



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي -الطور الثاني-

في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بغنوان:

التدقيق المحاسبي كآلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية

" دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في لاية ورقلة خلال سنة 2023

من إعداد الطالبين: الجمعي مدور

عبد الغني اوليدي

نوقشت و اجيزت بتاريخ : 2023/06/17

د/عبد الرحمان بابنات.....(أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د/ مسعود كسكس(أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

أ/عبد الهادي خمقاني.....(أستاذ مساعد أ -بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2023/2022

جامعة قاصدي مبراح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي -الطور الثاني-
في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بغنوان:

التدقيق المحاسبي كآلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية

" دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في لاية ورقلة خلال سنة 2023 "

من إعداد الطالبين: الجمعي مدور

عبد الغني اوليدي

نوقشت و اجيزت بتاريخ : 2023/06/17

د/عبد الرحمان بابنات.....(أستاذ جامعة قاصدي مبراح ورقلة) رئيسا

د/ مسعود كسكس(أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مبراح ورقلة) مشرفا

أ/عبد الهادي خمقاني.....(أستاذ مساعد أ -بجامعة قاصدي مبراح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2023/2022

الإهداء

الحمد لله على هذه النعمة.
نهدي هذا العمل المتواضع الى عائلتنا الكريمة "مدور و اوليدي" من
الصغير الى الكبير كل باسمه.
إلى كل زملائي وأخوتي في العمل وفي الدراسة.
وإلى كل أساتذتي الذين رافقوني من الطور الابتدائي وإلى هذا اليوم في
الجامعة.
وإلى كل طلبة التدقيق ومراقبة التسيير ماستر دفعة 2022-2023.

الجمعي مدور. عبد الغني اوليدي

شكر

اعترافا بالفضل وبعد الانتهاء من هذا العمل المتواضع وجب علينا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى من رفعنا ايدينا إليه فلم يخيب رجائنا، إلى الذي سألناه فأجاب دعائنا، إليك يا الله كل الشكر.

كما وجب بالشكر الجزيل العميق إلى المشرف الأستاذ "مسعود كسكس" كما نشكر كل من ساهم في إثراء هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد ولو نصيحة أو بكلمة طيبة

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة.

وفي الأخير وجب علينا أن نشكر كل من ساهم في إنجاز و تحقيق هذا العمل المتواضع ولو بكلمة طيبة من قريب أو بعيد.

الجمعي مدور . عبد الغني اوليدي

المخلص:

تهدف هذه الدراسة الى تبيان مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تفعيل هذه الاخيرة من خلال إعطائها مصداقية أكثر و صورة واضحة، وهذا ما تم طرحه من خلال إستقصاء مجموعة من المهنيين في ولاية ورقلة ، وكذا دراسة تطبيقية من خلال عرضنا لتقرير محافظ الحسابات لشركة خدماتية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي له دور هام من خلال التقارير التي يقدمها و التحليل التي يقوم بها على نظام الرقابة الداخلية ، والثقة التي يضعه فيها ملاك الكيانات من أجل التأكد من سلامة هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة، وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق محاسبي، نظام، رقابة داخلية، ثقة.

Abstract

This study aims to show the extent of the contribution of accounting auditing in evaluating the internal control system through the role the latter played in activating the operation by giving it more credibility and a clear picture; and this was performed through the survey of a sample of professionals and academics in the South-east of Algeria, as well as a practical study through our presentation of the governor's report of a services company.

The study concludes that the Accounting auditing has an essential role to play through the major reports he establishes and presents, the most important analysis of the internal control system he conducts periodically, and the confidence the company owners place in him in order to verify and ensure the integrity of the company and control its management; and this of course occurs while expressing his opinion in an objective and impartial manner.

Key words: Accounting auditing, system, internal control, confidence, credibility

قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
IV	الاهداء
V	الشكر
VI	الملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الاشكال البيانية
X	قائمة الملاحق
XI	قائمة الاختصارات
XII	قائمة أساتذة محكمين الاستبيان
أ	المقدمة
الفصل الأول: الجوانب النظرية والتطبيقية	
6	المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي
23	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول لموضوع
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية والميدانية	
33	المبحث الأول: دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات الاستاذ عبد الرزاق بن داود
45	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين
56	الخاتمة
60	المراجع
64	الملاحق
85	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
46	يوضح الاحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة	(01-02)
47	يوضح مقياس ليكرت الثلاثي	(02-02)
47	يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي	(03-02)
48	يوضح معامل ألفا كرونباخ	(04-02)
49	توزيع الأفراد حسب متغير السن	(05-02)
49	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(06-02)
50	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	(07-02)
51	التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة	(08-02)
51	نتائج اراء أفراد العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه	(09-02)
52	يوضح نتائج أفراد العينة أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	(10-02)
53	يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور	(11-02)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الأشكال	رقم الشكل
14	يبين مقومات نظام الرقابة الداخلية	(01-01)
20	يبين خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	(02-01)
34	الهيكل التنظيمي لمكتب المحاسبة	(01-02)
49	يوضح توزيع الأفراد حسب متغير السن	(02-02)
50	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(03-02)
50	يوضح توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	(04-02)
51	يوضح توزيع الأفراد حسب متغير المهنة	(05-02)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملاحق
64	استمارة الاستبيان	الملحق 01
66	مخرجات SPSS	الملحق 02

قائمة الاختصارات

المصطلح باللغة الأجنبية	الدلالة	الاختصار
Federation of Accountants International	الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة	IFAC
American Institute of Certified Public Accountant	مجلس معايير المحاسبة الأمريكية	AICPA

قائمة الأساتذة محكمين الاستبيان

الاسم واللقب	الرتبة أو المهنة
مسعود كسكس	أستاذ في جامعة ورقلة
عبد الرزاق بن داود	محافظ حسابات ولاية ورقلة

مقدمة

يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذو مكانة هامة في المؤسسة، حيث يعد الخطة التنظيمية لجميع الطرق والإجراءات التي تضعها المؤسسة لحماية مردوداتها وضمان دقة البيانات للحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب لتحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة، مما يجعل تقييم نظام الرقابة الداخلية من أوليات التدقيق المحاسبي عند القيام بعملية المراجعة وذلك بمراعاة مسؤولياته تجاه النظام، والتعرف على المقومات الأساسية للنظام والإجراءات المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومهنة محافظة الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات.

1. الإشكالية الرئيسية:

نظرا لأهمية الرقابة الداخلية من حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة وكذا بيان الانحراف عن الخطة الموضوعة مسبقا، وتحقيق هذا الانحراف ونظرا للأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية والأهمية البالغة للتدقيق المحاسبي ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

وتدرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة التالية:

- ما هي مقومات نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على تسيير المؤسسة الاقتصادية؟
- دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟

2. فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح الفرضية التالية:

- يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم اتباعها.
- يعمل التدقيق المحاسبي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة الاقتصادية .

3. مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار الموضوع يعود إلى مجموعة من الأسباب:

- الشعور بأهمية الموضوع خاصة في ظل المتغيرات والمستجدات الحديثة وبروز الأهمية الكبرى للنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.
- لكون الموضوع يقع في قلب تخصص التدقيق ومراقبة التسيير.
- الرغبة في التعرف أكثر على التدقيق المحاسبي ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على مهنة التدقيق والخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات لجهات مختلفة والتعرف على الطرق والأساليب والإجراءات المتبعة من طرفه من أجل تحسين الأداء التسييري للمؤسسة وضمان الشفافية في التسيير، وكذلك توضيح دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طرق جديدة وكذا تبيان دوره في توضيح المركز المالي للمؤسسة.

5. أهداف الدراسة:

مع تزايد الاهتمام بدراسة موضوع المراجعة، وفي إطار الحيوية (العلمية والعملية) التي يكتسبها هذا المفهوم من خلال الأدوار التي يؤديها خاصة في تحسين أداء المؤسسة، تهدف هذه الدراسة إلى رصد وإبراز مدى فعالية ودور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبيان مدى مسؤولياته من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

6. حدود الدراسة:

تنحصر حدود الدراسة فيما يلي:

- * الحدود الزمانية: تتعلق بفترة التريص وتتضمن دراسة وتحليل وثائق خاصة بمؤسسات لدى مكتب محافظ الحسابات خلال الفترة الممتدة من 2023/04/20 إلى 2023/05/20.
- * الحدود المكانية: مست الدراسة مكتب محافظ حسابات بولاية ورقلة.

7. منهج الدراسة:

من أجل سرد المفاهيم النظرية لموضوع البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي في الجانب النظري، أما المنهج التحليلي فقمنا باستخدامه في منهج دراسة الحالة في الدراسة الميدانية والتطبيقية من أجل تحليل ومناقشة نتائج هذه الدراسة الميدانية والتطبيقية. اعتمدنا على (مخرجات برنامج SPSS نسخة 22) و (MS EXCEL).

8. صعوبات الدراسة:

- من بين الصعوبات التي واجهتنا في دراسة هذا الموضوع، نذكر أساسا:
- قلة الدراسات النوعية السابقة التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر.
- عدم التجاوب من قبل مكاتب محافظ الحسابات بسبب انشغالهم لأسباب كثيرة .

9. هيكل الدراسة:

لمعالجة الجوانب المختلفة للموضوع، فقد تم تقسيم الدراسة إلى فصلين أساسيين في الفصل الأول قمنا بدراسة الجوانب النظرية والتطبيقية في مبحثين، المبحث الأول تم تقسيمه إلى مطلبين، تم التطرق إلى التعرف على مفاهيم عامة عن نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول أما المطلب الثاني فتحدثنا فيه حول التدقيق المحاسبي من الجانب القانوني والمحاسبي ، و استعرضنا في المبحث الثاني بعض الدراسات السابقة حول الموضوع و تخص كل من التدقيق المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وهذا كان في المطلب الأول، أما المطلب الثاني هو عبارة عن مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث أوجه التشابه والاختلاف، وفي الفصل الثاني تم التطرق إلى دراسة تطبيقية بمكتب محافظ الحسابات بن داود عبد الرزاق بولاية ورقلة من خلال قراءة لبعض التقارير لمحافظ الحسابات حول رأيه في نظام الرقابة الداخلية، ودراسة ميدانية لعينة من المهنيين في مجال المراجعة من خلال طرح استبيان وزع على مجموعة من المهنيين في ولاية ورقلة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في هذه الاخيرة.

وفي نهاية الدراسة تم إعطاء حوصلة عامة عن الموضوع واقتراح جملة من النتائج والتوصيات، كما تضمنت الخاتمة اقتراحات لدراسات وبحوث مستقبلية.

الفصل الأول:

الجوانب النظرية والتطبيقية

تمهيد للفصل

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من ابرز مهام التدقيق المحاسبي وذلك كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المؤسسة وتطورها من بين أولويات التدقيق المحاسبي، ويعتمد نظام الرقابة على عملية الفصل بين المسؤوليات في المؤسسة وخاصة أن المؤسسات تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية وكذلك الاحتفاظ بالسجلات والمستندات، سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي وكيفية تنظيم هذه المهنة المهمة وتوفير الشروط العلمية والعملية اللازمة في التدقيق المحاسبي وتحديد الإجراءات الواجب إتباعها للخروج برأي فني محايد والذي يعتبر ثمرة تقييم نظام الرقابة الداخلية، و قراءة في بعض الدراسات السابقة التي تناولت بعض من جوانب الموضوع وقد تم استعراض ذلك في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية:

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية وتوضيح مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية وكذا تبيان طرق تقييمه والمخاطر التي تنجم عن ضعفه.

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

التعريف الأول:

عرف "الصبان و الفيومي"، « نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية¹

التعريف الثاني:

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو (الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة)².

التعريف الثالث:

و على حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن (نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية)³.

التعريف الرابع:

و عرف حسب معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA سنة 1984 على أنه نظام: "يشتمل على الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية"⁴.

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

¹ الصحن .ع. ف و نور. أ: الرقابة و مراجعة الحسابات؛ مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر؛ الإسكندرية بدون سنة النشر؛ صفحة 263.

² BIRIEN, R & SENEAL, J: Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984; page 36.

³ ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص13.

⁴ وجدي حامد حاجز، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص81

- الخطة التنظيمية؛
- الطرق والإجراءات؛
- المقاييس المختلفة.

الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

أولاً: أنواع نظام الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية:

الرقابة الإدارية: تشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية¹.

طرق وإجراءات الرقابة الإدارية:² تتضمن طرق الرقابة الإدارية خطوات وضع الخطط المستقبلية ومراقبة التقدم تجاه تنفيذ تلك الخطط، وتنبؤات مالية ونظم الموازنة، فالتنبؤات المالية تتمثل عادة في المركز المالي المتوقع، ونتائج التشغيل، والتدفقات النقدية لفترة واحدة مستقبلية أو أكثر فهي تضع أهداف محددة تزود الإدارة بالمقاييس المعيارية للتقييم والرقابة على الأداء الفعلي، وخلال السنة يتم إعداد تقارير شهرية تقارن النتائج الفعلية مع الخطة، ويصحب ذلك تقارير بالاختلافات بينهما مع توضيح المسؤول عن هذه الاختلافات والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

الرقابة المحاسبية: تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة³.

أهداف الرقابة المحاسبية:⁴ يوجد هدفان عامان للرقابة المحاسبية وأربع أهداف تشغيلية فالأهداف العامة هي حماية الأصول والتأكد من توفر الثقة بالدفاتر، أما الأهداف التشغيلية فهي التصريح بأداء العمليات وأدائها فعلاً وقيد العمليات والوصول إلى الأصول ومقارنة الأصول والمحاسبة عنها.

نظام الضبط الداخلي: فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي⁵.

¹ مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ

الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 22/23 أبريل 2003، ص 83

² حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني: الرقابة الداخلية و أدلة الإثبات، الدار الجامعية، مصر 2004، ص 51.

³ مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 83

⁴ نداء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية -مصر، 2004، ص 04

⁵ مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014/2015، ص 49.

ثانياً: أهداف نظام الرقابة الداخلية:¹

إن الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية هو مساعدة المنشأة وخدمتها في تحقيق أهدافها، وتحقيق ذلك من خلال المساهمة فيتحقق الأهداف التالية:

1. تنظيم المشروع وتحديد السلطات والصلاحيات والمسؤوليات (ما يعكسه الهيكل والوصف الوظيفي)؛
2. حماية أصول المشروع من الاختلاس أو استخدامها في غير ما خصصت له؛
3. تقييم المخاطر وتحديد مدى إدراك الإدارة لها وكفاءتها في إدارة هذه المخاطر؛
4. التأكد من دقة المعلومات المحاسبية والمالية وتوقيتها حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية؛
5. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية؛
6. تشجيع الالتزام بالسياسات والتعليمات والقوانين الداخلية والخارجية.

الفرع الثالث: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية:²

أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام و العكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

1) الهيكل التنظيمي:

يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل و طبيعة الوظائف في المؤسسة، فمن ثمة يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة النشاط؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديریات؛
- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل؛
- البساطة و المرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديریات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، و ليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول).

2) نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانوناً و تستجيب إلى وضعية و طبيعة نشاط المؤسسة، و ضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية و دليل للحسابات يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن و بأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية،

¹ جمال الطرايرة، محاسب الدولي عربي قانوني معتمد ACPA، طبعة 2013، صفحة 64

² مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 84-85

يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة و الكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات ، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية، انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها؛
- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات؛
- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكتملة لذلك:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسلياً)
- وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛
- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها؛
- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

(3) إجراءات تفصيلية: 1

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

(4) اختيار الموظفين الأكفاء: 2

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دوراً مهماً في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في ميدان العمل؛
- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛
- الالتزام بالسياسات المرسومة؛
- احترام نظام التدريب.

(5) رقابة الأداء: 3

¹ مسعود صديقي مرجع سابق، ص 85

² مرجع سابق، ص 85-86

³ مرجع سابق، ص 86.

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية و بما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة و وضع إجراءات كفيلة بتصحيحه و تتمثل في الآتي:

1. الطريقة المباشرة و تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛
2. الطريقة غير المباشرة و تكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

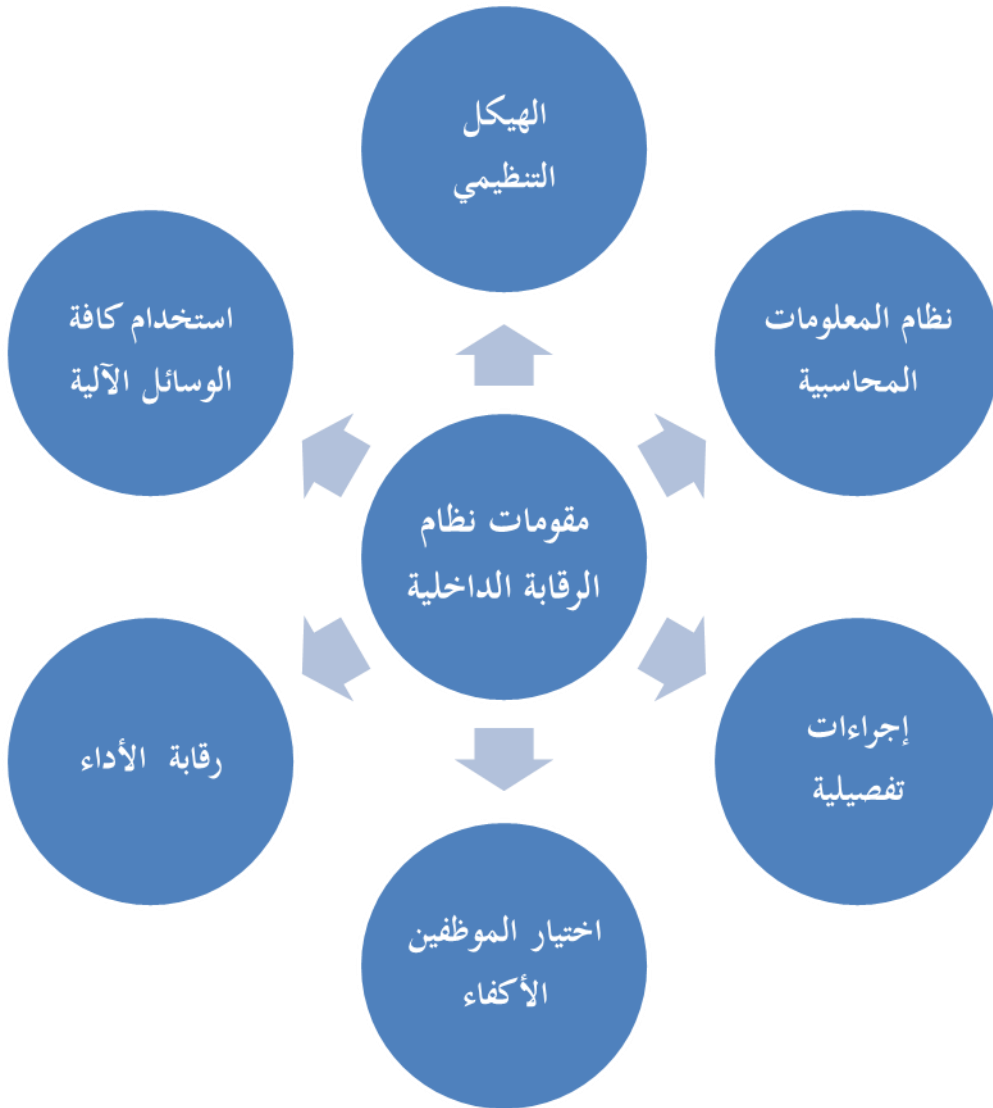
6) استخدام كافة الوسائل الآلية:¹

إن استعمال الآلة الحاسبة و تأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التأليه توفر الآتي:

- دقة و سرعة المعالجة؛
- سهولة الحصول على المعلومات؛
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
- توفير الوقت؛
- تدعيم العمل بكفاءة؛
- خفض تكلفة المعالجة؛
- التحكم في المعلومات.

¹ جمال الدين بوسعيد، محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير في دراسات محاسبية، جبائية وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2014/2013، ص92.

الشكل رقم (01-01): يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على أ/ مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة

ثانياً: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:¹

يمكن تقسيم الإجراءات التنفيذية التي تحقق خصائص وأسس الرقابة الداخلية إلى إجراءات عامة، إدارية ومحاسبية

موضحة كما يلي:

1. الإجراءات العامة:

- ✓ التأمين على ممتلكات وموجودات المؤسسة؛
- ✓ مراقبة سليمة للبريد الوارد والصادر وتماشي السلطات مع المسؤوليات؛
- ✓ توفير الرقابة المزدوجة على العمليات الهامة مثل: توقيع الشيكات؛
- ✓ توفير المراجعة الداخلية .

2. الإجراءات الإدارية:

- ✓ تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة وخطوات كل عملية؛
- ✓ توزيع الواجبات لعدم انفراد موظف بعملية بكاملها ورقابة عمله من موظف آخر؛
- ✓ توزيع المسؤوليات بوضوح لتحديد تبعية الإهمال أو الخطأ؛
- ✓ تقسيم العمل والفصل بين الوظائف وتنظيم الأقسام حسب طبيعة عمل كل قسم؛
- ✓ توقيع الموظفين على السندات التي أعدها كإثبات قيامهم بهذا العمل؛
- ✓ إخراج المستندات من أصل وعدة صور طبق الأصل وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون؛
- ✓ تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع سير العمل؛
- ✓ ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.

3. الإجراءات المحاسبية:

- ✓ إثبات العمليات دفترية وقت حدوثها وتسويات دورية لكشوف البنوك وغيرها من الدفاتر؛
- ✓ عدم إثبات أي مستند إلا بعد اعتماده والموافقة عليه ومؤيد بوثائقه؛
- ✓ مراجعة عمل موظف بواسطة موظف آخر واستعمال الآلات الحاسبة لسرعة الإنجاز؛
- ✓ استخدام وسائل التوازن الحسابي الدورية وموازن التدقيق وحسابات الرقابة؛
- ✓ الجرد المفاجئ الدوري للتقديرات والبضاعة والتشبيات.

¹ مرجع سابق، ص 93-94.

الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة مهمة من مراحل عملية المراجعة، كما تم تخصيص معيار من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتأتي أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من أنها تسمح بتحديد نطاق عملية المراجعة.

خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بخمسة مراحل أساسية تتمثل في:

أولاً: دراسة نظام الرقابة الداخلية وفهمه:

وتتطلب هذه الخطوة من مكونات هيكل الرقابة الداخلية حيث يجب دراسة وفهم كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية. وتعتبر هذه الخطوة هي بداية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعموماً يجب دراسة وفهم العناصر التالية:

1. فهم بيئة الرقابة:

يجب على مراجع الحسابات بداية التعرف على المؤسسة الخاضعة للمراجعة وعلى الظروف البيئية التي تعمل بها قبل البدء في عملية المراجعة، إذ يجب عليه الحصول على معلومات كافية على اتجاهات الإدارة ومجلس الإدارة ومدى اهتمامهم بتفعيل نظام الرقابة الداخلية وتطويره ومدى وجود لجنة مراجعة مشكلة من قبل مجلس الإدارة، ومدى قيامهم بتنسيق الجهود بين المراجع الداخلي والخارجي والأخذ بتوصياتهم¹.

كما يتوجب على مراجع الحسابات أيضاً الحصول على نسخ من الوثائق والنظام الأساسي ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة ونماذج من توقيعات المسؤولين ونسخ من العقود والاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الآخرين فضلاً عن أي وثائق أخرى ويقوم بحفظ كل تلك الوثائق في ملف يسمى الملف الدائم والذي تم التطرق له في الفصل الأول، والذي يعد بمثابة مرجعاً عاماً لمراجع الحسابات.²

2. فهم تقييم المخاطر:

يحصل المراجع على معرفة بعملية تقييم مخاطر الإدارة عن طريق تحديد كيفية تحديد الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد التقارير المالية، وتقييم جوهرية واحتمال حدوثها وتقرير التصرفات المطلوبة لدراسة المخاطر. وتعتبر الطرق الأكثر شيوعاً للحصول على مثل ذلك الفهم في قوائم الاستقصاء وإجراء الاستفسارات والمناقشات مع الإدارة.³

3. فهم أنشطة الرقابة:⁴

يحصل المراجعون على فهم بيئة الرقابة وتقييم المخاطر بطريقة مماثلة في أغلب عمليات المراجعة، إلا أن حصول المراجع على فهم أنشطة الرقابة يختلف من عملية لأخرى بشكل ملحوظ، فبالنسبة للمؤسسة صغيرة الحجم تكون أنشطتها محدودة مقارنة مع المؤسسات كبيرة الحجم.

ويجب على المراجع أن يحدد أنشطة الرقابة الداخلية المقررة التي من المرجح أن تمنع أو تكتشف التحريفات الجوهرية في تأكيدات القوائم المالية، وبعض المراجعون ينظرون إلى تلك الأنشطة الرقابية بأنها تمثل القوة بينما يشار إلى المواقف التي تسمح للأخطاء أو المخالفات أن تحدث أو تظل بدون اكتشاف بمواطن ضعف، وقد قام بعض المراجعون بتطوير قوائم إختبارية

¹ زياد أمين زيدان، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2000، ص 42

² إدريس أمين اششوي، المراجعة: معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، ليبيا، 1999، ص 100

³ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 63.

⁴ مرجع سابق 64-65

أو مصفوفات للأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تحدث بكل تأكيد بالقوائم المالية. ولا شك أن المعرفة التي يكتسبها المراجع بخصوص وجود أو غياب الأنشطة الرقابية عند القيام بإجراءات فهم المكونات الأخرى للرقابة الداخلية، يمكن أن تكون ذات قيمة كبيرة في تحديد ما إذا كان تخصيص عناية إضافية لنظام الرقابة الداخلية ضروري حتى يكون المراجع قادراً على تخطيط عملية المراجعة.

4. فهم ودراسة نظام المعلومات المحاسبي:

يقوم مراجع الحسابات بدراسة و فهم الرقابة الداخلية المحاسبية من خلال تقسيم الأنشطة المحاسبية إلى دورات ومن ثم متابعة عينات للنشاط من أولها إلى آخرها، وتسمى باختبارات المرور العابر، ويعد هذا الإجراء بمثابة دراسة للمسار المستندي والذي يعد من أهم وسائل الرقابة الوقائية في نظم المعلومات المحاسبية، ويشير الواقع العملي أن لكل صناعة عدد معين من دورات العمليات، ولكنها يمكن أن تشترك جميعها في الدورات الخمس التالي:¹

1.4. دورة المبيعات/الإيرادات: وتشمل الإجراءات والسياسات المتبعة وتقسيم الأعمال والواجبات بحيث لا يقوم شخص واحد بعمل أكثر من خطوة

2.4. دورة المشتريات/النفقات: وتشمل إجراءات شراء البضاعة أو الخدمات والموجودات.

3.4. دورة الإنتاج والاستثمار: وتشمل إجراءات تخزين المواد وصرف المواد للإنتاج وتوزيع عناصر تكلفة الإنتاج على البضاعة المصنعة، واحتساب قيد تكلفة البضاعة المباعة.

4.4. دورة الرواتب والأجور: وتشمل الإجراءات المتعلقة بتعيين وفصل الموظفين وتحديد الرواتب والأجور وعمل كشوفات الرواتب والاقتطاعات وإجراءات دفع الرواتب.

5.4. الدورة المالية: وتشمل تحويل الحصول على مصادر رأس المال.

5. فهم عملية المتابعة والمراقبة:²

تمثل المعرفة الأكثر أهمية التي يحتاجها المراجع لفهم عملية المتابعة في الأنواع الرئيسية لأنشطة المتابعة التي تستخدمها المؤسسة بالإضافة إلى كيف يمكن استخدام تلك الأنشطة في تعديل إجراءات الرقابة الداخلية عندما يكون ذلك ضرورياً، ولا شك أن المناقشات مع الإدارة تعتبر الطريقة الشائعة للحصول على مثل ذلك الفهم.

ثانياً: التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية³

بعد دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال تقسيم النشاط المحاسبي إلى دورات يكون مراجع الحسابات قد أكمل الدراسة الأولية، وبذلك يتمكن من تحديد أنظمة الرقابة الداخلية التي يمكن الاعتماد عليها لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة بعد تسجيل وتحديث الأنظمة، والتأكد من صحة العمليات من خلال اختبارات المطابقة بعد تحديد طبيعتها وتوقيتها ونطاقها، ويتم التقييم المبدئي للنظام لمعرفة ما إذا كان يمثل قاعدة يمكن الاعتماد عليها والثوق بها عند إعداد الحسابات الختامية وتحضير القوائم المالية، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً وجب على المراجع حينئذ إجراء الاختبارات الجوهرية مع ملاحظة أن التقييم في هذه المرحلة هو تقييم أولي بمعنى أنه يحتاج إلى تأييد أو تعزيز عن طريق إجراء الاختبارات التفصيلية اللاحقة .

¹ جمال الدين بوسعيد، مرجع سابق، ص100 و² ص101

³ ياسين العيسى، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان 35-34، ص20..

ويرى بعض الباحثين أنه بناء على تحليل الإجابات والملاحظات التي تم الحصول عليها في الخطوة الأولى يمكن التوصل إلى توقعات حول كفاءة وفعالية النظام لمنع الأخطاء أو عدم قدرته على اكتشاف الأخطاء، وهنا يكون لابد من تعديل برنامج الاختبارات وتوسيع العينة، ويكون التقييم المبدئي بالنسبة لكل نشاط رئيسي للتأكد من وجود عناصر الرقابة الداخلية الخمسة بالنسبة لكل هدف من أهداف النظام الرقابي.

ثالثاً: التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية

يوصل مراجع الحسابات دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية إذا أسفرت الدراسة والتقييم المبدئي عن إمكانية الاعتماد على هذه النظم وينصب جل اهتمامه في هذه الخطوة على تقييم الأساليب الرقابية الموضوعية من قبل الإدارة والتي هدفها منع حدوث الأخطاء واكتشافها وتصحيحها، وذلك للتأكد من أنها تعمل كما هو مخطط لها، الأمر الذي يترتب عليه تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، ومن ثم تحديد مدى وطبيعة إجراءات المراجعة اللازمة تبعاً لذلك. ويقوم المراجع بالتقييم التفصيلي للرقابة الداخلية المحاسبية لكل نوع رئيسي من العمليات والأصول المرتبطة بما يتبع الخطوات التالية:¹

- ✓ الأخذ في الاعتبار كافة أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها؛
- ✓ تحديد الإجراءات الرقابية المحاسبية التي تكفل منع أو اكتشاف مثل هذا النوع من الأخطاء أو الغش؛
- ✓ التأكد من وجود الإجراءات الرقابية الضرورية ومن سلامة تنفيذها؛
- ✓ تقييم جميع نقاط الضعف المحتملة، وتعني جميع أنواع الأخطاء والغش المحتمل حدوثها والتي لا تغطيها إجراءات الرقابة الموجودة فعلاً.

ويتم تنفيذ الخطوات (1و2) عن طريق وسائل دراسة وتقييم الرقابة الداخلية والتي سنتطرق إليها لاحقاً، بينما تنفذ الخطوة (3) عن طريق اختبارات الالتزام في حين تنفذ الخطوة (4) في التقييم النهائي الذي يعتبر الخطوة الخامسة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

رابعاً: اختبار الالتزام

تهدف هذه الخطوة التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم و أداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه.²

وحسب "توماس وهنكي" فإن أداء اختبارات الالتزام يتم بعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدئي وتوثيق نظام الرقابة الداخلية واقتناع مراجع الحسابات بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها، وأن هذه الاختبارات تصمم بهدف التأكد من وجود مواطن قوة للنظام الرقابي فعلاً ومن أن الشركة تتبع تعليمات وسياسات وإجراءات النظام الموجودة في دليل الإجراءات أو التي تعرف عليها المراجع من خلال استفساراته مع موظفي الشركة، وتساعد هذه الاختبارات المراجع في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية.³

¹ يوسف محمد جبروع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2008، ص23.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان -الأردن، 2006، ص215.

³ . وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الاول، دار المريخ للنشر، الرياض -المملكة العربية السعودية، 2006، ص395.

وتهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة¹:

- ✓ تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية: قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما، ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان.
- ✓ جودة تنفيذ إجراءات الرقابة وحتى مع تنفيذ إجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري إنجازها بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة، ويمكن اختبار جودة إجراءات الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها التي عند اعتماد المبيعات الآجلة وفحص تفاصيل المستندات.
- ✓ الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة: يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة.

ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات، والمثال على ذلك، هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات النقدية، ويمكن اختبار التوقعات على المستندات لتحديد الأفراد الذين أنجزوا الإجراء المعين.

خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد انتهاء المراجع من فحص وفهم نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه، والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الأولى من مراحل المراجعة الميدانية، نظرا لأن جزءا كبيرا من المراحل الباقية يتعلق بالاختبارات الشاملة للأرصدة الظاهرة بالحسابات الختامية والميزانية، وهذا التقييم له دلالة كبيرة في تحديد نطاق الاختبارات، فيتم توسيع إجراءات المراجع في المناطق التي يكون فيها النظام ضعيفا.

وبصفة عامة بعد أن يقوم المراجع الخارجي بكل الخطوات السابقة يصل إلى أحد الاستنتاجات التالية²:

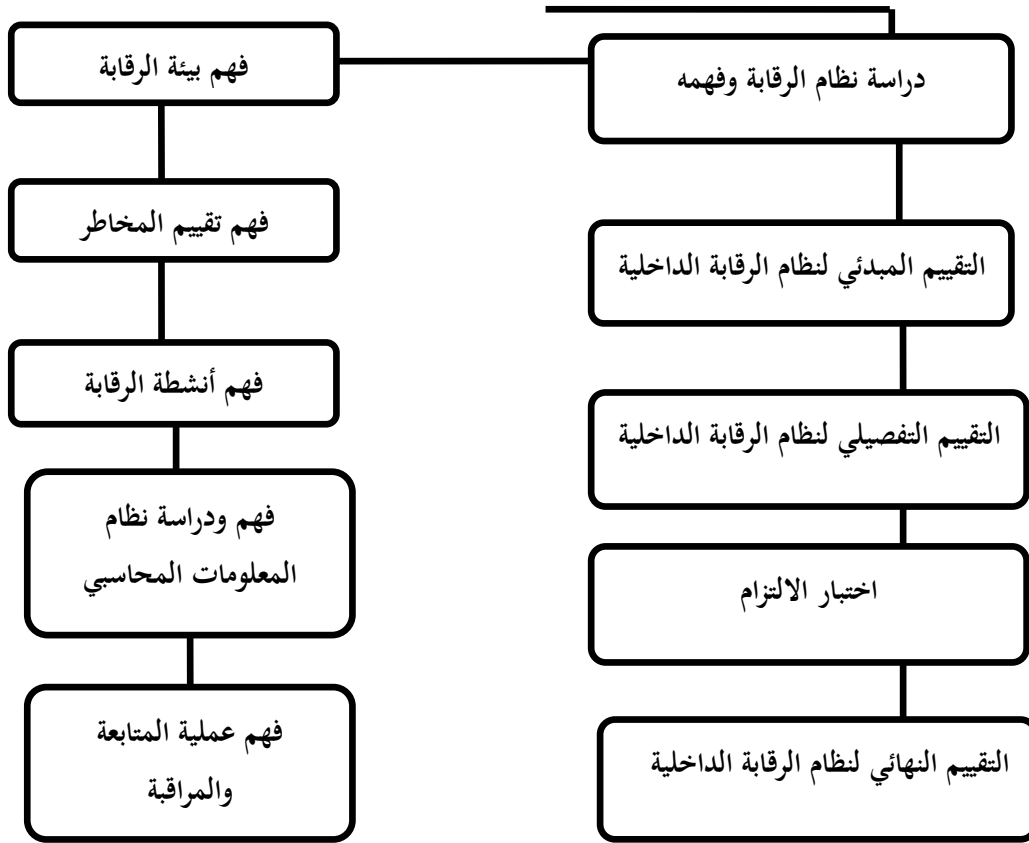
- ✓ سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية نفسه مع تطبيق المؤسسة تطبيقا كاملا لإجراءاته وتعليماته، وفي هذه الحالة يتوجب على مراجع الحسابات القيام بأداء عدد محدود من الاختبارات الأساسية لمراجعة العمليات، وأرصدة القوائم المالية بهدف تأييد رأيه عن هذه القوائم المالية.
- ✓ سلامة و صحة نظام الرقابة الداخلية وعدم سلامة تطبيقه، وفي هذه الحالة يقوم بالتأكد من أن ذلك لا يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية، فإذا كان كذلك استمر في عملية المراجعة دون الحاجة لزيادة عدد الاختبارات الأساسية، أما إذا كان عدم تطبيق النظام يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية فإنه يتوجب على مراجع الحسابات تكثيف عدد الاختبارات الأساسية حتى يعوض ضعف النظام.
- ✓ ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية نفسه، فضلا عن عدم التزام المؤسسة بإجراءات وتعليمات الرقابة الواردة في النظام، ففي هذه الحالة لمراجع الحسابات الخيار إما أن ينسحب من عملية المراجعة أو يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية.

الشكل رقم (01-02): يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص215-216.

² . وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص395-396.



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على /روضة مجول، مذكرة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2018

الفرع الخامس: المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تحدث نتيجة لضعف نظم الرقابة الداخلية المخاطر التالية:¹

- ✓ عدم صحة وسلامة البيانات المحاسبية والمعلومات المطلوبة بالمنشأة ؛
- ✓ احتمال تباطؤ بعض الموظفين في القيام بتلاعب أو إخفاء بعض الأخطاء؛
- ✓ احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المنشأة أو حدوث مخالفات قانونية نتيجة عدم الالتزام بهذه اللوائح؛
- ✓ عدم تطبيق أحكام القانون القانونية السارية المفعول بالمنشأة؛
- ✓ ضياع أصول المنشأة أو تعرضها للتلف وسوء الاستخدام؛
- ✓ عدم مشروعية أو صحة العمليات المسجلة بالدفاتر ، وذلك لعدم كفاية المستندات المؤيدة لها؛
- ✓ تسجيل العمليات في سجلات خطأ لعدم وجود مستندات مرقمة مسبقا؛
- ✓ اتساع حجم عملية المراجعة واستنفادها لوقت طويل؛
- ✓ احتمال حدوث حالات تزوير وغش؛
- ✓ تعارض وتداخل بن المسؤوليات أو السلطات وعدم الكفاية الإنتاجية المطلوبة وبالتالي الانحراف عن الأهداف المخططة.

¹ ناصر عبد العزيز مصلح ، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، جامعة غزة ، 2007، ص46.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى تحقيق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات و التأكد من مطابقتها للواقع، و قد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.¹ وكان المدقق وقتها يستمتع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها و هكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit ، مشتقة من كلمة لاتينية Audire ومعناها يستمع.² وإذا كان تدخل المدقق الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات عن عدم شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية لأن المجالات عديدة ومتشعبة، الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع من و الرقابة وتنوع أهدافها لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي (عناصر الذمة) من أصول وخصوم تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة وخطتها لتحديد الإنحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.³

ومع هذه التطور الذي شهده النشاط التجاري و الاقتصادي اتسع نطاق التدقيق المحاسبي خاصة بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع " مبدأ القيد المزدوج "، كما ورد في موسوعة " لوكا باشيليو "، تحت عنوان " Summa de Arithemtica Geomtria Proprtioni et Propportionalita " سنة 1494 م⁴ حيث أدت سهولة التعامل مبدأ القيد المزدوج الى انتشاره و هذا ما ساعد على تطور مهنتي المحاسبة و التدقيق، كما أن اتساع حجم المؤسسات و ما صاحبه من انفصال الملكية عن الإدارة أدى بالمساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة الأعمال الإدارة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في " فينيسيا"، بإيطاليا سنة 1581م، ثم اتجهت الدول الأخرى الى تنظيم هذه المهنة و كان لبريطانيا فضل السبق في تنظيم المهني إذ أصبحت عملية التدقيق مهنة مستقلة في بريطانيا عندما تم إنشاء " جمعية المحاسبين القانونيين"، عام 1854م، ومع صدور قانون الشركات عام 1962م الذي بنص على إلزامية التدقيق بغرض حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم، حيث خطت مهنة التدقيق خطوات مهمة إلى الأمام، حيث ساعد صدور هذا القانون على الاهتمام بمهنة التدقيق و انتشارها في العديد من الدول كالتالي: فرنسا 1881م، الولايات المتحدة الأمريكية 1882م، و التي تم بعدها إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1912، ألمانيا 1902م، كندا 1902م، استراليا 1904م، وفنلندا 1911.⁵

أما على الصعيد العربي فكانت مصر السبابة كأول دولة منظمة مهنة التدقيق بصدور القانون 01 عام 1909م، المنظم مهنة تدقيق الحسابات و الذي أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد، وفي سنة 1946 م، أنشئت "جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية"، والتي تحولت فيما بعد الى نقابة بمقتضى القانون رقم 394 سنة 1955، حيث

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 07-08.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، ط01 دار وائل للنشر، عمان الأردن 1998، ص 03

³ نفس المرجع السابق ص 17-18.

⁴Howard-F Stettler, Audit : **Principes et Méthodes Générale**, Edition Publi-Union Paris, 1976, P 55.

⁵ خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 04

أصدرت هذه النقابة سنة 1957 دستورا لمهنة التدقيق ينظم الأعمال و آداب سلوك مهنة التدقيق وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها.

أما على الصعيد المحلي في الجزائر فقد من بين الدول المتأخرة في مجال مهنة التدقيق المحاسبي و المحاسبة، إذا ما قارنها بالدول السالفة الذكر، حيث كانت المهنة غير منظمة الى غاية صدور قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، و الذي يتضمن تشريعات و أحكام متعلقة بالمهنة و مزاولته.¹

كما تلتها تطورات عديدة خصوصا بعد صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010م و صدور مقرر المجلس الوطني للمحاسبة في يخص إصدار معايير التدقيق المحاسبي في نهاية سنة 2016م.

حيث يمكن تقسيم فترات تطور مهنة التدقيق المحاسبي الى ثلاث فترات :

● الفترة من العصور القديمة الى غاية 1500 م:

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية، وكان الهدف منها الوصول الى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعبات أو أي غش في الدفاتر المحاسبية، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، حيث كان يقف على مدى صحة هذه المعلومات من خلالها تجرته.²

● الفترة من 1500 م الى 1850 :

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة السابقة، إذ يقتصر على اكتشاف الغش و التلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة المدققين ورغم ذلك بقيت ممارسات التدقيق بصفة تفصيلية.³

● الفترة من 1850 الى 1905 م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، و بالتالي الانفصال التام بين الملاك والإداريين، ما زاد من إلحاح المساهمين في طلب المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدققين مستقلين، حيث كانت أهداف التدقيق خلال هذه الفترة:⁴

✓ إكتشاف الغش و الخطأ؛

✓ إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛

✓ إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

● الفترة من 1905 الى غاية يومنا هذا

¹ حمزة بوسنة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية " مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص دراسات محاسبية و جباية معمقة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2012. ص 04.

² إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996 ص 14.

³ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 03، 2011 ص 03.

⁴ إدريس عبد السلام شتيوي، مرجع سابق، ص 16.

ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة الى أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي، أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد يقتصر على اكتشاف الغش و الأخطاء، فمثل إكتشاف مثل هذه الحالات أصبح من مسؤوليات الإدارة، بل أصبح الغرض من التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.¹

الفرع الثاني: ماهية التدقيق المحاسبي

تنوعت ترجمة ما جاءت به جاءت تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting حول مفهوم التدقيق المحاسبي من الجانب الشكلي لكنها نفس المضمون و نذكر منها:

" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة، و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"².

" عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الإقتصادية لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق "³

" هي عملية إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الإقتصادية و الأحداث و تقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين و إيصال النتائج الى المستفيدين "⁴

كما تقدم محمد لطفي على أن عملية التدقيق هي " عملية جمع و تقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفء و مستقل لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة عن نتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة"⁵

تعريف آخر للتدقيق : تدقيق الحسابات هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة.⁶

كما عرف كل Bonnault et Germond على أن عملية التدقيق هي " إختبار تقني صارم و بناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية القوائم المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام القواعد و

¹ هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن ، سنة 2006، ص 19.

² وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب و مراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 18.

³ محمد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل للنشر، عمان 2003، ص 108.

⁴ هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، سنة 2006، ص 20.

⁵ أمين أحمد لطفي، المراجعة الدولية و عمولة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2005، ص 103.

⁶ سعيد مخلد النعمان، تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي، دراسة إختبارية في المحيط الأردني، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق، سنة 2013 مصر ص 29.

القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"

1

من خلال ما تقدم من أهم التعاريف السابقة لعملية التدقيق المحاسبي نجد أن :

✓ أن التدقيق المحاسبي هو عملية منهجية منظمة محكمة تتطلب عدة مراحل و خطوات متكاملة؛

✓ أن عملية التدقيق تتطلب أدلة الإثبات و القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية حيث تتطلب عملية التدقيق جمع

أدلة وبراهين من أجل التأكد من أن العمليات المحاسبية ومقارنتها مع المعايير الموضوعية؛

✓ أن لعملية التدقيق المحاسبي مجال ونطاق محدد تتمثل في القوائم المالية و إجراءات التدقيق؛

✓ أن عملية التدقيق المحاسبي تتمثل في الفحص و التحقق و التقرير؛

✓ تتمثل مهمة التدقيق في إيصال نتائج التدقيق من خلال إثبات رأي في محايد من شخص مؤهل وكفاء الى

الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة .

كذلك نلاحظ أن جل التعاريف السابقة قد ركزت على ثلاث نقاط مهمة في تعريفها لعملية التدقيق المحاسبي و التي

ذكرناها بشكل مختصر في النقطة الرابعة وهي الفحص و التحقق و التقرير و المراد منها :

● **الفحص:** هو التأكد من مدى صحة قياس و سلامة العليمات التي تم تسجيلها و تبويبها و تحليلها في القوائم المالية للمؤسسة.

● **التحقيق:** المقصود منه هو إمكانية الحكم على صلاحية وصدق القوائم المالية الختامية من أجل التعبير عن سلامتها خلال فترة زمنية معينة محددة من أجل التعبير عن الوضع المالي في نهاية الفترة، من أجل إبداء رأي في محايد.

● **التقرير:** انطلاقاً من أن الفحص و التحقيق هما وظيفتان مترابطتان فإن التقرير يقصد به هو جمع علمتي الفحص و التحقيق و تقديمهما في شكل تقرير للإطراف المعنية ذات المصلحة بتقرير المدقق سواء كانت مستخدمين داخليين أو خارجيين.

الفرع الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي

مثلما ما تقدمنا به سابقاً، و المتبع للتطورات التدقيق المحاسبي عبر مراحل التاريخ يلاحظ أن أهداف عملية التدقيق المحاسبي كانت مجرد وسيلة لإكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب و التزوير الموجودة في الدفاتر و السجلات، و الملاحظ أن الفترة التي شهدت تطورات هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية، و التي كانت نقطة تحول مع ظهور الشركات الكبرى، حيث تنوعت نشاطاتها و منها انفصلت الملكية عن الإدارة، قبل أن تتغير هذه النظرة عندما تقرر من مجلس القضاء الإنجليزي عام 1897 أن اكتشاف الأخطاء ليس من الهدف الأساسي للتدقيق المحاسبي، وأن عملية التدقيق لا تبدأ من الشك فيما يقدم من بيانات، و العبارة المشهورة للقاضي LOPASE في قضية حلج القطن سنة 1896

¹LIONNEL.C et GERARD .V. Audit et control intern-aspect financiers. opérationnels et stratégiques, Dalloz Paris, 1992 P 21

والتي وصف فيها المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذات حاسة شم قوية لاقتفاء المجرمين، وهذا مالا يؤكد أن الهدف من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش.¹

كما تطورت عملية التدقيق ليصبح من واجب المدقق القيام بعملية إنتقادية للدفاتر و السجلات و تبنيه لرأي في محايد من خلال تقريره الذي يقدمه لأصحاب المنفعة نتيجة فحصه، و رأيه حول البيانات المالية و طريقة إعدادها وفقاً لإطار تقارير مالية محددة من خلال عبارته التي لا تحتمل أكثر من معناها.²

و الجدول التالي يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق المحاسبي

الجدول رقم (01-01) : التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التحقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	إكتشاف الغش و الإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	إكتشاف الغش و الخطأ و الإختلاس	بعض الإختبارات تفصيلي مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي و إكتشاف الغش و الخطأ	فحص إختياري تفصيلي	درجة إهتمام بسيط
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي و إكتشاف الغش و الخطأ	إختياري	بداية الإهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي و إكتشاف الغش و الخطأ	إختياري	إهتمام قوي و جوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الإجتماعية و غيرها	إختياري	أهمية جوهريّة للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن سنة 2006، ص 18.

وتبعاً لما تقدم يمكن أن نجيز أهم أهداف التدقيق المحاسبي في:³

- ✓ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، ومدى الإعتماد عليها؛
- ✓ إكتشاف أهم التلاعبات من غش و أخطاء في السجلات؛
- ✓ مساعدة متخذي القرار من خلال تقرير محافظ الحسابات؛
- ✓ إبداء رأي في محايد على مصداقية القوائم المالية من خلال ال'تماد على براهين و أدلة كافية؛
- ✓ تعزيز الثقة في القوائم المالية؛
- ✓ متابعة الخطط وتنفيذها من خلال التأكد الى مدى الوصول الى الأهداف المسطرة؛
- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، من خلال الترشيح في المصروفات في جميع النواحي؛
- ✓ التقليل من الخطر الجبائي وذلك من خلال تقدير أثار عملية التدقيق على المنشأة،
- ✓ تحقيق أكثر رفاهية للمجتمع؛
- ✓ تقييم ومتابعة الأعمال وفقاً للأهداف المسطرة.⁴

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 09.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار أرام للدراسات و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى عمان، الأردن سنة 2006، ص 17.

³ أحمد فايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار لجان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2015، ص 11-12

⁴ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية؛ الدار الجامعية، الطبعة الثانية؛ لبنان، 2007، ص 234.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

اطلع الباحث على عدد من البحوث والدراسات المتاحة في مجال محافظة الحسابات وكذلك الرقابة الداخلية، واتضح من خلال استعراض هذه الأبحاث والدراسات تركيز الكثير منها على دراسة مسؤوليات محافظ الحسابات ومهامه في جانب الرقابة المحاسبية، كما أنها تركز على الرقابة الداخلية كمفاهيم فقط وسيتم عرض الدراسات السابقة على النحو التالي:

المطلب الأول: قراءة في بعض الدراسات السابقة

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق لأهم الدراسات السابقة و التي كانت في حدود الباحث

الفرع الأول: الدراسة المتعلقة بمحافظ الحسابات

1. دراسة (معن محمد الحسن حامد العركي، 2021) 1، بعنوان: "تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على عملية دور المراجعة الخارجية في جوده معلومات القوائم المالية بالتطبيق على بنك فيصل الإسلامي 2017 م وإعطاء لمحة تاريخيه حول المراجعة ومعايير المراجعة، التعرف على الدور الذي يلعبه الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- تقوم المراجعة الداخلية بدور هام في زيادة موثوقية معلومات القوائم المالي؛
- تقوم المراجعة الخارجية بدور في تحسين ملاءمة معلومات القوائم المالية؛
- المراجعة الخارجية تساهم في تحسين جودة معلومات القوائم المالية؛
- الاتصال والتنسيق بين أعضاء لجان المراجعة يزيد من تحسين جودة معلومات القوائم المالية بالبنك.

2 . دراسة (إيهاب مكي محمد عبد الله، 2020) 2، بعنوان: " دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية ".

تناولت الدراسة دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات هل يؤدي التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة إلي الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، هل تؤدي قدرة المراجع الخارجي علي إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وهدفت الدراسة إلي بيان الدور الذي يؤديه التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ، توصلت الدراسة إلي أن قدرة المراجع الخارجي علي القيام بالفحص الجيد للسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن إتباع المراجع الخارجي لوسيلة المصادقات كأداء للحصول علي مصادقات أو إقرارات مكتوبة من العملاء تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن قدرة المراجع الخارجي علي ملاحظة التجهيزات الخاصة بالعميل ومتابعة تنفيذ بعض المهام المحاسبية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، توصي الدراسة بضرورة احتواء تقرير المراجع الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المراجعة للحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وضرورة قيام المراجع الخارجي

¹معن محمد الحسن حامد العركي ، " تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية" ، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 28،سنة 2021.

²إيهاب مكي محمد عبد الله ، " دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية " ، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد 25،سنة 2020.

بإعداد خطة مراجعة الفعالة ووضع إستراتيجية شاملة لتساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية كما يجب علي المراجع الخارجي بذل للناية المهنية اللازمة ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

3 . دراسة (رشيدة خالدي، 2016)¹ بعنوان: " دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في

المراجعة القانونية في الجزائر".

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، إبراز الفائدة من إصدار معايير المراجعة الدولية وكذا أهمية تبنيها، إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، معرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول مدى تأهيل بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية، ومدى مساهمتها في تضيق من الفجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ولمعالجة الموضوع اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات الثانوية، وإستخدام المنهج التاريخي بغية الوصول فجوة التوقعات، وأهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة، الوجود الفعلي لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، لتبني معايير المراجعة الدولية شريطة تكييف واقع الممارسة المهنية وتعليم و تمهين مراجعي الحسابات، كما خلصت الدراسة إلى أهمية أحد عشرة معيار من معايير المراجعة الدولية لهم الدور المباشر والغير مباشر في تضيق فجوة التوقعات، كما أوصت الباحثة بضرورة الإهتمام بالثقافة المالية والتي تساهم في توعية مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات مراجع الحسابات ، وكذا ضرورة صياغة معايير محلية حيث تكون قاعدة هذه الصياغة معايير المراجعة الدولية.

4. شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات2: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012.

هدفت الدراسة إلى معرفة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسته لمهامه، ومقارنة ذلك مع ما هو موجود لدى الدولتين تونس والمملكة المغربية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- ◀ مهنة محافظة الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات.
- ◀ جعل المشرع الجزائري محافظ الحسابات يواجه ثلاثة أنواع من المسؤوليات بمناسبة ممارسة مهنته مثل نظرائه في تونس والمملكة المغربية، وهي مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية.
- ◀ ماهو معمول به فيما يخص المسؤولية المدنية والانضباطية هو مشابه كثيرا لما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية.
- ◀ فيم يخص المسؤولية الجزائية فنرى أن هناك بعض أوجه الاختلاف فيما يخص العقوبات المسلطة على محافظ الحسابات بين البلدان الثلاث، ويرجع ذلك لاختلاف البيئة التي تمارس فيها المهنة.

¹رشيدة خالدي ، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة الأغواط ، 2016.

² شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات2: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012.

تتفق هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات إلا أنها اقتصرت على دراسة وتحليل مسؤوليات محافظ الحسابات فقط، بعكس الدراسة الحالية التي تسعى إلى دراسة مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

5. دراسة (Kenny and K. chan, 2000)¹ بعنوان: "Auditing standards in china- a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines".

سعت الدراسة الى معالجة التغيرات والتطورات المتلاحقة في المجال الاقتصادي والمالي للصين وزيادة الاستثمارات الحالية التأثير الواضح لإعادة النظر بشأن تطوير وتحديث النظام المحاسبي والمالي للدولة ليتواءم ويتفق مع الممارسات والإصدارات الدولية المختلفة والمرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتوفير كل المتطلبات والمقومات الأساسية اللازمة لتطوير وتحديث المهنة وتحسين نوعية المعايير لجمهور المحاسبين القانونيين في الصين، وأوضحت الدراسة أهم الأسباب والدوافع لإنشاء معايير مراجعة في الصين وتمثل هذه الدوافع:

- ◀ التزايد المتسارع في عدد من المشروعات الخاصة وزيادة حجم الاستثمارات الخارجية في الصين مما يتطلب نوع من التطوير والتحديث للنظام المالي لغرض الإصلاح الاقتصادي ومواكبة كل المتطلبات؛
- ◀ التطور في سوق الأسهم المالية وتأثيره لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة تطوير بيئة مهنة المراجعة؛
- ◀ إن عملية الإصلاح الاقتصادي والتطوير لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة خلق نوع من التماثل أو التوافق مع متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

6. دراسة (Gin chong, 2000)² بعنوان: "Auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons".

تمحور الهدف الرئيسي من الدراسة هو أن مجموعة الإرشادات تعتبر أداة بواسطتها يستطيع مراجع الحسابات تكوين وإصدار قرارات منتظمة ومتوازنة وهذا بدوره يعمل على زيادة الكفاءة للمراجع في إتمام وتنفيذ جميع مهام عملية المراجعة، إضافة لذلك فإن هذه الإرشادات تحدد وتوضح المستويات المختلفة للتفاوت والتي يسمح للمراجع بممارستها دون خوف من الوقوع في الإهمال أو مواجهة أي نوع من المقاضاة القانونية، حيث أشارت تفسيرات المكتب بأن أهمية إصدار تلك الإرشادات يتبلور في:

- ◀ إحداث نوع من التوافق والانسجام للممارسات المهنية في جميع أنحاء الجمهورية وتقليل الاتهامات ودرجات التباين والاختلاف في الأداء المهني للمراجعين؛
- ◀ تقليص عدد الشكاوي و التداعيات المتعلقة بالتضارب والتعارض في الممارسات المهنية وعدم وجود الترابط المنطقي بين هذه الممارسات؛

¹ Kenny Z. lin and hung chan, "auditing standards in china- a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines", the international journal of Accounting, vol.35, No.4(2000), PP. 559-577.

²Gin chong, "auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons", managerial Finance vol.26, (2000) , No.5, PP. 12-20.

- ◀ تخفيض مستويات عدم الوعي وفهم لعمليات المراجعة ومراحلها والمسؤوليات المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة؛
- ◀ تحديد وتوضيح مستويات المهام المختلفة والمرتبطة بالممارسات المهنية لمكاتب المراجعة والمحاسبة المتخصصة.

الفرع الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية

1- روضة مجول¹ 2018، "تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية"

تعالج هذه الدراسة موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، والهدف منها التعرف على نظام الرقابة الداخلية وأهم إجراءاته وطرق تقييمه في المؤسسة وكذا التطرق إلى المخاطر الناجمة عن ضعفه. للوصول إلى هدف الدراسة تم جمع البيان بالاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والقوانين والمراسيم التي لها علاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على بعض الدراسات التي لها علاقة بالدراسة، وهذا من اجل تغطية الجانب النظري للموضوع. أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية لدى مكتب للمحاسبة، من أجل تتبع مختلف مهامه بالتحديد إعداد تقرير محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما توصلت الدراسة الى أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها واستقرارها وبهذا فان الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.

2- أم كلثوم رزقه² 2017، " دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

تهدف هذه الدراسة الى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية من حيث مساهمته في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، ومن أجل ذلك حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية الرئيسية التالية : ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ؟ وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام أداة القابلة الشخصية والملاحظة بإضافة إلى لوحة القيادة وذلك عن طريق دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI ، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يتكون من خمس مكونات مترابطة مثلما حددها المعيار الدولي الصادر عن لجنة المنظمات الراعية COSO وكلما زادت فعالية هذه المكونات وتكاملت فيما بينها بشكل صحيح كلما ساهم ذلك في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وفي خدمة إدارة المخاطر من خلال الكشف والتقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسات الاقتصادية.

3- دراسة ميمون حسام الدين³ 2016 " دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"

هدفت الدراسة إلى إبراز طبيعة الرقابة الداخلية والأساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة، حيث تكمن أهمية الموضوع في التوصل الى مدى تشخيص نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وأيضا في كونه يسلط الضوء على العلاقة التي تجمع بين الرقابة الداخلية ومدى تقييم فعاليتها في المؤسسة.

1 روضة مجول ، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية ورقلة مذكرة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

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

3 ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية بمركب الملح لوطاية بسكرة)، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016.

خلصت الدراسة بأن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية يكمن في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.

4- دراسة الغول سناء¹ (2014) " دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وإبراز أهم معيار جودة نظام الرقابة الداخلية والتي بدورها تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، كما توصلت الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم بشكل فعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

5- جمال الدين بوسعيد² 2014، "محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية"

لقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المراجعين الخارجيين الجزائريين بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات التي يقومون بالمصادقة على قوائمها المالية. خلصت الدراسة بمجموعة من النتائج نذكر منها :

◀ لا تولي المؤسسات الجزائرية أهمية كبيرة للرقابة الداخلية، ويتجلى ذلك من خلال عدم اتباعها لإطار رقابة داخلية معروف، وكذلك عدم وجود دليل إجراءات بصفة دائمة في هذه المؤسسات، كما تتجلى قلة الإهتمام من خلال ندرة وجود لجان مراجعة بهذه المؤسسات، وندرة تبني مفهوم إدارة المخاطر كذلك، وعدم قيام هذه المؤسسات بتقييم ذاتي لنظام رقابتها الداخلي.

◀ أكد معظم أفراد العينة أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم في خمسة مراحل، وباستعمال عدة وسائل أهمها المقابلة الشخصية مع العمال، الفحوصات والملاحظات الميدانية، الإستمارات بأسئلة مفتوحة وخرائط التدفق وبدرجة أقل الاستمارات المغلقة، وينتهي التقييم بإعداد تقرير خاص يوجه في معظم الحالات إلى مجلس الإدارة.

◀ يتم التركيز غالبا عند تقييم نظام الرقابة الداخلية على تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي فقط .

◀ تتمثل أهمية القيام بالتقييم في تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وعلى رأسها مخاطر الرقابة إضافة إلى تحديد نطاق عملية المراجعة وحجم عينة الإختبارات.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

ستتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف فيما يلي:

❖ أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، نجد أن هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة للتدقيق المحاسبي في الجزائر ودوره في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تناولت جوانب عديدة مثل:

◀ دراسة محافظ الحسابات من الجانب القانوني؛

◀ أهمية التدقيق المحاسبي في إستمرارية المؤسسة؛

◀ دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

¹ الغول سناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014.

² جمال الدين بوسعيد، محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ، مذكرة ماجستير في دراسات محاسبية، جبائية وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2014/2013، ص92.

أما الدراسة الحالية والتي اهتمت بمدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية " تميزت بدراسة جانب آخر والذي تمثل في دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تعزيز ثقة الملاك في هذا الأخير حول رأيه إتجاه نظام الرقابة الداخلية. كما تم الإستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية:

- 1- تم الإستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة في المذكرة؛
- 2- تم أتباع الطريقة في إختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة للدراسة الحالية؛
- 3- تم الإستفادة منها لتكوين الجانب النظري و إعداد خطة تتناسب و تحديد متغيرات الموضوع؛
- 4- تم إعداد دراسة الحالة من خلال تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- 5- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والإنتلاق في الدراسة الحالية.

❖ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

1- من حيث المكان والزمان:

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد في (ولاية ورقلة) في مكتب محافظ حسابات بالسنة 2018، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية و أجنبية من سنة 2000 إلى 2017.

2- من حيث عدد العينة:

نجد أن جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد من خلال مقارنة بالدراسة الحالية وبعضها الآخر أقل وذلك حسب إمكانية كل دراسة، بينما أعدت هذه الدراسة على الجانب النظري للتدقيق المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفي الفصل الثاني على الدراسة التطبيقية وكيفية القيام بعملية الرقابة الداخلية التي يقوم بها محافظ الحسابات وفقا لقواعد الرقابة الداخلية ولجأ الباحث إلى استبانته موزعة لعينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة

3- من حيث المتغيرات:

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال وجهة نظر مراجعي الحسابات (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمي القوائم المالية، المراجعة القانونية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

التدقيق المحاسبي هدفه الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي في محايد حول نظام الرقابة الداخلية وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة.

نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها وليس نظاما مستقلا بحد ذاته، وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها، بحيث يضع أساسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة، كما يجب أن يراعي في تصميمها عنصري العائد والتكلفة.

الرقابة الداخلية أداة الإدارة وعينها، حيث يقوم من خلالها محافظ الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة، ثم التقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه، كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية والميدانية

مدخل الفصل:

بعد تناول موضوع مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من الناحية النظرية وجب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب التطبيقي. وحتى نلم بالموضوع تم اللجوء إلى دراسة التطبيقية في مكتب محافظ الحسابات وأما الدراسة الميدانية فقد تمت بتوزيع استبيان على مجموعة من المهنيين في المجال

- المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب محافظ الحسابات الأستاذ عبد الرزاق بن داوود
- المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين بولاية ورقلة

المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب محافظ الحسابات أ. عبد الرزاق بن داود

الدراسة التطبيقية عبارة عن قراءة في مجموعة من التقارير لمحافظ حسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا ما سوف نتطرق في هذا المبحث، إلى الطريقة والأدوات المستخدمة وصولاً إلى عرض النتائج، تحليلها ومناقشتها.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بمجتمع الدراسة من خلال نبذة عن مكتب المحاسبة والهيكلة التنظيمي للمكتب وتقدم أهم الأعمال التي يقوم بها المكتب.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة محافظي الحسابات

أولاً: تقديم مكتب محافظ الحسابات المعتمد في الدراسة

نبذة عن المكتب

تناولنا مجال الدراسة في مكتب بن عبد الرزاق الذي أنشأ في سنة 1994م، والذي كان مقره متواجداً في قرب مستشفى محمد بوضياف، ثم بداية من سنة 1999م تواجد في شارع عطوات قدور بني ثور ورقلة، حيث عمل الأستاذ بن داود عبد الرزاق قبل فتح المكتب في عدة مناصب كان أهمها محاسب في شركة المحاسبة بولاية ورقلة، ثم مدير الإدارة و المالية في الصندوق الوطني للتقاعد، وبعدها نال الاعتماد كمحافظ حسابات محاسب معتمد تحت رقم 825 المؤرخ في 11 أفريل 1994، و بقي يعمل في مجال المحاسبة ومحاسبة المحافظة الحسابات و الخبرة القضائية إلى يومنا هذا.¹

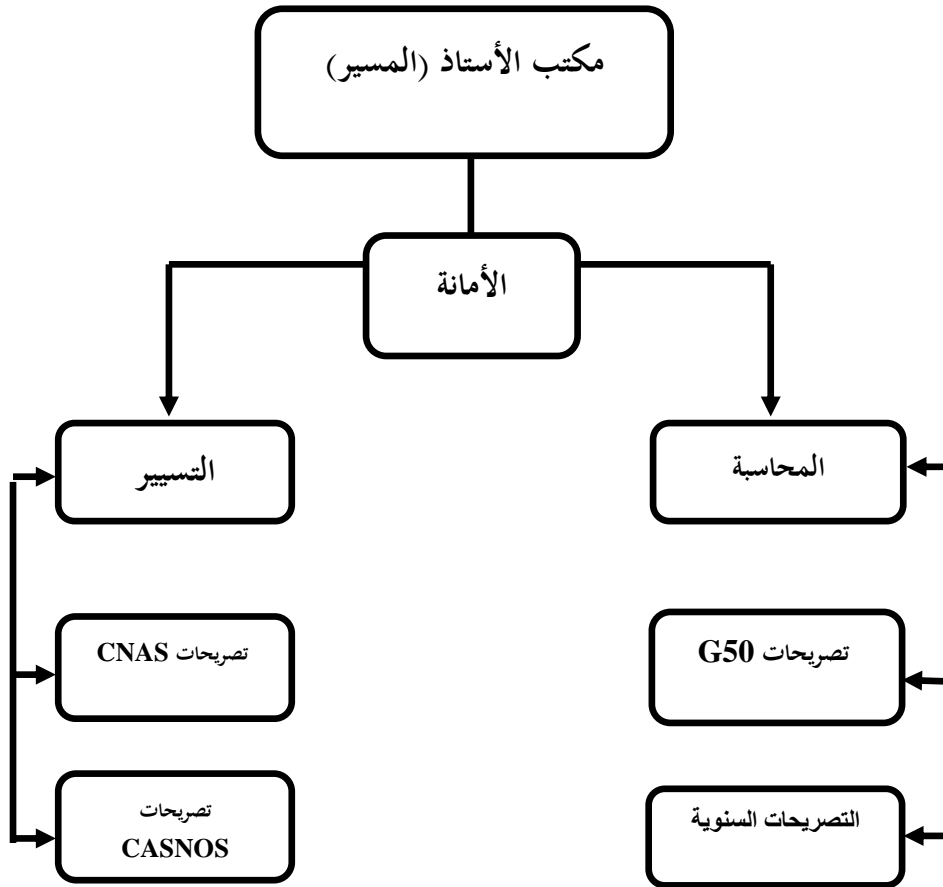
يقوم المكتب بعدة مهام نذكر منها ما يلي:

- ◀ إنجاز التصريحات الجبائية والاجتماعية للزبائن وذلك بصفة شهرية و سنوية.
- ◀ إنجاز الميزانيات التي يتم التصريح بها لدى مصالح الضرائب.
- ◀ إنجاز الدراسات الاقتصادية للمشاريع التي تطلب من زبائنه.
- ◀ محافظة الحسابات للشركات التجارية التي يتم التعاقد معها لهذا الغرض.

¹ مقابلة مع مسير المكتب الأستاذ بن داود عبد الرزاق

ثانيا: تقديم الهيكل التنظيمي للمكتب

الشكل رقم (01-02) الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات المكتب

قراءة في الهيكل التنظيمي للمكتب

- ◀ الأستاذ (المسير): يقوم الأستاذ بالتنسيق بين الأمانة والمحاسبة والتسيير بتقديم خدمات اللازمة للزبائن ومن مهامه متابعة عمل مختلف الفروع الأخرى.
- ◀ الأمانة: ودورها استلام الوثائق اللازمة للقيام بالتصريحات من الزبائن كما يذكرهم بمواعيد هذه التصريحات ويقدم لهم الأعمال المنجزة كما أنه يساعد الأستاذ (المسير) في مختلف المهام.
- ◀ المحاسبة: بناء على المعلومات المقدمة له من طرف الزبائن والوثائق اللازمة (فواتير الشراء والبيع والكشوفات البنكية... الخ) ويقوم بما يلي:
 - متابعة التصريحات الدورية والسنوية (G50).
 - إعداد الميزانية الجبائية.
 - ملئ دفتر التقويم واليومية العامة ومتابعتها.

التسيير: يقوم المسير بتنظيم مختلف التصريحات الاجتماعية للزبائن:

- التصريح بالعمال secu
- التصريحات DAC/DAS....الخ
- كما يقوم بملاء سجل الأجرة وسجل المستخدمين ومتابعة حركة العمال لدى زبائن المكتب
- كما يقوم كذلك بملاء شهادات العمل وشهادة الأجرة ليقدمها إلى الزبائن.
- ومن مهامه أيضا القيام بتصريح CASNOS الخاص بأرباب العمل وهذا بناء على الميزانية السنوية أو الدخل الإجمالي.

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات

مثلما ما تقدم في الجانب النظري فقد تم جمع البيان بالاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والقوانين والمراسيم التي لها علاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على بعض الدراسات التي لها علاقة بالدراسة، وهذا من اجل تغطية الجانب النظري للموضوع. أما الجانب التطبيقي دراسة الحالة اعتد على جمع بيانات الدراسة من خلال القيام بدراسة تطبيقية عند مكتب محافظ الحسابات دامت أكثر من 30 يوم، وقمنا بتتبع مختلف مهامه التي تفيدها في الدراسة الحالية حيث تم الاعتماد على جمع بعض التقارير والقوائم المالية وبالتحديد إعداد تقرير محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية وتم جمع بعض المعلومات عن طريق المقابلة الشخصية مع محافظ الحسابات والمحاسبين المساعدين في المكتب وتم العمل في التقييم على استخدام وإتباع الطرق العلمية والعملية.

الفرع الثالث: عرض تقارير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية

يعتمد محافظ الحسابات في إعداد تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية حول عدة نقاط نذكر أهمها:

- مراقبة السجلات القانونية
- مراقبة عملية الجرد المادي
- مراقبة الحسابات النقدية
- مراقبة تسيير العمال والأجور.

حيث سوف نعلم في دراستنا على تقريرين لمؤسسات مختلفة لمدة سنتين متتاليتين لأجل التأكد من تقييم نظام الرقابة الداخلية التي قدمها لنا مكتب المحاسبة، وبغية المحافظة على سرية المعلومات فقد تم تسمية المؤسسات على النحو التالي: مؤسسة ذات قطاع اقتصادي خدماتي A، مؤسسة ذات طابع اقتصادي تجاري B.

أولاً: عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A لسنة 2017، 2018.

- عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A لسنة المختصة في 2017/12/31.

ورقلة في:

إلى السيد المدير، السادة أعضاء الجمعية العامة المؤسسة A

في إطار المهمة التي أوكلت إلى من طرف المؤسسة المذكورة أعلاه بصفتي محافظ حسابات الشركة المسماة A والتي أوكلت مهمة إعداد تقرير محافظة الحسابات لسنة المالية المختصة في 2017-12-31 يسعدني ويشرفني أن أقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية والذي على النحو التالي:

1. مراقبة السجلات القانونية

بعد الرقابة التي قمنا بها لسجلات القانونية والمتكونة من نوعين من السجلات الأولى متعلق بالحاسبة والتي تؤثر من طرف المحكمة وهي على النحو التالي:

- سجل الجريدة العامة
- سجل الأجرة
- سجل التقويم

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف المحكمة مع وجود تحفظ على سجل الجرد المادي الذي ينقصه سنة 2016.

والنوع الثاني من السجلات والمتعلق بالتسيير والذي يخص العمال ويؤشر من مفتشية العمل والتي هي على النحو التالي:

- سجل حوادث العمل
- سجل إنذار مفتشية الشغل
- سجل العطل السنوي
- سجل المستخدمين
- سجل طب العمل

من خلال الرقابة التي قمنا بها تبين لنا جميع السجلات القانونية مهيئة ومقيدة وفق ما تتطلبه معايير المتعارف عليها.

2. مراقبة الجرد المادي

لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا على عملية الجرد والتي كانت تتوافق ومعايير الحاسبة المتعارف عليها من خلال أن عملية الجرد تمت وفق طريقة قانونية صحيحة من خلال تكوين لجننتين مستقلتين للقيام بعملية الجرد ومقارنتها والجرد المحاسبي.

3. الحسابات النقدية

من خلال الفحص الذي قمنا به لجميع الحسابات النقدية للشركة والتي تكوين من حساب بنكين وحساب الصندوق وحساب التحويلات البنكية:

- حساب البنوك: من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين أن عدم إتمام المقارنة البنكية.
- حساب الصندوق: لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق /> 530 قيمة على عدم مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2017/12/31.
- حساب التحويلات البنكية: لقد سمحت الرقابة على حسابات النقدييات وبالتحديد حساب 581 بأن الرصيد وفي 2016-12-31 برصيد معدوم وهو ما يتوافق مع معايير الحاسبة.

4. تسيير العمال و الأجر

تبعاً لرقابة التي قمنا للمصلحة الأجر تبين لنا وجود نظام معلومات محاسبي ينظم الرواتب و الأجر و الذي يتمثل في برنامج PC Paie و هو يبين إلى أن الشركة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب و الأجر.

5. خلاصة

خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على النظام الداخلي للمؤسسة تبين لنا بأن جميع العمليات التي قامت بها الشركة للإعداد القوائم المالية الميزانية وجدول حسابات النتائج تمت وفق مع معايير النظام المحاسبي المالي مع رفع التحفظات السابقة التي لا بد على المحاسب مراعاتها.

تأشيرة محافظ الحسابات

- عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A لسنة المختصة في 2018/12/31.

ورقلة في :.....

إلى السيد المسير، السادة أعضاء الجمعية العامة المؤسسة A

في إطار المهمة التي أوكلت إلى من طرف المؤسسة المذكورة أعلاه و بصفتي محافظ حسابات الشركة المسماة A و التي أوكلت مهمة إعداد تقرير محافظة الحسابات لسنة المالية المختصة في 2018-12-31 يسعدني و يشرفني أن أقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية و الذي على النحو التالي:

6. مراقبة السجلات القانونية

بعد الرقابة التي قمنا بها لسجلات القانونية و المتكونة من نوعين من السجلات الأولى متعلق بالحاسبة و التي تؤثر من طرف المحكمة و هي على النحو التالي :

- سجل الجريدة العامة
- سجل الأجرة
- سجل التقويم

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف المحكمة، وقد لاحظنا أن المحاسب قد قام باحترام التحفظ الذي قدمناه في تقرير الرقابة الخاص بسنة 2017، و المتمثل في سجل الجرد المادي الذي لم نجد ينقصه سنة 2016، حيث وجدنا السجل في السنة مؤشر و معبأ وفق ما تتطلبه معايير القانونية التي تنظم مسك محاسبة منتظمة.

و النوع الثاني من السجلات و المتعلق بالتسيير و الذي يخص العمال و يؤشر من مفتشية العمل و التي هي على النحو التالي :

- سجل حوادث العمل
- سجل إنذار مفتشية الشغل
- سجل العطل السنوي
- سجل المستخدمين
- سجل طب العمل

من خلال الرقابة التي قمنا بها تبين لنا جميع السجلات القانونية محينة و مقيدة وفق ما تتطلبه معايير المتعارف عليها.

7. مراقبة الجرد المادي

لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا على عملية الجرد و التي كانت تتوافق و معايير المحاسبة المتعارف عليها من خلال أن عملية الجرد تمت وفق طريقة قانونية صحيحة من خلال تكوين لجنتين مستقلتين للقيام بعملية الجرد ومقارنتها و الجرد المحاسبي.

8. الحسابات النقدية

من خلال الفحص الذي قمنا به لجميع الحسابات النقدية للشركة و التي تكوين من حسابين بنكين و حساب الصندوق و حساب التحويلات البنكية :

- حساب البنوك: من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين المحاسب قد احترم أهم الملاحظات المقدمة فيما يخص إعداد المقاربة البنكية.
- حساب الصندوق: لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق ح/ 530 قيمة على عدم مطابقة

الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2018/12/31.

- حساب التحويلات البنكية : لقد سمحت الرقابة على حسابات النقديات و بالتحديد حساب 581 بأن الرصيد وفي 2018-12-31 برصيد معدوم و هو ما يتوافق مع معايير المحاسبة.

9. تسيير العمال و الأجور

تبعا لرقابة التي قمنا للمصلحة الأجور تبين لنا وجود نظام معلومات محاسبي ينظم الرواتب و الأجور و الذي يتمثل في برنامج PC Paie و هو يبين إلى أن الشركة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب و الأجور.

10. خلاصة

خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على النظام الداخلي للمؤسسة تبين لنا بأن جميع العمليات التي قامت بها الشركة للإعداد القوائم المالية الميزانية وجدول حسابات النتائج تمت وفق مع معايير النظام المحاسبي المالي ولم نلاحظ لوجود أي تعارض لذلك في إعداد هذه القوائم.

تأشيرة محافظ الحسابات

ثانيا: عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B لسنة 2017، 2018.

- عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B لسنة المختتمة في 2017/12/31.

ورقلة في :

إلى السيد المدير، السادة أعضاء الجمعية العامة المؤسسة B

في إطار المهمة التي أوكلت إلى من طرف الشركة المذكورة أعلاه و بصفتي محافظ حسابات الشركة المسماة B و التي أوكلت مهمة إعداد تقرير محافظة الحسابات لسنة المالية المختتمة في 2017-12-31 يسعدني و يشرفني أن أقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية و الذي على النحو التالي:

1. مراقبة السجلات القانونية

بعد الرقابة التي قمنا بها لسجلات القانونية و المتكونة من نوعين من السجلات الأولى متعلق بالحاسبة و التي تؤشر من طرف المحكمة و هي على النحو التالي :

- سجل الجريدة العامة
- سجل الأجرة
- سجل التقويم

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف المحكمة، ولكنها غير معبأة حتى تاريخ الرقابة التي قمنا بتاريخ 2017/03/04.

و النوع الثاني من السجلات و المتعلق بالتسيير و الذي يخص العمال و يؤشر من مفتشية العمل و التي هي على النحو التالي :

- سجل حوادث العمل
- سجل إنذار مفتشيه الشغل
- سجل العطل السنوي
- سجل المستخدمين
- سجل طب العمل

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية والخاصة ب السجلات المؤشرة من طرف مفتشيه العمل وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف مفتشيه، ولكنها غير معبأة حتى تاريخ الرقابة التي قمنا بتاريخ 2017/03/04.

2. مراقبة الجرد المادي

لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا على عملية الجرد و التي كانت تتوافق و معايير المحاسبة المتعارف عليها من خلال أن عملية الجرد أن عملية الجرد لم تتم لمخزونات و تثبتات لسنة المالية المختتمة في 2016/12/31. وذلك بتاريخ الرقابة 2017/03/04.

3. الحسابات النقدية

من خلال الفحص الذي قمنا به لجميع الحسابات النقدية للشركة و التي تكوين من حسابين بنكين و حساب الصندوق و حساب التحويلات البنكية :

- حساب البنوك: من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين المحاسب لم يقم بالمقارنة البنكية.
- حساب الصندوق: لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق /حـ/ 530 قيمة على عدم مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2017/12/31.

- حساب التحويلات البنكية : لقد سمحت الرقابة على حسابات النقديات و بالتحديد حساب 581 بأن الرصيد وفي 2017-12-31 برصيد معدوم و هو ما يتوافق مع معايير المحاسبة.

4. تسيير العمال و الأجور

تبعا لرقابة التي قمنا للمصلحة الأجور تبين لنا وجود نظام معلومات محاسبي ينظم الرواتب و الأجور و الذي يتمثل في برنامج PC Paie و هو يبين إلى أن الشركة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب و الأجور.

5. خلاصة

خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على النظام الداخلي للمؤسسة تبين لنا بأن جميع العمليات التي قامت بها الشركة للإعداد القوائم المالية الميزانية وجدول حسابات النتائج تمت وفق مع معايير النظام المحاسبي المالي لكن وجود بعض التحفظات في يخص السجلات القانونية و الجرد المالي الذي على الشركة القيام به و إعداد المقاربة البنكية لتأكد من أرصدة الحسابات البنكية.

تأشيرة محافظ الحسابات

- عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B لسنة المختصة في 2018/12/31.

ورقلة في :.....

إلى السيد المسير، السادة أعضاء الجمعية العامة المؤسسة B

في إطار المهمة التي أوكلت إلى من طرف الشركة المذكورة أعلاه و بصفتي محافظ حسابات الشركة المسماة B و التي أوكلت مهمة إعداد تقرير محافظة الحسابات لسنة المالية المختصة في 2018-12-31 يسعدني و يشرفني أن أقدم لكم تقرير والمتمثل في تقرير تقييم الرقابة الداخلية و الذي على النحو التالي:

1. مراقبة السجلات القانونية

بعد الرقابة التي قمنا بها لسجلات القانونية و المتكونة من نوعين من السجلات الأولى متعلق بالحاسبة و التي تؤشر من طرف المحكمة و هي على النحو التالي :

- سجل الجريدة العامة
- سجل الأجرة
- سجل التقويم

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية والخاصة ب السجلات المؤشرة من طرف مفتشية المحكمة وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف المحكمة، ولحظنا أن المحاسب قد قام بتعبئة سجل الجريدة العامة و الأجرة إلى غاية 2018/03/29، و يبقى له سجل الجرد المحاسبي يبقى مؤشر وغير معبأ.

و النوع الثاني من السجلات و المتعلق بالتسيير و الذي يخص العمال و يؤشر من مفتشيه العمل و التي هي على النحو التالي :

- سجل حوادث العمل
- سجل إنذار مفتشيه الشغل
- سجل العطل السنوي
- سجل المستخدمين
- سجل طب العمل

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية والخاصة ب السجلات المؤشرة من طرف مفتشية العمل وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف مفتشيه وقد أحترم المحاسب بعض التحفظات التي رفعت في التقرير السابق ووجدنا السجلات معبأة بشكل قانوني حتى تاريخ الرقابة التي قمنا بتاريخ 2018/03/29.

2. مراقبة الجرد

لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا على عملية الجرد و التي كانت تتوافق و معايير الحاسبة المتعارف عليها من خلال أن عملية الجرد أن عملية الجرد لم تتم للمحزونات و تثبيات لسنة المالية المختصة في 2017/12/31. وذلك بتاريخ الرقابة 2018/03/29

3. الحسابات النقدية

من خلال الفحص الذي قمنا به لجميع الحسابات النقدية للشركة و التي تكوين من حسابين بنكين و حساب الصندوق و حساب التحويلات البنكية :

- حساب البنوك: من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين قام بإعداد المقاربة البنكية لسنتي 2016 و 2017 و تأكد من أرصدة الحسابات البنكية.

• حساب الصندوق: لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق -/ 530 قيمة على مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2018/12/31، وذلك من خلال المقارنة التي قدمها والمختتمة في سنة 2017/12/31.

• حساب التحويلات البنكية : لقد سمحت الرقابة على حسابات النقديات و بالتحديد حساب 581 بأن الرصيد وفي 2016-12-31 برصيد معدوم و هو ما يتوافق مع معايير المحاسبة.

4. تسيير العمال و الأجور

تبعا لرقابة التي قمنا للمصلحة الأجور تبين لنا وجود نظام معلومات محاسبي ينظم الرواتب و الأجور و الذي يتمثل في برنامج PC Paie و هو يبين إلى أن الشركة تحترم معايير تسيير مصلحة الرواتب و الأجور.

5. خلاصة

خلاصة لما تقدم من خلال الرقابة التي قمنا بها على النظام الداخلي للمؤسسة تبين لنا بأن جميع العمليات التي قامت بها الشركة للإعداد القوائم المالية الميزانية وجدول حسابات النتائج تمت وفق مع معايير النظام المحاسبي المالي. ولا وجود لأي تحفظات بشأنها مساس من صحة القوائم المالية المعدة بتاريخ 2018/12/31.

تأشيرة محافظ الحسابات

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

بعد عرض عينة الدراسة و الأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخيرة وذلك من خلال تتبعنا لتقارير محافظ الحسابات و تحليلها ومقارنتها و اختبار فرضيات الدراسة وصولاً إلى نتائج الدراسة.

الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقاً لتقرير محافظ الحسابات.

وفقاً لما تقدم به محافظ الحسابات من خلال التقارير السابقة لسنوات مختلفة و مدى تقييد معدي القوائم المالية والقائمين على النظام الداخلي للكيانات الاقتصادية يتضح لنا ما يلي :

1. **مراقبة السجلات القانونية :** من خلال التقارير السابقة التي قدمها محافظ الحسابات لاحظنا أن محافظ الحسابات يقوم بمراجعة جميع السجلات التي تقدمها المؤسسة سواء كانت التي تؤثر من طرف المحكمة أو من طرف مفتشيه العمل، حيث يقوم بمراجعة و ثبوت التأشير بالإضافة إلى مراجعة تعبئة هذه السجلات قانونياً و هذا ما يزيد من قوة المؤسسة في مسك محاسبة منتظمة.
2. **مراقبة الجرد المادي :** تبعاً لما تقدم به محافظ و ذلك بعد مراجعته للقوائم المالية و ووثاق المؤسسات التي قام بها بمراجعتها تبين أهمية مراجعة عملية الجرد المادي للمؤسسة و أهمية مطابقتها مع الجرد المعنوي (ما هو موجود من مخزونات و تسييلات في القوائم المالية للمؤسسة)، و هو ما يعطي لنا الصورة الواضحة للمؤسسة من خلال مطابقة الجرد المادي و المعنوي وهذا ما قام به المحافظ فعلاً في التقرير الثاني بالنسبة للمؤسسة B و هو الذي يولي له أهمية كبيرة.
3. **الحسابات النقدية :** الأهمية الكبيرة التي يوليها محافظ الحسابات لوجود المقاربة البنكية و التي تعطي الصورة الحقيقية عن وضعية المالية لأي كيان اقتصادي، كان من شأنها تقييم نظام الرقابة بصورة فعلية مع التأكد من مقارنة الصندوق وهو موجود في حسابات المؤسسة بالقوائم المالية، وهو موجود فعلياً ضمن المؤسسة، كذلك ترصيد حساب 581، وذلك وفق معايير المحاسبة في إعداد القوائم التي تعتبر هذا الحساب حساب وسيط يجب أن يرصد في تاريخ 31-12- من كل سنة.
4. **تسيير العمال و الأجور :** إن متابعة نظام الرواتب و الأجور باعتبارها تترتب على مصلحة خاصة في كل هيكل تنظيم لأي كان اقتصادي مهما كان نوعها سواء عام أو خاص، وهذا ما يجعل ذات أهمية بالغة حيث يولي أهمية كبيرة لوجود نظام معلومات ينظم هذه العملية من بداية من دخول العامل المؤسسة وصل إلى التصريح إلى مصالح الضمان الاجتماعي، وصل إلى استخراج كشف الرواتب، كل هذا ما يدل على قوة البنية التحتية للمؤسسة فيما يخص استعمالها برامج التكنولوجيا في تسيير مصالحها و هذا ما يزيد من قوة النظام الداخلي للمؤسسة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات

تمثلت الدراسة الميدانية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق إلى عرض الاستبيان، مجتمع وعينة الدراسة، والأدوات المستخدمة وصولاً إلى عرض النتائج، تحليلها ومناقشتها.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على الواقع. لذلك سنتطرق إلى عرض طريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال مختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم محتواه ومجتمع الدراسة.

الفرع الأول: الطرق المستخدمة

أولاً: مراحل ومحتوى الاستبيان

نظراً لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ويقصد بالإلمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيًا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتصميم استبيان وفق مراحل محددة موجهة إلى العينة محل الدراسة.

مراحل تصميم الاستبيان



لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتمثل فيما يلي :
استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة موجهة إلى مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات، لإبداء آرائهم وتطلعاتهم حول مشكلة الدراسة. وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و وضوح المضمون، فقد تم تصميمه على ثلاثة مراحل وهي:

1) **مرحلة التصميم الأولي:** وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة اخذين بعين الاعتبار اشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد الاسئلة ما يلي:
صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيب الاسئلة مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

2) **مرحلة إعداد التصميم:** وهي الخطوة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على عينة الدراسة (محاسبين، محافظي الحسابات) بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم.

3) **مرحلة التصميم النهائي:** وهي الخطوة الأخيرة، بحيث تم إجراء التعديلات اللازمة وبعدها تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي، ثم توزيعه ونشره على عدة طرق أهمها:
○ التسليم المباشر لأفراد العينة؛
○ إرسال عن طريق البريد الإلكتروني؛
○ الاستعانة ببعض الزملاء فيما يخص الأماكن البعيدة.

وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية الاسترجاع فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق التوزيع.

محتوى الاستبيان



تضمن الاستبيان مقدمة من اجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وكذا معلومات عامة حول أفراد عينة الدراسة كالجنس والعمر والشهادة المتحصل عليها مع إضافة شرح لبعض المصطلحات الواردة في الاستمارة، كما تم التوضيح أن المعلومات لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث. تكون الاستبيان ككل (الملحق رقم 01) من 3 صفحات وتضمن 17 سؤالاً وكالتالي:

○ **الجزء الأول:** تضمن معلومات عامة عن أفراد العينة، بحيث تكون من 7 أسئلة (الاسم (اختياري)، الجنس، السن، الشهادة المتحصل عليها، نوع المهنة، الأقدمية (الخبرة)، عنوان البريد الإلكتروني أو الهاتف (اختياري)) خاصة بعينة الدراسة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

○ **الجزء الثاني:** عرض في هذا الجزء محورين متعلقة بفرضيات الدراسة والمتكون من 10 سؤالاً مقسمة بالتساوي كالتالي:

- **المحور الأول:** متعلق بالفرضية الأولى " ما هي مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه؟"
- **المحور الثاني:** متعلق بالفرضية الثانية " يعمل التدقيق المحاسبي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة الاقتصادية .

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

● **مجتمع الدراسة: محافظتي الحسابات**

تمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

- عينة من المراجعين الداخليين؛
- عينة من المراجعين الخارجيين.

● **عينة الدراسة:**

قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث قمنا بتوزيع 40 إستمارة على مهنيين مختلفين وبعد عملية الجمع تم استرجاع 37 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 35 إستمارة من أجل التحليل، ونوضح في الجدول التالي عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز

- **الحدود المكانية:** ولاية ورقلة في الجنوب الشرقي الجزائري

الجدول رقم (02-01): يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة

الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات القابلة للتحليل
40	37	35

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (02-01) يتبين أن عدد الاستثمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 25 استمارة من بينها 03 استمارات ضائعة و 02 استمارات ملغاة، و 35 استمارة متبقية صالحة للدراسة.

الفرع الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

سنحاول في هذا المطلب عرض الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة بيانات الاستمارات المجمعة من الاستبيان.

أولاً: الأدوات المستخدمة

- مقياس ليكارت الثلاثي: مقياس ليكارت ذي النقاط الثلاثة في إعدادات إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث لقياس رأي أفراد العينة على الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان مع تحديد أوزانها.

الجدول رقم (02-02): مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبين

وبتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3-1=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0.66=3/2) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.66)، (1.67 إلى 2.33)، (2.34 إلى 3). بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (02-03): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين

○ ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ:

يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 60%، والجدول رقم (02-04) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغ نسبة 81.3% وهي نسبة جد مقبولة إحصائياً.

الجدول رقم (02-04): يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
10	0.813

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق وثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة (0.813) وهذا يدل على أن الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولا وكافي إحصائيا لهذه الدراسة، وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا.

ثانيا: الأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح واختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي و التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22، مع الاستعانة ببرنامج الجداول الالكترونية (MS EXCEL) بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من اجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل، لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية:

- توزيع عينة الدراسة (التكرار والنسبة)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري)؛
- حساب معامل ألفا كرونباخ؛
- اختبار (T-TEST)

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

بعد عرض الأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخيرة ومقارنتها مع فرضيات الدراسة للوصول أخيرا إلى الاستنتاجات.

الفرع الأول: عرض نتائج الدراسة

أولا: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: السن، الشهادة المتحصل عليها، المهنة، الأقدمية (الخبرة).

توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

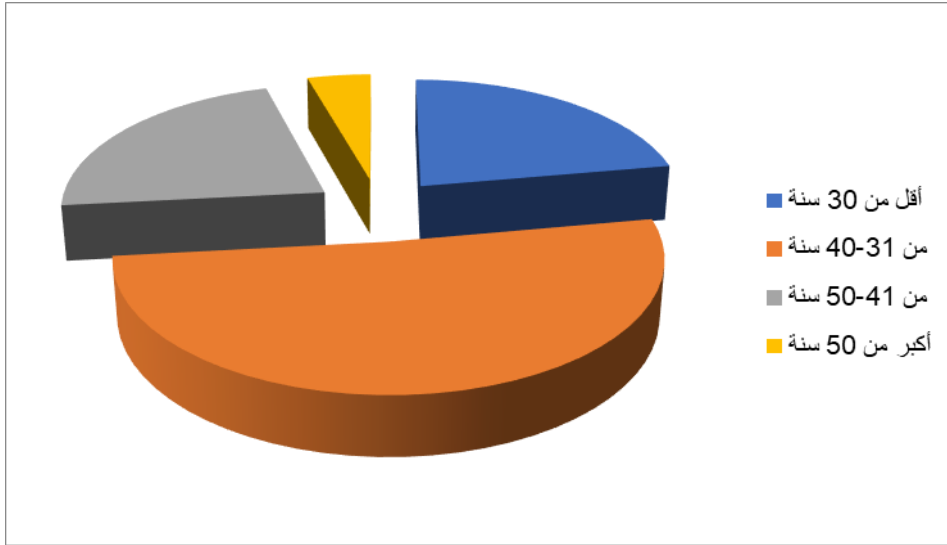


الجدول رقم (02-05) توزيع الأفراد حسب متغير السن

العمر	أقل من 30 سنة	من 31-40 سنة	من 41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	07	20	07	01	35
النسبة	20%	57%	20%	2%	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-02) توزيع الأفراد حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول و الشكل السابقين و الخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية، نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر تكرار هي من 31 إلى 40 سنة بنسبة 57%، تليها الفئة أقل من 30 سنة بنسبة 20% و الفئة التي تليها من 41 إلى 50 سنة و الفئة الأخيرة أكبر من 50 سنة هي الأقل نسبة بـ 2%.

توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المحصلة عليها

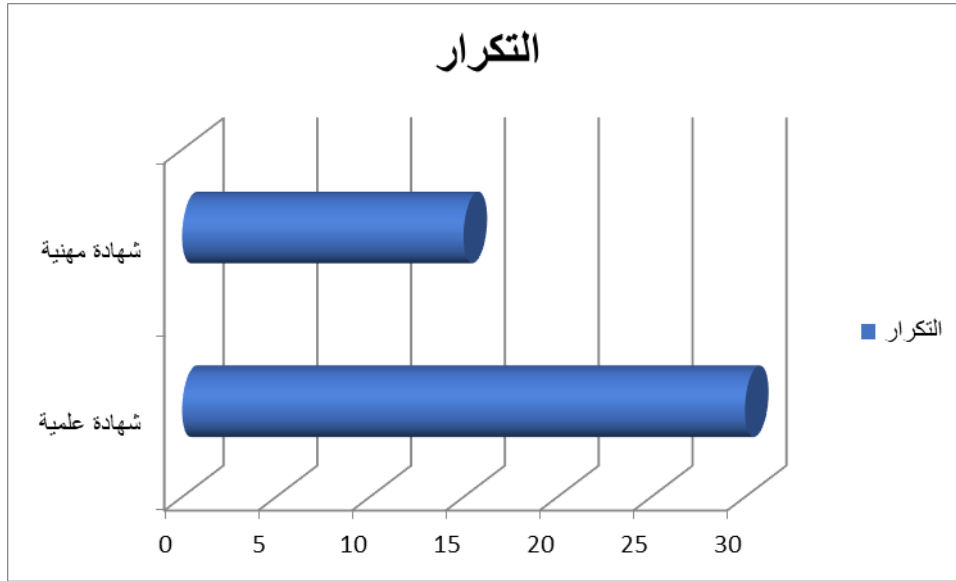


الجدول رقم (02-06) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

النسبة	التكرار	الشهادة العلمية
72%	25	شهادة علمية
28%	10	شهادة مهنية
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل (02-03) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها نلاحظ تباين فيما يخص نوع الشهادة المحصل عليها بين شهادة علمية و شهادة مهنية، حيث بلغ عدد حاملي شهادة علمية 30 بنسبة 67% وبلغ عدد حاملي شهادة مهنية 15 بنسبة 33%، وبما إن معظم أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات علمية فهذا يعكس إيجاباً على الدراسة حيث يزيد في إثراء الموضوع.

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

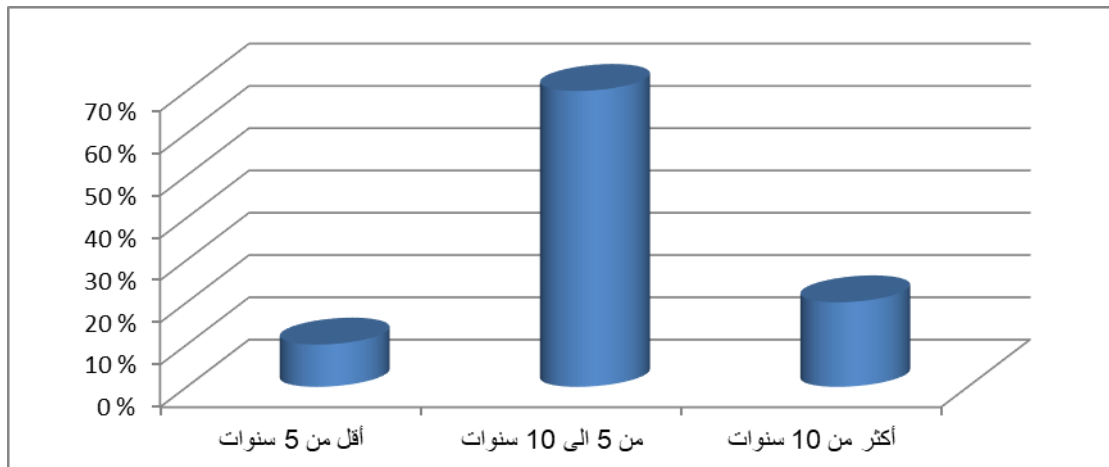


الجدول رقم: 02-07 توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية

العمر	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	02	28	05	35
النسبة	%05	%80	%14	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-04) توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

حسب الجدول والشكل السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب الخبرة بالسنوات نلاحظ أن الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 05% هي الأقل خبرة، من بين الفئات الأخرى التي كانت النسبة الأكبر من بينها هي 80% لدى الفئة العمرية من 5 إلى 10 سنوات و البالغ عددهم 28 فرداً وهي الأكثر تكراراً، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من 10 سنوات بنسبة 14%. وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عالية.

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

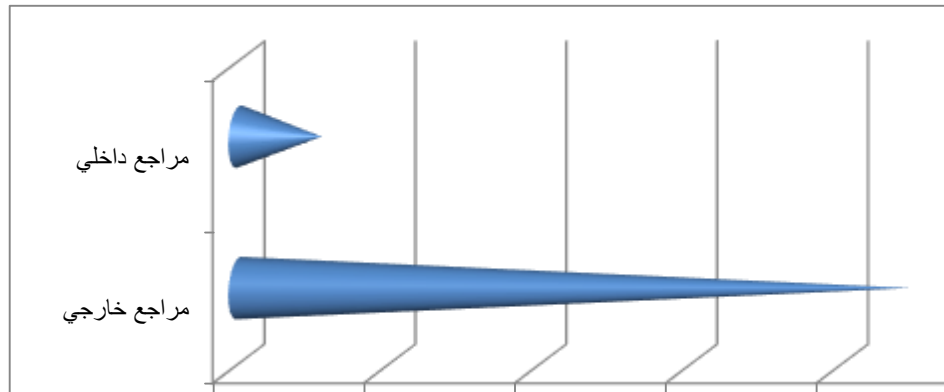


الجدول رقم (02-08) التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة

نوع المنصب	التكرار	النسبة
مراجع خارجي	30	86%
مراجع داخلي	05	14%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-05) توزيع الأفراد حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب المهنة نلاحظ أن التكرار الأكثر عند مراجع خارجي وهم محافظي الحسابات البالغ عددهم 30 أي بنسبة 86% ، والأقل نسبة هي نسبة المراجع الداخلي باعتبار تقرب جلت المؤسسات ما زلت تعاني قلة هذا المنصب بنسبة 14 % بتعداد 05 مناصب فقط وهذا يمكننا أن نعرف المشاكل المحاسبية التي تعترضهم على اعتبار أنهم المسئولون عن عمليات التقدير الشخصي.

ثانيا: مقياس الإحصاء الوصفي

سنقوم في هذا الفرع بدراسة التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحاور.

مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه



الجدول رقم (02-09) نتائج آراء أفراد العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	تحسين السجلات القانونية و تعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة	2.67	0.781	موافق
02	موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية	2.63	0.845	محايد
03	ترصيد حسابات التقديرات يؤكد من مصداقية الحسابات و منه مصداقية القوائم المالية	1.89	0.714	محايد
04	تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها	2.41	0.921	موافق
05	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة	2.91	0.873	موافق
المجموع				
		2.50	0.826	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (02-09) احتلال العبارة الأخيرة (كل ما سبق يزيد من مستوى الفعلي للمؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر ب(2.91) و انحراف (0.873)، بينما احتلت العبارة الثالثة (التأكد من أرصدة حسابات التقديرات يؤكد من مصداقية الحسابات) أقل متوسط قدر ب(1.89) و انحراف (0.714).

و يلاحظ متوسط عام يقدر ب (2.50) بدرجة انحراف (0.826) مما يدل على وجود تفاوت معتبر في آراء العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه.

أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية



الجدول رقم (02-10) يوضح نتائج أفراد العينة أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	يراجع مدقق الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها	2.55	0.745	موافق
02	يتابع مدقق الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي ومقارنته	2.86	0.914	موافق
03	يتابع مدقق الحسابات أرصدة حسابات التقديرات و مراجعة ترصديها	2.18	0.782	محايد
04	يتابع مدقق الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور و الأنظمة المستعملة	2.39	0.890	موافق
05	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة	2.93	0.553	موافق
المجموع				
		2.58	0.776	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (02-10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.18 و 2.93، باحتلال العبارة الأخيرة (كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.93) و انحراف بـ (0.553)، بينما احتلت العبارة الثالثة (يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مراجعة ترصديها) أقل متوسط يقدر بـ(2.18) و انحراف (0.782).

و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.58) و انحراف (0.776)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها

أولاً: اختبار وتحليل الفرضيات باستخدام T TEST

الجدول رقم (02-11) يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور

	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	105.550	35	.000	13.98000	13.7138	14.2462
T02	33.314	35	.000	11.32000	10.6372	12.0028

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات نظام SPSS

ثانياً: اختبار ونتائج فرضيات الدراسة. T-test.

- اختبار الفرضية الأولى:

H0: لا يؤثر مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه.

H1: يؤثر مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه.

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يؤثر مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه).

- اختبار الفرضية الثانية:

H0: لا يؤثر محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية.

H1: يؤثر محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية.

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يؤثر محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية من خلال رأيه الذي يبده حولها).

خلاصة الفصل:

وجود نظام رقابة داخلية فعال داخل كل مؤسسة مهما كان قطاعها عام أو خاص هو ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها.

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مكتب المحاسبة و الدراسة الميدانية من خلال توزيع الاستبيانات على مجموعة من المهنيين لدراسة موضوعنا مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وذلك بتتبع مختلف مهام محافظ الحسابات التي تفيدها في الدراسة بالاعتماد على جمع بعض التقارير وبالتحديد إعداد تقرير محافظ الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسستين مختلفتي القطاع وكذا بالاعتماد على آراء العينة محل الدراسة. خلصت الدراسة إلى أنه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلي وفق قواعد متعارف عليها وأن لتقييم نظام الرقابة الداخلية فعالية في زيادة ثبات المؤسسة و التأثير على مصداقية مخرجات النظام المحاسبي، ومساهمة التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

الخاتمة

ان الهدف الاساسي للتدقيق المحاسبي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة، المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والحفاظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها.

وجاءت دراساتنا الميدانية بمكتب محافظ الحسابات لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تطبيقها ميدانيا، فالدراسة الميدانية لتلك المفاهيم أكثر تعقيدا، والحديث عن مؤسسة بكل تنظيماتها وفروعها يفسر جانبنا من هذا التعقيد، كما سمحت لنا الدراسة بالتعرض إلى الموضوع المعالج من زاوية أخرى والاقتراب أكثر من الواقع. فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه، توصلنا إلى جملة من النتائج، مع مجموعة من الاقتراحات.

1. النتائج واختبار الفرضيات

أ. نتائج الدراسة

أظهرت الدراسة جملة من النتائج يمكن إيجازها في مايلي:

- 1) لا بد على محافظ الحسابات من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية الرقابة.
- 2) يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته .
- 3) إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والإدارية، والتحكم أكثر في وظائف المؤسسة وضمان استقرارها .
- 4) تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء وكذا نتائج القوائم المالية والمركز المالي
- 5) تقوم الرقابة الداخلية المالية على المساهمة في الوقوف على الوضعية المالية للمؤسسة من خلال فحص النسب المالية و كذا منع وتقليل حدوث الأخطاء، بالإضافة إلى تقديم النصح والإرشاد.
- 6) إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، ويكون الغرض من القيام هذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.
- 7) تساهم المراجعة القانونية في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية، حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريره حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك مدى صحة هذه القوائم لتحديد درجة الاعتماد عليها؛

ب. إختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضية الأولى: المتمثلة في " تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم اتباعها " ان نظام الرقابة الداخلية يقوم على اتباع طرق واساليب معدة مسبقا و مدروسة و يتم اتباعها وفقا لقواعد اساسية في اي نظام من صحة السجلات القانونية ومدى تحيينها، و تبعا لما قدمناه في دراسة الحالة من عرض أهم التقارير المقدمة من محافظ الحسابات و أهم القواعد التي قام عليها محافظ الحسابات في تقييمه لنظام الرقابة الداخلي يمكن الإجابة على الفرضية الأولى على أنه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلي على النحو التالي:

- ✓ تقييم مصداقية وصحة السجلات القانونية، ومدى تحيينها وفق مفتشيه العمل و المحكمة؛
 - ✓ صحة الحسابات المهمة في حسابات النقديات، خصوصا وجود المقاربة البنكية، و الجرد الفعلي لحساب الصندوق؛
 - ✓ تقييم نظام المعلومات المحاسبي في يخص الرواتب و الأجور، مما يهل عملية تسسير مصلحة الرواتب و الأجور، ويقلل عملية الخطأ؛
 - ✓ متابعة الجرد المادي ومدى ملامته والجرد المعنوي، مما يزيد من مصداقية و صحة القوائم المالية.
- وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى من خلال أنه " يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم اتباعها "

من خلال الفرضية الثانية: يعمل التدقيق المحاسبي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام (الاستمرارية).

التحقق من مصداقية المعلومة المحاسبية و صحة الحسابات و مصداقية وصحة السجلات القانونية له دور هام في تعزيز مصداقية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ؛ حيث موثوقية المعلومة المقدمة هي العامل الفعال في نجاح المهمة الرئيسية لمستخدمي القوائم المالية سواء الخارجين أو الداخليين.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية من خلال أنه يعمل التدقيق المحاسبي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام (الاستمرارية).

2. توصيات الدراسة

بناء على النتائج التي تم الوصول إليها نقتراح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافظي الحسابات وهذا يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية، ويمكن إنجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات.

نقتراح أيضا ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية التي تم مراجعتها، وذلك من خلال:

- التحديد الواضح للدور الذي تقوم به المنظمات المهنية في تدعيم استقلال محافظي الحسابات.
- توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد.
- وضع الإجراءات اللازمة بهدف تفادي تأثير أداء خدمات غير المراجعة على استقلال محافظ الحسابات.

- ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.

3. آفاق الدراسة

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا يتعلق بعملية المساهمة التي يقوم بها التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات، والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية نتيجة لمراجعتها من طرف شخص محايد ومستقل، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة، يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- ❖ فعالية تقرير محافظ الحسابات في توصيل رأيه لمختلف مستخدميه.
- ❖ أثر إلزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية على عملية المراجعة.
- ❖ مساهمة عنصر الحيادية في زيادة الثقة في القوائم المالية.
- ❖ أثر نزاهة المراجع الخارجي في تحسين ادى الرقابة الداخلية.
- ❖ فعالية تقرير محافظ الحسابات في توصيل رأيه لمختلف مستخدميه.
- ❖ كيف يمكن تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ❖ دور الرقابة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر.

قائمة المراجع

• المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. الصحن عبد الفتاح محمد ودرويش محمود ناجي، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
2. حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، 1992 .
3. زاهرة توفيق عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
4. وجدي حامد حاجز، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010.
5. ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.
6. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية، الجزء الثاني : الرقابة الداخلية و أدلة الإثبات، الدار الجامعية، مصر 2004.
7. ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي و الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2004.
8. جمال الطرايرة، محاسب الدولي عربي قانوني معتمد ACPA، طبعة 2013.
9. إدريس أمين اشتوي، المراجعة: معايير و إجراءات، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع، ليبيا، 1999.
10. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
11. ياسين العيسى، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان 34-35.
12. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان - الأردن، 2008.
13. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان - الأردن، 2006.
14. وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب و مراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الاول، دار المريخ للنشر، الرياض - المملكة العربية السعودية، 2006.

ثانياً: المجالات العلمية والمدخلات

1. مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 23/22 أفريل 2003.
2. ياسين العيسى، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان 34-35.
3. شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات 1: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012.

ثالثا: الرسائل والأطروحات

1. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2008.
2. مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015/2014.
3. جمال الدين بوسعيد، محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير في دراسات محاسبية، جبائية وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2014/2013.
4. زياد أمين زيدان، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2000.
5. ناصر عبد العزيز مصلح، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2007.
6. عمر ديلمي، "نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، قسم العلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلبي الشلف، 2017-2016.
7. رشيد سفاحلو، "أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية (IFRS) . أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة حسينية بن بوعلبي السنة الجامعية 2016-2017؛
8. رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة الأغواط، 2016.
9. الغول سناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2014
10. ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية بمركب الملح لوطاية بسكرة)، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015
11. أم كلثوم رزق، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI ورقلة 2014-2016)، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2017.
12. روضة مجول، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2018.

رابعاً: القوانين والمراسيم

1. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010
3. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

• المراجع باللغة الأجنبية

1. ¹ N-E Saadi et A.Mazouz, la pratique de commissariat aux comptes en Algérie, édition SNC.
2. **BIRIEN. R & SENEAL. J:** Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984.
3. Kenny Z. lin and hung chan, "**auditing standards in china- a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines**", the international journal of Accounting, vol.35, No.4(2000).
4. Gin chong, "**auditing framework in the people's republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons**", managerial Finance vol.26, (2000).

قائمة الملاحق



الملحق رقم 01 الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر
للطالبين: الجمعي مدور و عبد الغني اوليدي
التدقيق المحاسبي كآلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية
" دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في ولاية ورقلة "
" دراسة حالة مكتب بن داود عبد الرزاق-ورقلة "

سيدي، سيديتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: التدقيق المحاسبي كآلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان والمتعلق بمهنة المحاسبة.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث. ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة (X) واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

تفضلوا، سيدي، سيديتي، فائق التقدير والاحترام.

أولاً: معلومات عامة

1. الاسم (اختياري):
2. الجنس: ذكر أنثى
3. السن: أقل من 30 سنة 31-40 41-50 أكبر من 50
4. الشهادة المحصل عليها: شهادة علمية شهادة مهنية
5. نوع المهنة الحالية التي تشغلها: مراجع خارجي مراجع داخلي
6. الأقدمية (الخبرة): أقل من 5 سنوات 5-10 سنوات أكثر من 10 سنوات
7. عنوان بريدك الإلكتروني (اختياري): /الهاتف (اختياري):

المحور الأول: يوضح نتائج أفراد العينة مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	تحيين السجلات القانونية و تعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة			
02	موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية			
03	ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات و منه مصداقية القوائم المالية			
04	تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها			
05	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة			

المحور الثاني: نتائج يوضح نتائج أفراد العينة أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها			
02	يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي ومقارنته			
03	يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مراجعة ترصديها			
04	يتابع محافظ الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور و الأنظمة المستعملة			
05	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة			

الملحق رقم 02 مخرجات برنامج SPSS

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.813	10

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	105.550	35	.000	13.98000	13.7138	14.2462
T02	33.314	35	.000	11.32000	10.6372	12.0028

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
تحسين السجلات القانونية و تعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة	35	0.781	2.67
موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية	35	0.845	2.63
ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات و منه مصداقية القوائم المالية	35	0.714	1.89
تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها	35	0.921	2.41
كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة	35	0.873	2.91

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها	35	0.745	2.55
يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي ومقارنته	35	0.914	2.86
يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مراجعة ترصديها	35	0.782	2.18
يتابع محافظ الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور و الأنظمة المستعملة	35	0.890	2.39
كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة	35	0.553	2.93

الفهرس

الفهرس

- 6 -المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي
- 6 -المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية:
- 6 -الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية
- 7 -الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها
- 8 -الفرع الثالث: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية:
- 13 -الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية
- 17 -الفرع الخامس: المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية
- 18 -المطلب الثاني: الاطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي
- 23 -المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
- 23 -المطلب الأول: قراءة في بعض الدراسات السابقة
- 23 -الفرع الأول: الدراسة المتعلقة بمحافظ الحسابات
- 26 -الفرع الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية
- 27 -المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
- 33 -المبحث الأول: دراسة تطبيقية في مكتب محافظ الحسابات أ.عبد الرزاق بن داوود
- 33 -المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
- 33 -الفرع الأول: مجتمع الدراسة
- 35 -الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات
- 35 -الفرع الثالث: عرض تقارير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية
- 44 -المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
- 44 -الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لتقرير محافظ الحسابات
- 45 -المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين
- 45 -المطلب الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
- 45 -الفرع الأول: الطرق المستخدمة
- 47 -الفرع الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة
- 48 -المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
- 48 -الفرع الأول: عرض نتائج الدراسة
- 53 -الفرع الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها