

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

من إعداد الطالب : حاته إلياس

بغنوان :

مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية

-دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية غرداية-

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2016/10/25

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذة / بوقليمينة عائشة (أستاذة مساعدة أ - بجامعة غرداية) - رئيسا

الأستاذ / بدة عيسى (أستاذ مساعد أ - بجامعة غرداية) - مشرفا

الأستاذ / طالب أحمد نور الدين (أستاذ مساعد ب - بجامعة غرداية) - مناقشا

السنة الجامعية : 2016/2015م

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

من إعداد الطالب : حاته إلياس

بغنوان :

مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية

-دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية غرداية-

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2016/10/25

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذة / بوقليمينة عائشة (أستاذة مساعدة أ - بجامعة غرداية) - رئيسا

الأستاذ / بدة عيسى (أستاذ مساعد أ - بجامعة غرداية) - مشرفا

الأستاذ / طالب أحمد نور الدين (أستاذ مساعد ب - بجامعة غرداية) - مناقشا

السنة الجامعية : 2016/2015م

الأهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى " وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ الْعَذَابِ

وَالشَّاهِدَاتِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ " سورة التوبة (105).

أولاً وقبل كل شيء، نتوجه بالشكر لله تعالى وبحمده، الذي أوجدنا في هذا الوجود وأصبح علينا نعمه ظاهرة وباطنة حتى وصلت إلى هذا المقام، وباسم كلمات الحب والامتنان أهدي هذا العمل المتواضع

إلى أغلى ما عندي في هذا الوجود والديّ الكريمين كلّ باسمه ، اللذان كانا السبب بعد الله في

وجودي في هذه الحياة الفانية ، وإلى الذي أشرف علي ووقف بجانبني بدعمه المعنوي ونصائحه

وإرشاداته أستاذي الكريم، وإلى باقي الأساتذة والإداريين في الكلية كلّ باسمه ، وإلى موظفي

المؤسسات الذين ساعدوني في إعداد مذكرتي ، وإلى كلّ من ربّاني وعلمني حرفاً أو كلمة وسمر

اللّياالي من أجلي ليضيء لي درباً مطلقاً ، وإلى كلّ من شاركوني في هذه الحياة وقاسموني حلوها

ومرّها وكانوا منبع الإرادة والوفاء إخوتي الأعمى ، وإلى كلّ طلبة كلية العلوم الاقتصادية خاتمة دفعة

2015م تخصّص تدقيق ومراقبة التسيير كلّ باسمه وكلّ من ساندني من قريب أو بعيد أو أنا في

الله.

وإلى كل من لم تسعهم مذكرتي ووسعهم ذاكرتي

إليكم جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع.



شكر و تحية

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلوة والسلام على المبعوث بالرحمات الذي أتم الأخلاق والصفات والذي أوصانا بالشكر فقال: من لا يشكر الناس لا يشكر الله.

نتقدم بالشكر الجزيل:

إلى كل من قدم لنا يد العون، ومنهم أستاذنا الفاضل: "بدة عيسى" الذي لم يُقصر في

الإشراف والتوجيه وتقديم النصائح، جزاه الله عنا كل خير.

وإلى كل الطاقم الإداري لجامعة خرداية و الأساتذة والقائمين على المكتبة المركزية للجامعة

وعلى المجهودات والخدمات المبذولة في سبيل خدمة العلم .

وإلى إدارة مؤسسات ALFAPIPE - اتصالات الجزائر - سونغاز من موظفين وعمال، الذين

فتحوا لنا أبواب قلوبهم قبل أبواب مؤسساتهم ، فجزاهم الله على كل لحظة قضوها معنا وعلى كل

معلومة أفادونا بها.

وإلى أولي الفضل و كل من ساهم معنا من قريب أو بعيد لإتمام هذا المشوار ، ندعوا الله أن

يتقبل منهم وأن يثيبهم بجنة الفردوس منزلا.

إلياس

المُلخَص

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلي المحاسبي، والدور الهام الذي يلعبه في فعالية الرقابة الداخلية، داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، والحد من الفضائح المالية، والأخطاء والتلاعبات.

كما تمّ السعي إلى معرفة واقع ممارسة هذه الوظيفة في الواقع العملي، من خلال دراسة مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية والمتمثلة في مؤسسات : **Alfa pipe - اتصالات الجزائر - سونلغاز**، وهذا بالاعتماد على الأداة الرئيسية في جمع المعلومات حول موضوع الدراسة وهي الاستبيان، وتم توزيعه على عينة ميسرة من موظفي وإدارات تلك المؤسسات، والتي تتكوّن من : **77 موظف**، يعملون كمراقبين ومسيرين ومحاسبين ومدققين، حيث قمنا بمعالجة البيانات وتحليلها، باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS** النسخة 19 و **Excel**، ومن عدّة أساليب و أدوات إحصائية، إلى أن تمّ التوصل في الأخير إلى التأكيد على الدور المهم الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلي المحاسبي ومدى فعاليته في المؤسسات المدروسة، وفي تعزيز الرقابة الداخلية داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، وبالعمل مع قسم ادارة المالية والمحاسبة في اكتشاف نقاط الضعف واصلاحها، واستغلال نقاط القوة، والمساعدة على وضع اجراءات وسياسات التي من شأنها تحقيق أهداف تلك المؤسسات.

الكلمات المفتاحية:

نظام - فعالية - نظام الرقابة الداخلي المحاسبي - المؤسسات العمومية الاقتصادية.

Résumé de l'étude :

Cette étude vise à jeter la lumière sur le système d'expertise interne comptable, et le rôle important qu'il joue dans l'efficacité de cette dernière au sein des institutions économiques publiques, ainsi que la réduction des scandales financiers, les erreurs et les manipulations.

Elle également à connaître la réalité de l'exercice de cette fonction dans la pratique, à travers une étude qui s'est étalée sur plusieurs institutions économiques publiques: **Alfa pipe – Algérie télécom – Sonal gaz**, tout en se basant sur l'outil principal de la quête des informations sur le thème de l'étude qui est le questionnaire. Il a été distribué sur un échantillon du personnel: des cadres et des fonctionnaires dans leur nombre est de **77** exerçant comme: observateur, gestionnaires, comptables, et commissaire aux comptes. Puis, nous avons traité et analyser les données, reçues en utilisant le programme de statistique, **SPSS version19** et **Excel**, avec plusieurs méthodes et outils statistiques, qui nous ont permis de conclure finalement qu'il faut absolument mettre l'accent sur le rôle important joué par le système d'expertise interne comptable, et son efficacité dans les institutions initiées, et son renforcement également au sein de ces les dite institutions. Aussi, coopère avec le département des gestions financières et comptables afin de découvrir les points faibles et les fixer, ensuite, exploiter les points fort, et aider à l'élaborer des procédures et des politiques qui permettront d'atteindre ces objectifs.

Mots-clés:

Système -efficacité- système d'expertise interne de la comptabilité- institutions économiques publiques.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الإهداء.....
IV	كلمة شكر وعرهان
V	الملخص.....
IX	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال
XII	قائمة الملاحق
ب	مقدمة.....
	الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعاليته في المؤسسات العمومية الاقتصادية.....
2	.....
03	المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية.....
29	المبحث الثاني : الدراسات السابقة.....
	الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لواقع تطبيق نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعاليته في المؤسسات العمومية الاقتصادية محل الدراسة لولاية غرداية.....
36	.....
37	المبحث الأول : الطريقة والإجراءات.....
48	المبحث الثاني : نتائج الدراسة وتفسيرها.....
67	الخاتمة.....
71	المراجع.....
76	الملاحق.....
90	الفهرس.....

قائمة الجداول :

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
19	جدول يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلي.	[1-1]
38	جدول العينة المستهدفة و درجة الاستجابة الفعلية	[1-2]
39	جدول متغيرات الدراسة.	[2-2]
41	جدول التقيط و التوزيع حسب مقياس ليكرت الخماسي	[3-2]
43	جدول قياس ثبات وصدق الاستبيان.	[4-2]
44	جدول يبين معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول و نسبة المعامل الكلي لعبارات المحور.	[5-2]
46	جدول يبين معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني و نسبة المعامل الكلي لعبارات المحور.	[6-2]
47	جدول يبين معامل الارتباط بين كل محور من محاور الاستبيان و نسبة المعامل الكلي لعبارات الاستبيان.	[7-2]
48	جدول توزيع الأفراد حسب الجنس.	[8-2]
49	جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر	[9-2]
50	جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	[10-2]
51	جدول توزيع أفراد العينة حسب التخصص	[11-2]
52	جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	[12-2]
53	جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	[13-2]
55	جدول يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الأول	[14-2]
59	جدول يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني	[15-2]

62	جدول يبين المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمحوري الدراسة	[16-2]
63	جدول يبين معامل الارتباط و التحديد لمحور نظام الرقابة الداخلي المحاسبي	[17-2]
63	جدول يبين تحليل التباين ANOVA لتقدير العلاقة بين نظام الرقابة الداخلي المحاسبي و تأثير نظام الرقابة الداخلية والمؤسسات العمومية الاقتصادية	[18-2]
64	جدول يبين اختبار T و Beta في المؤسسات العمومية الاقتصادية	[19-2]

قائمة الأشكال :

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	يوضح لنا أنواع الرقابة الداخلية في المؤسسات .	[1-1]
13	هيكل متطلبات نجاح نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	[2-1]
16	يوضح لنا مقومات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات.	[3-1]
21	يوضح لنا مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.	[4-1]
24	يوضح لنا إجراءات نظام الرقابة الداخلية.	[5-1]
38	يوضح لنا العينة المستهدفة و درجة الاستجابة الفعلية.	[1-2]
48	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	[2-2]
49	يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر	[3-2]
50	يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	[4-2]
52	يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص	[5-2]
53	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المؤهل المهني	[6-2]
54	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب الخبرة المهنية	[7-2]

قائمة الملاحق

العنوان	رقم الملحق
استمارة الاستبيان	[1-2]
قائمة المحكمين (الاستبيان)	[2-2]
مخرجات Spss	[3-2]
الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنايب الناقلة للغاز	[4-2]
الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر	[5-2]
الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز	[6-2]

مقدمة عامة

المقدمة العامة

1- توطئة:

تواجه المؤسسة الاقتصادية اليوم تحديات ، أكثر من أي وقت مضى ، وما فرضت عليها اتجاهات العولمة المختلفة والتطورات المتزامنة في عالم إدارة الأعمال تحديًا واضحًا وصرحًا للأنظمة الرقابية لإدارة المؤسسات العمومية ، مما فرض على كثير من الدول إحداث تغييرات جذرية وعميقة في اتجاهاتها وأفكارها وإدارتها ، نحو رسم خطط استراتيجية واضحة ، تتواءم مع التطورات التي تعيشها المؤسسات مع بيئتها المتغيرة ، مما يدفع بالمؤسسات لكسب مكانة في الساحة الوطنية خاصة والدولية عامة ، وضمان ميزة تنافسية تؤهلها للبقاء والاستمرار.

تكمن أهمية وفعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي إلى إيجاد تنظيم جيد وخاص بالمؤسسات ، باعتبار الأنظمة الرقابية هي الدعامة لها ، والركيزة الأساسية لها بالنسبة للمؤسسات والأنشطة التي تقوم بها ، مما يسمح بتحقيق ميزة تنافسية ، والذي يؤدي بنظام الرقابة الداخلي المحاسبي إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية بالمؤسسات ، ورغم الجهود المبذولة إلا أن هناك عراقيل تحول دون تحقيق تلك الأعمال.

ومما سبق ذكره يستلزم على المؤسسات وضع ميكانزمات وبرامج فعالة على نشاط نظام الرقابة الداخلي المحاسبي ، فهو يعتبر أحد الوسائل الهامة في تشخيص حالة المؤسسات ووضعيتها المالية والمحاسبية ، وذلك من طرف شخص مؤهل لذلك ، أي (المدقق ، المراجع) ، للكشف عن مواطن الضعف والاختلالات التي قد تحدث ، ومقارنتها وإسقاطها بالمعايير المتفق عليها ، وتكثيف المؤسسات مع الظروف الخارجية ، من خلال التقارير التي يعدّها المراجعون والمدققون.

2 – الإشكالية الرئيسية :

ومن هنا تتضح لنا الإشكالية التالية :

ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية ؟

من خلال الإشكالية الأساسية تبرز التساؤلات الفرعية التالية :

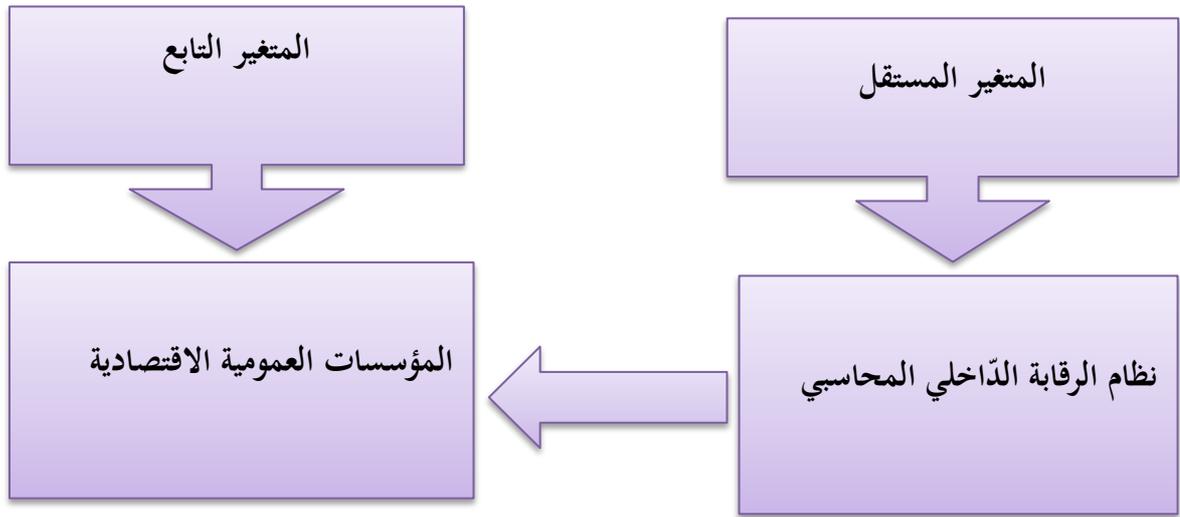
1. – كيف يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي المؤسسات العمومية الاقتصادية ؟
2. – هل يمكن لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي أن يكون له سبب مؤثر في المؤسسات العمومية الاقتصادية ؟
3. – هل تقوم المؤسسات بإجراءات تنظيمية لتحسين مناخ أعمالها مع مراعات أنظمتها الرقابية ؟

المقدمة العامة

3 - فرضيات الدراسة:

- ✓ الفرضية الأولى : يتم تقييم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في مجالها ، وأهميتها بالنسبة للمؤسسات .
- ✓ الفرضية الثانية : يمكن لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات يتم من خلاله حماية أصول المؤسسة من السرقة والتلاعب والاختلاس ، وسوء الاستخدام.
- ✓ الفرضية الثالثة : تقوم المؤسسات بالإجراءات الكفيلة لحماية أنظمتها الرقابية محل الدراسة.

4 - متغيرات الدراسة :



5 - مبررات اختيار الموضوع :

- لم يكن اختياري للموضوع هكذا ، بل يعود لأسباب موضوعية وذاتية الآتية :
- ✓ مبررات ذاتية :
- الاهتمام الشخصي بموضوع نظام الرقابة الداخلي المحاسبي ومهنة التدقيق ، ومواصلة البحث والعمل في هذا المجال مستقبلا.
- الاهتمام بمواضيع المراجعة والتدقيق والرقابة من خلال ميولي الشخصي إلى موضوع نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية .
- إثراء المكتبة المعرفية للطلبة والباحثين.
- ✓ مبررات موضوعية :
- اختيار هذا الموضوع من قبل اللجنة العلمية للكلية والتعديل في الموضوع المقدم من قبلي.

المقدمة العامة

- الحاجة الماسة لنظام رقابة داخلي محاسبي من قبل المؤسسات العمومية الاقتصادية ، بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.

- تزويد المؤسسات الاقتصادية بالدراسات التي تسمح من خلالها ، أتباع طرق واجراءات تمكّنها من إيجاد الحلول والطرق المناسبة من فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات ككل.

أ - أهداف الدراسة :

- ✓ التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية ، وأهم خصائصه.
- ✓ إيجاد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية.
- ✓ محاولة تطبيق هذه الدراسة بولاية غرداية ، والتي تختلف عن البيئة التي اجريت فيها بعض الدراسات السابقة.

✓ تقديم نتائج وتوصيات للاستفادة منها في الواقع العلمي و العملي.

ب - أهمية الدراسة (الموضوع) :

- يعدّ نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وسيلة من وسائل الرقابة الفعّالة ، باعتباره عنصرا مهماً وفعّالا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بشكل خاص ، وعلى مصالح المؤسسة بشكل عام.
- كما أنّه يقلّل من الأخطاء والانحرافات التي تنجم العمال.
- أهمية دراسة نتائج المؤسسات العمومية الاقتصادية ، والاهتمام بنظام الرقابة الداخلي المحاسبي بها ، بما يعطي صورة واضحة للجوانب الهامة ، وإعطائها الأولوية في إدارة المؤسسة ، والعمل على تحسينه وتطويره بما يتناسب مع مصالح المؤسسة.

6- إطار الدراسة :

ويتضمّن :

- حدود مكانية : أجريت الدراسة على مستوى 03 مؤسسات اقتصادية بولاية غرداية.

- حدود زمانية : مدّة الدراسة الميدانية استغرقت من 2015/04/03 م ← 2015/05/25 م ؟.

- حدود بشرية : اشتملت الدراسة على عيّنة من العاملين على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسات الاقتصادية العمومية ، المدير العام للمؤسسة ، نائب المدير العام ، رئيس مصلحة المالية والمحاسبة ، والموظفين بها.

- حدود موضوعية : وهي متغيّرات نظام الرقابة الداخلي المحاسبي ، ونتائج النظام ، حاولنا من خلال هذه الدراسة التّعرف أكثر على نشاط نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعاليته ، في المؤسسات العمومية الاقتصادية ، وتقييم نتائج النظام.

7 - منهج الدراسة :

سيتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية الموضوع ، وهذا للبحث أكثر بموضوع الدراسة وللإجابة أيضاً على بعض التساؤلات ، واختبار الفرضيات محلّ الدراسة.

8- أدوات الدراسة ومصادر البيانات :

اعتمدنا في إنجاز هذه المذكرة على بعض الأدوات لغرض التوصل إلى أهداف الدراسة واختبار فرضياتها على ما يلي:

• المصادر الأولية والمتمثلة في :

المراجع : (الكتب التي صدرت في هذا المجال ، المقالات والمجلات العلمية المتخصصة ، المذكرات والمؤتمرات).

• المصادر الثانوية والمتمثلة في :

مقابلات شخصية ، واستبيان وزّع على 03 مؤسسات عمومية اقتصادية محلّ الدراسة ، ووثائق الدراسة.

9 - صعوبات الدراسة:

واجهتنا عدّة صعوبات نذكر أهمّها:

- قلة المذكرات التي تشمل هذا المجال بالتحديد خاصة الجانب النظري.
- صعوبة الحصول على معلومات موثوقة .
- صعوبة مقابلة المسؤولين بهذه المؤسسات بسبب انشغالهم المكثفة.
- قلة المراجع باللّغة العربية على عكس المراجع باللّغة الإنجليزية وتوفرها ، ممّا صعّب على الطالب الترجمة إلى اللّغة العربية.
- صعوبة فهم بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية للموضوع التي هي محلّ الدراسة.

10 - تقسيمات الدراسة :

للتوصل إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة قسّم البحث إلى فصلين:

- فصل نظري : ويتضمن الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية ، بحيث تناولنا في المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية (مفاهيم حول نظام الرقابة الداخلي المحاسبي و المؤسسات العمومية الاقتصادية) ، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى أهم الدراسات التي تناولت نفس الموضوع، و قمنا باستخراج أهم نقاط الاختلاف و التشابه بينها و بين الدراسة الحالية.

- فصل تطبيقي : أما بالنسبة الفصل الثاني والأخير من الدراسة التطبيقية فكان بعنوان : "الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية."

المقدمة العامة

والذي يتضمن بدوره دراسة ميدانية تطبيقية والتي تعكس الإطار النظري نظام الرقابة الداخلي المحاسبي ومدى فعاليته في المؤسسات العمومية الاقتصادية محلّ الدراسة.

وفي الأخير خالص هذا البحث بختامة عامة تضمّنت عدّة نتائج من خلالها اقترحنا بعض التوصيات لهذه الدراسة المتواضعة رغبة منّا في البحث أكثر على هذه المواضيع الهامة ، واقترحنا بعض العناوين لدراسة إشكاليات مواضيع مستقبلية من خلال آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لنظام الرقابة
الداخلي المحاسبي والمؤسسات
العمومية الاقتصادية

تمهيد الفصل :

في مطلع القرن الحالي تسعى المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى حماية أصولها من المخاطر الناجمة عن التحوّلات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتعقّدها في عالم اليوم ، ومع التطوّرات التي تشهدها الحياة اليومية وبلوغ التكنولوجيا مستوى متقدّم من التطوّر والإبداع ، وعدم الاقتصار على الجهد البشري فحسب ، وهذا الأخير يبقى الركيزة الأساسية والوسيلة الهامة لبلوغ الأهداف المسطرة ، ممّا أصبح لزاماً على المؤسسات وضع آليات كفيلة لحماية مصالحها ، وذلك من خلال وضع نظام رقابة داخلي محاسبي فعّال من أجل كشف الأخطاء والتقليل من حدّتها.

وتجدر الإشارة في هذا المجال أنّ إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة ، لتحديد مدى الثقة في إمكانية الاعتماد عليها ، وغاية ذلك مساعدة المراجع على القيام بمهمّته في مراجعة الكشوف المالية والحكم السليم على مدى عدالة وصدق تلك الكشوف التي يتم اعدادها. وفي الأخير سنحاول في هذا الفصل إعطاء مفهوم لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المبحث الأوّل والمؤسسات العمومية الاقتصادية ، أمّا المبحث الثاني فستناول فيه مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

فكان تقسيم الفصل كالتالي :

- ✓ المبحث الأول : الأدبيات النظرية – الإطار النظري للدراسة –
- ✓ المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية – الدراسات السابقة –

المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية:

يعدّ نظام الرقابة الداخلي المحاسبي من أهمّ الركائز التي تعتمد عليها المؤسسات ، لما يكشفه من أخطاء وانحرافات التي قد تنجم عن السهو وسوء الاستخدام من قبل الموظفين العاملين بها ، وخاصة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي :

يعد نظام الرقابة الداخلي المحاسبي من أهمّ الركائز التي تبني عليها المؤسسات أهدافها والتي تعطي قيمة لها ، من خلال مراقبة الأعمال والأنشطة التي تقوم بها المؤسسات وضبط عملياتها من وسائل مادية كالبرامج والأنظمة الرقابية ، ومن موقعها في الهيكل التنظيمي الخاص بها ، والعنصر الأساسي الذي يعتبر جزءاً لا يتجزأ من كيان هذه المؤسسات ، ولا يمكن الاستغناء عنه كلياً وهو العنصر البشري ، وهناك من يدرجه ضمن أصول المؤسسة ، ومن خلال ما تقدّم سنحاول عرض لنظام الرقابة الداخلي (بمفهومه ، نشأته ، أهميته ، أهدافه).

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي:

بالنظر إلى تطوّر الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، وكذلك مع تطوّر أهداف وإجراءات المراجعة ذاتها ، وبالتالي يمكن التمييز بين مفهومين مختلفين للرقابة الداخلية هما:

1) المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية والذي يحرص الرقابة الداخلية في وظيفتي حماية أصول المؤسسة الاقتصادية وخصوصاً النقدية منها¹.

2) المفهوم الحديث للرقابة الداخلية فهو يوسع من نطاق الرقابة الداخلية بحيث يشتمل حماية الأصول والموجودات ، والتأكد من الدقة الحسابية بالإضافة إلى النهوض بالكفاية الإنتاجية ، وتشجيع التمسك والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، وبالتالي فمفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لهذه النظرة يتضمن جانبين ، محاسبي وإداري ، ويتظافر هذان الجانبان معاً للعمل على تحقيق الأهداف العامة للرقابة الداخلية².

تعدد التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد المعرفين له ، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

¹ : صالح ميلود خلاط وآخرون ، " بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع والآفاق "، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر - طرابلس - الجماهيرية العظمى ، الطبعة الأولى ، 2007م ، ص 294.

² : صالح ميلود خلاط وآخرون ، "نفس المرجع" ، ص 295.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

1- تعريف منظّمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية :

نظام الرقابة الداخلي هو: (مجموعة من الضمانات التي تساعد على التّحكّم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلّق بضمان الحماية ، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات ، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء ، ويزر ذلك بالتّظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة)¹.

2- تعريف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين :

نظام الرقابة الداخلية: (هي الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة)².

3 - تعريف اللجنة الاستشارية للمحاسبين البريطانيين :

تتكوّن الرقابة الداخليّة من : (مجموعة أنظمة المالية وغيرها ، الموضوعة من طرف الإدارة من أجل إدارة أعمال المؤسسة بكيفية منظّمة وفعّالة ، لضمان احترام سياسات التسيير ، حماية الأصول وضمان الصّحة والوضعية الكاملة للمعلومات المسجّلة بقدر الإمكان)³.

4- تعريف لجنة طرق المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين :

تشمل الرقابة الداخليّة،(الخطة التّظيمية ووسائل التّسيق والمقاييس المتّبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتّأكد من دقّتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية ، وتشجيع العاملين للتّمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة)⁴.

¹: C. Lionel et V. Gérard . Audit et Contrôle interne: Aspects Financiers، Opération et stratégique ،04^{ème} édition Dalloz ، Paris 1992، P:35.

²: الصبان محمد سمير ومحمد الفيومي محمد، "المراجعة بين التّظيم والتّطبيق"، دار الإسكندرية ، 2005م، ص 45 .

³ : محمّد براق ، "نظام الرقابة الداخليّة - دراسة على المستشفيات" ، مطبوعة موجهة لطلبة الماجستير للعلوم الاقتصادية والتّسيير فرع: استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي ، غير منشورة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2003-2004م ، ص 05.

⁴ : خالد أمين عبد الله ، "علم تدقيق الحسابات - الناحية التّظرية" ، دار وائل للتّشر ، عمّان الأردن ، الطّبعة الأولى ، 1999م ، ص 228-

5- تعريف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة :

طبقا لنص المعيار الدولي رقم (400) الخاص بالرقابة الداخلية : " يحتوي نظام الرقابة الداخلية على الخطة التنظيمية ، مجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة ، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال".

هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية ، حماية الأصول ، الوقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء ، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في اعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية¹ . وبعد استعراض أهم التعاريف الأكاديمية لنظام الرقابة الداخلية ، يمكن إدراج أهم التعاريف المنبثقة والمكملة لها والمتمثلة في:

- نظام الرقابة الداخلية ، هو عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم ، أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية ، ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة عن الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعية² .

- هو تحقيق تعميم التسيير ، موجه نحو التزام واحترام الإجراءات والقوانين والقواعد أو أي نشاط يؤدي إلى تحقيق مبادئ معقولة... إلخ³ .

مما سبق يمكن لنا ان نستخلص :

- نظام الرقابة الداخلي المحاسبي هو: "الخطة التنظيمية الشاملة للرقابة ، وتتضمن أسس وعناصر وأساليب وإجراءات نظام الرقابة الداخلي ، ويهدف إلى المحافظة على الأموال وتنميتها بالتوظيف المشروع ، وتقييم المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية ، والتي يُعتمد عليها في اتخاذ القرارات ، كما يساعد على التأكد أنّ المؤسسة تتبع الأسس والسياسات والإجراءات الشرعية ، وبيان أوجه القصور وتذليل العقبات ، حتى تحقق المؤسسة أهدافها بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة".

¹ : فتحي رزق السوافيري وآخرون ، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية" ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2002م ، ص12.

² : محمد توفيق ماضي ، "إدارة وجدولة المشاريع" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000م ، ص287.

³ : Hami ni allèle ، "le Contrôle Interne et L'élaboration Comptable" ، Office des Publications Unvers ، Alger ، 2003، P :13

الفرع الثاني: التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية :

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية ، مما ولد الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث ظهرت حاجة ملاك الأرض أو القائمون بالتسويق إلى من يقوم بمراقبة الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل والاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم ، ونظرا لقلّة العمليات التجارية وعدم اتساعها في المراحل الأولى من التقدم البشري ، كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت ، غير أن التقدم الذي عرف فيما بعد نتيجة انتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية ، أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة ، ونتيجة العديد من الأسباب لعل من أهمّها التطور الكبير في حجم المؤسسات الاقتصادية ، وانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية ، لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة. فازدياد رأس مال المستثمر في العمل وظهور الملكية الجماعية في صورة شركات فردية أو مساهمة ، ألزم إسناد إدارة المشروع إلى نخبة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع وإسناد مهمة الرقابة إلى أصحاب رأس المال ، وعليه أصبح الأمر يتطلب تنظيما داخليا في المشروع يتيح رقابة ومتابعة أعمال القائمين بالتنفيذ للسياسات الموضوعة لصالح المديرين.

وأصبحت الحاجة ماسة إلى من يراقب المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال ، على أن يقدم لهم تقريرا عما لمسه أثناء رقبته ، وبذلك يمكن محاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها ويمكن تلخيص التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية في المراحل التالية¹:

1 - المرحلة الأولى (قبل سنة 1500 ميلادية): كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين ، يتولى كل سجل تسجيل كل العمليات باستقلالية عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما ، وبالتالي منع التلاعب والاختلاس ، وعليه فإن وظيفة الرقابة الداخلية تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع.

وبتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة ، تطلب الأمر استخدام مراجعين بهدف محاسبة قباضة السفن ومنع الاختلاس ، ومنه فإن الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهدت إليهم المسؤوليات المالية ، وفي ذلك

¹ : عبد الفتاح الصحن وآخرون ، "المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2008م ، ص15.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

الوقت لم يشار إلى أي نظام يتعلق بالرقابة الداخلية أو نظام محاسبي ، فالأسلوب المتبع آنذاك هو تحقيق مفصل لكل عملية أو حدث مالي تم .

2 - المرحلة الثانية (من سنة 1500 إلى سنة 1850 ميلادية): اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية ، وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب ، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة.

وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية ، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها ، ثم تحقيقها خلال هذه المرحلة حيث كان هناك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ، ومنع التلاعب والاختلاس والتغير الآخر الهام كان القبول العام للحاجة إلى استعراض مستقل للنواحي المالية للمشروعات الصغيرة أو الكبيرة.

3 - المرحلة الثالثة (ما بعد سنة 1850 ميلادية): كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع الكبير الحجم ، وبرز شركات المساهمة ، وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على سلامة رأس المال والمحافظة عليه ، وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة ، وتم الاعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي¹ .
إن التطور الذي عرفه نظام الرقابة الداخلية كان نتيجة عوامل عديدة هي² :

- الأصناف العديدة للمؤسسات.
- تعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- توزيع السلطات والمسؤوليات على عدة مديريات فرعية.
- الحاجة الدائمة للمعلومات.
- العمل على حماية أصول المؤسسة.
- اعتماد مراجعة اختيارية.

¹ : حمدي السقاء ، "أصول المراجعة" ، الجزء الأول ، مطبعة ابن حيان ، سوريا ، 1979م ، ص106.

² : خالد أمين عبد الله ، "علم تدقيق الحسابات التآحية النظرية" ، دار الأوائل للطباعة والنشر ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000م ، ص166.

الفرع الثالث : أهمية نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بمؤسسة ما أمراً مهماً بالنسبة لكل من إدارة المؤسسة والمراجع ، فبالنسبة للإدارة نجد أنها تهتم بنظام الرقابة الداخلية للأسباب التالية:

1- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتعقدتها جعل من المتعذر على إدارة المؤسسة التعرف على أوجه نشاطاتها المختلفة ، ونتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي لذا أصبح لزاماً على القائمين بإدارة المؤسسة الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارة المؤسسة إدارة سليمة ، وقد وجدوا في التقارير والكشوف الإحصائية وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط ومتابعة تنفيذها ، ولكي تؤدي هذه الوسيلة أهدافها لا بد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو غش وذلك عن طريق وضع نظام للرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر المحاسبية.

2- كما يجب التأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للنظام مع النظام الموضوع ، وتحديد مجالات الانحراف ومسبباتها ، وإذا أوضحت هذه الاختبارات أنّ النظام موثوق به وعملي إلى حدّ كبير ، فالمراجع الخارجي هنا يُعتمد عليه لوضع سجلات مالية يُعتدّ بها، ومن هنا ظهرت ضرورة فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلي بصفة دورية بغرض :
- تحديد مدى الثقة بالنظام.

- تحديد نطاق إجراءات المراجعة اللاحقة.

- تقديم ملاحظات في شكل تقارير منفصلة عن تقارير المراجع الخارجي.

3- ازدياد المسؤوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق إدارة المؤسسة مثل مسؤولية حماية أصول المؤسسة من السرقة أو الضياع أو سوء الاستعمال ومسؤولية وجود سجلات محاسبية سليمة أدى إلى قيامها بتفويض بعض اختصاصاتها إلى بعض الإدارات الفرعية كإدارة المشتريات والإدارة المالية... الخ ، وحتى تطمئن الإدارة إلى حسن سير العمل بهذه الإدارات عليها أن تضع من أنظمة الرقابة الداخلية وما يكفل لها ذلك.

4- تعدد الجهات الحكومية التي تحتاج إلى بيانات دقيقة وبصورة دورية في مواعيد محددة عن نشاط المؤسسات مثل مصلحة الشركات والجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة التخطيط وحتى تطمئن الإدارة إلى الوفاء بالتزاماتها تجاه تلك الجهات من حيث دقة البيانات التي تقدمها لها ازدادت عنايتها بأنظمة الرقابة الداخلية¹.

¹ : محمد سمير الصّبان ، "المراجعة - مدخل علمي تطبيقي" ، الدّار الجامعية للنشر والتوزيع ، 1993م ، ص 210-211.

الفرع الرابع: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

يهدف نظام لرقابة الداخلية إلى تحقيق الآتي:

1. التحكم في المؤسسة: إن التحكم في المؤسسة يكون من خلال التحكم في إنتاجية عناصر الإنتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ولن يكون ذلك الا من خلال إرساء جملة من الأنظمة الفرعية المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2. حماية الأصول: يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصادقية والثقة في المعلومات، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لان ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها¹.

3. ضمان نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بدءا من أن تجهيز هذه البيانات يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية²:

- تسجيل العمليات من المصدر و في أقرب وقت ممكن.

- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي و التأكد من البيانات المتعلقة بها.

- تبويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.

- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.

- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

إلا أنه أصبح من الواجب إسقاط البعد الاستراتيجي لنظام الرقابة الداخلية على المعالجة الآلية للبيانات المرتبطة بالأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، وذلك لإضفاء المصادقية على مخرجات المعالجة.

4. تشجيع العمل بكفاءة: إن إرساء نظام للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل لموارد المؤسسة، و من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال السعي على التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا.

5. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن التنفيذ الجيد للسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة يقتضي امثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة. من أجل التطبيق الأمثل للأوامر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

¹: محمد التهامي وآخرون، "المراجعة وتدقيق، الحسابات - الإطار النظري والممارسات التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005م، ص 90.

²: LIONEL، "C & GERARD"، V Op.cit.، p 41- 42.

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه.
 - يجب أن يكون واضحاً (مفهوماً).
 - يجب توافر وسائل التنفيذ.
 - يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.
- أن العمل على تشجيع مختلف مستويات العمال على الالتزام بالسياسات في المؤسسة ، من شأنه أن يكفل تحقيق الأهداف المرسومة بأكبر نجاعة و فعالية¹.

المطلب الثاني : الحاجة إلى نظام الرقابة الداخلية :

نتيجة لاحتواء نظام الرقابة الداخلي على مقومات أساسية ، ولها عدد من الأدوات تمكّنها من تحقيق أهدافها وأهداف المؤسسة ، بشكل عام في توليد معلومات ذات مصداقية من هنا ظهرت الحاجة إلى وجود نظام رقابة داخلية بالمؤسسة ، من حيث دراسة حيثيات النظام وخصائصه ومكوّناته.

الفرع الأول : دراسة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية :

لدراسة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية للمؤسسة يجب أن يشمل على جميع الأنشطة اليدوية والآلية والإلكترونية المهمة والعلاقات المترابطة بين إدارة معالجة البيانات إلكترونيا والإدارات المستخدمة ، وأهداف دراسة نظام الرقابة الداخلية في حالة النظم الإلكترونية التي تكون لها نفس الأهداف كما في حالة النظم اليدوية ، فالدراسة هي عملية جمع معلومات تعتمد على القيام باستفسارات واعية من موظفي العميل وعلى ملاحظة توزيع الأعمال وإجراءات التشغيل ، والرجوع إلى الوثائق المكتوبة كما في حالة النظام اليدوي².

ويتم فحص النظام كمرحلة أولية للتقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية، بحيث يهدف إلى تفهم العناصر التالية³:

(1) تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي.

(2) نطاق استخدام الحاسوب الآلي في كل تطبيق من التطبيقات المحاسبية العامة.

(3) الهيكل الأساسي لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالمؤسسة.

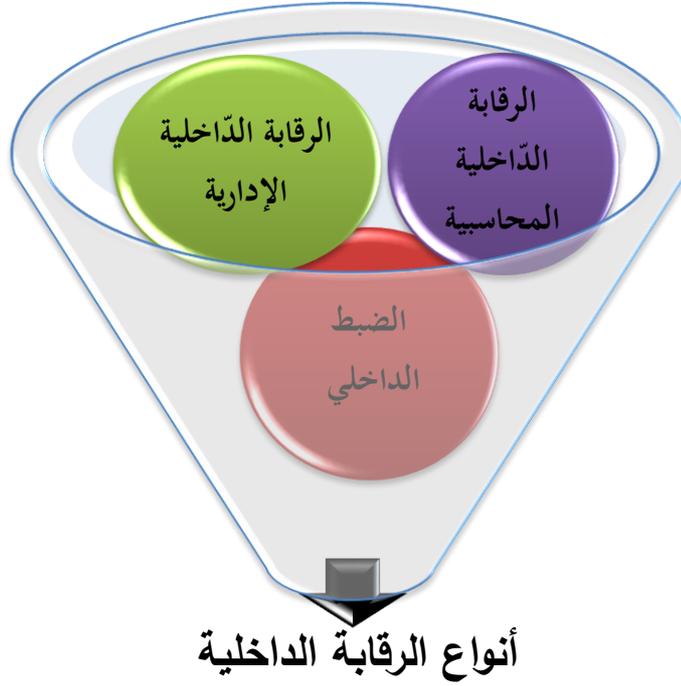
¹ : محمد التهامي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 21-92.

² : مصطفى عيسى خضير ، "المراجعة - المفاهيم - المعايير والإجراءات" ، مطابع جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ، الطبعة الثانية ، 1996م ، ص 284.

³ : وليام توماس وبمرسون هنكي ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، 1989م ، ص 461.

الفرع الثاني : أنواع نظام الرقابة الداخلية :

الشكل [1-1] : يوضح لنا أنواع الرقابة الداخلية في المؤسسات.



المصدر : عبد الفتاح الصحن وآخرون، "المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية"¹.

أولاً : الرقابة الداخلية المحاسبية :

وتهدف لضمان الدقة وصحة البيانات المحاسبية، ومن إجراءاتها :

- ❖ تحديد المسؤوليات المالية والفصل بين الوظائف المتعارضة في الأقسام المالية .
- ❖ استخدام نظام القيد المزدوج .
- ❖ استخدام نظام حسابات المراقبة الإجمالية والمساعدة .
- ❖ العمل بميزانيات مراجعة دورية .
- ❖ إعداد مذكرة تسوية البنك وبشكل دوري ومنتظم ولفترات قصيرة .
- ❖ استخدام نظام الجرد المستمر للمخزون .
- ❖ قيام أشخاص بإعداد قيود التسوية وتصحيح الأخطاء خلاف من يقوموا بعمل قيود اليومية .

¹: عبد الفتاح الصحن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص16.

ثانياً: الرقابة الداخلية الإدارية :

وتهدف لتحقيق الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ، ومن إجراءاتها :

- ❖ الموازنات التخطيطية .
- ❖ نظام التكاليف المعيارية.
- ❖ الإحصائيات والرسومات البيانية والخرائط والبيانات التحليلية.
- ❖ دراسة الوقت والحركة .
- ❖ التقارير الدورية .
- ❖ البرامج التدريبية للعاملين.

ثالثاً: الضبط الداخلي :

ويهدف لتحقيق الحماية اللازمة للأصول ، ومن وسائل الضبط الداخلي التي توضع :

- ❖ تقسيم العمل.
- ❖ المراقبة الذاتية (مراقبة الموظف لموظف آخر).
- ❖ تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.
- ❖ استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة.
- ❖ التأمين على الموظفين ، وعلى الممتلكات¹.

¹ : عبد الفتاح الصّحّح وأخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

الفرع الثالث: متطلبات نجاح نظام الرقابة الداخلي المحاسبي:

الشكل [1-2]: متطلبات نجاح نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية¹:



¹: عمرو محمد ذكي عبد الوهاب سلامة، "نظم الرقابة الداخلية الخاصة"، دار الأمل، 2013م - 2014م، ص 50.

الفرع الرابع : المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية :

يرتكز نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدّعائم و المقوّمات المحاسبية والمالية التي نوجزها فيما يلي :

1- الدليل المحاسبي :

ويعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات اجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنات الآزمة لأغراض الرقابة ، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية ، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه ، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معيّنة من التفصيل ، تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها فيما بعد يدويا أو الكترونيا ، وأيضاً لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتّخاذ القرارات بواسطة إدارة المنشأة¹.

2- الدّورة المستندية :

لتحقيق نظام جيّد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة لأنّها تمثّل المصدر الأساسي للقيّد وأدلة الإثبات ، وعند تصميمها يجب مراعاة الجوانب القانونية والشكلية ، وأن يحقق الهدف من تصميمه وتداوله ، ويجب ترقيمها لتسهيل عملية الرقابة ، وإن انشاء الدّورة المستندية يمثّل أساساً لها مما يجب المحافظة عليه ، فلا تتم عملية الرقابة إلا بوجودها خاصة في نطاق التّحصيل والصّرف والشّراء والبيع والتّخزين ، مع مراعاة خطوط السّلطة والمسؤولية عند انشاءها².

3- المجموعة الدّفترية :

وفق طبيعة المنظّمة وأنشطتها ، تعدّ وتجهّز مجموعة دفترية متكاملة تراعي التّواحي القانونية كذلك يجب مراعاة بعض المتطلّبات الرئيسية عند تجهيز المجموعة الدّفترية ، مثل ترقيم الصّفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة والتّركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلّما أمكن ذلك ، كذلك ينبغي أن تتميّز المجموعة الدّفترية بالبساطة في التّصميم قصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة³.

4- الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة :

أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال ، كما هو الحال في آلات عد النقديّة المحصّلة وتسجيلها ، كذلك تزايد أهمية استخدام الحاسوب

¹ : محمد السيّد سرايا وآخرون ، "الرقابة والمراجعة الداخلية" ، الدّار الجامعية - الإسكندرية ، 2004م ، ص378.

² : وليام توماس آخرون ، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النّظرية إلى التّطبيق" ، ترجمة - احمد حامد حجاج وكمال الدّين سعيد ، دار المريخ ، المملكة العربية السّعودية ، 1989م ، ص379.

³ : فتحي رزق السوافيري وآخرون ، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية" ، دار الجامعة الجديدة للنّشر ، الإسكندرية ، 2002م ، ص27.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض اعدادها أو الإفصاح عنها ، وأن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم¹.

5- الجرد الفعلي للأصول :

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للوحدة الاقتصادية ، بإمكانية جردها الفعلي كالتقديرة بالخزينة والمخزون بأنواعه الثلاثة والأوراق المالية والتجارية ومعظم عناصر الأصول الثابتة كالأراضي ، المباني ، السيارات ، الآلات والآلات.

كما أن نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الحسابية التي تشملها السجلات الحسابية ، إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول².

6- الموازنات التخطيطية :

الموازنة تمثل خطة كمية ومالية للمؤسسة ككل ، ولوحداته الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة ، ويمكن القول أن الموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة معينة ، فالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي ، فإن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنة من بيانات تقريرية موضوعة مسبقا ، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها³.

7- أنظمة التكاليف المعيارية :

التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقا ، فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، لأن غياب المعايير المحددة مسبقا ، يدفع بالمسؤولين إلى مقارنة الأداء الفعلي للفترة الحالية بأداء الفترات السابقة والنتيجة هي عدم الكشف عن عناصر عدم الكفاءة التي كانت موجودة في التكاليف الفعلية⁴.

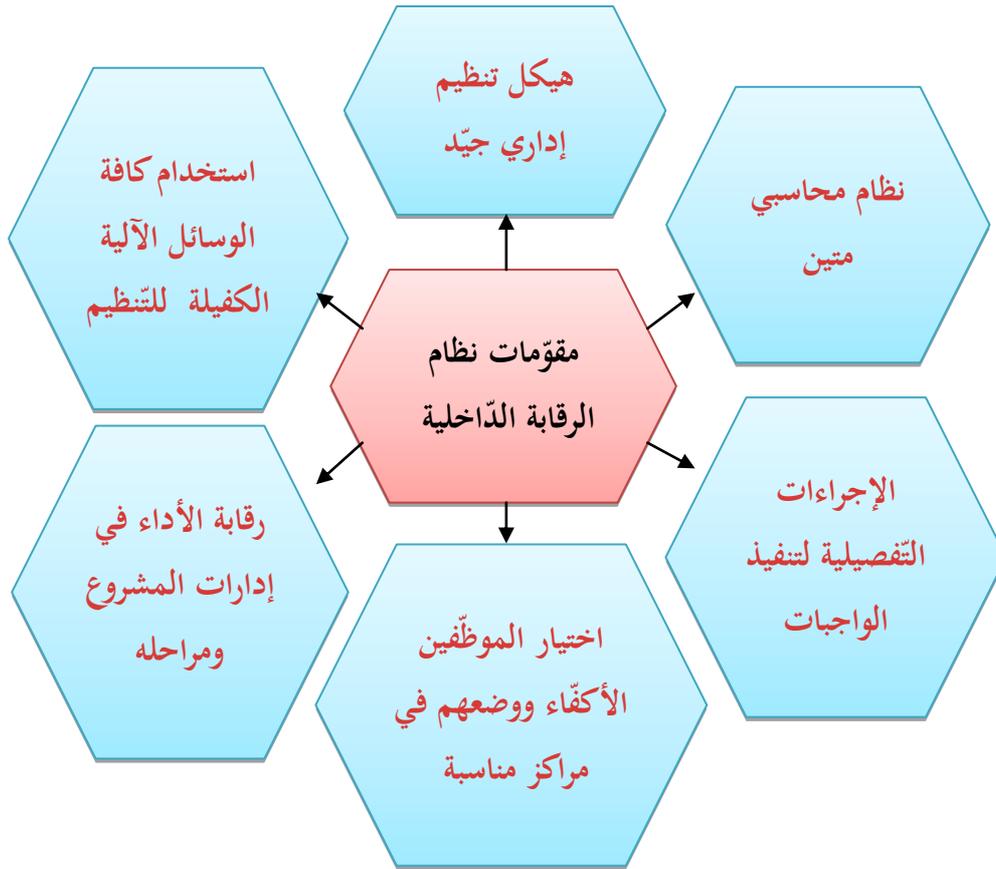
¹ : فنحي رزق السوافيري وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 191.

² : عبد الفتاح محمد الصّحن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 193.

³ : نفس المرجع ، ص 193-194.

⁴ : عبد الفتاح محمد الصّحن وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 193-194.

الشكل [1-3] : يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات.



المصدر : خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 169-170.

يوضح الشكل [1-3] المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية بحيث تختلف من مؤسسة إلى أخرى ، ولا يمكن تواجدها إلا في المؤسسات الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية والتي يتوفر فيها عدد كبير من الموظفين ، مما يسهل تقسيم العمل بالشكل المثالي ، أما المؤسسة الصغيرة فيتعدّر وجود ذلك فيها.

ولكن الرقابة الشخصية باستخدام الآليات الحديثة في العمل تساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية مقبولا لدى المراجع بشرط انتقاء ما يثير شكّه وربيبته فيما يراجع¹.

¹ : وجدان علي أحمد ، "دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة" ، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصّص محاسبة وتدقيق ، (غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010 ، ص 20.

المطلب الثالث : خصائص ومكونات نظام الرقابة الداخلية :

يتطلب تصميم وتنفيذ أي نظام للرقابة الداخلية ، مراعاة خصائص ومكونات نظام المؤسسة والاهتمام به لضمان تحقيق الأهداف الرقابية المسطرة لنظام تلك المؤسسة.

الفرع الأول : خصائص نظام الرقابة الداخلية المحاسبية :

يسعى نظام الرقابة الداخلي المحاسبي إلى إيجاد مجموعة من الخصائص والمتطلبات ، التي يجب توافرها في أي نظام رقابي سليم ، حتى يتسنى تحقيق الأهداف المسطرة ومن ضمن هذه الخصائص ما يلي :

1- الفعالية : يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور ، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل ، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل ، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه¹.

2- الموضوعية : إنّ الإدارة المالية تتضمن الكثير من العناصر البشرية ، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة ، وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية ، لأنّ الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية ، لا موضوعية فيها ، ممّا يؤثّر ذلك على الحكم في الأداء ، ممّا يجعله غير سليم ، لأنّ التقارير المقدّمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية غير حيادية ، تتضمن البيانات التي لها معنى ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمؤسسة².

3- الدقة : يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء ، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات ، من خلال البيانات المسجّلة ، بالوثائق والسجلات المحاسبية ، وكذلك المتابعة المستمرة ، في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية³.

4- المرونة : حتى يكون النظام الرقابي ناجحاً ، يجب أن تتوفر فيه صفة المرونة ، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم ، فنادرًا ما تتشابه المشاكل والأسباب والانحرافات ، ممّا يتطلب أن يكون التصرف فيها مناسباً للموقف المتخذ ، وإن كانت تلك الظروف التي أملت تغييرًا في الأهداف والخطط الموضوعية ، وعلى المدير أن تتوفر فيه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المؤسسة⁴.

¹ : عمر سعيد آخرون ، "مبادئ الإدارة الحديثة" ، مكتبة دار الثقافة ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2003م ، ص 137.

² : جميل أحمد توفيق ، "إدارة الأعمال - مدخل وظيفي" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000م ، ص 414.

³ : محمد إسماعيل بلال ، "مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق" ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2004م ، ص 371.

⁴ : محمد قاسم الفيروني ، "مبادئ الإدارة - النظريات والعمليات والوظائف" ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ،

2001م ، ص 373.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

5- التوقيت المناسب : لا بدّ من توافر نظام سليم ، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب ، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير ، التي عليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً ، فمثلاً إذا تعلّق الأمر بإحدى المناقصات وتحصّلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلّق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمر لا قيمة له إذا جاء هذا بعد انقضاء الأجل والموعد المحدد للدخول¹.

6 - التوفير في النفقات : الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطّة ، وبالتالي الحد من التّفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به ، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه ، فمثلا شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصّل عليها لا توازي التكاليف².

7 - الاستمرارية والملاءمة : ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح ، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه ، فعندما تكون المؤسسة صغيرة ، يفضّل لها أسلوب رقابة بسيط ، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلّب نظام أكثر تعقيداً وملاءمة³.

8 - التكامل : يشير تكامل النظام الرقابي إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية ، بالإضافة إلى أنّه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة⁴.

¹ : محمد فريد الصّحن وآخرون ، "مبادئ الإدارة" ، الإدارة الجامعية ، الإسكندرية ، 1999-2000م ، ص 359.

² : محمد رفيق الطّيب ، مدخل للتسيير ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة النّشر غير مذكورة ، ص216.

³ : الرقابة على الموقع الإلكتروني : 15:49 03-03-2015 : <http://www.islame.cc/filz/one.newsasp?isnews>

⁴ : يحيى حسين عبيد وآخرون ، "أصول المراجعة" ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، مصر ، الطّبعة الأولى ، 2001 م ، ص 199.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية¹ :

جدول [1-1] يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلي

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
البيئة الرقابية	التصرفات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام ، والإدارة العليا ، والمديرين ، وملاك المنشأة ، والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	- النزاهة والقيم الأخلاقية - الالتزام بالكفاءة - المسؤولين عن حوكمة المؤسسة (مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة) - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل - الهيكل التنظيمي - تخصيص السلطة والمسؤولية - سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي.	تأكيد الإدارة (الوجود ، الاكتمال ، التقييم ، العرض والإفصاح ، القياس والحدوث)
نظم المعلومات المحاسبية والاتصال.	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمسائل المحاسبية عن الأصول المرتبطة.	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات (الاكتمال ، الدقة ، التبويب ، التوقيت ، الترحيل ، التلخيص).

¹: أمين السيد أحمد ، "التطور الحديث في المراجعة" ، مرجع سبق ذكره ، ص 260.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
الإجراءات والأنشطة الرقابية	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	- الفصل الكافي للواجبات. - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر) - المستندات والسجلات الكافية (الضوابط العامة للكمبيوتر). - الرقابة المادية على الأصول والسجلات. - الاختبارات المستقلة على الأداء.
المتابعة وتقييم الأداء	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ، ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً.	غير واجبة التطبيق.

- المصدر : أمين السيد أحمد ، "التطور الحديث في المراجعة" ، مرجع سبق ذكره ، ص 260.

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات هي¹:

- البيئة الرقابية: هي عبارة عن مجموعة العناصر التي تؤثر في نظام الرقابة الداخلية لكي يعمل على تحقيق أهداف المنشأة لخلق جو من الرقابة الفعالة.
- تقييم مخاطر الإدارة : إنّ أي منشأة تعمل في المجال الاقتصادي بصرف النظر عن حجمها وهيكلها وطبيعتها والمجال التي تعمل فيها ، محاطة بالعديد من المخاطر وفي جميع الأوقات ، وقد تكون داخلية أو خارجية.
- الإجراءات والأنشطة الرقابية : وهي السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من أنّ تعليمات الإدارة يتم تنفيذها.

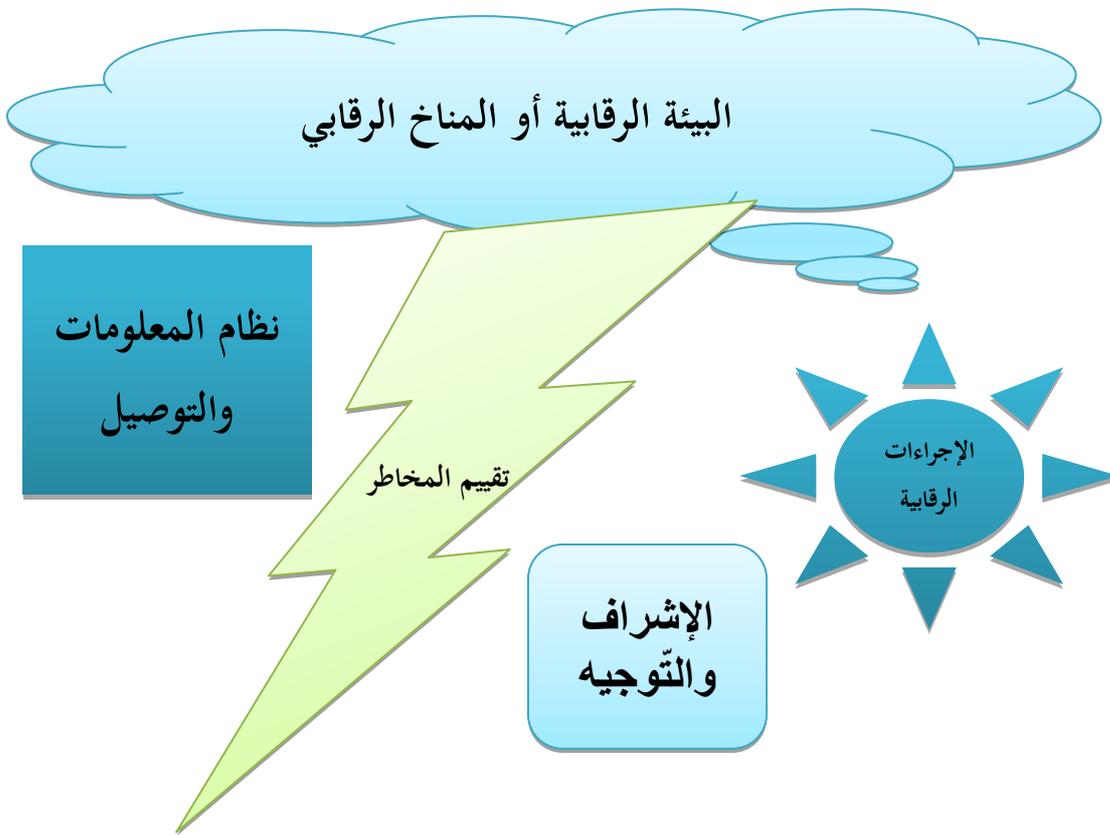
¹: أمين السيد أحمد، نفس المرجع، ص 260.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

● المتابعة وتقييم الأداء : المتابعة والتقييم هي عبارة عن عملية تتبع وتقييم لكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية داخل المنشأة لتزويد الإدارة العليا بالضمان الكافي على أنّ نظام الرقابة الداخلية يعمل بصورة جيّدة ، من خلال التقييم الدّوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية.

● نظم المعلومات المحاسبية والاتصال: وهي عبارة عن عملية تحديد المعلومات ، وطرق الحصول عليها ، وتبادلها بالشكل المناسب وفي الوقت الذي يساعد الأفراد على القيام بمسؤولياتهم ، وتتصف بالتنوع في المعلومات وبالإضافة للاحتفاظ بالمسائل المحاسبية عن الأصول المرتبطة.

والشكل [1- 4] أيضا: يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين



المصدر: أمين السيد أحمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 260.

الفرع الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية :

إنّ تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية والإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة¹.

أولاً : الإجراءات الإدارية:

- تحديد الاختصاصات وتقسيم العمل تجنّب التداخل بين المسؤوليات ممّا يقلّل من احتمال وقوع حالات الغش والأخطاء.
- توزيع الواجبات بين الموظّفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم .
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال.
- تقسيم العمل بين الموظّفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف.
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظّفين بعمل واحد في نفس المكتب.
- إيجاد روتين معيّن يتضمّن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظّف للتصرّف الشّخصي إلاّ بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات صريحة بأنّ يقوم كل موظّف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- إجراء حركة تنقّلات بين الموظّفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- ضرورة قيام كل موظّف بإجازته السنوية دفعة واحدة ، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أيّ تلاعب في ذلك العمل.

ثانياً : إجراءات العمل المحاسبي :

وتضم هذه الإجراءات ما يلي :

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند مالم يكن معتمداً من الموظّفين المسؤولين ، ومرافقة الوثائق المؤدّية الأخرى.
- عدم اشراك موظّف في مراجعة عمل قام به ، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.
- استعمال الآلات المحاسبية ممّا يسهّل الضبط الحسبي ويقلّل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الإنجاز.
- استخدام وسائل التوازن الحسبي الدّوري مثل موازين المرتجعة العامة.

¹: محمّد تهامي ، مسعود صديقي ، "المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة العملية" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 2005م ، ص 45.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

- إجراء مطابقتات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك (دراسة حالات التقارب البنكي).
- القيام بمجرد مفاجئ دوريا للتقديية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ثالثاً : إجراءات عامة :

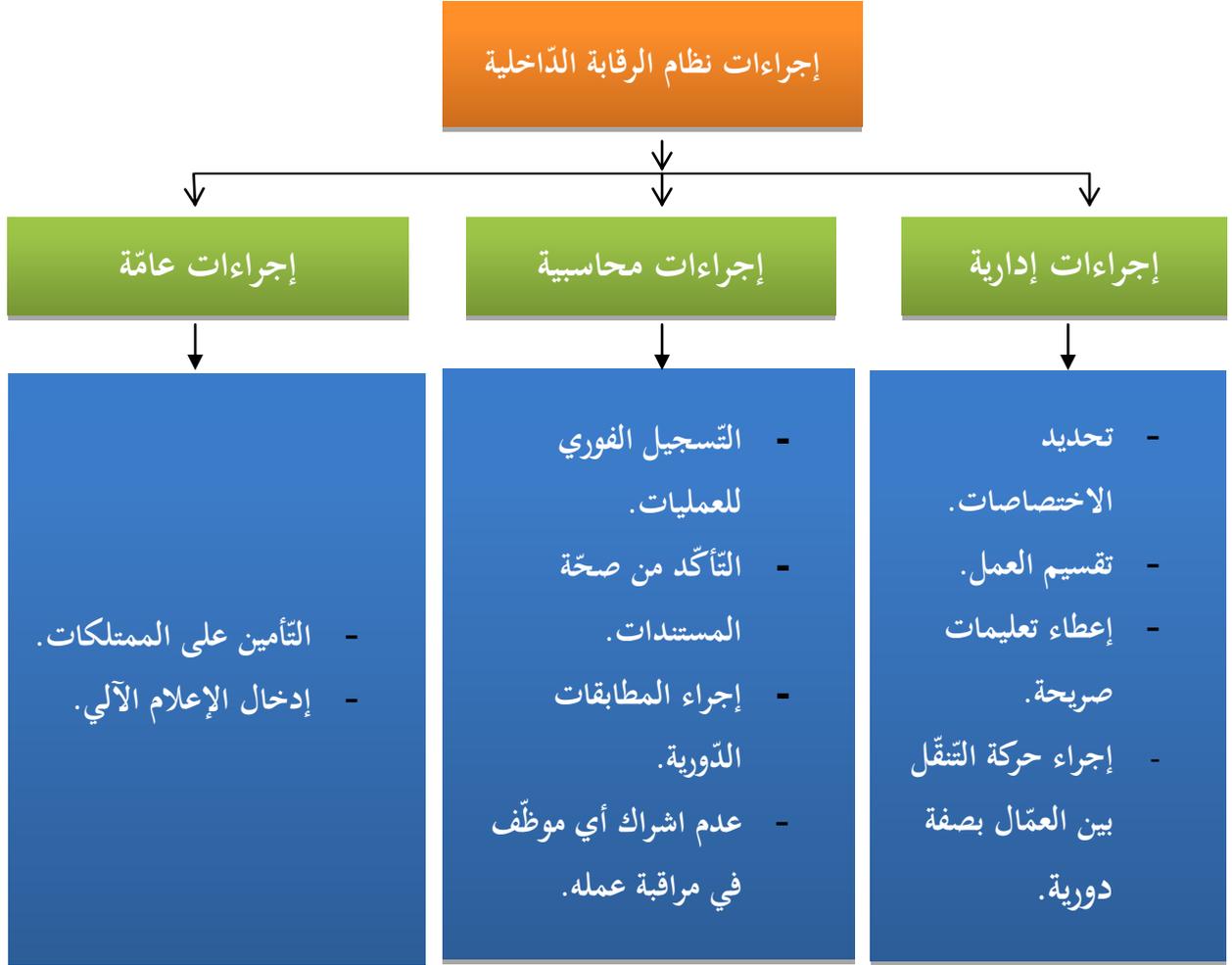
وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- تطبيق الإعلام الآلي على النظام المحاسبي قصد الحصول على معلومات سريعة ودقيقة.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

والشكل الآتي يوضح إجراءات الرقابة الداخلية:

الشكل [1- 5]: إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صدّيقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 123.(بتصرف).

المطلب الرابع : المؤسسات العمومية الاقتصادية:

ظهر مفهوم المؤسسات العمومية الاقتصادية على المستوى العالمي في بداية القرن العشرين بشكل بسيط ، حيث كانت تعرف بأنها "الذات العمومية الوحيدة التي لا تعتمد أساسا ترابيا أو جغرافيا"¹. بحيث اعتبرها من الجانب الفقهي التشريعي لتجسيد مبدأ اللامركزية ، والمؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر بالصورة التي هي عليها اليوم لم تكن وليدة الصدفة ، بل كانت نتائج تقلبات وأزمات عدّة تشهد عليها قوانينها المتعاقبة ، وهذه العقبات والاضطرابات دفعت المؤسسة الاقتصادية الفرنسية ثمة حتى وصلت إلى ماهي عليه اليوم ، فبالإضافة إلى المحيط الاقتصادي المضطرب ، فقد كان للظروف السياسية والأمنية والاجتماعية التي عايشتها الجزائر ، الدور الكبير في صناعة تاريخ المؤسسة الاقتصادية وتحديد مفهومها ، وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريفها والتعرف على خصائصها. والى أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية والثقافية.

الفرع الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية :

أولا: تعريف المؤسسة العمومية الاقتصادية:

اختلف في تعريف المؤسسة الاقتصادية من مفكر اقتصادي لآخر، وهذا نتيجة لتطورها من فترة إلى أخرى ، وفيما يلي بعض تعريفاتها:

1. يرى فريدمان Friedman المؤسسة العمومية الاقتصادية: " أنها مؤسسة ذات شخصية مستقلة تنشئها الدولة، وتمتلكها من غير مساهمين تكون مسؤولة أمام السلطة التشريعية ممثلة بالوزير المختص أو بمجلس إدارة تعيينه السلطة التنفيذية، ويكون لها حساباتها المستقلة، وتدار وفقا لأساليب المشروعات الخاصة، وتخضع للمحاسبة العامة"².

2. أو هي : " عبارة عن تنسيق لمجموعة من العوامل المختلفة، مندمجة مع بعضها البعض من أجل الإنتاج، وتبادل السلع مع أعوان اقتصاديين آخرين في ظل محيط تختلف شروطه من زمان الى آخر ومن مكان لآخر"³.

¹ مصطفى بن لطيف ، "المؤسسات الإدارية والقانون الإداري" ، المدرسة الوطنية للإدارة ، تونس ، العدد الثالث ، سبتمبر 2007م ، ص96.

² بوخناف هشام، "وظيفة العلاقات العامة و انعكاساتها على أداء المؤسسة العمومية الجزائرية. دراسة ميدانية بمؤسسة اتصالات الجزائر" ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع ، تخصص : علاقات عامة ، كلية الآداب و العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، قسم علم الاجتماع، جامعة باجي مختار عنابة ، السنة الجامعية 2010 - 2011م ، ص30.

³ عمر الصخري، "اقتصاد المؤسسة" ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعة ، سنة 1993م، ص24.

ثانيا : خصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية:

من خلال سرد التعاريف السابقة للمؤسسة ، يمكن استخلاص صفات أو الخصائص التالية التي تتصف بها المؤسسة الاقتصادية¹ :

● للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق و صلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.

● القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.

● أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية، وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.

● التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى إلى تحقيقها، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم معين.

● ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.

● لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة ، فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها.

● المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.

الفرع الثاني : أهداف المؤسسة العمومية الاقتصادية :

أولا : الأهداف الاقتصادية : والتي تضم ما يلي² :

1/ تحقيق الربح : فاستمرار المؤسسة لا يمكن أن يتم ما لم تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المنافسة الشرسة، أو الحفاظ على مستوى معين من نشاطها، وبالتالي لا بد من تحقيق هذا الهدف للاستعانة به في تنفيذ الاستراتيجية المتبعة من طرفها .

2/ تحقيق متطلبات المجتمع : إن تحقيق المؤسسة لنتائجها، يمر عبر عملية تصريف إنتاجها المادي أو المعنوي حيث يستفيد منه المجتمع الموجهة إليه، في المقابل تحقق عوائد عن ذلك هذه الأخيرة التي تختلف

¹ عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص26.

² ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، الجزائر ، دار المحمدية ، طبعة الاولى ، 1998 ، ص20.19

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

من المؤسسة العامة إلى الخاصة، حيث أن الأولى تعتبره كوسيلة لاستمرار نشاطها وتوسعته من اجل تلبية حاجيات المجتمع المتجددة والمتطورة، أما الثانية فيعتبر هدفها الرئيسي تحقيق الربح .

3/ عقلنة الإنتاج: يتم بالاستعمال الرشيد لعناصر لإنتاج ورفع إنتاجيتها بواسطة تطبيق وظائف الإدارة (التخطيط، التنظيم، التوجيه ، الرقابة) .

ثانيا: الأهداف الاجتماعية: تتمثل فيما يلي¹ :

1/ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر عمال المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم بها، حيث أن هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسات، وطبيعة النظام الاقتصادي، ومستوى المعيشة في المجتمع ، وحركة سوق العمل وغيرها من العوامل المعقدة، وغالبا ما تتدخل الدولة لتحديد مستوى من الأجر لحاجات الأجير ويحافظ على بقائه بالمؤسسة، وهذا ما يسمى بالأجر الأدنى المضمون .

2/تحسين مستوى معيشة للعمال: نظرا للتطورات السريعة التي تشهدها المجتمعات وخاصة في المجال التكنولوجي، وللرغبات والطلبات المتزايدة للعمال والناجمة عن ذلك، يفرض على المؤسسات بمواكبة هذه التغيرات وتلبية هذه الرغبات المتزايدة والمستمرة. بالإضافة إلى توفير إمكانيات مادية ومالية أكثر فأكثر للعامل من جهة، وللمؤسسة من جهة أخرى.

3/توفير تأمينات ومرافق للعمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل: التأمين الصحي، والتأمين ضد حوادث العمل وكذلك التقاعد، كما أنها تقوم بتخصيص مساكن لهم، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل المطاعم،... الخ .

4/الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال: دعوة مختلف أطراف العمال داخل المؤسسة للتماسك والتفاهم لأنه الوسيلة الوحيدة لضمان حركة واستمرارية المؤسسة وتحقيق أهدافها، ونجد في العادة وسائل وأجهزة بالمؤسسة تقوم بذلك مثل: مجلس العمال، وجود علاقات غير رسمية .

5/ إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عادة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع، و ذلك بتقديم منتجات جديدة، أو بواسطة التأثير في أذواقهم عن طريق الإشهار والدعاية سواء لمنتجات جديدة غير موجودة بالسابق، وهذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية قد تكون غير صالحة أحيانا، إلا انه غالبا قد ما تكون في صالح المؤسسات وتقوم وسائل الاشهار العامة بالمجتمع في حالات التوجه نحو التقشف بغرض التخفيف من الأزمة الاقتصادية مثلا: بدعوة المواطنين إلى استهلاك

¹: ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة ، دار المحمدية، طبعة 2 ، 2000 ، الجزائر، ص19.18.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

أنواع معينة من المنتجات قد تكون أكثر فائدة على المجتمع، أو استبدال منتج بأخر في حالة عدم توفر الأول أو عند كونه لا ينتج داخليا..... الخ.

ثالثا: الأهداف الثقافية والرياضية: يمكن ذكرها فيما يلي¹:

1/ توفير وسائل ثقافية و ترفيهية: توفر المؤسسة لعمالها وممكن حتى أولادهم من مسرح ومكتبات ورحلات مختلفة، نظرا لما لها من أهمية على مستوى العامل الفكري ورضا وتحسين مستوى العامل وبالتالي تحسين مخرجاته

2/ تدريب الشانين و رسكلة القدامى: إن التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها، فان المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد، تدريبيا كفيلا بمواكبة تطورات الإنتاج والتسويق وغيرها، في المقابل العمال القدامى لا بد لهم من مسايرة هذه التطورات وبالتالي إعادة النظر في تدريبهم على ما تفرزه التطورات التكنولوجية وهذا ما يسمى بالرسكلة.

3/ تخصيص أوقات للرياضة: تعمل المؤسسات خاصة الحديثة منها على اتباع طريقة في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد، خلال يوم العمل فمثلا في اليابان بعد الغداء، بالإضافة إلى إقامة دورات رياضية، تعود بالفائدة على العامل والمؤسسة مما يجعل العامل في حيوية ونشاط دائمين ومستمرين وتنتج عنهم علاقات اجتماعية وانسجام في الاتجاهات، وهي عناصر جد مفيدة في الاستعداد للعمل والتحفيز، ودفع الإنتاج والإنتاجية فيها.

¹: ناصر دادي عدون، طبعة الاولى، مرجع سبق ذكره، ص22/21.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة :

يتضمن المبحث الثاني على أهم الدراسات السابقة و التي لها علاقة بموضوعنا ، فمن خلاله سنتطرق الى الأهداف و النتائج التي وصلت إليها، مع إظهار أوجه الشبه و الاختلاف بينها و بين الدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات المحلية:

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى بعض الدراسات المحلية التي تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية :

الدراسة الأولى :

"دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا -سطيف -" ، هذه الدراسة من اعداد الطالب بوبكر عميروش ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة ، سطيف ، سنة 2011م

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا وتتضح لنا الاشكالية التالية:

ما هو دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة و تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون داخل المؤسسة؟ وفي الأخير خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها ادارة المؤسسة.
- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.
- نظام الرقابة الداخلية و بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة.

الدراسة الثانية :

" دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية " هذه الدراسة من اعداد الطالب عزوز ميلود، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، - بسكرة - سنة 2007م ، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ، ومن خلال ما تقدم تتضح لنا الإشكالية التالية:

كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية وبالتالي تحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية؟ وفي الاخير خلصت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والعليمات والقوانين الموضوعه ، من طرف الغدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة.
- الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة.
- تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية

الدراسة الثالثة:

"دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك دراسة حالة :الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك" هذه الدراسة من اعداد الطالبة بوطورة فضيلة ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص :علوم التسيير، بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، سنة 2007م ، تركز الدراسة حول توضيح مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، من أجل ذلك وجب تحديد معايير الفعالية لهذا النظام المتمثلة في؛ الأهداف التشغيلية التي يجب تحقيقها، صدق المركز المالي المصرح به في التقارير المالية، ومدى التطابق مع القانون والأنظمة السارية المفعول ومدى احترامها ، ومن خلال ما سبق تتضح لنا الإشكالية الموضوع: ما هي آليات دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؟ وما مدى فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية للصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك و في الاخير خلصت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- يعني نظام الرقابة الداخلية جميع السياسات والإجراءات والقوانين التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أغراضها.

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

- ان التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية، من شأنه دعم الأهداف المتوخاة من هذا النظام.
- إن الحكم على فعالية أي نظام للرقابة الداخلية، لا يتم إلا من خلال تقييم أنظمتها الفرعية الأساسية المكونة له؛ سواء في المجال الإداري، المحاسبي، والمالي، وبإسقاط ذلك على نظام الرقابة الداخلية للصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك -.

المطلب الثاني : الدّراسات الأجنبية:

في هذا المطلب سيتم التّطرق إلى أهم الدّراسات الأجنبية التي تناولت الموضوع و هي كالاتي:

الدّراسة الأولى:

" تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن (دراسة ميدانية) ، هذه الدّراسة من اعداد الطالب محمد علي محمد الجابري ،قدمت استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ،اليمن ، سنة 2014م.

تكمن أهمية هذه الدّراسة في تسليط الضوء على تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن ومن خلال تلك الأهداف تتضح لنا الإشكالية التالية :

- حيث في الاخير خلصت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج نذكر منها:
- إن نظام الرقابة الداخلي من المتطلبات الأساسية للمنشأة الحديثة ، خصوصا مع التطورات الحديثة ومواكبة العصر.
- زيادة الاهتمام بالرقابة على النظم الإلكترونية لما لها من أهمية قصوى كونها تعتمد على تكنولوجيا الإعلام والاتصالات في كل الأعمال المحاسبية والمالية.
- وجود ارتباط تعاوني بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية لذلك تعتبر مهنة التدقيق الداخلي من أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة.

الدّراسة الثانية:

" أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية (دراسة ميدانية في سورية)" ،هذه الدّراسة من اعداد (د. رشا بشير الجرد) ، المجلة الجامعة، جامعة دمشق - العدد الثالث - المجلد الثالث -2013م

الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية

تتجلى أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية (دراسة ميدانية في سورية) ، وعلى ضوء الإجراءات المنظمة لها، يتضح لنا الاشكالية التالية: " هل تؤثر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟ " حيث في الاخير خلصت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- تؤثر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية.
- تؤثر بيئة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية.
- يؤثر تقدير المخاطر على تقدير خطر الرقابة الداخلية.
- تؤثر أنشطة الرقابة على تقدير خطر الرقابة الداخلية .
- تؤثر المتابعة على تقدير خطر الرقابة الداخلية.

الدراسة الثالثة:

دراسة (Y:Zhang ,2007) بعنوان:

Audit commite quality,Auditor independence, And internal control weakness

هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين جودة لجنة التدقيق ، وضعف نظام الرقابة الداخلية ، واستقلالية المراجع بعد صدور قانون (Sarbanes Oxly)، وقد تناول البحث تعريف المتغيرات ، ثم اجراء مقارنة بين مجموعة من الشركات التي تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية على أساس القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة، وحجمها ، ومستوى أدائها مع مجموعة أخرى لا تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية ، إذ أخذت عينة تتكون من 208 شركة تعاني من تحريفات مادية في نظام الرقابة الداخلية.

وتوصلت الدراسة إلى :

- وجود علاقة بين جودة التدقيق، وضعف نظام الرقابة الداخلية، واستقلالية المدقق ، إلا أن الشركة تعاني من ضعف الرقابة الداخلية إذا كانت لجنة المراجعة لديها ذات خبرة مالية ومحاسبية متدنية ، أو خبرة مالية غير محاسبية
- المراجعون لديها يتمتعون باستقلالية كبيرة ، ومناك تغيير في المراجعين ، أي كلما احتوت اللجنة على عدد أكبر من الخبراء الماليين فإنها تصنف ضمن الشركات التي لديها نظام رقابة داخلي قوي.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة :

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة فقد تبين أن:

- أهمية تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية من قبل ادارة المؤسسة.

- تأثير بيئة الرقابة على الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة.

- قيام الدراسات السابقة باستخدام المنهج الوصفي

- التأكيد على الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية.

أوجه الشبه :

✓ التطرق الى مفهوم نظام الرقابة الداخلي.

✓ التعرف على مهام آليات الرقابة الممارسة على نظام الرقابة الداخلي.

✓ تتفق الدراسة الحالية مع باقي الدراسات في استخدام المنهج التحليلي الوصفي.

أوجه الاختلاف:

➤ تختلف هذه الدراسة مع الدراسات الأخرى في الجانب التطبيقي من حيث المكان و مجتمع الدراسة ، إذ اعتمدنا على دراسة عيّنة ميسرة من المجتمع الممثل في بعض موظفي مصالح المالية والمحاسبية، في تلك المؤسسات من خلال دراسة حالتها.

➤ السعي إلى الربط بين متغيرين هما نظام الرقابة الداخلي المحاسبي و المؤسسات الاقتصادية العمومية.

➤ توضيح العلاقة التي تربط بين متغيرين ، المتغير المستقل بالمتغير التابع من خلال دراسة الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية العمومية.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بالأساسيات النظرية لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي ومفهوم المؤسسات العمومية الاقتصادية ، بحيث تعرفنا بنظام الرقابة الداخلي المحاسبي ، بأنه من أهم الركائز التي تبني عليها المؤسسات أهدافها والتي تعطي لها قيمة ، من خلال مراقبة الأعمال والأنشطة التي تقوم بها المؤسسات وضبط عملياتها من وسائل مادية كالبرامج والأنظمة الرقابية ، ومن موقعها في الهيكل التنظيمي الخاص بها ، والعنصر الأساسي الذي يعتبر جزءاً لا يتجزأ من كيان هذه المؤسسات وبما يضمن الفعالية داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية.

وفي الأخير خلصت الدراسة النظرية إلى مدى تطبيق هذا النظام في هذه المؤسسات ، وذلك من خلال التحسين والرقبي بنظام الرقابة الداخلي المحاسبي ، والحفاظ على سمعة ونزاهة المؤسسات العمومية الاقتصادية. أما بالنسبة للمطلب الثاني تم التعرّيج إلى أهم الدراسات السابقة المحلية منها و الأجنبية و إجراء مقارنة بينها و بين الدراسة الحالية.

الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي لنظام الرقابة
الداخلي المحاسبي في
المؤسسات العمومية الاقتصادية

تمهيد الفصل :

بعد عرض الجانب النظري الخاص بنظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعاليته في المؤسسات الاقتصادية العمومية ، والذي تناولنا فيه أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية والذي يعد من الوظائف الأساسية لإدارة المؤسسة في جميع المؤسسات ، بالإضافة الى عرض مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة ، وستناول في هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة وذلك من خلال الإجابة على إشكالية البحث، بحيث سنقوم فيه إلى التطرق إلى عينة الدراسة وكذا الصعوبات التي تعرضت إليها هذه الدراسة، و من ثم أداة جمع البيانات و أساليب و أدوات التحليل الإحصائي، التي تم الاعتماد عليها في تحديد الاجابات المتحصل عليها، ثم نبرز اهم النتائج و التوصيات التي خرجنا بها من هذه الدراسة. وبذلك سيتم تقسيم الفصل الى مبحثين :

✓ المبحث الأول: الطريقة و أدوات الدراسة

✓ المبحث الثاني: نتائج الدراسة و تفسيرها

المبحث الأول: الطريقة و أدوات الدراسة

سيتم من خلال هذا المبحث عرض منهجية الدراسة المستخدمة، و مجتمع الدراسة وعينته ، و أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، والمعالجات الإحصائية المستخدمة وفحص صدف أداة الدراسة وثباتها.

المطلب الاول: منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدمنا المنهج التجريبي، لتحليل البيانات و المعطيات المتحصل عليها، بغرض دراسة "نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعاليتته في المؤسسات العمومية الاقتصادية ". وقد تم توزيع مع مجموعة من الاستبيانات لجمع المعلومات اللازمة و المتعلقة بموضوع الدراسة، و من ثم تفرغها و تحليلها باستخدام برنامج الاختبارات الاحصائية Spss النسخة رقم 19، و ذلك للوصول إلى نتائج ذات قيمة و استخلاص نتائج و توصيات بعد الدراسة.

المطلب الثاني:مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من موظفين على مستوى مصالح المالية والمحاسبة من (مدير إدارة ،رئيس مصلحة المالية والمحاسبة ، مساعدي رئيس مصلحة المالية والمحاسبة)، والمدير العام، نائب المدير العام،) على مستوى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

كما قمنا بتوزيع 77 استبانة شملت جميع أفراد العينة المدروسة.

حيث اعتمدنا عن طريق التسليم المباشر لاستمارة الاستبيان للمستجيب بالمؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية غرداية، و قد تم استرجاع 64 استبانة من مجموع 77 استبانة، حيث تم إلغاء 02 استبانة ، و 11 استبانة غير مسترجعة، فكان مجموع الاستبانات الصالحة للمعالجة الاحصائية هي 77 استبانة أي ما نسبته(83%) من اجمالي مجتمع الدراسة.

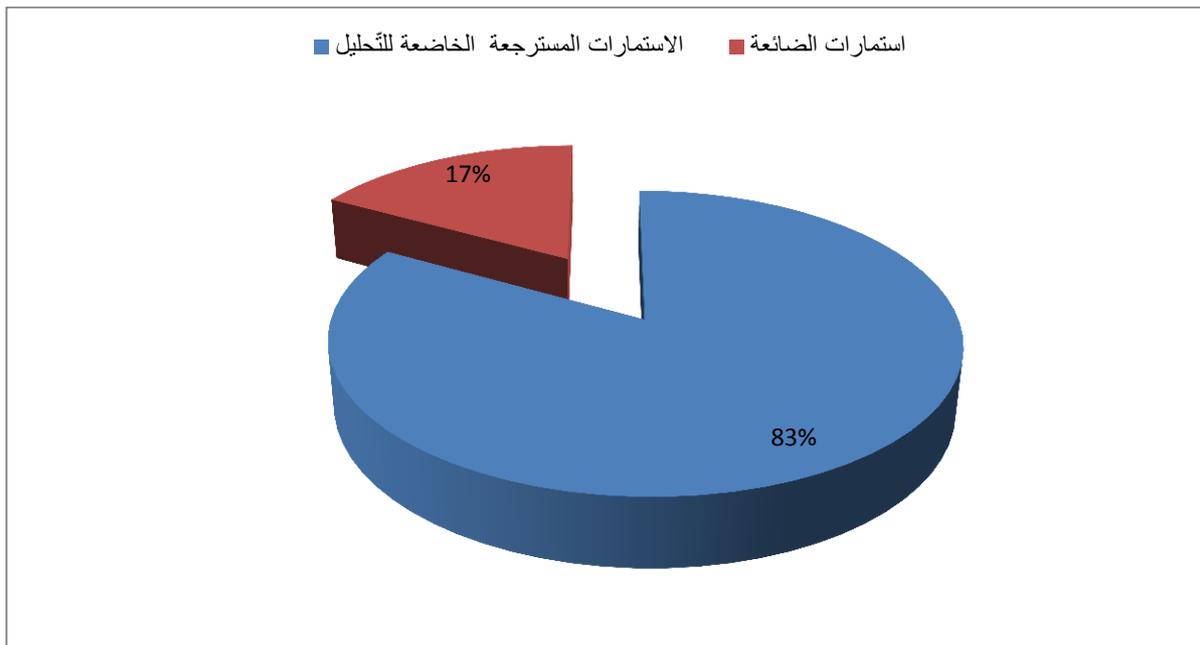
الجدول رقم [1-2]: العينة المستهدفة و درجة الاستجابة الفعلية

النسبة المئوية	العدد	البيان
%83	64	الاستثمارات المسترجعة الخاضعة للتحليل
%17	13	استثمارات الضائعة
%100	77	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

و الشكل الموالي يوضح النسب المئوية للعينة المستهدفة و درجة الاستجابة الحقيقية:

الشكل رقم [1-2]: العينة المستهدفة و درجة الاستجابة الفعلية.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel

متغيرات الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على متغيرين هما المتغير المستقل و المتغير التابع كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم: [2-2]: متغيرات الدراسة

الاسم	المتغيرات
نظام الرقابة الداخلي المحاسبي	المتغير المستقل
المؤسسات العمومية الاقتصادية	المتغير التابع

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: أدوات الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على بعض الأدوات لجمع المعلومات و المتمثلة في الوثائق المحصل عليها من المالية والمحاسبية بالمؤسسة و إجراء المقابلات مع بعض الإطارات، كما كان للملاحظة أثراً فعالاً في الحصول على بعض المعلومات إضافة إلى الاستبيان الذي يعتبر كأداة رئيسية في البحث فمن خلال النقاط المالية سنتعرض إلى هذه الأدوات بكثير من التفصيل على النحو الآتي:

الفرع الأول: المقابلات:

تعدّ المقابلات حدى الأدوات المهمة في جمع المعلومات فمن خلالها تمّ التوصل إلى معلومات إضافية حول مفهوم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي و فعاليته في المؤسسات العمومية الاقتصادية ، حيث تمّ إجراء عدة مقابلات مع إطارات في مصلحة المالية والمحاسبة تتمحور حول طرق و أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلي داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: الملاحظات:

من خلال الزيارات الميدانية التي قمنا بها للمؤسسات العمومية الاقتصادية محل الدراسة استطعنا تسجيل على العموم بعض الملاحظات التي ساعدتنا في توجيه منهجية البحث والحصول على المعلومات من مصادر متعددة، وأهم ما نشير إليه في هذا الإطار أن:

- المعلومات المقدمة من طرفهم محدودة وقليلة نظراً للتجاوب الصريح معهم ربما يرجع لعدم كفاية الوقت أو الاحتكار للمعلومات.
- الوثائق غير منظمة ومرتبطة لديهم بشكل يسمح ويسهل عملية الاطلاع عليها، وهذا يرجع إلى عدم الاهتمام واللامبالاة من بعض الموظفين في طريقة تسيير مهامهم وترتيبها بشكل منظم.
- التكنم والسرية في المعلومات المقدمة وهي من سلوك وصفات بعض الموظفين، بحيث تكون الإجابات غير واضحة ودقيقة بشكل المطلوب ويرجع ذلك حسب ما لوحظ إلى الخوف من تسرب بعض

المعلومات لبعض المؤسسات المنافسة لها والشك من طرفهم بأن المعلومات المطلوبة لا تستخدم لأغراض البحث فقط وإنما لأغراض أخرى وخاصة في مجال الرقابة المحاسبية.

- كما واجهنا أثناء الزيارات الميدانية لبعض المؤسسات العمومية الاقتصادية، إلى الإهمال و عدم الرد والتجاوب على طلباتنا المقدمة لهم، من خلال عدم السماح لنا بعدم مقابلة بعض الاطارات في هذا المجال بحجة عدم كفاية الوقت لديهم وانشغالهم بأعمالهم الموكلة لهم.

الفرع الثالث : الوثائق:

لقد تمّ الحصول على بعض الوثائق من تلك المؤسسات محل الدراسة، و التي وفّرت لنا بعض المعطيات و البيانات الضرورية في البحث حيث تمثّلت هذه الوثائق في نبذة تعريفية بالمؤسسة و الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة و موقع نظام الرقابة في ادارة المؤسسة.

الفرع الرابع : الاستبيان:

إنّ الاستبيان هو أحد الأدوات الرئيسة و المهمة في جمع المعلومات حول موضوع الدراسة، و عليه فقد تمّ تصميم استبيان أوّلي بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة و التي تتناول نفس الموضوع، حيث كان يحتوي على ثلاثة أجزاء ، الأول منه يحتوي على معلومات شخصية تخصّ الشخص المستجوب و الثاني يتعلّق بالمتغير المستقل و المتمثّل في نظام الرقابة الداخلي المحاسبي، أمّا الجزء الثالث فيضم عبارات تتعلّق بالمتغيّر التابع والذي يتمثل في مدى تأثير نظام الرقابة الداخليّة ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية من خلال العلاقة بين نظام الرقابة الداخليّة و المؤسسات العمومية الاقتصادية، فمنا عرض هذا الاستبيان على ثلّة من الأساتذة المحكّمين كل حسب تخصّصه قصد تحكيمه و إبداء آراءهم الفنيّة حوله سواءً من الجانب المنهجي او من الجانب العلمي إضافة إلى مقابلة بعض الإطارات في تلك المؤسسات محل الدراسة إلى أن خالصنا إلى استبيان صالح لجمع المعلومات و كان شكله النهائي كالآتي:

إنّ أول ما بدأنا به الاستبانة هو نبذة تعريفية بموضوع الدراسة و عبارات تشجّع و تحث الأشخاص المستجوبين على التعاون مع الباحث و تطمينهم بسرّيّة الإجابات و استعمالها لأغراض البحث العلمي فحسب و تحفيزهم على إظهار الجديّة و الصدق في الإجابة ليليها الجزء الأوّل من الاستبيان والذي يضمّ معلومات شخصية تتعلّق بالمستجوب مثل : الجنس ، السنّ ، المستوى التعليمي ، الخبرة..... الخ ، ليأتي بعده الجزء الثاني حيث يتناول نظام الرقابة الداخلي المحاسبي حيث بلغ عدد عبارات هذا الجزء إلى 17 عبارة ، و يختتم بالجزء الأخير الذي كان يضم 12 عبارة مقسّمة تتعلّق بمدى تأثير نظام الرقابة الداخليّة ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية.

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

و قد كانت الإجابة على أسئلة الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي الذي يضم خمسة مستويات هي كالآتي : موافق تماماً ، موافق ، موافق إلى حد ما ، غير موافق ، غير موافق تماماً ، و أعطيت لهم الأوزان التالية على التوالي : 1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 .

قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان استنادا إلى الإجابات واختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان و المتوسط الحسابي للمتغير المستقل و المتغير التابع. قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطات الحسابية.

حساب معامل الارتباط بث المتغير المستقل والتابع لمعرفة نوعية العلاقة التي تربطهما.

وقد تمّ تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى $5 - 1 = 4$ ثمّ نقسمه على القيمة الكبرى في الأوزان لكي يتم الحصول على طول الخلية كما يلي : $0.8 = 5 / 4$ لنضيفها في الأخير لأدنى قيمة في الأوزان و هي القيمة 1 لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية و بهذا يصبح طول الخلايا كما هو موضّح في الجدول الموالي :

جدول رقم [2-3]: التّخطيط و التّوزيع حسب مقياس ليكرت الخماسي.

التّعين	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حدّ ما	غير موافق	غير موافق بشدة
النّقطة	5	4	3	2	1
مجال المتوسط الحسابي	من 4.20 إلى 5	من 3.40 إلى 4.19	من 2.60 إلى 3.39	من 1.80 إلى 2.59	من 1 إلى 1.79

المصدر: من إعداد الطّالب

طريقة جمع البيانات: لقد عمد الطالب إلى توزيع الاستبيانات وجمعها بنفسه، والتسليم المباشر لبعضهم مع التأكيد التام لأفراد وحدة المعاينة بأن إجاباتهم ستحظى بالسرية التامة، ولن تستخدم إلى لأغراض البحث العلمي.

المطلب الرابع: المعالجات الإحصائية المستخدمة.

تم استخدام برنامج (Spss 19) في التحليل الإحصائي وبرنامج Excel.

أما الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها على النحو التالي:

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومعامل الارتباط لبيان مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وتأثيره في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

- معامل الثبات لبيان الاتساق الداخلي للاستبيان.

المطلب الخامس: صدق و ثبات الاستبيان:

للتأكد من مدى قدرة أداة الدراسة الرئيسية " الاستبيان " على قياس المتغيرات و مدى صدقها في قياس ما وضعت لقياسه قمنا بإتباع الخطوات الموالية:

تحكيم الاستبيان (صدق المضمون): بعد إعداد الاستبيان في شكله الأولي تمّ عرضه على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين و المختصين في نظام الرقابة الداخلي بالإضافة إلى مختصين في منهجية البحث العلمي في كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير للأخذ بأرائهم و نصائحهم حيث تمّ حذف بعض الفقرات من الاستبيان و تعديل ما يجب تعديله حتى تمّ التوصل إلى الاستبيان في صورته النهائية و الصالح لبلوغ الهدف الذي صمم من أجله.

قياس ثبات الاستبيان: و للتأكد من ثبات الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان تمّ قياس نسبة الثبات باستخدام معامل الثبات الفاكرونباخ " alpha de cronbach " , لقياس مدى ثبات محاور الاستبيان وهذا ما يوضّحه الجدول الموالي:

جدول رقم [2-4]: قياس ثبات وصدق الاستبيان

المحور	عنوان المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل صدق الاستبيان
الأول	نظام الرقابة الداخلي المحاسبي	17	0.728	0.853
الثاني	مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية	12	0.785	0.803
الثالث	الاستبانة ككل	29	0.921	0.953

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss19

يتضح لنا من خلال الجدول رقم [2-4] أنّ نسبة معامل الثبات ألفا كرونباخ للاستبانة ألفا كرونباخ ككل بلغ 0.921 و هي قيمة جيّدة من الناحية الإحصائية لدراسة مثل هذه المواضيع كما بلغت نسبة الفا كرونباخ للمحور الأول (نظام الرقابة الداخلي المحاسبي) إلى 0,728 وهي قيمة مرتفعة أمّا قيمة ألفا كرونباخ بالنسبة للمحور الثاني (مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية) فقد بلغت 0.785 وهي أيضاً قيمة جدّ مرتفعة، وبهذا نكون قد تأكّدنا من مصداقية الاستبيان المصمّم لدراسة الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعاليته في المؤسسات العمومية الاقتصادية، و مما يجعله قادراً و صالح لتحليل الإجابات و المساهمة في الإجابة على إشكالية الدراسة.

قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان: سنقوم بحساب و قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان من خلال معامل الارتباط لبيرسون Person correlation coefficient بين كلّ عبارة و معامل الارتباط لكل عبارات المحور الذي تنتمي إليه كما يلي:

المحور الأول: من خلال الجدول الموالي و المرقم بـ [2- 5] نقوم بإجراء مقارنة بين معامل الارتباط لكلّ عبارة من عبارات المحور الأول (نظام الرقابة الداخلي المحاسبي) و نسبة المعامل الكلي لعبارات المحور .

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

الجدول رقم [2-5]: يبين معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول و نسبة المعامل الكلي لعبارات المحور.

الإحصائية	المؤشرات	العبارة	رقم العبارة
مستوى الدلالة	معامل الارتباط		
0.00	0.687**	يهدف نظام الرقابة الداخلي المحاسبي إلى تحقيق رقابة مانعة في طبيعتها ، من خلال إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن.	1
0.00	0.669**	يمكن لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي منع الأخطار الناتجة عن البيانات غير الصحيحة ، والأخطاء في الإجراءات المتبعة في تجميع وتشغيل البيانات.	2
0.02	0.495**	توجد حماية للأصول ، بما في ذلك البيانات من سوء الاستخدام أو الضياع من قبل النظام.	3
0.01	0.535**	يمتلك المدقق والمراجع شهادة علمية في ذات الاختصاص وخبرة كافية ، مما يساهم في فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.	4
0.02	0.412*	توجد أخطاء مقصودة وغير مقصودة ، من قبل نظام الرقابة الداخلي المحاسبي من خلال البرامج الموضوعية.	5
0.00	0.847**	يتعامل نظام الرقابة الداخلي مع الأزمات والمواقف الصعبة ، والتصدي لها في الوقت المناسب.	6
0.00	0.641**	يتابع المدقق والمراجع للمستجدات في المجال الرقابة والمحاسبة ، من خلال المساهمة في فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.	7
0.01	0.530**	يجب إخضاع كل من المدقق والمراجع والمحاسب إلى برنامج تدريبي لتطوير مهاراته ، وأداءه الوظيفي.	8
0.01	0.519**	يقوم المدقق والمراجع والمحاسب بتفويض مهامه إلى من ينوب عنه مما ، يؤدي سلبي إلى عدم الموضوعية في العمل.	9
0.00	0.807**	تؤخذ في عين الاعتبار أنواع الأخطاء أو حالات التدليس التي يمكن أن تحدث لنظام الرقابة.	10
0.00	0.710**	يوجد تحديد دقيق في وصف الإجراءات المتبعة من قبل النظام ، والتي تكشف الأخطاء أو الغش.	11
0.00	0.683**	يخضع عمل كل موظف لمسؤول يشرف عليه وتقييم كفاءة	12

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

		مهامه من قبل إدارة المؤسسة.	
0.00	0.638**	توجد دراسة للمخاطر التي تهدد أمن المعلومات في نظام المعلومات داخل المصالح.	13
0.01	0.530**	يمكن دراسة المخاطر الناتجة عن تغيير الموظفين ما بين المصالح لأسباب معينة من قبل إدارة المؤسسة	14
0.01	0.518*	توجد دراسة حقيقية للمخاطر الناتجة عن تطبيق أنظمة المعلومات المحاسبية الجديدة لمصالح المؤسسة	15
0.00	0.806**	يوجد توصيف وظيفي يحدد الصلاحيات والواجبات ، ودرجة المعرفة والمهارة لأداء الأعمال ، بكفاءة وفعالية واقتصادية في أداء المهام والتي تطلبها مختلف الوظائف داخل المصالح.	16
0.00	0.709**	تسعى المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية ، لتحديد ما إذا كان يعمل النظام كما هو مطلوب ، وتحديد الحاجة لإجراء التطوير والتحديث	17

**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى 0.01

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss19) ، وبرنامج Excel

يتضح لنا من خلال الجدول رقم [2-5] أنّ معاملات الارتباط الدالة تراوحت ما بين 0.412 عند مستوى الدلالة 0.02 في الفقرة (5) " يوجد احتمال لاكتشاف الأخطاء المقصودة وغير المقصودة ، من قبل نظام الرقابة الداخلي المحاسبي من خلال البرامج الموضوعية " كأصغر قيمة ، في حين بلغ معامل الارتباط إلى 0.847 عند مستوى الدلالة 0.00 في الفقرة (6) " يتعامل نظام الرقابة الداخلي مع الأزمات والمواقف الصعبة ، والتصدّي لها في الوقت المناسب " كأكبر قيمة .

وبهذا نكون قد تأكدنا من أنّ عبارة المحور الاول ذات مصداقية عالية لقياس الغرض الذي وضعت من أجله .

المحور الثاني: من خلال الجدول الموالي و المرقم بـ [2-6] نقوم بإجراء مقارنة بين معامل الارتباط لكلّ فقرة من فقرات المحور الثاني (مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية) و نسبة المعامل الكلي لفقرات المحور.

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

الجدول رقم [2-6]: يبين معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني و نسبة المعامل الكلي لعبارات المحور

الإحصائية	المؤشرات	العبارة	رقم العبارة
مستوى المعنوية	معامل الارتباط		
0.00	0.753**	تلتزم المؤسسة بالقوانين واللوائح السارية المفعول ، سواء المحلية والدولية المكتوبة والمعلنة.	1
0.01	0.517**	يلتزم الموظفون بتحمل المسؤوليات ، وتقلد الوظائف الموكلة إليهم بكل روح رياضية.	2
0.00	0.583**	العمل على تحقيق العوامل والظروف المناسبة للعمل لتحقيق حالة الرضا والولاء من خلال تصميم نظام رقابة داخلي جيد.	3
0.00	0.591**	تسعى المؤسسة من خلال عمليات الرقابة الداخلية بتوجيه سياسات الاختيار والتوظيف العادلة من قبل إدارة المؤسسة.	4
0.00	0.752**	تقوم المؤسسة في الغالب بالإفصاح عن تقاريرها السنوية.	5
0.00	0.832**	يستعين نظام الرقابة الداخلي المحاسبي بمفاهيم الرقابة والمراجعة لتحسين كفاءة وفعالية النظام.	6
0.00	0.803**	تسعى إدارة المؤسسة إلى وضع برامج خاصة ومؤهلة (كالدورات، المحاضرات، برامج تدريبية...) لتأهيل وتكوين الموظفين .	7
0.00	0.407*	يوجد تسيير موضوعي للحياة الوظيفية ، من قبل إدارة المؤسسة للموظفين مع تحقيق فرص عادلة للترقية والتوظيف الأمثل(الرجل المناسب في المكان المناسب).	8
0.01	0.546**	يساهم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي بالتنسيق بين استراتيجية إدارة المصالح واستراتيجية إدارة المؤسسة ككل.	9
0.00	0.754**	يوفر نظام الرقابة الداخلي المحاسبي شفافية ، في دعم المسيرين عند اتخاذ القرارات.	10
0.00	0.835**	تنفيذ السياسات والممارسات التي من شأنها احترام الحقوق الأساسية للموظفين.	11
0.00	0.409*	يساهم نظام الرقابة الداخلي في الرفع من أداء العمال.	12

** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01

* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss، وبرنامج Excel

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.

من خلال الجدول رقم [2-6] يتضح لنا أنّ معاملات الارتباط الدالة تراوحت ما بين 0.407 عند مستوى الدلالة 0.05 في العبارة (8) " يساهم نظام الرقابة الداخلي في الرفع من أداء العمال." كأصغر قيمة ، في حين بلغ معامل الارتباط إلى 0.835 عند مستوى الدلالة 0.01 في العبارة (11) " يستعين نظام الرقابة الداخلي المحاسبي بمفاهيم الرقابة والمراجعة لتحسين كفاءة وفعالية النظام." كأكبر قيمة ، وبهذا نكون قد تأكدنا من أنّ عبارة المحور الاول ذات مصداقية عالية لقياس الغرض الذي وضعت من أجله .

صدق الاتساق الداخلي بين المحاور و جميع عبارات الاستبيان: سنقوم هنا بحساب معامل مدى ارتباط محور من محاور الدراسة مع جميع عبارات الاستبيان من خلال هذا الجدول على النحو التالي:

الجدول رقم [2-7]: يبين معامل الارتباط بين كل محور من محاور الاستبيان و نسبة المعامل الكلي لعبارات الاستبيان:

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	عنوان المحور
0.000	0.787**	نظام الرقابة الداخلي المحاسبي
0.000	0.787**	مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.01

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss، وبرنامج Excel.

من خلال الجدول رقم [2-7] يتضح لنا أنّ معاملات الارتباط المتوصل إليها دالة عند مستوى المعنوية (0.01) و يبيّن أنّ معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة كانت مرتفعة فنلاحظ مثلاً معامل الارتباط بين المحور الأول و المتعلق بنظام الرقابة الداخلي المحاسبي و المعامل الكلي لعبارات الاستبيان و كذلك معامل الارتباط بين المحور الثاني و المتعلق مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية قد بلغا معاً إلى ما نسبته 0.787 و هي نسبة جيدة على العموم كونها في مستوى مرتفع.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها والتوصيات.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق لتحليل الاحصائي للبيانات الخاصة بالمجيب (الشخصية، الوظيفية)، والبيانات الخاصة بمحاور الدراسة ومعالجتها احصائيا وإثبات صحة الفرضيات من خلال تحليلها.

المطلب الأول: الدراسة الوصفية لخصائص عينة الدراسة:

سيتم عرض و تحليل البيانات و المعلومات المتعلقة بالأشخاص المستجوبين من خلال تحليل عامل الجنس و السن و المستوى التعليمي بالإضافة إلى الأقدمية.

✓ توزيع أفراد العينة حسب الجنس: سيتم تبيان توزيع أفراد العينة حسب الجنس من خلال الجدول الموالي:

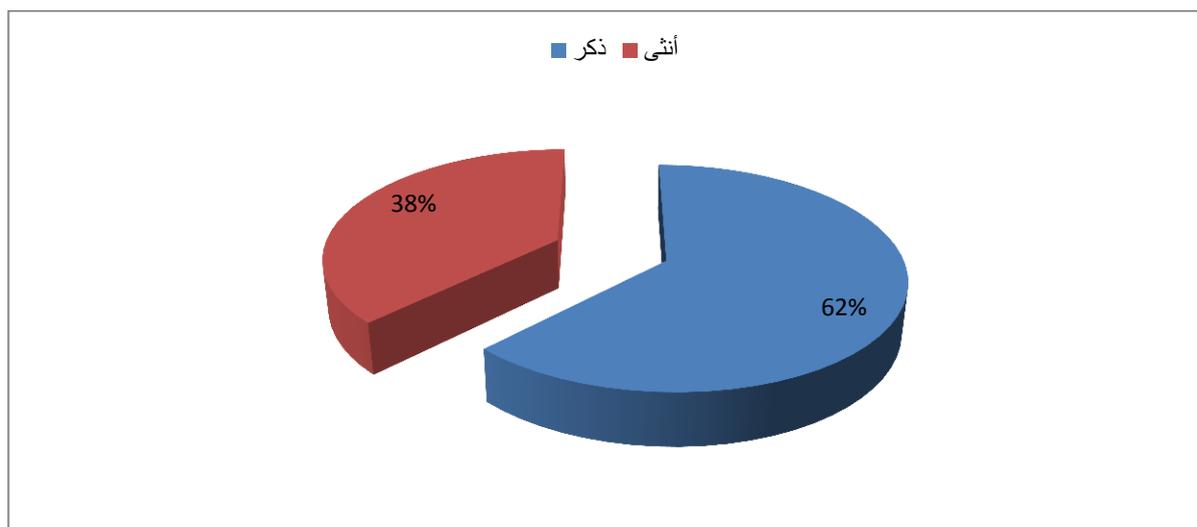
الجدول رقم [2-8]: توزيع الأفراد حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	40	62%
أنثى	24	38%
المجموع	64	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

و الشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة مجتمع الدراسة حسب عنصر الجنس

الشكل رقم [2-2] يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss و Excel

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

من خلال الجدول رقم [2-8] و الشكل رقم [2-2] السابقين يتضح لنا أنّ نسبة الذكور بلغت إلى ما قيمته 62% من مجموع العينة و هي تتمثل نسبة كبيرة من المجتمع محل الدراسة ، في حين بلغت نسبة الاناث إلى ما قيمته 38% من مجتمع الدراسة وهذا يرجع الى السياسات التي تتبناها المؤسسة محل الدراسة في اختيار توظيف العنصر الذكور على الاناث كما أنّ ارتفاع نسبة توظيف العنصر الذكور في المؤسسة وهذا راجع إلى طبيعة النشاط المؤسسات.

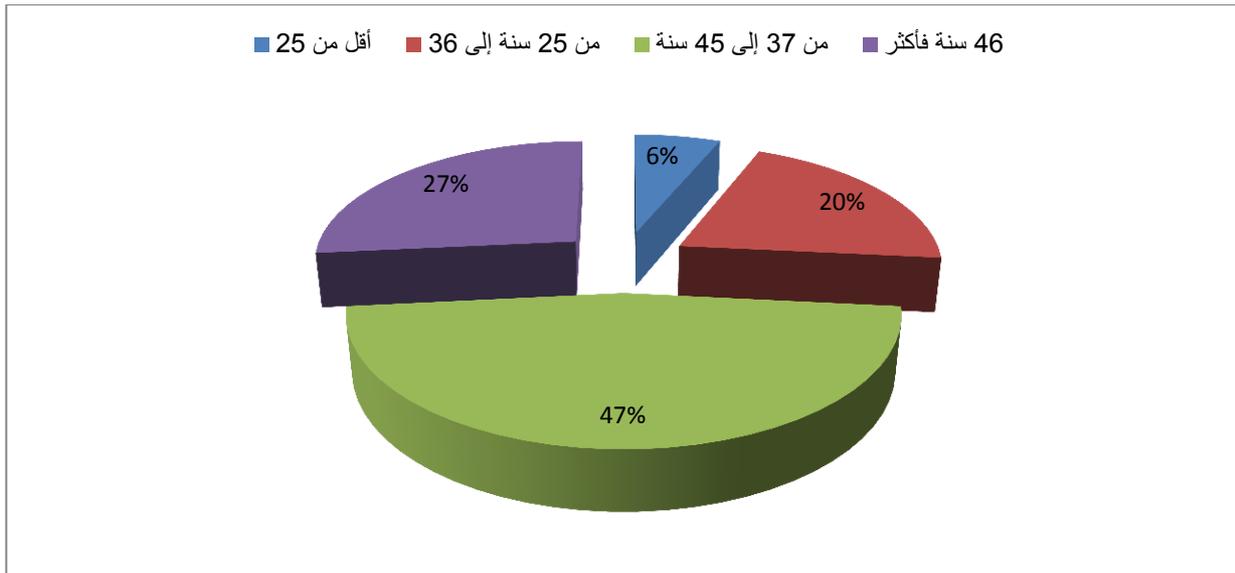
✓ توزيع أفراد العينة حسب السن (العمر) : تبيان توزيع أفراد العينة حسب عنصر السن من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم [2-9]: يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة	التكرار	السن (العمر)
6%	04	أقل من 25
20%	13	من 25 سنة إلى 36
47%	30	من 37 إلى 45 سنة
27%	17	46 سنة فأكثر
100%	64	المجموع

و الشكل الموالي يوضح مستوى أعمار عينة المجتمع محل الدراسة:

الشكل رقم [2-3]: يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss و Excel

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

من خلال الجدول رقم [2-9] و الشكل رقم [2-3] يتضح لنا أنّ افراد العينة محل الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين الفئة العمرية من 37 إلى 45 سنة بنسبة 47% من مجموع العينة ثمّ تليها الفئة العمرية من 25 إلى 30 سنة بنسبة 27% من مجموع العينة وهذا ما يبيّن أن المؤسسة محل الدراسة هي مؤسسة فنيّة أي أنّها تركز على الشباب و تسعى إلى استقطاب عنصر الشباب أثناء تأديتها لمهامها و أنشطتها.

✓ توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي: سيتم تبيان توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي من خلال الجدول الموالي:

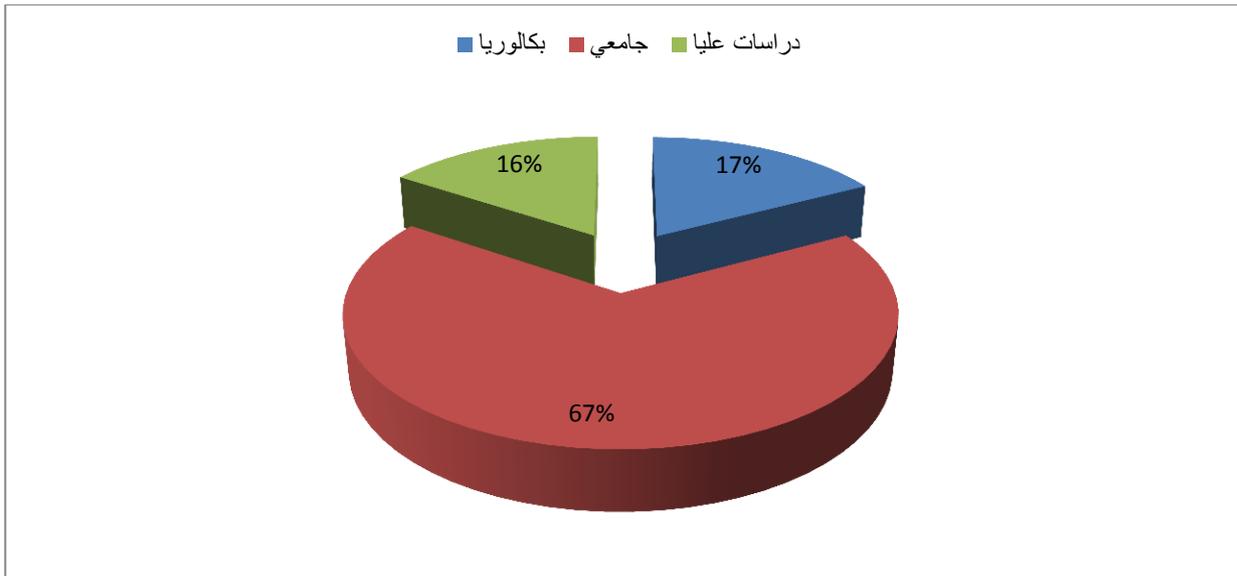
الجدول رقم [2-10]: يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريا	11	17%
جامعي	43	67%
دراسات عليا	10	16%
المجموع	64	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss ، Excel

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة المجتمع بحسب مستواهم التعليمي:

الشكل رقم [2-4]: يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss و Excel

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

من خلال الجدول رقم [2-10] و الشكل رقم [2-4] السابقين يتبين لنا أن أغلب موظفي و إدارات مؤسسات الدراسة تلقوا تكويناً جامعياً وهو ما يمثل قيمة 67% من مجموع العينة المدروسة وهذا ما يفسر كفاءة وجوده مستواهم العلمي و كما يفسر أيضاً فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي لتأديته لمهامه التسييرية ثم يليها الأشخاص الذين تحصلوا على شهادات دراسات العليا بنسبة 17% من مجموع باقي أفراد العينة ليأتي في المرتبة الأخيرة الافراد في مستواهم التعليمي مرحلة الثانوية بنسبة 16% من مجموع العينة محل الدراسة.

✓ توزيع أفراد العينة حسب التخصص: سيتم تبيان توزيع أفراد العينة حسب تخصصهم من خلال الجدول

الموالي:

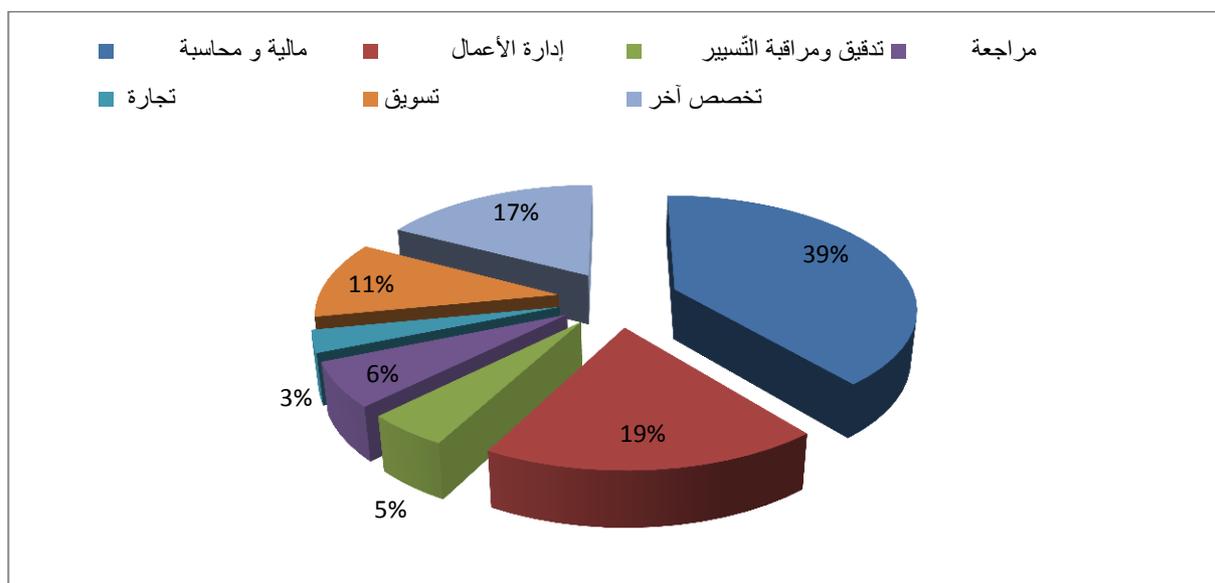
الجدول رقم [2-11]: توزيع أفراد العينة حسب التخصص

الأقدمية	التكرار	النسبة المئوية
مالية و محاسبة	25	39%
إدارة الأعمال	12	19%
تدقيق ومراقبة التسيير	03	05%
مراجعة	04	06%
تجارة	02	03%
تسويق	07	11%
تخصص آخر	11	17%
المجموع	64	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

و الشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية كآتي:

الشكل رقم [2-5]: يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss و Excel

من خلال الجدول رقم [2-11] والشكل رقم [2-5] يتضح لنا تخصصات أفراد العينة، وهذا ما توضحه النسبة المئوية التي بلغت إلى ما قيمته 39% للمالية والمحاسبة ثم يليها تخصص اداة الأعمال بنسبة مئوية تقدر بـ 19% وفي المرتبة الأخيرة الأفراد العاملين خارج تخصصهم بنسبة 03%.

✓ توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني: سيتم تبيان توزيع أفراد العينة حسب نوع المنصب من خلال الجدول الموالي:

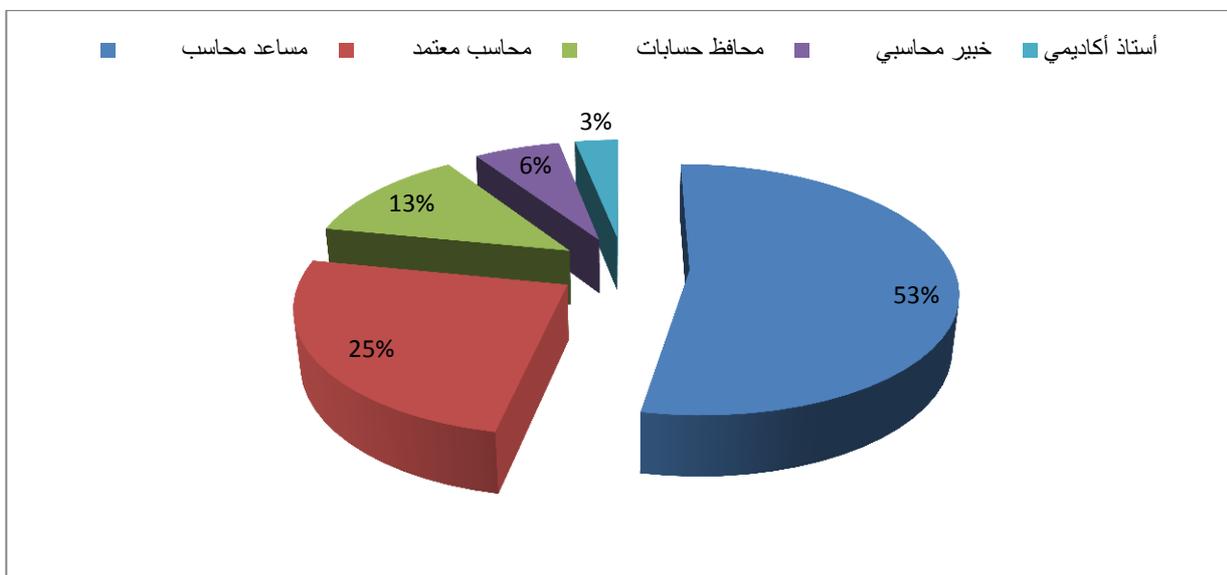
الجدول رقم [2-12]: يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

نوع المنصب	التكرار	النسبة المئوية
مساعد محاسب	34	53%
محاسب معتمد	16	25%
محافظ حسابات	08	13%
خبير محاسبي	04	05%
أستاذ أكاديمي	02	03%
المجموع	64	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss، Excel

و الشكل الموالي يوضّح توزيع أفراد عيّنة الدّراسة بحسب المؤهل المهني

الشكل رقم [2-6]: يوضّح توزيع أفراد عيّنة الدّراسة بحسب المؤهل المهني



من خلال الجدول رقم [2-12] والشكل رقم [2-6] يتّضح لنا أنّ أعلى نسبة مثّلت الأفراد العاملين بمنصب مساعد محاسب بالمؤسسة محل الدّراسة بنسبة مئويّة بلغت إلى ما قيمته 53% من مجموع المستجوبين ثمّ يليه العاملين في مناصب محاسب معتمد بنسبة مئويّة بلغت إلى ما قيمته 25% ليأتي في المرتبة الأخيرة الأفراد الذين يتمثّل نوع منصب عملهم كأساتذة أكاديميين بنسبة مئويّة بلغت إلى 3% من إجمالي العيّنة المدروسة وهذا ما يتناسب وطبيعة موضوع الدّراسة التي شملت جميع الأفراد الذين يمكن لهم أن يمارسوا وظيفة المحاسبة من خلال نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.

✓ توزيع أفراد العيّنة حسب الخبرة المهنية: سيتم تبيان توزيع أفراد العيّنة حسب نوع المنصب من خلال الجدول الموالي:

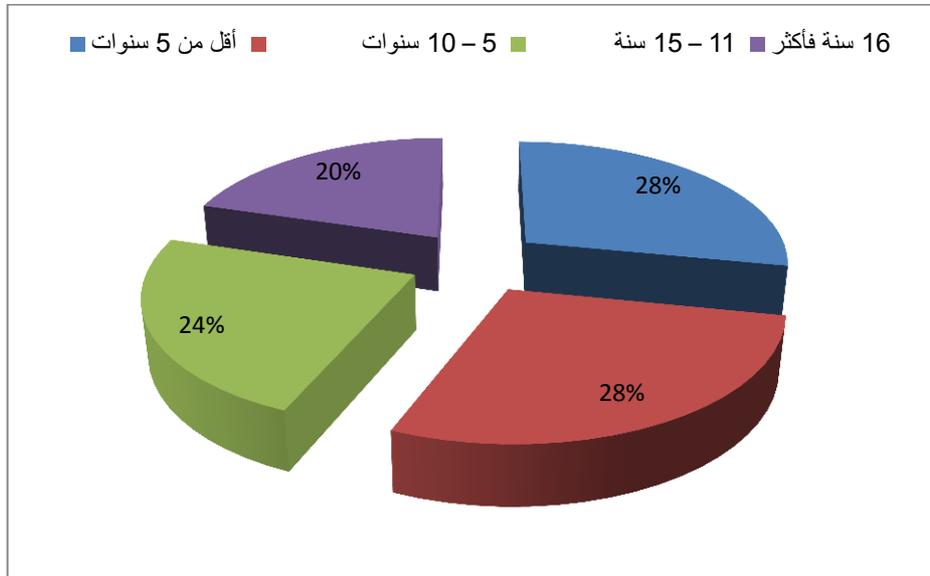
✓ الجدول رقم [2-13]: يوضّح توزيع أفراد العيّنة حسب الخبرة المهنية

نوع المنصب	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	18	28%
5 - 10 سنوات	18	28%
11 - 15 سنة	15	24%
16 سنة فأكثر	13	20%
المجموع	64	100%

المصدر: من إعداد الطّالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel، spss

و الشكل الموالي يوضّح توزيع أفراد عيّنة الدّراسة بحسب الخبرة المهنية:

الشّكل رقم [2-7]: يوضّح توزيع أفراد عيّنة الدّراسة بحسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطّالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss و Excel

من خلال الجدول رقم [2-13] والشّكل رقم [2-7] يتّضح لنا توزيع الأفراد حسب خبرتهم المهنية ،وهذا ما توضحه النسبة المئوية التي بلغت أكبر قيمة بنسبة 28% لأقل من 5 سنوات ثم يليها 5-10 سنوات بنسبة معوية تقدر بـ 24% وفي المرتبة الأخيرة الأفراد العاملين أكثر من 16 سنة بنسبة 20%.

المطلب الثاني: تحليل فقرات الدّراسة:

سيتم من خلال هذا المطلب تفريغ البيانات في برنامج SPSS ومعالجتها عن طريق حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات الاستبيان ثم نقوم بترتيبها كل و المجال الذي تنتمي إليه قيمة المتوسط الحسابي وهذا ما سيتم توضيحه من خلال الجداول اللاحقة .

تحليل عبارات المحور الأول: نظام الرقابة الداخلي المحاسبي:

سنقوم بحساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لجميع عبارات المحور الأول المتعلّق بنظام الرقابة الداخلي المحاسبي.

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

الجدول رقم [2-14] : يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

المؤشرات الإحصائية			الإجابة					العبارة		
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق تماماً	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماماً			
17	1.031	4.42	0	1	3	12	20	التكرار	العبارة الأولى	1
			0	2.8	8.3	33.3	55.6	النسبة		
08	1.033	3.89	00	3	9	13	11	التكرار	العبارة الثانية	2
			00	8.3	25.0	36.1	30.6	النسبة		
09	1.042	4.00	0	4	7	10	15	التكرار	العبارة الثالثة	3
			00	11.1	19.4	27.8	41.7	النسبة		
10	0.878	4.03	00	3	4	18	11	التكرار	العبارة الرابعة	4
			00	8.3	11.1	50.0	36.6	النسبة		
14	0.862	4.23	0	1	9	13	13	التكرار	العبارة الخامسة	5
			00	2.8	25.0	36.1	36.1	النسبة		
1	0.960	2.90	00	10	9	9	2	التكرار	العبارة السادسة	6
			00	33.3	30	30	6.7	النسبة		
15	1.090	4.27	0	5	8	9	14	التكرار	العبارة السابعة	7
			0	13.9	22.2	25	38.9	النسبة		
4	1.025	3.75	0	6	6	15	9	التكرار	العبارة الثامنة	8
			0	16.7	16.7	41.7	25.0	النسبة		
6	0.920	3.81	0	3	10	14	9	التكرار	العبارة التاسعة	9
			0	8.3	27.8	38.9	25.0	النسبة		
3	0.899	3.64	0	3	14	12	7	التكرار	العبارة العاشرة	10
			0	8.3	38.9	33.3	19.4	النسبة		
2	0.871	3.61	00	5	8	19	4	التكرار	العبارة الحادي عشر	11
			00	13.9	22.2	52.8	11.1	النسبة		
4	1.098	3.78	1	5	5	15	10	التكرار	العبارة الثاني عشر	12
			2.8	13.9	13.9	41.7	27.8	النسبة		
12	0.980	4.19	0	3	5	10	18	التكرار	العبارة الثالثة عشر	13
			0	8.3	13.9	27.8	50.0	النسبة		
7	0.919	3.83	0	2	11	12	11	التكرار	العبارة الرابع عشر	14
			0	5.6	30.6	33.3	30.6	النسبة		

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

11	0.980	4.17	0	3	5	10	18	التكرار	عشيرة الخامسة	15
			0	8.3	13.9	27.8	50.0	النسبة		
13	0.982	4.21	0	3	5	10	18	التكرار	عشيرة السادسة	16
			0	8.3	13.9	27.8	50.0	النسبة		
16	0.987	4.40	0	3	5	10	18	التكرار	عشيرة السابعة	17
			0	8.3	13.9	27.8	50.0	النسبة		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss و Excel

من خلال الجدول رقم [2-14] يتضح لنا الآتي :

1. جاءت العبارة (يتعامل نظام الرقابة الداخلي مع الأزمات والمواقف الصعبة ، والتصدّي لها في الوقت المناسب . ، في المرتبة الأولى من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 2,90 و الذي ينتمي إلى المجال موافق و موافق الى حد ما و بانحراف معياري بلغت قيمته 0,960 والذي يدلّ على تمركز الاجابة وهذا ما يؤكّد أيضاً مدى اهتمام إدارة المؤسسة ببرامج التكوين .

2. تحصّلت العبارة (يوجد تحديد دقيق في وصف الإجراءات المتبعة من قبل النظام ، والتي تكشف الأخطاء أو الغش.) على المرتبة الثانية من الأهمية بمتوسط حسابي بلغت قيمته إلى 3.61 حيث تنتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 0.871 إذ تدلّ هذه النسبة على تمركز الجابة وعدم تشتتها وهذا ممّا يفسّر توجيه اهتمامات المدقق حول مراجعة أنظمة الرقابية من خلال الاطلاع على الهيكل التنظيمي والاجراءات والسياسات المرتكبة .

3. و العبارة (تؤخذ في عين الاعتبار أنواع الأخطاء أو حالات التدليس التي يمكن أن تحدث لنظام الرقابة.) جاءت في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 3.64 و الذي ينتمي إلى المجال موافق الى حد ما و بانحراف معياري بلغت قيمته إلى 0.899 والذي إن دلّ على شيء إنّما يدلّ على تمركز الإجابات و عدم تشتتها وهذا يعني أنّ إدارة مؤسسة تعتبر تقارير المدقق الداخلي أساسية في اتخاذ القرارات حين حدوث الأخطاء المرتكبة.

4. أمّا العبارة (يجب إخضاع كل من المدقق والمراجع والمحاسب إلى برنامج تدريبي لتطوير مهاراته ، وأداءه الوظيفي.) جاءت في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي يبلغ 3.75 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 1.025 إذ يدلّ على تمركز الاجابة وعدم تشتتها.

5. و العبارة (يخضع عمل كل موظف لمسؤول يشرف عليه وتقييم كفاءة مهامه من قبل إدارة المؤسسة). جاءت في المرتبة الخامسة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 3.78 و الذي تنتمي إلى المجال موافق ما و بانحراف معياري بلغ إلى 1.098 مما يدل على تمركز الإجابات المقدمة و عدم تشتتها ، وهذا ما يفسر التزام المسؤولين بالحياد والنزاهة لكن بتحفظ من طرف بعض أعضاء العينة المدروسة .

6. والعبارة (يقوم المدقق والمراجع والمحاسب بتفويض مهامه إلى من ينوب عنه مما ، يؤدي سلبا إلى عدم الموضوعية في العمل). جاءت في المرتبة السادسة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي تبلغ قيمته 3.81 و الذي ينتمي إلى المجال موافق ما بانحراف معياري قيمته 0.920 والذي يدل على تمركز الاجابات العينة المدروسة حيث يفسر بمدى اتفاق أفراد العينة على أن تفويض المهام لا تؤثر على مردودية العمل.

7. العبارة (يمكن دراسة المخاطر الناتجة عن تغيير الموظفين ما بين المصالح لأسباب معينة من قبل إدارة المؤسسة). جاءت في المرتبة السابعة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي ذات القيمة 3.83 و الذي ينتمي إلى المجال موافق تماما ما بانحراف معياري قيمته 1.090 مما يدل على تمركز الإجابات, حيث كانت الموافقة قوية من طرف المجتمع على اكتشاف المخاطر عن تغيير الموظفين من قبل الادارة.

8. واحتلت العبارة (يمكن لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي منع الأخطار الناتجة عن البيانات غير الصحيحة ، والأخطاء في الإجراءات المتبعة في تجميع وتشغيل البيانات) المرتبة الثامنة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغت قيمته 3.89 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 1.033 وهذا يدل على تركيز الإجابات المحصل عليها ، مما يدل على أن نظام الرقابة الداخلي يطلع الادارة بكل تفاصيل النشاطات.

9. جاءت العبارة (توجد حماية للأصول ، بما في ذلك البيانات من سوء الاستخدام أو الضياع من قبل النظام). في المرتبة التاسعة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 4,00 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 1,042 مما يدل على تمركز الإجابات المقدمة حيث إن هناك حماية لأصول المؤسسة من طرف ادارتها.

10. جاءت العبارة (يمتلك المدقق والمراجع شهادة علمية في ذات الاختصاص وخبرة كافية ، مما يساهم في فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي). في المرتبة العاشرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 4.03 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 0.878 مما يدل على تمركز الإجابات المقدمة وهذا راجع على كفاءة المدقق والمراجع يكتسب خبرة عالية في مجال الرقابة.

11. جاءت العبارة (توجد دراسة حقيقية للمخاطر الناتجة عن تطبيق أنظمة المعلومات المحاسبية الجديدة لمصالح المؤسسة). في المرتبة الحادية عشر من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 4.17 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 0.980 مما يدل على تمركز الإجابات المقدمة.

12. و تصدّرت العبارة (توجد دراسة للمخاطر التي تمّدد أمن المعلومات في نظام المعلومات داخل المصالح) تحصّلت على الرّتب الثانية العاشرة بمتوسّط حسابي 4.19 و ينتمي إلى المجال موافق تماما وموافق بانحراف معياري 0.980 والذي يدلّ على تمركز الإجابات وهذا راجع على أن المدقق الداخلي يكتسب خبرة عالية في مجال اكتشاف المخاطر عن سوء تطبيق الأنظمة.

13. جاءت العبارة (يوجد توصيف وظيفي يحدّد الصلاحيات والواجبات ، ودرجة المعرفة والمهارة لأداء الأعمال ، بكفاءة وفعالية واقتصادية والتي تتطلبها مختلف الوظائف داخل المصالح.) في المرتبة الحادية عشر من حيث الأهمية بمتوسّط حسابي قيمته 4.21 و الذي ينتمي إلى المجال بانحراف معياري قيمته 0.982 ممّا يدلّ على تمركز الإجابات المقدّمة.

14. وجاءت العبارة (يوجد احتمال لاكتشاف الأخطاء المقصودة وغير المقصودة ، من قبل نظام الرقابة الداخلي المحاسبي من خلال البرامج الموضوعية.) في المرتبة الرابع عشر من حيث الأهمية بمتوسّط حسابي قيمته 4.23 و الذي ينتمي إلى المجال موافق تماما وبانحراف معياري يبلغ 0.862 و الذي يدلّ على تمركز إجابات المجتمع و عدم تشتتها و هذا يفسّر البرامج الموضوعية يمكن لها ان تكشف الاخطاء المقصودة وغير المقصودة ككمرات المراقبة.

15. جاءت العبارة (تسعى المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخليّة ، لتحديد ما إذا كان يعمل النظام كما هو مطلوب ، وتحديد الحاجة لإجراء التطوير والتّحديث.) في المرتبة الخامس عشر من حيث الأهمية بمتوسّط حسابي قيمته 4.04 و الذي ينتمي إلى المجال بانحراف معياري قيمته 0.987 ممّا يدلّ على تمركز الإجابات المقدّمة.

16. واحتلّت العبارة (يمكن لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي منع الأخطار الناتجة عن البيانات غير الصحيحة ، والأخطاء في الإجراءات المتبعة في تجميع وتشغيل البيانات) المرتبة السادس عشر من حيث الأهمية بمتوسّط حسابي بلغت قيمته 3.89 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 1.033 وهذا يدلّ على تركيز الإجابات المحصّل عليها ، ممّا يدل على أن نظام الرقابة الداخلي يطلع الادارة بكل تفاصيل النشاطات.

17. العبارة (يهدف نظام الرقابة الداخلي المحاسبي إلى تحقيق رقابة مانعة في طبيعتها ، من خلال إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن.) جاءت في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي ذات القيمة 4.42 و الذي ينتمي إلى المجال موافق تماما ما بانحراف معياري قيمته 1.031 ممّا يدلّ على تمركز الإجابات, حيث كانت الموافقة قوية من طرف المجتمع على اكتشاف المخاطر من قبل الادارة.

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

سنقوم بحساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لجميع عبارات المحور الثاني و المتعلق بمدى تأثير نظام الرقابة الداخلية ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية :

الجدول رقم [2-15]: يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

المؤشرات الإحصائية		الإجابة						العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق تماماً	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماماً		
5	1.042	4.00	00	4	7	10	15	التكرار	1
			00	11.1	19.4	27.8	41.7	النسبة	
6	1.000	4.03	1	1	8	12	14	التكرار	2
			2.8	2.8	22.2	33.3	38.9	النسبة	
1	0.832	3.78	1	0	11	18	6	التكرار	3
			2.8	0	30.6	50.0	16.7	النسبة	
7	0.609	4.04	00	00	6	23	8	التكرار	4
			00	00	16.7	63.9	20.0	النسبة	
8	0.791	4.06	00	00	10	14	12	التكرار	5
			00	00	27.8	38.9	33.3	النسبة	
4	1.079	3.92	1	4	4	15	12	التكرار	6
			2.8	11.1	11.1	41.7	33.3	النسبة	
2	1.231	3.83	3	1	9	9	14	التكرار	7
			8.3	2.8	25.0	25.0	38.9	النسبة	
11	0.632	4.33	00	00	3	18	15	التكرار	8
			00	00	8.3	50.0	41.7	النسبة	
9	0.732	4.08	00	00	8	17	11	التكرار	9
			00	00	22.2	47.2	30.6	النسبة	
10	0.632	4.25	00	00	5	15	15	التكرار	10
			00	00	11.3	45.0	41.7	النسبة	
12	1.662	4.45	1	7	4	12	12	التكرار	11
			2.8	9.6	11.1	38.3	33.3	النسبة	

3	1.065	3.90	1	4	6	15	10	التكرار	العبارة الثانية	12
			2.8	11.1	13.1	41.7	30.3	النسبة	عشر	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss و Excel

من خلال الجدول رقم [2-15] يتضح لنا ما يلي:

احتلت العبارة (العمل على تحقيق العوامل والظروف المناسبة للعمل لتحقيق حالة الرضا والولاء من خلال تصميم نظام رقابة داخلي جيد.) المرتبة الأولى من حيث الأهمية بمتوسط حسابي يبلغ 3.78 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 0.832 والذي يدل على تمركز إجابات أفراد العينة وعدم تشتتها و هذا يدل على مدى تبني مؤسسة لأنظمة الرقابة.

2. و جاءت العبارة (تسعى إدارة المؤسسة إلى وضع برامج خاصة ومؤهلة (كالندوات، المحاضرات، برامج تدريبية...)) لتأهيل وتكوين الموظفين. في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 3.83 و الذي ينتمي إلى المجال موافق تماما وبانحراف معياري يبلغ 1.231 و الذي يدل على تشتت إجابات المجتمع و عدم تمركزها و هذا يفسر بالدور المؤسسة الإيجابي الذي تبذله ادارة المؤسسة.

3. أما العبارة (يساهم نظام الرقابة الداخلي في الرفع من أداء العمال) تأتي في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي تبلغ قيمته 3.90 و الذي ينتمي إلى المجال موافق و انحراف معياري قيمته 1.065 مما يدل على تمركز الإجابات و عدم تشتتها.

4. و جاءت العبارة (يستعين نظام الرقابة الداخلي المحاسبي بمفاهيم الرقابة والمراجعة لتحسين كفاءة وفعالية النظام.) في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي ذات القيمة 3.92 و الذي ينتمي إلى المجال موافق تماما بانحراف معياري قيمته 1.079 الذي يدل على تمركز إجابات المجتمع و عدم تشتتها.

5. واحتلت العبارة (تلتزم المؤسسة بالقوانين واللوائح السارية المفعول ، سواء المحلية والدولية المكتوبة والمعلنة) المرتبة الخامسة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي يبلغ 4.00 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 1.042 مما يدل على تمركز الإجابات المقدمة من طرف المجتمع المدروس و عدم تشتتها إذ يبين ذلك مدى سعي المؤسسة بتطبيق القوانين.

6. و احتلت العبارة (يلتزم الموظفون بتحمل المسؤوليات ، وتقلد الوظائف الموكلة إليهم بكل روح رياضية.) المرتبة السادسة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي يبلغ 4.03 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 1.000 مما يدل على تمركز الإجابات المقدمة من طرف المجتمع المدروس و عدم تشتتها.

7. العبارة (تسعى المؤسسة من خلال عمليات الرقابة الداخلية بتوجيه سياسات الاختيار والتوظيف العادلة من قبل إدارة المؤسسة.) نالت المرتبة السبعة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 4.04 وهو ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري بلغت قيمته 0.609 ما يعني أنّ إجابات أفراد العينة المدروسة متمركزة و غير متشتتة .

8. أما العبارة (تقوم المؤسسة في الغالب بالإفصاح عن تقاريرها السنوية.) احتلت المرتبة الثامنة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 4.06 وهي تنتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري تبلغ قيمته 0.791 وهذا يدلّ على تمركز الإجابات و عدم تشتتها ممّا يفسّر توفير الإدارة لكل ما من شأنه ان يساعد ها في الافصاح عن تقاريرها السنوية.

9. وتحصّلت العبارة (يساهم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي بالتنسيق بين استراتيجية إدارة المصالح واستراتيجية إدارة المؤسسة ككل.) على المرتبة الثامنة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 4.08 وهي قيمة تنتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري تبلغ قيمته 0.732 ممّا يدل على تمركز إجابات العينة المدروسة و عدم تشتتها تجاه وذلك لدور الرئيسي الذي تلعبه انظمة الرقابة.

10. أما العبارة (يوفر نظام الرقابة الداخلي المحاسبي شفافية ، في دعم المسيرين عند اتّخاذ القرارات.) تأتي في المرتبة العاشرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي تبلغ قيمته 4.25 والذي ينتمي إلى المجال موافق و انحراف معياري قيمته 0.632 ممّا يدلّ على تمركز الإجابات و عدم تشتتها.

11. واحتلّت العبارة (يوجد تسيير موضوعي للحياة الوظيفية ، من قبل إدارة المؤسسة للموظّفين مع تحقيق فرص عادلة للترقية والتوظيف الأمثل(الرجل المناسب في المكان المناسب)..) المرتبة الحادي عشر من حيث الأهمية بمتوسط حسابي يبلغ 4.33 و الذي ينتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري قيمته 0.632 ممّا يدلّ على تمركز الإجابات المقدمّة من طرف المجتمع المدروس و عدم تشتتها إذ يبيّن ذلك ان هناك تسيير جيد من قبل ادارة المؤسسة.

12. أما العبارة (تنفيذ السياسات والممارسات التي من شأنها احترام الحقوق الأساسية للموظّفين.) احتلت المرتبة الاخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قيمته 4.45 وهي تنتمي إلى المجال موافق بانحراف معياري تبلغ قيمته 1.662 وهذا يدلّ على تمركز الإجابات و عدم تشتتها ممّا يفسّر مدى سعي المؤسسة بضمان الحقوق الاساسية للموظّفين.

المطلب الثالث: اختبار صحة الفرضيات

أولاً: اختبار صحة الفرضية الأولى والثانية:

لاختبار صحة الفرضيتين نعتمد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في قياس نسبة تشتت الإجابات لدى أفراد العينة مع حساب معامل الارتباط لقياس شدة الارتباط بين محاور الدراسة و نوعية العلاقة فيما بينهما ، وكلّ النتائج مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم [2-16] يبين المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمحوري الدراسة

المحاور	البيانات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	نظام الرقابة الداخلي المحاسبي	3.93	0.60
02	المؤسسات العمومية الاقتصادية	4.00	0.58

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و Excel

1. الفرضية الأولى :

كان المتوسط الحسابي بالنسبة للمتغير المستقل وهو نظام الرقابة الداخلي المحاسبي يساوي إلى 3.93 وبالعودة إلى مقياس "ليكرت الخماسي" نجد ينتمي إلى المجال "موافق" بمعنى أن نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في "المؤسسات المدروسة" مطبقة و معتمدة بشكل كليّ لذا يتم قبول الفرضية الأولى والتي مفادها أن هذه المؤسسات تطبق نظام الرقابة الداخلي المحاسبي بها بشكل جيّد .

2. الفرضية الثانية :

أما المتوسط الحسابي الخاص بالمتغير التابع وهو المؤسسات العمومية الاقتصادية فقد كان مساوي للقيمة 4.00 والذي ينتمي إلى المجال "موافق" في مقياس ليكرت الخماسي بمعنى أن "المؤسسات المدروسة" لها تأثير بنظام الرقابة الداخلية ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية وعليه يمكن أن نقول أنّ الفرضية الثانية و التي مفادها توجد لدى المؤسسات المدروسة إجراءات كفيلة بتعزيز نظم ادارة الجودة غير مقبولة لذا يتم قبول هذه الفرضية.

ثانيا : اختبار فرضية تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع :

الجدول رقم [2-17] : يبين معامل الارتباط و التحديد لمحور نظام الرقابة الداخلي المحاسبي

معامل الارتباط (R)	معامل التحديد R ²	النموذج
0.787	0.619	1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و Excel

يتضح من الجدول رقم [2-17] أن قيمة معامل الارتباط 0.787 و هو ارتباط قوي وطردي في محور نظام الرقابة الداخلي المحاسبي ، كما أن معامل التحديد R² يشير الى أن المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلي المحاسبي) يفسر ما مقداره 61.9% من التباين في المتغير التابع (المؤسسات العمومية الاقتصادية) ، وهذا ما يدل أن محور نظام الرقابة الداخلي المحاسبي هام وذو تأثير ، وأن الباقي 38.1% ترجع الى عوامل أخرى .
المطلب الرابع : نتائج اختبار الدراسة :

الجدول رقم [2-18] يبين تحليل التباين ANOVA لتقدير العلاقة بين نظام الرقابة الداخلي

المحاسبي و المؤسسات العمومية الاقتصادية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
الانحدار	9.276	15	0.618	3.614	0.004
البواقي	3.422	20	0.171		
المجموع الكلي	12.699	35			
1Y نظام الرقابة الداخلي المحاسبي					
2Y المؤسسات الاقتصادية العمومية					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و Excel

كما يوضح الجدول رقم [2-18] صلاحية اختبار الفرضية وذلك لأن قيمة F المحسوبة بلغة 3.614 عن قيمتها الجدولية وعلى مستوى دلالة 0.004 أقل 0.01 ودرجات حرية (35).

الجدول رقم [2-19] يبين اختبار T و Beta في المؤسسات العمومية الاقتصادية

مستوى دلالة T	قيمة T المحسوبة	المعاملات النمطية		النموذج		
		Beta	الخطأ المعياري A			
0.017	2.515		0.406	1.022	الثبات	1
0.000	7.426	0.787	0.103	0.767	نظام الرقابة الداخلي المحاسبي	
2Y . المؤسسات العمومية الاقتصادية						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و Excel

و كما يتضح من الجدول رقم [2-19] أن المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلي المحاسبي) ذو دلالة إحصائية هامة في المؤسسات المدروسة، وذلك بدليل ارتفاع قيمة t المحسوبة 7.426 عن قيمتها الجدولية وعند مستوى دلالة 0.000 أقل من 0.01 ، ويعزز ذلك من قيمة Beta البالغة 0.787 والتي تشير الى أن المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلي المحاسبي) يحمل توجهها إيجابيا للتأثير على أنظمة الرقابية في ادارة المؤسسات المدروسة.

خلاصة الفصل:

بعد القيام بالدراسة الميدانية في تلك المؤسسات المدروسة حول معرفة الدور الذي تلعبه نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في تعزيز و تقوية الأنظمة الإدارية لتلك المؤسسات ومناخ الأعمال وتحسين سمعتها ودخول الأسواق العالمية ، فمن خلال تحليل و دراسة البيانات المحصّل عليها من المجتمع المدروس تمّ التوصل إلى ما يلي:

- أنّ المؤسسات المدروسة تباشر عمليّة نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وتعمل على تحسين مناخها العملي من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف.
- إنّ مؤسسات المدروسة تسعى الى تطوير أنظمة الرقابة من خلال البحث والتطوير لأنظمتها الرقابية.
- إنّ نظام الرقابة الداخلي المحاسبي يفحص وظائف تلك المؤسسات وخاصة وظيفة الانتاج وأقسام في مؤسسات الصناعية، مما يساهم في التعزيز من الرقابة الجيدة لمناخ الأعمال، و هذا ما يفسّر قيمة Beta البالغة 0.787 والتي تشير الى أن المتغير المستقل و المتمثّل في نظام الرقابة الداخلي، يحمل توجهها إيجابيا للتأثير على الأنظمة الرقابية في مؤسسات المدروسة.

الخبائمه العلمه

خاتمة:

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بالبحث عن تأثير نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعاليتيه في المؤسسات العمومية الاقتصادية كما حاولنا تحديد دوره في المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل اسقاط النظري على الجانب التطبيقي ، وكان الهدف من البحث هو الإجابة عن الإشكالية التي تتمحور حول " ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية " من خلال تقسيم البحث إل فصلين نظري وذلك بالإمام بمختلف المفاهيم حول نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعاليتيه في المؤسسات العمومية وجانب تطبيقي في 03 مؤسّسات " **Alfapipe - اتصالات الجزائر- سونلغاز** " مبرزا أهمية ودور نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية إضافة إلى توضيح مفهوم المؤسسات العمومية الاقتصادية واهتمامها بالأنظمة الرقابية.

وتبرز أهمية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية كأداة في تفعيل الأنظمة الرقابية وتحسينها و ذلك بالعمل مع قسم ادارة المالية الحاسبية في اكتشاف عن نقاط الضعف واصلاحها واستغلال نقاط القوة و المساعدة على وضع اجراءات وسياسات التي من شأنها تضمن تحقيق أهداف المنظمة.

أولاً: اختبار فرضيات الدراسة:

وبعد الدّراسة الميدانية التي قادتنا إلى مؤسّسات " **Alfapipe - اتصالات الجزائر- سونلغاز** " وجمع المعلومات المتعلقة بدراسة متغيّري البحث تمت معالجتهم باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة تمّ التّوصّل إلى ما يلي:

✓ الفرضية الأولى :

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبّقة في مجالها ، وأهميتها بالنسبة للمؤسّسات، فرضية صحيحة وفق نتيجة الاختبار.

✓ الفرضية الثانية:

يمكن لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات يتم من خلاله حماية أصول المؤسسة من السرقة والتلاعب والاختلاس ، وسوء الاستخدام و تبعاً لهذا فإنه سيتم قبول هذه الفرضية.

✓ الفرضية الثالثة:

تقوم المؤسسات بالإجراءات الكفيلة لحماية أنظمتها الرقابية محلّ الدراسة " **Alfapipe** - اتصالات الجزائر - سونلغاز "، وهي فرضية مقبولة لصحتها وفقاً لنتيجة اختبار حساب T test الذي بلغت قيمته 7.426 وهي قيمة أكبر من القيمة الجدولية وهذا ما سيعزز من قيمة Beta البالغة 0.787 التي تؤكد التأثير الإيجابي للمتغير المستقل المتمثل في نظام الرقابة الداخلي المحاسبي على المتغير التابع المؤسسات الاقتصادية العمومية ، لذا فهي فرضية صحيحة.

ثانياً: نتائج الدراسة:

من خلال ما تمّ طرحه في الجانب النظري و إسقاطه في الدراسة الميدانية على عينة من موظفي و إدارات المؤسسات المدروسة " **Alfapipe** - اتصالات الجزائر - سونلغاز "، وبعد تحليل البيانات المتحصّل عليها بالأساليب الإحصائية ، خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ✎ تقوم المؤسسات المدروسة " **Alfapipe** - اتصالات الجزائر - سونلغاز " بأعداد دورات تدريبية منظمة للمدققين الداخليين للاطلاع على التطورات الحديثة في مجال مهنتهم.
- ✎ لدى المؤسسات المدروسة " **Alfapipe** - اتصالات الجزائر - سونلغاز " مدققين داخليين لهم معارف كافية لتنفيذ مهامهم ويلتزمون بمعايير أخلاق المهنة.
- ✎ يعد المدقق الداخلي تقارير مفصلة وواضحة في وقت المناسب حيث تعتمد عليها الإدارة العليا في اتخاذ القرارات.
- ✎ يلتزم المدقق الداخلي بالمعايير أخلاق المهنة من النزاهة والحياد مما يزيد في مصداقية التقارير التي يقدمها للإدارة العليا لتقييم الأنظمة الرقابية.
- ✎ يساهم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في كشف الانحرافات والأخطاء ويقوم باقتراح حلول للانحرافات التي أفصح عنها في التقرير.
- ✎ هناك اهتمام كبير من قبل المؤسسات المدروسة " **Alfapipe** - اتصالات الجزائر - سونلغاز " بالأنظمة الرقابية .

✦ يساهم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في ضبط العملية الرقابية ومراقبة عملية الانتاج وتحقيق أهداف المؤسسة.

✦ يتمتع مديري ادارة المالية والمحاسبة بالخبرة الكافية في ادارة أنظمة الرقابة .

ثالثاً: التوصيات :

من خلال عرض أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة سنقوم بصياغة جملة من التوصيات كما يلي:

- ✦ ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- ✦ ضرورة توفير الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة للرقابة مثل أنشطة هذه الوظائف.
- ✦ عقد دورات تدريبية مكثفة يتم من خلال تكوين الأفراد خاصة المسؤولين رؤساء المصالح ورفع من كفاءتهم.
- ✦ ضرورة تبني الأنظمة الرقابية بشتى مجالاتها و عدم التركيز على مجال معين وإهمال المجالات الأخرى.
- ✦ لا بد من إجراء فحص و مراجعة دورية لوظائف ادارة الرقابية ولو مرة واحدة سنوياً.
- ✦ ضرورة توفير الجو الملائم للمدقق الداخلي والمراجع من خلال الدعم الكلي واعطاء الاستقلالية تامة له.
- ✦ تنظيم دورات تدريبية للمدققين الداخليين بغية تنمية مهاراتهم وقدراتهم.

رابعاً: أفاق الدراسة:

و للإلمام أكثر بكل حيثيات هذا الموضوع سنقوم بصياغة مجموعة من المواضيع قصد إثراءها من قبل الباحثين والمختصين مستقبلاً:

- ✦ دور نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في الحد من الانحرافات والاختطاء.
- ✦ أثر نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في تطوير ادارة المؤسسة.
- ✦ مزايا تطبيق نظام الرقابة الداخلي المحاسبي على وظيفة التدقيق الداخلي .
- ✦ علاقة نظام الرقابة الداخلي المحاسبي بإدارة المؤسسة.
- ✦ واقع ممارسة نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في تطوير أداء المؤسسات الاقتصادية

العرب اجمع

قائمة المراجع

المراجع باللّغة العربيّة:

الكتب :

- 1- الصبان محمد سمير ومحمد الفيومي محمد، "المراجعة بين التنظير والتطبيق"، دار الإسكندرية ، 2005م .
- 2- بن عنتر عبد الرحمان، "مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاقها المستقبلية"، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثاني.
- 3- جميل أحمد توفيق ، "إدارة الأعمال - مدخل وظيفي" ، الدّار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000م.
- 4- حمدي السقاء ، "أصول المراجعة" ، الجزء الأوّل ، مطبعة ابن حيان ، سوريا ، 1979م.
- 5- خالد أمين عبد الله ، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية" ، دار وائل للنشر ، عمّان الأردن ، الطّبعة الأولى ، 1999م .
- 6- خالد أمين عبد الله ، "علم تدقيق الحسابات التّاحية النظرية" ، دار الأوائل للطّباعة والنّشر ، عمّان - الأردن ، الطّبعة الأولى ، 2000م .
- 7- صالح ميلود خلاط وآخرون ، " بحوث مؤتمر الرقابة الدّاخلية الواقع والآفاق" ، الدار الأكاديمية للطباعة والتّأليف والترجمة والنّشر - طرابلس - الجماهيرية العظمى ، الطّبعة الأولى ، 2007م .
- 8- عبد الفتاح الصحن وآخرون ، "المراجعة التشغيلية والرقابة الدّاخلية" ، الدّار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2008م .
- 9- عبد الله بد عيدة ، "الاصلاحات الاقتصادية وسياسات الخوصصة في البلدان العربية" ، بحوث الندوة الفكرية التي تضمها المركز الوطني للدراسات والتحليل الخاصة بالتخطيط ، اعداد مركز دراسات الوحدة العربية ، سنة 1999.
- 10- عمر الصخري، "اقتصاد المؤسسة" ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعة ، سنة 1993م .
- 11- عمر سعيد آخرون ، "مبادئ الإدارة الحديثة" ، مكتبة دار الثقافة ، عمّان ، الطّبعة الأولى ، 2003م .
- 12- عمرو محمد ذكي عبد الوهاب سلامة ، "نظم الرقابة الدّاخلية الخاصة" ، دار الأولولة ، 2013م - 2014م .
- 13- فتحي رزق السوافيري وآخرون ، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الدّاخلية" ، دار الجامعة الجديدة للنّشر ، الإسكندرية ، 2002م .

- 14- محمد إسماعيل بلال ، "مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق" ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2004م .
- 15- محمد التهامي وآخرون ، "المراجعة وتدقيق ، الحسابات - الإطار النظري والممارسات التطبيقية" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005م .
- 16- محمد السيد سرايا وآخرون ، "الرقابة والمراجعة الداخلية" ، الدار الجامعية - الإسكندرية ، 2004م .
- 17- محمد تهامي ، مسعود صديقي ، "المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة العملية" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 2005م .
- 18- محمد توفيق ماضي ، "إدارة وجدولة المشاريع" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000م .
- 19- محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة النشر غير مذكورة .
- 20- محمد سمير الصّبان ، "المراجعة - مدخل علمي تطبيقي" ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 1993م .
- 21- محمد فريد الصّحن وآخرون ، "مبادئ الإدارة" ، الإدارة الجامعية ، الإسكندرية ، 1999-2000م .
- 22- محمد قاسم القيروتي ، "مبادئ الإدارة - النظريات والعمليات والوظائف" ، دار الصّفاء للنشر والتوزيع ، عمّان - الأردن ، الطبعة الاولى ، 2001م .
- 23- مصطفى بن لطيف ، "المؤسّسات الإدارية والقانون الإداري" ، المدرسة الوطنية للإدارة ، تونس ، العدد الثالث ، سبتمبر 2007م .
- 24- مصطفى عيسى خضير ، "المراجعة - المفاهيم - المعايير والإجراءات" ، مطابع جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ، الطبعة الثانية ، 1996م .
- 25- ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، الجزائر ، دار الحمديّة ، طبعة الاولى ، 1998 .
- 26- ناصر دادي عدون ، اقتصاد مؤسسة ، دار الحمديّة , طبعة 2 ، 2000 ، الجزائر .
- 27- وليام توماس آخرون ، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق" ، ترجمة - احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ، المملكة العربية السّعودية ، 1989م .
- 28- وليام توماس ويمرسون هنكي ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ، المملكة العربية السّعودية ، 1989م .
- 29- يحيى حسين عبيد وآخرون ، "أصول المراجعة" ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، مصر ، الطبعة الأولى ، 2001م .

المذكرات :

- 1- بوخناف هشام، " وظيفة العلاقات العامة و انعكاساتها على أداء المؤسسة العمومية الجزائرية . دراسة ميدانية بمؤسسة اتصالات الجزائر" ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علم الاجتماع ، تخصص : علاقات عامة ، كلية الآداب و العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، قسم علم الاجتماع، جامعة باجي مختار عنابة ، السنة الجامعية 2010 - 2011م.
- 2- زياني سفيان، "اثر العجز المالي على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للزئبق"، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بالقائد ، تلمسان، 2013-2014م
- 3- وجدان علي أحمد ، " دور الرقابة الداخليّة والمراجعة الخارجيّة في تحسين أداء المؤسسة" ، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير تخصصّ محاسبة وتدقيق ، (غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجاريّة وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009 - 2010 .

المقالات والمجلات :

- 1- محمد براق ، " نظام الرقابة الداخليّة - دراسة على المستشفيات" ، مطبوعة موجهة لطلبة الماجستير للعلوم الاقتصادية والتسيير فرع: استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي ، غير منشورة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2003 - 2004 م .

الأنترنت :

- 1- الرقابة على الموقع الإلكتروني :

<http://www.islame.cc/filz/one.newsasp?isnews> : 2015-03-03 15:49

Les livres:

- 1- C. Lionel et V. Gérard . **Audit et Contrôle interne:** Aspects Financiers, Opération et stratégique ,04^{ème} édition Dalloz , Paris 1992.
- 2- Hami ni allèle , "**le Contrôle Interne et L'élaboration Comptable**" , Office des Publications Univers , Alger ,2003.

الملاحق

الملحق رقم [1-2] الاستبيان



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير

استبيان

أخي الموظف، أختي الموظفة :

يقوم الطالب بإعداد بحث أكاديمي تكميلي لنيل شهادة الماستر " تخصص تدقيق ومراقبة التسيير " وعنوانه:

" مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية "

دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية غرداية

ويمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب المهمة في جمع المعلومات ، كما يهدف إلى دراسة وتحليل أداء موظفي تلك المؤسسات ، حول مدى توافر كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي على أداء نتائج المؤسسات محل الدراسة.

حيث نقصد بنظام الرقابة الداخلي المحاسبي هنا : " الخطة التنظيمية الشاملة للرقابة ، وتتضمن أسس وعناصر وأساليب وإجراءات نظام الرقابة الداخلي، ويهدف إلى المحافظة على الأموال وتنميتها بالتوظيف المشروع، وتقييم المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية، والتي يُعتمد عليها في اتخاذ القرارات، كما تساعد على التأكد أنّ المؤسسة تتبع الأسس والسياسات والاجراءات الشرعية ، وبيان أوجه القصور وتذليل العقبات، حتى تحقق المؤسسة أهدافها بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة."

كما نحيطم علما أنّ المعلومات التي ستدلون بها، ستحاط بالسرية التامة واستخدامها حصرا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكراً في الأخير حسن تعاونكم

وتفضّلوا متّاً فائق عبارات التقدير والاحترام.

ملحوظة : للاستفسار عن أي معلومة بخصوص الاستبانة أرجو التفضّل بالاتّصال بالطّالب على الهاتف رقم:

0560347778/0794565916 ، أو على الايميل Ilyeshd90manager.@Gmail.com

- الطالب :

➤ حاته إلياس

أولاً : البيانات الشخصية :

- 1- الجنس : ذكر أنثى
- 2- العمر : أقل من 25 25 - 36 37 - 45 46 فأكثر
- 3- المؤهل العلمي : بكالوريا جامعي دراسات عليا
- 4- التخصص : مالية و محاسبة إدارة الأعمال تدقيق ومراقبة التسيير مراجعة
تجارة تسويق تخصص آخر.....

5- المؤهل المهني: مساعد محاسب محاسب معتمد محافظ حسابات خبير محاسبي أستاذ أكاديمي

6- الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات 5 - 10 سنوات 11 - 15 سنة 16 سنة فأكثر

ثانياً: يرجى وضع إشارة (X) على الإجابة التي تعكس وجهة نظرك .

المحور الأول: نظام الرقابة الداخلي المحاسبي:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يهدف نظام الرقابة الداخلي المحاسبي إلى تحقيق رقابة مانعة في طبيعتها ، من خلال إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن.					
2	يمكن لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي منع الأخطار الناتجة عن البيانات غير الصحيحة ، والأخطاء في الإجراءات المتبعة في تجميع وتشغيل البيانات.					
3	توجد حماية للأصول ، بما في ذلك البيانات من سوء الاستخدام أو الضياع من قبل النظام.					
4	يملك المدقق والمراجع شهادة علمية في ذات الاختصاص وخبرة كافية ، مما يساهم في فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.					
5	يوجد احتمال لاكتشاف الأخطاء المقصودة وغير المقصودة ، من قبل نظام الرقابة الداخلي المحاسبي من خلال البرامج الموضوعية.					
6	يتعامل نظام الرقابة الداخلي مع الأزمات والمواقف الصعبة ، والتصدّي لها في الوقت المناسب.					
7	يتابع المدقق والمراجع للمستجدات في المجال الرقابة والمحاسبة ، من خلال المساهمة في فعالية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.					
8	يجب إخضاع كل من المدقق والمراجع والمحاسب إلى برنامج تدريبي لتطوير مهاراته ، وأداءه الوظيفي.					
9	يقوم المدقق والمراجع والمحاسب بتفويض مهامه إلى من ينوب عنه ممّا ، يؤدّي سلبيًا إلى عدم الموضوعية في العمل.					
10	تؤخذ في عين الاعتبار أنواع الأخطاء أو حالات التّدليس التي يمكن أن تحدث لنظام الرقابة.					
11	يوجد تحديد دقيق في وصف الإجراءات المتبعة من قبل النظام ، والتي تكشف الأخطاء أو الغش.					
12	يخضع عمل كل موظّف لمسؤول يشرف عليه وتقيّم كفاءة مهامه من قبل					

					إدارة المؤسسة.
					13 توجد دراسة للمخاطر التي تهدد أمن المعلومات في نظام المعلومات داخل المصالح.
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق
					تابع
					14 يمكن دراسة المخاطر الناتجة عن تغيير الموظفين ما بين المصالح لأسباب معيّنة من قبل إدارة المؤسسة.
					15 توجد دراسة حقيقية للمخاطر الناتجة عن تطبيق أنظمة المعلومات المحاسبية الجديدة لمصالح المؤسسة.
					16 يوجد توصيف وظيفي يحدّد الصلاحيات والواجبات ، ودرجة المعرفة والمهارة لأداء الأعمال ، بكفاءة وفعالية واقتصادية في أداء المهام والتي تتطلبها مختلف الوظائف داخل المصالح.
					17 تسعى المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية ، لتحديد ما إذا كان يعمل النظام كما هو مطلوب ، وتحديد الحاجة لإجراء التطوير والتحديث.

المحور الثاني: مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية ، على القوائم (الكشوف) المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تلتزم المؤسسة بالقوانين واللوائح السارية المفعول ، سواء المحلية والدولية المكتوبة والمعلنة.					
2	يلتزم الموظفون بتحمّل المسؤوليات ، وتقلّد الوظائف الموكلة إليهم بكل روح رياضية.					
3	العمل على تحقيق العوامل والظروف المناسبة للعمل لتحقيق حالة الرضا والولاء من خلال تصميم نظام رقابة داخلي جيّد.					
4	تسعى المؤسسة من خلال عمليات الرقابة الداخلية بتوجيه سياسات الإختيار والتوظيف العادلة من قبل إدارة المؤسسة.					
5	تقوم المؤسسة في الغالب بالإفصاح عن تقاريرها السنوية.					
6	يستعين نظام الرقابة الداخلي المحاسبي بمفاهيم الرقابة والمراجعة لتحسين كفاءة وفعالية النظام.					
7	تسعى إدارة المؤسسة إلى وضع برامج خاصة ومؤهلة (كالتدورات، المحاضرات، برامج تدريبية...) لتأهيل وتكوين الموظّفين .					

					يوجد تسيير موضوعي للحياة الوظيفية ، من قبل إدارة المؤسسة للموظفين مع تحقيق فرص عادلة للترقية والتوظيف الأمثل(الرجل المناسب في المكان المناسب).	8
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	<u>تابع</u>	الرقم
					يساهم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي بالتنسيق بين استراتيجية إدارة المصالح واستراتيجية إدارة المؤسسة ككل.	9
					يوفر نظام الرقابة الداخلي المحاسبي شفافية ، في دعم المسييرين عند اتخاذ القرارات.	10
					تنفيذ السياسات والممارسات التي من شأنها احترام الحقوق الأساسية للموظفين.	11
					يساهم نظام الرقابة الداخلي في الرفع من أداء العمال.	12

مع أخلص تحياتنا.

الملحق رقم [2-2] قائمة المحكمين (الاستبيان)

الاسم	الدرجة	التخصص	الجامعة
هوارى المعراج	أستاذ	ادارة الاعمال	غرداية
لعمور رميلة	أستاذة محاضرة	علوم التسيير	غرداية
عجيلة محمد	أستاذ	محاسبة	غرداية
بن يحيى علي	-	خبير محاسبي	-
زقيب خيرة	طالبة	تدقيق ومراقبة التسيير	غرداية

الملحق رقم [3-2] مخرجات spss

[Ensemble_de_données1] D:\1 نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.sav

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
Y1	64	100,0%	0	,0%	64	100,0%

Descriptives

		Statistique	Erreur standard
Y1	Moyenne	3,8909	,10039
	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne	Borne inférieure Borne supérieure	3,6871 4,0947
	Moyenne tronquée à 5%	3,8924	
	Médiane	3,7857	
	Variance	,363	
	Ecart-type	,60235	
	Minimum	2,86	
	Maximum	4,93	
	Intervalle	2,07	
	Intervalle interquartile	1,13	
	Asymétrie	,085	,393
	Aplatissement	-1,300	,768

A 1 facteur

Remarques

Résultat obtenu		29-Oct.-2016 18:13:24
Commentaires		
Entrée	Données	D:\1 نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	64
Gestion des valeurs manquantes	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur des observations sans données manquantes pour aucune des variables de l'analyse.
Syntaxe		ONEWAY Y1 BY Y2 /MISSING ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00 00:00:00,031
	Temps écoulé	00 00:00:00,018

[Ensemble_de_données1] D:\1نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.sav

ANOVA

Y1

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	9,276	1	,618	3,614	,004
Intra-groupes	3,422	34	,171		
Total	12,699	35			

Régression

Remarques

Résultat obtenu		29-Oct.-2016 18:16:45
Commentaires		
Entrée	Données	D:\1نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	64
Gestion des valeurs manquantes	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Les statistiques sont basées sur des observations ne contenant aucune valeur manquante pour toute variable utilisée.

Syntaxe	<pre> REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA CHANGE /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT Y2 /METHOD=ENTER Y1. </pre>		
Ressources	Temps de processeur		00 00:00:00,024
	Temps écoulé		00 00:00:00,040
	Mémoire requise		1916 octets
	Mémoire supplémentaire requise pour les diagrammes résiduels		0 octets

[Ensemble_de_données1] D:\1 نظام الرقابة الداخلي المحاسبي .sav

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	Y1 ^a	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : Y2

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,787 ^a	,619	,607	,36800

Récapitulatif des modèles

Modèle	Changement dans les statistiques				
	Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,619	55,148	1	34	,000

a. Valeurs prédites : (constantes), Y1

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	7,468	1	7,468	55,148	,000 ^a
	Résidu	4,604	34	,135		
	Total	12,073	35			

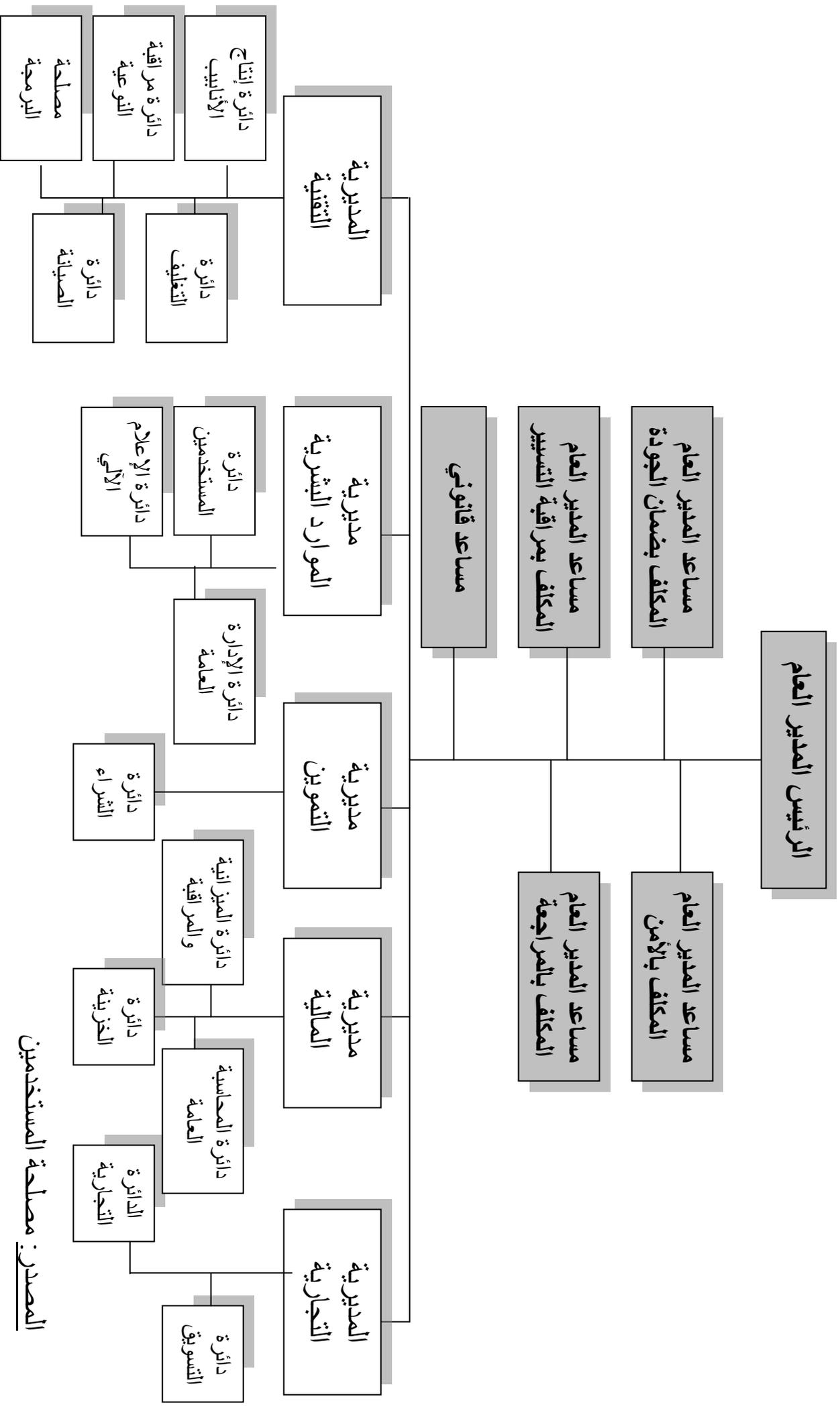
a. Valeurs prédites : (constantes), Y1

b. Variable dépendante : Y2

Coefficients^a

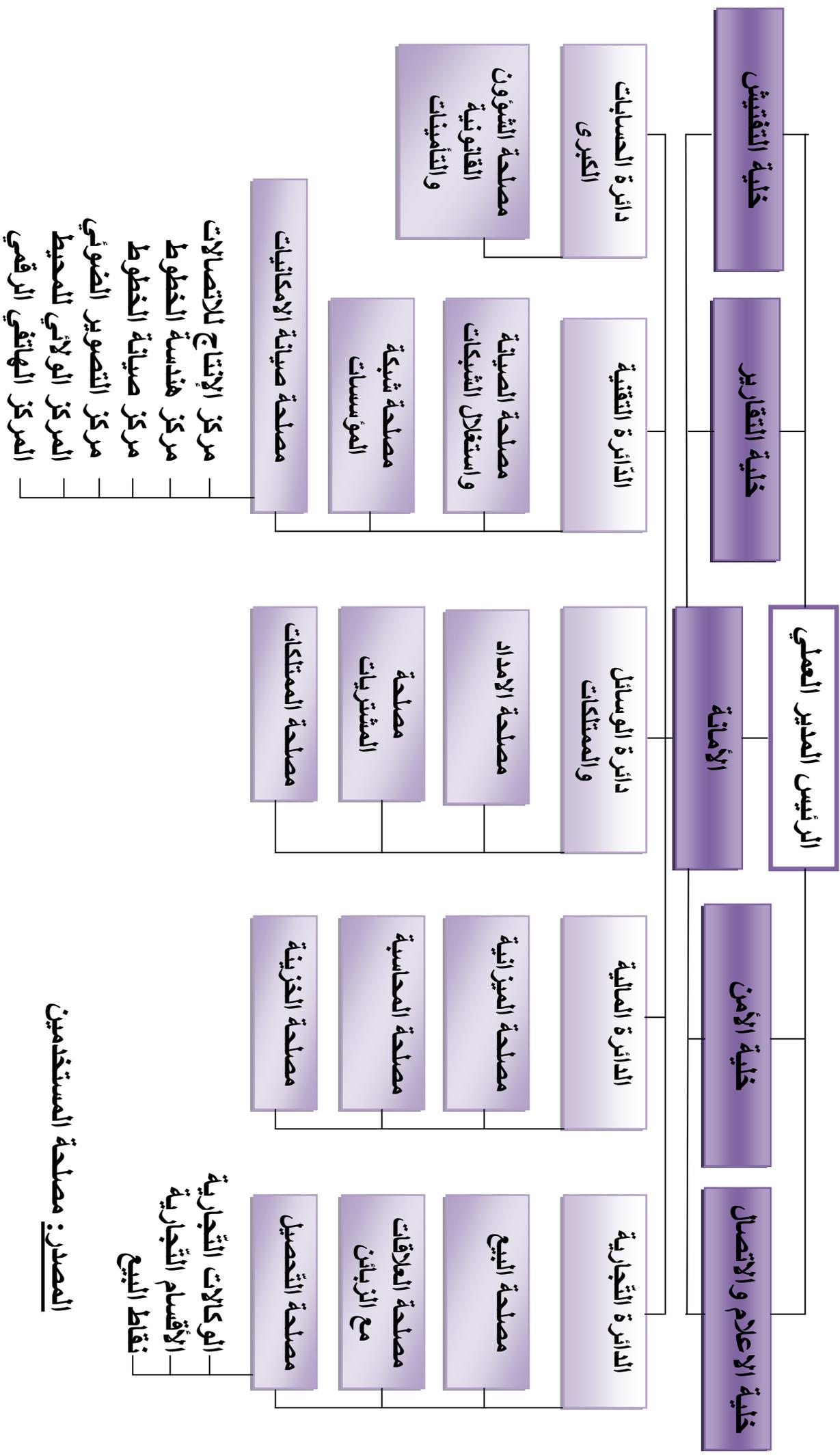
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,022	,406		2,515	,017
	Y1	,767	,103	,787	7,426	,000

a. Variable dépendante : Y2



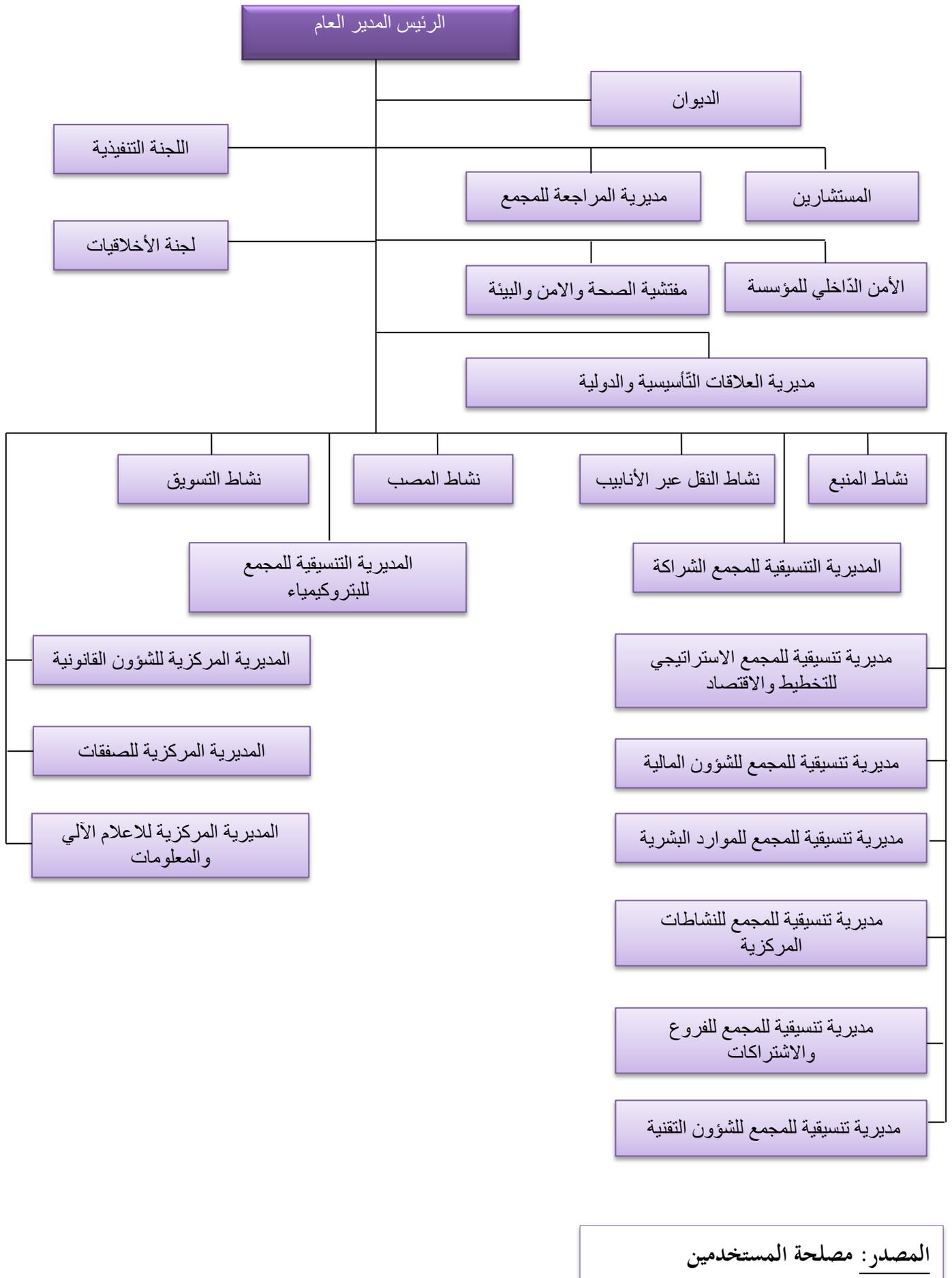
المصدر: مصلحة المستخدمين

[5-2] الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر



المصدر: مصلحة المستخدمين

[2-6] الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز



الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء.....
IV	كلمة شكر وعرهان
V	الملخص.....
IX	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال
XII	قائمة الملاحق
ب	مقدمة.....
	الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعالته في المؤسسات العمومية الاقتصادية.....
2	تمهيد :.....
2	المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلي المحاسبي والمؤسسات العمومية الاقتصادية.....
3	<u>المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.....</u>
3	<u>الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلي المحاسبي.....</u>
6	<u>الفرع الثاني : التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية.....</u>
8	<u>الفرع الثالث : أهمية نظام الرقابة الداخلية:.....</u>
9	<u>الفرع الرابع : أهداف نظام الرقابة الداخلية.....</u>
10	<u>المطلب الثاني : الحاجة إلى نظام الرقابة الداخلية</u>
10	<u>الفرع الأول : دراسة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.....</u>
11	<u>الفرع الثاني : أنواع نظام الرقابة الداخلية</u>
13	<u>الفرع الثالث : هيكل نظام الرقابة الداخلية</u>
14	<u>الفرع الرابع : المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية</u>
17	<u>المطلب الثالث : خصائص ومكونات نظام الرقابة الداخلية</u>
17	<u>الفرع الأول : خصائص نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.....</u>
19	<u>الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية.....</u>
22	<u>الفرع الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية.....</u>

25	.....المطلب الرابع : المؤسسات العمومية الاقتصادية:
25	.....الفرع الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية
26	.....الفرع الثاني : أهداف المؤسسة العمومية الاقتصادية
29	.....المبحث الثاني : الدراسات السابقة
29	.....المطلب الأول: الدراسات المحلية
31	.....المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية
33	.....المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة
34	.....خلاصة الفصل(1)
	.....الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لواقع تطبيق نظام الرقابة الداخلي المحاسبي وفعاليتته في المؤسسات العمومية الاقتصادية محلّ الدراسة لولاية غرداية
36	.....المبحث الأول: الطريقة و أدوات الدراسة
37	.....المطلب الاول: منهجية الدراسة
37	.....المطلب الثاني :مجتمع وعينة الدراسة
39	.....المطلب الثالث: أدوات الدراسة
42	.....المطلب الرابع: المعالجات الإحصائية المستخدمة
42	.....المطلب الخامس: صدق و ثبات الاستبيان
48	.....المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها والتوصيات
48	.....المطلب الأول: الدراسة الوصفية لخصائص عينة الدراسة
54	.....المطلب الثاني: تحليل فقرات الدراسة
62	.....المطلب الثالث: اختبار صحّة الفرضيات
63	.....المطلب الرابع : نتائج اختبار الدراسة
65	.....خلاصة الفصل: (2)
67	.....الخاتمة العامة
71	.....المراجع
76	.....الملاحق
90	.....الفهرس