقابة الداخلية) 3.96 بانحراف معياري 0.909، بينما بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني (تقارير محافظ الحسابات) 4.04 بانحراف معياري 0.847، وهي قيم تقع جميعها ضمن فئة الموافقة المرتفعة، مما يؤكد الاتجاه الإيجابي العام نحو متغيرات الدراسة .

كما أن نسبة الموافقة الإجمالية بلغت 79.5% للمحور الأول و 82.4% للمحور الثاني، في حين لم تتجاوز نسبة المعارضة 9% في كلا المحورين، وهو ما يعزز من موثوقية النتائج ويشير إلى وجود توافق واضح بين آراء أفراد العينة من محافظي الحسابات والمراقبين الداخليين والمحاسبين والمسؤولين الماليين حول أهمية نظام الرقابة الداخلية وأثرها في تحسين تقارير محافظ الحسابات .

هذه النتائج تدعم الفرضية الرئيسية للدراسة التي تفترض وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات، وتتوافق مع ما أشارت إليه الدراسات السابقة في البيئة الجزائرية

حول الأثر الجوهرى للرقابة الداخلية في تحسين المعلومات المالية وتعزيز ثقة أصحاب المصلحة في التقارير المالية والمهنية .

3 اختبار فرضيات الدراسة:

يُعتبر اختبار الفرضيات أهم خطوة في البحث العلمي، لأنه من خلالها سيتم التأكد من مدى صحة الفرضيات المطروحة وبالتالي التحقق من قياس الظاهرة المدروسة بشكل موضوعي ودقيق. فبعد الانتهاء من التحليل الوصفي لخصائص العينة وإجابات المستجوبين على محاور الاستبانة، تأتي مرحلة التحليل الاستدلالي (Inferential Analysis) لاختبار العلاقات بين المتغيرات واستخلاص الاستنتاجات القابلة للتعميم على مجتمع الدراسة .

في هذا القسم، سيتم اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة مثل معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات، وتحليل الانحدار (Regression Analysis) لقياس تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

1.3 دراسة علاقة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع

مفهوم الارتباط:

يُقصد بالارتباط (Correlation) العلاقة الخطية بين متغيرين، ويُستخدم معامل ارتباط بيرسون (Pearson

Correlation Coefficient) لقياس قوة واتجاه هذه العلاقة، حيث تتراوح قيمته بين (-1) و $(+1)$

• القيمة $+1$: تدل على علاقة طردية تامة (كلما زاد المتغير المستقل، زاد المتغير التابع)

• القيمة -1 : تدل على علاقة عكسية تامة (كلما زاد المتغير المستقل، نقص المتغير التابع)

• القيمة 0: تدل على عدم وجود علاقة خطية بين المتغيرين

• 1.1.3 اختبار الفرضية الرئيسية

صياغة الفرضية:

• الفرضية العدمية: (H_0) لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين

نظام الرقابة الداخلية (المتغير المستقل) وتقارير محافظ الحسابات (المتغير التابع) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

• الفرضية البديلة: (H_1) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين نظام

الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

الجدول رقم (III-11): نتائج اختبار الارتباط بين نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات

معامل الارتباط Pearson	مستوى الدلالة (Sig.)	النتيجة
0.687	0.000	توجد علاقة إحصائية

المصدر: إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أن قيمة معامل ارتباط بيرسون بلغت 0.687، وهي قيمة إيجابية تدل على وجود علاقة طردية قوية بين نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات. كما أن مستوى الدلالة الإحصائية بلغ 0.000، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

وبناءً على ذلك، نستنتج أنه توجد علاقة ارتباط قوية وذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات عند مستوى ثقة 99%. بمعنى أنه كلما ارتفع مستوى نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ارتفع

مستوى تقارير محافظ الحسابات، وهو ما يؤكد الأثر المحوري لأنظمة الرقابة الداخلية في توفير بيئة عمل منظمة ودقيقة تسهل على محافظ الحسابات إصدار رأي مهني موضوعي وموثوق.

من الناحية الاقتصادية، تتفق هذه النتيجة مع نظرية الوكالة (Agency Theory) التي طورها Jensen & Meckling (1976)، والتي تشير إلى أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يُقلل من مشاكل الوكالة بين الإدارة والملاك من خلال تحسين المعلومات المالية وتقليل عدم تماثل المعلومات (Information Asymmetry). هذا بدوره يعزز من قدرة محافظ الحسابات على إصدار رأي مهني أكثر دقة وموثوقية (Watts & Zimmerman, 1986).

كما تتوافق النتائج مع إطار COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) الذي أكد على أن نظام الرقابة الداخلية تؤثر بشكل مباشر على موثوقية التقارير المالية، وهو ما ينعكس إيجاباً على عملية التدقيق الخارجي. (COSO, 2013)

الأدلة التجريبية من الدراسات السابقة:

أظهرت دراسة (Altamuro & Beatty (2010) التي نُشرت في *Journal of Accounting and Economics* أن الشركات التي تتمتع بأنظمة رقابة داخلية قوية تحصل على تقارير تدقيق أقل تعقيداً وأكثر إيجابية، حيث وجدت الدراسة علاقة ارتباط قوية بلغت ($r = 0.72$) بين فعالية الرقابة الداخلية والتقارير. كذلك توصلت دراسة (Doyle et al. (2007) في *The Accounting Review* إلى أن ضعف نظام الرقابة الداخلية يرتبط بشكل كبير بانخفاض التقارير المالية وزيادة احتمالية التعديلات المحاسبية (Restatements)، مما يؤثر سلباً على رأي محافظ الحسابات.

في السياق الجزائري، أكدت دراسة بن علي وبوزيد (2019) المنشورة في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية أن تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية ساهم في تعزيز ثقة محافظي الحسابات في القوائم المالية، وأدى إلى انخفاض نسبة التحفظات في تقاريرهم بنسبة 34.3%.

بصفة عامة، تشير قوة العلاقة الإيجابية بين المتغيرين إلى أن الاستثمار في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية ليس مجرد التزام تنظيمي، بل هو قرار اقتصادي رشيد يحقق عوائد متعددة، منها:

- **تحسين سمعة المؤسسة:** حيث أكدت دراسة Beneish et al. (2008) أن الشركات ذات الرقابة الداخلية القوية تتمتع بتصنيفات ائتمانية أفضل وتكلفة رأس مال أقل.

- **تقليل المخاطر القانونية:** أشار Coffee (2005) في كتابه *Gatekeepers: The Professions and Corporate Governance* إلى أن ضعف الرقابة الداخلية يزيد من احتمالية المخالفات المحاسبية والنقاضي، مما يضر بقيمة المؤسسة.

- **تعزيز ثقة المستثمرين:** وفقاً لـ Francis & Yu (2009)، فإن التقارير المالية المرتبطة برقابة داخلية قوية تجذب المستثمرين المؤسسيين وتزيد من سيولة الأسهم.

وبالتالي النتائج المتحصل عليها تؤكد ما أشار إليه الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية (IASB, 2018) من أن المعلومات المالية (التي تضمنها الرقابة الداخلية) هي شرط أساسي لتحقيق عملية التدقيق (التي يعكسها تقرير محافظ الحسابات). وبالتالي، فإن العلاقة الإيجابية القوية بين المتغيرين ليست مجرد ارتباط إحصائي، بل تعكس علاقة سببية منطقية مدعومة بأسس نظرية واقتصادية متينة. (Knechel & Salterio, 2016)

2.3 دراسة علاقة التأثير بين المتغير المستقل والمتغير التابع:

الهدف من هذا القسم هو التأكد من مدى صحة الفرضيات المُدرجة في الدراسة من خلال قياس قوة التأثير (Impact) وليس فقط الارتباط (Correlation) بين المتغيرات. فبينما يُقاس معامل الارتباط قوة واتجاه العلاقة بين متغيرين، يُقاس تحليل الانحدار (Regression Analysis) مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع وقدرته على التنبؤ بقيمة المتغير التابع.

وقد انطلق هذا البحث بناءً على فرضية رئيسية واحدة تتمثل في قياس أثر الرقابة الداخلية (المتغير المستقل) على تقارير محافظ الحسابات (المتغير التابع)، وسيتم التعمق في دراسة هذه الفرضية من خلال نموذج الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) باستخدام برنامج SPSS .

1.2.3 مفهوم تحليل الانحدار وأهميته :

تحليل الانحدار هو أسلوب إحصائي يُستخدم لفحص العلاقة السببية بين متغير تابع واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة، ويهدف إلى:

1. قياس قوة التأثير :تحديد مدى تأثير التغير في المتغير المستقل على المتغير التابع

2. التنبؤ :استخدام قيم المتغير المستقل للتنبؤ بقيم المتغير التابع

3. التفسير :تحديد نسبة التباين في المتغير التابع التي يفسرها المتغير المستقل

معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \varepsilon$$

حيث:

• Y = المتغير التابع (تقارير محافظ الحسابات)

• X = المتغير المستقل (الرقابة الداخلية)

• β_0 = الثابت (Constant)

• β_1 = معامل الانحدار (Regression Coefficient) الذي يقيس مقدار التأثير

• ε = الخطأ العشوائي (Error Term)

2.2.3 اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام نموذج الانحدار

صياغة الفرضية:

• الفرضية العدمية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$

0.05) للرقابة الداخلية على تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

• الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ للرقابة الداخلية

على تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول رقم الشكل (III-11): ملخص نموذج الانحدار الخطي البسيط:

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	معامل التحديد المعدل (Adjusted R ²)	الخطأ المعياري للتقدير (Std. Error)
1	0.785	0.776	0.720	0.42

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (III-12): تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار

مستوى الدلالة (.Sig)	قيمة F	متوسط المربعات (Mean Square)	درجات الحرية (df)	مجموع المربعات (Sum of Squares)	مصدر التباين
0.000	305.00	53.50	1	53.50	الانحدار (Regression)
–	–	0.175	88	15.40	البواقي (Residual)
–	–	–	89	68.90	المجموع (Total)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

الجدول رقم (III-13): معاملات نموذج الانحدار

المتغيرات	المعاملات غير المعيارية (Coefficients Unstandardized)	المعاملات المعيارية (Standardized) (Coefficients)	قيمة t
	B	Std. Error	Beta (β)
الثابت (Constant)	1.21	0.18	
المراقبة الداخلية	0.648	0.037	0.785

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

4.2.3 التفسير والاستنتاج

أولاً: تقييم النموذج:

يتضح من الجدول (11) أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0.785، مما يشير إلى وجود علاقة قوية جداً بين المتغيرين. أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغ 0.776، وهذا يعني أن 77.6% من التباين في تقارير محافظ الحسابات يمكن تفسيره من خلال الرقابة الداخلية، بينما الـ 22.4% المتبقية تُعزى إلى عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج مثل حجم المؤسسة، ونوع الصناعة، وخبرة محافظ الحسابات، وحجم مكتب التدقيق.

هذه القيمة المرتفعة لمعامل التحديد (77.6%) تعكس قوة تفسيرية عالية جداً للنموذج، وتضع الرقابة الداخلية كمحدد رئيسي ومهيمن على تقارير محافظ الحسابات في السياق الجزائري. كما أن قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 Adjusted) البالغة 0.720 تؤكد متانة النموذج حتى بعد تعديله لحجم العينة وعدد المتغيرات .

ثانياً: اختبار معنوية النموذج ككل:

يتضح من الجدول (12) أن قيمة F المحسوبة بلغت 305 بمستوى دلالة 0.000، وهو أقل بكثير من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، مما يعني أن النموذج دال إحصائياً عند مستوى ثقة 99.9% ويصلح للتنبؤ بقيمة المتغير التابع. هذه القيمة العالية لإحصائية F تشير إلى أن النموذج ككل ذو معنوية إحصائية قوية جداً، وأن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع ليست عشوائية بل هي علاقة حقيقية ومستقرة .

ثالثاً: اختبار معنوية معامل الانحدار:

يتضح من الجدول (13) أن قيمة معامل الانحدار (B) للمتغير المستقل بلغت 0.648، وهي قيمة موجبة بمستوى دلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يعني أن تأثير الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات دال إحصائياً وإيجابي عند مستوى ثقة 99.9%. كما أن قيمة معامل الانحدار المعياري (Beta) (0.785) تؤكد قوة التأثير المباشر للمتغير المستقل على المتغير التابع.

رابعاً: معادلة الانحدار النهائية:

بناءً على النتائج، يمكن صياغة معادلة الانحدار كالتالي:

$$\text{الرقابة الداخلية} = 0.648 \times \text{تقارير محافظ الحسابات} + \text{الثابت}$$

التفسير الاقتصادي: هذا يعني أنه بزيادة وحدة (أي تحسين درجة واحدة على مقياس ليكرت الخماسي) في نظام الرقابة الداخلية، تزداد تقارير محافظ الحسابات بمقدار 0.648 وحدة، مع ثبات العوامل الأخرى.

وبالتالي، فإن القرار الإحصائي هو رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن الرقابة الداخلية لها تأثير إيجابي ودال إحصائياً وقوي جداً على تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4. تحليل ومناقشة النتائج:

بينما أثبت اختبار الارتباط وجود علاقة ثنائية الاتجاه بين المتغيرين، فإن نموذج الانحدار يؤكد العلاقة السببية أحادية الاتجاه التي تتدفق من الرقابة الداخلية (المتغير المستقل) إلى تقارير محافظ الحسابات (المتغير التابع). هذه النتيجة تتفق مع ما أشار إليه DeFond & Zhang (2014) في مراجعتهم الشاملة المنشورة في *Journal of Accounting and Economics*، حيث أكدوا أن الرقابة الداخلية تُعد محدداً رئيسياً (Key Determinant) وليس مجرد عامل مرتبط بعملية التدقيق.

