

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان : علوم اقتصادية و التسيير و علوم تجارية  
فرع علوم تجارية، تخصص محاسبة و تدقيق

بعنوان:

## تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية

\_دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية ورقلة\_  
للفترة ( مارس-أفريل 2018 )

من إعداد الطالبة: روضة مجول

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 21/05/2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ /محمد العربي قزون..... أستاذ مساعد أ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة..... رئيسا  
د / نور الدين بعيليش.....أستاذ مشارك بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مشرفا  
د /...خالد مقدم..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مناقشا

السنة الجامعية 2017\_2018



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان : علوم اقتصادية و التسيير و علوم تجارية  
فرع علوم تجارية، تخصص محاسبة و تدقيق

بعنوان:

## تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية

\_دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولاية ورقلة\_  
للفترة ( مارس -أفريل 2018 )

من إعداد الطالبة: روضة مجول

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 21 /05/ 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ /محمد العربي قزون..... أستاذ مساعد أ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة..... رئيسا  
د / نور الدين بعيليش.....أستاذ مشارك بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مشرفا  
د /...خالد مقدم..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مناقشا

السنة الجامعية 2017 – 2018

## الإهداء

إلى من علمني النجاح والصبر... إلى من يعينني في مواجهة الصعاب... والذي لم يبخل علي يوماً بشيء... أبي، وإلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها... من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... وعندما تكسوني الهموم أسبح في بحر حنانها ليخفف من آلامي... أمي.

إلى من كانوا يضيئون لي الطريق ويساندوني ويتنازلون عن حقوقهم لإرضائي والعيش في هناء، إخوتي أحبكم حبا لو مر على أرض قاحلة لتفجرت منها ينابيع المحبة.

إلى الاخوة و الأخوات اللواتي لم تلدهم أمي .. إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير... صديقاتي و أصدقائي عادل، ريم، عيسى، مريم، عصام، زاكي أميرة و رقية فقط.

روضة مجول

## شكر وتقدير

أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الفاضل أطال الله في عمره وأمده بالصحة والعافية الأستاذ "نور الدين بعيليش" الذي شرفني بقبوله الإشراف على هذه المذكرة، وإلى الاستاذ "مسعود كسكس" و والدي الثاني عمي "عبد الرزاق بن داود" الذي قدم نصائحه وإرشاداته القيمة التي من خلالها تم بعون الله إنجاز هذا العمل.

كما أشكر كل الأساتذة وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وإلى كل من ساهم في إعداد هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد.

روضة مجول

## الملخص:

تعالج هذه الدراسة موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، و الهدف منها التعرف على نظام الرقابة الداخلية و أهم إجراءاته وطرق تقييمه في المؤسسة وكذا التطرق إلى المخاطر الناجمة عن ضعفه.

لوصول 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 و القوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها واستقرارها وبهذا فان الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.

**الكلمات المفتاحية :** رقابة داخلية، مؤسسة، تقييم، نظام.

### **Abstract:**

This study deals with the evaluation of internal control system in the Algerian institutions, intended to identify the internal control system and the main procedures and the evaluation methods in enterprise also exposure the risks that come from its weaknes.

To reach the objective of the study we collected the statements relying on books, scientific articles, laws and decrees related to the subject and several studies linked to the study, in order to cover the theoretical side of the subject.

The practical side was a field study of the Accounting Office, for the various tasks following exactly the preparation of a report governor accounts on the evaluation of the internal control system. The study also found that the internal control system is a set of procedures and laws laid down by the administration to ensure flexibility and stability of operations, thence the internal control is imperative in all institutions.

**Key words:** internal control, organization, evaluation system.

## قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
VI	الإهداء
VII	الشكر
VIII	الملخص
IX	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال البيانية
XII	قائمة الملاحق
XIII	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري لتقييم نظام الرقابة الداخلية</b>	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
21	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
24	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الجزائرية</b>	
26	تمهيد
27	المبحث الأول: دراسة الحالة في مكتب الأستاذ بن داوود عبد الرزاق لمحاسبة
40	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات
50	خلاصة الفصل
52	الخاتمة
55	المراجع
58	الملاحق
75	الفهرس

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	01-01
42	الاحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة	01-02
42	مقياس ليكرت	02-02
43	الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي	03-02
43	معامل ألفا كرونباخ	04-02
44	توزيع الأفراد حسب متغير السن	05-02
45	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	06-02
45	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	07-02
46	توزيع الأفراد حسب متغير المهنة	08-02
47	نتائج أفراد العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه	09-02
48	نتائج أفراد العينة حول تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى المؤسسة	10-02
48	اختبار ت T-TEST للمحاور	11-02



## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	أنواع نظام الرقابة الداخلية	01-01
12	مقومات نظام الرقابة الداخلية	02-01
14	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	03-01
19	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	04-01
28	الهيكل التنظيمي لمكتب المحاسبة	01-02
44	توزيع الأفراد حسب متغير السن	02-02
45	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	03-02
46	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	04-02
46	توزيع الأفراد حسب متغير المهنة	05-02

## قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
48	تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A	01
54	تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B	02
70	مخرجات برنامج SPSS	03
71	عرض الاستبيان	04

## قائمة الاختصارات

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

مقدمة

### أ. توطئة

يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه. كما أن هناك التزاما آخر قانونيا يقع على عاتقها بإمسك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة شركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

وتعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع عند إعداد لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة. ويجب أن يستمر المراجع في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات المراجعة، وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثمة تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلافي مواطن القوة، يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة. إن التطور في أشغال هذه الأخيرة أضحت يملّي ضرورة تكييف نظام الرقابة الداخلية مع الشكل الجديد للمؤسسة باعتبار هذا النظام يمس الرقابة الإجرائية على العمل داخل المؤسسة، ومن ثم ضمان استمرارية نشاطها الذي يأتي عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات من جهة، ومن جهة أخرى تبني مراجعة قوائم طبيعة نشاط المؤسسة والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

### ب. طرح الإشكالية

من خلال بحثنا هذا ارتأينا أن نسلط الضوء على تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية. وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

#### ما مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية ؟

و بغية دراسة الموضوع و التفصيل فيه أكثر اتجهنا نحو طرح إشكاليات فرعية و هي على النحو التالي:

◀ ماهي مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه ؟

◀ هل يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى المؤسسة ؟

### ج. فرضيات البحث

من خلال الإشكالية الرئيسية ومن التساؤلات الفرعية للموضوع يمكن لنا التوصل إلى للفرضيات و نذكر أهمها:

◀ يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق القواعد المتعارف عليها ؛

◀ إن تقييم نظام الرقابة الداخلي له اثر كبير في رفع مستوى المؤسسة والعاملين فيها وهذا يتضح في جميع المؤسسات التي

يكون فيها قسم رقابة داخلي.

د. مبررات اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان بالصدفة ولدوافع ذاتية ( شخصية) وأخرى موضوعية:

الدوافع الذاتية (الشخصية) :

◀ ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس المحاسبة و التدقيق؛

◀ الرغبة الشخصية للتطرق لهذا الموضوع.

الدوافع الموضوعية:

◀ اصبح موضوع الرقابة الداخلية من أهم وأكثر المواضيع جدلا في الوقت الحالي؛

◀ كثرة ظهور مشاكل الغش والتلاعب والاختلاس ، الأمر الذي أدى إلى اهتمام المؤسسات بوجود نظام الرقابة الداخلية.

هـ. أهداف الدراسة:

تهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية و أهم إجراءاته وطرق تقييمه في المؤسسة وكذا التطرق إلى المخاطر الناجمة عن ضعفه، وكذا أهميته ودوره في المؤسسات الجزائرية.

و. حدود الدراسة

الحدود المكانية: اقتصرت هذه الدراسة على دراسة مكتب الأستاذ بن داود عبد الرزاق للمحاسبة بولاية ورقلة.

الحدود الزمنية: أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهري مارس و افريل 2018 .

ز. منهج البحث والأدوات المستخدمة :

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية، فإننا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكننا من وصف وتحليل الجانب النظري للموضوع، بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال زيارتنا لمكتب المحاسبة.

ح. صعوبات البحث

الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

◀ تزامن وقت دراسة الحالة مع فترة حرجة بالنسبة لمكتب المحاسبة لانشغالهم في إعداد الميزانيات الختامية.

### ط. هيكل الدراسة

إنطلاقاً من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به وحسب طريقة إيراد، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة؛ منها الفصل النظري يتضمن الجانب العلمي والنظري للدراسة، وفصل تطبيقي يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث كما يلي:

**الفصل الأول:** حيث خصص لدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية. من خلال مبحثين. كان المبحث الأول تحت عنوان الإطار المفاهيمي والنظري لتقييم نظام الرقابة الداخلية أما المبحث الثاني فشمل الدراسات السابقة للموضوع.

**الفصل الثاني:** حيث خصص هذا الفصل لاستعراض دراسة ميدانية (تطبيقية) في مكتب للمحاسبة لتتبع مختلف مهامه التي تفيدها في الدراسة الحالية .

**الفصل الأول : الإطار المفاهيمي  
والنظري لتقييم نظام الرقابة الداخلية**



تمهيد :

تعتبر نظام الرقابة الداخلية كمفهوم إداري بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة حيث تطور مفهومها نظرا لزيادة و اتساع الأنشطة والبرامج داخل المؤسسة أدى ذلك للاهتمام أكثر بنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وضمان تنفيذ المهداف المسطرة من قبلها، ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية سنتناول في هذا الفصل الإطار المفاهيمي و النظري لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث قسم الفصل على النحو الآتي:

- المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع .

## المبحث الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية، كما سنعرض طرق تقييمه .

### 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 الإدارية<sup>1</sup>

##### 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 وفقا للسياسات المرسومة)<sup>2</sup>.

##### 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

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

<sup>2</sup> - BIRIEN. R & SENEAL. J: Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984; page 36.

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<sup>1</sup>.

### 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<sup>2</sup>.

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

- 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 و رقابة إدارية :

● **الرقابة الإدارية:** تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل 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 الرقابية<sup>3</sup>.

✓ **طرق وإجراءات الرقابة الإدارية:**<sup>4</sup> 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، ويصحح ذلك تقارير بالاختلافات بينهما مع توضيح المسؤول عن هذه الاختلافات والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

<sup>1</sup> ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص13.

<sup>2</sup> وجدي حامد حاجز، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص81

<sup>3</sup> 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، 23/22 أفريل 2003، ص83

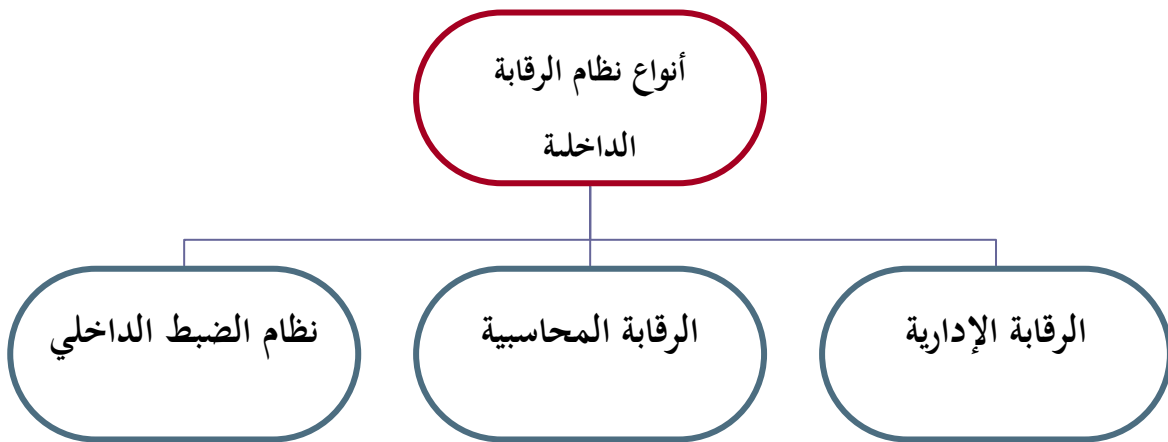
<sup>4</sup> حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية، الجزء الثاني: الرقابة الداخلية و أدلة الإثبات، الدار الجامعية، مصر 2004، ص51.

● **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 المؤسسة<sup>1</sup>.

✓ **أهداف الرقابة المحاسبية:**<sup>2</sup> 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 وأداءها فعلا وقيود العمليات والوصول إلى الأصول ومقارنة الأصول والمحاسبة عنها.

● **نظام الضبط الداخلي:** فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسئولا 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 و التحقق 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 الداخلي<sup>3</sup>.

الشكل رقم (01-01): يوضح أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة

<sup>1</sup> مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 83

<sup>2</sup> نناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2004، ص 04

<sup>3</sup> مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة Master تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014/2015، ص 49.

## ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية :<sup>1</sup>

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

1. تنظم 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:<sup>2</sup>

### أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة و فعالية 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 بحاسبة الأصول).

<sup>1</sup> جمال الطرايرة ، محاسب الدولي عربي قانوني معتمد ACPA ، طبعة 2013 ، صفحة 64

<sup>2</sup> مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 84-85

## 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، 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 و النفقات الاستهلاكية، انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل و تنفيذ العمليات ، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات و تدفقها؛
- تبويب البيانات و وضع 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 و السياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛
- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها؛
- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

## 3) إجراءات تفصيلية:<sup>1</sup>

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 و الاحتفاظ بالأصل و مسك السجلات، و في هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب و الغش و الخطأ و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

<sup>1</sup> مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 85

#### 4) اختيار الموظفين الأكفاء:<sup>1</sup>

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح و تحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين و الحريصين 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:<sup>2</sup>

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:<sup>3</sup>

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:

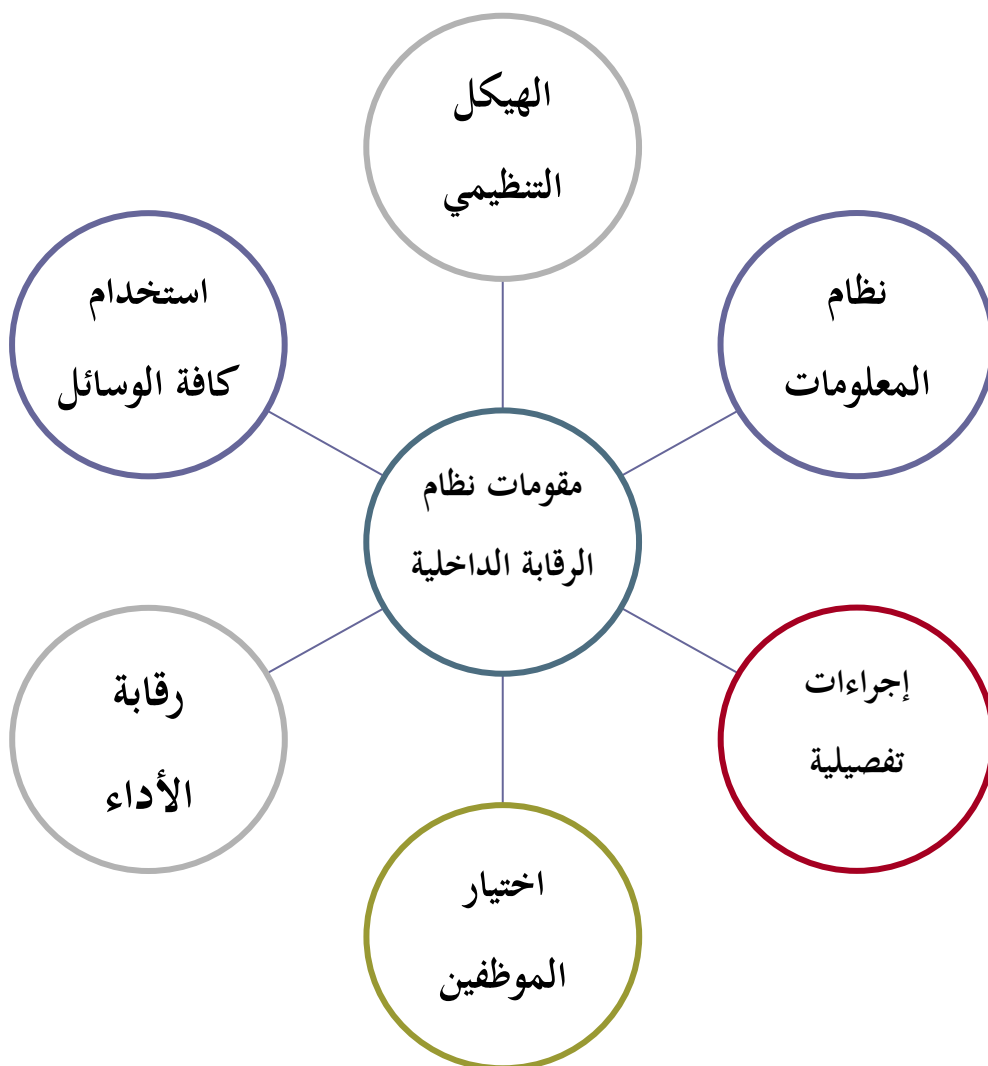
- دقة و سرعة المعالجة؛
- سهولة الحصول على المعلومات؛
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
- توفير الوقت؛
- تدعيم العمل بكفاءة؛
- خفض تكلفة المعالجة؛
- التحكم في المعلومات.

<sup>1</sup> مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 85-86

<sup>2</sup> مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 86.

<sup>3</sup> 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 (01-02): يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة



## ثانيا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:<sup>1</sup>

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 بوثاقه؛
- ✓ مراجعة عمل موظف بواسطة موظف آخر واستعمال الآلات الحاسبة لسرعة الإنجاز؛
- ✓ استخدام وسائل التوازن الحسابي الدورية وموازن التدقيق وحسابات الرقابة؛
- ✓ الجرد المفاجئ الدوري للنقديات والبضاعة والتشبيات.

<sup>1</sup> جمال الدين بوسعيد، مرجع سابق، ص 93-94.

الشكل رقم (01-03): يوضح إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة

### المطلب الثاني : 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.

#### الفرع الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بخمسة مراحل أساسية تتمثل في:

#### أولاً: دراسة نظام الرقابة الداخلية وفهمه:

وتنطلق 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 و الأخذ بتوصياتهم<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> زياد أمين زيدان، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال و الأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2000، ص42

ويقوم بحفظ كل تلك الوثائق في ملف يسمى الملف الدائم والذي تم التطرق له في الفصل الأول، و الذي يعد بمثابة مرجعا عاما لمراجع الحسابات.<sup>1</sup>

### 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 شيوعا للحصول على مثل ذلك الفهم في قوائم الاستقصاء وإجراء الاستفسارات والمناقشات مع الإدارة.<sup>2</sup>

### 3. فهم أنشطة الرقابة:<sup>3</sup>

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 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 قادرا على تخطيط عملية المراجعة.

### 4. فهم و دراسة 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:<sup>4</sup>

#### 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.

<sup>1</sup> إدريس أمين اشتيوي، المراجعة: معايير و إجراءات، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع، ليبيا، 1999، ص 100

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 63.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق 64-65

<sup>4</sup> جمال الدين بوسعيد، مرجع سابق، ص 100.

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 و الأجور: وتشمل الإجراءات المتعلقة بتعيين وفصل الموظفين وتحديد الرواتب والأجور وعمل كشوفات الرواتب والاقطاعات وإجراءات دفع الرواتب.

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

## 5. فهم عملية المتابعة والمراقبة<sup>1</sup>:

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 الداخلية<sup>2</sup>

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 والوثوق 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 .

ويرى بعض الباحثين أنه بناءً 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.

<sup>1</sup> جمال الدين بوسعيد، مرجع سابق، ص 101.

<sup>2</sup> ياسين العيسى، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان 35-34، ص 20..

### ثالثا: التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية

يوصل مراجع الحسابات دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية إذا أسفرت الدراسة والتقييم المبدي عن إمكانية الإعتماد على هذه النظم وينصب جل اهتمامه في هذه الخطوة على تقييم الأساليب الرقابية الموضوعة من قبل الإدارة والتي هدفها منع حدوث الأخطاء واكتشافها و تصحيحها، 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 تبعا لذلك. ويقوم المراجع بالتقييم التفصيلي للرقابة الداخلية المحاسبية لكل نوع رئيسي من العمليات والأصول المرتبطة بما يتبع الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- ✓ 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 فعلا.

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

### رابعا: 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.<sup>2</sup>

وحسب " توماس وهنكي " فإن أداء اختبارات الالتزام يتم بعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدي 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 فعلا 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.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> يوسف محمد جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان -الأردن، 2008، ص23.

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

<sup>3</sup> . وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، 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 الرقابة<sup>1</sup>:

- ✓ تكرر 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 إنجازه 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.

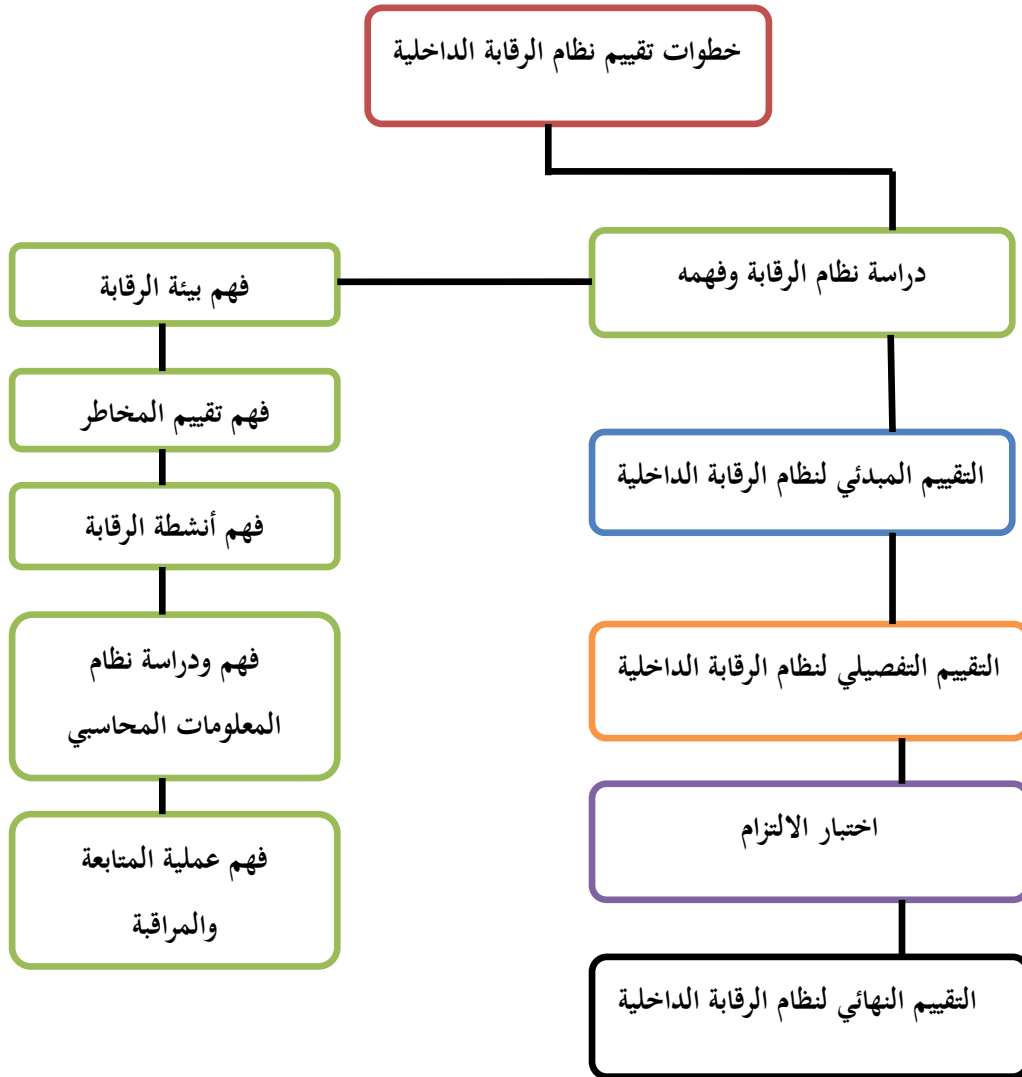
وبصفة عامة بعد أن يقوم المراجع الخارجي بكل الخطوات السابقة يصل إلى أحد الاستنتاجات التالية<sup>2</sup>:

- ✓ 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 مراجع الحسابات الخيار إما أن ينسحب من عملية المراجعة أو يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 215-216.

<sup>2</sup> . وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 395-396.

الشكل رقم (01-04): يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تحدث نتيجة لضعف نظم الرقابة الداخلية المخاطر التالية:<sup>1</sup>

- ✓ 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 مسبقاً؛
- ✓ اتساع حجم عملية المراجعة واستنفاذها لوقت طويل؛
- ✓ احتمال حدوث حالات تزوير وغش؛
- ✓ تعارض وتداخل بن المسؤوليات أو السلطات وعدم الكفاية الإنتاجية المطلوبة وبالتالي الانحراف عن الأهداف المخططة.

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



## المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

في هذا المبحث سنتطرق للدراسات السابقة حول موضوع الدراسة و أهم الاختلافات و أوجع التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة

1- دراسة الغول سناء<sup>1</sup>(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 معايير 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.

2- دراسة ميمون حسام الدين<sup>2</sup> 2016 " دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية " هدفت الدراسة إلى إبراز طبيعة الرقابة الداخلية و الأساليب 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 و مدى تقييم فعاليتها في المؤسسة.

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

3- أم كلثوم رزقه<sup>3</sup>، 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

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

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

الداخلية في التقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ؟ ولإجابة 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.

#### 4- جمال الدين بوسعيد<sup>1</sup> 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 .
- ✓ تمثل أهمية القيام بالتقييم في تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وعلى رأسها مخاطر الرقابة إضافة إلى تحديد نطاق عملية المراجعة وحجم عينة الإختبارات.

#### 5- دراسة<sup>2</sup> Page and Spira (2006)، بعنوان:

### "Risk management the reinvention of internal control and the changing role of internal audit"

تحدثت هذه الدراسة عن طبيعة وظائف الرقابة الداخلية في ظل التحكم المؤسسي في إنجلترا، مركزة على أسلوب التنظيم الذاتي للإجراءات كجزء من مصادر الرقابة و سياسات التحكم المؤسسي، و استعرضت التطورات في متطلبات تقارير التحكم المؤسسي الذي يوفر الفرصة المناسبة لتحديد المخاطر المرتبطة بذلك والدور الجيد للمدقق الداخلي للتقليل من هذه المخاطر، ومن

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

<sup>2</sup> Michael page and spira, risk management the reinvention of internal control and the changing role of internal audit, auditing and accounting, 2003.

## الفصل الأول الإطار المفاهيمي و النظري لتقييم نظام الرقابة الداخلية

نتائج الدراسة أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلي قوي وفعال كان بالإمكان التقليل من المخاطر التي تواجه المشروع، وإن التطور الكبير في إدارة الشركات يتطلب الاهتمام بقسم التدقيق الداخلي وتحليل التقارير المالية الصادرة منه لمواجهة وإدارة المخاطر.

### المطلب الثاني: أوجه الاختلاف و التشابه

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة سنحاول استخراج أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات والدراسة الحالية

الجدول رقم (01-01): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
دراسة تحسين جودة المعلومات المحاسبية	دراسة نظام الرقابة الداخلية	الغول سناء	تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية
الاعتماد على المقابلة (قوائم أسئلة) في دراسة الحالة	دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة	ميمون حسام الدين	
التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية	تناولت الدراسة نظام الرقابة الداخلية	أم كلثوم رزقه	
تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية	دراسة نظام الرقابة الداخلية	جمال الدين بوسعيد	
الداخلي المراجع دور دراسة في التقليل من المخاطر	دراسة نظام الرقابة الداخلية	PAGE AND SPIRE	

المصدر: من اعداد الطالبة إعتمادا على الدراسات السابقة

## خلاصة الفصل:

يمثل نظام الرقابة الداخلية بمكوناته الخمس المترابطة جزءاً مهماً من الإدارة السليمة، فهو الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف المؤسسة والحفاظ على استمرارها وهذا ما تم التعرف عليه في هذا الفصل إضافة إلى المخاطر العملية التي تواجه المؤسسات، كما تطرقنا إلى بعض الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع، ولقد تبين لنا من خلال الدراسة النظرية أن عملية الرقابة الداخلية وجدت لتخدم المؤسسة وتساعد على تحقيق أهدافها وتجنب مختلف المخاطر التي قد تنشأ عن ذلك .

الفصل الثاني الدراسة

الميدانية (التطبيقية)

تمهيد:

بعد تناول موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية من الناحية النظرية وجب علينا اسقاط ما تم التطرق اليه نظريا على الجانب التطبيقي له.  
وحتى نلم بالموضوع تم اللجوء الى دراسة حالة في مكتب للمحاسبة مع توزيع استبيان على مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

- المبحث الأول : دراسة الحالة في مكتب الاستاذ عبد الرزاق بن داوود للمحاسبة
- المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي السابات

## المبحث الأول: دراسة الحالة في مكتب الأستاذ عبد الرزاق بن داوود للمحاسبة

الدراسة الميدانية عبارة عن قراءة في مجموعة من محافظ حسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا ما سوف نتطرق في هذا المبحث، الأدوات المستخدمة وصولاً إلى عرض النتائج، تحليلها ومناقشتها.

### المطلب الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة

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

#### الفرع الأول: مجتمع الدراسة

أولاً : تقديم مكتب المحاسبة المعتمد في الدراسة

#### نبذة عن المكتب

تناولنا مجال الدراسة في مكتب بن عبد الرزاق الذي أنشأ في سنة 1994م، والذي كان مقره متواجد في حي باحميد، ثم بداية من سنة 1999 م تواجد في شارع عطوات قدور بني ثور ورقلة، حيث تحصل عمل الأستاذ بن عبد الرزاق قبل فتح المكتب عدة مناصب كان أهمها محاسب في شركة المحاسبة بولاية ورقلة، ثم مدير الإدارة و المالية في الصندوق الوطني للتقاعد، وبعدها تحصل إلى الإعتداد كمحافظ حسابات محاسب معتمد تحت رقم 825 المؤرخ في 11 أفريل 1994، و بقي يعمل في مجال المحاسبة وحافظة الحسابات و الخبرة القضائية الى غاية يومنا هذا.<sup>1</sup>

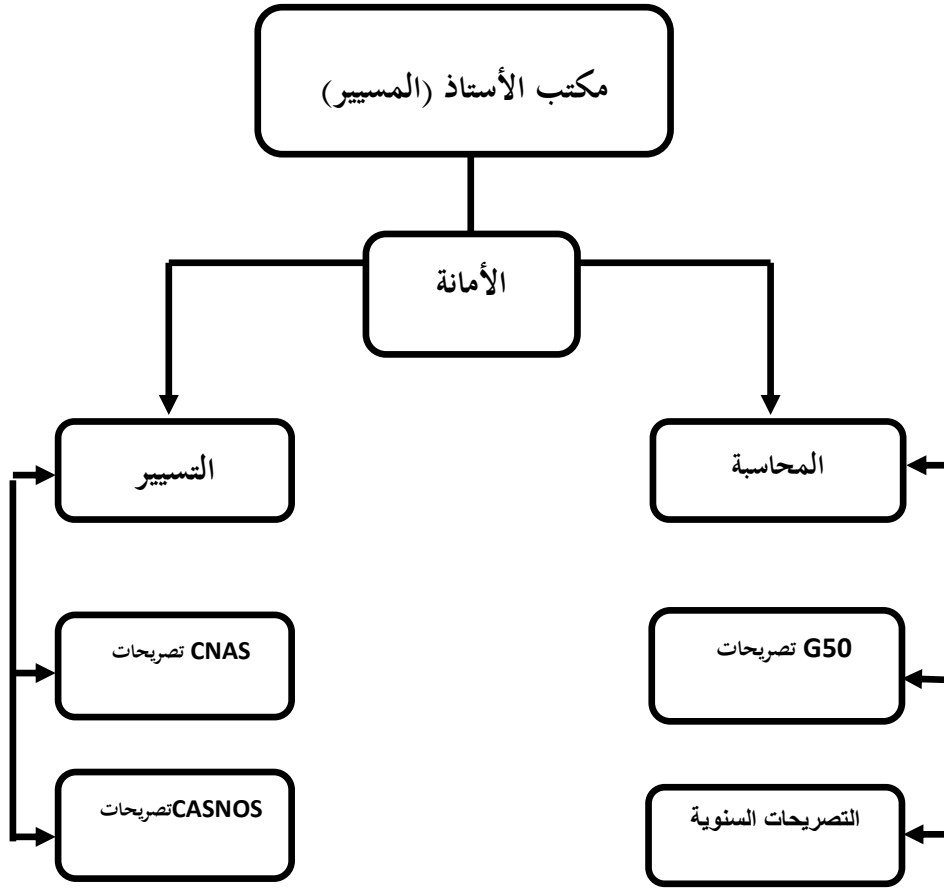
حيث يقوم المكتب بعدة مهام نذكر منها ما يلي :

- ◀ إنجاز التصريحات الجبائية و الاجتماعية للزبائن و ذلك 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 .

<sup>1</sup> مقابلة مع مسير المكتب الأستاذ بن داوود عبد الرزاق

ثانياً: تقديم الهيكل التنظيمي للمكتب

الشكل رقم 02-01 : الهيكل التنظيمي لمكتب المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء 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: و دورها استلام الوثائق اللازمة للقيام بالتصريحات من الزبائن كما يذكرهم بمواعيد هذه التصريحات و يقدم لهم الأعمال المنجزة كما أنه يساعد الأستاذ (المسير) في مختلف المهام.
- ◀ المحاسبة: بناء على المعلومات المقدمة له من طرف الزبائن و الوثائق اللازمة (فواتير الشراء و البيع و الكشوفات البنكية..... الخ) و يقوم بما يلي :
  - متابعة التصريحات الدورية و السنوية (G50).
  - إعداد الميزانية الجبائية.
  - ملئ دفتر التقويم و اليومية العامة و متابعتها.



التسيير: يقوم المسيير بتنظيم مختلف التصريحات الاجتماعية للزبائن :

- التصريح بالعمال secu
- التصريحات DAC/DAS.... الخ
- كما يقوم بملئ سجل الأجرة و سجل المستخدمين و متابعة حركة العمال لدى زبائن المكتب
- كما يقوم كذلك بملئ شهادات العمل و شهادة الأجرة ليقدمها الى الزبائن.
- ومن مهامه أيضا القيام بتصريح CASNOS الخاص بأرباب العمل و هذا 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 تغطيك الجانب النظري للموضوع.

أما الجانب التطبيقي دراسة الحالة على جمع بيانات الدراسة من خلال القيام بدراسة ميدانية عند مكتب المحاسبة دامت أكثر من 25 يوم، وقمنا بتتبع مختلف مهامه التي تفيدنا في الدراسة الحالية حيث تم الاعتماد على جمع بعض التقارير والقوائم المالية و بالتحديد 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 و الأجور.

حيث سوف نعتمد 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 عمومي A، مؤسسة ذات طابع خاص B.

أولاً: عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A لسنة 2016، 2017.

✚ عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A لسنة المختصة في 2016/12/31.

ورقلة في : .....

الى السيد مدير , ،السادة أعضاء الجمعية العامة المؤسسة A

في إطار المهمة التي أوكلت إلى من طرف المؤسسة المذكورة أعلاه بصفتي محافظ حسابات الشركة المسماة A و التي أوكلت مهمة إعداد تقرير محافظة الحسابات لسنة المالية المختصة في 2016-12-31 يسعدني و يشرفني أن أقدم لكم تقرير و المتمثل 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 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 مع

وجود تحفظ على سجل الجرد المادي الذي لم نجد ينقصه سنة 2015.

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 انذار مفتشية الشغل
- سجل العطل السنوية
- 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.

### 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 تمت وفق طريقة قانونية صحيحة من خلال تكوين لجننتين مستقلتين للقيام بعملية الجرد ومقارنتها و الجرد المحاسبي.

### 3. الحسابات النقدية

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

- حساب البنوك: من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين أن عدم إتمام المقاربة البنكية.
- حساب الصندوق: لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق /حـ/ 530 قيمة على عدم مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2016/12/31.
- 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 MOHASSAB 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 مع رفع التحفظات السابقة التي لا بد على المحاسب مراعاتها.

#### تأشيرة محافظ الحسابات

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

ورقلة في :.....

الى السيد مدير , ،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 2017-12-31 يسعدني و يشرفني أن أقدم لكم تقرير و المتمثل 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 2016، و المتمثل في سجل الجرد المادي الذي لم نجد ينقصه سنة 2015، 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 انذار مفتشية الشغل
- سجل العطل السنوية
- 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 لجننتين مستقلتين للقيام بعملية الجرد ومقارنتها و الجرد الحاسبي.

#### 8. الحسابات النقدية

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

- حساب البنوك: من خلال الرقابة التي قمنا على جميع الحسابات البنكية تبين المحاسب قد إحترم 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 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.

#### 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 MOHASSAB 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 2016، 2017.

عرض تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B لسنة المختصة في 2016/12/31.

ورقلة في :.....

الى 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 2016-12-31 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 2016/03/02.

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 انذار مفتشية الشغل
- سجل العطل السنوية
- 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 مفتشية، ولكنها غير معبأة حتى تاريخ الرقابة التي قمنا بتاريخ 2016/03/02.

### 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 تثبيات لسنة المالية المختصة في 2016/12/31. وذلك بتاريخ الرقابة 2016/03/02.

### 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 يقيم بالمقارنة البنكية.
- حساب الصندوق: لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق ح/ 530 قيمة على عدم مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2016/12/31.
- 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 لكن وجود بعض التحفظات في يخص السجلات القانونية و الجرد المالي الذي على الشركة القيام به و إعداد المقارنة البنكية لتأكد من أرصدة الحسابات البنكية.

#### تأشيرة محافظ الحسابات

ورقلة في :.....

الى 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 المحتممة في 31-12-2016 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 و الخاصة 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 الى غاية 2017/04/12، 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 مفتشية العمل و التي هي على النحو التالي :

- سجل حوادث العمل
- سجل انذار مفتشية الشغل
- سجل العطل السنوية
- سجل المستخدمين
- سجل طب العمل

من خلال الرقابة التي قمنا على السجلات القانونية و الخاصة ب السجلات المؤشرة من طرف مفتشية العمل وجدنا كل السجلات السابقة مؤشرة من طرف مفتشية، وقد إحترم المحاسب بعض التحفظات التي رفعت في التقرير السابق ووجدنا السجلات معبأة بشكل قانوني حتى تاريخ الرقابة التي قمنا بتاريخ 2017/04/12.



## 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 للمخزونات و تثبيات لسنة المالية المختتمة في 2016/12/31. وذلك بتاريخ الرقابة 2047/04/12.

## 3. الحسابات النقدية

من خلال الفحص الذي قمنا به لجميع الحسابات النقدية للشركة و التي تكوين منم 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 لسنة 2016 و 2017 و تأكد من أرصدة الحسابات البنكية.
- حساب الصندوق: لقد سمحت لنا الرقابة التي قمنا بها على حساب الصندوق ح/ 530 قيمة على مطابقة الرصيد الفعلي ورصيد الحساب في 2017/12/31، و ذلك من خلال المقاربة التي قدمها و المختتمة 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

تبعاً 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 2017/12/31.

## المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

بعد عرض عينة الدراسة و الأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخرى وذلك من خلال تتبعنا لتقارير محافظ الحسابات و تحليلها ومقارنتها و إختبار فرضيات الدراسة وصولا الى نتائج الدراسة.

### الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لتقرير محافظ الحسابات.

وفقا لما تقدم به محافظ الحسابات من خلال التقارير السابقة لسنوات مختلفة و مدى تقييد معدي القوائم المالية والقائمين على النظام الداخلي للكيانات الإقتصادية سواء قطاع عمومي أو خاص 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 تؤشر من طرف المحكمة أو من طرف مفتشية العمل، حيث يقوم بمراجعة و ثبوت التأثير بالإضافة الى مراجعة تعبئة هذه السجلات قانونيا و هذا ما يزيد من قوة المؤسسة في مسك محاسبة منتظمة.
2. **مراقبة الجرد المادي :** تبعا 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 مطابقته 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 المحاسب فعلا في التقرير الثاني بالنسبة للمؤسسة ذات القطاع العمومي 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 إقتصادي، كان من شأنها تقييم نظام الرقابة بصورة فعلية مع التأكد من مقارنة الصندوق وهو موجود في حسابات المؤسسة بالقوائم المالية، وهو موجود فعليا ضمن المؤسسة، كمذلك 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 بإعتبارها ترتب 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 وصلا الى التصريح الى مصالح الضمان الاجتماعي، وصلا الى استخراج كشف الرواتب، كل هذا ما دل يدل على قوة البني التحتية للمؤسسة فيما يخص استعمالها برامج التكنولوجيا في تسيير مصالحها و هذا ما يزيد من قوة النظام الداخلي للمؤسسة.

## الفرع الثاني: عرض نتائج الدراسة

من خلال ما تقدم من خلال عرضنا الى تقرير محافظ الحسابات المفصل حول تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث توصل

محافظ الحسابات الى العديد من النتائج كان أهمها:

- وجود نقائص في يخص السجلات القانونية؛
  - لا بد من وجود جميع السجلات القانونية مؤشرة من طرف الهيئات التابعة لها ( المحكمة، مفتشية العمل)؛
  - لا بد من وجود الجرد الفعلي (المادي)، ومطابقته مع الجرد المعنوي ( المحاسبي)؛
  - لا بد من وجود مقارنة بنكية تثبت جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة من خلال حساباتها الجارية، وتكون مختمة في 12-31 من كل سنة تابعة لها؛
  - لا بد من وجود جرد فعلي الصندوق و مطابقته مع حساب الصندوق المختتم في 12-31 من كل سنة؛
  - التأكد من وجود نظام معلومات محاسبي خاص بالرواتب والأجور، يسهل من عملية تنظيم مصلحة الرواتب و الأجور لكل كيان اقتصادي مهما كان نوعه عام أو خاص.
- ومن خلال ما تقدم ومن أهم قواعد أي نظام داخلي لأي كيان إقتصادي مهما نوعه قطاع عام أو خاص يتجلى دور تقييم نظام الرقابة في زيادة الفعالية في المؤسسة من تحسين قيمة المؤسسة، منم التأكد من أهم قواعد الرقابة الداخلية وذلك من خلال التأكد مما يلي :

- ✓ التأكد من مصداقية وصحة السجلات القانونية،
- ✓ التأكد من صحة الحسابات المهمة في حسابات النقديات،
- ✓ تقييم نظام المعلومات المحاسبي في يخص الرواتب و الأجور،
- ✓ ملائمة الجرد المادي والمعنوي.

## المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات

تمثلت الدراسة الميدانية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق الى 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 اعداد الاستبيان، ثم محتواه ومجتمع الدراسة.

#### الفرع الأول: الطرق المستخدمة

##### أولاً: مراحل ومحتوى الاستبيان

نظراً لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ويقصد بالإمام 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 و تطلعاتهم 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 اعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الاسئلة اخذين بعين الاعتبار اشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في اعداد الاسئلة ما يلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالاضافة الى ترتيب الاسئلة مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

2) **مرحلة اعداد التصميم:** وهي الخطوة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على عينة الدراسة (محاسبين، محافظي الحسابات)

بغية التأكد بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم.

3) مرحلة التصميم النهائي: وهي الخطوة الأخيرة، بحيث تم اجراء التعديلات اللازمة وبعدها تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي، ثم توزيعه ونشره على عدة طرق أهمها:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- إرسال عن طريق البريد الالكتروني؛
- الاستعانة ببعض الزملاء فيما يخص الأماكن البعيدة.

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

#### ✚ محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من اجل تقديم الموضوع المستقضي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وكذا معلومات عامة حول أفراد عينة الدراسة كالجنس والعمر و الشهادة 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 الالكتروني أو الهاتف (اختياري)) خاصة بعينة الدراسة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.
- الجزء الثاني: شرح بعض المصطلحات الواردة في الاستمارة بهدف توضيح وتبسيط المفهوم.
- الجزء الثالث: 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 الثالث: متعلق بالفرضية الثالثة " هل يؤثر نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة".

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

#### ✚ مجتمع الدراسة:

تتمثل 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 51 إستمارة على ثلاث مناطق من الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، حاسي مسعود، تفرت) تم توزيعها على المناطق الثلاثة بالتساوي وذلك تحسبا لعدم رجوع البعض أو عدم صلاحيتها بسبب نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة، و بعد عملية الجمع تم استرجاع 47 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 45 إستمارة من أجل التحليل، و نوضح في الجدول التالي عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

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

الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات القابلة للتحليل	المنطقة
17	17	17	ورقلة
17	14	14	حاسي مسعود
17	16	14	تفرت
51	47	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على فرز استثمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (02- 01) يتبين أن عدد الاستثمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 51 استمارة من بينها 04 استثمارات ضائعة و 02 استثمارات ملغاة، و 45 استمارة متبقية صالحة للدراسة.

الفرع الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

سنحاول في هذا المطلب عرض الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة بيانات الاستثمارات المجمعة من الاستبيان.

أولا: 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 الطالبة

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 كمايلي:

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

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

المصدر: من إعداد الطالبة

○ 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

ألفا كرونباخ	عدد الأسئلة
0.813	10

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق و ثبات 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 الإشكالات المطروحة و إختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي 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 الى رسومات بيانية وذلك من اجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل،

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية :

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

## المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

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

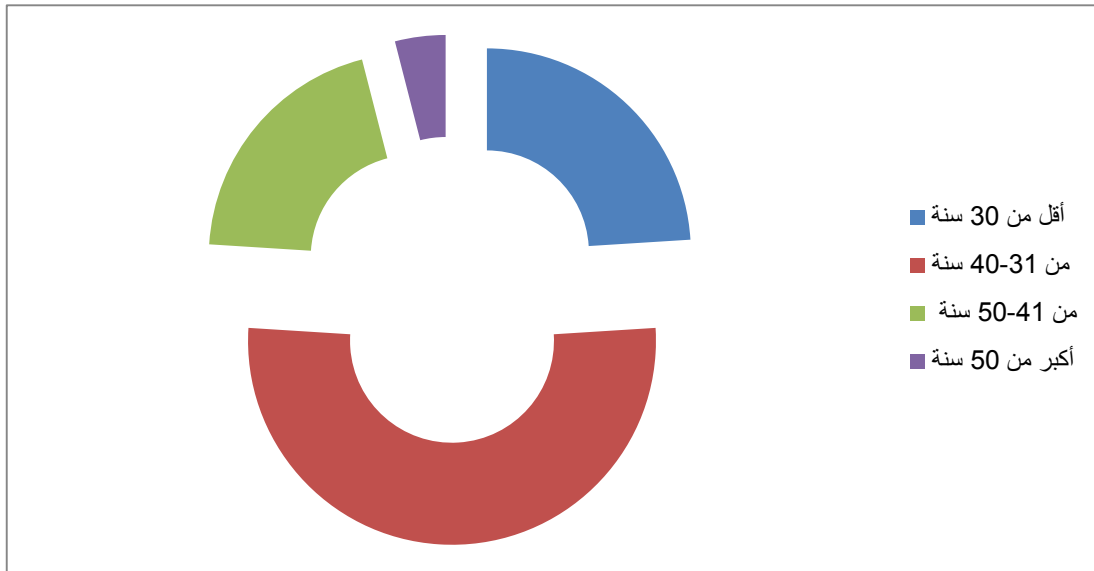
#### + توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

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	10	23	10	02	45
النسبة	22%	51%	22%	4%	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم 02-02 توزيع الأفراد حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة 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 51%، تليها الفئة أقل من 30 سنة بنسبة 22% و الفئة التي تليها من 41 إلى 50 سنة و الفئة الأخيرة هي الأقل نسبة ب 4%.



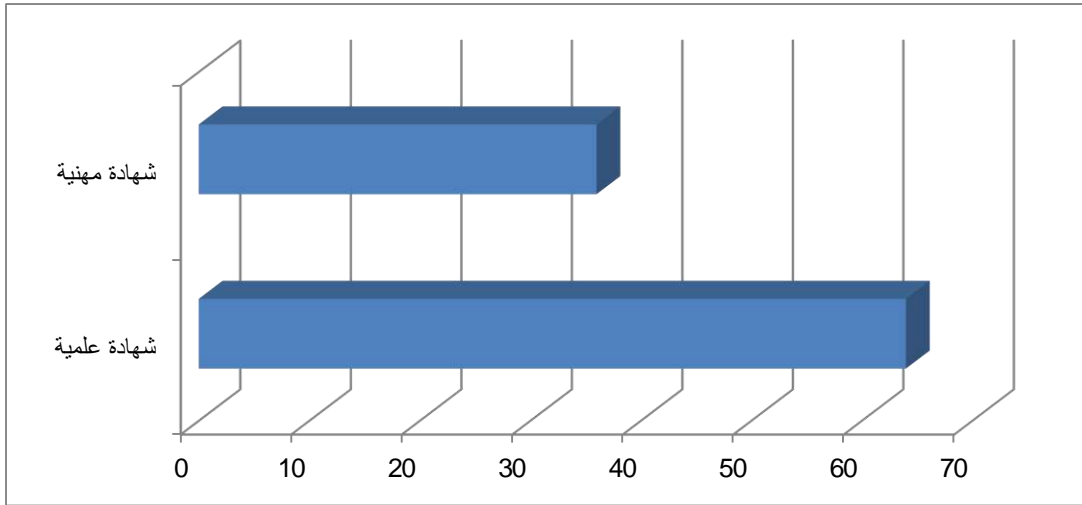
توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المحصل عليها

الجدول رقم 02-06 توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

النسبة	التكرار	الشهادة العلمية
67%	30	شهادة علمية
33%	15	شهادة مهنية
100%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل 02-03 توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الطالب بناءً 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 ينعكس إيجاباً على الدراسة حيث يزيد في إثراء الموضوع.

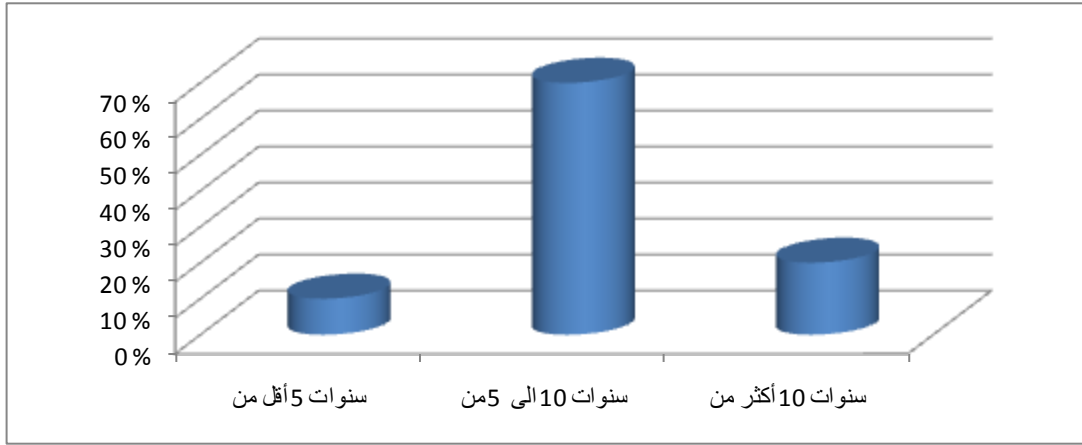
توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

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	03	35	07	45
النسبة	7%	78%	16%	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم 02-04 توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

حسب الجدول والشكل السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب الخبرة بالسنوات نلاحظ أن الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 07% هي الأقل خبرة، من بين الفئات الأخرى التي كانت النسبة الأكبر من بينها هي 78% لدى الفئة العمرية من 5 إلى 10 سنوات و البالغ عددهم 35 فردا وهي الأكثر تكرارا، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من 10 سنوات بنسبة 16% . وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عالية .

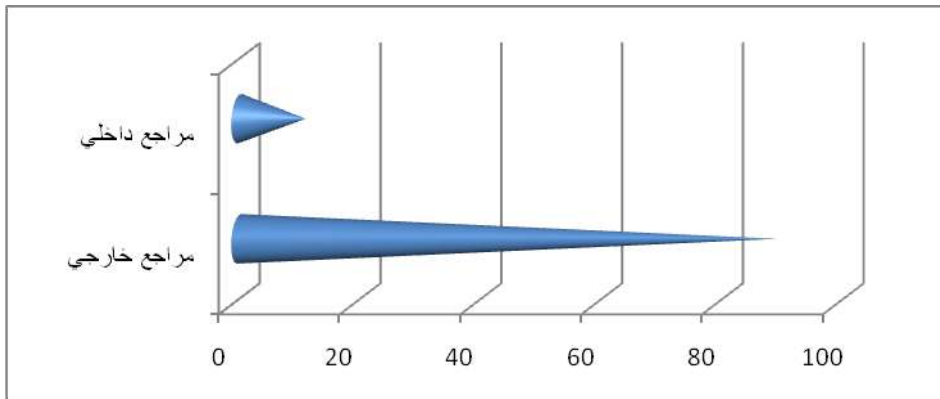
توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

الجدول رقم 02-08 التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة

النسبة	التكرار	نوع المنصب
89%	40	مراجع خارجي
11%	05	مراجع داخلي
100%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم 02-05 توزيع الأفراد حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء 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 40 أي بنسبة 89 %، و الأقل نسبة هي نسبة المراجع الداخلي بإعتبار تقريبا جلت المؤسسات ما زلت تعاني قلة هذا المنصب بنسبة 11 % بتعداد 05 مناصب فقط و هذا يمكننا أن نعرف المشاكل المحاسبية التي تعترضهم على اعتبار أنهم المسؤولون عن عمليات التقدير الشخصي.

### ثانيا: مقاييس الإحصاء الوصفي

سنقوم في هذا الفرع بدراسة التحليل الوصفي و الإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الحوار.

### مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه

#### الجدول رقم 02-09 يوضح نتائج أفراد العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	يتم مراجعة جل السجلات القانونية	2.55	0.745	موافق
02	تتم متابعة عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي	2.86	0.914	موافق
03	يتم مراجعة حساب النقديات و مراجعة ترصديها	2.18	0.782	محايد
04	يتم متابعة نظام الداخلي للأجور	2.39	0.890	موافق
05	كل المقومات السابقة تحسن في تسيير المؤسسة	2.93	0.553	موافق
	المجموع	2.58	0.776	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (02-09) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.18 و 2.93، باحتلال العبارة الأخيرة (كل المقومات السابقة تحسن تسيير المؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.93) و إنحراف بـ (0.553)، بينما احتلت العبارة الثالثة (يتم مراجعة حساب النقديات و مراجعة ترصديها) أقل متوسط يقدر بـ(2.18) و إنحراف (0.782).

و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.58) و إنحراف (0.776)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه.

تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى المؤسسة

الجدول رقم 02-10 نتائج اراء أفراد العينة حول تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى المؤسسة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	تحيين السجلات القانونية و تعبئتها يساهم في تحسين المحاسبة	2.67	0.781	موافق
02	موفقة الجرد المادي و المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية	2.63	0.845	محايد
03	التأكد من أرصدة حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات	1.89	0.714	محايد
04	تسيير الرواتب و الأجور وفق نظام برنامج يزيد من مصداقيتها	2.41	0.921	موافق
05	كل ما سبق يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة	2.91	0.873	موافق
المجموع		2.50	0.826	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (02-10) 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 النقديات 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 اراء العينة حول تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى المؤسسة.

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	33.314	45	.000	11.32000	10.6372	12.0028
T03	105.550	45	.000	13.98000	13.7138	14.2462

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات نظام SPSS

ثانيا: إختبار فرضيات الدراسة. T-test

- إختبار الفرضية الأولى:

**H0:** لا تؤثر مقومات وقواعد الرقابة الداخلية على تقييم الرقابة الداخلية.

**H1:** تؤثر مقومات وقواعد الرقابة الداخلية على تقييم الرقابة الداخلية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الأختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (تؤثر مقومات وقواعد الرقابة الداخلية على تقييم الرقابة الداخلية).

- إختبار الفرضية الثانية:

**H0:** لا يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة .

**H1:** يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الأختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة).

## 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 الميدانية في مكتب المحاسبة وتوزيع الاستبيانات على مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات لدراسة موضوعنا: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية وذلك بتتبع مختلف مهام محافظ الحسابات التي تفيدها في الدراسة بالاعتماد على جمع بعض التقارير والقوائم المالية 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.

خاتمة

خاتمة :

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إلقاء الضوء على مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية للدور الكبير والهام الذي يمثله تواجد نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات .  
لذا فان وجود نظام رقابة داخلي في المؤسسة يساهم في المحافظة على أصول وممتلكاتها و بالتالي منع الاختلاسات والتلاعبات، كما يستدعي تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل وافي ومفصل وذلك لمعرفة نقاط القوة و الضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف وفي هذا الصدد ومن خلال الدراسة الميدانية في مكتب المحاسبة لقد برز لنا وبشكل واضح وجود مجموعة من النقائص والتجاوزات لدى المؤسسات محل الدراسة، لهذا يجب دائما التأكد من تطبيق قواعد الرقابة الداخلية.

نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى: المتمثلة في " يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق القواعد المتعارف عليها "

بما أن كل قواعد أي نظام داخلي لأي مؤسسة يقوم على أهم القواعد الأساسية في أي نظام من خلال 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 النقديتات، خصوصا وجود المقاربة البنكية، و الجرد الفعلي لحساب الصندوق؛
- ✓ تقييم نظام المعلومات المحاسبي في يخص الرواتب و الأجور، مما يهل عملية تفسير 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 يتم تقييم نظام الرقابة الداخلي وفق القواعد المتعارف عليها.

بالنسبة للفرضية الثانية: المتمثلة في " إن تقييم نظام الرقابة الداخلي له اثر كبير في رفع مستوى المؤسسة والعاملين فيها

وهذا يتضح في جميع المؤسسات التي يكون فيها قسم رقابة داخلي "

بعد ما تقدم به محافظ الحسابات في تقريره حول تقييم نظام الرقابة الداخلي للشركتين المقدمان كدراسة حالة، وأهم التحفظات التي قدمها حول القواعد المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلي، من خلال عدم وجود سجلات محينة، بالإضافة الى عدم وجود مقاربة بنكية، وعدم وجود جرد فعلي، كل هـ التحفظات كان دور مهم في فرك المحاسب، ولاحظنا في التقرير الثاني لسنة الموالية، التقيد بأهم التحفظات التي قدمها محافظ الحسابات للمحاسب يتجلى لنا دور تقييم نظام الرقابة الداخلي في زيادة فعالية ومكانة أي كيان اقتصادي من خلال ثبات نظام الداخلي له و كذلك مصداقية مخرجات النظام المحاسبي.



من خلال ما تقدم يثبت لنا صحة الفرضية الثانية: أنه للتقييم نظام الرقابة الداخلية فعالية في زيادة ثبات المؤسسة و التأثير على مصداقية مخرجات النظام المحاسبي

### النتائج:

ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ نظام الرقابة الداخلية الفعال هو ذلك النظام الذي يتكون من خمسة مكونات مترابطة ويقوم على جملة من المقومات المحاسبية والإدارية ؛
- ✓ تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة القوانين والسياسات والإجراءات المكتوبة والغير مكتوبة و طرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة؛
- ✓ احترام إمكانيات وحجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الأساسية لتحقيق الأهداف المسطرة، فهو يعتبر كوسيلة وقائية تقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء؛
- ✓ إن تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل واف ومفصل يمكننا من إدراك نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة ويمكننا من اقتراح الحلول اللازمة لتجاوز نقاط الضعف؛
- ✓ إن الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية يحقق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة.

### توصيات الدراسة:

- ✓ الاهتمام بتكامل مكونات نظام الرقابة الداخلية لما لهذا التكامل من أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ يجب على المؤسسات وخاصة إدارتها العليا أن تبني نظام رقابة داخلي كفي وتساعد على تامين مخرجاته؛
- ✓ العمل على جعل نظام الرقابة الداخلية أكثر تكاملا وانسجاما من خلال تطوير الأنظمة الفرعية والأساسية و المتعلقة بالجوانب الإدارية والمالية والمحاسبية.

### آفاق الدراسة:

تناولنا من خلال هذه الدراسة مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، ولقد كانت الخطوط العريضة للبحث تدور حول طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية ودوره في المؤسسات، وخاصة المؤسسات الجزائرية. ومن خلال ما تم ملاحظته عند التحضير للدراسة الميدانية وما تم الوصول إليه من خلالها ارتأينا اقتراح وطرح المواضيع التالية القابلة للبحث ليبقى البحث مفتوحا في المجالات التالية:

- ✓ كيف يمكن تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ✓ دور الرقابة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر.

المراجع

## المراجع باللغة العربية:

### الكتب:

1. الصحن .ع. ف و نور. أ: الرقابة و مراجعة الحسابات؛ مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر؛ الإسكندرية بدون سنة النشر
2. حامد حاجز، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010
3. 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
4. ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي و الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2004.
5. جمال الطرايرة ، محاسب الدولي عربي قانوني معتمد ACPA ، طبعة 2013
6. إدريس أمين اشتيوي، المراجعة: معايير و إجراءات، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع، ليبيا، 1999
7. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004
8. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان -الأردن، 2008
9. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان - الأردن، 2006
10. 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

### الرسائل والأطروحات:

1. ناصر عبد العزيز مصلح ، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، جامعة غزة ، 2007
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 الجزائر3، 2014/2013
4. ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2015
5. زياد أمين زيدان، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال و الأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2000

ب/ المجالات العلمية

1. ياسين العيسى، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان 34-35
2. 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، 23/22 افريل 2003

المراجع باللغة الأجنبية:

**BIRIEN. R & SENEAL. J:** Contrôle interne et vérification édition preportaine  
INC; Canada 1984

الملاحق

الملحق رقم 01: تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة A

A 2016

Rapport d'intérim  
De  
Commissariat Aux Comptes  
Année 2016

**CABINET BENDAOU**  
**Commissariat aux comptes & de comptabilité**  
**B.P N° 247 places 1<sup>er</sup> Mai OUARGLA**  
**Téléfaxe 029.76.57.27 Mob 06-60-45-40-14**  
**Email Bcf.ogx2012@gmail.com**

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entreprise m'a conduit aux conclusions suivantes :

**1 - Les livres légaux:**

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

**Le livre journal**

**Le livre de paie.**

**Le livre d'inventaire comptable.**

Je dois rappeler que ces livres sont cotés paraphes par le tribunal compétent de Ouargla et le livre d'inventaire comptable manque de l'année 2015.

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

**Le livre d'inventaire physique.**

**Registre des mises en demeure.**

**Registre mouvement du personnel.**

**Registre des congés payés.**

**Registre des arrêts de travail.**

**Registre d'hygiène et sécurité.**

**Registre des accidents de travail.**

**Registre des assemblées.**

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

**2 - Les inventaires physiques :**

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

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

**3 - Les comptes de disponibilité :**

Le contrôle des comptes disponibilité; banques, caisse et les virements de fonds laisse apparaitre les remarques suivantes :

- Les comptes bancaires : absence des rapprochements.
  - Le compte caisse : le solde comptable ne correspond pas au solde physique au 31-12-2016.
  - Le compte virement de fond : le compte présente solde nulle au 31-12-2016.
-

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

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

**CONCLUSION**

*En conclusion de ce qui est précède et d'après le contrôle effectué par nos soins sur le contrôle interne de l'entité nous avons conclu que l'ensemble des opérations y afférente a la préparation des états financiers, bilan, comptes résultats ont été conçus suivant les normes SCF avec la levée de réserves qui doivent être pris en considération.*

**Fait à Ouargla le**  
**Le Commissaire Aux Comptes.**



A 2017

Rapport d'intérim  
De  
Commissariat Aux Comptes  
Année 2017

**CABINET BENDAOU**  
**Commissariat aux comptes & de comptabilité**  
**B.P N° 247 places 1<sup>er</sup> Mai OUARGLA**  
**Téléfaxe 029.76.57.27 Mob 06-60-45-40-14**  
**Email Bcf.ogx2012@gmail.com**

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entreprise m'a conduit aux conclusions suivantes :

### **1 - Les livres légaux:**

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

**Le livre journal**

**Le livre de paie.**

**Le livre d'inventaire comptable.**

Je dois rappeler que ces livres sont cotes paraphes par le tribunal compétent de Ouargla et le livre d'inventaire comptable a été élaborer pour cette 'année 2016.

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

**Le livre d'inventaire physique.**

**Registre des mises en demeure.**

**Registre mouvement du personnel.**

**Registre des congés payés.**

**Registre des arrêts de travail.**

**Registre d'hygiène et sécurité.**

**Registre des accidents de travail.**

**Registre des assemblées.**

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

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

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

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

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

Le contrôle des comptes disponibilité; banques, caisse et les virements de fonds laisse apparaitre les remarques suivantes :

- Les comptes bancaires : a ce niveau nous avons constate la levée de réserves antérieur car l'entité a effectué les rapprochements.
- Le compte caisse : le solde comptable ne correspond pas au solde physique au 31-12-2017.

- Le compte virement de fond : le compte présente solde nulle au 31-12-2017.

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

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

#### **CONCLUSION**

*En conclusion de ce qui est précède et d'après le contrôle effectué par nos soins sur le contrôle interne de l'entité nous avons conclu que l'ensemble des opérations y afférentes à la préparation des états financiers, bilan, comptes résultats ont été conçus suivant les normes SCF avec la levée de réserves qui doivent être pris en considération.*

**Fait à Ouargla le**  
**Le Commissaire Aux Comptes.**

الملحق رقم 02: تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة B

B 2016

Rapport d'intérim  
De  
Commissariat Aux Comptes  
Année 2016

**CABINET BENDAOU**  
**Commissariat aux comptes & de comptabilité**  
**B.P N° 247 places 1<sup>er</sup> Mai OUARGLA**  
**Téléfaxe 029.76.57.27 Mob 06-60-45-40-14**  
**Email Bcf.ogx2012@gmail.com**

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entreprise m'a conduit aux conclusions suivantes :

**1 - Les livres légaux:**

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater que les livres décrits ci-dessous ne sont pas remplis à savoir :

**Le livre journal**  
**Le livre de paie.**  
**Le livre d'inventaire comptable.**

**Le livre d'inventaire physique.**  
**Registre des mises en demeure.**  
**Registre mouvement du personnel.**  
**Registre des congés payés.**  
**Registre des arrêts de travail.**  
**Registre d'hygiène et sécurité.**  
**Registre des accidents de travail.**  
**Registre des assemblées.**

Ces livres sont cotés paraphés par l'inspection de travail compétente de Ouargla.

**2 - Les inventaires physiques :**

L'inventaire physique des immobilisations et stocks n'ont pas été effectués.

**3 - Les comptes de disponibilité :**

Le contrôle des comptes disponibilité; banques, caisse et les virements de fonds laisse apparaitre les remarques suivantes :

- Les comptes bancaires : absence des rapprochements.
- Le compte caisse : le solde comptable ne correspond pas au solde physique au 31-12-2016.
- Le compte virement de fond : le compte présente solde nulle au 31-12-2016.

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

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

**CONCLUSION**

*En conclusion de ce qui est précède et d'après le contrôle effectuée par nos soins sur le contrôle interne de l'entité nous avons conclu que l'ensemble des opérations y afférente a la préparation des états financiers, bilan, comptes résultats ont été conçus suivant les normes SCF avec la levée de réserves qui doivent être pris en considération.*

**Fait à Ouargla le**  
**Le Commissaire Aux Comptes.**

**B 2017**

Rapport d'intérim  
De  
Commissariat Aux Comptes  
Année 2017

**CABINET BENDAOU**  
**Commissariat aux comptes & de comptabilité**  
**B.P N° 247 places 1<sup>er</sup> Mai OUARGLA**  
**Téléfaxe 029.76.57.27 Mob 06-60-45-40-14**  
**Email Bcf.ogx2012@gmail.com**

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entreprise m'a conduit aux conclusions suivantes :

**1 - Les livres légaux:**

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

**Le livre journal**

**Le livre de paie.**

**Le livre d'inventaire comptable.**

Je dois rappeler que ces livres sont cotés paraphés par le tribunal compétent de Ouargla.

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

**Le livre d'inventaire physique.**

**Registre des mises en demeure.**

**Registre mouvement du personnel.**

**Registre des congés payés.**

**Registre des arrêts de travail.**

**Registre d'hygiène et sécurité.**

**Registre des accidents de travail.**

**Registre des assemblées.**

Ces livres sont cotés paraphés par l'inspection de travail compétente de Ouargla. De ce fait l'entité à lever les réserves antérieures.

**2 - Les inventaires physiques :**

L'inventaire physique des immobilisations et des stocks ont été effectués.

**3 - Les comptes de disponibilité :**

Le contrôle des comptes disponibilité; banques, caisse et les virements de fonds laisse apparaitre une bonne impression à savoir :

- Les comptes bancaires : les rapprochements ont été effectués.
- Le compte caisse : le solde comptable correspond au solde physique au 31-12-2017.
- Le compte virement de fond : le compte présente solde nulle au 31-12-2017.
-



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

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

**CONCLUSION**

*En conclusion de ce qui est précède et d'après le contrôle effectué par nos soins sur le contrôle interne de l'entité nous avons conclu que l'ensemble des opérations y afférente a la préparation des états financiers, bilan, comptes résultats ont été conçus suivant les normes SCF avec la levée de réserves qui doivent être pris en considération.*

**Fait à Ouargla le**  
**Le Commissaire Aux Comptes.**

## الملحق رقم (03)

## 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	33.314	45	.000	11.32000	10.6372	12.0028
T03	105.550	45	.000	13.98000	13.7138	14.2462

## Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
يتم مراجعة جل السجلات القانونية	45	0.745	2.55
تتم متابعة عمليات في الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي	45	0.914	2.86
يتم مراجعة حساب النقديات و مراجعة ترصديها	45	0.782	2.18
يتم متابعة نظام الداخلي للأجور	45	0.890	2.39
كل المقومات السابقة تحسن تسيير في المؤسسة	45	0.553	2.93

## Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
تحسين السجلات القانونية و تعيبتها يساهم في تحسين المحاسبة	45	0.781	2.67
موفقة الجرد المادي و المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية	45	0.845	2.63
التأكد من أرصدة حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات	45	0.714	1.89
تسيير الرواتب و الأجور وفق نظام برنامج يزيد من مصداقيتها	45	0.921	2.41
كل ما سبق يزيد من مستوى الفعلي للمؤسسة	45	0.873	2.91

الملحق رقم (04)



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



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

فرع: محاسبة ومالية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر  
للطالبة: مجول روضة

( بعنوان: تقييم نظام الرقابة الداخلية في البيئة المحاسبية الجزائرية  
"دراسة ميدانية لعينية من المحاسبين في الجنوب الشرقي "

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: تقييم نظام الرقابة الداخلية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان و المتعلق بمهنة المحاسبة .

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الإهتمام 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، سيدتي، فائق التقدير والإحترام.

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	يتم مراجعة جل السجلات القانونية			
02	تم متابعة عمليات في الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي			
03	يتم مراجعة حساب النقديات و مراجعة ترصديها			
04	يتم متابعة نظام الداخلي للأجور			
05	كل المقومات السابقة تحسن تسيير في المؤسسة			

## المحور الثاني: نتائج اراء أفراد العينة حول تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى المؤسسة

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	تحسين السجلات القانونية و تعبئتها يساهم في تحسين المحاسبة			
02	موفقة الجرد المادي و المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية			
03	التأكد من أرصدة حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات			
04	تسيير الرواتب و الأجور وفق نظام برنامج يزيد من مصداقيتها			
05	كل ما سبق يزيد من مستوى الفعلي للمؤسسة			

# الفهرس

## الفهرس

الصفحة	قائمة المحتويات
VI	الإهداء
VII	الشكر
VIII	الملخص
IX	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال البيانية
XII	قائمة الملاحق
XIII	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري لتقييم نظام الرقابة الداخلية</b>	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
06	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية
06	الفرع الأول : تعريف نظام الرقابة الداخلية
07	الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها
09	الفرع الثالث: مقومات و اجراءات نظام الرقابة الداخلية
14	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
14	الفرع الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
20	الفرع الثاني: المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية
21	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
21	المطلب الأول: الدراسات السابقة
23	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف و التشابه
24	خلاصة
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية (التطبيقية)</b>	
26	تمهيد
27	المبحث الأول: دراسة الحالة في مكتب الأستاذ بن داوود عبد الرزاق للمحاسبة
27	المطلب الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة
27	الفرع الأول: مجتمع الدراسة
29	الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات

29	الفرع الثالث: عرض تقارير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية
38	المطلب الثاني: عرض نتيج الدراسة ومناقشتها
38	الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق تقرير محافظ الحسابات
39	الفرع الثاني: عرض نتائج الدراسة
40	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات
40	المطلب الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة
40	الفرع الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة
42	الفرع الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة
44	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
44	الفرع الأول: عرض نتائج الدراسة
48	الفرع الثاني: الاختبارات الاحصائية ومناقشتها
50	خلاصة الفصل
52	الخاتمة
55	المراجع
58	الملاحق
75	الفهرس