



جامعة الجبلاي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم مالية ومحاسبة

تخصص : محاسبة و تدقيق

العنوان:

أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل البدء في مهمة محافظة
الحسابات

(دراسة آراء بعض الأكاديميين والمهنيين)

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق
تخصص : محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبة

يمانى شهرزاد

تحت إشراف:

الأستاذ سفاحلو رشيد

نوقشت من طرف اللجنة:

رئيسا	أستاذ محاضر (أ)	الأستاذ بوكديرون يوسف
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر (أ)	الأستاذ سفاحلو رشيد
ممتحنا	أستاذ محاضر (ب)	الأستاذ شيخ التهامي ابراهيم

السنة الجامعية: 2019-2020

الإهداء

إلى زهرة فاقت كل الزهور، إلى شمعة يشع منها كل النور.. إلى أزكى عطر من كل العطور،
إلى التي تعلمت من أجلها الكتابة على السطور... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي، وحنانها بلسم جراحي
سامحيني... لو كان هنالك أكثر من الحب لأهديته اليك... لكن يكفيني فخر أن الجنة تحت قدميك..

إلى أمي

إلى التي علمتني دروسا في الحياة... إلى دليلتي ومرشدتي في كل الاوقات... إلى من ستبقى كلماتها نجوما
أتذكرها حتى الممات..... إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم
وعلموني أن لا أضيعهم.....

إلى خالتي "خديجة"

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أذكر اسمه بكل افتخار.. إلى
رفيق دربي، وهذه الحياة بدونه لا شيء فمعه أكون أنا وبدونه أكون مثل أي شيء...

إلى أخي مصطفى

إلى يبايع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سررت،
إلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء... إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائب صغيرة..
ومعهن سرت الدرب خطوة بخطوة.. وما تزال ترافقتني حتى الآن إلى توائم روحي.. إلى شمعة متقدة
تضيء ظلمة حياتي....

إلى أخواتي فاطمة الزهراء وغنية ورقية

إلى الذين كانا لي سندا بدعائهما... إلى الذين كانا لي ملجأ بطيبة قلوبهما... ألف تحية تقدير واحترام لهما..

الأستاذ الفاضل "عمور مصطفى وزوجته الكريمة بن أحمد فاطمة"

إلى صهري العزيز "بلال" أغلى تحية... إلى زهو قلوبنا وفاكهة بيتنا **سلسبيل**... إلى بهجة قلوبنا **"معاذ"**....
إلى كل من تسعهم ذاكرتي..... ولم تسعهم مذكرتي.....

إلى كل هؤلاء أهدي هذه الباكورة من العمل المتواضع سائلة المولى عز وجل أن يجعله خالصا لوجهه

يماني شهرزاد

الكريم ونافعا لطلبة العلم.

شكرو عرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيماً لشأنه ونشهد أن سيدنا ونبينا محمد عبده ورسوله الداعي إلى رضوانه صلى الله عليه وعلى آله وأصحابه وأتباعه وسلم

بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لي لإتمام هذا البحث المتواضع أتقدم بجزيل الشكر إلى الوالدين العزيزين الذين أعانوني وشجعوني على الاستمرار في مسيرة العلم والنجاح، وإكمال الدراسة الجامعية والبحث؛ كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى من شرفني بإشرافه على مذكرة بحثي الأستاذ "سفاحلو رشيد" الذي لن تكفي حروف هذه المذكرة لإيفائه حقه بصبره الكبير علي، ولتوجيهاته العلمية التي لا تقدر بثمن؛ والتي ساهمت بشكل كبير في إتمام واستكمال هذا العمل؛ إلى كل أساتذة قسم المحاسبة والتدقيق؛ كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز وإتمام هذا العمل ولو بابتسامة أو دعاء.....

فلولا مساعدة هؤلاء جميعاً وتشجيعهم ما أحسنا بمتعة العمل وحلاوة البحث، ولما وصلنا إلى ما وصلنا إليه، فلهم منا جزيل الشكر... كما نعتذر لهم عن كل زلل أو نقص أو تقصير.

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي و أن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين" "الآية 19 من سورة النمل"

شهر زاد

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظة الحسابات لتحقيق أهداف الدراسة حيث تطرقنا إلى التعريف بمحافظ الحسابات ومسؤولياته ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية ودور هذه الأخيرة في حماية ممتلكات المؤسسة والاستخدام الكفء لموارد المؤسسة وأخيرا دراسة آراء بعض الأكاديميين وهم الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق إضافة إلى المهنيين وهم محافظي الحسابات الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة باستخدام برنامج لمحاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة وخلصت هذه الدراسة إلى أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات على انجاز مهمة التدقيق وتحديد حجم العينات ومنع الغش والتلاعب

Résumé:

A fin d'atteindre les objectifs de l'étude, nous avons discute de l'identification de l'auditeur, de ses responsabilités et de son rôle dans l'évaluation du système de contrôle interne

Et enfin , étudier les opinions de certains professeurs d'universités spécialisés dans le domaine de la comptabilités et de l'audit, ainsi que des commissaires aux comptes et des expert, car nous nous sommes appuyés sur l'approche analytique descriptive en préparant un questionnaire et en distribuant l'échantillon d'étude en utilisant le programme spss pour tenter de répondre au problématique

L'étude a conclu que l'évaluation du système de contrôle interne aide grandement le commissaires au compte dans l'accomplissement de la tache d'audit, détermination de la taille des échantillons et de prévention de la fraude.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
/	الواجهة
v	الإهداء
v	الشكر
v	الملخص
v	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
	الفصل الأول: علاقة نظام الرقابة الداخلية بمحاسبة الحسابات
04	تمهيد
05	المبحث الأول: الاطار العام لمحاسبة الحسابات
05	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
08-05	الفرع الأول: مفهوم اهداف وانواع التدقيق الخارجي
11-08	الفرع الثاني: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها والمعايير الدولية للتدقيق
11	المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر
14-11	الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر
14	الفرع الثاني: النظام الاساسي لمحاسبة الحسابات في الجزائر
17-14	1-تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة
18-17	2- حالات التنافي والموانع القانونية
19-18	3- حقوق محافظ الحسابات
20-19	4-مسؤوليات محافظ الحسابات

20	الفرع الثالث: المهام القانونية لمحافظ الحسابات وكيفية تعيينه
20	1- المهام الرئيسية او العامة
21	2- المهام الثانوية او الخاصة
22	3- تعيين محافظ الحسابات
23	المبحث الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
23	المطلب الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية
26-23	الفرع الاول: مفهوم وخصائص نظام الرقابة الداخلية
31-27	الفرع الثاني: اهمية اهداف وانواع نظام الرقابة الداخلية
37-31	الفرع الثالث: مكونات، مقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية
37	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
41-37	الفرع الاول: اساليب وخطوات تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية
45-41	الفرع الثاني: دراسة المعيار 265
46-45	الفرع الثالث: الغرض من تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية
47	المبحث الثاني: مناقشة وتحليل الدراسات السابقة
47	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
56-47	اولا: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية
57-56	ثانيا: عرض الدراسات السابقة باللغة الاجنبية
57	المطلب الثاني: اوجه التشابه والاختلاف ما يميز الدراسة الحالية
58	خلاصة الفصل
60	الفصل الثاني: دراسة آراء بعض الاكاديميين والمهنيين
61	تمهيد

62	المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية
62	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة وحدودها
62	الفرع الأول: مجتمع الدراسة
63	الفرع الثاني: عينة الدراسة
64-63	الفرع الثالث: حدود وصعوبات الدراسة
64	المطلب الثاني: بناء الاستبيان وتوزيعه
64	الفرع الأول: إعداد الاستبيان وضبطه النهائي
65	الفرع الثاني: هيكل الاستبيان ومقاييسه
66	الفرع الثالث: توزيع استمارة الاستبيان
67	المطلب الثالث: استرجاع واختبار الاستبيان وتفرغ بياناته
67	الفرع الأول: استرجاع الاستبيان
68	الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان وصدقه
69	المطلب الرابع: تفرغ بيانات الاستبيان
69	الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان
73-69	الفرع الثاني: عرض وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة
73	المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات
73	المطلب الأول: تحليل نتائج استبيان المحور الأول واختبار الفرضية المتعلقة به
78-74	الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول
79-78	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول
82-80	الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الأولى حسب متغير الخبرة والوظيفة
82	المطلب الثاني: تحليل نتائج استبيان المحور الثاني واختبار الفرضية المتعلقة به
86-82	الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثاني
88-86	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني
90-88	الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثانية حسب متغير الخبرة والوظيفة
91	المطلب الثالث: تحليل نتائج استبيان المحور الثالث واختبار الفرضية المتعلقة به
95-91	الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثالث
97-96	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثالث

100-98	الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الأولى حسب متغير الخبرة والوظيفة
101	خلاصة الفصل
-102 104	الخاتمة
-105 109	المراجع
110	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1- 1)	الاهداف التقليدية والمعاصرة لتدقيق الحسابات	06
(2- 1)	مقارنة بين انواع التدقيق	07-08
(1 - 2)	مقياس ليكارد الخماسي	67
(2 - 2)	الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان	68
(3 - 2)	توزيع معامل ألفا كرونباخ	69
(4 - 2)	صدق محاور الاستبيان	69
(5 - 2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	71
(6 - 2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	72
(7 - 2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	73
(8 - 2)	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	74
(9 - 2)	نتائج أفراد العينة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية	75-76
(10 - 2)	اختبار العينة البسيطة لدرجة أهمية نظام الرقابة الداخلية	79
(11 - 2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الأولى	81
(12 - 2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الأولى	82
(13 - 2)	نتائج آراء العينة حول علاقة اسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وبتكوين المدقق	83-84
(14 - 2)	اختبار العينة البسيطة لدرجة علاقة اسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق	88-89
(15 - 2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثاني	90
(16 - 2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثاني	91
(17 - 2)	نتائج آراء العينة حول اهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات	92-93
(18 - 2)	اختبار العينة البسيطة حول اهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات	97-98
(19 - 2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثالثة	99
(20 - 2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثالثة	100

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
32	مكونات نظام الرقابة الداخلية	01
35	اجراءات الرقابة الداخلية	02
39	اجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية	03
71	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير السن	(1 - 2)
72	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(2 - 2)
73	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	(3 - 2)
74	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	(4 - 2)

المقدمة العامة

توطئة:

التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية عبر الزمن والذي من أبرزه انفصال الملكية عن التسيير، التطور في مجال العلاقات الاقتصادية، توسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها وكبر حجم المشاريع جعل الملاك لا يتطلعون بشكل مباشر وبقدر كاف على واقع المؤسسة، كما صعب على مجلس الإدارة عملية تسييرها، مما أدى إلى ضرورة تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة، مع تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية باعتباره نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المسطرة، حيث يعتبر خط دفاع رئيسي وقوي يضمن ويحمي مصالحها وسلامة عملياتها ودقة سجلاتها، ومنع الغش والتلاعب واكتشاف الأخطاء وتصحيحها والذي يتمتع بخاصية السلامة والمصادقية.

يمكن القول انه أصبح من الضروري وجود طرف آخر محايد قادر ومؤهل للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسة، وهو محافظ الحسابات الذي يقوم بمهمة محافظة الحسابات، حيث ان كبر حجم المؤسسات وكبر معاملاتها يصعب من مهمته لذا يلجأ الى تقنيات السبر لكشف التلاعب ولمعرفة حجم العينات عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية.

إشكالية البحث:

مما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة من خلال السؤال الجوهرى التالي:

ما مدى أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل البدء في مهمة محافظة الحسابات؟

ولتسهيل الإجابة على الإشكالية قمت بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يمكن لنظام الرقابة الداخلية خلق قيمة إضافية في المؤسسة؟
- ما علاقة أسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وعمل المدقق؟
- كيف يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟
- ما الغرض من تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية؟

- يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة كما يعين الإدارة في حماية الأصول
- أسلوب المعاينة مرتبط بفعالية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق
- يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهمة محافظة الحسابات والأساس الذي تركز عليه عند إعدادة لبرنامج التدقيق وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها.

أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

قمت باختيار هذا الموضوع نتيجة تفاعل عدة عوامل:

- تخصصي في المحاسبة والتدقيق سمح لي باختيار الموضوع
 - الاهتمام الكبير الذي تخصص به تدقيق الحسابات في المؤسسات، جعلني التفت إلى هذه الظاهرة لمحاولة الإحاطة بجانب معين منها؛
 - الميول الشخصي والاهتمام بمثل هذه المواضيع
 - الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال التدقيق والرقابة الداخلية
- أهمية الدراسة:**ويمكن حصرها في النقاط التالية:
- ❖ تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والخدمات التي يقدمها، حيث تعتبر هذه المهنة من المهن العريقة في الدول؛
 - ❖ كذلك تكمن في إبراز حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى التطبيق الفعال والأداء السليم لأنشطتها من أجل تحقيق نظام رقابة داخلي فعال؛
 - ❖ يعمل التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.
- أهداف الدراسة:**تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- إبراز الأسس النظرية لتدقيق الحسابات؛
 - توضيح العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات ومدى اعتماد هذا الأخير عليها في أدائه لمهامه؛
 - التحقق من وعي المهنيين والأكاديميين بالأهمية التي يكتسبها نظام الرقابة الداخلية؛
 - الإجابة على الأسئلة الواردة في الإشكالية وإثبات صحة الفرضيات والحصول على معرفة جيدة.

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة تدقيق الحسابات وأهمية قيام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية، أما الجانب التطبيقي حدد بـ:

❖ **حدود موضوعية:** اهتمت الدراسة الميدانية بتبيان أهمية أسلوب المعاينة وعلاقتها بعمل المدقق وكذا علاقة فعالية نظام الرقابة الداخلية بحجم العينة وتوضيح أهمية عملية تقييم الرقابة الداخلية في عملية تدقيق القوائم المالية.

❖ **حدود زمنية:** تمثلت في عملية توزيع الاستبيان ودراسته وتحليل نتائجه وهذا من خلال الفترة الممتدة من 2020/08/24 إلى 2020/09/24.

. صعوبات البحث

عند قيامنا بإعداد هذه الدراسة واجهتنا الكثير من العراقيل وصعوبات من بينها:

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع سواء بشكل مباشر أو غير مباشر؛
- عدم التجاوب من قبل محافظي الحسابات بسبب انشغالهم الكبير تزامنا مع توزيع الاستبيان؛
- إهدار الوقت في توزيع الاستبيان والانتظار لاسترجاع استمارة الاستبيان؛
- عدم اطلاع بعض محافظي الحسابات على البريد الإلكتروني الخاص بهم.

هيكل البحث

للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها وكذا من أجل اختبار صحة الفرضيات تناولنا الموضوع من خلال فصلين تم تقسيمهما كما يلي:

الفصل الأول: جاء الفصل الأول بعنوان علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية وذلك لتقديم متعلق بالأدبيات النظرية والتطبيقية لنظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات، حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة (03) مباحث تناولنا في المبحث الأول التدقيق بصفة عامة، متطرقين لتطوره التاريخي ومفهومه وأنواعه، ثم اتجهنا إلى تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال تحديد مراحلها وتطرقنا إلى محافظ الحسابات بصفة عامة من مفهوم و تعيين ومهامه وشروطه، كما تعرفنا على الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية من مفهوم، خصائص، أهمية، مكونات، مقومات إجراءات.... الخ.

أما فيما يخص المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى المعيار الدولي للمراجعة رقم 265 وأساليب تقييم الرقابة الداخلية، الطرق، الإجراءات، وأهمية التقييم من قبل محافظ الحسابات

أما المبحث الثالث فتناولنا فيه الأدبيات التطبيقية من خلال عرض الدراسات المحلية السابقة وذلك حسب تدرجها العلمي، أطروحات دكتوراه، مقالات ومذكرات ماجستير وفق ما وظفناه في الدراسة، وبعد ذلك استعرضنا الدراسات العربية والأجنبية .

الفصل الثاني: خصصنا هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية من خلال عرض وتحليل الاستبيان الموجه لعينة من محافظي الحسابات، خبراء محاسبين ومحاسبين وأساتذة جامعيين في الجزائر حيث تناولنا في مبحثه الأول المنهجية والأدوات المستعملة في الدراسة حيث قمنا بتحديد عينة ومجتمع الدراسة، وإعداد الاستبيان وهيكلته كما اختبرنا صدقه وثباته، وبعدها عملنا على تفرغ البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل النتائج المتوصل إليها ومناقشتها وذلك بعرض الخصائص العامة لعينة الدراسة، أما المبحث الثاني قمنا فيه بتحليل نتائج كل محور من الاستبيان واختيار الفرضيات المرتبطة بها، ثم اختيار تباين الإجابات بعد قبول أو رفض كل فرضية وذلك حسب متغيرات الدراسة.

الفصل الأول:

علاقة نظام الرقابة الداخلية بمحاسبة
الحسابات

تمهيد

الاهتمام المتزايد الذي حظيت به مهنة التدقيق على مرّ العصور مع زيادة تطورها ذلك للدور الكبير الذي لعبته ولا تزال تلعبه في الحد من التلاعب والغش وضمن السير الحسن لكافة الوحدات الاقتصادية، ظهور مهنة التدقيق مرتبط بظهور الحاجة إلى طرف مستقل عن الإدارة يتمتع بالكفاءة المهنية لمراقبة أدائها وضمن حقوق أصحاب رؤوس الأموال وحماية الممتلكات، وفي سياق ممارسة هذه المهنة يجب على محافظ الحسابات احترام وإتباع منهجية وتنفيذ إجراءات منظمة أولها دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المنشأة وتطورها من واجبات محافظ الحسابات، وبهذا الصدد سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى لمحة عن التدقيق الخارجي وكيفية تنظيم هذه المهنة العريقة، توفير الشروط العلمية والعملية اللازمة في محافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية وقد تم استعراض ذلك في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار العام لمحافظة الحسابات

المبحث الثاني: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: عرض ومناقشة الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار العام لمحافظة الحسابات

يعتبر التدقيق بصفة عامة سواء في المؤسسات المالية أو الاقتصادية آلية ضرورية تساهم في تحسين نشاط المؤسسات، من خلال مساهمته في منع الغش وبعض التجاوزات المخالفة للقوانين المحلية، مما يسمح بتحديد الوضعية الحقيقية للمؤسسات، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم نظرة عليه من خلال تطرقنا لمختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة به.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

سننتقل في هذا المطلب إلى ماهية التدقيق الخارجي وذلك من خلال ما يلي:

الفرع الأول: مفهوم، أهداف وأنواع التدقيق الخارجي

يمكن توضيح مفهوم، أهداف وأنواع التدقيق الخارجي كالآتي:

أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي:

حيث عرفته لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية على أنه:

"عملية منتظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الإحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للإطراف المعنية.¹

ويعرفه أمين السيد أحمد لطفي أنه: "يمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين"².

ومن التعارف السابقة يمكن القول بأن التدقيق هو:

- عملية منتظمة ومنهجية، هذا يعني اعتماد المراجع على التخطيط المسبق ووضع برنامج عمل;
- يعتمد التدقيق على جمع الأدلة والقرائن;
- التقييم بشكل موضوعي يدل على الاعتماد بشكل أساسي على الحكم الشخصي للمدقق;

¹- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف،

سنة 2011/2010 ص 04

²- أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007 ص 07

- توصيل نتائج المدقق إلى أطراف مختلفة من خلال تقرير المدقق.

ثانياً: أهداف تدقيق الحسابات:

يمكن توضيح تطور أهداف تدقيق الحسابات من أهداف تقليدية إلى أهداف معاصرة في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: الأهداف التقليدية والمعاصرة لتدقيق الحسابات

الأهداف التقليدية	الأهداف المعاصرة
التأكد من مدى صحة ودقة البيانات المحاسبية المدونة في الدفاتر والسجلات المحاسبية	إضافة إلى الاهتمام بالأهداف التقليدية أضيفت أهداف جديدة لعملية تدقيق الحسابات هي:
اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتقليل من فرص ارتكابها	اشتمال تدقيق الحسابات على: تدقيق الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيقها، وأيضاً المعلومات التي اتخذت على أساسها مختلف القرارات
الخروج برأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات وهذا بالاعتماد على أدلة الإثبات المتعارف عليها في مهنة التدقيق	باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة فمن الضروري أن تشمل أهداف التدقيق على كافة الوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه (الشق المالي والإداري)
	الحرص على اختيار أدلة وقرائن الإثبات على أساس موضوعي وللتأكد من عدالة القوائم المالية
	التحول في أسلوب التدقيق من التدقيق حول الحاسب إلى التدقيق من خلال الحاسب الإلكتروني
	تحقيق أقصى كفاية إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف وذلك عن طريق استخدام معايير الجودة العالمية في عملية تدقيق الحسابات

المصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة

العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 200

أنواع التدقيق الخارجي:

ويمكن تصنيفها إلى ثلاثة وهي:

التدقيق القانوني: أي ما يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

التدقيق التعاقدية: (الاختياري): الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

الخبرة القضائية: التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة¹.

وللوقوف على طبيعة الأنواع الثلاثة يمكن حصرها في جدول للمقارنة:

الجدول رقم (02): مقارنة بين أنواع التدقيق

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	الخبرة القضائية
طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	المديرية العامة أو المجلس أو الإدارة	المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية حدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة الجمعية العامة عادية، غ عادية	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاة

¹- نور الهدى عوادي، "العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي"، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، مذكرة ماستر، تخصص مراجعة وتدقيق 2016/2015، ص07

إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غ.م
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو حسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئياً
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاة بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات،مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن
عكنون، 2008، ص 17

الفرع الثاني: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها GAAS ومعايير التدقيق الدولية ISA

سنسلط الضوء على معايير التدقيق المقبولة عموماً ومعايير التدقيق الدولي وذلك كالاتي

أولاً: **معايير التدقيق المتعارف عليها:** وتتمثل في:

1- معايير عامة: وتتعلق بالصفات الشخصية للمدقق وتتكون من 03 ثلاث صفات وهي:

✓ على القائم بعملية التدقيق أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً بطريقة تمكنه من أداء مهامه كمدقق، تتبع

أهمية هذا المعيار في وجود أطراف عديدة تعتمد على أي المراجع عن مختلف القوائم المالية؛

✓ يجب توفر عنصر الاستقلالية أو الحياد في كل عمل يوكل للمدقق؛

✓ يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي¹.

2- معايير العمل الميداني: ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق وتتمثل في²:

- ✓ أن يقوم المدقق بتخطيط مسبق ودقيق لعمله وأن يشرف على المساعدين إشرافا مناسباً
- ✓ لا بد من دراسة وافية وشاملة لنظام الرقابة الداخلية للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها مستقبلاً
- ✓ الحصول على قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساساً ملائماً لإعداد التقرير.

3- معايير إعداد التقرير³:

ينبغي على المراجع أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك من خلال العناصر التالية:

- ✓ أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقاً للمبادئ المتعارف عليها;
- ✓ أن يوضح مدى ثبات المشروع على اتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية وما إذا كانت مطابقة لتلك المستخدمة مسبقاً;

✓ يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

ثانياً: معايير التدقيق الدولية

وقسمت إلى 06 مجموعات وهي⁴

(1) (200-299) المبادئ والمسؤوليات: تشمل هذه المجموعة ثمانية معايير تغطي الأهداف العامة التي تحكم

مهنة التدقيق المحاسبي بشكل مستقل، وكذا شروط القبول بعملية التدقيق وتوثيقها، كما إن هذه المجموعة

1- امينة لعويسي، "دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المخزون" مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، 2016/2015 ص 23

2- سيد محمد، "تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة"، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، 2010، ص 35

3- سيد محمد، مرجع سبق ذكره ص 35

4 بهلولي نور الهدى "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر" اطروحة دكتوراه تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2016-2017 ص 46

تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات كإكتشافه للأخطاء والغش، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية؛

(2) (300-499) **تقييم الخطر:** تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها لكي يتمكن من تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق، وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة مدقق الحسابات للأهمية النسبية والأنشطة التي تقدمها المؤسسة الخدمية للمؤسسة محل التدقيق ووفقاً لهذه المجموعة على مدقق الحسابات تحديد وتقييم المخاطر خاصة منها الجوهرية وكذا الاستجابة لتلك المخاطر؛

(3) (500-599) **أدلة التدقيق:** تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تشمل إرشادات أساسية حول كمية ونوعية أدلة التدقيق الواجب الحصول عليها والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق إذ توفر هذه المعايير بعض المصادر والطرق التي يمكن لمدقق الحسابات أن يحصل عن طريقها على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛

(4) (600-699) **الاستفادة من عمل الآخرين:** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على مدقق الحسابات إتباعها عند استخدامه لعمل الآخرين (مدقق آخر، مدقق داخلي، خبير في مجال آخر)؛

(5) (700-799) **نتائج وتقارير التدقيق:** تتكون هذه المجموعة من خمسة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير محافظ الحسابات كيف ومتى يتم تعديل رأيه وكذا تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه كلا من المعلومات المقارنة والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة؛

(6) (800-899) الاعتبارات الخاصة: تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الإرشادات المتعلقة

بمهمة تدقيق الأغراض الخاصة وكذا مسؤولية محافظ الحسابات المتعلقة بإعداد التقرير حول عنصر منفرد

أو قائمة مالية منفردة .

المطلب الثاني: تنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

نستهل واقع التدقيق القانوني في الجزائر بالتطور التاريخي الذي مرّ به التدقيق الخارجي في الجزائر ثم

نعرض القوانين المنظمة لها والهيئات المشرفة عليها ثم نبرز القانون الأساسي لمحافظ الحسابات في الجزائر

وكيفيات الاعتماد ونبين كذلك مهامه القانونية وكيفيات تعيينه على أساس دفتر الشروط.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر

مرّ التدقيق التاريخي في الجزائر بعدة مراحل، نتطرق لها في المطلب الآتي:

1- مرحلة أول تنظيم لمهنة محافظة الحسابات (من 1969 إلى 1980)

بصدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم

تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية، وصدر بعدها المرسوم

70-173 المؤرخ في 16/11/1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في

المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في

هذه المؤسسات مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين تم تعيينهم من

قبل وزير المالية ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة وهذا ما ينسجم في

الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد.¹

2- مرحلة إلغاء محافظة الحسابات واستبدالها بمجلس المحاسبة (من 1980 إلى 1988)

¹ عبد الله بن صالح، "مداخلة حول دراسة تحليلية تقييمية لواقع اصلاح مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية" الملتقى الوطني الرابع حول "تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات" جامعة عمار تليجي الاغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013 ص24

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم تولد المعلومات وضعف التحكم المحاسبي، أطر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/03/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها. -مرحلة إعادة تأهيل محافظة الحسابات (من 1988 إلى 1991).

3-مرحلة إعادة تأهيل محافظة الحسابات (من 1988 إلى 1991)

في سنة 1988، صدر القانون 01-88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 04-88 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري.

ومن خلال هذين القانونين تم الفصل التام بين المراجعة الخارجية لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي تتولاها المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

وقد تلي صدور القانون 01-88 المتعلق باستقلالية المؤسسات، صدور القانون 32-90 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

4-مرحلة التنظيم الفعلي لمحافظة الحسابات (من 1991 إلى 2010)

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة, وأبرزها القانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 21-04-1991 والمعتمد بتاريخ 01-05-1991. وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها وتطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات.

إضافة إلى ذلك صدر سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 15-04-1996. وذلك بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

5-مرحلة إصلاح وإعادة تنظيم محافظة الحسابات (من 2010 إلى 2016)

خلال هذه الفترة تمت إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى الوزارة المالية وتتميز هذه الفترة بصور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 , يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وقد تلى بعد صدور هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات والمتمثلة في:

-صدر مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-01-2011 والمتعلقة أساسا بالتغيرات التي مست السلطة التي تحم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات, إذ تم من خلالها, تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره, وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني

للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيرها, كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة.

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 16-02-2011 والمتعلقة عموما بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب.

- صدور مراسيم تنفيذية أخرى بين ماي 2011 وأفريل 2013, منها ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات, ومنها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المحاسب.

- صدور قرارات ومقررات بين جوان 2013 و اكتوبر 2016, منها ما حدد محتوى تقارير محافظ الحسابات وكيفيات تسليمها ومنها ما جاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق.¹

الفرع الثاني: النظام الأساسي لمحافظ الحسابات في الجزائر

بين القانونون 10-01 والمراسيم التابعة له، النظام الأساسي لمحافظ الحسابات، نبرزه بإيجاز كما يلي:

1- تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

تم إعطاء تعريف محافظ الحسابات وفق ما جاء في القانونون 01/10 بالإضافة إلى ما ورد في القانون التجاري.

1-1- تعريف محافظ الحسابات² حسب المادة 22 من القانونون 01/10 المراجع الخارجي القانوني أو محافظ

الحسابات هو "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

كما تعرفه المادة 715 من القانونون التجاري الجزائري بان: "المراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة

¹- سفاطو رشيد "اهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية IFRS" اطروحة دكتوراه جامعة حسنية بن بو علي الشلف، 2016/2017 ص 163

²- القانونون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010

(أو مجلس المديرين) وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

1-2-1-كيفية الاعتماد¹

يلزم المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية:
-شهادة الجنسية الجزائرية.

-مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.

-نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة.

-مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق، بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة ملفات الطالبين، وتحرر محضرا بذلك يضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد.

ترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، محضر الاجتماع مرفقا بالاعتماد قصد إمضائها من الوزير المكلف بالمالية.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد (أو الرفض المعلن) ثم يمنح الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة.

1-3- أداء اليمين والتسجيل في الجدول

¹- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

بينت المادة 06 من القانون 01/10 المذكور سابقا كيفية أداء اليمين وذلك على النحو التالي.

1-3-1- أداء اليمين

يؤدي محافظ الحسابات، بعد الحصول على الاعتماد وقبل التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبرة الآتية: "اقسم بالله العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأن أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد".

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.¹

1-3-2- التسجيل في جدول

يلزم المترشحون لممارسة مهنة محافظ الحسابات للتسجيل في الجدول، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة

المجلس الوطني للمحاسبة:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.

- شهادة الجنسية الجزائرية.

- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.

- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة.

- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.

- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني.

- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط

المادية لممارسة المهنة.

- نسخة مصادق عليها عن شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال

شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول.

¹ المادة 06 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

-نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين.

-ست (6) صور شمسية على خلفية بيضاء.

-تصريح شرفي بعدم تقاضي أجر تحت أية صفة كانت.

-وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

يسجل المترشح في الجدول، وتمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب والاسم والمهنة.¹

1-4- شروط ومقاييس مكتب محافظ الحسابات²

يلزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإثبات وجود محل مهني، عند إيداع طلب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يمكن أن يكون المحل ملكا أو مستأجرا للمهني، على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة.

يجب أن تتوفر في المحل المهني شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدة المسؤول عنها.

2- حالات التنافي والموانع القانونية³

بين القانون 01/10 المذكور سابقا حالات التنافي والموانع حتى لا يترك أي مجال للاجتهاد في ذلك.

2-1- حالات التنافي:

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر منافيا مع هذه المهنة:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،

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

¹ ديلمي ناصر الدين "دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية" اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة فرحات عباس سطيف 2017-2018 ص 146

² - المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

³ - المواد 64 و 74 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

-الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة،

-كل عهدة برلمانية،

-كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة،

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

1-2- الموانع

يمنع محافظ الحسابات من:

-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 الإشراف عليها.

-ممارسة وظيفة مستشار جنائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

-شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده.

-لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو اتعاب أو امتيازات أخرى

لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (03) سنوات الأخيرة

كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

-يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي يكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

3_ حقوق محافظ الحسابات¹:

أنت أحكام مواد القانون 01_10 المذكور سابقاً، حقوق محافظ الحسابات يمكن تلخيصها فيما يلي:

¹ - ديلمي ناصر الدين مرجع سبق ذكره ص 153

- 1- يمارس محافظ الحسابات نشاطه في كامل التراب الوطني
- 2- يطلع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق التابعة والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- 3- يمكن لمحافظ الحسابات أن يجري طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة.
- 4- يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفقيشات التي يراها لازمة.
- 5- يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- 6- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- 7- يحتفظ محافظ الحسابات بحق التدخل في الجمعية العامة فيما يتعلق بأداء مهمته
- 8- يمكن لمحافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال
- 9- له الحق أن يستدعى لاجتماع مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) الذي يقبل حسابات السنة المالية وكذا لكل جمعيات المساهمين.

4_مسؤوليات محافظ الحسابات¹:

وتتمثل في المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية والمسؤولية التأديبية.

4_1_المسؤولية لمدنية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

يُعد محافظ الحسابات مسؤولاً اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير من كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون 01/10 ولا يتبرأ من

¹- المواد 59 حتى 63 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم يتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. يتعين على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

4_2_ المسؤولية الجزافية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزافية عن كل تقصير في التزام قانوني

4_3_ المسؤولية التأديبية: 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.

تتمثل العقوبة التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

الإذار_ التوبيخ_ توقيف مؤقت لمدة أقصاها ستة(06) أشهر_ الشطب من الجدول

الفرع الثالث: المهام القانونية لمحافظ الحسابات وكيفية تعيينه

تنقسم مهام محافظ الحسابات إلى مهام رئيسية ومهام ثانوية، تخص فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة

ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، نذكر ما يلي:

1- المهام الرئيسية أو العامة: تتمثل في مهمتين أساسيتين وهما:

➤ المصادقة أو الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة

وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات;

➤ فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه

المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

يترجم محافظ الحسابات تأديته تلك المهمتين في تقريره العام الذي يدعى تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.

2- المهام الثانوية أو الخاصة: تتمثل في ثلاثة عشر (13) مهمة خاصة، منها ما ورد في المادتين 23 و25 من

القانون 01_10 المذكور سابقا ومنها ما تم استنتاجه من المرسوم التنفيذي 11_202 والقرار المؤرخ

في 24 جوان 2013 المذكورين سابقا حيث تتوج كل مهمة خاصة بتقرير خاص نذكر منها ما يلي:

➤ إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير;

➤ تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها.

➤ إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار

استغلال المؤسسة أو الهيئات;

➤ التأكد من المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشر تعويضات;

➤ الفحص والمصادقة على المبلغ الإجمالي للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين;

➤ عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية للسنوات الخمس الأخيرة;

➤ التأكد من حيافة أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الضمان التي تمثل على الأقل 20% من رأسمال الشركة;

➤ التحقق من أن الميزانية تظهر احتياطات ونتائج تسمح بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم;

➤ التأكد من سلامة وانتظام عملية رفع رأس المال واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية ;

➤ التأكد من سلامة وانتظام عملية تخفيض رأس المال واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية ;

➤ التأكد من سلامة وانتظام عملية إصدار قيم منقولة واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية ;

➤ التأكد من سلامة وانتظام عملية تحويل الشركة ذات أسهم واحترامها لأحكام النصوص التشريعية

والتنظيمية

➤ التأكد من سلامة وانتظام عملية المساهمة في شركات أخرى واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية.¹

2- **تعيين محافظ الحسابات:** تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا

يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات².

3-1 **تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل:** طبقاً لأحكام المادتين 600 و609 من القانون التجاري،

يكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة دون اللجوء إلى دفتر الشروط.

3-2 **حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات:** في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم

الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

3-3 **تعيين محافظ الحسابات على اساس دفتر الشروط:** خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة

لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد

دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر مرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها، ونموذج المترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبيّن وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية.

¹- سفاطو رشيد، مرجع سبق ذكره ص 177-178

²- المادة 27 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

يحتل نظام الرقابة الداخلية مكانة هامة في المؤسسات باختلاف أشكالها، لأنه يساعد على تنظيم جميع العمليات الجارية وبالتالي تقادي جميع المخاطر التي يمكن أن تؤثر على تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الفاعلين في المؤسسات، لذا حاولنا في هذا المبحث التطرق إلى مختلف العموميات المتعلقة بهذا النظام.

المطلب الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام المدقق الخارجي، والأساس الذي يركز عليه عند إعداده لبرنامج التدقيق وتحديده لمدى الاختبارات التي سيقوم بها.

الفرع الأول: مفهوم وخصائص نظام الرقابة الداخلية

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط الداخلي: الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى للمؤسسة، واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات. وقد أكد هذا التعريف أهمية المحافظة على الأصول، وبصفة خاصة النقدية، لأن نظام الرقابة الداخلية يعتبر طريقة لمنع واكتشاف التلاعب في النقدية.

كما أوضح المعيار الدولي رقم 315 أن الرقابة الداخلية هي: "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق

بموثوقية تقديم التقارير المالية، وفاعلية العمليات وكفاءتها والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، والرقابة

الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف¹

كما تشير الفقرة 8 من معيار التدقيق الدولي 400 والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية على أن نظام

الرقابة الداخلية يشمل:

كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في

ضمان إدارة المؤسسة وكفاءة العمل والمؤسسة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع اكتشاف الغش

والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب²

وبالاستناد إلى التعاريف السابقة يمكن الاستنتاج بأن الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات والإجراءات

المتكاملة التي تضعها إدارة المؤسسة وتكون مسؤولة عن متابعة تنفيذها لتوفير الثقة في القوائم المالية

والتأكيد على الالتزام بالقوانين المنصوص عليها وذلك لتحقيق الأهداف الموضوعية.