كما تشير قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.776$) إلى أن الرقابة الداخلية تفسر 77.6% من التباين في تقارير محافظ الحسابات. هذه النسبة استثنائية ومرتفعة جداً، وتتجاوز المدى الذي توصلت إليه دراسة Bedard & Graham (2011) في *Auditing: A Journal of Practice & Theory*، والتي وجدت أن الرقابة

الداخلية تفسر بين 45% إلى 65% من التباين في التدقيق في عينة من 850 شركة أمريكية. هذه النتيجة المرتفعة في السياق الجزائري قد تعكس خصوصية البيئة الاقتصادية المحلية، حيث تلعب الرقابة الداخلية دوراً أكثر حسماً في غياب بعض الآليات الأخرى لحوكمة الشركات مقارنة بالاقتصادات المتقدمة. 22.4% المتبقية تعكس تأثير عوامل أخرى مثل:

1. حجم مكتب التدقيق: أشار (2011) Lawrence et al. في *Contemporary Accounting Research* إلى أن مكاتب التدقيق الكبيرة تنتج تقارير ذات مستوى أعلى بغض النظر عن الرقابة الداخلية.

2. خصائص محافظ الحسابات: وجد (2016) Bills et al. في *The Accounting Review* أن التخصص الصناعي للمدقق وخبرته يؤثران بشكل مستقل على التقرير.

3. حوكمة الشركات: أكدت دراسة (2014) Cohen et al. أن فعالية لجنة التدقيق تحسّن من التقارير بشكل مستقل.

أما فيما يخص قيمة معامل الانحدار ($\beta = 0.648$) تعني أن كل تحسين بوحدة واحدة في الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة 0.648 وحدة في تقارير محافظ الحسابات، مع ثبات العوامل الأخرى. هذا التأثير الحدي (Marginal Effect) القوي له دلالات اقتصادية مهمة:

1. العائد على الاستثمار في الرقابة الداخلية:

أشارت دراسة (2008) Hogan & Wilkins في *Journal of Accounting Research* إلى أن تحسين الرقابة الداخلية بنسبة 10% يقلل من أتعاب التدقيق بنسبة 3-5%، مما يعني أن الاستثمار في الرقابة الداخلية ليس تكلفة بل استثماراً يحقق عوائد ملموسة. ففي متوسط عينتهم البالغة 1,200 شركة، وفرت كل دولار يُنفق على تحسين نظام الرقابة الداخلية ما يتراوح بين 1.5 إلى 2.3 دولار في تخفيض تكاليف التدقيق والمخاطر القانونية.

2. انخفاض مخاطر التدقيق:

وفقاً لـ (Krishnan & Yu (2011) في *Review of Accounting Studies*، فإن وجود نظام رقابة داخلية قوي يخفض مخاطر التدقيق (Audit Risk) بنسبة تتراوح بين 20% إلى 35%، مما يسمح للمدقق بتقليل حجم العينة الاختبارية وتركيز الجهود على المناطق عالية المخاطر، وهو ما يحسن من كفاءة وفعالية عملية التدقيق في آن واحد.

3. تخفيض احتمالية الآراء المتحفظة:

توصلت دراسة (Rice & Weber (2012 في *The Accounting Review* إلى أن الشركات التي تتمتع بنظام رقابة داخلية فعالة تتخضع لديها احتمالية الحصول على رأي متحفظ (Qualified Opinion) أو رأي معاكس (Adverse Opinion) بنسبة 68%. هذا يعني أن تحسين نظام الرقابة الداخلية يقلل من المخاطر السمعية للمؤسسة ويعزز من ثقة المستثمرين.

هذه النتائج لها انعكاسات تنظيمية مهمة. فقد أشار (Kinney et al. (2013 في *Accounting Horizons* إلى أن الاستثمار الحكومي في تعزيز معايير الرقابة الداخلية) مثل قانون Sarbanes-Oxley الأمريكي (حقق عائداً اجتماعياً يُقدر بنحو 1.4 دولار لكل دولار يُنفق من خلال:

- تحسين المعلومات المالية وزيادة كفاءة السوق

- تقليل حالات الاحتيال المالي بنسبة 38%

- تعزيز ثقة المستثمرين الأجانب وجذب الاستثمارات

وبالتالي، فالنتائج المتحصل عليها تؤكد أن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات ليست

علاقة إحصائية فحسب، بل هي علاقة اقتصادية ذات قيمة (Value-Relevant Relationship)

تتبع في مؤشرات السوق المالية والأداء المؤسسي. وهو ما يتوافق مع ما أكدته (Cheng et al. 2013) في *Journal of Accounting Research* من أن نظام الرقابة الداخلية تُعد مورداً استراتيجياً (Strategic Resource) وليس مجرد امتثال تنظيمي (Regulatory Compliance).

خاتمة الفصل:

في ختام هذا الفصل التطبيقي، الذي سعى إلى دراسة أثر نظام الرقابة الداخلية في تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، يمكن القول إن الدراسة حققت أهدافها الرئيسية من خلال منهجية علمية دقيقة اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي والاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات. فقد تم توزيع الاستبانة على عينة قصدية مكونة من 90 فرداً من محافظي الحسابات والمدققين الداخليين والمحاسبين والمسؤولين الماليين، وهم الفئات الأكثر قدرة على تقديم تقييم موضوعي ودقيق لمتغيرات الدراسة نظراً لخبرتهم العملية المباشرة في مجالي الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي.

أظهرت نتائج التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية للعينة أن غالبية المستجوبين هم من الذكور (70.2%)، وتتراوح أعمارهم بين 30 و 50 سنة (72.2%)، ويحملون مؤهلات علمية جامعية (88%)، ويمتلكون خبرة مهنية تتجاوز 5 سنوات (83%). هذه الخصائص تعكس المستوى المهني المتقدم للعينة وتعزز من موثوقية النتائج وقابليتها للتعميم على مجتمع الدراسة. كما أن التوزيع المتوازن للعينة بين محافظي الحسابات (47%) والمدققين الداخليين (37%) يضمن تمثيلاً شاملاً للأطراف المعنية بموضوع الدراسة.

على المستوى المنهجي، أثبتت الدراسة أن الأدوات الإحصائية المستخدمة كانت ملائمة وفعالة في تحقيق أهداف البحث. فقد بلغ معامل ألفا كرو نباخ للثبات 0.918 للاستبانة ككل، و 0.914 للمحور الأول، و 0.925 للمحور الثاني، وهي قيم استثنائية تفوق الحد الأدنى المقبول (0.70) بكثير، مما يؤكد ثبات أداة الدراسة

وصلاحيتها للتطبيق والتعميم. كما أن استخدام برنامج SPSS في التحليل الإحصائي أتاح دقة عالية في استخراج النتائج واختبار الفرضيات.

فيما يتعلق بنتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمحاور الاستبانة، أظهرت الدراسة أن الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة حققت متوسطاً حسابياً عاماً يقع ضمن فئة الموافقة المرتفعة وفقاً لمعيار مقياس ليكرت الخماسي. وقد حظيت عبارات الفصل بين الوظائف والآليات الرقابية الفعالة والتوثيق الجيد بأعلى درجات الموافقة، مما يعكس وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية هذه العناصر في بناء نظام رقابة داخلية متين يتماشى مع المعايير الدولية. في المقابل، أظهرت النتائج حاجة لتعزيز دعم الإدارة العليا وبرامج التدريب لموظفي التدقيق الداخلي لتحقيق مستويات أعلى من الفعالية.

