

## دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية -دراسة حالة-

### *The role of the governor of the accounts in evaluating the internal electronic control system - Case study-*

أحمد الصالح سباع

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي-الجزائر-

Sebaa-ahmedsalah@univ-eloued.dz

د. محمد الهادي ضيف الله

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي -الجزائر-

difmh2008@hotmail.fr

#### ملخص:

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز الاقتصاد الوطني الذي يعتبر الطرف الصامد أمام الفساد المالي والإداري مما يجعله بمثابة الوكيل والضامن لسلامة وشرعية الحسابات وصدق التقارير النهائية، حيث أن قيام محافظ الحسابات بهذا الدور يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليتته، حيث تتمثل هاته الدراسة في معرفة إلى أي مدى يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية وطرق تقييمه بالإضافة إلى التعرف على طرق عمل هذا النظام، ولهذا اعتمدنا في دراستنا على التركيز في البرامج والأنظمة الإلكترونية التي يعالج بها محافظ الحسابات نظام الرقابة في المؤسسة للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة، كما خلصت دراستنا إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في ضبط تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية الإلكترونية وحمايتها من حالات التخريب المقصودة والأخطاء والتلاعبات على مستوى المؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** محافظ الحسابات، رقابة داخلية، رقابة إلكترونية، نظام الرقابة.

#### Abstract:

The existence of the governor of the accounts as an external regulator is one of the pillars of the national economy that considered as the steadfast party in front of the financial and administrative corruption which makes it as the proxy and the regulator of the safety and legitimacy of the accounts and the truthfulness of the final accounts. Since the governor of the expense is playing this role, it's imposed on him to maintain its independence. And the objective of this study is to know how far the governor of the accounts is contributing in the division of the control electronic internal system and its methods. Where we adopted in our study to focus on the programs and electronic systems that is dealing with, by the governor of the accounts to control system in the institution to achieve a clear understanding of the problematic. Our study concluded that the governor of the accounts plays an effective role to set an application of an internal electronic oversight of the regulations and protect it from the intended cases of sabotage and manipulations at the level of the institution.

**Key words:** Accounts Governor, Internal Control, Electronic Control, Control System.

### مقدمة:

أدى التقدم العلمي الذي بدأ مع الثورة الصناعية إلى تطور كبير في جميع مجالات النشاط الاقتصادي حيث اتجهت المشروعات نحو النمو واتساع نشاطها وازدهار رأسمالها بحيث لم يعد في مقدور الفرد أن يسيطر على كافة النشاطات والتحويلات الاقتصادية، ومع مرور الوقت ترجمت هاته السيطرة إلى انفصال الملكية على الإدارة، لذا أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة، حيث أصبح محافظ الحسابات يلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية.

ولكي تتم مهمة محافظ الحسابات على أكمل وجه عليه المرور على مراحل معينة فيبدأ بالتعرف على محيط المؤسسة وبيئتها ولعل أهم مرحلة من هذه المراحل هي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية والتي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة تفرض على كافة أنشطة المؤسسة لتواكب التطورات في بيئة تكنولوجيا المعلومات وبالشكل الذي يسهل من إمكانية تكاملها مع الانظمة المعلوماتية الإدارية والمالية، فالرقابة الداخلية تعتبر نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المستطرة وتمتص بخاصيتي السلامة والمصادقية من خلال فرض الأدوات الرقابية ولذلك فإن العمل على تطبيق الرقابة الإلكترونية يرفع من مستوى الأداء وتحقيق الدقة في النتائج وكشف الأخطاء والتلاعب وتعمل على التقليل من الجهد والتكلفة وتحقيق أقصى ما يمكن من الكفاءة والفعالية الاقتصادية.

وبناء على ما سبق فإن الإشكالية التي نحاول الإجابة عليها من خلال هذا الدراسة يمكن طرحها على النحو التالي:

#### ✓ ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية ؟

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي يتطلب منا تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما هو واقع تنظيم الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر؟
- ❖ ما مدى تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية اللازمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية؟
- ❖ ماهي طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية؟
- **فرضيات الدراسة:** على ضوء ما تم طرحه من خلال كل من الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الجزئية المراد الإجابة عليها تم صياغة الفرضيات الآتية:

- يلعب محافظ الحسابات دورا مهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية في المؤسسة؛
- تعتمد المؤسسات على نظام الرقابة الإلكترونية بشكل كبير في عمليات اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالأنظمة الإلكترونية؛
- يمكن لنظام الرقابة الداخلية الإلكترونية أن يكون بديلا لنظام الرقابة الداخلية العادية في المؤسسات.
- **أهمية الدراسة:** تكمن أهمية الدراسة في كونها موضوعا يتجدد باستمرار وفق مفاهيم جديدة تحدد الدور المهم الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية وباعتباره الطرف الفعال الذي يبين الوضعية الفعلية للمؤسسة من خلال إعطاء رأي في محايد والذي يمثل المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، وبالتالي فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الإلكترونية تساهم في تحسين أداء تسيير المؤسسة.

#### - أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية؛
- التعرف على منهجية تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية الإلكترونية؛

- بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من أجل إبداء رأيه الفني.

#### - المنهج المتبع وأدوات الدراسة:

لقد اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي عند طرحنا للجانب النظري للدراسة من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات أما دراسة الحالة في المحور التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي، وذلك من أجل إسقاط ماتم التطرق إليه في الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة.

#### الدراسات السابقة:

Douglas j.skinner, scientific articles, **Audit quality and Auditor Reputation Ovidence**, Universiti of Chicago, 2012, from japan, Journal of Accoenting and Auditing, N° 05.

هدفت الدراسة إلى معالجة الأحداث المحيطة بجودة التدقيق المحاسبي وكذا تقييم أدلة مدقق الحسابات في المؤسسات اليابانية ؟ كما تسعى إلى المحافظة على سمعة المراجع من قبل المؤسسات ومستخدمي القوائم الدالية لتفادي المشاكل التي تعرقل مدقق الحسابات و إبعاد عوامل تغيير المدققين في المؤسسات.

توصلت الدراسة أن تقييم أدلة المراجع احد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها للحصول على جودة التدقيق المحاسبي و إعطاء الضمان و الثقة لمستخدمي القوائم المالية و كذا تتبع فرق التدقيق الخاص بالمؤسسة لتساعد في الحفاظ على سمعة المدقق، كما أن الاستعانة بمؤسسات ذات مستوى عال من جودة التدقيق يمكننا من الإستفادة منها لتحديد عمليات التدقيق لمحاولة تحسين جودة التدقيق المحاسبي و كذا الحفاظ على سمعة مدقق الحسابات الذي يكتسب أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة.

- دراسة الطالب لخضر بعنوان: **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير سنة 2009** جامعة الحاج لخضر باتنة.

توصل الباحث من خلالها إلى ان مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون بشكل عام بقواعد السلوك المهني، وهناك تضارب بين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، فيما يخص التزام المراجعين بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق، حيث يرى المراجعون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما يرى مستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

#### محااور الدراسة:

المحور الأول: محافظة الحسابات في الجزائر

المحور الثاني: دراسة حالة مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي EDIMMA - الوادي - الجزائر

## المحور الأول: محافظة الحسابات في الجزائر

### أولاً: ماهية مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

حتى يمكن فهم مهنة محافظ الحسابات من الضروري التطرق إلى تطورها التاريخي بالإضافة إلى ذكر أهم التعاريف المعروفة.

**1- التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر:** مرت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مراحل من خلال جملة من الإصلاحات والتشريعات تسعى لضبط مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، أهم ما مرت به المهنة في الجزائر في المراحل التالية:

**1-1- بعد الإستقلال من 1962 إلى 1980:** ظلت مهنة محافظ الحسابات في الفترة قبل سنة 1969 مستمدة لنصوصها من إتفاقية إيفيان والقانون الأساسي لها، ثم بعد ذلك وفي سنة 1969 بدأ تنظيم المهنة حين أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 في المادة رقم 39 إلى الرقابة الواجب فرضها على الشركات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، كما تطرق المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 إلى تحديد مهام وواجبات المراقب وتم اعتبار محافظ الحسابات حينها كمراقب دائم على تسيير الشركات.<sup>1</sup>

**1-2- فترة من 1980 إلى 1988:** قام المشرع الجزائري بفرض آليات رقابية تحد من الاختلافات بعد أن ارتفع عدد الشركات وتعددت أنماط التسيير جراء إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكلية الشركات العمومية الاقتصادية، حيث قرر المشرع الجزائري إنشاء مجلس المحاسبة طبقاً للمادة 5 من القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/10.<sup>2</sup>

**1-3- مابعد سنة 1988:** في سنة 1988 أصدر المشرع الجزائري القانون رقم 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للشركات العمومية، الذي بدوره حرر الشركات العمومية من كافة القيود حيث ألزم هذا التنظيم ضرورة تأهيل المدقق الخارجي، كما عرفت هذه المرحلة إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث بدأت في هذه المرحلة الممارسة الحرة للمهنة، ثم أنشأت المجالس الجهوية سنة 2002، ثم توالى القوانين المنشئة للأجهزة المختصة والمساعدة للمهنة إلى غاية إصدار آخر قانون متعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تحت رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29.<sup>3</sup>

**2- مفهوم مهنة محافظ الحسابات:** تعددت التعاريف الخاصة بمحافظ الحسابات سنذكر منها ما يلي:

**التعريف الأول:** حسب المادة 22 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010: "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".<sup>4</sup>

**التعريف الثاني:** وحسب القانون التجاري فقد عرف مندوبي الحسابات في مادته (715) مكرر (4) كما يلي: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتمثل مهمتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها و يصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة و صحة ذلك".<sup>5</sup>

**التعريف الثالث:** كما قام آخرون بتعريف مراجع الحسابات على أنه "هو ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته للقيام بمراجعة الحسابات ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهمة معينة من عملية التدقيق".<sup>6</sup>

**التعريف الرابع:** كما يعرف محافظ الحسابات على أنه خبير وحكم يقضي برأيه الفني المحايد في مدى إنتظام الدفاتر والسجلات، وصحة ماتحتويه من بيانات ودقة تعبير ماتتضمنه القوائم المالية الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما يبدي رأيه في كل ما يعرض عليه من مشاكل وكل مايستشار فيه من موضوعات مهنية.<sup>7</sup>

ومن خلال هذه التعاريف نجد أن: "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية وبصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات ثم قوم بإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير".

**3- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر:** حسب المادة 8 من القانون 01-10 فيجب أن تتوفر الشروط الآتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات:<sup>8</sup>

- أن يكون جزائري الجنسية؛
  - أن يحوز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها ؛
  - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
  - ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
  - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ؛
  - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 01-10 وفق النص التالي: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".<sup>9</sup>
- هذا وتشترط على شركات محافظة الحسابات شروطا إضافية كما يلي:

- بإمكان محافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛<sup>10</sup>
- تؤهل شركات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات، لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال؛<sup>11</sup>
- يشترط في الثلث (3/1) الشريك الغير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛<sup>12</sup>
- يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات، زيادة على ذلك أن تتوفر فيه الشروط الآتية:<sup>13</sup>
- أن تهدف بالضرورة لممارسة مهنة محافظ الحسابات؛

- أن يقوم بتسييرها أو إدارتها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- يجب أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- ألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- ألا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات بمهنة محافظ الحسابات يمكن للغرفة الوطنية الترخيص بأخذ مساهمة.
- عندما يختار محافظي الحسابات شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصنف الوطني والغرفة الوطنية أو المنظمات الوطنية، إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء، شريطة أن يكونوا حاملين للجنسية الجزائرية.<sup>14</sup>

#### ثانيا: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

قام المشرع الجزائري بتنظيم مهنة محافظ الحسابات من خلال عدة مواد تطرقت إلى كفاءات تعيينه كمحافظ للحسابات بالإضافة إلى مراحل إنهاء مهامه مع تحديد حقوقه وواجباته وسوف نذكرها فيما يلي:

- 1- تعيين محافظ الحسابات:** تنص عقود تأسيس شركات المساهمة وشركات الأشخاص على ضرورة الاستعانة بمراجع خارجي، بينما الشركات الفردية غير ملزمة بهذا النوع من المراجعة لكن بعض الجهات الرسمية قد تفرض عليها الاستعانة بخدمات مراجع خارجي، حيث يتم تعيين المراجع بشكل فردي من قبل صاحب النشاط بينما يتم تعيينه في شركات المساهمة من خلال الجمعية العامة للمساهمين، وأما شركات الأشخاص فتعيينه يكون بإتفاق الشركاء.<sup>15</sup>
- وإجمالا فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية:

- 1-1- التعيين في النظام الأساسي:** حسب المادة 610 من الأمر 59-75 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 من المرسوم التشريعي 93-08 أن محافظ الحسابات يتم عند تأسيس الشركة حيث حدده القانون كما يلي "...ويعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات، كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الإقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم" وهذا عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25% بالنسبة للأسهم، وهذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي المحضر الأول يتم تعيين محافظي الحسابات بالإضافة إلى المديرين الأولين.<sup>16</sup>

- 1-2- التعيين من قبل المساهمين:** في هاته الحالة يتم تعيين محافظ الحسابات بواسطة الجمعية العامة للمساهمين لمدة ثلاث سنوات ويتم إختيار محافظ الحسابات هذا من بين محافظي الحسابات المسجلين في جدول المصنف الوطني.<sup>17</sup>

- 1-3- التعيين عن طريق المحكمة:** نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على "إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمحافظي الحسابات، أو في حالة وجود مانع واحد أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعنيين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

- 1-4- مدة العهدة:** قام المشرع الجزائري بتحديد مدة العهدة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة حسبما جاء في المادة 27 من القانون 10-01، غير أنه توجد استثناءات متعلقة بالمدة تتمثل في حالة استخلاف محافظ الحسابات لمحافظ حسابات سابق

بسبب المنع أو الإستقالة أو الرفض إلا أن تدخلات هذا المحافظ تكون محدودة في الوقت، حيث يتوجب عليه إكمال المدة المتبقية لمحافظ الحسابات السابق فقط.<sup>18</sup>

## 2- حقوق محافظ الحسابات: يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق مذكورة في القانون 01-10 وهي:

يقوم القائمون بالإدارة في الشركات بتقديم في كل سداسي على الأقل لمحافظ الحسابات جدولاً للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛<sup>19</sup>

- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة للمداولة على أساس تقرير يقوم بإعداده، وله حق التدخل في الجمعية ارتباطاً بتأدية مهمتهم؛<sup>20</sup>

- يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهمته كتابياً الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري، ويحدد محافظ الحسابات بكل حرية كفاءات أداء مهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس وواجبات المهنة؛<sup>21</sup>

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من القائمين بالإدارة أن يحوز في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة؛<sup>22</sup>

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلع في كل وقت على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق كذا الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛<sup>23</sup>

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يحترم إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقوم بتقديم تقرير عن المراقبات والإثباتات؛<sup>24</sup>

- تقوم الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أو الجمعية العامة بتحديد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو إمتياز مهما كان شكله بإستثناء الأتعاب والتعويضات المتفقّة في إطار مهمته، كما لا يمكن لإحتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.<sup>25</sup>

وحسب المادة (715) مكرر (11) من القانون التجاري الجزائري:<sup>26</sup>

- يجوز لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه، وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ محافظ الحسابات أنه رغم اتخاذه هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرّقة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الاستعجال، يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصته.

## 3- واجبات محافظ الحسابات: وبما أن محافظ الحسابات يتمتع بحقوق فهذا يلزمه بعدة واجبات والتزامات أيضاً يجب أن يتقيد بها ومن أهم العناصر التي تتعلق بهذا السلوك هي:

### 3-1 الحفاظ على السر المهني: بما أن محافظ الحسابات يسمح له القانون بالحصول على معلومات مهمة وسرية تتعلق

بالمؤسسة محل المراجعة، فهذا يستلزم ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين المؤسسة، حيث يفرض على محافظ الحسابات

الالتزام بالسر المهني، وهو ما أكدته المادة (301) من قانون العقوبات،<sup>27</sup> كما نصت عليها المادة (71) من القانون 01-10

"يتعين على محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليهم في المادتين (301) و (302) من قانون

العقوبات"،<sup>28</sup> إلا في الحالات التي ينص عليها القانون 01-10 في المادة (72) وهي كما يلي:

- في حالة فتح تحقيق أو بحث قضائي؛
  - في حال إقتضت الضرورة إطلاع الإدارة الجبائية على وثائق المؤسسة؛
  - بناء على إرادة موكلهم؛
  - في حال إستدعائهم أمام لجنة الإنضباط والتحكيم للشهادة.
- 2-3- عدم التدخل في التسيير:** إن عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية مذكورة في المادة (23) من قانون 01-10 "تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير".<sup>29</sup>
- والهدف الأساسي من هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي:<sup>30</sup>
- تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة الاقتصادية؛
  - الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.
- 3-3- المسؤولية:** نصت المادة (57) من قانون 01-10 "تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات تحت أسمائهم الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى إن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة"، لذلك فإن مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب شخص آخر لتأدية المهمة.<sup>31</sup>
- 4-3- الإستمرارية والدوام:** تطرق القانون الجزائري إلى إستمرارية محافظ الحسابات في تأديته لمهامه حيث نصت المادة (27) من قانون 01-10 إلى أن عهدة محافظ الحسابات ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات.<sup>32</sup>
- 5-3- الالتزام بالعناية:** عناية محافظ الحسابات بالمهمة لا تتمثل في حضوره الدائم إلى الشركة فقط، بل تهتم أيضا بالبحث على عناصر الإثبات وفهم المشاكل المحيطة بالشركة فهما عميقا كما جاء في نص المادة (59) من القانون 01-10 "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".<sup>33</sup>
- ثالثا: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات:**
- تناول المشرع الجزائري مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في عدة مواد وفي هذا المطلب سوف نتطرق إليها كما نص عليه القانون الجزائري.
- 1- مهام محافظ الحسابات:** ترتبط مهنة محافظ الحسابات بالمساهمة في جودة وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها هذه المؤسسات، والتي تستعمل من طرف العديد من الأطراف الداخلية والخارجية في إتخاذ القرارات، ونذكر منها، الإدارة، المساهمين، الموظفين، المستثمرين، العملاء، الموردين، البنوك والسلطات العمومية وغيرها، ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة:<sup>34</sup>
- 1-1- مهام دائمة:** تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات فيما يلي:<sup>35</sup>
- أن يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
  - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

- يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.<sup>36</sup>

## 1-2- مهام خاصة: وبالإضافة إلى المهام الدائمة المذكورة أعلاه، يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة من بينها:<sup>37</sup>

- إنشاء شهادات الإستثمار وشهادات الحق في التصويت؛
  - قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛
  - إصدار قيم منقولة؛
  - إصدار سندات إستحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛
  - الإصدار عن طريق اللجوء العلني للإدخار، خاصة فيما يخص تحديد الإصدار؛
  - عرض تعديل حساب الإستغلال وقائمة حسابات النتائج والميزانية؛
  - مشاريع الإدماج أو الانفصال؛
  - تحويل الشركة.
- كما يلتزم محافظ الحسابات في إطار مهامه الدائمة أو الخاصة المذكورة أعلاه بإعداد التقارير التالية:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة مع المبرر؛
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء؛
  - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
  - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
  - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
  - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
  - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
  - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تحديد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طرق التنظيم.<sup>38</sup>

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

- ### 1-2- المسؤولية المدنية: المسؤولية تنقسم إلى قسمين مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.<sup>39</sup>

وهذا يعني أن كل خطأ يسبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية: <sup>40</sup>

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية؛
  - ضرر قد يصيب المدعي نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
  - علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- كما يمكن توضيح المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (01-01): المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات**

| العقوبة                     | النص القانوني            | المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات                     |
|-----------------------------|--------------------------|-------------------------------------------------------------|
|                             |                          |                                                             |
| السجن                       | الغرامة المالية          |                                                             |
| من 500.000 إلى 2.000.000 دج | من 06 أشهر إلى سنة واحدة | المادة 73 من القانون 01/10                                  |
| من 20.000 إلى 500.000 دج    | من 06 أشهر إلى سنتين     | المادة 825 من القانون التجاري                               |
| من 20.000 إلى 500.000 دج    | من شهرين إلى 06 أشهر     | المادة 829 من القانون التجاري                               |
| من 20.000 إلى 500.000 دج    | من سنة إلى 05 سنوات      | المادة 830 من القانون التجاري                               |
| من 500 إلى 5.000 دج         | من شهر إلى 06 أشهر       | المادة 830 من القانون التجاري والمادة 301 من قانون العقوبات |

**المصدر:** عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية،

جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012، ص: 95.

**2-2- المسؤولية الجزائية:** وهي تتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإصرار بالاجتماع وتنتهي

بعقوبة يحددها قانون العقوبات وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانوناً أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛

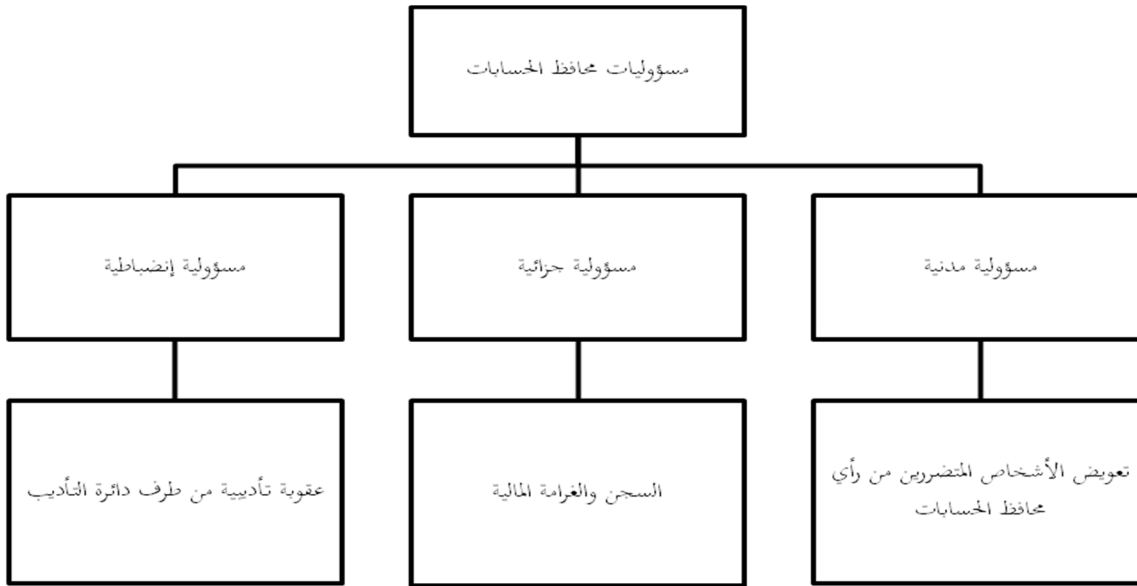
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه؛
  - عدم احترام المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.
- 2-3- المسؤولية التأديبية:** نصت المادة (63) من قانون (01-10) على ما يلي "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استغاثتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

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

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها".<sup>41</sup>

**2-4- الفرق بين مسؤوليات محافظ الحسابات:** يمكن أن نوضح الفرق بين الأشكال الثلاثة من المسؤوليات التي يتحملها محافظ الحسابات جراء ممارسته لمهمة عادية من خلال الشكل الموالي:

**الشكل رقم (01): الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات محافظ الحسابات**



المصدر: عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012، ص: 95.

#### رابعا: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية والضبط الداخلي، لذا يوجد خلاف فيما يتعلق بمدى مسؤولية محافظ الحسابات هل تشمل سائر نواحي الرقابة الداخلية أم أنها تتعلق ببعض النواحي دون غيره، ويرى فريق من المحاسبين أن محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتدقيق أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية فقط لأنها تتعلق بطرق المحافظة

على موجودات المشروع، أما الرقابة الإدارية فلا تدخل ضمن أعمال المراجعة الخارجية على اعتبار أنها لا تتعلق بالنواحي المالية، بينما يرى فريق آخر من المحاسبين أن محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم سائر نظام الرقابة الداخلية بدا في ذلك الرقابة الإدارية لأن جميع وسائل الرقابة الداخلية تمثل وحدة متماسكة تضعها الإدارة لتضمن حسن سير العمل في المشروع.

ولا شك أن توسيع مسؤولية محافظ الحسابات إلى جميع ما يتعلق بوسائل الرقابة في المشروع يجعل من عمله مهمة شاقة ومرهقة لاسيما وهناك أمور قد لا يكون متخصصا بها، لذلك فإن محافظ الحسابات مسؤول عن أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية، أما مسائل الرقابة الإدارية فيمكن اعتباره مسؤولاً عن الوسائل التي لها أثر واضح على النواحي الداخلية بالمشروع مثل مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية.<sup>42</sup>

كما أشرنا سابقاً أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية والرقابة المالية والضبط الداخلي فإن مسؤولية محافظ حول هذه الأنظمة تتضح خلال ما يلي:<sup>43</sup>

**1- الرقابة المحاسبية:** يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كون ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة، لذلك أوضحت معايير التدقيق الخارجي على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم:

- كيفية بدأ هذه المعاملات؛
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية؛
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية.

**2- الرقابة الإدارية:** يعتبر محافظ الحسابات غير مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص ويكون فقط مسؤولاً عن المسائل التي لها أثر واضح على النواحي المالية للمشروع مثل تنفيذ الميزانية التقديرية حيث أن إلزام محافظ الحسابات بفحص الرقابة الإدارية سوسع من مسؤولياته ويلقي عليها عبئاً كبيراً.

**3- نظام الضبط الداخلي:** يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقيق في صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، وبما أن محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الضبط الداخلي.<sup>44</sup>

#### خامساً: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد المرور بخطوات تقييم الرقابة الداخلية بشكل صحيح من طرف محافظ الحسابات يقوم هذا الأخير بوضع تقييم نهائي

كما يلي:<sup>45</sup>

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

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة؛
- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على محافظ الحسابات عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة من خلال تقرير يتضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

ويتميز النظام بتنظيم داخلي جيد، يظهر وحدد بكل وضوح ما يلي:<sup>46</sup>

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب ان كان ذلك ممكنا، مفهوم من طرف الجميع؛
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المراسلة، كما يعطي كيفية معاملتها وادخالها في نظام المعلومات؛
- ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون ان تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها لتحقيق لأهدافهم.

**2- الإبلاغ عن فعالية نظام الرقابة الداخلية:** لقد ساهم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بدور فعال في تطوير الاهتمام بالرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها، وذلك من خلال معايير المراجعة التي فرضت التزاما مهنيًا على محافظ الحسابات بالحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية، الذي يتضمن بيئة الرقابة والنظام المحاسبي، إجراءات الرقابة لذا وانطلاقا من ذلك فان محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير حول تأكيد الإدارة بخصوص فعالية نظام الرقابة الداخلية، ولكن بعد تقييم الادلة التي يتم الحصول عليها، حيث تعد الإدارة تأكيدها على شكل تقرير منفصل أو خطاب موجه للمراجع.<sup>47</sup>

وهناك عدة فوائد عند فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية ومن بينها:<sup>48</sup>

- زيادة الاعتماد على السجلات المحاسبية، عن طريق الثقة فيما تحتويه من بيانات، ما يقلل من مدى الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي؛
- ضعف احتمال عدم اكتشاف أي عجز أو اختلاس يحدث في أصول المؤسسة؛
- التعرف على أنواع البيانات التي تكون مظلمة في القوائم المالية؛
- دراسة العوامل التي تؤثر على الأخطاء الجوهرية؛
- تصميم اختبارات تحقيق فعالية لأرصدة القوائم المالية.

#### المحور الثاني: دراسة حالة مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي EDIMMA - الوادي - الجزائر

بعد أن تطرقنا إلى الجانب النظري لمحافظ الحسابات ومسؤوليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية سوف نحاول في هذا الفصل ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي ومحاولة التحقق من النتائج المتوصل لها في الجانب النظري ولهذا قمنا بإجراء دراستنا التطبيقية في مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي "EDIMMA" الوادي، الجزائر.

## 1- إجراءات الرقابة الإلكترونية في مؤسسة EDIMMA

بناء على نقاشنا المطول مع محافظ حسابات مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي حول إجراءات الرقابة الإلكترونية التي تتخذها المؤسسة، توصلنا إلى أنها تركز على عدة إجراءات رقابية عديدة فيما يخص نظم المعلومات تهدف إلى التأكد من أن هذا النظام مستقر وآمن وتمثل فيما يلي:

**1-1- الرقابة على الوصول للبيانات:** هذا النوع من الرقابة يضمن عدم الوصول إلى معلومات محددة إلا من طرف الموظفين المسؤولين المعنيين بها والتي تدخل في مجال عملهم وتمثل هاته الرقابة في عدة إجراءات من بينها:

- تحديد اسماء تعريفية وكلمات مرور وتوزيعها على الموظفين بشكل عشوائي ويتم منع الموظفين من اختيار كلمات مرورهم الخاصة لتفادي وضع كلمات سهلة يسهل معرفتها من طرف الآخرين؛
- تنبيه الموظفين بعدم الإفصاح عن كلمات مرورهم مع مواصلة تغييرها بشكل دوري؛
- التزام الموظفين بالخروج من الإسم التعريفي لهم في حال عدم استخدام الحاسب؛
- إلغاء كلمات مرور الموظفين المنقولين أو المتوقفين عن العمل؛
- تحديد الصلاحيات الممنوحة للموظفين لإستخدامهم للنظام المعلوماتي.

## 2-1- الرقابة على تخزين المعلومات

- إستخدام برامج تسمح بإستعادة البيانات في حال ضياعها؛
- إجراء عمليات صيانة دورية لمكونات النظام المعلوماتي؛
- إجراء نسخ إحتياطية للملفات والبرامج في أماكن أخرى غير تلك التي يتم استعمالها فيها في الحالات العادية.

**3-1- الرقابة على البرامج:** في هذا النوع يتم التأكد من صحة البرامج من حيث المدخلات والملفات والمعالجة والمخرجات وتتم من خلال عدة إجراءات منها:

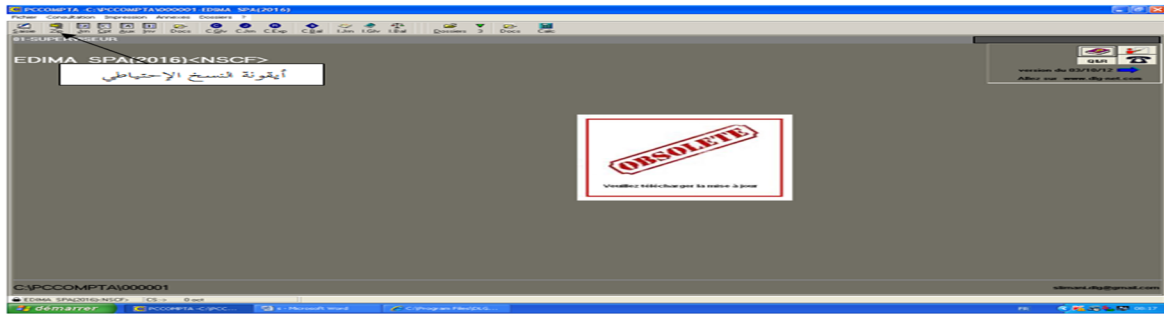
- التأكد بشكل دوري من أن الأشخاص الذين يصلون إلى النظام هم الأشخاص المخولون فعلا؛
- تصميم نموذج يكشف على الأخطاء تلقائيا ليخفف حجم الأخطاء إلى أقل حد ممكن؛
- التأكد من سلامة المخرجات الحساسة والسرية وعدم تسليمها للمستخدمين الغير مصرح لهم بها؛
- ترقيم المستندات تابعا لإكتشاف أي نقص في بيانات المدخلات.

## 2- الرقابة الإلكترونية بواسطة برنامج Pc Compta

يحتوي برنامج Pc compta على عدة خاصيات تساعد المستخدم عملية الرقابة على التسجيل المحاسبي للعمليات والتأكد آليا من أن التسجيل جرى بطريقة صحيحة خالية من الأخطاء، ولهذا سوف نحاول التعرف على بعض الخاصيات التي تقوم بمهاته المهمة.

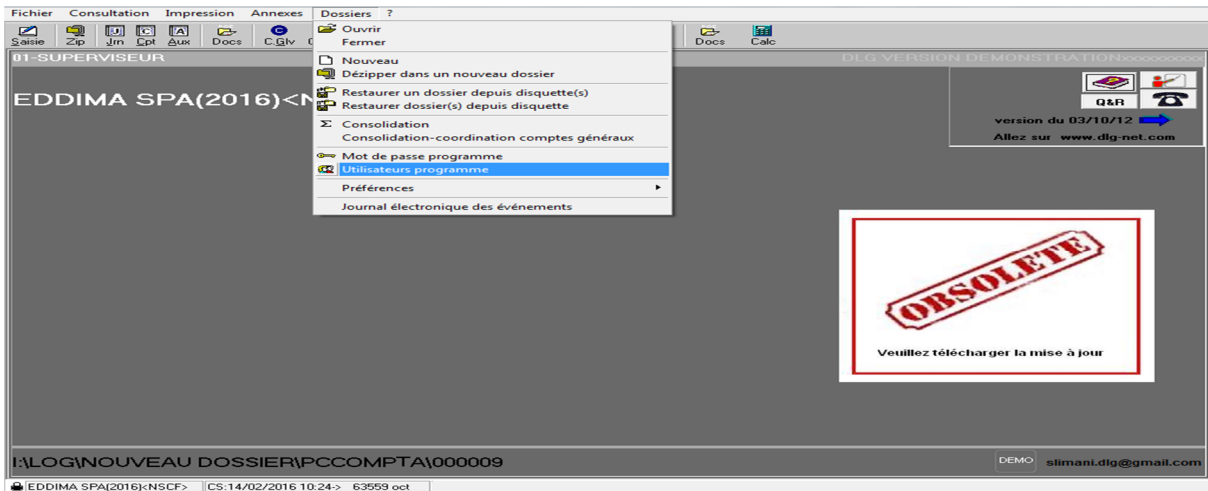
**1-2- خاصية النسخ الإحتياطي:** هاته الخاصية تمكن المستخدم من إنشاء نسخة إحتياطية للملف المحاسبي للسنة مالية معينة وحفظ بياناتها من الضياع أو التلف، كما يمكن نقل تلك النسخة إلى جهاز آخر والعمل عليها وتعديلها وإضافة أو مسح بعض البيانات، حيث أن محافظ الحسابات يقوم بأخذ نسخة إحتياطية فقط من الملف ليقوم بعملية الرقابة عليها وتقييمها وإبداء رأيه حولها.

نافذة رقم (01): خاصية النسخ الاحتياطي



2-2- خاصية الحماية: يتوفر برنامج Pccompta على خاصية مهمة جدا وهي تهتم بحماية البيانات المسجلة من التخريب أو التلاعب بها من قبل الموظفين لذلك يتيح البرنامج التحكم بصلاحيات الموظفين من خلال تحديد حساب خاص مزود بكلمة سر لكل موظف معني بالعمل على البرنامج وحتى يتم تفعيل هاته الخاصية يجب أولا التوجه إلى dossier من قائمة الخيارات في الصفحة الرئيسية للبرنامج ثم إختيار utilisateurs programme كما يلي:

نافذة رقم (02): الدخول إلى إعدادات خاصية الحماية



بعد الدخول إلى هذا الخيار سوف تظهر أمامنا قائمة المستخدمين المعنيين بإدخال البيانات.

نافذة رقم (03): نافذة التعديل على قائمة المستخدمين

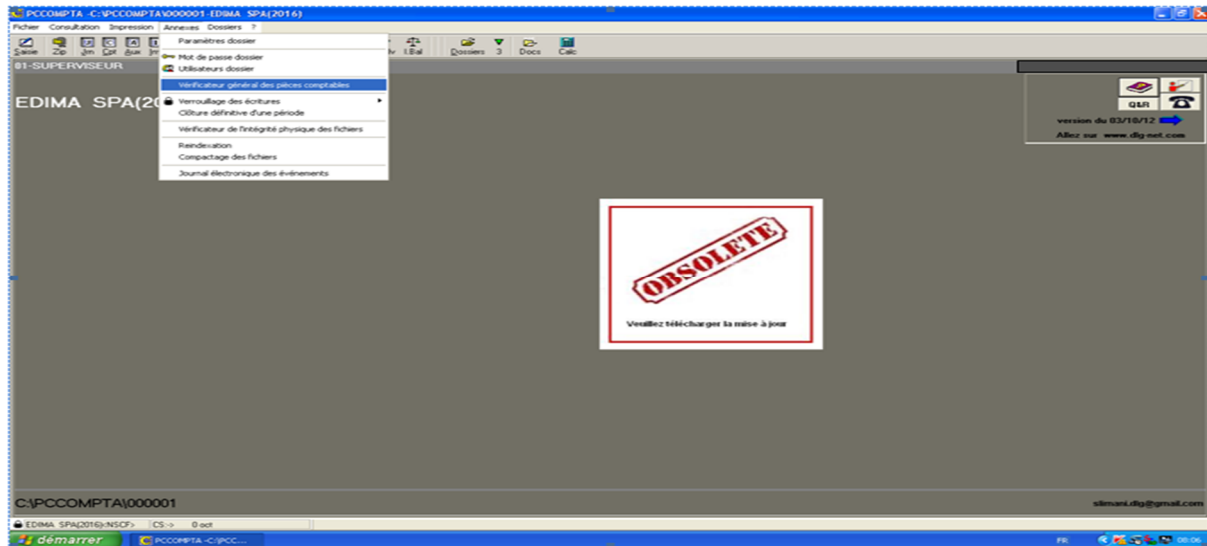
| Cod | Nom         | Mot de pas |
|-----|-------------|------------|
| 01  | SUPERVISEUR | XXXXXXXX   |
| 02  | ACHAT       | XXXXXXXX   |
| 03  | VENTS       | XXXXXXXX   |
| 04  | SALAIR      | XXXXXXXX   |
| 05  | STOCK       | XXXXXXXX   |
| 06  | FC          | XXXXXXXX   |

حيث نلاحظ أن هناك ستة أنواع من المستخدمين المعنيين بإدخال المعلومات إلى البرنامج ولكل واحد منهم رقم سري خاص به حتى يتم حماية عمله من التخريب أو التلاعب ، وهاته الحسابات كالتالي:

- SUPERVISEUR: المستخدم الرئيسي والمتحكم بالبرنامج وصلاحيات المستخدمين الآخرين.
- ACHAT: حساب مخصص لمصلحة الشراء ومن هنا يستطيعون القيام بالتسجيل المحاسبي لفواتير الشراء فقط.

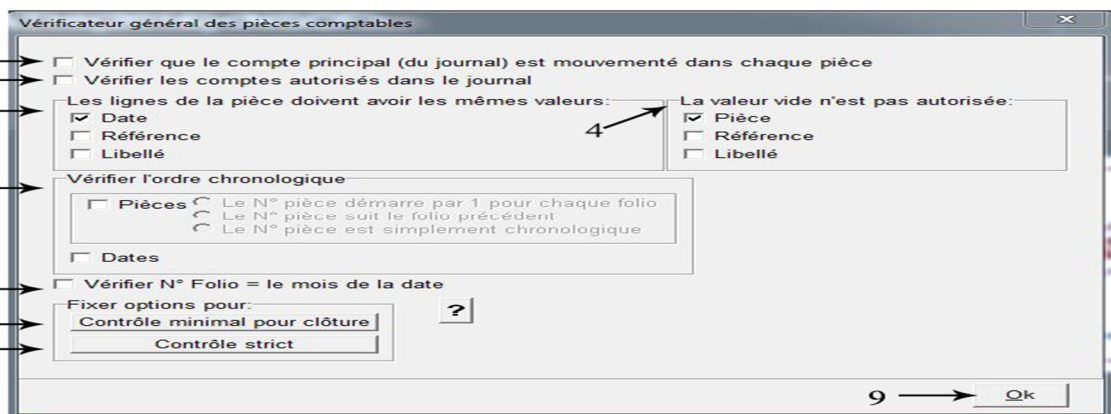
- VENTES: حساب مخصص لمصلحة المبيعات حيث بمقدورهم التحكم في فواتير المبيعات وتسجيلها محاسبيا إنطلاقا من هذا الحساب.
  - SALAIRE: هذا الحساب تم تخصيصه لمصلحة المستخدمين حيث بمقدورهم التحكم في التسجيلات المحاسبية لأجور العمال بالإضافة إلى تصريحات الضمان الإجتماعي.
  - STOCK: هذا الحساب يتم التحكم فيه من قبل أمين المخزن حيث يتحكم بحركة المخزون إنطلاقا من حسابه الخاص.
  - FC: يتم في هذا الحساب تسجيل التصريحات الجبائية من قبل مصلحة المحاسبة.
- 3-2- خاصية الرقابة على الوثائق المحاسبية: هاته الخاصية تقوم بعملية الرقابة على الأخطاء التي يمكن أن تكون قد حدثت أثناء إدخال المستخدم لبعض التسجيلات المحاسبية حيث يمكن أن يحدث خطأ في التاريخ أو أرقام الفواتير أو أخطاء أخرى ستعرف عليها فيما يلي:

#### نافذة رقم (04): الدخول إلى خاصية الرقابة على الوثائق المحاسبية



للدخول إلى نافذة الرقابة على الوثائق المحاسبية علينا التوجه أولا إلى قائمة Annexes ثم إختيار Vérificateur général des pièces comptables من القائمة المنسدلة.

#### نافذة رقم (05): نافذة إعدادات الرقابة على الوثائق المحاسبية



سوف تظهر لنا هذه النافذة التي يختار من خلالها المستخدم نوع الأخطاء التي على البرنامج أن يقوم بالبحث عليها، وسوف نشرح هاته الخيارات فيما يلي:

- 1- مراجعة حركة الحساب الرئيسي في اليومية المعنية في كل وثيقة محاسبية،
  - 2- مراجعة حركة الحسابات المرخص لها في اليومية المساعدة.
  - 3- تبحث عن أخطاء إدخال تكرر نفس القيمة مرتين في القيود المحاسبية مثل: تكرار رقم الفاتورة في قيدين أو أكثر، تكرار تاريخ العملية.
  - 4- البحث عن القيم الفارغة مثل: عدم إدخال رقم فاتورة معينة أو ترك وصف العملية فارغا.
  - 5- التحقق من التسلسل الزمني للعمليات حيث تقوم هاته الخاصية بالبحث عن عمليات تم تسجيلها وفق تسلسل زمني خاطئ مثل تسجيل عملية حدثت بتاريخ يوم 20 من الشهر بعد عملية حدثت يوم 25 من نفس الشهر وهنا يقوم البرنامج بإعادة ترتيب العمليات ترتيبا زمنيا متسلسلا.
  - 6- يتم التأكد من أن كل العمليات تم إدخالها في المكان المناسب لها من حيث الأشهر، حيث يبحث البرنامج هنا عن عمليات تم تسجيلها عن طرق الخطأ في شهر غير الذي وقعت فيه تلك العملية فعليا.
  - 7- هذا الزر يقوم بتفعيل خاصيات رقابية بأدنى مستوى حيث يتم إختيار الخيارات المهمة فقد من الخيارات المذكورة أعلاه.
  - 8- هذا الزر يقوم بتفعيل خاصيات رقابية صارمة حيث يقوم بإختيار أغلب الخيارات المذكورة أعلاه.
  - 9- يتم الضغط على هذا الزر لبدأ عملية البحث عن الأخطاء وتصديرها على شكل تقرير.
- بعد بحث البرنامج على الأخطاء يتم كتابة تقرير مفصل يتضمن كل خطأ ومكان وجوده بدقة بالإضافة إلى رقم السطر الذي يقع فيه الخطأ، ويكون التقرير بالشكل التالي:

#### نافذة رقم (06): تقرير حول الأخطاء المحاسبية

EDDIMA SPA TIKSEBT EL OUED

I:\LOG\NOUVEAU DOSSIER\PCCOMPTA\000009

##### LISTES DES ERREURS TROUVEES 20

| JOURNAL | FOLIO | LIGNE | ERREUR                                   |
|---------|-------|-------|------------------------------------------|
| AC      | 3     | 28    | Date non chronologique                   |
| AC      | 6     | 7     | Date non chronologique                   |
| AC      | 7     | 8     | Date non chronologique                   |
| AC      | 8     | 4     | Date non chronologique                   |
| AC      | 9     | 39    | Date non chronologique                   |
| AC      | 10    | 18    | Date non chronologique                   |
| AC      | 11    | 10    | Date non chronologique                   |
| AC      | 12    | 14    | N° pièce non chronologique 00172=172=171 |
| AC      | 20    | 1     | Date non chronologique                   |
| BQ      | 1     | 47    | La pièce a des références différentes    |
| BQ      | 2     | 50    | La pièce a des références différentes    |
| BQ      | 10    | 70    | Date non chronologique                   |
| BQ      | 11    | 64    | Date non chronologique                   |
| CS      | 3     | 1     | N° pièce non chronologique 00007=7=1     |
| FC      | 3     | 6     | La pièce a des dates différentes         |
| FC      | 8     | 9     | La pièce a des dates différentes         |
| FC      | 10    | 9     | La pièce a des références différentes    |
| FC      | 11    | 7     | La pièce a des dates différentes         |
| FC      | 12    | 9     | La pièce a des dates différentes         |
| VT      | 20    | 1     | Date non chronologique                   |

\*\* Une erreur dans le N° pièce pourrait générer d'autres erreurs. Vérifiez tout d'abord le N° pièce ensuite l'erreur signalée

حيث يوضح هذا التقرير مايلي:

- في أعلى التقرير تظهر معلومات عن المؤسسة وعنوانها؛
- ذكر المسار الذي يتضمن الملف المحاسبي على جهاز الكمبيوتر؛
- عدد الأخطاء التي تم العثور عليها وفي هاته الحالة تم العثور على حوالي عشرون خطأ؛
- جدول يتضمن أربعة أعمدة كل منها يحمل دلالة معينة كما يلي:

**العمود الأول:** في هذا العمود يتم ذكر اليومية المساعدة التي تحتوي على هذا الخطأ ويتم الإشارة إليها بأول حرفين فقط من اسم اليومية المساعدة.

**العمود الثاني:** يتم في هذا العمود الإشارة إلى الشهر الذي يتضمن هذا الخطأ.

**العمود الثالث:** هنا يتم ذكر رقم السطر الذي يحتوي على الخطأ لتسهيل الوصول إليه.

**العمود الرابع:** في العمود الأخير يتم ذكر طبيعة الخطأ.

**2-3- الرقابة على التسجيل المحاسبي:** في هاته الخاصية يقوم البرنامج بالتحرف مباشرة على الأخطاء أثناء تسجيلها أو بعد تسجيلها

### نافذة رقم (07): نافذة الرقابة على التسجيل المحاسبي

| JOURNAL | CS    | CAISE    | FAIR   | REFERENCE | LIBELLE                                  | DEBIT        | CREDIT       |
|---------|-------|----------|--------|-----------|------------------------------------------|--------------|--------------|
| 1       | 00007 | 31/12/16 | 421000 | SAL T4    | Personnel, rémunérations dues            | 1 43 789,10  | 1 43 789,10  |
| 2       | 00008 | 31/12/16 | 421000 | TR 04     | Personnel, rémunérations dues            | 55 383,58    | 55 383,58    |
| 3       | 00009 | 31/12/16 | 421000 | TR 04     | Sécurité sociale                         | 55 383,58    | 55 383,58    |
| 4       | 00009 | 31/12/16 | 421000 |           | Tva sur Achat (07 %)                     | 0,23         | 0,23         |
| 5       | 00009 | 31/12/16 | 442200 |           | Tva sur Achat (07 %)                     | 0,23         | 0,23         |
| 6       | 00010 | 31/12/16 | 445    |           | Etat, taxes sur le chiffre d'affaires    | 466,48       | 466,48       |
| 7       | 00010 | 31/12/16 | 421000 |           | Etat, taxes sur le chiffre d'affaires    | 466,48       | 466,48       |
| 8       | 00011 | 31/12/16 | 421000 |           | Etat, taxes sur le chiffre d'affaires    | 1 955,80     | 1 955,80     |
| 9       | 00011 | 31/12/16 | 445000 |           | Etat, taxes sur le chiffre d'affaires    | 1 955,80     | 1 955,80     |
| 10      | 00012 | 31/12/16 | 445100 |           | Tva 17% (ciment)                         | 0,25         | 0,25         |
| 11      | 00012 | 31/12/16 | 421000 |           | Tva 17% (ciment)                         | 0,25         | 0,25         |
| 12      | 00014 | 31/12/16 | 421000 |           | TVA 7% (ROHO A BETON)                    | 0,18         | 0,18         |
| 13      | 00014 | 31/12/16 | 445200 |           | TVA 7% (ROHO A BETON)                    | 0,18         | 0,18         |
| 14      | 00015 | 31/12/16 | 447000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 1 982 588,00 | 1 982 588,00 |
| 15      | 00015 | 31/12/16 | 421000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 1 982 588,00 | 1 982 588,00 |
| 16      | 00016 | 31/12/16 | 447000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 17      | 00016 | 31/12/16 | 421000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 18      | 00016 | 31/12/16 | 447000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 19      | 00016 | 31/12/16 | 421000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 20      | 00016 | 31/12/16 | 447000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 21      | 00016 | 31/12/16 | 421000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 22      | 00016 | 31/12/16 | 447000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 23      | 00016 | 31/12/16 | 421000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 24      | 00016 | 31/12/16 | 447000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 25      | 00016 | 31/12/16 | 421000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 26      | 00016 | 31/12/16 | 447000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 27      | 00016 | 31/12/16 | 421000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 28      | 00016 | 31/12/16 | 447000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 29      | 00016 | 31/12/16 | 421000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 30      | 00016 | 31/12/16 | 447000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |
| 31      | 00016 | 31/12/16 | 421000 | 050-C-01  | Autres impôts, taxes et versements assen | 286 134,00   | 286 134,00   |

بعد الدخول إلى نافذة تسجيل العمليات saisie يقوم المستخدم بإختيار تبويب vérificateur من القسم السفلي من شاشة البرنامج وسيظهر له قسم خاص بالرقابة على العمليات المسجلة حيث نلاحظ وجود زر Vérifier وهو الخاص ببدأ عملية البحث عن الأخطاء، بالإضافة إلى زر Options De Vérification وهو يستعمل لتحديد نوع الأخطاء التي على البرنامج أن يبحث عنها.

### نافذة رقم (08): نافذة إعدادات الرقابة الإلكترونية على التسجيل المحاسبي

Options du vérificateur de saisie -> Journal :AC

☒ Vérifier que la pièce soit soldée

Les lignes de la pièce doivent avoir les mêmes valeurs:

☒ Date

☒ Référence

☐ Libellé

Signaler si valeur vide:

☒ Pièce

☒ Référence

☐ Libellé

Vérifier l'ordre chronologique

☒ Pièces ☐ Le N° pièce démarre par 1 pour chaque folio

☐ Dates ☐ Le N° pièce suit le folio précédent

☒ Références

☒ Vérifier N° Folio = le mois de la date

Appliquer à Tous les journaux Par défaut

Ok

هاته النافذة تشبه إلى حد كبير نافذة Vérificateur général des pièces comptables في أغلب الخيارات التي تتوفر عليها ولكن هنا هاته الخاصية تقدم نتائجها بطريقة مباشرة في صفحة البرنامج وتعتمد على الرموز والألوان لإظهار وتوضيح الأخطاء التي إكتشفها البرنامج.

نافذة رقم (09): نافذة التسجيل المحاسبي بعد إجراء الرقابة عليها

| DATE       | COMPTES | ALIENES | REFERENCE    | LIBELLE | DEBIT         | CREDIT        |
|------------|---------|---------|--------------|---------|---------------|---------------|
| 2016/01/01 | 388     | F-0955  | FAC 20160014 |         |               | 1 374 958.88  |
| 2016/01/01 | 388     | F-0955  | FAC 20160018 |         | 532 886.88    |               |
| 2016/01/01 | 442     | F-0955  | FAC 20160018 |         | 37 296.88     |               |
| 2016/01/01 | 442     | F-0955  | FAC 20160018 |         |               | 578 896.88    |
| 2016/01/01 | 388     | F-0955  | FAC 20160019 |         | 1 332 886.88  |               |
| 2016/01/01 | 442     | F-0955  | FAC 20160019 |         | 93 246.88     |               |
| 2016/01/01 | 442     | F-0955  | FAC 20160019 |         |               | 1 426 133.76  |
| 2016/01/01 | 388     | F-0955  | FAC 20160017 |         | 771 886.88    |               |
| 2016/01/01 | 442     | F-0955  | FAC 20160017 |         | 53 978.88     |               |
| 2016/01/01 | 442     | F-0955  | FAC 20160017 |         |               | 824 865.76    |
| 2016/01/01 | 442     | F-0952  | FAC 20160350 |         |               | 1 378 168.88  |
| 2016/01/01 | 388     | F-0952  | FAC 20160350 |         | 98 168.88     |               |
| 2016/01/01 | 388     | F-0952  | FAC 20160350 |         | 1 288 886.88  |               |
| 2016/01/01 | 388     | F-0952  | FAC 20160351 |         | 1 288 886.88  |               |
| 2016/01/01 | 442     | F-0952  | FAC 20160351 |         | 98 168.88     |               |
| 2016/01/01 | 442     | F-0952  | FAC 20160351 |         |               | 1 378 168.88  |
| 2016/01/01 | 388     | F-0955  | FAC 36       |         | 888 886.88    |               |
| 2016/01/01 | 442     | F-0955  | FAC 36       |         |               | 888 886.88    |
| Total (36) |         |         |              |         | 11 301 476.00 | 11 301 476.00 |

بعد تأشير المستخدم على الخيارات المناسبة لعملية الرقابة التي يحتاجها والضغط على زر vérifier سوف تبدأ عملية إكتشاف الأخطاء والتأشير عليها، كما سنلاحظ ظهور عدة رموز في نافذة البرنامج وكل منها لها دلالة معينة وسوف نبدأ بالرمز الذي يظهر في أعلى الشاشة وله ثلاثة أشكال كالتالي:

شكل (02): رموز حالة الرقابة على التسجيل المحاسبي



Vérification en cours

Vérification terminée et aucune erreur n'est trouvée

Vérification terminée et au moins une erreur est détectée

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على برنامج المحاسبة

- 1- هذا الرمز يعني أن عملية الرقابة جارية.
  - 2- هذا يعني أن العملية تمت ولم يعثر البرنامج على أية أخطاء.
  - 3- يشير هذا الرمز إلى أن العملية تمت وتم العثور على خطأ واحد على الأقل.
- كما سوف نلاحظ تشكل إطار باللون الأحمر حول بعض الخانات وهذا يعني أن تلك الخانة تحتوي على خطأ بينما في نهاية كل سطر يظهر لنا رمزين مختلفين الأول على شكل مثلث باللون الأخضر وهذا يعني أن كافة بيانات هذا السطر سليمة،

بينما قد يظهر رمز آخر على شكل مثلث أصفر يتضمن علامة تعجب باللون الأسود وظهور هذا الرمز يعني أن السطر يحتوي على خطأ واحد على الأقل.

بينما نلاحظ ظهور قائمة الأخطاء في القسم السفلي من الشاشة، وتتضمن كل الأخطاء التي إستطاع البرنامج العثور عليها، حيث حين تضغط على خطأ ما ينتقل القسم العلوي إلى ذلك الخطأ مباشرة حتى تقوم بتصحيحه.

#### خاتمة

من خلال تناول موضوع دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية سعينا في هذه الدراسة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط منهجية عمل محافظ الحسابات ويحدد مجمل مهامه ومسؤولياته والإطار العملي الذي بدوره يوضح تطبيق عمل محافظ الحسابات في أرض الواقع.

فقد شمل دراسة ميدانية بمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي حيث قمنا بالتعرف إلى المؤسسة وأقسامها ومصالحها ومختلف الإجراءات التي تطبقها في عملية الرقابة الإلكترونية.

**1/ اختبار الفرضيات:** بعد عرض وتحليل جوانب الموضوع بإطاره النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعة مسبقا كما يلي:

- الفرضية الأولى صحيحة حيث أن محافظ الحسابات يلعب فعلا دورا مهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية ويساهم في تصحيح أخطاء هذا النظام لتجنب الأخطاء المستقبلية؛
- الفرضية الثانية صحيحة حيث أن المؤسسات التي تستعمل الأنظمة الإلكترونية في عملياتها اليومية تعتمد بشكل كبير فعلى نظام الرقابة الإلكترونية الداخلية في عمليات اكتشاف الأخطاء؛
- الفرضية الثالثة خاطئة لأن نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية يهتم باكتشاف الأخطاء المتعلقة بالأنظمة الإلكترونية فقط لا غير أما الأخطاء المتعلقة بالأنظمة الأخرى فيتم اكتشاف أخطاءها بواسطة نظام الرقابة الداخلي العادي.

**2/ الاستنتاجات:** من خلال دراستنا هاته والتي تناولت الجانب النظري لدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية كما قمنا بإسقاط هذا الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي، حيث استطعنا الوصول إلى النتائج التالية:

- يلعب محافظ الحسابات دورا مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلي الإلكترونية في المؤسسة؛
- تعتمد المؤسسة على النظام الإلكتروني بشكل كبير حيث قد تؤدي أي أخطاء ومشاكل في هذا النظام إلى أخطار حقيقية في المؤسسة؛
- نظام الرقابة الإلكترونية يقلل من خطورة العديد من الأخطاء التي قد يغفل عنها أحيانا عمال المؤسسة؛
- يساعد نظام الرقابة الإلكترونية على اكتشاف الأخطاء في مدة زمنية قليلة مقارنة بمدة اكتشاف الأخطاء في نظام الرقابة العادية؛
- يساعد محافظ الحسابات المؤسسة في تصحيح أخطاء الأنظمة الرقابية المختلفة وهذا ما يؤهلها مستقبلا للحد من الأخطاء وتقليل الأخطار.

**3/التوصيات والاقتراحات:** بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى عدة نتائج وتوصيات وكذا الاقتراحات التي تبدو ضرورية وهي كما يلي:

- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش؛
- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على الأداء الجيد؛
- مراعاة الموضوعية بالنسبة لشرط الخبرة للمتريبين والحرص على أن توفر هذه الخبرة تكويننا جيدا يخدم تكوين المتريبين مستقبلا؛
- العمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام.

#### الهوامش والإحالات

- <sup>1</sup> - حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص: 34.
- <sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 35.
- <sup>3</sup> - ميلود زيد الخير وياسين عفافلية، التدقيق بين الحوكمة وأخلاقيات المهنة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار تاجي، الأغواط، 21/20 نوفمبر 2013، ص: 04-03.
- <sup>4</sup> - قانون 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010، المادة: 22.
- <sup>5</sup> - القانون التجاري الجزائري، النص الكامل للقانون، منشورات يري، الجزائر، طبعة 2008/2007، ص: 22.
- <sup>6</sup> - إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار رائد للنشر، الأردن، 2012، الطبعة الأولى، ص: 32.
- <sup>7</sup> - ابراهيم علي عشموي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوفي مصر للطباعة، مصر، بدون سنة نشر، ص: 46.
- <sup>8</sup> - قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 8.
- <sup>9</sup> - نفس المرجع السابق، المادة: 6.
- <sup>10</sup> - قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 46.
- <sup>11</sup> - نفس المرجع السابق، المادة: 47.
- <sup>12</sup> - نفس المرجع السابق، المادة: 48.
- <sup>13</sup> - نفس المرجع السابق، المادة: 51.
- <sup>14</sup> - نفس المرجع السابق، المادة: 52.
- <sup>15</sup> - زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 135.
- <sup>16</sup> - آمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص: 108.
- <sup>17</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص: 41.
- <sup>18</sup> - حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص: 42.
- <sup>19</sup> - قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 33.

- <sup>20</sup>- نفس المرجع السابق، المادة: 36.
- <sup>21</sup>- نفس المرجع السابق، المادة: 34-35.
- <sup>22</sup>- نفس المرجع السابق، المادة: 32.
- <sup>23</sup>- قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 31.
- <sup>24</sup>- نفس المرجع السابق، المادة: 38.
- <sup>25</sup>- نفس المرجع السابق، المادة: 37.
- <sup>26</sup>- القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص: 256-257.
- <sup>27</sup>- أمال بن يخلف، مرجع سبق ذكره، ص: 115.
- <sup>28</sup>- قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 71.
- <sup>29</sup>- نفس المرجع السابق، المادة: 23.
- <sup>30</sup>- أمال بن يخلف، مرجع سبق ذكره، ص: 117.
- <sup>31</sup>- قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 57.
- <sup>32</sup>- قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 27.
- <sup>33</sup>- نفس المرجع السابق، المادة: 57.
- <sup>34</sup>- عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012، ص: 94.
- <sup>35</sup>- قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 23.
- <sup>36</sup>- قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 24.
- <sup>37</sup>- عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص: 95.
- <sup>38</sup>- قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 25.
- <sup>39</sup>- محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص: 57-58.
- <sup>40</sup>- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000، ص: 238.
- <sup>41</sup>- قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة: 63.
- <sup>42</sup>- حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 233.
- <sup>43</sup>- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 212-213.
- <sup>44</sup>- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص: 34.
- <sup>45</sup>- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص: 100-101.
- <sup>46</sup>- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 75.
- <sup>47</sup>- حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 308.
- <sup>48</sup>- محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013، ص: 72.