كما عرفه الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين **OECCA** الفرنسية "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة

الضمانات التي تساعد في التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحرية، الإبقاء على

الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق

وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"³

وحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** الذي وضع المعايير الدولية للتدقيق فإن نظام الرقابة الداخلية

يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المستعملة لحماية الأصول ومدى كمال الدفاتر

المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية⁴.

1- معيار التدقيق الدولي ISA 315

2 - مرتضى محمد شاني الحسيني، ابراهيم عبد موسى السعيري "توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي"، مجلة جامعة بابل، العلوم المصرفية والتطبيقية العدد 04، المجلد 25، سنة 2017 الصفحة 1529

3- حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي "مراجعة الحسابات المتقدمة" دار الثقافة للنشر والتوزيع الجزء الاول 2009، ص277

4- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي "المراجعة وتدقيق الحسابات- الاطار النظري والممارسة التطبيقية." ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ص86

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن نظام الرقابة الداخلية يعتمد على ما يلي:¹

الخطة التنظيمية: ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه اللحظة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة.

الطرق والإجراءات: تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو من ناحية طريقة استعمال الوثائق. كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

المقاييس المختلفة: تستعمل داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس درجة مصداقية المعلومات، مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية واحترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

ثانياً: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلي بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة الاعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات فيما يلي:

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي نفس المرجع اعلاه ص 77-78

❖ **الملاءمة:** يجب أن يتلاءم نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة التي تقوم بأعمال غير معقدة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، أما بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم تستوجب استعمال أدوات رقابية أكثر تعقيدا تلائم حجم النشاطات وتنوعها.

❖ **توازن التكاليف مع العائد:** إن أي عمل تقوم به المؤسسة يقوم أساسا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينهما كبيرا كلما زادت نسبة الربح.¹

❖ **المرونة:** المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

❖ **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل.

❖ **الموضوعية:** تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وإلا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء.

❖ **الوضوح:** يشمل:

_ وضوح الهدف من الرقابة، الأساليب الرقابية، المؤشرات المعتمدة لمقارنة النتائج الفعلية بها;

_ وضوح نظام التبليغ عن الانحرافات أو الخلل عند اكتشافه.

¹- كريغار مراد " أهمية نظام الرقابة في الرفع من كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه شعبة علوم تسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف 2018/2019 ص 68

❖ **الدقة:** يجب أن يتولد عن النظام عند تطبيقه معلومات دقيقة وصحيحة عن وضعية الأداء.¹

الفرع الثاني: أهداف، أهمية وأنواع نظام الرقابة الداخلية

أولاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث يسعى كل هدف إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق وتتمثل فيما يلي:

1- **حماية أصول المؤسسة:** تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقها وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.²

2- **دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها:** تعني أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية. وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها. فإذا تمت مراعاة هذه

¹ - الشيخ سالم فؤاد واخرون "المفاهيم الإدارية الحديثة"، مركز الكتب الاردني، عمان، 2005، ص 254

² - كريفار مراد، مرجع سبق ذكره ص 71

الخطوات مع إجراء عملية المراجعة لما يتم تسجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق بها وعدها دقيقة وملائمة وكاملة.¹

3- **الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية:** يعد الاهتمام بالكفاءة الإنتاجية وزيادتها وتطويرها من الأهداف الرئيسية

لإدارة المؤسسة، حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق تحقيق العلاقة المثلى بين المدخلان والتشغيل والمخرجات.

المدخلات-تهدف الرقابة الداخلية خلال هذه المرحلة إلى التأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، والمحافظة على هذه الموارد وحمايتها.

التشغيل-تهدف عدم مخالفة الإجراءات التنظيمية داخل المؤسسة، والتأكد من انتظام العملية الإنتاجية بكافة اجراءاتها وخطواتها.

المخرجات-تهدف الرقابة الداخلية في هذه المرحلة إلى التحقق من كمية انتاج السلع أو الخدمات، وتقييم معدلات الانتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية.²

4- **التأكد من التزام بالسياسات والتشريعات:** إن أهداف المؤسسة يتم تحقيقها من خلال القوانين واللوائح

التي تضعها بحيث تغطي كافة جوانب المؤسسة، وتصدر الادارة بذلك قوانين ولوائح سواء كانت كتابية أو شفوية وتوجهها إلى منفذي العمليات وفي كل المستويات وتحدد هذه القوانين واللوائح ما يلي:

_المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة;

_ خطوط السلطة في هذه المستويات;

_حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المؤسسة.

¹- حسين احمد دحدوح واخرون، "مراجعة الحسابات المتقدمة -الاطار النظري والاجراءات العملية-"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الاول ، 2009، ص 279

²- الدكتور هادي التميمي "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، دار وائل للنشر ص 220

كذلك فإن تحديد السياسات يرتبط بوضع السياسات والخطوط والاجراءات الواجب اتباعها، مما يستوجب وجود دليل واضح يحدد الاختصاصات وخطوط السلطة والمسؤولية بأكثر تفصيل، وذلك من أجل تجنب حدوث أي تدخل أو تكرار للعمل يؤدي إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.¹

ثانيا: أهمية نظام الرقابة الداخلية

في بادئ الأمر لم تُعن أهمية كبيرة لأنظمة الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والادارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، وكان المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المؤسسة، وبعد ذلك ظهر مفهوم الرقابة كمرادف للضبط الداخلي والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية وذلك عن طريق قيام شخص آخر بمراجعة ما قام به غيره، ولكن الفضائح المالية ودعاوى الاحتيال المالي التي حدثت في السنوات الاخيرة أظهرت ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من المؤسسات مما أدى إلى الاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة الداخلية ودورها في مؤسسات الأعمال الحديثة.

وتعتبر الرقابة الداخلية حاليا خط الدفاع الأول ضد الفشل في المؤسسات، كما وتقوم المؤسسات الناجحة بتطبيق نظام رقابة داخلية فعال يعمل على إدارة المخاطر لتحسين أدائها، ويعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصرا حاسما وأساسيا في نظام الحوكمة ودعم إنجازات وأهداف المؤسسة وتعظيم الربحية وتقليل المخاطر وتوفير الوقت والتكلفة وخلق الميزة التنافسية للمؤسسة.

ولقد نمت أهمية الرقابة الداخلية نتيجة التوسع في الأنشطة، وتعدد مهامها، وضخامة الأموال المستثمرة في مشروعات المؤسسة، وللحاجة إلى تقليل فرص الغش والاختلاس، وحماية أصول المؤسسة وضمان

¹ - بوبكر عميروش " دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة" مذكرة ماجيستر،

جامعة سطيف، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة 2010/2011 ص 94

سلامة استخدامها، وتوفير المعلومات والبيانات التي تحتاجها الإدارة بصفة دورية، بما يساعدها في اتخاذ القرار وتقييم الأداء، وتحديد الانحرافات مما ينعكس ايجابيا على متخذي القرارات الإدارية والمالية.¹

ثالثا: أنواع نظام الرقابة الداخلي:

تتمثل أنواع الرقابة الداخلية فيما يلي²:

1. الرقابة الإدارية: ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى تحقيق أكبر كفاءة في العمل وضمان تنفيذ

السياسات الإدارية المرسومة. ويتضمن هذا النوع من الأساليب الرقابية السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات، والتي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية. وتوضع هذه الأساليب من أجل تنمية الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة. ومن الوسائل المستخدمة في تحقيق

الرقابة الإدارية ما يلي:

- الكشوف الإحصائية وتحليلها
- تقارير الأداء
- وضع البرامج التدريبية للموظفين والمستخدمين
- الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية
- التكاليف المعيارية
- استخدام الخرائط والرسوم البيانية

2. الرقابة المحاسبية: ويهدف هذا النوع من المحاسبة إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات

والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، لغرض تزويد المراجع بدرجة معقولة من التأكيد بأنه قد تم

¹- رغبة إبراهيم المدھون "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرا في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي"، - مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل،

2014 ص 67

²- هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 96

تنفيذ العمليات المالية وفقا للسياسة العامة للمنشأة أو بناءً على تعليمات الخاصة، وأن العمليات قد تم تسجيلها بشكل سليم يمكن من إعداد التقارير المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو أي مبادئ أخرى ملائمة لهذه التقارير.

وتعتمد الرقابة المحاسبية في سبيل تحقيقها على الوسائل التالية:

- التوصيف الوظيفي الواضح وتحديد المسؤوليات بحيث لا ينفرد شخص معين بتنفيذ عملية بكاملها، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات التي تتعلق بالإنتاج أو بتخزين الممتلكات.
- اعتماد العمليات بواسطة أشخاص مسؤولين، واعتماد قيود التسوية وتصحيح الأخطاء بعد مصادقة أشخاص مفوضين.
- اتباع طريقة القيد المزدوج في قيد العمليات ، ووجود دورة مستنديه لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.
- اتباع نظام الجرد المستمر، وإجراء جرد دوري ومفاجئ من حين لآخر لمطابقة أرصدة بطاقات الصنف مع الكميات الموجودة فعلا.
- اتباع نظام المراجعة الداخلية، ودعم إدارة المراجعة الداخلية بالصلاحيات والعناصر الكفؤة.¹

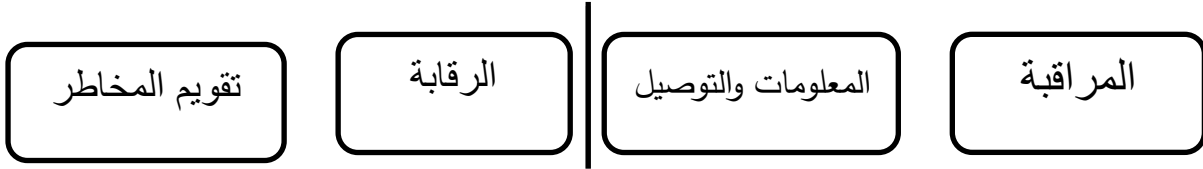
الفرع الثاني: مكونات، مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية 5 خمسة عناصر تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد ملائم على تحقيق أهداف الرقابة ويطلق عليها مكونات الرقابة ويمكن توضيح هذه المكونات من خلال الشكل التالي:

¹- تامر محمد مهدي " اثر استخدام الحاسب الالكتروني على انظمة الرقابة الداخلية"، مجلة جامعة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد04، العراق، 2010، ص 180

بيئة الرقابة



المصدر: حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية الجزء الأول دار الثقافة للنشر والتوزيع 2009 ص 282

وهذه المكونات هي:

أ- **بيئة الرقابة:** يمثل جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المؤسسة ذلك ويستجيبون لها من خلال تنفيذهم لإجراءات الرقابة المنصوص عليها من طرف الإدارة، وفي المقابل إذا لم تعط الإدارة أي أهمية للرقابة فمن المؤكد أن الرقابة الداخلية لن يتم تحقيقها¹.

ب- **تقدير الخطر:** إن تقدير الخطر يعد جزءاً من تصميم نظام الرقابة الداخلية، لتقليل الأخطاء والمخالفات والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها الى مستويات منخفضة، وتظهر أهمية تقدير الخطر في تحديد نطاق التدقيق الضروري، فإذا قامت إدارة المؤسسة بتقدير فعال للأخطار المحيطة بها، يعمل المدقق على تصغير نطاق المراجعة ومنه تخفيض تكاليف المراجعة، والعكس صحيح إذا قامت المؤسسة بتقدير خاطئ لأخطار يستعمل المراجع على توسيع نطاق المراجعة، وبالتالي تزداد التكلفة وهذا سيؤثر على صورتها أمام المتعاملين بالسلب.

¹- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 384

ت- أنشطة الرقابة : تعتبر أنشطة الرقابة ثالث عنصر تدخل في تكوين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويتخذ المدقق كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل المراجعة.

ث- الاعلام والاتصال: يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة، لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها لمعالجته أو إيصالها لمختلف المستويات التسييرية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات، وإعداد التقارير بإبداء الرأي حول كل نشاط، تقييم المدقق لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملاءمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة¹.

ج- المتابعة: متابعة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل عناصر الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف. لذلك يجب على المؤسسة انجاز متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما².

ثانيا: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية في نظام الرقابة الداخلية السليم:

- خطة تنظيمية
- نظام محاسبي سليم
- اختيار مجموعة من العاملين الكفاء ووضعهم في المكان المناسب
- استخدام الوسائل الآلية بشكل جيد
- توافر أدوات رقابية مناسبة

وفيما يلي عرض موجز لهذه المقومات:

¹- طارق عبد العال حماد " موسوعة معايير المراجعة-شرح المراجعة الدولية الامريكية"- الجزء 02، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 58

²- احمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتاكد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة"، جامعة الزيتونة ، 2008 ، ص 128

أولاً: خطة تنظيمية:

قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر إلا أن أي خطة تنظيمية مناسبة يجب أن تكون مبسطة ومرنة فأى قرار ومبدأ لا يعني جموده.¹

ثانياً: نظام محاسبي سليم:

تتعاطم قيمة النظام الشامل لنظام الرقابة الداخلية عن طريق التصميم الجيد والاستخدام السليم للنظم المحاسبية

ويهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية هي: قياس نتائج أعمال المؤسسة، وتوفير المعلومات المطلوبة، وحماية أصول المؤسسة.

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تيسير أعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج، أضف الى ضرورة إعطاء كل حساب مدلوله الدقيق الواضح، كما يجب أن يشتمل الدليل على حسابات مراقبة والفصل الواضح بين العناصر الإيرادية والرأسمالية من نفقات وإيرادات.²

ثالثاً: اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المناصب المناسبة:

يتم ذلك بوصف دقيق لوظائف المؤسسة المختلفة، ووضع برنامج مرسوم لتدريب العاملين في المؤسسة بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف في المكان المناسب للاستفادة من الكفاءات المهنية المتاحة للمؤسسة، كما يجرى وصف كامل وشامل للمؤهلات العلمية لكل منها لضمان حصول المؤسسة على الموظفين المناسبين للقيام بالعمل مما يساعد على رفع الكفاءات المختلفة.

¹ - ابتسام احمد فتاح ورجاء جاسم محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (07)، العدد(20)، جامعة بغداد، العراق، 2012 ص 240

² - براهيم بلال "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة امحمد بوقرة بومرداس، تخصص محاسبة 2014/2015، ص 18

رابعاً: استخدام الوسائل الآلية بشكل جيد:

يجب استخدام كافة الوسائل الآلية بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة على أصول المشروع وموجوداته من أي تلاعب أو اختلاس.

خامساً: ضرورة توافر أدوات رقابية مناسبة:

إن عملية رقابة الأداء في إدارات المؤسسة من شأنه تحقيق كفاية عالية فيها، بالإضافة إلى ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها، وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه، ويتم ذلك إما بطريقة مباشرة كإشراف كل مسؤول على عمل من هم دونه، أو بطريقة غير مباشرة كاستعمال الأدوات الرقابية المختلفة مثل الميزانيات التقديرية، التكاليف المعيارية، التدقيق الداخلي.¹

ثالثاً: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية والإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

الشكل 03: إجراءات الرقابة الداخلية.

الإجراءات

إجراءات عامة	الإجراءات المحاسبية	إجراءات تنظيمية وإدارية
<ul style="list-style-type: none">• التأمين على ممتلكات المؤسسة• التأمين ضد الخيانة• اعتماد رقابة مزدوجة	<ul style="list-style-type: none">• التسجيل الفوري للعمليات• التأكد من صحة المستندات• إجراء المطابقات الدورية• عدم إشراك الموظف في مراقبة عمله	<ul style="list-style-type: none">• تحديد الإختصاصات• تقسيم العمل• توزيع المسؤوليات• إعطاء تعليمات صريحة• إجراء حركة التنقلات بين العاملين

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعودي صديقي، نفس المرجع السابق، ص 123

¹ - أبو بكر الصديق قيداون "التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية" اطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، 2018/2019 ص 18

لتحقيق المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية يتطلب من الإدارة اتخاذ وتطبيق مجموعة من الإجراءات

التالية:¹

الإجراءات الإدارية: وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

- تحديد الاختصاصات وتقسيم العمل قصد تجنب التداخل بين المسؤوليات مما يقلل من احتمال وقوع حالات الغش والأخطاء;
 - توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لأحداث الرقابة بينهم;
 - توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ والإهمال;
 - تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف;
 - تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب;
 - إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول;
 - إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- الإجراءات المحاسبية: وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعدها في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة;
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى;
- عدم إشراك موظف في تدقيق عمل قام به، بل يجب أن يتم التدقيق من طرف شخص آخر;

¹محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 45

- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود الى السرعة في الإنجاز;

- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين التدقيق العامة;

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

إجراءات عامة:

تضم هذه الإجراءات مايلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرقاً واختلاس;

- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر;

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

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

سنتطرق في هذا المطلب الى كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال ما يلي:

الفرع الأول: أساليب وخطوات تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

لمعرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية يحتاج محافظ الحسابات الى مجموعة من الطرق والاساليب لتقييم

نظام الرقابة الداخلية سنتطرق اليها من خلال دراستنا كالاتي:

1-أساليب تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية:

يوجد العديد من الأساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية تتمثل في الآتي:

أولاً: الاستبيان:

هو عبارة عن استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية. وتقدم هذه القائمة مجموعة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المتخصصين للإجابة عليها.

يهدف الإستبيان إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية بحصر نقاط القوة والضعف فيه، حيث يعمل المراقب على اعداد قائمة متضمنة لجملة من الأسئلة عن النظام تتميز القائمة بضرورة احتوائها على أسئلة توفر معلومات شخصية عن المستجوب والإجابة عليها تكون اختيارية كالاسم، الوظيفة، المؤهل وغيرها من الأسئلة المشابهة. كما يجب أن تتضمن أسئلة تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة وأن تكون الأسئلة مفهومة وواضحة لا يشوبها الغموض كما لا تحتاج إلى تفسير.

الإجابة عن الأسئلة تكون مغلقة وتوضع أسئلة اخرى كفخاخ للتحقق من صدق المستجوب وتكون الأسئلة مبنية بحيث كل مجموعة من الأسئلة تندرج تحت باب محدد، كما يجب أن تتوفر خاصية الاختصار غير المخفي للأسئلة. في نهاية القائمة تترك مساحة فارغة لإبداء الرأي أو الملاحظات التي يرى المستجوب ضرورة من كتابتها.¹

ثانيا: التقرير الوصفي:

عبارة عن وصف تفصيلي مكتوب عن الإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيس من العمليات. وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها، والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها، وتقسيم الواجبات، ليتم بعدها تلخيص كل جزء رئيس من أجزاء النظام من قبل المدقق الخارجي إلى قوي، كاف، ضعيف. يهدف التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها.²

ثالثا: خرائط التدفق:

¹ - جدي سمراء، " دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية"، الجزائرية، جامعة

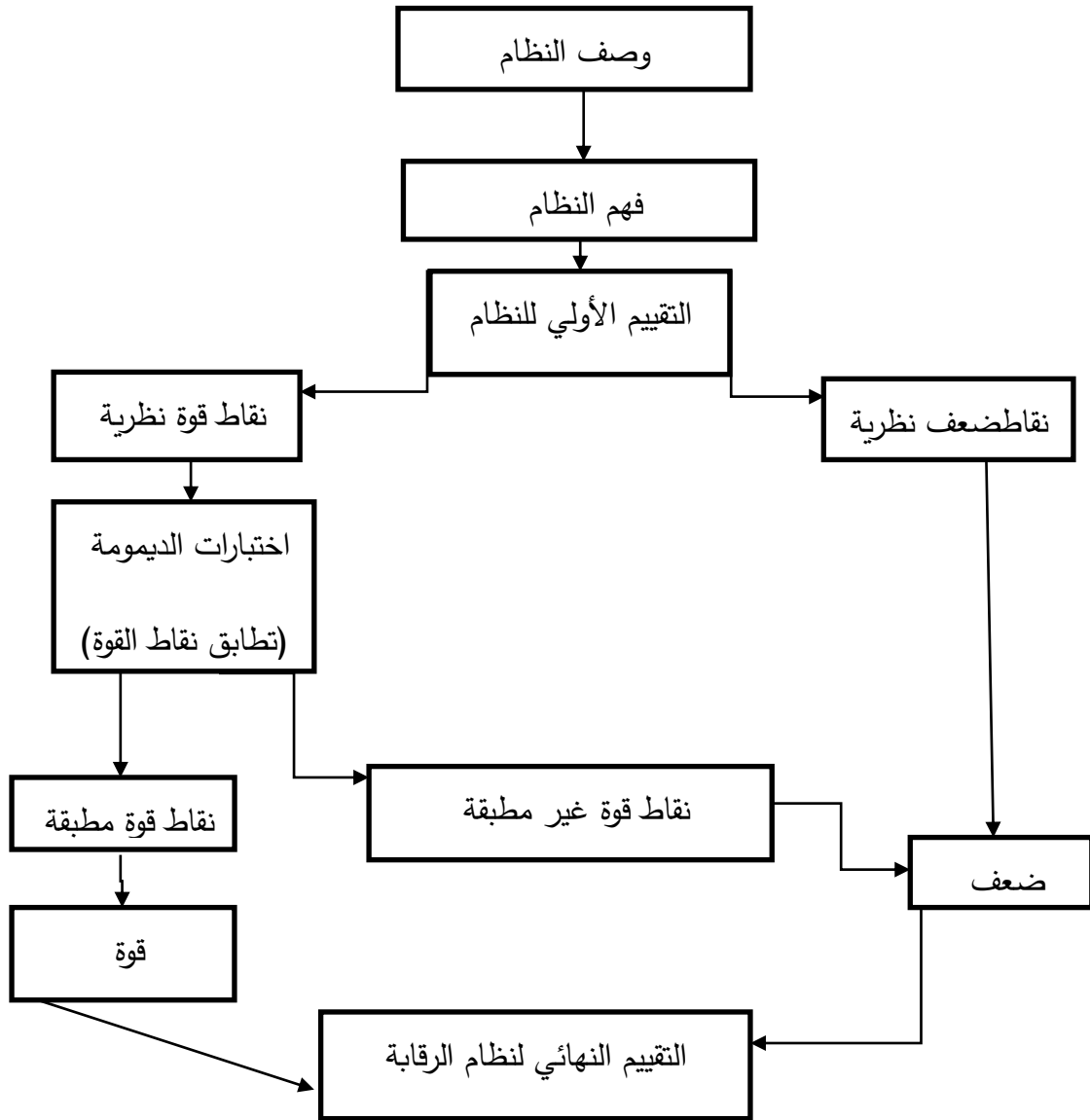
المسيلة، 2016/2017 ص 51

² -حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره ص 299

عن طريق هذا الأسلوب يقوم مدقق الحسابات بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجود المؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها العمليات والمعطيات انطلاقاً من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسياً وتقييدها.¹

خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية: تمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخطوات وهي:

الشكل 03: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية



¹- عبد السلام محمودي، "دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة محمد بوضياف المسيلة، تخصص محاسبة وتدقيق، 2017/2018 ص 45

المصدر: شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية علوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2009، ص120.

1. الحصول على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية: أشار المعيار 315 للتدقيق الدولي إلى "ضرورة

حصول المدقق على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية عند كل عملية تدقيق، وهذا يعني حصول المدقق على معلومات كافية حول المؤسسة وعن مكوناتها الرقابية من حيث التصميم والتنفيذ بحيث تساعده في عملية التخطيط لعملية التدقيق، ويهدف هذا الفهم إلى تحقيق تقييم ماذا كانت الكشوف المالية للمؤسسة قابلة للتدقيق من خلال التحقق من مدى أمانة الإدارة ومدى ملاءمة الدفاتر والسندات المحاسبي للمؤسسة. وكذلك تحديد الغش المتوقع والعوامل التي تؤدي الى اختراقات جوهرية.

2. فحص النظام: ويتم في هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من تنفيذه

يتم وفقا لما هو مسطر مسبقا، وذلك يتم بمجموعة من اختبارات مدى الالتزام وذلك بمراعاة التوقيت المناسب لهذه الاختبارات.

3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم

أولي لنظام الرقابة الداخلية، باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة(ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط ضعف(عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء تزوير) تستعمل هذه الخطوات غالبا استمارات مختلفة اي استمارات تتضمن اسئلة تكون الاجابة عليها إما "بنعم" أي إيجابي أو "لا" أي سلبي، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه.

4. اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل اليها في التقييم الأولي هي فعلا نقاط

قوة مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: إن التقييم النهائي لإجراءات الرقابة الداخلية يسمح للمدقق باتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية، فبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (من نقاط قوة وضعف) يقدم المدقق اقتراحات قصد تحسين تلك الإجراءات وتكون في شكل تقرير يقدمه المدقق لإدارة المؤسسة، فكلما كان هذا النظام قويا كلما قلل المدقق من اجراءات الفحص واعتمد اكثر على أسلوب العينة، والعكس صحيح فكلما تبين ضعف هذا النظام كلما تعمق المدقق أكثر في فحص البيانات والكشوف المالية للمؤسسة.¹

الفرع الثاني: دراسة المعيار isa265 "الإبلاغ عن أوجه القصور المكتشفة في الرقابة الداخلية

للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

-يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بالشكل المناسب، عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها خلال عملية التدقيق، ولا يفرض هذا المعيار مسؤولية اضافية على المراجع فيما يتعلق بفهم الرقابة الداخلية وتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة بما يزيد يجب على المراجع أن يحصل على فهم لنظام الرقابة الداخلية عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها وعند إجراء هذه التقديرات للخطر وقد يتعرف المراجع على قصور في نظام الرقابة الداخلية ليس فقط اثناء عملية تقدير الخطر وإنما أيضا عند أي مرحلة من مراحل المراجعة.

الهدف من المعيار:

-هدف المراجع هو إبلاغ المكلفين بالحوكمة، والإدارة بالشكل المناسب، عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها خلال عملية التدقيق، والتي تعتبر -في الرأي المهني للمدقق- ذات أهمية كافية لتستحق عنايتهم الخاص.

¹- ابوبكر الصديق قبادون، "التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كالية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية" اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة شلف 2018/2019 ص 318

-القصور في الرقابة الداخلية: يحدث عندما:

تصمم الرقابة، أو تطبق، أو تشغل لا يمكن معها منع، أو اكتشاف، وتصحيح التحريفات في الوقت المناسب.

تكون الرقابة اللازمة لمنع واكتشاف التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب مفقودة.

-قصور مهم في الرقابة الداخلية: هو قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية والتي تعتبر لها

أهمية كافية لجعلها جديرة بعناية المكلفين بالحوكمة.

المتطلبات: 1

-يجب على المراجع تحديد ما إذا كان قد تعرف على قصور واحد أو أكثر في الرقابة الداخلية وذلك استنادا

إلى عمل لتدقيق الذي تم تنفيذه.

- إذا ما تعرف المدقق على قصور واحد أو أكثر في الرقابة الداخلية، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت تشكل

أوجه قصور مهمة في صورة فردية أو مجتمعة.

-يجب على المدقق أن يبلغ المكلفين بالحوكمة عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرف

عليها.

-يجب على المدقق أيضا أن يبلغ المستوى الإداري المناسب من المسؤولية في الوقت المناسب بشكل مكتوب

أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية.

-يجب على المدقق أن يضمن في التبليغ المكتوب وصف لأوجه القصور وشرح لتأثيراتها المحتملة وكذلك

معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم إطار الإبلاغ وتوضيح أن غرض المراجعة أن

يبيد المراجع رأيا عن القوائم المالية.

أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية:

¹ - نبيل قبلي 'دراسة المعيار 265 الإبلاغ عن نواحي القصور للرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة' محاضرة مقدمة لغرض دراسة المعيار الدولي isa 265 تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجبيلي بونعامة 2019-2020 ص 02

*تعتمد أهمية جانب أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية ليس فقط على ما إذا كان

تحريف قد حدث فعلاً وإنما على احتمالية وقوع تحريف ما.

*تتضمن الأمثلة على الأمور التي يمكن للمراجع أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان جانب أو

مجموعة من أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية ما يلي:

-احتمال أن تؤدي أوجه القصور إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية في المستقبل.

-قابلية الأصل أو الالتزام ذو العلاقة للخسارة أو الغش.

-التحديد الذاتي والمعقد للمبالغ المقدرة مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

*تشتمل المؤشرات على أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية ما يلي:

دليل على جوانب غير فعالة في بيئة الرقابة.

عدم وجود عملية تقدير الخطر داخل المنشأة في حين يكون من المتوقع وجود مثل هذه العملية

دليل على عدم قدرة المنشأة على الإشراف على إعداد القوائم المالية

تحريفات اكتشفتها إجراءات المراجع لم يتم منعها أو تصحيحها من نظام الرقابة الداخلية في المنشأة

الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية:¹

*الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة:

يعكس الإبلاغ الكتابي لأوجه القصور المهمة للمكلفين بالحوكمة أهمية هذه الأمور ويساعدهم في الوفاء

بمسؤولياتهم الإشرافية وقد يحتاج المكلفين بالحوكمة إلى أن يستلموا تبليغ المراجع الكتابي قبل تاريخ اعتماد

القوائم المالية بهدف أداء بعض المسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية للتنظيم، وبالنسبة للمنشآت الأخرى

يمكن أن يصدره في تاريخ لاحق.

¹ نبيل قبلي مرجع سبق ذكره ص 04

بصرف النظر عن توقيت الإبلاغ الكتابي لأوجه القصور المهمة يمكن للمراجع إبلاغها في البداية للإدارة لمساعدتها في اتخاذ التصرف التصحيحي أولاً بأول لتخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية. قد تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة مدركين لأوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع ومن المحتمل اختيارهم عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى.

***الإبلاغ عن أوجه القصور للرقابة الداخلية للإدارة:**

عادة يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي عليه مسؤولية وله صلاحية لتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية واتخاذ التصرف التصحيحي الضروري لأوجه القصور المهمة.

***الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية للإدارة:**

قد تدعو بعض أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية والتي تم التعرف عليها إلى التساؤل عن نزاهة أو كفاءة الإدارة أو عدم التزام متعمد للنظم واللوائح وهذا يظهر عدم قدرة الإدارة على الإشراف على إعداد قوائم مالية مقبولة وتبعاً لذلك قد لا يكون من المناسب إبلاغ أوجه القصور هذه إلى الإدارة.

محتوى الإبلاغ الكتابي لأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية:

عند تفسير التأثيرات المحتملة لأوجه القصور المهمة لا يحتاج المراجع إلى تحديد حجم هذه التأثيرات وقد يتم وضع أوجه القصور هذه إلى مجموعات لأغراض التقرير عندما يكون من المناسب إجراء ذلك وقد يضيف المراجع أيضاً اقتراحات بشأن التصرف التصحيحي لأوجه القصور والاستجابات الفعلية أو المقترحة للإدارة وبياناً حول ما إذا كان المراجع قد اتخذ أية خطوات للتحقق فيما إذا كانت استجابات الإدارة قد تم تنفيذها.

معيار التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة انظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الاخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات، وكذا الاتبات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث الحسابية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الاحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه. يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول اجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

✓ عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته;

✓ فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير

الكيان.¹

الفرع الثالث: أهمية تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية

أدى التطور المستمر لانظمة الرقابة الداخلية الى زيادة اعتماد محافظ الحسابات عليها كما ان نتائج تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة اجراءات التدقيق المطلوب استخدامها, اي ان نتيجة الفحص والتقييم هذه تحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به محافظ الحسابات.

¹ سفاحلو رشيد مرجع سبق ذكره ص 208

لذا تعد مهمة دراسة وتقييم سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات من المهمات الرئيسية التي يوليها محافظ الحسابات اهتمامه في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق و ذلك لغرض اتخاذ القرار فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على فاعلية هذا النظام من عدمه.و على اساس هذه النتيجة يقوم محافظ الحسابات بتحديد توقيت ونطاق وطبيعة اختبارات التدقيق

واستنادا لنتائج الرقابة على المدقق تقويم ما إذا كانت الضوابط الداخلية قد صممت وتعمل كما كان متوقعا عند التقدير الأولي لمخاطر الرقابة. إن تقييم الانحرافات قد ينتج عنه استنتاج المراجع بأن مستوى مخاطر الرقابة المقدر يحتاج إلى إعادة نظر، في مثل هذه الحالات يقوم المدقق بتعديل طبيعة الإجراءات المخططة وتوقيتها ومداهما. إذن فإن الغرض من تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية هو تحديد أثر ذلك في اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة، فبالنسبة لطبيعة الاختبار قد يرى المدقق مثلا إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة عليه أن يحصل على كشف الحساب مباشرة من البنك وأن يقوم هو بنفسه بإعداد مذكرة التسوية بدلا من مذكرة التسوية التي أعدها العميل، أما بالنسبة للمدى فإن فاعلية الرقابة الداخلية تؤثر في كمية الاختبارات التي يقوم بها المدقق فإذا كانت الرقابة فعالة يحتاج المدقق إلى اختبارات أقل والعكس بالعكس.¹

علاوة على ذلك من وجهة نظر المدقق، فإن وجود رقابة داخلية قوية تساعد على إعطاء تأكيد باكتشاف الأخطاء والغش بسرعة معقولة وبالتالي تساعد في تحديد إجراءات التدقيق المناسبة فإن ذلك من إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.

يهدف محافظ الحسابات من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ومن خلال اعداد خطة ملائمة الى لجمع ادلة التدقيق لتحقيق بعض الاطمئنان نحو بعض المخاطر المتعلقة بإبداء رايه حول القوائم المالية

¹ حمزة بطينة واخرون دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماستر جامعة جامعة الشهيد حمه لخصر بالوادي تخصص ماستر 2017-2018 ص 62-64

ومن هنا ترى الباحثة بان اعمال عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات للمؤسسة قيد التدقيق يعد تقصيرا في اداء واجبه وذلك لما له من اثر مهم في تصميم برنامج التدقيق من الاختبارات والاجراءات التي ينوي المدقق القيام بها وتحديد حجم عينة التدقيق¹ .

¹ حاتم كريم كاظم " دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية واثره في تحديد حجم العينة التدقيق " -دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الاشرف-كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة جامعة الكوفة 2010 ص 128

المبحث الثالث: عرض ومناقشة الدراسات السابقة

اطلع الباحث على عدد من البحوث والدراسات المتاحة في مجال محافظة الحسابات وكذلك الرقابة الداخلية، واتضح من خلال استعراض هذه الابحاث والدراسات تركيز الكثير منها على دراسة مسؤوليات محافظ الحسابات ومهامه ، كما أنها تركز على الرقابة الداخلية، وبالتالي سنقوم من خلال هذا المبحث بعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة مع موضوع الدراسة الحالية وذلك وفق مطلبين، الأول يتمثل في عرض الدراسات السابقة والثاني في المقارنة بين هذه الدراسات وإبراز المساهمة العلمية ونوضح ذلك فيما يلي:

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

سنعرض أهم الدراسات السابقة والمرتبطة بالموضوع والتي استندنا عليها في إعداد دراستنا

أولاً: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

قمنا بتخصيص هذا الفرع لعرض الدراسات العربية السابقة والتي لها علاقة بموضوعنا.

1-الدكتوراه والماجستير

➤ جدي سمراء ، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات

الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك

مالية ومحاسبية جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية : 2017/2016

تطرقت هذه الدراسة إلى الإشكالية التالية: ما دور الرقابة الداخلية في تحسين مصداقية المخرجات المحاسبية

في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بجمع المعلومات وتحليلها بغية الإلمام بكافة الجوانب النظرية للدراسة في حين سيتم اعتماد منهج دراسة الحالة لعدد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الجانب التطبيقي للموضوع.

وهدفت الدراسة الى التحقق من وعي المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالأهمية التي يكتسبها نظام الرقابة الداخلية وعن ما إذا كان هذا النظام ذو استجابة للتغيرات البيئية للمؤسسة.

وقد كانت نتائج الدراسة كما يلي:

- ❖ ساعد في تطور الرقابة الداخلية ومفهومها تضافر العديد من العوامل أهمها انفصال الملكية عن الإدارة إلى جانب تطور المؤسسات شكلا وحجما وتعدد فروعها الى جانب سعي الإدارة للمحافظة على رأسمال المؤسسة واستخدام الحاسوب في المؤسسة الاقتصادية.
- ❖ علاقة الرقابة الداخلية بالمرجات المحاسبية تتمثل في الهدف المرجو الوصول إليه من اعتماد نظام الرقابة الداخلية، عن طريق الرقابة المحاسبية ومكونات الرقابة الداخلية المتمثل في دقة التقرير وبالتالي دقة القوائم المالية بمعنى خلوها من الأخطاء الجوهرية التي من شأنها تحريفها والذي يمكن أن يؤدي الى فقدان الثقة فيها من قبل مستخدميها.
- ❖ يستمد نظام الرقابة الداخلية فعاليته من فعالية كل مكون من مكوناته وتكاملها فيما بينها ومن أدراك الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.
- ❖ وجود نظام رقابي فعال بالمؤسسة يضيف المصدقية على قوائمها المالية والتقارير الأخرى التي تمثل في مجملها مخرجات النظام المحاسبي، وبالتالي منح أساس سليم للأطراف ذوي الصلة بالمؤسسة الذي يعتمدونه في اتخاذ قراراتهم.

➤ محمد عبد الماجد بوركايب "معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة

المحاسبة الإلكترونية" اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي

فارس بالمدينة، 2017/2016

تطرقت هذه الدراسة إلى الإشكالية التالية : ماهي المعوقات التي تفرزها بيئة المحاسبة الإلكترونية لمدقق

الحسابات بالجزائر؟

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفرضيات، تم الاعتماد على المنهج الوصفي للإحاطة بالخلفية النظرية

لموضوع البحث، بجمع البيانات الثانوية الوافية المرتبطة به وتحليلها، لتفسير خصائص المحاسبة الإلكترونية

واستكشاف المعوقات التي افرزتها على مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر.

على ضوء دراسة إشكالية البحث في ستة فصول تم التوصل للعديد من النتائج نذكر منها:

✓ مازالت مهنة تدقيق الحسابات تستمد أهميتها من إلزاميتها القانونية الشكلية، فلا وجود لبوادر اقتصادية

كافية تضفي عليها أهمية من حيث الجوهر، بحيث لا وجود لطلب اقتصادي حقيقي على خدماتها،

وهذا ما يعيق تطورها وتكييفها مع بيئة المحاسبة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات، فلا شيء يحفزها

أو يفرض عليها تقديم خدمات ذات جودة مقبولة.

✓ افرزت أدلة الاثبات الإلكترونية عدة معوقات لمدقق الحسابات إذ أصبح من الصعب الحكم على

ملاءمة الأدلة ومصادقية النظم التي انتجتها، خاصة بصعوبة اكتشاف التعديل غير المخول عليها

لعدم ترك أثر مادي وسهولة تلفها وفقدانها.

✓ نظام الرقابة الداخلية ببيئة المحاسبة الإلكترونية أصبح يتميز بإجراءات الإلكترونية معقدة يصعب

فهمها وتقييمها من طرف مدقق الحسابات، خاصة في حالة محدودية مدقق الحسابات بأدبيات

تكنولوجيا المعلومات. ما يزيد من حدة معوقات التعقد التقني هو عدم وجود أي نموذج معياري بالجزائر يفرض اتباعه من طرف الشركات لبناء نظام رقابتها الداخلية، وهو ما جعل هذه الشركات غير مدركة لأهمية النظام.

➤ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف،

2011/2010

تطرت هذه الدراسة إلى المدقق الخارجي وتدقيق عناصر المخزون وكذلك أهمية نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق، حيث هدفت هذه الدراسة إلى:

- ❖ التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- ❖ مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة المدقق الخارجي وأثر ذلك في تقديم معلومات لأصحاب المشروع.
- ❖ توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة المدقق الخارجي وتحقيق نتائج جيدة.
- ❖ التعرف على مدى التعرف الذي حصل على مستوى المعايير الدولية للتدقيق الخارجي ومدى مساهمتها لوضع الحد في ازدياد حالات الغش والأخطاء وبالتقليل من مخاطر التدقيق.
- ❖ التعرف على نظام الرقابة الداخلية الجيد لدورة المخزون وأثره على نتائج عملية التدقيق.
- ❖ التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.
- ❖ التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية في التأثير على الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق الأخرى.
- ❖ تخفيض مستويات خطر الرقابة الداخلية إلى المستوى المقبول.

❖ تحقيق الأداء الرقابي الأمثل وذلك من خلال تنمية مهارات المدقق باعتباره العنصر الرئيسي لإنتاج

التقرير في ظل المخاطر المحيطة

❖ العمل على معرفة أوجه القصور للحصول على تقرير ذا كفاءة عالية في ظل مخاطر الرقابة.

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والأدوات....

توصل من خلال ذلك إلى مجموعة من النتائج كانت كالآتي:

✚ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في

وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه

الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية وبالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية والإنذار عن كل ما

يمكن أن يمس استقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل اجراءات التسيير في

الوقت المناسب.

✚ يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على

مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى

جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

✚ إن أهم الوسائل التي تساند الإدارة في تحقيق أهدافها وجود قسم للرقابة الداخلية يقوم بأداء الأعمال

المناطة به وينبغي أن يكون هذا القسم مستقلا عن بقية الأقسام الأخرى داخل الوحدة الاقتصادية وأن

يكون مسؤولا مباشرة أمام الإدارة العليا وتزداد الحاجة إلى هذا القسم في الوحدات الاقتصادية الكبيرة

والمتوسطة الحجم أو تلك التي تملك فروعاً منتشرة جغرافياً إذ أن هذا القسم يكون حلقة وصل بين

المركز الرئيسي والفروع التابعة له.

مراقبو الحسابات يعتمدون بالدرجة الأولى على نظام المعلومات والاتصال لأنه يشكل أهمية بالنسبة إلى عملهم باعتبار أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة بعد القياس هي الاتصال وتعد وظيفة نهائية للنظام المحاسبي وأن مهمة مراقب الحسابات تؤكد هذه الوظيفة ويقع على عاتقه إبلاغ المستخدمين بها وعليهم الوثوق بها وهي حلقة وصل أخيرة بين مراقب الحسابات وجمهور المستخدمين بها ويعولون عليها في اتخاذ القرارات.

تشير اجابات المستجيبين من أفراد العينة أن أنشطة الرقابة الداخلية جاءت الأهمية الثانية وهذا يعني أن مراقبي الحسابات بعد دراستهم وتقييمهم لعنصر نظام المعلومات والاتصال ينتقلون بمنطق قوي جدا إلى أنشطة الرقابة لأنها تمثل العمل الاساسي الذي ينبغي التأكيد عليه.

تشير إجابات المستجيبين من أفراد العينة إلى أن عنصر المتابعة يأتي في الأهمية الثالثة إذ أن مراقبي الحسابات بعد تقييمهم لأنشطة الرقابة ينتقلون إلى عنصر المتابعة الذي يهتم بالتقويم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لإجراء التحديث المطلوب لتقادي تقادم الرقابة الداخلية، أما عنصر بيئة الرقابة فيأتي في الأهمية الرابعة وأخيرا يأتي عنصر تقدير المخاطر في الأهمية الخامسة إذ أنه يرتبط بعملية تحديد مدى وطبيعة الإثبات المطلوبة في عملية التدقيق.

➤ **عمر ديلمي " أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة 2008/2009.**

تطرقت هذه الدراسة إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية للحسابات المتمثل في تطورها التاريخي وكذلك تم التطرق للدراسة النظرية لمعايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة عموما والمتمثلة في المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ثم معايير إعداد التقرير، وبعد هذه الدراسة النظرية المختصرة تم القيام بدراسة تفصيلية لمعايير العمل الميداني من تخطيط وإشراف وتقييم لنظام الرقابة الداخلية وجمع الأدلة

الإثبات، كما تم التطرق إلى العناصر المكونة للقوائم المالية، وأخيرا يتم تناول إعداد التقرير في المراجعة كونه يعتبر المنتج النهائي لعمل المراجع ويقدم فيه رأيه الفني المحايد حول نتائج المؤسسة.

ومن خلال ما سبق تمت صياغة الإشكالية كالتالي: "إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية وتلبي احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات؟"

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية تم اعتماد مناهج متعددة تقي بأغراض الموضوع، لهذا يكون المنهج وصفيًا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة المحاسبية، وتاريخيًا في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة وكذا المحاسبة، وكذا استخدام منهج دراسة حالة من خلال تأسيس استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة.

يمكن إبراز الأهداف المتوخاة من الدراسة في:

- بيان مدى استجابة مهنة المحاسبة والمراجعة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات ومسؤولية مراجع الحسابات لمقابلة وتحقيق تلك المتطلبات.
- إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة وتدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

أظهرت الدراسة جملة من النتائج نذكر أهمها:

- ✓ تعمل المراجعة الخارجية للحسابات في زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على مدى الإفصاح عن كل المعلومات التي

تتضمنها القوائم المالية والتي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات سواء للأطراف داخل أو خارج المؤسسة

✓ يقوم المراجع الخارجي عند أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، ويكشف بذلك مواطن الضعف وكذا حالات الأخطاء والغش في النظام كوجود أخطاء دفترية او محاسبية في السجلات بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية، وهذا ما يعزز المصدقية والمعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية.

✓ يساهم محافظ الحسابات في تحسين العملية المحاسبية من خلال احتكاك القائمين بإعداد هذه العملية بمحافظ الحسابات واتباع النصائح التي يقدمها لهم في الفترات المقبلة، وهذا ما يساعد على تحسين المعلومة المحاسبية في القوائم المالية من فترة إلى أخرى، لتصبح أكثر تعبيراً ودلالة على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة الاقتصادية.

2- ماستر

➤ حمزة بطينة، حياة سايجي وياسين مرغنية "دور محافظ الحسابات في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي لسنة 2017/2018

تطرقت هذه الدراسة إلى الإشكالية التالية: "ما هو دور محافظ الحسابات في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية؟"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تتبع مجموعة من الطرق والوسائل لتوضيح علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية وإظهار مدى قدرته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الدراسة.

وانطلاقاً من الإشكالية التي تمت صياغتها ومناقشتها وتحليلها من خلال الجانب النظري الذي استخدم فيه المنهج الوصفي والتاريخي، أما الجانب التطبيقي تم اعتماد دراسة حالة من خلال جداول الاستقصاء والمقابلة الشخصية والتقرير الوصفي، وبعد تحليل ومناقشة الفرضيات تم التوصل للنتائج التالية:

- ✓ يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة.
- ✓ إن نظام الرقابة الداخلية ضرورية حتمية في جميع المؤسسات للتأكد من حسن سير العمل والإنجاز.
- ✓ العمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال التعديل المستمر في مقوماتها والالتزام الصارم بالإجراءات المتخذة والمعدلة وفق ما يقتضيه الواقع الجديد لها.

عرض المقالات والملتقيات المتعلقة بموضوع الدراسة:

➤ دراسة أ.تونسي نجاه "تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية" طالبة دكتوراه ، مجلة المالية والاسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم

تطرقت هذه الدراسة الى حدود تدقيق الحسابات ومسؤولية المدقق عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث هدفت إلى التطرق إلى مدى سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ أصبح التدقيق يمثل عملية فحص لمستندات ودفاتر المؤسسة بغية التحقق من صحة العمليات وإبداء رأي فني محايد وهذا يعتمد على متانة نظام الرقابة الداخلية وكونها ذات أهمية الفائقة التي وصل إليها التدقيق فقد تفرع لعدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر للتدقيق إليه خلالها.

✓ بات ضمان نمو وكبر حجم المؤسسة مرتبطا بقوة الرقابة الداخلية لأنها تمثل الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف إلى المحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاءة استخدامها، وتحقيق دقة إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

✓ لم تعد تهتم الرقابة الداخلية بنواحي المحاسبة فقط بل توسعت لتشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة، فهي تهدف إلى حماية أصولها وضمان دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها، وكذا الالتزام بالسياسات الإدارية والاستخدام الكفء.

✓ وبالرغم من تعدد طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إلا أن هدفها الأساسي هو الحكم على فاعلية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية وتحديد نواحي الضعف بغية معالجتها.

ثانيا: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

سننظر لأهم الدراسات العربية والأجنبية السابقة المرتبطة بالموضوع والتي كانت كالآتي:

• دراسة "Inaam M. Al-Zwyalif" سنة 2015 وهي عبارة عن مقال علمي تحت عنوان:

Gouvernance Corporate "The Rôle of Internal Contrôle In Enhancing

Evidence from Jordan"، وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور مكونات الرقابة الداخلية

(بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، الاتصالات والمعلومات والمتابعة) في تعزيز

أركان الحوكمة (المساءلة، الانصاف، المسؤولية والشفافية)، ومن أجل تحقيق هدف هذه الدراسة

تم إعداد استبيانات وتوزيعها على (الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، المديرين الماليين)

123 استبانة صالحة للتحليل من بين 163 استبانة تم توزيعها، وتتمثل أهم النتائج التي توصلت

إليها الباحثة تتمثل فيما يلي:

✓ للرقابة الداخلية دور أساسي في تعزيز أركان الحوكمة في مؤسسات التأمين الأردنية;

✓ لنجاح الحوكمة يتطلب الامتثال مع كل مكونات الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

تناولت الدراسات السابقة موضوع محافظ الحسابات ومهامه المختلفة ومسؤولياته فمنها ما تناوله بشكل عام ومنها ما تناوله من خلال عامل واحد ألا وهو المسؤوليات.

أظهرت الدراسات السابقة أنه يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق أسئلة والحصول على أجوبة عليها من خلال طرق وأساليب أكدت الدراسات السابقة على الدور الأساسي لمحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومكافحة الفساد وحماية مصالح المؤسسات اعتمدت أغلب الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة واستخدام فيها أدوات مختلفة مع القيام بدراسات ميدانية سواء في مؤسسات أو وكالات أو استخدام طريقة المسح عن طريق توزيع الاستبيانات.

تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في تناولها للموضوع بشكل عام أو تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات، إلا أن الدراسة الحالية -دون التقليل من جهد الآخرين- ستركز على الربط بين الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات، من منطلق الخدمات التي يقدمها، الإجراءات التي يقوم بها في التقييم، أهمية التقييم الخاص بنظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات والمؤسسة.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكننا استنتاج ان المؤسسة تعتمد على مجموعة من الانظمة والاجراءات التي تساعدنا على تطبيق السياسات التسييرية المنتهجة التي تحظى بالاهتمام الكبير من طرف الادارة العليا في مختلف المؤسسات المعاصرة والتي تضمن حماية الاصول والممتلكات في المؤسسة وصحة المعلومات والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات وهو نظام الرقابة الداخلية ويعد نظام الرقابة الداخلية حلقة مهمة من هذه الحلقات اذ انه يساعد المؤسسة على بلوغ اهدافها المنشودة وذلك من خلال الطبيعة الرقابية الذي يتمتع بها من جهة ومن جهة اخرى يساعد محافظ الحسابات على اداء مهامه على اكمل وجه بحيث يساعد ذلك على انجاز تقريره حول الاجراءات الرقابية المتخذة وذلك للابلاغ عن نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية ان وجدت وتغادي مخاطر التدقيق قدر الامكان ويسهل مهمته من خلال وضع برنامج تدقيق وتحديد حجم العينات.



الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية دراسة آراء بعض الأكاديميين
والمهنيين

تمهيد:

قصد تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس في الفصل السابق الذي تطرقنا فيه لمهنة محافظ الحسابات ومهامه ومسئوليته كما تم التطرق كذلك إلى نظام الرقابة الداخلية ودور وأهمية محافظ الحسابات فيها في الفصل الأول من المذكرة، وذلك للوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية وإثبات صحة الفرضيات الموضوعية أو رفضها، تم تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية موضوعية في الفصل الثاني التي تتمثل في استبيان موجه لعينة تمثلت في بعض الأساتذة الجامعيين المختصين أو المطلعين على المحاسبة والتدقيق، ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ومحاسبين معتمدين والذي من شأنه أن يثري موضوع البحث ويساعد على دراسة أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل البدء في مهمة محافظة الحسابات.

على هذا الأساس سنحاول من خلال هذا الفصل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بالجانب التطبيقي حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

من أجل تفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية لأبد من تحديد الإطار العام للمنهجية العملية المعتمدة في الدراسة الميدانية بحيث تعتبر عملية إعداد الاستبيان بشكل جيد من أهم العوامل التي قد تساعد الباحث في دراسة الموضوع بالشكل المطلوب، كما سنعرض الاختبارات الخاصة بصدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان) وكذا الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واستنباط النتائج.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة وحدودها

نظرا لطبيعة الدراسة الميدانية تم تحديد مجتمع، وعينة الدراسة وحدودها:

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

عندما اخترنا مجتمع الدراسة وضعنا عاملين المؤهل العلمي والمؤهل المهني فكان مجتمع الدراسة ممثل بفتنتين هما:

- فئة الأكاديميين المتمثلة في الأساتذة الجامعيين من مختلف جامعات الوطن والمختصين في مجال المحاسبة والتدقيق؛

- فئة المهنيين المتمثلة في المدققين الخارجيين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين.

بالنسبة للأكاديميين لا توجد إحصائية دقيقة حول عدد الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق، أما فيما يخص الخبراء المحاسبين الذين يزاولون عملهم في الجزائر فقد بلغ عددهم 323، وعن محافظي الحسابات 2215 ، أما بالنسبة للمحاسبين فقدر عددهم بـ2411، وعلى هذا الأساس قمنا

بتقديم مجتمع الدراسة بحوالي مفردة 2411 من المحاسبين و 2215 مفردة من محافظي الحسابات و 323 مفردة من خبير محاسب و 200 مفردة أساتذة جامعيين، أي ما يعادل 5149 مفردة.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

يتم تحديد حجم العينة حسب نوع المعاينة ففي المعاينات الاحتمالية تتحدد حجم العينة بقواعد دقيقة تعتمد على معادلات رياضية ونماذج قياسية، إلا أنه يمكن الاسترشاد في الأحجام التالية لعينة البحث تبعا لعينة المجتمع الأصلي:¹

✓ مجتمع يقل أو يساوي 100 مفردة العينة هي نصف العدد؛

✓ مجتمع يتراوح بين 100 و 9000 مفردة، فالأفضل أخذ 10% من المجتمع الأصلي؛

✓ مجتمع يتكون عشرا آلاف تكفي له عينة حجمها 1% من المجتمع الأصلي.

في دراستنا هذه يقدر مجتمع الدراسة بحوالي 200 مفردة بالنسبة للأكاديميين كما سبق ذكرها و 2411 بالنسبة للمحاسبين و 2215 بالنسبة لمحافظي الحسابات و 323 خبير محاسبي، وبالتالي يقدر مجتمع الدراسة بـ 5149 مفردة، فتكون عينة الدراسة في حدود 515 مفردة.

للحصول على أكبر عينة معبرة عن المجتمع قمنا بتوزيع حوالي 100 استمارة يدويّة، بالإضافة إلى توزيع ما يعادل 50 استمارة استبيان عبر البريد الإلكتروني لكلتا الفئتين.

الفرع الثالث: حدود وصعوبات الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

¹ عبد المجيد قدي، أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية - الرسائل والأطروحات - ، الطبعة الأولى، دار الأبحاث للنشر والترجمة والتوزيع، 2009، ص:93.

الحدود المكانية: الغرض من هذه الدراسة هو استبيان أهمية استخدام أسلوب المعاينة في تدقيق الحسابات

من طرف المدقق، فأنحصرت الدراسة عبر التراب الوطني من خلال الاستثمارات الموزعة بواسطة

البريد الإلكتروني واستثمارات تم توزيعها يدوياً في بعض من الولايات القريبة من محل الإقامة.

الحدود الزمنية: امتدت هذه الدراسة في فترة مابين 2020/03/04 إلى غاية 2020/08/15.

الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة بعض الأساتذة الجامعيين المختصين أو المهتمين بالمحاسبة والتدقيق

وبعض المهنيين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين.

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بأهمية أسلوب المعاينة وعلاقتها بتكوين المدقق وكذا علاقة

فعالية نظام الرقابة الداخلية بحجم العينة وأهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات.

