الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

العنوان

# دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

– دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين –

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبين:

- مسعود فعور
- خالد كريكط

إشراف الأستاذ:

- عمران بوريب

أمام لجنة المناقشة المشكلة من:

| | | |
|---|---|---|
| سفيان فنيط | جامعة جيجل | رئيسا |
| عمران بوريب | جامعة جيجل | مشرفا ومقررا |
| راضية زين | جامعة جيجل | عضوا مناقشا |

السنة الجامعية 2016/2015

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

العنوان

# دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

– دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين –

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبين:

- مسعود فعور
- خالد كريكط

إشراف الأستاذ:

- عمران بوريب

أمام لجنة المناقشة المشكلة من:

| | | |
|---|---|---|
| سفيان فنيط | جامعة جيجل | رئيسا |
| عمران بوريب | جامعة جيجل | مشرفا ومقررا |
| راضية زين | جامعة جيجل | عضوا مناقشا |

السنة الجامعية 2016/2015

بسم الله الرحمن الرحیم

# شكر وتقدير

أحمدك يا رب أن جعلتنا من أمة خير الأنام، وجعلت ديننا الإسلام

الشكر للعليم الذي أنعم علينا بالعلم ويسر سبيلنا وأنار دربنا

وجمعنا بأناس كرماء دعمونا لإنجاز هذا العمل

والصلاة والسلام على أشرف خلق الله سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه

ومن اتبعه بإحسان إلى يوم الدين وبعد:

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف **عمران بوريب**

الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة والتي كانت أكثر من مفيدة

لنا لإنجاز هذا العمل

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من ساهم وقدم المساعدة والمشورة

لإتمام هذا العمل

كما نتقدم بالشكر والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على

تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة

إلى كل هؤلاء نقول لهم شكرا جزيلا لكم على ما قدمتموه لنا من مساعدات

وتحية طيبة، فجزى الله تعالى عنا الجميع خير الجزاء وجعل ذلك

في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

# إهداء

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها.

إلى روح أبي رحمة الله عليه.

إلى جميع أفراد عائلتي وكل من لهم صلة قرابة بي.

إلى كل من أحبني وأحببته.

إلى كل الأصحاب والأحباء والزملاء والزميلات.

إلى كل طالب علم...

إلى كل عربي مسلم.

أهدي هذا العمل المتواضع.

خالـــــد

# إهداء

إلى اللذان رافقاني ولم يتركاني لحظة وغمراني حبا وعطفا وحنانا، إلى أغلى ما أملك في هذا الوجود، إلى أطيب نعمة أهداها لي "الخالق" المعبود، إلى من كانا بقربي وأهدياني سنين عمرهما دون جهد، "أمي وأبي" رعاهما الله.

إلى جميع أفراد عائلتي وكل من لهو صلة قرابة بي.

إلى كل من أحبني وأحببته.

إلى كل الأصحاب والأحباء والزملاء والزميلات.

إلى كل طالب علم...

إلى كل عربي مسلم.

أهدي هذا العمل المتواضع.

مسعود

# فهرس المحتويات

| فهرس المحتويات | الصفحة |
|---|---|
| الشكر | I |
| الإهداء | II |
| الفهرس | V |
| قائمة الجداول والأشكال | VIII |
| قائمة المصطلحات | XII |
| مقـــدمة | أ _ هـ |
| الفصل الأول: الإطار النظري للإفصـــاح المحاسبـــــي | 08 |
| تمهيـــــــــد | 09 |
| المبحث الأول: عموميات حول الإفصاح المحاسبي | 10 |
| المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي | 10 |
| المطلب الثاني: أنواع وأهداف الإفصاح المحاسبي | 14 |
| المطلب الثالث: مقومات الافصاح المحاسبي | 16 |
| المبحث الثاني: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيه | 19 |
| المطلب الأول: المعلومات المحاسبية | 19 |
| المطلب الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية | 21 |
| المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي | 24 |
| المبحث الثالث: قواعد الإفصاح المحاسبي | 26 |
| المطلب الأول: أساليب الإفصاح المحاسبي | 26 |
| المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية | 28 |
| المطلب الثالث: الإفصاح عن السياسات المحاسبية | 38 |
| خلاصـــــــة | 40 |
| الفصل الثاني: الإطار النظري لنـــظام الرقابـــة الداخليـــة | 41 |
| تمهيـــــــد | 42 |
| المبحث الأول: طبيعة نظام الرقابة الداخلية | 43 |
| المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية | 43 |
| المطلب الثاني: مسؤوليات وأهمية نظام الرقابة الداخلية | 48 |
| المطلب الثالث: أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية | 50 |

| | |
|---|---|
| المبحث الثاني: أسس نظام الرقابة الداخلية | 56 |
| المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية | 56 |
| المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية | 59 |
| المطلب الثالث: إجراءات وأدوات نظام الرقابة الداخلية | 63 |
| المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية | 70 |
| المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية | 70 |
| المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية | 72 |
| المطلب الثالث: أساليب الإفصاح المحاسبي التي تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية | 74 |
| خلاصـــــة | 76 |
| الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مساهمة الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية | 77 |
| تمهيـــــد | 78 |
| المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة | 79 |
| المطلب الأول: منهجية الدراسة | 79 |
| المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة | 81 |
| المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان | 82 |
| المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة | 93 |
| المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة | 93 |
| المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة | 96 |
| المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق | 118 |
| المطلب الأول: اختبار الفرضيات | 118 |
| المطلب الثاني: اختبار الفروق | 126 |
| خلاصـــــة | 129 |
| خاتمـــــة | 130 |
| قائمة المراجع | 135 |
| قائمة الملاحق | 142 |
| الملخـــــص | |

# قائمة الجداول والأشكال

**أولا: قائمة الجداول**


| رقم الجدول | البيـــــــــان | الصفحة |
|---|---|---|
| (3-1) | اختبار عينة الدراسة | 75 |
| (3-2) | جدول التوزيع لمقياس لكارث | 81 |
| (3-3) | الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني | 82 |
| (3-4) | الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني | 84 |
| (3-5) | الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني | 85 |
| (3-6) | الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الثاني | 86 |
| (3-7) | الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثالث | 87 |
| (3-8) | الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثالث | 88 |
| (3-9) | الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثالث | 89 |
| (3-10) | الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الثالث | 90 |
| (3-11) | الجدول رقم الصدق الداخلي لفقرات الجزء الخامس من المحور الثالث | 90 |
| (3-12) | الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني | 91 |
| (3-13) | الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثالث | 92 |
| (3-14) | الاتساق البنائي لمحاور الدراسة | 92 |
| (3-15) | معامل الثبات ألفا كرونباخ | 93 |
| (3-16) | توزيع أفراد العينة حسب الجنس | 94 |
| (3-17) | توزيع أفراد العينة حسب العمر | 94 |
| (3-18) | توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي | 95 |
| (3-19) | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة | 95 |
| (3-20) | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة | 96 |
| (3-21) | اختبار التوزيع الطبيعي | 97 |
| (3-22) | تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني | 97 |
| (3-23) | تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني | 102 |
| (3-24) | تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الثاني | 105 |
| (3-25) | تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الثاني | 107 |
| (3-26) | تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثالث | 109 |

| | | |
|---|---|---|
| (3-27) | تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثالث | 112 |
| (3-28) | تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الثالث | 113 |
| (3-29) | تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الثالث | 115 |
| (3-30) | تحليل فقرات الجزء الخامس من المحور الثالث | 116 |
| (3-31) | نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى | 119 |
| (3-32) | نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الجزئية الأولى | 119 |
| (3-33) | نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الجزئية الثانية | 120 |
| (3-34) | نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة | 121 |
| (3-35) | نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الجزئية الثانية | 121 |
| (3-36) | نتائج اختبار لاختبار الفرضية الثانية | 122 |
| (3-37) | اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (KS) | 123 |
| (3-38) | نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة | 123 |
| (3-39) | نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثالثة | 125 |
| (3-40) | اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس | 126 |
| (3-41) | اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر | 126 |
| (3-42) | اختبار الفروق بالنسبة لمتغير للخبرة | 127 |
| (3-43) | اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى | 127 |
| (3-44) | اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة | 128 |

**ثانيا: قائمة الأشكال**


| رقم الشكل | البيـــــان | الصفحة |
|---|---|---|
| (3-1) | توزيع أفراد العينة حسب الجنس | 94 |
| (3-2) | توزيع أفراد العينة حسب العمر | 94 |
| (3-3) | توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي | 95 |
| (3-4) | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة | 95 |
| (3-5) | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة | 96 |

# قائمة المصطلحات

## قائمة المصطلحات

| اللغة العربية | الرمز | اللغة الأجنبية |
|---|---|---|
| المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين | **AICPA** | American Institut Of Cerfified Public Accountants USA |
| مجلس المبادئ المحاسبية | **APB** | Accounting Principles Board |
| لجنة رعاية المؤسسات | **COSO** | Committee Of Sponsoring Organization |
| مجلس معايير المحاسبة الدولية | **IASB** | International Accounting Standards Board |
| معايير المحاسبية الدولية | **IAS** | international Accounting Standards |
| النظام المحاسبي المالي | **SCF** | Système Comptable Financier |
| هيئة تداول الأوراق المالية | **SEC** | Securities and Exchange Commission |

# مقدمة

لقد تطور الفكر البشري في نظرته للمحاسبة إلى أن وصلت إلى التعامل معها على أنها نظام للمعلومات تستعمل مخرجاته في اتخاذ قرارات تختلف باختلاف مستعمليها من الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة، وقد زادت أهمية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي المتمثلة في المعلومات المالية بزيادة الحاجة إليها خاصة مع تطور الأسواق المالية، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي الذي يعتبر من الشروط الأساسية التي تشرطها الهيئات التي تنظم الأسواق المالية لدخول المؤسسات إليها، هذا فضلا عن كونه من المتطلبات الرئيسية لمستخدمي معلومات هذه المؤسسات.

إن إعداد القوائم المالية التي تفصح فيها المؤسسات عن معلوماتها المالية يتم في إطار نظام إداري متكامل أهم ما يضمن فعاليته هو عملية الرقابة التي تتم من خلال نظام مكون من مركبات وقائم على مجموعة من المقومات، وتجدر الإشارة إلى أن اتساع حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة وبروز نظرية الوكالة كان السبب الرئيسي في زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية نظرا للاعتماد عليها من طرف المراجعين الداخليين والخارجيين على حد سواء.

ويحرص المراجعون الداخليون والخارجيون بجعل المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات الاقتصادية كافية وملائمة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تفعيل نظام الرقابة الداخلي وبالتالي إمكانية زيادة الاعتماد عليه في الأعمال التي يقومون بها.

**إشكالية الدراسة**

وتأسيسا على ما تقدم وبغية الإلمام بجميع جوانب هذا الموضوع تبرز إشكالية البحث حول التساؤل الرئيسي التالي:

**ما مدى تأثير الالتزام بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في دعم نظام الرقابة الداخلية؟**

وبناءً على التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالإفصاح المحاسبي وماهي مقوماته وأهدافه؟
- فيما تتمثل أساليب الإفصاح المحاسبي وماهي متطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؟
- ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية وماهي مكوناته؟
- كيف يمكن للإفصاح المحاسبي أن يساهم في دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في العينة محل الدراسة؟

❖ هل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بضوابط العرض والإفصاح في قوائمها المالية؟

❖ هل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتوفر على نظام رقابة داخلي فعال؟

❖ هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في العينة محل الدراسة؟

**فرضيات الدراسة**

كإجابة مبدئية على تساؤلات البحث، قمنا بصياغة الفروض الآتية والتي نسعى لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع:

❖ **الفرضية الأولى:** تلتزم المؤسسات الاقتصادية بضوابط العرض والإفصاح في قوائمها المالية؛

❖ **الفرضية الثانية:** تتوفر المؤسسات الاقتصادية للعينة محل الدراسة على نظام رقابة داخلي فعال؛

❖ **الفرضية الثالثة:** هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لالتزام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية على فعالية نظام الرقابة الداخلية؛

❖ **الفرضية الرابعة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية تعزى للمتغيرات الديموغرافية.

**أهداف الدراسة**

ترمي هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

❖ التعرف على الإطار النظري للإفصاح المحاسبي من خلال مقوماته وأهدافه وأساليبه؛

❖ التعرف على متطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛

❖ معرفة طبيعة نظام الرقابة الداخلية؛

❖ التعرف على مكونات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية؛

❖ الوقوف على وجود نظام رقابة داخلي فعال في المؤسسات الاقتصادية؛

❖ إبراز الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في دعم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية.

**أهمية الدراسة**

تأتي أهمية الدراسة من النقاط التالية:

❖ الأهمية التي يحظى بها الإفصاح المحاسبي في ذاته وقدرته على تحسين أداء المؤسسات وتعزيز الثقة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية؛

❖ الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في اتخاذ القرار وتلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات؛

❖ أهمية نظام الرقابة الداخلية كونه هو أساس قيام المؤسسات بأعمالها وفقا لما يتيح تحقيق أهدافها على أحسن وجه؛

❖ أهمية فعالية نظام الرقابة الداخلية والذي يحدد درجة الثقة والاعتماد على البيانات المالية.

**أسباب اختيار الموضوع**

تم اختيار هذا الموضوع للدراسة والتحليل للأسباب التالية:

❖ **الأسباب الذاتية:**

✓ ارتباط الموضوع المعالج مع التخصص الجامعي في مجال دراسات محاسبية وجبائية معمقة؛

✓ الفضول العلمي والرغبة في تحليل هذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية.

❖ **الأسباب الموضوعية:**

✓ قلة الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت هذا الموضوع؛

✓ المساهمة في إثراء المكتبة كون موضوع الإفصاح ونظام الرقابة الداخلية محل تزايد كبير في الأهمية.

**منهج الدراسة**

للإجابة على التساؤل الوارد في الإشكالية، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي في الفصول النظرية، والقائم على جمع البيانات والمعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة بينما في الفصل التطبيقي الذي تم فيه دراسة عينة من مراجعي الحسابات بولاتي جيجل وسطيف فقد استخدم المنهج الاستقرائي القائم على دراسة حالة من خلال الاستبيان.

**أدوات الدراسة**

اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة من أجل تحقيق أهداف الدراسة كما يلي:

❖ **المصادر الأولية:** والمتمثلة في الاستبانة حيث تم توزيعها على عينة من مراجعي الحسابات بولاتي جيجل وسطيف لمعرفة رأيهم حول بعض جوانب الموضوع، وكذلك الأدوات الإحصائية والمتمثلة في تقنيـات الإحصاء الوصفي، والبرامج مثل SPSS و EXCEL.

❖ **المصادر الثانوية:** والمتمثلة في الكتب، والمقالات العلمية، ومذكرات ورسائل التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع.

**حدود الدراسة**

❖ **الحدود الزمنية:** تحددت الدراسة من بداية شهر ديسمبر إلى غاية شهر ماي؛

❖ **الحدود المكانية:** دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى ولايتي جيجل وسطيف.

**دراسات سابقة**

لقد وجدنا بعض الدراسات ذات الصلة بشكل أو بآخر بموضوع الدراسة الحالية في حدود اطلاعنا كما يلي:

❖دراسة خالد الخطيب (2002) رسالة ماجستير بعنوان " **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات العامة الأردنية في ظل معايير المحاسبة الدولية** "، هدفت هذه الدراسة إلى آلية عرض البيانات والمعلومات الضرورية المتعلقة بعرض البيانات المالية في الشركات المساهمة في الأردن وبما يتعلق بمبدأ الإفصاح للأغراض العامة لضمان إمكانية توفير البيانات الضرورية لمستخدميها وخلصت هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد اختلاف في أهمية البنود التي تتضمنها التقارير المالية السنوية المنشورة لفئة المحللين الماليين في البنوك والمؤسسات الدولية والمستثمرين بين الأفراد بما يعني أنه يمكن وضع أسس وقواعد موحدة للإفصاح تعنى بحاجات الفئتين معا، وأن الشركات المساهمة العامة الأردنية تلبي بشكل عام في قوائمها المالية متطلبات الحد الأدنى من الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها أصول المحاسبة الدولية، كما أن هناك علاقة نوعية بين مستوى الإفصاح ونوع النشاط كونها شركة صناعية أو خدمية.

الملاحظ في هذه الدراسة أن الباحث ركز على اهتمامات المستخدمين الخارجيين خاصة المؤسسات المالية والمستثمرين، كما قام بمقارنة ما تحتاجه كل فئة عن الأخرى من المعلومات الكمية دون التطرق إلى المعلومات غير الكمية والتفسيرات والإيضاحات التي ترفق في مختلف التقارير المالية، وكل هذا وفقا لمتطلبات الإفصاح المحاسبي التي تتطلبها المحاسبة الدولية.

❖دراسة حسين خشارمه (2003) رسالة ماجستير بعنوان " **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن معيار المحاسبة الدولي رقم (30) دراسة**

**ميدانية** "، هدفت الدراسة إلى قياس مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن، خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

✓اتفاق آراء المجيبين حول أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 30؛

✓اعتبرت متطلبات المعيار المحاسبي الدولي مهمة جداً من وجهة عينة الدراسة الممثلة للشركات المندمجة في المملكة؛

✓بينت الدراسة أيضاً أن هناك بعض المعوقات التي تعترض تطبيق المعيار بدقة شملت القصور في تدريب الموظفين، وتحديث أسس العمل المحاسبي بما يتلاءم مع تطبيق المعيار المحاسبي رقم 30.

الملاحظ في هذه الدراسة أن الباحث ركز بشكل كبير على كمية المعلومات التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي رقم (30) الخاص بالمؤسسات المالية والبنوك، دون التطرق إلى المقومات الأساسية لعملية الإفصاح المحاسبي بشكل عام.

❖دراسة عبد المنعم عطا العلول (2008) رسالة ماجستير بعنوان " **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات العامة الفلسطينية**"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في دعم نظام الرقابة الداخلية ومدى تطبيق الشركات لمبادئ والسياسات المحاسبية التي تساهم في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، وخلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

✓ يوجد اهتمام من الشركات المساهمة العامة بالإفصاح عن جميع البنود المالية العادية والغير العادية في القوائم المالية؛

✓ إن الهدف من زيادة إفصاح الشركات عن البيانات المالية في جميع قوائمها هو اظهار مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

من خلال هذه الدراسة نلاحظ أن الباحث اقتصرت دراسته على الشركات المساهمة دون غيرها من المؤسسات الاقتصادية الأخرى، وقد أبرز متطلبات الإفصاح في مختلف القوائم المالية ولكن لما تطلبته معايير المحاسبة الدولية.

❖دراسة عزوز ميلود (2014) رسالة ماجستير بعنوان " **أثر نظام الرقابة الداخلية على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية** " تتمحور هذه الدراسة حول مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على المعلومة المحاسبية

حيث خلصت إلى أن عملية إعداد القوائم المالية للشركة تعتبر ضرورية من أجل إفصاح ملائم وأن النظام المحاسبي المالي أحاط بعملية الإفصاح حيث استطاعت المؤسسة محل الدراسة القيام بعملية الإفصاح.

الملاحظ في هذه الدراسة أن الباحث قد درس أثر نظام الرقابة الداخلية على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، ونحن في بحثنا هذا سنقوم بدراسة عكس دراسته أي بمعرفة أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

❖دراسة عبد الحليم سعيدي (2015) رسالة دكتوراه بعنوان " **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**"، هدفت الدراسة إلى معالجة واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010، ومحاولة تقييم إفصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي من خلال دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات، حيث بينت النتائج المتوصل إليها أن هذه المؤسسات في عمومها غير مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها، وبأن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يظنوها البعض.

من خلال هذه الدراسة يلاحظ أنها تناولت الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي، وركزت بشكل كبير على تقييم المعلومات المفصح عنها وفق النظام المحاسبي المالي، دون بيان المحددات التي تحكم الإفصاح المحاسبي، والآثار التي تنجم عن زيادة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

وحول ما سبق فان الدراسة التي تطرقنا لها تتميز عن الدراسات السابقة فيما يلي:

❖الوقوف على الأهداف والمقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية؛

❖بيان أثر زيادة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في دعم نظام الرقابة الداخلية؛

❖ اختلاف البيئة والمؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة.

**خطة الدراسة**

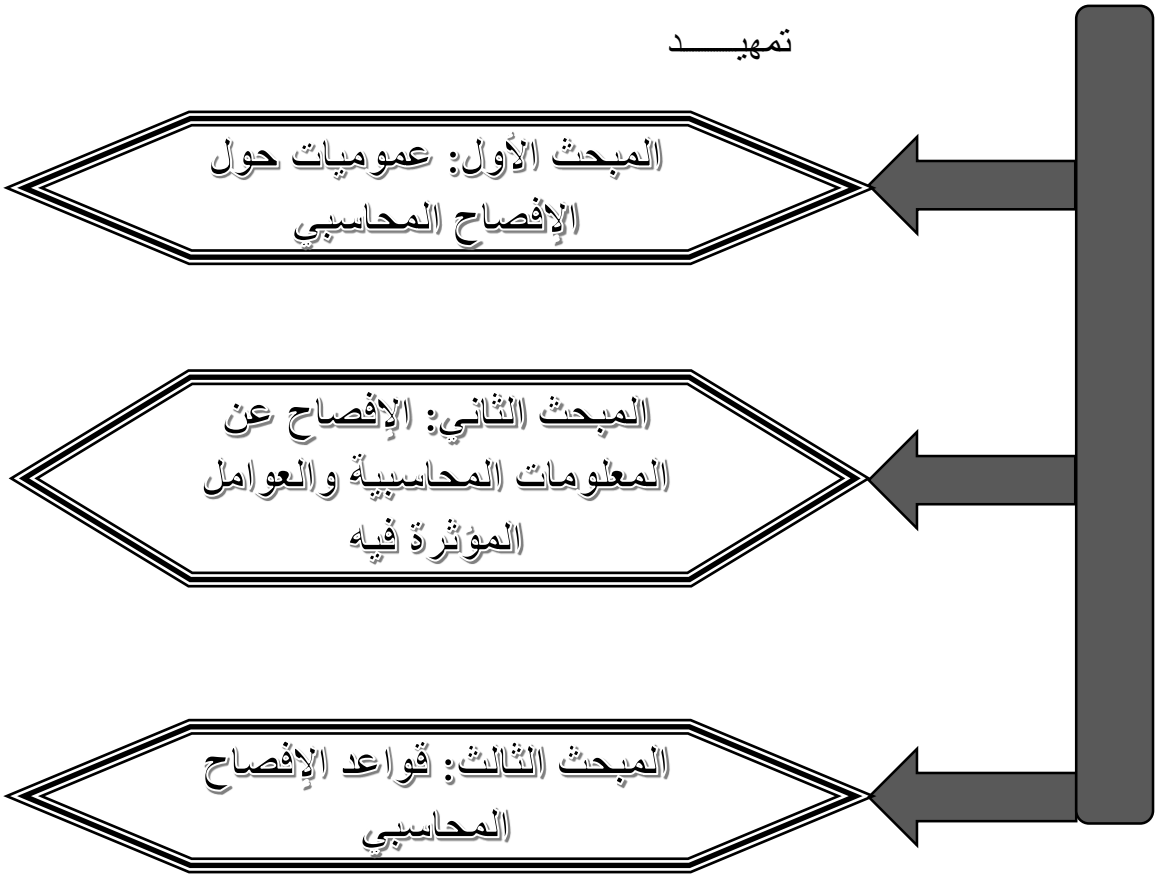
للإجابة على إشكالية الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة، واختبار صحة الفرضيات المقدمة، قسمنا هذا البحث إلى ثلاثة فصول.

سيتناول الفصل الأول الإطار النظري للإفصاح المحاسبي من خلال التطرق إلى ثلاثة مباحث، سيتم التطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول الإفصاح المحاسبي، أما المبحث الثاني إلى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيه، وأخيرا في المبحث الثالث تم التطرق إلى قواعد الإفصاح المحاسبي.

أما الفصل الثاني تحت عنوان نظام الرقابة الداخلية، وسنتناوله من خلال ثلاثة مباحث، سنتطرق في المبحث الأول إلى طبيعة نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فسيتم التطرق فيه إلى أسس نظام الرقابة الداخلية، وفي المبحث الثالث سيتم التطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وأخيرا في الفصل الثالث الذي يمثل دراسة ميدانية حول مساهمة الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، حيث تضمن المبحث الأول عرض الإجراءات المنهجية للدراسة أما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه لتحليل نتائج الاستبيان، وفي المبحث الثالث تم اختبار فرضيات الدراسة ومعنوية الفروق.

# الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي



**تمهيد:**

يعد الإفصاح المحاسبي من بين المبادئ الأساسية للمحاسبة، ويستخدم لفظ الإفصاح في مجال المحاسبة لكي يتصف بصفة عامة بتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للتقارير المالية، وتؤدي إلى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل وفي الواقع فان لفظ الإفصاح يشير إلى المعلومات المالية في التقارير المالية بكاملها وليس محددا فقط بالقوائم المالية، إذ يختص الإفصاح بالمعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية مثل الملاحظات الهامشية والمعلومات عن الأحداث التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية والقوائم الإضافية والكشوف الملحقة وتقرير مراجع الحسابات وتحليلات الإدارة حول أنشطة المؤسسة والتنبؤات المالية، وللتوضيح أكثر سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول الإفصاح المحاسبي؛

المبحث الثاني: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيه؛

المبحث الثالث: قواعد الإفصاح المحاسبي.

## المبحث الأول: عموميات حول الإفصاح المحاسبي

أصبح الحصول على المعلومات وسهولة وحرية تداولها ومصداقيتها من القضايا المهمة وتتعاظم هذه الأهمية في ضوء التنافس العالمي على اجتذاب رؤوس الأموال، وهو ما دعم مفهوم الإفصاح المحاسبي من أجل مزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومات المتحصل عليها واتاحتها لكل الأطراف المستفيدة منها.

### المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

ظهرت أهمية الإفصاح المحاسبي مع ظهور شركات المساهمة، وإلزام قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية، وأيضا لتعدد الأطراف المستفيدة والتي لها علاقة مع الشركة وفيما يلي سنبرز نشأة الإفصاح المحاسبي ومفهومه، وأهميته.

#### أولا: نشأة الإفصاح المحاسبي

نظرا للتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة مند بداية الستينيات من مدخل الملكية إلى مدخل المستخدمين، أي كنظام معلومات غايته الأساسية توفير المعلومات لجميع المستخدمين تزايدت أهمية الإفصاح المحاسبي.

ففي سنة 1929م حتى 1933م حدثت أزمة الكساد الكبير، والتي أدت إلى افلاس الكثير من الشركات، وذلك بسبب التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، أما المساهمون والمقرضون كانت مصالحهم تتضرر من جزاء الأخذ بهذه المعلومات، هذا ما دفعهم إلى اللجوء للقضاء لمساءلة المحاسب والمدقق والإدارة وكان نتيجة هذا الموضوع ما يلي: [1]

- ❖ مطالبة الدول والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها وحماية المحاسبين من ضغوط الإدارة والتقليل من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي، بسبب تلك الحرية للشركات في اختيار الطرق المحاسبية المناسبة لها.
- ❖ إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) سنة 1934م والتي تتولى مراقبة تداول الأوراق المالية مع تمتعها بحق فرض أية قيود على الشركات المتداولة أسهمها، وكذلك صدر قانون الأوراق المالية والذي يهتم بالإفصاح حيث يتطلب هذا القانون نشر معلومات مالية بصورة دورية من خلال تقارير وقوائم مالية تقدم لهيئة تداول الأوراق المالية وتصبح متاحة لجميع من يريد الاطلاع عليها حتى يتمكن المستثمر من اتخاذ

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص 368.

القرارات الرشيدة، كما دعم هذا القانون دور المدقق الخارجي بحيث أصبح يلعب دورا كبيرا في تحديد المعلومات التي تقوم الشركات بتزويدها للمساهمين.

وإثر تفاقم أزمة الكساد الكبير، سعت الهيئات المحاسبية المهنية إلى البحث عن مبادئ محاسبية مقبولة عموما، وكان مونتز (Montez) من أوائل الباحثين الذين تعرضوا لمفهوم الإفصاح المناسب، وذلك في دراسة له صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، فمنذ سنة 1933 أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بمبدأين؛ مبدأ الإفصاح الشامل أو الكامل ومبدأ الثبات في اتباع النسق الواحد، ومازال هذان المبدآن يمثلان حتى اليوم مركزا محوريا ضمن مجموعة المبادئ المحاسبية، كما أن لجنة الأوراق المالية الأمريكية ألزمت بمراعاة الإفصاح الشامل، وقد توسع مفهوم الإفصاح تدريجيا فلقد أضيفت إلى قائمتي الدخل والمركز المالي قائمتين جديدتين هما: قائمة التدفقات النقدية للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنقديات، وقائمة التغير في حقوق المساهمين لإبراز مختلف التغيرات الطارئة في حقوق المساهمين، وذلك سنة 1987م في الولايات المتحدة الأمريكية، تبعتها اصدار معايير دولية للإفصاح عن القوائم المالية.[1]

وفي ضوء ما سبق نخلص إلى أن ظهور شركات المساهمة والأزمات الاقتصادية، كان لهما الدور الكبير في نشوء مبدأ الإفصاح المحاسبي، والحاجة إلى معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة لذلك عدت الحاجة لوجود الإفصاح المحاسبي.

**ثانيا: مفهوم الإفصاح المحاسبي**

تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي، وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف وقد تناول الكتاب والباحثون الإفصاح المحاسبي بمفاهيم أهمها:

عرف الإفصاح بشكل عام بأنه "بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستخدميها للاستفادة منها؛ أي أن الإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها".[2]

---

[1] عثمان زياد العاشوري، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين،2008، ص ص 23،24.

[2] محمد سمير الصبان، **المحاسبة المتوسطة –قواعد القياس والإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي–**، الدار الجامعية لبنان، 2000، ص245.

فمن التعريف السابق نلاحظ أنه ركز على ضرورة إظهار المعلومات على حقيقتها من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات، ولم يوضح طبيعة مستخدم المعلومة.

كما عرف الإفصاح على أنه "تلك المعلومات التي تنشرها إدارة المؤسسة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتهم المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المؤسسة". [1]

من خلال هذا التعريف نجد أن الإفصاح المحاسبي موجه خاصة للأطراف الخارجية، عن طريق إظهار المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

كما عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "الوضوح وعدم الابهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية".[2]

بناء على هذا التعريف يمكن القول أن الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية المعدة من قبل المؤسسة تكون واضحة لكافة المعلومات الضرورية المتعلقة بالمؤسسة.

كما تم تعريف الإفصاح على أنه "توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات تتعلق بالمؤسسة، كما تهيئ لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسة لتلك المعلومة".[3]

بناء على التعريف السابق يتضح أن الإفصاح المحاسبي يركز على توصيل المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية، بهدف مساعدتهم على تحليل الأرقام المعروض بهذه القوائم وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة.

كما عرف كذلك على أنه " عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مظللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على دفاتر وسجلات الشركة".[4]

---

[1] محمد رمزي جودي، **اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي**، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012 ص8.

[2] ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2009، ص 47.

[3] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مطبعة دار السلاسل، الكويت، 1990، ص 322.

[4] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية**، ايتراك للنشر والتوزيع، السعودية، 2005، ص 587.

من التعريف السابق نجد بأن الإفصاح المحاسبي يقوم بإظهار المعلومات سواء كانت كمية أو وصفية في مختلف طرق الإفصاح المحاسبي من أجل توصيل المعلومات لمن ليس له علم بها.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم التعريف الإجرائي التالي:

الإفصاح المحاسبي " هو عملية توصيل المعلومات المالية الخاصة بمؤسسة ما من إدارة المؤسسة العالمة بالمعلومات إلى أطراف خارجية غير عالمة بها في شكل قوائم مالية أو هوامش التوضيحية أو غير ذلك من طرق الإفصاح، من أجل استخدام هذه المعلومات في عملية اتخاذ القرارات حسب حاجة كل مستخدم، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعلومات قد تكون وصفية أو كمية ويشترط أن تكون واضحة سواء كان الإفصاح كاملا أو غير ذلك.

من التعريف السابق نستخلص الخصائص التالية:

- ❖ الإفصاح قائم على التوصيل: ويقصد بذلك أن تعمل المؤسسة على توصيل المعلومات الخاصة بها إلى من يستخدمها؛
- ❖ عملية توصيل المعلومات في إطار الإفصاح المحاسبي تكون بنقل المعلومات من طرف الإدارة المسيطرة على هذه المعلومات والتي لها سلطة التحكم في إعدادها، إلى أطراف خارجيين ليس لديهم صلاحية الاطلاع على مراحل إنتاج هذه المعلومات؛
- ❖ إن الغرض من عمل المؤسسة على توصيل المعلومات هو تزويد المستخدمين لهذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم من خلال تدنية مخاطر اتخاذها، ورفع التضليل عنهم؛
- ❖ للإفصاح المحاسبي عدة طرق منها الإفصاح في القوائم المالية، والملاحق التوضيحية، وتقديم الشروحات في الهوامش، وتقرير مراجع الحسابات وغيرها، أو بالأحرى أي طريقة يمكن أن تؤدي إلى تقديم المزيد من الشرح والتوضيح بشأن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ❖ يشترط في الإفصاح المحاسبي أن تكون المعلومات المفصح عنها كمية، وقد تكون هذه المعلومات وصفية؛
- ❖ إن الأهم في عملية توصيل المعلومات هو الحرص على جعلها واضحة غير غامضة وغير مبهمة ويقصد بذلك الحرص أن تكون هذه المعلومات فيها خاصية القابلية للفهم.

**ثالثا: أهمية الإفصاح المحاسبي**

يعمل الإفصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة، حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية:[1]

[1] عثمان زياد العاشوري، مرجع سابق، ص 25.

❖ يلعب دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية (البورصة) حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز؛

❖ يعمل الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المنشأة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها؛

❖ يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها؛

❖ يساعد الإدارة في إظهار مساهمة المنشأة في تقديم خدمات للجميع ومسؤوليتها الاجتماعية اتجاه المجتمع ككل؛

❖ يوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال، ومعاملاتهم أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة وكفء كما أنه أحد الشروط الأساسية المسبقة للانضمام إلى هذه السوق.

**المطلب الثاني: أنواع وأهداف الإفصاح المحاسبي**

يعد الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو بين الإدارة والمحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، وفيما يلي سنتطرق لأنواع الافصاح المحاسبي وأهدافه.

**أولا: أنواع الإفصاح المحاسبي**

نظرا لتضارب مصالح الجهات المصدرة للقوائم المالية من جهة، والمستخدمين لها من جهة اخرى تعددت أنواع الإفصاح المحاسبي، ونوجزها فيما يلي:

**1- الإفصاح الشامل:** يقضي بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة أو الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية، حيث يعتمد الإفصاح الشامل على أربعة فروض رئيسية هي:[1]

❖ أن احتياجات المستخدمين الخارجين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام؛

❖ هناك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها إذا ما اشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة؛

❖ أن دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية يتحدد في إعداد وعرض

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص223.

القوائم المالية بالإضافة إلى الإيضاحات المرفقة؛

❖ أن أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام يعتبر أساس وسائل الإفصاح، ذلك من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد والمقارنة بأساليب الإفصاح الأخرى.

**2- الإفصاح الوقائي:** ويهدف هذا النوع إلى حماية المستثمر العام الذي لديه دراية محددة باستخدام المعلومات المالية، عن طريق محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستثمر العادي من بعض الإجراءات والتعامل غير العادل، ومن هنا يعتمد هذا النوع على تبسيط المعلومات المالية التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد ومراعاة المقدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.[1]

**3- الإفصاح الكافي:** ويعني ضرورة الإفصاح عن حد أدنى من البيانات المالية الواجب إظهارها في القوائم المالية لجعلها غير مضللة، فهو بذلك يهدف إلى تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تعد مفيدة لإنجاز القرارات الرشيدة إذ أن قيام الشركة بنشر معلومات تفصيلية كثيرة دون أن يكون لها معنى ودلالة كما يمكن أن يؤدي إلى ضياع المعلومات المهمة والمفيدة وكذلك يضلل مستخدمي البيانات عند اتخاذ القرارات.[2]

**4- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** أي الإفصاح على المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن تنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي المخطط ومصادر تمويله ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية في الحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب الأخرى.[3]

**5- الإفصاح العادل:** ويتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة، ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف

---

[1] عبير بيومي، محمود محمد أمين، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة القرار الاستثماري سوق الأوراق المالية المصرفية** رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2011، ص 89.

[2] محمد عبد الله المهندي، وليد زكريا صيام، **أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم**، دراسات العلوم الإدارية، العدد2، المجلد 34، الصادرة عن عمادة البحث العلمي الجامعة الأردنية، 2007، ص 258.

[3] سعيد يحي، لخضر أوصيف، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول: **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة**، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص12.

المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة على مصلحة الفئات الأخرى.[1]

**6- الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.[2]

**ثانيا: أهداف الإفصاح المحاسبي**

يهدف الإفصاح المحاسبي بدرجة عالية إلى تقديم معلومات للمستخدمين من أجل:[3]

- ❖ وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل التقدير بالقيمة العادلة؛
- ❖ وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل الضرائب المؤجلة ووصف الضمانات التي على المنشأة مقابل الديون؛
- ❖ توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛
- ❖ تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بإجراء مقارنات بين السنوات؛
- ❖ تقديم معلومات عن التدفقات النقدية لتقييم عائد الاستثمار لمستثمرين.

**المطلب الثالث: مقومات الافصاح المحاسبي**

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة، على المقومات الرئيسية التالية:

**أولا: تحديد المستخدم المستفيد من المعلومات المحاسبية**

إن تحديد الجهة التي تستفيد من المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة الأغراض التي تستخدم فيها هذه المعلومات من قبل جهات مختلفة، كما أن تحديد الجهة المستفيدة ساعد في تحديد الخواص الواجب توفرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة ومن حيث المحتوى (شكل أو محتوى العرض) ، وكذلك لأن الإيضاحات المحاسبية المقدمة قد تكون ملائمة لجهة معينة وغير ملائمة لجهة أخرى، لأنها لا تمتلك المهارة والخبرة الكافيتين لفهم تلك الإيضاحات، لذلك يكون معدو التقارير المحاسبية أمام خيارين إما إعداد التقارير

---

[1] المرجع السابق، ص 13.

[2] عون وردية، **دور النظام المحاسبي المالي في الإفصاح عن المعلومات المالية**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة الجزائر، 2015/2014، ص 23.

[3] عثمان زياد عاشور، مرجع سابق، ص ص 25،26.

المحاسبية وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات التي تستخدم هذا التقرير يعد هذا الخيار مكلفا جدا ويتعارض مع مبدأ أن تكلفة المعلومات يجب ألا تزيد عن العائد المتوقع منها، أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأغراض يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين، لكن يعد هذا الخيار غير واقعي وصعب تطبيقه لأنه سيجعل التقارير المالية كبيرة الحجم ومفرطة جدا في التفاصيل، إزاء هذه المشاكل فقد اقترح الباحثون عدة نماذج للتقارير المحاسبية التي تلبي احتياجات المستخدم المستهدف ويتم تحديده من بين الفئات المتعددة التي تستخدم هذه التقارير، والنموذج الذي يصل لحل هذه المشكلة بطريقة أحسن هو ما قاله المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث نص في أحد تقاريره " بأن الغرض الأساسي للقوائم المالية هو أن تخدم بصورة رئيسية أولئك الذين تكون سلطاتهم وإمكانياتهم في الحصول على المعلومات من مصادر أخرى غير تلك القوائم محدودة " لذا يعتمدون عليها كمصدر أساسي للمعلومات المتعلقة بنشاط المنشأة، وبناءً عليه يجب تصميم تلك القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى بحيث تخدم الأغراض العامة أو العريضة لجميع الفئات المستخدمة لهذه القوائم المالية وهم ملاك المنشأة والدائنون والمديرون وغيرهم، لكن مع التركيز بشكل رئيسي على احتياجات الملاك والمستثمرين الحاليين والمحتملين.[1]

**ثانيا: تحديد الغرض من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها**

إن الغرض الأساسي من الإفصاح هو أن تحتوي القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدميها على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار أو اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة بالاعتماد على هذه القوائم المالية لذلك لابد أن يكون هناك ربط بين الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية، والخاصية الأساسية من خصائص المعلومات وهي الملائمة، حيث تعد خاصية الملائمة من أهم الخصائص التي تحكم كمية ونوعية المعلومات التي تظهر بالقوائم المالية لذلـك يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي تستخدم من أجله إذ أن ملائمة المعلومات لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل.[2]

**ثالثا: تحديد كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها**

في العادة تشمل المعلومـات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية القوائم التالية قائـمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى الملاحظات أو لإيضاحات المرفقة التي تعد جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية، غير أن هناك اتجاها نحو زيادة

---

[1] حسن كركاشة، **أثر التضخم على المحـــتوى الإعلامي للقوائم الماليـــة**، مذكر ماستر، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر 2012، ص 56.

[2] عثمان زياد عاشور، مرجع سابق، ص 46.

حجم المعلومات المفصح عنها عموما، والإفصاح عن معلومات جديدة لم تكن تتضمنها القوائم المالية التقليدية والتركيز على المعلومات التي تحتاج درجة كبيرة من الخبرة والكفاءة في استخدامها، ومن أمثلة هذه المعلومات أثر التغيرات في مستويات الأسعار على القوائم المالية، إعداد تقارير قطاعية، والتنبؤات المالية ومحاسبة الموارد البشرية، كما أن التوسع في الإفصاح على هذا النحو سوف يحد من أهمية الاعتماد على المعلومات الداخلية لتحقيق مكاسب لبعض فئات المتعاملين على حساب الفئات الأخرى التي لا توفرها تلك المعلومات، وبالتالي سوف يمكن سوق المال من التوصل إلى الأسعار المتوازنة وما يترتب على ذلك من عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطر وهناك اعتبارين مهمين يجب مراعاتهما عند توسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وهما:[1]

- تتطلب بعض جوانب الإفصاح الجديدة من المحاسبين مهارات وخيارات متخصصة جدا مازالت محدودة مثل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الاجتماعية؛
- التوسع في الإفصاح قد يؤدي إلى نتائج عكسية من حيث إرباك المستخدم بكمية كبيرة من المعلومات وبالتالي عدم القدرة على الاستفادة منها في اتخاذ القرارات.

**رابعا: تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**

إن القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدرا كبيرا من المهارة والخبرة وعليه يجب أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الوصول إليه، ومدى قابليتها للقراءة وفهم مستخدمي البيانات المالية، والذي يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة، وعموما جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية ويتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في القوائم المالية.[2]

**خامسا: تحديد توقيت الإفصاح عن المعلومات**

يجب أن تظـهر المعلومة في وقت معين وإلاّ ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها وأهميتها كما شدد مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في البيان رقم (04) الصادر عنه بتاريخ 1997 على أهمية عنصر توقيت الإفصاح

---

[1] المرجع السابق. ص 47.

[2] لعيبي هاتو خلف، **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، رسالة ماجستير الاكاديمية العربية في الدنمارك، 2009، ص 55.

في النص التالي "يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذ القرار في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره" كما يجب الموازنة بين عامل السرعة في توفير الإفصاح من جهة وعامل الدقة واكتمال المعلومات الموضح عنها من جهة أخرى، وتجدر الإشارة بالذكر أن الإفصاح المحاسبي يمكن استخدامه عبر الأنترنت كأداة حديثة لتوفير المعلومات للأطراف المستخدمة للمعلومات المالية، والاستخدام الهائل للأنترنت ساهم بشكل كبير في تطوير طرق الإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية من قبل الشركات إلى جانب تخفيض قدر لا يستهان به من الوقت الطويل حتى تتاح البيانات للأطراف ذات العلاقة.[1]

## المبحث الثاني: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيه

الإفصاح المحاسبي يشمل تزويد جميع المستفيدين بالمعلومات المفيدة اللازمة لاتخاذ قراراتهم والتي يجب أن تتوفر فيها خصائص مناسبة لتكون ذات فائدة كبيرة لمستخدميها، بالإضافة أن الإفصاح عن المعلومة المحاسبية تقيده مجموعة من العوامل قد تكون عائقا في تحقيق الغرض منه.

### المطلب الأول: المعلومات المحاسبية

المعلومة المحاسبية هي المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلاً وتفسيراً وشرحاً ووصفاً من قبل مستخدميها، وزادت أهميتها لارتباطها بجميع القرارات الداخلية أو الخارجية، وسنبرز فيما يلي مفهوم ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

#### أولا: مفهوم المعلومات المحاسبية

تعرف المعلومات بشكل عام أنها "عبارة عن بيانات تمت تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف".[2]

والمعلومات المحاسبية هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال جمعها، تسجيلها ومعالجتها واخراجها في شكل قوائم مالية، تعتبر بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة.[3]

---

[1] عبد المنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمبادلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2008، ص 30.

[2] ثناء على القباني، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 9.

[3] عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع المالي**، الجزء الأول، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص 81.

**ثانيا: مستخدمي المعلومات المحاسبية**

يمكن تقديم مستخدمي المعلومات المحاسبية على النحو التالي:[1]

**1- المستثمرون الحاليون والمحتملون:** وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغير في أسعار أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها، وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى، وقد يحتاج المستثمرون معلومات أخرى لا توفرها التقارير المالية لاتخاذ القرار، ويتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل الأوضاع الاقتصادية العامة، والظروف السياسية.

**2- الموظفون:** يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

**3- الموردون والدائنون التجاريون:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

**4- العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.[2]

**5- المقرضون:** يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.[3]

**6- الحكومة ودوائرها المختلفة:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2014 ص ص 4،5.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 43.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 44.

الضرائب المختلفة على الشركات، وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، وأيضا مدى مساهمة الشركة في الاقتصاد الوطني.[1]

7- **الجمهور**: يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية.

ومن الجدير بالذكر أن فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية المعروضة ضمن القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشأة سواء بشكل مباشر أم غير مباشر مثل إدارة المنشأة، والمحللون والمستشارون الماليون، والسوق المالي والمنافسون والمحامون، وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بأن المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشأة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر، وبالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات لأن العامل المشترك بينهم هو الحصول على معلومات تساعدهم في عملية تقييم مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية، وتوقيت ودرجة التأكد في مدى حصول هذه التدفقات في المستقبل، كما أن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمعلومات التي تنشر في القوائم المالية تغطي عملية قياس للأحداث التي حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل، من جهة أخرى فإن ما يعرض في القوائم المالية هي معلومات مالية في حين يحتاج مستخدمو القوائم المالية للعديد من المعلومات غير المالية.[2]

**المطلب الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية**

تنقسم خصائص المعلومات المحاسبية إلى مجموعتين الأولى هي الخصائص الأساسية أما الثانية هي الخصائص الثانوية، وفيما يلي سنبرز كلاهما:

**أولا: الخصائص الأساسية**

وتشمل الخاصيتين التاليتين:

1- **الملاءمة**: حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة، وتعتبر المعلومات المالية ملائمة إذا كانت

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004، مصر، ص 40.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص 5،6.

تتميز بالقيمة التنبؤية أو القيمة التأكدية أو كلاهما، ويكون للمعلومة دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات المستقبلية غير المتوقعة، أما القيمة التأكدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية حول التقييمات السابقة سواء بتأكيدها أو تغييرها.[1]

كما أنه هنالك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلا المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدمي المعلومات من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل مثل معلومات حول الايرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة، مما يفيد مستخدمي المعلومات في تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة.[2]

وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومة وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات ملاءمة بناءً على طبيعة المعلومة، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية (مادية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية.[3]

**2- الموثوقية:** حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها؛ أي يجب أن تعبر المعلومات المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء، ويقتضي التمثيل الصادق التعبير عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية وتعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات غير متحيزة بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض محدد وإنما للاستخدام العام دون تحيز، أما خاصية الخلو من الأخطاء يقصد بها ألاّ تكون هنالك أخطاء وحذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في معالجة المعلومات المعلن عنها، إن

---

[1] رضوان حنان حلوة، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 46.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص 7-11.

[3] محمد عبد العليم صابر، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007، ص 18.

خاصية الموثوقية بذاتها، ليست بالضرورة أن تنتج معلومات ملائمة فمثلا قد تستلم المنشأة أصل غير متداول (معدات مثلا) من خلال مساعدة الدولة، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو مقابل رمزي فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة الحقيقية لها لكنها غير ملاءمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب أن تتصف المعلومات المحاسبية بالملاءمة والموثوقية معاً.[1]

**ثانيا: الخصائص الثانوية**

وهي خصائص إضافية مدعمة ومعززة مطلوب توافرها في المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى الخصائص الأساسية، لكي يتوفر قدر كبير من الجودة في هذه المعلومات، وتشمل ما يلي:

**1- القابلية للمقارنة:** يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنتها لفترة مالية معينة مع فترات أخرى مختلفة لنفس المنشأة، أو لمنشأة أخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء مقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتتبع الأداء للمنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات.[2]

**2- القابلية للتحقق:** وتعني درجــة الاتفاق بين الأطراف المستقلـين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس، أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية، بحيث تحقق خاصية الموثوقية وقد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة، فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة مباشرة مثل جرد النقديات، أما قابلية التحقق غير المباشرة فتعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة احتساب المخرجات بنفس الأساليب مثل التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون مع استخدام نفس طريقة تحديد تكلفة المخزون.[3]

**3- التوقيت المنــاسب:** تعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات متوفرة لاتخــاذ القرار في الوقت الذي يكون

---

[1] يونس عليان الشوبكي، **أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية لشركات المساهمة العامة**، رسالة دكتوراه، جامعة حلب سوريا، 2006/2005، ص 133.

[2] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 23.

[3] يونس عليان الشوبكي، مرجع سابق، ص 134.

للمعلومات تأثير في القرار، كما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال.[1]

**4- القابلية للفهم:** تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بدل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية، كما يجب أن تكون المعلومات المقدمة بعيدة عن التعقيد والصعوبة.

**المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي**

يوجـــد العديد من العوامل التي تؤثر على درجـــة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، توضيحها فيما يلي:[2]

**أولا: عوامل بيئية**

تختلف القوائم المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية، وأيضا حسب متطلباتها وعوامل أخرى خاصة بمستخدمي هذه القوائم مثل اختلاف احتياجاتهم، وتباين إدراك ومقدرة استيعابهم على فهم وتفسير للمعلومات المحاسبية، وكذلك عن حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى المزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المشروع، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها البعض وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

**ثانيا: عوامل تتعلق بالمعلومات**

تتأثر درجـــة الإفصاح في القوائم المـالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنهـا، وتقديم كميـة كبيرة من المعلومات في صلب القوائم المالية أمر يؤثر على قيمة المعلومات، بالإضافة لمدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهم تلك الصفات مدى ملائمة تلك المعلومات، بالإضافة إلى قابليتها للتحقق والمقارنة وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبية الدولية إلى أن المعلومات الواردة بالقوائم المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

**ثالثا: عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية**

هناك مجموعة من العوامل أو الخصائص التي ترتبط بالوحدة الاقتصادية يمكن تلخيصها فيما يلي:

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 201.

[2] تركي محمود إبراهيم عبد السلام، **تحليل التقارير المالية**، الطبعة الثانية، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية 1995، ص ص 27-30.

**1- حجم المنشأة:** تتطلب عملية إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى، وناتجة أيضا عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين كما يتبين وجود علاقة موجبة بين حجم المنشأة ودرجة الإفصاح في القوائم المالية وقد يرجع ذلك إلى أن الوزن النسبي لتكلفة المعلومات من التكاليف الإجمالية للمشروع الكبيرة الحجم يكون عادة مقبولا للقياس كما هو عليه الحال بالمشروعات الأصغر حجما.

**2- عدد المساهمين:** هناك علاقة بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات المطلوب عنها من قبل المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين.

**3- حجم المديونية:** يؤثر حجم المديونية على درجة الإفصاح من خلال قيام الشركة بالإفصاح عن تفاصيل التزاماتها وتواريخ استحقاقها والرهانات المترتبة على مديونيتها، إضافة إلى أن دائني الشركة يرغبون بالحصول على معلومات مفصلة حول وضع الشركة من حيث الأداء المالي والتدفقات النقدية لتقييم ربحيتها ومقدرتها على السداد، الأمر الذي يؤدي إلى المزيد من الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية.

**4- عمر المنشأة:** لعمر المنشأة تأثير في تحسين درجة الإفصاح عن المعلومات بافتراض أن المنشأة الأقدم من حيث التأسيس تتجه للإفصاح عن معلومات أكثر من المنشأة حديثة التأسيس وقد يعود ذلك إلى الأسباب التالية:

- ❖ تساعد خبرتها التشغيلية السابقة في عملية الإبلاغ المالي على التنبؤ بالأداء المستقبلي؛
- ❖ قابلية أسهمها للتداول في السوق بشكل أكبر لطول مدتها وجودتها في الصناعة، مما يترتب عليه تفهم متطلبات الإفصاح التي يرغب فيها مستخدمو القوائم المالية.

**5- ربحية المنشأة:** يمكن قياس الربحية من خلال طرق عديدة، تتضمن هامش الربح ومعدلات العائد وتبقى العلاقة بين ربحية المنشأة ودرجة الإفصاح عنها على الرأي القائل بأن المنشأة الأكثر ربحية تتجه للإفصاح عن المعلومات في تقاريرها السنوية بشكل أكبر من المنشآت الأقل ربحية، وذلك لتبرير المكافأة والمزايا التي تحصل عليها الإدارة.

## المبحث الثالث: قواعد الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من بين المبادئ المهمة للمحاسبة إن لم يكن من أهمها، وذلك لكونه يعمل على إظهار وإشهار المعلومات المحاسبية على مختلف المراحل الخاصة بها فضلا عن أن المحاسبة ما هي إلا نظام للمعلومات تعمل من خلال القياس والإبلاغ لخدمة الجهات المستفيدة، وذلك وفق أساليب وسياسات محاسبية متوافق عليها عموما.

### المطلب الأول: أساليب الإفصاح المحاسبي

توجد العديد من أساليب الإفصاح التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو ملاحقها، وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض ولا تحل محل بعضها البعض، لأن استخدام أي من هذه الأساليب متوقف على نوعية وأهمية المعلومات، فقد نجد معلومات أساسية يجب أن تظهر ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وأخرى ثانوية يتم إفصاح عنها ضمن الملاحق أو في الهوامش، بالإضافة إلى ذلك توجد معلومات مهمة ولكن لا يتم الإفصاح عنها ضمن القوائم الأساسية نظرا لطبيعتها الوصفية.[1]

ومنه يوجد العديد من وسائل وطرق الإفصاح المحاسبي والتي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ القرار الصحيح وتتوقف المفاضلة بين طريقة وأخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبية وفيما يلي أكثر هذه الطرق شيوعاً في الاستخدام:

#### أولا: الإفصاح من خلال القوائم المالية

يتم إظهار المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم، وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة وكذلك حقوق الملكية، ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب بنود الأصول والخصوم إلى ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية وغير نقدية وخصوم نقدية وغير نقدية أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى أرس المال العامل إلى غير ذلك من طرق تبويب.[2]

#### ثانيا: استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها

مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005 ص 583.

[2] مجدي أحمد الجعبرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية**، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2008، ص 82.

الإفصاح في صلب القوائم المالية السابقة الإشارة إليها، ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها، وإلاّ أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.[1]

**ثالثا: القوائم الإضافية والكشوف الملحقة**

يحتاج الأمر أحيانا إلى إعطاء تفصيلات عن بعض البنود التي ورد وصفها بإيجاز في القوائم المالية حيث يستلزم إعداد كشوف مفصلة يفصح عنها في التقرير المالي، مثل كشوف تفصيلية لبنود الأصول الثابتة ومجمع اهتلاكها، أما بالنسبة للقوائم المالية الإضافية التي قد أفصح عنها في التقارير المالية فعادة ما تبرز معلومات إضافية أو معلومات مرتبة طبقا لأسس أخرى، مثل القوائم الإضافية للإفصاح عن أثر تغيرات مستويات الأسعار.[2]

**رابعا: الإفصاح في الملاحظات الهامشية أو بين الأقواس**

وتهدف إلى نشر المعلومات التي تفيد في توضيــح بعض الأمور المتعلقة بعناصر القوائم المالية ولكن لا يمكن اظهارها في صلب القوائم ذاتها، حتى لا تنقص من درجة وضوح القوائم المالية وعادة ما تستخدم تلك الملاحظات لذكر أية معلومات كمية أو وصفية تمثل بعض التفصيلات أو القيود على المعلومات الواردة في القوائم، ومن مزايا استخدامها في القوائم المالية ما يلي:[3]

- ❖ عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للقوائم المالية؛
- ❖ الإفصاح عن مقدار أكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض في القوائم؛
- ❖ الإفصاح عن تحفظات وقيود على عناصر القوائم.

ومن أكثر أنواع الملاحظات الهامشية شيوعا شرح الأساليب أو التغيرات في الطرق المحاسبية والإفصاح عن الأصول والالتزامات المحتملة بالإضافة إلى شرح أو بيان حقوق الدائنين على أصول معنية.

**خامسا: تقرير المراجع الخارجي**

يعـد تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي) الركيزة الأساسية التي تعـتمد عليها الأطراف المختـلفة

---

[1] المرجع السابق، ص 83.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 496.

[3] المرجع السابق، ص 493.

التي يخدمها المدقق ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة، ولذلك إن التقرير المعد يوجه للجهة التي قامت بتعين المدقق وهي الهيئة العامة للمساهمين، ويتم ذلك من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة ليتمكن المدقق من استخلاص الاستنتاجات في البنود المحاسبية التي وردت في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وإبراز قضايا هامة في المرحلة النهائية لعملية التدقيق مثل.[1]

- ❖ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية؛
- ❖ تقييم مخاطر المؤسسة المستمرة؛
- ❖ تقييم قرارات الإدارة؛
- ❖ تقييم العرض العادل للبيانات المالية؛

**سادسا: تقرير رئيس مجلس الإدارة**

وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية حيث يجب على مجلس الإدارة أن يعد تقريراً سنويا للعرض على المساهمين يشمل بوجه خاص فضلاً عما تستوجب القوانين كما يلي:[2]

- ❖ نظرة شاملة عن أعمال الشركة ومركزها المالي؛
- ❖ النظرة المستقبلية لنشاط الشركة خلال العام القادم؛
- ❖ أنشطة ونتائج أعمال الشركات التابعة إن وجدت؛
- ❖ نبذة عن التغيرات في الهيكل الرئيسي لرأس المال بالشركة؛
- ❖ مدى الالتزام بمتابعة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

**المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية**

إن القوائم المالية تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وفيما يلي سنبرز القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح عنها.

**أولا: القوائم المالية**

هناك العديد من التعاريف المقدمة للقوائم المالية وهي:

عرفت القوائم المالية على أنها " مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها

---

[1] مجدي أحمد الجعبرى، مرجع سابق، ص 83.

[2] جربوع يوسف، **مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي في تحسين القرارات المالية لتحسين لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، فلسطين، 2007، ص 14.

وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات".[1]

من التعريف السابق نجد أن القوائم المالية تعبر عن مجموعة من البيانات المسجلة في الوثائق المحاسبية، تعطي الصورة الحقيقية للمؤسسة.

تعتبر القوائم المالية " الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تعكس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات".[2]

من التعريف السابق نلاحظ أن القوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل الصورة المختصرة عن الأرباح ونشاطات المؤسسة للأطراف المعنية

بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) لعرض القوائم المالية، يبين فيه أن القوائم المالية هي" عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها".[3]

بناء على هذا التعريف يمكن القول إن تقييم القوائم المالية هدفه مساعدة مستخدمي هذه الأخيرة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة، وفي أشكال محددة، ووفقا لمبادئ متعارف عليها محاسبيا، وتعتبر الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات.

**ثانيا: عرض القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح عنها**

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، ورغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة

---

[1] خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 96.

[2] المرجع السابق، ص 97.

[3] سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 316.

إلا أن هناك بعض الاختلافات في احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة مما يستدعي إعداد مجموعة من القوائم المالية المختلفة حتى تلبي كل منها احتياجات جهة معنية من مستخدمي القوائم المالية.[1]

وسوف نتطرق إلى مختلف أشكال القوائم المالية، وكيفية الإفصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي كالتالي:

**1- ضوابط العرض في القوائم المالية:** فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية:[2]

❖ القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة، تشتمل على الميزانية، حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة.

❖ تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول ومجاميع.

❖ تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية، وتقدم القوائم المالية إجباريا بالوحدة الوطنية، ويمكن القيام بتقريب المبالغ إلى آلاف الوحدات.

❖ كل عنصر من مكونات القوائم المالية لا بد أن يكون معرفا بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:

- ✓ تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية؛
- ✓ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)؛
- ✓ تاريخ الإقفال، والعملة التي تقدم بها؛
- ✓ وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة كعنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني مكان النشاط

---

[1] سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2001، ص 179.

[2] القرار المؤرخ في 23 رجب عام1429هـ، الموافق لـ:26 جويلية 2008، المتعلق **بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الديموقراطية الشعبية، رقم 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص ص 22،23.

والبلد الذي سجلت فيه، الأنشطة الرئيسة، وطبيعة العمليات المنجزة، اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء، ومعدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة، وتوفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

**2- متطلبات الإفصاح في القوائم المالية:** سوف نتطرق إلى مختلف مكونات القوائم المالية، وكيفية الإفصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي (SCF) كالتالي:

**2-1- متطلبات الإفصاح في قائمة الميزانية:** تعكس الميزانية الوضع المالي فهي تبين ملخص لنشاط المؤسسة، وهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة من جهة ومطالب والتزامات المؤسسة من جهة أخرى.

**أ- مفهوم الميزانية:** تعرف الميزانية على أنها قائمة توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة والتزامات المؤسسة لدائنيها، وحق الملاك على صافي أصولها، حيث يتمثل المركز المالي للمؤسسة فيما لها من أصول وما عليها من خصوم أو التزامات تجاه الآخرين، وذلك في اللحظة الأخيرة من الفترة المالية المنتهية.[1]

وتعد هذه القائمة بعد إعداد الحسابات الختامية ومعرفة صافي نتيجة النشاط من ربح أو خسارة وللميزانية جانبان، الأول الجانب الأيمن ويسمى الأصول، والثاني الجانب الأيسر ويسمى الخصوم، وتبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر أساس لحساب معدلات العائد، تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة وتقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.[2]

**ب- عناصر الميزانية:** تتكون الميزانية من:[3]

❖ **الأصول:** هي موارد تراقبها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، والتي تنتظر منها المؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، وتتمثل هذه المنافع في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى تدفقات نقدية أو ما يعادلها تكون في صالح المؤسسة.

❖ **الخصوم:** هي الالتـزام الراهن للمؤسسة المترتـب عن أحداث وقعت سابقـا، والذي انقضائـه يحول للمؤسسة من خلال خروج موارد تمثل منافع اقتصادية.

**ج- الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لقائمة الميزانية:** فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر

---

[1] لعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومه، الجزائر، 2009، ص 87.

[2] جعفر عبد الإله، **المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي**، دار حنين، الطبعة الأولى، الأردن، 2003، ص 266.

[3] المرجع السابق، ص ص 88،89.

محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي:[1]

❖ **الأصول:** وتتمثل أهم عناصر الأصول فيمايلي:

✓ التثبيتات غير المادية؛

✓ التثبيتات المادية؛

✓ الاهتلاكات؛

✓ المساهمات؛

✓ الأصول المالية؛

✓ المخزونات؛

✓ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

✓ الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛

✓ خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

❖ **الخصوم:** وتتمثل أهم عناصر الخصوم فيما يلي:

✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛

✓ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛

✓ الموردون والدائنون الآخرون؛

✓ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

✓ المخصصات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)؛

✓ خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

**2-2- متطلبات الإفصاح بالنسبة لحساب النتائج:** إن إعداد قائمة الدخل أو حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي يتم وفق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في تحديد الدخل، ويتم تطبيق هذا المبدأ على مرحلتين هما:

✓ تحديد الايراد الواجب إدراجه في القائمة؛

[1] القرار المؤرخ في 23 رجب عام1429هـ، الموافق لـ:26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص ص 23،24.

✓ تحديد المصاريف أو النفقات التي تم إنفاقها في سبيل الحصول على الإيراد.

**أ- مفهوم حساب النتائج (قائمة الدخل):** جدول حساب النتائج هو عبارة عن كشف بإيرادات المؤسسة خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات وفقا لمبادئ محاسبية متفق عليها، كما أنه بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية.[1]

ويعد جدول حسابات النتائج وفق طريقتين؛ الأولى حسب الطبيعة حيث يتم تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (مصاريف المستخدمين، مشتريات البضاعة...)، أما الطريقة الثانية حسب الوظيفة ويتم ترتيب الأعباء حسب وظائف المؤسسة (أعباء التوزيع، أعباء إدارية...)، لجدول حساب النتائج أهمية كبيرة فهو يساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل ويساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية، ويساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.[2]

**ب- عناصر قائمة حساب النتائج:** يتكون حساب النتائج من: [3]

❖ **الأعباء:** هي نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل خروج أو استنفاذ قيم الأصول أو حدوث التزامات التي تؤدي إلى نقصان في الأموال الخاصة، بخلاف تلك التي ترتبط بتوزيعات المساهمين في رأس المال.

❖ **النواتج:** تتمثل النواتج في تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة، في شكل دخول أو زيادة في الأصول أو تناقص في الأعباء، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة، ما عدا تلك المتعلقة بالزيادة في رؤوس الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات.

**ج- الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لجدول حسابات النتائج:** فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب اظهارها في حساب النتائج وهي:[4]

❖ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :الهامش الإجمالي القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

---

[1] المرجع السابق، ص 24.

[2] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 21.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، هلال عبد الله، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 47.

[4] القرار المؤرخ في 23 رجب عام1429هـ، الموافق لـ:26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص ص 24،25.

- ❖ منتجات الأنشطة العادية؛
- ❖ المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- ❖ أعباء المستخدمين؛
- ❖ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- ❖ المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- ❖ المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- ❖ نتيجة الأنشطة العادية؛
- ❖ العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- ❖ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- ❖ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق .فتستعمل إذن زيادة على مدونة حساب الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.

**2-3- متطلبات الإفصاح بالنسبة لجدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):** توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة وكذلك مدى قدرة التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي في تغطية توزيعات الأرباح النقدية ومدى ثبات واستقرار هذه التوزيعات خلال الفترات المتتالية.

**أ- مفهوم قائمة التدفقات النقدية:** قائمة التدفقات النقدية هي عبارة عن الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويتم إعداد هذه القائمة وفق الأساس النقدي عن طريق تقسيم التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية داخلة وتدفقات نقدية خارجة.[1]

تبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية بأنها تقدم الأجوبة عن الأسئلة المهمة التالية:[2]

- ❖ من أين أتت النقدية خلال الفترة؟

---

[1] عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2011 ص 159.

[2] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الأردن 2001، ص 345.

❖في أي المجالات استخدمت النقدية خلال الفترة؟

❖ما هو التغير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة؟

**ب- عناصر قائمة التدفقات النقدية:** يتم تقديم جدول تدفقات النقدية في إطار ثلاث فئات تمثل أنشطة المؤسسة وهي :تدفقات من الأنشطة التشغيلية؛ والأنشطة الاستثمارية؛ والأنشطة التمويلية؛ كما يلي:[1]

❖**الأنشطة التشغيلية:** الأنشطة التشغيلية هي الناتجة عن الأنشطة الرئيسية المولدة للدخل، وتلك التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية، أي التدفقات النقدية التي تصنف في هذه الفئة تشمل الأموال المستلمة من العملاء أو التي دفعت للموردين بما في ذلك الموردين الداخليين للخدمات وهم العمال.

❖**الأنشطة الاستثمارية:** الأنشطة الاستثمارية هي الناتجة عن النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل أو التخلص منها، وغيرها من الاستثمارات (الأصول المالية) التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

❖**الأنشطة التمويلية:** الأنشطة التمويلية هي تلك الناتجة عن تغير الأموال الخاصة أو الأموال المقترضة مثل الاكتتاب في الأسهم، وتسديد القروض.

وقد بين النظام المحاسبي المالي أن التدفقات الناتجة عن الأنشطة التشغيلية يتم عرضها وفق طريقتين هما الطريقة المباشرة والتي يفضلها ويوصي بها في إعداد جدول سيولة الخزينة، كما أن هناك طريقة أخرى يمكن استخدامها وهي الطريقة غير المباشرة.[2]

**ج- الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لقائمة التدفقات النقدية:** قائمة التدفقات النقدية تهدف إلى توصيل المعلومات لمستخدميها بصفة خاصة باليسر المالي والسيولة، لمستخدمي القوائم المالية عامة وقائمة التدفق النقدي خاصة، وتلك المعلومات يتم توصيلها من خلال الإفصاح على البنود التالية:[3]

❖النقدية وما في حكمها المتاحة للاستخدام وغير المتاحة؛

❖تفاصيل عن العمليات غير النقدية المرتبطة بأنشطة التمويل والاستثمار كتحويل الديون إلى ملكية؛

❖مقدار التسهيلات للقروض غير المسحوبة والمتاحة للأنشطة والتشغيل في المستقبل وتسوية الارتباطات الرأس المالية؛

---

[1] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص ص 230،231.

[2] لعروسي أحمد التيجاني، مرجع سابق، ص 94.

[3] القرار المؤرخ في 23 رجب عام1429هـ، الموافق لـ:26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 26.

❖ المبلغ الكلي للتدفقات النقدية لكل قسم من الأقسام الثلاث (التشغيل، الاستثمار، التمويل)؛

❖ التدفقات النقدية للبنود غير العادية في قائمة الدخل على أنها ناتجة عن أنشطة التشغيل أو التمويـل أو الاستثمار حسب الأحوال؛

✓ الإفصاح على التدفق النقدي للسهم لأنه يعتبر مؤشر جيد على أداء الشركة فيما يتعلق بقدرتها على التمويل الذاتي.

**2-4- متطلبات الإفصاح بالنسبة لجدول تغيرات الأموال الخاصة:** جدول تغيرات الأموال الخاصة هو جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها.

**أ- مفهوم جدول تغيرات الأموال الخاصة**

هو بيان ملخص يعرض نتيجة الفترة، وكذلك الأعباء والنتائج التي تحمل مباشرة في الأموال الخاصة وهذا البيان يقدم آثار تغيرات الطرق المنتهجة على الدورة المالية، كما يعرض أيضا رصيد الاحـتياطات (الأرباح المحتجزة)، وقسائم وحصص وتغيرات رأس المال، هذا يسمح بمقاربة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية السنة المالية لكل فئات رأس المال وكل الاحتياطات ليشير إلى مختلف العناصر المتغيرة.[1]

لا تخضع قائمة التغيرات في المركز المالي لمعايير وشروط مشددة مثل تلك التي تخضع لها كل من قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج، حيث أنه لم تلزم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ضرورة إتباع شكل معين أو ترتيب خاص لعناصر القائمة، مما يحقق مرونة عملية لطرق الإفصاح عن عناصر ذات الأهمية الملموسة على المركز المالي، فغالبا ما يتم إعداد القائمة في شكل قائمة متوازنة حيث يتساوى إجمالي مصادر واستخدامات الموارد المالية، والذي يمثل التغيرات بالزيادة أو النقصان في رأس المال العامل أو النقدية.[2]

**ب- الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لجدول تغير الأموال الخاصة:** لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:[3]

❖ النتيجة الصافية للسنة المالية؛

❖ تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛

---

[1] لعروسي أحمد التيجاني، مرجع سابق، ص 24.

[2] سعيدي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 232.

[3] القرار المؤرخ في 23 رجب عام1429هـ، الموافق لـ:26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص ص 26،27.

❖ المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

❖ عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....)؛

❖ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

**2-5- متطلبات الإفصاح بالنسبة لملحق القوائم المالية:** يشتمل الملحق على الأوصاف السردية أو تحليل أكثر تفصيل للمبالغ الظاهرة في صلب القوائم المالية سابقة الذكر، ويشتمل كذلك معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، والإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة.

**أ- مفهوم ملحق القوائم المالية:** ملحق القوائم المالية هو وثيقة ملخصة تحتوي على معلومات مفيدة لفهم العمليات المدرجة في القوائم المالية، والمعايير الرئيسية التي تسمح بتحديد ما هي المعلومات التي تدرج في الملحق حسب الخصائص المتعلقة بالمعلومات وأهميتها النسبية، وفي الواقع يجب أن يتضمن الملحق فقط المعلومات الهامة التي من المرجح أن تؤثر على الحكم المستفيدين من هذه المعلومات فيما يتعلق بممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتائجها.[1]

**ب- الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لملحق القوائم المالية** :يجب أن يشتمل ملحق القوائم المالية على ما يلي:[2]

❖ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية مثل بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية لاسيما في مجال تقييم الإهتلاكات، والإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختبارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛

❖ مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة مثل بيان الإهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدة، بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتة لكل مؤونة وتطورها، طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال؛

❖ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة كعدد الأسهم التي صدرت ولم تسدد بالكامل، متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية.

---

[1] لعروسي أحمد التيجاني، مرجع سابق، ص ص 95،96.

[2] القرار المؤرخ في 23 رجب عام1429هـ، الموافق لـ:26 جويلية 2008، مرجع سابق ، ص ص 38،41.

