

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

عنوان المذكرة:

دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية
دراسة حالة في المؤسسة المينائية سكيكدة

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

تحت إشراف:

د. فروم محمد الصالح

من إعداد الطلبة:

موهوب رانيا

جامعي شيماء

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. فروم محمد الصالح	أستاذ محاضر "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مقرا
د. رمينة عبد الغاني	أستاذ محاضر "ب"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيس اللجنة
د. جعريف علي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي جَعَلَ الْمَوْتَ
وَالْحَيَاةَ وَالَّذِي
يُحْيِي الْمَوْتَى
وَالَّذِي يُخْرِجُ
الْحَبَّ وَالذُّرِّيَّةَ
وَالَّذِي يُصَوِّرُ
الْبَشْرَ فِي أَحْسَنِ
تَقْوِيمٍ
سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ
وَبِحَمْدِكَ
وَبِحَمْدِ مَنْ
عَلَّمَكَ
وَبِحَمْدِ مَنْ
عَلَّمَكَ

الإهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، أهدي هذا العمل لوجه الله تعالى راجيا منه أن يتقبله مني ويجعل ثوابه في ميزان أعمالتي.

إلى قرة عيني، إلى من جعلت الجنة تحت قدميها إلى التي حرمت نفسها وأعطتني، ومن نبع حنانها سقتني إلى من وهبتني الحياة، التي أتمنى لها دوام الصحة والعافية أُمي العزيزة حفظها الله.

إلى من علمني أن الحياة كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، إلى الذي لم يبخل علي بأي شيء إلى من سعي لأجل راحتي وتعليمي ونجاحي، إلى أعظم واعز رجل في الكون أبي العزيز أطال الله في عمره.

إلى من كان بجانبني حتى آخر لحظات حياته عمي العزيز اللهم اجعل قبره روضة من رياض الجنة واجعله في الفردوس الأعلى يارب.

إلى إخوتي الأحباء بشري، أسماء، منصف، نور الهدى.

إلى العائلة الكريمة من كبيرها لصغيرها.

إلى من شاءت الأقدار أن تجمعني بهم حدائق الدراسة وتجعل منهم أشقاء.

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، يا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

إلى فيض الحب و وافر العطاء بلا انتظار ولا مقابل إلى من كانت سندا لي في مخاض هذا العمل وميلاده، إلى من غمرتني بحنانها وحبها إلى أمي التي مهما قلت فيها فلن أوفيها حقها، التي أتمنى لها دوام الصحة والعافية .

إلى من كان شمعة تنير دربي ومن علمني الاجتهاد والمثابرة وحب الإطلاع والسير على خطى الحبيب المصطفى عليه أفضل الصلاة والسلام إلى أبي الحبيب أطال الله في عمره.

إلى فرحة البيت و قررة العين إخوتي بلال، عصام، لطفي، سلمى، سناء.

إلى كل الأقارب والأهل كل بمقامه.

إلى أعز صديقاتي إلى من زرعت البسمة لدي، إلى من واساني في أحزاني، إلى من بمجرد تذكرهن تملو البسمة شفاهي، أرجو لكم دوام النجاح والتقدم في مشاركم القادم.

رانيا

الشكر

نحمد الله عزوجل الذي ألهمنا الصبر والثبات وأمدنا بالقوة والعزم على مواصلة مشوارنا الدراسي وتوفيقه لنا في انجاز هذا العمل، فنحمدك اللهم ونشكرك على نعمتك وفضلك ونسألك البر والتقوى، ومن العمل ما ترضى، وسلام على حبيبه وخليله الأمين عليه أزكى الصلاة والسلام.

نتقدم بالشكر والتقدير للأستاذ الفاضل د. فروم محمد الصالح الذي أشرف علينا طيلة قيامنا بدراسة الموضوع ولم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته.

كما نشكر موظفي مؤسسة ميناء سكيكدة E.P.S على حسن استقبالهم وتعاونهم الذي مكننا من إجراء الدراسة الميدانية.

