

## دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

"دراسة ميدانية"

مايده محمد فيصل\*

جامعة الوادي، الجزائر

### Role of the governor of the accounts in the evaluation of the internal control system "field study"

Mohamed Faissel MAIDA

University of Eloued – Algeria

تاريخ الاستلام: 2017/11/07 تاريخ المراجعة: 2018/07/06 تاريخ القبول: 2018/12/30

#### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجزائر، وذلك بمساهمته في السير الحسن لنشاط المؤسسة، إذ يعتبر ذو أهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، حيث أنها تساعد مالكي رؤوس الأموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم وأموالهم، حيث يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاصا 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 جداً في المؤسسات، حيث أنه 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 بكل كفاءة وفعالية من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها.

**الكلمات المفتاحية:** محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، خرائط التدفق.

رموز JEL: M42

#### 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.

**Key Words :** Auditor, Internal Control System, Evaluation of Internal Control System, Flow charts.

**(JEL) Classification :** M42

**I- تمهيد:**

يعتبر محافظ الحسابات ذو أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات المناسبة، حيث يبدأ بعد تعيينه الاتصال بالمؤسسة للتعرف عليها وعلى محيطها من خلال جمع مختلف المعلومات اللازمة لذلك، ثم يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات أنشطة المؤسسة وذلك بهدف الحفاظ على أصول المؤسسة وممتلكات المساهمين واكتشاف مواضع الغش والأخطاء، والحد من ظاهرة الفساد، وفي الأخير يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير نهائي أين يتم فيه تدوين كل الملاحظات والتوصيات وإعطاء رأي حول الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها.

**1. إشكالية الدراسة:** يعد نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة في وضع الخطة التنظيمية لغرض الحماية والاطمئنان على دقة البيانات المحاسبية لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى ولضمان تمسك الموظفين بسياسات والخطط الإدارية المرسومة.

وبناءً على ما سبق ومحاولة منا لمعرفة دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن طرح

التساؤل الآتي: ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

**2. الفرضيات:**

♦ استقلالية محافظ الحسابات والتزامه بالأمانة المهنية في ممارسة عمله، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية.

♦ يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بواسطة طرق وأساليب عن طريق عدة مراحل.

♦ توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 5\%$  في استجابة عينة الدراسة حول "مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية".

**3. أهداف الدراسة:**

♦ التعرف على أهم الجوانب النظرية التي تحيط بشخصية محافظ الحسابات؛

♦ إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن لنشاط المؤسسة؛

♦ توضيح مدى أهمية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف المرجوة.

**4. أهمية الدراسة:**

♦ دراسة التشريعات والقوانين المعمول بها في الجزائر والتي تقوم بتنظيم عمل محافظ الحسابات؛

♦ يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة؛

♦ الدور الفعال الذي يقوم به محافظ الحسابات والمتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا من خلال قيام محافظ الحسابات بالتحقق من صحة ودقة ومصداقية وقانونية الحسابات؛

♦ يساعد محافظ الحسابات المؤسسة في عملية اتخاذ وترشيد القرارات بصفة خاصة في السنوات المقبلة في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

**5. المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:** للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة، اعتمدنا على

المنهج الوصفي التاريخي لتطور مهنة مراجع الحسابات، إضافة إلى المنهج التحليلي وذلك باستخدام الأساليب

الإحصائية في الجانب التطبيقي للدراسة، ومن خلال توزيع الإستبانة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومكاتب محافظي الحسابات وبعض أساتذة التخصص ، حيث قمنا بالإطلاع على الكتب، المقالات، الوثائق الرسمية وكل ما له صلة مباشرة أو غير مباشرة بالموضوع من أجل تعزيز فهمه، واستخدمنا برامج إحصائية وتتمثل في (Excel نسخة 2007) و(SPSS نسخة 21) والذي ساعدنا في عملية التحليل وتحديد درجة الارتباط بين المتغيرين.

## 6. الإطار النظري:

### 1.6. الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر:

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من الأساسيات الكبيرة والمهمة في المؤسسة الاقتصادية والتجارية ومنظمات الأعمال نظرا للدور الكبير الذي تلعبه، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

**1.1.6 المراجعة:** هي "فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع دفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية فحصا محاسبيا والتحقق من نتيجة أعمال المؤسسة من الربح والخسارة، والتأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة"<sup>1</sup> تمحور عملية المراجعة والمتمثلة في ثلاثة عناصر هي "الفحص، التحقيق، التقرير، وهي كالتالي<sup>2</sup>:

♦ **الفحص:** فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها

♦ **التحقيق:** هو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة لتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة.

♦ **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، نستطيع أن نقول بان التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

### 2.6 ماهية محافظ الحسابات:

**1.2.6 تعريف محافظ الحسابات:** حسب ما جاء به القانون (10-01) وتحديدًا في المادة (22) يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>3</sup>.

**2.2.6 تعيين محافظ الحسابات:** حسب المادتين 26، 27 من القانون رقم 10-01 "تعيين الجمعية العامة أو إجهاز المكلف بالمداوات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول

الغرفة الوطنية، تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

**3.2.6 موانع تعيين محافظ الحسابات:** حسب المادة 715 مكرر6 من قانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

وحدد القانون حالات التناف في المواد 64-70 كالتالي:

♦ لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون<sup>4</sup>:

- ♦ كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- ♦ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- ♦ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46.

#### 4.2.6 شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات: لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب توفر الشروط التالية<sup>5</sup>:

- ♦ أن يكون جزائري الجنسية؛
- ♦ أن يحوز شهادة لممارسة المهنة؛
- ♦ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

#### 3.6 مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية:

1.3.6 مفهوم نظام الرقابة الداخلية: تعددت المفاهيم والآراء حول موضوع الرقابة الداخلية فالبعض يضع تعريفا لها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية ويحاول آخرون تعريفها من زاوية وسائلها، والبعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية بحته، وكان أول تعريف لها هو ما وضعته جمعية المدققين الأمريكيين ونص على أن الرقابة الداخلية هي "مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة بقصد حماية موجداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية"<sup>6</sup>.

#### 2.3.6 أنواع نظام الرقابة الداخلية: تنقسم الرقابة الداخلية إلى الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية والضبط الداخلي.

♦ الرقابة المحاسبية: تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية<sup>7</sup>:

♦ الرقابة الإدارية: "هي مجموعة الخطط التنظيمية والطرق والإجراءات المتعلقة بكفاءة ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية".

نجد أن الرقابة الإدارية مرتبطة بأقسام التشغيل وليس بقسم المحاسبة أو المالية في المؤسسة وذلك نظراً لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية، ويركز مراجع الحسابات الخارجي على الرقابة المحاسبية لما لها تأثير على صدق وسلامة القوائم المالية وحتى يستطيع أن يحدد درجة الاختبارات الجوهرية يجب القيام بها<sup>8</sup>.

#### 3.3.6 أهداف نظام الرقابة الداخلية: تكمن الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في الأمور التالية<sup>9</sup>:

- ♦ تنظيم المؤسسة لتوضيح السلطات والمسؤوليات؛
- ♦ تحقيق حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام؛
- ♦ أكيد دقة البيانات المحاسبية حيث يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية؛
- ♦ توفر مستوى معين من الكفاية الإنتاجية؛

4.3.6 أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية: عند قيام المراجع بأداء مهمته يتوجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وهذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة والأهداف المرجوة، وكذا معرفة مدى التزام

المؤسسة بهذه العناصر، وحتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها، مع محاولة تخطي المشاكل التي يمكن أن تصادفه أثناء عملية التقييم، وفيما يلي سنقوم بعرض أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية يستخدم محافظو الحسابات عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية<sup>10</sup>

♦ **طريقة التقرير الوصفي:** تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة عن طريق شرح تدفق البيانات، وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات، بحيث يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة وذلك بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة وبناء على هذه المناقشات يعد وصفا مكتوبا للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لوصف النظام حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أي حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة، ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية، إلى سوء فهم للنظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير سليم لاختبارات الالتزام.

♦ **طريقة الاستقصاء:** تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة، تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، والبيانات الواردة ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل، وخطواته المتبعة في مركز النشاط ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية وهي:

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تتم للتأكد منها؛
  - التفرقة بين نقاط الضعف البسيطة ونقاط الضعف الجسيمة، في إجراءات الرقابة الداخلية؛
  - احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية
- كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالتالي:

- مدى صحة النظام المحاسبي
- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي
- المشتريات والمبيعات
- المخزونات
- المدفوعات النقدية
- المقبوضات النقدية
- الرواتب والأجور وما يتبعها

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

## II - الطريقة والأدوات:

تقوم الدراسة الميدانية أساساً على دراسة وتحليل دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والداخليين وأساتذة المراجعة ومسيري المؤسسات.

