جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان:

أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظة الحسابات

دراسة آراء بعض الأكاديمين و المهنيين

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطلبة:

وفاء نابي

شطي خولة

تحت إشراف:

أستاذ سفاحلو رشيد

نوقشت من طرف اللجنة:

الأستاذ بوزيان رحماني جمال	استاذ محاضر (أ)	رئيسا
الأستاذ سفاحلو رشيد	استاذ محاضر(أ)	مشرفا مقررا
الأستاذ مويسي مروة	استاذ محاضر (ب)	ممتحنا

السنة الجامعية : 2021-2022

إهداء

الحمد لله الذي أعانني ووفقني ،ونور قلبي وعقلي بالعلم والمعرفة ،والذي تعجز الكلمات عن شكره، فيا ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، وصلى الله وسلم على خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم ،أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

أروع مخلوقة في هذا الوجود التي غمرتني بحبها وحنانها والتي ضحت بحياتها في سبيل إرضائي ولم تبخل علي يوما بدعائها والتي جعل الله الجنة تحت قدامها " أمي الحبيبة جنتي"

إلى أغلى نعمة في الوجود والذي وهبني الأخلاق والأدب والتربية فكان لي معلما وناصحا وأمينا وخير سند لي في مشواري وخير معين " أبي العزيز"

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم وفؤادي إلى أخواتي وإخواني

والى اعز ناس على قلبي زوجي

أهدي هذا العمل المتواضع راجية من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح

وأن يكون هذا العمل نورا لكل باحث .

شطي خولة

إهداء

إن الحمـــد لله، نحمـــده ونســـتعينه ونســـتغفره ونســـتهديه، واشـــهد أن لا الـــه إلا الله وحـــده لا شـــريك لـــه، واشـــهد أن محمـــد عبـــده ورســـوله: اللهـــم اجعلنـــي ممـــا يظنـــون ولا تواخـــذني بمـــا يقولـــون، اغفـــر لي ما لا يعلمون..

اهدي ثمرة جهدي :

إلى من قال فيها صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدامها

إلى التي سهرت الليالي من اجل راحتي وأضاءت لي الدرب بالشموع

إلى أول اسم تلفظت به شفاهي أمي حفظها الله

إلـــى الـــذي هـــو ســـندي الأزلـــي فـــي الوجـــود، إلـــى مـــن قـــادني إلـــى الفـــوز بـــلا حـــدود، إلـــى مـــن علمنـــي المثابرة في الحياة **أبي حفظه الله ورعاه وأطال في عمره ....وكل إخوتي**

إلـــى كـــل مـــن كتـــبهم قلبـــي ولـــم يكتـــبهم قلمـــي إلـــى كافـــة الأهـــل والأقـــارب والأحبـــاب وكـــل مـــن ســـاعد في هذا العمل من قريب ومن بعيد .

نابي وفاء

كلمة شكر

أولا وقبل كل شيء نحمد الله ونشكر فضله على توفيقه وعونه لنا في انجاز هذا العمل. ثم نتقدم بالشكر الجزيل الى الأستاذ الفاضل المشرف علينا والذي زوّدنا بالنصح والإرشاد، الأستاذ: *سفاحلو رشيد*، والله في عون العبد مادام العبد في عون أخيه.

كما نوجه شكرنا الى جميع أساتذة قسم محاسبة و مالية جامعة خميس مليانة.

كما نشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل المتواضع.

وما توفيقنا إلا بالله

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل محافظ الحسابات وذلك للسير الحسن لمهمته، حيث تناولت الدراسة مفهوم محافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته ثم مضمون نظام الرقابة الداخلية، مكوناتها خصائصها ومقوماتها وقمنا بإظهار كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات، وأخيرا دراسة أراء بعض الأكاديميين وهم الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق إضافة إلى المهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة باستخدام برنامج لمحاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة وخلصت الدراسة إلى أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات على تحديد الحجم المناسب للعينات وانجاز مهمته بنجاح.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات؛ نظام الرقابة الداخلية ؛ السبر في التدقيق.

Summary:

This study aims to know the extent of the Importance of evaluating the internal control system by the account keeper for the good conduct of his mission. A study of the opinions of some academics, who are university professors specialized in the field of accounting and auditing, in addition to professionals from account holders and accounting experts the study concluded that the evaluation of the internal system greatly helps the accountant to determine the appropriate size of samples and to accomplish his task successfully.

Keywords: portfolios of accounts, the internal control system, sounding in scrutiny.

الفهرس:

توطئة :..... أ

الفصل الأول

تمهيد : 5

المبحث الأول : واقع مهنة محافظة الحسابات 6

المطلب الأول : تعريف وتعيين محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة..... 6

الفرع الأول : تعريف وتعيين محافظ الحسابات 6

الفرع الثاني : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومقاييس مكتبه..... 9

المطلب الثاني : مسؤوليات . حقوق وواجبات محافظ الحسابات.....10

الفرع الأول : مسؤوليات محافظ الحسابات.....10

الفرع الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات 12

المطلب الثالث : مهام وتقارير محافظ الحسابات 13

الفرع الأول : مهام محافظ الحسابات 13

الفرع الثاني : التقرير العام والتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات :.....14

المبحث الثاني : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية.....15

المطلب الأول : مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية.....15

الفرع الأول : مفاهيم وخصائص نظام الرقابة الداخلية.....15

الفرع الثاني : أهمية . أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية.....17

المطلب الثاني : مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية 19

الفرع الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية.....19

الفرع الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية 21

المطلب الثالث : كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات 23

المبحث الثالث : عرض ومناقشة الدراسات السابقة 25

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة 25

المطلب الثاني : أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسات الحالية 28

خلاصة : 31

الفصل الثاني

تمهيد: 33

المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية 34

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة وحدودها 34

الفرع الأول: مجتمع الدراسة 34

الفرع الثاني :عينة الدراسة 34

الفرع الثالث: حدود الدراسة 34

المطلب الثاني: بناء الاستبيان وتوزيعه 35

الفرع الأول: إعداد الاستبيان وضبطه النهائي 35

الفرع الثاني:هيكل الاستبيان ومقاييسه 35

الفرع الثالث : توزيع استمارة الاستبيان : 36

المطلب الثالث :استرجاع واختبار الاستبيان وتفريغ بياناته 36

الفرع الأول : اختبار ثبات الاستبيان وصدقه 36

الفرع الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان: 37

الفرع الثالث: عرض وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة.....37

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات 40

المطلب الأول : تحليل نتائج الاستبيان للمحور الأول واختبار الفرضية المتعلقة به 40

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول (أهمية نظام الرقابة الداخلية).....41

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول.....43

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الأولى حسب متغير المهنة والخبرة.....45

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان للمحور الثاني واختبار الفرضية المتعلقة به 46

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثاني (أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات).....46

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني 49

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان للمحور الثالث واختبار الفرضية المتعلقة به.....52

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثالث(أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات).....52

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثالث 54

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثالثة حسب متغير المهنة والخبرة.....56

الخلاصة: 58

خاتمة.....61

قائمة المراجع.....:65

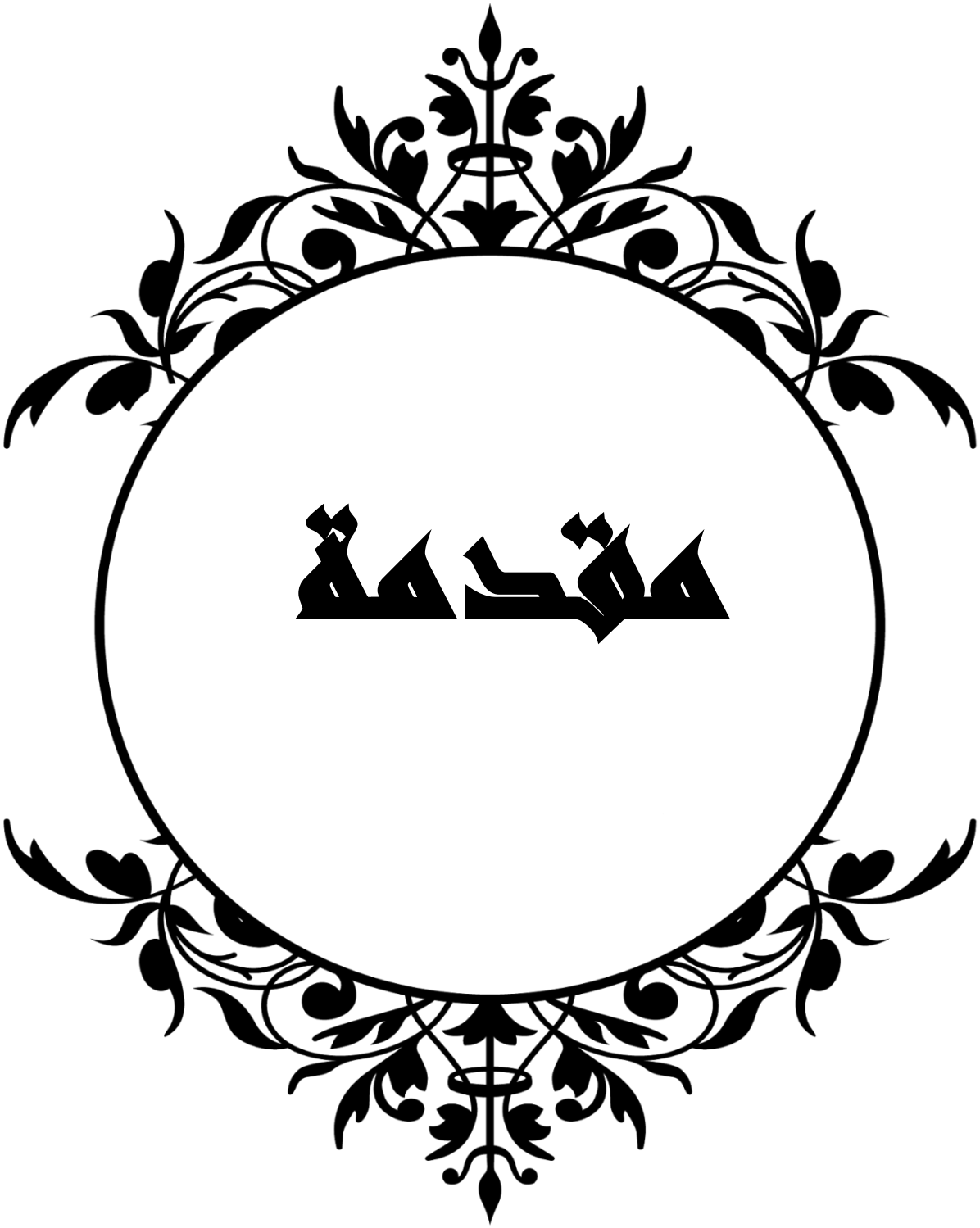
قائمة الجداول والأشكال

I. قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أوجه التشابه والاختلاف والدراسة الحالية	28-29
(1-2)	إحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان	33
(2-2)	مقياس ليكارت الخماسي	35
(3-2)	توزيع معامل ألفا كرونباخ	36
(4-2)	جذر معامل ألفا كرونباخ	36
(5-2)	توزيع العينة حسب الجنس	37
(6-2)	توزيع العينة حسب السن	37
(7-2)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	38
(8-2)	توزيع العينة حسب المهنة	38
(9-2)	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	39
(10-2)	نتائج أفراد العينة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية	40
(11-2)	اختبار العينة البسيطة لدرجة أهمية نظام الرقابة الداخلية	43
(12-2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب المهنة فيما يخص الفرضية الأولى	44
(13-2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الأولى	44
(14-2)	نتائج أفراد العينة حول أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات	45-46
(15-2)	اختبار العينة البسيطة لدرجة أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات	48
(16-2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب المهنة فيما يخص الفرضية الثانية	49
(17-2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثانية	50
(18-2)	نتائج أفراد العينة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات	51
(19-2)	اختبار العينة البسيطة لدرجة أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات	54
(20-2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب المهنة فيما يخص الفرضية الثالثة	55
(21-2)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثالثة	56

II. قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مكونات نظام الرقابة الداخلية	19
02	مقومات نظام الرقابة الداخلية	21
03	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	23
(2-1)	تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس	37
(2-2)	تمثيل عينة الدراسة حسب السن	37
(2-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	38
(2-4)	تمثيل عينة الدراسة حسب المهنة	38
(2-5)	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	39


مقدمة

توطئة :

أدى التقدم العلمي الذي رفق الثورة الصناعية إلى تطور كبير في جميع مجالات النشاط الاقتصادي حيث اتجهت المشروعات نحو النمو واتساع نشاطها مما أدى إلى انفصال الملكية على الإدارة، أصبح من ضروري وجود طرف ثالث أخر محايد يقوم بمراقبة ما يقوم به المكلفين بالإدارة ويوصل ذلك إلى الملاك كونه مؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة، ومنه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات نظرا لخبرته في الفحص والمصادقة عليها وتدقيق الحسابات .

عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عملية، فيبدأ أولا بمعرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يتمكن من معرفة حجم العينات التي سيقوم باختيارها وبعدها إصدار التقرير النهائي، ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق أهداف الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السلامة والمصداقية فرض الأدوات الرقابية .

نظام الرقابة الداخلية احد أدوات حماية أصول المؤسسة، حيث يعتبر الخطة التنظيمية لجميع الطرق والإجراءات وضمان دقة البيانات المحاسبية والتقليل من حالات الغش والتلاعب لتحقيق الأهداف المرسومة المؤسسة، وان استخدام هذه الطرق والإجراءات يضمن الوصول إلى نتائج سليمة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يجعل علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية من أولوياته وذلك بمراعاة مسؤوليته ومهامه اتجاه النظام، وبالتالي تظهر الحاجة إلى التدقيق الخارجي الذي هو وسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها.

إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق يمكن حصر الإشكالية البحث في سؤال الجوهري يتمثل فيما يلي :

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

تتدرج ضمن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي مهنة محافظة الحسابات ؟
- فيما يتمثل نظام الرقابة الداخلية ؟
- كيف يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية ؟

الفرضيات :

لبلوغ أهداف الدراسة تم وضع الفرضيات الآتية:

- ❖ يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وحماية أصولها.
- ❖ يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهمة محافظة الحسابات .

❖ يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه محافظ الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق وتحديد حجم العينات التي يختبرها .

أسباب ودوافع اختيار الموضوع :

اختيار الموضوع يعود إلى مجموعة من الأسباب :

- محافظ الحسابات يعتبر المخول لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة .
- تخصصي في المحاسبة والتدقيق سمح لي باختيار الموضوع .
- الميول الشخصي والاهتمام بمثل هذه المواضيع .
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال المحاسبة والتدقيق والرقابة الداخلية .
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية .

أهمية الدراسة : تكمن أهمية الدراسة في كونها موضوعا يتحدد باستمرار وفق مفاهيم جديدة تحدد الدور المهم الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وباعتباره يحمي المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، وبالتالي وجود نظام الرقابة الداخلية فعال يساهم في تحسين أداء المؤسسة .

أهداف الدراسة : تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التعرف على مهمة محافظة الحسابات .
- إبراز كيفية تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية .
- معرفة كيف يختار محافظ الحسابات حجم العينات بعد تقييمه نظام الرقابة الداخلية .

➢ محاولة الوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة وتبيان أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات .

➢ **حدود البحث:** تتمثل في :

❖ **الحدود الموضوعية:** تشمل مفاهيم محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وكذا أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات وحجم العينة .

❖ **الحدود الزمنية :** تتعلق بفترة التربص وأيضا عملية توزيع الاستبيان الكترونيا ويدويا ودراسة وتحليل نتائجه وهذا ابتداء من 01مارس إلى 30 أفريل 2022 .

❖ **المنهج المستخدم:** من اجل الإجابة على التساؤلات تم الاعتماد على المنهج الوصفي لكونه من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، وكذا كيفية تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية وتحليل النتائج، كما تم الاعتماد على منهج الاستبيان في الجانب التطبيقي.

أدوات البحث: قمنا باستخدام بعض الأدوات المهمة:

- الاستعانة بالكتب المتخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق .
- إجراء تربص في مكتب محافظ الحسابات.

- القوانين والنصوص التشريعية التي تنظم مهنة محافظ الحسابات .

صعوبات البحث: عند قيامنا بإعداد هذه الدراسة واجهنا الكثير من العراقيل صعوبات من بينها:

- إهدار الوقت في توزيع الاستبيان الالكتروني والورقي والانتظار الاسترجاع الرد على استمارة.
- عدم اطلاع بعض الأساتذة ومحافظي الحسابات على البريد الالكتروني الخاص بهم .
- عدم تجاوب من قبل محافظي الحسابات بسب انشغالاتهم الكبيرة .
- قلة الدراسات النوعية السابقة التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر أو غير مباشر.
- قلة المراجع حول الموضوع .

هيكل البحث:

لانجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى فصلين أساسين بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة

حيث تطرقنا في الفصل الأول بعنوان الإطار العام لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وهو مشكل من ثلاث مباحث، المبحث الأول خصص لإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات، خصائصه، أهميته، مسؤولياته، مهامه، التقارير التي يحتاج إليها محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله. والثاني فقد تعرض لإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية، أنواعها، خصائصها، أهدافه، أنواعه وكيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات، أما المبحث الثالث تناولنا فيف عرض ومناقشة دراسات سابقة. وفي الفصل الثاني كان بعنوان دراسة أراء بعض الأكاديميين والمهنيين وقسم إلى مبحثين، المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية، في جين خصص المبحث الثاني إلى تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات. وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة العامة والمتضمنة مجموعة من النتائج والاقتراحات الخاصة بموضوع البحث.

الفصل الأول

الاطار العام لمهنة محافظة الحسابات

ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد :

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل مهمة محافظة الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة، ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المؤسسة وتطورها من واجبات محافظ الحسابات . ويعتمد نظام الرقابة على عملية الفصل بين المسؤوليات في المؤسسة وخاصة أن المؤسسات تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية وكذلك الاحتفاظ بالسجلات والمستندات. سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى تعريف محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وكيفية تنظيم هذه المهنة العريقة وتوفير الشروط العلمية والعملية اللازمة في محافظ الحسابات وتحديد الإجراءات اللازمة الواجب إتباعها للخروج برأيه الفني المحايد، وقراءة بعض الدراسات السابقة التي تناولت بعض من جوانب الموضوع وقد تم استعراض ذلك في هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث :

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات

المبحث الثاني : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث : عرض ومناقشة الدراسات السابقة

المبحث الأول : واقع مهنة محافظة الحسابات

تقتصر دراسة واقع مهنة محافظة الحسابات في هذا البحث على الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية ، وذلك من خلال توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات كمفهومه وشروط ممارسة المهنة، تعيينه وموانع تعيينه، وكذلك مهامه ومسؤولياته .

المطلب الأول : تعريف وتعيين محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

سنحاول عرض موجز لأهم المفاهيم المتعلقة بمحافظ الحسابات والمتمثلة في تعريفه وشروط ممارسة مهنته بالاعتماد على القانون 01/10 المؤرخ في 29 /2010/07،المتعلق بمهمة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفرع الأول : تعريف وتعيين محافظ الحسابات

تم الاعتماد على تعريف وتعيين محافظ الحسابات على القانون 01/10 المذكور أعلاه وكذا ما ورد في القانون التجاري الجزائري

. 1- تعريف محافظ الحسابات

تعددت تعاريف محافظ الحسابات يتم ذكرها كما يلي :

حسب المادة 22 من القانون 01/10 المذكور سابقا، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على انه :" كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته ، مهنة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع المراجعة الخارجية التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد . يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة .أي أن محافظ الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي .[2]

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على انه : الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ،حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها .ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين . [3]

2- تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،لقانون 01/10،المؤرخ في 2010/07/11،العدد42،المادة 22،ص7.

[2] شريقي عمر،مسؤولية محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف 01، العدد 12، لسنة 2012، ص 94.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،القانون التجاري ،مطبوعات بيرتي ،2007،الجزائر ،ص188.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات .

يعين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الأوائل طبقا لأحكام المادتين 600 و609 من القانون التجاري ، يكون تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة دون اللجوء إلى دفتر الشروط . [1]

جاء في المرسوم التنفيذي رقم 11-32 تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي :[2]

1) يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي :
   - عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحدتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
   - ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات .
   - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهنة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها .
   - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها .
   - نموذج رسالة الترشح .
   - نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .
   - المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية .
2) خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات ، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة .
3) يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقسيم مهنة محافظة الحسابات ، يسمح له بالاطلاع على ما يلي :
   - تنظيم الكيان وفروعه .
   - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة .
   - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهنة .

   يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان ، دون نقل الوثائق أو نسخها خلال اجل يحدده دفتر الشروط .
4) يوضح محافظ في العرض ، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه ما يلي :

---

[1] أستاذ سفاحلو رشيد، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و كيفيات تنظيم مهامهم، الفرع04، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2022/2021.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011،العدد7،المواد من 3 إلى 15،ص ص23،24.

- ❖ الموارد المرصودة
- ❖ المؤهلات المهنية للمتدخلين
- ❖ برنامج عمل مفصل
- ❖ التقارير التمهيدية .الخاصة والختامية الواجب تقديمها
- ❖ آجال إيداع التقارير

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

6) يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

7) بجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهنة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهنة لمدة ثلاث (03) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي .

8) يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص مطبعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا تنتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا لأحكام التشريعية المعمول به .

9) يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من اجل اختيار محافظ حسابات .

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

غير انه ، يجب ألا يقل العرض التقني عن الثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي .

11) يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية ،خلال اجل أقصاه ثمانية (8) أيام ، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه .

12) طبقا لأحكام المادة 715مكرر4 من القانون التجاري ، إذا فشلت المشاورات أو تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسوؤل الأول للكيان .

13) تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

- ❖ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض ،حسب الترتيب التنازلي ،على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا؛

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

حالات التنافي والموانع القانونية :[1]

الموانع : يمنع محافظ الحسابات من :

- ✓ القيام بإعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين .
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير .
- ✓ ممارسة وظيفية مستشار جنائي أو مهمة خبير فضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها
- ✓ يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي يكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته .
- ✓ لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (03) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة .
- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي تمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .

التنافي :

- ✓ 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 .
- ✓ كل عهدة برلمانية .
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة .

الفرع الثاني : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومقاييس مكتبه

بين المشرع الجزائري شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومقاييس مكتبه كما يلي :

أولا : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

[1] المواد 64 و74من قانون 01/10 المؤرخ في 29جوان 2010،المتعلق بمهن الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

للممارسة المهنة يجب أن تتوفر الشروط الآتية :[1]

- يجب أن يكون جزائري الجنسية
- أن يحوز شهادة للممارسة المهنة على النحو التالي :

أ. بالنسبة لمحافظ الحسابات . أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها .

ب. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب . أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبة أو شهادة معترف بمعادلتها .

ت. بالنسبة لمهنة محاسب معتمد . أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها .

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة بشرف المهنة .
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها فهذا القانون .
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون ، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية : " **اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي وان اكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد** ".

ثانيا : شروط ومقاييس مكتب محافظ الحسابات

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

- يمكن أن يكون 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 العهدات المسؤول عنها .[2]

المطلب الثاني : مسؤوليات . حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات من أداء مهامه على أكمل وجه وبكفاءة و فعالية يجب أن يكون على دراية بما له من حقوق وما يترتب عليه من واجبات ومسؤوليات والمتمثلة فيما يلي :

الفرع الأول : مسؤوليات محافظ الحسابات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرجع سبق ذكره ، المادة 8، ص5.

[2] المرسوم التنفيذي، رقم 11–31، المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

تتلخص عن المهام محافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة وعلى هذا خص المشرع الجزائري مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير نذكرها كالأتي :

المسؤولية المدنية :

تتمثل هذه المسؤولية في مجموعة من المواد التالية :

حسب المادة 60 من القانون 01/10 المتعلق بمسؤولية الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على انه " يعد الخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية "[1]

ومن معنى هذا أن كل خطاء يسبب ضرر للغير يلزم من ارتكابه بالتعويض وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية :

- خطاء يصدر من محافظ الحسابات أو إهمالها وإخلافه بواجباته .
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطت محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلافه بواجبه .
- رابطة نسبية بين خطاء محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي .

المسؤولية الجزائية :

هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة من عمد .ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي :

أ. تآمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح وهمية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة

ب. تعاون محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل ضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين .

ت. تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة .

ث. إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة .

ج. عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة .[2]

المسؤولية التأديبية :

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسته لمهامه حيث تتمثل هذه العقوبات في :

- ✓ إنذار .
- ✓ توبيخ .
- ✓ التوفيق المؤقت لمدة أقصاها (06) أشهر.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة مالية، القانون رقم 01/10، المؤرخ في 2010/05/29، المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، ص .33

[2] محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية ، مصر، 2002، ص، 74.

✓ الشطب من الجدول .[1]

تتكون هذه العقوبات بشكل تصاعدي ، ويحق لمحافظ الحسابات تقديم طعن فيما يخص هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة .

ومن بين المخالفات أو التقصير الذي يمكن أن يقع فيه المحافظ الحسابات نجد :

- عدم التفرغ للمهنة .
- مزاولة تدقيق حسابات شركة هو شريك فيها .
- إبداء رأي يخالف حقيقة ما تحتويه الدفاتر والسجلات .
- التوقيع على تقارير عن حسابات لم يدققها . .
- إفشاء معلومات وأسرار اطلع عليها من خلال عمله
- ارتكاب أي خطا أو إهمال مهني جسيم الحق الضرر بغير .

الفرع الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

تتمثل حقوق وواجبات محافظ الحسابات فما يلي :

أولا : حقوق محافظ الحسابات

- ❖ الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة كما أن لهم الاطلاع على محاضر مجالس الإدارة والجمعية العمومية وان يشرفوا على تنفيذ قانون الشركة وما تطلبه قانون الشركة .
- ❖ الحق الاستفسار والتساؤل عن كافة البيانات والإيضاحات من المدرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم.
- ❖ جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحتويه من أوراق مالية وغيرها وان يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزامها .
- ❖ حق الحضور الجمعية العمومية (المراجع أو من ينبه من مساعده) وان يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع وان يدلي في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب لشركة .
- ❖ له الحق في دعوة الجمعية العمومية للانعقاد وذلك في حالات الاستعجال ، إلا أن المراجع أن يكون حذر في استعمال هذا الحق ولا يستعمله إلا في الحالات الخطيرة كما لو كانت إدارة المدرين سيئة ومعيبة أو إذا كانوا متنافرين ومتشاجرين .
- ❖ له الحق في موافاته بصورة البيانات التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العمومية .

على المراقب في كل وقت الحق في الاطلاع على كافة السجلات ومستندات الشركة ، وكذلك أن يحقق موجودات الشركة والتزامها ،ويتعين على مجلس الإدارة إن يمكن المراقب من كل ما تقدم ، على المراقب في حالة عدم تمكنه من استعمال الحقوق المنصوص عليه ، إثبات ذلك في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على

[1] قانون 01/10، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية، المادة 63ص، 10.

الجمعية العمومية ، أما بالنسبة للمؤسسات الفردية والأشخاص فحقوقهم مستمدة من خطاب التعيين ، ومن الاتفاق الذي تم بينه وأصحاب المؤسسة هذه الحقوق مستمدة من القانون ومن القواعد العامة فله الحق في الاطلاع على الدفاتر وفحص حسابات المؤسسة ولاستفسار على كافة الجوانب الخاصة بالمهنة .[1]

ثانيا : واجبات محافظ الحسابات

تتمثل فيما يجب أن يقوم به محافظ الحسابات من أعمال مختلفة انجاز مهمته على أكمل وجه وشكل موضوعي وفعال ومن أهم هذه الواجبات ما يلي[2] :

1. الالتزام بأخلاق المهنة اتجاه الزبائن في حدود العقد .
2. الالتزام بإعداد التقارير المتنوعة حسب طبيعة نتائج علمية المراجعة .
3. الالتزام بالسر المهني وتحمل المسؤولية الجزائية عن إحداث ضرر في مخالفة أحكام القانون .
4. الالتزام بمعايير المهنة وهو مسؤول عن الأخطاء المهنية .
5. الالتزام بالنصوص والتشريعات القانونية في المطالبة بحقوقه .

المطلب الثالث : مهام وتقارير محافظ الحسابات

نذكر فيما يلي مهام محافظ الحسابات وتقارير المتنوعة التي يقوم بإعدادها.

الفرع الأول : مهام محافظ الحسابات

يضطلع محافظ الحسابات بمجموعة من المهام يمكن انجازها في النقاط التالية :

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المقدمة في تقرير التسيير من قبل المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .
- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات .
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكشفه أو يطلع عليه ، ومن طبيعة أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

[1] عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ،ص ص 217،218

[2] محمد أمين لونيسة : تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية ، شهادة دكتوراه جامعة محمد بوضياف ، مسيلة ، 2016 . 2017، ص 89.

- يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار .[1]

الفرع الثاني : التقرير العام والتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات :

وردت العنايات المهنية المتعلقة بالتقرير عن الحسابات السنوية في التوصية الثالثة من القرار المذكور سابقا بالإضافة إلى ما جاء في القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، وفي المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26، بينت في مجملها انه على محافظ الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية ، كما ينجز ثلاثة عشر (13) تقريرا خاصا يترجم بها مهامه الثانوية بالإضافة إلى مداخلة في الجمعية العامة نلخصها فيما يلي :[2]

1- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية :

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي ، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية .

يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة ، أو عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر.

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه ، على انه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى انه تحصل على ضمان كافي بان الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شانها المساس بمحمل الحسابات السنوية .

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي محافظ الحسابات ما يلي :

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول ؛
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وانه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق .

يتمحور هذا التقرير حول جزأين : التقرير العام للتعبير عن الرأي – المراجعات والمعلومات الخاصة .

2- التقارير الخاصة :

يترتب على مهنة محافظ الحسابات ، زيادة على تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية ، إعداد ثلاثة عشر (13) تقريرا خاصا تم تحديد محتواها في القرار رقم 2013/06/24 نتطرق لها باختصار فيما يلي :[3]

1.2.1/ التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة

2.2.1/ التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-202، المؤرخ في 2001/05/26، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.

[3] القرار رقم 126، المؤرخ في 2013/06/24، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات .

3.2.1/ التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

4.2.1/ التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة

5.2.1/ التقرير الخاص حول الإجراءات الرقابة الداخلية

6.2.1/ التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال

7.2.1/ التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان

8.2.1/ التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال

9.2.1/ التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس مال

10.2.1/ التقرير الخاص المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

11.2.1/ التقرير الخاص المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

12.2.1/ التقرير الخاص المتعلق بتحويل الشركات ذات أسهم

13.2.1/ التقرير الخاص المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

المبحث الثاني : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

من اجل التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية سيتم في هذا البحث، التطرق إلى الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية الذي يتناول أهم مفاهيم نظام الرقابة الداخلية وخصائصه. وأهميته، أهدافه وأنواعه. تحدثنا أيضا عن مكونات نظام الرقابة الداخلية واهم إجراءاته ومقوماته. وقمنا بعرض كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

المطلب الأول : مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية احد أدوات حماية أصول المؤسسة، لذا سيتم عرض مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية من خلال تعريفه خصائصه، وكذا أهميته وأهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الأول : مفاهيم وخصائص نظام الرقابة الداخلية

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية ، بسبب التطور الذي عرفه واختلاف المعرفين له

وقد عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ، لفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنها : مجموعة الضمانات التي تساعد على تحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات ، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء ، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق الطرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة .[1]

[1] بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، 2007، ص، 18.

كما عرفت منظمة AICPA* فيما يخص بالرقابة الداخلية بأنها :" مكونة من مخططات التنظيم ومن كل الطرق والإجراءات الموجودة داخل المؤسسة من اجل حماية نشاطاتها مراقبة دقة المعلومات من قبل فرع المحاسبة ، تنمية المردودية وضمان تطبيق تعليمات الإدارة ". [1]

أما تعريف معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا أوضح أنها : لا تعني فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع . [2]

وعرفتها لجنة ممارسة التدقيق بأنها : " كل أنظمة الرقابة المالية وغيرها التي تضعها الإدارة للقيام بإعمال المشروع بطريقة منظمة وفاعلية لضمان التمسك بالسياسات الإدارية وحماية الموجودات وتامين اكتمال ودقة السجلات .

المعاني الأساسية للتعريف :

- مجموعة من الضمانات بشان تحقيق الأهداف
- حماية الأموال من النقدية وأصول أخرى
- ضمان دقة الحسابية
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية

ثانيا : خصائص نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته ، كفاءته ودرجة الاعتماد عليه في المؤسسة ، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات فيما يلي : [3]

- **الملائمة :** يجب أن يتلائم 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 تستجوب استعمال أدوات رقابية أكثر تعقيدا تلائم حجم النشاطات وتنوعها .
- **الفعالية :** إن النظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات والأخطاء قبل حدوثها فعلا .
- **الموضوعية :** تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد ، ومسالة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سلمية وجيدة وإلا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا لان الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء .

---

[2]MOKHTER BELAIDOUD،ERATIOUE DE L'AUDIT،BERTI Editions ALGER 2011P23 .

*AICPA : AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS .

[1] ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص121.

[3] https://almahasben.com,03/03/2022,11h:41

- **المرونة** : ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهة للخطط المتغيرة وللظروف الغير متوقعة حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب أن يحدد مثل تلك المتغيرات ويبلغ عنها .
- **الوضوح** : يشمل : الوضوح الهدف من الرقابة ، الأساليب الرقابية ، المؤشرات المعتمدة لمقارنة النتائج الفعلية بها .
- **الدقة** : يجب أن يولد عن النظام عند تطبيقه معلومات دقيقة وصحيحة عن الوضعية الأداء .
- **نموذج التنظيم** : ينبغي على النظام الرقابة أن يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماما كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطة .
- **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 اقل من عائداتها، حتى تتمكن تحقيق الربح المناسب وكلما كان الفرق بينهما كبير زادت نسبة الربح .[1]
- **التكامل** : يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية ، بالإضافة إلى انه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة .

الفرع الثاني : أهمية . أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهمية وأهداف وكذا أنواع نظام الرقابة الداخلية فيما يلي :

أولا: أهمية نظام الرقابة الداخلية

في بادئ الأمر لم تعن أهمية كبيرة لأنظمة الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة ،حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية ، وكأن 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 أخر بمراجعة ما قام به غيره ، ولكن الفضائح المالية ودعاوي الاحتيال المالي التي حدثت السنوات الأخيرة أظهرت ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من المؤسسات مما أدى إلى اهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة الداخلية ودورها في المؤسسات الأعمال الحديثة .

وتعتبر الرقابة الداخلية حاليا خط الدفاع الأول ضد الفشل في المؤسسات ، كما وتقوم المؤسسات الناجحة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية فعال على إدارة المخاطر لتحسين أدائها ، ويعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصر حاسما وأساسيا في نظام الحوكمة ودعم انجازات 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 سلامة

[1] 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، ص 68

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

ثانيا :أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية

1/ أهداف نظام الرقابة الداخلية

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية ، يمكن استخلاص الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام والمتمثلة في :

- **حماية أصول المؤسسة :** تعبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع العناصر الأصول والاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسن نية .[2]
- **ضمان صحة ودقة المعلومات :** يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصداقية والثقة في المعلومات ، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لان ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها .[3]
- **تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد المؤسسة :** تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة إلى زيادة درجة الفعالية وضمان الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة ، وذلك باتخاذ قرارات داخلية بناءا على مصداقية ودقة المعلومات والبيانات المتوفرة ، بمعنى تنمية وتشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة .[4]
- **احترام السياسات الإدارية والالتزام بها :** تتم بلورة أهداف المؤسسة ، إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة الجوانب المؤسسة ، ويتم إبلاغها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية ، من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تقضي الامتثال لها والالتزام بها وهذا من شانه أن يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة .

إن تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية وتطبيق أوامر الجهة المديرة ، يسمح للإدارة بمتابعة تنفيذ الخطة الموضوعة ، وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للبيانات الموضوعة ، كذلك

---

[2] الدكتور هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا دار وائل لنشر، ص، 96

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري والممارسات التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص، 90.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السواقري، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 2004، ص، 135.

[4] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ،2005 ، ص ص : 89-92.

التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من انحرافات وتلاعبات ، وما قد يكون في الأداء من قصور وذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة . [1]

2/أنواع نظام الرقابة الداخلية

يمكن تحديد نوعين من أنظمة الرقابة الداخلية :[2]

1.2/ الرقابة المحاسبية : يهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ، وتستخدم جميع الوسائل التي من شأنها تؤدي إلى تحقيق الهدف المذكور ، ونذكر هذه الوسائل ما يلي :

- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية
- إعداد موازين التدقيق بصفة دورية
- عمل مذكرات تسوية المصروف دوريا
- إتباع نظام الجرد المستمر ومطابقته مع الجرد الفعلي من وقت للآخر
- وجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة
- التوصيف الوظيفي الواضح وتجديد المسؤوليات بحيث لا ينفرد شخص معين بتنفيذ عملية بكاملها

2.2/ الرقابة الإدارية : ويتضمن هذا الجانب رقابة السياسات الإدارية والإجراءات السابق وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي توضح المستويات الإدارية والوظائف الإدارية ، وخطوط السلطة والمسؤولية . هذا إلى الجانب مدى سلامة القرارات التي تم اتخاذها على المؤسسة ، وتقييم مدى كفاءة أداء الأعمال والأنشطة التي تمارسها ، ومن الأدوات الهامة في هذا المجال استخدام :

- الموازنات التخطيطية
- موازنات البرنامج والأداء
- أنظمة التكاليف المعيارية
- التحليلات الإحصائية
- دراسات الزمن والحركة
- التقارير اليدوية

المطلب الثاني : مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية

فيما يلي سنتطرق إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية وتوضيح مقوماته وإجراءاته:

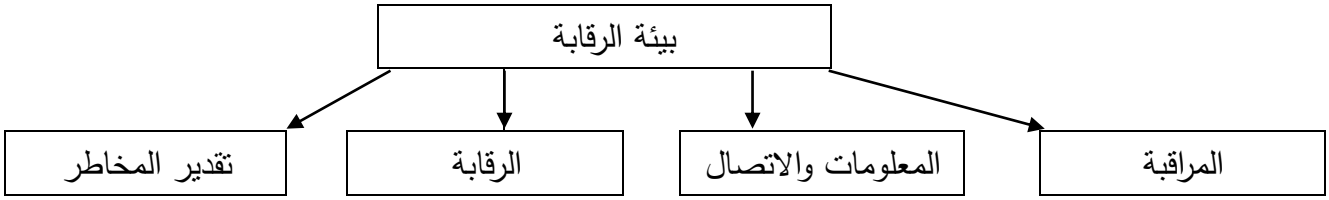
الفرع الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية

[4] مصطفى عيسى خضير، المراجعة : المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية الطبعة الثانية، 1996 ص 195.

[2] عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، بيروت لبنان، 1958، ص، 155

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

الشكل01: مكونات نظام الرقابة الداخلية



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

وهذه المكونات هي :

1) **بيئة الرقابة** : يمثل جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المؤسسة ذلك ويستجبون 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 تحقيقها .[1]
2) **تقدير الخطر** : إن تقدير الخطر بعد جزء الأول 1 من تصميم نظام الرقابة الداخلية، لتقليل الأخطاء والمخالفات والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى المستويات منخفضة، وتظهر أهمية تقدير الخطر في تجديد 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 لأخطاء يستعمل المراجع على توسيع نطاق المراجعة، وبتالي تزداد التكلفة وهذا سيؤثر على صورتها أمام المتعاملين بالسلب .
3) **أنشطة الرقابة** : تعتبر أنشطة الرقابة ثالث عنصر تحتل في تكوين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويتخذه المدقق . كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل المراجعة .
4) **الإعلام ولاتصال** : يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة، لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها لمعالجة أو إيصالها لمختلف المستويات التسييرية بالمؤسسة عم طريق قنوات مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات، وإعداد التقارير بإبداء الرأي حول كل نشاط . تقييم المدقق لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملائمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة .[2]
5) **المتابعة** : متابعة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفعالية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل العناصر الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات

[1] امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2007،ص 384

[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة –شرح المراجعة الدولية الأمريكية الجزء 02، دار الجامعة ، للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004، ص58

في الظروف، لذلك يجب على المؤسسة انجاز متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما .[1]

الفرع الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن يحتوي على العناصر الآتية :[2]

- وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤوليات
- وجود نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة
- وجود ممارسات إدارية سليمة للقيام بالمهام والوظائف والواجبات لكل وجدة إدارية
- وجود الشخص المناسب في المكان المناسب
- وجود معايير واضحة لجودة الأداء
- وجود نظام تدقيق داخلي متين وجيد على أساس مهني وفعال ومستقل

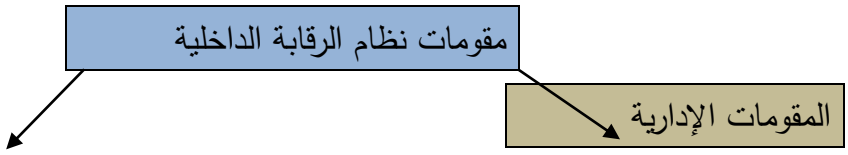
كما حددت لجنة **coso** خمسة مقومات لنظام الرقابة الداخلية هي :[3]

- **بيئة الرقابة**
- **تقدير المخاطر**
- **الاتصال المعلومات**
- **أنشطة الرقابة**
- **التقييم**

لذلك يجب على مدقق الحسابات الحصول على الفهم المناسب لهذه المقومات .

شكل التالي يمثل المقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية :

الشكل02:مقومات نظام الرقابة الداخلية.



[3] أحمد حلمي، جمعة تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، جامع الزيتونة، 2008 ، ص128

[4] مهنة محافظ الحسابات، في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر 2020/2019، ص ص 17 18

[1] فيروز اوكسل، دور نظام الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماستر علوم تجارية، جامعة أم البواقي، 2004، ص07 .

المقومات المحاسبية
– تنظيم محاسبي سليم – الوسائل الالكترونية المستعملة – الجرد الفعلي لأصول – الموازنات التخطيطية – نظام التكاليف المعيارية والتكاليف على أساس الأنشطة

– هيكل تنظيمي كفئ – كفاءة الموظفين – مستويات ومعايير أداة سليمة – وجود قسم لمراجعة الداخلية – سياسات وإجراءات حماية الأصول .

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقومات نظام الرقابة الداخلية.

1/ إجراءات نظام الرقابة الداخلية :

لتحديد 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 يتفرد احدهم بعمل ما من بديته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم
  - توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ والإهمال
  - تقييم العمل بين 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 اخرم سؤول
  - إعطاء تعليمات صريحة بان بقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل
- ✓ **الإجراءات المحاسبية :** تضم 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 معتمدا من الموظفين المسؤولين ، وموافقته بالوثائق المؤدية الأخرى
  - عدم اشتراك موظف في تدقيق عمل قام به بل يجب أن يتم التدقيق من طرف شخص أخر
  - استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ، وتعود إلى السرعة في الانجاز
  - استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين التدقيق العامة

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ،الجزائر، 2006، ص 45.

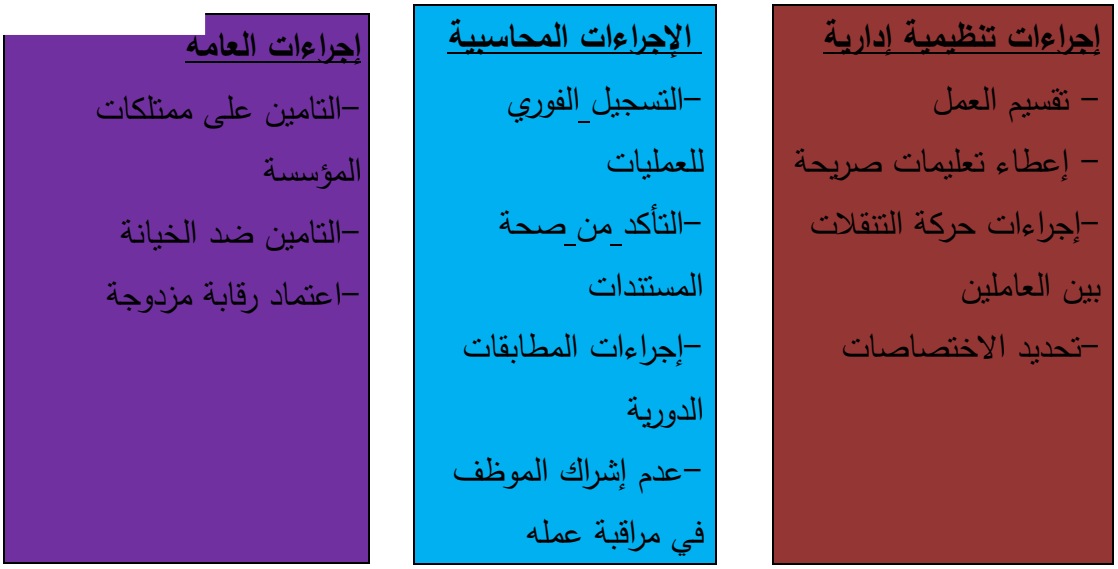
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

✓ **إجراءات العامة** : وتضم هذه الإجراءات ما يلي :

- التأمين على الممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق واختلاس
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر
- تطبيق الإعلام الآلي على النظام المحاسبي قصد الحصول على معلومات سريعة ودقيقة .

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات توضح في الشكل التالي :

الشكل رقم03: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعودي صديقي " المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية " ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ، ص 123.

المطلب الثالث : كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات

يعتبر تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية نقطة انطلاق التي يرتكز عليها محافظ الحسابات عند إبداء رأيه على صدق وعدالة القوائم المالية، ومنه سنعرض كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات .

وتتمثل طرق التقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي :

1. **طريقة الاستبيان :** وهو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتقدم هذه القائمة للموظفين المختصين لإجابة عليها وردها إلى لمحافظ الحسابات الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والمعاينة ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل كل الإجابات ب "نعم" على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة ب "لا" على أنظمة ضعيفة.

ومن مزايا الاستبيان ما يلي : سهولة التطبيق، مرونة الأسئلة، بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام توفير الوقت، حيث يستغني المحافظ على إنشاء برنامج جديد بكل عملية تدقيق منفردة .[1]

2. **التقرير الوصفي :** يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة والتفاصيل على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة اكبر من نظام الاستبيان، ومن خلال نظام هذا التقرير الوصفي يصل محافظ الحسابات إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وما هي نقاط الضعف، يشمل هذا التقرير جميع الإجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل عملية وتراجع المستندات ويختلف من محافظ إلى آخر وفقا لاحتياجاته، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام .[2]
3. **خرائط التدقيق :** يتم استخدام خرائط التدقق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية،وتأخذ خرائط التدقق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدقق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات الموالية :
   - أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها
   - بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المراجع بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية
   - يقوم بأعداد خريطة تدقق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين واجباتهم على استفساراهم المراجع . [3]
4. **فحص النظام المحاسبي :** يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية والمسؤولين عن كل سجل وتدقيق تلك السجلات، كذلك المستندات والدورة المستندية من خلال هذه الكشوف يتمكن المراجع الحكم على القوة أو ضعف نظام الرقابة .

---

[1] بوزواري رتيبة، تبان تفاحة، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، 2018-2019، ص 27 .

[1] نسرين حشيشني، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص65.

[2] حمزة يحيات، دراسة حالة المركب الصناعي التجاري والحضنة المسيلة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، 2016-2017 ص 17.

5. **الملخص التذكيري :** يشمل هذا الملخص الذي يعده محافظ الحسابات على بيان تفصيلي لإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية في المشروع، فكأن الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا ينفعل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، ومما يعيب هذه الوسيلة هو انه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات الرقابة حيث انه متروك لمساعديه حرية انتخاب إجراءات الفحص التي يرونها .

ويشير إلى انه بإمكان محافظ الحسابات أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فالهدف من وراء استعمال أي وسيلة كانت هو التواصل إلى الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل وان الوسيلة مجرد إجراء عادي لان الجزء المهم يتمثل في مقدرة محافظ الحسابات على استعراض نتائج ذلك والخروج بحكم دقيق حول النظام .[1]

المبحث الثالث : عرض ومناقشة الدراسات السابقة

سنعرض أهم الدراسات السابقة والمرتبطة بموضوع بحثنا حيث اطلعنا على عدد من البحوث والدراسات في مجال محافظ الحسابات وكذا نظام الرقابة الداخلية، واتضح لنا من خلال هذه الأبحاث ودراسات تركيز الكثير منها على دراسة مسؤوليات محافظ الحسابات ودوره .كما أنها تركز على نظام الرقابة الداخلية كمفاهيم فقط وتم عرض الدراسات سابقة وفق مطلبين، الأول يتمثل في عرض الدراسات السابقة والثاني أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة وما يميز الدراسات الحالية.

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة

سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع البحث .

أولا : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية :

1/ عرض الدراسات السابقة المتعلقة بمحافظ الحسابات :

- **شريقي عمر**، مسؤولية محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، لسنة 2012.
  - ✓ هدفت الدراسة إلى معرفة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة لمهامه، ومقارنة ذلك مع ما هو موجود لدى الدولتين تونس والمملكة المغربية .

وتوصلت الدراسة إلى نتائج التالية :

- ✓ مهنة محافظة الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي يلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات .

[3] حمزة يحيات، فوزية لعرابة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

- ✓ جعل المشرع الجزائري محافظ الحسابات يواجه ثلاث أنواع من المسؤوليات بمناسبة ممارسة مهنته مثل نظرائه في تونس والمملكة المغربية، وهي مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية .
- ✓ ما هو معمول به فيما يخص المسؤولية المدنية والانضباطية هو مشابه كثيرا لما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية .
- ✓ فيما يخص المسؤولية الجزائية فنرى أن هناك بعض أوجه الاختلاف فيما يخص العقوبات المسلطة على محافظ الحسابات بين البلدان الثلاث،ويرجع ذلك لاختلاف البيئة التي تمارس فيها المهنة .

❖ **حمزة بطينة،حياة سايحي، وياسين مرغنية**، دور محافظ الحسابات في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، بالوادي، لسنة 2018/2017.

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 وانطلاقا من إشكالية التي تمت صياغتها ومناقشتها وتحليلها من خلال الجانب النظري الذي استخدم فيه المنهج الوصفي التاريخي،أما الجانب التطبيقي تم اعتماد على دراسة حالة من خلال جداول الاستقصاء والمقابلة الشخصية والتقرير الوصفي، وبعد تحليل ومناقشة الفرضيات تم التواصل لنتائج التالية :

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

2/ الدراسات السابقة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية :

- **أم كلثوم رزقه**، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية snvi، ورقلة 2014-2016.مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبته، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية من حيث مساهمته في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ون اجل ذلك حولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية الرئيسية التالية : ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ؟ والإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام أداة المقابلة الشخصية والملاحظة

بإضافة إلى لوحة القيادة وذلك عن طريق دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية .snvi ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن نظام الرقابة الداخلية فعال يتكون من خمس مكونات مترابطة مثلما حددها المعيار الدولي الصادر عن المنظمات الراعية coso وكلما زادت فعالية هذه المكونات وتكاملت فيما بينها بشكل صحيح كلما ساهم ذلك في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وفي خدمة إدارة المخاطر من خلال الكشف والتقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسات الاقتصادية .

- **روضة محول 2018**، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات، في ولاية ورقلة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2018.

✓ تعالج هذه الدراسة موضوع لتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية والهدف منها التعرف على نظام الرقابة الداخلية واهم إجراءاته وطرق تقييمه في المؤسسة وكذا التطرق إلى المخاطر الناجمة عن ضعفه.

✓ للوصول إلى هدف الدراسة تم جمع البيان بالاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والقوانين والمراسيم التي لها علاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على بعض الدراسات التي لها علاقة بالدراسة، وهذا من اجل تغطية الجانب النظري للموضوع .

✓ أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية لدى مكتب للمحاسبة، من اجل تتبع مختلف مهامه بالتحديد إعداد تقرير محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها واستقرارها وبهذا فأن الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات .

ثانيا : عرض الدراسات السابقة باللغة الانجليزية :

Ben Jaminp.Foster,the Auditor's Report on internal a frand Detection Re-sponsibility : Acompauson of Franch and U.S user's Perceptions, university of Louisville Guy Mcclain, 14/11/2013

تدور إشكالية الدراسة حول مدى مساهمة مراجع الحسابات في الكشف عن المسؤولية احتيال المستخدمين. حيث تهدف الدراسة إلى المقارنة بين التصورات الخاصة بالتدقيق عبر المستخدمين في الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا ومسؤوليات مراجع الحسابات للكشف عن الغش وإمكانية الوثوق بتقرير مراجع الحسابات على وجه التحديد واعتمدت الدراسة على أسلوب المقارنة بالإضافة إلى المنهج التحليلي الوصفي واعتمد على تصميم استبيان لمعالجة الموضوع، فشلت العملية على طلاب الماجستير في الولايات المتحدة الأمريكية و72 من طلاب ماجستير في شمال فرنسا وتتلخص أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في كون الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا تقيم تقارير مراجعي الحسابات حول الغش ومسؤوليات بالإضافة إلى أن مراجع الحسابات يقدم تقرير سنوي حول نظام الرقابة الداخلي .

- دراسة "**inaam M. AL-Zwyalif**" سنة 2015 وهي عبارة عن مقال علمي تحت عنوان : **" The Rôle of Internal Contrôle In Enhancing Gouvernance Corporate Evidence from Jordan**". وهدفت هذه الدراسة الى دراسة دور مكونات الرقابة الداخلية **(بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، الاتصالات والمعلومات والمتابعة)** في تعزيز أركان الحوكمة (المساءلة، الإنصاف، المسؤولية والشفافية)، ومن اجل تحقيق هدف هذه الدراسة تم إعداد استبيانات وتوزيعها على(الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، المديرين الماليين) **123إستبانة** صالحة من بين **163استبانة** تم توزيعها، وتتمثل أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة تتمثل فيما يلي :
  - للرقابة الداخلية دور أساسي في تعزيز أركان الحوكمة في مؤسسات التامين الأردنية
  - لنجاح الحوكمة يتطلب الامتثال مع كل مكونات الرقابة الداخلية .

المطلب الثاني : أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسات الحالية

تم التطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف في جدول التالي : **جدول رقم(1-1): أوجه التشابه والاختلاف ودراسة الحالية**

	الدراسات السابقة	الدراسات الحالية
• **<u>الدراسات المتعلقة بمحافظ الحسابات :</u>** 1. شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف01. 2. حمزة بطينة، حياة سايحي وياسين مرغية، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر العلوم المالية	– تناولت موضوع محافظ الحسابات ومهامه المختلفة ومسؤولياته فمنها ما تناوله بشكل عام ومنها ما تناوله من خلال عامل واحد ألا وهو المسؤوليات ومنها ما تناول علاقة محافظ الحسابات بتعزيز المالية . – أكدت على الدور الأساسي لمحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومحاربة الفساد وحماية مصالح المؤسسات . اعتمدت اغلبها على المنهج	– تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات إلا أنها اقتصرت على دراسة وتحليل مسؤوليات محافظ الحسابات فقط، بعكس الدراسة الحالية التي تسعى إلى دراسة مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية. – تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في تناولها للموضوع بشكل عام آو تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ

والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي لسنة 2018/2017.	الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة واستخدم فيها أدوات مختلفة مع القيام بدراسات ميدانية سواء في مؤسسات أو وكالات أو استخدام طريقة المسح عن طريق توزيع الاستبيانات .	الحسابات، ألا إن الدراسة الحالية دون تقليل من جهد الآخرين، ستركز على الربط بين نظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات، ومن منطق الخدمات التي يقدمها .
• **<u>الدراسات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية:</u>** **1.** أم كلثوم رزقه، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية .SNVI ورقلة 2014-2016. مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2017. **2.** روضة مجول 2018. تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية ورقلة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2018.	– الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها، مستخدمي القوائم المالية، المراجعة القانونية، الأجهزة العليا لنظام الرقابة الداخلية .	– هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال وجهة نظر مراجعي الحسابات (خبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات).

خلاصة :

من خلال هذا الفصل نستنتج أن محافظ الحسابات هدفه الأساسي التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية الموجودة في القوائم المالية ،والغرض من هذا الهدف إعداد تقرير يوضح فيه رأيه الفني المحايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية وذلك وفقا للمعايير الدولية المتعارف عليها ، ويشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايد عن المؤسسة ، وبالتالي يكون محافظ الحسابات قام بخدمة الجهات عديدة التي تعتمد في اتخاذ قرارها على محتوى البيانات المالية للمؤسسة نتيجة قيامه بفحص شامل للقوائم المالية .

يعد نظام الرقابة الداخلية أداة الإدارة وعينها إذ انه يساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها المنشودة وذلك من خلال الطبيعة الرقابية الذي يتمتع بها من جهة ومن جهة أخرى ،يساعد محافظ الحسابات على أداء مهامه على أكمل وجه بحيث يساعد ذلك على انجاز تقريره حول الإجراءات الرقابية المتخذة وذلك الإبلاغ عن نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية إن وجدت، وتفادي مخاطر التدقيق قدر الإمكان ويسهل مهمته من خلال وضع برنامج تدقيق وتحديد حجم العينات .

الفصل الثاني

دراسة أراء بعض الأكاديميين والمهنيين

تمهيد:

نتيجة لأهمية موضوع هذه الدراسة وبعد الانتهاء من الجانب النظري لها، كان لابد من ربط الجانب النظري بجانب تطبيقها، وذلك للوصول إلى نتائج للاجابة على الإشكالية واثبات صحة الفرضيات الموضوعة أو رفضها، تم تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية موضوعية في الفصل الثاني التي تتمثل في استبيان موجه لعينة تمثلت في بعض الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق، ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والذي من شانه أن يثري موضوع البحث ويساعد على دراسة أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظة الحسابات

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

المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

سيتم توضيح المنهجية التي اعتمدت في البحث، من حيث تبيان متغيرات الدراسة مع تحديد مجتمع وعينة البحث، أدوات جمع البيانات، وأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل .

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة وحدودها

بالنظر إلى طبيعة الدراسة الميدانية سيتم فيما يلي تحديد كل من مجتمع وعينة الدراسة وحدودها .

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

عند اختيار مجتمع الدراسة تم الأخذ بعين الاعتبار عاملين أساسيين هما المؤهل العلمي والمؤهل المهني فكان مجتمع الدراسة ممثل بفئتين :

- فئة الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين في مجال المحاسبة والتدقيق في جامعتنا
- فئة المهنيين المتمثلة في المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مكاتب المحاسبة

الفرع الثاني :عينة الدراسة

حاولنا التماشي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس مستوى معين من أراء مجتمع الدراسة، وقد قمنا بتوصيل استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة عن طريق التسليم عبر البريد الالكتروني والتسليم المباشر .

قمنا بتوزيع استمارات الاستبيان على بعض الأكاديميين والمهنيين لتحصيل اكبر نسبة تمثيل ممكنة، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة بالاستبيان :

الجدول رقم (2-1): الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان.

البيان	الاستبيان العادي		الاستبيان الالكتروني		المجموع	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة		
الاستمارات الموزعة	50	%100	30	%100	80	%100
الاستمارات الملغاة	15	30%	15	50%	30	%37.5
الاستمارات الصالحة	35	70%	15	50%	50	%62.5

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الاستبيان

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة 80 استمارة، وقد تم استرجاع 50 استمارة وهي صالحة للتحليل بنسبة 100% وهذا راجع إلى توزيعها على مهنيين وأكاديميين في التخصص .

الفرع الثالث: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

- **الحدود المكانية:** الغرض من هذه الدراسة هو استبيان أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظة الحسابات، فانحصرت الدراسة من خلال استمارات موزعة بواسطة البريد الالكتروني واستمارات موزعة يدويا

في جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة، ولاية عين الدفلى من أساتذة جامعيين ومهنيين في مكاتب المحاسبة .

- **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة في فترة مابين مارس 2022 إلى غاية ماي 2022
- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة بعض الأساتذة الجامعيين المختصين بالمحاسبة والتدقيق وبعض المهنيين في مكاتب المحاسبة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين .
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بأهمية نظام الرقابة الداخلية وكذا أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات و بالنسبة لمحافظ الحسابات

المطلب الثاني: بناء الاستبيان وتوزيعه

من خلال هذا المطلب سنوضح خطوات انجاز استمارة استبيان وطرق توزيعها كما هو موضح فيما يلي:

الفرع الأول: إعداد الاستبيان وضبطه النهائي

حتى تكون الدراسة منظمة في شكل علمي من حيث البساطة والشكل المضمون، قمنا بإعداد الاستبيان كما يلي :

- **المرحلة الأولى : مرحلة التصميم الأولي**

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، انطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مع مراعاة بعض الاعتبارات في إعداد الأسئلة كما يلي :

- استعمال اللغة السليمة .
- صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الأخطاء
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالفرضيات الموجودة من الدراسة الميدانية

- **المرحلة الثانية : مرحلة ضبط استبيان وتقديمه بالشكل النهائي**

تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف وكذلك على مجموعة من الأساتذة المختصين في محاسبة والتدقيق ليقوم بتحكيمه 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

a) هيكل الاستبيان :

تضمن الاستبيان مقدمة من اجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بهدف أكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

كما احتوى استبيان على صفحتين مقسمة إلى جزئيين :

الجزء الأول: يشمل هذا الجزء المعلومات عامة لأفراد العينة تحت الدراسة النوع الاجتماعي، السن، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية .

الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع مشكلا 15 سؤال، ولتوضيح وتحليل الدراسة قمنا بتصنيفه إلى ثلاث محاور أساسية كما يلي:

- **المحور الأول:** ضم 05 عبارات تتمركز حول أهمية نظام الرقابة الداخلية
- **المحور الثاني:** ضم 05 عبارات حول أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات
- **المحور الثالث:** ضم 05 عبارات تدور حول أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات

b) مقاييس الاستبيان :

قصد القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعد على تحقيق أهداف البحث، تم إعداد الإجابة على أساس مقياس لكار(**likertscale**) الخماسي، إذ قمنا بإعطاء الإجابة على أساس كل عبارة يتضمنها الاستبيان أوزان تتراوح من 01 إلى 05 حسب درجة موافقة أو عدم موافقة المستجوب في المحاور الثلاث، بالإضافة إلى تحديد اتجاه أراء العينة من خلال المتوسط الحسابي وذلك وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (2-2): مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	01	02	03	04	05
المتوسط المرجح	[1-1.79]	[1.80 -2.59]	[2.60 -3.39]	[3.40 -4.19]	[4.20 - 5]

المصدر : محمد عبد الفتاح الصرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 115.

الفرع الثالث : توزيع استمارة الاستبيان :

بعد تصميم الاستبيان ومراجعته مع الأستاذ المشرف ووضع الشكل النهائي له، قمنا بتوزيعه وذلك عن طريق :

- ✓ الاتصال المباشر مع أفراد العينة
- ✓ إرسال الاستمارات عبر البريد الالكتروني لمحافظي الحسابات
- ✓ إرسال الاستمارات عبر البريد الالكتروني للأساتذة اختصاص محاسبة وتدقيق في جامعتنا

المطلب الثالث :استرجاع واختبار الاستبيان وتفريغ بياناته

بغرض تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعية، تم استخدام أدوات إحصائية مختلفة، بالإضافة إلى دراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة.

الفرع الأول : اختبار ثبات الاستبيان وصدقه

فيما يلي سيتم اختبار ثبات وصدق الاستبيان:

1- اختبار ثبات الاستبيان:

من اجل اختبارات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفا كرونباخ (alpha cronbach) و يبين الجدول الأتي إن معاملات الثبات مرتفعة: **الجدول رقم (2-3): توزيع معامل ألفا كرونباخ.**

محاور الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ
15	0.854

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الاستبيان وspss

2- صدق الاستبيان:

نستنتج من الجدول السابق صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا كرونباخ مثلما هو موضح في الجدول الأتي: **الجدول رقم (2-4): جذر معامل ألفا كرونباخ.**

محاور الاستبيان	جذر ألفا كرونباخ
15	0.924

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الاستبيان و spss

الفرع الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان:

من اجل تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعية، قمنا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة تتمثل في ما يلي:

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان:

اعتمدنا في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية، لتسهيل عملية الملاحظة بغية التحليل البيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (**statistical package for social sciences(SPSS.version 25)**. فيما يلي الأساليب التي تم استخدامها:

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

الفرع الثالث: عرض وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة

سنحاول توزيع أفراد عينة الدراسة حسب النوع الاجتماعي، السن، المؤهلات العلمية، المهنة والخبرة المهنية في الجداول وتمثيل نتائج هذه الأخيرة في شكل دوائر نسبية من اجل معرفة طبيعة ونوعية النتائج المتحصل عليها في الدراسة والتأكد من كفاءة أفراد العينة على التجاوب مع أسئلة الاستبيان وتقديمهم الإجابات موضوعية للقيام بالدراسة.

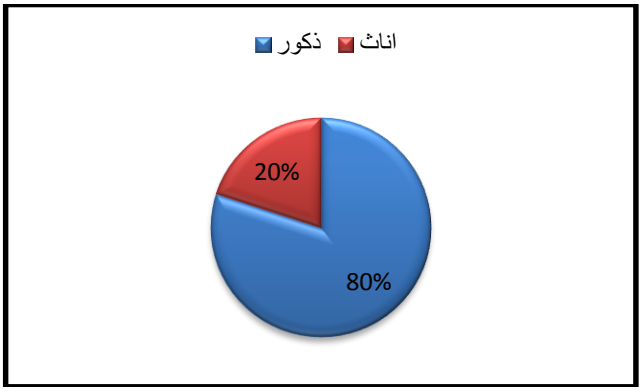
أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب النوع الاجتماعي

تم تقسيم أفراد العينة بين ذكور وإناث ويظهر ذلك من خلال الجدول والشكل الآتيين:

الجدول رقم (2-5):توزيع العينة حسب الجنس

النوع الاجتماعي	التكرار	النسبة %
ذكور	40	%80
إناث	10	%20
المجموع	**50**	**%100**

الشكل رقم(2-1) : تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس الأفراد العينة، حيث نجد نسبة 80% ذكور ونسبة الإناث 20% والتي تمثل 10 فرد من أفراد العينة .

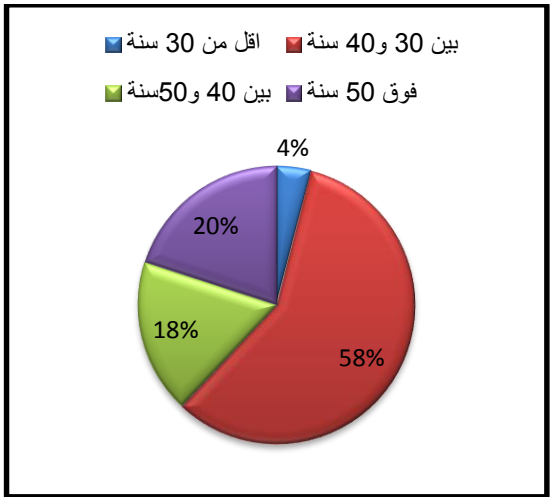
ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب السن

في هذا الخصوص قمت بتقسيم أفراد العينة إلى 04 فئات عمرية، فتحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم(2-6) : توزيع العينة حسب السن

السن	التكرار	النسبة %
اقل من 30 سنة	2	%4
بين 30 و 40 سنة	29	%58
بين 40 و 50 سنة	9	%18
فوق 50 سنة	10	%20
المجموع	**50**	**%100**

الشكل رقم(2-2) : تمثيل عينة الدراسة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

من خلال ما سبق يتضح توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 4% أعمارهم اقل من 30 سنة و58% أعمارهم يتراوح بين 30 و40 سنة و 18% عمرهم ما بين 40 و50 سنة، ونسبة 20% الأشخاص فوق

50 سنة، فمن الملاحظ أن النسبة العالية هي فئة مابين 30 و40 سنة وهي تمثل في نظرنا الأساتذة الجامعيين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أما بقية العينة فهي موزعة نسبيا بين الفئات الأخرى.

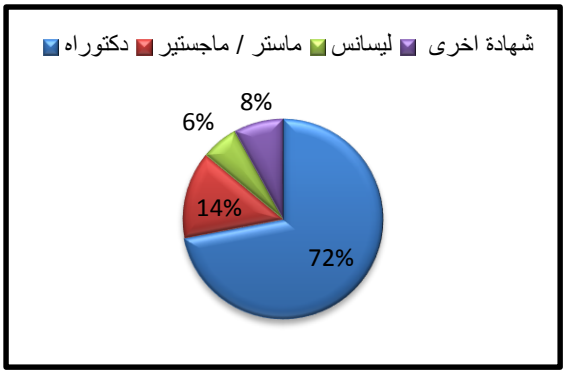
ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

تتمثل المؤهلات العلمية التي مر بها أفراد العينة فيما يلي :

الجدول رقم(2-7) : توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دكتوراه	36	%72
ماستر / ماجستير	7	%14
ليسانس	3	%6
شهادة أخرى	4	%8
المجموع	**50**	**100%**

الشكل رقم (2-3): تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على spss

من خلال الجدول و الشكل يتبين لنا أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم مؤهلات علمية حيث إن اكبر فئة فيهم كانوا من حملة شهادة دكتوراه وذلك بنسبة 72% من العينة، يليهم شهادة ماستر/ ماجستير 14% ثم شهادة أخرى بنسبة 8%، وفي أخير حاملي شهادة ليسانس 6%، بالتالي يمكن اعتبار أن المستوى العلمي الذي يتمتع به أفراد العينة مقبول وبشكل كبير ومن شأنه أن يزيد في قيمة وأهمية البيانات المتحصل عليها.

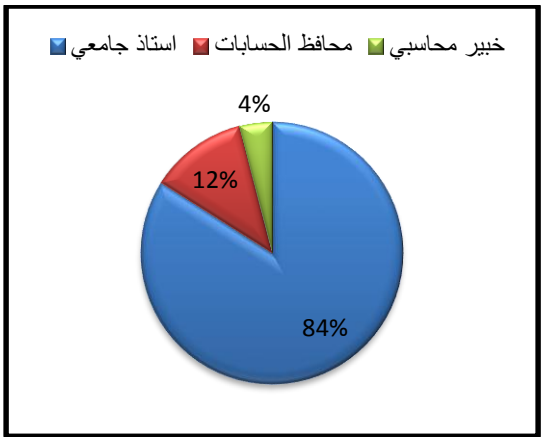
رابعا: توزيع العينة حسب المهنة

هي كما يحددها الجدول التالي:

الجدول رقم(2-8): توزيع عينة حسب المهنة:

المهنة	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	42	%84
محافظ الحسابات	6	%12
خبير محاسبي	2	%4
المجموع	**50**	**%100**

الشكل رقم(2-4) : تمثيل عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على spss

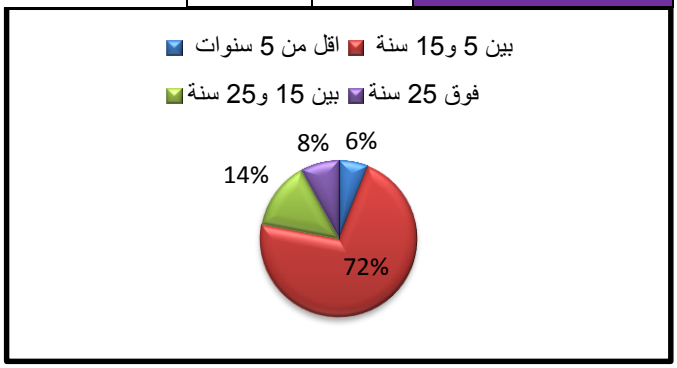
من خلال الجدول والشكل السابقين تبين لنا أغلبية أفراد عينة الدراسة هم أساتذة جامعيين وذلك بنسبة 84% و12 %مهنة محافظ الحسابات، وفي الأخير مهنة خبير المحاسبي بنسبة 4 %من أفراد العينة الكلية .

خامسا: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

يمكن تمثيل الخبرة المهنية التي يكتسبها أفراد عينة الدراسة فيما يلي:

الجدول رقم(2-9): توزيع عينة حسب الخبرة **الشكل رقم(2-5) : تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة**

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	3	%6
بين 5 و 15 سنة	36	%72
بين 15 و 25 سنة	7	%14
فوق 25 سنة	4	%8
المجموع	**50**	**%100**



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على spss

من خلال الجدول والشكل نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هم 3 أفراد بنسبة 6%، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 5 و15 سنوات هم 36 فرد أي بنسبة 72% من إجمالي العينة والتي تعتبر الفئة المحتلة للصدارة في الترتيب، أما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 15 و25 سنة هم 7 أشخاص أي بنسبة 14%، في حين بلغ عدد أفراد العينة الذين تتجاوز خبرتهم 25 سنة 4 أشخاص ما يعادل 8%من إجمالي العينة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

سيتم عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارت المتعلقة بكل محور باختبار الفرضيات المتعلقة بها، وكذا سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضية وذلك حسب المتغيرات الديمغرافية المتمثلة في الجنس، السن، المؤهل العلمي، المهنة، والخبرة المهنية.

المطلب الأول : تحليل نتائج الاستبيان للمحور الأول واختبار الفرضية المتعلقة به

سنتطرق إلى معرفة أراء عينة الدراسة حول المحور الأول المتعلق بأهمية نظام الرقابة الداخلية، عن طريق التعليق على هذه النتائج، ثم تحليلها وإعطائها المبررات المناسبة. بإضافة اختبار صحة أو رفض الفرضية الأولى والتي تنص على " **يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وحماية أصولها** "، وذلك باستخدام اختبار(t) لعينة واحدة (One sample T-Test) لاختبار صحتها، وتحديد ما إذا كان الفرق ذا دلالة إحصائية، كما سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي ANOVA، وذلك حسب المتغيرات الديموغرافية المتمثلة في الجنس، السن ، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية.

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

احتوى هذا المحور على 5 أسئلة المبينة في الجدول رقم المتعلقة بإجابات عينة الدراسة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسة المراد تدقيقها.حيث سنقوم بتحليل وصفي لكل سؤال وذلك بغية استنتاج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت.

الجدول رقم (2-10): نتائج أفراد العينة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية

العبارات		عدد الاستجابات ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
- نظام الرقابة الداخلية الفعال يوفر حماية أصول المؤسسة .	ت	1	1	2	22	24	4.340	0.823	موافق بشدة
	%	2	2	4	44	48			
- يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال أداة لضمان تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة .	ت	0	0	6	29	15	4.180	0.628	موافق
	%	0	0	12	58	30			
- نظام الرقابة الداخلية الفعال يضمن صحة وصدق المعلومات.	ت	1	0	7	26	16	4.120	0.798	موافق
	%	2	0	14	52	32			
	ت	1	0	14	25	10	3.860	0.81	موافق

– نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهل في تسيير المؤسسة بطريقة عقلانية ومنطقية .	%	2	0	28	50	20			
– يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات .	ت	0	0	4	29	17	4.260	0.599	موافق بشدة
	%	0	0	8	58	34			
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الأول .							4.152	0.731	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

تحليل نتائج السؤال 01

- نلاحظ أن 92% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يوفر حماية أصول المؤسسة .
- بينما 4% من أفراد العينة هم المحايدين في الإجابة على الاقتراح .
- 4% من أفراد العينة هم غير موافقين أو غير موافقين بشدة على هذا الاقتراح .

❖ **متوسط الحسابي [5- 4.20] ϵ4.34** يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الخامسة (موافق بشدة)، أي أن أغلبية الأفراد موافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يوفر حماية الأصول المؤسسة.

❖ **الانحراف المعياري 0.8<0.84** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 02

- نلاحظ أن 88% من أفراد العينة بين موافقون وموافقون بشدة على أن يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة .
- بينما12% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح .

❖ **المتوسط الحسابي [4.19 – 3.40] ϵ 4.18** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز في الإجابة الرابعة (موافق)،أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال أداة لضمان تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة .

❖ **الانحراف المعياري 0.8 > 0.62** يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 03

- نلاحظ أن 84% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يضمن صحة وصدق المعلومات .
- بينما 14% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على الاقتراح .

- 2% من أفراد العينة غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح .

❖ **المتوسط الحسابي [4.19- 3.40] ϵ 4.12** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية الآراء من طرف أفراد العينة متفقة حول العبارة الثالثة .

❖ **الانحراف المعياري 0.8 >0.79** يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 04

- نلاحظ أن 70% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهل في تسيير المؤسسة بطريقة عقلانية ومنطقية .
- بينما 28% هم أفراد العينة المحايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح .
- وهنالك 2% من أفراد العينة غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح .

❖ **المتوسط الحسابي [4.19- 3.40] ϵ 3.86** 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 الفعال يسهل في تسيير المؤسسة بطريقة عقلانية .

❖ **الانحراف المعياري 0.8< 0.81** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 05

- نلاحظ أن 92% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات.
- بينما 8% وهم أفراد العينة المحايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح.

❖ **المتوسط الحسابي [5- 4.20] ϵ 4.26** يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام لعينة المتمركز حول الإجابة الخامسة (موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يساعد بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات .

❖ **الانحراف المعياري 0.8> 0.59** يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول

بافتراض انه: يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وحماية أصولها. يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة عند مستوى الدلالة 05%$(\alpha)sig$ يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 05% ما يعكس مجال الثقة بنسبة 95% وهذا على أساس قاعدة القرار التالية:

- ✓ قبول الفرضية إذا كان 05%> $(\alpha)sig$
- ✓ رفض الفرضية إذا كان 05%<$(\alpha)sig$

يتم ذلك وفق الاختبار الآتي :

الفرضية العدمية: لا يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وحماية أصولها.

الفرضية البديلة: يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وحماية أصولها.

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم(2-11) الذي يبين المتوسط الحسابي$\overline{X}$ الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية(sig) لكل عبارة من أسئلة الخمسة المكونة من المحور الأول والتي تدل على أهمية نظام الرقابة الداخلية .

الجدول رقم (2-11): اختبار العينة البسيطة لدرجة أهمية نظام الرقابة الداخلية

عبارات المحور الأول من الاستبيان	المتوسط الحسابي ($\overline{X}$)	الانحراف المعياري (σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (sig)
– نظام الرقابة الداخلية الفعال يوفر حماية أصول المؤسسة .	4.340	0.823	37.271	49	0.000
– يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال أداة لضمان تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة .	4.180	0.628	46.998	49	0.000
– نظام الرقابة الداخلية الفعال يضمن صحة وصدق المعلومات .	4.120	0.798	36.463	49	0.000
– نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهل في تسيير المؤسسة بطريقة عقلانية ومنطقية .	3.860	0.808	33.764	49	0.000
– يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات .	4.260	0.599	50.233	49	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	4.152	0.731	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أن متوسط الحسابي الإجمالي لدرجة يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وحماية أصولها. بلغ 4.152 وهو اكبر من المتوسط أداة القياس 03 حسب مقياس ليكارت وانحراف معياري بقيمة 0.731 وتراوحت قيمة t بين 33.764 و 50.233 بمستوى 0.00 % واقل

من 05%، وعليه رفض الفرضية العدمية واعتماد الفرضية البديلة **يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وحماية أصولها.**

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الأولى حسب متغير المهنة والخبرة

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الأولى حسب متغير المهنة والخبرة، وذلك باستخدام اختبار Annova عند مستوى دلالة $sig(\alpha)$05%

- ✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha)$>05%
- ✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha)$<05%

1- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأولى حسب متغير المهنة (الأكاديميين والمهنيين)

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة 05% $sig(\alpha)$ للمحور الأول، تحصلنا على الجدول التالي:

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

عبارات المحور الأول من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة sig
– نظام الرقابة الداخلية الفعال يوفر حماية أصول المؤسسة .	1.171	0.319
– يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال أداة لضمان تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة .	0.262	0.771
–. نظام الرقابة الداخلية الفعال يضمن صحة وصدق المعلومات .	0.470	0.628
– نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهل في تسيير المؤسسة بطريقة عقلانية ومنطقية .	0.792	0.459
– يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات.	0.226	0.799

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد spss

من الجدول السابق نجد قيمة sig بين 31.9% و 79.9% وهي اكبر من 05% وعلين نجد انه **لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية من الأكاديميين والمهنيين .**

2- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأولى حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة $sig(\alpha)$ 05للمحور الأول، تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (2-13): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الأولى

عبارات المحور الأول من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالةsig
– نظام الرقابة الداخلية الفعال يوفر حماية أصول المؤسسة .	1.871	0.148
– يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال أداة لضمان تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة .	1.897	0.143

-. نظام الرقابة الداخلية الفعال يضمن صحة وصدق المعلومات .	1.738	0.172
- نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهل في تسيير المؤسسة بطريقة عقلانية ومنطقية .	0.989	0.406
- يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات	2.764	0.052

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على spss

من الجدول السابق نجد قيمة sig بين 5.2% و40.6% وهي اكبر من 05% وعليه نجد انه **لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات الخبرة فيما يخص أهمية نظام الرقابة الداخلية .**

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان للمحور الثاني واختبار الفرضية المتعلقة به

سيتم عرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثانية والمتعلق بأهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات، كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على انه **يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهمة محافظة الحسابات**، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثاني (أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات)

تضمن المحور خمس عبارات، كما مبينة في الجدول رقم المتعلق بإجابات أفراد العينة، حيث سنقوم بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة، وذلك بغية استنتاج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت

الجدول رقم (2-14): نتائج أفراد العينة حول أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات

العبارات		عدد الاستجابات ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
- محافظ الحسابات غير مجبر بتقييم نظام الرقابة الداخلية لكنه من مصلحته تقييمه عند بداية مهمته .	ت	1	3	14	15	17	3.704	1.352	موافق
	%	2	6	28	30	34			
- القانون يجبر محافظ الحسابات على إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة .	ت	7	6	14	19	4	3.140	1.178	محايد
	%	14	12	28	38	8			
	ت	6	5	7	24	8	3.460	1.232	موافق

– يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى تكون له فكرة حول المؤسسة محل التدقيق .	%	12	10	14	48	16			
– بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات يمكن له أن ينسحب من المهمة إن وجده غير فعال	ت	3	3	5	28	11	3.656	1.099	موافق
	%	6	6	10	56	22			
– يساعد نظام الرقابة الداخلية محافظ الحسابات في اتخاذ قرار حول قبول مهمة التدقيق من عدمه .	ت	7	1	6	20	16	3.592	1.293	موافق
	%	14	2	12	40	32			
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الثاني .							3.510	1.230	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على spss

تحليل نتائج السؤال 01

- نلاحظ أن 64% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن محافظ الحسابات غير مجبر بتقييم نظام الرقابة الداخلية كلنه من مصلحته تقييمه عند بداية مهمته
- بينما 28% تعبر عن أفراد العينة الذين هم محايدين في الإجابة عن الاقتراح .
- 8% من أفراد العينة هم غير موافقون آو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح

❖ **المتوسط الحسابي [3.40–4.19] ϵ 3.70** 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 محافظ الحسابات غير مجبر بتقييم نظام الرقابة الداخلية لكنه من مصلحته تقييمه عند بداية مهمته .

❖ **الانحراف المعياري 0.8< 1.35** هذا يعبر عن وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 02

- نلاحظ أن 46% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن القانون يجبر محافظ الحسابات على إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة .
- بينما 28% وتعبر عن أفراد العينة الذين هم محايدين في الإجابة عن الاقتراح .
- وكذلك 26% من أفراد العينة الذين هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح .

- **المتوسط الحسابي [3.39- 2.60] ϵ 3.14** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أن أغلبية أراء من طرف أفراد العينة محايدة حول العبارة 02.
- **الانحراف المعياري 0.8> 1.17** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 03

- نلاحظ أن 64% من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة أن محافظ الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى تكون له فكرة حول المؤسسة محل التدقيق.
- بينما 14% وتعبر أفراد العينة الذين هم محايدين في الإجابة عن الاقتراح .
- و نسبة 22% من أفراد العينة الذين هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح .

- **المتوسط الحسابي [4.19- 3.40] ϵ 3.46** 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 محافظ الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى تكون له فكرة حول المؤسسة محل التدقيق.
- **الانحراف المعياري 0.8> 1.23** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 04

- نلاحظ أن 78% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات يمكن له أن ينسحب من المهمة أن وجده غير فعال .
- بينما 10% وتعبر عن أفراد العينة الذين هم محايدين في الإجابة على هذا الاقتراح .
- أما النسبة الثالثة فهي 12%من أفراد العينة الغير موافقون أو الغير الموافقون بشدة على هذا الاقتراح .

- **المتوسط الحسابي [4.19-3.40] ϵ 3.65** 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 بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات يمكن له أن ينسحب من المهمة إن وجده غير فعال .
- **الانحراف المعياري 0.8<1.09** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 05

- نلاحظ أن 72% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على نظام الرقابة الداخلية يساعد محافظ الحسابات في اتخاذ قرار حول قبول مهمة التدقيق من عدمه
- بينما 12% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح .
- إما 16% من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح .

- **المتوسط الحسابي [3.39–4.19] 3.59∈** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية الآراء من طرف أفراد العينة موافقون حول العبارة الخامسة
- **الانحراف المعياري 0.8< 1.29** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني

تم افتراض انه: يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهمة محافظة الحسابات .

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبارT للعينة البسيطة عند مستوى الدلالة 05% $sig(\alpha)$الذي يدل على إن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 05% ما يعكس مجال الثقة بنسبة 95% وهذا على أساس قاعدة القرار التالية:

- ✓ قبول الفرضية إذا كان $sig(\alpha)$ >%05
- ✓ رفض الفرضية إذا كان $sig(\alpha)$ <%05

يتم ذلك وفق الاختبار الأتي:

الفرضية العدمية: لا يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهمة محافظة الحسابات.

الفرضية البديلة: يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهمة محافظة الحسابات.

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم(2–15) الذي يبين المتوسط الحسابي$\overline{X}$) الانحراف المعياري (σ) وقيمة(T) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية(sig) لكل عبارة من أسئلة الخمسة المكونة من المحور الثاني والتي تدل على **أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات.**

الجدول رقم(2–15): اختبار العينة البسيطة لدرجة أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	المتوسط الحسابي X	الانحراف المعياري(σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (sig)
– محافظ الحسابات غير مجبر بتقييم نظام الرقابة الداخلية لكنه من مصلحته تقييمه عند بداية مهمته .	3.704	1.352	16.099	49	0.000
– القانون يجبر محافظ الحسابات على إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة	3.140	1.178	18.845	49	0.000
– يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى تكون له فكرة حول المؤسسة محل التدقيق .	3.460	1.232	19.852	49	0.000

– بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات يمكن له أن ينسحب من المهمة إن وجده غير فعال.	3.656	1.099	17.109	49	0.000
– يساعد نظام الرقابة الداخلية محافظ الحسابات في اتخاذ قرار حول قبول مهمة التدقيق من عدمه .	3.592	1.293	17.161	49	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	3.510	1.230	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة انه يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهمة محافظة الحسابات قد بلغ 3.510 وهو اكبر من المتوسط أداة القياس 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي والانحراف المعياري بقيمة 1.230 وتراوحت قيمة t بين 16.09 و19.85 بمستوى 0.00% وهي اقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية واعتماد الفرضية البديلة **يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهمة محافظة الحسابات.**

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثانية حسب متغير المهنة والخبرة

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الثانية حسب متغير المهنة والخبرة، وذلك باستخدام اختبار Annova عند مستوى دلالة 05% $sig(\alpha)$

- ✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha)$>%05
- ✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha)$<%05

1- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير المهنة (الأكاديميين والمهنيين)

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة $sig(\alpha)$ للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول التالي:

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

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة sig
– محافظ الحسابات غير مجبر بتقييم نظام الرقابة الداخلية لكنه من مصلحته تقييمه عند بداية مهمته .	3.209	0.049
– القانون يجبر محافظ الحسابات على إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة .	1.579	0.217
– يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى تكون له فكرة حول المؤسسة محل التدقيق .	1.140	0.328

– بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات يمكن له أن ينسحب من المهمة إن وجده غير فعال.	2.125	0.131
– يساعد نظام الرقابة الداخلية محافظ الحسابات في اتخاذ قرار حول قبول مهمة التدقيق من عدمه .	2.257	0.116

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

من الجدول السابق نجد قيمة sig بين 11.6% و32.8% وهي اكبر من 05%، (معدا قيمة 4.9 %) عليه نجد أن **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات،** أما العبارة الأولى بلغت قيمة sig 4.9% وهي اصغر من 05% فهي تدل على **وجود فروقات ذات دلالة إحصائية من الأكاديميين والمهنيين .**

2-اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة 05% $sig(\alpha)$ للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (2-17): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثانية

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة sig
– محافظ الحسابات غير مجبر بتقييم نظام الرقابة الداخلية لكنه من مصلحته تقييمه عند بداية مهمته .	0.975	0.413
– القانون يجبر محافظ الحسابات على إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة .	1.759	0.168
– يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى تكون له فكرة حول المؤسسة محل التدقيق .	3.107	0.035
– بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات يمكن له أن ينسحب من المهمة إن وجده غير فعال.	1.793	0.162
– يساعد نظام الرقابة الداخلية محافظ الحسابات في اتخاذ قرار حول قبول مهمة التدقيق من عدمه .	3.272	0.029

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا spss

من الجدول السابق نجد قيمة sig بين 16.2% و41.3% وهي اكبر من 05%، (ماعدا قيمة 2.9% و3.5%)عليه نجد أن **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة فيما يخص أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات،** مع علم أن هناك تباين في العبارة 03 و 05 وهي اصغر من

05% فهي تدل على **وجود فروقات ذات دلالة إحصائية حسب متغير الخبرة لأفراد العينة، فيما يخص الفرضية** *02* .

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان للمحور الثالث واختبار الفرضية المتعلقة به

سنتطرق إلى معرفة أراء عينة الدراسة حول المحور الثالث المتعلق بأهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات، عم طريق التعليق على هذه النتائج، ثم تحليلها وإعطائها المبررات المناسبة. بإضافة اختبار صحة أو رفض الفرضية الثالثة والتي تنص على انه **يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه محافظة الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق و تحديد حجم العينات التي يختبرها.** وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثالث(أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات)

تضمن المحور خمس عبارات، كما مبينة في الجدول رقم المتعلق بإجابات أفراد العينة، حيث سنقوم بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة، وذلك بغية استنتاج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت

الجدول رقم(2-18): نتائج أفراد العينة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات

العبارات		عدد الاستجابات ونسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
– كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما قل حجم العينات التي يقوم محافظ الحسابات باختيارها.	ت	3	7	13	16	11	3.500	1.164	موافق
	%	6	14	26	32	22			
– إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال ولم ينسحب من مهمته عليه زيادة حجم العينات.	ت	7	5	5	15	18	3.512	1.201	موافق
	%	14	10	10	30	36			
– إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال عليه أن يقوم بمراقبة تفصيلية وعليه أن لا يعتمد على العينات	ت	7	6	10	21	6	3.260	1.242	محايد
	%	14	12	20	42	12			
	ت	6	3	18	16	7	3.300	1.164	محايد

– تسهل عملية التقييم نظام الرقابة الداخلية مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص حجم العينة .	%	12	6	36	32	14			
– يجب على محافظ الحسابات تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب .	ت	6	2	11	24	7	3.480	1.164	موافق
	%	12	4	22	48	14			
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الثالث .							3.410	1.187	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على spss

تحليل نتائج السؤال 01

- نلاحظ أن 54% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما قل حجم العينات التي يقوم محافظ الحسابات باختيارها .
- بينما 26% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح .
- وهنالك 20% من أفراد العينة غير موافقون أو غير موافقون بشدة على هذا الاقتراح .

❖ **المتوسط الحسابي [3.40–4.19] ϵ 3.50** 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 كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما قل حجم العينات التي يقوم محافظ الحسابات باختيارها .

❖ **الانحراف المعياري 0.8<1.16** يعبر على وجود تشتت في الإجابات

تحليل نتائج السؤال 02

- نلاحظ أن 66% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن محافظ الحسابات إذا وجد نظام الرقابة الداخلية غير فعال ولم ينسحب من مهمته عليه زيادة حجم العينات .
- بينما 10% من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح .
- وكذلك 24% من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة عن الإجابة على هذا الاقتراح.

❖ **المتوسط الحسابي [3.40–4.19] ϵ 3.51** تعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي انه يوجد رأي متفق عليه من أفراد العينة حول العبارة الثانية .

❖ **الانحراف المعياري 0.8<1.20** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 03

- نلاحظ أن 54% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن محافظ الحسابات إذا وجد نظام الرقابة الداخلية غي فعال عليه أن يقوم بمراقبة تفصيلية وعليه أن لا يعتمد على العينات.
- بينما 26% من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة عن الإجابة على هذا الاقتراح .
- أما 20% من أفراد العينة هم محايدون عن الإجابة على هذا الاقتراح.

❖ **المتوسط الحسابي [3.39- 2.60] ϵ 3.26** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي أن أغلبية أفراد العينة محايدون على أن إذا وجد نظام الرقابة الداخلية غي فعال عليه أن يقوم بمراقبة تفصيلية وعليه أن لا يعتمد على العينات .

❖ **الانحراف المعياري 0.8< 1.24** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 04

- نلاحظ أن 46% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تسهل عملية التقييم نظام الرقابة الداخلية مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص حجم العينة .
- أما النسبة الثانية 36% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح .
- بينما 18% من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة عن الإجابة على هذا الاقتراح.

❖ **المتوسط الحسابي [3.39 -2.60] ϵ 3.26** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام العينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (محايد)، أي انه لا يوجد رأي متفق عليه من أفراد العينة حول العبارة الرابعة .

❖ **الانحراف المعياري 0.8 <1.16** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

تحليل نتائج السؤال 05

- نلاحظ أن 62% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يجب على محافظ الحسابات تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اخذ العينات إلى مستوى مقبول و مناسب .
- بينما 16% من أفراد العينة هم غير موافقون أو غير موافقون بشدة عن الإجابة على هذا الاقتراح.
- وكذلك 22% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح .

❖ **المتوسط الحسابي [4.19- 3.40] ϵ 3.48** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام العينة المتمركز حول الإجابة الرابعة(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن يجب على محافظ الحسابات تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اخذ العينات إلى مستوى مقبول و مناسب .

❖ **الانحراف المعياري 0.8 <1.16** يعبر عن وجود تشتت للإجابات

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثالث

تم افتراض : انه **يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه محافظة الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق و تحديد حجم العينات التي يختبرها.**

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة عند مستوى الدلالة 05% $sig(\alpha)$ الذي يدل على إن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 05% ما يعكس مجال الثقة بنسبة 95% وهذا على أساس قاعدة القرار التالية:

- ✓ قبول الفرضية إذا كان $sig(\alpha)$ >05%
- ✓ رفض الفرضية إذا كان $sig(\alpha)$ <05%

يتم ذلك وفق الاختبار الأتي:

الفرضية العدمية: لا يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه محافظة الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق و تحديد حجم العينات التي يختبرها.

الفرضية البديلة: يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه محافظة الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق و تحديد حجم العينات التي يختبرها.

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم(2−19) الذي يبين المتوسط الحسابي)) الانحراف المعياري (σ) وقيمة(T) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية(sig) لكل عبارة من أسئلة الخمسة المكونة من المحور الثالث والتي تدل على **أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات .**

الجدول رقم (2−19): اختبار العينة البسيطة لدرجة أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري(σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (sig)
– كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما قل حجم العينات التي يقوم محافظ الحسابات باختيارها.	3.500	1.164	21.244	49	0.000
– إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال ولم ينسحب من مهمته عليه زيادة حجم العينات .	3.512	1.201	18.599	49	0.000
– إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال عليه أن يقوم بمراقبة تفصيلية وعليه أن لا يعتمد على العينات .	3.260	2.242	18.556	49	0.000

– تسهل عملية التقييم نظام الرقابة الداخلية مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص حجم العينة .	3.300	1.164	20.030	49	0.000
– يجب على محافظ الحسابات تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب .	3.480	1.164	21.126	49	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	3.410	1.187	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة انه يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه محافظة الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق و تحديد حجم العينات التي يختبرها.قد بلغ 3.41 وهو اكبر من المتوسط أداة القياس 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي والانحراف المعياري بقيمة 1.187 وتراوحت قيمة t بين18.55 و21.24 بمستوى 0.00% وهي اقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية واعتماد الفرضية البديلة **يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه محافظة الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق و تحديد حجم العينات التي يختبرها.**

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثالثة حسب متغير المهنة والخبرة

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الثالثة حسب متغير المهنة والخبرة، وذلك باستخدام اختبار Annova عند مستوى دلالة 05% $sig(\alpha)$

- ✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha)$>%05
- ✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان $sig(\alpha)$<%05

1- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير المهنة (الأكاديميين والمهنيين)

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة sig
– كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما قل حجم العينات التي يقوم محافظ الحسابات باختيارها.	0.272	0.763

– إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال ولم ينسحب من مهمته عليه زيادة حجم العينات .	1.217	0.305
– إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال عليه أن يقوم بمراقبة تفصيلية وعليه أن لا يعتمد على العينات .	0.522	0.597
– تسهل عملية التقييم نظام الرقابة الداخلية مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص حجم العينة .	0.376	0.689
– يجب على محافظ الحسابات تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب .	0.239	0.788

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة $sig(\alpha)$%05 للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول التالي:

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

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على spss

من الجدول السابق نجد قيمةsig بين 30.5% و78.8% وهي اكبر من 05%، عليه نجد أن **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات.**

2− اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة $sig(\alpha)$%05 للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (2−21): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثالثة

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة sig
– كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما قل حجم العينات التي يقوم محافظ الحسابات باختيارها.	0.933	0.433
– إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال ولم ينسحب من مهمته عليه زيادة حجم العينات .	1.627	0.196
– إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال عليه أن يقوم بمراقبة تفصيلية وعليه أن لا يعتمد على العينات .	0.935	0.431

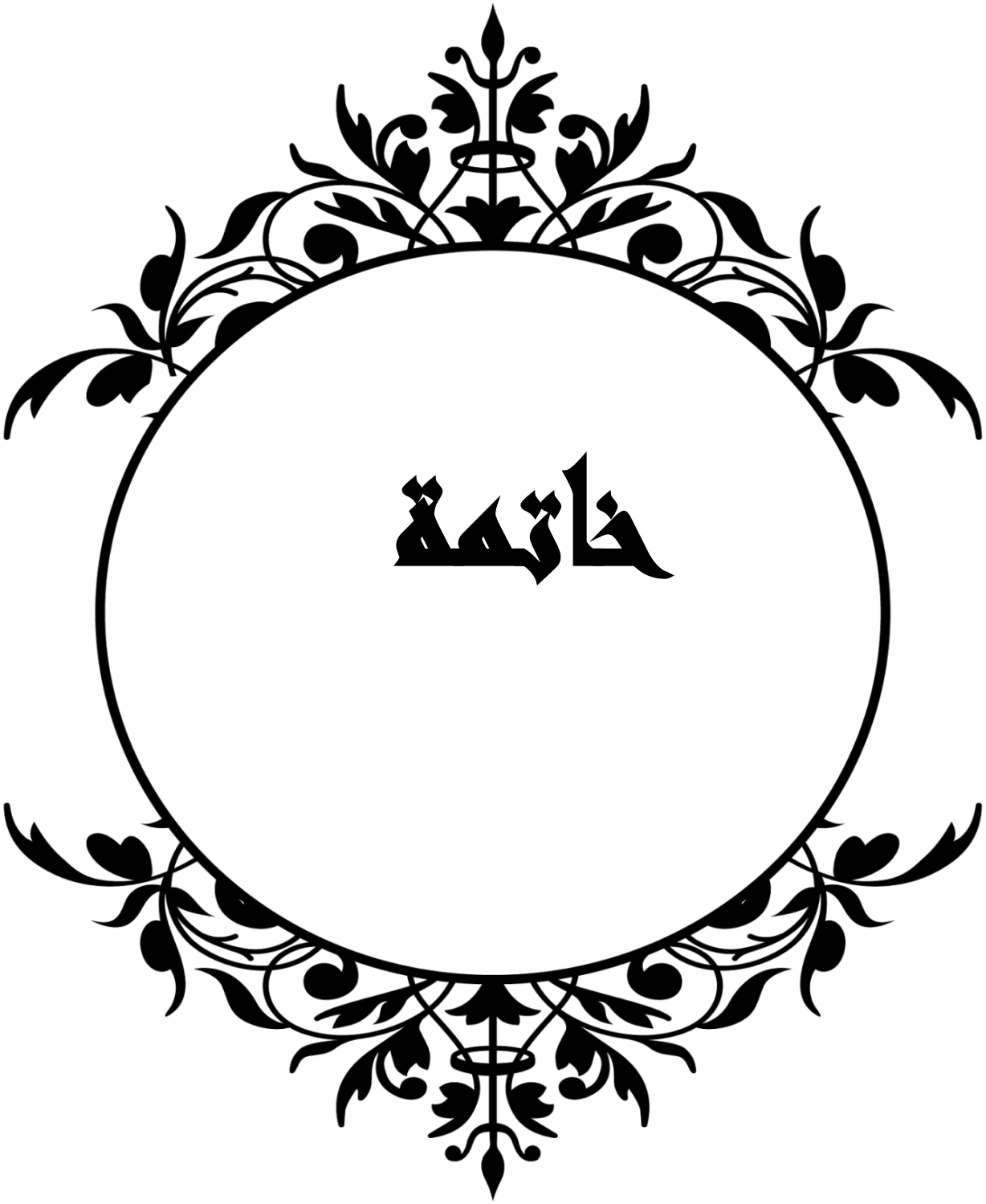
– تسهل عملية التقييم نظام الرقابة الداخلية مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص حجم العينة .	2.715	0.056
– يجب على محافظ الحسابات تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب .	1.265	0.297

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على spss

من الجدول السابق نجد قيمة sig بين 5.6% و 43.3 % وهي اكبر من 05% وعليه نجد انه **لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغيرات الخبرة فيما يخص أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات .**

الخلاصة:

كان الهدف من خلال هذا الفصل انجاز دراسة ميدانية من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة المتمثلة في مدى أهمية نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظ الحسابات؟ حيث تم إسقاط الدراسة على إعداد الاستبيان من خلفية سابقة، وبناءا على المعلومات من الاستبيان وطبقا للآراء العينة المستهدفة و المتمثلة في عينة من مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق في ولاية عين الدفلى جامعة جيلالي بونعامة، وتمت معالجة الدراسة إحصائيا باستخدام برنامج spss وتحليلها للوصول إلى صحة أو خطأ فرضيات الدراسة.


خاتمة

خاتمة

مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة البيانات المالية والمحاسبية وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في المركز المالي والتحقق من مصداقية المعلومات ونتائج الأعمال للمؤسسة، ويشترط على محافظ الحسابات أن يكون مستقلا ومحايد عن المؤسسة وذو كفاءة وخبرة مهنية. من خلال هذه الدراسة **أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظ الحسابات** قمنا بمعالجة الإشكالية المتمثلة في **ما مدى أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظ الحسابات ؟** وذلك من خلال الفصلين السابقين مع الاعتماد على الفرضيات، حيث أن الفصل الأول تناول الإطار العام لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، من خلال الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات خصوصا ما يتعلق من مفهوم وشروط ممارسته وتعيينه وموانع تعيينه ومهامه ومسؤولياته وإعداد تقريره، بينما الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية الذي تناول كل من مفهومه، خصائصه، أهدافه، أهميته وأنواعه، بالإضافة إلى مكوناته وإجراءاته، وفي أخير قمنا بتبيان كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات، وقمنا بعرض ومناقشة الدراسات السابقة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ومحافظ الحسابات. في حين الفصل الثاني اشتمل على ثلاث محاور، تطرقنا فيه إلى دراسة مجانية من خلال استقصاء أراء الأكاديميين(الأساتذة) والمهنيين (خبير المحاسب، محافظ الحسابات) حول أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظ الحسابات .

اختبار الفرضيات:

انطلاقا من الدراسة السابقة تم التوصل أثناء اختبار الفرضيات إلى:

1. اختبار صحة الفرضيات:

سيتم اختبار صحة الفرضيات البحث من عدمها:

الفرضية الأولى:يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وحماية أصولها.

من خلال دراستنا للمحور الأول من الاستبيان تبين لنا أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة، كما يعين الإدارة على حماية الأصول، أي أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تم وضعها من طرف المؤسسة وذلك للحفاظ على السير الحسن لنشاطها، كما يساهم في حماية الأصول، وعلى هذا الأساس تم التوصل إلى أن الفرضية الأولى مقبولة واثبات صحتها والاعتماد عليها ورفض الفرضية العدمية التي تنص على عكس ذلك .

الفرضية الثانية: يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمهمة محافظ الحسابات من خلال المحور الثاني للاستبيان خلصت نتائج الدراسة أن أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على انه يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية لمهمة محافظ الحسابات ويساعد تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير محافظ الحسابات وعليه تم قبول الفرضية الثانية واثبات صحتها.

الفرضية الثالثة: لخصت دراستنا من خلال المحور الثالث من الاستبيان إلى أغلبية أفراد العينة موافقون على انه يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه عند أدائه لمهامه وعند إعداد برنامج التدقيق وتحديد حجم العينة إلى يختبرها، وعلى الرغم أن معظم المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمها يتم حصول عليها من خلال طرق وأساليب معينة وهذا ما يثبت صحة الفرضية ورفض الفرضية العدمية.

نتائج الدراسة:

من خلال هذا البحث توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن مهمة الرئيسة لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة .
- تحديد مسؤوليات القانونية لمحافظ الحسابات وان لا يتحمل أكثر من طاقته .
- أن نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء والمركز المالي.
- نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والإدارية، والتحكم أكثر في وظائف المؤسسة وضمان استقرارها.
- أن التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية يتطلب من محافظ الحسابات القيام بالدراسة والتدقيق المنتظم لجعله قوي وفعال .
- تساعد عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية محافظ الحسابات على تحديد الحجم المناسب للعينات التي يختبرها .
- كلما كان نظام الرقابة فعال كلما قل حجم العينات .

توصيات الدراسة:

بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الحالة نقترح جملة من التوصيات التي تهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال ومنح الاستقلالية لمحافظ الحسابات من اجل تقديم معلومات ذات مصداقية تعبر عن وضعية المؤسسة ويمكن انجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

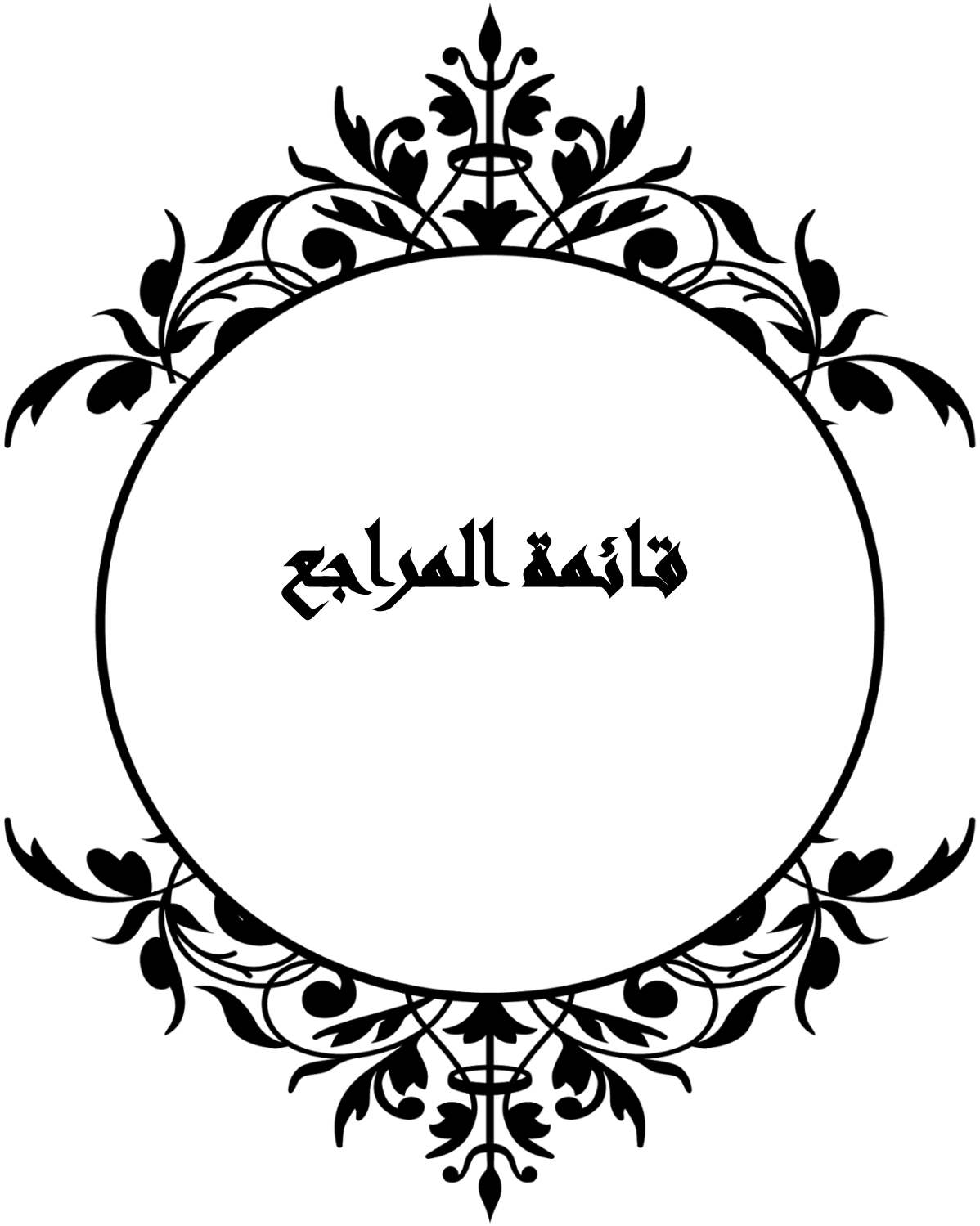
- ✓ يجب على محافظ الحسابات التخطيط والتنفيذ السليم لعملية المراجعة
- ✓ ضرورة إقامة نظام الرقابة الداخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي
- ✓ ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية التي تم مراجعتها
- ✓ ضرورة تطبيق نظام المحاسبي scf كاملا في المؤسسات الجزائرية لتسهيل عمل محافظ الحسابات دون اي نقص
- ✓ ضرورة اعتماد على خبراء متخصصين في النظام الرقابي
- ✓ الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بالنظام الرقابة الداخلية

- ✓ على الجهات المختصة القيام بنشاطات دورية للمساهمة في شرح أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال دورات تكوينية او عن طريق نشر مقالات في المجلات المختصة

أفاق الدراسة:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع طرحا يتعلق بأهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظ الحسابات والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات لمنع أنواع الغش والأخطاء بالدفاتر والسجلات المحاسبية، والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصادقة بالمؤسسة، وفي الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى لذا نقترح المواضيع التالية:

- أهمية تقرير محافظ الحسابات في تحسين مصداقية نظام الرقابة الداخلية
- دور محافظ الحسابات في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات
- دور نظام الرقابة الداخلية والرفع من كفاءة الأداء المالي
- اثر نزاهة محافظ الحسابات في تحسين مصداقية الكشوف المالية



قائمة المراجع

✓ **قائمة المراجع:**

أولا: مراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
2. أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، جامع الزيتونة، 2008.
3. الدكتور الهادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، دار وائل لنشر .
4. ثناء علي القباني، **المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006.
5. حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.
6. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة– شرح المراجعة الدولية الامريكية، الجزء 02**، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004.
7. عبد الفتاح الصحن. احمد نور، **الرقابة ومراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1990.
8. عبد الفتاح محمد الصحن ورزقي السواقري، **الرقابة ومراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004.
9. عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، بيروت، لبنان، 1958.
10. محمد عبد الفتاح الصرفي، **البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين**، **الطبعة الأولى**، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
11. مصطفى عيسى خضير، المراجعة: **المفاهيم والمعايير والاجراءات**، مطابع جامع الملك سعود، المملكة العربية السعودية، **الطبعة الثانية**، 1996.
12. محمد السيد السرايا، **أصول قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة ، الإسكندرية، مصر، 2002.
13. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، **الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

المذكرات:

1) بوطورة فضيلة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، 2007.
2) بوزواري رتيبة، تبان تفاحة، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات**، مذكرة لنيل الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة 2019/2018.

3) حمزة يحيات، **دراسة حالة المركب الصناعي التجاري و الحضنة المسيلة**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلو التسيير، المسيلة، 2017/2016.

4) فيروز اوكسل، **دور نظام الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماستر العلوم التحارية، جامعة أم البواقي، 2004.

5) كريفار مراد، **أهمية نظام الرقابة في الرفع من كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه شعبة علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، 2019/2018.

6) محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر واثره على تحسين جودة المعلومات المالية**، شهادة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2017/2016.

7) **مهنة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر 2020/2019.

8) نسرين حشيشني، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.

المقالات:

1) شريقي عمر، **مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف01، العدد12، لسنة 2012.

المحاضرات:

1- أستاذ سفاحلو، **الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وكيفيات تنظيم مهامهم**، الفرع04، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2022/2021

المراسيم والتشريعات:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 01/10 المؤرخ في 2010/07/11**، العدد 42، المادة 22.

2- **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري**، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 13 إلى 15.**

4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **وزارة مالية القانون 01/10المؤرخ في 2010/05/29، العدد 42.**

5- المرسوم التنفيذي **رقم 31/11 المؤرخ في 27/جانفي 2011.**

6- المرسوم التنفيذي **11-202 المؤرخ في 2001/05/26.**

7- القرار **رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24.**

8- المواد **64 و 74 من قانون 01/10 المؤرخ في 29 /جوان 2010.**

9- **الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون01/10، المادة 8.**

10- قانون 01/10، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 63.

ثانيا: المراجع باللغة اللاتينية:

MOKHTER BELAIDOUD. ERATIOUE DE L'AUDIT. Editions ALGER 2011.

* AICPA: AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

المواقع الالكترونية:

http://almahasben.com.03/03/2022.11:41.

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان

جامعة الجيلالي بونعامة 'خميس مليانة '

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير قسم :العلوم المالية والمحاسبة

تخصص:

محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظة الحسابات

في إطار تحضير مذكرة ماستر أكاديمي

بموضوع **أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مهمة محافظة الحسابات**,ومن اجل أن تكون دراسة الموضوع ذات مصداقية وتعكس الواقع قمنا بإعداد هذا الاستبيان، يشرفنا أن نطلب من حضرتكم ملء الاستمارة بما يناسب وفقا لرأيكم حول الموضوع محل الدراسة. نحيطكم علما أنها لن تستعمل إلا في إطار البحث العلمي .

وفي الأخير أقدم شكري الخاص لكم لمنحي دقائق من وقتكم رغم انشغالاتكم وجزاكم الله خيرا .

من إعداد : نابي وفاء

شطي خولة

أولا : البيانات الشخصية

1- النوع الاجتماعي :

ذكر ☐ أنثى ☐

2- السن :

اقل من 30سنة ☐ بين 30و40سنة ☐ 40و50سنة ☐ فوق 50سنة ☐

3- المؤهل العلمي :

دكتوراه ☐ ماستر /ماجستير ☐ ليسانس ☐ شهادة أخرى ☐

4- المهنة :

أستاذ جامعي ☐ محافظ الحسابات ☐ خبير محاسبي ☐

5- الخبرة المهنية :

اقل من5سنوات ☐ بين 5و15سنة ☐ بين 15و25سنة ☐ فوق 25 سنة ☐

المحور الأول : أهمية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	نظام الرقابة الداخلية الفعال يوفر حماية أصول المؤسسة .					
2	يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال أداة لضمان تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة .					
3	نظام الرقابة الداخلية الفعال يضمن صحة وصدق المعلومات .					
4	نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهل في تسيير المؤسسة بطريقة عقلانية ومنطقية .					
5	يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال بشكل كبير محافظ الحسابات في عملية تدقيق الحسابات .					

المحور الثاني : أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لمحافظ الحسابات

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	محافظ الحسابات غير مجبر بتقييم نظام الرقابة الداخلية لكنه من مصلحته تقييمه عند بداية مهمته .					
2	القانون يجبر محافظ الحسابات على إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة .					
3	يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى تكون له فكرة حول المؤسسة محل التدقيق .					
4	بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات يمكن له أن ينسحب من المهمة إن وجده غير فعال					
5	يساعد نظام الرقابة الداخلية محافظ الحسابات في اتخاذ قرار حول قبول مهمة التدقيق من عدمه .					

المحور الثالث : أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لحجم العينات

ملاحق

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما قل حجم العينات التي يقوم محافظ الحسابات باختيارها.					
2	إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال ولم ينسحب من مهمته عليه زيادة حجم العينات .					
3	إذا وجد محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية غير فعال عليه أن يقوم بمراقبة تفصيلية وعليه أن لا يعتمد على العينات .					
4	تسهل عملية التقييم نظام الرقابة الداخلية مهمة محافظ الحسابات بشكل كبير فيما يخص حجم العينة .					
5	يجب على محافظ الحسابات تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب .					