



جامعة أحمد دراية أدرار

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم العلوم التجارية



مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان

مخرجات محافظ الحسابات ودوره في تحسين جودة الرقابة الداخلية

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بولاية أدرار

تحت إشراف: الدكتور بن العارية محمد

إعداد الطالبتين :

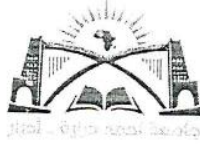
وهاب زينب

وافي هاجر

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	الإسم واللقب
(رئيسا)	أستاذ التعليم العالي	مسعودي محمد
(مقررا ومشرفا)	أستاذ محاضر " أ "	بن العارية محمد
(مناقشا)	أستاذ محاضر " أ "	ولد باحمو سمير

الموسم الجامعي: 2021-2022



شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): بن العرية محمد.....
المشرف مذكرة الماجستير الموسومة بـ : مخرجات محافظ الحسابات ودوره في تحسين جودة الرقابة الداخلية دراسة ميدانية
لعينة من المهنيين بولاية ادرار
من إنجاز الطالب(ة): وهاب زينب.....

و الطالب(ة): وافي هاجر.....

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم : علوم تجارية

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

تاريخ تقييم / مناقشة: 2022/05/30.....

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
و بإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والإلكترونية (PDF).

امضاء المشرف: =

مساعد رئيس القسم:

د. قويدري عبد الرحمان

مساعد رئيس قسم العلوم التجارية
مكلف بمتابعة الترخيص والإيداع





إهداء

أهدي هذا العمل إلى :

– التي جعلت الجنة تحت أقدامها ريحانة حياتي وبهجتها أُمي

الحببية الغالية أسأل الله أن يحفظها لي.

ووالدي .

– جدتي العزيزة أطال الله في عمرها .

– من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي إخوتي الأعزاء كل بإسمه

– كل الأهل والأقارب.

– أصدقائي ورفاق دربي في الحياة.

– كل مشايخي معلمي وأساتذتي الذين درسوني طيلت فترة الدراسة لهم مني أسمى عبارات التقدير

والعرفان.

– صديقتي ورفيقتي في مشوار الدراسة ومن تشاركت وتقاسمت معها إعداد هذا العمل .

– كل زملائي قسم مالية ومحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2021/ 2022.

– من مدنا بيد العون والكلمة الطيبة، وكل من يعرفني من قريب أو بعيد .

– كل من حملتهم ذاكرتي ونسيهم قلبي .

لكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي .



وهاب

زينب

إِهْدَاء

الى نبع الحنان والجنة تحت اقدامها
إلى أعظم عاطفة في الوجود بهجة القلب وصفاء الحب
وكمال الورد، وهبة الرب إلى من القلب يهواها، و العمر فداها والعين ترتاح
لرؤياها، من أهدتني رضاها ولم تبخل علي بدعاها وأدعوالله أن يحفظها
ويرعاها.

أمي الغالية حفصها الله
إلى من علمني أن الحياة كفاح وعلمي كيف أتخطى الصعاب لأجل الفلاح، إلى
من شقي وتعب لإسعادي حتى يراني أشق دروب العلم والمعرفة.

أبي الغالي حفصه الله
إلى من وقف بجانبني ودعمني ولم أوفيه حقه من الكلام شريك حياتي حفصه
الله ورعاه

إلى أخوتي وأخواتي وكل الأساتذة وأخص بالذكر أساتذتي د. بن العرية احمد
و د.ولد باحمو سمير

إلى أهل الوفاء أصدقائي الاحباء والاعزاء على قلبي، وكل من وقف بجانبني
وأخص الذكر صديقتي زينب

إلى جميع طلبة قسم المالية والمحاسبة وبالاخص طلبة

السنة الثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2022/2021

إلى من تقاسموا معي عناء هذا العمل وكل من كان له أثر طيب في حياتي وترك
بصمات الحب والوفاء في ذاكرتي
إلى كل من يحمل مذكرتي ونسيهم قلبي.

وافي هاجر

شكر وقتك

اعترافاً بالفضل وبعد الانتهاء من هذا العمل المتواضع وجب علينا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى من رفعت يدينا إليه فلم يخيب رجائنا، إلى الذي سألناه فأجاب دعاءنا، إليك يا الله كما وجب بالشكر الجزيل العميق إلى المشرف: الأستاذ الدكتور " بن العرية احمد ". كما نتقدم بالشكر الجزيل الخاص إلى الأستاذ الدكتور " ولد باحمو سمير " لتعاونه معنا في إعداد هذا البحث، والشكر أيضاً إلى المناقشين الذين تفضلوا بقبول مناقشة هذه الدراسة وإثراءه شكلاً ومضموناً .

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

وشكراً



الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	1 المحتوى
	إهداء
	شكر وتقدير
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الإشكال
أ- د	المقدمة
22-1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة
1	تمهيد
2	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية
2	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات
2	أولاً: تعريف محافظ الحسابات
3	ثانياً: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
4	ثالثاً: شروط ممارسة المهنة
5	رابعاً: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

7	المطلب الثاني: مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية
8	أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية
8	ثانياً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
11	ثالثاً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
14	رابعاً: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتعيين نظام الرقابة الداخلية
15	المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة ومناقشتها
15	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
15	أولاً: الدراسات التي تناولت محور محافظ الحسابات
18	ثانياً: الدراسات التي تناولت محور نظام الرقابة الداخلية
20	المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة
20	أولاً: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة
21	ثانياً: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية
22	خلاصة الفصل الثاني
46-23	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
23	تمهيد
24	المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية
24	المطلب الأول: مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

24	أولاً: مجتمع الدراسة
24	ثانياً: عينة الدراسة
25	المطلب الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته
25	أولاً: إعداد الاستبيان
25	ثانياً: هيكل الاستبيان
26	ثالثاً: صدق وثبات أدلة الدراسة
29	رابعاً: تفريغ البيانات
35	المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها
35	المطلب الأول: عرض نتائج محاور الدراسة
35	أولاً: عرض نتائج محور مقومات نظام الرقابة الداخلية
36	ثانياً: عرض نتائج محور اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية
38	المطلب الثاني: اختبار الفروض
38	أولاً: إختبار الفرضية الرئيسية الأولى
41	ثانياً: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

43	ثالثاً: إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة
46	خلاصة الفصل الثاني
47	الخاتمة
49	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق
	الملخص

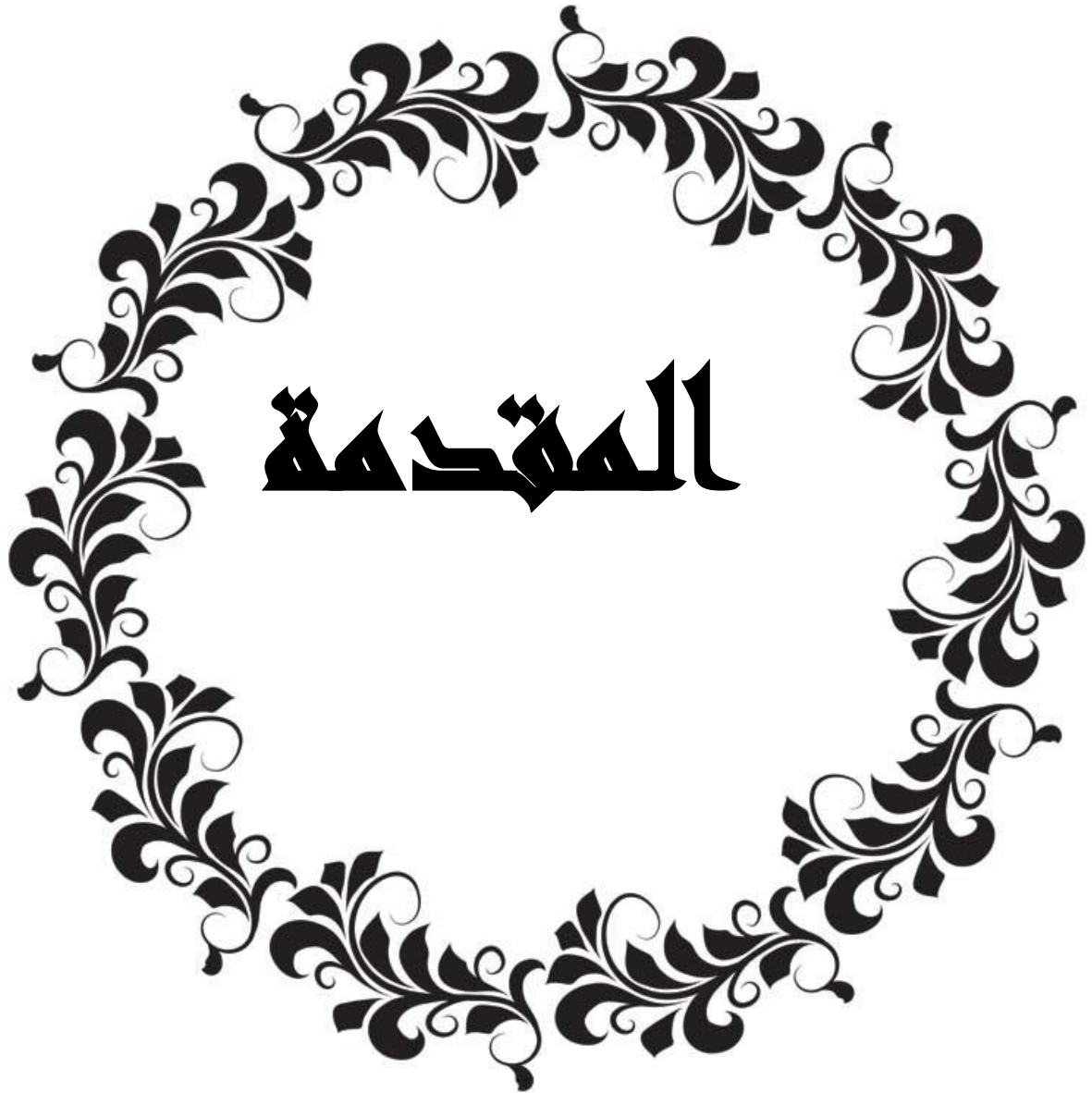
قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24	عدد الإستبيانات الموزعة	1
26	مقياس ليكارت الخماسي	2
26	ترتيب العبارات حسب أهميتها بالإعتماد على أكبر قيمة متوسط في المحور	3
27	الإتساق الداخلي لعبارات محور مقومات نظام الرقابة الداخلية	4
28	الإتساق الداخلي لعبارات محور أثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية	5
29	معامل الصدق والثبات للاستبيان	6
30	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	7
31	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	8
32	توزيع أفراد العينة حسب السن	9
33	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	10
34	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	11
35	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور الأول	12
37	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور الثاني	13
38	تحليل التباين لإختبار الفرضية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى	14

39	تحليل التباين لإختبار الفرضية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى	15
40	تحليل التباين لإختبار الفرضية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى	16
40	تحليل التباين لإختبار الفرضية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى	17
41	تحليل التباين لإختبار الفرضية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية	18
42	تحليل التباين لإختبار الفرضية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية	19
42	تحليل التباين لإختبار الفرضية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية	20
43	تحليل التباين لإختبار الفرضية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثانية	21
44	نموذج الإنحذار بين مقومات نظام الرقابة الداخلية واثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية	22
44	تحليل التباين في المتوسطات بين مقومات نظام الرقابة الداخلية وأثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية	23
45	تحليل الإنحذار لمقومات نظام الرقابة الداخلية على اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية	24

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	1
30	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	2
31	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	3
32	توزيع أفراد العينة حسب السن	4
33	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	5
34	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	6



تمهيد :

شهد العالم تطورات كبيرة في القرن الماضي في المجال الإقتصادي, وذلك بظهور العديد من المؤسسات الكبيرة والعلاقة, وهذه المؤسسات تتميز بضخامة رأسمالها وتعدد فروعها, ومن هنا ظهرت الحاجة إلى شخص مستقل عن المؤسسة ليعطي رأي محايد يتم الإستعانة به من طرف المالك, حيث يتمتع هذا الشخص بالمهارة والخبرة والتدريب اللازمين لمراقبة وتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية, التي يقوم بها مجلس الإدارة, وذلك من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وكذلك من أجل إستمرارها, وهذا الأخير يدعى بالمدقق الخارجي أو محافظ الحسابات.

فعلى محافظ الحسابات المرور بمراحل معينة لإتمام عمله, فيبدأ أولاً بالتعرف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية, وبعدها إصدار التقرير النهائي, ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة من حيث إختبارها نظام لضبط الأداء وضمان تحقيق أهداف الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السلامة والمصدقية من خلال فرض الأدوات الرقابية .

يعد نظام الرقابة الداخلية احد أدوات حماية الأصول المالية للمؤسسة, حيث يعتبر الخطة التنظيمية لجميع الطرق والإجراءات لحماية مردوداتها وضمان دقة البيانات المحاسبية والتقليل من حالات الغش والتلاعب لتحقيق الأهداف المرسومة للمؤسسة. وأن إستخدام هذه الطرق والإجراءات يضمن الوصول إلى نتائج سليمة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية, مما يجعل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من أولويات محافظ الحسابات وذلك بمراعاة مسؤولياته ومهامه إتجاه النظام, والتعرف على الطرق المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الإشكالية الرئيسية:

لمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية :

ما هو دور مخرجات محافظ الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية؟

التساؤلات الفرعية:

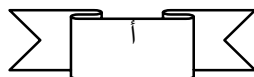
تتدرج ضمن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما أهمية محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسة؟
- كيف يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية ؟
- ما مقدار الحاجة إلى محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

الفرضيات:

من أجل الإجابة على التساؤلات الفرعية تم طرح الفرضيات التالية :

- يعمل محافظ الحسابات على التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، وتحقيق الأهداف المسطرة .



- يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم إتباعها.
- محافظ الحسابات يمكن المسؤولين من إتخاذ القرارات السليمة من خلال إكتشافه لنقاط لقوة وتحسينها ونقاط الضعف وتصحيحها.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في:

- ✓ المكانة التي يكتسبها التدقيق بإعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية.
- ✓ محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تعتبر هذه المهنة من المهن العريقة في الدول المتقدمة إلا أنها لا تحظى بالأهمية البالغة في الجزائر.
- ✓ توضيح دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طرق جديدة وتحسين أداء المؤسسة وضمان الشفافية في التسيير.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- ✓ محاولة الصول إلى الإجابة على إشكالية الدراسة وإعطاء فكرة حول الموضوع.
- ✓ رصد وإبراز مدى فعالية دور محافظ الحسابات في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات عن صحة تطبيق الأنظمة والقوانين عند تدقيق البيانات المالية، وإبداء رأيه الفني في نظام الرقابة الداخلية .
- ✓ إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في متابعة وتقييم أداء السير الحسن لأنشطة المؤسسة وإكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت الملائم .

دوافع إختيار الموضوع:

لقد تم إختيار الموضوع لعدة أسباب منها:

أ. أسباب موضوعية:

لعل أبرزها:

- الأهمية البالغة التي يكتسبها التدقيق وأثره في توجيه المؤسسة وعلى نتائجها.
- الدور الجوهرى الذي يلعبه محافظ الحسابات في مجال حماية حقوق أصحاب المصالح والتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية .
- أهمية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من أجل متابعة الأنشطة و ضمان التطبيق السليم للسياسات والأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، وتسهيل عمل محافظ الحسابات .

ب. أسباب ذاتية:

نذكر منها:

- الميول الشخصي والإهتمام بالموضوع نظرا لإرتباطه بمجال التخصص " تدقيق ومراقبة التسيير".
- الرغبة في إكتساب معارف جديدة والتخصص في المجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق .
- الرغبة في التعرف أكثر على مهنة محافظ الحسابات ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.
- الرغبة في مواصلة البحث في الموضوع وإثراء المكتبة بهاذ البحث .

حدود البحث:

تتخصر حدود البحث في:

الحدود الزمنية:

تمثلت حدود الدراسة الزمانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع إستمارة الإستبيان وتاريخ استلام آخر إستمارة (من شهر مارس إلى شهر ماي 2022).

الحدود المكانية:

تمثل الإطار المكاني لهذه الدراسة في إستقصاء آراء أساتذة ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ومسيري المؤسسات والبتالي تتمثل الحدود المكانية في ولاية أدرار .

المنهج المتبع :

في هذه الدراسة إستخدمنا المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاص أهم الدراسات من الكتب والمذكرات ورسائل الدكتوراه والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية والمؤتمرات والمجلات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي إستخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تتم معالجته بإستخدام استبيان وتم الإعتماد في التحليل على بعض الطرق الإحصائية مثل أدوات الإحصاء الوصفي، وبعض البرامج الإحصائية منها SPSS_V23 بالإضافة إلى برنامج معالج الجداول EXCEL.

صعوبات البحث:

- ❖ من بين الصعوبات التي واجهتنا في دراسة هذا الموضوع نذكر:
- ❖ صعوبة توزيع وجمع الإستبيان نظرا لإختلاف فئات الدراسة.
- ❖ عدم التجاوب من طرف محافظي الحسابات بسبب إنشغالاتهم الكثيرة.
- ❖ صعوبة الحصول على الدراسات السابقة باللغة الأجنبية وترجمتها.

تقسيم البحث:

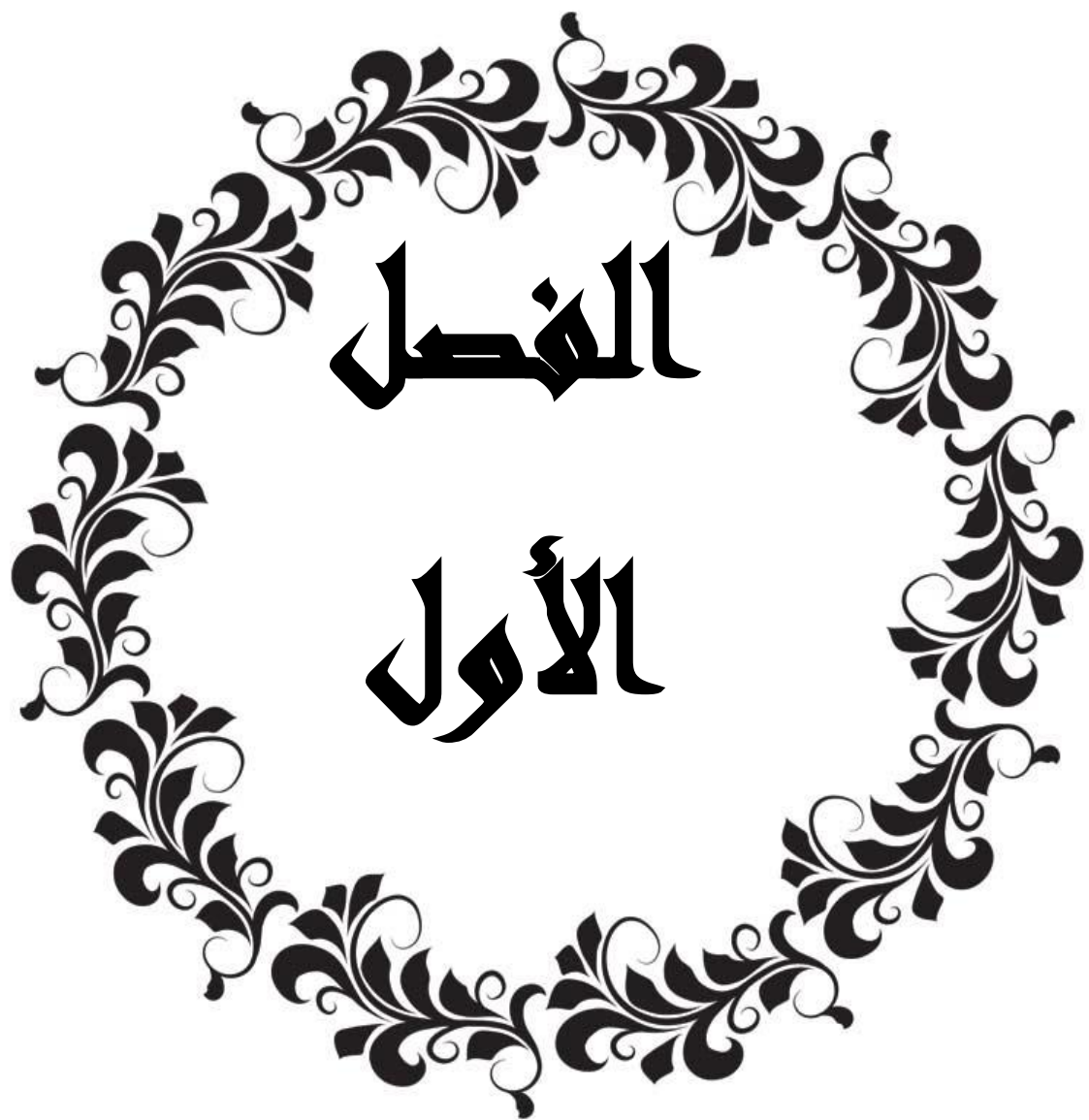
للإجابة على إشكالية البحث واختيار فرضياته والوصول إلى إبراز أهميته وتحقيق أهدافه تم تقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول نظري والفصل الثاني تطبيقي عبارة عن إستبيان:

الفصل الأول:

تتاول الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والرقابة الداخلية، والمبحث الثاني عرض الدراسات السابقة ومناقشتها.

الفصل الثاني:

حيث تتاول دراسة تطبيقية (عرض وتحليل الإستبيان) وتم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية والمبحث الثاني تحليل نتائج الإستبيان ومناقشتها . وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.



تمهيد :

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام مراجع الحسابات والأساس الذي يركز عليه عند إعداده لبرنامج المراجعة وتحديد لمدى الإختبارات التي سيقوم بها للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة التي تصدرها هذه الأخيرة، وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة إستخدام مواردها وأصولها؛ وضمان فعالية تنفيذ الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة من واجبات محافظ الحسابات.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب الخاصة بمحافظ الحسابات في الجزائر، وتحديد الطرق والإجراءات الواجب إتباعها للخروج برأيه الفني المحايد والذي يعتبر ثمرة تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وبغرض التعرف أكثر على متغيرات الدراسة نظريا سيتم تقسيم الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها .

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

إن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات، فنتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تسمح لمحافظ الحسابات بتحديد مواطن القوة والضعف وبالتالي إعطاء النصح والإرشاد لمسؤولي الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة. وسنقدم في هذا المبحث عرضاً لمفاهيم محافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وما يتعلق بهما، من خلال تعريف محافظ الحسابات، ومسؤولياته، تعريف نظام الرقابة الداخلية وكيفية تقييمه.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات

تعد مهنة محافظ الحسابات أحد أشكال التدقيق الخارجي، وهي مهمة تنظيمية تخضع إلى ضوابط قانونية منصوص عليها في القوانين والمراسيم التنظيمية لهذه المهنة وهو ما سنبرزه من خلال هذا المطلب بإعطاء تعريف لمحافظ الحسابات والتطرق للقوانين المنصوص عليها في التشريع الجزائري.

أولاً: تعريف محافظ الحسابات

لقد وردت عدة تعاريف لمحافظ الحسابات وسنقتصر على تعريف كلا من القانون التجاري الجزائري والقانون 10-01 المنظم لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر:

التعريف الأول:

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 29 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 "هو كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسة والهيئات وإنظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها"¹

التعريف الثاني:

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرراً من 04 القانون التجاري للجزائر على أنه "الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد والموازنة وصحة ذلك."²

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

²مسيلي سمية، فعاليات محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكايمي في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، 2017/2018، ص 08.

ثانياً: تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مرت عملية تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في عدة مراحل شملت عدة قرارات وزارية وقوانين منظمة لهذا المجال نوجزها في مايلي :

أولاً: قبل الاستقلال

كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

ثانياً: غداة الإستقلال

تميزت مهنة المحاسبة والتدقيق بوجود فراغ كبير على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات, وظلت المهنة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي.

ثالثاً: المرحلة ما بين 1971-1991

عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية تحت سلطة ووصاية وزارة المالية, حيث كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة, كما شهدت إنشاء المفتشية العامة للمالية المكلفة بتدقيق جميع المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي وما يميز هذه المرحلة احتكار الدولة لمهنة التدقيق على الساحة العملية.

رابعاً: المرحلة ما بين 1992-2001

عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حيث تم انتخابه من طرف المهنيين في المجالات الثلاثة (الخبير المحاسبي, محافظ الحسابات, المحاسب المعتمد) وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة بدياية الممارسة الحرة للمهنة في الجزائر.

خامساً: ما بين 2002-2010

تميزت هذه المرحلة بإنشاء المجالس الجهوية, حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر للممارسة المهنة, المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

سادساً: من 2010 إلى يومنا هذا

تميزت هذه المرحلة بإعادة إخضاع تنظيم ممارسة هذه المهنة لوصاية وزارة المالية وذلك لتفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتكليف المجلس الوطني للمحاسبة بمتابعة المهنة بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد, وتم إرفاق متابعة وتنظيم المهنة إلى الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات.¹

¹ حمزة بطينة وآخرون, دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة, مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة الشهيد حمه لخضر-بالوادي-, سنة 2017-2018, ص 8-9.

ثالثاً: شروط ممارسة المهنة

- لقد حددت المادة 6 من القانون رقم 08/91 المنظم للمهنة والشروط الواجب توافرها في أي شخص في نيته ممارسة المهنة والتي نوردتها فيما يلي :
- ✓ أن يكون جزائري الجنسية.
 - ✓ أن يكون حائزاً على شهادة قانونية معترف بها تعطيه الحق في ممارسة مهنة محاسب الحسابات
 - ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
 - ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جنائية أو جنحة، مخلة بشرف المهنة.
 - ✓ أن يكون معتمداً من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفقاً لشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
 - ✓ أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 بالعبارات التالية " :أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن القيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".
 - ✓ يجب عليه إثبات وجود محل مهني حيث يمكن أن يكون المحل ملكاً أو مستأجراً على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة؛ ويتوفر هذا المحل على شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح له بتأدية مهامه في أحسن الظروف.
 - ✓ يجب على محاسب الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة¹.
- كما خص المشرع الجزائري الأجنبي بشروط من أجل الالتحاق بهذه المهنة ، فأوردتها في المادة 8 من القانون رقم 08/91 وأهم هذه الشروط :
- ✓ أن يكون الأجنبي يتوفر على جميع الشروط المنصوص عليها سابقاً.
 - ✓ أن تكون هنالك اتفاقيات بين الدول تسمح بممارسة.
 - ✓ وأهم شرط أن تسمح دولة الأجنبي لرعاية الدولة الجزائرية بممارسة المهنة وهذا في إطار ما يعرف بمبدأ المعاملة بالمثل².

رابعاً : مهام ومسؤوليات محاسب الحسابات

أولاً : مهام محاسب الحسابات

تتفرع المهام حسب المادة 23 من القانون 10-01 على النحو التالي :

¹د.سي محمد لخضر ، دور محاسب الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المركز الجامعي بريكمة، المجلد 6، العدد 2، 2019، سكيكدة- الجزائر، ص 77/76.

²طيطوس فتحي ، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، جامعة طاهري مولاي ، العدد 9 ، 2013 ، سعيدة - الجزائر ، ص 40

أ. المهام الدائمة :

تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات فيما يلي:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين؛
- ✓ يقدم شروط إبرام اتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين مؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالادارة والمسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

— إعداد التقارير التالية: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء، تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة، تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات، تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية، تقرير خاص حول استمرارية الاستغلال، تقرير خاص بحيازة أسهم الضمان، تقرير خاص بعملية رفع رأس المال، تقرير خاص بإصدار قيم منقولة أخرى، تقرير خاص بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم، تقرير خاص بتحويل الشركات ذات الأسهم، تقرير خاص بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.¹

ب. المهام الخاصة :

بالإضافة للمهام الدائمة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة ومؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا خلال وكالته، وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها وهي: قرار المؤسسة بزيادة أو تخفيض رأس المال أو إلغاء الأفضلية في حق الاكتتاب، في حالة تمويل شركات المساهمة يقوم بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال المؤسسة، إصدار قيم المنقولة، عقد جمعية عامة غي عادية، الإصدار عن طريق اللجوء العلني للاذخار خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار، إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت بنسبة

¹ بلخرشوش سيف الدين، محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أم البواقي، 2019/2018، ص 32-34.

لا تتجاوز ربع رأسمال، إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم، عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.¹

ثانيا : مسؤوليات محافظ الحسابات

تنص المادة 59 من القانون 10-01 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، وللمراجع ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي:

1. المسؤولية المدنية:

في اغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية عقدية وتعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب وقد تكون مسؤولية تقصيرية لا عقدية ومعنى هذا أن كل خطأ يسبب ضرر للغير يلزم من ارتكابه بتعويض الضرر طبقا لأحكام المادة 124 من القانون المدني وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاث أركان وهي: خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته المهنية، وقوع ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته، رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.²

2. المسؤولية الجزائية :

تتمثل المسؤولية الجزائية في ارتكاب المدقق جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الأضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات المنصوص عليه في المادة 73 من القانون حيث 10-01 تنص على انه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500000 دج إلى 2000000 دج ، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من 06 أشهر إلى سنة واحدة.وتكون في الحالات التالية:

الممارسة الغير شرعية لمهنة محافظ الحسابات، تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهن، المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة، عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافها، عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.³

¹د.سي محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع افيكول سكيكدة، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 06، العدد 02، 2019، المركز الجامعي بريك، الجزائر، ص-80 79.

²أقسام عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر ، دار الكتاب العربي ، الجزائر، 2016، ص 86.

³محمد الهادي ضيف الله واحمد الصالح سباع، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 03، 2013، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي- الجزائر، ص 237-238.

3. المسؤولية التأديبية:

وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 10-01 فإنه يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .
وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:
الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، الشطب من الجدول .
ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية نذكر: خرق القانون والقواعد المهنية، التقصير المهني الخطير (التهاون)، السلوك الغير ملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وان لم يتعلق بالمهنة .¹

المطلب الثاني: مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أهم اهتمامات المؤسسة حاليا، نظرا لأهميتها البالغة وتأثيرها الإيجابي على الأداء، فنظام الرقابة الداخلية الفعال يسمح للمؤسسة بالوقاية من احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات والتحكم في عملية التدقيق.

وسنقدم من خلال هذا المطلب عرضا لنظام الرقابة الداخلية وما يتعلق به:

أولاً : تعريف نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية عدة مفاهيم نذكر منها :

التعريف الأول :

هو مجموعة النظم الرقابية المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة، التأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية والقانونية، المحافظة على الموجودات وأنها استعملت بكفاءة وفعالية، تأمين اكمال ودقة السجلات إلى أقصى حد ممكن .²

التعريف الثاني :

هي مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المنشأة في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولتحقيق الكفاءة الإنتاجية ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة .³

التعريف الثالث :

عرفت منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية سنة 1977 نظام الرقابة الداخلية على انه:

¹ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 90.
² عصام نعمة قريط، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط3، عمان، 2006، ص 81.
³ حامد نور الدين، مريم عمارة، التدقيق الداخلي للتشبيكات في المؤسسات الاقتصادية، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الاردن، 2016، ص 116.

" مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل ضمان الحماية والحفاظ على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة ".¹

ثانياً : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم محافظ الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: 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 :

✓ فهم بيئة الرقابة : يجب على مراجع الحسابات بداية التعرف على المؤسسة الخاضعة للمراجعة وعلى الظروف البيئية التي تعمل بها قبل البدء في عملية المراجعة.

✓ 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.

✓ فهم أنشطة الرقابة : يجب 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 تمثل القوة بينما يشار إلى المواقف التي تسمح للأخطاء أو المخالفات أن تحدث أو تظل بدون اكتشاف مواطن ضعف ،وقد قام بعض المراجعون بتطوير قوائم إختبارية أو مصفوفات للأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تحدث بكل تأكيد بالقوائم المالية.

✓ فهم ودراسة نظام المعلومات المحاسبي : يقوم مراجع الحسابات بدراسة وفهم 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 فينظم المعلومات المحاسبية ،ويشير الواقع العملي أن لكل صناعة عدد معين من دورات العمليات.

✓ فهم عملية المتابعة والمراقبة : تتمثل المعرفة الأكثر أهمية التي يحتاجها المراجع لفهم عملية المتابعة في الأنواع الرئيسية لأنشطة المتابعة التي تستخدمها المؤسسة بالإضافة إلى كيف يمكن استخدام تلك الأنشطة

¹ محجوب عبد الجليل وباكي محمد، تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية على الامتيازات الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة ادرار، 2019/2018، ص 06 .

في تعديل إجراءات الرقابة الداخلية عندما يكون ذلك ضروريا ،ولاشك أن المناقشات معا لإدارة تعتبر الطريقة الشائعة للحصول على مثل ذلك الفهم.¹

الخطوة الثانية : التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

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 عند إعداد الحسابات الختامية وتحضير القوائم المالية، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعالا 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.

الخطوة الثالثة : التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية

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

- 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 لاتغطيها إجراءات الرقابة الموجودة فعلا .²

الخطوة الرابعة: إختبارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة لاختبارات التحقق من أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وان الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق الإجراءات وأساليب الرقابة ، ويجب على إدارة

¹ مسعود كسكس وآخرون، تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 03، العدد، 02، جامعة غرداية، الجزائر، 2019، ص50-51.

²سليم كاتب، مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018/2019، ص 17-18.

المؤسسة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منها، لكي على علم تام لمسؤولياته وما هو مطلوب منه .

بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية إلا انه يجب على مدقق الحسابات التحقق من بداية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الإجراءات ، يمكن لمدقق الحسابات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة بمستندات عن خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي: أن يتم تحديد أهداف التدقيق، تعريف وتحديد مجتمع الدراسة، يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنه، تحديد حجم العينة، فحص إجراءات تقييم أدلة الإثبات .¹

الخطوة الخامسة : 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.²

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

- ✓ 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 وصحة 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.

¹بوعلي عبد النور وبرايح محمد، التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، جامعة الجليلي بونعامة ، خميس مليانة ، 2020/2019 ص 18

²سليم كاتب، مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

✓ ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية نفسه، فضلا عن عدم التزام المؤسسة بإجراءات وتعليمات الرقابة الواردة في النظام، ففي هذه الحالة لمراجع الحسابات الخيار إما أن ينسحب من عملية المراجعة أو يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية.¹

ثالثاً : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد على مجموعة من الأساليب التالية:

أولاً : طريقة الوصف الدقيق

قد يقوم المراجع بوصف نظام الرقابة الداخلية، وبتتبع مناقشاته مع أفراد المنشأة، فإنه يعد وصفا مهما للنظام يكون مكتوبا، ويعتبر المرونة بمثابة أهم ميزة لمذكرات وصف هذا النظام، وعلى أية حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة، ويمكن أن يؤدي الوصف الغير الدقيق والجيد للنظام الداخلي إلى سوء فهمه، ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير صالح للاختبارات والالتزام.²

ثانيا : طريقة الاستقصاء (الاستبيان)

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تقوم بعض المؤسسات ومكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل مؤسسة، يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة على موظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم يتم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

ثالثاً: طريقة خرائط التدفق

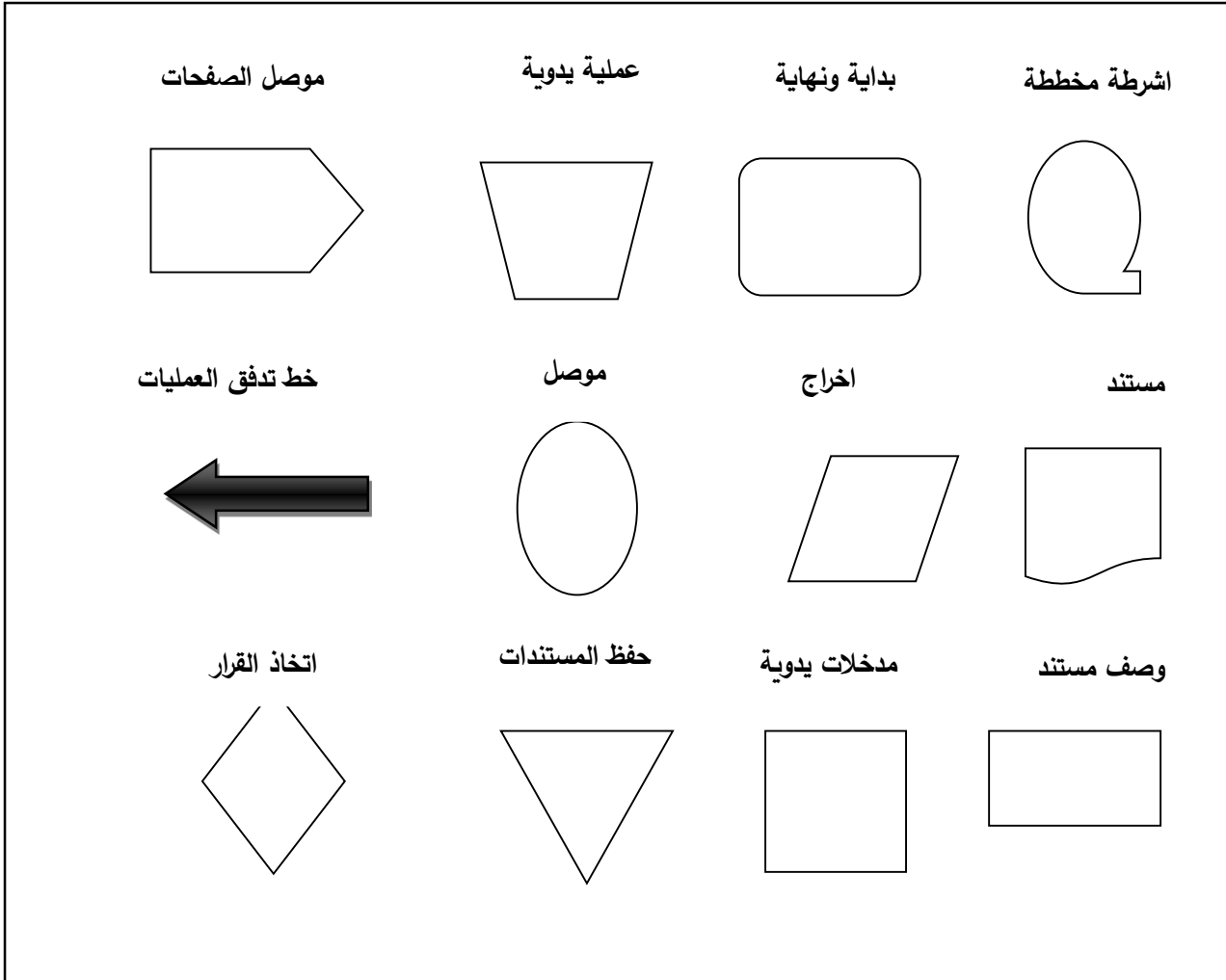
أن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين، ولدورة عمليات محددة ، ان هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبيا. وتتميز خرائط التدفق عن طريقة تقرير الوصفي وطريقة استقصاء بأنها توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها (يدويا، آليا، الكترونيا).³

¹ سليم كاتب، مرجع سابق، ص 19

² جميلة جوزي ومفيد عبد اللاوي ، الاجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد5،2012، جامعة الجزائر 3، الجزائر، ص 221

³ بلطرش سميرة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة 2018/2019، ص 29.

والشكل الموالي يوضح أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق :
الشكل رقم (01): الرموز المستخدمة في خرائط التدفق



المصدر: احمد قايدى نور الدين, التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية, الطبعة الأولى, دار الجنان للنشر والتوزيع, عمان -الأردن, 2015, ص 77.

رابعا : طريقة الملخص التذكيري

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم, وذلك دون تحديد أسئلة واستفسارات معينة, ميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال النقاط المهمة, أما عن عيوبها فتتجسد في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمر متخصص لكل مدقق عليه بوضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة .

خامسا : فحص النظام المحاسبي

هنا يحصل المدقق على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها، عهدتها وتدقيقها بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وماشابهه¹.

رابعاً: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

أن مسؤولية محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية تتضح من خلال ما يلي:

1. الرقابة المحاسبية : يعتبر محافظ الحسابات مسئول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة

الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، واكتشاف الأخطاء لأنه يؤثر تأثير مباشر وواضح على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على المركز المالي والذي يعتبر هدف أساسي من أهداف التدقيق الخارجي، وكذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات اثر جوهري في عملية التدقيق

2. الرقابة الإدارية : لا يعتبر محافظ الحسابات مسئول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

محل الفحص، لأنه يهدف أساس إلى تحقيق اكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة، ولكن إذا تبين له في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق، ويجب عليه عندها دراسة وتقييم تلك الوسائل والأنظمة.

3. الضبط الداخلي : يعتبر محافظ الحسابات مسئولا عن فحص تقييم نظام الضبط الداخلي ومقاييسه

المستعملة في المؤسسة محل التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى إن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع أو موجود ضد اختلاس أو سوء استعمال، وبالتالي يعتبر مسئولا عن تحقيق هذا الهدف، حيث يطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، ولهذا نرى إلزاما عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها².

¹ جبار مليكة وحمو علي جميلة، نظام الرقابة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة احمد دراية، ادرار، 2018/2017، ص 09/10.

² نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص 61-62 .

المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة ومناقشتها

سنتطرق في هذا المبحث إلى عدد من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة التي تم الاطلاع عليها والاستفادة منها، مع مقارنتها بالدراسة الحالية واستخلاص الفجوة العلمية التي تعالجها دراستنا على خلاف الدراسات السابقة .

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت لموضوع المحاسبة العمومية ودورها في ترشيد الإنفاق العام، وفي الآتي نقدم عرضا لها:

أولاً: الدراسات التي تناولت محور محافظ الحسابات

1. دراسة شريقي عمر (2012)، بعنوان : التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية -

هدفت هذه الدراسة لمقارنة التنظيم المهني للمراجعة في ثلاث بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر، تونس والمملكة المغربية من خلال العناصر المتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية، الهيئات المشرفة على التنظيم ومعايير ودستور آداب وسلوك المهنة حيث انطلقت من الإشكالية التالية : ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية؟

وللإجابة عن الإشكالية اعتمدت على مجموعة من المناهج وفق ما اقتضاه البحث والمتمثلة في المنهج التاريخي، الوصفي التحليلي والمنهج المقارن.¹

توصلت الدراسة إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص و المتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة ، وان نجاح مهنة المراجعة في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بالتنظيم السليم .

وأوصت الدراسة بالعديد من النقاط لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر والرقى بها إلى مستوى المهنة في كل من تونس والمملكة المغربية .

2. دراسة طيطوس فتحي (2013)، بعنوان : محافظ الحسابات في الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات لدى المشرع الجزائري مع الحرص على أن يكون أدائها جيدا، وتناولت كل من تعيين ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات .

¹شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية- ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف 2011/2012.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن محافظ الحسابات هو عين السلطة العمومية المتمثلة أساسا في شخص السيد وكيل الجمهورية على تصرفات المسيرين, ومساهمته في ضمان حقوق الغير و الأقلية داخل الشركات و ضمان السير الحسن لها وكذلك ضمان مصداقية وصحة المعلومات المالية.¹

3. دراسة بلخرشوش سيف الدين (2019), بعنوان محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة

ومصداقية الكشوف المالية - دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات - قسنطينة

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية التدقيق بالنسبة للمؤسسة من خلال التعرف بشكل تفصيلي على الكشوف المالية وأنواعها, والخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات لتقييم مختلف عمليات المؤسسة, وكذلك إبراز دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية الكشوف المالية لأهميتها بالنسبة للإطراف المستفيدة منها وتأكد أن محافظة الحسابات هي الوسيلة التي تحكم عن مدى تعبير الكشوف المالية للمؤسسة على الواقع الفعلي لها, حيث انطلقت من الإشكالية التالية: ماهو دور محافظ الحسابات في جودة ومصداقية الكشوف المالية؟ , وللوصول إلى إجابة نهائية عن الإشكالية استعانت بمجموعة من المناهج وذلك لطبيعة الدراسة حيث اعتمدت على المنهج التاريخي و الوصفي بالإضافة إلى منهج دراسة حالة للكشف من خلالها على الأبعاد الحقيقية للدراسة .

وتوصلت إلى أن نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات مرهونا بالكشوف المالية حيث يعتبر فحص والتحقق من هذه الأخيرة مهمة رئيسية لمحافظ الحسابات من خلال إتباعه مجموعة من الخطوات أثناء قيامه بعملية التدقيق لتقديم رأيه الفني والمحايد في شكل تقرير نهائي يبين الوضعية المالية للمؤسسة. وأوصت الدراسة بتوسيع مسؤولية محافظ الحسابات وتقنين ميثاق أخلاقيات وآداب المهنة, وتوظيف لجان خاصة تهتم بفحص الكشوف المالية وتقرير محافظ الحسابات مع إجبارية إيداع تقريره لدى مصالح الضرائب من اجل زيادة موثوقية الكشوف المالية.²

4. دراسة براشد رزقي ولعمري محمد, (2019), بعنوان دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومة

المحاسبية- دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات في ولاية سعيدة -

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والوقوف على مخرجات النظام المحاسبي ومدى تعبيره عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية والحاجة إلى مراجعة هذا النظام, وذلك بطرح الإشكالية التالية: كيف يمكن أن يساهم محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟ وإتباعها للمنهج الوصفي التحليلي لجمع المعلومات .

¹طيطوس فتحي, محافظ الحسابات في الجزائر, مجلة دفاتر السياسة والقانون, العدد التاسع, جوان 2013.

²بلخرشوش سيف الدين, محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية - دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات, مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, تخصص محاسبة وتدقيق, جامعة أم البواقي, قسنطينة,

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كانت دلالتها أن لمحافظ الحسابات دور كبير في تحسين المحاسبية من خلال ملاحظاته وتوصياته المذكورة في تقريره والتي تساهم إعطاء فرصة لتدارك الأخطاء ومختلف المشاكل الواقعة في المؤسسات محل المراجعة، وهذا ما يؤدي إلى التحسن في أدائها وبالتالي التحسن في مخرجاتها التي تتمثل في المعلومات المحاسبية .

وأوصت الدراسة بالعمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير، وتفعيل دور المصنف الوطني من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها .¹

5. دراسة الهلي بسمة، هالة عميرات ربة(2019) بعنوان: أهمية تقرير محافظ الحسابات في

اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة_ دراسة ميدانية لعينة من أطراف ذوي المصلحة بولاية ورقلة_

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ القرارات من خلال إبداء رأيه مدعم بالأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق القوائم المالية، وذلك بانطلاقها من الإشكالية التالية: ما مدى أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة؟ مستخدمين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، كما اعتمد على الدراسة الاستبائية وبرنامجي EXCEL ; SPSS لتحليل المعطيات .

توصلت الدراسة إلى أهمية تقرير محافظ الحسابات بالنسبة لأطراف ذوي المصلحة بحيث يجعلهم على دراية بمستوى المؤسسة وكذا درجة الالتزام بالتشريعات والأحكام المعمول بها وذلك كون محافظ الحسابات من واجبه المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستمرارها وتطورها . أوصت هذه الدراسة بالاهتمام بالجانب التقني والعملية لمراجعة الحسابات كمهنة مستقلة، وضرورة التزام مسيري ومسئولي المؤسسة بإتباع وتطبيق إرشادات وتوصيات مراجع الحسابات.²

ثانياً: الدراسات التي تناولت محور نظام الرقابة الداخلية

1. دراسة مقدم خالد، عبد الله مايو (2016)، بعنوان نظام الرقابة الداخلية

هدفت هذه الدراسة إلى أهمية التعرف والتحكم في المفاهيم والأطر النظرية والعملية لنظام الرقابة الداخلية لكل مهني أو طالب في مجال المحاسبة والمراجعة وإدراك المفاهيم الأساسية والأهداف ومختلف عناصر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقييم فعاليته .

¹براشد رزقي ولعمري محمد، دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية- دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2019/2018

²الهلي بسمة، هالة عميرات ربة، أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة_ دراسة ميدانية لعينة من أطراف ذوي المصلحة مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة 2019/1018

توصلت هذه الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر احد أهم الأدوات التي يتم نم خلالها ادارة موارد الشركات ومراقبتها , كما أنها تلعب دورا هاما في كشف ومنع الغش وتحقيق الأهداف التشغيلية الإستراتيجية وتقديم تقارير مالية موثوقة تسمح باتخاذ القرارات في الوقت المناسب وبأكثر دقة .

أوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من طرف المنظمات المهنية والوكالات لما لها دور في دعم قواعد الحوكمة في المؤسسة .¹

2. دراسة جدي سمراء (2017), بعنوان دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات

المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية-

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يؤديه نظام الرقابة الداخلية في تحسين مصداقية المخرجات المحاسبية, بالوقوف على أهم الجوانب المفاهيمية المتعلقة بالرقابة الداخلية والمخرجات المحاسبية, والتحقق من وعي المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالأهمية التي يكتسبها هذا النظام. حيث انطلقت من الإشكالية التالية: ما دور الرقابة الداخلية في تحسين مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ , واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة حالة, باستخدام أداة المقابلة والاستبيان وتحليل المعطيات ببرنامج SPSS.

توصلت الدراسة إلى أن العلاقة التي تربط الرقابة الداخلية بالمخرجات المحاسبية تتمثل في الهدف الذي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقه والتمثل في تحقيق مصداقية التقارير المالية, وان وجود نظام رقابة فعال داخل المؤسسة الاقتصادية سيؤدي إلى الوثوق في مخرجاتها المحاسبية وبالتالي سيساعد متخذي القرار في اتخاذ قرارات صائبة .

أوصت الدراسة بأنه على المؤسسات الاقتصادية مسايرة التغيرات العالمية وكل جديد في مجال الرقابة الداخلية خاصة وانه لا يوجد نص تشريعي أو قانون يمنع المؤسسة من اتخاذ نموذج محدد للرقابة الداخلية.²

3. دراسة دحمان عبد الرحمن, ربحان محمود (2017) بعنوان دور محافظ الحسابات في تقييم

نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية _ دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية محافظ الحسابات مهامه ومسؤولياته ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة, بحيث تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات, كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال من واجبات محافظ الحسابات, وتم طرح الإشكالية التالية: ما دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ؟ بالاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي واستخدام دراسة حالة

¹مقدم خالد, عبد الله مايو, نظام الرقابة الداخلية, مطبوعة, جامعة قاصدي مرياح, ورقلة, 2016/2015

²جدي سمراء, دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية , اطروحة دكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير,جامعة محمد بوضياف, 2017/2016

خلصت هذه الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية بحيث يجعل المؤسسة أكثر كفاءة ومصداقية، كما يعمل على تحسين جودة القوائم المالية لها .
أوصت الدراسة بتدعيم أعمال محافظي الحسابات واستقلاله لتعزيز الثقة والمصداقية بالقوائم المالية التي تم مراجعتها كما أوصت بتفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بتنظيم مهنة محافظي الحسابات.¹

4. دراسة حسين سهام (2018) بعنوان : اثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق - دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة عمله التدقيقي، مع إبراز مدى أهمية أن يتميز عمل المدقق الخارجي بالجودة اللازمة التي تفتح له المجال لتحقيق نتائج موثوقة في عمله، فالجودة تضبط مستوى الأداء اللازم على المدقق تقديمه في إطار قيامه بمهامه عبر تقييمه الفعال للنظام الرقابي. انطلقت من الإشكالية التالية: مامدى تاثير تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة عمله التدقيقي ؟ ، معتمدة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج المسح الشامل، باستخدام الدراسة الاستقصائية وبرنامج SPSS.

خلصت هذه الدراسة إلى أن تقييم نظام الرقابة الداخلية له اثر هام لما يقدمه لنجاعة عمل المدقق الخارجي إذ يحصل على العديد من النتائج التي تخدمه في مجالات متعددة من عمله .
وأوصت الدراسة بإعطاء الأهمية اللازمة لنظام الرقابة الداخلية لما له من تأثيرات ايجابية على عمل المدقق الخارجي، وعلى المؤسسات أن تسحر كل الإمكانيات سواء كانت معنوية أو مادية لدعم نظامها الرقابي والخروج به من مجرد كتيب إلى تفعيله على ارض الواقع.²

5. دراسة ناصري فتيحة (2019) بعنوان : دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم

المالية _دراسة ميدانية في مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وجودة القوائم المالية، باعتبار أن هذا النظام عامل مهم في المؤسسة وهو مجموعة من الإجراءات التنظيمية لحماية أصولها، انطلاقاً من الإشكالية التالية : ما هو دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية ؟ ، اعتماداً على المنهج الوصفي، التحليلي والاستقرائي. باستخدام الدراسة الاستقصائية و المقابلة .

¹دحمان عبد الرحمن، ریحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، بعين الدفلى 2016/2017

²حسين سهام: اثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق - دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس،

توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في إضفاء المصداقية على القوائم المالية وذلك من خلال التزام المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة، كما أن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية له تأثير كبير على جودة القوائم المالية .

وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية بهدف حماية أصول المؤسسة، والاعتماد على خبراء مختصين في وضع النظام الرقابي¹.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال مناقشة الدراسات السابقة سنقف على جوانب الاتفاق والاختلاف بينها، ثم نوضح الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية من خلال التعرف على اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، وجوانب الاستفادة من الدراسات السابقة في الدراسة الحالية.

أولاً: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة

اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك هو ضرورة إعطاء الأهمية اللازمة لمخرجات محافظ الحسابات لاسيما ما تعلق بنتائج فحص نظام الرقابة الداخلية لما لها من تأثير على جودة نظام الرقابة الداخلية، باستثناء دراسة ناصري فتيحة بعنوان دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية، ودراسة جدي سمراء بعنوان دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي ربطت بين نظام الرقابة الداخلية وجودة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، ودراسة طيطوس فتحى بعنوان محافظ الحسابات في الجزائر والتي هدفت إلى إبراز تنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري ومختلف التنظيمات المهنية ذات العلاقة بالمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

اتفقت الدراسات السابقة في عينتها من الدراسة على بالمختصين في مجال المحاسبة والتدقيق والأطراف ذات العلاقة باستثناء دراسة جدي سمراء والتي ركزت على عينة من المؤسسات الجزائرية.

استخدمت الدراسات السابقة أسلوب دراسة الإستبانة والذي تمت معالجته وفق برنامج الحزم الإحصائية SPSS. باستثناء دراسة دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية والتي اعتمدت على الدراسة الميدانية بمؤسسة النسيج والتجهيز ببسكرة.

وظفت الدراسات السابقة المنهج التحليلي والوصفي باستثناء دراسة محافظ الحسابات في الجزائر التي استخدمت المنهج الوصفي فقط لوصف تنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري.

¹ناصري فتيحة، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية _دراسة ميدانية في مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB, مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم التجارية, جامعة محمد خيضر, بسكرة,

ثانيا: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية.

من خلال استعراض أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة ، نشير أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيسي وهدفها العام ، إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة وهي ما هو دور مخرجات محافظ الحسابات في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية.

1. منهج الدراسة:

تضمنت هذه الدراسة فصلين (نظري/ تطبيقي) وذلك لتكوين فكرة دقيقة عن مشكلة الدراسة. كما تضمنت تنوعا في منهج الدراسة لتشمل المنهج الوصفي والتحليلي.

2. عينة الدراسة:

لم تقتصر هذه الدراسة على عينة واحدة فقط وإنما تضمنت مجموعة من العينات لضمان تشخيص الواقع بدقة. فتمثلت في عينة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، والمهنيين من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين بولاية أدرار.

3. أدوات الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المقابلات الشخصية لجمع المعلومات اللازمة المتعلقة بموضوع الدراسة، كما اعتمدت على أداة الإستبانة.

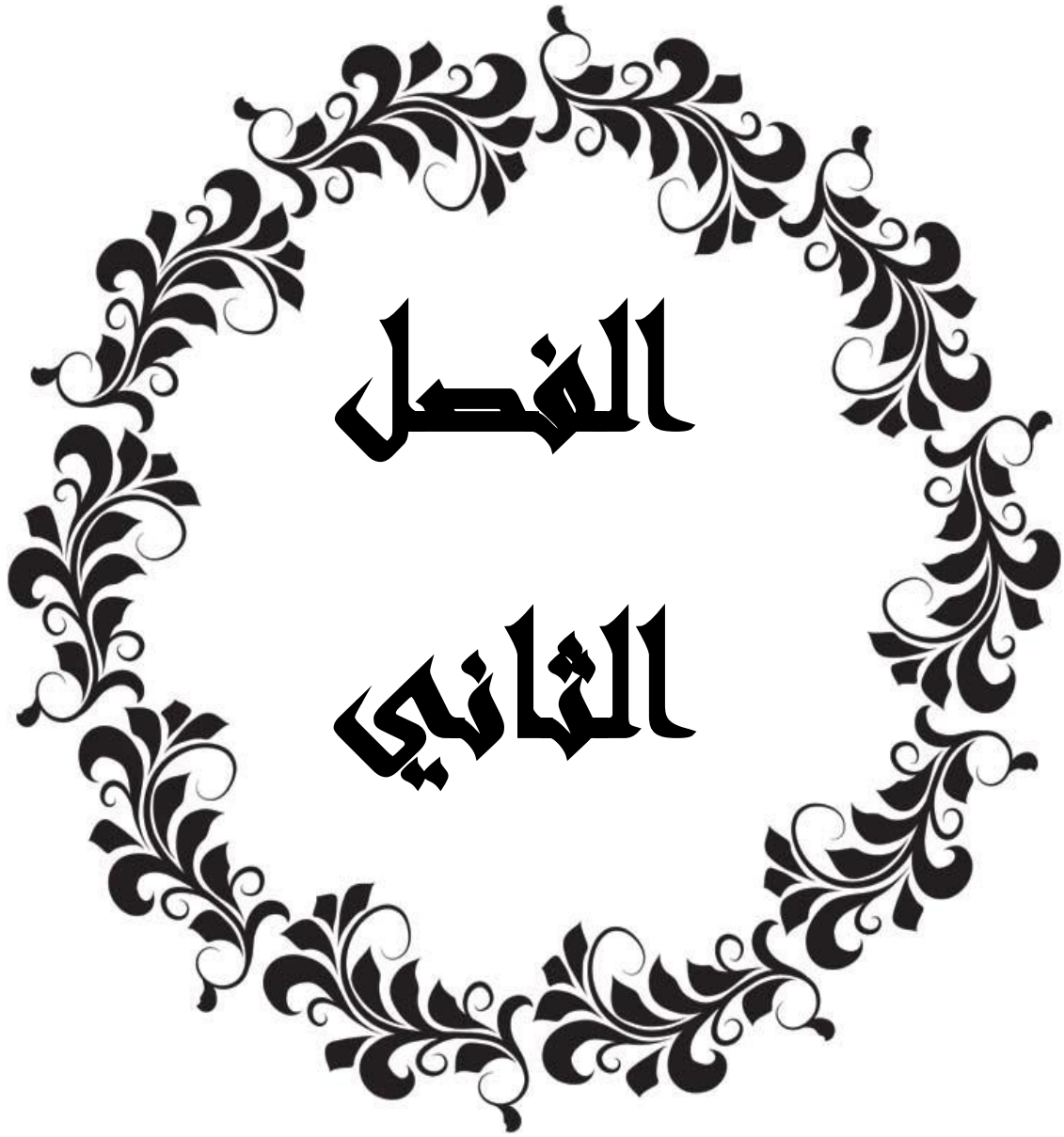
من العرض السابق يتضح لنا أن هذه الدراسة عالجت فجوة علمية متعددة الجوانب بتطرقها لموضوع مخرجات محافظ الحسابات ودورها في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية ، وشمول عينتها لفئات متعددة، واقتصرت أدواتها على المقابلات الشخصية والإستبانة ، واستخدامها المنهج الوصفي التحليلي

خلاصة:

من خلال ماسبق اتضح أن مهنة محافظ الحسابات تسعى للتحقق والتأكد من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

وكل هذا يكون من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة التي يراقبها وذو خبرة وكفاءة مهنية، وان يحترم أثناء تأدية مهامه المعايير المحاسبية المتعارف عليها في عملية التدقيق للقيام بمهمته على أكمل وجه، والوصول إلى إقناع الأطراف المعنية بوضعية المؤسسة.

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



الفصل

الثاني

تمهيد :

بعدها تطرقنا في الفصل الأول للمفاهيم النظرية المتعلقة بمحافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته، كما تم التطرق إلى نظام الرقابة الداخلية ودور مخرجات محافظ الحسابات فيها، سنحاول في هذا الفصل إثراء ما جاء في القسم النظري وإعطاء تفاصيل أكثر حول الموضوع، حيث قمنا بدراسة تطبيقية قصد معرفة آراء أفراد عينة الدراسة قمنا بتوجيه الاستبيان إلى الأساتذة المختصين والمهنيين وكذا مسيري المؤسسات الاقتصادية بغية استطلاع آرائهم بخصوص الموضوع.

ولمعالجة الموضوع قسمنا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية
- المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملائمتها مع الموضوع وكذا العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان ، ممثلتا في مجتمع وعينة الدراسة ، إعداد وهيكل الاستبيان وأساليب تفرغته.

المطلب الأول : مجتمع وعينة الدراسة

سننتظر في هذا المطلب إلى عرض الطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة.

أولاً : مجتمع الدراسة

من أجل معرفة أثر مخرجات محافظ الحسابات ودوره في تحسين جودة الرقابة الداخلية قمنا باختيار مجتمع الدراسة الذي يتكون من فئتين :

الفئة الأولى : المهنيين المتمثلين في المحاسبين والمحافظين المعتمدين والخبراء المحاسبين والمسيرين.
الفئة الثانية : الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين والأكاديميين هو المزوجة بين آراء الاثنين كون الموضوع متعلق بهما .

ثانياً : عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق وذلك لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع موضوع الدراسة حاولنا التماشي مع عدد الاستثمارات بهدف الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس رؤى مجتمع الدراسة. كما حاولنا التوفيق بين حجم عينة المهنيين والأكاديميين واعتمدنا في توصيل استمارة الاستبيان إلى عينة الدراسة على التسليم المباشر .

قمنا بتوزيع (45) استمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة ، ويمكن توضيح ذلك في الجدول الموالي:

جدول رقم (1): يوضح عدد الاستبيانات الموزعة .

الإستبيان		البيانات
النسبة المئوية	العدد	
100%	45	عدد الاستبيانات الموزعة
84.44%	38	عدد الاستبيانات الصالحة
15.55%	7	عدد الاستبيانات الغير مسترجعة

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على استمارات الاستبيان.

من خلال الجدول رقم (01) تم توزيع (45) استمارة على أفراد العينة ولم يتم استرجاع (07) استمارات والتي أهملت من طرف أفراد العينة بسبب عدم مبالاتهم بالدراسة وبسبب عدم الاطلاع العديد منهم على موضوع دراستنا، أما بالنسبة للاستمارات الصالحة (38) استمارة تمثل العدد الكافي لإجراء الدراسة .

المطلب الثاني : إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته

سننتظر في هذا المطلب إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان بالإضافة إلى مكوناته ، طريقة تبويب الأسئلة ، طرق التفرغ والمعالجة المنتهجة ، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستمارات من أفراد العينة.

أولاً: إعداد الاستبيان

هناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها لإعداد استمارة الاستبيان تمثلت فيما يلي:

- ✓ اعتمدنا في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة .
- ✓ توافق الترتيب والتدرج في الاستبيان مع الإطار النظري للدراسة.
- ✓ محاولة طرح أكبر عدد من الأسئلة .
- ✓ إحداث بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة، حذف، تغيير) بعد استشارة مجموعة من المحكمين المهنيين والمختصين في مجال الدراسة، بغية التحكيم والتأكد من سلامة وصياغة أسئلة الاستبيان تقاديا للأخطاء التقنية والمنهجية .
- ✓ طرح استمارات أولية لمعرفة طريقة التعامل معها.

ثانياً : هيكل الاستبيان (انظر الملحق رقم 01)

يحتوي الاستبيان على مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم وتعريفهم بالهدف الأكاديمي، وتشجيع عينة الدراسة على المشاركة والتجاوب مع الاستبيان، كما احتوى الاستبيان على 03 صفحات .
تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين :

الجزء الأول: يتعلق بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة يضم خمسة أسئلة حول الجنس، المؤهل العلمي، السن، الوظيفة، الخبرة المهنية.

الجزء الثاني: يضم محورين يتماشى مع طبيعة موضوع الدراسة:

- **المحور الأول :** يتضمن 05 أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول مقومات نظام الرقابة الداخلية .
- **المحور الثاني:** يتضمن كذلك 05 أسئلة تخص الفرضية الثانية حول اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية .

وقد تم إعداد الأسئلة وفق ليكارت الخماسي بغية معرفة الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان، كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (02) يوضح مقياس ليكارت الخماسي

الرأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، خوارزم العلمية،

الطبعة الأولى، جدة المملكة العربية السعودية، ص 540

ولتحديد مستويات الموافقة استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية :

من اجل حساب مجال المتوسط الحسابي المرجح نقوم ب:

- حساب المدى والذي يمثل الفرق بين اكبر مشاهدة في التوزيع واقل مشاهدة فيه مضافا إليه مقدار وحدة القياس, المدى يساوي $4=1-5$.
- قسمة المدى على 5 للحصول على طول الفئة أي $0.8=5/4$ ثم إضافة القيمة إلى اقل قيمة في المقياس (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (03): يوضح ترتيب العبارات حسب أهميتها بالاعتماد على اكبر قيمة متوسط في المحاور:

مستوى الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا
الدرجة	1-1.79	1.79-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS-V23.

ترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على اكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين نأخذ بعين الاعتبار اقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

ثالثا: صدق وثبات أدلة الدراسة

بعدما تمت صياغة الإستبانة في شكلها الأول لابد من إخضاعها لاختباري الصدق والثبات.

صدق الإستبانة: يقصد بصدق أداة الدراسة، أن تقيس فقرات الإستبانة ما وضعت لقياسه وقمنا بالتأكد من

صدق الإستبانة من خلال الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)

(1) صدق المحكمين :

ويقوم على فكرة مدى مناسبة عبارات الاستبيان لما يقيس ولمن يطبق عليهم ومدى علاقتها بالاستبيان ككل ومن هذا المنطق تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من أهل الخبرة والاختصاص لأخذ وجهة نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية لعبارات الاستبيان، ومدى شمول الإستبانة لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وفي ضوء آراء السادة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتحسين أداة الدراسة . (انظر الملحق رقم 02)

(2) صدق الاتساق الداخلي :

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق جميع عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، وعليه تم حساب معامل الارتباط " بيرسون " بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة .

الجدول رقم (04) يوضح الاتساق الداخلي لعبارات محور مقومات الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تحسين السجلات القانونية وتعبئتها تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة.	0.662	0.00
2	موافقة الجرد المادي للجرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية.	0.707	0.00
3	ترصيد حسابات النقديت يؤكد من مصداقية الحسابات ومنه مصداقية القوائم المالية.	0.621	0.00
4	تسيير الرواتب والأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها.	0.739	0.00
5	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة.	0.621	0.00

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS-V23.

1. * أمام الرقم تعني أن الفقرة متناسقة فعلا مع بعدها ومستوى الدلالة 0.05.

2. ** أمام الرقم تعني أن الفقرة متناسقة فعلا مع بعدها ومستوى الدلالة 0.01.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جميع عبارات مقومات نظام الرقابة الداخلية ترتبط مع الدرجة الكلية مما يعني أن عباراته دالة إحصائيا، وان معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقرة من فقراتها قوية، كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.01 في جميع عبارات مقومات نظام الرقابة الداخلية هذا ما يدل على أن هذه الأخيرة صادقة ومتسقة داخليا .

الجدول رقم (05): يوضح الإتساق الداخلي لعبارات محور أثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية و مدى تحيينها.	0.665	0.00
2	يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي والمعنوي ومقاربتة.	0.696	0.00
3	يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديت ومراجعة ترصيدها.	0.696	0.00
4	يتابع محافظ الحسابات تسيير النظام الداخلي للأجور	0.714	0.00

		والأنظمة المستعملة.	
5	0.448	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.	0.00

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS-V23.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جميع عبارات أثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية ترتبط مع الدرجة الكلية مما يعني أن عباراته دالة إحصائيا، وأن معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقرة من فقراتها قوية، كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.01 في جميع عبارات أثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية، هذا ما يدل على أن هذه الأخيرة صادقة ومتسقة داخليا .

3) ثبات الإستبيان

يقصد بثبات الإستبيان، أنه يعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة ان ثبات الإستبيان يعني الإستقرار في نتائجه وعدم تغييره بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على نفس أفراد العينة، عدة مرات خلال فترة زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات إستبيان الدراسة، من خلال معامل "ألفا كرونباخ" وهذا المعامل عبارة عن نسبة تقيس قيمة أفراد العينة الذين يعيدون نفس الإجابات في حالة إستجوابهم في نفس الظروف .

جدول رقم (06): يوضح معامل الصدق والثبات للإستبيان .

معامل Cronbach's Alpha	عدد الفقرات N of Items
0,705	10

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS-V23

من الجدول رقم (06) نلاحظ أن قيمة "ألفا كرونباخ" للإستبيان هي 0.705 وهذا ما يدل على انه في حالة توزيع الاستبيان في نفس الظروف السابقة فان 70.5% من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر على ثبات عالي للأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضا يبين الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول.

رابعاً: تفرغ البيانات

1. معالجة نتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قمنا بتجميع البيانات المحصلة وتفرغها فيكل من برنامج EXEL وبرنامج SPSS _Statistical Package for Social Science_ حسب طبيعة المعلومة .

وفيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج EXEL_2007، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي الملاحظة والتحليل .

بالنسبة لمحاور الاستبيان تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS_V23 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان.

ومن أجل القيام بالتحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان تم الاستعانة بالأدوات الإحصائية المناسبة لهذه الدراسة، حيث تم استخدام نوعين من الأساليب الإحصائية والمتمثلة في :

أولاً: الأساليب الإحصائية الوصفية:

حيث تطرقنا إلى :

❖ **التكرارات والنسب المؤوية** : بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.

❖ **المتوسطات الحسابية** : باعتباره احد مقاييس النزعة المركزية، تم استعماله لمعرفة اتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات محاور الاستبيان والمتوسط الحسابي لكل محور. (عدنان محمد عوض وآخرون، 2005)

❖ **الانحرافات المعيارية** : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من محاور الاستبيان و الانحراف الإجمالي للمحور. (احمد عبد السميع طبيه، 2008)

ثانياً: الأساليب الإحصائية الاستدلالية:

➤ **حساب معامل الارتباط "بيرسون"**: لمعرفة الدلالة الإحصائية لقياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان. (عزام عبد الرحمن صبري، 2015)

➤ **مقياس "ألفا كرونباخ"**: لقياس درجة ثبات البيانات. (إسماعيل الفقي وآخرون، 2013)

➤ **تحليل التباين "ANOVA"**: لمعرفة الفروق في آراء عينة الدراسة حول مخرجات محافظ الحسابات ودوره في تحسين جودة الرقابة الداخلية. (محمد بلال الزعبي وعباس الطلافحة، 2012)

2. النتائج النوعية والوصفية لمفردات عينة الدراسة التطبيقية :

أ. توزيع أفراد العينة حسب متغيراً لجنس:

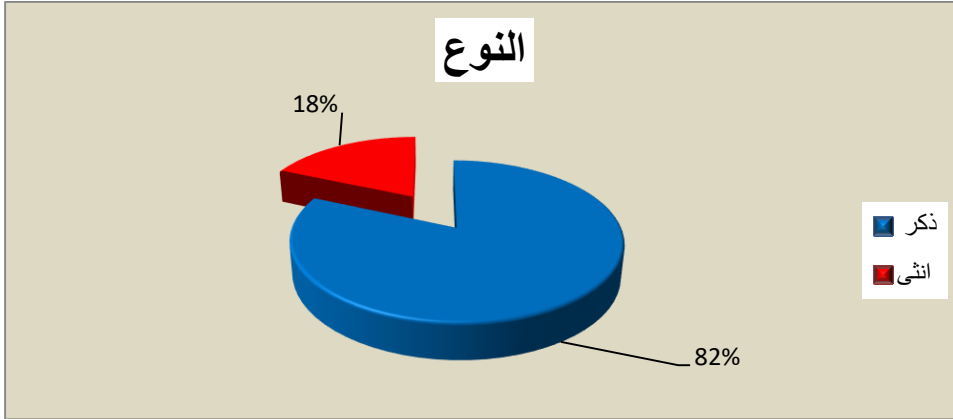
الجدول رقم (07) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس .

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	31	81.6 %
أنثى	07	18.4 %

المجموع	38	% 100
---------	----	-------

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS_v23.

الشكل البياني رقم (02) : يوضح تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس .



المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام برنامج EXCEL واعتمادا على مخرجات برنامج SPSS_v23.

من خلال الجدول رقم(07) نلاحظ أن غالبية العينة كانوا من الذكور بنسبة (81.6 %) في حين بلغت نسبة الإناث (18.4 %) من مجموع أفراد العينة ويعود ذلك بدرجة كبيرة إلى طبيعة المهنة والعادات المجتمعية .

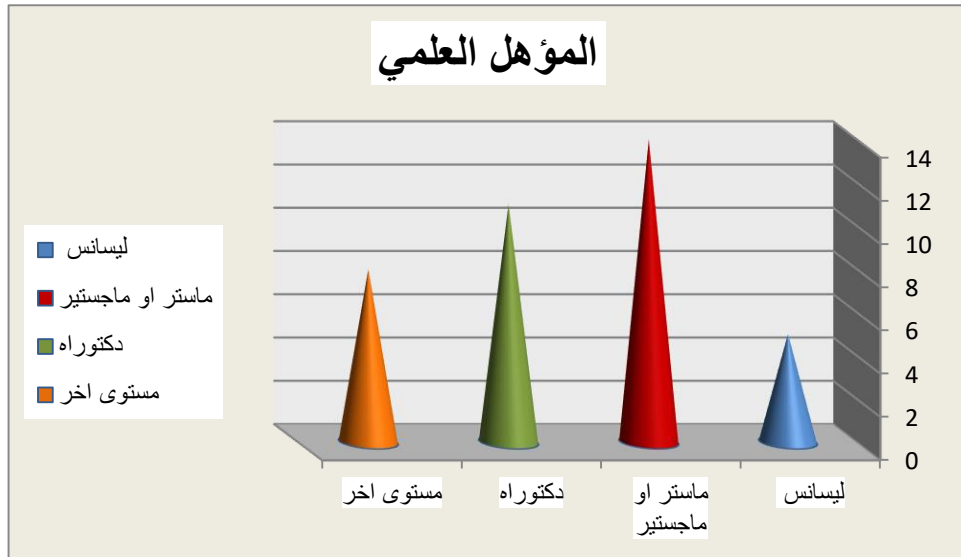
ب. توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (08): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي :

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	05	% 13.2
ماستر أو ماجستير	14	% 36.8
دكتوراه	11	% 28.9
مستوى آخر	08	% 21.1
المجموع	38	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS_v23 .

الشكل رقم (03): يوضح تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي :



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام برنامج EXCEL واعتمادا على مخرجات برنامج SPSS_v23. من خلال الجدول رقم (08) نلاحظ أن الفئة ذو المؤهل العلمي ماجستير أو ماجستير أخذت نسبة (36.8%) وهذا ما يدل على أن مهنة محافظ الحسابات والعمل في مجال المحاسبة يتطلب ذوي الخبرة وشهادات جامعية ودراسات عليا، وتليها الفئة ذو المؤهل العلمي دكتوراه بنسبة (28.9%)، والمؤهل العلمي مستوى آخر بنسبة (21.1%) وأخيرا المؤهل العلمي ليسانس بنسبة (13.2%).

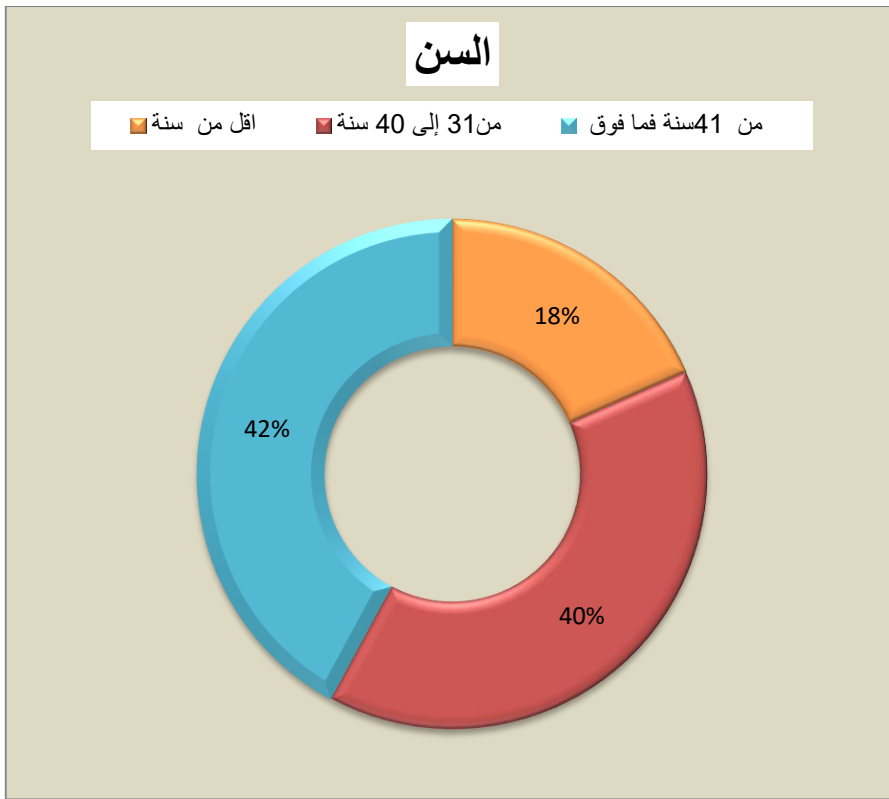
ت. توزيع أفراد العينة حسب متغير السن :

جدول رقم (09): يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن :

النسبة المئوية	التكرار	السن
18.4 %	07	أقل من 30 سنة
39.5 %	15	من 31 إلى 40 سنة
42.1 %	16	من 41 سنة فما فوق
100 %	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS_v23 .

الشكل رقم (04): يوضح تمثيل توزيع أفراد العينة حسب السن :



المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام برنامج EXCEL واعتمادا على مخرجات برنامج SPSS_v23. من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن الفئة التي أخذت أكبر نسبة هي فئة من 41 سنة فما فوق بنسبة (42.1%) ثم تليها الفئة من 31 إلى 40 سنة بنسبة (39.5%) وأخيرا الفئة الأقل من 30 سنة بنسبة (18.4%).

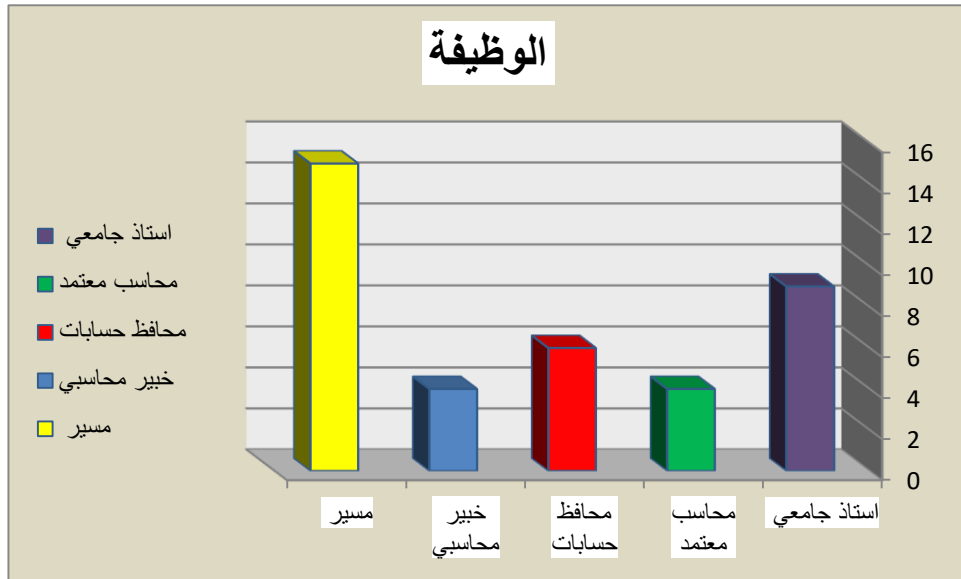
ث. توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة :

جدول رقم (10): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة .

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	09	23.7%
محاسب معتمد	04	10.5%
محافظ حسابات	06	15.8%
خبير محاسبي	04	10.5%
مسير	15	39.5%
المجموع	38	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS_v23

الشكل رقم (05): يوضح تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام برنامج EXCEL واعتمادا على مخرجات برنامج SPSS_v23. من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن أكثر نسبة لمتغير فئة الوظيفة كانت للمسيرين وتمثل (39.5%) وهو ما سمح بإضفاء مصداقية على نتائج الاستبيان، وتليها نسبة الأساتذة الجامعيين ب (23.7%) و نسبة محافظي الحسابات ب (15.8%)، وأخيرا نسبي المحاسبين المعتمدين و الخبراء المحاسبين التي كانت متساوية ب (10.5%).

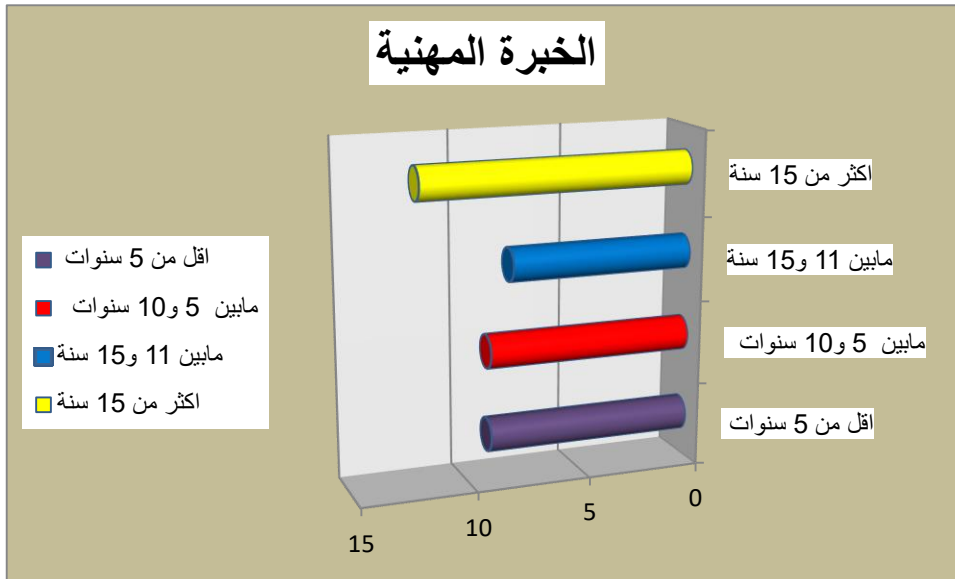
ج. توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية :

جدول رقم (11): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية .

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	09	23.7%
ما بين 5 و 10 سنوات	09	% 23.7
ما بين 11 و 15 سنة	08	%21.1
أكثر من 15 سنة	12	% 31.6
المجموع	38	% 100

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (06): يوضح تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية :



المصدر: من إعداد الطالبين باستخدام برنامج EXCEL واعتمادا على مخرجات برنامج SPSS_v23. من خلال الجدول (11) نلاحظ أن فئة أكثر من 15 سنة خبرة مهنية هي من أخذت أكبر نسبة والمقدرة ب (31.6%) وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة ذو أقدمية وأصحاب خبرة، وتليها الفئتين؛ فئة الأقل من 05 سنوات وفئة ما بين 05 و10 سنوات بنفس النسبة ب (23.7%) وهي نسب مقبولة وهذا ما يدل على أن عينة الدراسة كان لها وزن، أما بالنسبة لفئة ما بين 11 و15 سنة جاءت بنسبة (21.1%).

المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبيان

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلالتها، والمتمثلة في التكرارات، النسب المؤوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور، ومعادلة الانحدار لمعرفة اثر المتغير المستقل على التابع .

المطلب الأول : عرض نتائج محاور الدراسة

أولا : عرض نتائج محور مقومات نظام الرقابة الداخلية

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مقومات نظام الرقابة الداخلية كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (12): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول :

المؤشرات الإحصائية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه
1	تحيين السجلات القانونية وتعبئتها تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة.	4.1579	0.97333	مرتفعة
2	موافقة الجرد المادي للجرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية.	4.0263	0.63616	مرتفعة
3	ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات ومنه مصداقية القوائم المالية.	4.3421	0.66886	مرتفعة جدا
4	تسيير الرواتب والأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها.	4.0526	0.65543	مرتفعة
5	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة.	4.3421	0.66886	مرتفعة جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS_v23 .

من خلال الجدول السابق يتضح لنا :

➤ نلاحظ أن العبارة (3) " ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات ومنه مصداقية القوائم المالية"، والعبارة (5) "كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة" احتلا المرتبة الأولى بنفس المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.3421)، ونفس الانحراف المعياري (0.66886) واتجاهات (تقييم) أفراد العينة تشير إلى أنهم موافقون بدرجة مرتفعة جدا في إجاباتهم على العبارتين 3 و5 حسب وجهة نظرهم .

➤ " تحيين السجلات القانونية وتعبئتها تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة" احتلت العبارة رقم (1) المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ (4.1579) وانحراف معياري (0.97333)، وان هذه القيم تشير إلى أن اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم على العبارة رقم (1) حسب وجهة نظرهم .

➤ العبارة رقم (4) " تسيير الرواتب والأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها " تحتل المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ (4.0526) وانحراف معياري (0.65543)، وان هذه القيم تشير إلى أن اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم على العبارة رقم (4) حسب وجهة نظرهم .

➤ في حين أن المرتبة الرابعة كانت العبارة رقم (2) " موافقة الجرد المادي للجرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية "بمتوسط حسابي بلغ(4.0263) وانحراف معياري(0.63616)، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم على العبارة رقم (2) حسب وجهة نظرهم .

ثانيا: عرض نتائج محور اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية . كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني .

الرقم	الفقرة	المؤشرات الإحصائية	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية و مدى تحيينها.	4.1842	0.65162
2	يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي والمعنوي ومقاربتة.	3.8158	0.76601
3	يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات ومراجعة ترصيدها.	4.2105	0.664050
4	يتابع محافظ الحسابات تسيير النظام الداخلي للأجور والأنظمة المستعملة.	3.8421	0.78933
5	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.	4.3947	0.54720

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول السابق يتضح :

➤ أن العبارة التي احتلت المرتبة الأولى في المحور الثاني هي العبارة رقم (5) " كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة "بمتوسط حسابي بلغ(4.3947) وانحراف معياري(0.54720)، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة جدا في إجاباتهم على العبارة رقم (5) حسب وجهة نظرهم .

➤ " يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات ومراجعة ترصيدها " نلاحظ أن العبارة رقم(3) احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ(4.2105) وانحراف

معياري (0.664050)، وان هذه القيم تشير إلى أن اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة جدا في إجاباتهم على العبارة رقم (3) حسب وجهة نظرهم .

➤ تحليل رأي العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم (1) " يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها " يلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ (4.1842) وانحراف معياري (0.65162)، وان هذه القيم تشير إلى أن اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم على العبارة رقم (1) حسب وجهة نظرهم .

➤ ومن خلال الجدول السابق يلاحظ أن العبارة رقم (4) " يتابع محافظ الحسابات تسيير النظام الداخلي للأجور والأنظمة المستعملة " أنها احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ (3.8421) وانحراف معياري (0.78933)، وان هذه القيم تشير إلى أن اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم على العبارة رقم (4) حسب وجهة نظرهم .

في حين أن المرتبة الخامسة كانت العبارة رقم (2) " يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي والمعنوي ومقارنته بمتوسط حسابي بلغ (3.8158) وانحراف معياري (0.76601)، وان قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى أن اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجاباتهم على العبارة رقم (2) حسب وجهة نظرهم .

المطلب الثاني: اختبار الفروض.

في هذا المبحث سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة، بحيث يتم اختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات، كما يلي:

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الأولى كالاتي: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مقومات نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%. وتتجزأ منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مقومات نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل السن.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، ولهذا يتم قبول فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم (14): تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.423	2	0.211	0.906	0.413
داخل المجموعات	8.168	35	0.233		
الكلي	8.591	37			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=0.906$ وذلك بدرجات حرية للسط 2 ودرجات حرية للمقام 35 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.413 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مقومات نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل السن .

2. الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مقومات نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل المستوى التعليمي .

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، ولهذا يتم قبول فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم (15): تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.801	3	0.267	1.166	0.337
داخل المجموعات	7.789	34	0.229		
الكلي	8.591	37			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=1.166$ وذلك بدرجات حرية للسط 3 ودرجات حرية للمقام 34 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.337 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر

لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مقومات نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل المستوى التعليمي .

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مقومات نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل الوظيفة الحالية .

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، ولهذا يتم قبول فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم (16) : تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.506	4	0.126	0.516	0.724
داخل المجموعات	8.085	33	0.245		
الكلية	8.591	37			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=0.516$ وذلك بدرجات حرية للسط 4 ودرجات حرية للمقام 33 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.724 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مقومات نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل الوظيفة الحالية.

4. الفرضية الفرعية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مقومات نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل الخبرة المهنية .

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية ولهذا يتم قبول فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم (17): تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الأولى

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.566	3	0.189	0.800	0.503
داخل المجموعات	8.024	34	0.236		
الكلي	8.591	37			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=0.800$ وذلك بدرجات حرية للبسط 3 ودرجات حرية للمقام 34 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.503 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مقومات نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل الخبرة المهنية.

ثانياً: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الثانية كالآتي: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%. وتتجزأ منها الفرضيات الفرعية التالية:
1. الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل السن.
يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، ولهذا يتم قبول فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم (18): تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.095	2	0.047	0.226	0.799
داخل المجموعات	7.321	35	0.209		
الكلي	7.416	37			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=0.226$ وذلك بدرجات حرية للبسط 2 ودرجات حرية للمقام 35 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.799 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل السن.

2. الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل المؤهل التعليمي.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، ولهذا يتم قبول فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي

الجدول رقم(19): تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.616	3	0.205	1.027	0.393
داخل المجموعات	6.800	34	0.200		
الكلية	7.416	37			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=1.027$ وذلك بدرجات حرية للبسط 3 ودرجات حرية للمقام 34 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.393 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل المستوى التعليمي .

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل الوظيفة الحالية.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، ولهذا يتم قبول فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم (20): تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.343	4	0.086	0.400	0.807
داخل المجموعات	7.073	33	0.214		
الكلي	7.416	37			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد ان $F=0.400$ وذلك بدرجات حرية للسط 4 ودرجات حرية للمقام 33 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.807 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل الوظيفة الحالية.

4. الفرضية الفرعية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل الخبرة المهنية.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، ولهذا يتم قبول فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم (21): تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثانية

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.858	3	0.286	1.483	0.237
داخل المجموعات	6.558	34	0.193		
الكلي	7.416	37			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=1.483$ وذلك بدرجات حرية للسط 3 ودرجات حرية للمقام 34 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.237 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% بالنسبة لعامل الخبرة المهنية.

ثالثاً: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الثالثة كالآتي: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 0.05 لاختبار هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم(22): نموذج الانحدار بين مقومات نظام الرقابة الداخلية و اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية.

النموذج	R	معامل التحديد	الارتباط المعدل	الخطأ المعياري
1	0.277	0.077	0.051	0.43606

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss23.

يتضح من خلال الجدول أعلاه وفقاً لآراء أفراد العينة المدروسة أن قيمة معامل الارتباط بين مقومات نظام الرقابة الداخلية و اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية بلغت 0.051 وهي تدل على أنه يوجد ارتباط موجب بين المتغيرين وهو ارتباط متوسط، وبلغ معامل التحديد 0.077 أي أن ما نسبته 7.7% من التغير مقومات نظام الرقابة الداخلية لدى عينة الدراسة ناتج عن التغير في مستوى مخرجات محافظ الحسابات

الجدول رقم (23): تحليل التباين في المتوسطات بين مقومات نظام الرقابة الداخلية و اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية.

النموذج (X,Ya)	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربعات المتوسطات	F	مستوى المعنوية
الانحدار	0.570	1	0.570	3.000	0.092
البواقي	6.845	36	0.190		
المجموع	7.416	37			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss23.

X: مخرجات محافظ الحسابات.

Y: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن قيمة F بلغت 3.000 عند مستوى معنوية 0.092 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على أن نموذج الانحدار المقترح هو ملائم للدراسة، وعليه يمكن مواصلة تحليل الانحدار بين المتغيرين وتحديد القيمة الثابتة والميل في معادلة النموذج.

الجدول رقم(24): تحليل الانحدار لمقومات نظام الرقابة الداخلية على اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	T	مستوى المعنوية
	B	الخطأ	Beta		
القيمة الثابتة	3.011	0.627		4.806	0.000
X	0.258	0.149	0.277	1.732	0.092

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss23.
X: مخرجات محافظ الحسابات.

يتضح من خلال الجدول أعلاه وفقاً لآراء أفراد العينة المدروسة أن القيمة الثابتة للنموذج بلغت 3.011 وهي قيمة لا تتغير بتغير مخرجات محافظ الحسابات بخطأ معياري 0.627، أما بالنسبة لميل معادلة الانحدار الخطي فقد بلغ 0.258 أي أن التغير في مخرجات محافظ الحسابات بدرجة واحدة سوف يغير 25.8% ضمن معادلة الانحدار وذلك بخطأ معياري قدره 0.149، وعليه، وبالنظر إلى قيمة مستوى الدلالة 0.092 يمكن القول أنه هناك اثر ذو دلالة إحصائية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية بمعادلة تنبؤ نصيغها على النحو التالي:
مقومات نظام الرقابة الداخلية = 0.258 * مخرجات محافظ الحسابات + 3.011
وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: يوجد اثر ذو دلالة معنوية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على اثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 0.05.

خلاصة الفصل:

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية المتمثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من مجتمع الدراسة من الأكاديميين المتمثلون في الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق؛ والمهنيين المتمثلون في محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين ومسيري المؤسسات الاقتصادية، على اختلاف أعمارهم، مؤهلاتهم

وخبراتهم، وبعد القيام بتحليل محاور الاستبيان واختبار الفرضيات عبر البرنامج الإحصائي spss_v23، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ اتفقت عينة الدراسة على أن تحيين السجلات القانونية وتعبئتها تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة.
- ✓ ارتأى أفراد عينة الدراسة أن ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات ومنه مصداقية القوائم المالية.
- ✓ خلصت الدراسة إلى إجماع أفراد عينة الدراسة على أن محافظ الحسابات يراجع جل السجلات القانونية ومدى تحيينها.
- ✓ اتفقت أفراد عينة الدراسة على أنمحافظ الحسابات يتابع تسيير النظام الداخلي للأجور والأنظمة المستعملة.



المخاتمة

الخاتمة:

أن دراستنا لموضوع مخرجات محافظ الحسابات ودوره في تحسين جودة الرقابة الداخلية قد أفضت إلى أن لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، حيث انه يساعد مالكي رؤوس الأموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم وأموالهم، فمهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية المحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وتقديم الصورة الحقيقية للوضع المالية، حيث يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاصا مؤهلين علميا وعمليا وذو كفاءة وخبرة مهنية .

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

كما تناولنا في بحثنا دراسة تطبيقية استطلاعية لعينة من الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق والمهنيين المتمثلين في محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومسيري المؤسسات الاقتصادية، لتعزيز ما تعرضنا له في الجانب النظري وتطبيقه على أرض الواقع، حيث كان الهدف من وراء هذه الدراسة هو الإجابة على الأسئلة المطروحة والإشكالية الرئيسية لتقودنا إلى إثبات صحة الفرضيات من عدمه، ومن هذا المنطلق كانت الإشكالية الرئيسية مصاغة على الشكل التالي:

ما هو دور مخرجات محافظ الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية؟

أما فيما يخص الفروض فكانت نتائجها كالتالي:

بالنسبة للفرضية الأولى: يعمل محافظ الحسيات على التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، وتحقيق الأهداف المسطرة، مع تبيان مصداقيتها واكتشاف الأخطاء والغش.
أما بالنسبة للفرضية الثانية: يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال عدة طرق وأساليب معدة مسبقا يتم إتباعها، قمنا بتبيان مختلف طرق التقييم وتوضيح أهميتها.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة: محافظ الحسابات يمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات السليمة من خلال اكتشافه لنقاط لقوة وتحسينها ونقاط الضعف وتصحيحها، وبذلك تتم حماية ممتلكات وأصول المؤسسة.

النتائج:

بناءا على معالجتنا وتحليلنا لجوانب الموضوع استخلصنا النتائج التالية:

- ✓ على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق.
- ✓ تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية على مدى صحة الأداء وكذا نتائج القوائم المالية والمركز المالي.
- ✓ يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وإبرازها في تقريره النهائي.
- ✓ ومن خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية نجد أن تقرير محافظ الحسابات الذي يعتمد عليه من أجل إبداء رأيه المحايد حول مدى مصداقية القوائم المالية.

الاقتراحات والتوصيات :

- بناء على النتائج التي توصلنا إليها نقترح بعض التوصيات والاقتراحات يتم إيجازها فيما يلي :
- الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية .
 - توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد .
 - وضع برامج لتوعية العاملين حول الرقابة الداخلية وتحسيسهم بضرورتها ودورها الفعال داخل المؤسسة.
 - الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت

آفاق الدراسة:

يعتبر موضوع مخرجات محافظ الحسابات ودوره في تحسين جودة الرقابة الداخلية، ذا أهمية بالغة وهذا لأثره البالغ لوجوده في المؤسسة، والذي من خلاله يمكن تعزيز موثوقية القوائم المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، نتيجة تدقيقها من طرف شخص مهني مستقل، إلا أننا لم نتناول بعض الجوانب المهمة، يمكن أن تكون دراسات مستقبلية وهي كالآتي:

- أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد مصداقية نظام الرقابة الداخلية
- إلى أي مدى قد يساعد التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
- تكامل المراجعة الداخلية والخارجية من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية
- تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل التجارة الإلكترونية .



ا. الكتب:

1. احمد فايدى نور الدين, التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية, الطبعة الأولى, دار الجنان للنشر والتوزيع, عمان -الأردن, 2015.
2. احمد عبد السميع طبيه, مبادئ الإحصاء, دار البداية للنشر والتوزيع, ط1, عمان, 2008.
3. إسماعيل الفقي وآخرون, التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS _WIN , مكتبة العبيكان للتوزيع, ط1, الرياض, 2013.
4. أقاسم عمر, التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر, دار الكتاب العربي, الجزائر, 2016.
5. حامد نور الدين, مريم عمارة, التدقيق الداخلي للتبثبات في المؤسسات الاقتصادية, دار زهران للنشر والتوزيع, ط1, الأردن, 2016.
6. عدنان محمد عوض وآخرون, مقدمة في الإحصاء مبادئ وتحليل باستخدام spss, دار الميسر للنشر والتوزيع, ط1, عمان, 2005.
7. عصام نعمة قريط, مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية, دار وائل للنشر, ط3, عمان, 2006 .
8. عز حسن عبد الفتاح, مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS, خوارزم العلمية, الطبعة الأولى, جدة المملكة العربية السعودية.
9. عزام عبد الرحمان صبري, الإحصاء التطبيقي بنظام SPSS, دار المنهجية للنشر والتوزيع, ط1, عمان, 2015.
10. محمد بلال الزعبي وعباس الطلافحة, النظام الاحصائي spss فهم وتحليل البيانات الإحصائية, دار وائل للنشر والتوزيع, ط3, عمان, 2012.

اا. الأطروحات والرسائل:

1. الهلي بسمة, هالة عميرات ريحة, أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة_ دراسة ميدانية لعينة من أطراف ذوي المصلحة مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة قاصدي مرباح, ورقة 2019/1018

قائمة المراجع

2. براشد رزقي ولعمري محمد, دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية- دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات, مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم التجارية, جامعة الدكتور مولاي الطاهر, سعيدة, 2019/2018
3. بلخرشوش سيف الدين, محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية, مذكرة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم المالية والمحاسبة, جامعة أم البواقي, 2019/2018 .
4. بلطرش سميرة, دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية, مذكرة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية, قسم العلوم المالية والمحاسبة, جامعة محمد بوضياف, المسيلة, 2019/2018.
5. بوعلي عبد النور وبرابح محمد, التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم نظام الرقابة الداخلية, مذكرة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية, قسم العلوم المالية والمحاسبة, جامعة الجيلالي بونعامة, خميس مليانة, 2020/2019.
6. حمزة بطينة وآخرون, دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة, مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة الشهيد حمه لخضر- بالوادي-, سنة 2017-2018.
7. حسين سهام: اثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق- دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين, أطروحة دكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة فرحات عباس, 2018/2017
8. جبار مليكة و حمو علي جميلة, نظام الرقابة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية, مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم المالية والمحاسبة, جامعة أحمد دراية, أدرار, 2018/2017.
9. جدي سمراء, دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية, أطروحة دكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد بوضياف, 2017/2016.
10. دحمان عبد الرحمن, ریحان محمود, دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات, مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, تخصص محاسبة وتدقيق, جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة, بعين الدفلى, 2017/2016.

قائمة المراجع

11. محجوب عبد الجليل وباكي محمد, تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية على الامتيازات الجبائية, مذكرة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم التجارية, جامعة أدرار, 2019/2018 .
 12. مسيلي سمية, فعاليات محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية, مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة, كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية, جامعة محمد بوضياف- المسيلة, 2018/2017.
 13. ناصري فتيحة, دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية _دراسة ميدانية في مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB , مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم التجارية, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2019 .
 14. نسرين حشيشي, دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية, مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم التجارية, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2012/2011 .
 15. سليم كاتب, مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية, مذكرة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم المالية والمحاسبة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2018/2017 .
 16. شريقي عمر, التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية - , أطروحة دكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة سطيف 1, سطيف 2012/2011.
- III. المنشورات:
1. جميلة جوزي ومفيد عبد اللاوي , الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية, مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية, العدد 5, 2012, جامعة الجزائر 3, الجزائر.
 2. طيطوس فتحي , مجلة دفاتر السياسة والقانون , جامعة طاهري مولاي , العدد 9 , 2013 , سعيدة - الجزائر .
 3. محمد الهادي ضيف الله واحمد الصالح سباع, دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية, مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية, العدد 03, 2013, جامعة الشهيد حمه لخضر, الوادي- الجزائر.
 4. مقدم خالد, عبد الله مايو, نظام الرقابة الداخلية, مطبوعة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2016/2015. مسعود كسكس وآخرون, تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية, مجلة إضافات اقتصادية, المجلد 03, العدد 02, جامعة غرداية, الجزائر, 2019.

قائمة المراجع

5. سي محمد لخضر , دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية, مجلة دراسات وابحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة, المركز الجامعي بريكه, المجلد 6, العدد 2, 2019, سكيكدة-الجزائر.

IV. القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية, القانون 10-01 المؤرخ في 11/07/2010, العدد 42, المادة 22, ص 07.





الملحق (01):



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أحمد دراية - أدرار -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع : استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

سيدي الفاضل/ سيدي الفاضلة تحية طيبة وبعد:

في إطار إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر الموسومة بعنوان: **مخرجات محافظ الحسابات ودورها في تحسين جودة الرقابة الداخلية**, نقدم لكم هذا الاستبيان كدراسة تطبيقية بهدف معرفة وجهة نظركم حول الموضوع كأكاديميين ومهنيين بميدان المحاسبة, لذا نرجو من سيادتكم المشاركة في إثراء بحثنا وإتمام هذا العمل العلمي من خلال تفضلكم بملا هذه الاستمارة.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة ننتظر منكم أن تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على الأسئلة المرفقة, علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط .

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير , وشكرا لتعاونكم وتخصيص جزءا من وقتكم لنا.

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبتين:

بن العارية محمد

❖ وهاب زينب

❖ وافي هاجر

الملاحق

الجزء الأول : المعلومات الشخصية

ملاحظة: يرجى منكم وضع العلامة (x) في الخانة المناسبة .

(1) الجنس

ذكر أنثى

(2) المؤهل العلمي:

ليسانس ماستر أو ماجستير دكتوراه مستوى آخر

(3) السن :

اقل 30 سنة من 31 إلى 40 سنة من 41 سنة فما فوق

(4) الوظيفة :

أستاذ جامعي محاسب معتمد مخطط حسابات

خبير محاسبي

(5) الخبرة المهنية:

اقل من 5 سنوات ما بين 5 و 10 سنوات 1 و 15 سنة أكثر من سنة

الملاحق

الجزء الثاني : المحاور

المحور الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تحيين السجلات القانونية وتعبئتها تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة					
2	موافقة الجرد المادي للجرد المعنوي يساعد في مصداقية القوائم المالية					
3	ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات ومنه مصداقية القوائم المالية					
4	تسيير الرواتب والأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها					
5	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة					

المحور الثاني: أثر مخرجات محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها					
2	يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي والمعنوي ومقارنته					
3	يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات ومراجعة ترصيدها					
4	يتابع محافظ الحسابات تسيير النظام الداخلي للأجور والأنظمة المستعملة					
5	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة					



جامعة احمد دراية - ادرار



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

قسم العلوم التجارية

استمارة صدق المحكمين:

تكملة للحصول على شهادة الماستر، يشرفنا اساتذتي الكرام ان تضع بين ايديكم نموذج استمارة استبيان الخاصة بالمذكرة بعنوان "مخرجات محافظ الحسابات ودوره في تحسين جودة الرقابة الداخلية"، من اجل النظر في مدى مطابقتها واستيفائها للغرض المطلوب في الدراسة. وفي الاخير تقبلو منا اساتذتي الكرام فائق التقدير والاحترام ولكم منا جزيل الشكر والامتنان.

قائمة المحكمين للاستبيان

الرقم	اسم ولقب المحكم	التوقيع
1	د. بن العارية احمد	
2	د. ولد باحمو سمير	
3	د. عوماري عائشة	
4	د. قويدري عبد الرحمان	

```
GET
CORRELATIONS
/VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

Correlations

Notes

Output Created	11-MAY-2022 21:25:49	
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax	CORRELATIONS /VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.	
Resources	Processor Time	00:00:00.06
	Elapsed Time	00:00:00.01

Correlations

	x1	x2	x3	x4	x5	x
x Pearson Correlation	1	,386*	,081	,410*	,081	,662**
1 Sig. (2-tailed)		,017	,629	,011	,629	,000
N	38	38	38	38	38	38
x Pearson Correlation	,386*	1	,042	,969**	,042	,707**
2 Sig. (2-tailed)	,017		,803	,000	,803	,000
N	38	38	38	38	38	38
x Pearson Correlation	,081	,042	1	,081	1,000**	,621**
3 Sig. (2-tailed)	,629	,803		,628	,000	,000

الملاحق

N	38	38	38	38	38	38
x Pearson Correlation	,410*	,969**	,081	1	,081	,739**
4 Sig. (2-tailed)	,011	,000	,628		,628	,000
N	38	38	38	38	38	38
x Pearson Correlation	,081	,042	1,000**	,081	1	,621**
5 Sig. (2-tailed)	,629	,803	,000	,628		,000
N	38	38	38	38	38	38
X Pearson Correlation	,662**	,707**	,621**	,739**	,621**	1
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	
N	38	38	38	38	38	38

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

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

CORRELATIONS

```

/VARIABLES=y1 y2 y3 y4 y5 y
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```

Correlations

Notes

Output Created	11-MAY-2022 21:26:03
Comments	
Input	Data C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset DataSet1
	Filter <none>
	Weight <none>
	Split File <none>
	N of Rows in Working Data File 38
Missing Value Handling	Definition of Missing User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax	CORRELATIONS /VARIABLES=y1 y2 y3 y4 y5 y /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time 00:00:00.03
	Elapsed Time 00:00:00.05

Correlations

الملاحق

		y1	y2	y3	y4	y5	y
y1	Pearson Correlation	1	,016	,970**	,006	,321*	,665**
	Sig. (2-tailed)		,926	,000	,974	,049	,000
	N	38	38	38	38	38	38
y2	Pearson Correlation	,016	1	,025	,979**	-,015	,696**
	Sig. (2-tailed)	,926		,881	,000	,927	,000
	N	38	38	38	38	38	38
y3	Pearson Correlation	,970**	,025	1	,065	,360*	,699**
	Sig. (2-tailed)	,000	,881		,698	,026	,000
	N	38	38	38	38	38	38
y4	Pearson Correlation	,006	,979**	,065	1	,023	,714**
	Sig. (2-tailed)	,974	,000	,698		,891	,000
	N	38	38	38	38	38	38
y5	Pearson Correlation	,321*	-,015	,360*	,023	1	,448**
	Sig. (2-tailed)	,049	,927	,026	,891		,005
	N	38	38	38	38	38	38
y	Pearson Correlation	,665**	,696**	,699**	,714**	,448**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,005	
	N	38	38	38	38	38	38

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

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

```

CORRELATIONS
/VARIABLES=x y M
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
    
```

Correlations

Notes

Output Created	11-MAY-2022 21:26:17
Comments	
Input	Data
	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ نفریغا لاسنیان.sav
	Active Dataset
	DataSet1
	Filter
	<none>
	Weight
	<none>
	Split File
	<none>
	N of Rows in Working Data File
	38
Missing Value Handling	Definition of Missing
	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used
	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.

الملاحق

Syntax	CORRELATIONS /VARIABLES=x y M /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time Elapsed Time
	00:00:00.02 00:00:00.02

Correlations

		x	y	M
x	Pearson Correlation	1	,277	,815**
	Sig. (2-tailed)		,092	,000
	N	38	38	38
y	Pearson Correlation	,277	1	,782**
	Sig. (2-tailed)	,092		,000
	N	38	38	38
M	Pearson Correlation	,815**	,782**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	38	38	38

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

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:26:32
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.01

```
RELIABILITY
/VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	38	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	38	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,674	5

```
RELIABILITY
/VARIABLES=y1 y2 y3 y4 y5
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:26:44
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrem ent 2022\تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=y1 y2 y3 y4 y5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.02

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	38	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	38	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.658	5

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 y1 y2 y3 y4 y5
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:26:56
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستيبان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 y1 y2 y3 y4 y5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	38	100,0
	Excluded ^a	0	,0

الملاحق

Total	38	100,0
-------	----	-------

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,705	10

```
FREQUENCIES VARIABLES=gender Qualification Age FonctionExprience
  /BARCHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created	11-MAY-2022 21:27:12
Comments	
Input	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
Active Dataset	DataSet1
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing User-defined missing values are treated as missing.
Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax	FREQUENCIES VARIABLES=gender Qualification Age FonctionExprience /BARCHART FREQ /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time 00:00:02.88 Elapsed Time 00:00:02.28

Statistics

		النوع	المؤهل العلمي	العمر	الوظيفة	الخبرة
N	Valid	38	38	38	38	38
	Missing	0	0	0	0	0

الملاحق

Frequency Table

النوع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	31	81,6	81,6	81,6
أنثى	7	18,4	18,4	100,0
Total	38	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	5	13,2	13,2	13,2
ماسنر او ماجستير	14	36,8	36,8	50,0
دكتوراه	11	28,9	28,9	78,9
مستوى اخر	8	21,1	21,1	100,0
Total	38	100,0	100,0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنة 30 اقل من	7	18,4	18,4	18,4
سنة 40 إلى 31 من	15	39,5	39,5	57,9
سنة فما فوق 41 من	16	42,1	42,1	100,0
Total	38	100,0	100,0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid استاذ جامعي	9	23,7	23,7	23,7
محاسب معتمد	4	10,5	10,5	34,2
محافظ حسابات	6	15,8	15,8	50,0
خبير محاسبي	4	10,5	10,5	60,5
مسير	15	39,5	39,5	100,0
Total	38	100,0	100,0	

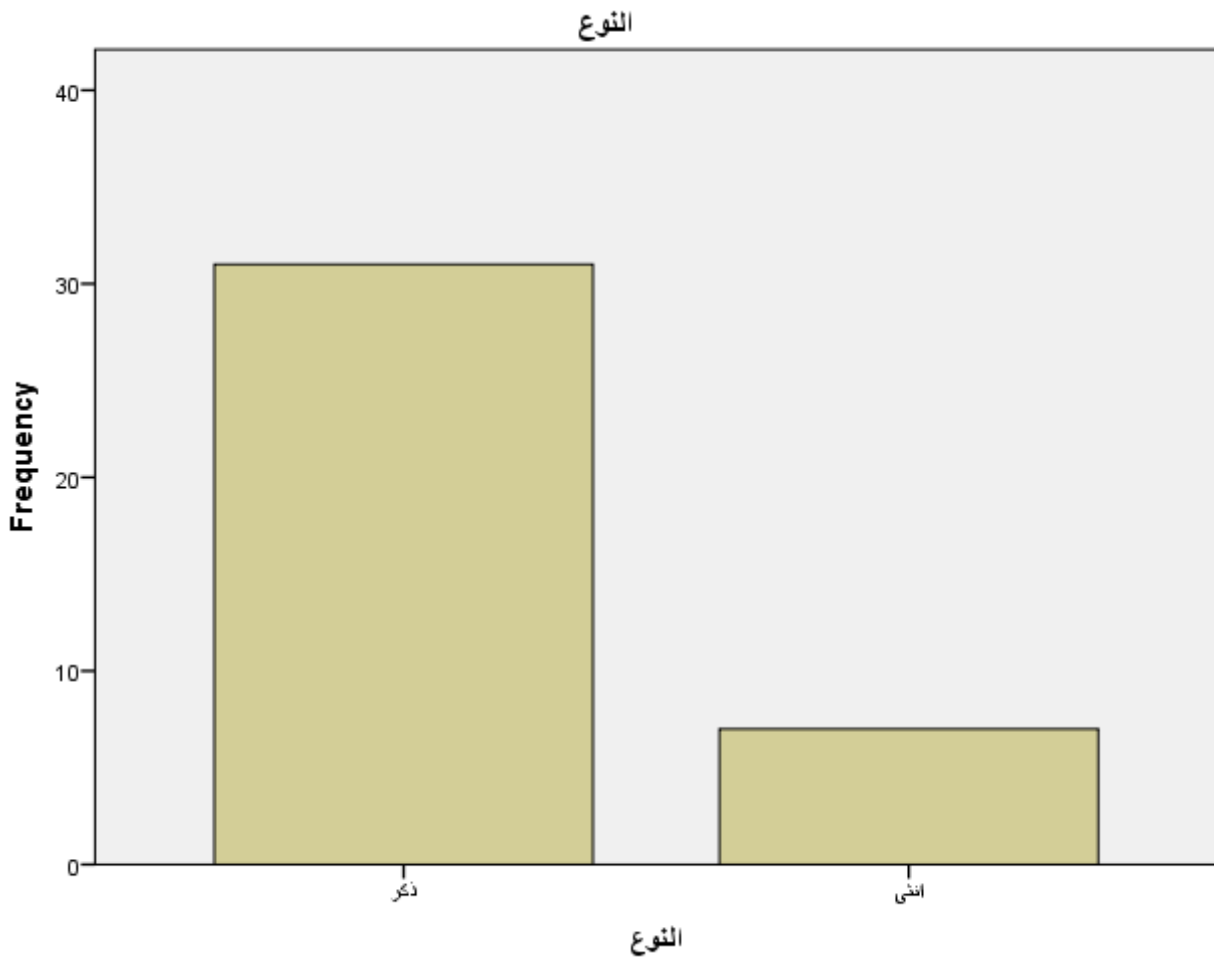
الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

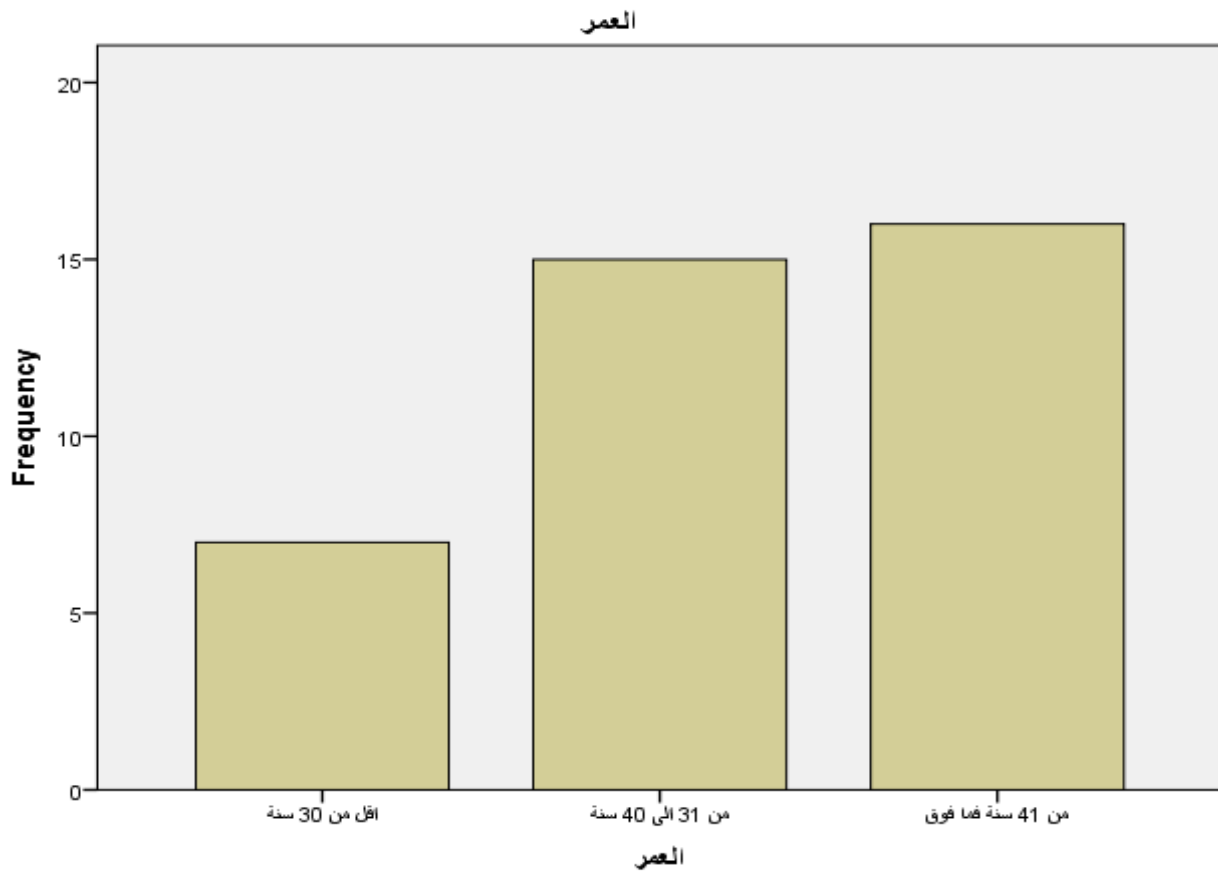
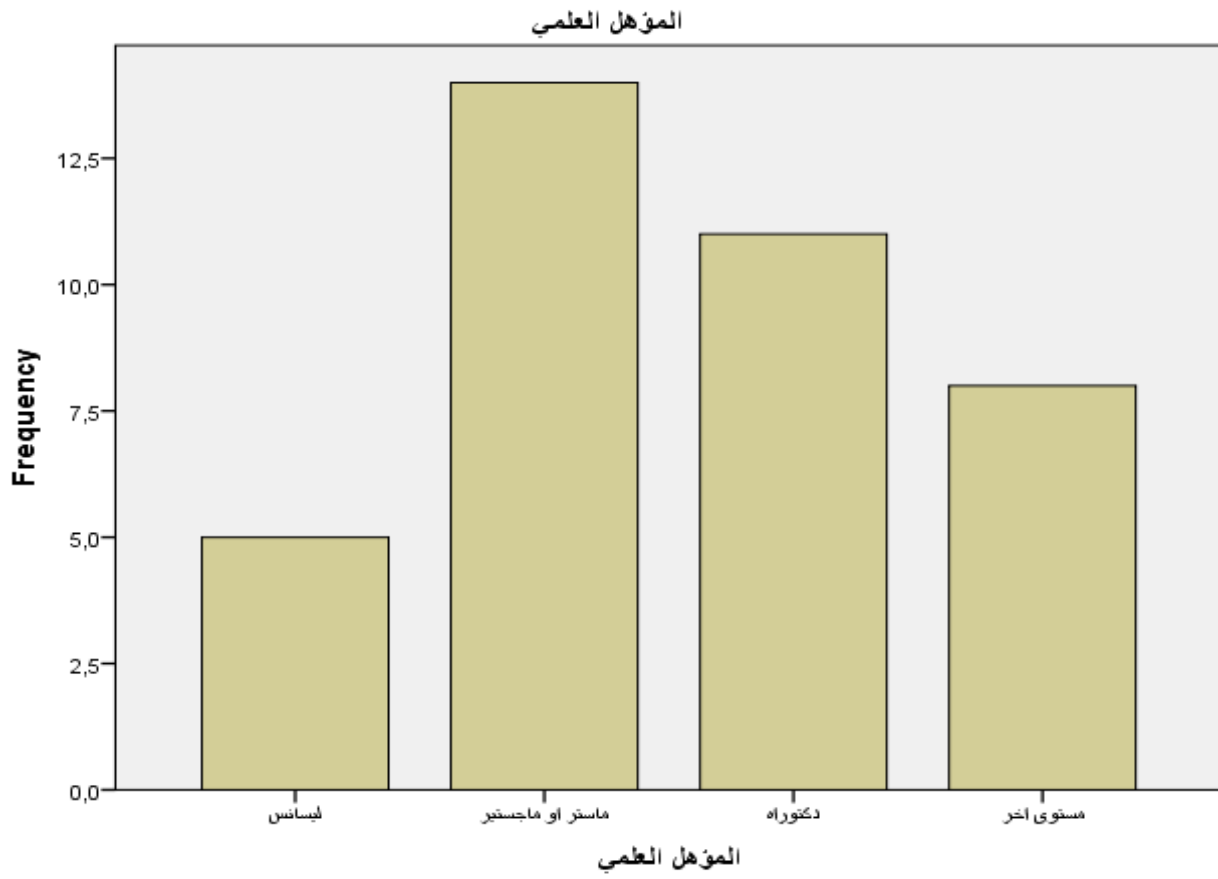
الملاحق

Valid	سنوات 5 اقل من	9	23,7	23,7	23,7
	سنوات 10 و5 ما بين	9	23,7	23,7	47,4
	سنة 15 و11 ما بين	8	21,1	21,1	68,4
	سنة 15 اكثر من	12	31,6	31,6	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

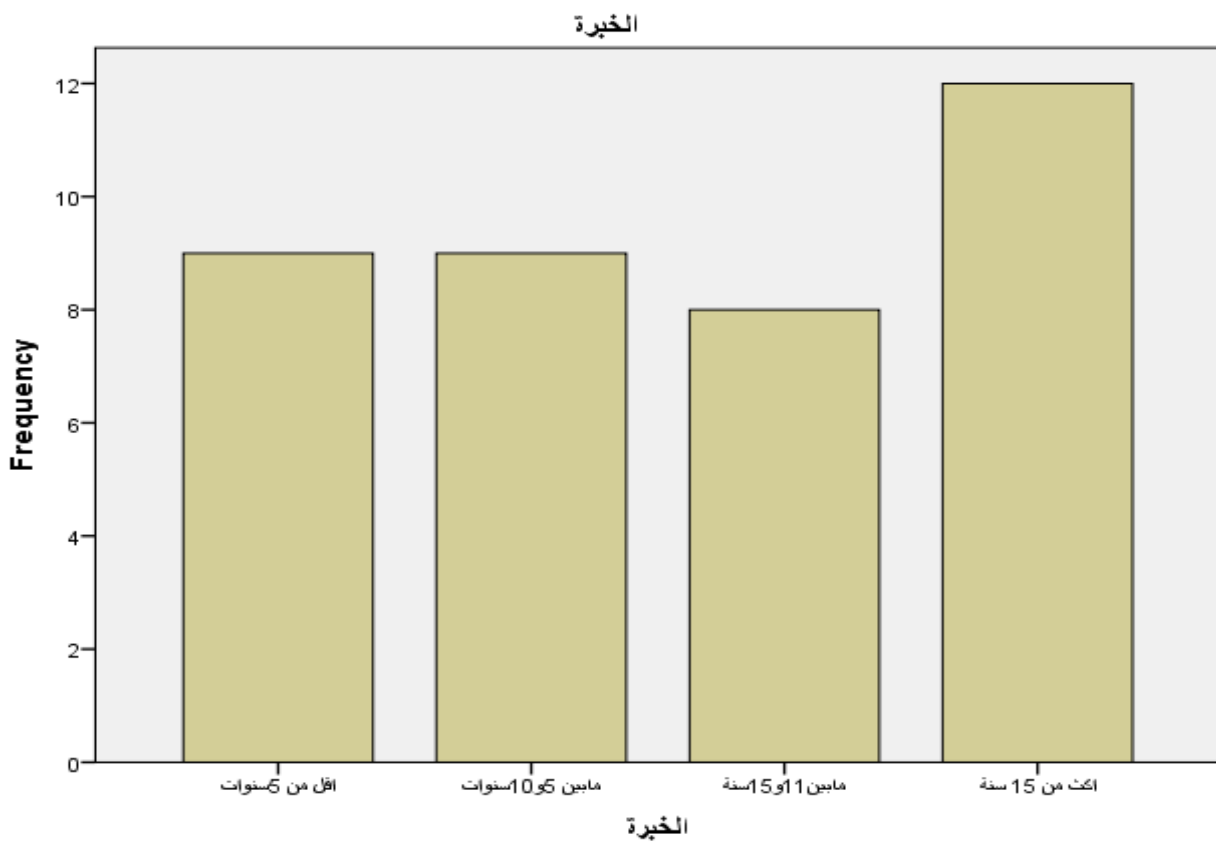
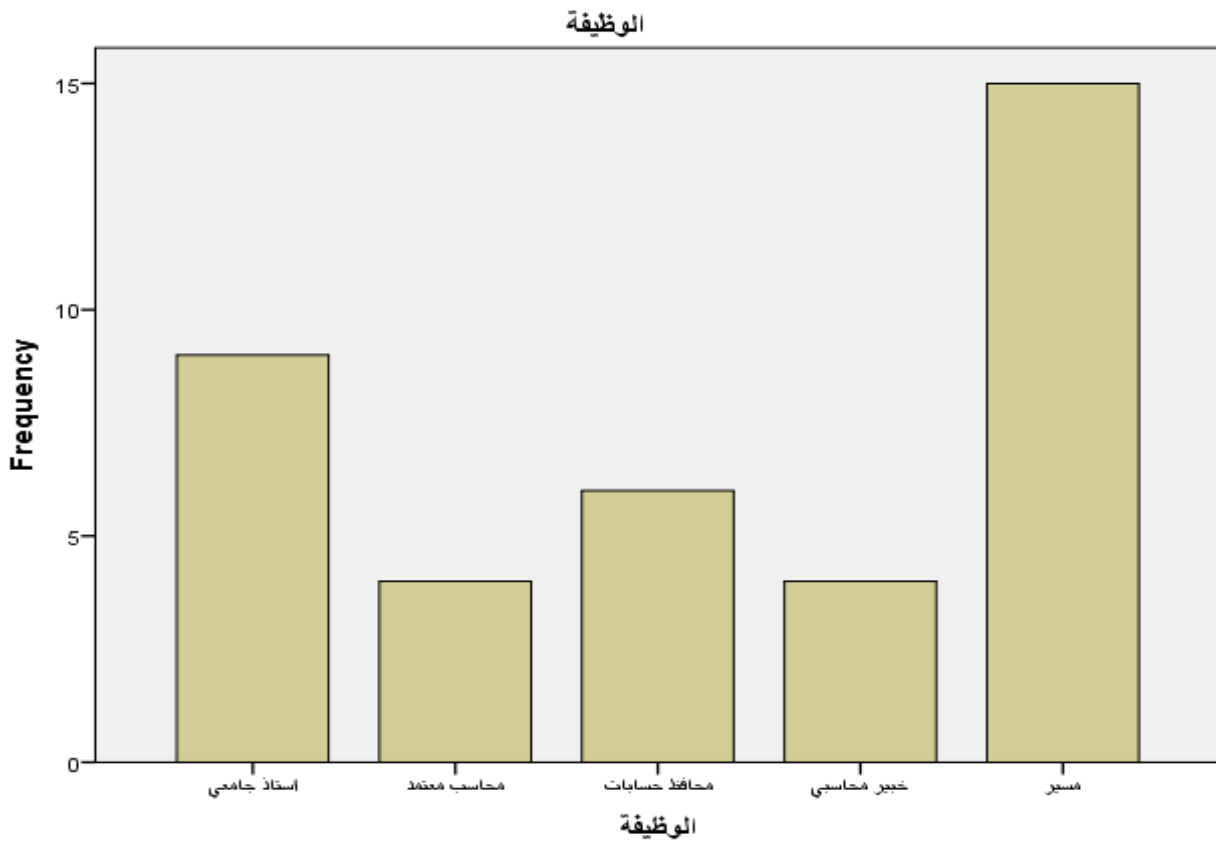
Bar Chart



الملاحق



الملاحق



DESCRIPTIVES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:28:20
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغ الاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x /STATISTICS=MEAN STDDEV.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.00

[DataSet1] C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ \تفريغ لاستبيان

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
x1	38	4,1579	,97333
x2	38	4,0263	,63616
x3	38	4,3421	,66886
x4	38	4,0526	,65543
x5	38	4,3421	,66886
x	38	4,1842	,48185
Valid N (listwise)	38		

DESCRIPTIVES VARIABLES=y1 y2 y3 y4 y5 y
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:28:43
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ \تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=y1 y2 y3 y4 y5 y /STATISTICS=MEAN STDDEV.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

[DataSet1] C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ \تفريغا لاستبيان.sav

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
y1	38	4,1842	,65162
y2	38	3,8158	,76601
y3	38	4,2105	,66405
y4	38	3,8421	,78933
y5	38	4,3947	,54720
y	38	4,0895	,44769
Valid N (listwise)	38		

DESCRIPTIVES VARIABLES=x y M
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:29:07
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ \تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=x y M /STATISTICS=MEAN STDDEV.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
x	38	4,1842	,48185
y	38	4,0895	,44769
M	38	4,1368	,37157
Valid N (listwise)	38		

ONEWAY x BY Qualification
/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:29:29
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ \تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.

الملاحق

	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY x BY Qualification /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

ANOVA

x

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,801	3	,267	1,166	,337
Within Groups	7,789	34	,229		
Total	8,591	37			

ONEWAY x BY Age
/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created	11-MAY-2022 21:29:37	
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY x BY Age /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

الملاحق

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,423	2	,211	,906	,413
Within Groups	8,168	35	,233		
Total	8,591	37			

ONEWAY x BY Fonction
/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:29:46
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY x BY Fonction /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

الملاحق

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,506	4	,126	,516	,724
Within Groups	8,085	33	,245		
Total	8,591	37			

ONEWAY x BY Exprience
/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:29:55
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ \تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY x BY Exprience /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,566	3	,189	,800	,503
Within Groups	8,024	34	,236		
Total	8,591	37			

ONEWAY y BY Qualification
/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:30:17
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY y BY Qualification /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

ANOVA

y

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,616	3	,205	1,027	,393
Within Groups	6,800	34	,200		
Total	7,416	37			

ONEWAY y BY Age
/MISSING ANALYSIS.

الملاحق

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:30:27
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY y BY Age /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

Oneway

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,095	2	,047	,226	,799
Within Groups	7,321	35	,209		
Total	7,416	37			

ONEWAY y BY Fonction
/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:30:38
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ \تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY y BY Fonction /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,343	4	,086	,400	,807
Within Groups	7,073	33	,214		
Total	7,416	37			

ONEWAY y BY Exprience
/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:30:47
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY y BY Exprience /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,858	3	,286	1,483	,237
Within Groups	6,558	34	,193		
Total	7,416	37			

```

REGRESSION
  /MISSING LISTWISE
  /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
  /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
  /NOORIGIN
  /DEPENDENT y
  /METHOD=ENTER x.
    
```

Regression

Notes

Output Created		11-MAY-2022 21:31:22
Comments		
Input	Data	C:\Users\PC\Desktop\encadrement 2022\ تفريغا لاستبيان.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	38
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any variable used.
Syntax		REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT y /METHOD=ENTER x.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01
	Memory Required	1676 bytes
	Additional Memory Required for Residual Plots	0 bytes

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: y

b. All requested variables entered.

الملاحق

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,277 ^a	,077	,051	,43606

a. Predictors: (Constant), x

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,570	1	,570	3,000	,092 ^b
	Residual	6,845	36	,190		
	Total	7,416	37			

a. Dependent Variable: y

b. Predictors: (Constant), x

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3,011	,627		4,806	,000
	x	,258	,149	,277	1,732	,092

a. Dependent Variable: y



ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجزائر، وذلك بمساهمته في السير الحسن لنشاط المؤسسة، اذ يعتبر ذو اهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، حيث انها تساعد مالكي رؤوس الاموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم واموالهم، حيث يتطب القيام بهذه الوظيفة اشخاصا مؤهلين علميا وعمليا، حيث أن محافظ الحسابات يقوم بتقديم تقرير كتابي إلى الهيئات المشرفة على تعيينه يتضمن رأي فني محايد حول صحة وشرعية القوائم المالية التي قام بمراقبتها. وقد خلصت الدراسة إلى أن وجود نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ضروري جدا في المؤسسات، حيث انه يضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها من التلاعبات والأخطار وضمان دقة المعلومات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان استخدام مواردها وبكل كفاءة وفعالية من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها. كما قمنا بتحليل نتائج الدراسة المتمثلة في الاستبيان باستخدام برمجية التحليل (SPSS). الإحصائي للبيانات

الكلمات المفتاحية: مخرجات محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية، تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية، خرائط التدفق.

Abstract:

This study aims to illustrate the role of the auditor in evaluating the system of internal control in Algeria, and the good conduct of the activity of the institution, and its money is very important in the development and continuity of institutions, as it helps the owners of capital and shareholders to maintain their interests and their money. The accountant shall submit a written report to the supervising bodies, including a neutral opinion on the validity and legality of the financial statements he has monitored. The study concluded that the internal control system is strong and effective in institutions. It ensures that all the standards and tools that ensure the senior management achieve several goals, namely protecting their assets and maintaining them from manipulation and risks, and ensuring accurate accounting and financial information. Policies through the preparation of periodic reports on the results of activities, as well as ensuring the efficient and effective use of their resources by avoiding wasteful, inefficient and wasteful use. we used the statistical data analysis software: Statistical Package for the Social Sciences..(SPSS)

Key Words : output Auditorv, Internal Control System, imorve the quality of the Internal Control System, Flow charts.