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأساتذة الكلية، والى كل من ساعدنا بإخلاص من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل لهم مني فائق الشكر والتقدير.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح المحاسبي وكيف يساهم في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية لسكيكدة، وتقديم إطار نظري يحدد مختلف المفاهيم المتعلقة بالإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية، ودعمنا ذلك بالجانب التطبيقي من خلال استخدامنا للاستبيان لجمع بيانات الدراسة وتمت معالجة بيانات الاستبيان، وأظهرت نتائج الدراسة أن للإفصاح المحاسبي تأثير إيجابي للرقابة الداخلية بالاعتماد على البرنامج الإحصائي، ولخصت الدراسة مجموعة من التوصيات من بينها: الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والمحلية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بشكل صحيح ومفصل وفي الوقت المناسب وتقديم تقارير مالية شفافة ودقيقة.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، مقومات الإفصاح المحاسبي، نظام الرقابة الداخلية.

Abstract :

This study aims to know the role of accounting disclosure and how it contributes to supporting the internal control system in the port corporation of Skikda, and to provide a theoretical framework that defines the various concepts related to accounting disclosure and internal control, and we supported that with the practical side through our use of a questionnaire to collect study data, and the questionnaire data was processed, and the results showed The study showed that accounting disclosure has a positive impact on internal control based on the statistical program, and the study summarized a set of recommendations, including: adherence to international and local accounting standards, disclosure of financial and non-financial information correctly, in detail, and in a timely manner, and provision of transparent and accurate financial reports.

Keywords: accounting disclosure, elements of accounting disclosure, internal control.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الاختصارات والرموز
أ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
5	تهميد
6	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية
6	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
6	1/ تعريف الإفصاح المحاسبي
7	2/ أهمية الإفصاح المحاسبي
8	3/ أنواع الإفصاح المحاسبي
10	4/ خصائص الإفصاح المحاسبي
11	5/ مقومات الإفصاح المحاسبي
13	6/ طرق الإفصاح المحاسبي
14	7/ المعلومات الواجب الإفصاح عنها
15	8/ العوامل التي تؤثر في عملية الإفصاح
15	المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
15	1/ مفهوم نظام الرقابة الداخلية
16	2/ خصائص نظام الرقابة الداخلية
16	3/ أنواع نظام الرقابة الداخلية

19	4/ مكونات نظام الرقابة الداخلية
20	5/ إجراءات نظام الرقابة الداخلية
22	6/ أهداف نظام الرقابة الداخلية
23	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية
23	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية
23	1/ أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
24	2/ مراحل نظام تقييم الرقابة الداخلية
25	المطلب الثاني: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي و نظامالرقابة الداخلية
25	1/ مقومات الإفصاح المحاسبي وعلاقته بالرقابة الداخلية
26	2/ طرق الإفصاح المحاسبي وعلاقته بالرقابة الداخلية
28	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
31	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بالمؤسسة المينائية سكيكدة
33	تمهيد
34	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
34	المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
34	1/ تعريف المؤسسة المينائية سكيكدة E.P.S
38	2/ مجتمع وعينة الدراسة
39	3/ متغيرات الدراسة

39	المطلب الثاني: الأدوات والأساليب الإحصائية
40	1/ الأدوات المستخدمة لجمع البيانات
41	2/ الأساليب الإحصائية المستخدمة
42	3/ صدق وثبات الدراسة
47	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة
47	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية
14	1/ المستوى التعليمي
48	2/ التخصص الأكاديمي
49	3/ المستوى الوظيفي
50	4/ سنوات الخبرة
51	المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة
51	1/ تحليل عبارات مقومات الإفصاح
52	2/ تحليل عبارات الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية
54	3/ تحليل عبارات طرق الإفصاح المحاسبي
55	4/ تحليل عبارات فعالية نظام الرقابة
56	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
56	1/ اختبار الفرضية الفرعية الأولى
57	2/ اختبار الفرضية الفرعية الثانية
58	3/ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة
59	4/ اختبار الفرضية الرئيسية
60	خلاصة الفصل الثاني
62	خاتمة
66	قائمة المراجع
67	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
18	المقارنة بين الرقابة المحاسبية والإدارية	1
39	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	2
40	مقياس ليكارث الخماسي	3
41	درجة توزيع قيم المتغير الحسابي	4
42	معامل ألفا كرونباخ لكل محور	5
43	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات مقومات الإفصاح المحاسبي	6
44	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية	7
45	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات طرق الإفصاح المحاسبي	8
46	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات فعالية نظام الرقابة الداخلية	9
47	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	10
48	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي	11
49	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	12
50	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	13
51	الوسط الحسابي لعبارات مقومات الإفصاح المحاسبي	14
53	الوسط الحسابي لعبارات الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية	15
54	الوسط الحسابي لطرق الإفصاح المحاسبي	16
55	الوسط الحسابي لعبارات فعالية نظام الرقابة الداخلية	17
57	نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور مقومات الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	18
57	نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	19
58	نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور طرق الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	20
59	نتيجة تحليل الانحدار المتعدد لاختبار دور الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية للمؤسسة	21

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
9	النظام المحاسبي	1
36	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية سكيكة	2

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations	لجنة دعم المنظمات

مقدمة عامة

مقدمة عامة

زاد الاهتمام في السنوات الأخيرة بالإفصاح والشفافية لزيادة وعي المستثمرين حيث تعتمد قراراتهم وبشكل كبير على ما تنشره الشركات من معلومات، تكمن أهمية الإفصاح للشركات في نشر المعلومات المالية وغير المالية ليكون المستثمر على دراية كافية عن المعلومات ذات العلاقة بالشركات المدرجة في السوق المالية والتي تهم المستثمرين بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب، ذلك لتحقيق الثقة بالشركات في تسيير شؤونها بالمستوى المطلوب من المسؤولية والمصداقية والكفاءة وتقدير حجم المخاطر التي تحيط بها والتمكن من اتخاذ القرار المناسب مع ضرورة الالتزام بتقديم تلك المعلومات بصفة دورية، لتحقيق مزيد من الشفافية و الوضوح كما يعد ذلك ارتقاء للقطاع الخاص والذي أصبح عاملا فائق الأهمية في تحريك العجلة الاقتصادية وتماشيا مع جهود الشركات للاستمرار والازدهار.

يعتبر نظام الرقابة أهم خطوات المراجعة من أجل اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف حيث يعبر عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة لضمان السير الحسن لوظائفها وتمكين المؤسسة من الحصول على النتائج المطلوبة واطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

يلعب الإفصاح المحاسبي دورا هاما في دعم نظام الرقابة الداخلية، فعندما يتم الإفصاح عن المعلومات المالية بطريقة شفافة ودقيقة، يتم زيادة مستوى المصداقية في العمليات التجارية الذي يساهم بدوره إلى تقليل المخاطر المحتملة وتحقيق الرقابة الداخلية وعلى العكس إذا كان هناك نقص في الإفصاح المحاسبي، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى زيادة المخاطر وتقليل الرقابة الداخلية.

الإشكالية: ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسة المينائية سكيكدة
E.P.S

التساؤلات الفرعية:

للإجابة على الإشكالية نقوم بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى مساهمة مقومات الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة ؟
- ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية في دعم نظام الرقابة الداخلية فيالمؤسسة سكيكدة عند مستوى الدلالة ؟
- ما مدى مساهمة طرق الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة ؟

فرضيات الدراسة:

مقدمة عامة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية نضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: هناك دور للإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة
E.P.S

الفرضية الفرعية الأولى: "هناك دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة لمقومات الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة".

الفرضية الفرعية الثانية: هناك دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا للإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة".

الفرضية الفرعية الثالثة: هناك دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا لطرق الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة".

مبررات اختيار موضوع البحث:

- الرغبة في البحث في هذا الموضوع لارتباطه بمجال المحاسبة،

- ندرة الدراسات والبحوث في مجال الإفصاح المحاسبي وعلاقته بالرقابة الداخلية.

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في:

- التعرف على أهمية الإفصاح المحاسبي؛

- الوصول إلى أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

- التعرف على المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية ودور هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.

أهداف الدراسة: من خلال دراستنا لهذا البحث سنحاول تحقيق جملة من الأهداف نلخص أهمها:

- تحديد الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية؛

- التعرف على مدى تبني المؤسسة لمقومات الإفصاح المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية؛

- التعرف على مدى تبني المؤسسة لطرق الإفصاح المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية؛

- الوصول إلى بعض النتائج التي من الممكن أن تساهم في تطبيق الإفصاح المحاسبي على مستوى المؤسسة المينائية سكيكدة لدعم نظام الرقابة الداخلية.

حدود البحث:

مقدمة عامة

حدود مكانية: سوف تكون الدراسة على مستوى المؤسسة المينائية سكيكدة وذلك في الفصل التطبيقي.

حدود زمنية: تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في الفترة 2023.

منهج البحث: من أجل تحقيق أهداف البحث ومعالجة إشكالية الدراسة اعتمدنا في دراستنا على المناهج التالية:

المنهج الوصفي التحليلي: نستخدم المنهج الوصفي في الدراسة النظرية والمنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية بغية تحليل النتائج المتوصل إليها اعتمادا على برنامج SPSS.

صعوبات البحث:

- صعوبة الوصول إلى مجتمع الدراسة.

- ضعف القدرات الإحصائية.

هيكل البحث:

قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي.

أما فيما يخص الفصل الأول وهو الجانب النظري يحتوي على ثلاثة مباحث

المبحث الأول بعنوان "الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية" والمبحث الثاني "العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية" أما المبحث الثالث "الدراسات السابقة"

بالنسبة للمبحث الأول قسمناه إلى مطلبين المطلب الأول "ماهية الإفصاح المحاسبي" يتضمن المفهوم والأهمية والأنواع، خصائص ومقومات وطرق الإفصاح المحاسبي والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، والمطلب الثاني "ماهية الرقابة الداخلية" تتضمن المفهوم، الخصائص، الأنواع، الأهداف ومكونات الرقابة الداخلية.

أما المبحث الثاني كذلك قسمناه إلى مطلبين يتضمن المطلب الأول "تقييم نظام الرقابة الداخلية" والمطلب الثاني "العلاقة بين الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية"

المبحث الثالث "الدراسات السابقة"

الفصل الثاني وهو الجانب التطبيقي يحتوي على مبحثين المبحث الأول "تقديم الدراسة الميدانية من حيث وعينة حدود الدراسة" المبحث الثاني "عرض ومعالجة الاستبيان من خلال استعمال برنامج (spss).

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للإفصاح

المحاسبي والرقابة الداخلية

تمهيد الفصل الأول:

يعتبر الإفصاح المحاسبي الأداة الرئيسية والفعالة لإيصال نتائج الأعمال لمستخدمي المعلومات المحاسبية وبالأخص في دعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بالاستثمار ونظرا لزيادة اهتمام الجهات العلمية والمهنية بشؤون المحاسبة وبالإفصاح بشكل خاص وارتباط هذه الأهمية بالقوائم المالية التي تعد مخرجات لنشاط الشركات والذي يساهم كذلك في دعم نظام الرقابة الداخلية .

حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم خطوات المراجعة لضمان السير الحسن لجميع الوظائف ومصداقية المعلومات المرتبطة بالمؤسسة وتقوية الأنظمة الرقابية ينعكس ايجابيا على معيار الشفافية والإفصاح وتزيد من قدرة الموظفين في أنظمة الرقابة الداخلية من مواكبة التطور السريع في البرامج والتطبيقات المحاسبية .

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي :

المبحث الأول يتمحور حول المفاهيم النظرية للإفصاح والرقابة من مفهوم وأهمية وخصائص وأنواع وأهداف ومقومات ومكونات وإجراءات وطرق وعوامل ومعلومات.

المبحث الثاني يتمحور حول العلاقة بين الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية حيث تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية والعلاقة بين متغيرات الدراسة.

أما المبحث الثالث يتمحور عن الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي و الرقابة الداخلية.

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسة والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل.

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول الى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

هنا قسمنا المبحث إلى مطلبين .

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

1/ تعريف الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح المحاسبي بأنه إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل¹.

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب ، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة².

الإفصاح المحاسبي هو احد أهم وظائف المحاسبة ويستلزم عرض القوائم المالية العائدة لفترة محاسبية حالية وأخرى سابقة لمقارنتهما ليميز القارئ المهتم التغيرات الحقيقية الحاصلة بين الفترتين في هذه القوائم وليتمكن من مقارنة الأداء³.

¹ كامل يوسف سلمان بركة ،أثر وجود نظام فعال ومحكم لقواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، المجلد 9، العدد 2 فلسطين، 2022 ص 221 .

² دواح بلقاسم وآخرون ،مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي ،مجلة اقتصاديات المال والأعمال ،جامعة عبد الحميد بن باديس ،العدد 6،مستغانم ،2018، ص336 .