**المطلب الثالث: الإفصاح عن السياسات المحاسبية**

يواجه المحاسب في كل مشكلة محاسبية العديد من البدائل التي تلقى القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية، ويختار من بينها الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب بعض الأوضاع والظروف الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة؛ حيث تؤدي عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على النتيجة والوضعية المالية، وكذا التدفقات النقدية والمعلومات والقرارات التي تتخذ بمعرفة الأطراف المختلفة المهتمة بالمؤسسة، وفيما يلي سنبرز مفهوم السياسات المحاسبة والإفصاحات المرتبطة بها.

**أولا: مفهوم السياسات المحاسبية**

جاء مفهوم السياسات المحاسبية في الفقرة 05 من المعيار المحاسبي الدولي رقم (08) أن السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.[1]

من التعريف نلاحظ أنه تناول المصطلحات التالية:

**1- المبادئ:** يشير معنى مبادئ المحاسبة إلى المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد وعرض البيانات المالية، كما هو موضح على سبيل المثال في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية؛

**2- الأســـس:** تعـني الأساس الرسمي لعرض المعلومات المالية، مثل وجود تقرير أعد بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي؛

**3- الاتفاقيات:** وتعني تفسيرات للمفاهيم أو توجيهات لتطبيق معين من المبادئ بالمسائل المحددة؛

**4- قواعد:** تعنى المتطلبات التفصيلية المنبثقة عن المبادئ والاتفاقيات، بالصيغة التي تطبق في حالة الظروف أو مسائل خاصة بأصحاب المؤسسة؛

**5- الممارسات:** تنطبق على الإجراءات والمعالم التي يستخدمها الكيان المقدم في تقييم المعلومات الواردة في البيانات المالية، من حيث تطبيقها بصفة منتظمة المنصوص عليها وتستخدم هذه الإجراءات في اختيار أسلوب لتحديد معالم الافتراضات والتقديرات المختارة خلال فترة التقرير.

**ثانيا: متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية**

إن مستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمؤسسة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ومن ثم يكون من الضروري

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 128.

تطبيق نفس السياسات المحاسبية في هذه الفترات الزمنية المختلفة، إلا أنه يراعي بعض الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية وأهمها:[1]

- ❖ الاتساق في الالتزام بالفرضيات والمبادئ المحاسبية الأساسية؛
- ❖ الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة باعتبار أن الإفصاح عنها جزءا مكملا للقوائم المالية ويجب الإفصاح عنها في مكان واحد؛
- ❖ لا يمكن تبرير أية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية وذلك بحجة انه تم الإفصاح عن هذه المخالفة؛
- ❖ يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة أو عن الأسباب التي أدت إلى هذا التغيير؛

أما ما يجب تبيانه في الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الملحق المتمم للقوائم المالية هو أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وسياسات التقييم وسياسات الاهتلاكات.[2]

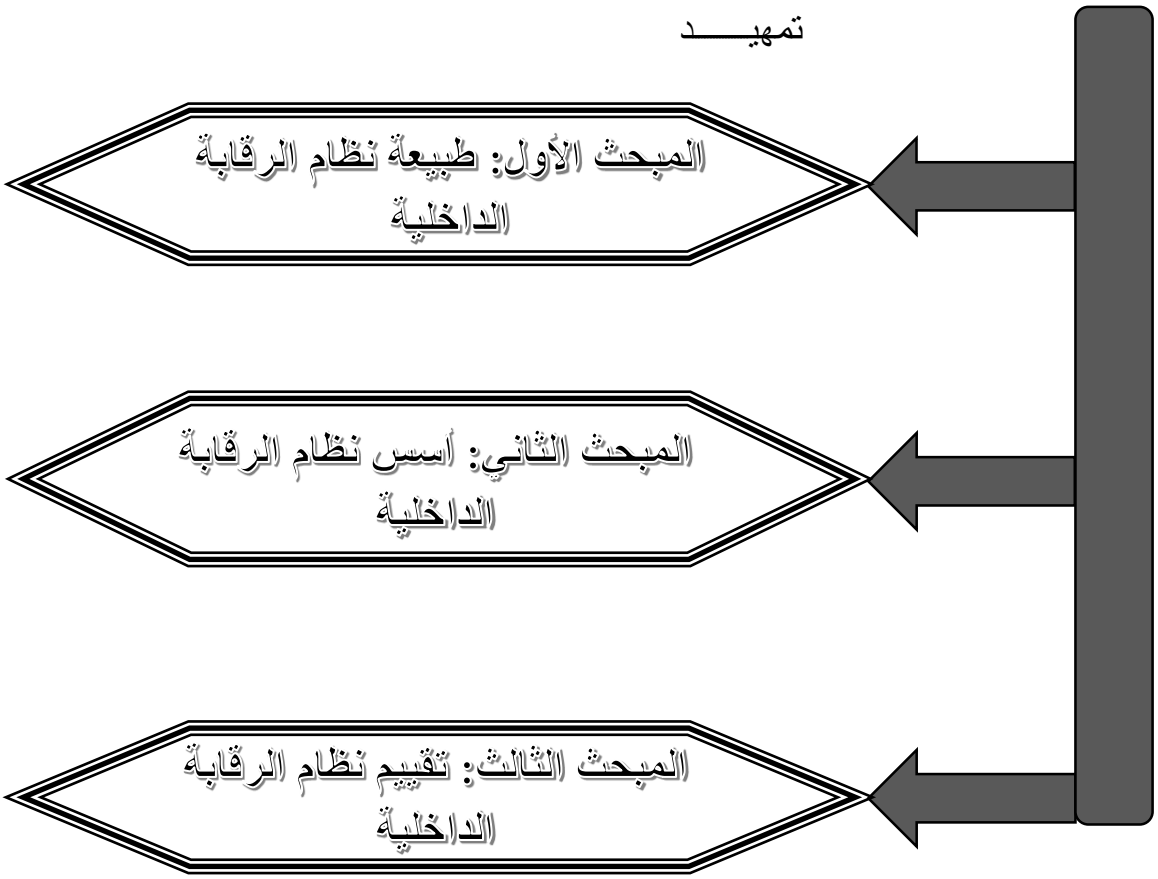
[1] المرجع السابق، ص ص 129،130.

[2] سعيدي عبد الحليم، مرجع سابق، ص ص 19،20.

**خلاصة:**

يتبين لنا من خلال دراسة هذا الفصل أن الإفصاح المحاسبي تطور بتطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة فن التسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبي، من خلال قياس وتحليل وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة للأطراف التي لها مصالح معها، مما استوجب السعي نحو وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية، وذلك لإزالة العوائق من خلال تقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي.

# الفصل الثاني:الإطار النظري لنـــــظام الرقابـــــة الداخلية




خلاصـــة

**تمهيد:**

أدى كبر حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية باعتبارها نظام يساعد الإدارة على الوفاء بأهدافها، فقد توسع مفهومها وتطورت أهدافها لتواكب التطورات في الحياة الاقتصادية للمؤسسة، فبعد ما كانت تهدف إلى حماية النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضة للضياع والسرقة امتدت بعد ذلك لتتضمن الوسائل الكفيلة بضمان صحة البيانات المحاسبية ودقتها وإمكانية الاعتماد عليها، والتأكد على تنفيذ السياسات والإجراءات الإدارية والخطط التنظيمية وذلك من خلال إطار منظم للرقابة الداخلية بما تحتويه من مكونات ومقومات أساسية للرقابة الداخلية وأساليب محاسبية وإدارية لتحقيق فاعلية الرقابة الداخلية بناء على إجراءات تنفيذها.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: طبيعة نظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثاني: أسس نظام الرقابة الداخلية؛

البحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الأول: طبيعة نظام الرقابة الداخلية

إن تنظيم العمل في المشروعات المختلفة يتطلب تقسيم أنشطتها إلى وظائف، وتقوم وحدات إدارية بإنجاز هذه الوظائف في ضوء تحديد سلطات ومسؤوليات واختصاصات كل واحدة منها، مع وضع القواعد المناسبة لتحديد طبيعة العلاقات بينها.

### المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

لقد أقترن التطور في المجال الاقتصادي بتطور مناظر له في مجال الرقابة الداخلية والذي سيتم استعراضها بتفصيل أكثر من خلال النقاط التالية:

#### أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

سوف نقوم بتوضيح مفهوم الرقابة الداخلية من خلال ما يلي:

**1- تعريف الرقابة الداخلية:** تعددت المفاهيم حول موضوع الرقابة الداخلية، نظرا للأهمية البالغة التي يحتويها مصطلح الرقابة والذي يعني القدرة على التحكم في التسيير بعد كل من عملية التخطيط والتنظيم والتنفيذ، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بالرقابة الداخلية:

تعرف الرقابة الداخلية على أنها " أعمال تقوم بها الإدارة لتشجيع تحقيق الأهداف والغايات المحددة يتولى نشاط التدقيق الداخلي تخطيط وتنظيم وتوجيه أعمال كافية لتوفير تأكيدات معقولة بأن الأهداف والغايات سوف تتحقق، لذلك فإن الرقابة نتيجة حتمية للتخطيط والتنظيم والتوجيه السليم من قبل الإدارة ". [1]

تعرف بأنها " قياس للأداء وتصحيحه من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط الموضوعة لتحقيقها قد نفدت وتم انجازها بالشكل الصحيح ".[2]

كما عرفت بأنها " الوظيفة الإدارية التي يتم من خلالها التأكد أن الأداء يتماشى مع أهداف وخطط ومعايير المنظمة ".[3]

وعرفت أيضا بأنها " مجموعة الأعمال التي تهدف إلى مراجعة ما تم عمله وقياس ما تم إنجازه بالمقارنة مع ما حددته الخطط من أهداف ومن تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح مسار أي انحراف عن الخطة ".[4]

---

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 123.

[2] ربحي مصطفى عليان، **أسس الإدارة المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 194.

[3] أنس عبد الباسط عباس، **إدارة الأعمال وفق منظور معاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 199.

[4] ربحي مصطفى عليان، المرجع السابق، ص 194.

من التعاريف السابقة يتبين أن الرقابة "هي من الوظائف الإدارية المعروفة تعتمد على المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء النموذجي أو المخطط له مسبقا من أجل الوقوف على الانحرافات الإيجابية وتعزيزها والانحرافات السلبية وتفاديها، وكل ذلك بغرض الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة ".

**2- نشأة الرقابة الداخلية:** إن من الصعب الفصل بين تاريخ تطور الرقابة الداخلية وتطور مفهومها، فحينما كانت المؤسسة صغيرة الحجم كان من السهل ضبط الرقابة الداخلية وبالتالي لم تكن حاجة ملحة للرقابة الداخلية كون أصحاب المؤسسات يجمعون بين الملكية والإدارة للمؤسسة الاقتصادية، وقد تمت الحاجة للرقابة الداخلية بكبر حجم المشروعات وكبر نواحيها الإدارية والمالية والتنظيمية، ومع كبر حجم المؤسسات اضطرت الإدارة لتوزيع وتفويض السلطات إلى بعض الإدارات الفرعية داخل المؤسسة إضافة إلى التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات هذا كله ساهم في زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية، والتي مرت بالمراحل التالية:[1]

❖ **المرحلة الأولى:** كان الشكل السائد للمشروعات هو المؤسسات الفردية حيث اهتم أصحابها بحماية النقدية من التلاعب والاختلاس، فكانت الوظيفة الرقابية الداخلية تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب من خارج المؤسسة ثم امتدت لتشمل بعض الأصول من أهمها المخزون حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية.

❖ **المرحلة الثانية:** تميزت بتوسع حجم المؤسسات وكبر حجم عمليتها نتيجة لظهور الثورة الصناعية وما صاحبه من انفصال الملكية عن الإدارة (نظرية الوكالة) حيث اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي كان ظهرت تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها حيث كان هناك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض ضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة في الدفاتر وفي التقارير المحاسبية والمالية وفي هذه المرحلة أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية اصطلاح الضبط الداخلي.

❖ **المرحلة الثالثة:** تميزت هذه المرحلة بزيادة اهتمام الإدارة العلمية الحديثة بتحقيق الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وخفض التكاليف إلى أدنى مستوياتها إلى جانب الحفاظ على الأصول بصفة عامة وضمان الدقة الحسابية للعمليات، وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة، إلى جانب الاعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي، وسميت بمرحلة الكفاءة الإنتاجية.

**3- معايير الرقابة الداخلية:** تنقسم معايير الرقابة الداخلية إلى:[2]

**3-1- المعايير العامة:** وتشتمل على:

---

[1] محمد عوف الكفراوي، **الرقابة المالية بين النظري والتطبيقي**، مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست، مصر، 2004، ص 62.

[2] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 136.

✓ التأكيد المعقول على الرقابة لتوفير دليل معقول بأن أهداف المنشأة سيتم تحقيقها؛

✓ الموقف الإيجابي من نظام الرقابة الداخلية فعلى المدراء والموظفين المحافظة على موقف إيجابي؛

✓ الاستقامة والكفاءة، على المعنيين الحفاظ على الاستقامة المهنية والشخصية والكفاءة العملية.

**3-2- المعايير التفصيلية:** وتشتمل على:

✓ التوثيق وتدوين الأحداث الهامة والعمليات؛

✓ تسجيل العمليات والأحداث بشكل مناسب وفوري؛

✓ صلاحية تنفيذ العمليات والمهمات؛

✓ فصل المهام.

**4- أنواع الرقابة الداخلية:** وتقسم الرقابة الداخلية إلى أربعة أقسام:[1]

**1- رقابة المنع:** الهدف منها منع الخطأ أو الغش من الوقوع قبل وقوعه مثل إجراء فصل المهام والإشراف؛

**2- رقابة الاكتشاف:** من اسمها يتضح أن الهدف منها هو اكتشاف الخطأ بعد وقوعه، مثل التسويات البنكية التي يمكن لها اكتشاف أخطاء محددة في تسجيل القيود المتعلقة بالتقدير؛

**3- رقابة التصحيح:** وهي معنية بتصحيح الخطأ الذي أكتشف بواسطة رقابة الاكتشاف؛

**4- رقابة التوجيه:** وهذا الإجراء يصمم أساسا للحصول على نتائج إيجابية من برامج معنية بهذا الغرض.

**ثانيا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية**

سيتم توضيح مفهوم نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

**1- تعريف نظام الرقابة الداخلية:** نظرا للأهمية البالغة التي يحظى بها نظام الرقابة الداخلية من طرف المنظمات والباحثين تعددت التعاريف المقدمة له من قبل العديد من الهيئات المتخصصة، ونوجزها كالآتي:

**1-1- تعريف جمعية المدققين الأمريكيين:** نظام الرقابة الداخلية هو " الاجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقديات والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر، ونتيجة التطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتنبه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة إلى النقديات ".[2]

---

[1] المرجع السابق، ص 137.

[2] مصطفى صالح سلامة، **الرقابة الداخلية والمالية**، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 12.

**1-2- تعريف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين:** نظام الرقابة الداخلية هو " الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول وضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء والمحافظة على السير وفق للسياسات المرسومة ".[1]

**1-3- تعريف منظمة الخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية:** نظام الرقابة الداخلية " هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرر ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة ".[2]

لقد اشتركت التعاريف السابقة في تقديم مفهوم نظام الرقابة الداخلية من خلال أهدافه، واختلفت في الكلمات المفتاحية لها فمن التعاريف من قدمه على أنه خطة تنظيمية ومنها من قدمه على أنه مجموعة من الطرق والإجراءات وغير ذلك.

إذن من خلال التعاريف السابقة يمكن الخروج بالتعريف الإجرائي التالي: " نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن خطة تنظيمية تحتوي على مجموعة من الطرق والإجراءات والضمانات التي تضعها إدارة المؤسسة من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المتمثلة في حماية الأصول، وضمان الصحة والوضعية الكاملة للمعلومات المسجلة، والوقاية واكتشاف الغش والأخطاء، واحترام السياسات الإدارية.

**2- خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال:** يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والتي يجب أن تتوفر فيه من أجل أن يكون فعالا وتتمثل في:[3]

**2-1- الملائمة:** من الضروري أن يتلاءم النظام الرقابي مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها، وأهدافها وتطلعاتها المستقبلية، فالمؤسسة الكبيرة الحجم والمعقدة تحتاج بالتأكيد إلى نظام لرقابي شامل، بيمنا قد لا تحتاج المؤسسة صغيرة الحجم والمحدودة النشاط إلى نظام رقابي شامل؛

**2-2- السرعة في كشف الانحرافات:** كلما كان النظام الرقابي قادرًا على تحقيق السرعة في اكتشاف الانحرافات أو منع حدوثها أصلا كلما كان ذلك النظام ذا كفاية في تلقي أكبر قدر ممكن من الآثار السلبية الخطيرة لتلك الانحرافات، ولا شك أن النظام الرقابي الأمثل هو الذي يكشف الأخطاء ليس فور وقوعها فحسب بل يمنع وقوعها إن أمكن ذلك؛

---

[1] المرجع السابق، ص 13.

[2] Gudh Bénédict, René Keravel, **Evaluation du Control Interne dans la Missionne D'audit,** Edition Comptable France, 1990, p 13.

[3] بشير العلاق، **الإدارة الحديثة نظريا ومفاهيم**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص 347،348.

**2-3- توازن التكاليف مع المردود:** يجب أن تتناسب التكاليف المحدودة بتوفير النظام الرقابي على فوائد التي تعود على المؤسسة من جراء هذا النظام، فلا حاجة لنظام رقابي تفوق تكاليفه الفوائد الناتجة عن استخدامه وتطبيقه؛

**2-4- المرونة:** يجب أن يكون النظام الرقابي مرنا ليظل محتفظا بفاعليته لمواجهة الخطط المتغيرة أو الظـــروف غير المتوقعة أو في حالات الفشل التام، حيث ينبغي أن تنبه الرقابة إلى الفشل قبل حدوثه، وأن تحافظ الرقابة على سير العمليات بالرغم من وقوع الفشل؛

**2-5- الوضوح:** يجب أن تكون الوسائل الرقابية واضحة وصريحة ومفهومة لجميع العاملين في المؤسسة كما يمكن الاستعانة بذوي الخبرة والاختصاص لإيضاح الوسائل الرقابية المعقدة للمؤسسة.

**3- العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية:** يعود تطور نظام الرقابة الداخلية من حيث المفهوم منذ نشأتها إلى غاية الوصول إلى ما هي عليه الآن لجملة من العوامل أهمها:[1]

❖كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها مما أدى إلى تشعب هياكلها التنظيمية، وحتى يمكن مراقبة العمليات بفاعلية يجب أن تعتمد الإدارة على العديد من التقارير والكشوف التحليلية والموازنات التي هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية؛

❖اضطرار الإدارة التي تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، كما هو الحال في شركات المساهمة حيث يقوم مجلس الإدارة بتفويض السلطات والمسؤوليات أمام إدارات الشركة الأخرى (الفروع)، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية؛

❖حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة إذ تهتم الإدارة العليا بأن تقدم لها بيانات قابلة التصديق كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة عند الطلب ولا يتحقق ذلك إلا إذا أعدت نظاما فعالا للرقابة الداخلية؛

❖حاجة الجهات الحكومية الرقابة بالوثائق والبيانات اللازمة في الوقت المناسب وبدرجة كافية من الدقة والمصداقية وهذا لا يتحقق ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا؛

❖مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المنشأة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام حيث يجب على الإدارة توفير نظام رقابة داخلي سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة في منع الغش والأخطاء وسوء الاستخدام؛

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007 ص ص 166،167.

❖تطور إجراءات التدقيق حيث تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية الذي يعتمد في تقرير حجم وكمية اختباراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعملة في المؤسسة؛

❖زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية واستخدام الحاسبات الإلكترونية لمواكبة التطورات التقنية وبالتالي زيادة مسؤوليتها.

**المطلب الثاني: مسؤوليات وأهمية نظام الرقابة الداخلية**

تتحمل عدة جهات المسؤولية اتجاه نظام الرقابة الداخلية فيما يخص التأكد من فعاليته، كما تستفيد هذه الأخيرة من فعالية هذا النظام ويشكل أهمية بالغة في إطار عملها، وفيما يلي سنبرز الجهات المسؤولة عن نظام الرقابة الداخلية، وكذلك أهميتها.

**أولا: مسؤوليات نظام الرقابة الداخلية**

تقع مسؤولية تطبيق نظام الرقابة الداخلية على الأطراف التالية:

**1- مسؤولية الإدارة اتجاه نظام الرقابة الداخلية:** يوجد اتفاق على أن مسؤولية وضع بنية محكمة لأنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها وتطويرها تقع على عائق إدارة المؤسسة، إذ تعد الرقابة الداخلية وسيلة الإدارة وأداتها الفعالة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات، وحماية الأصول والأموال من كل عبث بها، والعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية إلى أعلى درجة ممكنة كما أن تعميم وتنفيذ وتقويم نظام الرقابة الداخلية هو التزام هام يقع على عاتق الإدارة، والغاية من ذلك هو تزويد المساهمين بتأكيد معقول ومنطقي بأن نظام الرقابة الداخلية يحقق الأهداف المرجوة.[1]

كما يقع على عاتق الإدارة مسؤولية وضع نظام فعال للرقابة الداخلية والإشراف عليه بحيث يكون تحت مراجعة دورية لتحديدها إذا كانت:[2]

❖السياسات الموضوعة ثم تنفيذها بدقة؛

❖التغيرات في ظروف العمل قد جعلت الإجراءات معقدة أو غير ملائمة للظروف الحالية؛

❖تستخدم بسرعة وسائل تصحيح فعالة عند ظهور أي انحراف في النظام.

---

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الأول، طبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 297.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد نور، **الرقابة ومراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، 1992، مصر، ص 264.

**2- مسؤولية المراجع الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية:** وتعد إدارة المراجعة الداخلية الجهة التي تمد الإدارة بالمعلومات الخاصة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعليته، بحيث يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها واحكامها، كما نصت معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخلين على أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم على درجة متانتها.[1]

**3- مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية:** بالرغم من أن الإدارة هي المسؤولة عن إقامة نظام فعال للرقابة الداخلية إلا أن وجود هذا النظام وكفايته له مساس كبير بعمل المراجع الخارجي، وأن وظيفة نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي هي تقديم ضمان لاكتشاف الأخطاء والمخالفات بدرجة معقولة، ويؤدي فحص وتقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد إجراءات المراجعة المختلفة، والتي تلزم تكوين رأي عن صحة القوائم المالية، وكذلك مد الإدارة بالنصائح والاقتراحات اللازمة لتحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية، بصفته خبيرا في هذا المجال.[2]

**ثانيا: أهمية نظام الرقابة الداخلية**

يحقق نظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة تخدم الجهات التالية:

**1- وجهة نظر الإدارة العليا:** تتوقع الإدارة العليا أن يعمل نظام الرقابة الداخلية على:[3]

- تساعد على خلق شبه رقابة تسمح بتحقيق الأهداف الخاصة بالكفاءة والفعالية لأنشطة العمليات؛
- تعزيز القدرة على الاحتفاظ بالعميل عن طريق تأكيد سهولة تغيير الأنظمة بما يحقق أهداف العميل المتوقعة؛
- إنتاج بيانات ومعلومات تساعد على اتخاذ القرار، وتقليل المخاطر.

**2- وجهة نظر المراجع الخارجي:** تتمثل في:[4]

- تساعد الرقابة الداخلية المراجع الخارجي في تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت الاختبارات التي يؤديها؛
- يحتاج المراجع الخارجي إلى الرقابة الداخلية للتأكد من مدى قدرة المؤسسة لإنتاج بيانات موثوق فيها وإعطاء رأيه الفني المحايد بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا لمعايير المراجعة المحلية والدولية؛

---

[1] مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2010 ص 34.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد نور، المرجع السابق، ص 268.

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 98.

[4] السيد محمد سريا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، مكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 75.

❖يقدم المراجع الخارجي تقريره إلى مجلس الإدارة عن مراجعة القوائم المالية وأي تأثير جوهري ناتج عن عدم الالتزام باللوائح ونظم العمل ونتائج تقييم الرقابة الداخلية موضح به نواحي القوة والضعف في النظام المطبق ودرجة الثقة في البيانات والمعلومات والتوصيات اللازمة لمعالجة القصور.

**المطلب الثالث: أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية**

في مفهومها الشامل والحديث ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى نظام الرقابة الإدارية ونظام الرقابة المحاسبة، كما أن لها عدة أهداف، وفيما يلي سنبرزهما كالتالي:

**أولا: أنواع نظام الرقابة الداخلية**

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى نوعين هما:

**1- نظام الرقابة الإدارية:** عرضت لجنة معايير المراجعة الرقابة الإدارية بأنها الخطة التنظيمية، وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بعمليات اتخاذ القرارات، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات.[1]

وبناء على هذا التعريف نجد أن الرقابة الداخلية ترتبط بأقسام تشغيلية، وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي مما يعني عدم قيام المراجع بتقييمها، ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب التالية:

**1-1- وظائف الرقابة الإدارية:** وتشتمل على:[2]

❖تحديد الأهداف العامة للمؤسسة، ووضع السياسات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف؛

❖تنظيم الأعمال والأفراد في أداء الأعمال؛

❖إصدار التعليمات والتوجهات للعاملين للقيام بنشاط المؤسسة؛

❖الإشراف على العاملين؛

❖تقييم النتائج التي توصل إليها وتقيم أداء الأفراد في التنظيم.

**1-2- عناصرها:** تتمثل في:

❖نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء فيها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية؛

---

[1] طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة :شرح معايير المراجعة الدولية ولأمريكية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 46.

[2] عبد الوهاب ناصر، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال الدار** الجامعية، مصر، 2006، ص 59.

❖ نظام تقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري لتكون هذه التقديرات الأساس في تحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها:

✓ قواعد وأسس تقدير المبيعات؛

✓ قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى؛

✓ نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها:

- سياسات وإجراءات البيع والشراء؛
- سياسات وإجراءات الإنتاج؛
- سياسات وإجراءات التوظيف والترقية بالنسبة للعاملين؛
- سياسات وإجراءات التسعير للمنتجات المشروع؛
- نظام خاص بعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه وما يصل إليه من نتائج.

**2- نظام الرقابة المحاسبية:** وهي تشمل الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تخص بصفة أساسية بالمحافظة على أصول المشروع واختبار دقة البيانات المحاسبية المتبقية من الدفاتر والسجلات ودرجة الاعتماد عليها، كما تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.[1]

**2-1- وظائف الرقابة المحاسبية:** وتشتمل على:[2]

❖ إعداد الخطة الرقمية التي تمثل أهداف المؤسسة في صورة موازنة تخطيطية أو تقديرية؛

❖ تصميم النظم المحاسبية التي تتماشي مع طبيعة ومعاملات المؤسسة؛

❖ تسجيل الأحداث المالية التي تتولد عن نشاط المؤسسة؛

❖ المراجعة الداخلية، الفحص، التحقق، والتفتيش من أن ما يتم مطابق لما يراد إتمامه؛

❖ تحليل نتائج المؤسسة المالية وتفسيرها وتقديم تقرير عنها إلى المستويات الإدارية التي تهمها هذه النتائج.

**2-2- عناصرها:** تتمثل في:[3]

❖ نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة نشاط المؤسسة؛

❖ نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

---

[1] المرجع السابق، ص 58.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص ص 18،19.

[3] المرجع السابق، ص 20.

❖ نظام لمراقبة وحماية موارد المؤسسة، وأصولها ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له؛

❖ نظام ملائم لمقارنة بيانات وسجلات محاسبية وأصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي على أساس دوري؛

❖ نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية.

ويكمن الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية فيما يلي:

**أ- من حيث الهدف:** الرقابة المحاسبية تهدف لحماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام، والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية بينما الرقابة الإدارية تهدف إلى التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية، والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.

**ب- من حيث طبيعة عملية الرقابة:** الرقابة المحاسبية تعمل على التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والتحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية بينما الرقابة الإدارية تعمل على التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

**ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية**

تنقسم أهداف الرقابة الداخلية إلى أهداف عامة (رئيسة) وأهداف تتعلق بالرقابة الإدارية، وأهداف تتعلق بالرقابة المحاسبة والتي سنستعرضها على النحو الآتي مع الإشارة إلى أهداف الرقابة الداخلية التي حددتها المنظمات المهنية الخاصة بها.

**1- الأهداف العامة (الرئيسية):** تتمثل في:

**1-1- التحكم في المؤسسة:** إن تنظيم وتوجيه العمل لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات داخل المؤسسة يساعد في التحكم في أنشطتها، وخلق رقابة على مختلف هذه الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الإدارة داخل أو خارج المؤسسة.[1]

**1-2- حماية الأصول:** تعد من أهم أهداف الرقابة الداخلية منذ نشأتها، حيث يتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد الأخطار والحرائق وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة والاختلاس والغش، ويتم التحقق من الحماية عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات

[1] أحمد علي وجدان، **دور الرقابة والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009 ص 21.

المحاسبة مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال فترة مالية كاملة وقانونية ومصرحا بها.[1]

**1-3- دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها:** والتي تعنى أن تكون المعلومات موضوعية تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة مع توفرها بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب لخدمة الأطراف المستفيدة.[2]

**1-4- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر الذي يقتضي أن تكون هذه الأوامر والتعليمات واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقييد بها وتنفيذها.[3]

**1-5- تشجيع العمل بالكفاءة:** إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة، من خلال التحكم في التكاليف بخفضها عند حدودها الدنيا.[4]

**1-6- تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة:** وتعنى متابعة تنفيذ الأحداث الفعلية ومقارنتها بما هو مخطط، وتحليل تلك النتائج لمعرفة واكتشاف الانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ، وتصحيحها.[5]

**2- أهداف تتعلق بنظام الرقابة الإدارية:** تتمثل في:[6]

**2-1-** تحقيق كفاءة التشغيل وتنميتها عن طريق مراعاة:

- ❖ التحقق من كفاءة عناصر المدخلات للعمليات التشغيلية الإنتاجية؛
- ❖ التحقق من كفاءة مرحلة تشغيل هذه العناصر وذلك عن طريق مراعاة قواعد التنظيم والإجراءات واللوائح الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة؛
- ❖ التحقق من عناصر المخرجات من السلع والخدمات ومدى فاعليتها في تحقيق النتائج والأهداف.

---

(1) حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 104.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 89.

(3) أحمد علي وجدان، مرجع سبق ذكره، ص 17.

(4) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 90.

(5) زاهد محمد ديري، **الرقابة الإدارية**، طبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن،2000، ص 187.

(6) كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006 ص ص 236،237.

**2-2-** تحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والتعليمات الموضوعة من قبل الإدارة والأجهزة الحكومية.

**2-3-** تخفيض احتمال حدوث المخالفات لأي تعليمات أو لوائح أو نظم خاصة بالمنشأة.

ولتحقيق أهداف الرقابة الإدارية السابقة يجب أن يتوفر نظام الرقابة الداخلية على الشروط التالية:

- ❖ يجب أن يتضمن النظام الإجراءات السليمة للعناية بالأصول والسجلات ورقابتها؛
- ❖ يجب أن يتضمن النظام أساليب مراقبة الالتزام بتنفيذ التعليمات واللوائح والخطة التنظيمية للمؤسسة؛
- ❖ يجب أن يتضمن النظام العناصر الرئيسية التالية:
  - ✓ المستويات الإدارية المختلفة؛
  - ✓ خطوط السلطة والمسؤولية؛
  - ✓ الحقوق والواجبات؛
  - ✓ الضوابط التي تحكم طبيعة العمل؛
  - ✓ السياسات الإدارية المختلفة (إنتاج، بيع، شراء، تمويل...)؛
  - ✓ سياسات تشغيل الأصول وطرق امتلاكها وصيانتها؛
  - ✓ القواعد المحاسبة المتعارف عليها؛
  - ✓ طبيعة وسائل الاتصال داخل التنظيم وتدعيمها.

**ثالثا: أهداف تتعلق بنظام الرقابة المحاسبية:** تتمثل في:[1]

**1-** حماية أصول وممتلكات المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة كالسرقة والاختلاس، ومن أمثلة هذه التصرفات ما يلي:

- ❖ اختلاس أصل من أصول المؤسسة كالبضاعة التي يتم سرقتها من المخازن؛
- ❖ تخريب بعض الأصول رغم جودتها كالسيارات أو الأجهزة أو الأدوات؛
- ❖ عمل مناقصات وهمية أو مزادات وهمية بغرض اختلاس بعض الأصول أو الممتلكات لحساب بعض المسؤولين في المؤسسة.

**2-** حماية سجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة من أي انحرافات أو أخطاء متعمدة أو غير متعمدة؛

**3-** التأكد من الحصول على بيانات محاسبة دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية أو الخارجية، وبالتالي يمكن تلبية احتياجات الأطراف المتعددة.

[1] المرجع السابق، ص ص 237،238.

ولتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتوفر في نظام الرقابة الداخلية الشروط التالية:

- ❖ الفصل بين اختصاصات ومسؤوليات الموظفين داخل المؤسسة؛
- ❖ وضوح خطوط السلطة التي تحدد مسؤوليات الأفراد داخل مستويات الإدارية؛
- ❖ مراعاة كفاءة الموظفين وملائمة مؤهلاتهم العلمية لمتطلبات وظائفهم؛
- ❖ مراعاة خطوات تسجيل العمليات المالية والمحاسبة عنها عن طريق ما يلي:

✓ لا بد من التصريح بأي عملية مالية قبل تنفيذها من قبل الإدارة عن طريق وضع إجراءات معنية مسبقة للعمليات المختلفة كتحديد الأسعار والائتمان وشروطه ومصادر شراء المواد الأولية؛

✓ تنفيذ العمليات التي تم التصريح بها عن طريق الإجراءات المختلفة السابق وضعها لكل عملية من العمليات كالشراء أو البيع؛

✓ القيام بتسجيل العمليات المالية دفتريا مع مراعاة التوجيه المحاسبي السليم لهذه العمليات، ويعني ذلك التنفيذ السليم لكل من الدورة المستندية، والدورة المحاسبية؛

✓ المحاسبة عن نتائج العمليات عن طريق إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية.

**4- أهداف بعض المنظمات العالمية:** كما قامت المنظمات العالمية بتحديد أهداف الرقابة الداخلية بالشكل التالي:[1]

**4-1- حدد معهد المراجعين الداخلين خمسة أهداف أولية للرقابة الداخلية كما يلي:**

- ❖ مدى الاعتماد والثقة في سلامة المعلومات (الإرشاد رقم 300)؛
- ❖ الامتثال للقواعد والإجراءات (الإرشاد رقم 320)؛
- ❖ حماية الأصول (الإرشاد رقم 330)؛
- ❖ كفاءة واقتصاد استخدام الموارد (الإرشاد رقم 340)؛
- ❖ تحقيق وانجاز الأهداف الموضوعة للعمليات والبرامج (الإرشاد رقم350)؛

**4-2- حددت لجنة COSO ثلاث مجموعات من أهداف الرقابة الداخلية هي:**

✓ **المجموعة الأولى:** تهدف إلى التأكد من كفاءة وفعالية العمليات ويمكن اعتبارها الهدف الرئيسي للمنشأة وتتضمن: هدف الربحية، هدف الكفاءة وفعالية أداء العمليات، هدف حماية الأصول؛

✓ **المجموعة الثانية:** تبحث في مدى الثقة في القوائم المالية والحسابات المالية سواء كانت قوائم ملخصة

[1] محمد سمير أحمد، **الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية**، طبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ص26.

أو مؤقتة أو تقارير عامة؛

- ✓ **المجموعة الثالثة:** تتناول مدى التطابق والامتثال للقواعد والقوانين المطبقة.

ولقد أوضحت المنظمة على أن هذه الأهداف تتفق واحتياجها إلى تدعيم وتداخل الإدارة العليا لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

**المبحث الثاني: أسس نظام الرقابة الداخلية**

أدى التطور في مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية الناتج عن التقديم التكنولوجي في بيان العمل إلى ضرورة اتساع نطاق ومكونات نظام الرقابة الداخلية، ووجود مجموعة من المقومات الأساسية التي تمثل الأسس الرئيسية المطلوب توفرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية فعالا وجيدا في تحقيق الأهداف الرئيسية وتشغيله.

**المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية**

يشتمل نظام الرقابة الداخلية على خمسة مكونات ترتبط جميعهـا مع بعضها البعض، ولا بعد من تواجدها مجتمعة بدرجة كافـية لتحـقيق فعالـيته، وهي كما يلي:

**أولا: بيئة الرقابة**

بيئة الرقابة تعد وتهيئ الاتجاه العام للرقابة في المنشأة ولها تأثير على الشعور ووعي الموظفين بالرقابة وهي الأساس لجميع أنواع الرقابة الداخلية، كما توضح فلسفة الإدارة وخطوط السلطة والمسؤولية ولبيئة الرقابة تأثير في فعالية إجراءات، وبدون وجود بيئة رقابية فعالة لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.[1]

وتتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل التي نوجزها فيما يلي:[2]

**1- نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية:** ويتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك تركز على النزاهة والقيم الأخلاقية، مع التحقق من إتباع هذه اللائحة سواء كانت مكتوبة أو في صورة خطاب ترسله الإدارة للعاملين بالمؤسسة بصفة دورية، كما يجب أن تركز هذه اللائحة على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة الشركة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقوانين واللوائح، وعدم وجود تعارض بين مصلحة المؤسسة ومصلحة العاملين بها، مع عمل العاملين على حماية معلومات المؤسسة وضمان سريتها.

---

[1] محمد سمير أحمد، مرجع سابق، ص 38.

[2] عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص ص 78-80.

**2- الالتزام بالكفاءة:** تتمثل الكفاءة بالمعرفة والمهارات الضرورية لإنجاز الأعمال، ويتحقق الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة مع ضمان الالتزام بها بصفة مستمرة.

**3- دور ومشاركة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة:** يقوم المجلس بتفويض الإدارة مسؤولية الرقابة الداخلية وتقديم تقويمات مستقبلية منتظمة لنظام الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل الإدارة كما يقوم بالاتصال باستمرار بكل من المراجعين الداخلين والخارجين.

**4- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل:** تعتبر فلسفة الإدارة ونمط التشغيل جزء هام من بيئة الرقابة، ويقصد بفلسفة الإدارة مدى التزامها بتطبيق اللوائح والقوانين أو ما إذا كانت لديها الرغبة في القيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة أم لا.

**5- الهيكل التنظيمي:** يمثل الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة جزء هام من بيئة الرقابة، لأنه يتم تخطيط وتنفيذ أعمال المؤسسة والرقابة عليها من خلال الهيكل التنظيمي، مع ضرورة دراسته لمعرفة مزاياه وعيوبه.

**6- تحديد وتوزيع السلطات والمسؤوليات:** تتأثر بيئة الرقابة في أي شركة بالسلطات ومسؤوليات الأفراد والتي يتم تحديدها وفقا للهيكل التنظيمي المطبق في المؤسسة.

**7- سياسات وممارسات الأفراد والموارد البشرية:** وتتضمن تلك السياسات والممارسات طريقة توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذلك تحديد كيفية تحديد مرتباتهم، وكيفية ترقيتهم وتوقيع العقوبات عليهم.

**ثانيا: تقييم المخاطر**

تتعرض أي مؤسسة عند مزاولة أعمالها للعديد من المخاطر وسنقوم بشرح وتحليل تلك المخاطر من خلال العناصر التالية:[1]

**1- تحديد الأهداف:** يعتبر تحديد الأهداف أول خطوة لتقييم المخاطر، باعتبار أن أهداف أي مؤسسة بمثابة معايير تستخدم لقياس أداء الإدارة، حيث يجب عليها أن تضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف مع ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف.

**2- تحديد الخطر واحتمال حدوثه:** قد يحدث الخطر بسب عوامل داخلية مثل حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم فعالية لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة وعدم مقدرة العاملين في السيطرة على أصول الشركة مما يؤدي إلى إمكانية التلاعب فيها، كما قد يحدث الخطر بسبب عوامل خارجية مثل ظروف المنافسة أو

[1] المرجع السابق، ص ص 80-82.

حدوث تطورات تكنولوجية قد تؤثر على أنشطة المؤسسة ومنتوجاتها، حيث أن معظم المصادر الداخلية للخطر يمكن للإدارة معرفتها وتحديدها.

**3- مواجهة الخطر:** بعد التعرف على المخاطر الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة ينبغي اتخاذ كل الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها، أو محاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

**ثالثا: الأنشطة الرقابية**

وتعني تلك السيـــاسات والإجراءات التي اعتمدتـــها الإدارة لـغرض تحـقيق الأهداف الخاصة بالمـنشأة وتتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير وفحص الدقة الحسابية للسجلات والسيطرة على التطبيقات وبيئة نظم معلومات الحاسوب.[1]

كما أنها السياسات والإجراءات التي تساعد الإدارة للاطمئنان على تنفيذ التعليمات والتوجيهات، وهذه الأنشطة ضرورية لتحقيق الرقابة ويتم اتخاذها لمواجهة وتخفيض أي خطر يعيق تحقيق أهداف المؤسسة ومن أهم هذه الأنشطة ما يلي:[2]

**1- الفصل الملائم بين الواجبات:** هناك أربعة إرشادات عامة ذات أهمية خاصة بالنسبة للمراجع تتعلق بالفصل الملائم بين الواجبات وذلك بهدف منع الخطأ والتلاعب وهي:

- ❖ الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة لها من أجل حماية شركة من اختلاس؛
- ❖ الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول؛
- ❖ الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر المحاسبية؛
- ❖ الفصل بين الواجبات في إطار تكنولوجيا المعلومات (تشغيل الالكتروني للبيانات) المبرمجة.

**2- الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة:** أي يجب أن يتم إقرار كل عملية بصورة مناسبة.

**3- الوثائق والسجلات الكافية:** تمثل الوثائق والسجلات أشياء ملموسة يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها مثل فواتير البيع، بطاقات حاسوبية إلى أن يتم طباعتها لأغراض محددة، وذلك في ظل المعالجة بالحاسوب.

**4- الرقابة المادية على الأصول والسجلات:** من الضروري أن توجد ضوابط رقابـية كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات ومن أمثلة حماية الأصول والسجلات التأمين على هذه الأصول وحفظ السجلات في خزائن حديدية.

---

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 56.

[2] حسين القاضي حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 82.

**5- التحقق الداخلي المستقل عن الأداء:** تأتي الحاجة إلى التحقق الداخلي من كون الرقابة الداخلية تميل إلى التغير مع مرور الوقت ما لم تكن هناك آلية للمراجعة المتكررة.

**رابعا: المعلومات والاتصالات**

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وآخرين يحتاجونها داخل الشركة، وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية، أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي، إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكيد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.[1]

**خامسا: المتابعة**

ويقصد بالمتابعة التقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل نظام الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية وكفاءة هذا النظام، ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة المؤسسة، ومن الأدوات المستعملة لمتابعة هيكل الرقابة الداخلية وجود إدارة للمراجعة الداخلية، والتي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، كما يجب أن تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك وخاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، و ينظر تقرير لجنة (COSO) للمكونات الخمسة لهيكل نظام الرقابة الداخلية على أنها مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية، وقد اقترح التقرير أن تقتصر الإدارة على مدى فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية، وذلك لتوفير تأكيد معقول وليس مطلق عن إمكانية الثقة في إعداد القوائم المالية المنشورة.[2]

**المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية**

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، يعتمد على نموذج محاسبي من شأنه أن يسمح لنظام الرقابة المحاسبة، من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقة من جهة ومن جهة أخرى يمكن للمؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة، وعليه سنتطرق إلى مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد والتي بدورها تنقسم إلى مجموعتين:

---

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 57.

[2] عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 84.

**أولا: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية**

وتتضمن المقومات المحاسبة مجموعة من العناصر التي يمكن تناولها على النحو التالي:

**1- الدليل المحاسبي:** يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجميع البيانات لتشغيلها فيما بعد يدويا أو إلكترونيا وأيضا لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاد القرارات بواسطة إدارة المؤسسة.[1]

**2- الدورة المستندية:** تعتبر المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، ولذلك ينبغي عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية، وعلى النظام المستندي أن يتميز بما يلي:[2]

- ❖ التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري؛
- ❖ تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها، لكل عملية للتمكن من المتابعة والرقابة؛
- ❖ منع ازدواجية المستندات أو تجميع البيانات؛
- ❖ الوضوح والبساطة في التصميم والاستخدام، بحيث تكون مرقمة لتسهيل عملية الرقابة.

**3- المجموعة الدفترية:** تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، كما يجب مراعاة عند تصميم المجموعة الدفترية ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة وإثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، بالإضافة إلى بساطة التصميم قصد سهولة الاطلاع وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.[3]

**4- الجرد الفعلي للأصول:** تتميز بعض عناصر الأصول بإمكانية جردها الفعلي كالنقدية بالخزينة والمخزون بأنواعه، والأوراق المالية والتجارية ومعظم عناصر الأصول الثابتة، كما أن نتائج الجرد الفعلي يتم مقارنتها بالأرصدة المحاسبيــة التي

تشملها السجلات المحاسبية، والتي توضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.[4]

**5- الموازنات التخطيطية:** على اختلاف تعاريف الموازنة، يمكن القول إنها خطة كمية ومالية للمؤسسة ككل ولوحداتها الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة، وبالإضافة إلى وظيفتها التخطيطية فإن لها دورا رقابيا من

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 190.

[2] وليام توماس، أمرسون هنكي، ترجمة: أحمد حامد حجاج وآخرون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، مصر، 2010 ، ص 191.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ، 170.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، مرجع سابق، ص 195.

خلال إجراء المقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنة من بيانات تقديرية، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها.[1]

**6- أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة:** التكاليف المعيارية تمثل المعايير المحددة مسبقا فهي أهداف تسعى الإدارة لتحقيقها، لأن غياب المعايير المحددة مسبقا يدفع بالمسؤولين إلى مقارنة الأداء الفعلي للفترة الحالية بأداء الفترات السابقة والنتيجة هي الكشف عن عناصر عدم الكفاءة التي كانت موجودة في التكاليف، وازداد دور الأنظمة المتطورة لتخصيص التكاليف غير المباشرة سواء كانت صناعية أو غير صناعية، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفعالية النظام المحاسبي في توفير المعلومات لمتخذي القرارات.[2]

**7- الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة:** أصبحت الوسائل الآليـة من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال، كذلك تزايدت أهمـية استخدام الحاسوب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها، وأن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم.[3]

**ثانيا: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية**

يتضمن الشق الإداري لمقومات النظام مجموعة من الطرق والوسائل ينبغي توفرها على درجة عالية من الكفاءة والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

**1- الهيكل التنظيمي:** يعتبر الهدف من إنشاءه هو تحديد المستويات الإدارية والأقسام واختصاصات كل منها، ويتوقف نوعه على طبيعة المؤسسة وحجمها وشكلها القانوني ولا بد أن تراعي فيه البساطة والمرونة وكذلك الوضوح من حيث تحديد السلطات والمسؤوليات، وإلى جانب الهيكل التنظيمي يجب إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم أو إدارة على حدا، كما يجب أن يتصف الهيكل بما يلي:[4]

- ❖ أن يتم تفويض السلطات من الأعلى إلى الأسفل وأن تكون واضحة ومفهومة؛
- ❖ مرونة الخطة التنظيمية لإمكانية استيعاب أي تغيرات مستقبلية؛
- ❖ الاستقلال الوظيفي بين الإدارات والأقسام، بما لا يمنع التعاون والتنسيق؛
- ❖ يجـب مراعاة التكلفة الاقتصـادية لهذا الهيكل التنظـيمي على أساس أن تزيـد منفعتها عن تكلـفة إعدادها

---

(1) المرجع السابق، ص 194.

(2) محمد قاسم القيروتي، **مبادئ الإدارة والنظريات والعمليات والوظائف**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 373.

(3) عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، مرجع سابق، ص 193.

(4) فتحي رزق السوافيري، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديد للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002 ص 32.

من ناحية، ومراعاة الظروف الاقتصادية للمؤسسة عند إعداده.

**2- اختيار الموظفين الكفاء ووضعهم في المكان المناسب:** يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، إذ أن كفاءة هؤلاء الأشخاص وأمانتهم ستؤدي إلى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها والعكس، بحيث يتم اختيار الموظفين على أساس شهادات في الميدان العملي وخبرة تمكنهم من التحكم في الوظيفة.[1]

**3- معايير الأداء السليم:** إن توفير معايير لقياس أداء العاملين، وذلك من أجل مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات، ويتم تحقيق ذلك من خلال:[2]

- ضرورة وجود نظام للحوافز على أساس سلوكي؛
- توافر معايير لقياس الأداء معدة بأساليب علمية، وبمشاركة جميع المسؤولين؛
- ضرورة وضوح السياسات الخاصة بأداء العاملين ومعاملات الأفراد، وتوفير أساليب الرقابة الذاتية في كافة المستويات الإشرافية؛
- توفير أسس العدالة سواء في المعاملات وتوزيع الأعباء.

**4- مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول:** تعد من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث شقها الإداري فهي وجود مجموعة من السياسات والإجراءات التي تمنع وقوع أو حدوث خسائر واختلاسات أو ضياع أو تلف ويتطلب نظام الرقابة الفعال اتخاذ الإجراءات الوقائية التالية:[3]

- اهتمام الإدارة بالتأمين على الأصول الموجودات ضد الأخطار المختلفة؛
- القيام بالجرد الفعلي المفاجئ لمنع حدوث التلاعب والاختلاس وشعور المسؤولين بالرقابة المستمرة؛
- من المهم إتباع رقابة مزدوجة، وذلك بإثبات وتسجيل العمليات والتحركات المالية المرتبطة بها؛
- تخزين المواد الأولية والمهمات في مستودعات مرتبة بشكل جيد حتى يسهل الوصول إليها ومراقبتها وحمايتها من الضياع، كما يجب حفظ السجلات والدفاتر في أماكن محددة ومراقباتها بشكل يصعب إدخال أي تعديلات في البيانات أو التلاعب بها كحفظ حسابات العملاء في خزينة حديدية.

---

[1] Hamini allal**, Control interne**, o.p.u, algerei,1993,P 25.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 101.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 172،173.

**5- قسم المراجعة الداخلية:** من المتطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية يطلق عليها قسم المراجعة مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وأيضا التحقق من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات.[1]

**المطلب الثالث: إجراءات وأدوات نظام الرقابة الداخلية**

يستعمل نظام الرقابة الداخلية إجراءات وأدوات محددة بغية إحكام العمل المحاسبي والتنظيم الإداري وتحقيق الأهداف المتوخاة منه، من خلال توفير معلومات ذات مصداقية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وفيما يلي سنبرز إجراءات وأدوات نظام الرقابة الداخلية.

**أولا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية**

تتخذ المؤسسة مجموعة من الإجراءات لتحقيق المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية سواء كانت تنظيمية وإدارية أو محاسبة، أو إجراءات عامة كالتالي:

**1- الإجراءات التنظيمية والإدارية:** تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل نشاط داخلها توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها واستخراج المستندات من أصل أو عدة صور وإجراء حركة التنقلات بين العاملين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل، وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وسوف سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:[2]

**1-1- تحديد الاختصاصات:** تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، والاجتماعية والتكنولوجية يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديريـــة لها اختصاصات وداخل كل مديـرية يمكن تجـزئة هذه الاختصاصات داخل الدوائر وداخل

[1] فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص ص 35،36.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 171،172.

المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.[1]

**1-2- تقسيم العمل:** إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنع تضاربها أو تداخلها كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:[2]

أ- **الفصل بين أداء العمل وسلامة تسجيله:** إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية، وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة؛

ب- **الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله:** إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول نظرا لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة بهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر؛

ج- **الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه:** إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعبات ومن الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية؛

د- **تقييم العمل المحاسبي:** انطلاقا من عدم انفراد شخص واحد بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا النظام للتقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير، ويزيد من فرص الكشف عنها حال وقوعها.

**1-3- توزيع المسؤوليات:** يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن كل عملية حيث أن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه، ويعطي هذا الإجراء لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد بدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص منه من جهة، ومن جهة ثانية يضفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة.[3]

**1-4- إعطاء تعليمات صريحة:** عادة ما يشمل هذا الإجراءات على الجانب التطبيقي للمؤسسة لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها، فالصراحة

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 106.

[2] المرجع السابق، ص ص 107-111.

[3] المرجع السابق، ص 111.

والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمة وتنفيذها على أحسن وجه كإعطاء تعليمة صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤوليته اتجاهها، من أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لابد أن تتوفر هذه الأخيرة على الوضوح والصراحة والفهم مع احترام السلم التسلسلي للوظائف.[1]

**1-5- إجراء حركة التنقلات بين العاملين:** إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراء نظام الرقابة الداخلية كون أن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته، حيث أن حركة التنقلات بين العاملين لابد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل كتغير موظف من مصلحة المالية إلى مصلحة المحاسبة أو إلى مصلحة البيع، ولا ينبغي في هذا الإطار تغيير موظف من مصلحة الأمن أو البحث إلى مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة المنتمي لها كمصلحة المستخدمين مثلا.[2]

**2- إجراءات محاسبية:** يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي وتضم النواحي التالية:[3]

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات في الوقت المناسب؛
- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به؛
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة وحسابات المراقبة الإجمالية (إجراء المطابقات الدورية).

وسوف نفصل في هذه الإجراءات فيما يلي:[4]

**2-1- التسجيل الفوري للعمليات:** يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على

---

[1] المرجع السابق، ص 112.

[2] المرجع السابق، ص ص 112،113.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 172،173.

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 114-119.

أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون شطب مع عدم التسجيل فوق تسجيل آخر وإلغاء تسجيل معين إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح، ولهذا فالتسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

**2-2- التأكد من صحة المستندات:** تشتمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات وهي:

- ❖ البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته؛
- ❖ عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط؛
- ❖ ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها؛
- ❖ يجب استعمال الأرقام المتسلسلة عند طبع نماذج المستندات ما يساعد على إجراء عملية الرقابة على العودة إليها عند الحاجة.

**2-3- إجراء المطابقات الدورية:** تعتبر المطابقات الدورية من أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية والخارجية، وبالتالي ضرورة إجراء كافة المقاربات الدورية التي يكون موضوعها مختلف عن عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، كإجراء مقاربة بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات وما تم على مستوى البنك لاستخراج مختلف الانحرافات المتمثلة أساسا في بيانات سجلت على مستوى البنك ولم تسجل على مستوى المؤسسة أو العكس، ثم إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم المالية الختامية وذلك لإعطاء معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية الحساب البنكي للمؤسسة.

**2-4- عدم اشتراك موظف في مراقبة عمله:** يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير وفي المحافظة على السير الحسن له، كون أن التنفيذ الجيد للطرق والإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لذلك أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقف كل موظف داخل النظام وبما يستجيب إلى تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة.

ولهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي، نظرا لأن الرقابة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات

الممكن وقوعها، والتي تخل بأهداف الرقابة الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهله للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه، وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادر عنه، فوضع هذا الإجراء يقضي على هذا الإشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيئ إلى المعلومات المحاسبية.

**3- إجراءات عامة:** بعد التطرق إلى الإجراءات التنظيمية والإدارية، وكذا الإجراءات المحاسبية التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول إجراءات عامة مكملة لما سبق، وبتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرجوة، وتتضمن هذه الإجراءات النواحي التالية:

**3-1- التأمين على ممتلكات المؤسسة:** تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة والحريق بغية تفادي الخسائر.[1]

**3-2- التأمين ضد خيانة الأمانة:** في ظل تدعيم مقومات الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذين يدخل ضمن اختصاصاتهم التسيير المالي للبضاعة أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين ضد الخيانة الأمانة.[2]

**3-3- اعتماد رقابة مزدوجة:** يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، وهذا الإجراء من شأنه أن يعمل على حماية النقدية وتفادي التلاعب والسرقة وإنشاء رقابة ذاتية مع تدعيم مقومات الرقابة الداخلية مثل عند تحرير شيك بنكي يجب توقيع كل من المسير والمحاسب.[3]

**3-4- إدخال الإعلام الآلي:** يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظام المعلومات فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات ولنظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 173.

[2] محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 120.

[3] المرجع السابق، ص ص 121،122.

توليد معلومات بشكل سريع، وبالتالي فإدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا له مبررات عدة هي على النحو التالي:[1]

- ❖ حجم عدد العمليات؛
- ❖ السرعة في معالجة البيانات؛
- ❖ تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة؛
- ❖ إمكانية الرجوع أو استخراج المعطيات بسرعة.

وعليه يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتعكس السرعة سواء في المعالجة أو في إعداد هذه القوائم بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية احتياجات الأطراف المستعملة للمعلومات.[2]

**ثانيا: أدوات نظام الرقابة الداخلية**

يتم استخدام عدة أدوات للقيام بعملية الرقابة الداخلية سواء كانت إدارية أم محاسبية وهي:[3]

**1- الموازنات التخطيطية:** نظرا لأن الموازنة التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي بذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينها وتقصي أسبابها وتحديد المسؤولين عنها وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها (انحراف غير ملائم) أو مواطن القوة وتنميتها (انحراف ملائم).

**2- الرسوم والبيانات والجداول الإحصائية:** وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة فقد يتم عرض تطور وإنجاز المؤسسة عن عدة فترات سابقة في شكل بياني عن الأعمدة مثلا، أو منحنى يمثل تطور الكميات المنتجة والمباعة منها للسوق المحلي والمصدر منها مثلا أو في جداول إحصائية، يظهر بيانات مجمعة ومقارنة .... إلخ.

**3- تقارير الكافية الدورية:** والتي يتم رفعها إلى الإدارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الحكم على كفاءة الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

**4- دراسة الحركة والزمن:** وهي أحد وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية (التجريبية) لكافة الخطوات والحركات اللازمة للإنتاج، بهدف تحديد الخطوات

---

[1] المرجع السابق ص ص 122،123.

[2] المرجع السابق، ص 123.

[3] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 127.

والحركات المثلى للأداء والعمل على استبعاد غير الضروري، وبالتالي استنفاذ القدر الأدنى من الموارد البشرية وتحقيق أقل زمن ممكن.

**5- البرامج التدريبية للعمال والموظفين:** والتي تهدف إلى رفع الكفاءة في أداء العاملين وذلك عن طريق إمدادهم بكل ما هو جديد ومستحدث من المعلومات الملائمة من حين لآخر.

**6- الرقابة على الجودة:** وذلك عن طريق عمليات الرقابة الإحصائية على الجودة باستخدام خرائط الرقابة على الجودة.

**7- الضبط الداخلي:** يختص هذا الجانب بالمحافظة على أصول وموجودات المؤسسة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استعمال أو التزوير، ويعرف بأنه النظام الذي تضعه إدارة المؤسسة وما يرتبط به من وسائل ومقاييس وأساليب تهدف إلى ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك عن طريق مراجعة عمل وأداء كل موظف، ويراجع بواسطة موظف آخر وذلك من أجل ضمان حسن سير العمل وعدم الوقوع في الأخطاء أو الغش أو التلاعب في أصول المؤسسة وحساباتها، كما يعتبر الضبط الداخلي جزء من العمليات الروتينية الجارية ويوفر دليلا تلقائيا على الدقة، وهو يعتبر الجزء الآلي لنشاط الرقابة الداخلية بمفهومه الواسع.[1]

ولتحقيق الضبط الداخلي يجب مراعاة القواعد التالية:[2]

- لا ينبغي أن يكون الشخص المعين مسؤولاً عن عملية معينة بالكامل من بدايتها إلى نهايتها، على أساس أنه من السهل اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها إذا تم فصل العملية المعينة بين شخصين أو أكثر؛
- إجراء الجرد المادي للأصول بواسطة أشخاص محايدين؛
- ينبغي تناوب أفراد على الوظيفة المعنية أو العمل المعين كلما كان ذلك ممكنا عمليا، فبالإضافة إلى أن ذلك يؤدي اكتشاف أي أخطاء أو عدم انتظام أو قصور، فإن هذا الإجراء يجعل العاملين ناشطين باستمرار ويؤدي إلى ظهور وجهات نظر جديدة بالنسبة للأعمال؛
- أن يحصل كل فرد في المؤسسة على إجازة سنوية على أن يقوم شخص آخر بعمله خلال تغيبه؛
- ألا يأمر أي فرد بأعمال تزيد عن مسؤوليته بقدر ما هو مسموح به في الخريطة التنظيمية، الأمر الذي يؤدي إلى أن تكون المسؤولية محددة تحديدا قاطعا؛

---

[1] المرجع السابق، ص 124.

[2] المرجع السابق، ص ص 125،126.

❖ اعتمادية تدقيق العمل بمعنى أن الانتهاء من مهمة أحد الأفراد تكون بمثابة إشارة البدء لمهمة فرد آخر؛

❖ عدم السماح لأي موظف بالاحتفاظ بأكثر من عهدة أو أكثر من نوع من الأصول القابلة للإحلال.

**8- المراجعة المستندية:** تقوم بدراسة السجلات المحاسبية، والتي تتضمن التحقق من جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة وفقا للأسس والقواعد المتعارف عليها، وأن جميع العمليات تخص المؤسسة فقط، وأن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة، ومعتمدة من المسؤولين، سواء كانت مستندات خارجية أو داخلية.

**9- المراجعة الفنية:** وتعني المراجعة الفنية فحص القوائم المالية الختامية لقياس مدى سلامتها وصحتها في التعبير عن النتائج الحقيقية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية محل الفحص.

**10- تحليل النسب المالية:** يقصد بتحليل النسب المالية قيام المؤسسة بالبحث والتحري التفصيلي عن المعلومات التي تفصح عن مضمون العلاقات التي تربط البنود في قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج وتفسير أسباب نشوء هذه العلاقات، وتقتضي الطبيعة الخاصة باستخدام النسب كأداة رقابية للتأكد وتوضيح موقف المؤسسة من عملياتها التي قامت بها خلال فترة ماضية ومعرفة ما إذا كان هناك انحرافات سلبية ومعالجتها وكذلك وجود انحرافات ايجابية وتدعيمها، فاستخدام النسب المالية في الرقابة على نشاطات المؤسسة تكمن في قدرتها على إجراء المقارنة بين متغيرين واكتشاف الانحرافات، مما يضيف للمراقب إمكانية أخرى لفهم وتفسير هذه العلاقات.

## المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

التقييم هو عبارة عن عملية فحص وتحليل وقياس النتائج المحققة في ظل ظروف معينة وأوقات محددة وإمكانيات مناسبة بهدف الكشف عن القصور والانحرافات وتحليل أسبابها، وبالتالي الحكم على درجة الكفاءة التي نفذت بها الأهداف.

### المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن من أوجه التداخل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هو ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة، وذلك لتحديد نطاق الاختبارات التي سوف تطبق عليها إجراءات المراجعة، وفيما يلي سنبرز خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

**أولا: جمع الإجراءات**

تعتمد هذه المرحلة على أربع تقنيات هي:[1]

**1- التعرف على الوثائق الموجودة:** ويتم ذلك من خلال جمع كل ما يساعد المراجع على تقييم الأنظمة والإجراءات والمناهج المستخدمة في المؤسسة.

**2- استجواب التقارب:** وهي تقنية غير رسمية يقوم المراجع عن طريقها باستجواب أو عدة استجواب تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة، ويواجه المراجع بعض الصعوبات عند تحليل هذه الاستجوابات والتي ترتبط بحجم المؤسسة وتعقيد نشاطاتها وكثافة معلوماتها.

**3- تحليل الدورات باستخدام المخططات:** تسمح هذه المخططات بتقديم تسجيل عن إجراءات أنظمة في المؤسسة وتربط بين أهم مظاهر الرقابة وهي أساس اختبارات التطابق وتهدف إلى التأكد من التطبيق الجيد من للإجراءات، يمكن استخدام المخطط العمودي بمعنى ترتيب الأقسام واحد تحت الآخر وعرض انتقال الوثائق يكون حسب التسلسل الزمني أو المخطط الأفقي بمعنى ترتيب الأقسام الواحد أمام الآخر.

**4- قوائم استقصاء دليل الإجراءات:** تتضمن قوائم الاستقصاء عدد من الأسئلة المحددة والتي تسمح للمراجع من اكتشاف نقاط القوة والضعف للرقابة، وتظهر هذه القوائم عادة في ثلاث أشكال:

**4-1- قوائم الاستقصاء المغلقة:** تظهر بشكل مبسط وتتناول أسئلة تكون الإجابة عنها بنعم أو لا.

**4-2- قوائم الاستقصاء المفتوحة:** تكون الإجابة عن الأسئلة بإجابات مفصلة.

**4-3- جدول تحليل الرقابة الداخلية:** عبارة عن جداول تقوم بجرد مختلف العمليات المنفذة وتسمح بتحديد الوظائف التي تتم في مراكز العمل بهدف اكتشاف تراكم الوظائف.

**ثانيا: اختبارات الفهم**

يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتـها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجـود في الواقع ويتـم ذلك عن طريق التأكـد الشفهـي واختبار بعض العملـيات حيث يؤدي اختـبار التطابق ضمانا لصحة وصف النظام واكتشاف الأخطاء وتصحيحها.[2]

**ثالثا: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية**

انطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المراجع بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية عن طريق استخراجه مبدئيا لنقاط القوة والضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنـها لا تدرس تطبيقه الجيد

---

[1] محمد لمين عيادي، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر 2008/2007، ص 142.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 74.

من طرف العمال، ويمكن استخدام عدة طرق للتقييم الأولي للإجراءات كقوائم استقصاء الرقابة الداخلية والتي يتم تحليلها فيما بعد بدقة، والإجابات الإيجابية تعبر عن نقاط قوة الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها، وعند الانتهاء من مرحلة الأولي يقوم المراجع بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات.[1]

**رابعا: اختبارات الاستمرارية**

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، تسمح هذه الاختبارات من التأكد من أن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.[2]

**خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**

اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء خطأ أو عدم تطبيق نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المراجع عند التقييم الأولي لذلك النظام، وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.[3]

**المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية**

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المراجع عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه للنظام يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب، وسوف نبرز في هذا المطلب مختلف الطرق التي يستخدمها المراجعون للتعرف على نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة وتقييم مدى كفاءته كالتالي:

**أولا: التقرير الوصفي**

يعد مراجع الحسابات أو أحد مساعديه هذا التقرير لوصف نظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقييم للواجبات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين في المؤسسة وبالرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية وأي قرائن أخرى ملائمة، وعادة ما يتم عرض هذا التقرير على بعض المسؤولين داخل المؤسسة لمراجعته وإبداء الرأي فيما إذا كان المراجع قد جانبه الصواب في تفسير بعض الأحداث وذلك قبل كتابته في صورته النهائية، من مزايا التقرير الوصفي أنه يكون شاملا من جهة كما يعاب عليه من أخرى أنه يستنفد الكثير من

---

[1] محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 143.

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 75.

[3] المرجع السابق، ص 75.

من الجهد والوقت وخاصة عند إعداده للمرة الأولى، وكذلك قد يتجاهل بعض الحقائق الهامة نتيجة السهو.[1]

**ثانيا: الملخص التذكيري**

ويشمل هذا الملخص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدي المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المؤسسة فالملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجرى في نطاقها الفحص ويقتصر عليها، وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية وما يعاب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات فحص الرقابة.[2]

**ثالثا: خرائط التدفق**

هي رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل التنظيم، لذلك فهي تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقييم العمل ونظام الاعتماد داخل المؤسسة كما أنها تظهر الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل المؤسسة، فتبدأ بتحديد مصدر المستند أو السجل والتشغيل اللاحق بهما وأوجه استخدامهما وأخيرا ما يؤول إليه المستند أو السجل في نهاية المطاف وتهدف هذه الوسيلة إلى مساعدة من يعدها في فهم طبيعة أنظمة الرقابة الداخلية، واستخدامها كوسيلة لإيصال ووصف النظام إلى كل من يهمه الأمر، ومن مزايا هذه الوسيلة إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية والتي تستعمل كأداة تحليلية يعتمد عليها المراجع في عملية التقييم كما أنها تحدد نواحي القصور في النظام من خلال عرض مبسط لكيفية تشغيله، بالإضافة إلى سهولة تعديلها.[3]

**رابعا: الاستبيان**

هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المؤسسة للإجابة عليها وإعادتها للمراجع للتأكد من الإجابات عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام من ضعفه، ومن مزايا هذه الوسيلة سهولة التطبيق، ومرونة الأسئلة بما يضمن ابراز معظم خصائص النظام، وكذلك توفير الوقت.[4]

**خامسا: فحص النظام المحاسبي**

يقـــوم المراجع بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمـــة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن انشائها وتدقيقها وقائمة أخرى تحتوي على المستندات والدورة المستندية، ومن خلال تلك

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص 94.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 93.

[3] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص ص279- 282.

[4] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص ص 148،149.

تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الوسيلة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، كما يعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشــآت الكبيرة.[1]

**المطلب الثالث: أساليب الإفصاح المحاسبي التي تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**

المحاسبة هي نظام للمعلومات تستهدف انتاج معلومات مالية يتم توصيلها لأصحاب المصلحة يعتمدون عيليها في اتخاد قراراتهم، وعلى الرغم من صدور العديد من المعايير والارشادات من قبل الهيئات المسؤولة عن تنظيم وتطوير المحاسبة إلاّ أن المؤسسات لا تقدم إلاّ الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها، والتي قد لا تفي باحتياجات الأطراف أصحاب المصالح، كما أن عدم تفعيل وظيفة العرض والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية هو نتيجة لضعف أنظمة الرقابة الداخلية، مما أدى إلى تفاقم ظاهرة السطو على الأموال، حيث تعتبر متانة نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير الاحتيالية، وأداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول في المؤسسة من كل عبث فيها.[2]

فمن أساليب الإفصاح المحاسبي تقرير مجلس الإدارة وتقرير المراجع الخارجي، يستعان بهما للحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات، فالإدارة تقوم بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بحيث يعمل ذلك على تدعيم فعالية ذلك النظام، ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة، وتقدم الإدارة في التقرير الموجه إلى الأطراف ذوي المصالح نظرة شاملة عن أعمال المؤسسة، ومركزها المالي ونتائج أنشطتها، كما تقوم الإدارة بذكر كل ما هو متعلق ببيئة الرقابة (توفر المؤسسة لهيكل تنظيمي موثوق فيه، وتحديد مناسب للمسؤوليات والسياسات الإجرائية...إلــخ) والتي تعتبر أحد المكونات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، كما أن الإدارة تبين مسؤوليتها عن كفاية العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأنها تظهر بعدل الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، أما المراجع الخارجي فيقدم تقريرا يعد الركيزة الأساسية التي تعتمد عليه الأطراف ذات المصالح، كون المراجع الخارجي يبدي تصريحات ذات مصداقية عالية في ذلك التقرير دون أن يخدم فئة على فئة أخرى، كما أن المراجع الخارجي له دور تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية كونه هو من يحكم على

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 177.

[2] القاضي حسين، صوفي محمد، **دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية**، مجلة دراسات العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 2، الصادرة عن جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، 2006، ص ص 175-177.

فعاليتها، وبالتالي الحكم على وضعية المؤسسة، وتعد المعلومات المتعلقة بفعالية نظام الرقابة الداخلية ضرورية لمساعدة المستثمرين على إجراء تقييم أفضل لأداء الإدارة وتحديد إمكانية الثقة في المعلومات المالية، ومن جهة أخرى يساهم تقرير الإدارة في رسم استراتيجية المراجعة وبناء برنامجها وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها مراجع الحسابات.[1]

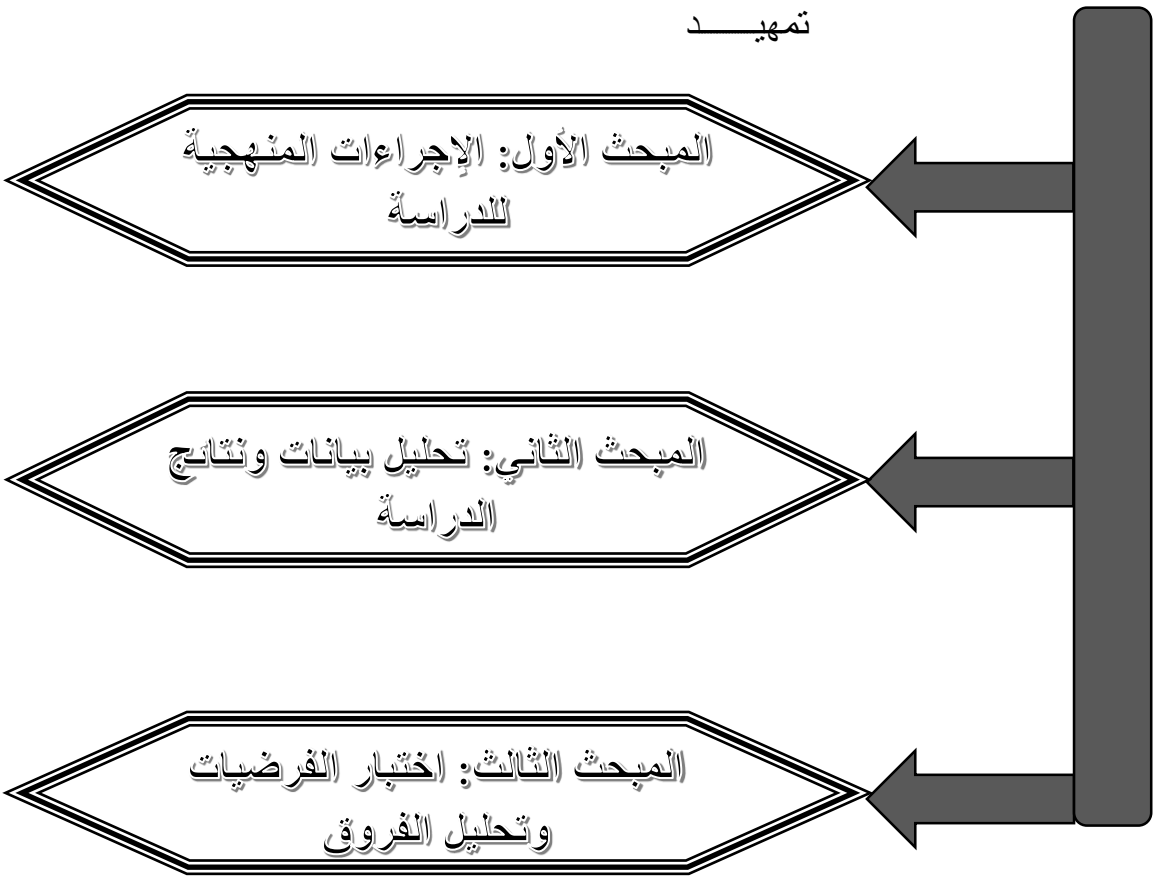
وعلى ذلك يوجد ارتباط بين الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية، ونظام الرقابة الداخلية، فالإفصاح يعتبر من الركائز الأساسية في القوائم المالية حيث يحدد تعريف المؤسسة وطبيعة عملها والسياسات المحاسبية التي تتبعها، وايضاح أي معلومات عن الأحداث والتغيرات الهامة التي تحدث فيها، وكذلك فإن نظام الرقابة الداخلية يشتمل على مجموعة الطرق والإجراءات التي تساعد على توفير المعلومات الصادقة والموثوقة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة كبيرة، والوسائل لتخفيض ومنع التلاعب والاختلاس، وعلى ذلك نجد الترابط في دور الإفصاح في حال قيام المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن بياناتها المالية بشكل كافٍ وعادل وملائم يساعد المستخدمين على الاستفادة منها في تقويم أداء الإدارة واتخاذ القرارات الاقتصادية، وفي زيادة ثقة المساهمين فيها، فمن أهداف نظام الرقابة الداخلية الرئيسية حماية الأصول وممتلكات المؤسسة من السرقة خلال تقديم معلومات صادقة وسليمة عن أداء المؤسسة، وهنا يأتي دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال تقديمه وعرضه للبيانات المحاسبية للمؤسسة وعدم إخفاء أي معلومات ونشرها بطريقة صحيحة وبشكل كافٍ، مما يؤدي إلى دعم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بشكل يعكس حقيقة الأوضاع الاقتصادية في المؤسسة.

[1] من الموقع https://www.almohasben.com، تم تصفحه يوم 2016/05/05، على الساعة 22:30.

**خلاصة**

يتبين من هذا الفصل أن التطور في الحياة الاقتصادية وأساليب الإدارة وكبر حجم المؤسسات كان له دور كبير في تطور نظام الرقابة الداخلية لما له من دور في حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى وكذلك ضمان صدق المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية ومن هذا المنطلق تطور مفهوم الرقابة الداخلية، التي كان أحد أهم الأسباب في انفصال الملكية عن الإدارة فزاد الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، كما تبين أن نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى رقابة إدارية و محاسبية وكل منهما له أدواته وذلك من أجل حماية الأصول، وضمان دقة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية، فهذه الأهداف لا تتحقق إلاّ بتوفر جملة من المكونات والمقومات والإجراءات التي على أساسها يمكن للمراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية، واستنادا من فحصه للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية يحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

# الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مساهمة الإفصاح المحاسبي في عدم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية




خلاصـــة

**تمهيد:**

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال القيام بدراسة ميدانية بالاعتماد على الاستبيان.

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استبانة تخص مراجعي الحسابات وهذا للتمكن من الحكم على دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة؛

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

## المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الإعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة.

### المطلب الأول: منهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة لدراسة " دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية " وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع.

**أولا: مجتمع الدراسة**

يتمثل مجتمع الدراسة في مراجعي الحسابات (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين)، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة في ولاية جيجل تم اللجوء إلى ولاية سطيف حتى هذه الدراسة شاملة نوعا ما وذات مصداقية أكبر، ويمكن الحكم من خلالها على موضوع الدراسة

**ثانيا: عينة الدراسة**

في بحثنا هذا اخترنا عينة عشوائية بسيطة تتكون من 40 مراجع حسابات، قمنا بتوزيع الاستبيان على مختلف أفرادها، حيث وزعنا 16 استبيان في ولاية جيجل و24 استبيان في ولاية سطيف، استرجعنا منها 35 استبيان واستبعدنا 3 منها بسبب عدم صحتها وصلاحيتها لعدم الإجابة عليها واحتوائها على معلومات خاطئة، وبذلك يكون الحجم النهائي للعينة 32 فردا من مجتمع الدراسة، وهي تمثل ما نسبته 80% من حجم المجتمع، والجدول الموالي يمثل عينة الدراسة.

**الجدول رقم(3-1): اختبار عينة الدراسة**

| الإستبانة | التوزيع | النسبة |
|---|---|---|
| الاستبيانات الخاضعة للتحليل | 32 | %80 |
| الاستبيانات المستبعدة | 3 | %7.5 |
| الاستبيانات غير المسترجعة | 5 | %12.5 |
| الاستبيانات الكلية | 40 | %100 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين.

**ثالثا: حدود الدراسة**

حددت هذه الدراسة بحدود مكانية وزمانية.

**1-الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على مجموعة من مراجعي الحسابات بولاتي جيجل وسطيف؛

**2-الحدود الزمانية:** تم تطبيق الدراسة الميدانية من 07 مارس إلى غاية 24 أفريل من السنة الدراسية 2016/2015.

**رابعا: أداة الدراسة**

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية تم الإستعانة بالاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات، وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة.

وقد تم إعداد الاستبيان والذي يتكون من ثلاث محاور كما يلي:

❖ **المحور الأول:** يتضمن هذا المحور بيانات عامة لتعبئة الاستمارة لأفراد عينة الدراسة من حيث الجنس العمر، المستوى الدراسي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة.

❖ **المحور الثاني:** تناول هذا المحور أسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة من أجل معرفة مدى توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، وتم تقسيم هذا المحور إلى أربعة أجزاء كما يلي:

- ✓ **الجزء الأول:** الميزانية؛
- ✓ **الجزء الثاني:** جدول حسابات النتائج؛
- ✓ **الجزء الثالث:** قائمة التدفقات النقدية؛
- ✓ **الجزء الرابع:** جدول تغيرات الأموال الخاصة.

❖ **المحور الثالث:** تناول هذا المحور أسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة من أجل معرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتم تقسيم هذا المحور إلى خمسة أجزاء كما يلي:

- ✓ **الجزء الأول:** بيئة الرقابة؛
- ✓ **الجزء الثاني:** تقييم المخاطر؛
- ✓ **الجزء الثاني:** أنشطة الرقابة؛
- ✓ **الجزء الرابع:** المعلومات والاتصالات؛
- ✓ **الجزء الخامس:** المتابعة.

وقد تم استخدام سلم **لكارث** الخماسي، حيث الدرجة "5" تعني موافق بدرجة عالية والدرجة"1" تعني موافق بدرجة منخفضة. وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

5−1=4؛ حيث تمثل 5 عدد الفئات، ويحسب طول الفئة على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد الفئات}}$$

$$\frac{4}{5} = 0.8$$

والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

**الجدول رقم (3−2): جدول التوزيع لمقياس لكارث**

| الفئة | ]1.80−1[ | ]2.6−1.80[ | ]3.40−2.6[ | ]4.2−3.40[ | [5−4.2] |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| درجة الموافقة | منخفضة جدا | منخفضة | متوسطة | عالية | عالية جدا |

**المصدر:** من إعداد الطالبين.

**المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة**

تم تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية **Statistical package force social sciences(SPSS)**، وسوف يتم الإستعانة ببعض الأدوات الإحصائية التالية:

❖ النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الإستفادة منها في وصف عينة الدراسة؛

❖ اختبار ألفا كرونباخ (**Crambach'Alpha**) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة؛

❖ معامل ارتباط بيرسون **(Pearson Correlation Coeffient)** لقياس درجة الإرتباط: يقوم هذا الإختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي للإستبانة؛

❖ اختبار **T** في حالة عينة واحدة **(T-Test)** لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الإستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي " 3 " أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الإختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الإستبانة؛

❖ اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الإتجاه الواحد **One Way Analysis of ANOVA (variance)** لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات؛

❖ اختبار **T(T-Test)** للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين الإجابة.

❖ **نموذج الإنحدار:** وقد تم استخدامه في اختبار الفرضيات المتعلقة بدراسة الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

**المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان**

**أولا: صدق الإستبيان**

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ماوضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الإستبيانة بطريقتين هما:

**1- صدق المحكمين:** عرضت أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بجامعة محمد الصديق بن يحي بجيجل، متخصصين في المحاسبة والمالية والتدقيق، والإقتصاد، والإحصاء، وإستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون وأجريت التعديلات التي إتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارة وحذف أو إضافة الأخرى منها.

**2- صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة:** تم حساب الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة على عينة الدراسة البالغ حجمها 32 مفردة، وذلك بحساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

**2-1- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية:**

**أ- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول: الميزانية**

**الجدول رقم (3-3): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| 1 | تلتزم المؤسسات عند عرض عناصر الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية. | 0.615** | 0.000 |
| 2 | لا تقوم المؤسسات بإجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية. | 0.413* | 0.019 |
| 3 | تتميز المعلومات المفصح عنها في الميزانية على الموثوقية. | 0.309 | 0.085 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4** | **تتميز المعلومات المفصح عنها في الميزانية على الملاءمة.** | **0.636**** | **0.000** |
| **5** | تقوم المؤسسات بالإفصاح عن القيود على ملكية الأصول. | 0.413* | 0.019 |
| **6** | تقوم المؤسسات بالإفصاح عن القيمة الدفترية المعدلة للأصول وفقا لنموذج التكلفة المستخدم. | 0.636** | 0.000 |
| **7** | تقوم المؤسسات بتقييم مخزوناتها بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة لتحقق أيهما أقل. | 0.606** | 0.000 |
| **8** | تلتزم المؤسسات بالإفصاح عن الأصول والتزاماتها الضريبة المؤجلة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها. | 0.573** | 0.003 |
| **9** | تقوم المؤسسات بعرض رأس المال بشكل مفصل وتحليل مكوناته مع تمييز رأس المال الصادر والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية. | 0.742** | 0.000 |
| **10** | تصف المؤسسات طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات المكونة. | 0.842** | 0.000 |
| **11** | تفصح المؤسسات في الملاحق المرفقة بالميزانية عن تصنيفات المخزونات (منتجات تامة، نصف مصنعة، مواد أولية) | 0.797** | 0.000 |
| **12** | تقدم المؤسسات في ملحق الميزانية جداول الإهتلاكات والمؤونات الخاصة بالأصول. | 0.806** | 0.000 |
| **13** | يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والمرتبطة بظروف نشأتها في ذلك التاريخ. | 0.882** | 0.000 |
| **14** | تفصح المؤسسات عن المعلومات الرئيسية الخاصة بالموجودات الثابتة كطريقة الاهتلاك المستخدمة والعمر الإنتاجي. | 0.775** | 0.000 |
| **15** | تقدم المؤسسات توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبالغها وتطوراتها. | 0.651** | 0.000 |
| **16** | تفصح المؤسسة عن قيمة كل القروض. | 0,715** | 0.000 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (3-3) معاملات الإرتباط بين فقرات الجزء الأول من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن فقرات الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

**ب- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: جدول حسابات النتائج**

**الجدول رقم(3-4): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| 01 | تفصح المؤسسات في صلب جدول حسابات النتائج عن منتجات الأنشطة العادية والمنتوجات المالية، ونتيجة الأنشطة العادية والعناصر غير العادية. | 0.548** | 0.001 |
| 02 | تفصح المؤسسات عن أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة والأعباء المالية للأنشطة العادية وغير العادية ومخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة. | 0.512** | 0.003 |
| 03 | تعرض المؤسسات تحليلا للمصروفات في جدول حسابات النتائج وذلك حسب وظيفتها لتقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. | 0.502** | 0.003 |
| 04 | تعرض المؤسسات تحليلا للمصروفات في جدول حسابات النتائج وذلك حسب طبيعتها لتقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. | 0.790** | 0.000 |
| 05 | تحدد المؤسسات أرصدة كل من: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة الفائض الإجمالي على الاستغلال. | 0.612** | 0.009 |
| 06 | تهتم المؤسسات بالإفصاح عن المبيعات والايرادات غير العادية. | 0.334 | 0.062 |
| 07 | تبين المؤسسات النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع. | 0.608** | 0.000 |
| 08 | تقوم المؤسسات بعملية المقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء وتقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج. | 0.514** | 0.003 |
| 09 | تفصح المؤسسات ضمن الإيضاحات المرفقة بجدول حسابات النتائج عن الأنشطة غير المستمرة. | 0.890** | 0.000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **10** | **يبرز جدول حسابات النتائج معلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسات.** | **0.685**** | **0.000** |
| **11** | تفصح المؤسسات عن الخسائر الطارئة وتحملها على حساب الأرباح والخسائر. | 0.606** | 0.000 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (3-4) معاملات الإرتباط بين فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن فقرات الجزء الثانية صادقة لما وضعت لقياسه.

**ج- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: قائمة التدفقات النقدية**

**الجدول رقم (3-5): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| **1** | تعرض المؤسسات قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة. | **0.515**** | **0.000** |
| **2** | تعرض المؤسسات قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة. | **0.624**** | **0.000** |
| **3** | تبين المؤسسات مقبوضاتها ومدفوعاتها خلال السنة حسب نوع أنشطتها: التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية. | **0.530**** | **0.002** |
| **4** | تبين المؤسسات السيولة التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الاطلاع. | **0.383*** | **0.031** |
| **5** | تفصح المؤسسات عن شبه السيولة التي بحوزتها قصد الوفاء بالالتزامات (التوظيفات المالية قصيرة الأجل). | **0.541**** | **0.001** |
| **6** | تقدم المؤسسات معلومات حول الهيكل التمويلي لها بما فيها السيولة والقدرة على الوفاء بالديون. | **0.550**** | **0.001** |
| **7** | تفصح المؤسسات عن التدفقات المتاحة وغير المتاحة للاستخدام. | **0.567**** | **0.001** |
| **8** | تفصح المؤسسات على التدفق النقدي للسهم. | **0.513**** | **0.003** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **9** | **تبين المؤسسات استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند اقفال السنة المالية.** | **0.543**** | **0.001** |
| **10** | تقدم المؤسسات معلومات حول مقدار التسهيلات والقروض غير المسحوبة والمتاحة للأنشطة والتشغيل في المستقبل، وتسوية الارتباطات الرأس مالية. | 0.642** | 0.000 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (3-5) معاملات الإرتباط بين فقرات الجزء الثالث من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن فقرات الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

**د- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة**

**الجدول رقم (3-6): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| **1** | تقوم المؤسسات بالإفصاح المحاسبي بصورة منفصلة عن رأس المال المصرح به والمصدر، ورأس المال غير المدفوع والقيمة الاسمية للأسهم وأي حركات تحدث لرأس المال خلال السنة المالية. | **0.721**** | **0.000** |
| **2** | تقدم المؤسسات الإيرادات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء العامة. | **0.667**** | **0.000** |
| **3** | تفصح المؤسسة عن عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض،التسديد) | **0.400*** | **0.023** |
| **4** | تبرز المؤسسات النتيجة الصافية للسنة المالية. | **0.698**** | **0.000** |
| **5** | تبرز المؤسسات توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية. | **0.413*** | **0.019** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6 | تفصح المؤسسات عن المكاسب والخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية. | 0.545** | 0.001 |
| 7 | تقدم المؤسسات آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وآثار تصحيح الأخطاء ضمن ملحق جدول تغير الأموال الخاصة. | 0.786** | 0.000 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-6) معاملات الإرتباط بين فقرات الجزء الرابع من المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن فقرات الجزء الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

**2-2- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية:**

**أ- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول: بيئة الرقابة**

**الجدول رقم (3-7): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| 1 | تراعي المؤسسات عند تكوين بيئة الرقابة الهيكل التنظيمي لها. | 0.735** | 0.000 |
| 2 | تعين وتوزع السلطات والمسؤوليات في المؤسسات بشكل واضح وفقا لما حددها الهيكل التنظيمي المطبق بالمؤسسة. | 0.646** | 0.000 |
| 3 | يقوم مجلس الإدارة بتفويض المصلحة الإدارية المسؤولة عن الرقابة الداخلية. | 0.431* | 0.014 |
| 4 | تقدم المصلحة المسؤولة عن الرقابة الداخلية تقييمات دورية لنظام الرقابة الداخلية. | 0.515** | 0.003 |
| 5 | تلتزم المؤسسات بالكفاءة عند إنجاز الأعمال وبصفة مستمرة. | 0.506** | 0.003 |
| 6 | وجود النزاهة والقيم الأخلاقية وسط الإدارة والعاملين يضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها. | 0.585** | 0.000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **7** | للمؤسسات الرغبة بالقيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة. | **0.729**** | **0.000** |
| **8** | تتبع المؤسسات سياسات وممارسات في طريقة توظيف العاملين وتدريبهم وتقييمهم. | **0.399*** | **0.024** |

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-7) معاملات الإرتباط بين فقرات الجزء الأول من المحور الثالث مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن فقرات الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

**ب-الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: تقييم المخاطر**

**الجدول رقم (3-8): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| **1** | تراعي المؤسسات عند تقييم المخاطر تحديد الأهداف الاستراتيجية. | 0.576** | 0.001 |
| **2** | تقوم المؤسسات بوضع الخطط اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة. | 0.427* | 0.015 |
| **3** | تقدم المؤسسات تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق الأهداف المسطرة. | 0.857** | 0.000 |
| **4** | تقوم الإدارة بتحديد الخطر ومعرفة العوامل التي أدت إلى حدوثه. | 0.888** | 0.000 |
| **5** | تعمل المؤسسات على مواجهة المخاطر والسيطرة عليها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها. | 0.748** | 0.000 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (3-8) معاملات الإرتباط بين فقرات الجزء الثاني من المحور الثالث مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن فقرات الجزء الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

**ج- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: أنشطة الرقابة**

**الجدول رقم (3-9): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| 1 | تراعي المؤسسات عند تحديد الأنشطة الرقابية الفصل الملائم بين السلطات. | 0.785** | 0.000 |
| 2 | يتم إقرار كل عملية بصورة مناسبة لها مما يسمح بالترخيص الملائم للعمليات والأنشطة. | 0.684** | 0.000 |
| 3 | تقوم المؤسسات بتسجيل العمليات وتلخيصها في السجلات والوثائق الكافية وفي الوقت المناسب. | 0.545** | 0.001 |
| 4 | تستخدم المؤسسات ضوابط رقابية وكافية لحماية الأصول والسجلات المحاسبية. | 0.502** | 0.003 |
| 5 | تلتزم المؤسسات بالاستمرارية في تحديد الأنشطة الرقابية. | 0.733** | 0.000 |
| 6 | تستخدم المؤسسات الوسائل الرقابية المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة. | 0.664** | 0.000 |
| 7 | تقوم المؤسسات بالجرد المفاجئ والدوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية. | 0.602** | 0.000 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (3-9) معاملات الإرتباط بين فقرات الجزء الثالث من المحور الثالث مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن فقرات الجزء الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

**د- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع: المعلومات والاتصالات**

**الجدول رقم (3-10): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| **1** | تقوم المؤسسات بعمليات التوصيل الإداري ونشر ونقل المعلومات داخل المؤسسة بثقة عالية وفي الوقت المناسب. | **0.788**** | **0.000** |
| **2** | يتم توصيل المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة من الأعلى إلى الأسفل أو بشكل أفقي يسمح بتدفق المعلومات وإعداد القوائم المالية. | **0.714**** | **0.000** |
| **3** | زيادة الإفصاح في بنود القوائم المالية والايضاحات يسهل نشاط الرقابة الداخلية ويزيد من فعاليته. | **0.625**** | **0.000** |

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-10) معاملات الإرتباط بين فقرات الجزء الرابع من المحور الثالث مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن فقرات الجزء الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

**هـ- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الخامس: المتابعة**

**الجدول رقم (3-11): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الخامس**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| **1** | يقوم مدير المؤسسة بتعيين لجنة مراجعة داخلية لتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية. | 0.683** | 0.000 |
| **2** | يقوم مدير المؤسسة بتعيين مراجع خارجي لتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية. | 0.668** | 0.000 |
| **3** | خلال عملية المتابعة يتم مقارنة ما هو موضوع في دليل الإجراءات مع ما هو مطبق فعلا بالنسبة لكل عملية داخل المؤسسة. | 0.591** | 0.000 |
| **4** | تتم عملية المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل نظام الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية وكفاءة هذا النظام. | 0.683** | 0.000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5** | يتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة وعلى طبيعة أنشطة المؤسسة. | **0.427*** | **0.015** |
| **6** | تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقارير لنتائج المتابعة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة. | 0.728** | 0.000 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (3-11) معاملات الإرتباط بين فقرات الجزء الخامس من المحور الثالث مع المعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن فقرات الجزء الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

**2-3- صدق الإتساق البنائي:**

**أ- صدق الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني: مدى توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية**

**الجدول رقم (3-12): الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني**

| الجزء | العنوان | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| **الأول** | الميزانية | 0.635** | 0.000 |
| **الثاني** | جدول حسابات النتائج | 0.701** | 0.000 |
| **الثالث** | قائمة التدفقات النقدية | 0.712** | 0.000 |
| **الرابع** | جدول تغيرات الأموال الخاصة | 0.886** | 0.000 |

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-12) معاملات الإرتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الثاني مع المعدل الكلي للمحور الثاني، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل جزء أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن أجزاء المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

**ب-صدق الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثالث: مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية**

**الجدول رقم (3-13): الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثالث**

| الجزء | العنوان | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| الأول | بيئة الرقابة | 0.686** | **0.000** |
| الثاني | تقييم المخاطر | 0.835** | **0.000** |
| الثالث | أنشطة الرقابة | 0.782** | **0.000** |
| الرابع | المعلومات والاتصالات | 0.648** | **0.000** |
| الخامس | المتابعة | 0.636** | **0.000** |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول رقم (3-13) معاملات الإرتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الثالث مع المعدل الكلي للمحور الثالث، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل جزء أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن أجزاء المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

**ج- صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة**

**الجدول رقم (3-14): الإتساق البنائي لمحاور الدراسة**

| المحور | العنوان | معامل الإرتباط | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|
| **الثاني** | مدى توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية | 0.786** | 0.000 |
| **الثالث** | مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية | 0.730** | 0.000 |

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-14) معاملات الإرتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبيان، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل محور أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن محاور الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

**ثانيا: ثبات فقرات الإستبانة**

**الثبات الداخلي:** هو مدى اتصاف الفقرات بالتناسق الداخلي، وهناك عدة مقاييس لاختبار الثبات الداخلي للأداة من أهمها معامل ألفا كرونباخ (Alpha Crombachs)، والتجزئة النصفية، وللتحقق من ثبات الاستبيان تم حساب الثبات باستخدام ألفا كرونباخ، وهذا الأخير يكون مقبولا كلما كان أكبر أو يساوي 0.60، أما إذا كانت نسبته تقدر ب 0.80 يعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات، والجدول الموالي يوضح معامل الثبات الداخلي لألفا كرونباخ:

**الجدول رقم (3-15): معامل الثبات ألفا كرونباخ**

| المحور | العنوان | معامل ألفا كرونباخ |
|---|---|---|
| الثاني | مدى توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية | **0.912** |
| الثالث | مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية | **0.960** |
| **جميع المحاور** | | **0.961** |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (3-15) أن معاملات الثبات مرتفعة مما طمأننا على إستخدام الإستبان، وأن هذه المعاملات مناسبة لأغراض الدراسة وهناك اتساق داخلي لفقرات الاستبيان.

**المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة**

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العينة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

**المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة**

يتضمن المحور الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفة، وسيتم التطرق لها وتحليلها.

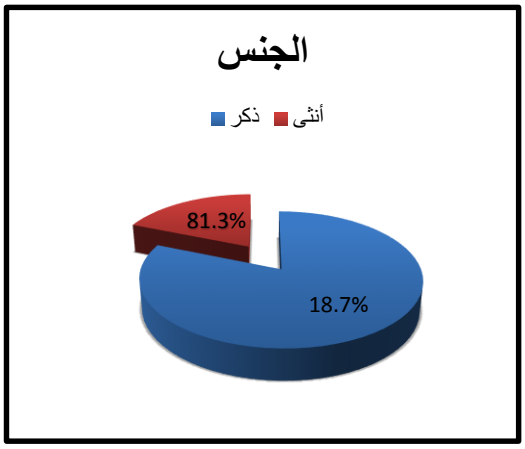
**أولا: الجنس**

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

**الجدول رقم (3-16): توزيع أفراد العينة حسب الجنس**

| الجنس | التكرارت | النسبة المؤوية% |
|---|---|---|
| ذكر | 26 | %81.3 |
| أنثى | 6 | %18.7 |
| المجموع | 32 | %100 |

**الشكل رقم (3-1): توزيع أفراد العينة حسب الجنس**




**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج EXCEL.

نلاحظ من الجدول والشكل أن النسبة العالية من أفراد العينة هي من الذكور حيث بلغ عددهم 26 ذكر أي ما يعادل 81.3 %، في حين بلغ عدد الإناث 6 وبنسبة مقدارها 18.7%.

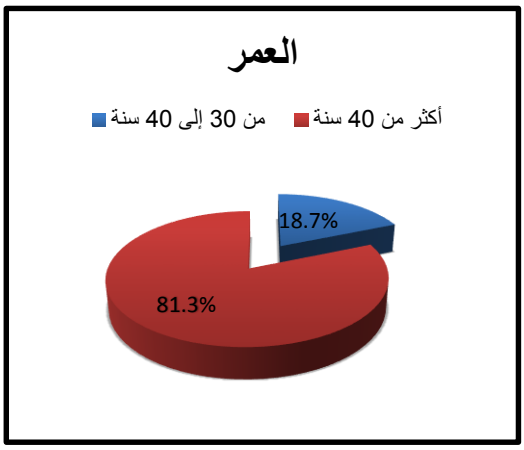
**ثانيا: العمر**

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث السن وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

**الجدول رقم (3-17): توزيع أفراد العينة حسب العمر**

| الفئة العمرية | التكرارت | النسبة المؤوية% |
|---|---|---|
| أقل من 30 سنة | - | - |
| من 30 إلى 40 سنة | 6 | %18.7 |
| أكثر من 40 سنة | 26 | %81.3 |
| المجموع | 32 | %100 |

**الشكل رقم (3-2): توزيع أفراد العينة حسب العمر**




**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج EXCEL.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من الفئة العمرية أكثر من 40 سنة حيث بلغ عددهم 26 فردا وبنسبة مقدارها 81.3% ثم تليها الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة والبالغ عددهم 6 أفراد وبنسبة مقدارها 18.7%.

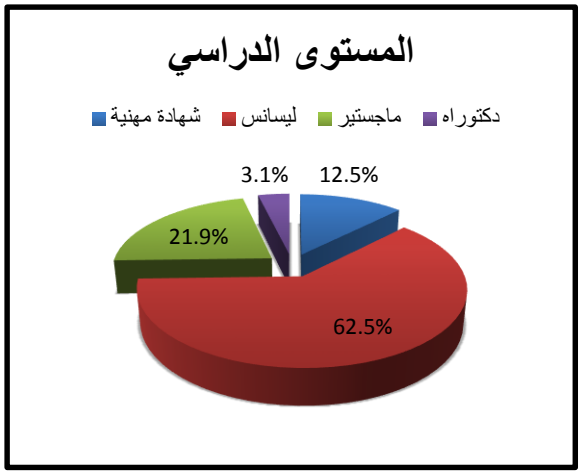
**ثالثا: المستوى الدراسي**

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى الدراسي وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموالبين:

**الجدول رقم (3-18): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي**

| الجنس | التكرارت | النسبة المؤوية% |
|---|---|---|
| شهادة مهنية | 4 | 12.5% |
| ليسانس | 20 | 62.5% |
| ماستر | – | – |
| ماجستير | 7 | 21.9% |
| دكتوراه | 1 | 3.1% |
| المجموع | 32 | %100 |

**الشكل رقم (3-3): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي**




**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج EXCEL.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم فئة المستوى الدراسي ليسانس حيث بلغ عددهم 20 فردا وبنسبة 62.5 %، ثم تليها فئة المستوى الدراسي ماجيستير البالغ عددهم 7 أفراد وبنسبة 21.9%، ثم فئة المستوى الدراسي شهادة مهنية البالغ عددهم 4 أفراد وبنسبة 12,5%، في حين جاءت في المرتبة الأخيرة فئة المستوى الدراسي دكتوراه حيث قدر عددهم ب 1 فرد أي بنسبة3.1%.

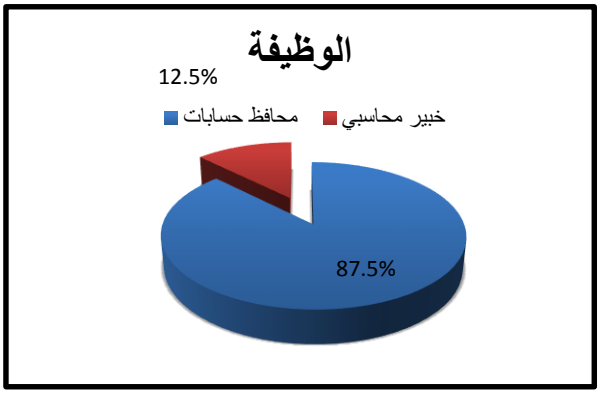
**رابعا: الوظيفة**

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموالبين:

**الجدول رقم (3-19): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة**

| الوظيفة | التكرارت | النسبة المؤوية% |
|---|---|---|
| محافظ حسابات | 28 | %87.5 |
| خبير محاسبي | 4 | %12.5 |
| المجموع | 32 | %100 |

**الشكل رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة**




**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج EXCEL.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من محافظ حسابات حيث بلغ عددهم 28 وبنسبة مقدارها 87.5% ثم تليها وظيفة خبير محاسبي البالغ عددهم 4 وبنسبة مقدارها 12.5 %.

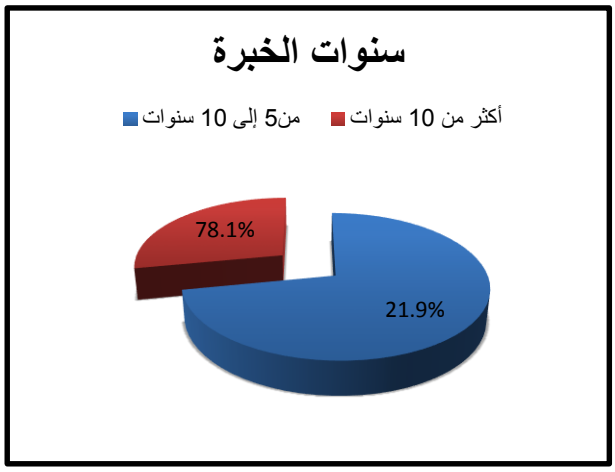
**رابعا: عدد سنوات الخبرة**

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة المهنية وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

**الجدول رقم (3-20): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة**

| عدد سنوات الخبرة | التكرارت | النسبة المؤوية% |
|---|---|---|
| أقل من 5 سنوات | – | – |
| من 5 إلى 10 سنزات | 7 | %21.9 |
| أكثر من 10 سنوات | 25 | %78.1 |
| المجموع | 32 | %100 |

**الشكل رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة**




**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج EXCEL.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم ذوي الخبرة أكثر من 10 سنوات حيث بلغ عدد كل فئة 25 فردا وبنسبة مقدارها 78.1 %، ثم تليها الخبرة 5 إلى 10 سنوات البالغ عددهم 7 أفراد وبنسبة 21.9 %.

وكخلاصة لما تم عرضه حول خصائص عينة الدراسة ومن خلال تحليل البيانات المتعلقة بالمحور الأول من الإستبانة الخاصة بالبيانات العامة لفئة البحث، يمكن أن نستنتج بأن عينة الدراسة إتصفت بأن النسبة الأكبر ذكور، من ذوي الفئة العمرية الأكثر من 40 سنة ذو وظيفة محافظ حسابات وخبرة أكثر من 10 سنوات ومستوى دراسي ليسانس.

**المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة**

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل نتائج الدراسة كمايلي:

**أولا: اختبار التوزيع الطبيعي**تشترط معظم الاختبارات المعلمية أن يكون التوزيع طبيعيا للبيانات وسنستعرض إختبار **(اختبار كولمجروف –سمرنوف)** لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أم لا، وهذا من خلال ما يلي:

**الجدول رقم(3-21): اختبار التوزيع الطبيعي**

| المحاور | قيمة Z | القيمة الاحتمالية(sig) |
|---|---|---|
| **جميع محاور الدراسة** | **0.105** | **0.200** |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية.

**ثانيا: تحليل فقرات الاستبان**

لتحليل البيانات تم استخدام اختبارT، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة tالمحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

**1-تحليل فقرات المحور الثاني: مدى توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.**

**1-1- تحليل فقرات الجزء الأول: الميزانية**

**الجدول رقم(3-22): تحليل فقرات الجزء الأول**

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|
| **1** | تلتزم المؤسسات عند عرض عناصر الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية. | **4.72** | **0.46** | **21.284** | 0.000 |
| **2** | لا تقوم المؤسسات بإجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية. | **4.56** | **0.50** | **17.537** | 0.000 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **3** | تتميز المعلومات المفصح عنها في الميزانية على الموثوقية. | **4.53** | **0.50** | **17.085** | **0.000** |
| **4** | تتميز المعلومات المفصح عنها في الميزانية على الملاءمة. | **4.22** | **0.49** | **14.046** | 0.000 |
| **5** | تقوم المؤسسات بالإفصاح عن القيود على ملكية الأصول. | **3.78** | **0.55** | **7.996** | 0.000 |
| **6** | تقوم المؤسسات بالإفصاح عن القيمة الدفترية المعدلة للأصول وفقا لنموذج التكلفة المستخدم. | **3.69** | **0.64** | **6.035** | 0.000 |
| **7** | تقوم المؤسسات بتقييم مخزوناتها بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة لتحقق أيهما أقل. | **3.66** | **0.65** | **5.685** | 0.000 |
| **8** | تلتزم المؤسسات بالإفصاح عن الأصول والتزاماتها الضريبة المؤجلة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها. | **3.63** | **0.66** | **5.358** | 0.000 |
| **9** | تقوم المؤسسات بعرض رأس المال بشكل مفصل وتحليل مكوناته مع تمييز رأس المال الصادر والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية. | **3.94** | **0.50** | **10.522** | 0.000 |
| **10** | تصف المؤسسات طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات المكونة. | **3.63** | **1.01** | **3.507** | 0.000 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **11** | تفصح المؤسسات في الملاحق المرفقة بالميزانية عن تصنيفات المخزونات (منتجات تامة، نصف مصنعة، مواد أولية). | **3.81** | **0.82** | **5.601** | **0.000** |
| **12** | تقدم المؤسسات في ملحق الميزانية جداول الإهتلاكات والمؤونات الخاصة بالأصول. | **3.97** | **0.54** | **10.188** | 0.000 |
| **13** | يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والمرتبطة بظروف نشأتها في ذلك التاريخ. | **3.50** | **0.67** | **4.209** | 0.000 |
| **14** | تفصح المؤسسات عن المعلومات الرئيسية الخاصة بالموجودات الثابتة كطريقة الاهتلاك المستخدمة والعمر الإنتاجي. | **4** | **0.36** | **15.748** | 0.000 |
| **15** | تقدم المؤسسات توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبالغها وتطوراتها. | **3.69** | **0.69** | **5.614** | 0.000 |
| **16** | تفصح المؤسسة عن قيمة كل القروض. | **3.59** | **0.80** | **4.211** | 0.000 |
| قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "31" تساوي "2.04" | | | | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.72 وهو ينتمي إلى المجال [4.20_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 21,284 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تلتزم عند عرض عناصر الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية".

**الفقرة الثانية:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.56 وهو ينتمي إلى المجال [4.20_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17.537 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات لا تقوم بإجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية ".

**الفقرة الثالثة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.53 وهو ينتمي إلى المجال [4.20_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,085 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المعلومات المفصح عنها في الميزانية تتميز بالموثوقية ".

**الفقرة الرابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.22 وهو ينتمي إلى المجال [4.20_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 14,046 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المعلومات المفصح عنها في الميزانية تتميز بالملاءمة ".

**الفقرة الخامسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.78 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 7,996 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بالإفصاح عن القيود على ملكية الأصول ".

**الفقرة السادسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.69 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 6,035 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بالإفصاح عن القيمة الدفترية المعدلة للأصول وفقا لنموذج التكلفة المستخدم ".

**الفقرة السابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.66 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 5,685 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بتقييم مخزوناتها بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة لتحقق أيهما أقل ".

**الفقرة الثامنة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.63 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمةt المحسوبة تساوي 5,358 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تلتزم بالإفصاح عن الأصول والتزاماتها الضريبة المؤجلة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها ".

**الفقرة التاسعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.94 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 10,522 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بعرض رأس المال بشكل مفصل وتحليل مكوناته مع تمييز رأس المال الصادر والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية ".

**الفقرة العاشرة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.63 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 3,507 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات المكونة ".

**الفقرة الحادية عشر:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.81 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5,601 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تفصح في الملاحق المرفقة بالميزانية عن تصنيفات المخزونات (منتجات تامة، نصف مصنعة، مواد أولية)".

**الفقرة الثانية عشر:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.97 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 10,188 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تقدم في ملحق الميزانية جداول الإهتلاكات والمؤونات الخاصة بالأصول ".

**الفقرة الثالثة عشر:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.50 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4,209 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " الإفصاح عن الأحداث اللاحقــة لتاريخ الميزانية والمرتبطة بظروف نشأتها يتم في ذلك التاريخ ".

**الفقرة الرابعة عشر:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.00 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 15,748 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تفصح عن المعلومات الرئيسية الخاصة بالموجودات الثابتة كطريقة الاهتلاك المستخدمة والعمر الإنتاجي ".

**الفقرة الخامسة عشر:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.69 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5,614 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تقدم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبالغها وتطوراتها ".

**الفقرة السادسة عشر:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.59 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4,211 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تفصح عن قيمة كل القروض ".

**1-2- تحليل فقرات الجزء الثاني: جدول حسابات النتائج**

**الجدول رقم (3-23): تحليل فقرات الجزء الثاني**

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | تفصح المؤسسات في صلب جدول حسابات النتائج عن منتجات الأنشطة العادية والمنتوجات المالية، ونتيجة الأنشطة العادية والعناصر غير العادية. | 4,53 | 0,51 | 17,085 | 0,000 |
| 02 | تفصح المؤسسات عن أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة والأعباء المالية للأنشطة العادية وغير العادية ومخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة. | 4,38 | 0,55 | 14,051 | 0,000 |
| 03 | تعرض المؤسسات تحليلا للمصروفات في جدول حسابات النتائج وذلك حسب وظيفتها لتقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. | 4,16 | 063 | 10,418 | 0,000 |
| 04 | تعرض المؤسسات تحليلا للمصروفات في جدول حسابات النتائج وذلك حسب طبيعتها لتقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. | 3,94 | 0,50 | 10,522 | 0,000 |
| 05 | تحدد المؤسسات أرصدة كل من: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة الفائض الإجمالي على الاستغلال. | 4,13 | 0,55 | 11,496 | 0,000 |
| 06 | تهتم المؤسسات بالإفصاح عن المبيعات والايرادات غير العادية. | 3,91 | 0,69 | 7, 440 | 0,000 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 07 | تبين المؤسسات النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع. | **4,31** | **0,64** | **11,521** | **0,000** |
| 08 | تقوم المؤسسات بعملية المقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء وتقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج. | **3,66** | **0,83** | **4,487** | **0,000** |
| 09 | تفصح المؤسسات ضمن الإيضاحات المرفقة بجدول حسابات النتائج عن الأنشطة غير المستمرة. | **3,41** | **0,76** | **3,040** | **0,005** |
| 10 | يبرز جدول حسابات النتائج معلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسات. | **3,56** | **0,67** | **4,756** | **0,000** |
| 11 | تفصح المؤسسات عن الخسائر الطارئة وتحملها على حساب الأرباح والخسائر. | **3,34** | **0,94** | **2,075** | **0,046** |
| قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "31" تساوي "2.04" | | | | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.53 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,085 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تفصح في صلب جدول حسابات النتائج عن منتجات الأنشطة العادية والمنتوجات المالية، ونتيجة الأنشطة العادية والعناصر غير العادية ".

**الفقرة الثانية:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.38 وهو ينتمي إلى المجال [4.20_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي14,051 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تفصح عن أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة والأعباء المالية للأنشطة العادية وغير العادية ومخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة ".

**الفقرة الثالثة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.14 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20]وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 10,418 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي

0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تعرض تحليلا للمصروفات في جدول حسابات النتائج وذلك حسب وظيفتها لتقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة ".

**الفقرة الرابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.94 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20]وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 10,522 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تعرض تحليلا للمصروفات في جدول حسابات النتائج وذلك حسب طبيعتها لتقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة ".

**الفقرة الخامسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.13 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20] وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 11,496 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تحدد أرصدة كل من: الهامش الإجمالي القيمة المضافة الفائض الإجمالي على الاستغلال ".

**الفقرة السادسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.91 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20] وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 7,440 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تهتم بالإفصاح عن المبيعات والايرادات غير العادية ".

**الفقرة السابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.31 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 11,521 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المراجعون الداخليون في المؤسسة يعملون كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موحد تبين المؤسسات النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع ".

**الفقرة الثامنة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.66 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20] وبما أن قيمةt المحسوبة تساوي 4,487 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بعملية المقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء وتقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج ".

**الفقرة التاسعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.41 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20] وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 3,040 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,005 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تفصح ضمن الإيضاحات المرفقة بجدول حسابات النتائج عن الأنشطة غير المستمرة ".

**الفقرة العاشرة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.56 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20] وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 4,756 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" جدول حسابات النتائج يبرز معلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسات ".

**الفقرة الحادية عشر:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.34 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 2,075 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,046 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تفصح عن الخسائر الطارئة وتحملها على حساب الأرباح والخسائر ".

**1-3- تحليل فقرات الجزء الثالث: قائمة التدفقات النقدية**

**الجدول رقم (3-24): تحليل فقرات الجزء الثالث**

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | تعرض المؤسسات قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة. | 4,69 | 0,47 | 20,270 | 0,000 |
| 02 | تعرض المؤسسات قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة. | 3,91 | 0,82 | 6,271 | 0,000 |
| 03 | تبين المؤسسات مقبوضاتها ومدفوعاتها خلال السنة حسب نوع أنشطتها: التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية. | 4,00 | 0,51 | 11.136 | 0,000 |
| 04 | تبين المؤسسات السيولة التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الاطلاع. | 4,00 | 0,44 | 12.858 | 0,000 |
| 05 | تفصح المؤسسات عن شبه السيولة التي بحوزتها قصد الوفاء بالالتزامات (التوظيفات المالية قصيرة الأجل). | 3,72 | 0,58 | 6.997 | 0,000 |
| 06 | تقدم المؤسسات معلومات حول الهيكل التمويلي لها بما فيها السيولة والقدرة على الوفاء بالديون. | 3,69 | 0,59 | 6.566 | 0,000 |
| 07 | تفصح المؤسسات عن التدفقات المتاحة وغير المتاحة للاستخدام. | 3,81 | 0,69 | 6.635 | 0,000 |
| 08 | تفصح المؤسسات على التدفق النقدي للسهم. | 3,72 | 0,63 | 6.411 | 0,000 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 09 | تبين المؤسسات استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند اقفال السنة المالية. | **3,84** | **0,72** | **6.599** | **0,000** |
| **10** | تقدم المؤسسات معلومات حول مقدار التسهيلات والقروض غير المسحوبة والمتاحة للأنشطة والتشغيل في المستقبل، وتسوية الارتباطات الرأس مالية. | **3,63** | **0,75** | **4.706** | **0,000** |
| قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "31" تساوي "2.04" | | | | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.69 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 20,270 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تعرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة ".

**الفقرة الثانية:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.91 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20]وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6,271 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تعرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة ".

**الفقرة الثالثة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.00 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20]وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي11,136 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تبين مقبوضاتها ومدفوعاتها خلال السنة حسب نوع أنشطتها: التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية ".

**الفقرة الرابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.00 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20]وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 12.858 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تبين السيولة التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الاطلاع ".

**الفقرة الخامسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.72 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي6,997 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تفصح عن شبه السيولة التي بحوزتها قصد الوفاء بالالتزامات (التوظيفات المالية قصيرة الأجل) ".

**الفقرة السادسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.69 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي6,566 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقدم معلومات حول الهيكل التمويلي لها بما فيهـــا السيولة والقدرة على الوفاء بالديون ".

**الفقرة السابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.81 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 6,635 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تفصح عن التدفقات المتاحة وغير المتاحة للاستخدام ".

**الفقرة الثامنة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.72 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمةt المحسوبة تساوي 6,411 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تفصح على التدفق النقدي للسهم ".

**الفقرة التاسعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.84 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 6,599 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تبين استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند اقفال السنة المالية ".

**الفقرة العاشرة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.63 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 4,706 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقدم معلومات حول مقدار التسهيلات والقروض غير المسحوبة والمتاحة للأنشطة والتشغيل في المستقبل، وتسوية الارتباطات الرأس مالية ".

### 1-4- تحليل فقرات الجزء الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة

**الجدول رقم (3-25): تحليل فقرات الجزء الرابع**

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|
| **01** | تقوم المؤسسات بالإفصاح المحاسبي بصورة منفصلة عن رأس المال المصرح به والمصدر ورأس المال غير المدفوع والقيمة الاسمية للأسهم وأي حركات تحدث لرأس المال خلال السنة المالية. | **4,00** | **0,44** | **12,858** | **0,000** |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 02 | تقدم المؤسسات الإيرادات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء العامة. | **3,91** | **0,53** | **9,667** | **0,000** |
| 03 | تفصح المؤسسة عن عمليات الرسملة(الارتفاع، الانخفاض،التسديد) | **3,91** | **0,64** | **8,004** | **0,000** |
| 04 | تبرز المؤسسات النتيجة الصافية للسنة المالية. | **4,25** | **0,62** | **11,365** | **0,000** |
| 05 | تبرز المؤسسات توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية. | **4,00** | **0,67** | **8,418** | **0,000** |
| 06 | تفصح المؤسسات عن المكاسب والخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية. | **3,91** | **0,64** | **8,004** | **0,000** |
| 07 | تقدم المؤسسات آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وآثار تصحيح الأخطاء ضمن ملحق جدول تغير الأموال الخاصة. | **3,91** | **0,82** | **6,271** | **0,000** |
| قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "31" تساوي "2.04" | | | | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.00 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 12,858 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بالإفصاح المحاسبي بصورة منفصلة عن رأس المال المصرح به والمصدر، ورأس المال غير المدفوع والقيمة الاسمية للأسهم وأي حركات تحدث لرأس المال خلال السنة المالية ".

**الفقرة الثانية:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.91 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي9,667 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقدم الإيرادات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء العامة ".

**الفقرة الثالثة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.91 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي8,004 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي

0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تفصح عن عمليات الرسملة(الارتفاع الانخفاض،التسديد)" .

**الفقرة الرابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.25 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 11,365 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تبرز النتيجة الصافية للسنة المالية ".

**الفقرة الخامسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.00 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 8,418 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تبرز توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية ".

**الفقرة السادسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.91 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 8,004 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تفصح عن المكاسب والخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية ".

**الفقرة السابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.91 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 6,271 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " تقدم المؤسسات آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وآثار تصحيح الأخطاء ضمن ملحق جدول تغير الأموال الخاصة ".

**2- تحليل فقرات المحور الثالث: مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية**

**2-1- تحليل فقرات الجزء الأول: بيئة الرقابة**

**الجدول رقم (3-26): تحليل فقرات الجزء الأول**

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتملية |
|---|---|---|---|---|---|
| **1** | تراعي المؤسسات عند تكوين بيئة الرقابة الهيكل التنظيمي لها. | **4,41** | **0,50** | **15,942** | 0,000 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **2** | تعين وتوزع السلطات والمسؤوليات في المؤسسات بشكل واضح وفقا لما حددها الهيكل التنظيمي المطبق بالمؤسسة. | **4,41** | **0,50** | **15,942** | **0,000** |
| **3** | يقوم مجلس الإدارة بتفويض المصلحة الإدارية المسؤولة عن الرقابة الداخلية. | **3,81** | **0,74** | **6,230** | 0,000 |
| **4** | تقدم المصلحة المسؤولة عن الرقابة الداخلية تقييمات دورية لنظام الرقابة الداخلية. | **3,81** | **0,59** | **7,760** | 0,000 |
| **5** | تلتزم المؤسسات بالكفاءة عند إنجاز الأعمال وبصفة مستمرة. | **3,75** | **0,72** | **5,906** | 0,000 |
| **6** | وجود النزاهة والقيم الأخلاقية وسط الإدارة والعاملين يضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها. | **3,78** | **0,79** | **5,577** | 0,000 |
| **7** | للمؤسسات الرغبة بالقيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة. | **2,53** | **1,05** | **1.533** | 0.087 |
| **8** | تتبع المؤسسات سياسات وممارسات في طريقة توظيف العاملين وتدريبهم وتقييمهم. | **3,78** | **0,87** | **5,079** | 0,000 |
| قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "31" تساوي "2.04" | | | | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.41 وهو ينتمي إلى المجال [4.20_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 15,942 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تراعي عند تكوين بيئة الرقابة الهيكل التنظيمي لها ".

**الفقرة الثانية:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.41 وهو ينتمي إلى المجال [4.20_5] وبما أن قيمة tوبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 15,942 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" تعين وتوزع السلطات والمسؤوليات في المؤسسات بشكل واضح وفقا لما حددها الهيكل التنظيمي المطبق بالمؤسسة ".

**الفقرة الثالثة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.81 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 6,230 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" مجلس الإدارة يقوم بتفويض المصلحة الإدارية المسؤولة عن الرقابة الداخلية ".

**الفقرة الرابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.81 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7,760 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المصلحة المسؤولة عن الرقابة الداخلية تقدم تقييمات دورية لنظام الرقابة الداخلية ".

**الفقرة الخامسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.75 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 5,906 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تلتزم بالكفاءة عند إنجاز الأعمال وبصفة مستمرة ".

**الفقرة السادسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.78 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 5,577 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" وجود النزاهة والقيم الأخلاقية وسط الإدارة والعاملين يضمن حسن سمـعة المؤسسة ومصداقيتها ".

**الفقرة السابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.53 وهو ينتمي إلى المجال [1.80_2.60[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 1.533 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0.087 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات ليس لها الرغبة بالقيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة ".

**الفقرة الثامنة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.78 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5,079 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تتبع سياسات وممارسات في طريقة توظيف العاملين وتدريبهم وتقييمهم ".

**2-2- تحليل فقرات الجزء الثاني: تقييم المخاطر**

**الجدول رقم (3-27): تحليل فقرات الجزء الثاني**

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | تراعي المؤسسات عند تقييم المخاطر تحديد الأهداف الاستراتيجية. | 3,59 | 0,84 | 4,013 | 0,000 |
| 02 | تقوم المؤسسات بوضع الخطط اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة. | 4,19 | 0,64 | 10,424 | 0,000 |
| 03 | تقدم المؤسسات تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق الأهداف المسطرة. | 3,81 | 0,64 | 7,132 | 0,000 |
| 04 | تقوم الإدارة بتحديد الخطر ومعرفة العوامل التي أدت إلى حدوثه. | 3,91 | 0,78 | 6,597 | 0,000 |
| 05 | تعمل المؤسسات على مواجهة المخاطر والسيطرة عليها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها. | 3,84 | 0,77 | 6,226 | 0,000 |
| قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "31" تساوي "2.04" | | | | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.59 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4,013 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تراعي عند تقييم المخاطر تحديد الأهداف الاستراتيجية ".

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.19 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 10,424 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بوضع الخطط اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة ".

**الفقرة الثالثة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.81 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7,132 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقدم تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق الأهداف المسطرة ".

**الفقرة الرابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.91 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6,597 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " الإدارة تقوم بتحديد الخطر ومعرفة العوامل التي أدت إلى حدوثه ".

**الفقرة الخامسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.84 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 6,226 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تعمل على مواجهة المخاطر والسيطرة عليها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها ".

**2-3- تحليل فقرات الجزء الثالث: أنشطة الرقابة**

**الجدول رقم (3-28) تحليل فقرات الجزء الثالث**

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | تراعي المؤسسات عند تحديد الأنشطة الرقابية الفصل الملائم بين السلطات. | 4,50 | 0,51 | 16,703 | 0,000 |
| 02 | يتم إقرار كل عملية بصورة مناسبة لها مما يسمح بالترخيص الملائم للعمليات والأنشطة. | 4,13 | 0,42 | 15,109 | 0,000 |
| 03 | تقوم المؤسسات بتسجيل العمليات وتلخيصها في السجلات والوثائق الكافية وفي الوقت المناسب. | 4,25 | 0,51 | 13,919 | 0,000 |
| 04 | تستخدم المؤسسات ضوابط رقابية وكافية لحماية الأصول والسجلات المحاسبية. | 4,16 | 0,37 | 17,730 | 0,000 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 05 | تلتزم المؤسسات بالاستمرارية في تحديد الأنشطة الرقابية. | **4,09** | **0,59** | **10,522** | **0,000** |
| 06 | تستخدم المؤسسات الوسائل الرقابية المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة. | **4,13** | **0,49** | **12,938** | **0,000** |
| 07 | تقوم المؤسسات بالجرد المفاجئ والدوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية. | **3,88** | **0,91** | **5,458** | **0,000** |
| قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "31" تساوي "2.04" | | | | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.50 وهو ينتمي إلى المجال [4.20_5] وبما أن قيمة tوبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 16,703 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تراعي عند تحديد الأنشطة الرقابية الفصل الملائم بين السلطات ".

**الفقرة الثانية:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.13 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 15,109 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " إقرار كل عملية يتم بصورة مناسبة لها مما يسمح بالترخيص الملائم للعمليات والأنشطة. ".

**الفقرة الثالثة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.25 وهو ينتمي إلى المجال [4.20_5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 13,919 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بتسجيل العمليات وتلخيصها في السجلات والوثائـق الكافية وفي الوقت المناسب ".

**الفقرة الرابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.16 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,730 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تستخدم ضوابط رقابية وكافية لحماية الأصول والسجلات المحاسبية ".

**الفقرة الخامسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.09 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 10,522 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن" المؤسسات تلتزم بالاستمرارية في تحديد الأنشطة الرقابية ".

**الفقرة السادسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.13 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 12,938 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تستخدم الوسائل الرقابية المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة ".

**الفقرة السابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.88 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة tالمحسوبة تساوي 5,458 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بالجرد المفاجئ والدوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية ".

### 2-4- تحليل فقرات الجزء الرابع: المعلومات والاتصالات

**الجدول رقم (3-29) تحليل فقرات الجزء الرابع**

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | تقوم المؤسسات بعمليات التوصيل الإداري ونشر ونقل المعلومات داخل المؤسسة بثقة عالية وفي الوقت المناسب. | 3,94 | 0,62 | 8,569 | 0,000 |
| 02 | يتم توصيل المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة من الأعلى إلى الأسفل أو بشكل أفقي يسمح بتدفق المعلومات وإعداد القوائم المالية. | 3,78 | 0,83 | 5,311 | 0,000 |
| 03 | زيادة الإفصاح في بنود القوائم المالية والايضاحات يسهل نشاط الرقابة الداخلية ويزيد من فعاليته. | 4,19 | 0,47 | 14,264 | 0,000 |
| قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "31" تساوي "2.04" | | | | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.94 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8,569 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي

0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تقوم بعمليات التوصيل الإداري ونشر ونقل المعلومات داخل المؤسسة بثقة عالية وفي الوقت المناسب ".

**الفقرة الثانية:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.78 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5,311 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " توصيل المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة يتم من الأعلى إلى الأسفل أو بشكل أفقي يسمح بتدفق المعلومات وإعداد القوائم المالية ".

**الفقرة الثالثة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.19 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 14,264 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " زيادة الإفصاح في بنود القوائم المالية والايضاحات يسهل نشاط الرقابة الداخلية ويزيد من فعاليته ".

**2-5- تحليل فقرات الجزء الخامس: المتابعة**

**الجدول رقم (3-30): تحليل فقرات الجزء الخامس**

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمةt | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يقوم مدير المؤسسة بتعيين لجنة مراجعة داخلية لتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية. | **4,06** | **0,50** | **11,925** | 0,000 |
| 2 | يقوم مدير المؤسسة بتعيين مراجع خارجي لتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية. | **3,97** | **0,74** | **7,407** | 0,000 |
| 3 | خلال عملية المتابعة يتم مقارنة ما هو موضوع في دليل الإجراءات مع ما هو مطبق فعلا بالنسبة لكل عملية داخل المؤسسة. | **4,13** | **0,42** | **15,109** | 0,000 |
| 4 | تتم عملية المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل نظام الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية وكفاءة هذا النظام. | **4,06** | **0,50** | **11,925** | 0,000 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **5** | يتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة وعلى طبيعة أنشطة المؤسسة. | **3,91** | **0,64** | **8,004** | **0,000** |
| **6** | تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقارير لنتائج المتابعة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة. | **3,84** | **0,88** | **5,400** | 0,000 |
| قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "31" تساوي "2.04" | | | | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.06 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 11,925 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " مدير المؤسسة يقوم بتعيين لجنة مراجعة داخلية لتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية ".

**الفقرة الثانية:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.97 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7,407 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " مدير المؤسسة يقوم بتعيين مراجع خارجي لتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية ".

**الفقرة الثالثة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.13 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 15,109 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " خلال عملية المتابعة يتم مقارنة ما هو موضوع في دليل الإجراءات مع ما هو مطبق فعلا بالنسبة لكل عملية داخل المؤسسة ".

**الفقرة الرابعة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.06 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 11,925 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " عملية المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل نظام الرقابة الداخلية تتم للتحقق من فعالية وكفاءة هذا النظام ".

**الفقرة الخامسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.91 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20[ وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8,004 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " مدى تكرار المتابعة والتقييم يتوقف على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة وعلى طبيعة أنشطة المؤسسة ".

**الفقرة السادسة:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.84 وهو ينتمي إلى المجال [3.40_4.20] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8,400 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " إدارة المراجعة الداخلية تقوم بتقديم تقارير لنتائج المتابعة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة ".

**المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق**

من أجل القيام بإختبار الفرضيات يتعين علينا إستخدام **T** للعينة الواحدة، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم إرتأينا ضرورة القيام بإختبار ANOVA.

**المطلب الأول: إختبار الفرضيات**

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار**T** للعينة الواحدة **(T_test)**، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية ($H_1$) وبالتالي الفرضية البديلة ($H_0$) مرفوضة؛
- إذا كانت t المحسوبة أصغرمن t الجدولية نرفض الفرضية ($H_1$) ونقبل الفرضية البديلة ($H_0$).
- إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار**T** للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية ($H_1$)؛
- إذا كانت القيمة الاحتمالية(sig) الناتج عن اختبارT للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية ($H_1$).

**أولا: اختبار الفرضية الأولى: المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في قوائمها المالية:**

**$H_0$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة غير ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في قوائمها المالية؛

**$H_1$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في قوائمها المالية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار**T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

**الجدول رقم (3-31):نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الأولى**

| الفرضية | قيمةt المحسوبة | قيمة t الجدولية | القيمة الاحتمالية(sig-t) | القرار |
|---|---|---|---|---|
| $H_1$ | **29,989** | **2,04** | **0,000** | قبول |
| **درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$** | | | | DF=N-1 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 29,989 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**$H_1$**، أي أن:" المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في قوائمها المالية ".

وهذه الفرضية تنقسم إلى أربع فرضيات جزئية وسيتم إختبارهم فيما يلي:

**1-إختبار الفرضية الجزئية الأولى: المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في الميزانية:**

**$H_0$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة غير ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في الميزانية؛

**$H_1$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في الميزانية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار**T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

**الجدول رقم (3-32): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الجزئية الأولى**

| الفرضية | قيمةt المحسوبة | قيمة t الجدولية | القيمة الاحتمالية(sig-t) | القرار |
|---|---|---|---|---|
| $H_1$ | **22,017** | **2,04** | **0,000** | قبول |
| **درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$** | | | | DF=N-1 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 22,017 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل

الفرضية**$H_1$**، أي أن:" المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في الميزانية ".

**2-إختبار الفرضية الجزئية الثانية: المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول حسابات النتائج:**

**$H_0$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة غير ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول حسابات النتائج؛

**$H_1$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول حسابات النتائج.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار**T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الثانية والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

**الجدول رقم (3-33): نتائج اختبار_T_test لاختبار الفرضية الجزئية الثانية**

| الفرضية | قيمةt المحسوبة | قيمة t الجدولية | القيمة الاحتمالية(sig-t) | القرار |
|---|---|---|---|---|
| $H_1$ | **18,132** | **2,04** | **0,000** | قبول |
| **درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$** | | | | DF=N-1 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 18,132 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**$H_1$**، أي أن:" المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول حسابات النتائج ".

**3-إختبار الفرضية الجزئية الثالثة: المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول التدفقات النقدية:**

**$H_0$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة غير ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول التدفقات النقدية؛

**$H_1$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول التدفقات النقدية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار**T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

**الجدول رقم (3-34): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة**

| الفرضية | قيمةt المحسوبة | قيمة t الجدولية | القيمة الاحتمالية(sig-t) | القرار |
|---|---|---|---|---|
| $H_1$ | **17,717** | **2,04** | **0,000** | قبول |
| **درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$** | | | | DF=N-1 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,717 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**$H_1$**، أي أن:" المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول التدفقات النقدية ".

**4-إختبار الفرضية الجزئية الرابعة: المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول تغيرات الأموال الخاصة**

**$H_0$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة غير ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول تغيرات الأموال الخاصة؛

**$H_1$:** المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول تغيرات الأموال الخاصة.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار**T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الرابعة والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

**الجدول رقم (3-35): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الجزئية الثانية**

| الفرضية | قيمةt المحسوبة | قيمة t الجدولية | القيمة الاحتمالية(sig-t) | القرار |
|---|---|---|---|---|
| **$H_1$** | **18,602** | **2,04** | **0,000** | **قبول** |
| **درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$** | | | | **DF=N-1** |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 18,602 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**$H_1$**، أي أن:" المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمة بظوابط العرض والإفصاح في جدول حسابات النتائج ".

**ثانيا: اختبار الفرضية الثانية: المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتوفر على نظام رقابة داخلي فعال:**

**$H_0$** : المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لا تتوفر على نظام رقابة داخلي فعال؛

**$H_1$** : المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتوفر على نظام رقابة داخلي فعال.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

**الجدول رقم (3-36):نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الثانية**

| الفرضية | قيمةt المحسوبة | قيمة t الجدولية | القيمة الاحتمالية(sig-t) | القرار |
|---|---|---|---|---|
| $H_1$ | 22,291 | 2,04 | 0,000 | قبول |
| درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha$ = 0.05 | | | | DF=N-1 |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 22,291 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**$H_1$**، أي أن:" **المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتوفر على نظام رقابة داخلي فعال**".

**ثالثا: إختبار فرضية الأثر (التي سيتم إختبارها عن طريق نموذج الإنحدار)**

يتم في هذا الجزء إختبار الفرضيات التي تدرس الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة والتي ينتج إختبارها عن طريق نمودج الإنحدار الخطي البسيط كما يلي:

**1- اختبار الفرضية الأساسية للإنحدار**

من المعروف إحصائيا أن الطرق المعلمية تستلزم توفر بعض الشروط، لذا قبل تطبيق تحليل الإنحدار لإختبار فرضيات الدراسة يجب إجراء بعض الإختبارات، وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لإفتراضات

تحليل الإنحدار، وذلك على النحو التالي:

**1-1- إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:** من أجل التحقق من فرضيات التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى إختبار كولمجروف-سمرنوف تمهيدا لإستخدام أسلوب تحليل الإنحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في إختبار الفرضيات وتشترط الإختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات طبيعيا من خلال برنامج SPSS يمكن إجراء هذا الإختبار كما يتضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-37): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (KS)**

| المحاور | قيمة Z | القيمة الاحتمالية(sig) |
|---|---|---|
| **جميع محاور الدراسة** | **0.105** | **0.200** |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

$H_0$ : البيانات لا تتوزع توزيعا طبيعيا؛

$H_1$ : البيانات تتوزع توزيعا طبيعيا.

يتضح من الجدول أن مستوى المعنوية لكل الأبعاد والمحاور أكبر من 0,05، وبذلك يتم قبول الفرضية البديلة، وبالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهذا يمكننا من استخدام الإختبارات المعلمية.

**1-2- إختبار الملاءمة وخطية العلاقات:** بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم إستخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من خطية العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أي هناك علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغير المستقل تفسرها معادلة الإنحدار جيدا، ومن خلال برنامج SPSS تم الحصول على النتائج التالية والخاصة بالعلاقات التي تعكس إختبار فرضيات الدراسة.

**الجدول رقم (3-38): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار فرضيات الدراسة**

| المتغير التابع | المتغيرات المستقلة | المصدر | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة(F) | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| فعالية نظام الرقابة الداخلية | ضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية | **الإنحدارSSR** | **0.585** | **1** | **0.041** | **7.693** | **0.012** |
| | | **البواقيSSE** | **1.227** | **30** | **0.059** | | |
| | | **الكليSST** | **1.812** | **31** | - | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

$H_0$: خط الإنحدار لا يلائم البيانات المعطات

$H_1$: خط الإنحدار يلائم البيانات المعطات

يقدم الجدول السابق إختبارا لمدى صلاحية النموذج لإختبار فرضيات الدراسة، وتبعا لكون مستوى الدلالة لقيمة **F** أقل من 0,05، ويدل على ذلك كون مستوى معنوية الإختبار **F** أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 في كل العلاقات، مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن "خط الإنحدار لا يلائم البيانات المعطاة "، وهذا يظهر خطية النمادج وكون خط الإنحدار يلائم البيانات وبالتالي نموذج الإنحدار معنوي. وبهذا يكون فرض تحليل الإنحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرات قد تحقق، وهذا يمكننا من الإنتقال إلى اختبار الفرضيات.

**2- إختبار الفرضية:** بعد التأكد من إمكانية تطبيق الإختبارات المعلمية وأسلوب الإنحدار سيتم إختبار الفرضية التي تنص على: **هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 = α لإلتزام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية على فعالية نظام الرقابة الداخلية.**

وسيتم إختبار هذه الفرضية بإستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير إلتزام المؤسسات الاقتصادية بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ويمكن كتابة هذه الفرضية على النحو التالي:

**$H_0$:** ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ **لإلتزام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية على فعالية نظام الرقابة الداخلية.**

**$H_1$:** هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ **لإلتزام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية على فعالية نظام الرقابة الداخلية.**

وقد كانت أهم نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (إلتزام المؤسسات الاقتصادية بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية)، والمتغير التابع (فعالية نظام الرقابة الداخلية) متضمنة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-39) نتائج تحليل الإنحدار لإختبار الفرضية الثالثة**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| معامل الإرتباط r | | | 0.568 | |
| معامل التحديد $R^2$ | | | 0.323 | |
| قيمة (F): 7.693 | مستوى العنوية 0.012 | | | عند α=0.05 |
| المتغير | معاملات غير موحدة | | معاملات موحدة | قيمة (t) | معنوية t |
| | B | SEb | بيثاβ | | |
| الثابث constant | 3.141 | 0.975 | 0.568 | 3.221 | 0.003 |
| إلتزام المؤسسات الاقتصادية بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية | 0.206 | 0.248 | | 5.832 | 0.002 |

التابع: فعالية نظام الرقابة الداخلية.

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يظهر من الجدول أن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار والمتمثلة في معامل التحديد ($R^2$) قد بلغت قيمته 0.323 وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (إلتزام المؤسسات الاقتصادية بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية) في سلوك المتغير التابع ( فعالية نظام الرقابة الداخلية) بنسبة 32.30% وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 67.7% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير إلتزام المؤسسات الاقتصادية بضوابط العرض و الإفصاح في القوائم المالية ، وبلغ معامل الإرتباط (r) القيمة 0.568 مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين كما تشير قيمة **F** التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الإنحدار للعلاقة بين المتغيرين، في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الإنحدار) والتي تمثل المتغير المستقل 0.206، مما يشير أيضا إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوية 0.002 وهو أقل من 0,05 مما يشير إلى معنوية معلمة الميل، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابث) فقد بلغت 3.141 بمستوى معنوي 0.003 وهي أقل من 0,05 ما يشير معنويتها إحصائيا، وبذلك فإن ظهور معنوية معلمتي الإنحدار يشير إلى أهمية هذا المتغير تفسير التباينات في المتغير التابع.

وبالتالي فإن ما سبق من التحليل لنتائج الإختبار التي يعرضها الجدول يؤدي إلى قبول الفرضية الثالثة التي تنص على أن **هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 = α لإلتزام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية على فعالية نظام الرقابة الداخلية.**

**المطلب الثاني: اختبار الفروق**

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي **One Way Analysis of ANOVA**، واختبار t لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول " دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة 0.05 =α.

**أولا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس**

**الجدول رقم (3-40): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس**

| | الجنس | العدد | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| جميع المحاور | ذكر | 26 | 3.9357 | 0.15885 | -0.426 | 0.941 |
| | أنثى | 6 | 3.9658 | 0.13801 | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.941 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0.05.

**ثانيا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر**

**الجدول رقم(3-41): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر**

| العنوان | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة f | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية المؤسسات الاقتصادية | داخل المجموعات | 0.019 | 1 | 0.019 | 0.808 | 0.376 |
| | بين المجموعات | 0.711 | 30 | 0.024 | | |
| | المجموع | 0.730 | 31 | - | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي0.376 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

**ثالثا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير للخبرة**

**الجدول رقم(3-42): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير للخبرة**

| العنوان | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة f | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية المؤسسات الاقتصادية | داخل المجموعات | 0.018 | 1 | 0.018 | 0.767 | 0.388 |
| | بين المجموعات | 0.712 | 30 | 0.024 | | |
| | المجموع | 0.730 | 31 | - | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.388 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 0.05.

**رابعا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى**

**الجدول رقم(3-43): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى**

| العنوان | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة f | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية المؤسسات الاقتصادية | داخل المجموعات | 0.036 | 3 | 0.012 | 0.489 | 0.693 |
| | بين المجموعات | 0.694 | 28 | 0.025 | | |
| | المجموع | 0.730 | 31 | - | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.693 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير المؤهل عند مستوى دلالة 0.05.

**خامسا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة**

**الجدول رقم(3-44): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة**

| | الوظيفة | العدد | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | قيمة t | القيمة الإحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **جميع المحاور** | محافظ حسابات | **28** | **3,9658** | **0,14287** | **0.589** | **0.389** |
| | خبير محاسبي | **4** | **3,7705** | **0,12373** | | |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.389 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

**خلاصة:**

يعد هذا الفصل تدعيما للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا في إطار معرفة دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، حيث قمنا بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبان على عينة مراجعي الحسابات على مستوى ولايتي جيجل وسطيف والمتمثلين في: محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعة، وذلك في سياق الإجابة على الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها.

# خاتمة

يعد الإفصاح المحاسبي من أهم المبادئ المحاسبية والذي لاق اهتماما كبيرا، وذلك من أجل توفير القدر الملائم من المعلومات المحاسبية الضرورية عن المؤسسة، يساعد الأطراف سواء كانت لهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة المصدرة للقوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة وكذلك يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ولإبراز الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية قمنا بهذه الدراسة التي مكنتنا من الوصول إلى بعض النتائج وتقديم بعض الاقتراحات.

**1ـ نتائج الدراسة النظرية:** في ضوء التحليلات النظرية للدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

❖ الإفصاح المحاسبي هو نقل المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة بشكل مضمون وصحيح لمساعدتهم في اتخاذ القرارات؛

❖ عرف الإفصاح المحاسبي تطورا تاريخيا صاحب التطورات والتغيرات الاقتصادية؛

❖ الإفصاح عن المعلومات بشكل ملائم مما يجعل القوائم المالية غير مظللة، وهذا ما يؤدي إلى حماية جميع الأطراف ذات الصلة بالمعلومات المحاسبية؛

❖ يستند الإفصاح المحاسبي على المقومات الأساسية التي تجعله يحقق الغاية المرجوة منه؛

❖ تختلف درجة ونوع الإفصاح المحاسبي حسب احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية؛

❖ القوائم المالية هي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية، بالإضافة إلى الإيضاحات والقوائم الإضافية وتقرير رئيس مجلس الإدارة، وتقرير المراجع؛

❖ فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يجب توفرها في القوائم المالية؛

❖ إن نظام الرقابة الداخلية هو مجموع إجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجح للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها؛

❖ عرفت الرقابة الداخلية تطورا تاريخيا من وظيفة إدارية إلى نظام داخلي في المؤسسة نتيجة التطورات والتغيرات الاقتصادية؛

❖ يقوم نظام الرقابة الداخلي على خمسة مكونات يحكم تواجدها بالقدر الكافي فعالية هذا النظام؛

❖ يعمل كل من الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية على حماية مصالح المؤسسة والأطراف ذات العلاقة بها.

❖ إن الهدف من زيادة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في جميع القوائم المالية هو إظهار مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛

❖ تقرير المراجع الخارجي يساعد بالحكم على وجود نظام رقابة داخلي قوي وفعال مستندا على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسة.

**2ـ نتائج الدراسة التطبيقية**

في ضوء دراستنا التطبيقية استخلصنا النتائج التالية:

❖ تلتزم المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية من خلال:

✓ عرض عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، وقائمة التدفقات النقدية وجدول تغيرات الأموال الخاصة وفقا لما حدده النظام المحاسبي المالي؛

✓ المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية للعينة محل الدراسة تتميز بالملائمة والموثوقية؛

✓ يوجد اهتمام لدى المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بالإفصاح عن جميع بنود عناصر القوائم المالية بالقدر الكافي وبدون استثناء مما يجعل البيانات المالية تمتاز بالمصداقية والثقة لتفيد الأطراف المستخدمة لها؛

✓ اهتمام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بإبراز النتيجة الصافية للسنة المالية؛

✓ تبرز المؤسسات الاقتصادية للعينة محل الدراسة في القوائم الإضافية والإيضاحات المرفقة ضمن القوائم المالية معلومات تسهل لمستخدمي هذه المعلومات من فهمها دون أن تؤدي إلى تضليل مستخدميها؛

**وبالتالي نثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على " تلتزم المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بضوابط العرض والإفصاح في قوائمها المالية ".**

❖ المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتوفر على نظام رقابة داخلي فعال من خلال:

✓ التزام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بمراعاة الهيكل التنظيمي لها عند تكوين بيئة الرقابة؛

✓ قيام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بتعيين وتوزيع السلطات والمسؤوليات وفقا لما حددها الهيكل التنظيمي المطبق داخل المؤسسة؛

✓ تحدد المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة الخطط اللازمة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة؛

✓ حرص المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة عند تحديد الأنشطة الرقابية الفصل الملائم بين السلطات مما يسمح بالترخيص الملائم للعمليات والأنشطة؛

✓ هناك حرص للمؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بتسجيل العمليات المالية وتلخيصها في السجلات والوثائق المحاسبية الكافية وفي الوقت المناسب؛

✓قيام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بمقارنة ما هو موضوع في دليل الإجراءات مع ما هو مطبق فعلا بالنسبة لكل عملية داخل المؤسسة؛

**وبالتالي نثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على " تتوفر المؤسسات الاقتصادية للعينة محل الدراسة علة نظام رقابة داخلي فعال ".**

❖ يؤثر الالتزام بضوابط العرض والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية للعينة محل الدراسة على فعالية نظام الرقابة الداخلية لها من خلال:

✓ هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لالتزام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بضوابط العرض والإفصاح المحاسبي على فعالية نظام الرقابة الداخلية "؛

**وبالتالي نثبت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على " هناك دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لالتزام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بضوابط العرض والإفصاح المحاسبي على فعالية نظام الرقابة الداخلية ".**

❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية.

**وبالتالي نثبت صحة الفرضية الرابعة التي تنص على" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية ".**

**3ـ الاقتراحات**

من خلال ما سبق يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

❖ ضرورة التزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية بشكل كافي وكامل مرفقا بها جميع الإيضاحات والملاحق التي تبين السياسة المتبعة داخل هذه المؤسسات؛

❖ يجب العمل على تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تقديم معلومات محاسبية تثبت وضعيتها الحقيقية دون تضليل أو تحايل؛

❖ ضرورة وجود نظام محاسبي سليم وفعال يساهم في تسهيل تنظيم وتبويب المعلومات المحاسبية بغرض تدعيم نظام الرقابة الداخلية؛

❖ يجب توفير دليل الإجراءات داخل المؤسسات الاقتصادية قصد تحديد واجبات ومسؤوليات كل فرد داخل المؤسسة، والذي يؤدي إلى حسن سير أعمال المؤسسة وتحقيق أهدافها المرسومة؛

❖ العمل على تطوير مواصفات وخصائص نظام الرقابة الداخلية مما يتيح مواكبة التطورات والتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية؛

❖ ضرورة إيجاد تنسيق وتواصل بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية أو الأطراف المهنية وذلك من أجل تقديم المساعدة للباحث بإنجاز بحثه العلمي.

❖ على المؤسسات التعليمية كالجامعات تخصيص ملتقيات وندوات خاصة بالإفصاح المحاسبي مما يؤدي إلى تحسين قدرات الطلبة الخريجين لمعرفتهم بهذا الموضوع نظرا للأهمية البالغة له؛

**4- آفاق الدراسة**

تناولت هذه الدراسة موضوع دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، ونظرا لاتساع الموضوع فإنه لا يمكن الاحاطة بكل جوانبه في دراسة واحدة، وفي هذا الصدد يمكننا اقتراح مواضيع ذات صلة بمتغيري الدراسة كالتالي:

❖ الآثار الاقتصادية لعدم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية على نظام الرقابة الداخلية؛

❖ دور أساليب الإفصاح المحاسبي في استقطاب المساهمين والمستثمرين؛

❖ أثر نظام الرقابة الداخلية على محتوى الإعلامي للقوائم المالية؛

❖ مشاكل التلاعب في القوائم المالية نتيجة التحايل في الإفصاح المحاسبي- حلول واقتراحات-.

# قائمة المراجع

**أولا: المراجع باللغة العربية:**

**الكتب:**

**1)** أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية مصر، 2008.

**2)** أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر 2007.

**3)** أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

**4)** أنس عبد الباسط عباس، **إدارة الأعمال وفق منظور معاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

**5)** بشير العلاق، **الإدارة الحديثة نظريا ومفاهيم**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

**6)** تركي محمود إبراهيم عبد السلام، **تحليل التقارير المالية**، الطبعة الثانية، مطابع جامعة الملك سعود المملكة العربية السعودية 1995.

**7)** ثناء على القباني، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

**8)** جعفر عبد الإله، **المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي**، دار حنين، الطبعة الأولى الأردن، 2003.

**9)** حسين القاضي، حسين دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الأول، طبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

**10)**خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

**11)**خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الأردن، 2008.

**12)**خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع الأردن، 2006.

**13)**ربحي مصطفى عليان، **أسس الإدارة المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن 2007.

**14)**رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

**15)**رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الأردن 2001.

**16)**رضوان حنان حلوة، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

**17)**زاهد محمد ديري، **الرقابة الإدارية**، طبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن،2000.

**18)**سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن 2001.

**19)**سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

**20)**السيد محمد سريا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، مكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع مصر، 2007.

**21)**طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية ولأمريكية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.

**22)**عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2011.

**23)**عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مطبعة دار السلاسل، الكويت، 1990.

**24)**عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، الجزائر 2009.

**25)**عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد نور، **الرقابة ومراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، 1992.

**26)**عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999.

**27)**عبد الفتاح محمد الصحن، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.

**28)**عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الاسكندرية، 2004.

**29)**عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع المالي**، الجزء الأول، دار وائل للنشر، الأردن 2003.

**30)**عبد الوهاب ناصر، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة: في بيئة تكنلوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

**31)**عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004.

**32)**عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

**33)**فتحي رزق السوافيري، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديد للنشر الإسكندرية، مصر، 2002.

**34)**كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006.

**35)**كمال الدين مصطفى الدهراوي، هلال عبد الله، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 1999.

**36)**لعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومه، الجزائر، 2009.

**37)**مجدي أحمد الجعبرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية**، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2008.

**38)**محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2014.

**39)**محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **مراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

**40)**محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005.

**41)**محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية**، ايتراك للنشر والتوزيع، السعودية، 2005.

**42)**محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003.

**43)**محمد سمير أحمد، **الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية**، طبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

**44)**محمد سمير الصبان، **المحاسبة المتوسطة –قواعد القياس والإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي–**، الدار الجامعية لبنان، 2000.

**45)**محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003.

**46)**محمد عبد العليم صابر، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007.

**47)**محمد عوف الكفراوي، **الرقابة المالية بين النظري والتطبيقي**، مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست مصر، 2004.

**48)**محمد قاسم القيروتي، **مبادئ الإدارة والنظريات والعمليات والوظائف**، دار الصفاء للنشر والتوزيع الأردن، 2001.

**49)**مصطفى صالح سلامة، **الرقابة الداخلية والمالية**، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن،2009.

**50)**مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2010.

**51)** هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

**52)**وليام توماس، أمرسون هنكي، ترجمة:أحمد حامد حجاج وآخرون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، مصر، 1989.

**53)**وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007.

**الأطروحات والرسائل الجامعية:**

**1)** أحمد علي وجدان، **دور الرقابة والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، رسالة ماجستير جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009.

**2)** جربوع يوسف، **مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي في تحسين القرارات المالية لتحسين لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، فلسطين 2007.

**3)** حسن كركاشة، **أثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية**، مذكر ماستر، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2012.

**4)** سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المـالي** رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر،2015/2014.

**5)** عبد المنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2008.

**6)** عبير بيومي، محمود محمد أمين، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة القرار الاستثماري سوق الأوراق المالية المصرفية**، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2011.

**7)** عثمان زياد العاشوري، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين،2008.

**8)** عون وردية، **دور النظام المحاسبي المالي في الإفصاح عن المعلومات المالية**، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة الجزائر، 2015/2014،

**9)** لعيبي هاتو خاف، **الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**، رسالة ماجستير الاكاديمية العربية في الدنمارك، 2009.

**10)**ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2009.

**11)**محمد لمين عيادي، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي**، رسالة ماجستير جامعة الجزائر3، الجزائر 2008/2007.

**12)**يونس عليان الشوبكي، **أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية لشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة دكتوراه، جامعة حلب، سوريا، 2006/2005.

**الملتقيات:**

**1)** سعيد يحي، لخضر أوصيف، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول: **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة**، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

**2)** محمد رمزي جودي، **اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي** جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.

**المجلات العلمية:**

**1)** القاضي حسين، صوفي محمد، **دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية**، مجلة دراسات العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 2، الصادرة عن جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، 2006.

**2)** محمد عبد الله المهندي، وليد زكريا صيام، **أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم**، دراسات العلوم الإدارية، العدد2، المجلد 34، الصادرة عن عمادة البحث العلمي الجامعة الأردنية.

**النصوص القانونية والوثائق الرسمية:**

**1)** القرار المؤرخ في 23 رجب عام1429هـ، الموافق لـ:26 جويلية 2008، المتعلق **بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الديموقراطية الشعبية، رقم 19 بتاريخ 25 مارس 2009

**المواقع الإلكترونية:**

**1)** من الموقع **https://www.almohasben.com**، تم تصفحه يوم 2016/05/05، على الساعة 22:30.

**ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:**

**1)** Hamini allal, **Control interne**, o.p.u, algerei,1993.

**2)** Gudh Bénédict, René Keravel, **Evaluation du Control Interne dans la Missionne D'audit**, Edition Comptable France, 1990.

# الملاحق

**أولا: الاستبيان**

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**القطب الجامعي محمد الصديق بن يحي تاسوست جيجل**

**كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم التجارية**

**السنة الثانية ماستر تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة**

# * استبيان *

أخي الكريم، أختي الكريمة؛

في إطار إعداد مذكرة ماستر حول موضوع " **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية** ".

نرجو منكم التكرم بمساعدتنا في تعبئة هذا الاستبيان بكل صراحة وموضوعية، علما أن هذه البيانات ستعامل بسرية مطلقة، وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وشكرًا على تعاونكم.

اسم المشرف: إعداد

الطالبين:

*** عمران بوريب** *** مسعود فعور**

*** خالـد كريكط**

**المحور الأول: بيانات عامة لتعبئة الاستمارة**

- الاسم واللقب غير مطلوبان.
- يرجى منكم الإجابة بوضع علامة (×) داخل المربع المناسب.

- **الجنس:** ذكــر ☐ أنثى ☐
- **العمر:** أقل من 30 سنة ☐ من 30 سنة إل 40 سنة ☐
  أكثر من 40 سنة ☐
- **المستوى الدراسي:** شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐
  ماستر ☐ ماجستير ☐
  دكتوراه ☐
- **الوظيفة:** محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐
- **عدد سنوات الخبرة:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐
  أكثر من 10 سنوات ☐

| المحور الثاني: مدى توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الرقم | الفقرة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
| **الجزء الأول: الميزانية** | | | | | | |
| 01 | تلتزم المؤسسات عند عرض عناصر الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية. | | | | | |
| 02 | لا تقوم المؤسسات بإجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية. | | | | | |
| 03 | تتميز المعلومات المفصح عنها في الميزانية على الموثوقية. | | | | | |
| 04 | تتميز المعلومات المفصح عنها في الميزانية على الملاءمة. | | | | | |
| 05 | تقوم المؤسسات بالإفصاح عن القيود على ملكية الأصول. | | | | | |
| 06 | تقوم المؤسسات بالإفصاح عن القيمة الدفترية المعدلة للأصول وفقا لنموذج التكلفة المستخدم. | | | | | |
| 07 | تقوم المؤسسات بتقييم مخزوناتها بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة لتحقق أيهما أقل. | | | | | |
| 08 | تلتزم المؤسسات بالإفصاح عن الأصول والتزاماتها الضريبة المؤجلة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها. | | | | | |
| 09 | تقوم المؤسسات بعرض رأس المال بشكل مفصل وتحليل مكوناته مع تمييز رأس المال الصادر والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية. | | | | | |
| 10 | تصف المؤسسات طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات المكونة. | | | | | |
| 11 | تفصح المؤسسات في الملاحق المرفقة بالميزانية عن تصنيفات المخزونات (منتجات تامة، نصف مصنعة، مواد أولية) | | | | | |
| 12 | تقدم المؤسسات في ملحق الميزانية جداول الإهتلاكات والمؤونات الخاصة بالأصول. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 13 | يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والمرتبطة بظروف نشأتها في ذلك التاريخ. | | | | | |
| 14 | تفصح المؤسسات عن المعلومات الرئيسية الخاصة بالموجودات الثابتة كطريقة الاهتلاك المستخدمة والعمر الإنتاجي. | | | | | |
| 15 | تقدم المؤسسات توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبالغها وتطوراتها. | | | | | |
| 16 | تفصح المؤسسة عن قيمة كل القروض. | | | | | |
| **الجزء الثاني: جدول حسابات النتائج** | | | | | | |
| 01 | تفصح المؤسسات في صلب جدول حسابات النتائج عن منتجات الأنشطة العادية والمنتوجات المالية، ونتيجة الأنشطة العادية والعناصر غير العادية. | | | | | |
| 02 | تفصح المؤسسات عن أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة والأعباء المالية للأنشطة العادية وغير العادية ومخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة. | | | | | |
| 03 | تعرض المؤسسات تحليلا للمصروفات في جدول حسابات النتائج وذلك حسب وظيفتها لتقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. | | | | | |
| 04 | تعرض المؤسسات تحليلا للمصروفات في جدول حسابات النتائج وذلك حسب طبيعتها لتقديم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة. | | | | | |
| 05 | تحدد المؤسسات أرصدة كل من: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة الفائض الإجمالي على الاستغلال. | | | | | |
| 06 | تهتم المؤسسات بالإفصاح عن المبيعات والايرادات غير العادية. | | | | | |
| 07 | تبين المؤسسات النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع. | | | | | |
| 08 | تقوم المؤسسات بعملية المقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء وتقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج. | | | | | |
| 09 | تفصح المؤسسات ضمن الإيضاحات المرفقة بجدول حسابات النتائج عن الأنشطة غير المستمرة. | | | | | |
| 10 | يبرز جدول حسابات النتائج معلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسات. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 11 | تفصح المؤسسات عن الخسائر الطارئة وتحملها على حساب الأرباح والخسائر. | | | | | |
| **الجزء الثالث: قائمة التدفقات النقدية** | | | | | | |
| 01 | تعرض المؤسسات قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة. | | | | | |
| 02 | تعرض المؤسسات قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة. | | | | | |
| 03 | تبين المؤسسات مقبوضاتها ومدفوعاتها خلال السنة حسب نوع أنشطتها: التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية. | | | | | |
| 04 | تبين المؤسسات السيولة التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الاطلاع. | | | | | |
| 05 | تفصح المؤسسات عن شبه السيولة التي بحوزتها قصد الوفاء بالالتزامات (التوظيفات المالية قصيرة الأجل). | | | | | |
| 06 | تقدم المؤسسات معلومات حول الهيكل التمويلي لها بما فيها السيولة والقدرة على الوفاء بالديون. | | | | | |
| 07 | تفصح المؤسسات عن التدفقات المتاحة وغير المتاحة للاستخدام. | | | | | |
| 08 | تفصح المؤسسات على التدفق النقدي للسهم. | | | | | |
| 09 | تبين المؤسسات استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند اقفال السنة المالية. | | | | | |
| 10 | تقدم المؤسسات معلومات حول مقدار التسهيلات والقروض غير المسحوبة والمتاحة للأنشطة والتشغيل في المستقبل، وتسوية الارتباطات الرأس مالية. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الجزء الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة** | | | | | | |
| 01 | تقوم المؤسسات بالإفصاح المحاسبي بصورة منفصلة عن رأس المال المصرح به والمصدر، ورأس المال غير المدفوع والقيمة الاسمية للأسهم وأي حركات تحدث لرأس المال خلال السنة المالية. | | | | | |
| 02 | تقدم المؤسسات الإيرادات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء العامة. | | | | | |
| 03 | تفصح المؤسسة عن عمليات الرسملة(الارتفاع، الانخفاض،التسديد) | | | | | |
| 04 | تبرز المؤسسات النتيجة الصافية للسنة المالية. | | | | | |
| 05 | تبرز المؤسسات توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية. | | | | | |
| 06 | تفصح المؤسسات عن المكاسب والخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية. | | | | | |
| 07 | تقدم المؤسسات آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وآثار تصحيح الأخطاء ضمن ملحق جدول تغير الأموال الخاصة. | | | | | |
| **المحور الثالث: مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية** | | **غير موافق بشدة** | **غير موافق** | **محايد** | **موافق** | **موافق بشدة** |
| **الجزء الأول: بيئة الرقابة** | | | | | | |
| 01 | تراعي المؤسسات عند تكوين بيئة الرقابة الهيكل التنظيمي لها. | | | | | |
| 02 | تعين وتوزع السلطات والمسؤوليات في المؤسسات بشكل واضح وفقا لما حددها الهيكل التنظيمي المطبق بالمؤسسة. | | | | | |
| 03 | يقوم مجلس الإدارة بتفويض المصلحة الإدارية المسؤولة عن الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 04 | تقدم المصلحة المسؤولة عن الرقابة الداخلية تقييمات دورية لنظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 05 | تلتزم المؤسسات بالكفاءة عند إنجاز الأعمال وبصفة مستمرة. | | | | | |
| 06 | وجود النزاهة والقيم الأخلاقية وسط الإدارة والعاملين يضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها. | | | | | |
| 07 | للمؤسسات الرغبة بالقيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 08 | تتبع المؤسسات سياسات وممارسات في طريقة توظيف العاملين وتدريبهم وتقييمهم. | | | | | |
| **الجزء الثاني: تقييم المخاطر** | | | | | | |
| 01 | تراعي المؤسسات عند تقييم المخاطر تحديد الأهداف الاستراتيجية. | | | | | |
| 02 | تقوم المؤسسات بوضع الخطط اللازمة لتحقيق الأهداف المسطرة. | | | | | |
| 03 | تقدم المؤسسات تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق الأهداف المسطرة. | | | | | |
| 04 | تقوم الإدارة بتحديد الخطر ومعرفة العوامل التي أدت إلى حدوثه. | | | | | |
| 05 | تعمل المؤسسات على مواجهة المخاطر والسيطرة عليها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها. | | | | | |
| **الجزء الثالث: أنشطة الرقابة** | | | | | | |
| 01 | تراعي المؤسسات عند تحديد الأنشطة الرقابية الفصل الملائم بين السلطات. | | | | | |
| 02 | يتم إقرار كل عملية بصورة مناسبة لها مما يسمح بالترخيص الملائم للعمليات والأنشطة. | | | | | |
| 03 | تقوم المؤسسات بتسجيل العمليات وتلخيصها في السجلات والوثائق الكافية وفي الوقت المناسب. | | | | | |
| 04 | تستخدم المؤسسات ضوابط رقابية وكافية لحماية الأصول والسجلات المحاسبية. | | | | | |
| 05 | تلتزم المؤسسات بالاستمرارية في تحديد الأنشطة الرقابية. | | | | | |
| 06 | تستخدم المؤسسات الوسائل الرقابية المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة. | | | | | |
| 07 | تقوم المؤسسات بالجرد المفاجئ والدوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الجزء الرابع: المعلومات والاتصالات** | | | | | | |
| 01 | تقوم المؤسسات بعمليات التوصيل الإداري ونشر ونقل المعلومات داخل المؤسسة بثقة عالية وفي الوقت المناسب. | | | | | |
| 02 | يتم توصيل المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة من الأعلى إلى الأسفل أو بشكل أفقي يسمح بتدفق المعلومات وإعداد القوائم المالية. | | | | | |
| 03 | زيادة الإفصاح في بنود القوائم المالية والايضاحات يسهل نشاط الرقابة الداخلية ويزيد من فعاليته. | | | | | |
| **الجزء الخامس: المتابعة** | | | | | | |
| 01 | يقوم مدير المؤسسة بتعيين لجنة مراجعة داخلية لتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 02 | يقوم مدير المؤسسة بتعيين مراجع خارجي لتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 03 | خلال عملية المتابعة يتم مقارنة ما هو موضوع في دليل الإجراءات مع ما هو مطبق فعلا بالنسبة لكل عملية داخل المؤسسة. | | | | | |
| 04 | تتم عملية المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل نظام الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية وكفاءة هذا النظام. | | | | | |
| 05 | يتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة وعلى طبيعة أنشطة المؤسسة. | | | | | |
| 06 | تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقارير لنتائج المتابعة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة. | | | | | |

## ثانيا: الأساتذة المحكمين

### قائمة الأساتذة المحكمين

| الرقم | الاسم واللقب | التخصص | الإمضاء |
|---|---|---|---|
| 01 | زعرات فريد | محاسبة وتدقيق | |
| 02 | [illegible] | مالية ومحاسبة | |
| 03 | سعيد عيسر | مالية ومحاسبة | |
| 04 | [illegible] | اقتصاد نقدي وبنكي | |
| 05 | فداوي أمينة | مالية ومحاسبة وتسويق | |

## ثالثا: النتائج بعد استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

### 1- دراسة الصدق الداخلي من خلال معامل الارتباط

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني:**

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول: الميزانية**

**Corrélations**

| | | A11 | A12 | A13 | A14 | A15 | A16 | A17 | A18 | TOTALA1 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A11 | Corrélation de | 1 | ,429* | ,248 | ,304 | ,132 | ,130 | ,118 | ,254 | ,615** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,014 | ,171 | ,981 | ,472 | ,478 | ,519 | ,160 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A12 | Corrélation de | ,429* | 1 | ,308 | ,269 | ,007 | ,360* | ,018 | ,121 | ,413* |
| | Sig. (bilatérale) | ,014 | | ,087 | ,137 | ,969 | ,043 | ,920 | ,509 | ,019 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A13 | Corrélation de | ,248 | ,308 | 1 | ,555** | ,313 | ,228 | ,015 | ,060 | ,309 |
| | Sig. (bilatérale) | ,171 | ,087 | | ,001 | ,081 | ,209 | ,934 | ,743 | ,085 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A14 | Corrélation de | ,004 | ,269 | ,555** | 1 | ,182 | ,223 | ,160 | ,237 | ,636** |
| | Sig. (bilatérale) | ,981 | ,137 | ,001 | | ,319 | ,220 | ,381 | ,192 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A15 | Corrélation de | ,132 | ,007 | ,313 | ,182 | 1 | ,255 | ,126 | ,144 | ,413* |
| | Sig. (bilatérale) | ,472 | ,969 | ,081 | ,319 | | ,159 | ,493 | ,433 | ,019 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A16 | Corrélation de | ,130 | ,360* | ,228 | ,223 | ,255 | 1 | ,350* | ,019 | ,471** |
| | Sig. (bilatérale) | ,478 | ,043 | ,209 | ,220 | ,159 | | ,050 | ,918 | ,006 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A17 | Corrélation de | ,118 | ,018 | ,015 | ,160 | ,126 | ,350* | 1 | ,664 | ,606** |
| | Sig. (bilatérale) | ,519 | ,920 | ,934 | ,381 | ,493 | ,050 | | ,000 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A18 | Corrélation de | ,254 | ,121 | ,060 | ,237 | ,144 | ,019 | ,664** | 1 | ,573** |
| | Sig. (bilatérale) | ,160 | ,509 | ,743 | ,192 | ,433 | ,918 | ,000 | | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| TOTALA1 | Corrélation de | ,615** | ,413* | ,309 | ,636** | ,413* | ,636** | ,606** | ,573 | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,019 | ,085 | ,000 | ,019 | ,000 | ,000 | ,001 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

| | | A19 | A10 | A111 | A112 | A113 | A114 | A115 | A116 | TOTALA1 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A19 | Corrélation de Pearson | 1 | ,333 | ,283 | ,112 | -,190 | ,178 | ,127 | ,015 | ,742** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,062 | ,117 | ,543 | ,296 | ,329 | ,488 | ,935 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A10 | Corrélation de Pearson | ,333 | 1 | ,302 | ,394* | ,143 | ,089 | ,196 | ,166 | ,542** |
| | Sig. (bilatérale) | ,062 | | ,093 | ,026 | ,435 | ,628 | ,281 | ,365 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A111 | Corrélation de Pearson | ,283 | ,302 | 1 | -,087 | ,058 | ,000 | ,121 | ,323 | ,797** |
| | Sig. (bilatérale) | ,117 | ,093 | | ,637 | ,750 | 1,000 | ,511 | ,071 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A112 | Corrélation de Pearson | ,112 | ,394* | -,087 | 1 | -,045 | ,167 | ,060 | ,045 | ,806** |
| | Sig. (bilatérale) | ,543 | ,026 | ,637 | | ,808 | ,361 | ,746 | ,808 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A113 | Corrélation de Pearson | -,190 | ,143 | ,058 | -,045 | 1 | ,134 | ,139 | ,030 | ,882** |
| | Sig. (bilatérale) | ,296 | ,435 | ,750 | ,808 | | ,466 | ,449 | ,870 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A114 | Corrélation de Pearson | ,178 | ,089 | ,000 | ,167 | ,134 | 1 | ,259 | ,113 | ,775** |
| | Sig. (bilatérale) | ,329 | ,628 | 1,000 | ,361 | ,466 | | ,152 | ,540 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A115 | Corrélation de Pearson | ,127 | ,196 | ,121 | ,060 | ,139 | ,259 | 1 | ,172 | ,651** |
| | Sig. (bilatérale) | ,488 | ,281 | ,511 | ,746 | ,449 | ,152 | | ,348 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A116 | Corrélation de Pearson | ,015 | ,166 | ,323 | ,045 | ,030 | ,113 | ,172 | 1 | ,715** |
| | Sig. (bilatérale) | ,935 | ,365 | ,071 | ,808 | ,870 | ,540 | ,348 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| TOTALA1 | Corrélation de Pearson | ,742** | ,542** | ,797** | ,806** | ,882** | ,775** | ,651** | ,715** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,001 | ,000 | ,000 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## ✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: جدول حسابات النتائج

**Corrélations**

| | | A21 | A22 | A23 | A24 | A25 | A26 | A27 | A28 | A29 | A210 | A211 | TOTALA2 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A21 | Corrélation de Pearson | 1 | ,646** | ,440* | -,118 | ,215 | ,147 | ,463** | ,219 | ,092 | ,137 | -,193 | ,548** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,000 | ,012 | ,519 | ,236 | ,422 | ,008 | ,229 | ,616 | ,456 | ,290 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A22 | Corrélation de Pearson | ,646** | 1 | ,569** | ,087 | ,158 | ,011 | ,475** | ,150 | -,067 | ,109 | -,194 | ,512** |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | | ,001 | ,637 | ,388 | ,954 | ,006 | ,414 | ,714 | ,553 | ,287 | ,003 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A23 | Corrélation de Pearson | ,440* | ,569** | 1 | ,440* | ,313 | -,189 | ,274 | ,231 | ,066 | ,091 | -,314 | ,502** |
| | Sig. (bilatérale) | ,012 | ,001 | | ,012 | ,081 | ,301 | ,129 | ,203 | ,720 | ,620 | ,081 | ,003 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A24 | Corrélation de Pearson | -,118 | ,087 | ,440* | 1 | -,087 | -,296 | -,335 | ,179 | ,069 | ,203 | -,090 | ,790** |
| | Sig. (bilatérale) | ,519 | ,637 | ,012 | | ,637 | ,100 | ,061 | ,327 | ,708 | ,264 | ,626 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A25 | Corrélation de Pearson | ,215 | ,158 | ,313 | -,087 | 1 | ,539** | ,429* | -,044 | ,029 | -,022 | -,210 | ,612** |
| | Sig. (bilatérale) | ,236 | ,388 | ,081 | ,637 | | ,001 | ,014 | ,811 | ,875 | ,906 | ,249 | ,009 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A26 | Corrélation de Pearson | ,147 | ,011 | -,189 | -,296 | ,539** | 1 | ,213 | ,055 | -,048 | -,162 | ,251 | ,334 |
| | Sig. (bilatérale) | ,422 | ,954 | ,301 | ,100 | ,001 | | ,241 | ,766 | ,793 | ,376 | ,165 | ,062 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A27 | Corrélation de Pearson | ,463** | ,475** | ,274 | -,335 | ,429* | ,213 | 1 | ,147 | ,194 | ,178 | ,030 | ,605** |
| | Sig. (bilatérale) | ,008 | ,006 | ,129 | ,061 | ,014 | ,241 | | ,421 | ,286 | ,331 | ,870 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A28 | Corrélation de Pearson | ,219 | ,150 | ,231 | ,179 | -,044 | ,055 | ,147 | 1 | ,179 | ,069 | ,116 | ,514** |
| | Sig. (bilatérale) | ,229 | ,414 | ,203 | ,327 | ,811 | ,766 | ,421 | | ,327 | ,707 | ,528 | ,003 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A29 | Corrélation de Pearson | ,092 | -,067 | ,066 | ,069 | ,029 | -,048 | ,194 | ,179 | 1 | ,427* | ,206 | ,890** |
| | Sig. (bilatérale) | ,616 | ,714 | ,720 | ,708 | ,875 | ,793 | ,286 | ,327 | | ,015 | ,257 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A210 | Corrélation de Pearson | ,137 | ,109 | ,091 | ,203 | -,022 | -,162 | ,178 | ,069 | ,427* | 1 | ,248 | ,685** |
| | Sig. (bilatérale) | ,456 | ,553 | ,620 | ,264 | ,906 | ,376 | ,331 | ,707 | ,015 | | ,172 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A211 | Corrélation de Pearson | -,193 | -,194 | -,314 | -,090 | -,210 | ,251 | ,030 | ,116 | ,206 | ,248 | 1 | ,606** |
| | Sig. (bilatérale) | ,290 | ,287 | ,081 | ,626 | ,249 | ,165 | ,870 | ,528 | ,257 | ,172 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| TOTALA2 | Corrélation de Pearson | ,548** | ,512** | ,502** | ,790** | ,612** | ,334 | ,605** | ,514** | ,890** | ,685** | ,606** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,003 | ,003 | ,000 | ,009 | ,062 | ,000 | ,003 | ,000 | ,000 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

## ✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: قائمة التدفقات النقدية

**Corrélations**

| | | A31 | A32 | A33 | A34 | A35 | A36 | A37 | A38 | A39 | A310 | TOTALA3 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A31 | Corrélation de Pearson | 1 | ,173 | ,405* | ,311 | -,096 | ,217 | -,087 | -,088 | -,243 | -,160 | ,515 |
| | Sig. (bilatérale) | | ,344 | ,022 | ,083 | ,602 | ,233 | ,638 | ,633 | ,181 | ,383 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A32 | Corrélation de Pearson | ,173 | 1 | ,388* | ,000 | -,125 | ,004 | -,431* | -,177 | -,353* | -,007 | ,624 |
| | Sig. (bilatérale) | ,344 | | ,028 | 1,000 | ,495 | ,982 | ,014 | ,333 | ,048 | ,972 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A33 | Corrélation de Pearson | ,405* | ,388* | 1 | ,433* | ,109 | ,107 | ,183 | -,100 | ,088 | ,085 | ,530** |
| | Sig. (bilatérale) | ,022 | ,028 | | ,013 | ,552 | ,559 | ,315 | ,586 | ,633 | ,646 | ,002 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A34 | Corrélation de Pearson | ,311 | ,000 | ,433* | 1 | ,000 | ,000 | ,106 | ,000 | ,203 | ,098 | ,383* |
| | Sig. (bilatérale) | ,083 | 1,000 | ,013 | | 1,000 | 1,000 | ,564 | 1,000 | ,266 | ,595 | ,031 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A35 | Corrélation de Pearson | -,096 | -,125 | ,109 | ,000 | 1 | ,392* | ,185 | ,391* | ,353* | ,268 | ,541** |
| | Sig. (bilatérale) | ,602 | ,495 | ,552 | 1,000 | | ,026 | ,310 | ,027 | ,048 | ,138 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A36 | Corrélation de Pearson | ,217 | ,004 | ,107 | ,000 | ,392* | 1 | ,324 | ,188 | ,033 | ,308 | ,550** |
| | Sig. (bilatérale) | ,233 | ,982 | ,559 | 1,000 | ,026 | | ,070 | ,303 | ,858 | ,086 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A37 | Corrélation de Pearson | -,087 | -,431* | ,183 | ,106 | ,185 | ,324 | 1 | ,537** | ,455** | ,294 | ,567** |
| | Sig. (bilatérale) | ,638 | ,014 | ,315 | ,564 | ,310 | ,070 | | ,002 | ,009 | ,102 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A38 | Corrélation de Pearson | -,088 | -,177 | -,100 | ,000 | ,391* | ,188 | ,537** | 1 | ,253 | ,245 | ,513** |
| | Sig. (bilatérale) | ,633 | ,333 | ,586 | 1,000 | ,027 | ,303 | ,002 | | ,163 | ,176 | ,003 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A39 | Corrélation de Pearson | -,243 | -,353* | ,088 | ,203 | ,353* | ,033 | ,455** | ,253 | 1 | ,542** | ,543** |
| | Sig. (bilatérale) | ,181 | ,048 | ,633 | ,266 | ,048 | ,858 | ,009 | ,163 | | ,001 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A310 | Corrélation de Pearson | -,160 | -,007 | ,085 | ,098 | ,268 | ,308 | ,294 | ,245 | ,542** | 1 | ,642** |
| | Sig. (bilatérale) | ,383 | ,972 | ,646 | ,595 | ,138 | ,086 | ,102 | ,176 | ,001 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| TOTALA3 | Corrélation de Pearson | ,515** | ,624** | ,530** | ,383* | ,541** | ,550** | ,567** | ,513** | ,543** | ,642** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,002 | ,031 | ,001 | ,001 | ,001 | ,003 | ,001 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

## ✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة

**Corrélations**

| | | A41 | A42 | A43 | A44 | A45 | A46 | A47 | TOTALA4 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A41 | Corrélation de Pearson | 1 | ,277 | ,114 | ,000 | ,218 | ,114 | ,000 | ,721* |
| | Sig. (bilatérale) | | ,126 | ,533 | 1,000 | ,230 | ,533 | 1,000 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A42 | Corrélation de Pearson | ,277 | 1 | ,163 | ,171 | -,181 | -,312 | ,277 | ,667* |
| | Sig. (bilatérale) | ,126 | | ,372 | ,349 | ,321 | ,083 | ,125 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A43 | Corrélation de Pearson | ,114 | ,163 | 1 | -,020 | -,375* | ,214 | ,229 | ,400* |
| | Sig. (bilatérale) | ,533 | ,372 | | ,912 | ,035 | ,240 | ,207 | ,023 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A44 | Corrélation de Pearson | ,000 | ,171 | -,020 | 1 | ,000 | -,263 | ,111 | ,698** |
| | Sig. (bilatérale) | 1,000 | ,349 | ,912 | | 1,000 | ,146 | ,545 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A45 | Corrélation de Pearson | ,218 | -,181 | -,375* | ,000 | 1 | ,375* | ,235 | ,413* |
| | Sig. (bilatérale) | ,230 | ,321 | ,035 | 1,000 | | ,035 | ,196 | ,019 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A46 | Corrélation de Pearson | ,114 | -,312 | ,214 | -,263 | ,375* | 1 | ,475** | ,545** |
| | Sig. (bilatérale) | ,533 | ,083 | ,240 | ,146 | ,035 | | ,006 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| A47 | Corrélation de Pearson | ,000 | ,277 | ,229 | ,111 | ,235 | ,475** | 1 | ,786** |
| | Sig. (bilatérale) | 1,000 | ,125 | ,207 | ,545 | ,196 | ,006 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| TOTALA4 | Corrélation de Pearson | ,721** | ,667** | ,400* | ,698** | ,413* | ,545** | ,786** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,023 | ,000 | ,019 | ,001 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## ❖ الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

### ✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول: بيئة الرقابة

**Corrélations**

| | | B11 | B12 | B13 | B14 | B15 | B16 | B17 | B18 | TOTALB1 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| B11 | Corrélation de Pearson | 1 | ,482** | -,049 | -,061 | -,067 | -,257 | -,056 | -,309 | ,735 |
| | Sig. (bilatérale) | | ,005 | ,789 | ,739 | ,714 | ,155 | ,761 | ,085 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B12 | Corrélation de Pearson | ,482** | 1 | -,137 | -,171 | -,337 | -,339 | -,179 | -,235 | ,646 |
| | Sig. (bilatérale) | ,005 | | ,455 | ,351 | ,059 | ,058 | ,326 | ,196 | ,425 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B13 | Corrélation de Pearson | -,049 | -,137 | 1 | ,581** | ,091 | ,093 | -,034 | -,016 | ,431* |
| | Sig. (bilatérale) | ,789 | ,455 | | ,000 | ,619 | ,612 | ,854 | ,932 | ,014 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B14 | Corrélation de Pearson | -,061 | -,171 | ,581** | 1 | ,038 | ,047 | ,322 | -,020 | ,515** |
| | Sig. (bilatérale) | ,739 | ,351 | ,000 | | ,837 | ,797 | ,072 | ,915 | ,003 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B15 | Corrélation de Pearson | -,067 | -,337 | ,091 | ,038 | 1 | ,524** | ,225 | ,013 | ,506** |
| | Sig. (bilatérale) | ,714 | ,059 | ,619 | ,837 | | ,002 | ,215 | ,944 | ,003 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| B16 | Corrélation de Pearson | -,257 | -,339 | ,093 | ,047 | ,524** | 1 | ,378* | ,115 | ,585** |
| | Sig. (bilatérale) | ,155 | ,058 | ,612 | ,797 | ,002 | | ,033 | ,529 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B17 | Corrélation de Pearson | -,056 | -,179 | -,034 | ,322 | ,225 | ,378* | 1 | ,309 | ,729** |
| | Sig. (bilatérale) | ,761 | ,326 | ,854 | ,072 | ,215 | ,033 | | ,086 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B18 | Corrélation de Pearson | -,309 | -,235 | -,016 | -,020 | ,013 | ,115 | ,309 | 1 | ,399* |
| | Sig. (bilatérale) | ,085 | ,196 | ,932 | ,915 | ,944 | ,529 | ,086 | | ,024 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| TOTALB1 | Corrélation de Pearson | ,735** | ,646** | ,431* | ,515** | ,506** | ,585** | ,729** | ,399* | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,014 | ,003 | ,003 | ,000 | ,000 | ,024 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

## ✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: تقييم المخاطر

**Corrélations**

| | | B21 | B22 | B23 | B24 | B25 | TOTALB2 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| B21 | Corrélation de Pearson | 1 | -,153 | ,572** | ,336 | ,149 | ,576** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,402 | ,001 | ,060 | ,415 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B22 | Corrélation de Pearson | -,153 | 1 | ,243 | ,294 | ,257 | ,427* |
| | Sig. (bilatérale) | ,402 | | ,181 | ,103 | ,155 | ,015 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B23 | Corrélation de Pearson | ,572** | ,243 | 1 | ,737** | ,461** | ,857** |
| | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,181 | | ,000 | ,008 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B24 | Corrélation de Pearson | ,336 | ,294 | ,737** | 1 | ,733** | ,888** |
| | Sig. (bilatérale) | ,060 | ,103 | ,000 | | ,000 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B25 | Corrélation de Pearson | ,149 | ,257 | ,461** | ,733** | 1 | ,748** |
| | Sig. (bilatérale) | ,415 | ,155 | ,008 | ,000 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Corrélation de Pearson | ,576** | ,427* | ,857** | ,888** | ,748** | 1 |
| TOTALB2 | Sig. (bilatérale) | ,001 | ,015 | ,000 | ,000 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

## ✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: أنشطة الرقابة

**Corrélations**

| | | B31 | B32 | B33 | B34 | B35 | B36 | B37 | TOTALB3 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Corrélation de Pearson | 1 | ,302 | ,375* | ,258 | -,162 | -,129 | ,000 | ,785* |
| B31 | Sig. (bilatérale) | | ,094 | ,034 | ,154 | ,376 | ,481 | 1,000 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,302 | 1 | ,452** | ,285 | -,179 | ,078 | ,127 | ,684** |
| B32 | Sig. (bilatérale) | ,094 | | ,009 | ,113 | ,327 | ,672 | ,490 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,375* | ,452** | 1 | ,129 | ,027 | ,258 | ,000 | ,545** |
| B33 | Sig. (bilatérale) | ,034 | ,009 | | ,481 | ,883 | ,154 | 1,000 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,258 | ,285 | ,129 | 1 | ,228 | ,244 | ,060 | ,502** |
| B34 | Sig. (bilatérale) | ,154 | ,113 | ,481 | | ,210 | ,178 | ,743 | ,003 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | -,162 | -,179 | ,027 | ,228 | 1 | ,516** | ,083 | ,733* |
| B35 | Sig. (bilatérale) | ,376 | ,327 | ,883 | ,210 | | ,003 | ,651 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | -,129 | ,078 | ,258 | ,244 | ,516** | 1 | ,325 | ,646** |
| B36 | Sig. (bilatérale) | ,481 | ,672 | ,154 | ,178 | ,003 | | ,069 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,000 | ,127 | ,000 | ,060 | ,083 | ,325 | 1 | ,602** |
| B37 | Sig. (bilatérale) | 1,000 | ,490 | 1,000 | ,743 | ,651 | ,069 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,785** | ,684** | ,545** | ,502** | ,733* | ,646** | ,602** | 1 |
| TOTALB3 | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,001 | ,003 | ,000 | ,000 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## ✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع: المعلومات والاتصالات

**Corrélations**

| | | B41 | B42 | B43 | TOTALB4 |
|---|---|---|---|---|---|
| B41 | Corrélation de Pearson | 1 | ,223 | ,595** | ,788** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,220 | ,000 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B42 | Corrélation de Pearson | ,223 | 1 | ,026 | ,714** |
| | Sig. (bilatérale) | ,220 | | ,889 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B43 | Corrélation de Pearson | ,595** | ,026 | 1 | ,625** |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,889 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 |
| TOTALB4 | Corrélation de Pearson | ,788** | ,714** | ,625** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 |

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## ✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الخامس: المتابعة

**Corrélations**

| | | B51 | B52 | B53 | B54 | B55 | B56 | TOTALB5 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| B51 | Corrélation de Pearson | 1 | ,265 | ,722** | ,365* | ,019 | ,457** | ,683** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,143 | ,000 | ,040 | ,919 | ,009 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| B52 | Corrélation de Pearson | ,265 | 1 | ,220 | ,351* | -,074 | ,535** | ,668** |
| | Sig. (bilatérale) | ,143 | | ,226 | ,049 | ,686 | ,002 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Corrélation de Pearson | ,722** | ,220 | 1 | ,418* | ,164 | ,141 | ,591** |
| B53 | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,226 | | ,017 | ,369 | ,442 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,365* | ,351* | ,418* | 1 | ,518** | ,167 | ,683** |
| B54 | Sig. (bilatérale) | ,040 | ,049 | ,017 | | ,002 | ,360 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,019 | -,074 | ,164 | ,518** | 1 | ,087 | ,427* |
| B55 | Sig. (bilatérale) | ,919 | ,686 | ,369 | ,002 | | ,635 | ,015 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,457** | ,535** | ,141 | ,167 | ,087 | 1 | ,728** |
| B56 | Sig. (bilatérale) | ,009 | ,002 | ,442 | ,360 | ,635 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,683** | ,668** | ,591** | ,683** | ,427* | ,728** | 1 |
| TOTALB5 | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,015 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### ❖ صدق الاتساق البنائي:

### ✓ صدق الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني

**Corrélations**

| | | TOTALA1 | TOTALA2 | TOTALA3 | TOTALA4 | TOTALa |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Corrélation de Pearson | 1 | ,105 | ,278 | -,022 | ,635** |
| TOTALA1 | Sig. (bilatérale) | | ,569 | ,123 | ,906 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,105 | 1 | ,363* | ,370* | ,701** |
| TOTALA2 | Sig. (bilatérale) | ,569 | | ,041 | ,037 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,278 | ,363* | 1 | ,199 | ,712** |
| TOTALA3 | Sig. (bilatérale) | ,123 | ,041 | | ,276 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Corrélation de Pearson | -,022 | ,370* | ,199 | 1 | ,886** |
| TOTALA4 | Sig. (bilatérale) | ,906 | ,037 | ,276 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,635** | ,701** | ,712** | ,886** | 1 |
| TOTALa | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

## ✓ صدق الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثالث

**Corrélations**

| | | TOTALB1 | TOTALB2 | TOTALB3 | TOTALB4 | TOTALB5 | TOTALb |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Corrélation de Pearson | 1 | ,415* | ,181 | ,317 | ,188 | ,686** |
| TOTALB1 | Sig. (bilatérale) | | ,018 | ,321 | ,077 | ,303 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,415* | 1 | ,099 | ,483** | ,589** | ,835** |
| TOTALB2 | Sig. (bilatérale) | ,018 | | ,590 | ,005 | ,000 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,181 | ,099 | 1 | ,229 | -,138 | ,782* |
| TOTALB3 | Sig. (bilatérale) | ,321 | ,590 | | ,207 | ,452 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,317 | ,483** | ,229 | 1 | ,288 | ,648** |
| TOTALB4 | Sig. (bilatérale) | ,077 | ,005 | ,207 | | ,109 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,188 | ,589** | -,138 | ,288 | 1 | ,636** |
| TOTALB5 | Sig. (bilatérale) | ,303 | ,000 | ,452 | ,109 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |
| | Corrélation de Pearson | ,686** | ,835** | ,782** | ,648** | ,636** | 1 |
| TOTALb | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

✓ **صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة**

**Corrélations**

| | | TOTALa | TOTALb | TOTAL |
|---|---|---|---|---|
| TOTALa | Corrélation de Pearson | 1 | ,150 | ,786** |
| | Sig. (bilatérale) | | ,412 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 |
| TOTALb | Corrélation de Pearson | ,150 | 1 | ,730** |
| | Sig. (bilatérale) | ,412 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 |
| TOTAL | Corrélation de Pearson | ,786** | ,730** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 |

## 2- دراسة الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ:

*** ألفا كرونباخ للمحور الثالث**

**Statistiques de fiabilité**

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| ,960 | 29 |

*** ألفا كرونباخ للمحور الثاني**

**Statistiques de fiabilité**

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| ,912 | 44 |

✓ **ألفا كرونباخ الكلي**

**Statistiques de fiabilité**

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| ,961 | 73 |

## 3- تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة:

**الجنس**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | ذكر | 26 | 81,3 | 81,3 | 81,3 |
| | أنثى | 6 | 18,7 | 18,7 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**العمر**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | سنة 40 إلى 30 من | 6 | 18,7 | 18,7 | 18,7 |
| | سنة 40 من أكثر | 26 | 81,3 | 81,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**المستوى**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | مهنية شهادة | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | ليسانس | 20 | 62,5 | 62,5 | 75,0 |
| | ماجستير | 7 | 21,9 | 21,9 | 96,9 |
| | دكتوراه | 1 | 3,1 | 3,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الوظيفة**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | حسابات محافظ | 28 | 87,5 | 87,5 | 87,5 |
| | محاسبي خبير | 4 | 12,5 | 12,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الخبرة**

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | سنوات 10 إلى 5 من | 7 | 21,9 | 21,9 | 21,9 |
| | سنوات 10 من أكثر | 25 | 78,1 | 78,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

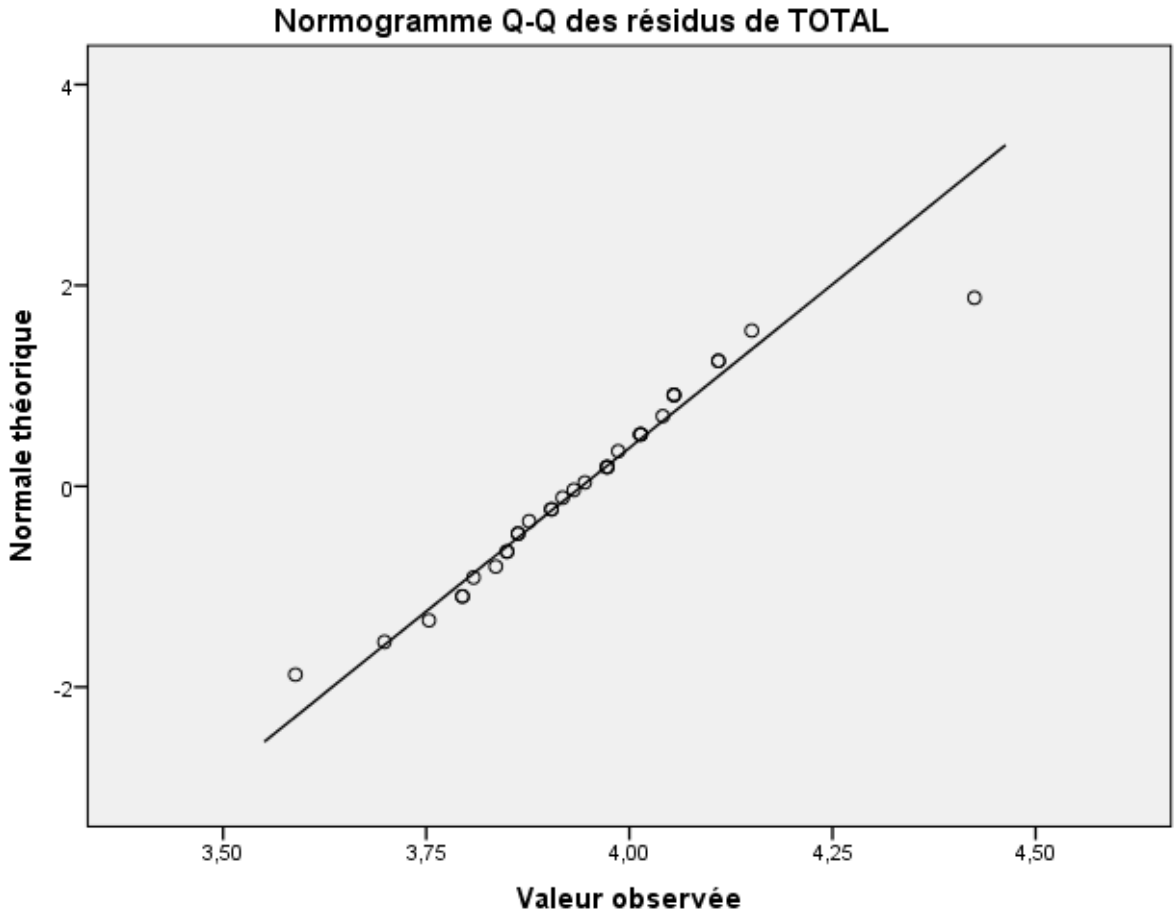
## 4- اختبار التوزيع الطبيعي:

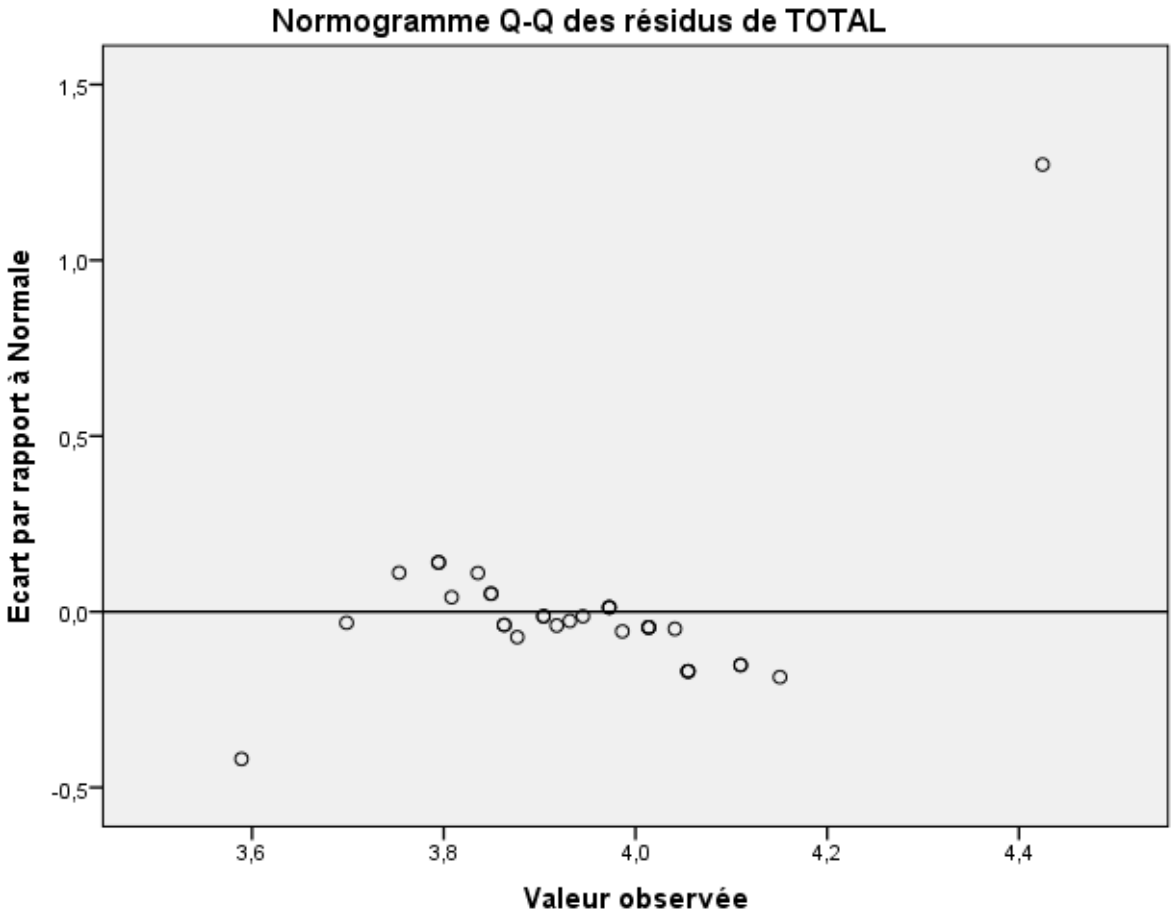
**Tests de normalité**

| | Kolmogorov-Smirnov[a] | | | Shapiro-Wilk | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Statistique | ddl | Signification | Statistique | ddl | Signification |
| TOTAL | ,105 | 32 | ,200* | ,959 | 32 | ,258 |

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors


Normogramme Q-Q des résidus de TOTAL
Normale théorique
4
2
0
-2
3,50
3,75
4,00
4,25
4,50
Valeur observée


Normogramme Q-Q des résidus de TOTAL
Ecart par rapport à Normale
1,5
1,0
0,5
0,0
-0,5
3,6
3,8
4,0
4,2
4,4
Valeur observée

## 5- اختبار t لتحليل فقرات الاستبان:

### ❖ تحليل فقرات المحور الثاني:

### ✓ تحليل فقرات الجزء الأول: الميزانية

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moy | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| A11 | 32 | 4,72 | ,457 | ,081 |
| A12 | 32 | 4,56 | ,504 | ,089 |
| A13 | 32 | 4,53 | ,507 | ,090 |
| A14 | 32 | 4,22 | ,491 | ,087 |
| A15 | 32 | 3,78 | ,553 | ,098 |
| A16 | 32 | 3,69 | ,644 | ,114 |
| A17 | 32 | 3,66 | ,653 | ,115 |
| A18 | 32 | 3,63 | ,660 | ,117 |
| A19 | 32 | 3,94 | ,504 | ,089 |
| A10 | 32 | 3,63 | 1,008 | ,178 |
| A111 | 32 | 3,81 | ,821 | ,145 |
| A112 | 32 | 3,97 | ,538 | ,095 |
| A113 | 32 | 3,50 | ,672 | ,119 |
| A114 | 32 | 4,00 | ,359 | ,064 |
| A115 | 32 | 3,69 | ,693 | ,122 |
| A116 | 32 | 3,59 | ,798 | ,141 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| A11 | 21,284 | 31 | ,000 | 1,719 | 1,55 | 1,88 |
| A12 | 17,537 | 31 | ,000 | 1,563 | 1,38 | 1,74 |
| A13 | 17,085 | 31 | ,000 | 1,531 | 1,35 | 1,71 |
| A14 | 14,046 | 31 | ,000 | 1,219 | 1,04 | 1,40 |
| A15 | 7,996 | 31 | ,000 | ,781 | ,58 | ,98 |
| A16 | 6,035 | 31 | ,000 | ,688 | ,46 | ,92 |
| A17 | 5,685 | 31 | ,000 | ,656 | ,42 | ,89 |
| A18 | 5,358 | 31 | ,000 | ,625 | ,39 | ,86 |
| A19 | 10,522 | 31 | ,000 | ,938 | ,76 | 1,12 |
| A10 | 3,507 | 31 | ,001 | ,625 | ,26 | ,99 |
| A111 | 5,601 | 31 | ,000 | ,813 | ,52 | 1,11 |
| A112 | 10,188 | 31 | ,000 | ,969 | ,77 | 1,16 |
| A113 | 4,209 | 31 | ,000 | ,500 | ,26 | ,74 |
| A114 | 15,748 | 31 | ,000 | 1,000 | ,87 | 1,13 |
| A115 | 5,614 | 31 | ,000 | ,688 | ,44 | ,94 |
| A116 | 4,211 | 31 | ,000 | ,594 | ,31 | ,88 |

### ✓ تحليل فقرات الجزء الثاني: جدول حسابات النتائج

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moy | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| A21 | 32 | 4,53 | ,507 | ,090 |
| A22 | 32 | 4,38 | ,554 | ,098 |
| A23 | 32 | 4,16 | ,628 | ,111 |
| A24 | 32 | 3,94 | ,504 | ,089 |
| A25 | 32 | 4,13 | ,554 | ,098 |
| A26 | 32 | 3,91 | ,689 | ,122 |
| A27 | 32 | 4,31 | ,644 | ,114 |
| A28 | 32 | 3,66 | ,827 | ,146 |
| A29 | 32 | 3,41 | ,756 | ,134 |
| A210 | 32 | 3,56 | ,669 | ,118 |
| A211 | 32 | 3,34 | ,937 | ,166 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| A21 | 17,085 | 31 | ,000 | 1,531 | 1,35 | 1,71 |
| A22 | 14,051 | 31 | ,000 | 1,375 | 1,18 | 1,57 |
| A23 | 10,418 | 31 | ,000 | 1,156 | ,93 | 1,38 |
| A24 | 10,522 | 31 | ,000 | ,938 | ,76 | 1,12 |
| A25 | 11,496 | 31 | ,000 | 1,125 | ,93 | 1,32 |
| A26 | 7,440 | 31 | ,000 | ,906 | ,66 | 1,15 |
| A27 | 11,521 | 31 | ,000 | 1,313 | 1,08 | 1,54 |
| A28 | 4,487 | 31 | ,000 | ,656 | ,36 | ,95 |
| A29 | 3,040 | 31 | ,005 | ,406 | ,13 | ,68 |
| A210 | 4,756 | 31 | ,000 | ,563 | ,32 | ,80 |
| A211 | 2,075 | 31 | ,046 | ,344 | ,01 | ,68 |

## ✓ تحليل فقرات الجزء الثالث: قائمة التدفقات النقدية

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moy | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| A31 | 32 | 4,69 | ,471 | ,083 |
| A32 | 32 | 3,91 | ,818 | ,145 |
| A33 | 32 | 4,00 | ,508 | ,090 |
| A34 | 32 | 4,00 | ,440 | ,078 |
| A35 | 32 | 3,72 | ,581 | ,103 |
| A36 | 32 | 3,69 | ,592 | ,105 |
| A37 | 32 | 3,81 | ,693 | ,122 |
| A38 | 32 | 3,72 | ,634 | ,112 |
| A39 | 32 | 3,84 | ,723 | ,128 |
| A310 | 32 | 3,63 | ,751 | ,133 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| A31 | 20,270 | 31 | ,000 | 1,688 | 1,52 | 1,86 |
| A32 | 6,271 | 31 | ,000 | ,906 | ,61 | 1,20 |
| A33 | 11,136 | 31 | ,000 | 1,000 | ,82 | 1,18 |
| A34 | 12,858 | 31 | ,000 | 1,000 | ,84 | 1,16 |
| A35 | 6,997 | 31 | ,000 | ,719 | ,51 | ,93 |
| A36 | 6,566 | 31 | ,000 | ,688 | ,47 | ,90 |
| A37 | 6,635 | 31 | ,000 | ,813 | ,56 | 1,06 |
| A38 | 6,411 | 31 | ,000 | ,719 | ,49 | ,95 |
| A39 | 6,599 | 31 | ,000 | ,844 | ,58 | 1,10 |
| A310 | 4,706 | 31 | ,000 | ,625 | ,35 | ,90 |

## ✓ تحليل فقرات الجزء الرابع: جدول تغيرات الأموال الخاصة

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moy | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| A41 | 32 | 4,00 | ,440 | ,078 |
| A42 | 32 | 3,91 | ,530 | ,094 |
| A43 | 32 | 3,91 | ,641 | ,113 |
| A44 | 32 | 4,25 | ,622 | ,110 |
| A45 | 32 | 4,00 | ,672 | ,119 |
| A46 | 32 | 3,91 | ,641 | ,113 |
| A47 | 32 | 3,91 | ,818 | ,145 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| A41 | 12,858 | 31 | ,000 | 1,000 | ,84 | 1,16 |
| A42 | 9,667 | 31 | ,000 | ,906 | ,72 | 1,10 |
| A43 | 8,004 | 31 | ,000 | ,906 | ,68 | 1,14 |
| A44 | 11,365 | 31 | ,000 | 1,250 | 1,03 | 1,47 |
| A45 | 8,418 | 31 | ,000 | 1,000 | ,76 | 1,24 |
| A46 | 8,004 | 31 | ,000 | ,906 | ,68 | 1,14 |
| A47 | 6,271 | 31 | ,000 | ,906 | ,61 | 1,20 |

## ❖ تحليل فقرات المحور الثالث:

### ✓ تحليل فقرات الجزء الأول: بيئة الرقابة

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| B11 | 32 | 4,41 | ,499 | ,088 |
| B12 | 32 | 4,41 | ,499 | ,088 |
| B13 | 32 | 3,81 | ,738 | ,130 |
| B14 | 32 | 3,81 | ,592 | ,105 |
| B15 | 32 | 3,75 | ,718 | ,127 |
| B16 | 32 | 3,78 | ,792 | ,140 |
| B17 | 32 | 2,53 | 1,047 | ,185 |
| B18 | 32 | 3,78 | ,870 | ,154 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| B11 | 15,942 | 31 | ,000 | 1,406 | 1,23 | 1,59 |
| B12 | 15,942 | 31 | ,000 | 1,406 | 1,23 | 1,59 |
| B13 | 6,230 | 31 | ,000 | ,813 | ,55 | 1,08 |
| B14 | 7,760 | 31 | ,000 | ,813 | ,60 | 1,03 |
| B15 | 5,906 | 31 | ,000 | ,750 | ,49 | 1,01 |
| B16 | 5,577 | 31 | ,000 | ,781 | ,50 | 1,07 |
| B17 | 1,533 | 31 | ,087 | ,469 | ,85 | -,09 |
| B18 | 5,079 | 31 | ,000 | ,781 | ,47 | 1,09 |

### ✓ تحليل فقرات الجزء الثاني: تقييم المخاطر

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| B21 | 32 | 3,59 | ,837 | ,148 |
| B22 | 32 | 4,19 | ,644 | ,114 |
| B23 | 32 | 3,81 | ,644 | ,114 |
| B24 | 32 | 3,91 | ,777 | ,137 |
| B25 | 32 | 3,84 | ,767 | ,136 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| B21 | 4,013 | 31 | ,000 | ,594 | ,29 | ,90 |
| B22 | 10,424 | 31 | ,000 | 1,188 | ,96 | 1,42 |
| B23 | 7,132 | 31 | ,000 | ,813 | ,58 | 1,04 |
| B24 | 6,597 | 31 | ,000 | ,906 | ,63 | 1,19 |
| B25 | 6,226 | 31 | ,000 | ,844 | ,57 | 1,12 |

## ✓ تحليل فقرات الجزء الثالث: أنشطة الرقابة

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| B31 | 32 | 4,50 | ,508 | ,090 |
| B32 | 32 | 4,13 | ,421 | ,074 |
| B33 | 32 | 4,25 | ,508 | ,090 |
| B34 | 32 | 4,16 | ,369 | ,065 |
| B35 | 32 | 4,09 | ,588 | ,104 |
| B36 | 32 | 4,13 | ,492 | ,087 |
| B37 | 32 | 3,88 | ,907 | ,160 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| B31 | 16,703 | 31 | ,000 | 1,500 | 1,32 | 1,68 |
| B32 | 15,109 | 31 | ,000 | 1,125 | ,97 | 1,28 |
| B33 | 13,919 | 31 | ,000 | 1,250 | 1,07 | 1,43 |
| B34 | 17,730 | 31 | ,000 | 1,156 | 1,02 | 1,29 |
| B35 | 10,522 | 31 | ,000 | 1,094 | ,88 | 1,31 |
| B36 | 12,938 | 31 | ,000 | 1,125 | ,95 | 1,30 |
| B37 | 5,458 | 31 | ,000 | ,875 | ,55 | 1,20 |

## ✓ تحليل فقرات الجزء الرابع: المعلومات والاتصالات

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| B41 | 32 | 3,94 | ,619 | ,109 |
| B42 | 32 | 3,78 | ,832 | ,147 |
| B43 | 32 | 4,19 | ,471 | ,083 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| B41 | 8,569 | 31 | ,000 | ,938 | ,71 | 1,16 |
| B42 | 5,311 | 31 | ,000 | ,781 | ,48 | 1,08 |
| B43 | 14,264 | 31 | ,000 | 1,188 | 1,02 | 1,36 |

✓ **تحليل فقرات الجزء الخامس: المتابعة**

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| B51 | 32 | 4,06 | ,504 | ,089 |
| B52 | 32 | 3,97 | ,740 | ,131 |
| B53 | 32 | 4,13 | ,421 | ,074 |
| B54 | 32 | 4,06 | ,504 | ,089 |
| B55 | 32 | 3,91 | ,641 | ,113 |
| B56 | 32 | 3,84 | ,884 | ,156 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| B51 | 11,925 | 31 | ,000 | 1,063 | ,88 | 1,24 |
| B52 | 7,407 | 31 | ,000 | ,969 | ,70 | 1,24 |
| B53 | 15,109 | 31 | ,000 | 1,125 | ,97 | 1,28 |
| B54 | 11,925 | 31 | ,000 | 1,063 | ,88 | 1,24 |
| B55 | 8,004 | 31 | ,000 | ,906 | ,68 | 1,14 |
| B56 | 5,400 | 31 | ,000 | ,844 | ,53 | 1,16 |

## 6- <u>اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.</u>

❖ **إختبار الفرضيات:**

✓ **اختبار الفرضية الأولى والثانية**

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| TOTALa | 32 | 3,9339 | ,17617 | ,03114 |
| TOTALb | 32 | 3,9526 | ,24174 | ,04273 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| TOTALa | 29,989 | 31 | ,000 | ,93395 | ,8704 | ,9975 |
| TOTALb | 22,291 | 31 | ,000 | ,95259 | ,8654 | 1,0397 |

## ✓ اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الأولى

**Statistiques sur échantillon unique**

| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|
| TOTALA1 | 32 | 3,9316 | ,23937 | ,04232 |
| TOTALA2 | 32 | 3,9375 | ,29248 | ,05170 |
| TOTALA3 | 32 | 3,9000 | ,28737 | ,05080 |
| TOTALA4 | 32 | 3,9821 | ,29867 | ,05280 |

**Test sur échantillon unique**

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| TOTALA1 | 22,017 | 31 | ,000 | ,93164 | ,8453 | 1,0179 |
| TOTALA2 | 18,132 | 31 | ,000 | ,93750 | ,8321 | 1,0429 |
| TOTALA3 | 17,717 | 31 | ,000 | ,90000 | ,7964 | 1,0036 |
| TOTALA4 | 18,602 | 31 | ,000 | ,98214 | ,8745 | 1,0898 |

## ✓ اختبار الفرضية الثالثة

**Récapitulatif des modèles**

| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation |
|---|---|---|---|---|
| 1 | ,568[a] | ,323 | ,315 | ,24294 |

a. Valeurs prédites : (constantes), TOTALa

**ANOVA[a]**

| Modèle | | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Régression | ,585 | 1 | ,041 | 7,693 | ,012[b] |
| | Résidu | 1,227 | 30 | ,059 | | |
| | Total | 1,812 | 31 | | | |

a. Variable dépendante : TOTALb

b. Valeurs prédites : (constantes), TOTALa

**Coefficients[a]**

| Modèle | | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | A | Erreur standard | Bêta | | |
| 1 | (Constante) | 3,141 | ,975 | | 3,221 | ,003 |
| | TOTALa | ,206 | ,248 | ,568 | 5,832 | ,002 |

a. Variable dépendante : TOTALb

## ❖ اختبار الفروق

### ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

**Statistiques de groupe**

| | الجنس | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|---|
| TOTAL | ذكر | 26 | 3,9357 | ,15885 | ,03115 |
| | أنثى | 6 | 3,9658 | ,13801 | ,05634 |

**Test d'échantillons indépendants**

| | | Test de Levene sur l'égalité des variances | | Test-t pour égalité des moyennes | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | F | Sig. | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Différence écart-type | Inférieure | Supérieure |
| TOTAL | Hypothèse de variances égales | ,006 | ,941 | -,426 | 30 | ,673 | -,03003 | ,07046 | -,17393 | ,11386 |
| | Hypothèse de variances inégales | | | -,466 | 8,368 | ,653 | -,03003 | ,06438 | -,17737 | ,11730 |

### ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

**ANOVA à 1 facteur**

TOTAL

| | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---|---|---|---|---|
| Inter-groupes | ,019 | 1 | ,019 | ,808 | ,376 |
| Intra-groupes | ,711 | 30 | ,024 | | |
| Total | ,730 | 31 | | | |

### ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير للخبرة

**ANOVA à 1 facteur**

TOTAL

| | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---|---|---|---|---|
| Inter-groupes | ,018 | 1 | ,018 | ,767 | ,388 |
| Intra-groupes | ,712 | 30 | ,024 | | |
| Total | ,730 | 31 | | | |

## ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى

**ANOVA à 1 facteur**

TOTAL

| | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---|---|---|---|---|
| Inter-groupes | ,036 | 3 | ,012 | ,489 | ,693 |
| Intra-groupes | ,694 | 28 | ,025 | | |
| Total | ,730 | 31 | | | |

## ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

**Statistiques de groupe**

| | الوظيفة | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|---|
| TOTAL | محافظ حسابات | 28 | 3,9658 | ,14287 | ,02700 |
| | خبير محاسبي | 4 | 3,7705 | ,12373 | ,06187 |

**Test d'échantillons indépendants**

| | | Test de Levene sur l'égalité des variances | | Test-t pour égalité des moyennes | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | F | Sig. | t | ddl |
| TOTAL | Hypothèse de variances égales | ,073 | ,389 | ,589 | 30 |
| | Hypothèse de variances inégales | | | ,892 | 4,235 |

**الملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وتكمن أهمية الدراسة في ابراز دور ومساهمة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الأمر الذي يكسب للمعلومات المحاسبية مزيدا من الثقة والوضوح مما يؤدي دعم نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما يعزز مكانتها في الأسواق المالية، ويجعلها قادرة على مواكبة التطورات الاقتصادية.

وقد استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في الفصول النظرية لمعرفة إطار النظري للإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، ثم المنهج الاستقرائي المتمثل في دراسة تطبيقية أجريت على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولايتي جيجل وسطيف، وبعد الدراسة تم التوصل إلى إثبات صحة جميع الفرضيات المطروحة من خلال إثبات أن المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتوفر على نظام رقابة داخلي فعال، والتزام المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بضوابط العرض والإفصاح في قوائمها المالية، ومساهمة هذا الالتزام على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح المحاسبي ـ نظام الرقابة الداخلية ـ المعلومات المحاسبية ـ القوائم المالية المؤسسات الاقتصادية.

**Abstract :**

This study aims to identify the role of accounting disclosure in support of the internal control system in the economic institutions, lies the importance of the study to highlight the role and contribution of accounting disclosure of accounting information in the economic institutions which earns accounting information more confidence and clarity leading to support the internal control system, and this is what It strengthens its position in the financial markets, and they can afford to keep up with economic developments.

We have used descriptive and analytical approach in theory classes to learn the theoretical framework for the disclosure of the accounting and internal control system, then the inductive approach of applied study was conducted on a sample of Governors of the accounts and expert accountants Wilayats Jijel, Setif, and after the study has been reached to validate all the hypotheses put forward by demonstrating that economic institutions in the sample under study is available on an effective internal control system, and the commitment of economic institutions in the sample under study controls presentation and disclosure in the financial statements, and the contribution of this commitment on the effectiveness of the internal control system.

**Key words :** Accounting disclosure - Internal Control System - Accounting information Financial Statements - Economic institutions.