الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة

دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية
دراسة ميدانية في مؤسسة سوناطراك

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبة:

– بن عيسى إكرام

– شردود سميرة

تحت إشراف الأستاذ:

– بوناب لطفي

أعضاء لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	الجامعة	الصفة
مزهود عبد المجيد	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 –سكيكدة–	رئيسا
بوناب لطفي	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 –سكيكدة–	مشرفا
بوصبع ناصر	أستاذ مساعد أ	جامعة 20 أوت 1955 –سكيكدة–	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

إهداء

بسم الله والصلاة والسلام على سيدنا وحبيبنا خير الأنبياء محمد ﷺ

لا تطيب الدنيا إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بشكرك ولا تطيب الأخرة إلا بعفوك ولا تطب الجنة إلا برؤيتك " الحمد لله".

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين " سيدنا محمد ﷺ".

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والعطاء إلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمتي في الحياة وسري في الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى الشمعة التي أنارت دربي، إلى التي منحتني الثقة لأواصل مشواري إلى أغلى أطيب الناس في الوجود حفضها الله "أمي" العزيزة.

إلى من كلله الله بالهدية والوقار، إلى من علمني العطاء بدون إنتظار، إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار أرجو من الله يمد في عمرك لترى ثمار قد حان قطفها بعد طول إنتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد غلى "الأب" الحنون، والغالي حفضه الله وأبقاه.

إلى أغلى وأحن وأجمل زوج في الدنيا الذي هو سند ظهري بعد أبي حفضه الله ورعاه " شمس الدين".

إلى كل من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم وينطق اللسان إخوتي "صالح " "وبلال".

إلى أختاي العزيزتان "مريم" " وفتيحة".

إلى خالتي" رشيدة" أمي الثانية رحمها الله.

إلى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معنا نحو النجاح والإبداع صديقاتي العزيزات "سامية" "عبير" "فائزة".

إلى كل زملائي في المشوار الدراسي.

إلى كل الأساتذة الكرام الذين رافقوني كل أطوار التعليم.

سميرة

إهداء

الحمد لله الذي جعل نورا نهتدي به، والمجاملة كلمات تقيسها الإهداء جمل نهديها... أما بعد

إلى من جعلت مني تاجا ذهبيا يعتلى أولى أولوياتها، إلى التي كانت كالشمس لا يضاهي نوروها أحد كانت تمدني بالدعاء و تدفعني قدما بوصاياها، كانت و لازالت بجنبي حتى صفحات مذكرتي لم تستطع أن تكتب كل شيء عنها، وأدعو لها الليل والنهار أن يطيل الله في عمرها ويجعلني دائما مطيعا لها، أهدي ثمار جهدي إلى أول أسباب هذا النجاح إلى عضدي وسندي في الوجود إلى من غمرتني بحضنها و سيول عطفها إلى من كان دعائها سر نجاحي، إلى التي ساندتني و وقفت إلى جانبي حتى وصلت إلى هذه المرحلة من التقدم و النجاح " أمي" اطال الله في عمرها.

إلى من رباني على الفضيلة والأخلاق وشملني بالعطف والحنان وكان درع أمان، أحتمي به من نائبات الزمان، إلى من أحمل إسمه وصفاته "أبي" رحمه الله وجعله من أهل الفردوس.

إلى الذين إحتضنوني وزرعوا الورد في طريقي، إلى القلوب التي أحاطتني بالإهتمام و المساعدة في مساري الدراسي إلى أغلى ما منحتني الدنيا، إلى سند ظهري بعد أبي، إلى من كانوا ملاذي، إخوتي "أسامة" و"إسلام" حفظهم الله تعالى و وفقهم.

إلى كل زميلاتي طيلة المشوار الدراسي.

إلى كل من يقرأ هذه المذكرة إليكم جميعا أهدي عملي المتواضع.

إلى الذين رفعوا رايات العلم والتعليم إلى الأساتذة الأفاضل أكن لهم كل التقدير والإحترام، وأخص بالذكر الأستاذ بوناب لطفي.

إكرام

الشكر

الحمد الله الذي فضلنا بالعقل وكملنا بالعلم وجملنا بالفضيلة وأسعدنا بالهداية والتوفيق والصلاة مع سلام لائق على النبي أفصح الخلائق محمد صلى الله عليه و سلم.

وما توفيقنا إلى بالله رب العالمين.

نتقدم بتشكراتنا إلى الأستاذ الفاضل والمحترم الدكتور "بوناب لطفي" الذي قام بالإشراف على هذه المذكرة، وتعهدها بالعناية والإهتمام الكبيرين، ولم يبخل علينا بخبرته العلمية ووقته الثمين وجهده الصادق المتواصل في العطاء والإشراف على هذه المذكرة وتقديمه للتوجيهات الرشيدة، والأراء السديدة في إثراء خبراتنا العلمية والعملية طيلة فترة البحث.

وبفائق الإحترام نشكر لجنة المناقشة لقبوليها مناقشة هذه المذكرة وإطرائها بمقترحاتهم القيمة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر المسبق إلى الأساتذة الذين قاموا بتحكيم الإستبيان وهم: "رماش كمال" "ترفاس جمال الدين".

كما أتقدم بالشكر إلى كل عمال مؤسسة سوناطراك وخصوصا مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1K التي زرناها على حسن إستقبالهم، أخص بالذكر "كراد عبد الحميد" "كراد عثمان" .

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وشفافية القوائم المالية، باعتبار أن نظام الرقابة الداخلية عامل مهم في المؤسسة، وهو مجموعة من الإجراءات التنظيمية لحماية أصولها.

ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدنا على دراسة إستبيانية في مؤسسة سوناطراك وذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية فيها، توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في إضفاء المصداقية على القوائم المالية وذلك من خلال التزام المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة.
- وأن نظام الرقابة الداخلية يلعب دورا هاما في تحسين شفافية القوائم المالية.
- وأن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية له تأثير كبير على شفافية القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، شفافية القوائم المالية.

ABSTRACT :

The study aimed to discover the relationship between the internal control system and the transparency of the financial statements , given that the internal control system is an important factor in the institution, and is a set of organizational measures to protect its assets.

In order to achieve the objectives of the study, we relied on a questionnaire study in the Senatrach Corporation.in order to evaluate the study reached a number of results, the most important of which are :

- The internal control system contributes to lending credibility to the financial statements by the internal auditor's commitment to professional ethics.
- And that the internal control system plays an important role in improving the transparency of the financial statements.
- And that the efficiency and effectiveness of the internal control system has a significant impact on the transparency of the financial statements.

Keywords : internal audit, internal control system, transparency of financial statements.

فهرس المحتويات

	الصفحة
الإهداء	II-I
الشكر	III
الملخص	IV
فهرس المحتويات	VI-V
قائمة الجداول	VII
قائمة الاشكال	VIII
قائمة الملاحق	IX
مقدمة	أ-ت
الفصل الاول: أهمية الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية	20-2
تمهيد الفصل الاول	2
المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية والقوائم المالية	3
المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية	3
1- مفهوم الرقابة الداخلية	3
2- أهداف الرقابة الداخلية	4
3- مكونات الرقابة الداخلية	4
4- مقومات الرقابة الداخلية	5
5- العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية	6
6- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	6
المطلب الثاني: ماهية شفافية القوائم المالية	8
1- تعريف القوائم المالية	8
2- مستخدمو القوائم المالية	9
3- أهداف القوائم المالية	10
4- أنواع القوائم المالية	10
5- تحليل القوائم المالية	11
المبحث الثاني: مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية	15
المطلب الأول: مساهمة فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية	15
1- فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بجودة القوائم المالية	15

2- دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين جودة القوائم المالية	16
المطلب الثاني: علاقة أبعاد الرقابة الداخلية بجودة معلومات القوائم المالية	16
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	17
المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية	17
المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية	18
المطلب الثالث: القيمة المضافة	19
خلاصة الفصل الأول	20
الفصل الثاني: الرقابة الداخلية في مؤسسة سوناطراك ودورها في تحسين القوائم المالية	22-42
تمهيد الفصل الثاني	22
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	23
المطلب الأول: منهجية أداة الدراسة	23
1- المنهج المستخدم في الدراسة	23
2- مجتمع وعينة الدراسة	23
3- طبيعة المتغيرات	25
المطلب الثاني: أدوات الدراسة	25
1- الأدوات المستخدمة في الجمع	25
2- الأدوات الإحصائية المستخدمة	25
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة	26
المطلب الأول: تحليل وتفسير البيانات الميدانية	26
1- تحليل البيانات الشخصية	26
2- تحليل اتجاهات أراء العينة	29
المطلب الثاني: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها	39
1- التوزيع الطبيعي	39
2- اختبار الفرضيات	40
خلاصة الفصل الثاني	42
الخاتمة	44
قائمة المراجع	48
قائمة الملاحق	52

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
2-1	العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة	24
2-2	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	26
2-3	توزيع أفرا العينة حسب العمر	26
2-4	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	27
2-5	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	27
2-6	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	28
2-7	توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية	28
2-8	تحديد معامل الثبات وصدق الدراسة	29
2-9	معامل الارتباط لمحور دور الرقابة الداخلية	30
2-10	معامل الارتباط لمحور شفافية القوائم المالية	31
2-11	معامل الارتباط لمحور أهمية نظام الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية	31
2-12	جدول طول الخلايا حسب مقياس ليكارث الخماسي	32
2-13	التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدور الرقابة الداخلية	33
2-14	التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لشفافية القوائم المالية	35
2-15	التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأهمية نظام الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية	37
2-16	إختبار الفرضية الأولى	40
2-17	إختبار الفرضية الثانية	41
2-18	إختبار الفرضية الثالثة	41

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
2-1	اختبار فرضية أن قيم البواقي مستقلة عن بعضها	39

قائمة الملاحق

الرقم	الملاحق	الصفحة
01	إستمارة الإستبيان	52
02	نتائج تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة	57
03	قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان	59
04	نتائج آلفا كرونباخ	59
05	التناسق الداخلي	60
06	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية	63
07	إختبار فرضيات الدراسة	64

المقدمة

أ- توطئة

تعتبر الرقابة الداخلية إحدى أهم الوظائف الأساسية في المؤسسة هدفها خدمة الإدارة ومساعدتها في القيام بأعمالها، وبالرغم من ارتباط الوظائف الإدارية ببعضها البعض إلا أن لوظيفة الرقابة أهمية خاصة باعتبارها الوسيلة التي يمكن عن طريقها الاطمئنان إلى حسن استخدام القوائم المالية، حيث ترتكز أية إدارة في أي مؤسسة على الرقابة الداخلية باعتبارها رقابة تساعد في تحقيق أهدافها وكذلك الالتزام بمسؤولياتها.

بالإضافة إلى ذلك تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، فهي تعمل على توفير الحماية لعملية إنتاج المعلومة المالية، التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرار الاستثمار والائتمان.

كما تساعد الرقابة الداخلية في زيادة الثقة في القوائم المالية والتقليل من مخاطر الغش والتلاعب في تلك القوائم، ولقد أصبح من البديهي في الأدبيات المحاسبية والمالية أن القوائم المالية تعتبر الركيزة الأساسية لأي مؤسسة اقتصادية وذلك لأهميتها بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في عمليات التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات، كان لابد للإدارة اتباع الوسائل والإجراءات التي تسمح لها بتحسين شفافية القوائم المالية.

ونظرا لأهمية الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين شفافية القوائم المالية الخاصة بها جاءت هذه الدراسة لتوضيح دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية.

ب- الإشكالية

مما سبق، تأتي هذه الدراسة لتجيب على الإشكالية التالية:

- ✓ ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية في مؤسسة سوناطراك؟

وتتفرع الإشكالية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية يمكن حصرها فيما يلي:

- ✓ هل تطبق مؤسسة سوناطراك نظام رقابة داخلي فعال؟
- ✓ هل تقوم سوناطراك بإعداد قوائم مالية بطريقة شفافة؟
- ✓ هل يؤثر نظام الرقابة الداخلية على جودة القوائم المالية؟

ت- فرضيات الدراسة

بغرض الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية قمنا بالاستعانة بمجموعة من الفرضيات تندرج كلها ضمن الفرضية الرئيسية التالية:

- ✓ **الفرضية الرئيسية:** لا يضمن نظام الرقابة الداخلية اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية وبالتالي فهو غير فعال في تعزيز شفافية القوائم المالية.
- ✓ **الفرضيات الفرعية**
- ✓ **الفرضية الأولى:** لا يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية لممارسة مهامه وبالتالي نظام رقابة داخلي غير فعال.
- ✓ **الفرضية الثانية:** لا يخضع إعداد القوائم المالية لمبدأ الشفافية في مؤسسة سوناطراك.

✓ **الفرضية الثالثة:** لا يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة وجودة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.

ث- مبررات اختيار الموضوع

✓ توافق الموضوع مع التخصص الذي ندرسه محاسبة وتدقيق.

✓ الرغبة والميول للاطلاع على الموضوع بالإضافة إلى تعدد المراجع الذي تطرقت له.

✓ التعرف على التطور الذي تشهده مؤسسة سوناطراك والتعرف على الأخطار التي تواجهها.

✓ معرفة مدى تطور الرقابة الداخلية في المؤسسة.

✓ محاولة إضافة مرجع جديد في الموضوع إلى المكتبة الجامعية.

ج- أهداف وأهمية الدراسة

- **الأهداف**

الهدف الأساسي لهذا البحث يتميز في دراسة العلاقة بين شفافية القوائم المالية كمتغير تابع والرقابة الداخلية كمتغير مستقل، بالتالي استنتاج دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية وهذا الهدف الأساسي يضمن الأهداف الفرعية التالية:

✓ تحديد مفهوم الرقابة الداخلية ومختلف الإجراءات والوسائل المستخدمة في ممارستها كذلك دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية.

✓ الخروج بنتائج من شأنها بيان قدرة الرقابة الداخلية على تعزيز شفافية القوائم المالية.

- **الأهمية**

✓ تكمن أهمية الموضوع في معرفة دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية.

✓ كذلك مدى مساهمة الرقابة الداخلية في التقليل من الاختلاسات والتلاعبات المالية.

✓ تكتسي الرقابة الداخلية في أي مؤسسة اقتصادية أهمية بالغة من خلال الدور الهام الذي تلعبه في تحقيق نزاهة ومصداقية القوائم المالية.

د- حدود الدراسة

✓ **الحدود المكانية:** تمت الدراسة الميدانية في مؤسسة سوناطراك فرع مركب تمييع الغاز الطبيعيGL1K.

✓ **الحدود الزمانية:** تمت الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 2022/02/09 إلى 2022/06/15.

هـ- منهج الدراسة

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات، نعتمد في دراستنا المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث في الجانب النظري، مع الاعتماد على المنهج التحليلي في تفسير تلك المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها الجانب التطبيقي والخاص بدراسة الحالة بغرض البحث المعمق والمفصل على أرض الواقع وإسقاط نتائج الدراسة النظرية عليها.

و- صعوبات الدراسة

- ✓ صعوبة توزيع عدد أكبر من الاستبيانات على الموظفين.
- ✓ تباين واختلافات في إجابات الموظفين.
- ✓ صعوبة التطرق إلى وظيفتي القوائم المالية والرقابة الداخلية بشكل مفصل اكثر من الجانب النظري.

ي- هيكل الدراسة

من أجل الإلمام بهذه الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة واختيار الفرضيات تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين كما يلي:

- ✓ **الفصل الأول:** بعنوان أهمية الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية، يشمل ثلاث مباحث حيث يتضمن المبحث الأول مطلبين يتم فيهم إعطاء مفاهيم ودراسات حول المتغيرين، الرقابة الداخلية في المطلب الأول والقوائم المالية في المطلب الثاني، أما المبحث الثاني فسنتناول فيه مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية وهذا في مطلبين المطلب الأول يتكون من مساهمة فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية أما الثاني فسنأخذ فيه علاقة أبعاد الرقابة الداخلية بجودة معلومات القوائم المالية، وفيما يخص المبحث الثالث سنتطرق فيه إلى أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات والموضوع محل الدراسة.
- ✓ **الفصل الثاني:** تحت عنوان الرقابة الداخلية في مؤسسة سوناطراك ودورها في تحسين شفافية القوائم المالية، فسنتطرق في المبحث الأول إلى الإطار المنهجي للدراسة أما في المبحث الثاني سنعرض فيه نتائج الدراسة وتحليلها.

الفصل الأول: أهمية الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية

تمهيد الفصل الأول:

يتماشى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافه مع النشاط الاقتصادي وما يرتبط بهذا النشاط، حيث ظهرت الحاجة إلى وجود نظام الرقابة مند القديم، كما تطور مفهوم الرقابة نظرا لزيادة واتساع الأنشطة داخل المؤسسات الاقتصادية مما أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة والحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة، كذلك من أجل تحسين شفافية القوائم المالية وزيادة الثقة في المعلومات المقدمة لمستخدمي هذه القوائم من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وللإلمام أكثر بالموضوع تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

- ✓ الإطار النظري للرقابة الداخلية والقوائم المالية.
- ✓ مدى قدرة النظام الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية.
- ✓ الدراسات السابقة والقيمة المضافة.

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية والقوائم المالية.

حدثت في الآونة الأخيرة تطورات كبيرة في مفهوم الرقابة الداخلية وذلك نتيجة تطور حجم المؤسسات وتعدد عملياتها التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية أكثر من أي وقت مضى ، واختلفت وجهات النظر حول مفهوم القوائم المالية، والتي سوف نتعرف عليها من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية.

يتناول هذا المطلب أهم المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية إلى جانب كل ما يتعلق بالرقابة الداخلية من أهداف، مكونات، مقومات، إضافة إلى العلاقة بين المراجعة الداخلية، وكيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية:

للرقابة الداخلية عدت تعاريف نظرا لتضارب أراء المختصين والمتمرسين في هذا الميدان، وفيما يلي مجموعة من التعاريف:

التعريف الأول: حسب المعهد الأمريكي (AICPA) "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعية.[1]

التعريف الثاني: عرف من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) على أنها "كافة السياسات والإجراءات والضوابط الداخلية التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هذه الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفئ والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والأخطاء، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب".[2]

التعريف الثالث: كما صدر تعريف عن لجنة(COSO) وهو التعريف الأكثر شمولا بين التعاريف المتداولة، حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها "عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة، والإدارة، والأفراد الأخرين في المؤسسة، ويتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق أهداف المؤسسة في النواحي التالية: مدى كفاءة العمليات وفاعليتها، ومدى إمكانية الاعتماد على التقارير المالية، ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة.[3]

التعريف الرابع: الرقابة الداخلية هي نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المؤسسة حتى تستطيع إدارتها السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤولياتها.[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من الطرق والإجراءات والأساليب المستعملة لحماية أصول المؤسسة، بالإضافة إلى ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية التي تقوم من خلالها

---

[1] محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات- الاطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص84.

[2] خالد أمين عبد الله، **المراجعة والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص167.

[3] Robert .R Moeller **. COSO Entreprise risk manngement**, sans Edition, canAdn , 2007 ,P4

[4] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، ط 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 207.

المؤسسة اتخاذ قراراتها، والتأكيد على الالتزام بالقوانين والأنظمة المتعلقة بإدارة المؤسسة، مما يساعدها على تطوير أدائها.

ثانيا: أهداف الرقابة الداخلية.

للرقابة الداخلية عدت أهداف وفيما يلي الأهداف الرئيسة:[1]

- ✓ تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
- ✓ حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب.
- ✓ التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.
- ✓ رفع مستوى الكفاية الانتاجية.
- ✓ تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.
- ✓ تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.

ثالثا: مكونات الرقابة الداخلية.

تتمثل مكونات الرقابة الداخلية فيما يلي:

أ- بيئة رقابية: يتم خلق البيئة عن طريق إدارة المؤسسة (المديرين والمسؤولين التنفيذين) من خلال اتجاهاتها وإدراكها وتصرفاتها المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة.[2]

ب- تقييم المخاطر: تواجه كل مؤسسة سلسلة من المخاطر الداخلية والخارجية، والتي تؤثر على تحقيق أهدافها، ومن المهم أن تدرك الإدارة هذه المخاطر، والمتعلقة بإعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات، وقيامها بتحديدها ودراستها وتحليلها بالشكل الذي يؤدي إلى تقليلها إلى أدنى حد ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات المستمرة في البيئة الداخلية والخارجية.[3]

ج- الأنشطة الرقابية: تشمل السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ومتابعة التشغيل والرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الإلزام.[4]

د- المعلومات والاتصال: يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية(عناصر مادية وأجهزة حاسب) وبرامج حساب وأشخاص وإجراءات وبيانات، يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى أخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى وحتى تستطيع المؤسسة أن

---

[1] خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص16-17.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007، ص 256.

[3] Willy groffils, **lntroduction au contrôle interne**,sans Edition ,1994,p12.

[4] فتحي رزوق السوافري، أحمد عبد المالك محمد، **دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة، الإسكندرية،2003، ص20.

تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية.[1]

هـ- المتابعة: تتعلق أنشطة المتابعة بالتقدير المستمر، أو التقدير الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، والذي تقوم به الإدارة لتحديد مدى كفاءة الرقابة الداخلية، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلائم مع التغير في الظروف المحيطة، ويتم ذلك عن طريق دراسة الرقابة الداخلية وتقارير الهيئات التنظيمية وتقارير مراقب الحسابات وغيرها.[2]

رابعا: مقومات الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعال بمجموعة من المقومات تتمثل أهمها في الاتي:[3]

أ- الخطة التنظيمية: يجب أن تكون مبسطة ومرنة أي قابلة للتعديل والتطوير، باستمرار مع حدود واضحة للسلطة والمسؤولية والاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل ويحتفظ بالأصول ويحاسب عليها وذلك بتقسيم الواجبات، ويجب أن تسير تفويض السلطة لتباشر هذه المسؤولية وتحدد بشكل واضح في خرائط تنظيمية وتجنب تعارض الاختصاصات.

ب- نظام محاسبي سليم: يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تقي باحتياجات المشروع وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة ويجب أن يراعى في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله، ويجب أن يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغير النماذج كل حين.

ج- نظام لتحديد السلطات وكيفية اتمام تسجيل العمليات: بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والاجراءات والمصروفات، بحيث يتم تفويض السلطات للغير، فإنه يجب التحقق من أن الأعمال تتم بطريقة مرضية.

د- هيئة من العاملين على مستوى عالي من الكفاءة: يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلية خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية إذ أن كفاءة هؤلاء الاشخاص وأماناتهم ستؤدي إلى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها وإلى إعداد قوائم مالية سليمة، وجود قسم المراجعة الداخلية: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم المراجعة الداخلية مهمته الرئيسية تتمثل في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية

---

[1] عطاالله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنلوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان،2009،ص14.

[2] أحمد نوفل عوده، **كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية**، مجلة كلية التراث الجامعية، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، العدد العشرون، ص181.

[3] مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ضل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة**، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص ص177-178.

هـ- نظام تكاليف مناسب: لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم نظام التكاليف بالخصائص التالية: التحديد الواضح لمراكز التكلفة، التبويب السليم لعناصر التكاليف، اتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع تكاليف الخدمات الصناعية مع إيجاد أسس تحميل لها على أسس موضوعية، وأيضا ضمان إتباع المؤسسة للطرائق العلمية الدقيقة لتحديد تكلفة المنتجات النهائية على أسس موضوعية.

و- نظام فعال للحوافز: لتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم نظام(خطة) الحوافز على ما يلي: أن يكون النظام عادل حتى يحقق القناعة لذى العاملين، سهولة الحساب، تنمية الوعي الرقابي لذى العاملين ، وأيضا عدم تغير نظام الحوافز من وقت لأخر حتى لا يفقدون العاملون الثقة فيه.

ي- وجود وإجراءات لحماية الأصول: تتطلب حماية الأصول وجود إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام المختلفة، ومجموعة من التقارير المتداولة بين تلك الأقسام ووجود تعاون بينها.

خامسا: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخلين (IFACI) أن " المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة".[1]

على الرغم من أن كلا الوظيفتين تختصان بالمراقبة على أنشطة المؤسسة إلا أن لكل منهما منظوره الخاص في عملية المراقبة، ولكل منهما استقلالية عن الوظيفة الأخرى، حيث أن المراجعة الداخلية تمثل جزءا من المتابعة المستمرة لنظم المراقبة الداخلية، حيث تقوم بإعداد تقييم مستقل عن كفاية ومدى الالتزام بسياسات البنك والإجراءات التي وضعها لتنفيذ تلك السياسات ، وفي المقابل فإن المراجعة الداخلية تساعد الإدارة العليا ومجلس الادارة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية، كما أن المراجعة الداخلية تعتبر جزءا من نظام الرقابة الداخلية ككل فمن الممكن وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية بدون وجود نظام للمراجعة الداخلية، فالمراجعة الداخلية توجد عادة في المؤسسات الكبيرة التي تستطيع تحمل أعباء وتكاليف قسم خاص لهذا الغرض، وكما وسبق وأن عرضنا الرقابة الداخلية على أنها عبارة عن النظام الشامل لتنظيم العمل وتحديد خطواته، وتوزيع السلطات وتحديد للمسؤوليات، وكدى فرض الرقابة على جميع عمليات المؤسسة، فالرقابة الداخلية لها مفهوم واسع وشامل المراقبة على مختلف نواحي النشاط بالمؤسسة، أما المراجعة الداخلية هي إحدى وسائل الرقابة الداخلية تختص بالتأكد من تنفيذ السياسات الإدارية والمالية للمؤسسة والإقلال من فرص وقوع الأخطاء والغش، بالإضافة إلى قياس وتقييم مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.[2]

سادسا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

سيتم من خلال هذه العناصر التعرف إلى الأساليب التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى جانب معاير فعالية نظام الرقابة الداخلية ومراحل تقيم نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص15.

[2] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص71.

1. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يوجد العديد من الأساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية تتمثل في الاتي:

أ- الاستبيان أو الاستقصاء: يستخدم المراجع قوائم الاستقصاء المكتوبة كوسيلة إجابات العاملين فيما تتعلق بالاستفسارات الموجهة إليهم عن وسائل الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة وتصمم القائمة بحيث تتضمن أسئلة تتناول جميع نواحي النشاط بالمؤسسة وتكون الإجابة عن كل سؤال إما بكلمة "نعم" أو "لا" وتشير الاجابة بكلمة "نعم" إلى مواطن قوة بالنظام، أما الإجابة بكلمة "لا" فتشير إلى مواطن ضعف به عن طريق فحص الجوانب والمجالات بالأسئلة التي يتم الإجابة عنها بالنفي.[1]

ب- التقرير الوصفي: يتم عمل وصف لكل عمل من النشاط ومن يقوم بها، ونوعية المستندات والسجلات المستعملة ومن المسؤول عنها، ومن مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة.[2]

ج- الملخص التذكيري: يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان، وهذا الملخص هو أمر متروك لكل مدقق على حدا يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.[3]

د- فحص النظام المحاسبي: أن يقوم المدقق بفحص السجلات وأسماء منشئيها وعهدتهم وكذلك المستندات والدورة المستندية، ثم يحكم على متانة النظام .[4]

ك- خرائط التدقيق: إن خرائط التدقيق هي عرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبيا وتتميز خرائط التدقيق عن طريقة التقرير الوصفي وطريقة الاستبيان بأنها توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها(يدويا، أليا، الكترونيا).[5]

هـ- فحص ودراسة اللوائح والتعليمات والدوريات: المقررة نظريا مع متابعة مدى تنفيذ ذلك لذى فحص عينة العمال.[6]

---

[1]أحمد عبد المولى الصباغ وأخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، القاهرة، 2008، ص167.

[2]هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2006، ص93.

[3]خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2007، ص176.

[4]زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2015، ص141.

[5]رجب الصحن السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2000، ص95.

[6]قاسم محمد عبد الله البعاج، **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي/ جامعة القادسية**، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد13، العدد الرابع، 2011، جامعة القادسية، العراق، ص80.

و- الاستفسارات الكتابية أو الشفهية: عن توزيع الاختصاصات لأوجه الأنشطة المختلفة للمؤسسة.[1]

ي- تقييم الكفاءة والفعالية: ويشمل ذلك تقييم إجراءات مدى الالتزام ومدى كفاءة وفعالية الأنظمة القائمة المتمثلة في إجراءات مدى الالتزام والتي تعني التحقق من أن نظام الرقابة المقرر يتم تطبيقه بالمؤسسات طبقا بتصميمه وكدى التحقق من كفاء النظام وفعاليته بالتأكد من أن العمل يتم على أحسن وجه بأقل كمية من الموارد لتحقيق الأهداف المقررة.

2. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة عبر المراحل التالية:[2]

المرحلة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية: يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، وكدى الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية.

المرحلة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة: يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيليها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق وكذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة فيما يسمى بأوراق التدقيق.

المرحلة الثالثة: اختبارات الالتزام: تهدف هذه الخطوة لاختبارات التحقق من أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وأن الموظفون في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة.

المطلب الثاني: ماهية شفافية القوائم المالية.

القوائم المالية هي تلك الكشوف التي يجب أن تعرض فيها الوضعة المالية للمؤسسة وكل تغير يطرأ على حالتها المالية حيث أن للقوائم المالية أهمية بالغة بالنسبة لأي مؤسسة وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى:

أولا: تعريف القوائم المالية:

تعددت تعاريف القوائم المالية ومن بين التعاريف المتداولة نجد:

التعريف الأول: يقصد بالقوائم المالية تقديم عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية.[3]

---

[1] قاسم محمد عبد الله البعاج، المرجع نفسه، ص80.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2005، ص ص2014-2015.

[3] طارق عبد العال حمادة، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص200.

التعريف الثاني: القوائم المالية تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الاطراف الخارجية وتشمل القوائم المالية عادة (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة تغيرات حقوق الملكية).[1]

التعريف الثالث: هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، ولأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات.

التعريف الرابع: القوائم المالية مجموعة متكاملة من الوثائق المالية كما تعتبر من المخرجات الأساسية للمحاسبة المالية وهي جزء لا يتجزأ منه.[2]

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعرف شامل : القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة بالإضافة إلى تقديم معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة وتدفقاتها النقدية.

ثانيا: مستخدمو القوائم المالية.

تكون المعلومات المعروضة في القوائم المالية أكثر فائدة في عادة مجلات كاتخاذ القرارات، تشخيص الوضعية المالية وأداء المؤسسة، ويمكن عرض مستخدمي القوائم المالية فيما يلي:[3]

أ- المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما اذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

ب- الموظفين: يهتم العاملين والمجموعات التي تمثل بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم مؤسستهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

ج- العملاء والزبائن: يعد العملاء من أصحاب المصلحة في المؤسسة ويهمهم نجاحها واستمراراها على الاقل لضمان استمرار امدادهم بالسلع والخدمات.

د- الموردون والدائنون الأخرون: يعتبر الدائنون من أهم مصادر التمويل للمؤسسة، فهم مثل الملاك، ولأنهم يردون استرداد ديونهم وعوائدهم فإنهم دائما أصحاب مصلحة، مهتمون بمستوى أدائها خاصة قدرتها على سداد الديون وفوائدها.

هـ- المستثمرون الحاليون والمحتملون: تعتبر القرارات الاستثمارية من أهم القرارات التي يتم اتخاذها، حيث تتعلق بالاستثمار في مؤسسة ما، وما يحيط بذلك من مخاطر.

و- الدولة وأجهزتها المختلفة: تطلب الدولة من المؤسسة المعلومات بهدف ضبط نشاطاتها وتحديد السياسة الضريبية، ومن أجل قياس الدخل الوطني وعمليات الإحصاء المختلفة.

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر ،2009، ص13.

[2] Jen François Des Robert , François Mèchin, Hervè puteaux, **Normes IFRS Et pmE**, Dunod, paris,2004,P12 .

[3] رحال علي، **التقارير المالية أي محتوى للمعلومات؟**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الأول، جوان2007، ص02.

ي- الجمهور: تؤثر المؤسسات الاقتصادية في الجمهور بطرق متعددة، فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد الوطني بطرق مختلفة مثل توفي فرص العمل ، كما قد تساعد القوائم المالية الجمهور عن طريق تزويده بمعلومات متعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

ثالثا: أهداف القوائم المالية.

للقوائم المالية عدت أهداف أهمها:[1]

- ✓ توفير البيانات المالية لمساعدة المستثمرين والدائنين في اتخاذ القرارات المتعلقة بمصالحهم اتجاه الوحدة الاقتصادية.
- ✓ تقديم معلومات عن الوضعية المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية.
- ✓ تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين.
- ✓ حصر وتعيين المستخدمين الخارجيين الرئيسين للتقارير المالية.
- ✓ تلبية احتياجات المستثمرين ومختلف المستخدمين وذلك بتوفير المعلومات.

رابعا: أنواع القوائم المالية.

وتتمثل في: [2]

أ- الميزانية: وتضم الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية.

ب- قائمة الدخل: وفيها ايرادات، مصروفات ، صافي الدخل

ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: جيع التغيرات في حقوق الملكية سواء الناتجة عن المعاملات مع الملاك أو غيرها.

د- قائمة التدفقات النقدية: التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

هـ- إيضاحات متممة: السياسات المحاسبية العامة وأي ملاحظات أو تفاصيل عن البنود.

ويمكن أيضا تقسيم القوائم المالية أيضا حسب طبيعتها الى ثلاثة أنواع وهي:

- ✓ قوائم مالية تاريخية تعبر عن نتائج الأعمال الماضية التي تحققت فعلافي المؤسسة خلال فترة معينة وتتمثل في الحسابات الختامية المختلفة.
- ✓ قوائم مالية وصفية للموقف الحاضر عاكسة للظروف التي تمر بها المؤسسة القوائم المالية المرفقية الحاضرة.
- ✓ قوائم مالية تخطيطية احتمالية تستقرئ التدفقات والأرصدة المتوقع أن تحدث في مستقبل المؤسسة، وقوائم التدفقات المستقبلية والموازنات التخطيطية.

---

[1] Bernard Raffournier**, les Normes comptalles intemationales IFRS /IAS,** 2éne Edition France, 2005, pp 14-15.

[2] طارق عبد العال حمادة، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها حالات عملية محلولة- معايير المحاسبة الدولية من 01-31**، الجزء الأول، العدد الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص53.

خامسا: تحليل القوائم المالية.

سوف نتعرف على التحليل المالي من خلال العناصر التالية:

1- تعريف تحليل القوائم المالية: يقصد بالتحليل المالي على أنه مدخل أو نظام لتشغيل البيانات لاستخلاص معلومات تساعد متخذي القرارات للتعرف على الحصول على مؤشرات تبين فعالية سياسات المؤسسة، مؤشر المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وأيضا إعداد أرضية مناسبة لاتخاذ القرارات الملائمة.[1]

2- خطوات التحليل المالي.

وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:[2]

أ- التصنيف: هو عبارة عن فرز وتجزئة الحقائق الخاصة بمجموعة الأرقام المأخوذة من القوائم المالية وتبويبها في جزيئاتها التي تتكون منها.

ب- المقارنة: هي عبارة عن مقارنة الأرقام الجزئية في كل بند مع بعضها البعض ومقارنة المجموعات المحددة في البند الواحد بالمجموعة الكلية.

ج- الاستنتاج: عبارة عن الوقف على العلاقات التي يتم اكتشافها بين الأرقام من خلال البحث والدراسة ومعرفة أسباب قيام هذه العلاقات.

3- وظائف التحليل المالي.

للتحليل المالي عدة وظائف تركز في مجملها حول:[3]

- ✓ توجيه المستثمرين لاتخاذ القرار.
- ✓ اتخاذ قرار الاستثمار.
- ✓ اتخاد قرار التخطيط والرقابة المالية.

4- أدوات التحليل المالي للقوائم المالية.

تتمثل أدوات التحليل المالي للقوائم المالية في:

4-1. التحليل الأفقي: تعرف مقارنة البيانات المالية لسنتين أو أكثر باسم التحليل الأفقي، ويكون هذا التحليل الأفقي مفيد أكثر لبيان التغيرات بين السنوات والقيم المالية وبالنسبة المئوية.[4]

4-2. التحليل المالي الرأسي: يتم تحليل كل قائمة من القوائم المالية بشكل مستقل لعام مالي واحد باستخدام أحد عناصر هذه القوائم لمعرفة دلالته مع بقية العناصر الأخرى.[5]

---

[1] علي خلف عبد الله، وليد ناجي الحبالي، **التحليل المالي(للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات)**، مركز الكتاب الأكاديمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص49.

[2] محمد الصيرفي، **الإدارة الاستراتيجية**، دار الوفاء لدنيا للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2008، ص118.

[3] محمد الصيرفي، نفسه، ص119.

[4] قساوى أحلام، **دور تحليل القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016 -2017، ص 57.

[5] قساوى أحلام، المرجع السابق، ص 57.

4-3. التحليل المالي بالتوازن المالي: تسمح دراسة التوازن المالي بتقييم الملائمة والخطر المالي المتعلق بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة، حيث نجد أن هناك عدت مؤشرات يستند إليها المحلل المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة من أهمها رأس المال العامل والاحتياجات من رأس المال العامل، والخزينة الصافية، ويقوم هذا التحليل على البيانات المستخرجة من الميزانية المالية والميزانية الوظيفية.[1]

أ- رأس المال العامل: يعتبر رأس المال العامل أداة من أدوات التحليل المالي المستعملة في تقييم البيئة المالية للمؤسسة، والحكم على مدى توازنها المالي، خاصة على المدى القصير، وذلك بتاريخ معين، ويتمثل في ذلك الجزء من الأموال الدائمة المستخدم تي تمويل جزء من الأصول المتداولة بعد تمويل كل الأصول الثابتة، ويحسب رأس المال العامل كما يلي:[2]

رأس المال العامل = الأموال الدائمة- الأصول الثابتة.

ويوجد ثلاث حالات لرأس المال العامل وهي:[3]

رأس المال العامل أقل من 0: ويشير ذلك إلى أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل.

رأس المال العامل =0: يعني أن المؤسسة في حالة التوازن المالي الأمثل على المدى الطويل.

رأس المال العامل أكبر من 0: يشير إلى أن المؤسسة ليها عجز في تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية الثابتة باستخدام مواردها المالية الدائمة.

ب- **احتياجات رأس المال العامل:** يعرف احتياجات رأس المال العامل بأنها رأس المال العامل الذي تحتاج اليه المؤسسة فعلا لمراجعة احتياجات السيولة عند مواعيد استحقاق الديون قصيرة الأجل، ويتم حساب احتياجات رأس المال العامل وفق العلاقة التالية:[4]

احتياجات رأس المال العامل= (الأصول المتداولة-القيم الجاهزة)-(الديون قصيرة الأجل-القروض المصرفية).

ج- الخزينة الصافية: تتشكل الخزينة الصافية الاجمالية عندما يستخدم رأس المال العامل الصافي الاجمالي في تمويل العجز في تمويل احتياجات دورة الاستقلال وغيرها، أي احتياجات رأس المال العامل، وعليه فإن تمكنت المؤسسة من تغطية هذا الاحتياج تكون الخزينة موجبة وهي حالة الفائض في التمويل، وفي الحالة المعاكسة تكون الخزينة سالبة وهي حالة العجز في التمويل، ويحسب كما يلي:[5]

---

[1] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الادارة المالية، جامعة منشوري قسنطينة،2012، ص92.

[2] زغيب مليكة ، بوشنيفر ميلود، **التسيير المالي(حسب البرنامج الرسمي الجديد)**، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 49.

[3] الياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي (الادارة المالية) دروس التطبيقات**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 83.

[4] اليمين سعادة، **استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات وترشيد قراراتها**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية ، تخصص ادارة أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008، ص 64.

[5] الياس بن ساسي، يوسف قريشي، **مرجع سابق**، ص 85.

الحزينة الصافية=القيم الجاهزة–السلفات المصرفية.

أو الخزينة الصافية=رأس المال العامل– احتياجات راس المال العامل.

4–4.التحليل بالنسب المالية: يقصد بها العلاقة بين متغيرين (رقميين) تربطهما علاقة عضوية أو دلالة مشتركة، حيث يصعب الاستدلال بكل واحد منهما بشكل مطلق، ويمكن تقسيم النسب المالية إلى أربعة مجموعات رئيسية وهي:[1]

أ– نسب السيولة: من أهم ما تقيسه النسب المالية كما يلي:

✓ **نسبة السيولة العامة:** تبين هذه النسبة مدى تغطية الأصول المتداولة بكل مكوناتها بما فيها بطيئة التحول إلى سيولة، وتقيس النسب كما يلي:

نسبت السيولة العامة =(الأصول المتداولة /الديون قصيرة الأجل)100%.

✓ **نسبة السيولة المختصرة:** تبين هذه النسبة مدى تغطية كل الديون قصيرة الأجل بواسطة الحقوق خاصة في المؤسسات ذات المخزون بطيء الدوران، وتقيس النسبة كما يلي:

نسبة السيولة المختصرة=((القيم القابلة للتحقيق+ القيم الجاهزة)/ الخصوم المتداولة)100%.

✓ **نسب السيولة الجاهزة (الحالية):** تبين هذه النسب مدى قدرة المؤسسة على تسديد كل ديونها قصيرة الأجل بالاعتماد على السيولة الموجودة حاليا تحت تصرفها فقط، وتقيس النسب كما يلي:

نسبة السيولة الجاهزة= (القيم الجاهزة/ الخصوم المتداولة)100%.

ب– نسب التمويل: تعتبر هذه المجموعة من النسب عن الهيكل التمويلي للمؤسسة ومكوناتها ومدى اعتمادها على المصادر المختلفة للتمويل سواء الداخلية أو الخارجية، ومن أهم هذه النسب هي:[2]

✓ **نسبة التمويل الدائم:** تعتبر هذه النسبة عن مدى تغطية الأموال الثابتة للمؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية: نسبة التمويل الذاتي=الأموال الخاصة/ الأصول الثابتة.

✓ **نسبة الاستقلالية المالية:** تقيس هده النسبة درجة استقلالية المؤسسة عن ذاتها وتحسب بالعلاقة التالية: نسبة الاستقلالية المالية= الأموال الخاصة / مجموع الديون.

✓ **نسبة التمويل الخارجي:** تعبر هذه النسبة على مدى اعتماد المؤسسة على الأموال الخارجية في عملية التمويل وتحسب بالعلاقة التالية: نسبة التمويل الخارجي=مجموع الديون/مجموع الخصوم.

ج– نسب الكفاءة: تقيس هذه النسب مدى كفاءة الإدارة في تشغيل الأصول المبيعات أو مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة.[3]

---

[1] مبارك لسلوس، **التسيير المالي (تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة لطلبة العلوم، الاقتصادية والتجارية والتسيير)**، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص ص47_48.

[2] اليمين سعادة، **مرجع سابق**، ص ص86–87.

[3] فائز التيم، **الادارة المالية**، الطبعة الثانية، اثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 49.

وتتمثل هذه النسب فيما يلي:[1]

- ✓ معدل دوران مجموع الأصول: ويحسب كما يلي:

معدل دوران مجموع الأصول= صافي المبيعات/ مجموع الأصول

- ✓ معدل دوران الأصول الثابتة: ويحسب كما يلي:

معدل دوران الأصول الثابتة= صافي المبيعات / مجموع الأصول الثابتة.

- ✓ معدل دوران الأصول المتداولة: وتحسب كما يلي:

معدل دوران الأصول المتداولة= صافي المبيعات/ مجموع الأصول المتداولة.

4-5.تحليل المردودية.

و تعرف بإمكانيات المؤسسة في الحفاض ومكافأة الأموال الخاصة الموضوعة تحت تصرفها بصفة دائمة، فعد كل عملية ذات مردودية اذا كانت النتائج المحققة تفوق الوسائل أي هناك تحقيق فائض نقذي.[2]

وتنقسم المردودية إلى ثلاث أنواع رئيسية وهي:[3]

أ- المردودية التجارية (الاستقلالية): وهي عبارة عن مقدار الأرباح التي حققت مقابل كل وحدة من صافي المبيعات وتحسب وفق العلاقة التالية:

معدل المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية/ المبيعات السنوية الصافية.

ب- المردودية المالية: تعتبر بمثابة المحدد للمردودية العامة في المؤسسة، حيث تقيس قدرة الأموال الخاصة أو المملوكة على تحقيق أراح صافية، وتحسب كما يلي:

معدل المردودية المالية= نتيجة الدورة الصافية/ الأموال الخاصة.[4]

ج- المردودية الاقتصادية: وهي مردودية تقيس الفعالية في استخدام الموجودات الموضوعة تحت تصرف المؤسسة لأنه إذا أرادت هذه الأخيرة البقاء يجب أن تكون فعالة تقنيا، بمعنى أن تكون قيمة المدخلات أقل من كمية المخرجات وهذه النسبة تتوافق مع مفهومي تقني هو الانتاجية، كما تعتبر المردودية الاقتصادية هي قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح ملائمة وكافية مقارنة برأس المال المستثمر، وتقيس كما يلي:[5]

معدل المردودية الاقتصادية= النتيجة الصافية للدورة/ الأصول الاقتصادية.

---

[1] جليل أحمد توفيق، **أساسيات الادارة المالية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ص ص116-118.

[2] خميسي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 49.

[3] بوطغان حنان ، **تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة الشركة الوطنية للبتروكيمياء E .N.IP)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات ، جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة، 2007، ص ص72-73.

[4] - خميسي شيحة، التسيير المالي للمؤسسة، **مرجع سابق** ، ص 49.

[5]: بوطغان حنان ، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية ، **مرجع سابق** ، ص 73

المبحث الثاني: مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية.

يساهم نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ومنه قوائم مالية صحيحة وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث الى المطالب التالية.

المطلب الأول: مساهمة فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية.

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق الى اسهام نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحقيق الثقة في القوائم المالية، حيث تعتبر القوائم المالية المصدر الأساسي للحصول على المعلومات المحاسبية الضرورية الخاصة بالمركز المالي للمؤسسة وأداء الادارة في خلق الأرباح لمساعدة المستفيدين في اتخاد القرارات المناسبة في توظيف أموالهم أو تعاملاتهم مع المؤسسات الصادر عنها تلك القوائم، وتتمثل المصداقية في القوائم المالية بدرجة الثقة أو الأمانة التي تتمتع بها هذه القوائم، وهذا يعني خلوها من أي تلاعب أو أخطاء جوهرية أو تحيز.[1]

أولا: فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بجودة القوائم المالية.

يعد نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد القوائم المالية الاحتيالية، وإن المستثمرين بحاجة إلى معرفة نتائج إجراء تقييم لمدى كفاءة هذا النظام وعلى الادارة أن تعترف بمسؤوليتها بالمحافظة على تطبيق نظام الرقابة الداخلية على اعداد القوائم المالية، وأنه من الضروري وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية ، كذلك يجب توفير تأكيدات مسؤولة بالموافقة على العمليات المالية المعمولة بواسطة إدارة المؤسسة.

وللحفاظ على جودة القوائم المالية يمكن أن تساهم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في منع الغش والتلاعب عن طريق:[2]

- ✓ إذا كان نظام الرقابة الداخلية ذو فاعلية يجب أن يقيم المخاطر المحتملة لظهور الغش وكيفية الإدارة لهذه المخاطر.
- ✓ نوضح مخاطر الغش عند تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ يفترض أن يمتلك نظام الرقابة الداخلية معرفة وخبرة كافية للكشف عن الغش.
- ✓ تقييم أية مؤشرات للغش عندما يتم التدقيق.

[1] جدي سمراء، **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016-2017، ص 64.

[2] عدى صفاء الدين فاضل، **قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على القوائم المالية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، العراق، ص21.

ثانيا: دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين جودة القوائم المالية.

يكمل دور الرقابة الداخلية الفعال في تحسين جودة القوائم المالية في:[1]

- ✓ يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال اكتشاف الغش والاخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- ✓ يعمل نظام الرقابة الداخلية على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- ✓ يساهم نظام الرقابة الداخلية في تدقيق البيانات بالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.
- ✓ تساهم الرقابة الداخلية في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة.

المطلب الثاني: علاقة أبعاد الرقابة الداخلية بجودة معلومات القوائم المالية.

يرتبط تحليل دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة معلومات القوائم المالية بتحليل دور كل من:[2]

أ- الفحص المحاسبي: هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي تدقيق القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة، فهو ألية لتقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية: ملائمة المعلومات، قابلية التدقيق، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

ب- التدقيق المحاسبي: إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية (الملائمة، الحياد) كتغير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

ج- التقرير: بلورة نتائج التدقيق والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التدقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالي.

[1] عدى صفاء الدين فاضل، **مرجع سابق**، ص21.

[2] عدى صفاء الدين فاضل، **المرجع نفسه**، ص 22.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة.

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية وتناولت من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية، وسوف نستعرض جملة من هذه الدراسات والتي تم الاستفادة منها مع الاشارة إلى أبرز ملامحها. مع تقديم تعليقات عليها تتضمن جوانب الاتفاق والاختلاف وبيان الفجوة العلمية بينها وبين الدراسات الحالية، كما يمكن أن نشير إلى أن الدراسات التي سوف يتم استعراضها جاءت كلها خلال الفترة الزمنية بين 2004و2014، وشملت مجموعة من البلدان مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة عامر صالح العرموطي(2012-2013)، بعنوان "**مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم**"، قدمت هذه الدراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في الأردن لأنظمة الرقابة الداخلية وقياس مدى تأثير كل منها على هذه المؤسسات، كما هدفت هذه الدراسة إلى البحث في المعوقات التي قد تحد من تطبيق هذه الأنظمة.
- دراسة محمد لزعر سامي(211-2012)، بعنوان "**التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**"، هذه الدراسة هي رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، جامعة منتوري، قسنطينة، هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على دراسة القوائم المالية والتي تمثل مخرجات النظام المحاسبي، وكدى دراسة المعدلات والنسب والمؤشرات التي يتم الحصول عليها من عملية تحليل القوائم المالية ومعالجة إشكالية التي تدور حول مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على مجالات وأبعاد التحليل المالي للقوائم المالية.
- دراسة يعقوب عبد الله حسن نهنوش (2010)، بعنوان "**أثر بيئة الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف التغير التنظيمي لمنظمات القطاع العام في الأردن**"، أطروحة دكتوراه في فلسفة الإدارة، الأردن، توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين مكونات بيئة الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف التغير التنظيمي، وأن هناك أثر دال لمكونات بيئة الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف التغير التنظيمي.
- دراسة مشري حسناء (2008)، بعنوان "**دور أهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات**"، هذه الدراسة هي رسالة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة وقد قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية على مستوى البنك سويسيتي جنرال الجزائر وباستخدام التحليل المالي للقوائم المالية، توصلت إلى أن الهدف من القوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
- دراسة بوطورة فضيلة (2006-2007)، بعنوان "**دراسة وتقييم وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**"، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، لمسيلة، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في ما هي أليات دراسة وتقييم فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية للصندوق الوطني الفلاحي، توصلت

الدراسة أن الرقابة تعتبر بمثابة وظيفة تسيير هامة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط العلمي من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء المالي وضماننا لتحقيق الأهداف المخططة، كذلك تعتبر الرقابة الداخلية ضرورة حيوية للتأكد من حسن سير العمل والإنجاز.

- دراسة محمد البشير غوالي (2004)، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة)**، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، تمثلت الإشكالية الرئيسية في "إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟" كما خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: ضرورة تصميم نظام الرقابة الداخلية، إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال، الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات.

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- دراسة Ian burt (2014)، بعنوان

"**An Understanding of the Differences between Internal and External Auditors in Obtaining and Assessing Information about Internal Control Weaknesses** "، جامعة واترلو، كندا، هدفت هذه الرسالة إلى دراسة إذا كانت هوية "الموظف" التي يتمتع بها المدقق الداخلي باعتباره عضوا في المؤسسة تشجع الموظفين الأخرين على مشاركة المزيد من المعلومات حول نقاط الضعف، وإلى اكتشاف الظروف التي يكون فيها المراجع الخارجي على استعداد للاعتماد على تقييم الرقابة الداخلية المعد من قبل المدقق الداخلي حتى ولو كانت الهوية التنظيمية للمدقق الداخلي قوية، وقد توصلت إلى أن الهوية التنظيمية القوية والمعايير المهنية البارزة للمدقق الداخلي توفر معلومات موضوعية بشأن تقييم الرقابة الداخلية.

- دراسة شكرون مريم تحت إشراف بن ذيابدلة عبد السلام وناصر دادي عدون(2013-2014)، بعنوان:" **Le role de L'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un èchantillon d'entreprises algèriennes**"،رسالة دكتوراه مقدمة في كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابو بكر بالقايد تلمسان، تهدف هذه الرسالة إلى دراسة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، وإلى الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن وجود مصلحة للتدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة يساهم في الرفع من فعالية نظام الرقابة الداخلية، والكشف عن القصور في النظام الرقابي.

- دراسة Murali jagannathan (1996)، بعنوان " Internal control mechanisms and forced **CEO turnover :An empirical investigation**، رسالة دكتوراه في الفلسفة المالية، جامعة فرجينيا، تهدف هذه الرسالة إلى دراسة آليات الرقابة الداخلية ودوران المدير التنفيذي، وقد اهتمت إشكالية الدراسة بمدى تأثير خصائص الحوكمة على سرعة دوران المدير التنفيذي وما إذا كان يصحب هذا الدوران تغيير في آليات الرقابة، حيث تشير النتائج إلى أن المديرين ذوي الأداء الضعيف يتم إزالتهم بسرعة أكبر في المؤسسات التي يملك فيها المديرين

الخارجيين المستقلين نسبة أكبر من الأسهم، وأن إلغاء المدير التنفيذي يوفر الفرصة والحوافز للتغيير أنظمة الحكومة، ويوجد دوران كبير في أعضاء مجلس الإدارة، وإلى أن خصائص مجلس الإدارة والملكية تؤثر على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، وأن دوران الرئيس التنفيذي يرتبط بتغيرات واسعة في أنظمة الرقابة.

المطلب الثالث: القيمة المضافة

من خلال ما تم ذكره من الدراسات السابقة تبين أن هذه الدراسات تتفق في تناول موضوع الرقابة الداخلية باعتباره الركيزة الأساسية لشفافية القوائم المالية في المؤسسة والعلاقة المتكاملة التي تجمعهما، والدور الذي تلعبه القوائم المالية في المؤسسة بمساهمة الرقابة الداخلية ومعاييره بدرجة أولى.

تهدف دراستنا إلى إبراز دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية وتبيان علاقة الرقابة الداخلية بشفافية القوائم المالية كما تم الاعتماد في دراستنا على المنهجين الوصفي والتحليلي المتمثل في الاستبيان، بعكس الدراسات السابقة التي اختلفت منهجيتهم بين الاعتماد على التحليل أو الاستقراء والاستنتاج بحسب ظروف كل دراسة، هذا وتمت دراستنا للموضوع بعد الدراسة الميدانية في عينة من مؤسسة سوناطراك ولاية سكيكدة للاطلاع على مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية.

خلاصة الفصل الأول:

على ضوء ما تقدم في الفصل نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية الفعال هو الذي يسعى إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها، كما يستمد نظام الرقابة الداخلية فاعليته من فعالية كل مكون من مكوناته وتكاملها ومن إدراك الأهداف التي تسعى الى تحقيقها المؤسسة.

من بين الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة من خلال نظام الرقابة الداخلية هو تحقيق المصداقية على قوائمها المالية مع ضرورة هذا الأخير إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية الأمر الذي يترتب عليه تحقيق جودة القوائم المالية، ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها في هذا الفصل إلى ما يلي:

- ✓ ازدياد الاهتمام بالرقابة الداخلية في المؤسسة لما لها من تأثير كبير على سير العمال داخلها للوصول إلى تحقيق أهدافها.
- ✓ وجود تنسيق وتكامل بين الرقابة الداخلية وشفافية القوائم المالية مع الإبقاء على استقلالية كل وظيفة على حدى.
- ✓ يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.

الفصل الثاني: الرقابة الداخلية في مؤسسة سوناطراك ودورها في تحسين القوائم المالية

تمهيد الفصل الثاني:

بعد انهاء الجانب النظري وذلك من خلال التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية وكذا جودة القوائم المالية، وإبراز الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية، كان من الواجب علينا ربط الجانب التطبيقي بالجانب النظري، حيث تم تخصيص هذا الفصل للدراسة الميدانية في عينة من مؤسسة سوناطراك حيث تعتبر الدراسة الميدانية تدعيم للجانب النظري الذي تطرقنا إليه، كما تحتوي الدراسة الميدانية المتبعة على أساليب جمع البيانات ومنهجية أداة الدراسة والتعريف بها بالإضافة إلى الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة المستهدفة واستجابتها الفعلية، واختبار الفرضيات فضلا عن تحليل خصائص عينة الدراسة.

ولتحقيق ما سبق ذكره قمنا بتصميم استمارة استبيان التي تتضمن ثلاث محاور للحكم على مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل للمباحث التالية:

- ✓ الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
- ✓ عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

تلعب الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية دورا مهما في أهمية المعلومات ومصداقيتها من حيث جمعها ودراستها وتحليلها مما يعطي للدراسة قيمة علمية، ومن خلالها يتسنى للباحث إثبات أو نفي فرضياته وكذلك استنتاج نتائج نهاية الدراسة.

المطلب الأول: منهجية أداة الدراسة

أولا: المنهج المستخدم في الدراسة:

من أجل القيام بدراستنا ومن خلال المعلومات والمعطيات المتوفرة لدينا، إضافة إلى عينة دراستنا ولإتمام ذلك تم الاعتماد على " المنهج التحليلي الوصفي" باعتباره منهج يهتم بدراسة الظواهر ثم تحليلها، كما يقوم برصد الظاهرة بطريقة كمية لفترة زمنية معينة للوصول لتعريف الظاهرة ومضمونها وتعميم النتائج.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة:

1- مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة مؤسسة سوناطراك وبالضبط أحد أقطاب المحروقات بولاية سكيكدة، والمتمثلة في مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1K بسكيكدة، ولصعوبة إجراء مسح شامل لكل هذا المجتمع تم اختيار عينة تتكون من 50 فرد لتعميم النتائج على كل المجتمع.

ومن هذا المنطق وجب توضيح كل ما يتعلق بهذا المركب.

مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1K بفرع سكيكدة: يعتبر مركب تمييع الغاز الطبيعي وحدة تابعة للشركة الوطنية سوناطراك، يقع هذا المركب بالمنطقة الصناعية بسكيكدة على بعد 3 كلم من مقر الولاية وبالضبط في قرية العربي بن مهيدي شرق سكيكدة، يمتد على مساحة قدرها 92 هكتار، استغرق مشروع تأسيسه 3 سنوات وتم إنشاءه من طرف المؤسسة الفرنسية للدراسات والتعمير **TECHNIP**، حيث بدأ إنجاز المشروع في 1969/01/01، انتهت أعمال المركب في 1972/05/19 من طرف رئيس الجمهورية هواري بومدين، ليسجل المركب أو أعمال له في نوفمبر 1972 والتي تتكون من ثلاث وحدات إنتاج (الوحدة رقم 10 والوحدة رقم 20 والوحدة رقم 30) بقدرة إنتاجية 19500م^3 يوميا من الغاز المميع أي ما يعادل **6,5** مليون م^3 من الغاز الطبيعي المميع سنويا (108400 طن سنويا من الكربون، 92600 طن سنويا من البوتان و60250 طن سنويا من البنزين ومحطات شحن أو تحميل لناقلين من الغاز الطبيعي المميع بطاقة إنتاجية تقدر ب 50 ألف إلى 70 ألف م^3 ، بالإضافة للوحدة رقم 40 التي تأسست من طرف الشركة الانجلو).

كما قدر إنتاج الوحدات 6000 م^3 من الغاز الطبيعي المميع يوميا، مع العلم ان الوحدات (20، 30، 40) احترقت إثر انفجار 2004/01/19، ولديها كذلك الوحدتين رقم 5 و6 اللتان تأسستا من طرف الشركة الانجلو أمريكية بنسبة 57%، واستأنفت من قبل شركة **KELLOG/PULLMAN**، في أفريل 1977 وصلت قدرتها الانتاجية من الغاز الطبيعي المميع ب 7500 م^3 في اليوم، والوحدة **GPL** غاز البروبان المميع أنشأت من طرف الشركة اليابانية **I.H.I**، وشرع الانجاز في 1973/09/17، كما أن هناك وحدات مركزية ووحدات للتخزين.

وفي سنة 2014/02/25 أصدر الوزير الأول عب المالك سلال أمر ببدء أعمال المجمع الميقاتران" MIGA TRAIN" ويقدر انتاجه بحوالي 4,5 مليون طن سنويا من الغاز الطبيعي المميع، وأنجز المشروع من قبل مجموعة "كيلوغ براون" الأمريكية لأعمال التأهيل حيث قدرت تكلفته 3,85 مليار دولار، تسلمت الشركة الأمريكية كيلوغ براون "كابيار"، مركب تمييع الغاز بسكيكدة GL2K، الذي ينتج حوالي 30 ألف متر مكعب يوميا من الغاز، والمركب الجديد جمعت به كل الغازات التي كانت تنتج في عدة وحدات التي احترقت فتم تجميع المصنع في وحدة واحدة، والتي أنجزت من قبل الشركة الامريكية " كا بي آر " بمبلغ مالي يقدر ب2,851 مليار دولار أمريكي، بتمويل كلي من مجمع سوناطراك وبطاقة إنتاجية تقدر ب 5,4 مليار م^3 من الغاز الطبيعي، منها 4,5 مليون طن سنويا من الغاز غير المميع، و207,600 طن في السنة من غاز البروبان و 171,400 طن سنويا من غاز البوتان، إضافة الى 108,700طن في السنة من غازولين و170,000 طن سنويا من غاز الايثان، و163 م^3 في السنة من الهيليوم، ويتميز مركب تمييع الغاز الطبيعي باستقلالية تامة في إنتاج الطاقة الكهربائية وذلك عن طريق المجمع ليجي ديجي الخاص بتوليد الطاقة الكهربائية، وتتمثل وظيفة المركب في تمييع الغاز الطبيعي، أي تحويله من الحالة الغازية إلى الحالة السائلة بعد أن يتعرض لعملية فزيائية تتم في درجة حرارة 160^0م، وذلك لتصغير حجمه حيث 1م^3 من الغاز الطبيعي المميع يساوي 600 م^3 من الغاز الطبيعي على حالته الغازية، كل ذلك من أجل تسهيل تصديره، وعملية نقل الغاز الطبيعي تتم على متن بواخر خاصة تدعى **Méthanier**.

لا يمكن تصدير الغاز الطبيعي إلا بعد تمييعه، وهذا هو دور مركب الغاز الطبيعي بسكيكدة المتصل بأنبوب يبلغ طوله 580 كلم يمر بكل من بسكرة، باتنة وقسنطينة كما يعالج المركب 10109 نانومتر من الغاز، كما يلعب مركب تمييع الغاز الطبيعي دورا محوريا في إنتاج وتسويق الغاز الطبيعي المميع، وهو يعتبر من أولى مركبات سوناطراك التي قامت بتصدير الغاز الطبيعي في شكله السائل عن طريق البواخر.

2- عينة الدراسة

بناء على مجتمع الدراسة وكما سبق القول أن مجتمع الدراسة كبير فقد تم اختيار عينة الدراسة المتمثلة في 42 فرد وذلك بتوزيع 50 استمارة شملت جيع المسؤولين الرئيسيين والفرعيين بالإضافة إلى مختلف العمال في مؤسسة سوناطراك المطلعين بوظيفة التدقيق الداخلي والجدول التالي يوضح عدد الاستمارات الموزعة:

الجدول رقم (1-2): العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة:

البيان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	50	%100
الاستبيانات المستردة	42	%84
الاستبيانات غير صالحة للتحليل	1	%2
الاستبيانات المقبولة للتحليل	41	%82

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الاستبيانات

من الجدول أعلاه نلاحظ بأن عدد الاستبيانات المستردة عددها 42 والتي تمثل نسبتها 84% منها 1 استبيان غير صالح للتحليل لأنه تضمن إجابة عشوائية وألا مبالاة من فردها، كما نلاحظ بأن العينة التمثيلية لمجتمع الدراسة عددها 41 استبانة خاضعة للتحليل والتي كانت نسبتها 82%.

ثالثا: طبيعة المتغيرات:

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية متغيرين:

1- متغير نوعي مستقل: يتمثل في الرقابة الداخلية.

2- متغير نوعي تابع: يتمثل في شفافية القوائم المالية.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

أولا: الأدوات المستخدمة في الجمع

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على ما يلي:

1- المقابلة الشخصية: استكمالا للدراسة وأكثر دقة في البيانات والمعلومات، وللإحاطة الشاملة بكل ما يتعلق بدراستنا قمنا بشرح بعض العبارات في الاستبيان وطرح بعض الأسئلة لرئيس قسم المحاسبة العمومية لمركب تمييع الغاز الطبيعي بسكيكدة وذلك في حدود دراستنا.

2- الاستبيان: عبارة عن مجموعة من الأسئلة المتناسقة والمترابطة مع بعضها البعض حيث تم تقسيمه إلى قسمين، القسم الأول يحتوي على البيانات الشخصية للمستجوبين أما القسم الثاني يشمل محاور الدراسة الثلاث، المحور الأول يتضمن أسئلة حول المتغير المستقل المتمثل في الرقابة الداخلية والمحور الثاني فيحتوي على الأسئلة المتعلقة بالمتغير التابع القوائم المالية أما المحور الثالث فشمل متغير الدراسة ككل الذي يجمع علاقة الرقابة الداخلية والقوائم المالية. أنظر الملحق رقم (1).

ثانيا: الأدوات الاحصائية المستخدمة:

من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال قوائم الاستبيان تمت الاستعانة ببرنامج spss النسخة 24 حيث تم الاعتماد على مجموعة من الاساليب الاحصائية وذلك على النحو التالي:

- ✓ استخدام التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة.
- ✓ معامل الثبات آلفا كرونباخ .
- ✓ استخدام المتوسطات الحسابية.
- ✓ استخدام الانحرافات المعيارية.
- ✓ استخدام اختبار ستيودنت t للعينة الواحدة (test T pour échantillon unique).

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

سوف نقوم في هذا المبحث بعرض النتائج بشكل منظم وتحليل النتائج وتفسيرها اعتمادا على تفريغ البيانات المتحصل عليها من المؤسسة التي قمنا فيها توزيع الاستبيانات.

المطلب الأول: تحليل وتفسير البيانات الميدانية

أولا: تحليل البيانات الشخصية: سوف نقوم بتحليل البيانات الشخصية حسب الجنس، العمر، المستوى، التخصص، الوظيفة، الأقدمية.

1- توزيع العينة حسب الجنس:

بغية التعامل مع العينة وفق الجنس تم تقسيم الاختيارات إلى فئتان وهذا ما سيوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	انثى	ذكر	المجموع
التكرار	18	23	41
النسبة	%43,9	%56,1	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم(2)

يبين الجدول رقم (2-2) أن أغلبية العمال هم من فئة الذكور حيث بلغت نسبتهم 56,1% ويبلغ عددهم 23 عامل، بينما فئة الاناث بلغت نسبتهم 43,9% وبلغ عددهم 18 عاملة.

2- توزيع العينة حسب العمر

بغية التعامل مع العينة وفق العمر تم تقسيم الاختيارات إلى أربع فئات وهذا ما سيوضحه الجدول التالي:

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

العمر	21-30 سنة	31-40 سنة	41-50 سنة	أكثر من 50 سنة	المجموع
التكرار	6	21	8	6	41
النسبة	%14,6	%51,2	%19,5	%14,6	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم (2)

يبين الجدول رقم(3-2) أن أغلبية العمال تتراوح أعمارهم بين31-40 سنة حيث بلغ عددهم 21 عامل بنسبة بلغت 51,2% وهذا يعني أن النسبة الكبرى من عمال المركبGL1K تزيد أعمارهم على 31 سنة مما يدل على أنهم يملكون المعرفة الكافية نوعا ما بإجراءات الرقابة الداخلية وجودة القوائم المالية، فيما يخص عمال الخبرة الذين تزيد أعمارهم عن 50 سنة فيبلغ عددهم 6 عمال بنسبة تقدر ب 14,6% بالنسبة لنسبة 19,5% تخص فئة العمال الذين تتراوح أعمارهم بين 41-50 سنة المقدر عددهم 8 أفراد أما النسبة المتبقية فهي تخص العمال الذين تنحصر أعمارهم بين21-30 سنة والمقدر عددهم ب6 عمال.

3- توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

بغية التعامل مع العينة وفق المستوى التعليمي تم تقسيم الاختيارات الى ستة فئات وهذا ما سيوضحه الجدول التالي:

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

المستوى التعليمي	متوسط	ثانوي	معهد تكوين	جامعي	شهادات عليا	المجموع
التكرار	0	0	38	2	1	41
النسبة	%0	%0	%92,7	%4,9	%2,4	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم (02)

يتضح من الجدول رقم (4-2) أن غالبية عينة الدراسة مؤهلهم العلمي كفؤ فنسبة 92,7% مستوى العمال في معهد تكوين و فيما يخص الشهادات العليا نسبتها تقدر ب 2,4 % أما المستوى الجامعي فكانت له النسبة الأكبر بعد معهد التكوين بعدد 2 أفراد أي بنسبة 4,9%، وفيما يخص المتوسط والثانوي فهي منعدمة، وهذه النسب تدل على أن المؤهل العلمي في هذا المركب ذو كفاءة علمية تؤهلهم للإجابة بأمانة على فقرات الاستبيان.

4- توزيع أفراد العينة حسب التخصص

بغية التعامل مع العينة وفق الوظيفة تم تقسيم الاختيارات إلى خمست فئات وهذا ما سيوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (5-2): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

التخصص	محاسبة	اقتصاد	إدارة أعمال	أخرى	المجموع
التكرار	22	10	1	8	41
النسبة	%53,7	%24,4	%2,4	%19,5	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم(02)

يبين الجدول رقم (5-2) توزيع أفراد العينة حسب التخصص أن غالبية عينة الدراسة من تخصص محاسبة بنسبة تقدر ب53,7% حيث بلغ عددهم 22 عامل، أما تخسس الاقتصاد فكانت له النسبة الأكبر بعد المحاسبة بنسبة 24,4%، والتخصصات الأخرى بلغت نسبتها 19,5% وكانت أقل نسبة لإدارة الأعمال بعامل واحد، مما يدل على وجود أفراد مؤهلين وذو كفاءة في التخصص.

5- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

بغية التعامل مع العينة وفق الوظيفة تم تقسيم الاختيارات إلى أربع فئات وهذا ما سيوضحه الجدول التالي:

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

الوظيفة	محاسب	مراقب داخلي	مسؤول رئيسي	مسؤول مالي	المجموع
التكرار	29	0	1	11	41
النسبة	%70,7	%0	%2,4	%26,8	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم (02)

يبين الجدول رقم (6-2) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة، ومن خلال تحديدنا لفئات الدراسة نلاحظ بلوغ نسبة مشاركة المحاسبيين 70,7% حيث بلغ عددهم 29 عامل، في حين بلغت نسبة مشاركة المسؤولين الماليين 26,8% والمقدر عددهم ب 11 مسؤول مالي، بينما شارك مسؤول رئيسي واحد بنسبة 2,4%، أما المراقب الداخلي لم يشارك وذلك نظرا لصعوبة تواجده بالمركب حيث أن مركب تمييع الغاز الطبيعي هو أحد أقطاب المحروقات التابعة للشركة الأم بسكيكدة ومقر الشركة الأم بوهران حيث يتواجد هناك المراقبين الداخليين والذين يأتون من فترة لأخرى إلى الفروع للمراقبة والتدقيق، مما يدل على وجود أفراد في الاختصاص ذوي الخبرة والمعرفة في المجال.

6- توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية

بغية التعامل مع العينة وفق الأقدمية تم تقسيم الاختيارات إلى أربع فئات وهذا ما سيوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (7-2): توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية

الأقدمية	أقل من 5 سنوات	5-10 سنة	11-15 سنة	أكثر من 15 سنة	المجموع
التكرار	12	10	4	15	41
النسبة	%29,3	%24,4	%9,8	%36,6	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم(02)

يبين الجدول رقم (7-2) أن أغلب العمال لديهم خبرة عالية في العمل حيث قدرة أكبر نسبة 36,6% ويبلغ عدد عمالها 15 عامل والتي تمثل الفئة أكثر من 15 سنة، ثم تليها مباشرة الفئة الأقل خبرة التي تمثل أقل من 5 سنوات خبرة تقدر ب 12 عامل بنسبة 29,3%، ثم تليها الفئة متوسطة الخبرة حيث تقدر نسبتها ب 24,4% والتي تمثل الفئة من 5 الى 10 سنوات، أما الفئة الأخيرة فهي التي لديها خبرة جيدة مقارنة بالفئة الأولى وهي فئة من 11 إلى 15 سنة تقدر ب 4 عمال بنسبة 9,8%، وهذا يدل على أن أفراد العينة لهم الخبرة الكافية للاستجابة على الاستبيان الموزع.

ثانيا: تحليل اتجاهات أراء العينة

نقوم أولا قبل التطرق الى تحليل محاور الدراسة بالتأكد من ثبات وصدق الدراسة

1- صدق المحكمين:

ولغرض معرفة مدى وضوح أسئلة الاستبيان فقد تم عرضها على الأستاذ المشرف للتعرف على توجيهاته وكذلك أساتذة متخصصين في هذا الموضوع، ثم قمنا بصياغة العبارات لتظهر في شكلها النهائي. أنظر الملحق رقم (04).

2- ثبات وصدق الدراسة:

لقد تم فحص عبارات الاستبيان باستخدام معامل آلفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة الدراسة، ويمثل معامل آلفا كرونباخ أحد معاملات قياس ثبات وصدق البيانات، حيث تتراوح قيمته ما بين 0 و 1، كما أن زيادة قيمة معامل آلفا تعني زيادة مصداقية البيانات، وكذا تحديد الاتجاهات لدرجة مقياس ليكارث حيث أن:[1]

- ✓ **الثبات:** هو معامل آلفا كرونباخ يعبر عن مدى تناسق إجابات الأفراد وثبات الاستمارة عند استخدامها تحت نفس الظروف وعلى اشخاص مختلفين.
- ✓ **الصدق:** هو عبارة عن الجدر التربيعي لمعامل الثبات.

وسنوضح النتائج من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (8-2): تحديد معامل الثبات وصدق الدراسة

محاور الدراسة	عدد العبارات	الثبات	الصدق
المحور الاول	8	0,889	0,942
المحور الثاني	8	0,916	0,957
المحور الثالث	8	0,923	0,960
المجموع	24	0,962	0,980

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد علىspss أنظر الملحق رقم (05)

من خلال الجدول رقم (8-2) بينت نتائج التحليل أن معامل الثبات لمختلف محاور الاستبيان تفوق المعدل المقبول والذي يقدر ب0,60، حيث جاءت عبارات المحور الأول بمعامل ثبات (88,9%) وعبارات المحور الثاني بمعامل ثبات (91,6%) فحين كان معامل الثبات للمحور الثالث (92,3%) كما بينت النتائج أن كل محاور الاستبيان تقع ضمن مجال جيد حيث يمثل معامل الثبات (0,962) وهذه النسب هي نسب مقبولة لأغراض الدراسة، ومنه أداة القياس وبمعنى الاستمارة صادقة في قياس ما وضعت لأجله وثباته بدرجة كبيرة.

[1] تريرط أيمن، **دور جودة المعلومات المحاسبية في سلوك متخذي القرار – دراسة ميدانية في مؤسسة التوزيع الكهربائي والغاز- سكيكدة-**، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات شهادة الماستر الأكاديمي في علوم المحاسبة والمالية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2019، ص 24.

3- التناسق الداخلي:

معامل بيرسون للارتباط الثنائي (r) يشير الى قوة العلاقة بين متغيرين حيث 1> r > 1-، ويحسب معامل بيرسون الذي يوضح مدى صحة السؤال وارتباطه بالبعد ويشترط أن تكون كلها معنوية عند 0.05 أو 0.01، أي توضح درجة ارتباط الأسئلة داخل كل بعد من أبعاد الدراسة.

الجدول رقم (9-2): معامل الارتباط لمحور دور الرقابة الداخلية

رقم العبارة / معامل بيرسون	1	2	3	4	5	6	7	8
معامل بيرسون للعبارة1	1	0,509**	0,485**	0,312*	0,403**	0,419**	0,375*	0,379*
معامل بيرسون للعبارة 2	0,509**	1	0,671**	0,547**	0,729**	0,608**	0,543**	0,411**
معامل بيرسون للعبارة 3	0,485**	0,671**	1	0,518**	0,574**	0,647**	0,780**	0,498**
معامل بيرسون للعبارة 4	0,312*	0,547**	0,518**	1	0,537**	0,437**	0,490**	0,286
معامل بيرسون للعبارة 5	0,403**	0,729**	0,574**	0,537**	1	0,529**	0,439**	0,662**
معامل بيرسون للعبارة6	0,419**	0,608**	0,647**	0,437**	0,529**	1	0,707**	0,460**
معامل بيرسون للعبارة7	0,375*	0,543**	0,780**	0,490**	0,439**	0,707**	1	0,417**
معامل بيرسون للعبارة8	0,379*	0,411**	0,498**	0,286	0,662**	0,460**	0,417**	1

** دال على مستوى دلالة 0.01

*دال على مستوى دلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم(05)

من الجدول أعلاه يتضح أن درجة الارتباط بين أغلبية عبارات محور دور الرقابة الداخلية قوية عند مستوى معنوية (0.01) و(0.05) مما يدل على أن عبارات هذا المحور صادقة ومرتبطة مع بعضها البعض.

الجدول رقم (10-2): معامل الارتباط لمحور شفافية القوائم المالية

رقم العبارة / معامل بيرسون	1	2	3	4	5	6	7	8
معامل بيرسون للعبارة1	1	0,842**	0,820**	0,630**	0,474**	0,535**	0,619**	0,729**
معامل بيرسون للعبارة2	0,842**	1	0,839**	0,721**	0,616**	0,474**	0,577**	0,653**
معامل بيرسون للعبارة3	0,820**	0,839**	1	0,622**	0,558**	0,526**	0,578**	0,649**
معامل بيرسون للعبارة4	0,630**	0,721**	0,622**	1	0,463**	0,315*	0,520**	0,616**
معامل بيرسون للعبارة5	0,474**	0,616**	0,558**	0,463**	1	0,486**	0,198	0,329*
معامل بيرسون للعبارة6	0,535**	0,474**	0,526**	0,315*	0,486**	1	0,561**	0,625**
معامل بيرسون للعبارة7	0,619**	0,577**	0,578**	0,520**	0,198	0,561**	1	0,705**
معامل بيرسون للعبارة 8	0,729**	0,653**	0,649**	0,616**	0,329*	0,625**	0,705**	1

** دال على مستوى دلالة 0.01

*دال على مستوى دلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطياتspss أنظر الملحق رقم(05)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن درجة الارتباط بين معظم عبارات محور شفافية القوائم المالية قوية عند مستوى معنوية (0.01) و(0.05). وهو يدل على أن جميع عبارات هذا المحور صادقة ومرتبطة مع بعضها البعض.

الجدول رقم (11-2): معامل الارتباط لمحور أهمية نظام الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية

رقم العبارة / معامل بيرسون	1	2	3	4	5	6	7	8
معامل بيرسون للعبارة 1	1	0.658**	0,672**	0,647**	0,648**	0,353*	0,435**	0,624*
معامل بيرسون للعبارة2	0,658**	1	0,836**	0,823**	0,634**	0,525**	0,458**	0,624**
معامل بيرسون للعبارة3	0,672**	0,836**	1	0,867**	0,791**	0,502**	0,605**	0,638**
معامل بيرسون للعبارة4	0,647**	0,823**	0,867**	1	0,738**	0,492**	0,446**	0,583**
معامل بيرسون للعبارة5	0,648**	0,634**	0,791**	0,738**	1	0,535**	0,613**	0,781**
معامل بيرسون للعبارة6	0,353*	0,525**	0,502**	0,492**	0,535**	1	0,507**	0,528**
معامل بيرسون للعبارة 7	0,435**	0,458**	0,605**	0,446**	0,613**	0,507**	1	0,537**
معامل بيرسون للعبارة8	0,624**	0,627**	0,638**	0,583**	0,781**	0,528**	0,537**	1

** دال على مستوى دلالة 0.01

*دال على مستوى دلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم(05)

من الجدول أعلاه يتضح أن درجة الارتباط بين معظم عبارات محور أهمية نظام الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية قوية عند مستوى معنوية (0.01) و(0.05) وهو يدل على أن جميع عبارات هذا المحور صادقة ومرتبطة مع بعضها البعض.

4- مقياس ليكارث:

لحساب طول خلايا مقياس ليكارث الخماسي بمعنى الدنيا والعظمى، فقد تم حساب المدى العام وفق قانون E=Xmax−Xmin أي أعظم مشاهدة مطروح منها أدنى مشاهدة (5−1=4)، ثم يتم تقسيم النتيجة على عدد فئات المقياس للحصول على أطوال الخلايا الصحيح وذلك على النحو التالي:[2]

(0.8=5/4)، بعد ذلك تم إضافة القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح (1) وذلك بتحديد الحد الأعلى للخلية الأولى (1)، والذي يصبح (1.80)، ثم نضيف إلى هذه النتيجة نفس القيمة الأولى للحصول على الحد الأعلى للخلية الثانية والذي يكون(2.60) وبإضافة القيمة ذاتها مرة أخرى نحصل على الحد الأعلى للخلية الثالثة ثم نكرر نفس العملية إلى غاية الخلية الخامسة، وهكذا يصبح طول الخلايا على النحو التالي:

- ✓ من 1 إلى 1.80 يمثل منخفض جدا
- ✓ من 1.80 إلى 2.60 يمثل منخفض
- ✓ من 2.60 إلى 3.40 يمثل متوسط
- ✓ من 3.40 إلى 4.20 يمثل مرتفع
- ✓ من 4.20 إلى 5 يمثل مرتفع جدا

الجدول رقم (12−2): جدول طول الخلايا حسب مقياس ليكارث الخماسي

قيمة المتوسط الحسابي	مستوى درجة الاتجاه	نوع الاتجاه
من 1 ال 1.80	منخفض جدا	(−) سلبي
من 1.80 الى 2.60	منخفض	(−) سلبي
من 2.60 الى 3.40	متوسط	(.) غير متأكد
من 3.40 الى 4.20	مرتفع	(+) إيجابي
من 4.20 الى 5	مرتفع جدا	(+) إيجابي

المصدر: من إعداد الطالبتين

5- تحليل محاور الدراسة

من خلال الاجابة على أسئلة القسم الثالث من الاستمارة، تم التوصل الى الاحصائيات التالية التي سوف نوضحها من خلال جدول يتضمن التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

[2] محمد بوناب، **أثر ضغوط العمل التنظيمية على أداء الموظفين دراسة مقارنة بين مؤسسة الخزف قالمة ومؤسسة تكرير السكر قالمة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2019، ص 97.

أ- متوسط تكرار وانحراف المحور الأول: دور الرقابة الداخلية

الجدول رقم(13-2): التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدور الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	يتمتع المراقب المالي باستقلالية في أداء مهامه	6	-	6	23	6	3,71	0,901	5	مرتفع
2	تقوم مصلحة المراجعة الداخلية بإعداد تقارير حول فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تقييمه	2	1	4	26	8	3,90	0,917	1	منخفض جدا
3	يعتبر نظام الرقابة الداخلية منظم ومتناسق مع جميع المصالح	1	2	5	29	4	3,80	0,782	3	متوسط
4	للمراقب المالي دور في التنبؤ بحدوث الأخطاء	1	5	7	24	4	3,61	0,919	8	مرتفع جدا
5	بعد التنبؤ عن الأخطاء والتجاوزات تقوم المؤسسة بتحديد المسؤوليات	1	4	7	23	6	3,71	0,929	5	مرتفع
6	يتم تطوير نظام الرقابة الداخلية لديكم وفقا للمستجدات	1	-	12	27	1	3,66	0,656	7	مرتفع جدا
7	يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية للممارسة مهامه	1	1	6	30	3	3,80	0,715	3	متوسط
8	تكمن جودة وفعالية التدقيق الداخلي في تحديد الأخطاء	1	2	5	27	6	3,85	0,823	2	منخفض
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام						**3,7561**	**0,6274**		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم(06)

من خلال الجدول السابق الذي يتعلق بمحور دور الرقابة الداخلية يتضح أن المتوسط الحسابي العام لعبارات المحور الأول هو 3,7561 حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدى وهذا بهدف تحديد درجة التأثير والتي كانت على مقياس مرتفع على مجموعها، حيث أظهرت نتائج المحور الأول المتعلق بدور الرقابة الداخلية أن هناك تأييد من قبل أغلبية عينة الدراسة بأن الرقابة الداخلية لها أهمية كبيرة في مؤسسة سوناطراك.

كما يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن العبارة رقم 2 احتلت المرتبة الأولى بانحراف معياري 0,917 وبمتوسط حسابي 3,90 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير الى الخيار

"موافق" مما يعني أن درجة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "تقوم مصلحة المراجعة الداخلية بإعداد تقارير حول فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ومن تم تقييمه".

في حين احتلت العبارة رقم 8 المرتبة الثانية بانحراف معياري 0,823 وبمتوسط حسابي 3,85 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على العبارة التي تقول "تكمن جودة وفعالية التدقيق الداخلي في تحديد الأخطاء".

واحتلت كل من العبارة رقم 3 و7 المرتبة الثالثة بانحراف معياري 0,782 و0,715 على التوالي وبمتوسط حسابي 3,80 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على هاتين العبارتين "يعتبر نظام الرقابة الداخلية منظم ومتناسق مع جميع المصالح".. "يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية لممارسة مهامه".

ثم تليها العبارتين رقم 1 و5 في المرتبة الخامسة بانحراف معياري0,901 و0,929 على التوالي وبمتوسط حسابي 3,71 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي(3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على هاتين العبارتين "يتمتع المراقب المالي باستقلالية في أداء مهامه".. "بعد التنبؤ عن الأخطاء والتجاوزات تقوم المؤسسة بتحديد المسؤوليات".

بينما احتلت العبارة رقم 6 المرتبة السابعة بانحراف معياري 0,656 وبمتوسط حسابي 3,66 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "يتم تطوير نظام الرقابة الداخلية لديكم وفقا للمستجدات".

و في الأخير احتلت العبارة رقم 4 المرتبة الثامنة بانحراف معياري 0,919 وبمتوسط حسابي 3,61 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخير "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "للمراقب المالي دور في التنبؤ بحدوث الأخطاء".

وحسب الانحرافات المعيارية فنلاحظ أنها كانت كبيرة تتراوح ما بين 0,656 و0,929 وهي بذلك تعبر عن درجة تشتت كبير حول المتوسط الحسابي.

ب- متوسط تكرار وانحراف المحور الثاني : شفافية القوائم المالية.

الجدول رقم(14-2): التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لشفافية القوائم المالية

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	تعد المؤسسة القوائم المالية وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد	1	1	-	17	22	4,41	0,836	1	منخفض جدا
2	تراعي خاصية الحدر في إعداد القوائم المالية بمعنى الافصاح عن كل الايرادات وأعباء المؤسسة دون تضخيم أو مقاصة	1	-	2	21	17	4,29	0,782	2	منخفض
3	توفر المؤسسة على قوائم مالية تعبر بصدق على حصيلة أعمالها ووضعها المالي	1	2	1	21	16	4,20	0,901	4	مرتفع
4	تخضع القوائم المالية للرقابة من المدقق الخارجي	1	-	1	26	13	4,22	0,725	3	متوسط
5	يتم نشر القوائم المالية بصورة منتظمة لتسهيل الاطلاع عليها	-	1	10	22	8	3,90	0,735	5	مرتفع جدا
6	تحتاج القوائم المالية المنشورة إلى توضيحات لتسهيل الفهم	1	3	10	22	5	3,66	0,883	8	مرتفع جدا
7	تمكن القوائم المالية من كشف مؤشرات الغش والتلاعب في السجلات	2	3	7	23	6	3,68	0,986	7	مرتفع جدا
8	يستهدف إعداد القوائم المالية تلبية للمتطلبات الافصاح المحاسبي	2	-	6	25	8	3,90	0,889	5	مرتفع جدا
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام						**4,0335**	**0,6720**		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم(06)

من الجدول السابق الذي يتعلق بمحور شفافية القوائم المالية يتضح أن المتوسط الحسابي العام لعبارات المحور الثاني هو 4,0335 حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدى وهذا بهدف تحديد درجة التأثير والتي كانت على مقياس مرتفع في مجموعها، حيث أظهرت نتائج المحور الثاني المتعلق بشفافية القوائم المالية أن هناك تأييد من قبل أغلبية عينة الدراسة بأن مؤسسة سوناطراك تتوفر على قوائم مالية شفافة وصادقة خالية من الأخطاء.

كما يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن العبارة رقم 1 احتلت المرتبة الأولى بانحراف معياري 0,836 وبمتوسط حسابي 4,41 يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (4,20 إلى 5) وتشير الى الخيار

"موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة جدا من أفراد العينة على عبارة "تعد المؤسسة القوائم المالية وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد".

في حين احتلت العبارة رقم 2 المرتبة الثانية بانحراف معياري 0,782 وبمتوسط حسابي 4,29 يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكارث الخماسي (4,20 إلى 5) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة جدا من أفراد العينة على عبارة "تراعي خاصية الحدر في إعداد القوائم المالية بمعنى الافصاح عن كل الايرادات وأعباء المؤسسة دون تضخيم أو مقاصة".

تليها العبارة رقم 4 المرتبة الثالثة بانحراف معياري 0,725 وبمتوسط حسابي 4,22 يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (4,20 إلى 5) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة جدا من أفراد العينة على عبارة "تخضع القوائم المالية للرقابة من المدقق الخارجي".

بينما احتلت العبارة رقم 3 المرتبة الرابعة بانحراف معياري0,901 وبمتوسط حسابي 4,20 يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (4,20 إلى 5) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "توفر المؤسسة على قوائم مالية تعبر بصدق على حصيلة أعمالها ووضعها المالي".

في حين جاءت العبارتين رقم 5 و8 في المرتبة الخامسة بانحراف معياري 0,737 و0,889 على التوالي وبمتوسط حسابي3,90 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "يتم نشر القوائم المالية بصورة منتظمة لتسهيل الاطلاع عليها".. "يستهدف إعداد القوائم المالية للمتطلبات الافصاح المحاسبي".

بينما احتلت العبارة رقم 7 المرتبة السابعة بانحراف معياري 0,986 وبمتوسط حسابي 3,68 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "تمكن القوائم المالية من كشف مؤشرات الغش والتلاعب في السجلات".

في الأخير احتلت العبارة رقم 6 المرتبة الثامنة بانحراف معياري 0,883 وبمتوسط حسابي 3,66 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "تحتاج القوائم المالية المنشورة إلى توضيحات لتسهيل الفهم".

وحسب الانحرافات المعيارية فنلاحظ انها كانت كبيرة تتراوح ما بين 0,725 و0,986 وهي بذلك تعبر عن درجة تشتت كبير حول المتوسط الحسابي.

ج- متوسط تكرار وانحراف المحور الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية

الجدول رقم(15-2): التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأهمية نظام الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه
1	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة في عز استلام المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية	1	2	4	29	5	3,85	0,792	6	مرتفع جدا
2	يضمن نظام الرقابة الداخلية اكتشاف الاخطاء في مؤسستكم والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية	1	-	3	31	6	4,00	0,671	4	مرتفع
3	يحقق نظام الرقابة الداخلية صدق القوائم المالية في مؤسستكم	1	-	5	26	9	4,02	0,758	3	متوسط
4	يعمل نظام الرقابة الداخلية على تطوير وتحسين جودة القوائم المالية في مؤسستكم	1	-	5	28	7	3,98	0,724	5	مرتفع جدا
5	نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يكشف أوجه القصور في القوائم المالية	1	1	10	20	9	3,85	0,884	6	مرتفع جدا
6	تلتزم مؤسسة سوناطراك على المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية	1	1	1	27	11	4,12	0,781	1	منخفض جدا
7	تضمن مؤسستكم التكوين المستمر للمراقبين في مجال إعداد القوائم المالية	1	5	8	24	3	3,56	0,896	8	مرتفع جدا
8	يوقع كل مسؤول على الوثائق التي يعدها لتحديد المسؤوليات	1	1	2	28	9	4,05	0,773	2	منخفض
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام						**3,9299**	**0,63557**		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم(06)

من خلال الجدول السابق الذي يتعلق بمحور أهمية نظام الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية يتضح أن المتوسط الحسابي العام لعبارات المحور الثالث هو3,9299 حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدى وهذا بهدف تحديد درجة التأثير والتي كانت على مقياس مرتفع في مجموعها، حيث أظهرت نتائج المحور الثالث أن هناك تأييد من قبل أغلبية عينة الدراسة بأن نظام الرقابة الداخلي له أهمية كبيرة بتحسين شفافية القوائم المالية.

كما يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن العبارة رقم 6 احتلت المرتبة الأول بانحراف معياري 0,781 وبمتوسط حسابي 4,12 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير الى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "تلتزم مؤسسة سوناطراك على المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية".

في حين احتلت العبارة رقم 8 المرتبة الثانية بانحراف معياري 0,773 بمتوسط حسابي 4,05 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "يوقع كل مسؤول على الوثائق التي يعدها لتحديد المسئوليات".

بينما احتلت العبارة رقم 3 المرتبة الثالثة بانحراف معياري 0,758 وبمتوسط حسابي 4,02 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "يحقق نظام الرقابة الداخلية صدق القوائم المالية في مؤسستكم".

في حين جاءت العبارة رقم 2 في المرتبة الرابعة بانحراف معياري 0,671 وبمتوسط حسابي 4,00 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "يضمن نظام الرقابة الداخلية اكتشاف الأخطاء في مؤسستكم والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية".

بينما احتلت العبارة رقم 4 المرتبة الخامسة بانحراف معياري 0.724 وبمتوسط حسابي 3,98 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3.40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "يعمل نظام الرقابة الداخلية على تطوير وتحسين جودة القوائم المالية في مؤسستكم".

تليها كل من العبارتين رقم 1 و5 في المرتبة السادسة بانحراف معياري 0,792 و0,884 على التوالي وبمتوسط حسابي 3,85 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على العبارتين "عبارة "يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة في عز استلام المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية".. "نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يكشف أوجه القصور في القوائم المالية".

في الأخير احتلت العبارة رقم 7 المرتبة الثامنة بانحراف معياري 0,896 وبمتوسط حسابي 3,56 يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3,40 إلى 4,20) وتشير إلى الخيار "موافق"، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة من أفراد العينة على عبارة "تضمن مؤسستكم التكوين المستمر للمراقبين في مجال إعداد القوائم المالية".

وحسب الانحرافات المعيارية فنلاحظ أنها كانت كبيرة تتراوح ما بين 0,671 و 0,896 وهي بذلك تعبر عن درجة تشتت كبير حول المتوسط الحسابي.

المطلب الثاني: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها

أولا: التوزيع الطبيعي:

للتأكد من أن العينة تخضع للتوزيع الطبيعي، سنستخدم طريقة البواقي المعيارية وذلك كما يلي:

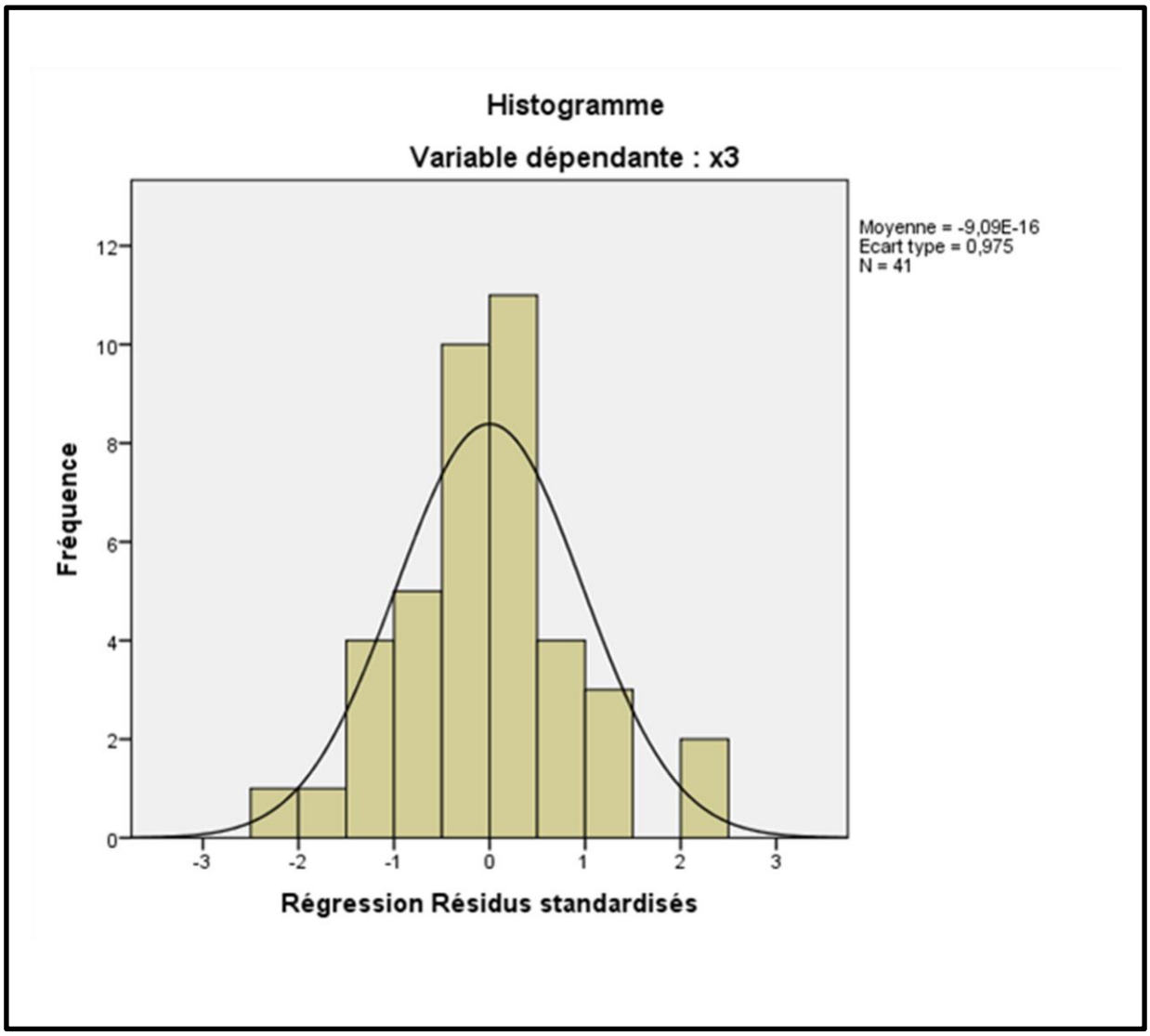
أهمية نظام الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية

لنفترض الفرضيتين التاليتين:

H0: لا تخضع البيانات للتوزيع الطبيعي

H1: تخضع البيانات للتوزيع الطبيعي

الشكل رقم(1-2): اختبار فرضية أن قيم البواقي مستقلة عن بعضها



إن التوزيع الطبيعي للمدرج التكراري للشكل أعلاه الذي يوضح اختبار استقلالية البواقي وتوزيعها الطبيعي، تعطي صورة واضحة عن استيفاء النموذج للفرضية

ثانيا: اختبار الفرضيات

بعد تحليل نتائج الدراسة، تم اختيار مدى صحة الفرضيات الموضوعة، وكذلك قاعدة القرار بالنسبة لقبول ورفض فرضيات الدراسة باستخدام اختبار ستيودنت t للعينة الواحدة (test T pour échantillon unique)، لتحليل فقرات الاستبيان، ولمعرفة إذ كانت قيمة المتوسط الحسابي للمستوى الكلي للمجال الذي يقيس قيم اجابات أفراد العينة لكل فرضية يزيد عن الوسط الافتراضي المعتمد للقبول الفرضي أو رفضها والبالغ (5+1/2=3)، والذي يمثل درجة الموافقة على المقياس الخماسي المستخدم في هذه الدراسة، ويتم قبول الفرضية الصفرية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل قيمة t الجدولية وsig أكبر من 0,05 ويتم رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من t الجدولية وsig أقل من 0,05، وفيما يلي عرض موجز لذلك مع توضيح قاعدة القرار لكل صياغة:

- ✓ **الفرضية العدميةH0:** هي الفرضية حول عينة الدراسة التي تهدف الى اختبارها، حيث ننطلق منها ونرفضها إذ توفرت لنا دلائل قوية على عدم صحتها وعكس ذلك.
- ✓ **الفرضية البديلةH1:** هي الفرضية التي نضعها كبديل للفرضية العدمية، ويتم قبولها عند رفض العدمية والعكس صحيح.
- ✓ **كيفية اختبار الفرضيات:** هو تقدير احتمال مدى صحة ادعاء معين عند مجال معين من الثقة باستخدام البيانات المحصلة عليها من عينة الدراسة.

1- اختبار الفرضية الأولى: نهدف إلى تقصي وجهات نظر المستجوبين بخصوص "دور الرقابة الداخلية"، وهذا بصياغة أسئلة استبيان (من 1 الى 8) التي خصصت لاختبار الفرضية العدمية الأولى والتي نصها:

- ✓ لا يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية لممارسة مهامه وبالتالي نظام رقابة داخلي غير فعال.
- ✓ يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية لممارسة مهامه وبالتالي نظام رقابة داخلي فعال.

الجدول رقم(16-2): اختبار الفرضية الأولى

نوع الاختبار	ستيودنت	مستوى العينة	القرار
T	7,716	0,000	رفض

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطياتspss أنظر الملحق رقم(07)

يوضح لنا رقم (16-2) أن نتيجة اختبار ستيودنت كانت قيمتها 7,716 وهي أكبير من القيمة الجدولية عند درجة حرية 36 ومستوى معنوية قدره 5 التي قدرها 2,0281، وهذا ما يؤكده مستوى معنوية الاختبار التي جاءت قيمته 0,000 وهي أصغر من القيمة الحرجة 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة "يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية و الكفاءة المهنية لممارسة مهامه وبالتالي نظام رقابة داخلي فعال".

2- اختبار الفرضية الثانية: نهدف من خلال هذا المحور إلى تقصي وجهات نظر المستجوبين بخصوص "شفافية القوائم المالية"، وهذا بصياغة أسئلة الاستبيان (من 1 إلى 8) التي خصصت لاختبار الفرضية العدمية الأولى و التي نصها:

- ✓ لا يخضع إعداد القوائم المالية لمبدأ الشفافية في مؤسسة سوناطراك.
- ✓ يخضع إعداد القوائم لمبدأ الشفافية في مؤسسة سوناطراك.

الجدول رقم(17-2): اختبار الفرضية الثانية

نوع الاختبار	ستيودنت	مستوى المعنوية	القرار
T	9,848	0,000	رفض

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم (07)

يوضح لنا الجدول رقم (17-2) أن نتيجة اختبار ستيودنت كانت قيمتها 9,848 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند درجة حرية 36 ومستوى معنوية قدره 5 التي قدرها 2,0281، وهذا ما يؤكده مستوى معنوية الاختبار التي جاءت قيمته 0,000 وهي أصغر من القيمة الحرجة 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة "يخضع إعداد القوائم المالية لمبدأ الشفافية في مؤسسة سوناطراك".

3- اختبار الفرضية الثالثة

- ✓ H0: لا يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة وجودة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.
- ✓ H1: يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة وجودة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.

الجدول رقم (18-2) اختبار الفرضية الثالثة

نوع الاختبار	ستيودنت	مستوى المعنوية	القرار
T	9,368	0,000	رفض

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات spss أنظر الملحق رقم(07)

يوضح لنا الجدول رقم(18-2) أن نتيجة اختبار ستيودنت كانت قيمتها 9,368 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند درجة حرية 36 ومستوى معنوية قدره 5 التي قدرها 2,0281، وهذا ما يؤكده مستوى معنوية الاختبار التي جاءت قيمته 0,000 وهي أصغر من القيمة الحرجة 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة "يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة وجودة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية".

4- اختبار الفرضية الرئيسة

بناء على رفض الفرضيات الجزئية الثلاث وبالتالي يتم رفض الفرضية الرئيسة والقائلة أنه: "لا يضمن نظام الرقابة الداخلية اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية وبالتالي فهو غير فعال في تعزيز شفافية القوائم المالية"، وبالتالي فإنه نقبل الفرضية البديلة القائلة" يضمن نظام الرقابة الداخلية اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية وبالتالي فهو فعال في تعزيز شفافية القوائم المالية".

خلاصة الفصل الثاني:

تضمن هذا الفصل الدراسة الميدانية حول دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية في عينة من مؤسسة سوناطراك، حيث تم التطرق إلى الإطار المنهجي للدراسة والتعرف عليه، ثم قمنا بعرض النتائج بشكل منظم وتحليل النتائج وتفسيرها اعتمادا على تفريغ البيانات المتحصل عليها من سوناطراك حيث اقتصرت الدراسة على41 استبيان صالح للتحليل الاحصائي وذلك لغرض الإجابة على الفرضيات الفرعية المرتبطة بالإشكالية الرئيسية للموضوع التي خلصت لما يلي:

- ✓ يضمن نظام الرقابة الداخلية اكتشاف الاخطاء والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية وبالتالي فهو فعال في تعزيز شفافية القوائم المالية.
- ✓ من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى، نستنتج يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية لممارسة مهامه وبالتالي نظام رقابة داخلي فعال محل الدراسة.
- ✓ من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية، نستنتج يخضع إعداد القوائم المالية لمبدأ الشفافية في مؤسسة سوناطراك.
- ✓ من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة، نستنتج يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة وجودة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.

الخاتمة

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة الدور الكبير التي تلعبه الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية مع دراسة تطبيقية على مؤسسة سوناطراك بولاية سكيكدة، وجدنا أن لنظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية البيانات المالية والمحاسبية المدونة في القوائم المالية من خلال استغلال عنصر المرونة في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وسلطة التقدير عند إعداد وعرض القوائم المالية، وذلك لإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة، بغرض تحقيق أهداف محددة مسبقا تخدم الإدارة بالدرجة الأولى، هذا ما دفع بالمؤسسات إلى الاهتمام بوظيفة الرقابة الداخلية لتقييم سلامة وصدق الحسابات من التلاعب أو الأخطاء محتملة الوقوع.

كل هذا دفعنا للبحث في مجال الرقابة الداخلية باعتبار وظيفة مهمة في المؤسسة ذلك أنها تضيف الثقة والمصداقية في القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة، مما يجعل الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم المختلفة، ولقد حظي نظام الرقابة الداخلية باهتمام كبير نظرا لدوره في تحسين جودة القوائم المالية.

كذلك قمنا بدراسة نظام الرقابة الداخلية والدور الهام الذي يلعبه في تحسين جودة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، وإظهار الأرقام المحاسبية الموجودة في القوائم المالية بصورة صادقة وذات موثوقية.

ثم كانت الدراسة التطبيقية كجزء مكمل للدراسة النظرية متمثلة في الدراسة الميدانية في مؤسسة سوناطراك بسكيكدة، وبعد تحليل مختلف إجابات الموظفين في المؤسسة، تبين أن الرقابة الداخلية دور هام في تعزيز شفافية القوائم المالية.

أ- نتائج الدراسة

- **استنتاجات الجانب النظري**

✓ الرقابة الداخلية أداة فعالة في الخطة التنظيمية في المؤسسة وكذلك كشف الأخطاء والتلاعب وذلك لتحقيق أهدافها واستمراها.

✓ الرقابة الداخلية تساهم في تعزيز شفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، حيث يمكننا القول أن هناك أهمية للرقابة الداخلية في كشف الأخطاء وتحسين شفافية القوائم المالية.

✓ الرقابة الداخلية لها دور فعال في المؤسسة وهذا ما يعبر على الدور الهام التي تلعبه في المؤسسة محل الدراسة.

- **استنتاجات الجانب التطبيقي**

✓ المؤسسة تعد القوائم المالية بشفافية وحياد.

✓ نظام الرقابة الداخلية يعتبر منظم ومتناسق مع جميع المصالح.

✓ القوائم المالية تمكن من كشف مؤشرات الغش والتلاعب في السجلات.

✓ يعمل نظام الرقابة الداخلية على تطوير وتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة.

ب-اختبار الفرضيات

✓ **الفرضية الرئيسية: "لا يضمن نظام الرقابة الداخلية اكتشاف الاخطاء والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية وبالتالي فهو غير فعال في تعزيز شفافية القوائم المالية".**

لقد اتضح من خلال التحليل الإحصائي أنه تم رفض الفرضية الصفرية وتم قبول الفرضية البديلة التي تقول أن نظام الرقابة الداخلية تضمن اكتشاف الأخطاء في المؤسسة والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية محل الدراسة ويظهر ذلك جليا من خلال إجابات أغلب الموظفين الذين أقرو أن الرقابة الداخلية تساهم بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية وبالتالي فهو فعال في تعزيز شفافية القوائم المالية محل الدراسة.

✓ **الفرضية الفرعية الأولى: " لا يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية لممارسة مهامه وبالتالي نظام رقابة داخلي غير فعال".**

من خلال التحليل الإحصائي تم نفي هذه الفرضية ويظهر ذلك جليا من خلال إجابات أغلب الموظفين الذين أقرو أن نظام الرقابة الداخلية يتوفر على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية لممارسة مهامه محل الدراسة، وهذا ما تؤكده وتعكسه نتائج الدراسة في المحور الأول حين جاء المتوسط الحسابي لإجابات العمال مرتفع ويبلغ 3,7561 وفي الجدول رقم (13-2) لاحظنا أيضا أن قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية وكانت مقدرة ب7,716 وهذا ما أكدته أيضا مستوى العينة التي كانت أصغر من 0.05 وهذا ما جعلنا نقوم برفض هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة القائلة " يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية لممارسة مهامه وبالتالي نظام رقابة داخلي فعال".

✓ **الفرضية الفرعية الثانية: "لا يخضع إعداد القوائم المالية لمبدأ الشفافية في مؤسسة سوناطراك".**

من خلال التحليل الإحصائي تم نفي هذه الفرضية، وهذا ما تؤكده وتعكسه نتائج الدراسة المتمثلة في المتوسط الحسابي لإجابات العمال والذي كان على مقياس مرتفع بقيمة تقدر ب4,0335 وهذا ما يتأكد أيضا بالنظر إلى مستوى العينة الذي كان أصغر من 0,05 وقيمة t المحسوبة المقدرة ب9,848 كما ظهر في جدول اختيار الفرضية الثانية وهذا يعني رفض غالبية العمال لهذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة القائلة " يخضع إعداد القوائم المالية لمبدأ الشفافية في مؤسسة سوناطراك".

✓ **الفرضية الفرعية الثالثة:" لا يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة وجودة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية".**

لقد اتضح من خلال التحليل الإحصائي أنه تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تقول أنه نظام الداخلية يحقق دقة وسلامة في عز أستلام المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية محل الدراسة ويظهر ذلك جليا من خلال إجابات أغلب الموظفين الذين أقرو أن المؤسسة تعتمد بالدرجة الاولى أثناء إدارتها وتعاملها على قسم التدقيق حين جاء المتوسط الحسابي لإجابات العمال مرتفع ويبلغ 3,92299 لاحظنا أيضا ان قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية وكانت مقدرة ب9,368 وهذا ما أكدته أيضا مستوى العينة التي كانت أصغر من

0,05 وهذا جعلنا نقوم برفض هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة القائلة " يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة وجودة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية محل الدراسة".

ج- الاقتراحات

- ✓ توسيع مجال لا مركزية القرار لتجاوز الأعباء الإدارية وكفاءة الروتين الوظيفي للمؤسسات العمومية وفتح المجال أمام العمل الشفاف الجاد.
- ✓ ضرورة الاعتماد على خبراء مختصين في وضع النظام الرقابي.
- ✓ ضرورة الرفع من المستوى العلمي والتأهيل للموظفين القائمين بالعملية الرقابية بكل أنواعها.
- ✓ ضرورة التنويع في استخدام وسائل دراسة وتحتيم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقصار على وسيلة واحدة وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وذلك بما يكفل فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.

هـ- أفاق الدراسة

لا يزال موضوع الرقابة الداخلية أمامه الكثير من البحث والعمل والتغيير لهذا أردنا أن نقدم بعض العناوين كأفاق مستقبلية للدراسة:

- ✓ دور الرقابة الداخلية في تفعيل اتخاذ القرارات.
- ✓ تأثير تطبيق نظام الحوكمة على القوائم المالية.
- ✓ الرقابة الالكترونية ودور برامج الرقابة في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

✓ **الكتب**

1- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2007.

2- أحمد عبد المولى الصباغ وأخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، القاهرة، 2008.

3- إلياس بمن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالية (الإدارة المالية) دروس التطبيقات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2006.

4- جليل أحمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت.

5- خميس شيحة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

6- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2007.

7- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

8- خالد أمين عبد الله، المراجعة والمراقبة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.

9- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

10- رجب الصحن السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.

11- زغيب مليكة، بوشنيفر ميلود، التسيير المالي (حسب البرنامج الرسمي الجديد)، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر،2010.

12- زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن،2005.

13- طارق عبد العال حمادة، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها حالات عملية محلولة- معايير المحاسبة الدولية من 01-31، الجزء الأول، العدد الاول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

14- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنلوجيا المعلومات، الطبعة الاولى، دار الراية، عمان، 2009.

15- على خلف عبد الله، وليد ناجي الحبالي، التحليل المالي (للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات)، مركز الكتاب الأكاديمي للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2015.

16- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

17- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2005.

18- فائز التيم، الإدارة المالية، الطبعة الثانية، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

19- فتحي رزوق السوافري، أحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2003.

20- كمال الدين مصطفى الدهراوي، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.

21- محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

22- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ضل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.

23- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

24- محمد الصيرفي، الإدارة الاستراتيجية، دار الوفاء للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2008.

25- مبارك لسلوس، التسيير المالي (تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة لطلبة العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير)، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

26- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

✓ **الأطروحات والمذكرات**

أ- الأطروحات

1- جدي سمراء، دور الرقابة في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016-2017.

2- عدى صفاء الدين فاضل، قياس مستوى تأثير بعض العوامل، المؤثرة على القوائم المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

3- محمد بوناب، أثر ضغوط العمل التنظيمية على أداء الموظفين- دراسة مقارنة بين مؤسسة الخزف قالمة ومؤسسة تكرير السكر قالمة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2019.

ب- المذكرات

1- اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات وترشيد قراراتها، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009.

2- تريط أيمن، دور جودة المعلومات المحاسبية في سلوك متخذي القرار- دراسة ميدانية في مؤسسة التوزيع الكهربائي والغاز سكيكدة، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات شهادة الماستر الأكاديمي في علوم المحاسبة والمالية، جامعة 20 أوث 1955، سكيكدة، 2019.

3- بوطغان حنان، تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة الشركة الوطنية للبتروكيمياء E. N. IP)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة، 2007-2008.

4- قساوى أحلام، دور تحليل القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017.

5- لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص الإدارة المالية، جامعة منشوري قسنطينة، 2012.

✓ **المجلات**

1- أحمد نوفل عوده، كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية، مجلة كلية التراث الجامعية، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، العدد العشرون.

2- رحال علي، التقارير المالية أي محتوى للمعلومات؟، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الأول، جوان 2007.

3- قاسم محمد عب الله البعاج، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي، جامعة القادسية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد الرابع، جامعة القادسية ، العراق،2011.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

✓ **Books**

1- Bernard Raffoumien, les Normes comptalles intem ationales IFRS /IAS, 2éme Edition France, 2005.

2- Jen François Des Robert, François Méchin, Hervé puteaux, Normrs IFRS EtpmE, Dunod, paris, 2004.

3- Robert, RMoeller, COSO Entreprise riskmanngement, sarsEdition, canadn.

4- Willy groffils, lntroduction au contrôle interne, sansEdition,1994.

الملاحق

الملحق رقم 01 استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

تحية طيبة وبعد

يضع الباحث بين أيديكم هذا الاستبيان المعد لجمع البيانات حول دراسة بعنوان: **دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية دراسة حالة بشركة سوناطراك سكيكدة**، وهذه الدراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق.

كلي أمل بكم في التعاون وتقديم المعلومات التي تساعد في إتمام هذه الدراسة، مع العلم أن البيانات المتحصل عليها ستكون سرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تفضلوا بقبول وافر الاحترام والتقدير

الطالبتين:

بن عيسى إكرام

شردود سميرة

المشرف/ بوناب لطفي

القسم الأول: البيانات الشخصية يرجى وضع علامة x في الخيار المناسب

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2. العمر: من 21- 30 سنة ☐ من 31 إلى 40 سنة ☐ من 41 إلى 50 سنة ☐

أكبر من 50 سنة ☐

3. المستوى التعليمي: متوسط ☐ ثانوي ☐ معهد تكوين ☐ جامعي ☐

شهادات عليا ☐

4. التخصص العلمي: محاسبة ☐ اقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐ أخرى ☐

5. الوظيفة: محاسب ☐ مراقب داخلي ☐ رئيس قسم المراجعة ☐ مسؤول مالي ☐

6. الأقدمية في العمل: أقل من 5 سنوات ☐ 5-10 سنوات ☐ 11-15 سنة ☐

أكثر من 15 سنة ☐

القسم الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: دور الرقابة الداخلية: الرجاء توضيح وجهة نظرك الشخصية نحو كل عبارة وذلك بوضع علامة x أمام الإجابة المتوافقة مع رأيك:

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	يتمتع المراقب المالي باستقلالية في أداء مهامه					
02	تقوم مصلحة المراجعة الداخلية بإعداد تقارير حول فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تقييمه					
03	يعتبر نظام الرقابة الداخلية منظم ومتناسق مع جميع المصالح					
04	للمراقب المالي دور في التنبؤ بحدوث الأخطاء					
05	بعد التنبؤ عن الأخطاء والتجاوزات تقوم المؤسسة بتحديد المسؤوليات					
06	يتم تطوير نظام الرقابة الداخلية لديكم وفقا للمستجدات					
07	يتوفر نظام الرقابة الداخلية على المعرفة الكافية والكفاءة المهنية لممارسة مهامه					
08	تكمن جودة وفعالية التدقيق الداخلي في تحديد الأخطار					

المحور الثاني: شفافية القوائم المالية

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	تعد المؤسسة القوائم المالية وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد					
02	تراعي خاصية الحدر في إعداد القوائم المالية بمعنى الإفصاح عن كل الإيرادات وأعباء المؤسسة دون تضخيم أو مقاصة					
03	تتوفر المؤسسة على قوائم مالية تعبر بصدق على حصيلة أعمالها ووضعها المالي					
04	تخضع القوائم المالية للرقابة من المدقق الخارجي					
05	يتم نشر القوائم المالية بصورة منظمة لتسهيل الاطلاع عليها					
06	تحتاج القوائم المالية المنشورة إلى توضيحات لتسهيل الفهم					
07	تمكن القوائم المالية من كشف مؤشرات الغش والتلاعب في السجلات					
08	يستهدف إعداد القوائم المالية تلبية للمتطلبات الإفصاح المحاسبي					

المحور الثالث: أهمية الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية

الرقم	العبارات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة في عز استلام المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية					
02	يضمن نظام الرقابة الداخلية اكتشاف الأخطاء في مؤسستكم والانحرافات والتقليل منها في القوائم المالية					
03	يحقق نظام الرقابة الداخلية صدق القوائم المالية في مؤسستكم					
04	يعمل نظام الرقابة الداخلية على تطوير وتحسين جودة القوائم المالية في مؤسستكم					
05	نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يكشف أوجه القصور في القوائم المالية					
06	تلتزم مؤسسة سوناطراك على المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية					
07	تضمن مؤسستكم التكوين المستمر للمراقبين في مجال إعداد القوائم المالية					
08	يوقع كل مسؤول على الوثائق التي يعدها لتحديد المسؤوليات					

الملحق رقم 02: تحليل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	23	56,1	56,1	56,1
	أنثى	18	43,9	43,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 21 إلى 30	6	14,6	14,6	14,6
	من 31 إلى 40	21	51,2	51,2	65,9
	من 41 إلى 50	8	19,5	19,5	85,4
	من 50 أكبر	6	14,6	14,6	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

المستوى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,4	2,4	2,4
	تكوين معهد	38	92,7	92,7	95,1
	جامعي	2	4,9	4,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	22	53,7	53,7	53,7
	اقتصاد	10	24,4	24,4	78,0
	أعمال ادارة	1	2,4	2,4	80,5
	أخرى	8	19,5	19,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	29	70,7	70,7	70,7
	المراجعة قسم رئيس	1	2,4	2,4	73,2
	مالي مسؤول	11	26,8	26,8	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

الأقدمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	5 من أقل	12	29,3	29,3	29,3
	10 إلى 5 من	10	24,4	24,4	53,7
	15 إلى 11 من	4	9,8	9,8	63,4
	15 من أكثر	15	36,6	36,6	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

الملحق رقم 03: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	اسم ولقب الاستاذ	الجامعة
01	رماش كمال	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
02	ترفاس جمال الدين	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

الملحق رقم 04: ألفا كرومباخ

المحور الاول

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,889	8

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,916	8

المحور الثالث

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,923	8

الملحق رقم 05: التناسق الداخلي

المحور الاول

Corrélations

		a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7	a8
a1	Corrélation de Pearson	1	,509**	,485**	,312*	,403**	,419**	,375*	,379*
	Sig. (bilatérale)		,001	,001	,047	,009	,006	,016	,015
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
a2	Corrélation de Pearson	,509**	1	,671**	,547**	,729**	,608**	,543**	,411**
	Sig. (bilatérale)	,001		,000	,000	,000	,000	,000	,008
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
a3	Corrélation de Pearson	,485**	,671**	1	,518**	,574**	,647**	,780**	,498**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000		,001	,000	,000	,000	,001
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
a4	Corrélation de Pearson	,312*	,547**	,518**	1	,537**	,437**	,490**	,286
	Sig. (bilatérale)	,047	,000	,001		,000	,004	,001	,070
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
a5	Corrélation de Pearson	,403**	,729**	,574**	,537**	1	,529**	,439**	,662**
	Sig. (bilatérale)	,009	,000	,000	,000		,000	,004	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
a6	Corrélation de Pearson	,419**	,608**	,647**	,437**	,529**	1	,707**	,460**
	Sig. (bilatérale)	,006	,000	,000	,004	,000		,000	,002
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
a7	Corrélation de Pearson	,375*	,543**	,780**	,490**	,439**	,707**	1	,417**
	Sig. (bilatérale)	,016	,000	,000	,001	,004	,000		,007
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
a8	Corrélation de Pearson	,379*	,411**	,498**	,286	,662**	,460**	,417**	1
	Sig. (bilatérale)	,015	,008	,001	,070	,000	,002	,007	
	N	41	41	41	41	41	41	41	41

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

المحور الثاني

Corrélations

		b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8
b1	Corrélation de Pearson	1	,842**	,820**	,630**	,474**	,535**	,619**	,729**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,002	,000	,000	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
b2	Corrélation de Pearson	,842**	1	,839**	,721**	,616**	,474**	,577**	,653**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,002	,000	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
b3	Corrélation de Pearson	,820**	,839**	1	,622**	,558**	,526**	,578**	,649**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
b4	Corrélation de Pearson	,630**	,721**	,622**	1	,463**	,315*	,520**	,616**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,002	,045	,000	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
b5	Corrélation de Pearson	,474**	,616**	,558**	,463**	1	,486**	,198	,329*
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,002		,001	,215	,035
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
b6	Corrélation de Pearson	,535**	,474**	,526**	,315*	,486**	1	,561**	,625**
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,000	,045	,001		,000	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
b7	Corrélation de Pearson	,619**	,577**	,578**	,520**	,198	,561**	1	,705**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,215	,000		,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
b8	Corrélation de Pearson	,729**	,653**	,649**	,616**	,329*	,625**	,705**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,035	,000	,000	
	N	41	41	41	41	41	41	41	41

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

المحور الثالث

Corrélations

		c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7	c8
c1	Corrélation de Pearson	1	,658**	,672**	,647**	,648**	,353*	,435**	,624**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,024	,004	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
c2	Corrélation de Pearson	,658**	1	,836**	,823**	,634**	,525**	,458**	,627**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,003	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
c3	Corrélation de Pearson	,672**	,836**	1	,867**	,791**	,502**	,605**	,638**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,001	,000	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
c4	Corrélation de Pearson	,647**	,823**	,867**	1	,738**	,492**	,446**	,583**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,001	,004	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
c5	Corrélation de Pearson	,648**	,634**	,791**	,738**	1	,535**	,613**	,781**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
c6	Corrélation de Pearson	,353*	,525**	,502**	,492**	,535**	1	,507**	,528**
	Sig. (bilatérale)	,024	,000	,001	,001	,000		,001	,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
c7	Corrélation de Pearson	,435**	,458**	,605**	,446**	,613**	,507**	1	,537**
	Sig. (bilatérale)	,004	,003	,000	,004	,000	,001		,000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
c8	Corrélation de Pearson	,624**	,627**	,638**	,583**	,781**	,528**	,537**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	41	41	41	41	41	41	41	41

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

الملحق رقم 06: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

Statistiques

		a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7	a8
N	Valide	41	41	41	41	41	41	41	41
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,71	3,90	3,80	3,61	3,71	3,66	3,80	3,85
Ecart type		,901	,917	,782	,919	,929	,656	,715	,823

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول دور الرقابة الداخلية

Statistiques

		b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8
N	Valide	41	41	41	41	41	41	41	41
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,41	4,29	4,20	4,22	3,90	3,66	3,68	3,90
Ecart type		,836	,782	,901	,725	,735	,883	,986	,889

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني شفافية القوائم المالية

Statistiques

		c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7	c8
N	Valide	41	41	41	41	41	41	41	41
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,85	4,00	4,02	3,98	3,85	4,12	3,56	4,05
Ecart type		,792	,671	,758	,724	,882	,781	,896	,773

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث أهمية الرقابة الداخلية بتحسين شفافية القوائم المالية

الملحق رقم 07: اختبار الفرضيات.

اختبار الفرضية الاولى

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
x1	7,716	40	,000	,75610	,5580	,9541

اختبار الفرضية الثانية

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
x2	9,848	40	,000	1,03354	,8214	1,2456

اختبار الفرضية الثالثة

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
x3	9,368	40	,000	,92988	,7293	1,1305