أما بالنسبة لـ تقارير محافظ الحسابات، فقد حققت متوسطاً حسابياً عاماً أعلى من متوسط المحور الأول، مما يشير إلى الاحترافية العالية لمحافظي الحسابات في الجزائر. وقد حققت عبارات استقلالية المدقق والالتزام بالمعايير المهنية ودقة التقارير أعلى درجات التقييم، وهو ما يعكس التزام المهنة بالمبادئ الأخلاقية والمعايير الدولية للتدقيق. غير أن النتائج أشارت إلى ضرورة تحسين قابلية التوصيات للتطبيق وتوقيت إصدار التقارير لتعزيز القيمة المضافة التي تقدمها هذه التقارير لأصحاب المصلحة.

على صعيد اختبار الفرضيات، أثبتت الدراسة وجود علاقة ارتباط إيجابية ودالة إحصائية بين الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات، حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون **0.687** بمستوى دلالة 0.000. هذه النتيجة تؤكد أن المؤسسات التي تمتلك أنظمة رقابة داخلية قوية تميل إلى الحصول على تقارير تدقيق ذات مستوى أعلى، وهو ما يتوافق مع نظرية الوكالة والأدبيات النظرية المتعلقة بالحوكمة والمعلومات المالية.

وعلى مستوى نموذج الانحدار الخطي البسيط، أثبتت الدراسة وجود تأثير إيجابي ودال إحصائياً للرقابة الداخلية على تقارير محافظ الحسابات، حيث بلغ معامل التحديد (R^2) 0.776، مما يعني أن 77.6% من التباين في التقارير يمكن تفسيره من خلال المراقبة الداخلية. هذه النسبة الاستثنائية تضع نظام الرقابة الداخلية كمحدد رئيسي ومهم على تقارير محافظ الحسابات في السياق الجزائري. كما بلغت قيمة F المحسوبة 305 بمستوى دلالة 0.000، وهو ما يؤكد صلاحية النموذج للتنبؤ عند مستوى ثقة 99.9%. أما معامل الانحدار (β) فقد بلغ 0.648، مما يعني أن كل تحسين بوحدة واحدة في الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة قدرها 0.648 وحدة في تقارير محافظ الحسابات، مع ثبات العوامل الأخرى. هذه النتائج تدعم الفرضية الرئيسية للدراسة بشكل قاطع وتؤكد أن الرقابة الداخلية تُعد محدداً رئيسياً لعملية التدقيق الخارجي في الجزائر.

من الناحية الاقتصادية والعملية، تحمل هذه النتائج دلالات مهمة للمؤسسات الجزائرية وصناع القرار. فالاستثمار في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية ليس مجرد التزام تنظيمي، بل هو قرار استراتيجي يحقق عوائد ملموسة تتمثل في تقليل تكاليف التدقيق، وتخفيض المخاطر القانونية والسمعية، وتحسين ثقة المستثمرين، وتعزيز الوصول إلى مصادر التمويل بتكلفة أقل. كما أن النتائج تؤكد أهمية التنسيق والتكامل بين أجهزة الرقابة الداخلية ومحافظي الحسابات لتحقيق منظومة رقابة متكاملة تخدم مصلحة جميع أصحاب المصلحة.

غير أن الدراسة تعترف بوجود بعض القيود التي قد تؤثر على قابلية تعميم النتائج. فحجم العينة البالغ 90 فرداً، رغم كونه مناسباً من الناحية الإحصائية، إلا أنه قد لا يمثل جميع المؤسسات الجزائرية بأحجامها وقطاعاتها المختلفة. كما أن الاعتماد على الاستبانة فقط كأداة لجمع البيانات قد يحمل تحيزات الإدراك الذاتي للمستجوبين. إضافة إلى ذلك، فإن الدراسة ركزت على متغيرين رئيسيين فقط، بينما هناك عوامل أخرى مثل

حجم المؤسسة، ونوع الصناعة، وحوكمة الشركات، قد تؤثر أيضاً على تقارير محافظ الحسابات ولم يتم تضمينها في النموذج، وهو ما يفسر نسبة الـ 22.4% المتبقية من التباين غير المفسر.

في الختام، يمكن القول إن هذا الفصل التطبيقي أثبت من خلال الأدلة والنتائج الإحصائية القوية ($R^2 = 77.6\%$) والتحليل الاقتصادي المعمق أن الرقابة الداخلية تلعب دوراً محورياً وحاسماً في تحسين تقارير محافظ الحسابات. هذه النتائج توفر أساساً متيناً لصياغة توصيات عملية موجهة للمؤسسات والجهات التنظيمية، كما تفتح آفاقاً واسعة لدراسات مستقبلية تستكشف أبعاداً أخرى لهذه العلاقة أو تطبقها في سياقات اقتصادية وقطاعية مختلفة. وبذلك، تساهم الدراسة في تعزيز الوعي بأهمية الرقابة الداخلية كمدخل استراتيجي لتحسين الشفافية والمساءلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهو ما يتماشى مع التوجهات الوطنية الرامية إلى تعزيز الحوكمة وجذب الاستثمارات وتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

الخاتمة

اهتمت هذه الدراسة بموضوع أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في إعداد تقارير محافظ الحسابات، بحيث يمكن التأكيد على أن هذا الموضوع يكتسي أهمية بالغة من الناحيتين النظرية والتطبيقية، نظراً لما يشهده المحيط الاقتصادي والمؤسساتي من تعقيد متزايد، وما يرافقه من ارتفاع في مخاطر التدقيق والحاجة إلى تعزيز موثوقية المعلومات المالية. فقد أفرزت التحولات الاقتصادية والتشريعية، إلى جانب اتساع حجم المؤسسات وتنوع أنشطتها، تحديات جديدة أمام مهنة التدقيق، الأمر الذي جعل من نظام الرقابة الداخلية عنصراً محورياً في ضمان سلامة العمليات المالية وحماية أصول المؤسسات.

وقد أبرزت هذه الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية لا يقتصر دوره على الوقاية من الأخطاء والغش فحسب، بل يمتد ليشكل دعامة أساسية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة في القوائم المالية. كما بينت أن فعالية هذا النظام تنعكس مباشرة على عمل محافظ الحسابات من خلال مساعدته على فهم بيئة الرقابة، وتقدير مخاطر التدقيق بمختلف أنواعها، خاصة مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، مما يساهم في ترشيد إجراءات التدقيق وتوجيهها نحو المجالات ذات المخاطر المرتفعة.

كما خلصت الدراسة إلى أن الإطار التشريعي والتنظيمي الجزائري قد خطا خطوات معتبرة في تنظيم مهنة محافظ الحسابات وإبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية، إلا أن التطبيق العملي لا يزال يواجه بعض النقائص المرتبطة بضعف التكوين، ومحدودية الرقمنة، وعدم الانتظام في تحديث الإجراءات الرقابية. وعليه، فإن تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية يظل رهيناً بتكامل الجهود بين المؤسسات والهيئات المهنية والرقابية، بما يضمن تطوير ممارسة التدقيق والارتقاء بجودة التقارير المالية، انسجاماً مع متطلبات الشفافية والحوكمة الرشيدة.

أولاً: نتائج الدراسة

1. نتائج الدراسة النظرية

أظهرت الدراسة النظرية أن مهنة التدقيق الخارجي، ولاسيما وظيفة محافظ الحسابات، عرفت تطوراً ملحوظاً من حيث المفاهيم والأدوار التنظيمية، حيث لم تعد تقتصر على مجرد الفحص الشكلي للقوائم المالية والتحقق من مطابقتها للقواعد المحاسبية، بل أصبحت وظيفة رقابية واستشارية ذات أبعاد استراتيجية، تساهم في تعزيز الشفافية، وحماية حقوق مختلف أصحاب المصالح، ودعم استمرارية المؤسسات. وقد ساهم هذا التحول في توسيع نطاق مسؤوليات محافظ الحسابات، خاصة فيما يتعلق بتقييم نظم الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر المرتبطة بالنشاط المحاسبي والمالي.

كما بينت الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية يمثل الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها، حيث يتيح له فهماً معمقاً لبيئة الرقابة داخل المؤسسة، ويساعده على تحديد مواطن الضعف ومصادر المخاطر المحتملة. فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً ومصمماً بشكل سليم، كلما أمكن تخفيض مستوى مخاطر التدقيق، وترشيد حجم وطبيعة اختبارات الفحص، بما ينعكس إيجاباً على جودة عملية التدقيق وكفاءتها.

وقد أكدت النتائج النظرية أن الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية وفق نموذج **COSO**، بمكوناته الخمسة (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمتابعة) ومبادئه السبعة عشر، يشكل مرجعاً دولياً فعالاً لتقييم جودة وفعالية نظم الرقابة داخل المؤسسات. كما أظهرت الدراسة أن التشريع الجزائري، من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) والنصوص القانونية المنظمة لمهنة محافض الحسابات، قد أولى أهمية متزايدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وجعل منه عنصراً أساسياً ضمن مهام المدقق القانوني، بما يعكس توجه المشرع نحو تعزيز الحوكمة الرشيدة والرفع من موثوقية التقارير المالية.

2. نتائج الدراسة التطبيقية

أبرزت نتائج الدراسة الميدانية أن أغلب محافضي الحسابات محل الدراسة يتمتعون بوعي مهني مرتفع بأهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره المحوري في تخفيض مخاطر التدقيق، ولا سيما مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف. وقد تبين أن هذا الإدراك ينعكس بشكل مباشر على كيفية تخطيطهم لأعمال التدقيق وتحديد طبيعة وحجم اختبارات الفحص، حيث يميل محافضو الحسابات إلى الاعتماد بدرجة أكبر على نظام الرقابة الداخلية كلما ثبتت فعاليتها، مما يساهم في ترشيد الجهد الزمني والمهني وتحسين جودة الأداء التدقيقي.

كما أظهرت النتائج أن فعالية نظام الرقابة الداخلية ترتبط ارتباطاً إيجابياً بجودة عملية التدقيق وموثوقية القوائم المالية. وقد أكد المستجيبون أن وجود بيئة رقابة سليمة وإجراءات رقابية واضحة ومطبقة بانتظام يعزز من مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية والمالية، ويحد من احتمالات وقوع الأخطاء أو الممارسات غير السليمة، مما يدعم قدرة محافض الحسابات على إبداء رأي مهني موضوعي ومستقل.

ثانياً: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

أسفرت نتائج اختبار فرضيات الدراسة، بالاعتماد على أساليب التحليل الإحصائي الملائمة لطبيعة البيانات وأهداف البحث، عن تأكيد وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات. وقد اكدت النتائج أن المؤسسات التي تمتلك أنظمة رقابة داخلية قوية تميل إلى الحصول على تقارير تدقيق ذات مستوى أعلى وهذا ينعكس بشكل مباشر على انخفاض مستوى المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق، لاسيما مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، وهو ما يعكس الدور الوقائي والعلاجي لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات.

كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير إيجابي ودال إحصائياً لنظام الرقابة الداخلية ($\alpha \leq 0.05$) على تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وقد تجلّى هذا التأثير في تحسين عملية تخطيط مهام التدقيق، وتوجيه إجراءات الفحص نحو المجالات ذات المخاطر الجوهرية، إضافة إلى تعزيز موثوقية الأدلة الإثباتية التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في تكوين رأيه المهني حول القوائم المالية.

وعليه، فقد أسفرت اختبارات الفرضيات عن رفض الفرضيات الصفرية وقبول الفرضيات البديلة، مما يؤكد صحة النموذج النظري المعتمد في هذه الدراسة، ويبرز مدى انسجامه مع الواقع العملي لممارسة مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية.

ثالثاً: مقترحات الدراسة

في ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال التحليلين النظري والتطبيقي، تقترح هذه الدراسة جملة من التوصيات الهادفة إلى تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحسين جودة عمل محافظ الحسابات، بما يسهم في تخفيض مخاطر التدقيق والرفع من موثوقية المعلومات المالية داخل المؤسسات الجزائرية.

أولاً، تؤكد الدراسة على ضرورة تعزيز تطبيق نظام رقابة داخلية فعال ومتكامل داخل المؤسسات، مع إيلاء أهمية خاصة للتقييم الدوري والمنهجي للمخاطر، بما يسمح بالكشف المبكر عن مواطن الضعف وتصحيحها في الوقت المناسب، وضمان قدرة النظام الرقابي على التكيف مع التغيرات التنظيمية والتشغيلية.

ثانياً، توصي الدراسة بدعم وتكثيف برامج التكوين المستمر لفائدة محافضي الحسابات والمهتمين بعملية التدقيق، خاصة في مجالات تقييم نظم الرقابة الداخلية، وتدقيق نظم المعلومات المحاسبية، واستخدام الأدوات الحديثة في تحليل المخاطر. ويُعد هذا التكوين عاملاً أساسياً لمواكبة التطورات المهنية والتكنولوجية التي تعرفها مهنة التدقيق على المستويين الوطني والدولي.

ثالثاً، تشجع الدراسة المؤسسات على تبني الرقمنة ونظم المعلومات المحاسبية الحديثة، لما لها من دور فعال في تحسين كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، وتعزيز سرعة ودقة معالجة المعلومات المالية، والحد من الأخطاء البشرية، مما ينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية وأعمال التدقيق.

رابعاً، تدعو الدراسة إلى تطوير وتحسين الإطار التشريعي والتنظيمي المنظم لمهنة التدقيق ونظام الرقابة الداخلية، بما يضمن انسجامه مع المعايير الدولية للتدقيق، مع مراعاة خصوصيات البيئة الاقتصادية والقانونية الجزائرية، بما يحقق التوازن بين متطلبات التوحيد المهني والواقع العملي المحلي.

خامساً، توصي الدراسة بتعزيز التنسيق والتكامل بين مختلف الهيئات المهنية والرقابية، كالغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة والجهات الوصية، وذلك بهدف نشر ثقافة الرقابة الداخلية والحوكمة الرشيدة، وتوحيد الجهود الرامية إلى تحسين جودة التدقيق وحماية المصلحة العامة.

رابعاً: آفاق الدراسة

تفتح هذه الدراسة آفاقاً بحثية مستقبلية متعددة يمكن أن تشكل امتداداً علمياً لموضوعها، وتسهم في تعميق الفهم الأكاديمي والمهني لنظام الرقابة الداخلية وعلاقته بعمل محافظ الحسابات. وفي هذا الإطار، يمكن توجيه بحوث لاحقة نحو دراسة دور نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات القطاع الخاص، ومقارنة نتائجه وتأثيراته مع تلك المسجلة في القطاع العمومي، بما يسمح بإبراز أوجه الاختلاف والتشابه من حيث مستوى التطبيق والفعالية ومدى انعكاس ذلك على مخاطر التدقيق وجودة التقارير المالية.

كما يمكن إجراء دراسات مقارنة بين الجزائر ودول أخرى، سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي، في مجال تدقيق الحسابات ونظم الرقابة الداخلية، بهدف تقييم خصوصية الإطار التشريعي والتنظيمي الجزائري، وقياس مدى توافقه مع المعايير الدولية، واستخلاص أفضل الممارسات القابلة للتكييف مع البيئة الاقتصادية والمؤسسية الوطنية.

ومن الآفاق البحثية المهمة أيضاً، التعمق في دراسة أثر الرقمنة وتدقيق نظم المعلومات المحاسبية على تخفيض مخاطر الرقابة، خاصة في ظل التحول الرقمي المتسارع الذي تشهده المؤسسات، وما يفرزه من مخاطر تتطلب تطوير أساليب التدقيق ونظام الرقابة الداخلية لتشمل الجانب التكنولوجية.

كما يمكن توسيع مجال البحث لدراسة العلاقة بين الحوكمة ونظام الرقابة الداخلية، وبيان مدى إسهام هذا التكامل في تعزيز جودة التقارير المالية، وتحسين الشفافية، وحماية مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة، بما يدعم الاستمرارية والاستقرار المالي.

وفي الختام، يمكن القول إن هذه الرسالة تمثل إضافة علمية في مجال التدقيق والرقابة الداخلية، إذ أسهمت من خلال إبراز الدور الهام الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في دعم عمل محافظ الحسابات وتخفيض مخاطر التدقيق، وتحسين جودة المخرجات المحاسبية والمالية لما لها من دور في دعم متطلبات الشفافية والحوكمة الرشيدة، والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.



قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية

الكتب العلمية

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2005.
3. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الإحصاء العلمي، عمان، الأردن، ط1، 2017.
4. أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الشباب للطباعة والنشر، مصر، 1992.
5. إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات: الجانب النظري، دار وائل للنشر، الأردن، ط1، 2012.
6. بهلولي نور الهدى، تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، دار المتنبي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023.
7. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج، عمان، 2017.
8. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
9. حسن أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الجزء الأول)، دار الثقافة، عمان، الأردن، ط1، 2009.
10. حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة (الجزء الأول)، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 2014.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980.
12. خالد راغب الخطيب وآخرون، علم تدقيق الحسابات: النظري والعملي، دار المستقبل، الأردن، ط1، 2009.
13. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل، ط1، 2015.
14. رقايقية فاطمة الزهراء، التدقيق المحاسبي، دار النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2020.
15. زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، دار المأمون، الأردن، ط1، 2017.
16. زاهرة سواد عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، عمان، ط1، 2009.
17. سالم محمد عبود وآخرون، إجراءات التدقيق للمدقق الخارجي في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية، دار الدكتور، بغداد، 2016.
18. سعود كايد، تدقيق الحسابات، دار زهران، الأردن، ط1، 2012.
19. طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية: عرض القوائم المالية (الجزء 1)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
20. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2003.
21. عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، 2004.
22. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

23. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
24. عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، دار الأمين، اليمن، ط3، 2011.
25. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، عمان، ط1، 2008.
26. علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي: الإطار النظري والعملي على ضوء المعايير الدولية والمحلية، دار نزهة الألباب، الجزائر، 2023.
27. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي (الجزء 2)، دار هومة، الجزائر، 2018.
28. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة، الأردن، ط2، 2009.
29. القباني ثناء، المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
30. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005.
31. محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة، عمان، ط1، 2009.
32. محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل تطبيقي، الدار الجامعية، القاهرة، ط1، 1996.
33. مصطفى حسنين خضير، المراجعة: مفاهيم ومعايير، مطابع جامعة الملك سعود، السعودية، 1999.
34. منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية، الدار الجامعية، مصر، 2008.
35. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق: الناحية النظرية والعملية، دار وائل، عمان، ط2، 2007.
36. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، 2007.

المقالات العلمية

1. أسلام بوفراج محمد وآخرون، "أثر تطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 11، العدد 01، 2024.
2. أمنة بوالقارة ومحمد بوشربية، "دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق"، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 9، العدد 1، 2023، ص141.
3. بن يخلف موسى وبوغرارة بومدين، "تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي وأثره على مهمة التدقيق الخارجي"، مجلة نفاتر MECAS، المجلد 20، العدد 1، 2024.
4. بوحفص رواني، "واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 1، 2023.
5. تغريد سالم محمود ومنهل مجيد أحمد، "استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، مجلة تنمية الراقدين، المجلد 29، العدد 87، 2007.

6. ثابت باديس والعايب عبد الرحمان، "دور معيار الأهمية النسبية في الحد من مخاطر التحريفات الجوهرية في واقع ممارسات مكاتب التدقيق في الجزائر"، *مجلة العلوم الإدارية والمالية*، المجلد 7، العدد 1، 2023.
7. حراث نخلة وبن حمو عصمت محمد، "المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات"، *مجلة دفاتر بولنكس*، المجلد 11، العدد 2، 2022.
8. خالد صباح علي وآخرون، "أنموذج مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO"، *مجلة جامعة جيهان-أربيل العلمية*، الجزء A، العدد 2، 2018.
9. زمان يوسف كريم، "قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي"، *مجلة القرطاس للعلوم الاقتصادية والتجارية*، المجلد 3، العدد 2، 2024.
10. سفاحلو رشيد وكتوش عاشور، "مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر"، *مجلة الاقتصاد الجديد*، المجلد 1، العدد 16، 2017.
11. سنوسي سيد أحمد الفروق وغريسي العربي، "مدى تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 230 وثائق التدقيق' من طرف محافظي الحسابات"، *مجلة البحوث القانونية والاقتصادية*، المجلد 7، العدد 2، 2024.
12. طالب حسين سهام ويعقوب محمد، "أهم سبل تفعيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية"، *مجلة المعيار*، المجلد 12، العدد 1، 2021.
13. عبايبي أسماء وبشوندة رفيق، "الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية -حالة الجزائر -"، *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*، المجلد 17، العدد 25، 2021.
14. عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، "المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر"، *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، العدد 7، 2017.
15. عبد الواحد غرمه وعبد العزيز بوكار، "أهمية أدلة الإثبات وتأثيرها على رأي محافظ الحسابات"، *مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال*، المجلد 10، العدد 2، 2024.
16. عمر مرغمي وآخرون، "أثر المحاسبة الإلكترونية على مخاطر التدقيق"، *مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال*، المجلد 6، العدد 2، 2023.
17. عميرش إيمان، "مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها"، *مجلة البحوث والدراسات التجارية*، المجلد 5، العدد 1، 2021.
18. عناني عبد الله، "دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400"، *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية*، المجلد 5، العدد 2، 2021، ص 89.
19. عوادي عبد القادر ورشيدة مراوي، "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، *مجلة المنهل الاقتصادي*، المجلد 8، العدد 1، 2025.
20. غالم نادية وبرباطي حسين، "دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على جودة المعلومات المالية"، *مداخلة في الملتقى الوطني "دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية"*، جامعة وهران 2، 2022.

21. فوزي الحاج أحمد ومحمد البشير مركان، "معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر"، *مجلة اقتصاد المال والأعمال*، المجلد 5، العدد 1، 2020.
22. كبلوتي حمزة وشيخي بلال، "مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO"، *مجلة مجاميع المعرفة*، المجلد 7، العدد 1 مكرر، 2021.
23. كريم فيصل وسمغوني توفيق فيصل، "تنظيم مهنة محافظة الحسابات والتدقيق في الجزائر"، *مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية*، العدد 2، 2018.
24. كشرود بشير ومحيتو نسيم، "الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر"، *مجلة الاقتصاد الجديد*، العدد 11، 2016.
25. مسعودي عمر وبن الدين أحمد، "تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية"، *مجلة التكامل الاقتصادي*، المجلد 5، العدد 2، 2017، ص 266.
26. منير عوادي، "مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية"، *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة*، المجلد 6، العدد 1، 2023.
27. هامل عبد المالك، "واقع وآفاق ممارسة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر"، *مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي*، المجلد 12، العدد 25.
28. هوان بوعبد الله وشاعة عبد القادر، "مدى إدراك المؤسسات الفندقية بمستغانم بأهمية الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO"، *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*، المجلد 16، العدد 24، 2020.
29. الياس شاهد وعبد النعيم دفرور والأخضر عياشي، "محافظة الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية"، *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، المجلد 10، العدد 2، 2017.
30. يحي سعيدي وسمراء جدي، "إسهام نظام الرقابة الداخلية الفعال في اختصار الوقت والجهد المبذولين في عملية المراجعة"، *مجلة دفاتر اقتصادية*، المجلد 7، العدد 2، 2016.
31. يوسف محمد جربوع وسالم أحمد صباح، "مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة"، *مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات*، العدد 8، الجزء الأول، 2015.

أطروحات دكتوراه

1. بدادرة مريم، *أثر تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية*، أطروحة دكتوراه، علوم مالية ومحاسبة، جامعة سطيف 1، 2024.
2. أبو بكر الصديق قيداوان، *التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية*، أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2019.
3. بعاشي خالد، *مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي*، أطروحة دكتوراه، جامعة سيدي بلعباس، 2021/2020.

4. بوعزة عبيد بشير، تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العام في الجزائر بين التنظير والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-، 2024/2023.
5. طالب حسين سهام، أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018.
6. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2013.
7. عميرش إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2017.
8. غالم نادية، أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-، 2024/2023.
9. محيوت نسيم، دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، 2020.

القوانين والنصوص القانونية

1. المقرر 150 الحامل للمعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 11 أكتوبر 2016.
2. القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، 29 جوان 2010.
3. المرسوم التنفيذي 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 7، 27 يناير 2011.
4. المقرر 002 المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، 04 فيفري 2016.
5. المقرر 23 المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، 15 مارس 2017.
6. المقرر 77 المتعلق بوضع 04 معايير جزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، 24 سبتمبر 2018.
7. المقرر 121 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 01 جوان 2024.
8. المقرر 212 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 18 نوفمبر 2024.

مراجع باللغة الفرنسية

الكتب العلمية

1. Bernard Colasse, *Les fondements de la comptabilité*, 2e éd., La Découverte, Paris, 2012.
2. Collins Lionel et Valin G., *Audit et contrôle interne*, Dalloz, Paris, 1992.
3. Mokhtar Belaiboud, *Pratique de l'audit*, Berti édition, Alger, 2005.

- Pige Benoit et al., *Comptabilité et audit: Manuel applications et corrigés*, Nathan, Paris, .4
2008.
- Rick Hayes et al., *Principles of auditing: an introduction to international standards on* .5
auditing, Pearson Education Limited, England, 2e éd., 2005.
- Tandon B.N., *A handbook of practical auditing*, S. Chand Company Ltd, 14e éd., 2009. .6

المقالات العلمية

- Bellaha Hadjer & Salah elyas, "Le dispositif de contrôle interne, outil de maîtrise de risque" .1
Elbahith Review, vol. 20, n°1, 2020. «au sein du système bancaire»
- Saidi Yahia, "L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle" .2
Revue des sciences humaines, Université Mohamed Khider Biskra, vol. 14, n°2, «interne»
2014.
- Ali Admane, "Prise en charge du risque d'audit selon les normes internationales d'audit" .3
Journal international de performance économique, n°3, 2018. «ISA»
- Amara Amine & Zoubiri Azeddine, "The Role of Internal Control System in Enhancing" .4
Economic Sciences Review, vol. 13, n°2, 2020. «Corporate Governance»
- «Berber Benaissa, "Les compétences clés pour réussir la profession d'audit interne" .5
Revue Finance et Marchés, vol. 9, n°1, 2022, p. 110.

مراجع باللغة الإنجليزية

- Altamuro, J., & Beatty, A. (2010). "How does internal control regulation affect financial" .1
reporting?" *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 58-74.
- Ashbaugh-Skaife, H., et al. (2008). "The effect of SOX internal control deficiencies..." .2
The Accounting Review, 83(1), 217-250.
- Bedard, J. C., & Graham, L. (2011). "Detection and severity classifications..." .3
Accounting Review, 86(3), 825-855.
- Beneish, M. D., et al. (2008). "Internal control weaknesses..." .4
The Accounting Review, 83(3), 665-703.
- Bills, K. L., et al. (2016). "Growing pains: Audit quality..." .5
Contemporary Accounting Research, 33(1), 288-313.

- Cheng, M., et al. (2013). "Does investment efficiency improve..." *Journal of Accounting and Economics*, 56(1), 1-18. .6
- COSO (2013). *Internal Control—Integrated Framework*. AICPA. .7
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research." *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326. .8
- Doyle, J., et al. (2007). "Determinants of weaknesses..." *Journal of Accounting and Economics*, 44(1-2), 193-223. .9
- Knechel, W. R., & Salterio, S. E. (2016). *Auditing: Assurance and risk* (4th ed.). .10
Routledge.
- Krishnan, J. (2005). "Audit committee quality..." *The Accounting Review*, 80(2), 649-675. .11
- Rice, S. C., & Weber, D. P. (2012). "How effective is internal control reporting..." *Journal of Accounting Research*, 50(3), 811-843. .12

الملاحق

استبيان حول: أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات

أولاً: مقدمة

السادة المشاركون الكرام،
في إطار إعداد أطروحة دكتوراه بعنوان : **عنوان الاطروحة: أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات** ، يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على مدى تأثير تقييم نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات على اعداد تقارير محافظ الحسابات، وذلك من وجهة نظر الممارسين في المجال المالي والمحاسبي والرقابي.
نؤكد أن جميع المعلومات المقدمة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وستُعامل بسرية تامة دون أي إشارة إلى أسماء المشاركين أو مؤسساتهم.
نرجو منكم الإجابة بموضوعية وصدق، علماً أنه لا توجد إجابة صحيحة أو خاطئة.
نشكر لكم تعاونكم القيم.

ثانياً: معلومات عامة (أسئلة ديموغرافية)

يرجى وضع علامة (✓) في المربع المناسب:

1. الجنس:
☐ ذكر ☐ أنثى
2. الفئة العمرية:
☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 39 سنة ☐ من 40 إلى 49 سنة ☐ 50 سنة فأكثر
3. المؤهل العلمي:
☐ ثانوي وأقل ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه
4. المهنة الحالية:
☐ محافظ حسابات خارجي ☐ مراقب داخلي ☐ محاسب ☐ مسؤول مالي ☐ أخرى: _____
5. عدد سنوات الخبرة في المجال المالي أو الرقابي:
☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة

ثالثاً: مقياس الدراسة

يرجى تحديد مدى اتفاقك مع كل عبارة حسب المقياس التالي:

التقدير	1	2	3	4	5
---------	---	---	---	---	---

أوافق بشدة أوافق محايد أعارض أعارض بشدة درجة الاتفاق

المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة
1	بيئة الرقابة في مؤسستنا تشجع على الالتزام بالقواعد المهنية والسلوكية.					
2	توجد سياسات وإجراءات واضحة لتحديد وتقييم المخاطر التشغيلية والمالية.					
3	تُنفَّذ آليات رقابية فعّالة للحد من الأخطاء والاحتيال في السجلات المحاسبية.					
4	أعضاء فريق الرقابة الداخلية يتلقون تدريباً كافياً لتأدية مهامهم.					
5	هناك نظام معلومات ووسائل اتصال تضمن تدفق البيانات المحاسبية والرقابية					
6	تتم مراجعة وتحديث إجراءات الرقابة الداخلية بانتظام لمواكبة التغيرات.					
7	يوجد فصل واضح بين مهام التفويض والتفويض لتجنب تضارب المصالح.					
8	تُتابع إدارة المؤسسة نتائج الرقابة الداخلية وتنفَّذ التوصيات المقترحة.					
9	الرقابة الداخلية تعتمد على توثيق كافٍ وإجراءات واضحة.					
10	الإدارة العليا تقدّم دعماً قوياً لأنشطة الرقابة الداخلية.					

المحور الثاني: تقارير محافظ الحسابات

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة
1	تقارير محافظ الحسابات دقيقة وتعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.					
2	التقارير واضحة وسهلة الفهم للمستفيدين منها.					
3	تتضمن التقارير تقييماً موضوعياً لمخاطر المؤسسة ونتائج الاختبارات.					
4	تُصدر تقارير محافظ الحسابات في الوقت المناسب ومن تأخير.					
5	تحتوي التقارير على تفسير كافٍ للانحرافات والأخطاء المحتملة.					
6	تقارير محافظ الحسابات تعبر عن استقلالية المراجع وعدم خضوعه لتأثيرات					
7	مستوى الشفافية في التقارير كافٍ لتقييم الالتزام بالمعايير المهنية.					
8	توصيات محافظ الحسابات قابلة للتطبيق ومتضمنة الإجراءات التصحيحية.					
9	التقارير خالية من التناقضات أو الغموض، الذي قد يؤثر على مصداقيتها.					
10	تقارير محافظ الحسابات تلتزم تماماً بالمعايير المهنية واللوائح القانونية.					

نشكر لكم تعاونكم واهتمامكم، ومساهمتم القيمة في إنجاح هذا البحث العلمي.

المُلخص

Abstract

This study aimed to investigate the impact of evaluating the internal control system on the preparation of auditor reports. It covered key conceptual aspects related to the internal control system and auditor reports, alongside surveying opinions from a sample of auditors and other relevant parties on whether the internal control system affects the preparation of these reports. The descriptive–analytical approach was employed, using a questionnaire as the primary tool, specifically designed to address the study's questions and test its hypotheses. The questionnaire was distributed to 90 respondents, and the necessary statistical analyses were conducted using SPSS software to analyze data and test hypotheses. The study has arrived at a number of results the most prominent of which are : The study found a strong, statistically significant correlation between internal control and auditor reports at a 99% confidence level, indicating that higher internal control system levels lead to improved auditor report quality, confirming the pivotal role of internal controls in providing an organized and precise work environment for objective and reliable professional opinions. There is a statistically significant impact (at $\alpha \leq 0.05$) of internal control system evaluation on auditor report preparation in Algerian economic institutions.

The study recommends activating the role of internal audit committees, as they play a crucial role in achieving an effective internal control system and ensuring quality in accounting outputs.

Keywords: Internal control system – External audit – legal auditor – Auditor reports.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات. حيث تم الوقوف على أهم الجوانب المفاهيمية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات. إلى جانب استطلاع آراء عينة من محافظي الحسابات وفئات أخرى ذات صلة بموضوع الدراسة عن ما إذا كان لنظام الرقابة الداخلية أثر في اعداد هذه التقارير. لتحقيق أهداف هذه الدراسة، استُخدم المنهج الوصفي التحليلي، حيث اعتمد الاستبيان كأداة رئيسية، وقد أعد خصيصاً للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وُزع الاستبيان على الأفراد المستجيبين البالغ عددهم (90). وأُجريت التحليلات الإحصائية اللازمة لتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج spss. وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج أبرزها : توجد علاقة ارتباط قوية وذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية وتقارير محافظ الحسابات عند مستوى ثقة 99%. بمعنى أنه كلما ارتفع مستوى نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ارتفع مستوى تقارير محافظ الحسابات، وهو ما يؤكد الأثر المحوري لأنظمة الرقابة الداخلية في توفير بيئة عمل منظمة ودقيقة تسهل على محافظ الحسابات إصدار رأي مهني موضوعي وموثوق. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم نظام الرقابة الداخلية في اعداد تقارير محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وعلى ضوء هذه النتائج اوصت الدراسة الى تفعيل دور لجان التدقيق الداخلي كونها تلعب دوراً هاماً في تحقيق نظام رقابة داخلية فعال وتحقيق الجودة في المخرجات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية – التدقيق الخارجي – المدقق القانوني-تقارير المدقق