المطلب الثاني: بناء الاستبيان وتوزيعه

من خلال هذا المطلب سنوضح خطوات انجاز استمارة الاستبيان وطرق توزيعها كالاتي:

الفرع الأول: إعداد الاستبيان وضبطه النهائي

حتى تكون دراسة منظمة في شكل علمي من حيث البساطة و الشكل والمضمون، قمنا بإعداد الاستبيان

كما يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة التصميم

انطلاقاً من إشكالية البحث واعتماداً على عدة مراجع وأبحاث سابقة تتعلق بموضوع الدراسة قمنا

بصياغة وتصميم استمارة الاستبيان وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات هي:

- استعمال اللغة العربية لغة سليمة للاستبيان؛

- أن تكون الأسئلة بسيطة وواضحة ويسهل فهمها؛

- ترتيب الأسئلة تدرجها وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة.

المرحلة الثانية: مرحلة ضبط الاستبيان وتقديمه بالشكل النهائي

تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف وكذلك على مجموعة من الأساتذة المختصين على رأسهم الأستاذ بزيرية محمد، والأستاذ زحوفي نور الدين؛ والأساتذة ردة خديجة ليقوموا بتحكيمة سواء من حيث الشكل والمضمون ثم استجبنا لأراء الأساتذة وقمنا بإجراءات ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وعليه تمت صياغة الاستبيان في شكله النهائي.

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان ومقاييسه

تم اعتماد على هيكله الاستبيان ومقاييسه كالاتي:

1- هيكله الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى ما يلي:

الجزء الأول: يشمل هذا الجزء المعلومات عامة لأفراد العينة تحت الدراسة:

العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة والوظيفة الحالية.

الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع مشكلاً في مجمله 15 سؤال، ولتوضيح

وتحليل الدراسة قمنا بتصنيفه إلى ثلاثة محاور أساسية كما يلي:

- المحور الأول: ضم 05 عبارات تتمركز حول أهمية نظام الرقابة الداخلية؛

- المحور الثاني: ضم 05 عبارات تدور حول علاقة أسلوب المعاينة وحجم العينة بتكوين المدقق

وبفعالية نظام الرقابة الداخليّة؛

- المحور الثالث: ضم 05 عبارات حول أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ

الحسابات.

2- مقاييس الاستبيان

قصد القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعد على تحقيق أهداف البحث، تم إعداد الإجابة على أساس مقياس لكارتر (likertscale) الخماسي حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال، بالإضافة إلى تحديد اتجاه آراء العينة من خلال المتوسط الحسابي وذلك وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-1): مقياس ليكارت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01
المتوسط الحسابي	[4.20 - 5]	[3.40 - 4.19]	[2.60 - 3.39]	[1.80 - 2.59]	[1 - 1.79]

المصدر: محمد عبد الفتاح الصرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص115.

الفرع الثالث: توزيع استمارة الاستبيان

بعد تصميم الاستبيان ومراجعته مع الأستاذ المشرف ووضع الشكل النهائي له، قمت بتوزيعه وذلك بالاستعانة بعدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب محافظي الحسابات؛
- إرسال الاستمارة الإلكترونية إلى المهنيين المسجلين في الجداول الموضحة في قرار الوزارة المالية سابقا والبريد الإلكتروني لبعض الأساتذة؛
- تقديم استمارات للأساتذة في الاختصاص؛
- الاستعانة بالعائلة؛
- الاستعانة ببعض الزملاء.

المطلب الثالث: استرجاع الاستبيان واختبار ثباته وصدقه

انطلقت عملية استرجاع بعض الاستبيانات في نفس الوقت من توزيعهم والبعض الآخر بعد فترة منية معينة، وبعد انقضاء الآجال المخصصة لعملية الاسترجاع، تمت عملية التصنيف وجمع البيانات نوضحها فيما يلي:

الفرع الأول: استرجاع الاستبيان

نوضح الاستثمارات الصالحة للتحليل في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-2): الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان

البيان	الاستبيان العادي		الاستبيان الالكتروني		المجموع	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الاستثمارات الموزعة	100	%100	45	%100	145	%100
الاستثمارات الملغاة	10	%10	09	%20	19	%13.10
الاستثمارات الواردة بعد الأجل	10	%10	30	%67	40	%27.58
الاستثمارات الصالحة للتحليل	80	%80	06	%13	86	59.31%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن عدد إجمالي الاستثمارات الموزعة بلغ 145 استمارة، والتي استخلصنا منها 86 استمارة صالحة للتحليل أي بنسبة 59.31%، أما باقي الاستثمارات مانسبته 40.68% تم استبعادها،

سواء بسبب عدم تحصيلها أصلاً من أفراد العينة، أو بسبب تماطل وانتهاء فترة الدراسة، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية والعملية المحددة فيا لاستمارة.

الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان وصدقه

1- اختبار ثبات الاستبيان

من أجل اختبارات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفا كرونباخ (alpha cronbach) ويبين الجدول الآتي أن معاملات الثبات مرتفعة:

جدول رقم (2-3): توزيع معامل ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ	محاور الاستبيان
0.72	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان و spss

2- صدق الاستبيان:

نستنتج من الجدول السابق صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا كرونباخ مثلما هو موضح

في الجدول الآتي مع الإشارة إلى أن الأرقام مدورة إلى 10^{-2} :

الجدول رقم (2-4): جذر معامل الفا كرونباخ

جذر معامل ألفا كرونباخ	محاور الاستبيان
0.848	جميع المحاور

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على الاستبيان و spss

المطلب الرابع: تفريغ بيانات الاستبيان

بغرض تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعية، قمنا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة، بالإضافة إلى دراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة كما يلي:

الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

لتسهيل عملية التحليل وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، اعتمدنا على برنامج (Excel) و (power point) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية، وقمنا بتجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج Spss v23 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد لمخرجات الاستبيان.

في ما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها:

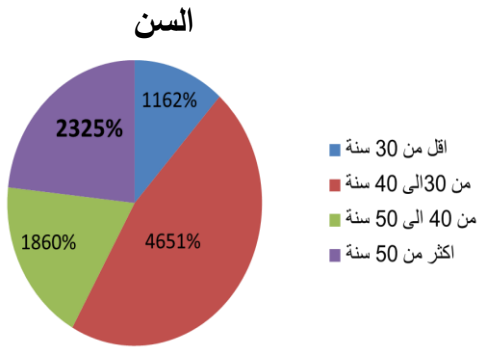
- **التكرارات والنسب المئوية:** بغية التفريق بين فئات بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم الاعتماد عليها في كافة العبارات.
- **الوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعماله لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.
- **الانحراف المعياري:** لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي.
- **ألفا كرونباخ:** وهو مؤشر يقيس مدى ثبات وصدق أداة الدراسة.

الفرع الثاني: عرض وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة

سنخصص هذا الفرع لتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة المتمثلة في المعلومات الشخصية لمحافظي الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسبين والأساتذة الجامعيين وذلك كما يلي:

الشكل رقم (2-1): تمثيل عينة الدراسة

جدول رقم(2-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على

نتائج الاستبيان

السن	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	10	11.62
من 30 إلى 40 سنة	40	46.51
من 40 إلى 50 سنة	16	18.60
أكثر من 50 سنة	20	23.25
المجموع	86	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

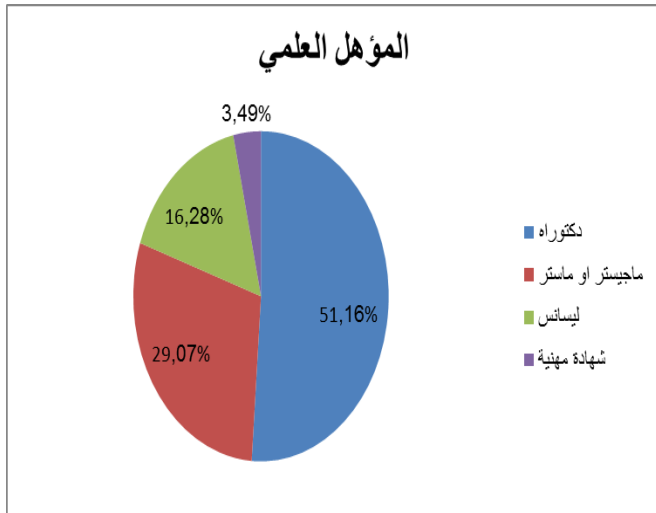
من خلال ما سبق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 11.62 أعمارهم أقل من 30 سنة و 46.51% عمرهم يتراوح من 30 إلى 40 سنة و 18.60% عمرهم ما بين 40 و 50 سنة، ونسبة 23.25 للأشخاص أكثر من 50 سنة، فمن الملاحظ أن النسبة العالية هي فئة ما بين 30-40 سنة وهي تمثل في نظرنا الأساتذة الجامعيين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين ذوي خبرة متوسطة، أما بقية العينة فهي موزعة نسبيا بين الفئات الأخرى.

2. المؤهل العلمي:

قمنا بتمثيل المؤهلات العلمية لعينة الدراسة إلى 05 فئات نوضحها في الجدول الآتي والشكل الذي يليه:

جدول رقم(2-6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دكتوراه	44	51.16
ماجستير او ماستر	25	29.07



ليسانس	14	16.28
شهادة مهنية	03	3.49
المجموع	86	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

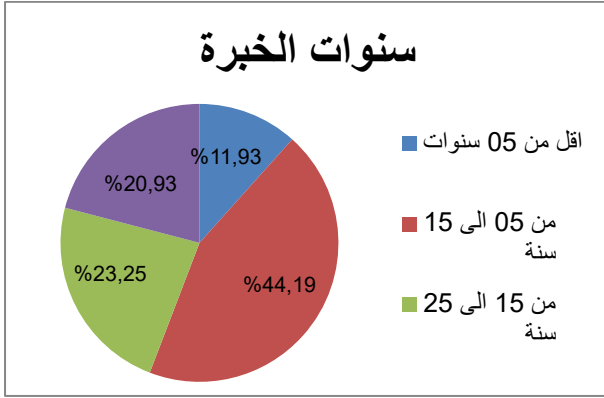
من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، فنجد أن النسبة الأولى من أفراد العينة هم الحاصلين على شهادة دكتوراه 51.16% وهي تمثل الأساتذة المحاضرين، ثم تليها نسبة 29.07% الحاصلين على شهادة ماجستير أو ماستر وهي تمثل أساتذة مساعدين في الجامعة، أما نسبة الثالثة فهي 16.28% وهم الحاصلين على شهادة ليسانس وهي في نظرنا المهنيين من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الذين زاولوا التدريب المهني الذي يشترط فيه شهادة ليسانس فقط، وأخيرا نسبة 3.49% وهم الحاصلين على شهادات أخرى تعود للمهنيين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

مع العلم أنه عند تفريغ بيانات الاستبيان وجدنا بعض من أفراد العينة الذين يملكون شهادة دكتوراه أو ماجستير يعملون كمهنيين (خبراء محاسبين أو محافظ حسابات) بدلا من التدريس.

3. سنوات الخبرة:

تم تقسيم أفراد العينة إلى 03 فئات لتمثيل الخبرة المهنية كل فئة لها مدى 10 سنوات، نوضحها كالتالي:

جدول رقم(2-7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على نتائج

الاستبيان)

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	10	11.63
من 05 الى 15 سنة	38	44.19
من 15 الى 25 سنة	20	23.25
أكثر من 25 سنة	18	20.93
المجموع	86	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

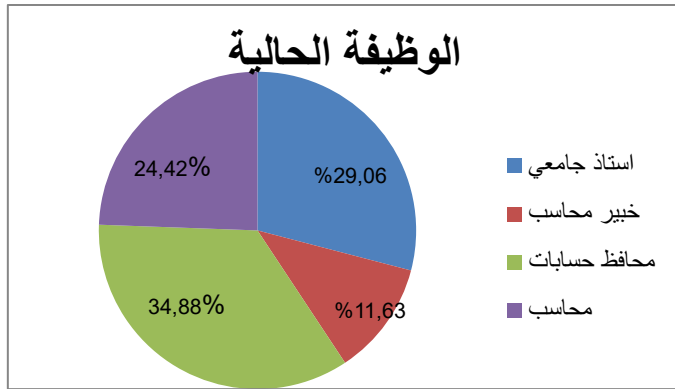
من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أعلى نسبة هي فئة الخبرة بين 05 و 15 سنة بنسبة 44.19% ثم تليها نسبة فئة الخبرة أقل من 15 الى 25 سنة بنسبة 23.25% وأقل نسبة هي 11.63% وهم الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 05 سنوات، وهي نسب عادية بالنظر لتوزيع أفراد العينة على متغير العمر.

4. الوظيفة الحالية:

تم تقسيم أفراد العينة إلى 04 فئات تمثل الوظيفة الحالية لأفراد العينة وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، فتحصلنا على التوزيع الموضح في الجدول الآتي والمدعوم بالشكل الذي بجانبه:

جدول رقم(2-8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
استاذ جامعي	25	29.06
خبير محاسب	10	11.63



34.88	30	محافظ حسابات
24.42	21	محاسب
%100	86	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتماداً على نتائج الاستبيان)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة محافظي الحسابات بنسبة 34.88%، أما النسبة الثانية فهي فئة الاساتذة بنسبة 29.06% أما الثالثة تمثلت في فئة المحاسبين بنسبة 24.42%.

المبحث الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات

نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة وتحليل البيانات المتوصل إليها أي (الاستمارات الصالحة للدراسة)، وذلك بالاستعانة بالجدول، إضافة إلى بعض المؤشرات الإحصائية بالاعتماد على برنامج الإحصائي (Spss v23) وسينى هذا التحليل على المحاور الثلاثة المكونة للاستبيان، واختبار الفرضيات المتعلقة بكل محور باستخدام اختبارا T للعينة البسيطة (One Simple T test)، كما سندرس في هذا المبحث إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضيات الموضوعية للدراسة باستخدام (One-Way Anova) وذلك حسب المتغيرات المستقلة المتمثلة في الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية.

المطلب الأول: تحليل نتائج استبيان المحور الأول واختبار الفرضية به

سنقوم في هذا المطلب بعرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول والمتعلق بأهمية نظام الرقابة الداخلية كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على أن نظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقاً.

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول (أهمية نظام الرقابة الداخلية)

احتوى هذا المحور على (05) اسئلة مبينة في الجدول رقم (2-9) المتعلق بإجابات عينة الدراسة،

حول أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق والمؤسسة المراد تدقيقها.

لهذا الغرض سنقوم في هذا الفرع بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الأول

من الاستبيان وفق إجابات أفراد العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكرت الخماسي :

الجدول رقم (2-9): نتائج أفراد العينة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية

المؤشرات الإحصائية		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					العبارات	
انحراف	متوسط	غير	غير	محايد	موافق	موافق		
معياري	حسابي	موافق	موافق			بشدة		
		بشدة						
0.59	04.13	00	00	10	55	21	ت	1-توفر الرقابة الداخلية حماية الاصول،
الاتجاه العام موافق		00	00	11.6	64	24.4	%	الملفات، للمعلومات والاجهزة داخل المؤسسة.
		00		88.4				
0.846	4.12	02	02	08	46	28	ت	2-يعتبر نظام الرقابة الداخلية اداة
الاتجاه العام موافق		2.3	2.3	9.3	53.5	32.6	%	اساسية لتعزيز ادارة المخاطر
		4.6		86.1				
1.005	04.02	02	07	09	37	31	ت	3-المعرفة الجيدة للمراجع الداخلي
الاتجاه العام موافق		2.3	8.1	10.5	43	36	%	لفنيات المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية يحسن جودة عملية المراجعة
		10.4		79				
0.752	04.30	00	04	04	42	36	ت	4-يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية من

الاتجاه العام موافق بشدة	00	4.7	3.5	48.8	43	%	اجل زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة	
	4.7			91.8				
0.592	04.36	00	01	02	48	35	ت	5-تهدف الرقابة الداخلية الى تقييم معدلات الانتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية
الاتجاه العام موافق بشدة	00	1.2	2.3	55.8	40.7	%		
	1.2			96.5				
الاتجاه العام موافق	المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الأول							

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان Spss)

تحليل نتائج السؤال 01

❖ نلاحظ أن 88.4% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن الرقابة الداخلية توفر حماية

الأصول، الملفات، للمعلومات والأجهزة داخل المؤسسة؛

❖ بينما 11.6% من أفراد العينة هم المحايدون في الإجابة عن الاقتراح.

• متوسط الحسابي [4.19 - 3.40] يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي،

وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة

موافقون على أن نظام الرقابة له دور كبير في حماية الاصول والملفات للمعلومات والأجهزة داخل

المؤسسة.

• الانحراف المعياري $0.59 < 0.8$ وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير

موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

- ❖ نلاحظ أن 86.1% من أفراد العينة بين موافقون وموافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية هي اداة اساسية لتعزيز ادارة المخاطر؛
- ❖ بينما 9.3% من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- ❖ وهناك 4.6% من أفراد العينة غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.
- المتوسط الحسابي [4.19 - 3.40] يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية (موافق)، أي أن أغلبية الأراء من طرف أفراد العينة متفقة حول العبارة الثانية.
- انحراف المعياري $0.846 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 03:

- ❖ نلاحظ أن 79% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن المعرفة الجيدة للمراجع الداخلي لفنيات المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية يحسن جودة عملية التدقيق؛
- ❖ بينما 10.5% وهم أفراد العينة المحايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- ❖ أما النسبة الثالثة فهي 10.4% من أفراد العينة غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح.
- المتوسط الحسابي [4.19 - 3.40] يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن من المستحسن أن يكون المراجع الداخلي على معرفة جيدة لفنيات المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية لتسهيل عملية المراجعة.
- الانحراف المعياري $1.005 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 04:

❖ نلاحظ أن 91.8% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه يتم تصميم نظام

الرقابة الداخلية من أجل زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة؛

❖ بينما 4.7% من أفراد العينة هم الغير موافقون أو الغير موافقون بشدة على هذا الاقتراح على

هذا الاقتراح؛

❖ أما النسبة الثالثة فهي 3.5% هم افراد العينة المحايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

• المتوسط الحسابي [05 - 04.20] يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت

الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة)، أي

أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة على أنه يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية من أجل زيادة

مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

• الانحراف المعياري $0.8 < 0.752$ يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق

بشدة.

تحليل نتائج السؤال 05:

❖ نلاحظ أن 96.5% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تهدف الرقابة

الداخلية الى تقييم معدلات الانتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية؛

❖ بينما 2.3% من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

❖ أما النسبة الثالثة فهي 1.2% من أفراد العينة الغير موافقون أو الغير موافقون بشدة على هذا

الاقتراح.

• المتوسط الحسابي [05 - 04.20] يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت

الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة)، أي

أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن المدقق يعتمد على أن الرقابة الداخلية تهدف الى تقييم معدلات الانتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية .

• الانحراف المعياري $0.8 > 0.771$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول

تم افتراض أنه لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة.

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة عند مستوى الدلالة $05\% \text{sig}(\alpha)$ وفق:

✓ قبول الفرضية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 05\%$

✓ رفض الفرضية إذا كان $\text{sig}(\alpha) < 05\%$

يتم ذلك وفق الاختبار الآتي:

الفرضية العديمة: ليس لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة.

الفرضية البديلة: لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة.

بعد القيام بالاختيار تحصلنا على الجدول رقم (2-10) الذي يبين المتوسط الحسابي (\bar{X}) الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الخمسة المكونة للمحور الأول والتي تدل على أهمية نظام الرقابة الداخلية في عملية تدقيق القوائم المالية.

الجدول رقم (2-10): اختبار العينة البسيطة لدرجة أهمية نظام الرقابة الداخلية.

عبارات المحور الأول من الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	درجة الحرية	مستوى الدلالة
	(\bar{X})	(σ)		(ddl)	(sig)

0.000	85	56.348	0.59	4.13	1- توفر الرقابة الداخلية حماية الاصول، الملفات، للمعلومات والاجهزة داخل المؤسسة.
0.000	85	44.986	0.846	4.12	2- يعتبر نظام الرقابة الداخلية اداة اساسية لتعزيز ادارة المخاطر.
0.000	85	33.619	1.005	4.02	3- المعرفة الجيدة للمراجع الداخلي لفيئات المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية يحسن جودة عملية المراجعة.
0.000	85	30.261	0.752	4.30	4- يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية من اجل زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة.
0.000	85	51.517	0.592	4.36	5- تهدف الرقابة الداخلية الى تقييم معدلات الانتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية.
/	/	/	0.757	4.186	المؤشرات الإحصائية الإجمالية

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (spss)

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة أهمية أسلوب المعاينة بلغ **4.186** وهو أكبر من المتوسط أداة القياس 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري بقيمة **0.757** وتراوحت قيمة تبين **30.261** و**56.348** بمستوى **0.00%** وهي أقل من **05%**، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية واعتماد الفرضية البديلة "لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة".

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الأولى حسب متغير الخبرة والوظيفة

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الأولى حسب متغير الخبرة والوظيفة، وذلك باستخدام اختبار Anova عند مستوى دلالة 05%
:sig(α)

✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 05\%$

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) < 05\%$

1. اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأولى حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% $\text{sig}(\alpha)$ للمحور الأول، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-11): اختبار Anova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الأولى

مستوى الدلالة sig	قيمة F	عبارات المحور الأول من الاستبيان
0.41	0.847	1- توفر الرقابة الداخلية حماية الاصول، الملفات، للمعلومات والاجهزة داخل المؤسسة.
0.212	01.3	2- يعتبر نظام الرقابة الداخلية اداة اساسية لتعزيز ادارة المخاطر.
0.915	0.186	3- المعرفة الجيدة للمراجع الداخلي لعمليات المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية يحسن جودة عملية المراجعة.
0.542	0.805	4- يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية من اجل زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة..
0.016	2.746	5- تهدف الرقابة الداخلية الى تقييم معدلات الانتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية..

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 1.6% و 91.5% وهي أكبر من 05% وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات الخبرة المهنية فيما يخص أهمية نظام الرقابة الداخلية.

2. . اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة (الأكاديميين والمهنيين)

بعد القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% $\text{sig}(\alpha)$ للمحور الأول، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-12): اختبار Anova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الأولى

مستوى الدلالة sig	قيمة F	عبارات المحور الأول من الاستبيان
0.032	2.92	1-توفر الرقابة الداخلية حماية الاصول، الملفات، للمعلومات والاجهزة داخل المؤسسة
0.622	0.542	2-يعتبر نظام الرقابة الداخلية اداة اساسية لتعزيز ادارة المخاطر
0.217	1.409	3-المعرفة الجيدة للمراجع الداخلي لعمليات المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية يحسن جودة عملية المراجعة.
0.211	1.317	4- يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية من اجل زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة.
0.451	0.904	5- تهدف الرقابة الداخلية الى تقييم معدلات الانتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 21.1% و 62.2% وهي أكبر من 05%، (ماعدا قيمة 3.2%) عليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص أهمية نظام الرقابة الداخلية، أما العبارة 01 بلغت قيمة 3.2sig% وهي أصغر من 05% فهي تدل على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية من الأكاديميين والمهنيين.

المطلب الثاني: تحليل نتائج استبيان المحور الثاني واختبار الفرضية المرتبطة به

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني والمتعلق بعلاقة أسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على أن أسلوب المعاينة مرتبط بفعالية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثاني (علاقة أسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق) احتوى هذا المحور على (05) أسئلة مبينة في الجدول رقم () المتعلق بإجابات عينة الدراسة، حول علاقة أسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق. لهذا الغرض سنقوم في هذا الفرع بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الثاني من الاستبيان وفق إجابات أفراد العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الخماسي.

الجدول رقم (2-13): نتائج أفراد العينة حول علاقة أسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق.

المؤشرات الإحصائية		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					العبارات
انحراف	متوسط	غير	غير	محايد	مواف	مواف	
معياري	حسابي	مواف	مواف		ق	بشدة	
		بشدة					

0.98	04.02	02	08	04	44	28	ت	1- يحصل المدقق الخارجي على فهم
الاتجاه العام موافق		2.33	9.30	04.65	51.	32.56	%	كاف لنظام الرقابة الداخلية من اجل بناء خطته وتحديد نطاق وتوقيت اجراءاته
		11.63			83.72			
1.02	4.07	04	04	06	40	32	ت	2- كلما كان نظام الرقابة الداخلي قوي
الاتجاه العام موافق		4.65	4.65	6.98	46.5	37.2	%	وفعال كلما ساعد في تخفيض حجم العينة
		09.3			83.72			
1.19	03.63	07	09	14	35	21	ت	3- اسلوب المعاينة مرتبط بتكوين
الاتجاه العام موافق		8.14	10.46	16.28	40.7	24.4	%	المدقق في تقنيات السبر (المعاينة في التدقيق)
		18.6			65.11			
1.27	03.39	09	15	12	33	17	ت	4- فحص كافة العمليات لا داعي له
الاتجاه العام محايد		10.46	17.44	13.95	38.3	19.7	%	طالما أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه
		27.9			58.14			
1.18	02.21	28	36	07	09	06	ت	5- يخفض المدقق الخارجي من مدى
الاتجاه العام غير موافق		32.56	41.86	8.14	10.4	6.98	%	اختباراته ونطاق اجراءاته في حال وجود قسم تدقيق داخلي فعال
		74.42			17.44			
الاتجاه العام موافق								

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان Spss)

تحليل نتائج السؤال 01 :

❖ نلاحظ أن 83.72% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن حصول المدقق الخارجي على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية يساعده في بناء خطته وتحديد نطاق وتوقيت إجراءاته ؛

❖ بينما 11.63% وتعتبر عن أفراد العينة الذين هم غير موافقون على هذا الاقتراح؛

❖ أما النسبة الثالثة فهي 4.65% من افراد العينة هم محايدين في الاجابة عن الاقتراح.

• متوسط الحسابي [03.40-04.19] يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على انه يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل بناء خطته وتحديد نطاق وتوقيت إجراءاته.

• الانحراف المعياري $0.98 > 0.8$ وهذا يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

❖ نلاحظ أن 83.72% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن نظام الرقابة

الداخلية كلما كان قويّ وفعال كلما ساعد في تفيض حجم العينة عند تدقيق القوائم المالية؛

❖ بينما 09.3% من أفراد العينة غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح؛

❖ وكذلك 06.98% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح.

• المتوسط الحسابي [3.40 - 4.19] يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت

الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن

أغلبية أفراد العينة موافقون على أن نظام الرقابة الداخلية كلما كان قوي وفعال كلما ساعد في

تفيض حجم العينة عند تدقيق القوائم المالية من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن

نظام الرقابة الداخلية كلما كان قويّ وفعال كلما ساعد في تخفيض حجم العينة عند تدقيق القوائم المالية.

- انحراف المعياري $1.02 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 03:

❖ نلاحظ أن 65.11% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن أسلوب المعاينة

مرتبط بتكوين المدقق في تقنيات السبر (المعاينة في التدقيق) عند تدقيق القوائم المالية؛

❖ بينما 18.6% من أفراد العينة غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح؛

❖ أما النسبة الثالثة فهي 16.28% وهم أفراد العينة المحايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- المتوسط الحسابي $[4.19 - 3.40] \leq 03.63$ يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت

الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن

أغلبية أفراد العينة موافقون على أن أسلوب المعاينة مرتبط بتكوين المدقق في تقنيات السبر

(المعاينة في التدقيق) عند تدقيق القوائم المالية.

- الانحراف المعياري $1.19 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 04:

❖ نلاحظ أن 58.14% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن فحص كافة

العمليات لا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه؛

❖ بينما 27.9% من أفراد العينة الغير موافقون أو الغير موافقون بشدة على هذا الاقتراح ؛

❖ أما النسبة الثالثة فهي 13.95% من أفراد العينة هم المحايدون عن الإجابة على هذا

الاقتراح.

- المتوسط الحسابي $[03.39-2.60] \in 03.39$ يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أنه لا يوجد رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة حول العبارة الرابعة.
- الانحراف المعياري $1.27 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 05:

❖ نلاحظ أن 74.42% من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على أن يخفض المدقق الخارجي من مدى اختباراته ونطاق إجراءاته في حال وجود قسم تدقيق داخلي فعال عند تدقيق القوائم المالية؛

❖ بينما 17.44% من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على هذا الاقتراح؛

❖ أما النسبة الثالثة فهي 8.14% من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- المتوسط الحسابي $[-02.59-1.80] \in 2.21$ يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية (غير موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة غير موافقون على أن يخفض المدقق الخارجي من مدى اختباراته ونطاق إجراءاته في حال وجود قسم تدقيق داخلي فعال عند تدقيق القوائم المالية.

- الانحراف المعياري $1.18 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني

تم افتراض أنه: أسلوب المعاينة مرتبط بفعالية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق.

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة عند مستوى الدلالة 5%

(α) الذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5% ما يعكس مجال ثقة بنسبة

95% وهذا على أساس قاعدة القرار التالية:

✓ قبول الفرضية العدمية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 05\%$

✓ قبول الفرضية البديلة إذا كان $\text{sig}(\alpha) < 05\%$

إذا كانت $\text{sig}(\alpha) < 05\%$ هذا يدل على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي الفعلي والمتوسط الحسابي الافتراضي، وهذا يبين أن إجابات عينة الدراسة بعيدة عن مركز الحياد.

تنص الفرضية الأولى على أن

الفرضية العدمية: أسلوب المعاينة ليس مرتبط بفاعلية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق.

الفرضية البديلة: أسلوب المعاينة مرتبط بفاعلية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق.

وعليها نرفض الفرضية العدمية ، ونقبل الفرضية البديلة " أسلوب المعاينة مرتبط بفاعلية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق "

الجدول رقم (2-14): اختبار العينة البسيطة لدرجة علاقة أسلوب المعاينة بتكوين المدقق وبفعالية

نظام الرقابة الداخلية

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	المتوسط الحسابي (\bar{X})	الانحراف المعياري (σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (sig)
1 يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من اجل بناء خطته وتحديد نطاق وتوقيت اجراءاته.	4.02	0.98	61.723	85	0.000
2 كلما كان نظام الرقابة الداخلي قوي وفعال كلما ساعد في تخفيض حجم العينة.	4.07	1.02	28.96	85	0.000
3- اسلوب المعاينة مرتبط بتكوين المدقق في تقنيات السبر (المعاينة في التدقيق)	3.63	1.19	55.342	85	0.000

0.000	85	41.638	1.27	3.39	4- فحص كافة العمليات لا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه.
0.000	85	40.027	1.18	2.21	5- يخفض المدقق الخارجي من مدى اختباره ونطاق إجراءاته في حال وجود قسم تدقيق داخلي فعال.
/	/	/	1.128	3.46	المؤشرات الإحصائية الإجمالية

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (SPSS)

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة علاقة أسلوب المعاينة بتكوين المدقق وبفعالية نظام الرقابة الداخلية قد بلغ **3.46** وهو من المتوسط أداة القياس 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري بقيمة **1.128** وتراوحت قيمة تبيين **28.96** و **61.723** بمستوى **0.00%** وهي أقل من **05%**، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية واعتماد الفرضية البديلة " أسلوب المعاينة مرتبط بتكوين المدقق وبفعالية نظام الرقابة الداخلية ".

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثاني حسب متغير الخبرة والوظيفة

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الثاني حسب متغير الخبرة والوظيفة، وذلك باستخدام اختبار **Annova** عند مستوى دلالة **05%** $:\text{sig}(\alpha)$

✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 05\%$

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) < 05\%$

1. اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثاني حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة 05% sig(α) للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-15): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثانية

مستوى الدلالة Sig	قيمة F	عبارات المحور الثاني من الاستبيان
0.633	0.621	1-يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من اجل بناء خطته وتحديد نطاق وتوقيت اجراءاته
0.820	0.418	2- كلما كان نظام الرقابة الداخلي قوي وفعال كلما ساعد في تخفيض حجم العينة.
0.949	0.173	3- اسلوب المعاينة مرتبط بتكوين المدقق في تقنيات السبر (المعاينة في التدقيق).
0.136	1.843	4-فحص كافة العمليات لا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه.
0.661	0.581	5-يخفض المدقق الخارجي من مدى اختباره ونطاق اجراءاته في حال وجود قسم تدقيق داخلي فعال

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 13.6% و 94.9% وهي أكبر من 05% وعليه نجد أنه

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية فيما يخص

علاقة أسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وبتكوين المدقق.

2. اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثاني حسب متغير الوظيفة (الأكاديميين والمهنيين)

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة 5% $\text{sig}(\alpha)$ للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-16): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثانية

مستوى الدلالة Sig	قيمة F	عبارات المحور الثاني من الاستبيان
0.677	0.537	1- يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من اجل بناء خطته وتحديد نطاق وتوقيت اجراءاته
0.482	0.816	2- كلما كان نظام الرقابة الداخلي قوي وفعال كلما ساعد في تخفيض حجم العينة.
0.283	1.268	3- اسلوب المعاينة مرتبط بتكوين المدقق في تقنيات السبر (المعاينة في التدقيق)
0.072	2.340	4- فحص كافة العمليات لا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد عليه..
0.537	0.752	5- يخفض المدقق الخارجي من مدى اختباره ونطاق اجراءاته في حال وجود قسم تدقيق داخلي فعال

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 7.2% و 67.7% وهي أكبر من 5% وعليه نجد أنه لا توجد

فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة فيما يخص علاقة أسلوب

المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلي وتكوين المدقق.

المطلب الثالث: تحليل نتائج استبيان المحور الثالث واختبار الفرضية المتعلقة به

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياريّة للمحور الثالث والمتعلق بأهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقاً.

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثالث (أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل البدء في مهمة محافظة الحسابات)

سنقوم في هذا الفرع بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الثالث من الاستبيان وفق إجابات أفراد العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

جدول رقم (2-17): أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل البدء في مهمة محافظة الحسابات

المؤشرات الإحصائية		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية %					العبارات	
انحراف معياري	متوسط حسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
1.07	3.976	00	07	14	36	29	ت	1-تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد
الاتجاه العام موافق		00	08.14	16.28	41.86	33.72	%	بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات
		08.14		75.58				
1.34	3.22	13	15	19	22	18	ت	2-إذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال

الاتجاه العام		15.12	17.44	22.09	25.5	20.93	%	فإن الميزانية تعبر بصدق عن أصول وخصوم المؤسسة وانها معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن المعلومات الواردة بها تعد خالية من كل أنواع التحيز	
محايد		32.56			46.51				
1.21	3.53	06	14	14	32	20	ت	3-تقييم نظام الرقابة الداخلي يساعد	
الاتجاه العام		6.98	16.28	16.28	37.2	23.26	%	محافظ الحسابات في اتخاذ القرار حول قبوله مهمة تدقيق المؤسسة من عدمه	
موافق		23.25			60.47				
1.08	3.895	04	09	04	44	25	ت	4-تسهيل عملية تقييم نظام الرقابة	
الاتجاه العام		04.65	10.47	04.65	51.1	29.07	%	الداخلي مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص اختيار حجم العينة	
موافق		15.12			80.23				
1.35	3.43	14	10	08	35	19	ت	5-يقوم محافظ الحسابات باكتشاف	
الاتجاه العام		16.28	11.63	9.30	40.7	22.09	%	نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليتها	
موافق		27.91			62.79				
الاتجاه العام									جميع المحاور
موافق									

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان Spss)

تحليل نتائج السؤال 01 :

- ❖ نلاحظ أن 75.58% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية؛
- ❖ بينما 16.28% من أفراد العينة هم المحايدون في الإجابة عن الاقتراح؛
- ❖ ويوجد كذلك 8.14% من عينة الدراسة غير موافقون على هذا الاقتراح.
- متوسط الحسابي [4.19 - 3.40]€3.976 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية.
- الانحراف المعياري $0.67 < 0.8$ وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

- ❖ نلاحظ أن 46.51% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن إذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال فإن الميزانية تعبر بصدق عن اصول وخصوم المؤسسة وأنها معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان المعلومات الواردة بها تعد خالية من كل أنواع التحيز؛
- ❖ بينما 32.56% من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- ❖ وكذلك 22.09% من أفراد العينة هم محايدون عن الاجابة على هذا الاقتراح.

- المتوسط الحسابي [3.39 – 2.60] يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أنه لا يوجد رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة حول العبارة الثانية.
- انحراف المعياري $1.34 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 03:

- ❖ نلاحظ أن 60.47% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تقييم نظام الرقابة الداخلي يساعد محافظ الحسابات في اتخاذ القرار حول قبوله مهمة تدقيق المؤسسة من عدمه ؛
- ❖ بينما 23.25% وهم أفراد العينة الغير موافقون والغير موافقون بشدة عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- ❖ أما النسبة الثالثة فهي 16.28% من أفراد العينة محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- المتوسط الحسابي [4.19 – 3.40] يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أنتقييم نظام الرقابة الداخلي يساعد محافظ الحسابات في اتخاذ القرار حول قبوله مهمة تدقيق المؤسسة من عدمه.
- الانحراف المعياري $1.21 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 04:

- ❖ نلاحظ أن 80.23% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه تسهل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص اختيار حجم العينة؛
- ❖ بينما 15.12% من أفراد العينة هم افراد العينة الذي كانت إجاباتهم بين غير موافقون وغير موافقون بشدة على هذا الاقتراح؛

- ❖ أما النسبة الثالثة فهي 4.65% من أفراد العينة الغير محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.
- المتوسط الحسابي [4.19 - 3.40] يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أنهتسهل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص اختيار حجم العينة.
- الانحراف المعياري $1.08 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 05:

- ❖ نلاحظ أن 62.79% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنهيقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته عند تدقيق القوائم المالية؛
- ❖ بينما 27.91% من أفراد العينة هم الغير موافقون أو الغير موافقون بشدة على هذا الاقتراح؛
- ❖ أما النسبة الثالثة فهي 09.30% من أفراد العينة المحايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح .
- المتوسط الحسابي [4.19 - 3.43] يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أنهيقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته عند تدقيق القوائم المالية.
- الانحراف المعياري $1.35 > 0.8$ يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثالث

تم افتراض أنه: هناك أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات.

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة عند مستوى الدلالة

05% sig(α) وفق:

✓ رفض الفرضية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 05\%$

✓ قبول الفرضية إذا كان $\text{sig}(\alpha) < 05\%$

يتم ذلك وفق الاختبار الآتي:

الفرضية العدمية: ليس هناك أهمية لتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات.

الفرضية البديلة: توجد أهمية لتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات .

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (-) الذي يبين المتوسط الحسابي (\bar{X}) الانحراف المعياري

(σ) وقيمة (F) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الخمسة المكونة

للمحور الثالث.

الجدول رقم (2-18): اختبار العينة البسيطة لأهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ

الحسابات

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	المتوسط الحسابي (\bar{X})	الانحراف المعياري (σ)	قيمة T	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (sig)
1-تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات.	3.97	1.07	48.22	85	0.000
2-إذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال فان الميزانية	3.22	1.34	41.32	85	0.000

					تعتبر بصدق عن اصول وخصوم المؤسسة وانها معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان المعلومات الواردة بها تعد خالية من كل انواع التحيز.
0.000	85	36.420	1.21	3.53	3-تقييم نظام الرقابة الداخلي يساعد محافظ الحسابات في اتخاذ القرار حول قبوله مهمة تدقيق المؤسسة من عدمه.
0.000	85	36.920	1.08	3.90	4-تسهيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص اختيار حجم العينة.
0.000	85	37.250	1.35	3.43	5-يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف وبرزها في تقريره عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليتها.

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (spss)

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ **3.61** وهو أكبر من المتوسط أداة القياس
03 حسب مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري بقيمة **1.21** وتراوحت قيمة **36.420**
و**48.22** بمستوى **0.000%** وهي أقل من **05%**، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية واعتماد الفرضية
البديلة "لتقييم نظام الرقابة الداخلية اهمية كبيرة بالنسبة لمهمة محافظة الحسابات".

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة والوظيفة

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة، المؤهل العلمي والوظيفة وذلك باستخدام اختبار Anova عند مستوى دلالة 05% $\text{sig}(\alpha)$:

✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) > 05\%$

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $\text{sig}(\alpha) < 05\%$

1. اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Anova عند مستوى دلالة 05% $\text{sig}(\alpha)$ للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-19): اختبار Anova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثالثة

مستوى الدلالة Sig	قيمة F	عبارات المحور الثالث من الاستبيان
0.831	0.326	1-تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات.
0.06	3.965	2-إذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال فإن الميزانية تعبر بصدق عن اصول وخصوم المؤسسة وانها معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان المعلومات الواردة بها تعد خالية من كل انواع التحيز.
0.272	1.34	3-تقييم نظام الرقابة الداخلي يساعد محافظ الحسابات في اتخاذ القرار حول قبوله مهمة تدقيق المؤسسة من عدمه.
0.622	0.637	4-تسهل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي مهمة محافظ الحسابات بشكل

		كبير فيما يخص اختيار حجم العينة.
0.011	3.467	5- يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف وبارازها في تقريره عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليتها.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 6% و 83.1% وهي أكبر من 5%، (معدا 1.1%) وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة والمهنية فيما يخص أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات ، مع العلم أنه هناك تباين في العبارة 06 أين بلغت Sig 1.1% وهذا يدل على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية حسب متغير الخبرة المهنية لأفراد العينة، فيما يخص الفرضية الثالثة المتعلقة بالعبارة 05 يعود في توقعنا إلى اختلاف وجهة النظر الأكاديميين عن المهنيين.

اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة (الأكاديميين والمهنيين)

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 5% $\text{sig}(\alpha)$ للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-20): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثالثة

مستوى الدلالة Sig	قيمة F	عبارات المحور الثالث من الاستبيان
0.42	0.983	1- تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات.
0.852	0.272	2- إذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال فان الميزانية تعبر بصدق عن اصول

		وخصوص المؤسسة وانها معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان المعلومات الواردة بها تعد خالية من كل انواع التحيز.
0.649	0.561	3-تقييم نظام الرقابة الداخلي يساعد محافظ الحسابات في اتخاذ القرار حول قبوله مهمة تدقيق المؤسسة من عدمه.
0.45	0.554	4-تسهيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص اختيار حجم العينة
0.686	0.477	5- يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف وبارازها في تقريره عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 42% و 85.2% وهي أكبر من 05% وعليه نجد أنه لا توجد

فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة فيما يخص اهمية تقييم نظام

الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات.

خلاصة الفصل:

اعتمدت دراستنا الميدانية على معرفة آراء المهنيين والأكاديميين ومدى أهمية نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظة الحسابات، وذلك عن طريق توزيع عدد من الاستبيانات حملت ثلاث محاور مرتبطة بصلب الموضوع مباشرة، يطلب فيها من المدققين والأساتذة في التخصص الإدلاء برأيهم حول هذا الموضوع بموضوعية.

- تطرقنا في بداية الفصل إلى التعريف بمحاور الاستبيان، ووضحنا كل الأمور المتعلقة به سواء في المجال الزمني أو المكاني، وتطرقنا أيضا إلى أهم الأساليب الإحصائية المتبعة في تحليل الاستمارة، وكذا حملت المقاييس المستعان بها، وبعد ذلك انتقلنا إلى تحليل البيانات التي نتجت عن إجابات المدققين والأساتذة في العينة المختارة باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية البسيطة، ثم معرفة وجود أو عدم وجود الارتباطات بين أهم المتغيرات، وكانت أهم نتائج الاستبيان كالآتي:

- لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة عند القيام بعملية تدقيق القوائم المالية، إذ أنه يساهم في حماية أصول المؤسسة، كما يساعد على أداء إجراءات التدقيق.
- أسلوب المعاينة مرتبط بعمل المدقق، أي أنه على المدقق أن يكون على دراية بكافة أساليب المعاينة من أجل استخدامها بطريقة صحيحة، ومرتبطة بفعالية نظام الرقابة الداخلي أي كلما كان نظام الرقابة الداخلي قوي وفعال كلما ساهم في تخفيض حجم العينة والعكس صحيح.
- يساعد تقييم نظام الرقابة الداخلية محافظ الحسابات بشكل كبير في عملية تدقيق الحسابات.

الخاتمة:

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة المعنونة بـ " أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل البدء في مهمة محافظ الحسابات" بمعالجة الاشكالية الرئيسية المتمثلة في "ما مدى مساهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظ الحسابات؟" وذلك من خلال الفصلين السابقين مع الاعتماد على الفرضيات واستخدام الأدوات المشار إليها في المقدمة السابقة.

حيث أن الفصل الأول تناول الإطار النظري والمفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات من مفاهيم وأهمية وعلاقة محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية، في حين أن الفصل الثاني اشتمل على ثلاثة (03) محاور، كل محور احتوى على مجموعة اسئلة متعلقة بالموضوع للتعرف على مختلف وجهات النظر، تطرقنا فيه الى دراسة ميدانية من خلال استقصاء آراء الأكاديميين (الأساتذة) والمهنيين (خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد) حول درجة مساهمة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظة الحسابات.

اختبار الفرضيات:

انطلاقاً من الدراسة السابقة تم التوصل اثناء اختبار الفرضيات الى:

1. اختبار فرضيات البحث

بعد عرض وتحليل نتائج مختلف جوانب الدراسة من الناحية النظرية والميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- الفرضية الأولى: لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة.

من خلال دراستنا للمحور الأول من الاستبيان تبين لنا أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة، إذ أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تم وضعها من طرف المؤسسة وذلك للحفاظ على السير الحسن لنشاطها كما تساهم في حماية أصول، ملفات المؤسسة ويزيد من مصداقية معلوماتها المحاسبية ، وعلى هذا الأساس تم التوصل الى ان الفرضية مقبولة و اثبات صحتها والاعتماد عليها ونرفض الفرضية العدمية التي تنص على عكس ذلك.

- الفرضية الثانية: أسلوب المعاينة مرتبط بفعالية نظام الرقابة الداخلية وبتكوين المدقق.

خلصت دراستنا من خلال المحور الثاني من الاستبيان إلى أن أغلبية أفراد العينة موافقون بأن أسلوب المعاينة مرتبط بعمل المدقق و بفعالية نظام الرقابة الداخلية أثناء القيام بعملية تدقيق الحسابات.

وعلى هذا الأساس تم قبول الفرضية وإثبات صحتها ورفض الفرضية البديلة التي توصلت النتائج لها بأن تكوين المدقق وفعالية نظام الرقابة الداخلية مرتبطان بأسلوب المعاينة.

- الفرضية الثالثة: أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات

من خلال المحور الثالث للاستبيان خلصت نتائج الدراسة إلى أن أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات، وعليه تم قبول الفرضية وإثبات صحتها.

نتائج البحث

توصلنا في دراستنا إلى النتائج الموالية:

- ✓ يعد التدقيق سبيل مهم للتدقيق في صحة المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة، عن طريق معرفة مدى تطبيق المؤسسة لنظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان التزام الموظفين بالقوانين والتعليمات الإدارية المرسومة، حماية أصول المؤسسة، الارتقاء بالكفاءة الانتاجية وتوفير مصادر المعلومات التي يعتمد عليها في تقييم هذا النظام؛
- ✓ يمكن للمراجع أن يستعمل عدة اساليب لتقييم الرقابة الداخلية من بينها قائمة الاستقصاء أو التقرير الوصفي.....الخ، كما يمكن تقييم الرقابة الداخلية بعدة طرق منها طريقة الدورات طريقة وحدات النشاط.....الخ؛
- ✓ وجود نظام رقابة داخلية فعال هذا دليل على مدى الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية والأثر الذي تقدمه من خلال ضمان التقييم الجيد، وتنفيذ التعليمات المقدمة، الذي يضمن تصحيح الانحرافات؛
- ✓ يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية المرحلة الاولى والاساسية التي يركز عليها محافظ الحسابات عند أدائه لمهامه؛
- ✓ تعتبر الرقابة الداخلية نقطة بداية بالنسبة لمهام مراجع الحسابات والأساس الذي يركز عليه عند إعداد لبرنامج المراجعة، وتحديد لمدى الاختبارات التي سيقوم بها، كما وإن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد في الواقع على كيفية تشغيل النظام ومدى تفهم

العاملين لواجباتهم، ومن ثم فإن على مراجع الحسابات ضرورة التأكد من أن الإجراءات الرقابية تطبق كما هو محدد لها في النظام الموضوع.

✓ يعمل المدقق الخارجي على إظهار مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديم النصائح والتوجيهات للإدارة في المؤسسة من خلال التقرير الذي يعده عند الانتهاء من عملية التقييم، وإعطاء الحلول والمقترحات حول مواطن الضعف قصد تحسينها ورفع من قوة النظام.

4. توصيات البحث

على ضوء ما قدم من النتائج السابقة، يمكن تقديم اقتراحات إلى المدققين وإلى الجهات المهتمة بمجال التدقيق في النقاط التالية:

✓ تدعيم استقلالية وحيادية المدقق الخارجي يضمن تعزيز الثقة في صحة وعدالة القوائم المالية المقدمة للفحص؛

✓ ضرورة الاعتماد على خبراء متخصصين في النظام الرقابي؛

✓ ضرورة الرفع من المستوى التعليمي والتأهيلي للموظفين القائمين على العملية الرقابية بكل أنواعها؛

✓ لا بد من التحسين في المستوى الجامعي فيما يخص المعاينة في التدقيق وإعطائها أهمية أكبر مما هي عليه الآن؛

✓ على الجهات المختصة القيام بنشاطات دورية للمساهمة في شرح أهمية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دورات تكوينية أو عن طريق نشر مقالات في المجالات المختصة؛

✓ على مدقق الحسابات حتى يؤدي عمله على أحسن وجه، عليه التحديث المستمر لمعلوماته والتغير من أساليبه ليتماشى مع واقع المهنة الذي هو في تطور مستمر.

5. آفاق البحث

✓ دور نظام الرقابة الداخلية في الرفع من كفاءة الأداء المالي.

✓ دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من المخاطر لأنظمة المعلومات؛

✓ أسلوب المعاينة وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية؛

✓ تقرير المدقق الخارجي ودوره في تعزيز الثقة بالقوائم المالية.

قائمة المراجع:

الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة،
جامعة الزيتونة ، 2008
- 2- الشيخ سالم فؤاد واخرون "المفاهيم الادارية الحديثة"، مركز الكتب الاردني، عمان، 2005
- 3- أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية،
- 4- طارق عبد العال حماد " موسوعة معايير المراجعة-شرح المراجعة الدولية الامريكية-"
الجزء 02، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2004
- 5- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات
الجامعية، بن عكنون، 2008
- 6- محمد عبد الفتاح الصرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، دار
وائل للنشر، عمان، 2006،
- 7- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز
المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى 2009
- 8- هادي التميمي " مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، جامعة عمان العربية
للدراسات العليا، دار وائل للنشر

المذكرات:

- 1) أبو بكر الصديق قيداون "التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة
المخاطر في البنوك الجزائرية" اطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، 2019/2018
- 2) أمينة لعويسي، " دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاصة بدورة
المخزون" مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهدي
أم البواقي، 2016/2015 .

- (3) براج بلال "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة امحمد بوقرة بومرداس، تخصص محاسبة
2015/2014
- (4) بهلولي نور الهدى "اثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر" اطروحة دكتوراه تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف،
2017-2016
- (5) بوبكر عميروش " دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة" مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة 2011/2010
- (6) جدي سمراء، " دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية"، الجزائرية، جامعة المسيلة، 2017/2016
- (7) رعدة إبراهيم المدهون " العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي "، - مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2014
- (8) سفالو رشيد "اهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية IFRS" أطروحة دكتوراه جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2017/2016
- (9) سيد محمد، "تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة"، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبيدة، 2010.
- (10) شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية علوم الاقتصادية، جامعة بومرداس
- (11) عبد السلام محمودي، "دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، 2016/2017
- (12) كريفار مراد " أهمية نظام الرقابة في الرفع من كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه شعبة علوم تسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف 2019/2018

13) محمد عبد الماجد بوركايب "معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل

خصائص بيئة المحاسبة الالكترونية" أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص مالية

ومحاسبة، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2017/2016

14) نور الهدى عوادي، " العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي"،

جامعة العربي بن مهدي ام البواقي، مذكرة ماستر، تخصص مراجعة وتدقيق 2016/2015.

الملتقيات والمجلات والمحاضرات:

1- ابتسام أحمد فتاح ورجاء جاسم محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة

لصناعة البطاريات" مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (07)، العدد(20)، جامعة

بغداد، العراق، 2012

2- تامر محمد مهدي " أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية"، مجلة

جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد04، العراق، 2010

3- حاتم كريم كاظم " دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية واثره في تحديد

حجم العينة التدقيق" دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الاشرف—كلية

الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة جامعة الكوفة 2010

4- عبد الله بن صالح، " مداخلة حول دراسة تحليلية تقييمية لواقع اصلاح مهنة المراجعة في

الجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية" الملتقى الوطني الرابع حول " تأهيل مهنة

التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات" جامعة عمار

ثليجي الأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013

5- مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعيري " توظيف مكونات الرقابة

الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي"، مجلة جامعة بابل، العلوم الصرفة والتطبيقية العدد

04، المجلد 25، سنة 2017

6- نبيل قبلي 'دراسة المعيار 265 الابلاغ عن نواحي القصور للرقابة الداخلية للمكلفين

بالحوكمة والادارة' محاضرة مقدمة لغرض دراسة المعيار الدولي isa 265 تخصص

محاسبة وتدقيق جامعة الجيلالي بو نعامة 2020-2019

المراسيم التنفيذية والمواد:

- معيار التدقيق الدولي ISA 315

-
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
 - المرسوم التنفيذي 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية العدد 07 المؤرخة في 02 فبراير 2011
 - القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010
 - المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المواد 64 و74 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المواد 59 حتى 63 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المادة 27 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الملاحق



جامعة الجبالي بونعامة "خمس مليانة"
كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



قسم: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة و تدقيق

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان:

اهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل البدء في مهمة محافظ الحسابات

في إطار تحضير مذكرة ماستر أكاديمي

بموضوع أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل البدء في مهمة محافظة الحسابات ، والتي

تهدف إلى إبراز الفائدة نظام الرقابة الداخلية وعلاقة اسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة

الداخلية وبتكوين المدقق وتبيان اهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات.

من أجل إتمام هذه الدراسة أستمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في هذا الموضوع وإثراءه من

خلال الإجابة على أسئلة الإستمارة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث

العلمي.

نشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إنجاز هذه الدراسة.

الجزء الأول: معلومات عامة

السن: أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة من 40 إلى 50 سنة أكثر من 50

المؤهل العلمي: دكتوراه ماجستير أو ماستر ليسانس شهادة مهنية

سنوات الخبرة: أقل من 05 من 05 إلى 15 من 15 إلى 25 أكثر من 25 سنة

الوظيفة: أستاذ جامعي خبير محاسب محافظ حسابات محاسب

الجزء الثاني: يتعلق بطبيعة الموضوع وتم تصنيفه الى ثلاثة محاور:

المحور الاول: اهمية نظام الرقابة الداخلية

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	توفر الرقابة الداخلية حماية الاصول، الملفات، للمعلومات والاجهزة داخل المؤسسة					
02	يعتبر نظام الرقابة الداخلية اداة اساسية لتعزيز ادارة المخاطر					
03	المعرفة الجيدة للمراجع الداخلي لفنيات المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية يحسن جودة عملية المراجعة					
04	يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية من اجل زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة					
05	تهدف الرقابة الداخلية الى تقييم معدلات الانتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية					

المحور الثاني: علاقة اسلوب المعاينة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وتكوين المدقق

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من اجل بناء خطته وتحديد نطاق وتوقيت اجراءاته					
02	كلما كان نظام الرقابة الداخلي قوي وفعال كلما ساعد في تخفيض حجم العينة					
03	اسلوب المعاينة مرتبط بتكوين المدقق في تقنيات السبر (المعينة في التدقيق)					
04	فحص كافة العمليات لا داعي له طالما ان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ومطبق ويمكن الاعتماد					

					عليه	
					يخفض المدقق الخارجي من مدى اختباره ونطاق اجراءاته في حال وجود قسم تدقيق داخلي فعال	05

المحور الثالث: اهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01					تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات
02					اذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال فان الميزانية تعبر بصدق عن اصول وخصوم المؤسسة وانها معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان المعلومات الواردة بها تعد خالية من كل انواع التحيز
03					تقييم نظام الرقابة الداخلي يساعد محافظ الحسابات في اتخاذ القرار حول قبوله مهمة تدقيق المؤسسة من عدمه
04					تسهل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص اختيار حجم العينة
05					يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف وابرازها في تقريره عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليتها