

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبين: السماوي عبد الله

بھون علي جابر

بعنوان:

## دور محافظ الحسابات في إعداد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية

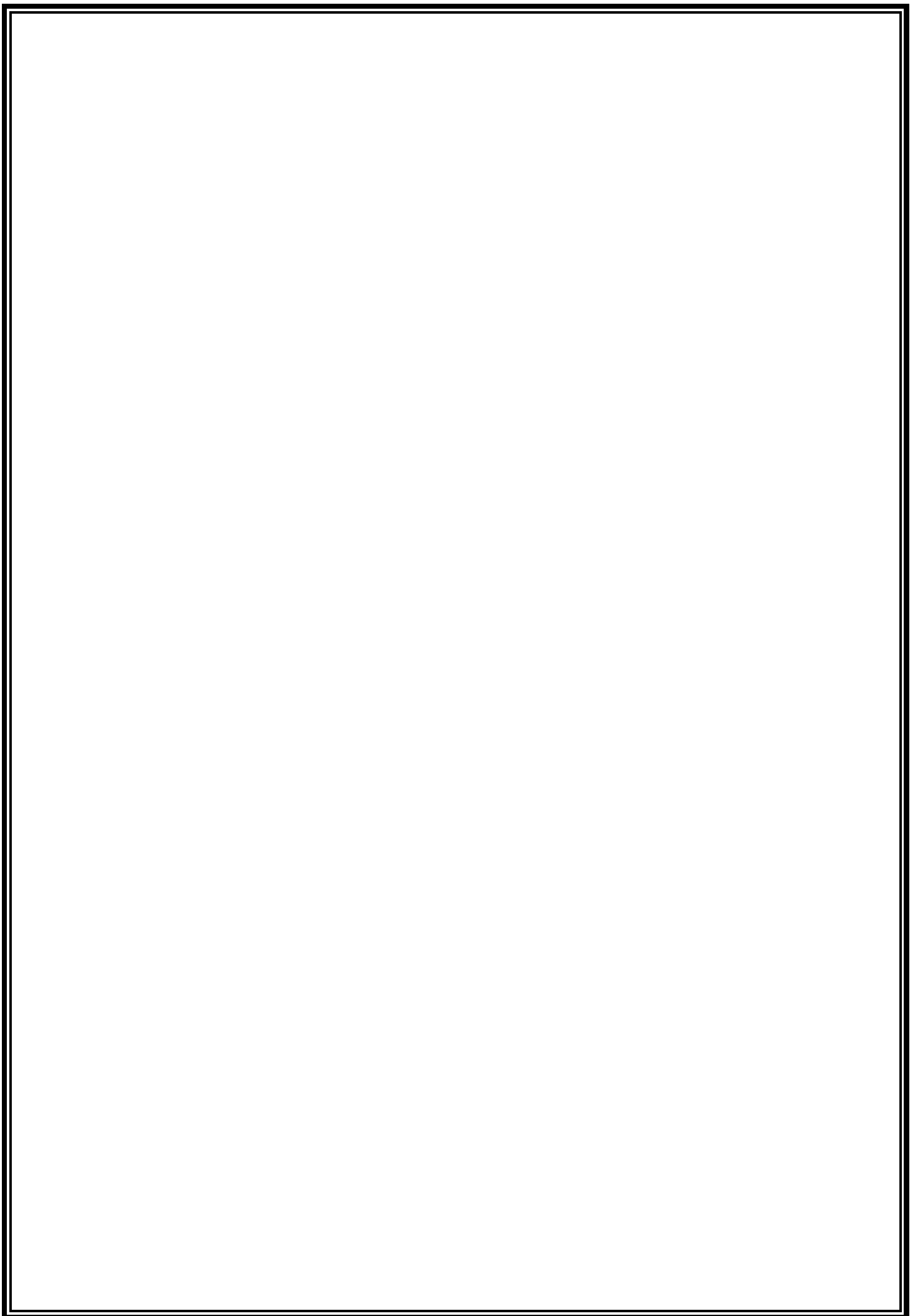
- دراسة ميدانية - لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر سنة 2020

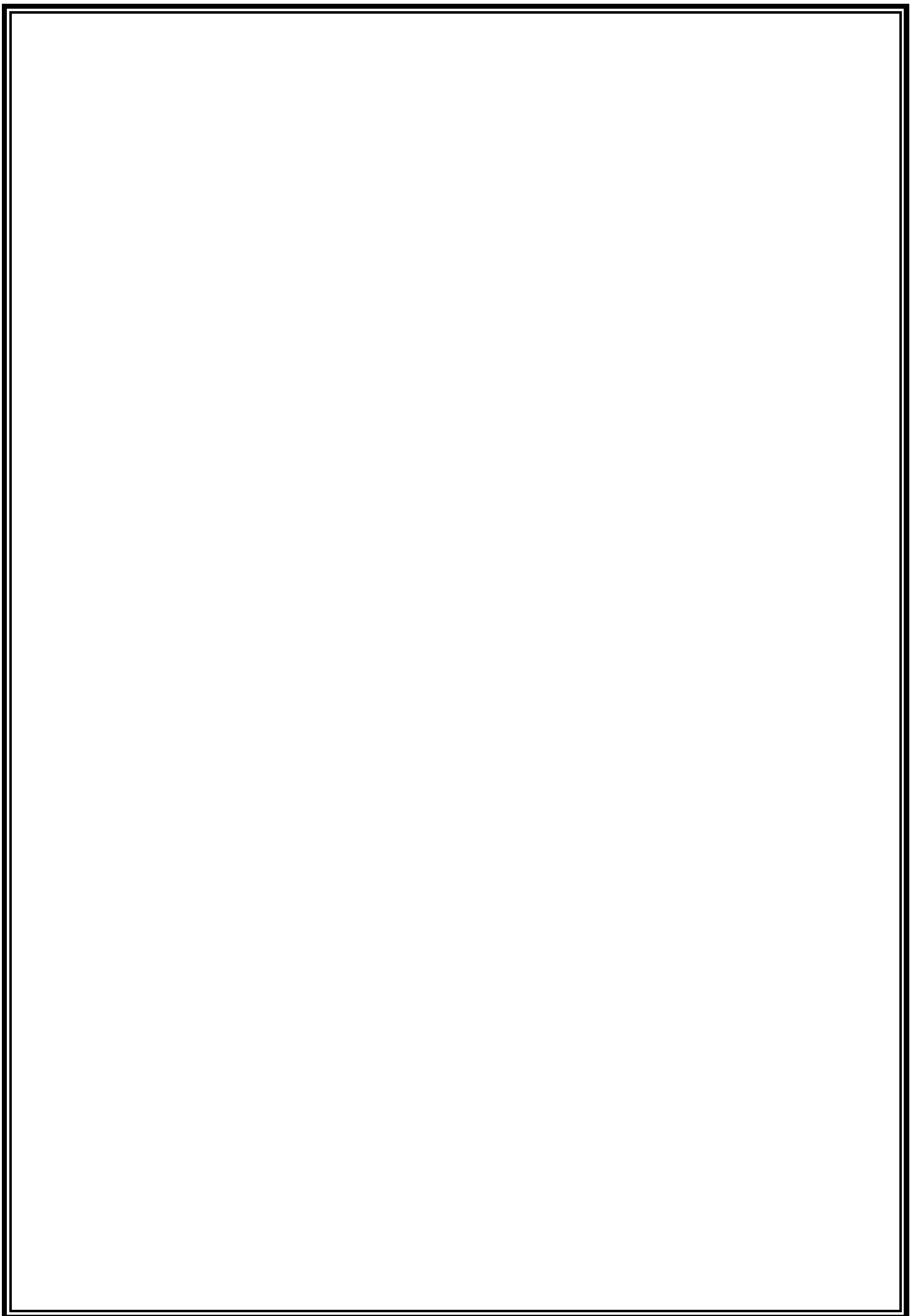
نوقشت وأجيزت بتاريخ: 10 صفر 1442 هـ / 27 سبتمبر 2020م.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور	عجيلة محمد	جامعة غرداية	رئيسا
الأستاذ	رواني بوحفص	جامعة غرداية	مشرفا، مقرا
الأستاذ	بھاز الجيلاي	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2019-2020





جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبين: سماوي عبد الله

بهون علي جابر

بعنوان:

## دور محافظ الحسابات في إعداد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية

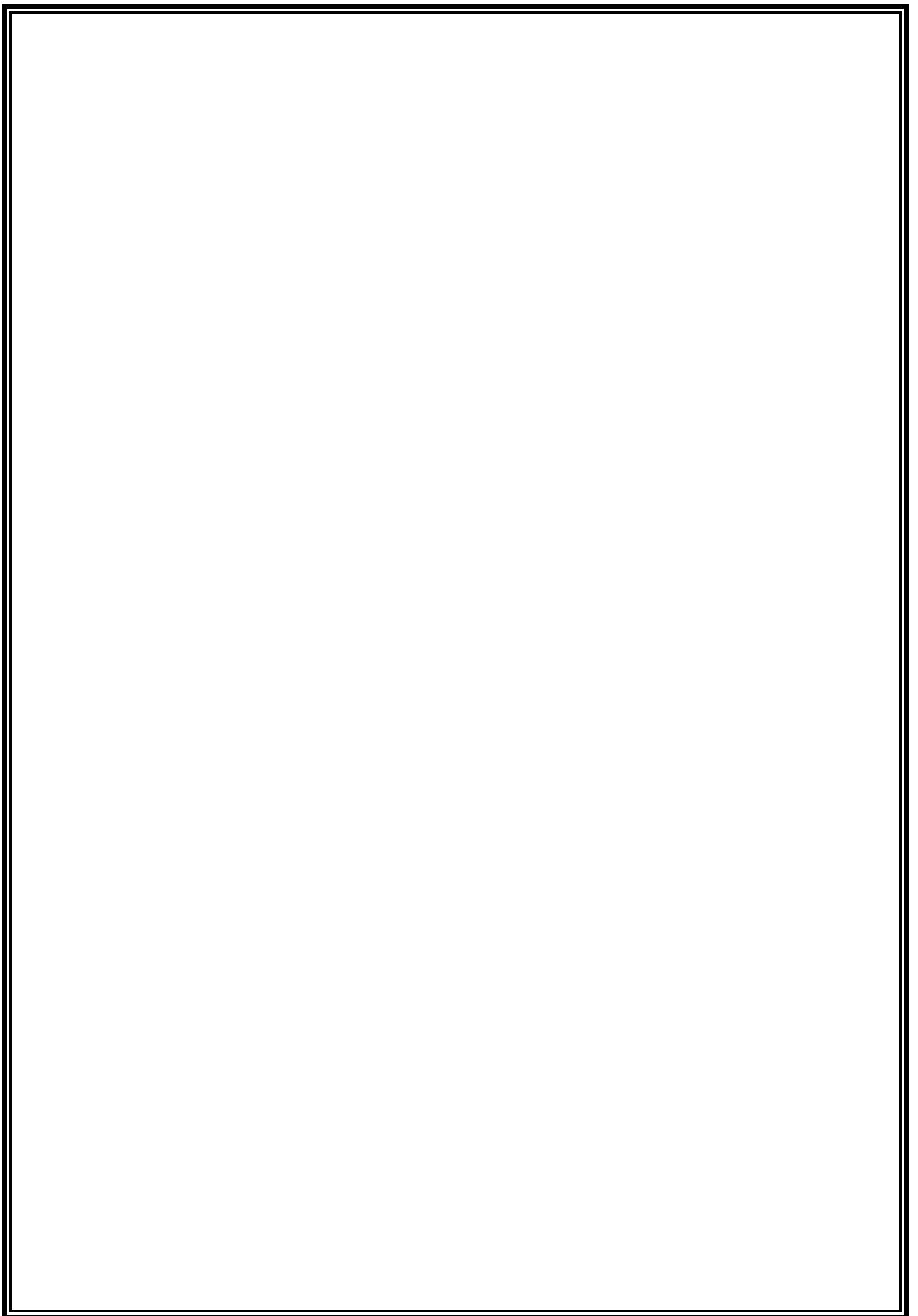
- دراسة ميدانية - لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر سنة 2020

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 10 صفر 1442 هـ / 27 سبتمبر 2020م.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور	عجيلة محمد	جامعة غرداية	رئيسا
الأستاذ	رواني بوحفص	جامعة غرداية	مشرفا، مقررا
الأستاذ	بهاز الجبلاي	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2020-2019



## الإهداء

قال الله تعالى: " رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ  
وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ "

فالحمد لك حتى ترضى، والحمد لك إذا رضيت، والحمد لك بعد الرضى أن وفقتني لإتمام هذا العمل المتواضع الذي أهدي ثمرته إلى:  
الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة، إلي الصدر الحنون والقلب الرفيق إلى أعز ما أملك في الدنيا الحبيبة الطاهرة  
الوفية، والملاك الصابي القريب لله سبحانه وتعالى، ومعلمتي في الحياة، التي يهواها القلب وأسأل الله أن يرحمها، أمي الحبيبة.  
من ناضل من أجلي لأرتاح وهياً لي أسباب النجاح الذي سعى جاهداً إلى تربيتي وتعليمي وتوجيهي والوقوف إلى جانبي بكل ما أوتي  
والدي العزيز.

إلى النجوم التي أهتدي بها وأسعد برؤيتهم وأنسهم أخواني وجداتي، إلى أعمامي وعماتي وأخوالي وخالاتي وكل من تجمعني معهم صلة الرحم  
والقراية. وإلى كافة الأساتذة الذين حرصوا على تعليمي من المرحلة الابتدائية إلى آخر طور في التعليم العالي. إلى ذلك الفضاء الفسيح  
والأرض الظهور وطني الجزائر، إلى من هم كالنور للعين زملائي وأصدقائي الذين كانوا لي نعم الصحبة، وإلى كل من ملأ قلبي ولم يسعه  
قلبي، وإلى قارئ الأسطر وكل من أعرفهم.

اسماوي عبد الله

## الإهداء

قال الله تعالى: " رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ  
وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ "

فالحمد لك حتى ترضى، والحمد لك إذا رضيت، والحمد لك بعد الرضى أن وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع الذي أهدي ثمرته إلى:  
الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة، إلى الصدر الحنون والقلب الرفيق إلى أعز ما أملك في الدنيا الحبيبة الطاهرة  
الوفية، والملاك الصابي القريب لله سبحانه وتعالى، ومعلمتي في الحياة، التي يهواها القلب وأسأل الله أن يرعاها، أمي الحبيبة.  
من ناضل من أجلي لأرتاح وهياً لي أسباب النجاح الذي سعى جاهداً إلى تربيته وتعليمي وتوجيهي والوقوف إلى جانبي بكل ما أوتي  
والدي العزيز.

إلى النجوم التي أهندي بها وأسعد برؤيتهم وأنسهم أخواتي وجداتي، إلى أعمامي وعماتي وأخوالي وخالاتي وكل من تجمعني معهم صلة الرحم  
والقراية. وإلى كافة الأساتذة الذين حرصوا على تعليمي من المرحلة الابتدائية إلى آخر طور في التعليم العالي. إلى ذلك الفضاء الفسيح  
والأرض الطهور وطني الجزائر، إلى من هم كالنور للعين زملائي وأصدقائي الذين كانوا لي نعم الصحبة، وإلى كل من ملأ قلبي ولم يسعه  
قلمي، وإلى قارئ الأسطر وكل من أعرفهم.

بھون علي جابر

## كلمة شكر وعر فان

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم ويسرت لنا سبله، ومن يعيننا على تحصيله، وعلمتنا ما لم نكن نعلم، ثم الصلاة والسلام على الحبيب المصطفى خير الأنام . من باب من لا يشكر الناس لا يشكر الله، تتقدم بمخالص الشكر إلى من جعلهم الله لنا سنداً وعوناً

- الأستاذ المشرف رواني بوحفص الذي أنار دربنا بتوجيهاته ونصائحه في سبيل إعداد هذه المذكرة، دتم في

خدمة العلم أناركم الله بنوره في الدنيا والآخرة . . . . .

- الأستاذ بن يحيى الذي لم يخل علينا بنصائحه وتوجيهاته . . . . .

- حضرة الاساتذة الذين تفضلوا بتخصيص جزء من وقتهم لمناقشة مذكرتنا هذه . . . . .

- كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد لإخراج هذا إلى حيز الوجود ولو بكلمة طيبة . . . . .

- إلى كل من لم يخل علينا بنصائحه وإرشاداته وتوجيهاته من أجل إتمام هذا العمل . . . . .

والحمد لله رب العالمين .





**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم وإعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية، وذلك بمساهمته في السير الحسن لنشاط المؤسسة، وكذا معرفة أساليب وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقرير حوله، إذ يعتبر ذو أهمية بالغة في تطوير واستمرارية المؤسسة، حيث أنها تساعد مالكي رؤوس الأموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم وأموالهم، حيث يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاصا مؤهلين علميا وعمليا، إذ أن محافظ الحسابات يقوم بتقديم تقرير كتابي إلى الهيئات المشرفة على تعيينه يتضمن رأي في محايد.

حيث تناولت الدراسة مفهوم محافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته، ثم نظام الرقابة الداخلية، وأنواعها، وقمنا بإظهار العلاقة بين محافظ الحسابات وطريقة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وهذا باتباع المنهج الوصفي في الدراسة، وأخيرا قمنا بإجراء استبانة تهدف إلى معرفة الدور الذي يساهم به محافظ الحسابات في إعداد هذا التقرير.

وخلصت الدراسة إلى أن تفعيل نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة، وأن محافظ الحسابات يساهم بشكل فعال في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك بالتزامه بالمصادقية في إعداد التقرير.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة، نظام الرقابة الداخلية، محافظ الحسابات.

**Résumé :**

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle joué par le commissaire des comptes dans l'évaluation et la préparation du rapport sur le système de contrôle interne, En contribuant à une bonne activité de l'organisation, et connaître les méthodes et les étapes d'évaluation du système de contrôle interne et en préparant un rapport à ce sujet. Car il est très important pour le développement et la continuité de l'institution, car il aide les actionnaires à garder et protéger leurs intérêts et leurs fonds, car l'exécution de cette fonction nécessite des personnes qualifiées scientifiquement et pratiquement, Alors le commissaire des comptes soumet un rapport écrit aux organes de superviseurs comprend. Un avis technique neutre sur la validité et la légitimité des états financiers.

En suivant l'approche descriptive l'étude coporte sur le concept le commissaire des comptes, ses fonctions et ses responsabilités, et ses taches. Puis le système de contrôle interne, et ses types, et nous avons montré la relation entre le commissaire des comptes et la façon dont il évalue le système de contrôle interne. Et finalement nous avons mené un questionnaire visant à connaître le rôle joué par le commissaire des comptes dans la préparation de ce rapport.

L'étude à conclure que l'application et l'activation du système de contrôle interne contribue à la réalisation des objectifs de l'institution et que le commissaire des comptes contribue efficacement à l'évaluation du système de contrôle interne, par un travail drédible dans la préparation du rapport.

**Mots-clés :** Audit - Système de contrôle interne - Commissaire aux comptes.

---

**Abstract:**

This study aims to explain the role played by Statutory auditor in evaluating and preparing the report on the internal control system, by contributing to the conduct of the organization's activity, as well as knowing the methods and steps of evaluating the internal control system and preparing a report on it, as it is considered to be very important in the development and continuity of the institution, as it helps shareholders to maintain their interests and funds, as the performance of this function requires qualified people scientifically and practically, as Statutory auditor submits a written report to the supervisory to appoint him includes A neutral technical opinion on the validity and legitimacy of the financial statements he monitored.

By following the descriptive approach. The study touched on the concept of Statutory auditor, his functions and responsibilities, and then the internal control system, and his types, and we showed the relationship between Statutory auditor and the way he evaluates the internal control system, and finally we conducted a questionnaire aimed at knowing the role played by Statutory auditor in the preparation of this report.

The study concluded that the activation of the internal control system contributes to the achievement of the objectives of the institution, and that Statutory auditor contributes effectively to the evaluation of the internal control system, by his commitment to credibility in the preparation of the report.

**Key words:** Audit - Internal control system – Statutory auditor.

فهرس المحتويات

III	الإهداء.....
IV	شكر وتقدير.....
V	ملخص.....
VIII	فهرس المحتويات.....
X	قائمة الجداول والأشكال.....
XI	قائمة الملاحق.....
XII	قائمة الإختصارات والرموز.....
أ	المقدمة
	<b>الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والرقابة الداخلية</b>
01	تمهيد
02	<b>المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات والرقابة الداخلية</b>
02	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات
07	المطلب الثاني: محافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
13	المطلب الثالث: تقارير محافظ الحسابات
19	<b>المبحث الثاني: الدراسات السابقة</b>
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
21	المطلب الثاني الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
22	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
23	خلاصة الفصل الأول
	<b>الفصل الثاني: دراسة حالة لعينة من محافظي الحسابات</b>

25	تمهيد
26	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة.
26	المطلب الأول: المنهج وأداة الدراسة
28	المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان
32	المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي والأساليب الإحصائية المستخدمة
34	المبحث الثاني: اختبار الفرضيات وعرض النتائج
34	المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة
37	المطلب الثاني: تحديد مستويات توفر المتغيرات حسب إجابات عينة الدراسة
42	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
46	خلاصة الفصل الثاني
48	الخاتمة
51	المصادر والمراجع
54	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	نموذج لتقرير المدقق حول فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق SAS30	الجدول 1.1
27	توزيع درجات مقياس ليكارت الثلاثي	الجدول 1.2
28	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح	الجدول 2.2
29	معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة	الجدول 3.2
29	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور	الجدول 4.2
30	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور	الجدول 5.2
31	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور	الجدول 6.2
32	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	الجدول 7.2
33	شرح أساليب الاحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسية	الجدول 8.2
34	توزيع افراد العينة حسب متغير العمر	الجدول 9.2
34	توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	الجدول 10.2
35	توزيع افراد العينة حسب متغ يرالوظيفية	الجدول 11.2
36	توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	الجدول 12.2
37	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	الجدول 13.2
39	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	الجدول 14.2
40	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	الجدول 15.2
42	اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الأولى)	الجدول 16.2
43	اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الثانية)	الجدول 17.2
44	اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الثالثة)	الجدول 18.2
44	ملخص لنتائج اختبار الفرضيات	الجدول 19.2

## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات محافظ الحسابات	الشكل 1.1
12	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	الشكل 2.1
17	تقرير نموذجي يوضح الأركان الشكلية ومحتويات التقرير	الشكل 3.1
34	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر بالاعتماد الأعمدة البيانية	الشكل 1.2
35	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة على الأعمدة البيانية	الشكل 2.2
36	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بالاعتماد على الأعمدة البيانية	الشكل 3.2
37	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بالاعتماد على الأعمدة البيانية	الشكل 4.2

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
54	نموذج تقرير حول نظام الرقابة الداخلية (01)	الملحق رقم 1.1
55	نموذج تقرير حول نظام الرقابة الداخلية (02)	الملحق رقم 2.1
57	نموذج تقرير حول نظام الرقابة الداخلية (03)	الملحق رقم 3.1
60	استبيان الدراسة	الملحق رقم 1.2
62	الأساتذة المحكمين للاستبيان	الملحق رقم 2.2
62	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	الملحق رقم 3.2
62	معامل لألفا كرونباخ لأداة الدراسة	الملحق رقم 4.2
63	الاتساق الداخلي لأداة الدراسة	الملحق رقم 5.2
67	نتائج وصف خصائص عينة الدراسة	الملحق رقم 6.2
68	الاتجاه العام لاجابات عينة الدراسة	الملحق رقم 7.2
69	اختبار الفرضية الأولى	الملحق رقم 8.2
69	اختبار الفرضية الثانية	الملحق رقم 9.2
70	اختبار الفرضية الثالثة	الملحق رقم 10.2



قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
AICPA	L'American Institute of Certified Public Accountants	لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين
OCCA	Organisation des comptables et comptables agréés	منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية
IFAC	International Federation of Accountants	الهيئة الدولية للمحاسبة
NAA	Norme Algérienne D'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
IAS	International Auditing Standards	المعايير الدولية للمراجعة
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

# مقدمة

أ. توطئة:

يعتبر محافظ الحسابات ذو أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ القرارات المناسبة، حيث يبدأ بعد تعيينه الاتصال بالمؤسسة للتعرف عليها ومحيطها من خلال جمع المعلومات المختلفة اللازمة لذلك، ثم يشرع في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقرير خاص بذلك، والتي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات وأنشطة المؤسسة، ويهدف هذا إلى الحفاظ على أصول المؤسسة وحماية الممتلكات واكتشاف مواضع الغش والخطأ والحد من ظاهرة الفساد، تنتهي العملية بإعداد تقرير نهائي يتم فيه تدوين كل الملاحظات والتوصيات مع تقديم رأي في حول وضعية نظام الرقابة الداخلية.

كما يعد نظام الرقابة الداخلية أحد أدوات حماية الأصول المالية للمؤسسة، حيث يعتبر الخطة التنظيمية لجميع الطرق والإجراءات لحماية مردوداتها وضمان دقة البيانات المحاسبية والتقليل من حالات الغش والتلاعب لتحقيق الأهداف المرسومة للشركة . وأن استخدام هذه الطرق والإجراءات يتضمن الوصول إلى نتائج سليمة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يجعل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من أولويات محافظ الحسابات وذلك بم ا رعاة مسؤولياته ومهامه اتجاه النظام، والتعرف على الطرق المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ب. الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق تتبين لنا إشكالية هذه الدراسة والتي يمكن طرحها على النحو التالي:

فيما يتمثل دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية؟

من خلال الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو مفهوم محافظ الحسابات؟
- ما لعلاقة بين محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية؟
- ما هو الشكل النموذجي لتقرير نظام الرقابة الداخلية المعد من طرف محافظ الحسابات؟

ت. الفرضيات:

من أجل الإجابة على الإشكالية تم طرح الفرضيات التالية:

- إن تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.
- يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية بإتباع عدة إجراءات.
- يلتزم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية بكل مصداقية.

ث. مبررات اختيار الموضوع:

✓ مبررات موضوعية:

- الموضوع ذو صلة مباشرة بالتخصص الذي ندرسه؛
  - إثراء المكتبة الاقتصادية بمواضيع في مجال التدقيق والمراجعة؛
  - الموضوع يتطرق إلى عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية إضافة إلى إعداد التقارير.
- ✓ **مبررات ذاتية:**

- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالتدقيق بصفة عامة، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بمجال الرقابة الداخلية.
- الزيادة في فهم هذا الموضوع والتعمق والتحكم فيه أكثر، وضبط مفاهيمه.
- علاقة الموضوع بالتخصص والمجال الذي نطمح للاشتغال فيه.

### ج. أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها:

- إبراز مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.
- التعرف على إجراءات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- التعرف على أشكال تقارير الرقابة الداخلية.
- بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث أهمية إبداء رأيه الفني حول عدالة نظام الرقابة الداخلية.

### ح. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في:

- التعرف على دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات.
- توضيح دور محافظ الحسابات في اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- التعرف على الطرق والأساليب المتبعة من طرف محافظ الحسابات من أجل التعرف أكثر على دوره في تحسين أداء المؤسسات.

### خ. حدود الدراسة:

من أجل الإحاطة بالموضوع والاجابة على إشكالية البحث والإلمام بمختلف جوانبه، حددنا مجال دراستنا فيما يلي:

- ✓ **الحدود الموضوعية:** تشمل مفاهيم محافظ الحسابات، الرقابة الداخلية، تقارير محافظ الحسابات.
- ✓ **الحدود الزماني:** قمنا بإعداد الدراسة وجمع العينة اللازمة للدراسة خلال الفصل الثاني من الموسم: 2019-2020.
- ✓ **الحدود المكانية:** مست الدراسة عينة من محافظي الحسابات من مختلف ولايات الوطن.

#### د. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

يعرف المنهج على أنه عبارة عن مجموعة من القواعد العامة المصاغة من أجل الوصول إلى الحقيقة في العمل أو هي الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسة المشكلة لاكتشاف الحقيقة، أو هي السبل التي ينتهجها الباحث من أجل الكشف عن الحقيقة في العلوم.<sup>1</sup>

تستدعي طبيعة الدراسة استخدام مناهج متعددة، فقد كان المنهج الوصفي من أجل سرد المفاهيم النظرية للموضوع في جانبه النظري للإجابة على إشكالية الموضوع، أما فيما يخص دراسة الحالة قمنا بالاستعانة باستبانة لتحديد العلاقة بين المتغيرين في الحياة العملية وذلك بتحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS نسخة 24 الذي ساعدنا في عملية التحليل وتحديد درجة الارتباط بين المتغيرين، وفيما يخص الأدوات المستعملة اعتمدنا على القوانين، الجرائد الرسمية، الكتب، المقالات، المجلات، التقارير، مذكرات الدراسات العليا إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من شبكة الأنترنت، إضافة إلى برامج Excel، وتطبيق Google Forms لإعداد الاستبيان الإلكتروني.

#### ذ. هيكل البحث:

ينقسم هيكل البحث إلى مقدمة عامة يليها فصلان ثم خاتمة الدراسة، حيث تناولنا في الفصل الأول، وذلك من خلال مبحثين خصصنا الأول لمحافظة الحسابات والرقابة الداخلية حيث تطرقنا إلى مفهوم محافظ الحسابات، تقييم نظام الرقابة الداخلية، تقارير محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فقد تناول الدراسات السابقة والتي لها علاقة بالموضوع. أما الفصل الثاني كان متعلقاً بدراسة الحالة، عن طريق تحليل استبيان تم إعداده إلكترونياً وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر سنة 2020.

#### ر. صعوبات الدراسة:

- لقد مرّت فترة البحث وإعداد هذه المذكرة بجملة من الصعوبات والعراقيل التي كادت أن تحول دون إنجازها، حيث تمثّلت فيما يلي:
- وباء كورونا الذي أدى إلى تعطل العديد من المصالح والعديد من المؤسسات التي كانت محل الدراسة مما استحال القيام بالدراسة الميدانية؛
  - صعوبات متعلقة بالمراجع حيث أن مختلف المكتبات التي تحوي على مراجع قيمة كانت مغلقة لنفس السبب السابق ذكره.
  - صعوبة الحصول على عينة الدراسة بسبب عدم رد العديد من مكاتب محافظي الحسابات على الاستبيان الإلكتروني.

<sup>1</sup> بوحوش عمار، محمد محمود، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، ط5، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009، ص103.

# الفصل الأول

الإطار النظري لمحافظ الحسابات والرقابة الداخلية

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات والتطور في مجال العلاقات الاقتصادية والتوسع في المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع أطراف خارجية وهيئات لها شكل مباشر أو غير مباشر.

مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ المتعاملين بكل التطورات والنشاطات، ويجب أن تكون تتميز بالحياد الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، ومن هنا ظهر التدقيق أو بالأحرى ظهر محافظ الحسابات.

- مبحث أول نتناول فيه عموميات حول محافظ الحسابات والرقابة الداخلية.
- أما المبحث الثاني فقد خصصناه للدراسات السابقة التي لها علاقة بهذا الموضوع.

## المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والرقابة الداخلية

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات والرقابة الداخلية، وذلك من خلال مجموعة من المطالب المتمثلة في محافظة الحسابات والرقابة الداخلية، محافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا تقارير محافظ الحسابات.

### المطلب الأول: عموميات حول محافظ الحسابات والرقابة الداخلية.

لا يمكن الحديث عن التدقيق ونظام الرقابة الداخلية إلا إذا تحدثنا عن مهنة محافظ الحسابات، وهذا ما سيتم إيجازه في هذا المطلب.

#### أولاً: تعريف محافظ الحسابات

(1) حسب القانون التجاري:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يتم اختياره من بين المهنيين المسجلين في المصنف الوطني، تتمثل مهمته ماعدا التدخل في التسيير التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وانتظام وصحة حساباتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وكذا الوثائق المرسلة على المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، كما يصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك. ويتحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين."<sup>1</sup>

(2) حسب القانون 01-10:

ينص القانون المؤرخ في 29 جوان 2010 في مادته 22: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>2</sup>

(3) ونستطيع تعريفه أيضا بأنه "ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها

وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات

الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي في محايد حول سلامة القوائم المالية"<sup>3</sup>

ومنه يمكن تعريف محافظ الحسابات: "كل شخص مؤهل علميا وعمليا، يتمتع بالاستقلال التام، يمكنه التدقيق والاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية الموازنات والمراسلات المحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛ كما يمكنه كذلك أن يطلب من التابعين للشركة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التحقيقات التي يراها لازمة في

<sup>1</sup> القانون التجاري، الجريدة الرسمية، المادة 715 مكرر 4، الصادر في: 26 سبتمبر 1975، ص 127.

<sup>2</sup> قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 22، ص 9.

<sup>3</sup> بلخير بوهاشة، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات، جامعة ورقلة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، 2014، ص 20.



أدائه لمهامه، كما يقوم بتدقيق نظام الرقابة الداخلي تدقيقاً انتقادياً قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي من خلال التقرير المعد من طرفه."

كما أن لمحافظ الحسابات مجموعة من الخصائص نختصرها فيما يلي:

- 1- **الاستقلالية والموضوعية (Indépendance & Objectivité):** وحتى يتسنى لمحافظ الحسابات من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه ألا يملك عند تنفيذ مهامه، أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته وموضوعيته.
- 2- **الكفاءة المهنية (Compétence Professionnelle):** مراجعة الحسابات تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للمراجعة، وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته لا بد أن يتوفر على: شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته، وكذا التسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- 3- **سر المهنة (Secret Professionnelle):** إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل. فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يَطَّلِعُ ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معطيات ومعلومات سرية خاصة بالمؤسسة، غير أنه ليس على محافظ الحسابات استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها، إلا إذا أُلزم القانون إفشاء سر المهنة.
- 4- **العلاقة مع زملاء العمل (Relation avec les collègues):** إن على محافظ الحسابات في المؤسسة المحافظة على علاقات حسنة مع زملائه في المهنة، فذلك جد مهم خاصة عندما يُعَوَّضُ أو يتم تعويضه بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة (نقل المعلومات)، كما أنه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة. وبناء على ذلك، فنصرف محافظ الحسابات مع الآخرين من نفس المهنة يكون، كما يريد أن يتصرف الآخرين معه أي بالصرحة ا ولصدق، اللطف، الاعتبار والاحترام.

#### ثانياً: مهام محافظ الحسابات

إن مهنة محافظة الحسابات بصفتها مهنة حرة منظمة وقانونية، فإنها لها طابع المصلحة العامة في مراقبة الحسابات الاجتماعية للمنظمات، حيث تمارس هذه المهنة في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والكبيرة وحتى في القطاع غير الاقتصادي، وترتبط هذه المهنة بالمساهمة في جودة وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها هذه المؤسسات، والتي تستعمل من طرف العديد من الأطراف الداخلية والخارجية في اتخاذ القرارات، ونذكر منها الإدارة، المساهمين، الموظفين، المستثمرين، العملاء، الموردين، البنوك والسلطات العمومية وغيرها، ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 01، العدد 12، سنة 2012، ص 94-95.

**1-1 المهام الدائمة:** تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات دون أي تدخل في التسيير، في فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة

محل المراجعة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، وتشمل هذه المهام مايلي:

- المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة، وأنها تعطي صورة صادقة للوضع المالي وممتلكات الشركة في نهاية السنة المنصرمة.
- التحقق من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.
- الوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في نطاق إجراء الإنذار la procédure d'alerte.
- الكشف لوكيل الجمهورية عن الأفعال الغير شرعية التي قد تعيشها المؤسسة.
- إصدار شهادات وتقارير عن مختلف الأحداث التي قد تعيشها المؤسسة.

وفي حالة إعداد الشركة لحسابات مدعمة، فإن محافظ الحسابات يشهد أيضا بأن الحسابات المدعمة صحيحة بناء على وثائق محاسبية أو تقارير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهمها. ووفقا لأحكام القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر فإنه يترتب عن المهمة الدائمة إعداد محافظ الحسابات للتقارير التالية:

- تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعن الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال.

**2-1 المهام الخاصة:** بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة، يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة، وسميت

كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أولا خلال وكالة محافظة الحسابات، وعليه التدخل في حالة حدوثها، وإعداد

تقرير خاص بشأنها، ونلخصها في الآتي:<sup>1</sup>

- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال.

<sup>1</sup> شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 96.

- الإصدار عن طريق اللجوء العيني للدخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار.
- إنشاء شهادات الاستثمار أو شهادات الحق في التصويت.
- إصدار قيم منقولة.
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم.
- عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.
- تحويل الشركة.
- مشروع الإدماج *la fusion* أو الانفصال *la scission*.

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات.

إن مسؤوليات محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه تقسم إلى ثلاثة أشكال وهي: مدنية، جزائية وانضباطية.<sup>1</sup>

### 1-المسؤولية المدنية: *la responsabilité civile*

لكي تقوم هذه المسؤولية يجب أن تتوفر ثلاث أركان وهي:

- حصول إهمال أو تقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال أو تقصير محافظ الحسابات.

إن المبدأ أن محافظ الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية (مراجعة قانونية) ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج فبالتالي فإن عميله (زبونه) لكي يحملة المسؤولية المدنية يجب عليه أن يثبت:

\* إما الخطأ العمدي من محافظ الحسابات *la faute intentionnelle*

\* إما التقصير من محافظ الحسابات *la négligence* : وهذا لا يمكن أن يقيم إلا من خلال مقارنة ما قام به محافظ الحسابات كما يجب أن يقوم به أخذًا بعين الاعتبار الاجتهادات العادية *les diligences normales* وفقا للمعايير المهني، وفيما يخص الضرر فإن يجب أن يكون:

\* أكيد (certain)، \* مباشرة (direct)،

\* فيه تعدي على حق مكتسب (*porter atteinte à un droit acquis*).

إن الضرر في الغالب هو خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير، كأن يستثمر شخص أمواله في شركة قبل تصفيتها على أساس أن محافظ الحسابات صادق على الصورة الوفية لها، دون أي ملاحظة عن استمرارية استغلال الشركة.

### 2-المسؤولية الجزائية: *la responsabilité pénale*

<sup>1</sup> شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 96-98.

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلاقة moralisation الحياة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة، وبذلك فإن محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤولية. ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمحافظة الحسابات إلا بتوفر ثلاث عناصر رئيسية وهي:

- العنصر القانوني l'élément légal: لا يمكن للفعل أن يكون مخالفة جنائية إلا بوجود نص قانوني.
- العنصر المادي l'élément matériel: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا.
- العنصر الأخلاقي l'élément moral: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمدا وبشكل مفترض.

### 3-المسؤولية الانضباطية: *la responsabilité disciplinaire*

إن مهمة محافظ الحسابات هي في الواقع وفي جميع الدول ينظمها قوانين ومراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، كما تمارس هذه المهنة تحت سلطة هيئة معينة لها نظامها الداخلي. وتنشأ المسؤولية الانضباطية أو التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها. هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها.<sup>1</sup>

كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 16 يناير 2013 في الجريدة الرسمية العدد 03 الصادرة في 16 يناير 2013، والتي تنص على أن كل خطأ مهني أو تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية الأخلاقية، أو كل إهمال صادر عن محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي يعرضه لعقوبات تأديبية، وتعرض هذه الأخير أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وهي المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير حجم خطورة الأخطاء المرتكبة. تصنف الأخطاء المهنية ويعاقب عليها كما يلي: خطأ من الدرجة الأولى: إنذار/ خطأ من الدرجة الثانية: التوبيخ/ خطأ من الدرجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة 06 أشهر/ خطأ من الدرجة الرابعة: الشطب من الجدول، وقد ذكرت الأخطاء والدرجة على النحو التالي:<sup>2</sup>

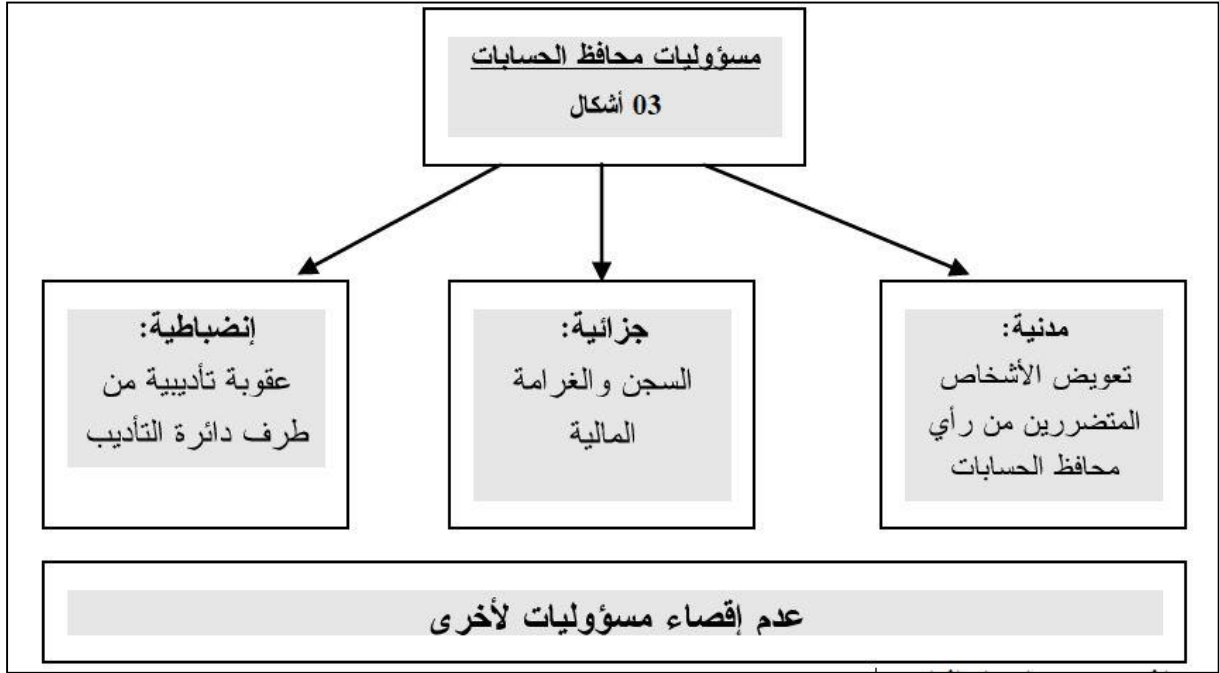
- خطأ من الدرجة الأولى ----- المادة 06
- خطأ من الدرجة الثانية ----- المادة 07
- خطأ من الدرجة الثالثة ----- المادة 08
- خطأ من الدرجة الرابعة ----- المادة 09

إن العمل الانضباطي هدفه الدفاع عن المصلحة العامة مهنية وشرف المهنة، وهو يختلف عن العمل الجنائي والمدني، وهذا يدل على أنه: - يمكن أن يتهم محافظ الحسابات بخطأ انضباطي عن عمل معين على الرغم من أنه لم يدان عليه سواء جزائيا أو مدنيا - يمكن أن يدان على المستوى الانضباطي على نفس العمل الذي قد أدين به جزائيا أو مدنيا - يعتبر نطاق الخطأ الانضباطي *la faute disciplinaire* واسعا نوعا ما لأنه يشمل: كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية، كل تقصير مهم، كل عمل مخالف للأمانة والشرف.

<sup>1</sup> شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 98، بتصرف.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 13-10، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 03 الصادرة بتاريخ 16 يناير 2013، ص 19.18.

الشكل رقم 1.1: الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر: شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 01، العدد 12، سنة 2012

## المطلب الثاني: محافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: نظام الرقابة الداخلية تعريفه، طبيعته وأهدافه

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة أو زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيقه الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.

وفي بادئ الامر كانت لا توجد أهمية كبيرة بأنظمة الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، حيث كان المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع. وبعد ذلك كان مفهوم الرقابة Control يستخدم كمرادف للضبط الداخلي Internal chek والذي يعني توزيع المسؤوليات.....

(1) عرفه جمعية المدققين الأمريكيين ونص على أن الرقابة الداخلية "مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية". وكان التعريف الحديث للرقابة الداخلية هو: "جزء هام من إدارة الشركة والذي يقدم تأكيدا معقولا بأن الأهداف التالية تم تحقيقها:

- فاعلية وكفاءة العمليات.

- الثقة في الإقرار المالي

- الالتزام بالقوانين والتشريعات ذات العلاقة "

وتشمل الرقابة الداخلية وضع السياسات والإجراءات لتوفير تأكيد معقول حول تحديد الأهداف الموضوعية من قبل وحدة معينة.<sup>1</sup>

(2) وقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وضحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.<sup>2</sup>

(3) وعلى حساب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة IAS فإن: "نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية".<sup>3</sup>

(4) وعلى حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين OCCA الفرنسية فإن: "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".

### طبيعة نظام الرقابة الداخلية:

هو كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفؤة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع كشف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب. وهي تتكون مما يلي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراجحة، عمان، 2009، ص 46، 45.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، د. محمد السيد سرايا، د. شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 15.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 85، 86.

<sup>4</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، 48، 47.

- 1) **بيئة الرقابة:** وتعني الموقف العمومي للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته للمنشأة، وبيئة الرقابة تأثير على بعض إجراءات الرقابة وتتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة مثل: وظيفة مجلس الإدارة واللجان التابعة له، وفلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل، والهيكلة التنظيمي للمنشأة ونظام الرقابة الإدارية.
  - 2) **نشاطات الرقابة:** وتعني تلك السياسات والإجراءات التي اعتمدها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة، وتتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير وفحص الدقة الحسابية للسجلات والسيطرة على تطبيقات وبيئة نظم المعلومات الحاسوب (دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2001، ص 249).
  - 3) **تقييم المخاطر:** تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر هو عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل. ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.
  - 4) **المعلومات والاتصالات:** يجب تسجيل المعلومات وإبصارها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى. وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالاً عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.
  - 5) **مراقبة النظام:** تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليتي المراقبة كجزء من العمليات الداخلية.
- كما تكمن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في النقاط التالية:<sup>1</sup>
- 1) تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
  - 2) حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب.
  - 3) التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.
  - 4) رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.
  - 5) تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

<sup>1</sup> عبد الرزاق سالم الرحاحلة، د. ناصر جمال حضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، ط1، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

6) تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.

من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن الرقابة الداخلية تشتمل على جوانب محاسبية واقتصادية وإدارية.<sup>1</sup>

- جوانبها المحاسبية: حماية الأصول والتحقق من صحة البيانات والقوائم المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها.
- جوانب محاسبية واقتصادية: أساليب التخطيط وبحوث العمليات والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والانحرافات وأسبابها وأساليب مراجعتها.
- جوانب اقتصادية: مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمنع الاسراف والضياع العادم والتلف وأعطال التجهيز الآلي.
- جوانب إدارية: تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والاهداف الموضوعية من قبل الإدارة ودراسة الزمن والحركة، وبرامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة.

### ثانياً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

عند قيام المراجع بأداء مهمته يتوجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وهذا المعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعية و الأهداف، المرجوة، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر، وحتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال مجموعة من الوسائل و الأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها، مع محاولة تخطي المشاكل التي يمكن أن تصادفه أثناء عملية التقييم، وفيما يلي سنقوم بعرض أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية يستخدم محافظو الحسابات عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

#### 1. طريقة التقرير الوصفي: تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة عن طريق شرح تدفق البيانات، وعن طريق تحديد

مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات، بحيث يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة وذلك بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة وبناء على هذه المناقشات يعد وصفا مكتوباً للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لوصف النظام حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أي حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة، ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية، إلى سوء فهم للنظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير سليم لاختبارات الالتزام.

#### 2. طريقة الاستقصاء: تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة، تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات،

والبيانات الواردة ويجب ان تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل، وخطواته المتبعة في مركز النشاط ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية وهي: - إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تتم لتأكد منها - التفرقة بين نقاط

<sup>1</sup> إيهاب نظمي، د. هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2012. ص 134.

<sup>2</sup> مايدة محمد فيصل، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية -دراسة ميدانية-، مقال في مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة الوادي الجزائر، 2018، ص 173، 172.



الضعف البسيطة ونقاط الضعف الجسيمة، في إجراءات الرقابة الداخلية. - احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية. كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالتالي:

- مدى صحة النظام المحاسبي.

- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي.

- المشتريات والمبيعات.

- المخزونات

- المدفوعات النقدية.

- المقبوضات النقدية.

- الرواتب ولأجور وما يتبعها.

**3. طريقة خرائط التدفق:** إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المراجع من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبياً و تتميز خرائط التدفق عن طريق التحليل الوصفي وطريقة الاستبيان (الاستقصاء) بأنها توضح خط سير العمليات، بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخدامها (يدويًا، آليًا، الكترونياً) وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والالكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز متعارف عليها علمياً تختلف هذه الرموز المستخدمة في إعداد خرائط الإجراءات.

### ثالثاً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق من خلال الخطوات التالية:<sup>1</sup>

1- الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية، حيث على محافظ الحسابات أن يكون لديه معرفة كافية حول نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة...) عن طريق الاستفسار من الأشخاص العاملين في المؤسسة، وعن طرق الرجوع إلى المستندات التي تصف النظام.

حيث تهدف عملية التقييم المبدئي للنظام إلى تحديد النواحي التي يرغب محافظ الحسابات الاعتماد عليها في عملية التوقف.

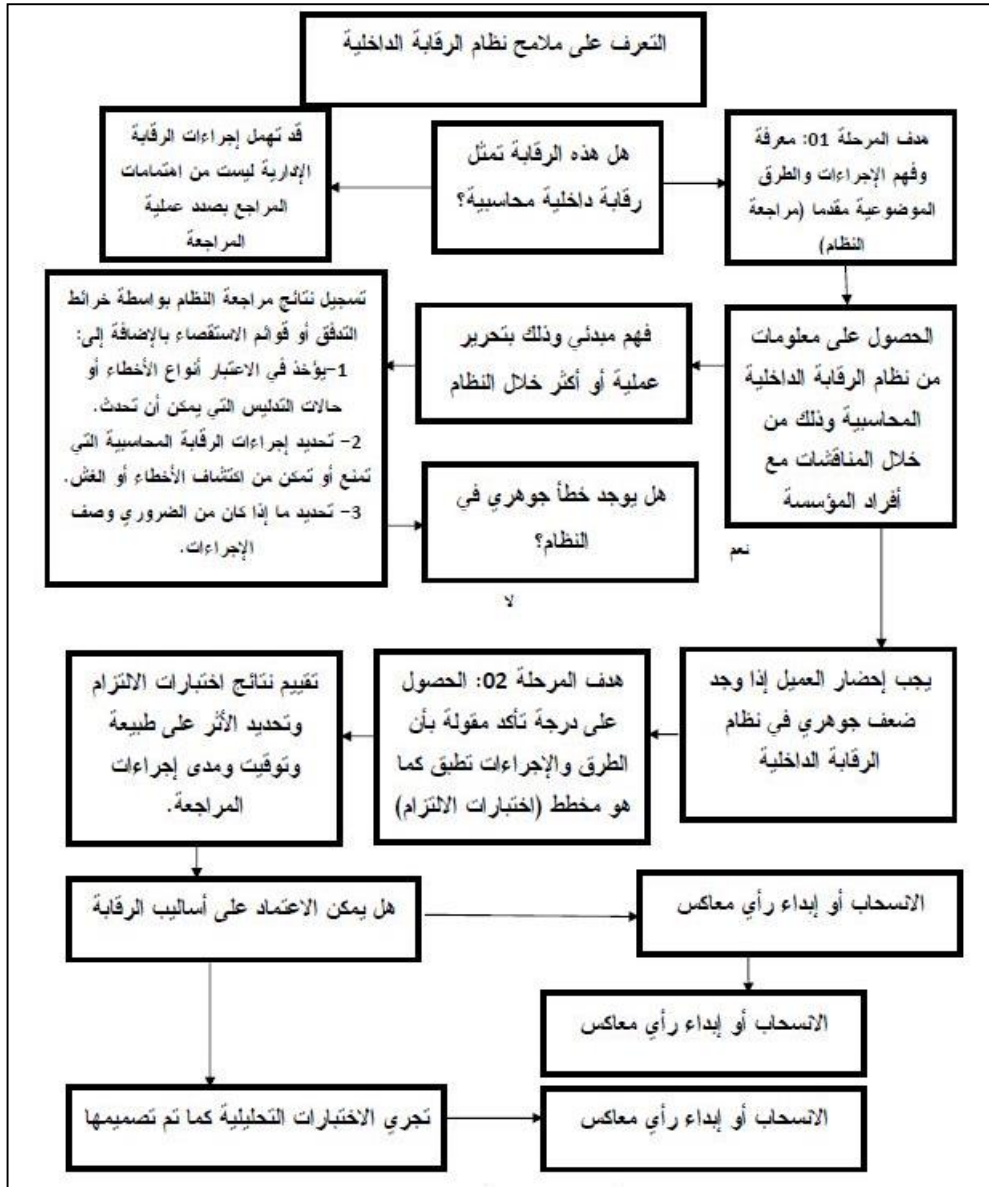
2- الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة، حيث يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق معرفة مواطن الضعف والقوة وتسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة فيما يسمى بأوراق التدقيق الجسر، وقد سميت بهذا الاسم لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق، وقد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة، على محافظ الحسابات تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية.

3- الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام، حيث تهدف إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق نفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة. تحتم إختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاث عوامل من أساليب الرقابة:

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 214، 215، 216..

- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية، قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق حيث يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مسبقاً.
- جودة تنفيذ إجراءات الرقابة حيث من الضروري إنجازه بطريقة معينة.
- الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة، حيث يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلاً عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله من أجل رقابة فعالة، ولا يتحقق ذلك إلا عن طريق الفصل بين الواجبات، فمن واجب محافظ الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بأجراءان الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة، ومن الممكن أن تكون خطوات الالتزام بذلك على النحو التالي: تحديد أهداف التدقيق، تعريف وتحديد مجتمع الدراسة، تحديد الصفات المراد اختبارها والانحرافات الناتجة عنها، تحديد حجم العينة واختيارها، فحص إجراءات الرقابة، تقييم أدلة الاثبات.

الشكل رقم 2.1: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: عبد الفتاح صحن، مبادئ وأسس المراجعة: علما وعملا، ط1، مكتبة دار المعرفة، مصر، ص198.

## المطلب الثالث: تقارير محافظ الحسابات.

## أولاً: مفهوم تقرير محافظ الحسابات وأهميتها

## 1- مفهوم تقارير محافظ الحسابات:

هناك العديد من الأطراف قامت بتعريف تقرير محافظ الحسابات حيث عرفه البعض بأنه عبارة عن رأي معطى بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها، ويجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة.<sup>1</sup>

كما عرفه البعض الآخر على أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي في محايد يهدف لإعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي في محايد عما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.<sup>2</sup>

كما تتصف التقارير بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي:

- يعتبر تقرير محافظ الحسابات وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً.
- يجب أن يكون التقرير منظماً ومعرضاً بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة.
- لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.<sup>3</sup>
- يجب أن يكون التقرير مدعماً بأوراق ووثائق تمنع التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.<sup>4</sup>

## 2- أهمية تقارير محافظ الحسابات:

تكمن أهمية تقارير محافظ الحسابات كونه يعد الوسيلة التي يستطيع أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة القوائم المالية والبيانات وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم، أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتكمن أهميته من كونه الأساس الذي يعتمد عليه الفئات المختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، لذلك ونظراً لأهمية تقرير محافظ الحسابات فقد

<sup>1</sup> غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط 1، دار المسير، عمان، 2006، ص 114.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 450.

<sup>3</sup> حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 57.

<sup>4</sup> جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، ع 05، 2012، ص 225.

اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجبة مراعاتها عند إعداد هذا التقرير.<sup>1</sup>

إن ما يواجه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الاعتماد عليها، يرجع لوجود العوامل الآتية:<sup>2</sup>

- تضارب المصالح بين الأطراف المعنية: فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعارضا فعليا ومحملا بين مصلحته وبين مصلحة من يقوم بإعداد تلك المعلومات، فإنه سيصر على ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات وخاصة عن طريق شخص متخصص يتمتع بالاستقلالية في إبداء الرأي.
- صعوبة المعلومات المعقدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها: مما يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على استيعابها، وارتفاع احتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على المستخدم اكتشافها ومن هنا تظهر الحاجة إلى وجود شخص متخصص يساعد المستخدم على تحديد جودة هذه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.
- الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة: فزيادة أهمية المعلومات المقدمة عند اتخاذ القرار، تجعل من الأهمية بمكان التحقق من مدى جودتها ودرجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات تعتمد عليها.
- الفصل بين مستخدمي المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية، وبعد مستخدم المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من ناحية أخرى: ويتحقق هذا الفصل والبعد إما بطريقة طبيعية أو بواسطة بعض الموانع القانونية وعوامل الوقت والتكلفة التي تجعل من غير الممكن لمستخدم المعلومات إجراء مراجعته وتقييمه للمعلومات المقدمة إليه للحكم على مدى جودتها.

ثانيا: الأركان الشكلية ومحتويات تقارير محافظ الحسابات.

### 1- أركان التقارير الشكلية:

- يجب أن يتوفر في تقارير محافظ الحسابات الأركان الشكلية التالية:
- تحديد الفترة التي يتناولها التقرير: حيث أن عملية المراجعة تحدد بفترة مالية معينة، مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير عن تلك الفترة، تحديدا لمسؤولية المراقب عنها.
- ذكر اسم المؤسسة: يجب أن يكون موضحا في التقرير بكل دقة اسم المؤسسة المقدم عنها التقرير وكذلك نوعها حتى لا يستخدم التقرير لمؤسسة أخرى.<sup>3</sup>
- الدقة والوضوح: يجب أن يكون التقرير مصاغا بألفاظ سهلة يسهل على القارئ فهمها، وأن يضم عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معنى واحد، لا لبس فيها ولا التواء.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 114.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، 2005، ص 163-164.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 167.

<sup>4</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 92.

- توقيع المحافظ: يجب أن يوقع المحافظ على التقارير بنفسه، وليس من أحد موظفيه حيث أن المحافظ هو المسؤول عن أية وثائق أو تقارير يصدرها مكتبه سواء قام بإعدادها بنفسه أو بواسطة موظفيه.<sup>1</sup>
- أن يشمل على البيانات التي استوجبتها قانون الشركات أو أي قانون خاص، أي بيانات أخرى يتضمنها القانون النظامي للشركة.<sup>2</sup>

## 2- عناصر التقرير:

- يشير معيار التدقيق الدولي (700) إلى أن الاتساق في تقرير المحافظ عند إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية يزيد من المصداقية في السوق العالمي، فقد طور مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي محتوى معيار التدقيق الدولي (700) ليتضمن المتطلبات الخاصة بالعناصر التالية:
- **عنوان التقرير:** يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات عنوان مناسب يساعد في التعرف على هذا التقرير والتفريق بينه وبين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى مثل تقرير مجلس الإدارة.<sup>3</sup>
- **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يجب أن يوجه تقرير المحافظ حول البيانات المالية ذات الغرض العام في ذلك الاختصاص المعين، وعادة يوجه التقرير ذات الغرض العام إلى أولئك الذين أعد من أجلهم التقرير، وكثيراً ما يكون هؤلاء إما المساهمين أو المكلفين بالرقابة في المؤسسة التي يتم تدقيق بياناتهم المالية.<sup>4</sup>
- **الفقرة التمهيدية:** يجب أن تتضمن ما يلي:
  - يجب أن يحدد تقرير محافظ الحسابات البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق والفترة التي تغطيها البيانات المالية.
  - يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن أعداد البيانات المالية من مسؤولية الإدارة، وتصريحاً بأن مسؤولية المدقق إبداء الرأي بالبيانات المالية استناداً على عملية التدقيق.
  - البيانات المالية عي عرض من الإدارة، حيث أن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بفعل تقديرات واجتهادات محاسبية مهمة، وكذا تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات وعلى عكس من ذلك فإن مسؤولية المحافظ هي تدقيق هذه البيانات المالية لغرض إبداء الرأي بشأنها.
- **فقرة النطاق:** يجب أن يتضمن فقرة النطاق ما يلي:

- (1) يجب أن يصف تقرير محافظ الحسابات نطاق التدقيق وذلك ينص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم لكلمة نطاق تشير إلى أن باستطاعة محافظ الحسابات القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف، ويحتاج القارئ إلى ذلك لتأكيد بأن عملية التدقيق قد أُنجزت

1 محمد يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجمع العربي للمشرف والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص 96.

2 محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 167.

3 غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 118.

4 أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 458.

متماشية مع المعايير أو الممارسات الراسخة أو ما لم يتم النص على العكس فإن معايير أو ممارسات التدقيق المتبعة يفترض أن تكون تلك المتبعة في القطر المشار إليه بعنوان المدقق.

(2) يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها بغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.

(3) يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت:

- فحص على أساس الاختبار، بأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية.
- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
- تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.
- تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

(4) يجب أن يتضمن التقرير بيانا من المحافظ بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبدائه.

– **فقرة الرأي:** يجب أن تنص فقرة الرأي للمحافظ بشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم استخدامها في إعداد البيانات المالية ويجب أن ينص التقرير بشكل واضح على رأي المحافظ إذا ما كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية أو عادلة وفق لإطار التقارير المالية، وإذا ما كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

– **تاريخ التقرير:** يجب على محافظ الحسابات أن يؤرخ التقرير بتاريخ إتمام عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية محافظ الحسابات هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من طرف إدارة المؤسسة، لذا يجب عليه عدم إصدار تقرير بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات.

**توقيع محافظ الحسابات:** يجب أن يوقع التقرير باسم المؤسسة محل التدقيق أو بالاسم الشخصي لمحافظ الحسابات أو كلاهما معا وحسبما هو مناسب.

## الشكل رقم 3.1: تقرير نموذجي يوضح الأركان الشكلية والمحتويات

التقرير العام للتعبير عن الرأي

الاسم: .....

## محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ (المؤسسة محل التدقيق)

**الفقرة التمهيدية:** في إطار تنفيذ المهمة المسندة لنا من قبل الجمعية العامة الاستثنائية لمؤسستكم (SARL F.B.K) بتاريخ 28/././20...، يشرفنا أن نقدم لكم نتائج عملية مراجعة الحسابات للسنة المالية 20...، لشركتكم المتخصصة في أشغال البناء والتي تم إنشاؤها في سنة 2012، والتي يقع مقرها في.....

**فقرة النطاق:** لقد قمنا بفحص القوائم المالية المقفلة في 31 ديسمبر 20... والتي تم وقفها وإعدادها من قبل مسير الشركة وتحت مسؤوليته، وذلك وفقاً للقواعد والنصوص التنظيمية السارية المفعول، إن هذه القوائم المالية المرفقة تم إعدادها وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتضمنة في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

تتمثل مسؤوليتنا من خلال هذه المهمة في التعبير عن رأينا حول القوائم المالية من خلال الأهداف المسطرة. تجدر الإشارة إلى أننا تحصيلنا من إدارة مؤسستكم على ضمان بأن حسابات السنة المالية 2015 لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

وحتى يكون التعبير عن رأينا مؤسسا، لقد قمنا بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من مختلف أدلة الإثبات المتحصّل عليها، مما سمح لنا بتقدير الأهمية النسبية للمعايير التي قمنا بها والطابع المعتبر للاختلالات التي تم اكتشافها. نشير في هذا الإطار إلى أنّ عملية تدقيق شركتكم سمحت لنا بالوقوف على بعض النقائص والملاحظات التي سنفصلها في الجزء الثاني من هذا التقرير.

إنّ مهمة الفحص التي قمنا بها قد تمّت بالعناية المطلوبة ووفقاً لمعايير المهنة، مما يؤهلها، حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول الحسابات السنوية، كما يلي:

**فقرة إبداء الرأي:** ختاماً لمهمتنا، وبعد الاتمام من فحص حسابات شركة (SARL F.B.K) المقفلة في 31 ديسمبر 20... وفقاً للمعايير المتعلقة بالتدقيق، وإجراءات الرقابة الضرورية في ظل قواعد المهنة، وبناء على الملاحظات والنقائص التي تم الإشارة إليها في هذا التقرير، نصادق بتحفظ على أن حسابات المؤسسة منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية السارية المفعول، في نهاية السنة المعنية.

العنوان والتاريخ

محافظ الحسابات: .....

التوقيع: .....

المصدر: بن يحيى علي، دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، مذكرة ماستر، جامعة غرداية، 2015/2016، ص40. (بتصرف)

ثالثاً: نماذج لتقارير نظام الرقابة الداخلية.

بعد أن يقوم المدقق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمشروع عليه إبداء رأيه حول فعالية النظام، مع إظهار نقاط الضعف ونقاط الضعف الهامة وذلك ضمن تقرير يرفع إلى الجهات الإدارية المعنية.

فيما يلي نموذج لتقرير المدقق حول فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق: SAS30

جدول رقم 1.1: نموذج لتقرير المدقق حول فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق SAS30

شرح مستوى التعبير	نموذج التقرير
أ- مجال الالتزام	قمنا بإعداد دراسة وتقييم الرقابة المحاسبية الداخلية لمحاسبة (س) وتوابعها في تاريخ..... وقد تمت هذه الدراسة والتقييم حسب المعايير التي أعدها AICPA.
ب- مسؤولية الإدارة اتجاه المحافظة على النظام	تعتبر إدارة الشركة (س) مسؤولة عن تأسيس وتطوير نظام الرقابة الداخلية وللوفاء بهذه المسؤولية، يجب على الإدارة إعداد تقارير لتحديد الفوائد المتوقعة من إجراءات الرقابة وتكليف إعداد هذه الأبحاث، ومن أهداف النظام تزويد الإدارة بتأكيد معقول (ولكن ليس مطلقاً) من توفير المحافظة على الأصول من أي خسائر ناتجة عن استخدام غير مصرح به أو ضياع هذه الأصول، وإن العمليات تنفذ حسب سلطات الإدارة، ويتم قيدها كما ينبغي بما يسمح بإعداد القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
ج- حدود الرقابة المحاسبية الداخلية	قد تحدث أخطاء أو عناصر غير قانونية ولا يتم اكتشافها، كما أن تأجيل إعادة تقييم النظام دورياً يؤدي إلى إمكانية عدم مناسبة هذه الإجراءات للفترات المقبلة، بسبب تغيير الظروف أو لعدم توفر درجة معينة للتطابق مع الإجراءات كل ما سبق يعتبر حدوداً على الرقابة الداخلية.
د- رأي المراجع إذا لم توجد نقاط ضعف هامة	في رأينا أن نظام الرقابة الداخلية للشركة (س) وتوابعها في تاريخ... كان كافياً بصفة عامة لمقابلة الأهداف المحددة مثل منع واكتشاف الأخطاء أو الأعمال الغير قانونية التي قد تكون هامة حسب علاقتها بالقوائم المالية الموحدة.
هـ- رأي المراجع إذا وجدت نقاط ضعف هامة	من الدراسة والتقييم، تم الوصول إلى تحديد النقاط التالية في نظام الرقابة الداخلية للشركة (س) وتوابعها في تاريخ... هذه النقاط في رأينا تمثل أكثر من مجرد مخاطرة ضئيلة، لأن المبالغ التي بها أخطاء أو أعمال غير قانونية تكون هامة بانتسابها إلى القوائم المالية الموحدة، وقد لا يتم اكتشافها في نفس الفترة (ويتبع ذلك شرح لنقاط الضعف).

المصدر: غسان فلاح المطارنه، مرجع سبق ذكره، ص 120.119 (بتصرف)

وقد أرفقنا هذا الجانب من الدراسة بمجموعة من نماذج تقارير محافظي حسابات لنظام الرقابة الداخلية تحتوي رأي في حول

وضعية هذا النظام (انظر الملاحق 1.1-2.1-3.1 ص 54--59)



**المبحث الثاني: الدراسات السابقة.**

على الرغم من تعدد وتنوع الدراسات التي اهتمت بالرقابة الداخلية، فإننا سوف نركز هنا فقط على بعض الدراسات التي أظهرت العلاقة بين محافظ الحسابات والرقابة الداخلية أو بين محافظ الحسابات وإحدى المهام التي يقوم بها خلال أداء وظيفته، وذلك كما يلي:

**المطلب الأول: الدراسات السابقة المحلية.**

**الدراسة الأولى:** دراسة بوزواوي رتيبة وتبان تفاحة، بعنوان:

"دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة" دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات.

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2019/2018. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة ومعايير الأداء المهني في الجزائر، مهام ومسؤولياته، ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، واكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية من واجبات محافظ الحسابات، تمثلت إشكالية البحث في "ما هو دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟" وللإجابة على الإشكالية تناولت الدراسة مفهوم محافظ الحسابات، مهامه ومسؤولياته، ثم نظام الرقابة الداخلية، أنواعها، وقام بإظهار العلاقة بين محافظ الحسابات وطريقة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية،

وخلصت الدراسة إلى أنه بإمكان محافظ الحسابات اكتشاف نقاط القوة والضعف في هذا النظام، وله دور كبير في فحص دقة وجودة النظام، كما يساعد على تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات تلبية لاحتياجات مستخدمي هذه القوائم.

**الدراسة الثانية:** دراسة عثمان مهاية وعمار كبار، بعنوان:

"دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات (NRCAC)" دراسة حالة شركة الكهرباء والطاقت المتجددة SKTM 2015-2016.

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2018/2017

هدفت الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات NRCAC الصادرة عن وزارة المالية، منقسمة إلى قسمين: قسمين منها معايير عامة والباقي معايير خاصة حيث من أهمها معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.

وتمثلت إشكالية البحث في "فيما يتمثل دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات الجزائرية NRCAC؟" ولمعالجة هذه الإشكالية قام الباحث بتقسيم دراسته إلى فصلين، تناول الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية حول محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية ومعايير تقارير محافظ الحسابات، أما الفصل الثاني فتمثل في دراسة

ميدانية في شركة الكهرباء والطاقت المتجددة SKTM، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن مهمة محافظ الحسابات الرئيسية هي فحص الحسابات والقوائم المالية والتأكد من تطبيق المبادئ والمعايير وينتهي عمل محافظ الحسابات بإعداده لتقارير تتضمن رأيه حول القوائم المالية وهذه التقارير توضع تحت تصرف الملاك والأطراف ذوي العلاقة.

الدراسة الثالثة: دراسة خديجة شنيبي، بعنوان:

" دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات " دراسة حالة - شركة الأسهم واحات الجبس غرداية - "

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2016/2017.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على محتوى التقارير الخاصة الناتجة عن عملية المراجعة الخارجية في الجزائر، خصوصا بعد صدور معايير تقارير محافظ الحسابات الجزائرية، التي تعرف بالمبادئ وتحدد كيفية التنفيذ المتعلقة بشكل التقارير ومضمونها، حيث يحتوي التقرير النهائي لمحافظ الحسابات نوعين من التقارير: التقرير العام ومجموعة من التقارير الخاصة، حيث تمثلت إشكالية البحث في " ما هو دور محافظ الحسابات في تشكيل وإعداد التقارير الخاصة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟" للإجابة على الإشكالية تطرق الباحث إلى لمحة حول التدقيق والإطار القانوني والتنظيمي لمحافظة الحسابات في الجزائر، ثم تناول التقارير الخاصة في الجزائر ومعايير إعدادها فضلا عن دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة وفق ما تتطلب هذه المعايير.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة تقييد والتزام محافظ الحسابات بما ورد في القوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمجال التدقيق عند إعداد التقارير الخاصة، من أجل الحصول على تقارير خاصة ذات جودة ومصداقية.

الدراسة الرابعة: دراسة سالم رمزي، بعنوان:

" دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية " دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات بورقلة"

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2015.

تهدف الدراسة إلى بيان دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إبراز الدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية. تمثلت إشكالية البحث ما مدى أهمية دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟ ولتحقيق هذه الدراسة استعمل الباحث وثائق المؤسسة وقوائم استقصاء الرقابة الداخلية.

خلصت الدراسة إلى ما يلي: - للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في تقييم أداء وجود نظام الرقابة الداخلية -تعاون المراجع الخارجي والداخلي في تقييم نظام الرقابة يجعل منها أكثر كفاءة ومصداقية -التدقيق الخارجي يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية.

الدراسة الخامسة: دراسة د. محمد الهادي ضيف الله، أحمد الصالح سباع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي- الجزائر، بعنوان:

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

الدراسة عبارة عن مقال في مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية - العدد الثالث /مارس 2018.

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

كما خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في ضبط تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية الإلكترونية وحمائتها من حالات التخريب المقصودة والأخطاء والتلاعبات على مستوى المؤسسة.

**المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية.**

**الدراسة الأولى:** دراسة قبال صبرينة، د. مقراني عبد الكريم، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، الجزائر، بعنوان:

**“ LE ROLE DE L’AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTRÔLE INTERNE DES ETABLISSEMENTS DE SANTÉ EN ALGÉRIE : CAS D’UN ECHANTILLON D’HOPITAUX PUBLICS ”**

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة 'مراجعة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي'، العدد 13، سنة 2019.

تتحدث الدراسة عن أن مؤسسات الصحة العمومية في الجزائر لا تزال تواجه صعوبات في التكيف مع الوضع الوبائي الجديد وكذا افتقارها إلى العقلانية والمرونة فيما يتعلق بحكمها من أجل توفير رعاية ميسرة وذات جودة جيدة وبأقل كلفة للمواطنين. لذا يجب أن يكون لدى المستشفيات تقنيات إدارة جديدة ومطلوب منها تطوير جميع الأنشطة المتعلقة على نطاق واسع بالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيف يمكن أن تكون المراجعة من بين الأدوات التي تسمح بتحسين أداء الرقابة الداخلية للمستشفى العام في الجزائر. يعرض الجزء الأول من هذه الدراسة الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية، ويلخص تطورها ومكوناتها التي تعتمد عليها دراستنا. فيما يمثل الجزء الثاني دراستنا التجريبية حيث سنقدم فيه المنهج المتبع والنتائج التي تم الحصول عليها من أجل اقتراح توصيات وحلول.

**الدراسة الثانية:** دراسة Jonas tritshler بعنوان:

**“Audit Quality Association between published reporting errors and Audit firm characteristic. ”**

جودة التدقيق، العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة وخصائص شركات المراجعة - للشركات العمومية الألمانية خلال فترة 2006 و2012 - أطروحة دكتوراه، جامعة انسبورك، النمسا، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة كأساس لقياس جودة التدقيق وخصائص شركات المراجعة، كما اقترحت الدراسة مؤشر لقياس جودة المراجعة، واختبار هذه العلاقة تم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادا على البيانات

المالية للشركة العمومية الألمانية خلال الفترة الممتدة من 2006 إلى غاية 2012، حيث تم الاستعانة بالتقرير المشترك للاتحادية الألمانية، للرقابة المالية (رقابة المؤسسات العمومية)، وفريق إنفاذ الإبلاغ المالي (مراقبة المؤسسة المدرجة لدى تنفيذها للمعايير المحاسبية الدولية)، هذه المؤسسات تخضع لتدقيق أكبر سبع شركات في ألمانيا. وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- نسبة المراجعين المعتمدين (عدد المراجعين المعتمدين على عدد الموظفين في شركات المراجعة) له علاقة عكسية بمعدل فشل مراجع الحسابات، بمعنى كلما كان عدد المراجعين المعتمدين قليل مقارنة بإجمالي الموظفين في شركة المراجعة كلما أدى ذلك إلى تدني جودة المراجعة.
- انخفاض سنوات الخبرة يؤدي إلى ارتفاع معدل فشل المراجعة (علاقة عكسية) وبالتالي تدني جودة المراجعة.
- دوران الموظفين في شركة المراجعة له علاقة مباشرة بمعدل فشل المراجعة، أقل تواتر مراجعي الحسابات يؤدي إلى انخفاض معدل فشل المراجعة وبالتالي ارتفاع جودة المراجعة.

### المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، قمنا فيما سبق بمسح الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها، وفيما يلي مناقشة وتحليل تلك الدراسات:

- **اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك وهو إبراز دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.**

باستثناء دراسة خديجة شنيبي التي هدفت إلى إلقاء الضوء على محتوى التقارير الخاصة الناتجة عن عملية المراجعة الخارجية في الجزائر، ودراسة قبال صبرينة، التي هدفت إلى معرفة كيف يمكن أن تكون المراجعة من بين الأدوات التي تسمح بتحسين أداء الرقابة الداخلية. ودراسة سالم رمزي، التي هدفت إلى بيان دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، أما دراسة Jonas Tritshler، التي هدفت إلى اختبار العلاقة بين أخطاء التقارير

- **اتفقت الدراسات السابقة في عينتها حيث تم تطبيق الدراسة حالة على شركة باستثناء دراسة بوزواوي رتيبة وتبان تفاحة، التي طبقت دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، ودراسة سالم رمزي، التي طبقت دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات بورقلة.**
- **استخدمت الدراسات السابقة الوثائق والمقابلات كأداة لجمع البيانات.**
- **استخدمت الدراسات السابقة المنهج الوصفي باستثناء دراسة بوزواوي رتيبة وتبان تفاحة، ودراسة سالم رمزي، التي استخدمت المنهج الوصفي التحليلي.**
- **اختلفت دراستنا عن باقي الدراسات حيث ركزت على إعداد التقرير الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية.**
- **اختلفت دراستنا عن باقي الدراسات في أداة جمع البيانات حيث استخدمنا الاستبيان كأداة لجمع البيانات.**
- **اختلفت دراستنا عن باقي الدراسات في الحدود المكانية والزمانية.**

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما سبق اتضح أن مهنة محافظ الحسابات تسعى للتحقق والتأكد من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد عن طريق تقرير يعده في نهاية مهمته. وكل هذا يكون من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة التي يراقبها وذو خبرة وكفاءة مهنية، وأن يحترم أثناء تأدية مهامه المعايير المحاسبية المتعارف عليها في عملية التدقيق للقيام بمهمته على أكمل وجه، والوصول إلى اقناع الأطراف المعنية بوضعية المؤسسة.

كما يمكن القول أن مهمة المراجع الرئيسية والمهمة تعتمد على نظام الرقابة الداخلية، وحتى يكون هذا النظام قويا وفعالاً يجب أن يعمل على حماية أصولها وأموالها، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال تركيز محافظ الحسابات عليها، ويجب أن يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، للوصول إلى تقرير نهائي حول الوضعية المالية للمؤسسة، ومحاولة إظهار نقاط القوة والضعف في هذا النظام، والقيام بالإجراءات التصحيحية له.

# الفصل الثاني

دراسة حالة لعينة محافظي حسابات

**تمهيد:**

بعد التطرق في الجانب النظري إلى مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات (التعريف، المهام، المسؤوليات)، ونظام الرقابة الداخلية وأنواعها، وكذا التقرير الذي يعده محافظ الحسابات حوله، سنحاول في الفصل الثاني من هذا البحث القيام بدراسة حالة لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر عن طريق إجراء استبيان وزع عليهم خلال فترة الدراسة.

وبناء على ما سبق، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة.
- المبحث الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات.

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة.

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها عنصرا مهما لإجراء الدراسة التطبيقية، في هذا المبحث سيتم عرض كل من هيكلية ومحتوى الاستبيان ووصف عينة الدراسة بالإضافة إلى اختبار مدى صدق الاستبيان كأداة للدراسة، وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية العملية الوصفية والاستدلالية في تحليل إجابات وآراء أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة، حيث يتم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS).

### المطلب الأول: المنهج وأداة الدراسة

#### أولا: منهج الدراسة

المنهج المتبع في هذه الدراسة فيمكن وصفه على أنه مزج بين المنهج الوصفي التحليلي، اعتمدنا على المنهج الوصفي من أجل الإجابة على الإشكالية وإثبات صحة أو نفي الفرضيات الموضوعية، حيث يعرف المنهج الوصفي التحليلي على أنه "أسلوب من أساليب التحليل والمركز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد من خلال فترة أو فترات زمنية معلومة، وذلك من أجل الحصول على نتائج علمية ثم تفسيرها بطريقة موضوعية وبما ينسجم مع المعطيات الفعلية؛ إضافة إلى استخدام أدوات إحصائية متعددة في معالجة الاستبيان واستخلاص النتائج انطلاقا من البيانات المجمعة منه، وذلك اعتمادا على علاقات إحصائية تم تطبيقها باستخدام برنامج SPSS v.25، مما يزيد من دقة النتائج المتوصل إليها.

#### ثانيا: تصميم الاستبيان

##### ● مرحلة التصميم الأولي:

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستبيان، وانطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة؛

- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛

- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق (انظر الملحق 9.2)، وذلك بغية التحكيم والتأكد من سلامة بناء الاستبيان وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

##### ● مرحلة إعادة التصميم:

بعد المراجعة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، تم عرض الاستبيان على محافظ الحسابات للتأكد من وضوح واستيعاب الأسئلة، حيث تمكننا هذه المرحلة الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات واتخاذ بعض التعديلات والتصميمات فيما يخص الأسئلة وصياغتها بطريقة مناسبة وواضحة.



• مرحلة التصميم النهائي:

وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والملاحظات في المرحلة السابقة ومن ثم التصميم النهائي.

نظرا للظروف الحجر الصحي بسبب فيروس "كرونا 19" وصعوبة الالتقاء بعينة الدراسة، فإنه تم توزيع بطريقة غير مباشرة من تحويل الاستبيان الى الاستبيان إلكتروني\* حيث تم إرسال رابط الاستبيان الإلكتروني عبر الايميل Email ومواقع التواصل الاجتماعي فيسبوك (Facebook). وفي نهاية تحصلنا على مجموع الردود بعدد بلغ 40 فرد محل الدراسة. وعند تنزيل ملف Excel من رابط الإلكتروني للاستبيان وبعد فحص جميع الردود تبين لنا أن الردود المستجوبين كلها صالحة للتحليل والمعالجة الاحصائية. تم تصميم استبيان الدراسة يتضمن مجموعة من الأسئلة تعكس أبعاد دراسة الجانب النظري للموضوع لعينة من محاسبين ومحافظ الحسابات وخبير محاسبي إلى جانب الدراسات السابقة خلصنا إلى بناء الاستبيان متكون من 29 عبارة وتضمن الاستبيان جزئين على النحو التالي: الجزء الأول: يتضمن البيانات الشخصية المتعلقة بالخصائص العمر؛ المؤهل العلمي؛ الوظيفة؛ وسنوات الخبرة في المؤسسة.

الجزء الثاني: محاور الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاث محاور:

\* المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؛

\* المحور الثاني: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

\* المحور الثالث: التقرير الخاص بالرقابة الداخلية.

كما وضعنا سابقا فإنه روعي في صياغة عبارات الاستبيان طريقة تتيح للمستجوبين فرصة الإجابة عنها بكل وضوح ووفقا للدراسات السابقة فان معظمها تعتمد على مقياس ليكرت ( Likert Scale الخماسي، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل الاختيارات التالية: (موافق بشدة، محايد، غير موافق)، وتمثل رقميا (1،2،3،4،5) في حين تم استعمال سلم ليكرت الثلاثي في هذه الدراسة كما يلي:

جدول رقم 1.2: توزيع درجات مقياس ليكرت الثلاثي

بدائل القياس	غير موافق	موافق نسبيا	موافق
الدرجة/الترميز	01	02	03

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقياس ليكرت

\* الاستبيان الإلكتروني: هو الذي يتم تطبيقه عن طريق الإنترنت والبرمجيات الحديثة، التي تمكن السائل من الوصول إلى المجموعة المستهدفة، وجمع معلوماته وبياناته بطريقة ميسرة وسهلة بشئ الطرق التي تشمل التفاعل المباشر في المقابلات الرقمية التي توفرها الوسائط المتعددة عبر الإنترنت، حيث يُعد هذا النوع من الاستبيان الأكثر مرونة، والأقل تكلفة، والأكثر كفاءة، لما يوفره من وقت وجهد ومال في سبيل جمع البيانات وتحليلها وتخزينها ونقله. نقلا عن المرجع الموقع التالي: <https://sotor.com/>. وفي دراستنا تم اعتماد على نماذج في موقع تطبيقات جوجل تدعى ب google forms وهو تطبيق مخصص لتصميم استبيان إلكتروني بطريقة سهلة وسريعة وغير مكلفة ماديا (تطبيق مجاني).

لإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان: فإنه تم اعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث: المدى: لتحديد مجالات ل مقياس ليكرت الثلاثي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى و يساوي = (أعلى درجة في مقياس - أدنى درجة في مقياس) = (3-1)=2 وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس، طول الفئة =  $0.6 = 3/2$  وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا:  $1.60 = 0.6 + 1$  فنحصل على مجال [1 - 1.60] وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جدا. وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

جدول رقم 2.2: تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح

مجال المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	مستوى توفر (تقييم)
من 01 إلى 1.60 درجة	غير موافق	درجة منخفضة
من 1.61 إلى 2.20 درجة	موافق نسبيا	درجة متوسطة
من 2.21 إلى 2.80 درجة	موافق	درجة مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقياس ليكرت

ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار اقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

### المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان

#### أولاً: الصدق الظاهري

بعد الانتهاء من مرحلة صياغة عبارات الاستبيان، نُمر إلى مرحلة اختبار صحة الاستبيان خاصة فيما يخص وضوح العبارات التي تضمنها، سلامة اللغة، الخلو من الأخطاء الإملائية، توافق العبارات مع المحور الذي تنتمي إليه، التأكد من منهجية نموذج الاستبيان، تم عرضها على الأستاذ المشرف أولاً وبعد موافقته تم عرضها على مجموعة من الأساتذة المختصين والخبراء بكلية بهدف التحكيم وإبداء الآراء. وقد أخذت بعين الاعتبار جميع الملاحظات والإرشادات لذا فقد تم حذف بعض العبارات التي تضمنها الاستبيان وقد أضيفت أخرى تتماشى مع متغيرات الدراسة ليصبح الاستبيان بصفته النهائية. أما فيما يخص ثبات الاستبيان فهو مدى استقرار وثبات الاستمارة لو أعدنا توزيعها أو تكوين نفس البيانات، ويتم ذلك من خلال معامل ألفا كرونباخ باستعمال برنامج التحليل الإحصائي.

#### ثانياً: قياس ثبات الاستبيان

قمنا باستخدام مقياس ألفا كرونباخ للتعرف على مدى ثبات الاستبيان وفقراته، حيث يأخذ هذا المعامل بين (0-1) وكلما كانت قيمة المعامل أقرب إلى الواحد 1 كان هناك ثبات في الفقرات، والعكس إذا كانت قيمة المعامل مساوية للصفر 0.

معامل الثبات ألفا كرونباخ: للتأكد من ثبات أداة الدراسة لعبارات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة بين الصفر والواحد، وكل ما اقترب من الواحد فهذا يعني ثباتا أكثر للدراسة، وذلك على النحو التالي:

- إذا كان معامل ألفا كرونباخ أقل من 0.6 فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ضعيف، الأمر الذي يلزم إعادة النظر في بناء أداة الدراسة؛
- إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين 0.6 – 0.7 فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات مقبول؛
- إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح ما بين 0.7 – 0.8 فهذا يعني أن الاستبيان تتمتع بثبات جيد؛
- إذا كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من 0.8 فهذا يعني أف الدراسة تتمتع بثبات ممتاز.

جدول رقم 3.2: معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

عبارات الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ
25	0.896

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات ال SPSSV25

التعليق على الجدول أعلاه:

نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ في جميع محاور الاستبيان وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 وأن القيمة إجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.896 مما يدل على ثبات أداة الدراسة هذا يعني أن هناك صدق وثبات في المحاور وعلاقة ترابط بين العبارات في الاستبيان وبالتالي يمكن تعميم هذه الدراسة على مجتمع الدراسة.

ثالثا: الاتساق الداخلي

بعد التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان قمنا باختبار الاتساق الداخلي لها، من أجل القيام بهذا الاختبار قمنا بحساب معامل الارتباط لبيرسون (Pearson) بين درجة ارتباط كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية لجميع عبارات هذه المحاور وذلك لكل متغيرات الدراسة والنتائج المحصل عليها مبينة في الجداول لتالية:

1. الاتساق الداخلي للمحور الأول

جدول رقم 4.2: معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور

العبارات	معامل الارتباط بيرسون (Pearson)	مستوى المعنوية Sig
يوجد إطار تشريعي وقانوني يلزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية.	0.205**	0.005
تتوفر أغلب المؤسسات الاقتصادية على جملة من الإجراءات تشكل نظام رقابة داخلية في المؤسسة.	0.483**	0.002

0.000	0.720**	يوضح نظام الرقابة واجبات ومسؤوليات كل فرد كما يهدف الى حماية الأصول والحد من الاختلاس.
0.000	0.794**	يسمح نظام الرقابة بتقييم مستويات التنفيذ في مختلف المصالح.
0.000	0.658**	يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال رفع وتحقيق جودة المعلومات المالية.
0.000	0.785**	يتم تحسين نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر من طرف إدارة المؤسسة.
0.000	0.737**	يتغير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة به.
0.000	0.760**	وجود نظام رقابة داخلية محكم يخفف من حجم عمل محافظ الحسابات
0.000	0.876**	المحور الأول: واقع ودور نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية
** : دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع عبارات المحور الأول حسب إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت ما بين (0.794) في حدها الأعلى مقابل العبارة (04)، وبين (0.205) في حدها الأدنى مقابل العبارة رقم (01)، وأن جميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ )، وبذلك

## 2. الاتساق الداخلي للمحور الثاني

الجدول رقم 5.2: معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور

مستوى المعنوية Sig	معامل الارتباط بيرسون (Pearson)	العبارات
0.000	0.853**	لمحافظ الحسابات دورا مهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
0.000	**0.804	الأسلوب الأكثر استخداما من طرف محافظ الحسابات عند تقييم نظام الرقابة الداخلية هو الاستقصاء.
0.000	0.788 **	يتأثر عمل محافظ الحسابات بنوعية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

0.000	0.387**	يعتمد محافظ الحسابات اعتمادا كليا على نظام الرقابة الداخلية الموجود في المؤسسة.
0.000	0.627**	يمكن من خلال عمل محافظ الحسابات تقييم مدى كفاءة الأداء بالمؤسسة.
0.000	0.791**	يقدم محافظ الحسابات ملاحظاته حول نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
0.000	0.815**	يلتزم محافظ الحسابات بمراجعة مختلف إجراءات الرقابة الداخلية قبل الشروع في مهمة التدقيق.
0.000	0.810**	يركز محافظ الحسابات على إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بقسم المالية والمحاسبة.
0.000	0.929**	المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 25
** : دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 25

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع عبارات المحور الثاني حسب إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت ما بين (0.853) في حدها الأعلى مقابل العبارة (01)، وبين (0.387) في حدها الأدنى مقابل العبارة رقم (04)، وأن جميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية  $(\alpha = 0.05)$ .

### 3. الاتساق الداخلي للمحور الثالث

الجدول رقم 6.2: معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور

مستوى المعنوية Sig	معامل الارتباط بيرسون (Pearson)	العبارات
0.000	0.636**	يعتبر ملحق قرار وزارة المالية الصادر بتاريخ 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات المرجع الأساسي لإعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.
0.050	0.312**	يعتمد محافظ الحسابات في إعداد تقريره الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية على التقرير الذي تصدره المؤسسة حول الرقابة الداخلية.
0.000	0.686**	يلتزم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية.
0.000	0.856**	يعكس التقرير الخاص بالرقابة الداخلية مدى سلامة إجراءات الرقابة الداخلية.

0.000	0.575**	يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية مدى تنفيذ إجراءات الواردة به ميدانيا.
0.000	0.548**	يعد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية أهم تقرير يعده محافظ الحسابات.
	0.665**	يؤثر التقرير الخاص بالرقابة الداخلية على قرارات المؤسسة.
0.000	0.568**	يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية الذي يعده محافظ الحسابات جملة من الاقتراحات والحلول لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
0.000	0.622**	يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية نقاط ضعف ونقاط قوة هذا النظام.
0.000	0.597**	المحور الثالث: التقرير الخاص بالرقابة الداخلية
** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع عبارات محور عبارات المحور الثالث حسب إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت ما بين (0.856) في حدها الأعلى مقابل العبارة (04)، وبين (0.312) في حدها الأدنى مقابل العبارة رقم (01)، وأن جميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ )، وبذلك

### المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي والأساليب الإحصائية المستخدمة

أولا: اختبار كشف التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) للبيانات.

قبل تحديد نوع الاختبارات الإحصائية الاستدلالية التي سوف تستخدم في اختبار الفرضيات الموضوعية كان لزاما علينا تحديد ما إذا كانت البيانات المتحصل عليها من خلال هذا الاستبيان تتبع توزيعا طبيعيا أم لا، ولمعرفة ذلك استخدم اختبار (Kolmogorov-Smirnov). وجاءت نتائج هذا الاختبار متمثلة في الجدول الموالي.

جدول رقم 7.2: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Kolmogorov-Smirnov		المحاور
القيمة الاحصائية	القيمة الاحتمالية sig	
0.104	0,200*	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

نلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى المعنوية لكل من محاور الدراسة (0.200\*) أكبر من 0.05، وبالتالي فإن بيانات العينة المدروسة تتبع التوزيع الطبيعي.

ثانيا: الأساليب الاحصائية المستخدمة

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS: V26) هو موضح فيما يلي:

جدول رقم 8.2: يبين شرح أساليب الاحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة

الأداة الاحصائية	وصفها
التكرار والنسبة % والرسوم البيانية	لوصف أفراد عينة الدراسة
معامل ألفا كرونباخ	اختبار ثبات الاستبيان
معامل ارتباط بيرسون	لاختبار صدق الاستبيان
المتوسط الحسابي:	وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المستجوبين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر ب (03) لأن التقط يتراوح من (01) إلى (05)، والمتوسط يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة له.
الانحراف المعياري:	وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو محور، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر هذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات أو العبارات لصالح الأقل تشتتا عند تساوي المتوسط الحسابي بينها.
اختبار T (one Sample t-test)	لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي) ويفيد هذا الاختبار (one Sample t-test) في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائيا) بين المتوسط الحسابي $\bar{X}$ لإجابات أفراد العينة و المتوسط الفرضي ( $x=01$ )
مستوى الدلالة 0.05	يتم اختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الاستخدام في الدراسات السابقة هو 0.05 وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة الفا تساوي 0.05 ويعني ذلك أن احتمال الخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.

المصدر: من اعداد الطالبين ويتصرف باعتماد على عبد الحميد بوحفص: الاساليب الاحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام برنامج spss، الجزء الاول

ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2013، ص35.

## المبحث الثاني: اختبار الفرضيات وعرض النتائج

بعد التطرق إلى في المبحث الأول إلى الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية، سنحاول في هذا المبحث وصف خصائص عينة الدراسة التي تم إجراؤها، تحديد مستويات توفر المعلومات حسب الإجابات عينة الدراسة وأخير اختبار الفرضيات ومناقشتها.

## المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة

أ- توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

جدول رقم 9.2: يبين توزيع افراد العينة حسب متغير العمر

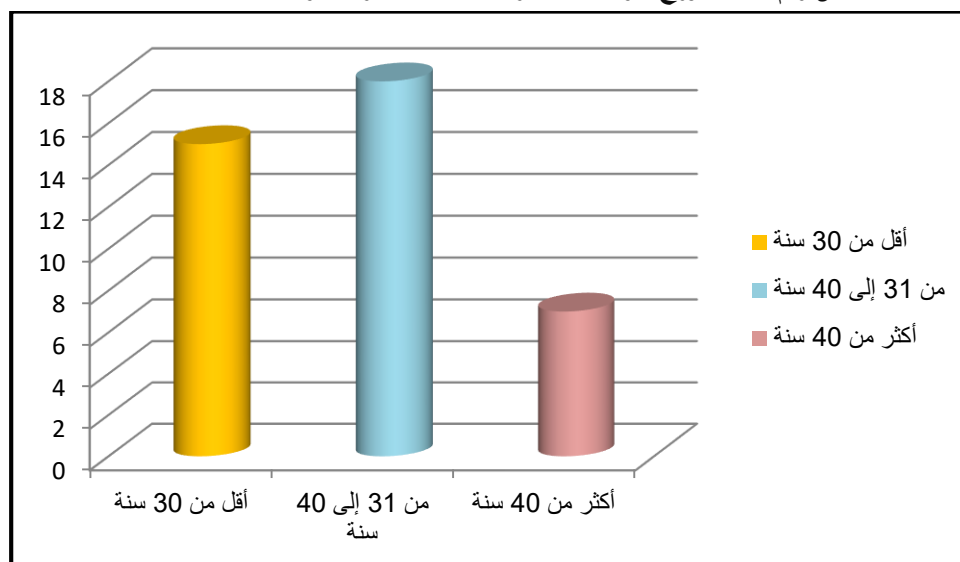
النسبة %	التكرار	العمر
37,5%	15	أقل من 30 سنة
45,0%	18	من 31 إلى 40 سنة
17,5%	7	أكثر من 40 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية عينة الدراسة من فئة من 31 إلى 40 سنة بعدد 18 ونسبة 45% تليها

أقل من 30 سنة بعدد 15 ونسبة 37% في حين أكثر من 40 سنة بنسبة 17% في الشكل التالي:

الشكل رقم 1.2: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر بالاعتماد الأعمدة البيانية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

ب- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

جدول رقم 10.2: يبين توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

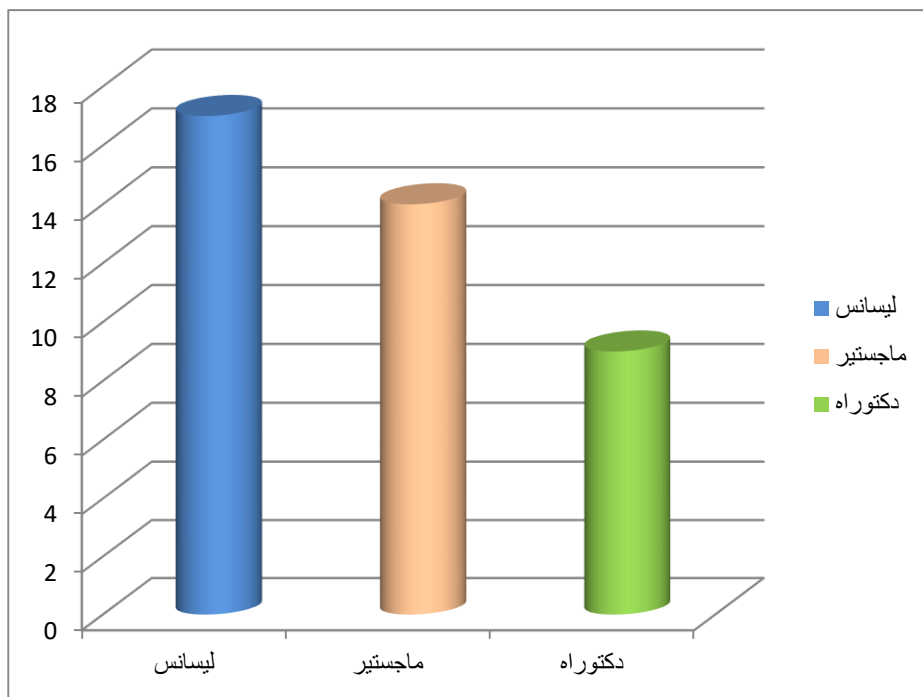
النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
42,5%	17	ليسانس
35,0%	14	ماجستير



22,5%	9	دكتوراه
<b>100%</b>	<b>40</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

تشير نتائج الجدول توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفية بمستوى ليسانس بعدد 17 ونسبة 42% تليها ماجستير بعدد 14 ونسبة 35% في حين دكتوراه بعدد 9 ونسبة 22% من المجموع الاجمالي للنسب موضح في الشكل التالي:  
الشكل رقم 2.2: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفية على الأعمدة البيانية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

### ت- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفية

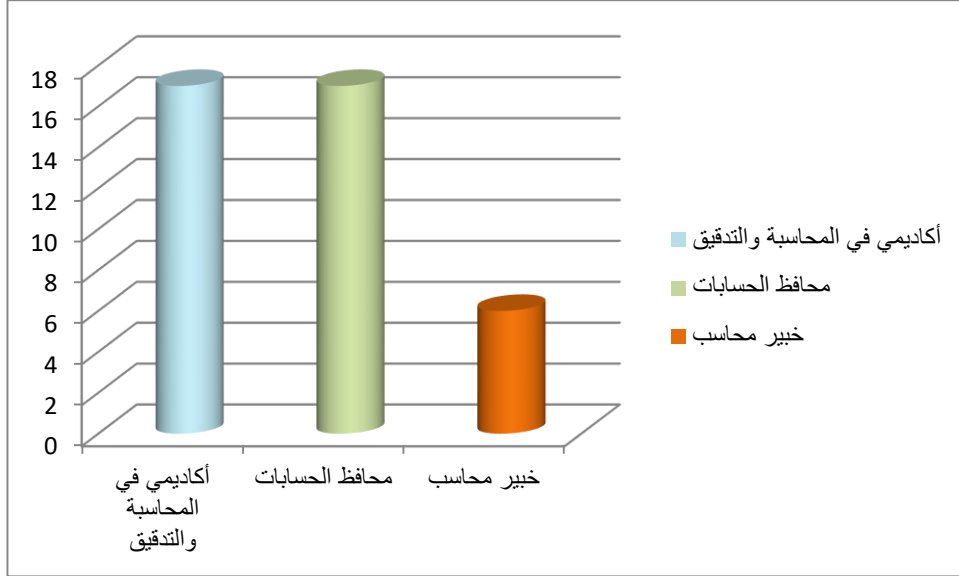
جدول رقم 11.2: يبين توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفية

النسبة %	التكرار	الوظيفية
42,5%	17	أكاديمي في المحاسبة والتدقيق
42,5%	17	محافظ الحسابات
15%	6	خبير محاسب
<b>100%</b>	<b>40</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

يتبين لنا من خلال النتائج المبينة في الجدول أن هناك نسبة متساوية بين توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بين كل من أكاديمي في المحاسبة والتدقيق ومحافظ الحسابات قدرت بـ 42% تليها خبير محاسب بعدد 6 ونسبة 15% كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 3.2: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة بالاعتماد على الأعمدة البيانية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

### ث- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

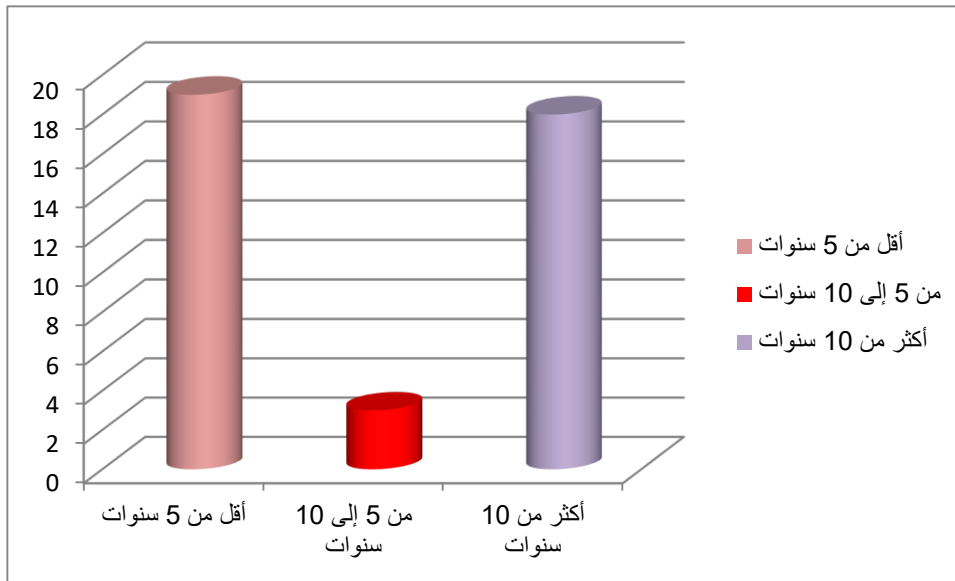
جدول رقم 12.2: يبين توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
47,5%	19	أقل من 5 سنوات
7,5%	3	من 5 إلى 10 سنوات
45%	18	أكثر من 10 سنوات
<b>100%</b>	<b>40</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

يوضح الجدول أعلاه توزيع عين الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية حيث أقل من 5 سنوات بعدد 19 ونسبة 47% تليها أكثر من 10 سنوات بعدد 18 ونسبة 45% في حين من 5 إلى 10 سنوات بعدد 3 ونسبة 7% كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 4.2: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بالاعتماد على الأعمدة البيانية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

### المطلب الثاني: تحديد مستويات توفر المتغيرات حسب اجابات عينة الدراسة

#### أولاً: إجابات عينة الدراسة لاتجاه عبارات المحور الأول

عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من أجل عرض وتحليل إجابات افراد العينة المستجوبين على عبارات المتعلقة بقياس مدى أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية حسب إجابات عينة الدراسة كمايلي:

جدول رقم 13.2: نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

الترتيب	العبرة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الدرجة المتوسطة	الاتجاه العام للعينة
01	يوجد إطار تشريعي وقانوني يلزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية.	1,9000	,744210	08	بدرجة متوسطة

02	تتوفر أغلب المؤسسات الاقتصادية على جملة من الإجراءات تشكل نظام رقابة داخلية في المؤسسة.	1,9750	,576790	07	بدرجة متوسطة
03	يوضح نظام الرقابة واجبات ومسؤوليات كل فرد كما يهدف الى حماية الأصول والحد من الاختلاس.	2,3500	,735540	02	بدرجة مرتفعة
04	يسمح نظام الرقابة بتقييم مستويات التنفيذ في مختلف المصالح.	2,3250	,729860	03	بدرجة مرتفعة
05	يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال رفع وتحقيق جودة المعلومات المالية.	2,4000	,777900	01	بدرجة مرتفعة
06	يتم تحسين نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر من طرف إدارة المؤسسة.	2,0250	,659740	05	بدرجة متوسطة
07	يتغير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة به.	2,0250	,767530	06	بدرجة متوسطة
08	وجود نظام رقابة داخلية محكم يخفف من حجم عمل محافظ الحسابات	2,2500	,742480	04	بدرجة مرتفعة
المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية		2,1562	,463190	بدرجة متوسطة	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V25

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتضح أن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة متوسطة حسب عبارات المحور الأول حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للمحور 2,1562 من 3 وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم ليكارت الثلاثي (من 1.61 إلى 2.20) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار متوسطة.

كما يتضح من نتائج الجدول أن هناك تجانس في إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (0,463190) وهو انحراف أقل من الواحد .

ومن خلال نتائج الجدول يمكن ترتيب الأهمية النسبية لعبارات المحور الأول وذلك من خلال ترتيب العبارات ترتيباً تنازلياً حسب متوسطها الحسابي حيث نجد: يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال رفع وتحقيق جودة المعلومات المالية. " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (2.40)، كما نجد العبارة رقم 02 " يوضح نظام الرقابة واجبات ومسؤوليات كل فرد كما يهدف الى حماية الأصول والحد من الاختلاس." احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (2.35)، أما العبارة: "يسمح نظام الرقابة بتقييم مستويات التنفيذ في مختلف المصالح." بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.32)، في حين العبارة: "معدلات وجود نظام رقابة داخلية محكم يخفف من حجم عمل محافظ الحسابات" احتلت المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (2.25)، أما العبارة: "يتم تحسين نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر من طرف إدارة المؤسسة" احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.02) في حين "يتغير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة به." بمتوسط حسابي (2.02) العبارة "تتوفر أغلب المؤسسات الاقتصادية على جملة من

الإجراءات تشكل نظام رقابة داخلية في المؤسسة". بالمرتبة السابعة من حيث أهميتها النسبية بمتوسط حسابي (1.97) من حيث أهميتها النسبية وأخيرا العبارة " يوجد إطار تشريعي وقانوني يلزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية. بالمرتبة الثامنة والأخيرة وبمتوسط حسابي (1.90) من حيث أهميتها النسبية.

### ثانيا: إجابات عينة الدراسة لاتجاه عبارات المحور الثاني

من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من أجل عرض وتحليل إجابات أفراد العينة المستجوبين على عبارات المتعلقة بقياس دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية. حسب اجابات عينة الدراسة كمايلي:

جدول رقم 14.2: نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

الترتيب	العبارة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام للعينة
01	لمحافظ الحسابات دورا مهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	2,3500	,735540	03	بدرجة مرتفعة
02	الأسلوب الأكثر استخداما من طرف محافظ الحسابات عند تقييم نظام الرقابة الداخلية هو الاستقصاء.	2,1000	,632460	06	بدرجة مرتفعة
03	يتأثر عمل محافظ الحسابات بنوعية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.	1,9000	,810190	07	بدرجة مرتفعة جدا
04	يعتمد محافظ الحسابات اعتمادا كليا على نظام الرقابة الداخلية الموجود في المؤسسة.	1,5750	,675110	08	بدرجة مرتفعة
05	يمكن من خلال عمل محافظ الحسابات تقييم مدى كفاءة الأداء بالمؤسسة.	2,2250	,767530	04	بدرجة متوسطة
06	يقدم محافظ الحسابات ملاحظاته حول نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.	2,4750	,750640	02	بدرجة متوسطة
07	يلتزم محافظ الحسابات بمراجعة مختلف إجراءات الرقابة الداخلية قبل الشروع في مهمة التدقيق.	2,5250	,678890	01	بدرجة مرتفعة
08	يركز محافظ الحسابات على إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بقسم المالية والمحاسبة.	2,1750	,747220	05	بدرجة متوسطة
المحور الثاني: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.		2,1656	,533630		بدرجة مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V25

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتضح أن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة متوسطة حسب عبارات المحور الثاني حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للمحور 2,1656 من 3 وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم ليكارت الثلاثي (من 1.61 إلى 2.20) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار متوسط.

كما يتضح من نتائج الجدول أن هناك تجانس في إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (0,533630) وهو انحراف أقل من الواحد.

ومن خلال نتائج الجدول يمكن ترتيب الأهمية النسبية لعبارات المحور الثاني وذلك من خلال ترتيب العبارات ترتيباً تنازلياً حسب متوسطها الحسابي حيث نجد: العبارة يلتزم محافظ الحسابات بمراجعة مختلف إجراءات الرقابة الداخلية قبل الشروع في مهمة التدقيق. " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (2.52)، كما نجد العبارة " يقدم محافظ الحسابات ملاحظاته حول نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. "احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (2.47)، أما لمحافظ الحسابات دورا مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية. " بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.35)، في حين العبارة يمكن من خلال عمل محافظ الحسابات تقييم مدى كفاءة الأداء بالمؤسسة. احتلت المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (2.22)، أما العبارة " يركز محافظ الحسابات على إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بقسم المالية والمحاسبة. " احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.17) في حين الأسلوب الأكثر استخداما من طرف محافظ الحسابات عند تقييم نظام الرقابة الداخلية هو الاستقصاء. بالمرتبة السادسة بمتوسط حسابي (2.10)، من حيث أهميتها النسبية أما العبارة يتأثر عمل محافظ الحسابات بنوعية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. احتلت المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (1.90) وأخير العبارة يعتمد محافظ الحسابات اعتمادا كليا على نظام الرقابة الداخلية الموجود في المؤسسة. بالمرتبة الأخيرة من حيث أهميتها النسبية بمتوسط حسابي (1.57)

ثالثا: اجابات عينة الدراسة لاتجاه عبارات المحور الثالث من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من أجل عرض وتحليل إجابات افراد العينة المستجوبين على عبارات المتعلقة التقرير الخاص بالرقابة الداخلية حسب اجابات عينة الدراسة كمايلي:

جدول رقم 15.2: نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الترتيب	العبارة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
01	يعتبر ملحق قرار وزارة المالية الصادر بتاريخ 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات المرجع الأساسي لإعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.	2,2250	0,61966	بدرجة مرتفعة

08	638510,	2,0500	يعتمد محافظ الحسابات في إعداد تقريره الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية على التقرير الذي تصدره المؤسسة حول الرقابة الداخلية.	02
03	0,77625	2,2500	يلتزم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية.	03
07	0,59431	2,1750	يعكس التقرير الخاص بالرقابة الداخلية مدى سلامة إجراءات الرقابة الداخلية.	04
01	0,59052	2,4000	يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية مدى تنفيذ إجراءات الواردة به ميدانيا.	05
09	0,71208	1,8250	يعد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية أهم تقرير يعده محافظ الحسابات.	06
06	0,63599	2,1750	يؤثر التقرير الخاص بالرقابة الداخلية على قرارات المؤسسة.	07
05	0,53431	2,1750	يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية الذي يعده محافظ الحسابات جملة من الاقتراحات والحلول لتحسين نظام الرقابة الداخلية.	08
02	0,74248	2,2500	يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية نقاط ضعف ونقاط قوة هذا النظام.	09
بدرجة مرتفعة	0,39942	2,1694	المحور الثالث: التقرير الخاص بالرقابة الداخلية	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V25

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتضح أن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة مرتفعة حسب عبارات المحور الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للمحور 2,1694 من 3 وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم ليكارت الثلاثي (من 1.61 إلى 2.20) وهي الفئة التي تشير إلى الخيار متوسط.

كما يتضح من نتائج الجدول أن هناك تجانس في إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (0,39942) وهو انحراف أقل من الواحد.

ومن خلال نتائج الجدول يمكن ترتيب الأهمية النسبية لعبارات المحور الثالث وذلك من خلال ترتيب العبارات ترتيباً تنازلياً حسب متوسطها الحسابي حيث نجد: العبارة يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية مدى تنفيذ إجراءات الواردة به ميدانياً. " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (2.40)، كما نجد العبارة رقم يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية نقاط ضعف ونقاط قوة هذا النظام. "احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (2.25)، يلتزم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية. " بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.25)، في حين العبارة يعتبر ملحق قرار وزارة المالية الصادر بتاريخ 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات المرجع الأساسي لإعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية. احتلت المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (2.22)، أما العبارة " يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية الذي يعده محافظ الحسابات جملة من الاقتراحات والحلول لتحسين نظام الرقابة الداخلية. "احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.17) في حين يؤثر التقرير الخاص بالرقابة الداخلية على قرارات المؤسسة. بالمرتبة السادسة بمتوسط حسابي (2.17)، من حيث أهميتها وأخيراً العبارة يعد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية أهم تقرير يعده محافظ الحسابات. بالمرتبة الأخيرة وبتوسط حسابي (1.82).

### المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

أولاً: اختبار الفرضيات

#### 1. اختبار الفرضية الأولى:

نص الفرضية: إن تفعيل نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية، لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام للإجابات (المتوسط الإجمالي للمحور الأول) مع المتوسط الفرضي 1 عند مستوى دلالة 5% ويرمز له بـ (One-Sample-T-test) وفقاً لبرنامج SPSS. والجدول التالي بين نتائج هذا الاختبار: من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي: نص الفرضية الاحصائية: الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) تفعيل نظام الرقابة الداخلية لا يساهم في تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية الفرضية البديلة ( $H_1$ ): تفعيل نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية

الجدول 16.2: اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الأولى)

قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%	
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى
15,788	39	,0000	1,15625	1,0081	1,3044

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V25



يتضح من خلال الجدول أن: قيمة الدلالة sig هي 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 (5%) ووفقاً لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول بتفعيل نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية كما بين الجدول الفرق بين المتوسطين الحسابيين العام والفرضي و المقدري 1,15625، وهذا الفرق في حدود المجال [1,0081-1,3044] بمستوى ثقة 095%، ويدل أن المتوسط العام لإجابات عينة الدراسة يفوق المتوسط الفرضي 1، وتعتبر قيمة المتوسط الحسابي العام والمقدر بـ 2,1563 في حدود المجال [1.61-2.20]، ويمثل مستوى الموافقة متوسطة حول فقرات الاستبان.

بناءً عليه قرار اختبار الفرضية: انه توجد علاقة دالة احصائياً ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه نرفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): تفعيل نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية

## 2. اختبار الفرضية الثانية

نص الفرضية: مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام للإجابات (المتوسط الإجمالي لمحور الثاني) مع المتوسط الفرضي 1 عند مستوى دلالة 5% ويرمز له بـ (One-Sample-T-test) وفقاً لبرنامج SPSS. والجدول التالي بين نتائج هذا الاختبار:

من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

نص الفرضية الاحصائية:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): مدى عدم مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الجدول 17.2: اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الثانية)

قيمة T الحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%	
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى
13,815	39	0,000	1,16563	0,9950	1,3363

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V25

يتضح من خلال الجدول أن: قيمة الدلالة sig هي 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 (5%) ووفقاً لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول يساهم محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية. كما بين الجدول الفرق بين المتوسطين الحسابيين العام والفرضي و المقدري 1,16563، وهذا الفرق في حدود المجال [0,9950-1,3363] بمستوى ثقة 095%، ويدل أن المتوسط العام لإجابات عينة الدراسة يفوق المتوسط الفرضي 1، وتعتبر قيمة المتوسط الحسابي العام والمقدر بـ 2,1656 في حدود المجال [1.61-2.20]، ويمثل مستوى الموافقة متوسطة حول فقرات الاستبان.

بناءً عليه قرار اختبار الفرضية: انه توجد علاقة دالة احصائياً ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه نرفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): مدى عدم مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## 3. اختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية: مدى التزام محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بكل مصداقية.

من أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام للإجابات (المتوسط الإجمالي لمحور الثالث) مع المتوسط الفرضي 1 عند مستوى دلالة 5% ويرمز له ب (One-Sample-T-test) وفقا لبرنامج SPSS. والجدول التالي بين نتائج هذا الاختبار:

من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:  
نص الفرضية الاحصائية:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): مدى التزام محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بكل مصداقية.

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): مدى عدم التزام محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بكل مصداقية.

الجدول 18.2: اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الثالثة)

قيمة T الحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%	
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى
18,517	39	,0000	1,16944	1,0417	1,2972

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS v25

يتضح من خلال الجدول أن: قيمة الدلالة sig هي 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 (5%) ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول مدى التزام محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بكل مصداقية كما بين الجدول الفرق بين المتوسطين الحسبيين العام والفرضي و المقدرب 1,16944، وهذا الفرق في حدود المجال [1,0417-1,2972] بمستوى ثقة 95%، ويدل أن المتوسط العام لإجابات عينة الدراسة يفوق المتوسط الفرضي 1، وتعتبر قيمة المتوسط الحسبي العام والمقدر ب 2,1694 في حدود المجال [1.61-2.20]، ويمثل مستوى الموافقة متوسطة حول فقرات الاستبان.

بناءا عليه قرار اختبار الفرضية: انه توجد علاقة دالة احصائيا ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه نرفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ): مدى عدم التزام محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بكل مصداقية.  
ثانيا: مناقشة النتائج.

الجدول رقم 19.2: يبين ملخص لنتائج اختبار الفرضيات

رقم الفرضية	نص الفرضية قيمة	احصائية اختبار T	الدلالة الاحصائية نتائج المستجوبين		القرار
			متوسط اجابات المستجوبين	القيمة الاحتمالية SIG	
			متوسط اجابات المستجوبين	القيمة الاحتمالية SIG	دال/ غير دال

قبول الفرضية	دال	0,000*	2,1563	15,788	تفعيل نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية	01
قبول الفرضية	دال	0,000*	2,1656	13,815	مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	02
قبول الفرضية	دال	0,000*	2,1694	18,517	مدى التزام محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بكل مصداقية.	03
إذا كانت قيمة Sig أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة الذي هو 0,05 فإننا فإننا نرفض $H_0$ (الفرضية الصفرية) ونقبل $H_1$ (الفرضية البديلة).						

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج اختبار الفرضيات

من خلال نتائج الدراسة سنناقش نتائج اختبار الفرضيات محاولين بذلك توظيف ودمج ما تناولنا في الجانب النظري

والدراسات السابقة كما يلي:

**بالنسبة إلى نتيجة الفرضية الأولى:** توصلنا إلى قبول الفرضية والتي مفادها: " تفعيل نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف

المؤسسات الاقتصادية"، فتفعيل نظام الرقابة الداخلية المتمثل في اتباع وتطبيق كافة السياسات والإجراءات والضوابط والخطط

التنظيمية، وكذا الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة، والتأكد من فاعلية وكفاءة العمليات، الثقة في الإقرار المالي والالتزام بالقوانين والتشريعات بغية حماية الأصول، والوصول إلى الأهداف العامة للمؤسسة.

**بالنسبة إلى نتيجة الفرضية الثانية:** توصلنا إلى قبول الفرضية والتي مفادها: " مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة

الداخلية، حيث يساهم في العملية محافظ الحسابات وذلك بفهم هيكل النظام وتحديد مخاطر الرقابة، القيام باختبارات الالتزام، ويلتزم

خلال ذلك على خطة معتمدا على وسائل وأدوات، وتكمن مدى مساهمته في ذلك من خلال الالتزام بالمسؤوليات المنوطة به،

والاستقلالية والموضوعية إضافة إلى الكفاءة المهنية التي تمكنه من أداء مهامه على أكمل وجه.

**بالنسبة إلى نتيجة الفرضية الثالثة:** توصلنا إلى قبول الفرضية والتي مفادها: " مدى التزام محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بكل

مصداقية". حيث أن السعي إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية ينتج عنه التزام تام من طرف محافظ الحسابات بالتعبير بكل صدق

وموضوعية عن عدالة القوائم المالية، وتحديد مسؤوليته عن تلك القوائم، ذلك لكون التقرير تكمن أهميته من كونه الأساس الذي

يعتمد عليه صناع القرار وأصحاب المصالح المختلفة في المؤسسة لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية.

### خلاصة الفصل الثاني:

لقد سمحت لنا الاستبانة التي قمنا بإجرائها في الجانب التطبيقي من البحث بمعرفة أهمية مهنة محافظ الحسابات ومساهمته الفعالة ودوره في تقييم وإعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية من خلال إعداد التقرير النهائي مع الالتزام بالصدق والموثوقية خلال هذه العملية مع إبداء كل الملاحظات التي تهدف إلى تحسين جودة الأداء وتعزيز مبدأ الشفافية، يحتتم محافظ الحسابات مهمته بإرسال نسخة من التقرير متضمن كل الملاحظات والتوصيات حول ما تم إنجازه من طرفه.

نتيجة عمل محافظ الحسابات من خلال هذا التقرير تهدف إلى الوصول إلى أهداف المؤسسة الموضوعية، وتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ القرار القصيرة والطويلة الأجل وتصحيح نقاط الضعف، وتعزيز نقاط القوة.

الخاتمة

لقد سمحت لنا هذه الدراسة من اكتشاف جانب من عمل محافظ الحسابات، حيث يقوم بالالتزام بمهامه ومسؤولياته تجاه المؤسسة، ويقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية التي تهدف لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وذلك باستخدام مجموعة من الإجراءات والوسائل والأدوات، وإعداد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية وتقديم الملاحظات والاقتراحات للجهات المسؤولة.

من خلال بحثنا حاولنا إبراز " دور محافظ الحسابات في إعداد التقرير الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية" وهذا بالإلمام على " نظام الرقابة الداخلية" و"محافظ الحسابات" وإبراز الجوانب العامة للموضوع.

بحيث من خلال الفصل الأول حددنا الإطار النظري لمحافظة الحسابات وإعداد التقارير والذي تناولنا فيه عموميات حول محافظ الحسابات والرقابة الداخلية، مفهوم محافظ الحسابات. محافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، تقارير محافظ الحسابات، وذلك بهدف توضيح أهم العناصر التي لها علاقة بمحور دراستنا.

أما في الفصل الثاني فقد تطرقنا لدراسة حالة لعينة محافظي الحسابات من خلال عرض وتحليل الاستبيان، بعدما تم توزيعه على مجتمع الدراسة وهم محافظو حسابات ومحاسبين في الجزائر.

#### أولاً: نتائج الدراسة

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع، وبعد تحليلنا لنتائج الاستبيان في الدراسة الميدانية التي بينت لنا أن هناك علاقة دالة إحصائية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة في كل فرضية فإننا نرفض الفرضيات الصفرية « $H_0$ » ونقبل بالفرضيات البديلة « $H_1$ »، ومنه توصلنا الى النتائج الآتية:

- ✓ أولاً: تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة يتم عن طريق تفعيل نظام الرقابة الداخلية فيها.
- ✓ ثانياً: محافظ الحسابات يساهم بشكل فعال وكبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال إعداد تقرير خاص به.
- ✓ ثالثاً: محافظ الحسابات هو المؤهل علمياً وعملياً، حيث يقوم بإعداد التقرير الفني المحايد بكل موضوعية واستقلالية ومصداقية بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

#### ثانياً: التوصيات

من خلال استخلاص أهم النتائج، يمكننا صياغة التوصيات التالية:

- ❖ على محافظي الحسابات العمل على تحسين أدائهم من خلال الاطلاع على كل ما هو من شأنه تحسين وتطوير أدائهم.
- ❖ العمل على تفعيل القوانين الخاصة بمهام وواجبات المحافظين وإضافة قوانين جديدة، سواء على المؤسسات أو المحافظين للحد من الفساد والغش.
- ❖ ضرورة تدعيم استقلالية محافظي الحسابات لتعزيز الشفافية والمصداقية في أداء مهمته.
- ❖ ضرورة التزام كل المؤسسات الاقتصادية وحتى التجارية منها بتفعيل نظام للرقابة صحيحة الداخلية للحصول على معلومات مالية.
- ❖ إنشاء نظام خاص للمراجعة الداخلية في المؤسسة لتسهيل مهمة محافظ الحسابات.

### ثالثاً: آفاق الدراسة

أفترح على زملائي الطلبة المزيد من البحث والدراسة والتعمق في هذا المجال، ولعلّ من بين المواضيع الجديرة بالبحث مستقبلاً

ما يلي:

- دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في البيئة الالكترونية.
- أهمية تقرير محافظ الحسابات في تحديد مصداقية نظام الرقابة الداخلية.
- دور محافظ الحسابات في تحسين الأداء العملي في المؤسسة.

## المصادر والمراجع



## أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

## I. الكتب:

1. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
2. بوحوش عمار، محمد محمود، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، ط5، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009.
3. بلخير بوهابشة، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات، جامعة ورقلة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، 2014.
4. أ. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 01، العدد 12، سنة 2012.
5. د. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، 2009.
6. د. عبد الفتاح محمد الصحن، د. محمد السيد سرايا، د. شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
7. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
8. د. عبد الرزاق سالم الرحاحلة، د. ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، ط1، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
9. د. إيهاب نظمي، د. هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2012.
10. غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط1، دار المسير، عمان، 2006، ص114.
11. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص450.
12. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.
13. جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، ع05، 2012.
14. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، 2005.
15. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
16. محمد يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجمع العربي للمشفر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.

## II. البحوث:

17. مايدة محمد فيصل، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية -دراسة ميدانية-، مقال في مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة الوادي الجزائر، سنة 2018

## III. القرارات، القوانين والمراسيم:

18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية. العدد 42، السنة 47، الصادرة بـ 11 يوليو 2010.
19. القانون التجاري، وزارة العدل، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، سنة 2007.

ثانيا: مواقع الأنترنت:

20. تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، متاح على الرابط:  
<http://houssamking.yolasite.com/resources> /تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير  
المحاسبية الدولية في الجزائر.pdf-----تاريخ التصفح: 11:24-2020/06/29.  
---تاريخ التصفح: 11:24-2020/06/29. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60572>.

الملاحق

## الملحق رقم 1.1: نموذج تقرير حول نظام الرقابة الداخلية (1).

السيد بن يحيى علي

محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لش.ذ.م.أ.ف.بي.ك.

التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

- بناء على أحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
  - وبناء على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛
  - وبناء على القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- إن نظام الرقابة الداخلية يتعلق بمجموعة من الإجراءات والوسائل والتدابير التي تضعها الشركة، هذه الوسائل والسلوكيات، والإجراءات تتفق مع الخصائص المحددة لكل شركة. ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى ما يلي :
- ضمان مصداقية المعلومات؛
  - ضمان الحماية والحفاظة على أصول المؤسسة؛
  - ضمان الامتثال للقوانين والتنظيمات؛
  - ضمان تطبيق تعليمات الإدارة لتحسين الأداء.
- في إطار أداء مهمتنا وبعض الاطلاع وفحص مختلف الاجراءات والوسائل، نود أن نلفت انتباهكم إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية بمؤسستكم غير كافية لتحقيق الاهداف للشار إليها، خاصة على سبيل المثال ما يتعلق وضع هيكل تنظيمي مفصل، وضعية المخازن، إضافة إلى إجراءات الشراء !
- وعليه، وبغية تحسين نظام الرقابة الداخلية داخل شركتكم، يتعين عليكم العمل على وضع إجراءات وقواعد تحدد بوضوح المهام والمسؤوليات وفقا لمخطط هيكلي مفصل، كما يجب تحديد الأساليب المناسبة لتداول الوثائق والمعلومات داخل الشركة.

غرداية يوم 05 ماي 2016

محافظ الحسابات

الملحق رقم 2.1: نموذج تقرير حول نظام الرقابة الداخلية (2).

**CABINET BENDAOU**  
**de Commissariat aux comptes & de comptabilité**  
**B.P N° 247 places 1<sup>er</sup> Mai OUARGLA**  
**Tel/fax : 029.76.57.27 Mob 06-60-45-40-14**  
**Email Bcf.ogx2012gmail.com**

*LE CONTROLE INTERNE*  
*« PHASE INTERIM »*  
*DE L'EXERCICE 2014*

**SARL EL-FETAH LOCATIONS & SERVICES**  
**NGOUSSA OUARGLA**  
**CAPITAL 1.000.000.00 DA**

### Contrôle interne

*Le contrôle de l'ensemble des opérations effectuées au niveau de votre **SARL EL-FETAH** m'ont conduit aux conclusions suivantes :*

#### **1 - Les livres légaux:**

*Le contrôle des livres légaux mis à ma disposition par les responsables de la **SARL** nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :*

- **le livre journal**
- **le livre d'inventaire comptable.**

*Je dois rappeler que ses livres sont tenus à jour.*

#### **2- La revue générale des états avant clôture:**

*Je dois vous informer, que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables à la base SCF , à savoir, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.*

### CONCLUSION

*D'une manière générale, mon contrôle intérimaire m'a pas permis de constater des anomalies importante néanmoins, je suggère aux responsable comptabilité du la **SARL** de rapprocher les données comptables aux données physiques soit pour immobilisations ou les stocks afin d'aboutir à des états financiers réel et exacts.*

*Fait à Ouargla le 25-05-2015*

**Le Commissaire Aux Comptes**

الملحق رقم 3.1: نموذج تقرير حول نظام الرقابة الداخلية (3).

**Chambre de l'artisanat et des métiers**  
**Rue Moulay Iarbi BP 1082 Ouargla**

**LE CONTROLE INTERNE**  
**« PHASE INTERIM »**  
**DE L'EXERCICE 2019**

**Cabinet BENDAOU ABDERRAZEK**

Commissaire Aux Comptes, Comptable Agrée.  
Béni thour Ouargla  
Tél/Fax : 029 70.57.27, Mobile : 0660.45.40.14.  
E-Mail : [Bcf.ogx2012@gmail.com](mailto:Bcf.ogx2012@gmail.com).



Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre Chambre de l'artisanat et des métiers wilaya Ouargla m'a conduit aux conclusions suivantes :

### **1 - Les livres légaux:**

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

**Le livre journal**

**Le livre de paie.**

**Le livre d'inventaire comptable.**

Je dois rappeler que ces livres sont cotes paraphes par le tribunal compétent de Ouargla.

D'autre cote nous avons constaté l'existence et la mise à jour des livres suivants :

**Le livre d'inventaire physique.**

**Registre des mises en demeure.**

**Registre mouvement du personnel.**

**Registre des congés payés.**

**Registre des arrêts de travail.**

**Registre d'hygiène et sécurité. .**

**Registre des accidents de travail.**

**Registre des assemblées.**

Ces livres sont cotes paraphes par l'inspection de travail compétente de Ouargla.

### **2 - Les inventaires physiques :**

L'inventaire physique des immobilisations a été effectuée d'une manière simple, dont j'ai constaté la désignation d'une seule équipe au lieu de deux équipes de ce fait les procédures d'inventaire doivent être révisées l'an prochain.

Au même titre que les immobilisations, les stocks ont été inventoriés.

### **3 - Les comptes de disponibilité :**

Les comptes de disponibilités bancaires ont fait l'objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré.



**4 - La gestion de la paie:**

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et l'exploitation de la paie ont été réalisés à l'aide du logiciel PC Paie.

**5 - La revue générale des états avant clôture:**

Je dois vous informer, que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables sur la base Nouveau Système Comptable Financier, à savoir, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

Mon contrôle a été accentué au second lieu sur les états de clôtures, à ce sujet j'ai n'ai pas relevé d'insuffisances ou anomalies méritant à décrire.

**CONCLUSION**

D'une manière générale, mon contrôle intérimaire m'a permis de constater que la gestion au niveau des services paie et comptabilité ont été menés d'une manière encourageante, de ce fait, je suggère aux responsables de la Chambre de l'artisanat et des métiers wilaya Ouargla, de suivre l'évolution du SCF avec les nouvelles normes internationales et de donner l'importance à l'opération de l'inventaire physique des immobilisations chaque fin de l'année afin de maîtriser à jour les données comptables et d'aboutir à des états financiers réels et fiables.

**Fait à Ouargla le 02/08/2020**  
**Le Commissaire Aux Comptes.**

## الملحق رقم 1.2: استبيان الدراسة



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



إخواني/ أخواتي الاعزاء السلام عليكم أما بعد: تهدف هذه الاستبانة الموجهة إليكم إلى دراسة وتبيان مدى الدور الذي يلعبه محافظ

الحسابات في إعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

ويتم استخدام هذه الاستبانة في إطار التحضير لإعداد مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص "تدقيق ومراقبة

التسيير"، دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية وورقلة.

مع العلم ان هذه الاستبانة تستخدم لأغراض البحث العلمي ولا تستخدم لأغراض أخرى، لذا نلتمس من سيادتكم الموقرة الاجابة

على هذه الاسئلة بموضوعية (دون تحيز) وبدقة ووضوح لأن التوصل إلى نتائج سليمة وأهداف البحث المرجوة يعتمد بشكل كبير على

صدق اجاباتكم ومعلوماتكم المقدمة الينا، وفي الأخير تقبلوا منا فائق عبارات الشكر والتقدير.

من إعداد الطالبين: اسماوي عبد الله / بجون علي جابر.

## المحور الأول: البيانات الشخصية

1. العمر: أقل من 30 سنة  من 31 سنة إلى 40 سنة  أكثر من 40 سنة
2. المؤهل العلمي: ليسانس  ماجستير  دكتوراه  أخرى: .....
3. الوظيفة: أكاديمي في المحاسبة والتدقيق  محافظ حسابات  خبير محاسب
4. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

## المحور الأول: تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبارة	موافق	موافق نسبيًا	غير موافق
01	يوجد إطار تشريعي وقانوني يلزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية.			
02	تتوفر أغلب المؤسسات الاقتصادية على جملة من الإجراءات تشكل نظام رقابة داخلية في المؤسسة.			

			يوضح نظام الرقابة واجبات ومسؤوليات كل فرد كما يهدف الى حماية الأصول والحد من الاختلاس.	03
			يسمح نظام الرقابة بتقييم مستويات التنفيذ في مختلف المصالح.	04
			يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال رفع وتحقيق جودة المعلومات المالية.	05
			يتم تحسين نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر من طرف إدارة المؤسسة.	06
			يتغير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة به.	07
			وجود نظام رقابة داخلية محكم يخفف من حجم عمل محافظ الحسابات	08

المحور الثاني: دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

غير موافق	موافق نسبيًا	موافق	العبارة	الرقم
			لمحافظ الحسابات دورا مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	01
			الأسلوب الأكثر استخداما من طرف محافظ الحسابات عند تقييم نظام الرقابة الداخلية هو الاستقصاء.	02
			يتأثر عمل محافظ الحسابات بنوعية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.	03
			يعتمد محافظ الحسابات اعتمادا كلياً على نظام الرقابة الداخلية الموجود في المؤسسة.	04
			يمكن من خلال عمل محافظ الحسابات تقييم مدى كفاءة الأداء بالمؤسسة.	05
			يقدم محافظ الحسابات ملاحظاته حول نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.	06
			يلتزم محافظ الحسابات بمراجعة مختلف إجراءات الرقابة الداخلية قبل الشروع في مهمة التدقيق.	07
			يركز محافظ الحسابات على إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بقسم المالية والمحاسبة.	08

المحور الثالث: التقرير الخاص بالرقابة الداخلية

غير موافق	موافق نسبيًا	موافق	العبارة	الرقم
			يعتبر ملحق قرار وزارة المالية الصادر بتاريخ 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات المرجع الأساسي لإعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.	01
			يعتمد محافظ الحسابات في إعداد تقريره الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية على التقرير الذي تصدره المؤسسة حول الرقابة الداخلية.	02

			03	يلتزم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية.
			04	يعكس التقرير الخاص بالرقابة الداخلية مدى سلامة إجراءات الرقابة الداخلية.
			05	يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية مدى تنفيذ إجراءات الواردة به ميدانياً.
			06	يعد التقرير الخاص بالرقابة الداخلية أهم تقرير يعده محافظ الحسابات.
			07	يؤثر التقرير الخاص بالرقابة الداخلية على قرارات المؤسسة.
			08	يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية الذي يعده محافظ الحسابات جملة من الاقتراحات والحلول لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
			09	يتضمن التقرير الخاص بالرقابة الداخلية نقاط ضعف ونقاط قوة هذا النظام.

### الملحق رقم 2.2: الأساتذة المحكمين للاستبيان

الجامعة	الأستاذ	الرقم
جامعة غرداية	د. رواني بوحفص	01
جامعة غرداية	أ. بن يحيى علي	02
جامعة غرداية	أ. خبيطي خضير	03
جامعة غرداية	أ. شرع مريم	04

### الملحق رقم 3.2: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

#### Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الاستبيان ككل	,104	40	,200*	,954	40	,108

\*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

### الملحق رقم 4.2: معامل لألفا كرونباخ لأداة الدراسة

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

## Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,896	25

## الملحق رقم 5.2: الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

## Correlations

		X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	المحور_الأو ل
X1	Pearson Correlation	1	,472**	-,028	-,127	-,106	-,099	-,085	,093	052,
	Sig. (2-tailed)		,002	,863	,433	,514	,542	,601	,569	050,
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
X2	Pearson Correlation	,472**	1	,082	,324*	-,149	,339*	,117	,494**	,483**
	Sig. (2-tailed)	,002		,617	,041	,360	,033	,471	,001	,002
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
X3	Pearson Correlation	-,028	,082	1	,547**	,645**	,563**	,438**	,399*	,720**
	Sig. (2-tailed)	,863	,617		,000	,000	,000	,005	,011	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
X4	Pearson Correlation	-,127	,324*	,547**	1	,488**	,675**	,534**	,651**	,794**
	Sig. (2-tailed)	,433	,041	,000		,001	,000	,000	,000	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
X5	Pearson Correlation	-,106	-,149	,645**	,488**	1	,430**	,541**	,400*	,658**
	Sig. (2-tailed)	,514	,360	,000	,001		,006	,000	,011	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
X6	Pearson Correlation	-,099	,339*	,563**	,675**	,430**	1	,758**	,458**	,795**
	Sig. (2-tailed)	,542	,033	,000	,000	,006		,000	,003	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
X7	Pearson Correlation	-,085	,117	,438**	,534**	,541**	,758**	1	,439**	,737**
	Sig. (2-tailed)	,601	,471	,005	,000	,000	,000		,005	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40

X8	Pearson Correlation	,093	,494**	,399*	,651**	,400*	,458**	,439**	1	,760**
	Sig. (2-tailed)	,569	,001	,011	,000	,011	,003	,005		,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
المحور الأول	Pearson Correlation	,205	,483**	,720**	,794**	,658**	,795**	,737**	,760**	1
	Sig. (2-tailed)	,050	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

### Correlations

		R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	المحور الثاني
R1	Pearson Correlation	1	,584**	,577**	,101	,402*	,806*	,752**	,772**	,853**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,536	,010	,000	,000	,000	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
R2	Pearson Correlation	,584**	1	,620**	,583**	,481**	,437*	,472**	,613**	,804**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,002	,005	,002	,000	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
R3	Pearson Correlation	,577**	,620**	1	,436**	,449**	,417*	,471**	,623**	,788**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,005	,004	,007	,002	,000	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
R4	Pearson Correlation	,101	,583**	,436**	1	,140	-,097	-,060	,253	,387*
	Sig. (2-tailed)	,536	,000	,005		,390	,550	,712	,115	,014
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
R5	Pearson Correlation	,402*	,481**	,449**	,140	1	,433*	,555**	,198	,627**
	Sig. (2-tailed)	,010	,002	,004	,390		,005	,000	,221	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
R6	Pearson Correlation	,806**	,437**	,417**	-,097	,433**	1	,957**	,671**	,791**
	Sig. (2-tailed)	,000	,005	,007	,550	,005		,000	,000	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
R7	Pearson Correlation	,752**	,472**	,471**	-,060	,555**	,957*	1	,623**	,815**
	Sig. (2-tailed)	,000	,002	,002	,712	,000	,000		,000	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40

	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
R8	Pearson Correlation	,772**	,613**	,623**	,253	,198	,671*	,623**	1	,810**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,115	,221	,000	,000		,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
المحور_الثاني	Pearson Correlation	,853**	,804**	,788**	,387*	,627**	,791*	,815**	,810**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,014	,000	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

### Correlations

		T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	T9	المحور_الثالث
T1	Pearson Correlation	1	,424**	,307	,447**	,378*	-,025	,093	,308	,599**	,636**
	Sig. (2-tailed)		,006	,054	,004	,016	,880	,569	,053	,000	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
T2	Pearson Correlation	,424*	1	,233	,449**	-,054	-,093	-,085	-,091	-,027	,312*
	Sig. (2-tailed)	,006		,148	,004	,739	,568	,601	,576	,868	,050
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
T3	Pearson Correlation	,307	,233	1	,736**	,559*	,128	,584**	,181	,067	,696**
	Sig. (2-tailed)	,054	,148		,000	,000	,433	,000	,265	,682	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
T4	Pearson Correlation	,447*	,449**	,736**	1	,453*	,438**	,460**	,274	,421**	,856**
	Sig. (2-tailed)	,004	,004	,000		,003	,005	,003	,087	,007	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40

T5	Pearson Correlation	,378*	-,054	,559**	,453**	1	,110	,218	,161	,351*	,575**
	Sig. (2-tailed)	,016	,739	,000	,003		,500	,176	,322	,026	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
T6	Pearson Correlation	-,025	-,093	,128	,438**	,110	1	,522**	,438*	,424**	,548**
	Sig. (2-tailed)	,880	,568	,433	,005	,500		,001	,005	,006	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
T7	Pearson Correlation	,093	-,085	,584**	,460**	,218	,522**	1	,595*	,231	,665**
	Sig. (2-tailed)	,569	,601	,000	,003	,176	,001		,000	,152	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
T8	Pearson Correlation	,308	-,091	,181	,274	,161	,438**	,595**	1	,305	,568**
	Sig. (2-tailed)	,053	,576	,265	,087	,322	,005	,000		,056	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
T9	Pearson Correlation	,599*	-,027	,067	,421**	,351*	,424**	,231	,305	1	,622**
	Sig. (2-tailed)	,000	,868	,682	,007	,026	,006	,152	,056		,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
المحور_الثالث	Pearson Correlation	,636*	,312*	,696**	,856**	,575*	,548**	,665**	,568*	,622**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,050	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

### Correlations

	المحور_الأول	المحور_الثاني	المحور_الثالث	الاستبيان_ككل
المحور_الأول	Pearson Correlation	1	,842**	,215
				,876**



	Sig. (2-tailed)		,000	,183	,000
	N	40	40	40	40
المحور_الثاني	Pearson Correlation	,842**	1	,339*	,929**
	Sig. (2-tailed)	,000		,032	,000
	N	40	40	40	40
المحور_الثالث	Pearson Correlation	,215	,339*	1	,597**
	Sig. (2-tailed)	,183	,032		,000
	N	40	40	40	40
الاستبيان_ككل	Pearson Correlation	,876**	,929**	,597**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

### الملحق رقم 6.2: نتائج وصف خصائص عينة الدراسة

		العمر			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	أقل من 30 سنة	15	37,5	37,5	37,5
	من 31 إلى 40 سنة	18	45,0	45,0	82,5
	أكثر من 40 سنة	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

		المؤهل_العلمي			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	ليسانس	17	42,5	42,5	42,5
	ماجستير	14	35,0	35,0	77,5
	دكتوراه	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

		الوظيفة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	أكاديمي في المحاسبة والتدقيق	17	42,5	42,5	42,5
	محافظ الحسابات	17	42,5	42,5	85,0
	خبير محاسب	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

		الخبرة_ المهنية			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	19	47,5	47,5	47,5
	من 5 إلى 10 سنوات	3	7,5	7,5	55,0
	أكثر من 10 سنوات	18	45,0	45,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الملحق رقم 7.2: الاتجاه العام لاجابات عينة الدراسة

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	40	1,00	3,00	1,9000	,74421
X2	40	1,00	3,00	1,9750	,57679
X3	40	1,00	3,00	2,3500	,73554
X4	40	1,00	3,00	2,3250	,72986
X5	40	1,00	3,00	2,4000	,77790
X6	40	1,00	3,00	2,0250	,65974
X7	40	1,00	3,00	2,0250	,76753
X8	40	1,00	3,00	2,2500	,74248
المحور_الأول	40	1,00	2,88	2,1562	,46319
Valid N (listwise)	40				

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
R1	40	1,00	3,00	2,3500	,73554
R2	40	1,00	3,00	2,1000	,63246
R3	40	1,00	3,00	1,9000	,81019
R4	40	1,00	3,00	1,5750	,67511
R5	40	1,00	3,00	2,2250	,76753
R6	40	1,00	3,00	2,4750	,75064
R7	40	1,00	3,00	2,5250	,67889
R8	40	1,00	3,00	2,1750	,74722
المحور_الثاني	40	1,00	3,00	2,1656	,53363
Valid N (listwise)	40				

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
T1	40	1,00	3,00	2,2250	,61966

T2	40	1,00	3,00	2,0500	,63851
T3	40	1,00	3,00	2,2500	,77625
T4	40	1,00	3,00	2,1750	,59431
T5	40	1,00	3,00	2,4000	,59052
T6	40	1,00	3,00	1,8250	,71208
T7	40	1,00	3,00	2,1750	,63599
T8	40	1,00	3,00	2,1750	,53431
T9	40	1,00	3,00	2,2500	,74248
المحور_الثالث	40	1,33	3,00	2,1694	,39942
Valid N (listwise)	40				

الملحق رقم 8.2: اختبار الفرضية الأولى

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور_الأول	40	2,1563	,46319	,07324

**One-Sample Test**

Test Value = 1

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الأول	15,788	39	,000	1,15625	1,0081	1,3044

الملحق رقم 9.2: اختبار الفرضية الثانية

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور_الثاني	40	2,1656	,53363	,08438

**One-Sample Test**

Test Value = 1

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الثاني	13,815	39	,000	1,16563	,9950	1,3363

## الملاحق رقم 10.2: اختبار الفرضية الثالثة

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور_الثالث	40	2,1694	,39942	,06315

## One-Sample Test

Test Value = 1

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الثالث	18,517	39	,000	1,16944	1,0417	1,2972