

جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني

الميدان: علوم اقتصادية علوم التسيير علوم تجارية

الفرع: علوم التجارية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بمعنوان:

دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية  
دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة دائرة تڤورت

من إعداد الطالبة: سارة كروش

نوقشت و أجزت علنا بتاريخ: 2018/05/21

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/ قمو أسيا (أستاذة مساعدة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

الأستاذ/ بن مالك محمد حسان (أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقرا .

الأستاذ/ غوالي محمد بشير (أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية: 2018/2017



جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني

الميدان: علوم اقتصادية علوم التسيير علوم تجارية

الفرع: علوم التجارية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية  
دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة دائرة تڤورت

من إعداد الطالبة: سارة كروش

نوقشت و أجزت علنا بتاريخ: 2018/05/21

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/قمو أسيا (أستاذة مساعدة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

الأستاذ/ بن مالك محمد حسان (أستاذ محاضر " أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقرا .

الأستاذ/غوالي محمد بشير(أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

السنة الجامعية: 2018/2017

الإهداء

إلى من جرع الكأس فارغا ليستقيني قطرة حب إلى من حصد الأشواك عن دربي  
ليمهد لي طريق العلم

إلى القلب الكبير (والدي العزيز)

إلى من أرضعتني الحب والحنان رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع  
بالبياض (والدتي الحبيبة)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة رياحين حياتي (إخوتي كلا باسمه)

إلى صفحة بيضاء وحياة صفاء إلى ثغر باسم وقلب نقي وروح البراءة ( الكتاكيت  
الصغار)

الآن تفتح الأشرعة وترفع المراسات لتتطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو  
بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيئ إلا قناديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة  
على الذين أحببتهم وأحبوني أصدقائي.

سارة

## الشكر

الحمد لله الذي أنار لي درب العلم والمعرفة وأعانني ووفقني على إنجاز هذا العمل،  
فالله الشكر أولا وأخيرا.

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف "بن مالك محمد حسان"  
الذي لم ييخل علينا بتوجيهاته.

كما أتوجه بالشكر إلى أساتذة الكلية وخاصة الأساتذة الذين قدموا لي كل الدعم  
في إعداد هذه المذكرة.

وكذلك أشكر الأساتذة الأفاضل أعضاء اللجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه  
المذكرة. من ذون أن أنسى عمال المؤسسات وزملائي في دفعة محاسبة وتدقيق  
2018/2017، وإلى كل من قدم لي نصيحة أثناء إنجاز هذا

العمل.....وشكرا

سارة



## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبراز أهم معايير جودة نظام الرقابة التي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان وزع على عينة من المؤسسات وقمنا بتحليل آراء وإجابات المستجوبين باستخدام اختبارات ومعالجات إحصائية مناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع البحث، وتوصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، كلما كان نظام الرقابة الداخلية جيد أدى إلى الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية، للحصول على معلومات محاسبية جيدة يجب إتباع مجموعة من المعايير والمقاييس المحاسبية.

**الكلمات المفتاحية:** نظام الرقابة الداخلية، جودة المعلومات المحاسبية، جودة نظام الرقابة

## Abstract

This study aims at investigating the role of internal control system in improving the quality of accounting information and that is by highlighting the main control system's quality standards which, leads to improving the quality of accounting information.

In order to achieve the goal of this study. A questionnaire has been designed and distributed and analyzed on a sample of economic associations by gathering views and answers using tests and a suitable statistical treatments, which leads to statistic that supports the topic of the study, we have accomplish in this study a group of findings among them: Internal control system contributes in improving the quality of accounting information, Whenever the internal control system was well, the accounting information become with a high level of quality, In order to get a well- organized accounting information, a group of accounting measures and criteria should be followed.

**Keyterms:** internal control system, accounting information quality, qualitycontrol system.

## قائمة المحتويات

الصفحات	قائمة المحتويات
I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
1	الفصل الأول
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية.
11	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية - الدراسات السابقة للموضوع.
16	الفصل الثاني:
17	المبحث الأول: عرض منهجية وأدوات الدراسة.
20	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ومناقشتها.
31	الخاتمة.
33	قائمة المصادر والمرجع.
37	الملاحق.
45	الفهرس.

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	مقياس ليكارت الثلاثي.	1-2
19	يوضح ألفا كرونباخ.	2-2
19	توزيع أفراد العينة حسب السن.	3-2
21	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	4-2
22	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.	5-2
23	توزيع أفراد العينة حسب عدد السنوات خبرة.	6-2
24	معيار تحديد الاتجاه.	7-2
54	النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول.	8-2
25	النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني.	9-2
26	علاقة الارتباط بين محاور الاستبيان	10-2
27	الانحدار الخطي البسيط بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية	11-2
28	معنوية معاملات الانحدار الخطي البسيط	12-2



قائمة الأشكال:

رقم الشكل.	عنوان الشكل.	رقم الصفحة.
1-2	متغيرات الدراسة.	18
2-2	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب السن.	21
3-2	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	22
4-2	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.	23
5-2	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب عدد السنوات خبرة.	24

قائمة الملاحق:

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم
37	استمارة الاستبيان	ملحق رقم (1)
41	قياس ثبات أداء الدراسة (آلفا كرونباخ)	ملحق رقم (2)
41	أفراد العينة حسب السن	ملحق رقم (3)
42	أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	ملحق رقم (4)
42	أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	ملحق رقم (5)
42	أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	ملحق رقم (6)
43	العلاقة الارتباطية بين محاور الاستبيان	ملحق رقم (7)
43	الانحدار الخطي البسيط	ملحق رقم (8)
43	معنوية معاملات الانحدار الخطي البسيط	ملحق رقم (9)

مقدمة

توطئة:

من المعروف أن المؤسسات الاقتصادية في حالة سباق نحو المستقبل لما تواجهه من منافسات من المحيط الخارجي الذي يتميز بتطور سريع وعميق في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية التي تفوق قدرة المؤسسة . ولكي تحقق المؤسسة هذا التطور لجأت إلى استخدام نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر خطة دفاع فوري يضمن ويحمي مصالح المؤسسة، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال في المؤسسة كلما كانت المعلومات المحاسبية ذات جودة وفاعلية تلي حاجات الأطراف المستفيدة منها ويمكن كذلك الحصول على معلومات في الوقت المناسب واتخاذ القرارات المناسبة، حيث أن الرقابة الداخلية تعتبر هي من تسهر على سلامة نظام المعلومات المحاسبية.

\*ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع بالشكل التالي:

ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

\*وبالتالي يتفرع عنه أسئلة فرعية تدور حول النقاط التالية:

- 1- ما هي أدوات تطبيق نظام الرقابة الداخلية الجيد؟
- 2- هل إجراءات نظام الرقابة الداخلية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية؟

\*الفرضيات:

- 1- للحصول على نظام رقابة داخلي فعال وكفؤ يجب توفير مجموعة من اللوائح والإجراءات المحددة مسبقا.
- 2- يساهم نظام الرقابة الداخلية الجيد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتطوير مشاريعها.

\*مبررات اختيار الموضوع:

- 1- الرغبة الشخصية في هذا الموضوع وإلمام بجوانبه.
- 2- موضوع البحث يتناسب ويخدم مجال التخصص, بالإضافة إلى أهمية هذا الموضوع في المؤسسات الاقتصادية.

\*أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى الأهداف التالية:

- 1- محاولة الوصول إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة.
- 2- توضيح ماهية نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبية.
- 3- إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- 4- إبراز العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبية ومدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

**\*أهمية البحث:**

يكتسي نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة اقتصادية أهمية بالغة من خلال الدور الهام الذي يلعبه في تحقيق نزاهة ومصداقية المعلومات المحاسبية إلى جانب احترام التشريعات والأنظمة والإجراءات الداخلية بهدف حماية أصول المؤسسة.

**\*حدود البحث:**

تحدد الدراسة من حيث المجال الزمني سنة 2018/2017، أما من حيث المجال المكاني تمثل في دائرة تقرت، أما من حيث مجتمع الدراسة يتمثل في المحاسبين والمراجعين داخليين في المؤسسات الاقتصادية.

**\*منهج البحث والأدوات المستخدمة:**

بغرض معالجة موضوع الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال الاستخلاص من الدراسات والكتب، والمقالات العلمية، والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري، وذلك بالاعتماد على البرنامج الإحصائي .spss.

**\*صعوبات البحث:**

من بين الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

- 1- ضيق الوقت، نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة كانت غير كافية لتقديم البحث على أحسن وجه ممكن.
- 2- عدم الاستقبال الجيد في المؤسسات.

**\*هيكل البحث:**

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومختلف الأسئلة الفرعية ومدى ثبات أو نفي الفرضيات، لقد قسمنا هذا البحث إلى فصلين.

- الفصل الأول: قدمنا في هذا الفصل الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية، حيث قسم إلى مبحثين المبحث الأول عموميات حول نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، وفي المبحث الثاني قدمنا الدراسات السابقة التي تناولت مثل هذا الموضوع.

- الفصل الثاني: تناولنا في هذا الفصل دراسة ميدانية واشتمل هذا الفصل على مبحثين، المبحث الأول تناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني تضمن الإحصاء الاستدلالي للدراسة الميدانية.

## الفصل الأول:

الإطار النظري لنظام  
الرقابة الداخلية وجودة  
المعلومات المحاسبية.

**تمهيد:**

يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة والحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة كما أن المعلومات المحاسبية تلعب دوراً أساسياً في اتخاذ مختلف القرارات داخل المؤسسة، وإن صحة هذه المعلومات ودقتها تتوقف على كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبي وهو من أحد أنظمة المعلومات الإدارية، وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية – الإطار المفاهيمي للدراسة.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية – الدراسات السابقة للموضوع.

## المبحث الأول: مفاهيم عام حول نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام المعلومات جزءاً من النظام الكلي للمعلومات، ويلعب دوراً هاماً في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب تساعدهم على اتخاذ القرارات، ومن أجل تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً لا بد من تصميم نظام رقابة فعال، وفي هذا المبحث سوف نقوم بالتطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية وأهم الخصائص لهما.

### المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وجميع إجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة.

### الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC: "أنها"نظام يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، واكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية.<sup>1</sup>

ويعرف أيضاً: "أنه مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات المديرية وتحسين النجاعة."<sup>2</sup>

عرفت لجنة COSO الرقابة الداخلية بأنها عملية متأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة، ويتم تصميمها من أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن الأهداف التالية قد تم تحقيقها:<sup>3</sup>

1- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية؛

2- مصداقية البيانات المالية؛

3- الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة.

\*أو هي الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق أهداف المؤسسة، أو هي مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>-Jacques villeneuve ; **LECONTROLE INTERNE : GUIDE DE PROEDURES** ; Québec ; paris ; 2003 ; p05 .

<sup>2</sup>- صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط 01، 2010، ص87.

<sup>3</sup>- بدوي عبد سلام خميس، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2011، ص15.

<sup>4</sup>- لقصير مريم، غاشوش عابدة، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، محاسبة ومالية، جامعة قسنطينة، سنة 2011، ص11.



\*كما تعرف الرقابة الداخلية على أنها: "مجموعة من الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة المشروع لحماية أصولها".<sup>1</sup>

## الفرع الثاني: أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية:

أهداف نظام الرقابة الداخلية: من خلال تعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية نستنتج أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

**1-1- التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة. ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

**1-2- حماية أصول المشروع:** حيث تمثل أصول المشروع وممتلكاته هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية في المشروع، وتتخذ حماية الأصول المشروع وأشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة يقوم جميعها حول: توفير الحماية التامة لأصول المشروع والتبذير والضياع أو الإسراف أو السرقة.... الخ.<sup>2</sup>

**1-3- ضمان نوعية المعلومات:** لضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات.

**1-4- تشجيع العمل بكفاءة:** إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومنه تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن الرقابة الداخلية لا تعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

**1-5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية، من أجل التطبيق الأمثل للأمر، وينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:<sup>3</sup>

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛

- يجب توفر وسائل التنفيذ؛

- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

<sup>1</sup> - Société national De la Cmptabilité : **contrôle interne dans la lentreprise audit interne et commissariat aux comptes dans la revue algérienne de comptabilité et audit alger** ; mars ; 1995 ; p42 .

<sup>2</sup> - صديقي مسعود، محمد النهامي طواهر، مرجع سابق، من ص90 إلى92.

<sup>3</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سريا، الرقابة والمراجعة على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية الإسكندرية، 1998، ص135-136

**2- مكونات (معايير) نظام الرقابة الداخلية:**

**2-1- البيئة الرقابية:** تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل المعايير، حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

- نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها؛
- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارية الأفراد وغيرها؛
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار الإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة؛
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها؛
- علاقة المالكين بالشركة وعلاقة أصحاب المصالح بالشركة.

**2-2- تقييم المخاطر:** تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط أداء طويلة الأجل.

ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها، وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

**2-3- النشاطات الرقابية:** تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بالتوجيهات الإدارية، ويجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة وكفؤ في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة. وهي عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر. ومن أمثلتها: (المصادقات، التأكيدات ومراجعة الأداء، الحفاظ على إجراءات الأمن، والحفاظ على السجلات بشكل عام).

**2-4- المعلومات والاتصالات:** يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، حتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها في الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية.

أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود إيصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق التحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.

**2-5- مراقبة النظام:** تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة. ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية.

يجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع، وعلى الإدارتين أن:<sup>1</sup>

- يحددا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات التدقيق وأعمال المراجعة الأخرى.

- يقدموا وبشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك ما بين التصور والتوصيات التي قدمها المدققون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة.

### المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية:

للحصول على معلومات محاسبية مفيدة يجب أن تتوفر فيها خصائص معينة وذلك حتى تكون معلومات ذات دلالة بنسبة لمستخدميها لتساعدهم في اتخاذ القرارات. فالاستغلال والتحكم الأمثل لهذه المعلومات يحقق نجاحاً وضماناً لاستمرار وتطور المؤسسات حيث أن جودة أي نظام تتحدد بدرجة كبيرة على موثوقية مخرجاتها.

### الفرع الأول: مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية:

#### 1- تعريف جودة المعلومات المحاسبية:

**\*تعريف الأول:** تحدد مفاهيم جودة المعلومات والخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب الحسابية البديلة.<sup>2</sup>

**\*تعريف الثاني:** يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أي أن توفر هذه المعلومات على تلك الخصائص يجعلها ذات فائدة كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة منها.

كما تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - عطا الله احمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الرابطة للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2009، ص52.

<sup>2</sup> - هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق المعلومات المحاسبية، ملتقى وطني حول المحاسبة للمؤسسة (واقع، رهانات وافاق)، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2012، ص12.

<sup>3</sup> - محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، مصر، 2005، ص26.

**2- خصائص جودة المعلومات المحاسبية:** أصدر مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) البيان رقم 2 لمفاهيم "معايير جودة المعلومات المحاسبية" التي تتمثل في المجموعة النوعية التي تعد كميّاراً للمقارنة بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) والمعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض اتخاذ القرارات، وعلاوة على ذلك فقد وضع المجلس عدداً من المحددات للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتمثل في التكلفة والأهمية النسبية.

## 2-1- الخصائص النوعية الرئيسية:

إن خاصية الفائدة في اتخاذ القرارات تأتي على قائمة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باعتبارها القاعدة العامة: وأن تحقيق ذلك يتطلب توفير خاصيتين رئيسيتين هما خاصية الملائمة وخاصية الموثوقية، فإذا فقدت المعلومات المحاسبية أي الخاصيتين الرئيسيتين تكون غير مفيدة بالنسبة لمستخدميها الرئيسيين.

**أ/- الملائمة:** تعرف الملائمة على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات وبكلمات أخرى، هي قدرة المعلومات على إيجاد الفرق في اتخاذ القرار.

كما عرفها FASB بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتخاذ القرار، من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وأكثر كفاءة مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة.

إن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات المحاسبية التي تكون لها قيمة تنبؤية و استرجاعية تؤثر في اتجاه سلوك متخذي القرار وتأثير فيه لتغير القرار نحو الموقف الذي يتخذ بشأنه عند تقديمها في الوقت الملائم له قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في ذلك القرار. ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم توفير ثلاثة خصائص نوعية وهي:

1- خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات ؛

2- خاصية القيمة الاسترجاعية للمعلومات؛

3- التوقيت المناسب (الملائمة) للمعلومات.

**\*القيمة التنبؤية للمعلومات:** تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر أحد الخصائص الفرعية للمعلومات "الملائمة" فالمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون الاهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف.

إن القيمة التنبؤية للمعلومات تساعد مستخدميها على القدرة على تنبؤات حول آثار الماضي والحاضر والمستقبل، حيث أن المعلومات المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها القيام بعملية التنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل.

\***القيمة الاسترجاعية للمعلومات:** تمتلك المعلومات قيمة الاسترجاعية عندما يكون لها القدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية، كما يطلق على خاصية القيمة الاسترجاعية للمعلومات أيضا بالتغذية العكسية، وهي لا تقل عن أهمية خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات.<sup>1</sup>

\***التوقيت المناسب (الملائم) للمعلومات:** يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة المعلومات المحاسبية المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تراخى تقديمها فترات طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها.

**ب/- الموثوقية:** الموثوقية للمعلومات المحاسبية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء والتحيز في العرض، والتصوير الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، وتمثل خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية الضرورة الملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المقيدة لهم.

الموثوقية حسب البيان رقم 2 الصادر عن FASB هي "خاصية المعلومات في التأكد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله."

ولتوفير خاصية الموثوقية لا بد من توافر الخصائص الفرعية التالية:

**1- الصدق في التعبير:** يقصد بهذه الخاصية وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس (المعلومات) وبين الظواهر المراد التقرير عنها، والعبارة هنا بصدق تمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد الشكل.

وتعتبر خاصية صدق في التعبير عن ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من جهة والموارد والأحداث التي تنتجها هذه الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من جهة أخرى، بمعنى آخر تمثل الأرقام ما حدث فعلا، فعندما تبين التقارير المالية الواقع الاقتصادي للمؤسسة نتيجة المعاملات والأحداث الفعلية فإن التقارير تكون صادقة العرض.

**2- الحياد:** يقصد بالحياد أو عدم تحيز المعلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أخرى.

وبصفة عامة يقصد بالحياد ألا تكون البيانات المحاسبية متحيزة لمستخدم معين من مستخدمي التقارير المالية على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين.

**3- القابلية للتحقيق:** تمثل هذه الخاصية أحد الأسس المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في الاختيار بين الأطراف المحاسبية المختلفة كما أنها تزيد من ثقة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - هوام جمعة، نفس المرجع السابق، ص 14.

<sup>2</sup> - هوام جمعة، نفس المرجع السابق، ص 17.

إن قابلية التحقق مبدأ نسبي، وهي تشير إلى وجود درجة عالية في الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس بصدد فحص نفس المعلومات بأنهم يتوصلوا إلى نفس النتائج. يتم اشتقاق هذه الخاصية من فرض الموضوعية في المحاسبة، التي تقتضي أن تكون البنود الواردة من التقارير المالية قابلة للتحقق، معنى أن تكون التقارير المالية قابلة للتحقق منها من قبل المحاسب أو من قبل شخص آخر ويمكن للمحاسب أو غيره من التأكد من الأرقام الواردة في التقارير المالية بالرجوع إلى المستندات المتعلقة بالعمليات المالية في أي مرحلة، بالإضافة إلى إمكانية التحقق من القوائم بالرجوع إلى المستندات المتعلقة بالعمليات المالية في أي مرحلة، بالإضافة إلى إمكانية التحقق من القوائم بالرجوع إلى نفس القوائم بالرجوع إلى المستندات المتعلقة بمواقع الحياة الاقتصادية.

## 2-2- الخصائص النوعية الثانوية:

أ/- **الثبات:** يقصد بمبدأ الثبات: أن تطبق المنشأة نفس الأساليب والطرق لنفس الأحداث المحاسبية من فترة محاسبية إلى أخرى. عندما تطبق وحدة محاسبية نفس المعالجة لنفس الحدث من فترة لأخرى فإنها تعتبر ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية ولا يعني ذلك أن الوحدة المحاسبية لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة إلى أخرى، حيث يمكنها التغيير في السياسات والطرق المحاسبية إذا ثبتنا أفضليتها في هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر المحاسبي في التقارير المالية وخاصة بالفترات التي حدث فيها التغيير.

وعند حدوث تغيير في الظروف أو المبادئ المحاسبية المستخدمة، يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير المحاسبي ومبرر إجرائه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير، كما أن حدوث تغيير في المبادئ المحاسبية المستخدمة يجب أن يشير إليه المراجع في فقرات توضيحية لتقرير المراجع، حيث تقوم هذه الفقرة بتحديد طبيعة التغيير وإرشاد القارئ إلى الملاحظة الواردة في التقارير المالية التي حدث فيها.

وبصفة عامة التقارير المالية لأي سنة تكون مفيدة في حد ذاتها ولكنها تكون أكثر فائدة إذا ما أمكن مقارنتها مع تقارير الشركات الأخرى أو مع التقارير السابقة لنفس الشركة.

ب/- **قابلية المقارنة:** يقصد بها استخدام نفس طرق القياس السائدة في المؤسسة الأخرى التي تمارس نفس النشاط الاقتصادي حتى يتيح لمستخدميها اتخاذ القرار بعد إجراء مقارنات مع المؤسسات المماثلة الأمر الذي يزيد من فاعلية اتخاذ القرار.

كما تعد فاعلية المعلومات المحاسبية على عقد المقاربات بين بنود التقارير المالية لنفس السنة بين المؤسسة وأخرى، أو نفس المؤسسة الاقتصادية بين سنة وأخرى، وتعتبر المدخل الأساسي والمنهج العلمي لإجراء التحليل المالي والمحاسبي<sup>1</sup>.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة يجب أن يتوفر فيها الشرطين التاليين:

- 1- سهولة العرض واستخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء تقييم تلك المعلومات؛
- 2- الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى.

<sup>1</sup> - هوام جمعة، نفس المرجع السابق، ص 17.

## الفرع الثاني: مقاييس ومعايير جودة المعلومات المحاسبية.

## 1- مقاييس جودة المعلومات المحاسبية:

**1-1- الدقة كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

**1-2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية:** وتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال التالية:

**1-2-1- المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات القرار كلما كانت قيمة المعلومات عالية.

**1-2-2- المنفعة الزمنية:** وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثمة فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كلاً من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

**1-2-3- المنفعة التقييمية والتصحيحية:** وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

**1-3- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية:** تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثمة فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

**1-4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية:** يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

**1-5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية:** يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمرحلات أو النتائج التي يتم تحقيقها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 57-

**2- معايير جودة المعلومات المحاسبية:**

**2-1- معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أداؤها.

**2-2- معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يتركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصادقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

**2-3- معايير المهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد المعايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

**2-4- معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.<sup>1</sup>

**المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية-الدراسات السابقة.****الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية:**

1- دراسة عيادي محمد المين:مذكرة ماجستير 2008 بعنوان "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية" جامعة الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى عمل المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي بهدف ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن نظام المعلومات المحاسبي يقوم بالوظائف الأساسية المتمثلة في تجميع وتخزين البيانات عن الأنشطة والعمليات المالية المختلفة، ومعالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وتوفيرها للمستخدمين الداخليين والخارجيين.ولتأكد من دقة المعلومات المحاسبية يجب الرقابة المستمرة على البيانات وذلك من خلال وضع نظم رقابة داخلية فعال.

2- دراسة غاشوش عابدة، لقصير مريم:مذكرة ماستر 2011 بعنوان "دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" دراسة حالة سونلغاز بقسنطينة.

<sup>1</sup> - هوم جمعة ، مرجع سابق، ص18-19.



تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن الرقابة الداخلية تعتبر كنظام داخلي ضروري لأي نظام محاسبي وأن جودة المعلومات المحاسبية تتحقق لأمرين الأول هو عدم التحيز في معالجة البيانات وطريقة عرضها أما الثاني فهو الخطأ والتزوير عند تحديد المعلومات المطلوبة إذ يمكن التغلب على هذه الأخطاء بالاعتماد على نظام رقابي جيد يضمن صحة البيانات وأسلوب معالجتها.

3- دراسة وجدان علي أحمد، مذكرة ماجستير 2010 بعنوان "دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة".

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم نموذج يعكس دور التكامل بين المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية وتقديم معلومات عن مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة من خلال عرض أدواتها ودور كل أداة في تحسين أداء المؤسسة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن الإدارة تعد هي المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية ونتيجة لوجود مراقبة خارجية تتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة فإن الإدارة تعمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

4- دراسة سمر محمد راغب شاهين، مذكرة ماجستير 2007 بعنوان "واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة".

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على واحدة من أهم الوظائف الإدارية التي تمارسها الإدارة وهي الرقابة الإدارية وتوضيح الدور الهام الذي تلعبه في تحقيق أهداف المنظمات الأهلية من خلال تحليل مهامها واختصاصاتها وكذلك التعرف على بعض العوامل المؤثرة في الرقابة الداخلية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها ضرورة نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي، والهدف منه هو تصحيح الأداء وكذلك التحديث المستمر في الأساليب الرقابية المستخدمة.

#### الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية:

1-JEAN- Michel Monceau (2005) Consequence de la non fiabilité des informations sur les pratiques d'investissement (IPAG) parts.

تهدف هذه الدراسة إلى كيفية حصول المستثمرين على أسهم من نوعية جيدة خلال تأكيد الحصول على معلومات مالية ذات موثوقية عالية، وقد ربطت الدراسة ذلك بديناميكية السوق والتغيرات التي طرأت على أسواق المال بعد فضيحة إنرون، ومن أهم النتائج المتوصل إليها: يمكن أن يبقى عرض الاستثمار بعيدا عن المؤثرات السلبية وذلك من خلال عدم الاعتماد على الدراسات التحليلية لتقييم الاستثمار في السوق.

2-CHEKROUN Meriem ,thèse de doctorat ,2014 ,le rôle de l'audit interne dans le pilotage performance du système de contrôle interne :cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, université Abou BekrBelkaid de Tlemcen.

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الجزائرية تساهم في فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن وظيفة المراجعة الداخلية هي آلية، وخدمة لصيانة وتحسين أداء نظام الرقابة

الداخلية، وتوصلت أيضا إلى أن المدققين الداخليين لا يعطون أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وأن المدققين الداخليين يفضلون التركيز على كفاءة النظام.

### 3- Tuttle & Vandervelde (2006), An empirical examination of technology information .

تهدف هذه الدراسة للحديث عن اختبار تجريبي لكوبيت (cobit) كإطار للرقابة الداخلية لتكنولوجيا المعلومات حيث عملت هذه الدراسة على اختبار النموذج المفاهيمي لإطار الرقابة الداخلية كوبيت، كما هو مطبق على إعدادات التدقيق بما يتضمن العمليات والامتثال وإعدادات التدقيق. وقد أشارت النتائج إلى نموذج كوبيت المفاهيمي يتنبأ بأن سلوك المدقق في هذا المجال يرتبط بطلبهم للمساعدة وتقديمها، كما أشارت إلى أنظمة المعلومات والتدقيق هي مجالات تفتقر إلى التحقق من صحة النظرية تجربتنا للمراقبة الداخلية، بمعنى تحديد المتغيرات التي تساعد على مراقبة جيدة.

#### \*التعليق:

بعد الإطلاع على ما نعتقد أنها من أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ومحاولة الإلمام بأهداف هذه الدراسات وأهم النتائج الملخصة تم التوصل إلى:

وجود اختلاف في الدراسات من حيث الأدوات المستعملة وعينة الدراسة. حيث أن هناك دراسات تناولت نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية من مختلف الجوانب.

كما نلاحظ من خلال الدراسات السابقة أن القاسم المشترك بينها هو نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، ومن خلال هذا التعليق يمكن القول أن جميع الدراسات في تكامل مع بعضها البعض وانسجام، إذ ركز بعضها على المعلومات المحاسبية والبعض الآخر على نظام الرقابة الداخلية.

#### مميزات هذه الدراسة:

يمكن استخلاص مميزات هذه الدراسة في النقاط التالية:

- إيضاح دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- التعريف بمعايير جودة نظام الرقابة الداخلية ومعايير جودة المعلومات المحاسبية؛
- إسقاط دراستنا على بعض المؤسسات لمعرفة مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- محاولة الوصول إلى نتيجة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

## خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل الذي يتضمن الأدبيات النظرية في المبحث الأول حيث تضمن على مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية وأهدافها ومكوناتها وكذلك مفاهيم عامة حول جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها وكذا معايير ومقاييس جودة المعلومات المحاسبية. ومنه يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية يستعمل وسائل محددة بغية التحكم في العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه. وفي المبحث الثاني حيث تضمن الأدبيات التطبيقية وهي عبارة على الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، وفي الأخير تقديم تعليق حول الدراسات السابقة وإبراز مميزات دراستنا.

## الفصل الثاني:

العلاقة بين نظام الرقابة  
الداخلية وجودة  
المعلومات المحاسبية.

**تمهيد:**

بعدها تطرقت في الجانب النظري إلى بعض المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأخرى متعلقة بجودة المعلومات المحاسبية ومعرفة كيفية الحصول على معلومات ذات جودة عالية. يجب أن أسقط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من المراجعين الداخليين والمحاسبين لبعض المؤسسات، من أجل معرفة وجهات نظرهم حول مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا من خلال توزيع استمارة استبيان تحتوي على أسئلة هي في الأصل إجابات عن الإشكالية المطروحة ومحاولة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

وقسم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها ومناقشتها.

## المبحث الأول: عرض منهجية وأدوات الدراسة.

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل إشكالية الموضوع التي تدور حول دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث اشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات.

## المطلب الأول: الطريقة المتبعة.

في هذا المطلب تناولنا عرض للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة.

## الفرع الأول: اختيار مجتمع وعينة الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة المؤسسات الاقتصادية متواجدة بدائرة تقرت، وقد تم توزيع 40 استمارة على المؤسسات المعنية، وبعد عملية الفرز والتنظيم تقرر الإبقاء على 35 استمارة من مجموع الاستمارات، وذلك بعد استبعاد باقي الاستمارات الملغاة حيث 03 منها للنقص في الإجابة و02 لم تسترجع.

جدول رقم (2-1): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

البيان		الاستبيان
العدد	النسبة %	
عدد الاستمارات الموزعة	40	100%
عدد الاستمارات الناقصة	3	5%
عدد الاستمارات التي لم تستلم	2	7.5%
عدد الاستمارات الصالحة	35	87.5%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على استمارة الاستبيان

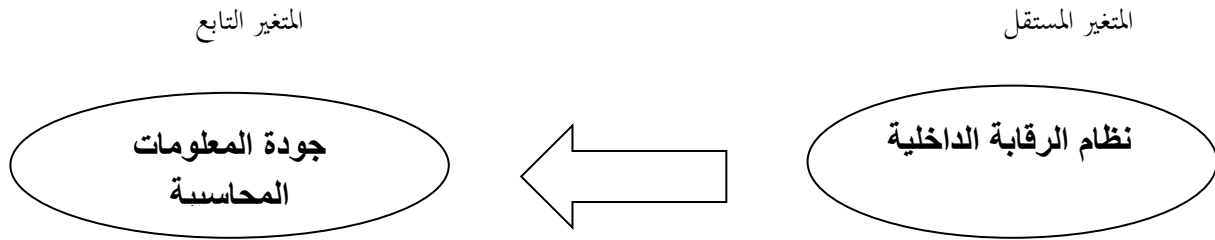
## الفرع الثاني: متغيرات الدراسة.

تتمثل متغيرات الدراسة في مايلي:

المتغير المستقل: نظام الرقابة الداخلية.

المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية.

الشكل (2-1): متغيرات الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالبة

**المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.**

من خلال هذا المطلب حاولنا بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة.

**الفرع الأول: أدوات جمع البيانات.****I - أداة جمع البيانات:**

اعتمدنا في جمع البيانات على استمارة الاستبيان وقد اعتمدنا في هذه الاستمارات على عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات شخصية معهم وشرح أهمية ومضمون الاستبيان؛

- توزيع الاستمارات على بعض المؤسسات.

**II - محتوى الاستبيان:**

احتوى الاستبيان على مقدمة تشمل موضوع الدراسة بالإضافة إلى مجموعة من المعلومات الموجهة إلى أفراد العينة كتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضى بالسرية التامة وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

كما احتوى هذا الاستبيان على ثلاثة صفحات تتضمن 19 سؤال مقسمة إلى (03) أجزاء:

- الجزء الأول : خاص بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، بحيث يتضمن هذا الجزء 04 أسئلة خاصة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

- الجزء الثاني: خاص بالمحور الأول الذي يتضمن 07 أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى.

- الجزء الثالث: خاص بالمحور الثاني الذي يتضمن 08 أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية.

## III-تحكيم الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية بوقرلة، المتخصصين بالمحاسبة ومراجعة، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب.

وعليه تمت صياغة الأسئلة بشكل نهائي من خلال الملاحظات والتوصيات من طرف الأساتذة المحكمين.

## الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة.

تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الثلاثي والذي يحتمل ثلاثة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان، ويسهل ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2) : مقياس ليكارت الثلاثي .

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
لدرجة (الوزن)	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام **spss** ، الجزء الثالث موضوعات مختارة، ص538.

1- اختبار ثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان وكل متغير على حدا فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الأغراض المطلوبة، يأخذ معامل ألفا كرونباخ قيمة محصورة بين (0,1)، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

نتائج اختيار الثبات: عند تطبيق اختبار المصدقية والثبات ألفا كرونباخ على إجابات الدراسة المكونة من 35 فرد وجدنا أن قيمة المعامل بلغت (67.3) وهذا ما يبين الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائياً.

الجدول رقم (2-3): يوضح معامل ألفا كرونباخ.

جدول رقم (2-3) معامل ألفا كرونباخ:

المقاييس	العينة	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	7	0.44	0.66
المحور الثاني	8	0.64	0.8
المجموع	35	0.67	0.81

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss.



### الفرع الثالث: البرامج المستخدمة

في معالجة البيانات بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على الحاسب الآلي الإحصائي SPSS، لتسهيل عملية الملاحظة وبغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

#### 1- الأساليب الإحصائية الوصفية

- المتوسطات الحسابية؛
- الانحرافات المعيارية؛
- التكرارات والنسب المئوية.

#### 2- الأساليب الإحصائية الاستدلالية:

- اختبار ألفا كرونباخ؛
- معامل الارتباط سبيرمان؛
- تحليل التباين.

### المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

يشتمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، وفي المطلب الثاني سنحاول تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختيار الفرضيات ومناقشتها.

#### المطلب الأول: عرض النتائج وتحليل المعلومات.

وفي هذا المطلب حاولنا عرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريقة الاستبيان.

#### الفرع الأول: النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة:

لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: السن، المؤهل العلمي، الوظيفة الممارسة، عدد السنوات خبرة

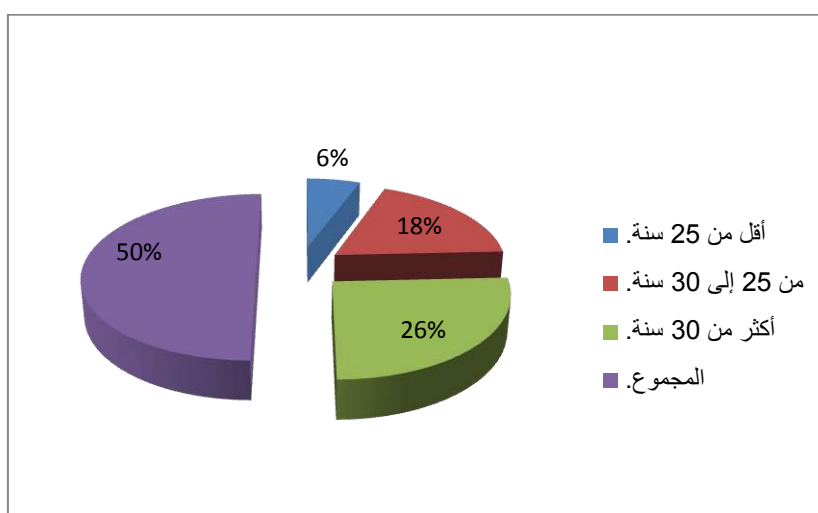
## أولاً: السن.

الجدول رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب السن

البيان	التكرار	النسبة
أقل من 25 سنة.	04	%11.4
من 25 إلى 30 سنة.	13	%37.1
أكثر من 30 سنة.	18	%51.4
المجموع.	35	%100

من إعداد الطالبة: اعتمادا على spss.

الشكل رقم (2-2) يوضح التمثيل البياني لأفراد العينة حسب السن.



من إعداد الطالبة: اعتمادا على مخرجات spss.

يوضح الجدول رقم (2-4) توزيع أفراد العينة حسب السن، ومنه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة أعمارهم أكثر من 30 سنة، ثم تليه الأفراد الذين أعمارهم من 25 إلى 30 سنة، وفي الأخير الأفراد الذين أعمارهم أقل من 25 سنة، مما جعل أفراد العينة في فئة الموظفين حاملي للشهادات العلمية، مما جعلهم مؤهلين للعمل في هذا النوع من المؤسسات.

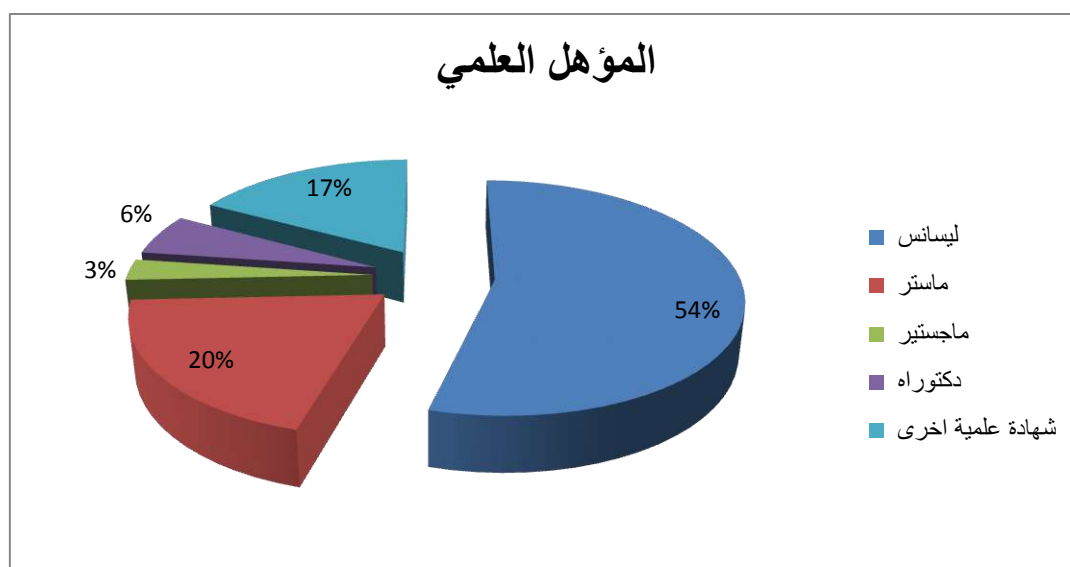
## ثانيا: المؤهل العلمي.

جدول رقم (2-5) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

البيان	التكرار	النسبة
ليسانس	19	54.3%
ماستر	7	20%
ماجستير	1	2.9%
دكتوراه	2	5.7%
شهادة علمية أخرى	6	17.1%
المجموع	35	35%

من إعداد الطالبة: اعتمادا على spss

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي.



من إعداد الطالبة: اعتمادا على مخرجات spss

يوضح الجدول رقم (2-5) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، ومنه نلاحظ أن الأغلبية متحصلين على شهادة ليسانس بنسبة 54.3%، ثم شهادة ماستر بنسبة 20%، ثم شهادة علمية أخرى بنسبة 17.1%، ثم دكتوراه بنسبة 5.7%، وفي الأخير ماجستير بنسبة 2.9%، هذا ما يفسر أن كل أفراد العينة متحصلين على شهادات ذات مستوى علمي مؤهل وهذا يدل على توفر المعرفة لديهم.

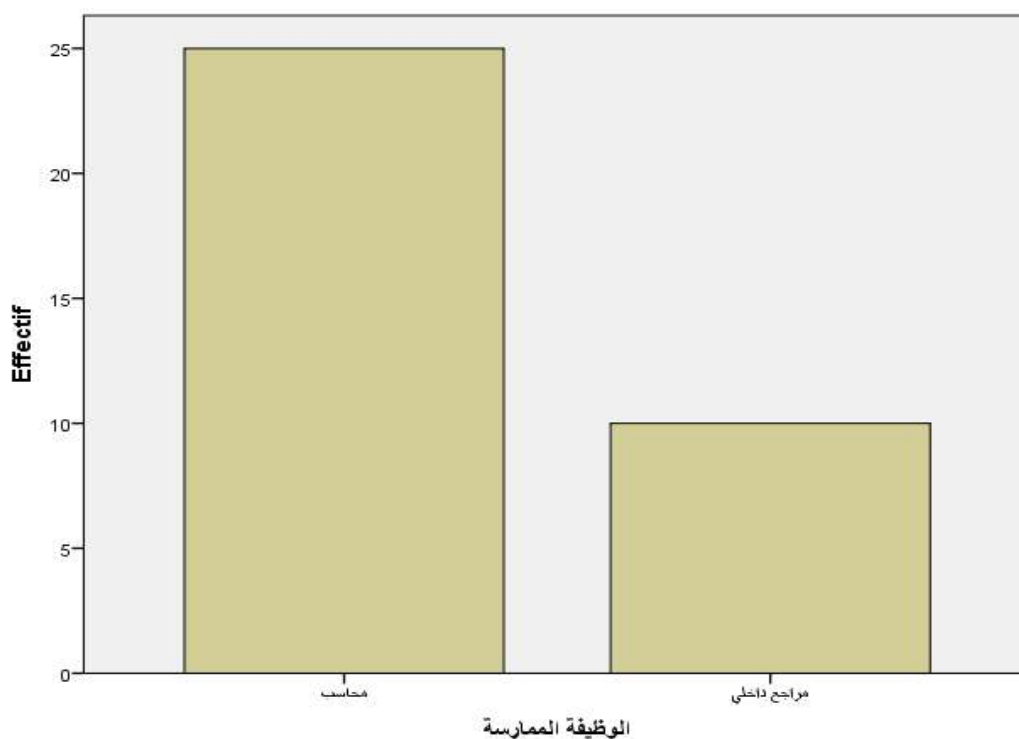
## ثالثا: الوظيفة الممارسة.

الجدول رقم (2-6) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.

البيان	التكرار	النسبة%
محاسب.	25	%71.4
مراجع داخلي.	10	%28.6
المجموع.	35	%100

من إعداد الطالبة: اعتمادا على spss.

الشكل رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.



من إعداد الطالبة: اعتمادا على مخرجات spss.

يوضح الجدول رقم (2-6) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية، نلاحظ أن أفراد العينة في وظيفة محاسب بنسبة 71.4%، وفي وظيفة مراجع داخلي بنسبة 28.6%، هذا ما يدل على أن الموظفين المحاسبين أكبر عدد في المؤسسات الاقتصادية.

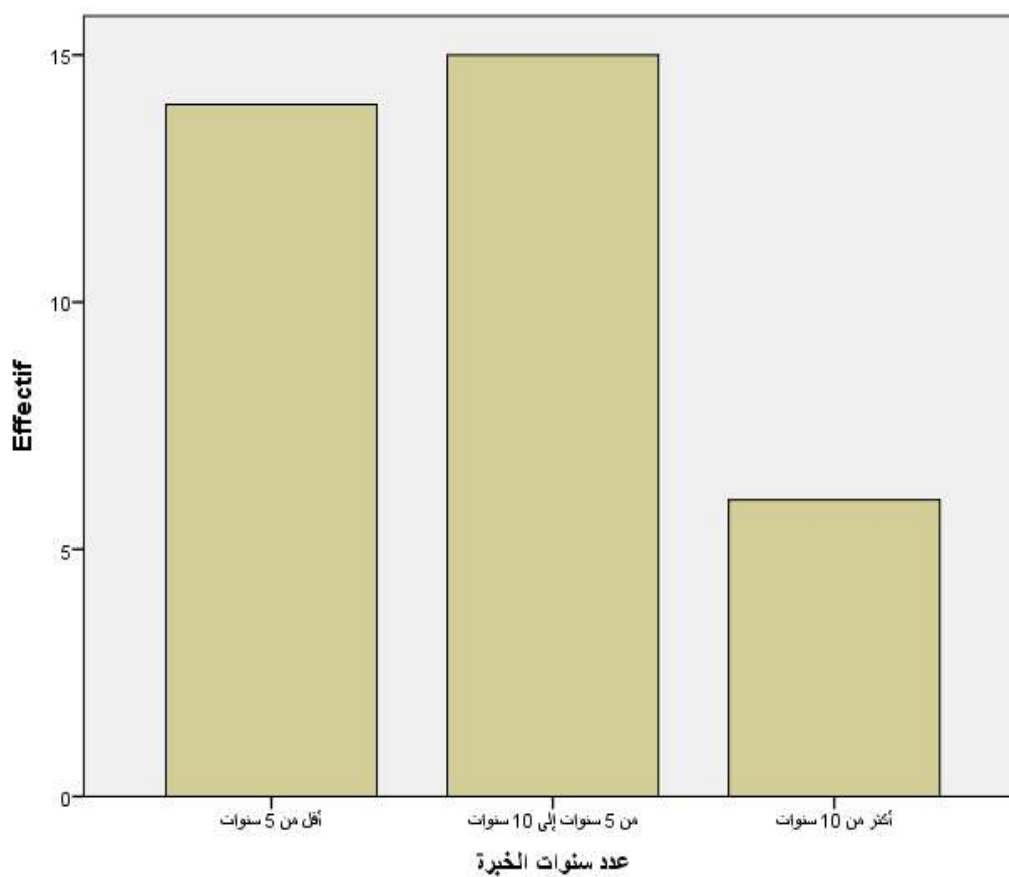
## رابعاً: عدد السنوات خبرة.

الجدول رقم (2-7) توزيع أفراد العينة حسب عدد السنوات خبرة.

البيان	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات.	14	40%
من 5 سنوات إلى 10 سنوات.	15	42.9%
أكثر من 10 سنوات.	6	17.1%
المجموع.	35	100%

من إعداد الطالبة: اعتماداً على spss.

الشكل رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب عدد السنوات خبرة.



من إعداد الطالبة: اعتماداً على مخرجات spss.

يوضح الجدول رقم (2-7) توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة، نلاحظ أن الأفراد الذين أعمارهم من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 42.9%، ثم تليها الأفراد الذين أعمارهم أقل من 5 سنوات، وبعد ذلك الأفراد الذين أعمارهم أكثر من 10 سنوات، هذا يدل على أن أفراد هذه العينة لديهم خبرة مهنية.

## الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان.

لقياس درجة موافقة دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على جميع أسئلة المحورين، مع الأخذ بعين الاعتبار أن درجة 2 تعبر عن الحد الفاصل بين الموافقة وغير الموافقة حسب مقياس ليكارت الثلاثي، ولكن التوزيع الطبيعي للعينة ووجود نقطتين حرجتين أحدهما موجبة والأخرى سالبة جعل مقياس الفقرات كمايلي:

الجدول رقم (2-8): معايير تحديد اتجاه.

الرأي	المتوسط المرجح
غير موافق	1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.

## أولا: نتائج المحور الأول.

## عرض النتائج:

جدول رقم (2-9): فاعلية نظام الرقابة الداخلي.

الاتجاه	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مواقف			العبارات	الرقم																																							
			غ موافق	محايد	موافق																																									
			العدد	العدد	العدد																																									
			%	%	%																																									
3	0.382	2.83	0	6	29	لديكم مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة خاضع للرقابة اللازمة في حالة وجود تغيير.	01																																							
			0	17.1	82.9			3	0.598	2.63	2	9	24	توجد هناك مهام محددة ومفصلة لكل شخص في مصلحة المحاسبة.	02	5.7	25.7	68.6	3	0.505	2.74	1	7	27	لديكم نظام فعال لتسجيل وتدقيق كل العمليات عند الاستلام والتسليم.	03	2.9	20	77.1	3	0.631	2.69	3	5	27	يقوم الموظف المسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من البنك.	04	8.6	14.3	77.1	3	0.612	2.51	2	13	20
3	0.598	2.63	2	9	24	توجد هناك مهام محددة ومفصلة لكل شخص في مصلحة المحاسبة.	02																																							
			5.7	25.7	68.6			3	0.505	2.74	1	7	27	لديكم نظام فعال لتسجيل وتدقيق كل العمليات عند الاستلام والتسليم.	03	2.9	20	77.1	3	0.631	2.69	3	5	27	يقوم الموظف المسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من البنك.	04	8.6	14.3	77.1	3	0.612	2.51	2	13	20	يقوم بعملية الجرد الفعلي الموظفون المسؤولون عن الأمانة في كل مصلحة.	05	5.7	37.1	57.1						
3	0.505	2.74	1	7	27	لديكم نظام فعال لتسجيل وتدقيق كل العمليات عند الاستلام والتسليم.	03																																							
			2.9	20	77.1			3	0.631	2.69	3	5	27	يقوم الموظف المسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من البنك.	04	8.6	14.3	77.1	3	0.612	2.51	2	13	20	يقوم بعملية الجرد الفعلي الموظفون المسؤولون عن الأمانة في كل مصلحة.	05	5.7	37.1	57.1																	
3	0.631	2.69	3	5	27	يقوم الموظف المسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من البنك.	04																																							
			8.6	14.3	77.1			3	0.612	2.51	2	13	20	يقوم بعملية الجرد الفعلي الموظفون المسؤولون عن الأمانة في كل مصلحة.	05	5.7	37.1	57.1																												
3	0.612	2.51	2	13	20	يقوم بعملية الجرد الفعلي الموظفون المسؤولون عن الأمانة في كل مصلحة.	05																																							
			5.7	37.1	57.1																																									

3	0.404	2.86	1	2	32	يتم تسجيل قيود العمليات وفق يومية في مؤسستكم.	06
			2.9	5.7	91.4		
3	0.547	2.66	2	8	25	لديكم نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء والتلاعب.	07
			5.7	22.9	71.4		
		0.53	2.71	المتوسط العام للمحور الأول			

من إعداد الطالبة: اعتمادا على مخرجات spss.

توضح نتائج الجدول رقم (2-9) المتعلق بأفراد العينة حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية، أن الاتجاه العام لهذا المحور جاء بدرجة موافق، بمتوسط حسابي قدره (2.71) وانحراف معياري قدره (0.53)، فنجد أن جميع العبارات في هذا المحور جاءت بدرجة موافق (6، 1، 3، 4، 7، 2، 5) بمتوسط حسابي قدره ب(2.86، 2.83، 2.74، 2.69، 2.66، 2.63، 2.51) على التوالي وانحراف معياري قدره (0.404، 0.382، 0.505، 0.631، 0.547، 0.598، 0.612) على التوالي، هذا دليل على أن المؤسسات الاقتصادية تلتزم بالإجراءات المحددة لفعالية نظام الرقابة الداخلية.

### ثانيا: نتائج المحور الثاني.

#### عرض النتائج:

جدول رقم (2-10): جودة المعلومات المحاسبية.

الرقم	العبارات	موافق العدد %	محايد العدد %	غ موافق العدد %	الانحراف المعياري	الاتجاه	
							الوسط الحسابي
01	يساهم نظام الرقابة الداخلية في توفير قوائم مالية للمعلومات تتصف بالموضوعية في القياس.	29	4	2	0.547	3	
		82.9	11.7	5.7			
02	يعطي نظام الرقابة الداخلية معلومات محاسبية تمكن من اتخاذ القرارات المناسبة.	24	9	2	0.598	3	
		68.6	25.7	5.7			
03	يعطي نظام الرقابة الداخلية معلومات محاسبية في الوقت المناسب.	17	15	3	0.651	3	
		48.6	42.9	8.6			
04	يعطي نظام الرقابة الداخلية معلومات محاسبية تعبر عن الواقع بصدق.	15	15	5	0.710	2	
		42.9	42.9	14.3			
05	يضمن نظام الرقابة الداخلية توفير قوائم مالية للمعلومات قابلة للفهم.	29	3	3	0.611	3	
		82.9	8.6	8.6			
06	يسمح نظام الرقابة الداخلية بتقييم النشاط السابق للمؤسسة.	29	5	1	0.473	3	
		82.9	14.3	2.9			
07	يسمح نظام الرقابة الداخلية بإعداد قوائم مالية قابلة	31	3	1	0.430	3	

			2.9	8.6	88.6	للمقارنة مع نتائج الدورة السابقة.	
	2	0.583	2.31	2	13	يعطي نظام الرقابة الداخلية معلومات محاسبية تعبر عن حيادية.	08
				5.7	57.1		
		0.57	2.63	المتوسط العام للمحور الثاني			

من إعداد الطالبة: اعتمادا على مخرجات spss.

توضح نتائج الجدول رقم (2-10) المتعلق بأفراد العينة حول جودة المعلومات المحاسبية أن الاتجاه العام لهذا المحور جاء بدرجة موافق، بمتوسط حسابي قدره (2.63) وانحراف معياري قدر ب(0.57)، فنجد أن جميع العبارات (7، 6، 1، 5، 2، 3) جاءت بدرجة موافق بمتوسط حسابي قدره (2.86، 2.80، 2.77، 2.74، 2.63، 2.40) على التوالي، وانحراف معياري قدر ب(0.43، 0.473، 0.547، 0.611، 0.598، 0.651) على التوالي، ووجدنا أن الفئتين (4، 8) جاءت بدرجة محايد بمتوسط حسابي (2.531، 2.29) على التوالي وانحراف معياري (0.583، 0.710) على التوالي، هذا دليل على أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

### الفرع الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة.

#### 1- معامل الارتباط:

##### معامل سبيرمان.

يوضح الجدول التالي دراسة العلاقة الارتباطية بين محاور الاستبيان باستخدام اختبار سبيرمان حيث نبين النتائج من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-11) يوضح العلاقة الارتباطية بين محاور الاستبيان.

		نظام الرقابة الداخلي	جودة المعلومات المحاسبية
نظام الرقابة الداخلي	Correlation de pearson	1	,370
	Sig.(bilatérale)		,029
	N	35	35
جودة المعلومات المحاسبية	Corrélation de pearson	,370	1
	Sig.(bilatérale)	,029	
	N	35	35
*la corrélation est significative au niveau 0.05(bilatéral).			

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss.



نلاحظ من خلال مخرجات جدول رقم (2-11) أن العلاقة ذات الدلالة الإحصائية تتمثل في أن قيمة الاحتمال Sig قد بلغت 0.029 وأن مستوى الدلالة 0.05 أي أن قيمة الاحتمال Sig أقل من مستوى الدلالة، وقيمة R تساوي 0.37 وهذا ما يعبر عن وجود علاقة طردية (مقبولة)، وهذه القيمة لها دلالة إحصائية عند مستوى المعنوي المدروس.

### المطلب الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق باستخدام الأساليب الإحصائية وهذا من خلال النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان ونتائج المتعلقة بجدول علاقة الارتباط بين المحاور.

### الفرع الأول: تفسير ومناقشة النتائج المتعلقة باتجاه آراء محاور الاستبيان:

من أجل أن تؤدي النتائج الموضحة في الجداول السابقة الغرض البحثي والهدف المراد الوصول إليه قمنا بتحليلها وتفسيرها كالاتي:

#### 1- تفسير ومناقشة نتائج المحور الأول الخاص بفاعلية نظام الرقابة الداخلية:

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (2-9) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول كلها جاءت بدرجة موافق بناء على معطيات الجدول رقم (2-8) مقياس ليكارت الثلاثي، وذلك مؤشر على تطابق إجابات المستجوبين وهذا دليل على وجود فهم جيد وإدراك كبير لدى المؤسسات بأهمية تحديد الإجراءات المحدد لفاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي صحة الفرضية الأولى.

#### 2- تفسير ومناقشة نتائج المحور الثاني الخاص بمدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (2-10) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني أغلبها جاءت بدرجة موافق بناء على معطيات الجدول رقم (2-8) مقياس ليكارت الثلاثي، وهناك عبارتين جاءت بدرجة محايد، هذا مؤشر يدل على تقارب إجابات المستجوبين، مما يدل على أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي ثبات صحة الفرضية الثانية.

### الفرع الثاني: تفسير ومناقشة نتائج العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة.

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (2-11) علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.029$ ) بين الفرضيتين أي ( $0.370^*$ ) وبقائمة معنوية (0.029). وهذا يبين لنا أن قوة العلاقة بينهما متوسطة.

### الفرع الثالث: مناقشة النتائج:

بعد علمية التحليل والتفسير واختبار الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية:

- كلما كان نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة منظم بشكل جيد ضمنا لها تحقيق أهدافها المسطرة؛
- يساهم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- للحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يجب إتباع مجموعة من معايير نظام الرقابة الداخلية؛
- نظرا لما يتيح نظام الرقابة الداخلية من أدوات رقابية فإنها تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

**خلاصة الفصل:**

تم التطرق في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من محاسبين ومراجعين داخليين في المؤسسات، حول مجموعة من النقاط المتمثلة في العلاقة الإيجابية بين نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، ومدى توفير الفاعلية والكفاءة في نظام الرقابة الداخلية من أجل الحصول على معلومات صادقة وصحيحة.

ومنه تم التوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال الالتزام بالإجراءات والسياسات المسطرة مسبقاً.

## الخاتمة:

سعيًا في هذه الدراسة محاولة الوصول إلى معرفة دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، من خلال البحث عن معالجة هذه الإشكالية عن طريق الإجابة عليها واختبار الفرضيات التي تم التوصل إليها عن طريق التحليل الذي يتضمنه الفصل الثاني، وبعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الموضوع في الفصلين السابقين توصلنا إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات التالية:

### 1-نتائج البحث واختبار فرضياته:

أولاً: الجانب النظري:

تم التوصل من خلال هذا الجانب إلى أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ولكن لتحقيق معلومات ذات جودة عالية وجيدة، يجب إتباع جملة من معايير ومقاييس نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: الجانب التطبيقي:

اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى المتعلقة بفاعلية نظام الرقابة الداخلية، حيث حاولنا إثبات صحة هذه الفرضية من خلال آراء المستجوبين اتجاه أسئلة المحور الأول من الاستبيان أين وجدنا أن المتوسط الحسابي يساوي (2.71) بدرجة موافق، فتبين لنا أن للحصول على نظام رقابة داخلية فعال وكفء يجب توفير مجموعة من اللوائح والإجراءات المحددة مسبقاً، إلا أننا ننفي الفرضية الأولى H0 لأن قيمة R أقل من مستوى الدلالة 0.5.
- الفرضية الثانية المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما حاولنا إثباته من خلال آراء المستجوبين اتجاه أسئلة المحور الثاني من الاستبيان أين وجدنا أن المتوسط الحسابي يساوي (2.63) بدرجة موافق، حيث تبين لنا أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وبهذا يتم إثبات الفرضية الثانية H1 لأن قيمة R=0.37 أقل من مستوى الدلالة 0.5 وبالتالي نرفض H0 (ننفها) ونقبل H1 (نثبتها).

### 2-نتائج الدراسة:

- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- للحصول على معلومات محاسبية جيدة يجب إتباع مجموعة من المعايير والمقاييس المحاسبية؛
- يعمل نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق الفاعلية في توفير المعلومات اللازمة من أجل دعم اتخاذ القرار؛
- كلما كان نظام الرقابة الداخلية جيد أدى إلى الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية؛
- يضمن نظام الرقابة الداخلية صحة وسلامة المعلومات وبالتالي جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية؛
- يجب على المؤسسات متابعة وتطوير نظم المعلومات بشكل عام وجودة المعلومات المحاسبية بشكل خاص.

### 3-التوصيات:

- الاعتماد على خبراء متخصصين في وضع النظام الرقابي؛
- العمل بقوانين نظام الرقابة الداخلية ومحاولة تطبيقها قدر المستطاع؛
- تفعيل آليات الرقابة على إعداد وعرض القوائم المالية؛
- تقييم الإجراءات الرقابية بشكل دوري من أجل تحديد جوانب الضعف ووضع الإجراءات المناسبة لمعالجتها؛
- على الإدارة العامة وضع العديد من اللوائح والإجراءات الخاصة بنظامها الرقابي حتى يكون معلوم لدى جميع الموظفين في كافة مستويات الإدارة؛
- زيادة عدد المراجعين الداخليين في المؤسسات.

### رابعاً: أفاق الدراسة:

تناول هذا البحث إشكالية دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، شملت الدراسة مجموعة من المحاسبين والمراجعين الداخليين في بعض المؤسسات الاقتصادية، وقد حاولنا البحث للإجابة على الإشكالية المطروحة باستعمال طرق التحليل الإحصائي، ورغم الجهد المبذول في إتمام هذا العمل فإن هناك نقائص بسبب عدم القدرة على تناول كل شيء بالتفصيل،

كما يعتبر هذا البحث بداية انطلاقاً لبحوث أخرى جديدة نذكر منها:

- دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل نظام المعلومات المحاسبية؛
- دور نظام الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي؛
- مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي؛
- أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية؛
- دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب والمراجع باللغة العربية.

I- الكتب:

- 1- صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط01، 1010.
- 2- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرية، الرقابة والمراجعة على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية الإسكندرية، 1998.
- 3- عطا الله أحمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية والتدقيق في البيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الريان للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2009 .
- 4- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss الجزء الثالث موضوعات مختارة.

II- المجالات والملتقيات:

- 1- هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق المعلومات المحاسبية ملتقي وطني حول المحاسبة للمؤسسة (واقع، رهانات، وأفاق)، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2012، ص12 .
- 2- محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، مصر، 2005، ص26 .

III- مذكرات الماجستير والماستر:

- 1- بدوي عبد سلام خميس، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2011.
- 2- لقسير مريم، غاشوش عابدة، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة قسنطينة،.
- 3- ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

4- عيادي محمد مين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2008 .

5- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2010 .

6- سمر محمد راغب شاهين ، واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة، سنة 2007 .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

I- الكتب:

1- Villeneuve Jacques ,LE CONTROLE INTERNE : GUIDE DE PROEDURES, Québec, paris , 2003 .

2- société national De la Comptabilité :contrôle interne dans la l'entreprise audit interne et commissariat aux comptes dans la revue algérienne de comptabilité et audit Alger, mars, 1995.

II- المذكرات:

1-JEAN- Michel Monceau :(2005) Consequence de la non fiabilite des informations sur les pratiques d'Invest-issement (IPAG) parts.

2-CHEKROUN Meriem ,thèse de doctorat ,2014 ,le rôle de l'audit interne dans le pilotge performance du système de contrôle interne :cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, université Abou BekrBelkaid de Tlemcen.

3-Tuttle & Vandervelde (2006) , An empirical examination of technology information .

# قائمة الملاحق



الملحق رقم 01.



جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم علوم التجارية.

### استبيان

في إطار التحضير لإنجاز مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان "دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية". نضع بين أيديكم هذا الاستبيان والرجاء منكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل العلمي بتعاونكم معنا من خلال ملء هذه الاستمارة. لذلك نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان, كما نحيطكم علما بأن أجوبتكم سوف تحضأ بالسرية البالغة وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وشكرا لكم على حسن تعاونكم.

الطالبة: سارة كروش.

الجزء الأول: يتمثل في المعلومات الشخصية.

1- السن:

أقل من 25 سنة  من 25 إلى 30 سنة  أكثر من 30 سنة

2- المؤهل العلمي:

ليسانس  ماجستير  ماجستير  دكتوراه  شهادة علمية أخرى (أذكرها)

3- الوظيفة الممارسة:

محاسب  مراجع داخلي

4- عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

## الجزء الثاني: يمثل المحور الأول

## نظام الرقابة الداخلية.

الرقم	العبرة	غير موافق	محايد	موافق
01	لديكم مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة خاضع للرقابة اللازمة في حالة وجود تغيير.			
02	توجد هناك مهام محددة ومفصلة لكل شخص في مصلحة المحاسبة.			
03	لديكم نظام فعال لتسجيل وتدقيق كل العمليات عند الاستلام والتسليم.			
04	يقوم الموظف المسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من البنك.			
05	يقوم بعملية الجرد الفعلي الموظفون المسؤولون عن الأمانة في كل مصلحة.			
06	يتم تسجيل قيود العمليات وفق يومية في مؤسستكم.			
07	لديكم نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء والتلاعب.			

## الجزء الثالث: يمثل المحور الثاني

## جودة المعلومات المحاسبية.

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
01	يساهم نظام الرقابة الداخلية في توفير قوائم مالية للمعلومات تتصف بالموضوعية في القياس.			
02	يعطي نظام الرقابة الداخلية معلومات محاسبية تمكن من اتخاذ القرارات المناسبة.			
03	يعطي نظام الرقابة الداخلية معلومات محاسبية في الوقت المناسب.			
04	يعطي نظام الرقابة الداخلية معلومات محاسبية تعبر عن الواقع بصدق.			
05	يضمن نظام الرقابة الداخلية توفير قوائم مالية للمعلومات قابلة للفهم.			
06	يسمح نظام الرقابة الداخلية بتقييم النشاط السابق للمؤسسة.			
07	يسمح نظام الرقابة الداخلية بإعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة مع نتائج الدورة السابقة.			
08	يعطي نظام الرقابة الداخلية معلومات محاسبية تعبر عن حيادية.			

الجزء الربع: يمثل مؤسسات عينة الدراسة.

-نفطال، سونطراك، مطاحن الواحات جديع، الإسمنت، مطاحن الأحلام، EURL COMATH.

قائمة الأساتذة المحكمين:

التخصص	الأستاذ المحكم
أستاذ مراجعة ومحاسبة.	لمقدم خالد
مراقبة التسيير.	رجم خالد
أستاذ مراجعة.	عراب لحاج
أستاذ مراجعة.	خمقاني بدر الزمان
أستاذ مراجعة.	قريشي خير الدين

## الملحق رقم 02

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.673	15

## الملحق رقم 03

السن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 25 أقل من	4	8.5	11.4	11.4
Valid 30 إلى 25 من	13	27.7	37.1	48.6
Valid 30 أكثر من	18	38.3	51.4	100.0
Total	35	74.5	100.0	
Missing System	12	25.5		
Total	47	100.0		

## الملحق رقم 04

## المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	19	40.4	54.3	54.3
ماستر	7	14.9	20.0	74.3
ماجستير	1	2.1	2.9	77.1
دكتوراه	2	4.3	5.7	82.9
شهادة أخرى	6	12.8	17.1	100.0
Total	35	74.5	100.0	
Missing System	12	25.5		
Total	47	100.0		

## الملحق رقم 05

## الوظيفة الممارسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسب	25	53.2	71.4	71.4
مراجعاخلي	10	21.3	28.6	100.0
Total	35	74.5	100.0	
Missing System	12	25.5		
Total	47	100.0		

## الملحق رقم 06

## عدد سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 أقل من	14	29.8	40.0	40.0
سنوات 10 سنوات إلى 5 من	15	31.9	42.9	82.9
سنوات 10 أكثر من	6	12.8	17.1	100.0
Total	35	74.5	100.0	
Missing System	12	25.5		
Total	47	100.0		

## الملحق رقم 07

Corrélations.

		نظام الرقابة الداخلية	جودة المعلومات المحاسبية
نظام الرقابة الداخلية	Correlation de pearson	1	,370
	Sig.(bilatérale)		,029
	N	35	35
جودة المعلومات المحاسبية	Corrélation de pearson	,370	1
	Sig.(bilatérale)	,029	
	N	35	35
*.la corrélation est significative au niveau 0.05(bilatéral).			

## الملحق رقم 08

الانحدار الخطي البسيط بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

Sig	T	Beta	R <sup>2</sup>	R	فعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية.
0.029	2.285		0.137	0.370	

## الملحق رقم 09

معنوية معاملات الانحدار الخطي البسيط.

النموذج	A	معاملات غير المعيارية	معاملات معيارية	T	Sig
		الخطأ المعياري	Bêta		
الثابت	1.402	0.527		2.663	0.012
نظام الرقابة الداخلية	0.443	0.194	0.370	2.285	0.029

# الفهرس



الصفحة	الفهرس.....
I	الإهداء.....
II	الشكر.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
V	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال.....
VII	قائمة الملاحق.....
أ	مقدمة.....
02	الفصل الأول: الأدبيات النظرية.....
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية.....
03	المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.....
03	الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.....
03	الفرع الثاني: أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية.....
06	المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية.....
06	الفرع الأول: مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية.....
09	الفرع الثاني: مقاييس ومعايير جودة المعلومات المحاسبية.....
11	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية-الدراسات السابقة.....
11	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية.....
12	أولا: دراسة عيادي محمد لمين.....
11	ثانيا: دراسة غاشوش عايدة-لقصير مريم.....
11	ثالثا: دراسة وجدان علي أحمد.....
11	ربعا: دراسة سمر محمد راغب شاهين.....
11	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.....
12	أولا: دراسة JEAN-Micel Monceau.....
12	ثانيا: دراسة CHEKROUN Merirm.....

14	..... خلاصة الفصل الأول
16	..... الفصل الثاني: الجانب التطبيقي للدراسة
17	..... المبحث الأول: عرض منهجية وأدوات الدراسة
17	..... المطلب الأول: الطريقة المتبعة
17	..... الفرع الأول: اختيار مجتمع وعينة الدراسة
17	..... الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية والقياسية المستعملة في الدراسة
18	..... المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة
18	..... الفرع الأول: أدوات المستخدمة في الدراسة
19	..... الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية والقياسية المستعملة في الدراسة
20	..... الفرع الثالث: البرامج المستخدمة
20	..... المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
20	..... المطلب الأول: عرض النتائج وتحليل المعلومات
20	..... الفرع الأول: النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة
25	..... الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان
27	..... الفرع الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة
29	..... المطلب الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
29	..... الفرع الأول: تفسير ومناقشة النتائج المتعلقة باتجاه آراء محاور الاستبيان
29	..... الفرع الثاني: تفسير ومناقشة نتائج العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة
29	..... الفرع الثالث: مناقشة النتائج
30	..... خلاصة الفصل الثاني
31	..... الخاتمة
33	..... المصادر والمراجع
37	..... الملاحق
45	..... الفهرس