



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي،الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

نور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة في مطاحن الوحات ثغرت اقرويف

من إعداد الطلبة:

- بوهلال عبدالمطلب

- برقوق الطاهر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: /.... /.... /2020

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا (أستاذ محاضر جامعة قاصدي مرباح ورقلة)
مشرفا (أستاذ محاضر (أ)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة)
مناقشا (أستاذ محاضر جامعة قاصدي مرباح ورقلة)

/د
أ.د/ زرقون عمر الفاروق
/د

السنة الجامعية: 2020/2019



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي،الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

نور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة في مطاحن الوحات ثغرت اقروديف

من إعداد الطلبة:

- بوهلال عبدالمطرب

- برقوق الطاهر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: /.... /.... /2020

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا (أستاذ محاضر جامعة قاصدي مرباح ورقلة)
مشرفا (أستاذ محاضر(أ)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة)
مناقشا (أستاذ محاضر جامعة قاصدي مرباح ورقلة)

/د
أ.د/ زرقون عمر الفاروق
/د

السنة الجامعية: 2020/2019

الإهداء

إلى النبع الطيب كطيبة الأرض ... إلى والدي

إلى من بذل الغالي والنفيس لأجل أن أتم مشواري التعليمي. إلى

والدي

إلى إخواني وأخواتي وكافة أفراد عائلتي

كافة زملاء الدراسة في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

والتسيير تخصص محاسبة وتدقيق 2020.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل ، فالحمد لله أوله و آخره.

وانطلاقاً من قول الرسول الله صلى الله عليه وسلم "...ومن صنع إليكم معرفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا

ما تكافئوه به، فادعوا له حتى تروا أنكم كاتموه".

نتقدم بالشكر والعرفان و التقدير لكل من مد يد العون والمساعدة، وفي مقدمتهم الدكتور

المشرف

عمر الفاروق زرقون والدكتور المساعد مسعود كسكس التي ساعدنا على إنجاز هذا العمل، كما

نتقدم بخالص شكرى وامتنانى إلى كل الأساتذة جامعة قاصدي مرباح ورقلة .

كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة ومناقشة هذا

العمل، كما أشكر جميع موظفي مؤسسة مطالع الواحات اقروديف ومصلحة المحاسبة والتدقيق

والمالية على صبرهم ومساعدتهم خلال فترة الترخيص.

وأخيراً نسدي عبارات العرفان لكل من ساهم سواء من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل

المتواضع.

نشكر كل هؤلاء وجزاهم الله خير

الملخص:

من خلال هذه الدراسة نهدف إلى معرفة دور الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية ومن أجل وصول إلى الأهداف المطلوبة استخدمنا المنهج التجريبي التحليلي، لكونه قادر على أن يوصلنا إلى ما هو موجود في المؤسسة وتقديم نظرة تطبيقية على كل عمليات المحاسبية وكذلك الرقابية .

ومن خلال قيامنا بهذه الدراسة توصلنا أن جانب النظام الرقابة الداخلية يسعى إلى إثبات إلى تحسين الممارسات المحاسبية و العمليات المالية من خلال أنواع الرقابة الداخلية وركائزها وطرق القياس والإفصاح المحاسبي فاستنتجنا بأن الرقابة الداخلية لها علاقة بممارسات المحاسبية في مؤسسة مطاحن الواحات تقرت .
الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية الإفصاح. القياس.. الممارسات المحاسبية.

Summary:

Through this study, we aim to know the role of internal control in improving accounting practices, and in order to reach the required goals, we used the experimental analytical approach, being able to lead us to what is present in the organization and provide an applied view on all accounting operations as well as control.

Through our conduct of this study, we came to the conclusion that the aspect of the internal control system seeks to prove the improvement of accounting practices and financial operations through the types of internal control, its pillars, methods of measurement and accounting disclosure, so we conclude that the internal control is related to the accounting practices of the Wahat Mills Corporation.

Key words: – Internal Control – Disclosure – Measurement – Accounting Practices.

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
ا	الإهداء
ب	الشكر والتقدير
ج	ملخص
د	الفهرس
و	قائمة الجداول
ز	قائمة الأشكال
هـ	قائمة الملاحق
02	مقدمة
05	الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
06	تمهيد الفصل الأول
06	المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية
06	المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية وأهدافها
07	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
09	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية
10	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية و أدواتها
10	الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية
10	الفرع الثاني: أدوات نظام الرقابة الداخلية
13	المطلب الثالث: ركائز نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها
13	الفرع الأول: ركائز نظام الرقابة الداخلية
15	الفرع الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية
18	المبحث الثاني: الأدبيات النظرية والتطبيقية للممارسات المحاسبية
18	تمهيد
18	المطلب الأول: عموميات حول المحاسبة
18	الفرع الأول: ماهية المحاسبة
19	الفرع الثاني: المبادئ الأساسية للمحاسبة و أهدافها
20	المطلب الثاني: الممارسات المحاسبية
20	الفرع الأول: تعريف الممارسات المحاسبية
21	الفرع الثاني: الاعتراف والقياس والتسجيل المحاسبي بين المفهوم والمواصفات
23	المطلب الثالث: نظام المعلومات المحاسبية
23	الفرع الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

24	الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي
25	الفرع الثالث: نظام المعلومات المحاسبي
27	الفرع الرابع: تسجيل الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الحسابات
33	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
33	تمهيد
33	المطلب الأول: أثر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية
34	المطلب الثاني: مدى مواكبة المدققين الداخليين لمتطلبات تكنولوجيا معلومات أنظمة الرقابة الداخلية في شركات المساهمة العامة الأردني(عطا الله الحسينان)2007.
35	المطلب الثالث: القياس المحاسبي للعناصر المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي.
37	المطلب الرابع: أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية
40	الفصل الثاني: الجانب التطبيقي
41	تمهيد الفصل الثاني
42	المبحث الأول: بطاقة فنية للمؤسسة المطاحن الواحات
42	المطلب الأول: نشأة مؤسسة مطاحن الواحات و تطورها
45	المطلب الثاني: منتجات المؤسسة و تصنيف العمال و أطراف المتعامل معهم
46	المطلب الثالث: التعرف على مصلحة المحاسبة و المالية
49	المبحث الثاني: الطرق و الأدوات المستخدمة في الدراسة
49	المطلب الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة
49	الفرع الأول: منهج الدراسة
49	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
50	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
50	الفرع الأول: إعداد وهيكل الاستبيان
50	الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة
51	الفرع الثالث: ثبات الإستبانة
53	المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية و مناقشتها
53	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
53	الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
55	الفرع الثاني: عرض نتائج محاور الاستبيان
59	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
59	الفرع الأول: مناقشة نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
59	الفرع الثاني: مناقشة نتائج محاور الاستبيان

64	الخاتمة
68	المراجع
69	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
46	جدول يمثل تفصيل مهام المصالح عن المؤسسة	01
53	سلم ليكارت الثلاثي	02
54	معامل الثبات ألفا كرونباخ	03
55	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	04
55	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	05
56	توزيع أفراد حسب متغير الوظيفة	06
56	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	07
57	نتائج المحور الأول	08
60	عرض نتائج المحور الثاني	09
61	عرض نتائج المحور الثالث	10

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
16	مكونات نظام الرقابة الداخلي	01
45	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الواحات	02
48	يمثل عدد العمال داخل المؤسسة	03
48	مخطط يمثل أطراف المتعاملين مع المؤسسة	04
49	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة	05

قائمة الملاحق

الصفحة	الملاحق
67	الملحق رقم 01 : استمارة الاستبيان
72	الملحق رقم 02 : نتائج SPSS

المقدمة

مقدمة:

بدأت مهنة المحاسبة، كغيرها من المهن، باستخدام التكنولوجيا عند بدء ظهورها، فوظفتها في النظام المحاسبي بشكل جعل تنفيذ الدورة المحاسبية آلية ذات طابع امتياز بالسرعة والدقة، ولكن رغم إيجابيات هذه التكنولوجيا إلا أن هناك سلبيات خطيرة رافقتها، كإمكانية اختراقها أو التلاعب بمدخلاتها، وبالتالي الحصول على مخرجات مضللة، ومن هذا المنطلق أصبح من الضرورة مواكبة أنظمة الرقابة الداخلية لهذه التكنولوجيا وما أحدثته على النظام المحاسبي من تغيرات، بحيث أصبح نظاما محوسباً يفتقد لبعض الثقة والمصدقية.

كما يتزايد الاهتمام في مهنة التدقيق بمخاطر تكنولوجيا المعلومات Information Technology Risks، لما لها من تأثير في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المختلفة، ولذلك تتجه العديد من الشركات إلى العمل على تقييم المخاطر المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات من خلال تحديد عوامل المخاطرة لكل منطقة، والتركيز في وضع الضوابط حيث إن هذه المخاطر قد تؤثر على الاستمرار بالشركات نتيجة لعدم مصداقية البيانات والمعلومات.

ومع تنامي استخدام تكنولوجيا المعلومات عملت العديد من الشركات وخاصة المساهمة العامة على الاستفادة من معالجة البيانات إلكترونياً من أجل تحديد دور الرقابة الداخلية في المؤسسات، بحيث أصبحت الرقابة الداخلية جزءاً من الشركة، لذلك تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال الآتي:

1- تحديد دراسة نظام الرقابة الداخلية.

2- معرفة دور الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية .

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال العوامل الآتية:

1- تتبع الرقابة الداخلية من حيث الأهمية والنوع ودراسة الميدانية لركائزها .

2- الوصول إلى مدى تأثير الرقابة الداخلية علي الممارسات المحاسبية .

مشكلة الدراسة:

يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في محاولة الباحث الإجابة على السؤال الآتي: ما هو دور الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

عناصر مشكلة الدراسة:

يمكن صياغة عناصر مشكلة الدراسة الآتية:

1- المؤسسة الوطنية مطاحن الواحات تقرت

فرضيات الدراسة:

بناء على عناصر مشكلة الدراسة فإنه يمكن وضع الفرضيات التالية:

◀ للممارسات المحاسبية تأثيراً كبيراً على دقة و جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي من خلال الرقابة الداخلية .

◀ تتوفر الرقابة الداخلية بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للتبittات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

◀ تواجه عملية الرقابة علي القياس المحاسبي عدة عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية .

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون المجتمع الدراسة :

1- المؤسسة الوطنية مطاحن الواحات تقرت.

منهج وأسلوب الدراسة:

ينتهج الباحث عند القيام بهذه الدراسة منهجي الاستقراء والاستنباط، حيث يعتمد المنهج الاستقرائي من أجل تحليل واقع

المؤسسة الاقتصادية مطاحن الواحات تقرت .

صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات الذي واجهتنا أثناء الدراسة نذكر منها:

فيما يخص الدراسة التطبيقية فهي تعتبر العنصر الأكثر صعوبة التي واجهتني . نظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب أن نحصل علي كامل الحرية في المؤسسة انه بمجرد أن أتكلم عن نظام الرقابة إلا وأن ألاحظ وجوه بعض الأشخاص عدم تقبل هذا الموضوع أنهم يعتبرونه شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتهم وكفأتهم في أداء وظائفهم وتترجمها تصرفاتهم في خلق بعض الصعوبات أو التماطل في تقديم بعض المعلومات أو الاستفسارات أو الوثائق بحجة أنها سرية أو خاصة.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى فصلين. حيث في الفصل الأول من البحث نتطرق فيه إلى الجزء النظري يجد القارئ فيه:

المبحث الأول: عرضا للإطار العام لنظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن بعض المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ودراسة المكونات وأهداف النظام .وتناولنا ركائز وأنواع الرقابة الداخلية .

المبحث الثاني: تطرقنا إلى مفاهيم عامة حول الممارسات المحاسبية والعموميات حول المحاسبة والنظام المحاسبي تم تطرقنا إلى طرق القياس والإفصاح وعلاقتهم بالرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية .

أما بالنسبة للفصل الثاني والذي بدأنا فيه تقديم بمؤسسة مطاحن الواحات تقرت اقروديف حيث تطرقنا فيه إلى الهيكل التنظيمي ومنتجات المؤسسة وعدد العمال . أما المبحث الثاني واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال الاستبيان والذي درسنا فيه أدوات وأساليب جمع البيانات. تم عرض وتحليل المقابلة وفي الأخير عرض النتائج وتحليلها.

الفصل الأول:

الإطار النظري لنظام الرقابة

الداخلية

تمهيد الفصل الأول:

يعتبر واحداً من أهم الطرق تجنب القصور في نشاط المؤسسات الاقتصادية. وفي الوقت نفسه يعد دافعاً مهماً لأداء. هو أن يكون لدى المؤسسة نظام للرقابة الداخلية. عن طريقة يمكن مواجهة المخاطر، ويمكن إضافة قيمة للمؤسسة والحفاظ عليها. ففي الكثير من الحالات. تعرف المؤسسات الناجحة كيف تقتنص الفرص تستفيد من منافعها ومزاياها، وكيف تواجه التهديدات وتتعامل معها، وذلك من خلال التطبيق الفعال لأساليب الرقابة، وبالتالي، تحسن المؤسسة أدائها.

لقيت أنظمة الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة عناية كبيرة واهتمام بالغاً من إدارات المؤسسات والمحاسبين والمراجعين. وقد ساعد على ذلك عدة عوامل يمكن إيجازها في ما يلي :

- 1- تزايد نطاق المؤسسات وحجمها .
- 2- اضطراب الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارة الفرعية .
- 3- حاجة الإدارة إلى البيانات دورية دقيقة.
- 4- مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المؤسسة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام
- 5- حاجة المؤسسات الحكومية وإدارتها إلى بيانات دقيقة.
- 6- تطور إجراءات التدقيق ونظام الرقابة الداخلية.

هذه العوامل السابقة مجتمعة أدت إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتطويرها مفهومها وأسلوبها وإجراءات، سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية وذلك بتعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه. والأنواع والأهمية وممن تم تقسيم الفصل إلى المباحث الثلاثة التالية:

- 1-المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية.
- 2-المبحث الثاني: الممارسات المحاسبية.
- 3- المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

تطور على مر السنين عدد من المفاهيم والآراء عن النظام الرقابة الداخلية. معبراً عنها في تشريع مقترح، وتعليمات رقابية وإرشادات ومعايير مهنية، وتقارير عامة وخاصة، ومجموعة كبيرة من الأدبيات الأكاديمية المتنوعة، ونطاق هذه الكتابات، هو من الاتساع - بدرجة مماثلة - للأعراض الواسعة المختلفة التي تخدمها الرقابة الداخلية ووجهات النظر المختلفة التي يمكن من خلال النظر إليها. وهذا ما سوف يتم التطرق إليه من خلال دراستنا.

المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية وأهدافها.

ترتب على اتساع وحدات المؤسسات الاقتصادية أفقياً وعمودياً انتهاج الإدارة العليا فيها أسلوب الإدارة اللامركزية ، والتي ترتب عليها تفويض كبير للسلطات وتحديد دقيق للواجبات وتوضيح للمسؤوليات ولكي تضمن الإدارة نجاح أسلوب اللامركزية في إدارة تلك الوحدات في المؤسسات الاقتصادية فإنه لا بد لها القيام بإجراءات رقابية فعالة على الدين فوضت السلطة، ربما أن الإدارة العليا في مثل هذه الحالات لا تستطيع ممارسة كامل العمليات الرقابية بنفسها، فقد كان من الضروري أن توظف متخصصين في الرقابة الداخلية تعهد إليهم بمهمة مراجعة العمليات المالية و الإدارية والتشغيلية للتأكد من سلامتها واتفاقها مع القوانين والأنظمة والسياسات المرسومة لها.

مما سبق نرى أنه قد رسخت القناعة لدى معظم الإدارات العليا في كافة المؤسسات الاقتصادية بضرورة الاعتماد على عملية الرقابة الداخلية كإحدى الوسائل لتحقيق الأهداف المرسومة لتلك المؤسسات ، الأمر الذي دفع بها إلى إنشاء وحدات إدارية خاصة تقوم بعملية الرقابة الداخلية من خلال مهنيين على دراية عالية من التأهيل في مختلف التخصصات المالية والإدارية والتشغيلية ، وحرصت تلك الإدارات على ضمان استقلالية العاملين فيها، وحياديته وموضوعيتهم.

الفرع الأول:- مفهوم الرقابة الداخلية:¹

حل اصطلاح (الرقابة الداخلية) في الفترة الأخيرة محل اصطلاح الضبط الداخلي والذي كان يستعمله المحاسبون ورجال الأعمال في الماضي وهذا التغير في الاصطلاح صاحبه توسع في مفهوم و أغراض الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي إحدى حلقاته.

وقد كان يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط الداخلي في بداية الأمر الإجراءات و الطرق المستخدمة في المؤسسة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى للمؤسسة ، و اكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات .
ولقد ذكر البعض أن الضبط الداخلي هو عبارة عن المراجعة الداخلية المستمرة بواسطة موظفي المؤسسة لأن عمل كل موظف يراجع بواسطة عدد من الموظفين.²

وبنفس الاتجاه ذكر آخرون أن المراقبة الداخلية أو الضبط الداخلي هو نظام خاص بتوزيع العمل و الاختصاصات و المسؤوليات بين الموظفين في المؤسسة وذلك في الأقسام المختلفة بحيث تراقب أعمال الموظف بواسطة موظف آخر، وبعد ذلك بدأت التعاريف نتيجة لتوسيع معنى الرقابة الداخلية، فقد نص أحد هذه التعاريف على أن مفهوم الرقابة الداخلية للمؤسسة يعني نظاماً داخلياً يتكون من الخريطة التنظيمية للمؤسسة مع تحديد الواجبات والمسؤوليات و وجود للحسابات وإعداد التقارير المنبثقة عن المعهد الأمريكي و لقد عرفت لجنة التدقيق الرقابة الداخلية على تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في

¹- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية 'دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص 206-207.

²حازم هاشم الالوسي ، الطريق الي علم المراجعة والتدقيق ' دار النهضة العربية بيروت 2003، ص 24

المشروع بمهدف حماية أصوله وضبطه ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.³

إن مصطلح الرقابة الداخلية يجد ذاته يبقى حتى في أيامنا هذه مفهوم غامض وغير محدد حتى من قبل المهنيين، وهذا الغموض ينتج عنه أحيانا سوء من قبل الموظفين والدليل على ذلك هو أنه بالرغم من تداول هذا المصطلح على واجهة الساعة الدولية إلا أنه يحيط به غموضا حول معناه الحقيقي وتميز بين:

1-2-1-1 غموضا لغويا:

حيث نجد أن مصطلح الرقابة في القاموس يتضمن معنيين:

المعنى 1: رقابة (فحص) أي القدرة على القيام بعملية رقابة على شيء من أجل الحكم عليه، أي رقابة (فحص)، مقارنة ما هو موجود بما يجب أن يكون.

أي أن الرقابة هي الفعل الذي نقوم به من أجل الخروج بحكم المطابقة مع القواعد أو المعايير أي الفحص الدقيق لصحة عملية ما.

المعنى 2: الرقابة تحكم و امتلاك القدرة على التحكم في أي شيء أو في وضعية ما.

في هذه الحالة الرقابة الداخلية تمكن من المعرفة والدفاع عن المؤسسة وتجعلها قادرة على التأقلم في الوسط الذي تنشط فيه.

1-2-2-1 ضبط المصطلحات: البعض يرى أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات الإدارية يهدف إلى تسهيل التحكم في النشاطات في المؤسسات الاقتصادية، وهو إجراء مانع ، أما البعض الآخر يرى أن الرقابة الداخلية هو حدث معزول عن النشاط ،أما الفئة الثالثة فتري أن الرقابة الداخلية هي أداة أو وسيلة تستعمل من أجل التسيير الحسن، أو هي نشاط إضافي مفروض من قبل الجهات الوصية.

كما ينظر للرقابة الداخلية على أنها نظام موازي داخلي ، وأن إدخالها داخل النشاط يسمح بتحقيق الأهداف.

إن القراءة الجيدة لهذه التداخلات في مفهوم الرقابة الداخلية يمكننا من تحديد إطار الرقابة و المتمثل عموما في:

- إجراء حمائي أكثر منه تطفلي.
- إجراء وقائي أكثر من صاد.
- إجراء مانع أكثر من معاقب.

بعد شرح الغموض مما سبق يمكن القول بأنه ليس للرقابة الداخلية تعريف معياري معروف، إذن التعاريف تتعدد لأن كل ميدان أو كل نشاط له تعاريف للرقابة الداخلية خاصة به، ومن هنا تم جمع تعاريف عديدة ومختلفة للرقابة الداخلية الأكثر انتشارا وتعرضا فيما يلي:

✓ حسب القانون العالمي للمالية:

الرقابة الداخلية هي مجموعة من النظم المحاسبية أو غيرها، مطبقة من قبل إدارة المؤسسة تسمح بالتأكد أن مستوى معين من الكفاءة محقق دائما في الميادين الإستراتيجية والاقتصادية، ومن أن كافة العمليات المسجلة تحقق دقة الحسابات السنوية، هذه النظم تطبق في مختلف المراكز في المؤسسة وتخص كذلك تسيير الموارد وغيرها من الوظائف .

وعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين و المستشارين الداخليين كما يلي:⁴

³-عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي، الناحية النظرية³ دار النهضة العربية بيروت -لبنان 2004.-ص 169.

⁴- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية⁴ دار الثقافية للنشر والتوزيع، عمان 2009'ص 251.

الرقابة الداخلية هي سيرورة مطبقة من قبل المسؤولين (المدراء) و الموظفين في أي مؤسسة و في أي مستوى تمكن من ضمان :

- سلامة ونزاهة وكمال المعلومات.
- حماية موجودات المؤسسة.
- احترام السياسات والمخططات و الإجراءات والقوانين والتنظيمات.
- تنفيذ الأهداف والأغراض الممنوحة لكل نشاط أو برنامج.

إن هذا التعريف في الحقيقة هو ترجمة للتعريف المقدم من قبل معهد الدولي للمراجعة 1988م INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS، وعرفها معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين (A.I.C.P.A) سنة 1984م بأن الرقابة الداخلية تشمل خطط التنظيم وكل الأساليب والطرق و الإجراءات المنبثقة داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها ضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية، التفعيل والنجاحة العملية واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة. ومن هذا يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها: الخطة التنظيمية و الإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المؤسسة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية.

الفرع الثاني :- أهداف الرقابة الداخلية:

- حماية أصول المؤسسة من أي تلاعبات أو اختلاس أو سوء استخدام.
 - التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرارات أو رسم أي خطط للمستقبل.
 - المحافظة على مستوى الأداء الجاري، واكتشاف أية انحرافات من هذا المستوى.
 - الكشف عن أي اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما يعكس على التكاليف.
 - الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
 - زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.
 - وضع نظام للسلطات و المسؤوليات وتحديد الاختصاصات.
 - حسن اختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها.
 - التدريب و العلاقات الإنسانية.
 - تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.
- وما هو جدير بالذكر أن لجنة (COSO) المنبثقة عن لجنة TREADING تعرف الرقابة الداخلية بأنها:
- عمليات تنفذ بواسطة مجالس إدارة الوحدة أو الإدارة وكل الموظفين وتتم لتوفير ضمان معقول عن تحقيق الأهداف التالية:
- الاعتماد على القوائم المالية.
 - الالتزام بتطبيق القوانين و التشريعات.
 - كفاية وفاعلية العمليات.
- كما حددت اللجنة خمسة مقومات للرقابة الداخلية هي:⁵
- بيئة الرقابة .

⁵-عبد السلام اوقحف , اساسيات الادارة الاستراتيجية ' الطبعة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع ' مصر 1997' ص30.

- تقدير المخاطر.
- الاتصال و المعلومات.
- التقييم.
- أنشطة الرقابة.

ولذلك وجب على مدقق الحسابات الحصول على الفهم المناسب لهذه المقومات.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية و أدواتها.

الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية.

1-1- الرقابة الإدارية⁶: يهدف هذا النوع من الرقابة إلى تحقيق أكبر كفاءة في العمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية

المرسومة ويتضمن هذا النوع من الأساليب الرقابية السياسات الإدارية و الخطط التنظيمية و السجلات، والتي تتعلق جميعها بإتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية، ومن الوسائل المستخدمة في تحديد الرقابة الإدارية ما يلي:

- دراسة الوقت والحركة وذلك لغرض تحديد الوقت المعياري لإتمام عملية معينة.
- تقارير الأداء والرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية.

1-2- الرقابة المحاسبية: تهدف إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات و المعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لغرض تزويد

المراجع بدرجة معقولة التأكيد بأنه قد تم تنفيذ العمليات المالية وفقا للسياسة العامة للمؤسسة أو بناءا على تعليمات خاصة.

وتعتمد الرقابة المحاسبية في سبيل تحقيقها على الوسائل التالية:

- اعتماد العمليات بواسطة أشخاص مسؤولين ، واعتماد قيود التسوية وتصحيح الأخطاء بعد مصادقة أشخاص مفوضين .
- إتباع طريقة القيد المزدوج في قيد العمليات، ووجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المؤسسة.
- إتباع نظام الجرد المستمر و إجراء جرد دوري ومفاجئ من حين لآخر لمطابقة أرصدة بطاقات الصنف مع الكميات الموجودة فعلا.
- مسؤولية المحاسبة على الأصول.
- السماح بإعداد قوائم المالية مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الاتصال بالأصول لا يسمح به إلا بتصريح من الإدارة مع الأصول الموجودة على فترات معقولة ، واتخاذ الإجراء المناسب بشأن أي فريق.

⁶1- حازم هاشم الالوسي، الطريق الي علم المراجعة والتدقيق³ دار النهضة العربية بيروت 2003، ص215-216

1-3- الضبط الداخلي: هو خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساسا بتقرير الكفاية في حماية أصول وممتلكات المشروع، وذلك للمحافظة عليه من السرقة الاختلاس و الضياع من أجل ضمان حسن سير الأعمال.

الفرع الثاني: أدوات نظام الرقابة الداخلية.

ارتكازا على الأهداف العامة والأهداف التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية، والتي تعتبر أساسا لدراسة وتقييم هذا النظام. وتحقيقا لهذه الأهداف فإن نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى ثلاث أنظمة فرعية ومتكاملة أو متبادلة التأثير .
وتعد الأنظمة الفرعية أدوات لنظام الرقابة الداخلية وهي:

✓ نظام الرقابة الإدارية (ADMINISTRATION) .

✓ نظام الرقابة المحاسبية.

✓ نظام الضبط الداخلي.

وستتناول هذه الأنظمة أو الأدوات بالتفصيل كما يلي:

1-1- نظام الرقابة الإدارية (التشغيلية): لقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (A.I.C.P.A) الرقابة الإدارية بأنها:

الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات والوثائق المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات التي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات، وهذا الترخيص يكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشر بالمسؤولية على تحقيق أهداف المنظمة وتكون هذه نقطة البداية لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية على العمليات، ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية ما يلي:

• الموازنة التخطيطية .

• التكاليف المعيارية.

• الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية.

• تقرير الكفاية الدورية.

• دراسات الحركة و الزمن.

• الرقابة على الجودة.

• نظام محاسبة المسؤولية .

• نظام تقييم الآراء.

• برامج تدريبية.

1-2- نظام الرقابة المحاسبية: يهدف نظام الرقابة المحاسبية إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و الحسابات

ودرجة الاعتماد عليها. وتتبع عمليات صحة تسجيل، تبويب، تحليل وعرض البيانات المحاسبية لدا يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (A.I.C.P.A) الرقابة المحاسبية بأنها:

نظام مراقبة شامل وفعال مصمم لتوفير تأكيدات معقولة تأكيدات معقولة ومناسبة ويراعي فيه الآتي:

- 1- تنفيذ العمليات وفقا لترخيص عام ومحدد من قبل الإدارة، ويتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة كما يلي:
- أ- إعداد التقارير المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) أو طبقاً لأي معايير أخرى قابلة للتطبيق على هذه التقارير (ISA)، (IAS)، و (IFRS).
- ب- تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول (الموجودات).
- 2- لا يسمح بجيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة وإجراء المساءلة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة، وعند حدوث أي اختلافات بينما يجب إتخاذ إجراءات مناسبة.
- ومن أهم الأسباب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهداف نظام الرقابة المحاسبية ما يلي:
- نظرية القيد المزدوج.
 - استخدام حسابات المراقبة.
 - استخدام موازين التدقيق الدورية و الفرعية.
 - استخدام أسلوب المصادقات .
 - مذكرات التوفيق مع البنك.
 - فصل واجبات إدارة الحسابات عن الإدارات الأخرى.
 - توافر نظام مستندي سليم.
 - إتباع نظام الجرد المستمر والجرد المفاجئ.
 - اعتماد العمليات بواسطة أفراد مسؤولين، واعتماد قيد التسوية، وتصحيح الأخطاء بواسطة فرد مسؤول.
- ولعل من أهم الأساليب السابقة لتحقيق فاعلية الرقابة المحاسبية هو أسلوب التدقيق الداخلي، وهذا يدعونا إلى تناول هذا الأسلوب وفقاً للعرض التالي:

أ- المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي: يمكن تلخيص طبيعة التدقيق الداخلي في أنه:

"نشاط داخلي مستقل في المؤسسة، وأداة رقابية بغرض انتقاد و تقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة أي أنها (FROM OF CONTROL ALL OVER INTERNA CONTROL) وهو وظيفته استشارية STUFF FUNCTION أكثر من أنها وظيفة تنفيذية، ويمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية، بما فيها الرقابة المحاسبية، و الضبط الداخلي. يعمل على تقييم الرقابة المحاسبية."

المدقق الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بتدقيقه.

ومن الغرض المتقدم نرى أن المفهوم المناسب للتدقيق الداخلي هو أنها: وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة ، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها الرقابة المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.

كما يعرفها معهد المدققين I I A بأنها:

"An Independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to organization"

ويؤكد على ما تقدم المفهوم الذي وضعته (ISAC) التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين بأنها:

"تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل الوحدة كخدمة للوحدة، وتشمل وظائفها الفحص والتقييم والمراقبة مدى كفاية وفعالية لأنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبة."

ب/ أهداف التدقيق الداخلي:

لما كان التدقيق الداخلي يتم بعد العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف الغش و الأخطاء وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي أي التحقيق للتأكد من سلامة السجلات، والبيانات المحاسبية و المحافظة على أصول المؤسسة. وفي نهاية القرن التاسع عشر، حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي وهو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة داخل المؤسسة، كما تأسس معهد المدققين الداخليين عام 1941 م للعمل على رفع مستوى الوظيفة في أمريكا، حيث كان ينظر إلى أن هدف المدقق الداخلي هو تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي. وتأسسا على تقدم يمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى الهدفين التاليين وهما:

الهدف 1: هدف حمائي.

يعني مفهوم الحماية تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية للتحقيق من الآتي:

1. دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومن إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
2. اختيار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.
3. أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها، وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.
4. تقييم الضبط الداخلي من حيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، وربما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.

وما هو جدير بالذكر أن المدقق الداخلي لديه من الوقت والخبرة، ليتمكن من انتقاد وتقييم جميع أوجه الرقابة الداخلية، ولذلك يطلق على هدف الحماية (التدقيق المالي).

الهدف الثاني: هدف إنشائي.

ويعد الهدف الإنشائي امتداداً لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم الهدف الإنشائي يتضمن التأكد من كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة.

ولذلك فإن تحقيق هذا الهدف يكون من خلال تأسيس برنامجاً للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناءً على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة وليس ممثلاً للإدارة المالية، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.

المطلب الثالث: ركائز نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها.

الفرع الأول: ركائز نظام الرقابة الداخلية.

يبني نظام الرقابة الداخلية الجيد على أعمدة خمسة رئيسية، وتمثل هذه الأعمدة المقومات أو الركائز أو الأسس، ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه فلا بد من نجاح الخطة التنظيمية وارتباطها مع النظام المحاسبي من خلال تنظيم مستندي. وبناء ما تقدم فإن ركائز نظام الرقابة الداخلية هي:⁷

- نظام محاسبي سليم.
- خطة تنظيمية إدارية جيدة.
- نظام فعال للحوافز.
- نظام مستندي دقيق.

سنتناول هذه الركائز بشيء التفصيل، وذلك على النحو التالي:

الخطة التنظيمية الإدارية الجيدة: لتحقيق فاعلية الرقابة الداخلية، يجب أن تتسم الخطة التنظيمية الإدارية الجيدة في المؤسسة بما يلي:⁸

- ضرورة الترابط والتنسيق بين الأهداف الرئيسية والفرعية ويتم ذلك من إعداد الدراسات التفصيلية للطاقة الإنتاجية والبيعية والربط بينهما في ضوء الطاقة المستغلة و الأهداف المحددة، والموارد المتاحة (البشرية، المادية والفنية).
- أن تمثل الخطة التنظيمية المجموعة الإدارية التي تقوم بتحقيق أهداف المؤسسة، والأهداف القومية، وأن يكون هذا التمثيل واضحاً ومحدداً بطريقة علمية و دقيقة.
- وضوح خطوط السلطة والمسؤولية والبعد عن التعقيد والقضاء على التضارب والاحتكاكات بين العاملين مما يترتب عليه تحديد مواطن الضعف والإسراف بشكل فوري ودقيق.
- تحديد مستوى معين من القرارات لكل مستوى (استراتيجي، تكتيكي، إداري) لضمان محاسبة المسؤولية والرقابة الفعالة على كل مستوى إداري.

1-1- نظام محاسبي سليم: لتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم النظام المحاسبي بما يلي:

- يتضمن النظام المحاسبي طرق وأساليب وإجراءات فنية لتخفف من جدية العمليات المحاسبية والتأكد من دقة وسلامة التبويب لها.
- أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم الجمود لتحكم عملية التوجيه المحاسبي.
- يجب أن يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة مناسبة من التقارير و القوائم المالية (تاريخية، جارية أو مستقبلية)
- شمول النظام المحاسبي على مجموعة مستندية (داخلية، خارجية) محددة للدورات المستندية لكل عملية من عمليات المؤسسة.

⁷ -محمود احمد إبراهيم وآخرون، أنظمة محاسبة المحددة، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2011، ص122.

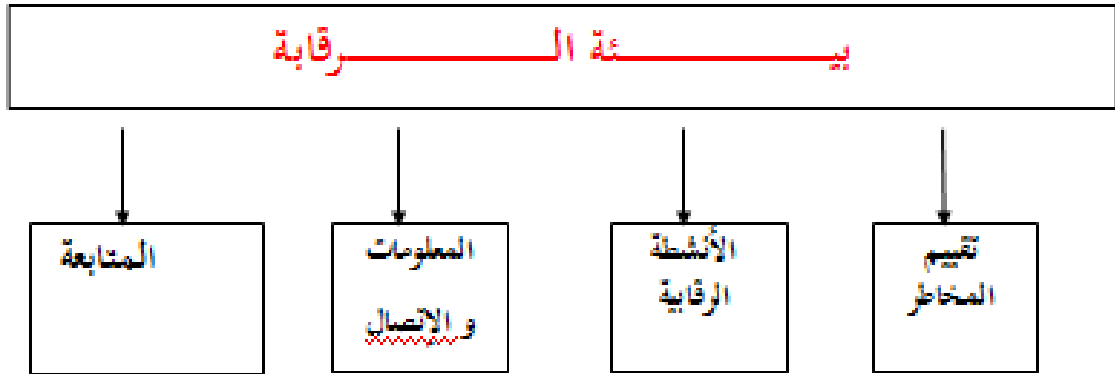
⁸ -احمد حلمي جمعة 'المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، جامعة الزيتونة الأردنية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص82.

1-2- نظام مستندي دقيق: لتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتميز النظام المستند بالعناصر التالية:

- تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لإمكانية المتابعة و الرقابة.
 - التنسيق و الترابط بين التنظيم المستندي المحاسبي والإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات، ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين التشكيلية والموضوعية وفي الوقت المناسب.
 - أن تدفع فور أداء العمل حتى تتحقق فكرة الربط بينها وبين الإنتاجية.
- ولتحقيق هذه المعلومات يجب مراعاة أحد الركائز الهامة لنظام الرقابة الداخلية، وهو ضرورة وضع الأفراد المناسبين و الموثوق فيهم في الأماكن المناسبة.
- الفرع الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

يشمل أي نظام رقابي على خمسة مكونات أساسية وتشتمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة: بيئة الرقابة تقدير المخاطر، الاتصال والمعلومات، أنشطة الرقابة، المتابعة، ويمكن توضيح هذه المكونات في الشكل التالي:⁹

شكل رقم(1-1): مكونات نظام الرقابة الداخلي.



المصدر: فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية و الاتجاهات الحديثة، ص 18.

وفيما يلي شرح موجز لكل عنصر من هذه المكونات الخمسة.

1-1- بيئة الرقابة: تعتبر البيئة الرقابية أساسا للمكونات الأخرى أو الأرضية التي تقوم عليها.

وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة، ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم و أهمية الرقابة. وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي منها الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة وعوامل مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها. فالعوامل المرتبطة بالإدارة مباشرة تتمثل في مختلف القيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها لتشجيع الأداء الأخلاقي وفلسفة الإدارة في وضع معايير وسياسات لتشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي.

⁹-علي طهراوي دومة ، التدقيق الداخلي علي عمليات والمخاطر ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر 2008، ص18-ص20.

أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء وتحديد السلطة والمسؤولية، ولكن يمكن القول أن من أهم العوامل المكونة لبيئة الرقابة هي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.

1-2- تقييم المخاطر: تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة التخفيض من حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة.

1-3- أنشطة الرقابة: وتتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، الرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الالتزام.

1-4- المعلومات والاتصال: تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

1-5- المتابعة: المتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية ويعتمد على نطاق التقييم الدوري للنتائج، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية. إن هذه المكونات تعتبر مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية كما أنها تتضمن إرشادات تطبيقية بخصوص العوامل التي يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

المبحث الثاني: الأدبيات النظرية والتطبيقية للممارسات المحاسبية.

تمهيد:

تعتبر المحاسبة نظام معلومات يقوم بتجميع وتوصيل المعلومات المالية عن المؤسسة معينة إلى أطراف مختلفة منهم المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين لهم علاقة بنشاط هذه المؤسسة من مستثمرين وموردين الإدارة الجبائية وغيرهم, وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام حيث يقدم المعلومات الضرورية لمستخدمها فيجب على المؤسسة أن تعطي قوائم المالية تمتاز بشفافية وموضوعية لجعلها غير مضللة وان تحترم الممارسات المحاسبية من اجل الوصول إلى الأهداف المسطرة. وفي هذا المبحث الثاني سوف نتطرق إلى عموميات حول المحاسبة والممارسات المحاسبية ومتغيراتها أما في المبحث الثالث سوف نتطرق إلى الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الرقابة الداخلية ودورها علي تحسين الممارسات المحاسبية.

المطلب الأول: عموميات حول المحاسبة.

تعتمد المؤسسات على أنظمة محاسبية من اجل الوصول إلى الوضع المالي للمؤسسة لذا سنحاول التعرف علي ماهية المحاسبة, وعلى الممارسات المحاسبية ومتغيراتها في ظل النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: ماهية المحاسبة.¹⁰

المحاسبة هي عبارة عن تقنية كمية لمعالجة المعلومات البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين, ونظرا للتطور الوظيفي للمحاسبة فمن الطبيعي أن يكون هناك تطورا موازيا في تعريفها ولهذا هناك عدة تعاريف للمحاسبة نذكر منها :

1-1- تعاريف المحاسبية:

- المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها, وتسجيلها من وقائع مستندات مؤيدة لها, ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات, ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة في فترة مالية معينة, وبيان مركزها المالي في نهاية الفترة.

- المحاسبة هي نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستعملي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات . ومنه يمكن أن نعرف المحاسبة بشكل عام على أنها هي مجموعة من العمليات اليدوية والحاسوبية التي تهدف إلى إنشاء السجلات المحاسبية, ومن تم وضع الضوابط والطرق التي تساعد علي تحليلها وتلخيصها .

¹⁰ -هوام جمعة. تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني -الجزء الاول -ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية. الطبعة الثالثة. 2007. ص09

من أجل الحصول على المعلومات المالية التي تساعد في تقييم الأعمال الخاصة بها بطريقة صحيحة، عن طريق الاعتماد على مجموعة من الأساليب التي تساعد في الإنشاء، وحفظ، واستعادة هذه المعلومات سواء من خلال تخزينها ورقياً أو حاسوبياً، حتى يسهل التعامل معها والاستفادة منها في اتخاذ القرارات ضمن بيئة المؤسسة.¹¹

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية للمحاسبة وأهدافها.

تضبط المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم العمليات المتبعة في إثبات العمليات المالية وإعداد القوائم والبيانات المالية وتتطرق إلى المبادئ وفق ما يلي:

2-1- المبادئ الأساسية للمحاسبة:

1- مبدأ التكلفة التاريخية:

تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات المخزونات..... الخ وطبقاً لمبدأ التكلفة الكاملة هي الوقائع التي يعترف بها المحاسبون والتي تخضع للقيود المحاسبي.

2- مبدأ تحقيق الإيراد:

يعني هذا المبدأ بتوقيت وجود النواتج أو الاعتراف بها ولا بد من وجود أدلة موضوعية لدعم عملية تحقيق النواتج، مثلاً عملية التبادل الخارجي تنتقل بمقتضاه السلعة أو الخدمة للغير .

3- مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج:

يعني هذا المبدأ المقابلة انه تحديد نواتج الفترة المحاسبية فان المصارف المرتبطة بتلك النواتج لا بد أن تخصم منها للوصول إلى الصافي الدخل أي النتيجة الصافية للدورة بهذه الدورة.

4- مبدأ التجانس:

إن الاستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية بالنسبة لنفس المؤسسة يعتبر مطلباً أساسياً لإمكانية إجراء مقارنة بين القوائم المالية الخاصة بفترات محاسبية مختلفة .

5- مبدأ الإفصاح المعلومات الكاملة:

يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل إن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل علي كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق، ولا يسري مبدأ الإفصاح علي العمليات التي تحدث خلال السنة المالية فقط وإنما تمتد إلى العمليات الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية.

6- مبدأ الموضوعية:

ينبغي أن تعتمد المحاسبة علي أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكناً، فتكلفة التاريخية مثلاً تمثل بياناً موضوعياً يمكن التحقق منها بسهولة. فالتمسك بهذا المبدأ يساعد علي خلو القوائم المالية من أي انحياز.

¹¹ هوم جمعة. تقنيات المحاسبة المعقدة وفقاً للدليل المحاسبي الوطني-الجزء الأول-، ديوان الوطن للمطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة، 2007، ص 09. كما ل عبدالعزيز النقيب مقدمة في نظرية المحاسبة. دار وائل. الطبعة الأولى ' 2004، ص 13 -

7- مبدأ الأهمية النسبية:

يرتبط هذا المبدأ بشكل كبير مع المبدأ الإفصاح وبناء على هذا المبدأ فان العناصر قليلة القيمة لا ينبغي أن تستغرق كثيرا من الجهد, وإنما معالجتها بالأساليب بأكثر الأساليب ملائمة اقتصادا.

8-مبدأ الحيطة والحذر:

يعني هذا المبدأ انه في الحالات التي يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة أدلة معقولة ينبغي اختيار القيمة التي تأثيرها اقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمؤسسة في السنة الجارية ويقضي هذا المبدأ بمراعاة الحيطة لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو تحسين المركز المالي.

9-مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي علي الشكل القانوني:

يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث يقر مبدأ تغليب الواقع المالي علي الشكل القانوني, انه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس الظاهر القانوني, فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

2-2- أهداف المحاسبة:¹²

المحاسبة عبارة عن نظام متكامل من الإجراءات والوثائق والمستندات الموجهة لحساب وقياس الذمة المالية للمؤسسة وتهدف المحاسبة إلى ما يلي:

- تتبع جميع العمليات التي تحدث خلال الدورة المالية للمؤسسة, وقياس التغيرات التي تطرأ علي ممتلكاتها وحقوقها.
- مراقبة مصروفات المشاريع وإيراداتها, لإجراء الدراسة عليها من اجل تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.
- تحديد الربح الخاضع للضريبة أي الوعاء الضريبي وبالتالي تحديد حق الخزينة العمومية في الأرباح.
- توفير معلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب.
- التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية.

المطلب الثاني: الممارسات المحاسبية.

الفرع الأول: - تعريف الممارسات المحاسبية.

أ- هي تلك العمليات اليومية التي يقوم بها المحاسب أو مجموعة من المحاسبين بناء على المبادئ وقواعد وطرق محاسبية وقوانين تم وضعها من اجل الوصول إلى نتائج معبرة عن تلك الوضعية في الفترة من الزمن أو هي ذلك العمل المحاسبي الذي يكون بشكل متواصل ويكون فيه التسجيل والتبويب والتلخيص بناء على المبادئ والقواعد والطرق المحاسبية التي نص عليها القانون وحددها¹³

ب-هي الطريقة الروتينية التي يتم جمعها من يوم إلى يوم والأنشطة المالية لكيان تجاري وتسجيلها تجاري وتسجيلها. والممارسات المحاسبية للشركة تشير إلى الطريقة التي يتم من خلالها تنفيذ سياستها المحاسبية والالتزام بها أساس روتيني, وعادة من قبل محاسب أو مدقق حسابات أو فريق من المهنيين في المحاسبة.

¹²-شبايكي سعدان, تقنيات المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي. 2002.ص149.

¹³-رشيد قريرة, تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي, ,مذكرة تخرج ماجستير-جامعة قاصدي مرباح -ورقلة.2012ص12.

2- الفرع الثاني: - الاعتراف والقياس والتسجيل المحاسبي بين المفهوم والمواصفات.

أولاً/ - مفهوم الاعتراف المحاسبي:

الاعتراف المحاسبي حسب ما جاء في الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بأنه عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية الأصول اللتزامات, الإيرادات, المصروفات الخ وبذات الوقت ينبغي أن تنطبق علي البند شروط الاعتراف التالية :

- احتمالية تدفق المنافع المالية المرتبطة به من والي المؤسسة.
- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية.
- الملائمة .
- الموثوقية

أ/ - مواصفات الاعتراف المحاسبي:

هنالك أربعة مواصفات أو معايير ينبغي توافرها حتى الاعتراف بالبند ويكون قابلاً لإثبات المحاسبي, وهي :

- انطباق تعريف احد عناصر القوائم المالية.
- القياس والتعبير عن احد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة.
- توفر خاصية الملائمة ' أي أن يكون البند مؤثراً في عملية اتخاذ القرارات.
- توفر خاصية الموثوقية, أي إمكانية الاعتماد علي نتيجة القياس.

ثانيا/ - القياس المحاسبي.

أ/ مفهوم القياس المحاسبي:

في كتاب compell يعود أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى التعريف الذي قدمه سنة 1957 الذي عرفها كما يلي:

- يتمثل القياس بشكل عام في القرن بين الإعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
- كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA القياس المحاسبي يتمثل في القياس المحاسبي في القرن الإعداد بالأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء علي ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة
- كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية ISAC القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختبار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية والمتمثلة في التكلفة التاريخية. التكلفة الجارية. القيمة القابلة لتحقيق. القيمة الحالية.
- يتمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي للتعبير عن العمليات المالية المتبادلة أو القابلة للتبادل.
- والتي تقوم بها الوحدة المحاسبية خلال الفترة معينة. وذلك في صور أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة أو بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود.

ب/- مواصفات القياس المحاسبي: ¹⁴

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية. إذ توجد أربع معايير يمكن الاعتماد عليها في عملية القياس وتمثل في ما يلي:

1-الصلاحية للغرض المستهدف الملائمة:

يعتبر قياس الربح من الأهداف الأساسية في عملية القياس المحاسبي وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة. ويمكن الاعتماد لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستخدمين منها.

ولابد من وجود التكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن هذه الأهداف المحاسبية وبين الأحداث.

أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يمكن الاعتماد عليها وعرضها عرضاً صادقاً وأميناً. وهذا مما يزيد من درجة الاعتمادية علي البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

2-القابلية للتحقيق:

تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة الأساسية لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين . وفي ظل ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة. وبالتالي فإن البيانات والمعلومات المحاسبية ينبغي أن تكون لها دلالة محددة وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقيق من صحتها ومطابقتها للمصدر. بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها.

3- الالتزام بالموضوعية:

يقصد بالموضوعية أو بالإنصاف في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة، وبمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيد عن التحيز الشخصي.

4- قابلية القياس الكمي:

جرت العادة علي استخدام الأساس النقدي كمييار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه للتعبير عن الأحداث الاقتصادية في المؤسسة الاقتصادية، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام المقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها المعلومات الناتجة عنها، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها.

ج/- خطوات القياس المحاسبي:

من اجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك أربع خطوات رئيسة إتباعها تتمثل في :

-تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المؤسسة، حيث تكون هذه العمليات معبرة عن أشياء مختلفة مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياس بوحدات نقدية علي أساس سعر التبادل المتفق عليه.

-تسجيل العمليات المادية السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج، وبناء علي دليل موضوعي قابل للتحقيق.

-بمجرد تجميع الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث

المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول علي معلومات مفيدة.

-تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة تقدم في مجموعات، حيث من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة.

¹⁴ -محمد مطر وموسي السويطي، التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الاردان، ط2 2008 ص130.

د/ التسجيل المحاسبي:

1- مفهوم التسجيل المحاسبي: هو طريقة إثبات لنشاطات تقوم بها الشركة مع أطراف أخرى عن طريق قيود تثبت ما عليها وما لها والقيود هو عملية تسجيل البيان معين. بطريقة معينة في سجل يعد لهذا الغرض .. أي أن الشركة تقوم بعدة أنشطة وكان لزاما عليها ترتيبها وتصنيفها ومن تم تعمل علي تسجيلها في سجلات ودفاتر محاسبية. وتسجيل يدويا وآليا وفقا لمبدأ القيد المزدوج.¹⁵

2- مواصفات التسجيل المحاسبي:

- * يستند التسجيل المحاسبي لمبدأ القيد المزدوج.
- * يحتوي كل تسجيل على حسابين علي الأقل احدهما مدين والآخر دائن.
- * احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات.
- * يجب أن يكون المبلغ المدين يساوي لمبلغ الدائن.
- * يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع وثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
- * يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة ومثبتة علي الأوراق أو أي دعامة تضمن المصدقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها علي الأوراق.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي ونظم المعلومات الحاسبية بين المفهوم والمواصفات.

يعتبر الإفصاح وسيلة لنقل المعلومات المالية من خلال القوائم والتقارير المالية من داخل المؤسسة إلى خارجها وله أهمية كبيرة في إعطاء صورة أو وضعية معينة عن هذه المؤسسة للمساهمين أو الشركاء . سنتطرق في هذه النقطة إلى مفهوم الإفصاح ومواصفاته إضافة إلى أنواعه.

الفرع الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي.

أولا/ مفهوم الإفصاح المحاسبي:

* هو شمولية التقارير المالية للوحدة الاقتصادية علي جميع المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة صحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية وعن فعاليتها ونشاطاتها .
* يعرف الإفصاح الشركات على انه نقل المعلومات من قبل أشخاص داخل الشركة تجاه أشخاص خارج الشركة.

ثانيا/ مواصفات الإفصاح المحاسبي:¹⁶

- الشمولية: يجب أن تشمل القوائم المالية البيانات والمعلومات بشكل كامل.
- الدقة: لا بد أن تصنيف البيانات والمعلومات المالية المفصوح عنها بالدقة.

¹⁵ -جورج توماس بيداويد، الإفصاح المحاسبي اثره واهميته في نمو الاعمال التجارية العربية في استراليا ،اطروحة دكتوراه في الحاسبة 2012ص02.

¹⁶ -جورج توماس بيداويد، مرجع سبق ذكره ص 24-26

- الملائمة: هذه الخاصية تعتبر مهمة جدا لكونها الأساس الذي تعتمد عليه الجهة المستفيدة والمستخدمة لمثل هذه البيانات والمعلومات لاتخاذ قرارها أو السعي لتحقيق هدفها من هذه المعلومات المتوفرة لها عن طريق الإفصاح.
- الشفافية: تعتبر هذه الصفة من أهم الصفات التي يجب علي المعلومة أن تتصف بها إذ من خلالها يمكن اعتماد المخرجات المقدمة ضمن عملية الإفصاح كمصادر دقيقة في الوصول إلى الهدف المنشود من وراء الإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية.
- التوقيت الزمني: لابد أن تتميز عملية الإفصاح عن البيانات والمعلومات بتوقيت زمني محدد حتى يمكن أصحاب القرار والمستفيدون الآخرون من الاستفادة القصوى من هذه المعلومات والبيانات.
- *الوضوح وعدم الغموض: لا يتوقع أن تكون البيانات والمعلومات التي يشملها الإفصاح عديمة الوضوح أو يشوبها أي غموض أو عدم أو التباس.
- الحيادية: باعتبار هذه الصفة لها مكانة مهمة في عملية اتخاذ القرار بالاعتماد علي البيانات والمعلومات التي تتمتع بالحيادية وعدم الانحياز إلى طرف دون الأطراف الأخرى.
- المقارنة: إن قابلية مقارنة المعلومة المعروضة لإفصاح تمثل احد الصفات المهمة التي يجب أن تتميز بها البيانات والمعلومات المفصح عنها أيضا، حتى تزداد قابلية الاستفادة منها بشكل يخدم حاجات المستفيدين وبالتالي يسهل عملية متابعة التغيرات الحاصلة في فقرة أو جانب من جوانب القوائم المالية.

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي.¹⁷

- يعد الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدال في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو الإدارة والمحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى ويمكننا أن نلخص أنواع الإفصاح كما يلي:
- أولا/ الإفصاح الكامل:**
- تعطي للإفصاح صفات عدة لتحديد القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها الإفصاح الكامل والإفصاح العادل والإفصاح الكافي والإفصاح التفاضلي.
- هناك إجماع عام في المحاسبة بأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ينبغي أن يكون كاملا.
- أي باسمي أيضا شاملا ومناسبا وعادلا، يتطلب الإفصاح الكامل أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت علي المنشأة خلال الفترة.
- ثانيا/ الإفصاح العادل:**¹⁸
- يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة علي مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة المصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

-لطفى زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمارية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29 العدد رقم 2007.01، سوريا ص 180

¹⁸-لطفى زيود وآخرون، مرجع سابق الذكر، ص 181

ثالثا/ الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. ويمكن ملاحظة مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدراجه الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ناهيك عن انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

ربعا/ الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومة المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

خامسا/ الإفصاح الوقائي:

ويقصد به الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مظلمة لمستخدميها وخاصة المستثمرين منهم. حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي ويسمى بالإفصاح الوقائي ويتطلب الكشف عن الأمور التالية:

- السياسة المحاسبية.
- التغير في السياسة المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة.

سادسا/ الإفصاح التتقيفي أو الإعلامي.

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية في القوائم المالية. الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات علي حساب أخرى.

الفرع الثالث: نظام المعلومات المحاسبية.

أولا/ نظام المعلومات المحاسبية.¹⁹

1- مفهوم نظام المعلومات المحاسبية: هو احد أنظمة المعلومات التي تعمل على توليد معلومات محاسبية عبر عملية تجهيز البيانات المالية, في ظل إطار محدد من الطرق والأنماط والأساليب المحاسبية. أو هو احد مكونات التنظيم الإداري يختص بجمع ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ قرارات الأطراف الداخلية والخارجية.

¹⁹- مسعود صديقي وآخرون, المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري دار الهدى, 2014, ص08.

2- صفات نظام المعلومات المحاسبية: لكي يكون نظام المعلومات المحاسبية ذو موثوقية في الشركة لا بد أن يتوفر فيه هذه الشروط:

- يجب أن يؤمن التنظيم المحاسبي سهولة التأكد من صحة المعطيات المحاسبية و إتباع طرق سهلة و سليمة في معالجتها.
- يجب أن تسجل المعطيات الرقمية الأساسية على العمليات المتعلقة بالمؤسسة و أن تعالج بدقة و سرعة , بحيث يمكن الحصول عليها في شكل معلومات محاسبية عند الحاجة.
- يجب أن تقدم المعلومات المحاسبية و المالية وصفا أميناً واضحاً دقيقاً و كاملاً للوقائع و الأوضاع المالية في المؤسسة.

ثانيا/ النظام المالي المحاسبي.

1- ماهية النظام المحاسبي المالي:

يسمى بالنظام المحاسبي المالي، وهو نظام لتنظيم المعلومات المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية يتم تصنيفها، تقييمها، تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

تضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية و القوائم المالية، كما يتضمن: تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات ، تحديد الحسابات وضع القوائم المالية ، تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية . من خلال الملاحظات الميدانية تجذ الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرب على إعداد المعايير المحاسبية، بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي.

طبيعة النظام المحاسبي المالي للمؤسسات تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية :

- أ- بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي .
 - ب- إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج .
 - ت- تحديد طرائق التقييم المحاسبي.
 - ث- تنظيم مهنة المحاسبة.
 - ج- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول و إيضاحات خاص بالمفاهيم و الجداول الملحقه.
 - ح- تحديد الحسابات و المجموعات.
 - خ- تحديد قواعد وميكانيزمات سير الحسابات .
- يمكن القول انه حسب طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصوري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقاً.

2- بنية النظام المحاسبي المالي للمؤسسات: يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبع مجموعات أساسية و هي كما يلي:

الصف الأول: حسابات الأموال الخاصة.

الصف الثاني: حسابات القيم الثابتة.

الصف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية.

الصف الرابع: حسابات الغير.

الصف الخامس: الحسابات المالية.

الصف السادس: حسابات الأعباء.

الصف السابع: حسابات الإيرادات.

إما الأصناف 9,8 يمكن للمؤسسات استعمالها بجرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير.

3- عناصر الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية:

- أ- الميزانية: تحتوي على عمودين الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على أرصدة فقط) وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.
- ب- حسابات النتائج: ترتب فيها الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة, كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة الموالية الجارية ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.
- ت- جدول التدفقات النقدية أو سيولة الخزينة: يمكن إعداده باستعمال الطريقة المباشرة أو الطريقة الغير مباشرة و يتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة (أ,ب) و يهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها و كذلك معلومات حول استعمال السيولة.
- ث- جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية.
- ج- الجداول الملحقة: ملحقات تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة, و كذلك بعض الإيضاحات حول الميزانية وحسابات النتائج.

الفرع الرابع: تسجيل الأصول و الخصوم و الأعباء و الإيرادات في الحسابات.

سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على كل من الأصول والخصوم و الأعباء والإيرادات والحالات التي يتم فيها إثباتها

1- التسجيل المحاسبي للأصول و الخصوم.

1-1- التسجيل المحاسبي للأصول:

أ- تعريف الأصول:²⁰

وردت عدة تعاريف للأصول نأخذ أهمها:

ورد تعريف عناصر الأصول في النظام المحاسبي المالي باعتبارها موارد مراقبة بسبب أحداث وقعت و مرتبطة بجني مزايا اقتصادية مستقبلية.

وهي أيضا عبارة عن منافع اقتصادية, (زيادة في خزينة المؤسسة أو إرباحها) مستقبلية محتملة يتم الحصول عليها أو السيطرة عليها من قبل المؤسسة كنتيجة لأحداث أو عمليات حدثت في الماضي.

²⁰ علاوي لخضر , المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي scf- السنة 2014, الصفحات الزرقاء, ص 140

ميز النظام المحاسبي في عرض الأصول من خلال الجداول المالية لاسيما الميزانية بين عناصر جارية و عناصر غير جارية و هما كما يلي:

أصول جارية:

هي أصول تتقرب المؤسسة إمكانية إنجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي.

أصول غير جارية:

هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة , مثل التثبيتات العينية و المعنوية أي كل ما يتم حيازته لغرض التوظيف على المدى البعيد.

ب- التسجيل المحاسبي:

نדרج محاسبيا أصل ما ضمن الميزانية حينما يكون من المحتمل أن تعود منه ا و اليه أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان و يكون لهذا الأصل كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

1-2- التسجيل المحاسبي للخصوم:

وردت عدة تعاريف للخصوم نأخذ أهمها:

هي عبارة عن التزام حالي للمؤسسة, ناتجة عن أحداث ماضية, يجب تسويته بخروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية. تعني الخصوم الالتزام الراهن للمؤسسة المترتب عن أحداث وقعت سابقا و العناصر التي يجب أن يترتب على انقضائها خروج موارد تمثل منافع اقتصادية.

✓ ميز النظام المحاسبي المالي بين:

- خصوم جارية:

هي الخصوم تنتظر المؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب أن تتم تسويتها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية .

- خصوم غير جارية:

تشمل الخصوم غير الجارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية.

أ- التسجيل المحاسبي:

يتم تسجيل الخصوم محاسبيا عندما يترتب من المحتمل خروج موارد تمثل منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان ولا بد أن يكون لهذا العنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

عموما نتيجة التزام و عقود قابلة للتنفيذ قانونا بواسطة الدائن مثل حسابات الدفع أو أوراق الدفع والأجور والفوائد .. الخ و تنشأ بعض الالتزامات بنص القانون مثل الضرائب.

2- التسجيل المحاسبي للأعباء والإيرادات.

2-1- تعريف الأعباء:

وردت عدة تعاريف للأعباء نأخذ أهمها:

- التعريف العام للأعباء: هي المبالغ المالية التي سددتها أو ستسدها المؤسسة خلال السنة المالية , مقابل المواد و المنتجات و الخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج و الاستغلال أو بدون مقابل مباشر .
- تعريف الأعباء: تمثل الأعباء التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال ممارسة نشاطها ومن خلال النظام المحاسبي المالي تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة, و ذلك حسب طبيعة و احتياجات المؤسسة
- - تعريف الأعباء في النظام المحاسبي المالي: تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا(المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم.

أ- التسجيل المحاسبي:

- هناك قواعد متعلقة بتسجيل الأعباء و يجب تطبيقها, فالمبدأ العام هنا عدم تسجيل أي أعباء إلا إذا كانت هذي الأعباء ستحقق رقم أعمال للدولة, وهذا الميدان بسمي "مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف" مع العلم إن هناك العديد من الأعباء الضرورية لتحقيق هذه الإيرادات وهي بصفة تقدم وتصنف وفق طريقتين:

- الطريقة الأولى:

وتعتمد هذه الطريقة على تصنيف الأعباء حسب الطبيعة مثل مواد مستهلكة ضرائب و رسوم, أعباء العمال... الخ.

- الطريقة الثانية:

وتعتمد على تصنيف الأعباء حسب الوظيفة أي حسب وظيفتها أي حسب وظيفتها ضمن نشاط المؤسسة فنجد مثلا: أعباء الإدارة, أعباء الإنتاج, أعباء التوزيع .. الخ .

2-2- تعريف الإيرادات:

وردت عدة تعاريف للإيرادات نأخذ أهمها:

- في مفهومها العام هي " التدفق الداخل للموارد و الناتج عن بيع السلع او ادعاء الخدمات بهدف تحقيق الربح".
- " يعرف الإيراد بأنه زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلية أو الزيادة في قيمة الأصول , أو النقص في قيمة الخصوم التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء ".

أ- التسجيل المحاسبي للإيرادات:

- 1- يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر و المنافع الهامة الملازمة لملكية السلع.
 - 2- أن يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك و لا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.
 - 3- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة.
 - 4- أن يكون من المحتمل أولوية منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان.
 - 5- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعامل بشكل صادق.
 - 6- فوائده مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم و للمردود الفعلي للأصل المستعمل.
 - 7- إيجارات و أتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقات المبرمة.
 - 8- حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.
- 3- قواعد التقييم العامة و الخاصة في النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- وضع المشرع الجزائري أسس وقواعد لتقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي نختصرها في ما يلي:

أولاً/ قواعد التقييم العامة: وردت طرق التقييم العامة في المادة 112- الفقرة 1 " تركز طريقة العناصر المقيدة في الحسابات, كقاعدة عامة, على اتفاقية التكلفة التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم و بالنسبة إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

1- القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة).

2- قيمة الانجاز.

3- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

و نقصد بالقيمة المحينة " هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل ".

وورد في النظام المحاسبي المالي في المادة 112- الفقرة 2 حول التكلفة التاريخية " تكاليف التكلفة التاريخية للسلع و الممتلكات المقيدة في أصول عند إدراجها في الحسابات, عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع و التخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة.

من جهة أخرى جاء في النظام المحاسبي المالي 112- الفقرة 3 " تساوي تكلفة شراء أصل سعر الشراء الناتج عن اتفاق بين الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية, ورفع زيادة الحقوق الجمركية و الرسوم الجبائية الأخرى التي تعتبر غير قابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية, وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل و وضعه في حالة الاستخدام.

وجاء في النظام المحاسبي المالي في المادة 122- الفقرة 4 تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما , تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها من خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة و غير مباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة. و جاء في النظام المحاسبي المالي في المادة 112- الفقرة 5 " يقدر الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته و إذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر, فان الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل " .

ثانيا/ قواعد التقييم الخاصة:

1- حالات خاصة لتقييم الأصول المادية و المعنوية.

أن تقييم الأصول المادية و المعنوية يطرح عدة مشاكل عملية مرتبطة حسب تنوع الحلالن المقابلة.

على سبيل المثال:

- 1- ما هو سعر تكلفة تجهيز يكون سعره مفهرس؟
 - 2- كيف يمكن توزيع سعر اقتناء مجموعة عقار بين سعر تكلفة الأرض و ذلك الخاص بالمبنى؟
 - 3- هل يمكننا خرق مبدأ التوحيد من اجل إعادة تقييم التجهيزات المادية و المعنوية؟
- بعد دراستنا لتعريف , معايير و القواعد العامة لتقييم التجهيزات المادية و المعنوية نقوم بسردها فيما يلي :
- الأصول المدونة بالعملة الصعبة.

1- المبدأ العام:

تكلفة التجهيزات يتم تحويلها إلى العملة الوطنية بالسعر الجاري لإتمام عملية (النظام المحاسبي المالي المادة 137- الفقرة 1) و تطبيقاً للمبدأ المحاسبي للتكلفة التاريخية , فان هذه القيمة يجب تعديلها, فهي تصلح كأساس لحساب الإستهلاكات والخسارة في القيمة.

الفرق بين السعر الجاري والسعر الفعلي للسداد يشكل عبئاً أو ناتج مالي (النظام المحاسبي المالي المادة 137- الفقرة 3).

-الأصول مقتناه بسعر إجمالي:

الأصول المقتناة بشكل متصل أول المنتجة بشكل متصل بتكلفة اقتناء أو إنتاج إجمالية لا يمكن تفكيكها, فان تكلفة الدخول لكل أصل من الأصول توزع وفقاً للقيمة للمعزاة لكل واحد منها, وفقاً المطبقة من اجل تحديد تكلفة الاقتناء أو الإنتاج للتجهيز.²¹

المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول الموضوع.

²¹ - هوام جمعة . مصدر سابق الذكر - ص 75-76

تمهيد:

تعتبر الدراسات السابقة هي أحد أهم مصادر المعرفة التي يعتمد عليها الباحث بهدف الاستفادة منها في تحديد المنهجية العلمية والأدوات المناسبة، واكتشاف ما توصلت إليه من نتائج قد تفيد في تأصيل رسالته والتأكيد على أهمية موضوعها، وهو ما دفع شبكة المعلومات العربية مكتبتك إلى تقديم خدمة ترجمة وتلخيص الدراسات السابقة الأجنبية بأسلوب شامل ومحدد وواضح ووفقاً للمعايير الأكاديمية المتعارف عليها، وضمان توافر جميع العناصر الأساسية للدراسات السابقة؛ ويتضمن الملخص المترجم (العنوان- الأهداف- المنهج المستخدم- الأدوات-مجتمع الدراسة- عينة الدراسة- أهم النتائج- أهم التوصيات). وسوف نتطرق في المبحث إلى الدراسات السابقة حول الرقابة الداخلية والممارسات المحاسبية باللغة العربية والأجنبية²²

المطلب الأول: أثر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية محمد حامد مجيد السامرائي 2016.

تناولت الدراسة أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية المنشورة حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي، والكيفية التي يتم بها الحصول على كافة الأدلة والبراهين التي تمكنه من إجراء الفحص المبدئي لنظم الرقابة الداخلية لتقدير إمكانية الاعتماد عليه ، عند إبداء المراجع لرأيه الفني عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية المنشورة . كما هدفت الدراسة إلى بيان دور نظام الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية والتعرف على أثره على إعداد القوائم المالية المنشورة و في عملية ترشيد القرارات .اعتمدت الدراسة على كل من المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفروض، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة اثر الرقابة الداخلية على التقارير المالية المنشورة في الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل). تحقيقاً لأهداف الدراسة تم اختبار الفروض الآتية:

1. نظام الرقابة الداخلية الفعال يؤدي إلى جودة التقارير المالية المنشورة.
 2. يعتمد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم التقارير.
 3. التقارير المالية المنشورة تمثل مصدراً أساسياً للمعلومات.
- تم أثبات هذه الفروض وتوصل الباحث لعدد من النتائج أهمها:
1. ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة حجم الاختبارات التي تقوم بها المراجع الخارجي.
 2. تعتبر المعلومات المحاسبية مصدر رئيسياً لعملية اتخاذ القرارات الرشيدة.
 3. قيام المراجع الخارجي بتقويم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يشمل المراجعة.
- أهم التوصيات فقد كانت على النحو التالي:
1. ضرورة زيادة كمية الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية.
 2. ضرورة التطبيق العلمي لنظام الرقابة الداخلية حتى يؤدي إلى جودة المعلومات المحاسبية.
 3. على المراجع الخارجي دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من صحة التقارير المالية المنشورة.

²²-مصدر الانترنت. المراجع السابقة حول الرقابة والممارسات المحاسبية.

المطلب الثاني: مدى مواكبة المدققين الداخليين لمتطلبات تكنولوجيا معلومات أنظمة الرقابة الداخلية في شركات المساهمة العامة الأردني (عطا الله الحسبان) 2007.

يهدف البحث إلى تحديد متطلبات تكنولوجيا المعلومات، لمكونات نظام الرقابة الداخلية التي تم تطبيقها على المدققين الداخليين في شركات المساهمة العامة المدرجة أسماؤها في بورصة عمان للأوراق المالية، في السوق الأول والثاني فقط، كما يهدف إلى تحديد مدى مواكبة تلك الشركات لمتطلبات أدوات تكنولوجيا المعلومات في أنظمة الرقابة الداخلية فيها. تتكون عينة الدراسة من 135 مدققاً داخلياً في الشركات المساهمة العامة. وتتكون الإجابة من ستة متغيرات متعددة الإجابة، وتم اختبار المصدقية (كرونباخ ألفا) وكان بنسبة 81%، وتم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لقبول أو رفض فرضيات الدراسة، وتوصل الباحث إلى عدد من النتائج ذات الأهمية في الشركات المساهمة العامة الأردنية منها:

1. أن هناك شركات مساهمة عامة لا يوجد لديها دوائر تدقيق داخلي أو مدققين داخليين وقد بلغ عددها 27 شركة، وأن هناك 84 شركة يوجد فيها دوائر تدقيق داخلي أو مدققين داخليين.
 2. أن هناك تأثيراً لبيئة تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية.
 3. أنه عند تكوين بيئة الرقابة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات يتم تعيين مجلس إدارة ولجنة تدقيق ذات خبرة ودراية بأنظمة بيئة تكنولوجيا الرقابة وأهميتها، كما يراعى تحديد الصلاحيات والمسؤوليات لكل موظف ذي علاقة ببيئة واستخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات، كما يراعى بيان خطوط السلطة من خلال وجود هيكل تنظيمي للشركة المعنية.
 4. أنه عند القيام بعملية تقييم المخاطر في بيئة تكنولوجيا المعلومات تراعى الشركة أهداف.
 5. العمليات في أنظمة تكنولوجيا المعلومات، كما يراعى الأهداف الإستراتيجية للشركة.
- وبناء على النتائج السابقة يوصي الباحث بما هو آتي:

1. ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة الأردنية، وخصوصاً قطاع التأمين وقطاع الخدمات وقطاع الصناعة، بإنشاء إدارات خاصة بالتدقيق الداخلي حتى تستطيع مواكبة متطلبات البيئة الجديدة التي تعتمد في نجاحها على استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات.
2. ضرورة عقد ندوات ودورات تدريبية لمديري التدقيق الداخلي ومديري أنظمة الرقابة الداخلية، للتعريف بالدور الذي يمكن أن تلعبه تكنولوجيا المعلومات في ترشيد القرارات الإدارية.
3. نظراً لما لاحظته الباحث من ندرة في الكتابات العربية والأجنبية لمتغيرات البحث التابعة والمستقلة، فإنه يوصي بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول العناصر المختلفة لتلك المتغيرات.
4. بما أن الدراسة الحالية اعتمدت على قائمة الإستبانة وسيلة لجمع البيانات مما قد ينتج عنه نتائج متحيزة، فإن الباحث يقترح تكرار نفس الدراسة في دول أخرى أو تكرار نفس الدراسة في الأردن، لكن على عينات أخرى تشمل المديرين الماليين، والمدققين الخارجيين، والإدارات العليا في القطاعين العام والخاص.

المطلب الثالث: القياس المحاسبي للعناصر المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي.

أولا/ الهادي قريرة، 2017، " المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و الغير ملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد":²³

- تهدف الدراسة إلى تحديد الكيفية المتبعة في النظام المحاسبي الجديد في المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في المؤسسة، ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ من خلال إبراز أهمية المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، حيث كانت دراسة الحالة بمؤسسة سونلغاز مديريةية التوزيع بالوادي.
- توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:
- أن النظام المحاسبي المالي جاء بحلول محاسبية لجميع المشاكل المحاسبية المعاصرة، للوصول إلى قوائم وتقارير مالية تقدم وضعية المؤسسة الحقيقية وتلبية جميع احتياجات مستخدمي المعلومة المالية.
 - تعتبر الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيات العينية والمعنوية) من أهم عناصر الأصول (الموجودات) المؤسسة كونها تساهم في تحقيق استمرار نشاط المؤسسة وتوليد تدفقات نقدية.
 - تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرون بإعطائهم نظرة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
 - يمكن من خلال النظام المحاسبي المالي مراجعة الإهتلاكات دو ربا فيما يخص المدة وطرق الإهتلاك، وهذا يحتاج إلى أشخاص مؤهلين ذي خبرة، وهو ما تفتقر إليه المؤسسة الجزائرية في ظل النظام الجديد.
 - يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقييم الموجودات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيمة العادلة ، التي تعد بديلا قويا للتكلفة التاريخية والجزائر ليست معنية بالقيمة العادلة كونها لا تتوفر على سوق نشطة لتقييم أصولها.
 - بعد إعداد النظام المحاسبي المالي تكون الجزائر قد امتلكت نظاما محاسبيا متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية ومواكبا لتطورات على المستوى الدولي.

ثانيا/ كروش خديجة، 2018، " إشكالية القياس المحاسبي للتثبيات العينية و المعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "24 :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة المشاكل المتعلقة بالقياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وهذا نظرا أنها تمهد إلى التحلي عنها، ويرجع هذا إلى عدم موثوقية القياس المحاسبي بعد تطبيقها وكذا التعرف على مفهوم القيمة العادلة، والمربرات التي أدت إلى التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة دراسة مدى إمكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، والصعوبات التي تواجه تطبيقها، حيث تمت دراسة الحالة لمؤسسة مطاحن الواحات بتقوت.

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- القيمة العادلة هي مفهوم جديد على مؤسسة مطاحن الواحات ولا يتم اعتمادها نظرا لعدم جاهزية الأسواق المالية.
- يجب إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة الاقتصادية وفق القيمة العادلة، لأن هذا يعبر عن الوضعية المالية والحقيقية للمؤسسة محل الدراسة.

²³ الهادي قريرة ، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و الغير ملموسة في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد ، مذكرة ماستر ، جامعة حمة لخضر ، الوادي ، 2015.

²⁴ كروش خديجة ، إشكالية القياس المحاسبي للتثبيات العينية و المعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2018 .

- التقييم في المؤسسة مطاحن الواحات يكون على أساس التكلفة التاريخية منذ لحظة دخول التثبيتات للمؤسسة .
- اعتماد الإهلاك الخطي للتثبيتات سواء كانت المادية أو المعنوية لأن الإدارة الجبائية لا تعترف بالإهلاك أو خسائر القيمة .

ثالثا/ سبباق مريم ، 2017 ، " إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية " 25 :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على قواعد تقييم الأصول غير الملموسة(التثبيتات المعنوية) والمعالجة المحاسبية لها وكذا التعرف على واقع القياس المحاسبي لها في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث كانت عينة الدراسة متكونة من مجموعة من المحاسبين و محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري وبالتحديد ورقلة، حاسي مسعود ، تقرت.

توصلت هذه الدراسات إلى النتائج التالية:

- يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة و أسهل طريقة لقياس التثبيتات المعنوية و هذا يظهر من خلال النتائج التالية:

— من الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية إن الاعتماد عليها كأساس للقياس المحاسبي من شأنه إسقاط الكثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية التبادل من طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغيير في عناصر الميزانية سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية، و من أمثلة ذلك شهرة المحل.

— نتائج الدراسات التطبيقية المتحصل عليها تبين أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي و اعتمادها على الدقة و الثبات جعلها أكثر موثوقية للقياس، فإن المحاسبين يتمسكون بالتكلفة التاريخية كأداة للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية خصوصا في التسجيل في ظل النظام المحاسبي المالي .

- تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية من و هذا يظهر من خلال النتائج التالية :

— نصت القوانين الجزائرية على تطبيق القيمة العادلة من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي مست قانون المحاسبة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي لما تحققه من مزايا لمخرجات البيانات. كإعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة يعطي صورة صادقة للمؤسسة و توفر معلومة مالية ملائمة.

نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها تبين أن أفراد عينة الدراسة أبدوا اتفاقهم على العبارات التي تتمحور حول أن المعلومة المقدمة وفق القيمة العادلة تساعد على التمثيل الصادق لها كما أن القياس المحاسبي وفقها يساعد على اتخاذ القرار.

- لا تتوفر في البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة من و هذا يظهر من خلال النتائج التالية:
- من الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة عدم اتساقها مع العديد من الأسس و المبادئ المحاسبية ، كما يشترط لتطبيق القيمة العادلة كأساس محاسبي توفر سوق نشط .

— نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها تبين أن أفراد عينة الدراسة اتفقوا على أن البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه عدة صعوبات لتطبيقها مما أوجد إشكال في اعتمادها كأساس لقياس التثبيتات المعنوية و هذا لعدم توفر سوق كفاء .

²⁵ مريم سبباق، إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017 .

المطلب الرابع : أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	الاسم ، السنة ، العنوان
يحتوي البحث علي مفاهيم الرقابة والممارسات المحاسبية يركز علي القياس المحاسبي في دراسة الحالة في البيئة الاقتصادية والرقابة المحاسبية .	دراسة النظام الرقابة الممارسات المحاسبية	برقوق الطاهر .عبد المطلب بوهلال2020- دور الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية .
تناولت الدراسة أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية المنشورة حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي	تناولت الدراسة أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية	محمد حامد مجيد السامرائي . 2016 تناولت الدراسة أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية
يهدف البحث إلى تحديد متطلبات تكنولوجيا المعلومات، لمكونات نظام الرقابة الداخلية التي تم تطبيقها على المدققين الداخليين في شركات المساهمة العامة المدرجة أسماؤها في بورصة عمان للأوراق المالية	دراسة مدى مواكبة المدققين الداخليين لمتطلبات تكنولوجيا المعلومات أنظمة الرقابة الداخلية	عطا الله الحسبان -2007- مدى مواكبة المدققين الداخليين لمتطلبات تكنولوجيا معلومات أنظمة الرقابة الداخلية في شركات المساهمة العامة الأردن
المعالجة المحاسبية الموجودات الملموسة و الغير الملموسة. دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالوادي.	دراسة الموجودات الغير الملموسة. المعالجة المحاسبية للموجودات الغير ملموسة	الهادي قرية، 2017 ، "المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و الغير ملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد"
القياس المحاسبي للتشبيات العينية والمعنوية . القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة . دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات بتقرت .	القياس المحاسبي للتشبيات المعنوية .	كروش خديجة، 2018، "إشكالية القياس المحاسبي للتشبيات العينية والمعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية"
دراسة ميدانية عن طريق الاستبيان . عينة الدراسة متكونة من مجموعة من الأكاديميين و المهنيين بورقلة .	دراسة القياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة . المعالجة المحاسبية للأصول الغير ملموسة .	سبقاق مريم، 2017، "إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية"

خلاصة الفصل الأول:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية من خلال دراسة دور الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية الجزائرية واستنتجنا أن الرقابة الداخلية هي أساس الممارسات المحاسبية وجوهرها حيث تسعى إلى توفير المعلومات ذات مصداقية وهذا من خلال دور وأهداف ركائز النظام الرقابة الداخلية. كما اتضح أن النظام الرقابة الداخلية اهتم بمراقبة العمليات المحاسبية من كل الجوانب المالية والاقتصادية من الناحية الداخلية وطرق القياس والإفصاح.

الفصل الثاني الجانب التطبيقي

تمهيد الفصل الثاني:

تناولت في هذا الفصل بطاقة فنية عن المؤسسة مطاحن الواحات وهي مؤسسة لإنتاج الدقيق و العجائن بجميع أنواعها وذلك بتوضيح نشأة المؤسسة ومدى تطورها وموقعها مع تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع التفصيل هذا بالنسبة للمبحث الأول أما المبحث الثاني فيتضمن منتجات المؤسسة وتصنيف العمال والمتعاملين وفي المبحث الثالث هيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية وتبيين مهامها وكيفية تطبيقها وأهميتها في المؤسسة.

المبحث الأول: بطاقة فنية للمؤسسة المطاحن الواحات.**المطلب الأول: نشأة مؤسسة مطاحن الواحات و تطورها²⁶****أولاً: مؤسسة مطاحن الواحات و تطورها²⁷**

مطاحن الواحات الرياض سطيف هي مؤسسة الأم ولها طابع عمومي و يتمثل نشاطها فمجال الصناعي وتجاري, صناعة المواد الغذائية بجميع أنواعها. كان تأسيسها تحت وزارة الطاقة والمناجم بموجب مرسوم رقم 376/22 بتاريخ 26 نوفمبر 1982 وأصبحت فرعا تابعا إلى المؤسسة الجهوية للصناعات الغذائية للحبوب ومشتقاتها الرياض سطيف وتم إنجازها من طرف مؤسسة سويسرية مع مساهمات جزائرية وقد بدأت نشاطها في 1983/05/27 برأس مال يقدر ب 100.000.000 دج, وقدر رأس مالها ب 261000000 دج وهذا سنة 1998 وفي سنة 2011 ارتفع رأس مالها إلى 761320000 دج وهذا تابعا لارتفاع الحصص العينية و المقدمة في الاستثمارات. ويطلق عليها السمباك نظرا لنشاطها الذي تقوم به من إنتاج بمختلف أنواعه و الحبوب كذلك لديها أربع فروع وهي: الرياض سطيف، الرياض سيدي بلعباس، الرياض تيارت، الرياض وهران. وكما أنها أول مؤسسة جزائرية دخلت البورصة وتعتبر شركة ذات أسهم محدودة. مع العلم أن المؤسسة الآن تسعى لتغيير الاسم المطلق عليها من السمباك إلى أفروديف ولكن لا يزال هذا القرار لا يطبق حتى تعدل أوراقها قانونيا.

ثانيا: موقع المؤسسة مطاحن الواحات.²⁸

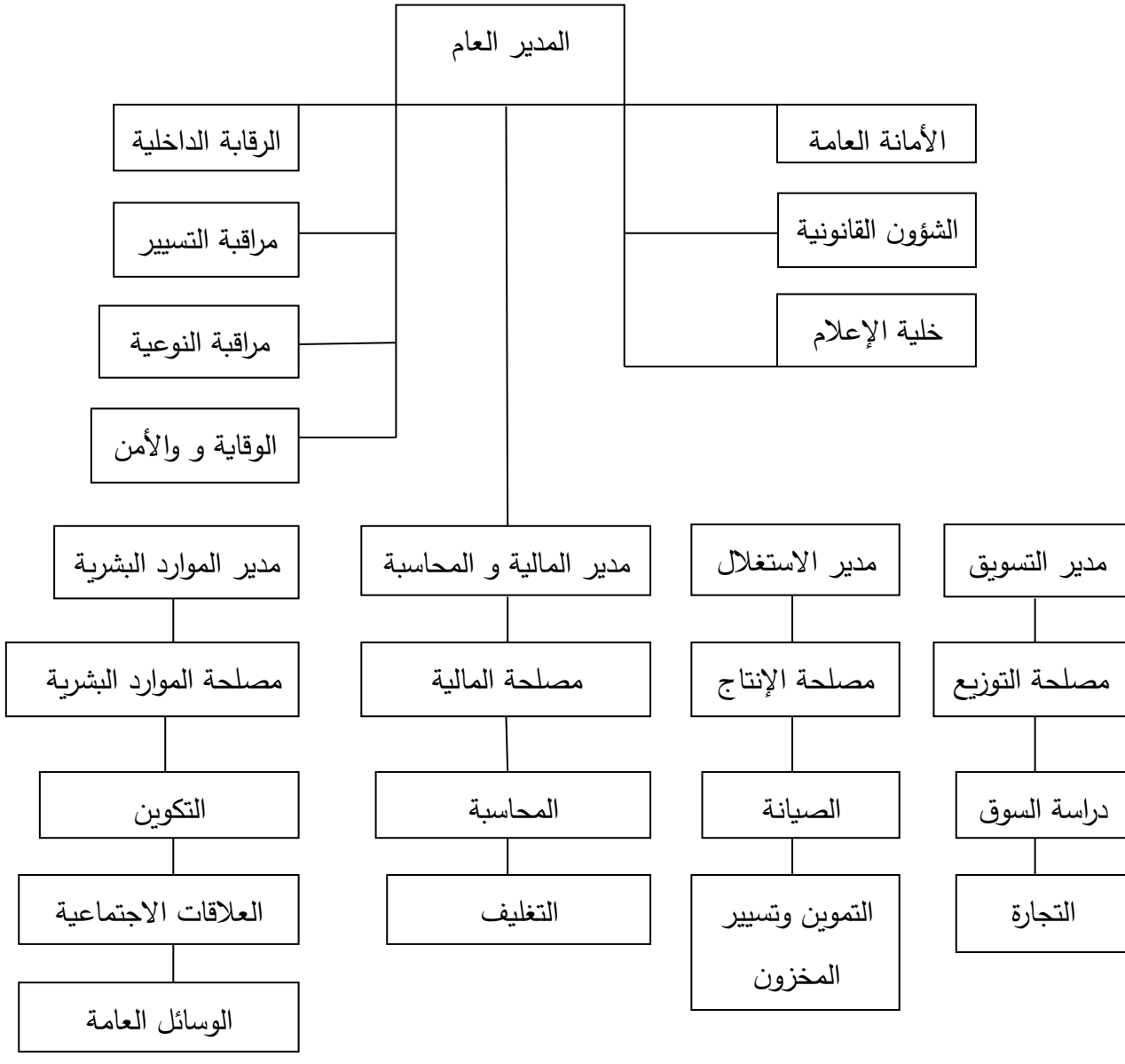
نحدد موقع مؤسسة مطاحن الواحات على أساس هي مركز و ذكر ما يحيط بها من كل اتجاه, فبالنسبة موضعها للبلاد تتواجد شمال شرق البلاد في المنطقة الصناعية ص.ب.137. الواقعة في الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين مديني بسكرة و ورقلة و عند وضع المؤسسة في الوسط(مركز)بجدها من شمال الديوان الوطني للتمور، ومن الشرق المؤسسة الوطنية للحديد والصلب وهي جهة الباب الدخول للمؤسسة ومن الغرب السكة الحديدية ومن الجنوب المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية. وتبلغ مساحتها الإجمالية 2م61833,50 موزعة إلى إدارات و ورشات و غيرها فمساحة بناياتها تقدر ب 2م9356.64 عدد العمال والموظفين داخل المؤسسة 114:83 دائمين، 21 مؤقتين، 10 متمهين.

²⁶ - ياسين ريغي ، قسم المستخدمين، مقابلة شخصية ، 13/06/2020 الساعة 9:30

²⁷ - ياسين ريغي ، قسم المستخدمين، مقابلة شخصية ، 13/06/2020 الساعة 9:30

²⁸ - ياسين ريغي /قسم المستخدمين، مقابلة شخصية ، 15/06/2020 الساعة 9:30

ثالثاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الواحات.²⁹



الشكل رقم 01: يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

²⁹ - وثائق المؤسسة

2- تفاصيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

المصالح	المهام	فصائل
مصصلحة التجارة	. استقبال المواد المنتجة للاستهلاك . استقبال طلبات الزبائن و أرسلها إلى مصصلحة الإنتاج تسليم المنتج للزبائن حسب الطلبات . مراقبة كمية المداخيل، المخرجات والمخزون	فصيلة المبيعات: تتكلف بتسويق المواد المنتجة . فصيلة تسيير المخزون: تهتم بمتابعة المخزون وتسجيل كل المعلومات في السجلات . فصيلة تغطية الديون: تغطية ديون المؤسسة
مصصلحة صيانة	. صيانة عتاد الوحدة بمختلف أنواعه أقسامها: الصيانة الوقائية: متابعة العتاد صيانة التصليح إصلاح العتاد	. فصيلة التدخل: تشرف على تصليح الآلات في حالة وقوع عطل كهربائي أو ميكانيكي . فصيلة الورشة: صنع قطع الغيار وإعادة تصنيعها
مصصلحة المستخدمين	مهامها متعلقة بالعمال المتواجدين بالمنشأة . ملفات الخاصة بالمستخدمين المشرف عليهم	. فصيلة الأجور: تسوية الأجور . فصيلة الموارد البشرية
مصصلحة الوسائل العامة	تلبية احتياجات المؤسسة (أثاث و أدوات) تقديم خدمات لجميع المصالح أخرى	. فصيلة الوسائل العامة
مصصلحة الشؤون القانونية	حل النزاعات داخل المؤسسة و متابعتها . دراسة القضايا بأنواعها	
مصصلحة التموين وتسيير المخزون	. متابعة حركة المخزون بما فيها المواد الأولية مراقبة المواد المشتراة بأنواعها . مراقبة نوعية الحبوب و بعد ذلك شرائها	. فصيلة الاستقبال: الحبوب و نقلها لأماكن المخصصة فصيلة التموين: شراء و تلبية حاجيات مصصلحة الإنتاج و الصيانة النقل من المخزن

جدول (رقم 01): يمثل تفصيل مهام المصالح عن المؤسسة.

مهام فصيلة الأجور:

- ترتيب ملفات المستخدمين مع متابعتها-إعداد عقود العمال -حساب مصاريف الأعمال المنجزة و التنقلات
- متابعة حضور العمال و تحضير كشف الحضور اليومي و الشهري-إعداد أمر مهمة. إعداد ملف العطل السنوية والاستثنائية
- إعداد شهادات العمال لإعداد ملف التقاعد

المطلب الثاني: منتجات المؤسسة و تصنيف العمال و أطراف المتعامل معهم.

أولاً: منتجات مؤسسة مطاحن الواحات³⁰

نشاط المؤسسة هو نشاط إنتاجي فهي تنتج السميد و الدقيق بأنواعه وهذا الإنتاج المصنع في المؤسسة و كذلك النخالة ويتم توزيع المنتجات على المراكز المتعامل معها. و يتم الإنتاج كالاتي يوميا:

1500 قنطار من القمح الصلب إلى السميد كل يوم.. 1500 قنطار من القمح كل يوم.

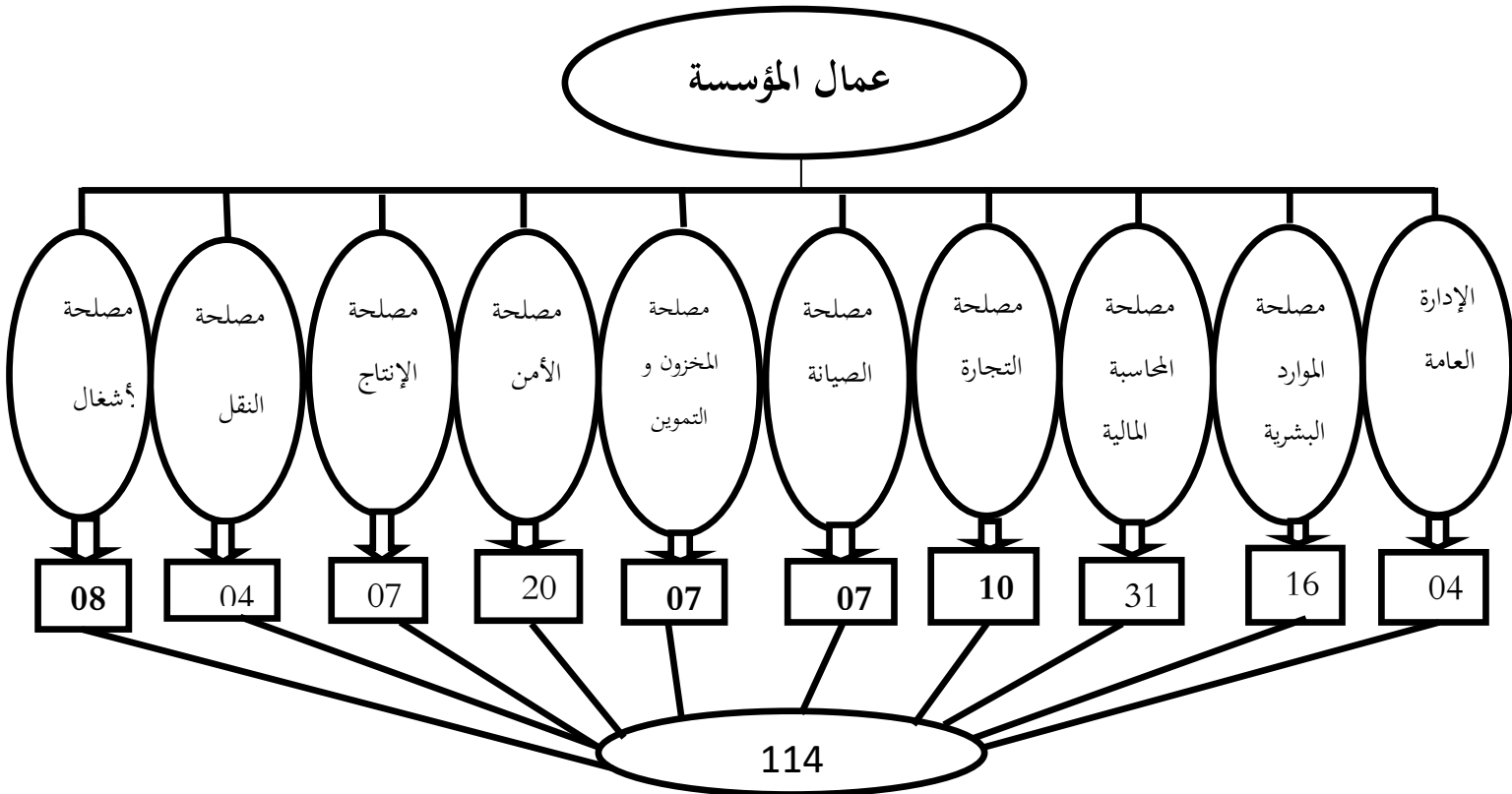
وإنتاج يومي يساوي 3000 قنطار و التي كانت 2000 وهذا يعني أن إنتاج للقمح الصلب إلى سميد ارتفع عن السابق ب 500 قنطار وكذا القمح اللين. وهذا الارتفاع راجع إلى إعادة التجهيز و تحسن الأوضاع في هذه السنوات عكس ما كانت عليه سنة 1998.

ما توصلت إليه المؤسسة من إنتاج هو:

- بالنسبة إلى السميد 820 قنطار - بالنسبة إلى الدقيق اللين يوميا 790 قنطار - بالنسبة للنخالة يوميا 650 قنطار.

أما بالنسبة لقدرتها على التخزين: - 125000 مواد أولية- 30000 مواد منتجة.

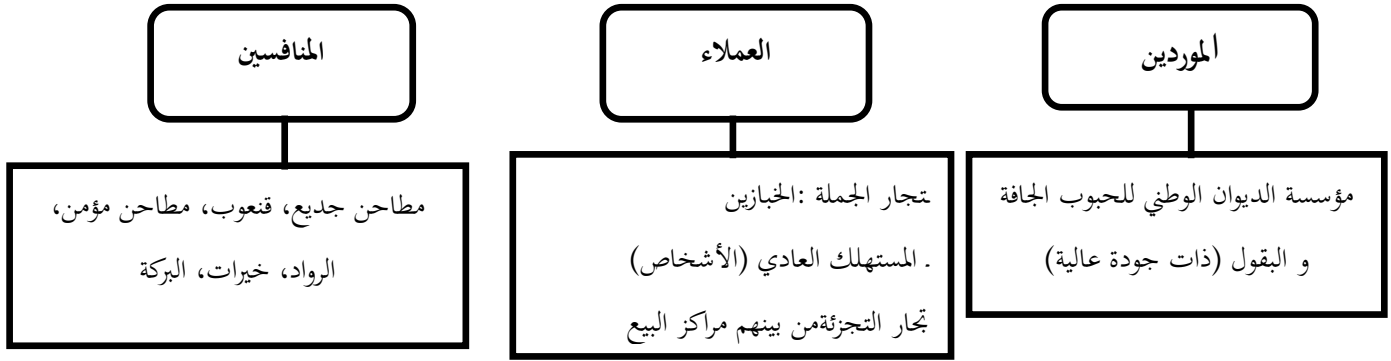
ثانيا: تصنيف العمال في مؤسسة مطاحن الواحات.



الشكل رقم 02: يمثل عدد العمال داخل المؤسسة.

³⁰ - سهام قماري، محاسبة الأجور دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات رياض سطيف، جامعة ورقلة، 2015 ص 07

ثالثا: أطراف المتعاملين مع المؤسسة³¹

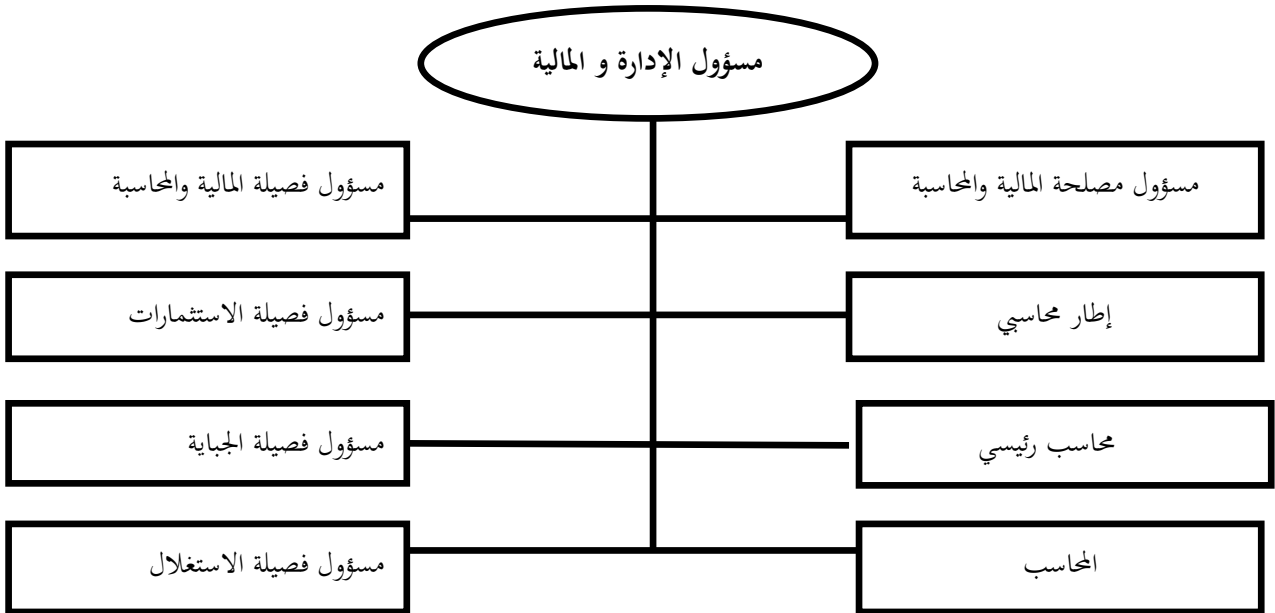


الشكل رقم 03: مخطط يمثل أطراف المتعاملين مع المؤسسة.

ملاحظة: تتمثل المراكز البيع في: تقرت جامعة . مغير . إليزي . جانت . دبداب . ورقلة . حاسي مسعود

المطلب الثالث: التعرف على مصلحة المحاسبة و المالية.

أولا: الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة في مطاحن الواحات



الشكل رقم 04: هيكل تنظيمي لمصلحة المحاسبة.

³¹ -زينب بن ساسية ، نفس المرجع السابق ، ص09

- . فصيلة الخزينة: حساب مخرجات و مدخلات و تسديد مصاريف المسجلة من نفقات مع مراقبة جيدة للمخرجات
- . فصيلة محاسبة المخزون: متابعة مصلحة التجارة و التموين و ذلك بجمع المعلومات عن التسيير و حركة المخزون
- . فصيلة الاستثمار: مراقبة حسابات متعلقة بالاستثمارات التي يتم استعمالها و حساب إهلاكها مع تسجيلها و جرد الاستثمارات السابقة و الحالية.
- . فصيلة الضريبة: شراء أو البيع تقوم بدفع الضريبة الخاضعة لها في مصلحة الضرائب عند عملية شراء أو بيع.
- كالرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الأرباح، الضريبة على الدخل الإجمالي.
- . فصيلة المحاسبة العامة: تجمع العمليات التي تحدث داخل المؤسسة بتدوينها و تقديمها كنتائج سنوية تتعامل هذه الأخيرة مع الموردین والزبائن والأجور.

ثانيا: مهام مصلحة المحاسبة.³²

تقوم مصلحة المحاسبة المالية بمتابعة المداخل وما تحتاجه المؤسسة مع نظر في ملفات الخاصة بالمدفوعات والمشتريات، ومراقبة ما تم من عمليات البنوك في الحسابات المخصصة لها.

ثالثا: أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي.³³

بمقتضى الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق ل 29 أبريل سنة 1975 و المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة يقرر أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل كاف لتسمح بتسجيل و مراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة. و تتمثل في إعداد الميزانية السنوية و حسابات النتائج ودراسة حركة الأموال و الاستثمارات والإستهلاكات والمؤونات، الحسابات الدائنة، الأموال الخاصة، الديون، المخزونات استهلاك البضائع (المواد واللوازم) مصاريف التسيير لبيع و أداء الخدمات، المنتجات الأخرى، نتائج على التنازلات عن الاستثمارات التزامات مقبولة والتزامات مقدمة، المعلومات المتنوعة وهذا يعد لكل مؤسسة عند إقفال السنة المالية وفي الأخير الوصول إلى حسابات النهائية التي تبين مدخلات والمخرجات والربح أو الخسارة.

³² درويش زنبب، مصلحة المحاسبة المالية، مقابلة شخصية، 23/06/2020 الساعة 9:30

³³ -عالب علي ، مصلحة المحاسبة المالية مقابلة شخصية، 28/06/2020 الساعة 9:30

المبحث الثاني: الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة.المطلب الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة.

يتناول هذا المطلب المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة والتعريف بمجتمع الدراسة وعينتها وكذا نوعها بالإضافة إلى أسلوب ومصادر جمع البيانات والمعلومات.

الفرع الأول: منهج الدراسة.

نظرا لطبيعة هذه الدراسة والأهداف المبتغى تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه إشكالية دور الرقابة في تحسين الممارسات المحاسبية من وجهة نظر عمال قطاع الاقتصادي، تم اعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري، حيث تم الإطلاع على الدراسات المختلفة في مجال الرقابة الداخلية، وتطبيق المنهج التحليلي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل الاستبيان الذي تم إعداده لهذا الغرض وتحليله بواسطة استخدام برنامج إحصائي للعلوم الاجتماعية Spss .

المصادر الأولية: تم التوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي قمنا به حيث تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع بحثنا ثم تفرغها ومعالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي.

المصادر الثانوية: من أجل معالجة الإطار النظري توجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في المقالات العلمية والمجلات ودراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع وكذا الكتب والمراجع العربية والأجنبية ومواقع الإنترنت.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.**أولاً: مجتمع الدراسة**

يعرف مجتمع الدراسة على أنه جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع البحث فالمجتمع المستهدف في هذه الدراسة يضم محاسبي مؤسسة مطاحن الواحات تقرت،

ثانياً: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من 30 استمارة استبيان شملت الفئات المعنية (عمال مطاحن الواحات بتقرت)

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.

الفرع الأول: إعداد و هيكلية الاستبيان.

تعتبر استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها عند القيام بجمع البيانات والمعلومات من الواقع حول موضوع الدراسة ، لذا قمنا بإعداد أداة الدراسة لمعرفة دور النظام الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية ليكون الاستبيان دقيق ومنظم في شكله العلمي من حيث البساطة ، الوضوح والمضمون ، وقد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالي :

- تجميع المعلومات من الدراسات والبحوث الجامعية السابقة .
- إخراج الاستبيان في شكله النهائي.
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة.

نشر استمارة الاستبيان: اعتمدنا على عدة طرق عند توزيع استمارات الاستبيان يمكن توضيحها فيما يلي :

المقابلة الشخصية: وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب و محاولة شرح الهدف من توزيعها.

التسليم الغير مباشر: وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في المؤسسة محل الدراسة.

هيكل الاستبيان: تضمنت استمارة الاستبيان 21 سؤالاً توزعت على ثلاثة محاور رئيسية ، و لقد تم صياغة الأسئلة وفقاً لأنواع المتعارف عليها ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي :

تم إعداد الاستبيان " كما يلي :

المطلب الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.

الجدول رقم (2 - 1) سلم ليكارت الثلاثي

غير موافق	محايد	موافق	الاستجابة
3	2	1	الدرجة

المصدر : من إعداد الطلبة مخرجات spss

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة.

بغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بمعالجة بيانات الدراسة بإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية نذكر منها :

- أساليب الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية.
- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان.
- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الاستبيان.

الفرع الثالث: ثبات الإستبانة.

يرمي ثبات الأداة إلى التحقق من إمكانية الحصول على نفس البيانات في حالة توزيعها على نفس العينة وفي نفس الظروف ، معامل الثبات ألفا يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح ، فإذا لم يكن هنالك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل ستكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح ، وكلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد كلما كان الثبات مرتفعا وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضا. والجدول الموالي يبين معامل الثبات ألفا كرونباخ لهذه الدراسة .

الجدول (2- 2) معامل الثبات ألفا كرونباخ

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
21	0,859

المصدر من إعداد الطلبة مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات حيث فاقت النسبة 0,60 وهي النسبة المرجعية التي انطلقا منها يعبر عن الأصدق والثبات حيث بلغت نسبته في هذه الدراسة 0,859 وهذا يعني أنه في حالة ما إذا ما تم توزيع هذه الإستبانة من جديد على نفس العينة وفي نفس الظروف فإن 85% منهم سيعيدون نفس الإجابة.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية و مناقشتها

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة.

الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن.

الجدول رقم (2- 3) توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	6	20,0
30 سنة فأكثر	24	80,0
المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (2 - 3) و الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير السن أن أغلبية أفراد عينة الدراسة كانت من (30 سنة فأكثر) بنسبة (80%) و الباقي بنسبة (20%) للأفراد (الأقل من 30 سنة).

ثانياً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (2- 4) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	16	53,3
ماستر	10	33,3
ماجستير	3	10,0
دكتوراه	1	3,3
المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (2 - 4) والشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي أن ما نسبته (53%) كانت الحملة شهادة ليسانس و هي الفئة الأكثر تكراراً في أفراد العينة ثم يليها حملة شهادة الماستر بنسبة (33%) ثم تليها حملت شهادة الماجستير والدكتوراه بنسب (10%) و(3%) على التوالي.

ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

الجدول رقم (2- 5) توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
إطار محاسبي	15	50,0
إطار مالي	7	23,3
وظيفة أخرى	8	26,7
المجموع	30	100,0

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (2 - 5) والشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة أن معظم أفراد العينة يمارسون وظيفة محاسبة حيث بلغت النسبة (50%) وتليها نسبة (27%) الذين يمارسون وظيفة مالية وتليها نسبة (23%) من الذين يمارسون وظيفة أخرى (تسيير المخزون، الإمداد، ..) .

رابعا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.

الجدول رقم (2- 6) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	7	23,3
من 5 إلى 10 سنوات	9	30,0
أكثر من 10 سنوات	14	46,7
المجموع	30	100,0

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (2 - 6) و الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة أن ما نسبته (47%) من أفراد العينة ذوي خبرة (أكثر من 10 سنوات)، وتليها نسبة (30%) أصحاب خبرة (من 5 إلى 10 سنوات) و تليها نسبة (23%) لأصحاب الخبرة (أقل من 5 سنوات) .

الفرع الثاني : عرض نتائج محاور الاستبيان.

أولاً: عرض نتائج المحور الأول
الجدول رقم (2 - 7) نتائج المحور الأول:

المحور الأول : الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي								
الرقم	الفقرة	المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يتجاوب المهتمين بالحقل المحاسبي مع ممارسات النظام المحاسبي المالي.	التكرار	24	4	2	1,27	0,583	موافق
		النسبة	80,0	13,3	6,7			
2	تتوفر معرفة كافية لدى المهتمين بالحقل المحاسبي والمتعلقة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي .	التكرار	18	10	2	1,47	0,629	موافق
		النسبة	60,0	33,3	6,7			
3	تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي والمتعلقة بالقياس بالوضوح وسهولة التطبيق .	التكرار	17	10	3	1,53	0,681	موافق
		النسبة	56,7	33,3	10,0			
4	عند الإدراج المحاسبي الأولي تتعزز خاصية قابلية المعلومات للمقارنة من خلال احترام ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة .	التكرار	16	10	4	1,60	0,724	موافق
		النسبة	53,3	33,3	13,3			
5	تتمتع القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي بالشفافية والمصدقية عند التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة .	التكرار	16	7	7	1,70	0,837	موافق
		النسبة	53,3	23,3	23,3			
6	تسمح القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي لمستخدميها بالتقييم الدقيق حول طبيعة الأحداث الاقتصادية المنجزة في المؤسسة.	التكرار	13	11	6	1,77	0,774	محايد
		النسبة	43,3	36,7	20,0			
7	يبرز بعض التعارض عند عملية المعالجة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي.	التكرار	14	11	5	1,70	0,750	محايد
		النسبة	46,7	36,7	16,7			
	الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي							موافق
						1,58	0,711	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (2 - 7) نلاحظ ما يلي :

- يتجاوب المهتمين بالحقل المحاسبي مع ممارسات النظام المحاسبي المالي : أبدى أغلب أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,27 و الانحراف المعياري 0,583.
- تتوفر معرفة كافية لدى المهتمين بالحقل المحاسبي والمتعلقة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,47 و الانحراف المعياري 0,629 .
- تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالقياس بالوضوح وسهولة التطبيق : أبدى أغلب أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,53 و الانحراف المعياري 0,681.
- عند الإدراج المحاسبي الأولي تتعزز خاصية قابلية المعلومات للمقارنة من خلال احترام ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة : أبدى أفراد العينة موافقتهم حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,60 و الانحراف المعياري 0,724.
- تتمتع القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي بالشفافية والمصادقية عند التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة : كانت أغلب آراء أفراد العينة موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,70 و الانحراف المعياري 0,837.
- تسمح القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي لمستخدميها بالتقييم الدقيق حول طبيعة الأحداث الاقتصادية المنجزة في المؤسسة : وافق أغلب أفراد العينة على حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,77 و الانحراف المعياري 0,774.
- يبرز بعض التعارض عند عملية المعالجة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,70 و الانحراف المعياري 0,750.

ثانيا: عرض نتائج المحور الثاني

الجدول رقم (2 - 8) نتائج المحور الثاني

المحور الثاني : القياس المحاسبي للتشبيات المعنوية في البيئة الجزائرية							
الرقم	الفقرة	المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تتوفر معرفة كافية بمفاهيم عمليات قياس التشبيات المعنوية عند المهتمين بالحقل المحاسبي في الجزائر.	التكرار	14	10	6	1,73	0,785
		النسبة	46,7	33,3	20,0		
2	يجسد استخدام القياس المحاسبي وفق أساس القيمة العادلة مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الأحداث الاقتصادية للمؤسسات .	التكرار	17	6	7	1,67	0,844
		النسبة	56,7	20,0	23,3		
3	يساعد تبني المعايير المحاسبية أقرب إلى الممارسات الدولية في تسهيل إجراءات تأطير عملية تقييم التشبيات المعنوية في الجزائر.	التكرار	20	6	4	1,47	0,730
		النسبة	66,7	20,0	13,3		

موافق	0,776	1,53	5	6	19	التكرار	تساهم قوانين حماية الحقوق الملكية الفكرية وكذا براءات الاختراع في إضفاء المصدقية عند قياس عناصر التثبيبات المعنوية.	4
			16,7	20,0	63,3	النسبة		
محايد	0,699	1,83	5	15	10	التكرار	تلعب التشريعات الضريبية في الجزائر دور رئيسي في التأثير على عمليات قياس التثبيبات المعنوية.	5
			16,7	50,0	33,3	النسبة		
محايد	0,809	1,97	9	11	10	التكرار	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في القياس المحاسبي للتثبيبات المعنوية.	6
			30,0	36,7	33,3	النسبة		
محايد	0,794	1,70	6	9	15	التكرار	يؤدي تطبيق معايير القيمة العادلة في قياس التثبيبات المعنوية إلى الثبات في استخدام الطرق المحاسبية مما يعزز خاصية المقارنة في المعلومة .	7
			20,0	30,0	50,0	النسبة		
محايد	0,777	1,70	القياس المحاسبي للتثبيبات المعنوية في البيئة الجزائرية					

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (2 - 8) نلاحظ ما يلي:

- تتوفر معرفة كافية بمفاهيم عمليات قياس التثبيبات المعنوية عند المهتمين بالحقل المحاسبي في الجزائر: أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,73 و الانحراف المعياري 0,785 .
- يجسد استخدام القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الأحداث الاقتصادية للمؤسسات : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,67 و الانحراف المعياري 0,844 .
- يساعد تبني معايير محاسبية أقرب إلى الممارسات الدولية في تسهيل إجراءات تأطير عملية تقييم التثبيبات المعنوية في الجزائر: أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,47 و الانحراف المعياري 0,730 .
- تساهم قوانين حماية الحقوق الملكية الفكرية وكذا براءات الاختراع في إضفاء المصدقية عند قياس عناصر التثبيبات المعنوية : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,53 و الانحراف المعياري 0,776 .
- تلعب التشريعات الضريبية في الجزائر دور رئيسي في تأثير على عمليات قياس التثبيبات المعنوية: أبدى من أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,83 و الانحراف المعياري 0,699 .
- يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في القياس المحاسبي للتثبيبات المعنوية : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,97 و الانحراف المعياري 0,809 .
- يؤدي تطبيق معايير القيمة العادلة في قياس التثبيبات المعنوية إلى الثبات في استخدام طرق المحاسبية مما يعزز خاصية المقارنة في المعلومة : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,70 و الانحراف المعياري 0,794 .

ثالثا: عرض نتائج المحور الثالث

الجدول رقم (2 - 9) نتائج المحور الثالث

المحور الثالث : عوائق قياس التثبيتات المعنوية في البيئة الجزائرية

الرقم	الفقرة	المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	تواجه عمليات تطبيق بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية عوائق وصعوبات في سياق بيئة الأعمال الجزائرية .	التكرار	15	11	4	1,63	0,718	موافق
		النسبة	50,0	36,7	13,3			
2	تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرية الشخصية في عملية القياس مما يقلل من خاصية الموضوعية.	التكرار	17	10	3	1,53	0,681	موافق
		النسبة	56,7	33,3	10,0			
3	تتميز التكلفة التاريخية بالسهولة عند الإدراج الأولي للتثبيتات المعنوية في القوائم المالية .	التكرار	13	8	9	1,87	0,860	محايد
		النسبة	43,3	26,7	30,0			
4	خلال فترات التضخم الجامح تفقد عمليات تقييم التثبيتات المعنوية وفق التكلفة التاريخية الصورة الصادقة في التعبير .	التكرار	13	12	5	1,73	0,740	محايد
		النسبة	43,3	40,0	16,7			
5	يعتبر القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية، نظرا لغياب المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث الاقتصادية .	التكرار	10	12	8	1,93	0,785	محايد
		النسبة	33,3	40,0	26,7			
6	يساعد استخدام طرق القياس المحاسبي المناسبة في توجه قرارات المستثمرين والدائنين .	التكرار	18	5	7	1,63	0,850	موافق
		النسبة	60,0	16,7	23,3			
7	هناك بدائل القياس أخرى يمكن الاعتماد عليها بخلاف التكلفة التاريخية والتي يمكن أن تسد النقص الحاصل في القياس المحاسبي.	التكرار	13	11	6	1,77	0,774	محايد
		النسبة	43,3	36,7	20,0			
	عوائق قياس التثبيتات المعنوية في البيئة الجزائرية							
	عوائق قياس التثبيتات المعنوية في البيئة الجزائرية							

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (2 - 9) نلاحظ ما يلي:

- تواجه عمليات تطبيق بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية عوائق وصعوبات في سياق بيئة الأعمال الجزائرية : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,63 و الانحراف المعياري 0,718.
- تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرية الشخصية في عملية القياس مما يقلل من خاصية الموضوعية : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,53 و الانحراف المعياري 0,681 .

- تتميز التكلفة التاريخية بسهولة عند الإدراج الأولي لعناصر المعنوية في القوائم المالية : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,87 و الانحراف المعياري 0,860.
- خلال فترات التضخم الجامح تفقد عمليات تقييم الثببتات المعنوية وفق التكلفة التاريخية الصورة الصادقة في التعبير: وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,73 و الانحراف المعياري 0,740.
- يعتبر القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية ، نظرا لغياب المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث الاقتصادية : أبدى أفراد العينة موافقتهم حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,93 و الانحراف المعياري 0,785.
- يساعد استخدام طرق القياس المحاسبي المناسبة في توجه قرارات المستثمرين والدائنين : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,63 و الانحراف المعياري 0,850.
- هناك بدائل القياس أخرى يمكن الاعتماد عليها بخلاف التكلفة التاريخية والتي يمكن أن تسد النقص الحاصل في القياس المحاسبي : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,77 و الانحراف المعياري 0,774.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة.

الفرع الأول: مناقشة نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

أولاً: مناقشة متغير السن.

تمتاز عينة الدراسة بالنضج و الوعي اللازمان للإجابة على فقرات الاستبيان .
ثانياً: مناقشة متغير المؤهل العلمي

احتوت العينة على حملت شهادتي الدكتوراه و الماجستير مما يجعل العينة كفاءة و مؤهلة لفهم و استيعاب الاستبيان .

ثالثاً: مناقشة متغير الوظيفة

نرى أن نصف العينة عبارة عن إطارات في المحاسب والنصف الآخر تضمن إطارات في المالية و إطارات أخرى كمسير المخزون ، عون الإمدادات و هذا يشير إلى أن أفراد العينة مناسبة للإجابة على هذا الاستبيان.

رابعاً: مناقشة متغير الخبرة.

معظم أفراد العينة يتمتعون بخبرة تزيد عن 10 سنوات مما يجعل الإجابات أكثر دقة وأكثر مصداقية و واقعية مما يؤثر إيجابياً على نتائج الدراسة.

الفرع الثاني : مناقشة نتائج محاور الاستبيان.

أولاً: مناقشة نتائج المحور الأول.

الفقرة 1: بناء على النتائج تلقى ممارسات النظام المحاسبي تحابوب بين المهتمين إذ يعبر عن تطوير المعارف و كذا عقد نقاشات في مجال الممارسات المحاسبية.

الفقرة 2: أعتبر أفراد العينة أن المعرفة المتوفرة لدى المهتمين حول مفاهيم المحاسبة كافية أو أقل كفاية بالنسبة للمجيبين بمحايد.

الفقرة 3 : تقر أغلبية العينة بوضوح الممارسات المحاسبية و بينما يرى البعض عدم السهولة في التطبيق.

الفقرة 4 : ترى أن ثبات الطرق المحاسبية يجعل المعلومات قابلة للمقارنة فيما يرى البعض الآخر أنها ليست كذلك بالنسبة للمحاسبين بمحايد .

الفقرة 5: اعتبر غالبية أفراد العينة في هذه الفقرة أن المخرجات المعدة وفق النظام المحاسبي تتسم بالمصداقية و الشفافية هذا راجع لكونهم يقومون بإعداد القوائم المالية.

الفقرة 6: الموقف غير محسوم من خلال التقارب بين الموافق و المحايد حيث أن عملية استخدام القوائم المالية تدخل ضمن احتياجات المستخدمين الذي كانت الإجابة غير محسومة باعتبار أفراد العينة من معدي القوائم المالية وليس من المستخدمين.

الفقرة 7: عدم الاعتراف بالتعارض الواقع على أن عملية المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي تواجه عدة مشاكل وهذا يدل على وجود نقائص تعتري النظام.

ثانيا: مناقشة نتائج المحور الثاني

الفقرة 1: بناء على النتائج اعتبر جل أفراد العينة أنهم على دراية بالثببتات المعنوية و عمليات قياسها هذا ما يدل على أن المهتمين بالمحاسبة يمتلكون درجة عالية و جيدة من الوعي .

الفقرة 2: تم التأكيد من طرف معظم أفراد العينة على أهمية تجسيد مبدأ التحسين المستمر للممارسات و التي تتوفر في أساس القيمة العادلة.

الفقرة 3: تفر أغلبية العينة بتفوق المعايير الدولية مما يجعل تبني ممارسات محلية أقرب من تلك الدولية تساعد في مجال تقييم الثببتات المعنوية مما يساهم في إجراءات التأطير.

الفقرة 4: باعتبار أن الثببتات المعنوية أكثر ارتباطا بقوانين الحماية الفكرية تؤكد أغلبية العينة على أهمية تلك القوانين في إضفاء مصداقية عند تقييم الثببتات المعنوية.

الفقرة 5: ترى العينة أن العمليات الضريبية يتم إنجازها على مستوى المؤسسة الأم و ليس على مستوى فروعها هذا ما انعكس على توجه أغلب العينة للمحايد.

الفقرة 6: نرى بأن خاصية الملائمة عند استخدام التكلفة التاريخية محل تباين في الآراء حيث تتفارق كل الآراء .

الفقرة 7: اعتبرت غالبية العينة أن خاصية المقارنة في المعلومات لا تتحقق عند تطبيق القيمة العادلة عند قياس الثببتات المعنوية .

ثالثا: مناقشة نتائج المحور الثالث

الفقرة 1: بناء على النتائج تفر أغلبية العينة بأنه تود صعوبات في استخدام بدائل القياس المحاسبي و هذا يدل على أن البيئة الجزائرية غير مهيئة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي .

الفقرة 2: أغلب عينة الدراسة توافق على غياب الموضوعية في القياس بالقيمة العادلة كونها تعتمد على الرأي الشخصي و اجتهاد المحاسب .

الفقرة 3: ترى أغلبية العينة أن التكلفة التاريخية تسهل إدراج الثببتات المعنوية و هذا راجع لملائمتها في القياس و وجود وثائق ثبوتية لها .

الفقرة 4: عدم الاعتراف بالتعارض الواقع في أن التكلفة التاريخية تفقد مصداقيتها عند التعرض لحالة تضخم حيث تباينت الآراء و هذا راجع لعدم مواجهة عينة الدراسة لظاهرة تضخم في البيئة الجزائرية .

الفقرة 5: هنالك موفق غير محسوم في أن توفر المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث قد يقلل من موثوقية استخدام القيمة العادلة .

الفقرة 6 : تم التأكيد من قبل معظم العينة على أن قرارات الدائنين و المستثمرين يتحكم فيها تطبيق طرق مناسبة في القياس المحاسبي .

الفقرة 7: هنالك موفق غير محسوم بين موافق و محايد في وجود بدائل قياس بخلاف التكلفة التاريخية يمكن الاعتماد عليها وهذا راجع لعدم توفر المعرفة الكافية لعينة الدراسة ببدائل القياس المحاسبي.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تمكنا من الإجابة على إشكالية الموضوع المتمثلة في ما هو واقع الممارسات المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث قمنا بالإجابة عليها من خلال الاستبيان موزع على عينة الدراسة المكونة من محاسبين مؤسسة مطاحن الواحات وتناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ولقد توصلنا إلى إثبات فرضيات التي اعتمدنا عليها. وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- -تلقى ممارسات النظام المحاسبي المالي تجاوبا كبيرا من قبل المهتمين بالحاسبة.
- -يتميز المهتمون بالحاسبة بمستوى عالي من المعرفة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي
- -يسهل تبني الرقابة الداخلية علي ممارسات محلية أقرب للمعايير الدولية عمليات تقييم التثبيتات المعنوية
- -يعزز استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم التثبيتات المعنوية

الانتماء

توطئة :

من خلال هذه الدراسة حاولنا إلقاء الضوء على إشكالية دور الرقابة الداخلية من خلال القياس المحاسبي والإفصاح وكذا العمليات المحاسبية في البيئة الجزائرية، من خلال معالجة الإشكالية المتمثلة في " ما هو دور الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية؟

حيث شملت الدراسة في الفصل الأول على الدراسة النظرية والفصل الثاني من خلال عرض المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية والممارسات المحاسبية وكذا عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية، أما الفصل الثاني فتطرقتنا إلى الدراسة الميدانية وعرض نتائجها و مناقشتها من خلال إختبار الفرضيات التالية:

- للممارسات المحاسبية تأثيرا كبيرا على دقة وجودة مخرجات النظام المحاسبي المالي من خلال الرقابة الداخلية.
- تتوفر الرقابة الداخلية بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للتثبيات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- تواجه عملية الرقابة علي القياس المحاسبي عدة عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية .

نتائج الدراسة :

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تلقى ممارسات النظام المحاسبي المالي تجاوبا كبيرا من قبل المهتمين بالمحاسبة.
- يتميز المهتمون بالمحاسبة بمستوى عالي من المعرفة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- يسهل تبني الرقابة الداخلية علي ممارسات محلية أقرب للمعايير الدولية عمليات تقييم التثبيات المعنوية.
- يعزز استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم التثبيات المعنوية.
- تساهم قوانين حماية الحقوق الفكرية و براءات الاختراع في إضفاء مصداقية في عمليات الرقابة علي الممارسات المحاسبية.
- تساعد طرق القياس المحاسبي الصحيحة في اتخاذ قرارات الدائنين و المستثمرين.
- يعد القياس بالقيمة العادلة أقل موثوقية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

التوصيات:

- ✓ توفير بيئة سليمة وملائمة تضمن تطبيق النظام الرقابة المحاسبية بشكل سليم و هذا عن طريق تفعيل و تنشيط الرقابة الداخلية الجزائرية.
- ✓ توسيع دائرة الرقابة لتشمل كافة المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي.
- ✓ إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي ودوره المهم في إعداد قوائم مالية ذات جودة وشفافية.
- ✓ الرقابة المستمرة على الممارسات المحاسبية تضمن جودة المعلومة المحاسبية.

آفاق الدراسة:

إن موضوع الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية لما له من أهمية بالغة في الوسط الاقتصادي حيث أن ما هو واضح أن النظام الرقابة الداخلية يوفر البيئة الملائم لممارسات المحاسبي والتي منها القياس والإفصاح و المشكل الذي يبق يطرح نفسه ما هي العوائق التي تقف عائق في طريق الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية وإيجاد الحلول لمواكبة التطور الاقتصادي وزيادة النشاط والاستمرارية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. احمد حلمي جمعة ' المدخل الحديث لتدقيق الحسابات , جامعة الزيتونة الأردنية, دار صفاء للنشر والتوزيع, عمان 2000.
2. جورج توماس بيداويد, الإفصاح المحاسبي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في استراليا , أطروحة دكتوراه في المحاسبة 2012.
3. حازم أشم الالوسي, الطريق الي علم المراجعة والتدقيق ' دار النهضة العربية بيروت 2003.
4. حازم هاشم الالوسي, الطريق الي علم المراجعة والتدقيق ' دار النهضة العربية بيروت 2003.
5. رشيد قريرة , تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التامين في ظل النظام المحاسبي المالي ,.مذكرة تخرج ماجستير-جامعة ورقلة - قاصدي مباح .2012.
6. شبابكي سعدان ,تقنيات المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي .2002.
7. عبد الروؤف جابر , الرقابة المالية والمراقب المالي , الناحية النظرية ' دار النهضة العربية بيروت -لبنان
8. عبد السلام اوقحف, أساسيات الإدارة الإستراتيجية' الطبعة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع' مصر 1990.
9. علي طهراوي دومة , التدقيق الداخلي علي عمليات المخاطر , المدرسة العليا للتجارة , الجزائر 2008.
10. فلاح المطارنة ,تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية 'دار المسيرة للنشر والتوزيع ,عمان 2006.
11. كمال عبدالعزيز النقيب مقدمة في نظرية المحاسبية .دار وائل .الطبعة الأولى ' 2004.
12. لطفي زيود وآخرون, دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمارية, مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية , سلسلة العلوم.سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ,المجلد رقم 29 العدد رقم 01,2007,سوريا
13. محمد مطر وموسي السويطي ,التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية, دار وائل للنشر, الأردن, ط 2 2008.
14. محمود احمد إبراهيم وآخرون, أنظمة محاسبة المحددة, الطبعة الأولى, مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, الأردن 2011.
15. مسعود صديقي وآخرون, المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري دار الهدي,2014.
16. مصدر الانترنت. المراجع السابقة حول الرقابة والممارسات المحاسبية.
17. -نواف محمد عباس الرماحي ,مراجعة المعاملات المالية 'دار الثقافة للنشر والتوزيع , عمان.
18. هوام جمعة. تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني -الجزء الأول -ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية. الطبعة الثالثة. 2007.
19. هوم جمعة. تقنيات المحاسبة المعمقة وفق الدليل المحاسبي الوطني-الجزء الأول-,ديوان الوطن للمطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة، 2007.

الملاحق

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبية

استمارة لتحكيم استبيان

اختي اخي الفاضل المحترم(ة)

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يقوم الباحثين بإجراء دراسة لانجاز مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي بعنوان: دور النظام الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ، لذا قمنا بصياغة مجموعة من الأسئلة على شكل إستبانة لمعرفة دور النظام الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية.

لذا أرجو منكم إبداء رأيكم حول استبيان وهل الأسئلة صحيحة ومتناسقة مع الفرضية (المحور) وأية اقتراحات أو تعديلات ترونها مناسبة لتحقيق هدف الدراسة.

نتمنى أخذ رسالتنا هذه بعين الاعتبار وموافاتنا بالرد في أقرب الآجال. ولكم منا خالص الشكر والتقدير.

الطالبين:

عبد المطلب بوهلال

الطاهر برقوق

الإشكالية: دور النظام الرقابة الداخلية في تحسين الممارسة المحاسبية.

الأسئلة الفرعية:

ماهو دور النظام الرقابة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية ؟

ماهي علاقة النظام الرقابة الداخلية بالنظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ماتأثير النظام الرقابة الداخلية علي مستويات الافصاح والقياسي المحاسبي ؟

الفرضيات:

- للممارسات المحاسبية تأثيرا كبيرا على دقة وجودة مخرجات النظام المحاسبي المالي من خلال الرقابة الداخلية.
- تتوفر الرقابة الداخلية بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للتثبيات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- تواجه عملية الرقابة على القياس المحاسبي عدة عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية

* متعلق بالمعلومات الشخصية

1- الاسم و اللقب: اختياري.....

- الجنس: أنثى
- 2- العمر : 35-25 45-36 أكبر من 45 سنة
- 3- الشهادة العلمية : لـ ماستر / ماستر 2 دكتوراه
- 4- الوظيفة:

- محاسب ✓
 أستاذ جامعي ✓
 رئيس مصلح ✓
 وظيفة أخرى ✓

5- الأقدمية:

- أقل من 05 ت من 05 سنوات إلى سنة أكثر من 15 سنة
- 6- القطاع الذي تنتمي إليه : أ حرة قطاع مي قطل اص

المحور الأول: الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	يتجاوب المهتمين بالحقل المحاسبي مع ممارسات النظام المحاسبي المالي.			
2	تتوفر معرفة كافية لدى المهتمين بالحقل المحاسبي والمتعلقة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي .			
3	تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي والمتعلقة بالقياس بالوضوح وسهولة التطبيق .			

			4	عند الإدراج المحاسبي الأولي تتعزز خاصية قابلية المعلومات للمقارنة من خلال احترام ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة .
			5	تتمتع القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي بالشفافية والمصادقية عند التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة .
			6	تسمح القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي لمستخدميها بالتقييم الدقيق حول طبيعة الأحداث الاقتصادية المنجزة في المؤسسة .
			7	يبرز بعض التعارض عند عملية المعالجة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي .

المحور الثاني: القياس المحاسبي للثببتات المعنوية في البيئة الجزائري.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	تتوفر معرفة كافية بمفاهيم عمليات قياس الثببتات المعنوية عند المهتمين بالحقل المحاسبي في الجزائر .			
2	يجسد استخدام القياس المحاسبي وفق أساس القيمة العادلة مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الأحداث الاقتصادية للمؤسسات .			
3	يساعد تبني المعايير المحاسبية أقرب إلى الممارسات الدولية في تسهيل إجراءات تأطير عملية تقييم الثببتات المعنوية في الجزائر .			
4	تساهم قوانين حماية الحقوق الملكية الفكرية وكذا براءات الاختراع في إضفاء المصادقية عند قياس عناصر الثببتات المعنوية .			
5	تلعب التشريعات الضريبية في الجزائر دور رئيسي في التأثير على عمليات قياس الثببتات المعنوية .			
6	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في القياس المحاسبي للثببتات المعنوية .			

			يؤدي تطبيق معايير القيمة العادلة في قياس التثبيتات المعنوية إلى الثبات في استخدام الطرق المحاسبية مما يعزز خاصية المقارنة في المعلومة .	7
--	--	--	---	---

المحور الثالث: عوائق قياس التثبيتات المعنوية في البيئة الجزائرية.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	تواجه عمليات تطبيق بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية عوائق وصعوبات في سياق بيئة الأعمال الجزائرية .			
2	تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من خاصية الموضوعية.			
3	تتميز التكلفة التاريخية بالسهولة عند الإدراج الأولي للتثبيتات المعنوية في القوائم المالية .			
4	خلال فترات التضخم الجامح تفقد عمليات تقييم التثبيتات المعنوية وفق التكلفة التاريخية الصورة الصادقة في التعبير .			
5	يعتبر القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية، نظرا لغياب المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث الاقتصادية .			
6	يساعد استخدام طرق القياس المحاسبي المناسبة في توجه قرارات المستثمرين والدائنين.			
7	هناك بدائل القياس أخرى يمكن الاعتماد عليها بخلاف التكلفة التاريخية والتي يمكن أن تسد النقص الحاصل في القياس المحاسبي.			

Statistics

	السن	المؤهل	الوظيفة	الخبرة	Q1	Q2	Q3
N Valid	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	1,80	1,63	1,77	2,23	1,27	1,47	1,53
Std. Deviation	,407	,809	,858	,817	,583	,629	,681

Statistics

	Q4	Q5	Q6	Q7	B1	B2	B3
N Valid	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	1,60	1,70	1,77	1,70	1,73	1,67	1,47
Std. Deviation	,724	,837	,774	,750	,785	,844	,730

Statistics

	B4	B5	B6	B7	C1	C2	C3
N Valid	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	1,53	1,83	1,97	1,70	1,63	1,53	1,87

Std. Deviation	,776	,699	,809	,794	,718	,681	,860
-----------------------	------	------	------	------	------	------	------

Statistics

		C4	C5	C6	C7
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		1,73	1,93	1,63	1,77
Std. Deviation		,740	,785	,850	,774

Frequency Table

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	6	20,0	20,0	20,0
	30 سنة فأكثر	24	80,0	80,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	16	53,3	53,3	53,3

d	ماستر	10	33,3	33,3	86,7
	ماجستير	3	10,0	10,0	96,7
	دكتوراه	1	3,3	3,3	100,0
	Tota	30	100,0	100,0	
	1				

الوظيفة

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Vali	إطار محاسبي	15	50,0	50,0	50,0
d	إطار مالي	7	23,3	23,3	73,3
	وظيفة أخرى	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Vali	أقل من 5 سنوات	7	23,3	23,3	23,3
d	من 5 الى 10 سنوات	9	30,0	30,0	53,3
	أكثر من 10 سنوات	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	24	80,0	80,0	80,0
	محايد	4	13,3	13,3	93,3
	غير موافق	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	18	60,0	60,0	60,0
	محايد	10	33,3	33,3	93,3
	غير موافق	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q3

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	17	56,7	56,7	56,7
	محايد	10	33,3	33,3	90,0
	غير موافق	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q4

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	16	53,3	53,3	53,3
	محايد	10	33,3	33,3	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q5

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	16	53,3	53,3	53,3
	محايد	7	23,3	23,3	76,7
	غير موافق	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	13	43,3	43,3	43,3
	محايد	11	36,7	36,7	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	14	46,7	46,7	46,7
	محايد	11	36,7	36,7	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	14	46,7	46,7	46,7
	محايد	10	33,3	33,3	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0

Total	30	100,0	100,0	
--------------	-----------	--------------	--------------	--

B2

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	17	56,7	56,7	56,7
	محايد	6	20,0	20,0	76,7
	غير موافق	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B3

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	20	66,7	66,7	66,7
	محايد	6	20,0	20,0	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B4

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	19	63,3	63,3	63,3

d	محايد	6	20,0	20,0	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B5

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	10	33,3	33,3	33,3
	محايد	15	50,0	50,0	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B6

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	10	33,3	33,3	33,3
	محايد	11	36,7	36,7	70,0
	غير موافق	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

B7

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	15	50,0	50,0	50,0
	محايد	9	30,0	30,0	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

C1

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	15	50,0	50,0	50,0
	محايد	11	36,7	36,7	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

C2

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	17	56,7	56,7	56,7
	محايد	10	33,3	33,3	90,0
	غير موافق	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

C3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	13	43,3	43,3	43,3
	محايد	8	26,7	26,7	70,0
	غير موافق	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

C4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	13	43,3	43,3	43,3
	محايد	12	40,0	40,0	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

C5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	10	33,3	33,3	33,3
	محايد	12	40,0	40,0	73,3
	غير موافق	8	26,7	26,7	100,0

Total	30	100,0	100,0	
--------------	-----------	--------------	--------------	--

C6

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	18	60,0	60,0	60,0
	محايد	5	16,7	16,7	76,7
	غير موافق	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

C7

		Frequen cy	Percen t	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid	موافق	13	43,3	43,3	43,3
	محايد	11	36,7	36,7	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100,0

Exclude	0	,0
d ^a		
Total	30	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,859	21

COMPUTE Q=MEAN(Q1 TO Q7).

Correlations

		Q	B	C
Q	Pearson Correlation	1	,721**	,524**
	Sig. (2-tailed)		,000	,003
	N	30	30	30
B	Pearson Correlation	,721**	1	,624**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000

	N	30	30	30
C	Pearson	,524**	,624**	1
	Correlation			
	Sig. (2-tailed)	,003	,000	
	N	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level

(2-tailed).