**1. بيانات الدراسة:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمناهج التحليلية وذلك تمشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق بدور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

**2. قائمة الاستبيان:** تناولنا في هذا العنصر كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان وطرق معالجته.

**1.2 إعداد قائمة الاستبيان:** تم الاستعانة في إعداد القائمة على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي (LIKERT SCALE) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول رقم 01.

**2.2 معالجة الاستبيان:** وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيداً لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، تم الإعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS 21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب الآتية:

♦ **الوسط الحسابي:** يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

♦ **الانحراف المعياري:** ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

♦ **إختبار ألفا كرونباخ:** وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة، حيث بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللإستبانة بشكل عام 88.5% وهي نسبة تدل على مستوى جيد.

♦ **معامل الصدق:** يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

♦ **تحليل الانحدار البسيط:** بهدف اختبار فروض الدراسة.

### III- النتائج ومناقشتها:

1. اختبار ثبات وصدق العينة: يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات والجدول رقم 02 يبين معاملات الثبات (الفا كرونباخ) والصدق لمختلف محاور الدراسة.

يتضح من الجدول رقم (02) والشكلين البيانيين رقم 01 و 02 السابقين ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين (0.667) و (0.812) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور (0.885) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات. لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين (0.817) و (0.901) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور (0.941) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان يتميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

2. التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان: وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (معارض بشدة = 1 معارض = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و 5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما هو مبين في الجدول رقم 03.

2.2 أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر: يظهر الجدول رقم 04 أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.94) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في محافظ الحسابات.

3.2 نظام الرقابة الداخلية: يظهر الجدول 05 أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.94) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في محافظ الحسابات.

4.2. مدى مساهمة معاقظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية: يظهر الجدول رقم 06 إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.05) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في معاقظ الحسابات.

#### 5.2. دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة:

1.5.2 معامل الارتباط بيرسون: نلاحظ أن معامل الارتباط الخطي بين معاقظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية هو (0.681) حيث يساهم معاقظ الحسابات بنسبة (46.3%) في تقييم نظام الرقابة الداخلية والنسبة المتبقية المتمثلة بـ (53.7%) التي تتدخل فيها عوامل أخرى لم تدخل في الدراسة.

#### 2.5.2 اختبار الفرضية:

$H_0$  = الفرضية الصفرية: لا يساهم معاقظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية  $\alpha=5\%$ .

$H_1$  = الفرضية البديلة: يساهم معاقظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية  $\alpha=5\%$ .

من خلال الجدول رقم 08 نستنتج ما يلي:

أن هناك تأثير لمعاقظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية عند مستوى دلالة  $\text{sig}=0.000$  أقل من مستوى المعنوية  $\alpha=5\%$  وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية التي تعبر على أن معاقظ الحسابات لا يساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول يساهم معاقظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

#### IV- الخلاصة:

حاولنا من خلال هذا العمل إبراز الدور الذي يلعبه معاقظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أن محافظة الحسابات في الجزائر لها أهمية بالغة في تطور واستمرار المؤسسات، حيث أنها تساعد مالكي رؤوس الأموال والمساهمين من المحافظة على مصالحهم وأموالهم، كما يتطلب القيام بهذه الوظيفة أشخاصا مؤهلين علميا وعمليا، حيث أن معاقظ الحسابات يقوم بتقديم تقرير كتابي إلى الهيئات المشرفة على تعيينه يتضمن رأي حول المستندات والقوائم المالية التي قام بمراقبتها، ويكون هذا الرأي فني محايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية التي تخص المؤسسة الذي من شأنه أن يساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

كما يعتبر وجود نظام للرقابة الداخلية في المؤسسات جد مهم كونه يضمن للإدارة العليا تحقيق أهدافها والمتمثلة أساسا في حماية أصولها والمحافظة عليها من التلاعبات والأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان استخدام مواردها بكل كفاءة وفعالية من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها.

#### 1. اختبار الفرضيات: فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج الآتية:

♦ الفرضية الأولى: استقلالية معاقظ الحسابات والتزامه بالأمانة المهنية في ممارسة عمله، يؤدي إلى تدعيم رأيه المهني حول صدق وعدالة القوائم المالية، تم قبول هذه الفرضية وذلك باستناد على القانونون 10 - 01 الذي حدد الشروط الواجب توفرها في شخص معاقظ لحسابات.

♦ **الفرضية الثانية:** يقيم محافظ الحسابات نظام الرقابة الداخلية بواسطة طرق وأساليب عن طريق عدة مراحل، حيث تم إثبات صحة هذه الفرضية، وذلك لأن محافظ الحسابات يمر بخمسة مراحل عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل في جمع الإجراءات، اختبارات الفهم، التقييم الأولي للرقابة الداخلية اختبارات الاستمرارية وأخيرا التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

♦ **الفرضية الثالثة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha=5\%$  في استجابة عينة الدراسة حول مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وعليه تم تحقق صحة هذه الفرضية.

## 2. نتائج البحث:

- ♦ لمحافظ الحسابات دور كبير في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية؛
- ♦ على محافظ الحسابات أن يتميز بالكفاءة العلمية والعملية لتحقيق الفعالية في الحصول على الأدلة الكافية لإبداء رأيه المحايد حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج قيامه بمهمة المراجعة؛
- ♦ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات؛
- ♦ الهدف الأساسي لنظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والتلاعب؛
- ♦ يعمل محافظ الحسابات من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة؛
- ♦ تقوم المؤسسة عند حصولها على التقرير الذي أعده محافظ الحسابات بدراسته محاولة في ذلك معالجة نقاط الضعف التي اكتشفتها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

- الملاحق:

الجدول رقم (01): يبين مقياس ليكارت الخماسي

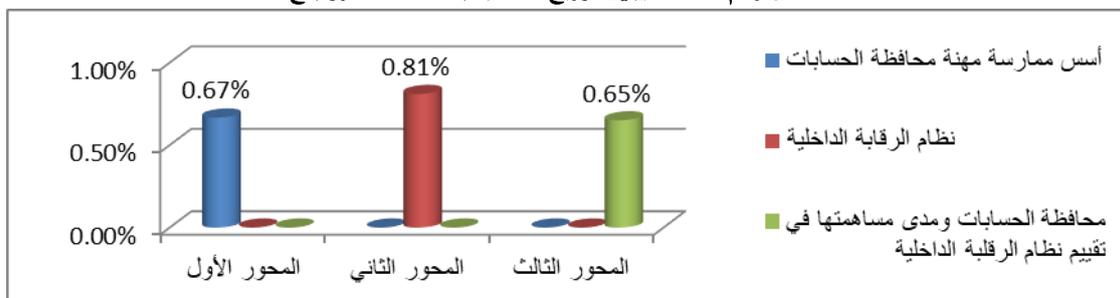
التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

الجدول رقم (02): يبين توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.

معايير الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات لألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات	5	0.667	0.817
المحور الثاني	نظام الرقابة الداخلية	5	0.812	0.901
المحور الثالث	محافظة الحسابات ومدى مساهمتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية	5	0.650	0.806
مجموع المحاور		15	0.885	0.941

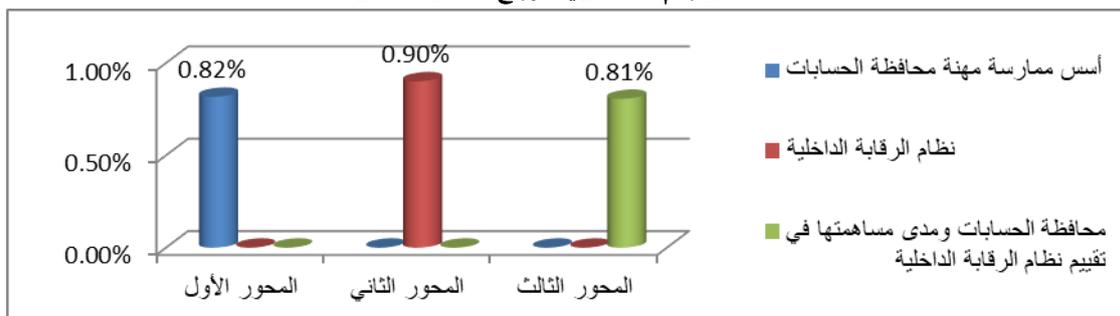
المصدر: من إعداد الباحث ( بناء على مخرجات SPSS).

الشكل رقم ( 01 ): يبين توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



المصدر: من إعداد الباحث ( بناء على الجدول أعلاه)

الشكل رقم (02): يبين توزيع معامل الصدق



المصدر: من إعداد الباحث ( بناء على الجدول أعلاه)

الجدول رقم (03): يبين مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي

الأهمية	الوسط الحسابي
غير موافق تماما	1 إلى أقل من 1.80
غير موافق	1.8 إلى أقل من 2.60
محايد	2.6 إلى أقل من 3.40
موافق	3.4 إلى أقل من 4.20
موافق بشدة	4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم (04): يبين التحليل الوصفي لآراء عينة الدراسة حول ممارسة مهنة محافظة الحسابات

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					المباريات	
الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
3	0.636	4.22	-	-	5	25	15	وجوب التأكد من صحة تعيينه محافظ للحسابات	
4	0.745	4.11	-	2	4	26	13	على محافظ الحسابات القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه	
7	0.928	4.04	1	2	6	21	15	يحتوي تقرير محافظ الحسابات على رأي فني محايد.	
11	0.894	3.80	-	4	11	20	10	التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات يفترض ان يكون فيه الصدق ويعتمد عليه في توزيع الأرباح.	
2	0.795	4.22	-	3	1	24	17	تقارير محافظ الحسابات تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الخطأ مجددا	
المتوسط العام حول أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات									
0.521			3.94						

المصدر: من إعداد الباحث ( بناء على مخرجات SPSS).

الجدول رقم (05): يبين التحليل الوصفي لآراء عينة الدراسة حول نظام الرقابة الداخلية

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					المباريات	
الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
1	0.694	4.13	-	1	5	26	13	دراسة الرقابة الداخلية وفحصها بالمؤسسة يهدف إلى تحديد كفاءة نظامها التسييري.	
12	0.777	3.82	1	1	9	28	6	يجب القيام بالجرد الحقيقي لعمليات البيع والشراء وكل العمليات المالية من قبل المراجع الداخلي والخارجي.	
5	0.753	4.02	-	3	3	29	10	توجد رقابة على الأجور والرواتب في نظام الرقابة الداخلية.	
13	1.106	3.78	2	5	6	20	12	نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوفات المالية التي تصدرها المؤسسة.	
2	0.714	4.11	-	2	3	28	12	يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام.	
المتوسط العام حول نظام الرقابة الداخلية									
0.542			3.94						

المصدر: من إعداد الباحث (بناء على مخرجات SPSS).

الجدول رقم (06): يبين التحليل الوصفي لآراء عينة الدراسة حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الدرجة	المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					المبارات	
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
9	0.850	3.78	-	4	10	23	8	يمكن أن يستخدم محافظ الحسابات قائمة الاستبيان المكتوب لتقييم نظام الرقابة الداخلية	
3	0.919	4.20	-	1	3	23	18	يتبع محافظ الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية	
2	0.815	4.20	1	1	2	25	16	يعتمد محافظ الحسابات على خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية	
1	0.786	4.47	-	2	2	14	27	يعمل محافظ الحسابات على تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية	
5	0.684	4.18	-	1	4	26	14	يقوم محافظ الحسابات بتقييم وتحديد الانحرافات الموجودة نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من التقييم النهائي له	
	0.421	4.05	المتوسط العام حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية						

المصدر: من إعداد الباحث (بناء على مخرجات SPSS).

الجدول رقم (07) : يبين الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع

تقدير الخطأ	معامل التحديد المصحح	معامل التحديد	معامل الارتباط	نموذج
0.293	0.451	0.463	0.681	1

المصدر: من إعداد الباحث (بناء على مخرجات SPSS).

الجدول رقم (08): يبين تحليل تباين خط الانحدار

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F محسوبة	مستوى الدلالة sig
الانحدار	3.181	1	3.181	37.122	0.000
الخطأ	3.685	43	0.086		
المجموع	6.866	44			

المصدر: من إعداد الباحث (بناء على مخرجات SPSS).

## - الإحالات والمراجع:

1. رقت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة. (2011). علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، الأردن، ص: 19.
2. محمد التهامي طواهر، مسعود صدقي. (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص ص 11-12.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (29 جوان 2010). العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحاظف الحسابات والمحاسب المعتمد، ص: 07.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، المواد 64 إلى 70، مرجع سابق، ص ص: 10-11.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، المادة 8، ص: 5.
6. عطا الله احمد سويلم الحسبان. (2009). الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية لنشر وتوزيع، الطبعة الأولى، ص 45.
7. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص: 21.
8. محمد السيد سرايا وآخرون. (2013). الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ص ص: 16-17.
9. عطا الله احمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 47.
10. عزوز ميلود. (2007). دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، ص ص: 76-77.

## كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

مايدة محمد فيصل. (2018). دور معاقظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية "دراسة ميدانية"، مجلة رؤى اقتصادية، 08(02)، جامعة الوادي، الجزائر ص ص 169-181.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين بموجب رخصة المشاع الإبداعي نسب

المصنف - غير تجاري 4.0 رخصة عمومية دولية (CC BY-NC 4.0).



Roa Iktissadia Review is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial license 4.0 International License. Libraries Resource Directory. We are listed under Research Associations category