

الإفصاح المحاسبي و دوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية
دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة-الجزائر-

د. بن عيشي عمار د.دردوري لحسن
جامعة بسكرة

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الجزائرية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثين بتصميم استمارة وزعت على عينة الدراسة عددها 90 فردا من الافراد العاملين في شركات المساهمة محل الدراسة، أجريت عملية التحليل باستخدام البرنامج الإحصائي spss، توصلت الدراسة إلى:

- يؤدي الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة محل الدراسة.
- يؤدي إفصاح شركات المساهمة محل الدراسة عن السياسات المحاسبية المستخدمة إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: المعلومات المالية، الإفصاح المحاسبي، الرقابة الداخلية ، شركات المساهمة.

Abstract:

This study aims to examine the role of accounting disclosure in support of the internal control system in contributing The algerian companies, To achieve the objectives of the study the researchers designed a form and distributed to the study sample number 90 members of the personnel in the joint-stock companies under study, Analysis was performed using spss statistical program, the study found:

-Accounting disclosure of financial information in the financial statements leads to support and increase the effectiveness of the internal control system shareholding companies under study.

-Disclosure shareholding companies lead in the study of the accounting policies used to support and increase the effectiveness of the internal control system.

Key words: financial information, the disclosure of accounting, internal control, joint-stock companies.

مقدمة:

تعتبر بنية الرقابة الداخلية أداةً مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال في المنشأة من كل عبث ، مما يجعل الإفصاح عن مدى قوة وفعالية الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة، ثم قيام مراجع الحسابات الخارجي بتقويم تقرير مجلس الإدارة من القضايا المعاصرة التي طرحتها أدبيات المراجعة وطالبت بها قوانين بعض الدول المتقدمة وتبنتها الممارسة العملية في دول أخرى.

يعد الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبة وازداد اهتمام الجهات العلمية والمهنية بشئون المحاسبة، بالإفصاح وعلى نحو خاص بعد ظهور منشآت الأعمال، وارتبط هذا التطور مع القوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه المنشآت ، وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن استخدامها من مستخدمي هذه المعلومات.

ونظراً لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتياطية والادعاء بفشل المراجعة، فإنه يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى الإفصاح وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة المنشأة عن فعالية الرقابة الداخلية حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة المنشأة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على الوقاية من إجراء التلاعب.

أولاً- الإطار المنهجي للدراسة:

1-مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة في:

" هل للإفصاح المحاسبيين المعلومات المالية دور في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية محل الدراسة؟"

وللإجابة على الإشكالية السابقة قمنا بصياغة التساؤلات الفرعية التالية:

هل يؤدي الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة محل الدراسة؟

هل يؤدي إفصاح شركات المساهمة محل الدراسة عن السياسات المحاسبية المستخدمة إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية؟

هل يؤثر اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية على الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة محل الدراسة؟

يؤدي إفصاح شركات المساهمة محل الدراسة عن السياسات المحاسبية المستخدمة إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

هل يؤثر اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية على الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة محل الدراسة.

2- فرضيات الدراسة: وللإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

-يؤدي الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة محل الدراسة.

-يؤدي إفصاح شركات المساهمة محل الدراسة عن السياسات المحاسبية المستخدمة إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

يؤثر اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية على الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة محل الدراسة.

3- أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة نظراً للدور الفعال الذي تلعبه في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها هذه الشركات من خلال إيجاد آلية تعمل على ضبط العمل، وتكمن أهمية الدراسة أيضاً في إبراز دور وأهمية الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في الشركات مما يعطى للبيانات المالية مزيداً من الثقة والشفافية مما يؤدي إلى دعم نظام الرقابة الداخلية فيها ويجعلها قادرة على المنافسة ومواكبة التطورات الاقتصادية ومتطلبات الأسواق المالية العالمية.

4- أهداف الدراسة: تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في ولاية بسكرة.
- دراسة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في ولاية بسكرة لمعرفة نواحي القصور والضعف فيها، وكذلك جوانب القوة المرتبطة بها، والتعرف على مدى فعالية أجهزة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في ولاية بسكرة

- معرفة دور الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في الشركات المساهمة العامة في ولاية بسكرة-الجزائر في دعم نظام الرقابة الداخلية ومدى تطبيق الشركات للمبادئ والسياسات المحاسبية التي تساهم في زيادة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.

5- المنهج المستخدم: تم اعتماد أسلوب الوصفي التحليلي عند تناولنا للجانب النظري للموضوع في حين تم استعمال أسلوب دراسة الحالة في الدراسة الميدانية.

ثانياً- الإطار العملي للدراسة:

1- الإفصاح المحاسبي:

1-1 مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات (الجعبري، 2011، ص05)
كما عرف الإفصاح المحاسبي بأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (نصر، 2007، ص60).

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح المحاسبي بأنه: تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد(الحيصات ، 2013 ، ص35).

1-2- أهمية الإفصاح المحاسبي: يحقق الإفصاح المزايا التالية (يحي، 2011):

- يعمل الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الاطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها.
- يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الامثل بالاعتماد عن المعلومات المفصح عنها.
- يعد الإفصاح أسلوب مثالي لتقليل الاعتماد على المعلومات الداخلية وتخفيض عدم تماثل المعلومات التي تقدم للمستخدمين لهذه المعلومات
- يساعد الإفصاح في زيادة القدرة على اتخاذ القرارات بصورة أقل مخاطرة وفي ضوء معلومات كاملة وصحيحة.

1-3- أهداف الإفصاح المحاسبي:

- يهدف الإفصاح المحاسبي الى تقديم المعلومات الى المستخدمين من أجل(حربي واخرون، 2016، ص167):
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.
- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم المقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به و وصف للضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون .
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.
- لتقديم المعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.
- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

1-4- أنواع الإفصاح المحاسبي:

يمكن تصنيف الإفصاح إلى مايلي(الجعبري، 2011، ص05):

- أ- الإفصاح الكامل : ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ وأهمية هذا النوع من الإفصاح من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية والتي لها تأثير على مستخدميها .
- و التركيز فقط على ماهو جوهري ومهم نسبياً هو أمر ضروري في الإفصاح المحاسبي.

ب- الإفصاح الكافي: هو عبارة عن الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات وأن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمنظمة لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمنظمة، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية

ج- الإفصاح العادل: نص المعيار المحاسبي الدولي الأول على أن الإفصاح العادل يتطلب مايلي:
اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي توجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية لمنشأة بحيث تمثل البيانات المالية لكافة المتطلبات الخاصة وعلى الإدارة تطوير سياسات لضمان توفير البيانات المالية.

تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات محاسبية وموثوقة للمقارنة ومن الممكن فهمها

تقديم افصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة ويمثل الإفصاح العادل أو الصادق مطلباً أخلاقياً اعتاد مدقق الحسابات ان يعتمده عند إبداء رأي نظيف أو غير متحفظ بقوله " تعرض القوائم المالية بصورة عادلة - في كل الجوانب المهمة نسبياً - المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للمنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً " , كما يعبر المدقق في تقريره عن مدى التزام المنشأة بالثبات , ويشير إلى مدى كفاية الإفصاح بصورة معقولة عند رأيه في عدالة القوائم المالية.

د - الإفصاح الوقائي: إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها وخاصة المستثمر منهم حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي و يسمى بالإفصاح الوقائي (التقليدي) و يتطلب الكشف عن الأمور الآتية:
— السياسة المحاسبية.

— التغيير في السياسة المحاسبية.

— تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.

— المكاسب و الخسائر المحتملة.

— الارتباطات المالية.

— الأحداث اللاحقة.

و- الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي: ظهر هذا المفهوم نتيجة ازدياد أهمية الملائمة بوصفها أحد خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ،لذلك فانه يعكس الاتجاه المعاصر للإفصاح المحاسبي، إذ المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لإغراض اتخاذ القرارات ومن الأمثلة على الإفصاح التثقيفي

أو الإعلامي، الإفصاح عن مكونات الموجودات الثابتة والمخزون السلعي(عبد المنعم عطا، 2008، ص35)

1-5-المقومات الأساسية للإفصاح:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية الآتية: (الحيصات، 2013، ص38)

المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية: يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، و تعتبر الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.

تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها: تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم .

تحديد أساليب وطرق الإفصاح: يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة.

2- الرقابة الداخلية:

2-1- مفهوم الرقابة الداخلية:

هي الوسائل والإجراءات التي تتبناها الإدارة لغرض تنفيذ الخطط والسياسات الإدارية للضبط الداخلي، أي أنها مراجعة كافة البيانات المتعلقة بأصول المؤسسة والتأكد من دقتها والاعتماد على تلك البيانات ضمناً

لحسن مسيرة عمل الوحدة الاقتصادية وتحقيق أعلى ربح ممكن وبأقل كلفة ممكنة" (الذنيبات، 2006، ص86).

يعرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، نظام الرقابة الداخلية بأنه الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة(المدهون، 2014، ص86)

2-2- مقومات نظام الرقابة الداخلية: تتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في العناصر التالية(عواد، 2012، ص31):

الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل و طبيعة الوظائف في المؤسسة، فمن ثمة يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة النشاط؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديریات؛
- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل؛
- البساطة و المرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديریات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، و ليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول).

نظام المعلومات المحاسبية: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا و تستجيب إلى وضعية و طبيعة نشاط المؤسسة، و ضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية و دليل للحسابات يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن و بأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة و الكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات ، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية و النفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل و تنفيذ العمليات ، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات و تدققها؛
- تبويب البيانات و وضع دليل مبوب للحسابات؛
- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكملة لذلك:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسليا)؛

- وجود دليل للإجراءات و السياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛

- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها؛

- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

ثالثا- الدراسة الميدانية:

1-إجراءات الدراسة:

1-1- **المنهج المستخدم:** تم اعتماد أسلوب الوصفي التحليلي وهو المنهج الذي يهدف إلى وصف الظاهرة كما هي في الواقع، ومن ثم تحليلها وتفسيرها وربطها بالظواهر الأخرى.

1-2- **مجتمع الدراسة وعينتها:** تم إجراء الدراسة على الشركات المساهمة العامة في ولاية بسكرة- الجزائر وعددها 13 شركة. تم تحديد عينة الدراسة بطريقة عشوائية المتكونة من الفئات التالية: مدير مالي، المحاسبين، مراجعين خارجيين، مراجعين داخليين. وبلغ عددها 90 فردا، وتم توزيع الاستمارة على جميع أفراد العينة، واسترد منها 70 استمارة.

1-3- **أداة الدراسة:** قام الباحثين بإعداد استمارة لمعرفة دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة في ولاية بسكرة- الجزائر تكونت الأداة من مجموعة من محاور الدراسة وعدد فقرات كل مجال. الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية 10 فقرات، الإفصاح المحاسبي للسياسات المحاسبية المتبعة 10 فقرات، اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية 10 فقرات، **المجموع الكلي 30**، كما تم استخدام مقياس ليكرت likert الخماسي في جميع أسئلة الاستمارة.

1-4- **صدق وثبات الاستمارة:**

- **صدق الاستمارة:** تم التحقق من صدق الأداة من خلال عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة متخصصين في المجال ولهم خبرة طويلة في هذا المجال من جامعات جزائرية، وطلب منهم إبداء الرأي حول فقرات الاستمارة وذلك بحذف وتعديل واقتراح فقرات جديدة ومناسبة الأداة لموضوع الدراسة، وبناء على ملاحظات الأساتذة تم تعديل أداة الدراسة.

- **ثبات الاستمارة:** من أجل استخدام معامل ثبات للأداة تم استخدام معامل كرونباخ الفا من أجل تحديد الاتساق الداخلي لفقرات الاستمارة: الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية 0.758،

الإفصاح المحاسبي للسياسات المحاسبية المتبعة 0.788، اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية 0.766، المجموع الكلي 0.862

وتشير القيم الواردة سابقا أن الأداة تتمتع بدرجة ثبات مناسبة وتفي بأغراض هذه الدراسة
1-5 - أساليب التحليل الإحصائي: لغرض تحليل نتائج الدراسة التي جمعت من خلال استمارة، فقد استعملت الأساليب الإحصائية الآتية: التكرار والنسب: لمعرفة إجابات أفراد العينة وتحليلها، الوسط الحسابي: لمعرفة متوسط إجابات أفراد العينة، الوسط الحسابي، معامل الارتباط بيرسون، اختبار T للعينة الواحدة (One Samples T-test). ألفا كرونباخ Cronbach Alfa : حيث استخدم للتحقق من صدق مقاييس البحث وثباتها.

2- تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض

2-1- وصف خصائص عينات الدراسة:

الجدول رقم (01): خصائص عينة الدراسة

المتغير	النسبة %	
الجنس	85.7	60 ذكر
	14.3	10 أنثى
	100	70 المجموع
السن	12.9	9 20 - 25
	18.6	13 26 - 30
	41.4	29 31 - 35
	27.1	19 36 - فما فوق
	100	70 المجموع
	الرتبة الأكاديمية	17.15
21.15		15 محاسبين
25.72		18 مراجعين خارجيين
35.71		25 مراجعين داخليين
100		70 المجموع
الخدمة	17.1	12 اقل من 5 سنوات
	18.6	13 من 5 - 10 سنوات
	22.9	16 من 10 - 15 سنة
	41.4	29 من 15 فأكثر
	100	70 المجموع

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي: أن أغلبية أفراد العينة هم من الذكور والبالغ عددهم 60 بنسبة 85.7%، وهذا مؤشر على قلة مشاركة الإناث في التوظيف بشركات المساهمة مقارنة بالذكور، و أن 12.9% تراوحت أعمارهم من 20 إلى 25 سنوات، أن 18.6% تراوحت أعمارهم من 26 إلى 30 سنوات، و 41.4% بلغت أعمارهم أكثر من 31 إلى 35 سنة، 27.1% أعمارهم تفوق 36 سنة. كما أن أغلب أفراد العينة تزيد مدة خدمتهم بالمؤسسة عن 15 سنة مما يعني أن أفراد عينة الدراسة لهم خبرة طويلة داخل شركات المساهمة. و أما الرتبة الأكاديمية فهي موزعة كالتالي: مدير مالي بنسبة 17.5%، محاسبين بنسبة 21.15% مراجعين خارجيين بنسبة 25.72%، مراجعين داخليين بنسبة 35.71% مما يعني أن الدراسة تشمل كل أفراد الدراسة

2-2- تحليل نتائج الدراسة: سوف نقوم بتحليل محاور الاستمارة بغية الإجابة على أسئلة الدراسة، حيث تم استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي وذلك اعتمادا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (على مقياس ليكرت الخماسي) لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الاستمارة المتعلقة بمحاور الدراسة (الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية، الإفصاح المحاسبي للسياسات المحاسبية المتبعة، اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية)، وقد تقرر أن يكون المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن كل عبارة من (1- أقل من 2.33) دالا على مستوى "منخفض" من القبول، و من (2.34- أقل من 3.67) دالا على مستوى "متوسط"، ومن (3.68-5) دالا على مستوى "مرتفع"

أ- تحليل فقرات المحور الأول (الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية)

الجدول رقم (02): تحليل فقرات المحور الأول (الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية)

ر.م	المحور	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
01	يتم الإفصاح عن المعلومات المستقبلية التي تؤثر على عناصر القوائم المالية والشركة	03.74	0.44	مرتفع
02	يتم الإفصاح عن مكونات الإيرادات والمصاريف بشكل تفصيلي في قائمة الدخل أو الإيضاحات	03.64	0.45	متوسط
03	يتم الإفصاح عن البنود الطارئة في القوائم المالية	03.70	0.48	مرتفع
04	تقوم الشركة بالإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال كتابة التقرير الخاص بها	03.66	0.45	متوسط
05	تفصح الشركة عن البنود الإضافية لقائمة المركز المالي بشكل مستقل ومناسب لعملياتها	03.75	0.46	مرتفع
06	تهدف الشركة من الإفصاح عن البيانات المالية في المركز المالي إظهار مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية	04.00	0,43	مرتفع

07	تزداد قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركات بمدى الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في قائمة الدخل	03.74	0.46	مرتفع
08	تعتبر إدارة الشركة مسئولة عن إعداد وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك التحقق من مدى تنفيذه بكفاءة وفعالية	03.65	0.47	متوسط
09	زيادة الإفصاح في البنود المالية والإيضاحات في قائمة الدخل يدعم نظام الرقابة الداخلية ويزيد فاعليته	03.21	0.46	متوسط
10	زيادة الإفصاح المحاسبي للإيضاحات المالية في حقوق المساهمين يؤدي إلى دعم نظام الرقابة الداخلية ويزيد فاعليته	03.72	0.42	مرتفع
مجموع فقرات المحور الأول		03.68	0.43	مرتفع

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضمن نتائج الجدول أعلاه أنالوسطالحسابي لمحور الاول بلغ03.68وبانحرافمعياريقدره 0.43 متحقق بدرجة موافقة مرتفع ، كما يتضح أن هناك تفاوت في درجة الموافقة، حيث تراوحت درجة الموافقة ما بين (04.00؛ 03.21)، كما يتضح من الجدول تفاوت في درجة الموافقة عينة الدراسة على جميع العبارات بدرجة متوسطة ومرتفعة حسب استجابة عينة الدراسة.و كان أعلى متوسط للفقرة السادسة، إذ بلغ 04.00 بانحراف معياري0.43 مما يدل على أن الشركات المساهمة المبحوثة تهدف من الإفصاح عن البيانات المالية في المركز المالي إظهار مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية. أما الفقرة التاسعة فتشكل أقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي03.21 بانحراف معياري0.36 مما يدل على أنالشركات المساهمة المبحوثة لا تهتم بزيادة الإفصاح في البنود المالية والإيضاحات في قائمة الدخل يدعم نظام الرقابة الداخلية ويزيد فاعليته.

ب-تحليل فقرات المحور الثاني(الإفصاح المحاسبي للسياسات المحاسبية المتبعة)

الجدول رقم(03): تحليل فقرات المحور الثاني (الإفصاح المحاسبي للسياسات المحاسبية المتبعة)

ر.م	المحور	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
11	تعرض البيانات المالية للقوائم المالية في الشركة التي اعمل بها على أساس السياسات المحاسبية المحددة كجزء من المستقبل	03.74	0.48	مرتفع
12	تقدم الشركة البيانات المالية متضمنة الأهداف والتقدير والتنبؤات والاحطار الرئيسية التي تؤثر على سير عملها مما يعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية	03.68	0.41	مرتفع
13	تلتزم معايير المحاسبة الدولية للشركات بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المحددة للبيانات المالية	03.70	0.37	مرتفع
14	تقوم الشركة باختيار وتطبيق وتطوير السياسات المحاسبية اللازمة لكافة البيانات المالية بهدف الحصول على معلومات أكثر فائدة	03.75	0.39	مرتفع
15	تفصح الشركة عن السياسات الخاصة بالعمليات والمعاملات الأجنبية مثل الصرف الأجنبي والاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عنها	03.80	0.38	مرتفع
16	تقوم الشركة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد الشهرة وحصصة الأقلية	03.64	0.46	متوسط
17	يعتمد تقرير المراجع الخارجي على صحة تطبيق الشركة للمبادئ و السياسات المحاسبية مما يزيد من قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية	03.85	0.48	مرتفع
18	يوجد توضيح يبين مضمون السياسات المحاسبية المتعلقة باعداد القوائم المالية	04.00	0.37	مرتفع
19	تعمل الشركة على توحيد السياسات المحاسبية المستخدمة مثل سياسات تحويل العملات وطرق الإهلاك	03.65	0.43	متوسط
20	تفصح الشركة عن أي تغيير يحدث في التقديرات	03.77	0.36	مرتفع

			المحاسبية إذا كان لهذا التغيير آثار مادية ومهمة سواء في الفترة الحالية أو الفترات اللاحقة
مرتفع	0.38	03.75	مجموع فقرات المحور الثاني

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضمن نتائج الجدول أعلاه أنالوسط الحسابي لمحور الثاني بلغ 03.75 و بانحراف معياري قدره 0.38 متحقق بدرجة موافقة مرتفع ، كما يتضح أن هناك تفاوت في درجة الموافقة، حيث تراوحت درجة الموافقة ما بين (04.00؛ 03.64)، كما يتضح من الجدول تفاوت في درجة الموافقة عينة الدراسة على جميع العبارات بدرجة متوسطة ومرتفعة حسب استجابة عينة الدراسة.و كان أعلى متوسط للفقرة الثامنة عشر، إذ بلغ 04.00 بانحراف معياري 0.37 مما يدل على أنه يوجد توضيح يبين مضمون السياسات المحاسبية المتعلقة باعداد القوائم المالية في الشركات المساهمة المبحوثة. أما الفقرة السادسة عشر فتشكل أقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي 03.64 بانحراف معياري 0.46 مما يدل على أنالشركات المساهمة المبحوثة لا تقوم بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد الشهرة وحصصة الأقلية.

ج-تحليل فقرات المحور الثالث(اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية)

الجدول رقم(04): تحليل فقرات المحور الثالث (اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية)

ر.م	المحور	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
21	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالا فصح الكافي لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.	03.75	0.30	مرتفع
22	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحفظ في تقريره إذا اكتشف وجود ضعف في الرقابة الداخلية.	03.81	0.31	مرتفع
23	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف ضعف جوهري بنظام الرقابة الداخلية.	03.82	0.33	مرتفع
24	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية	04.00	0.32	مرتفع
25	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية	03.71	0.31	مرتفع
26	يمتتع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا	03.68	0.40	مرتفع

			اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية	
مرتفع	0.45	03.76	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للإدارة عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية	27
مرتفع	0.41	03.69	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للمساهمين عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية	28
مرتفع	0.44	03.84	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية	29
مرتفع	0.43	03.73	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة إذا اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية.	30
مرتفع	0.35	03.78	مجموع فقرات المحور الثالث	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لمحور الثاني بلغ 03.78 و بانحراف معياري قدره 0.35 متحقق بدرجة موافقة مرتفع ، كما يتضح أن هناك تفاوت في درجة الموافقة، حيث تراوحت درجة الموافقة ما بين (04.00؛ 03.68)، كما يتضح من الجدول تفاوت في درجة الموافقة عينة الدراسة على جميع العبارات بدرجة متوسطة ومرتفعة حسب استجابة عينة الدراسة. و كان أعلى متوسط للفقرة الرابعة والعشرون، إذ بلغ 04.00 بانحراف معياري 0.32 مما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي يفصح في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة المبحوثة . أما الفقرة السادسة و العشرون فتشكل أقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي 03.68 بانحراف معياري 0.40 مما يدل على أن مراجع الحسابات الخارجي لا يمتنع عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة المبحوثة.

2-3- اختبار الفروض:

-اختبار الفرضية الاولى: يؤدي الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة محل الدراسة.

الجدول رقم(05): نتائج اختبار الفرضية الاولى

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية
35	1.66	0.05

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى المعنوية (5%) وهذا يعني أن الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية يؤدي إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة محل الدراسة.

-اختبار الفرضية الثانية: يؤدي إفصاح شركات المساهمة محل الدراسة عن السياسات المحاسبية المستخدمة إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم(06): نتائج اختبار الفرضية الثانية

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية
48	1.66	0.05

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى المعنوية (5%) وهذا يعني إفصاح شركات المساهمة محل الدراسة عن السياسات المحاسبية المستخدمة يؤدي إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

اختبار الفرضية الثالثة:يؤثر اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية على الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة محل الدراسة.

الجدول رقم(07): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية
43	1.66	0.05

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى المعنوية (5%) وهذا يعني أن اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية يؤثر على الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة محل الدراسة.

الخاتمة:

1- النتائج:

- تهدف الشركات من الإفصاح عن البيانات المالية في المركز المالي إظهار مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية
- تفصح الشركات عن البنود الإضافية لقائمة المركز المالي بشكل مستقل ومناسب لعملياتها.
- تزداد قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركات بمدى الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في قائمة الدخل
- يعتمد تقرير المراجع الخارجي على صحة تطبيق الشركات للمبادئ و السياسات المحاسبية مما يزيد من قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية
- تفصح الشركات عن السياسات الخاصة بالعمليات والمعاملات الأجنبية مثل الصرف الأجنبي والاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عنها
- يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره:
- للمساهمين عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.
- بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- للإدارة عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.
- يؤدي الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية في القوائم المالية إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة محل الدراسة.
- يؤدي إفصاح شركات المساهمة محل الدراسة عن السياسات المحاسبية المستخدمة إلى دعم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- يؤثر اكتشاف الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية على الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة محل الدراسة.

2- التوصيات:

- في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحثين بمجموعة من التوصيات أهمها:
- أن يتم الإفصاح عن المعلومات المستقبلية التي تؤثر على عناصر القوائم المالية
- زيادة الإفصاح في البنود المالية والإيضاحات في قائمة الدخل يدعم نظام الرقابة الداخلية ويزيد فاعليته.
- أن تقدم الشركة البيانات المالية متضمنة الأهداف والتقديرية والتنبؤات والاحتمالات الرئيسية التي تؤثر على سير عملها مما يعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- أن تفصح الشركة عن أي تغيير يحدث في التقديرات المحاسبية إذا كان لهذا التغيير آثار مادية ومهمة سواء في الفترة الحالية أو الفترات اللاحقة.

- أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع:

- 1-العلول عبد المنعم عطا (2008)، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمسائلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية - غزة
- 2-الذنيبات علي(2006)، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية - نظرية وتطبيق ،الطبعة الأولى، الجامعة الأردنية
- 3-الحياصات (2013)، أثر الافصاح في القوائم المالية على قرارات المستثمرين في شركات الخدمات الاردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة اليرموك، عمان، الاردن
- 4- مجدي أحمد الجعبري(2011) ،الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية(سابك) شركة مساهمة سعودية ،مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ،العدد التاسع
- 6-نوال حربي راضي وآخرون (2016)، العلاقة بين كفاءة مجلس الادارة وجودة الافصاح المحاسبي في ضوء نظرية الوكالة دراسة اختبارية لحالة العراق،مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد18، العدد2، جامعة القادسية، العراق
- 7-ناريمان طعمة عواد (2012)، مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل المعلومات المحاسبية الالكترونية، رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- 8-سعيد يحي أوصيف لخضر(2011)، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي،مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الدولي حول النظام المحاسبي والمالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية ،جامعة سعد دحلب البليدة
- 9- عبد الوهاب نصر (2007)، القياس والإفصاح المحاسبي ، الجزء الأول ،الدار الجامعية ،الإسكندرية
- 10-رغدة ابراهيم المدهون (2014)، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.