³ سامر مظهر قنطججي، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي، الطبعة الاولى، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع، سوريا، 2012، ص28.

مما سبق يمكن أن نستنتج أن الإفصاح المحاسبي هو أحد المبادئ المحاسبية وهو عملية إقرار وإشهار للعمليات المالية والأحداث الاقتصادية كما يمكننا القول أنه الإفصاح والكشف عن مجموعة من البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية بشكل دقيق ومفهوم للمتلقي .

2/ أهمية الإفصاح المحاسبي: يحقق الإفصاح المحاسبي المزايا التالية:¹

بالنسبة للمؤسسة:

*يعمل الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب ير عادية خاصة بها.

*يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد عن المعلومات المفصح عنها .

*يعد الإفصاح أسلوب مثالي لتقليل الاعتماد على المعلومات الداخلية وتخفيض عدم تماثل تقدم للمستخدمين لهذه المعلومات.

*يساعد الإفصاح في زيادة القدرة على اتخاذ القرارات بصورة أقل مخاطرة وفي ضوء معلومات كاملة وصحيحة.

بالنسبة للقوائم المالية:²

*يساعد الإفصاح في القوائم المالية المساهمين على بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة المؤسسة التي تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين

*يساعد الإفصاح في القوائم المالية وتقاريرها إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للمؤسسة .

*الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط و البرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للمؤسسة .

*تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب .

* إمداد المستخدمين للتقارير بالمعلومات للتنبؤ و المقارنة وتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل.

¹ بن عيشي عمار وآخرون ، الإفصاح المحاسبي و دوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد2، العدد4، بسكرة ، 2017 ص 52.

² أحمد حاببية، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة المدير ،المجلد 7 ،العدد 2 الجزائر 2020 ص42 .

3/ أنواع الإفصاح المحاسبي

هناك عدة أنواع للإفصاح المحاسبي تختلف باختلاف الأساس الذي من خلاله يتم تقسيم هذه الأنواع وهي¹:

- الإفصاح الكافي: ويعد من أكثر مفاهيم الإفصاح شيوعاً في الاستخدام ويفترض أدنى مقدار من الإفصاح المحاسبي بما يوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة وهو ما تفضل الإدارة المنصفة القيام به إذ أنه يلي احتياجات كافة الأطراف المستفيدة وفي هذا النوع من الإفصاح على الإدارة إظهار كافة الحقائق الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي.

- الإفصاح العادل (المنصف): ينطوي الإفصاح العادل على هدف أخلاقي من خلال تطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائم المالية وقد اقترح belkaoui في الإفصاح المحاسبي لغرض الوصول إلى الإنصاف أو العدالة اعتماد وسائل جديدة إضافية ، فبدلاً من مجرد الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وكأنها طريقة القياس الوحيدة فإنه يطالب بتطوير أدوات ووسائل جديدة لكي يتم تجهيز الإدارة وصانعي القرارات بمعلومات نافعة .

- الإفصاح الشامل : وبموجبه يتم عرض جميع المعلومات الملائمة لمستخدميها (الإدارة وأصحاب المصالح)، أي أنه يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر ملموس على قارئ هذه التقارير ، يستدل من خلالها إن لم يتم حذف أو إخفاء أي شيء جوهري ، لا يعني هذا الإفراط في تقديم المعلومات وإنما إتباع مبدأ الأهمية النسبية التي تلبي طموح كل الأطراف وأن الإفصاح الشامل يعتمد على جوهرية المعلومة إذ أن إخفائها سيضلل القارئ كثيراً.

الإفصاح الملائم: يعني الإفصاح عن المعلومات المهمة سواء معلومات مالية أو غير مالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة لقرارات المستثمرين ويتناسب مع المنشأة وظروفها الداخلية².

- تزايد أعباء التطبيق: إذ أن إنتاج المعلومات لا يتم بدون تحمل تكلفة سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على مستوى المجتمع.

- القدرة على الاستيعاب : إذ أنه حتى ولو كان إنتاج المعلومات المحاسبية لا يتم بدون تحمل تكلفة (وهذا افتراض خاطئ) فإن كثرة التفاصيل غير المهمة سوف يعد مستعمل القوائم المالية عن إدراك جوهر الأمور الهامة ، وعلى

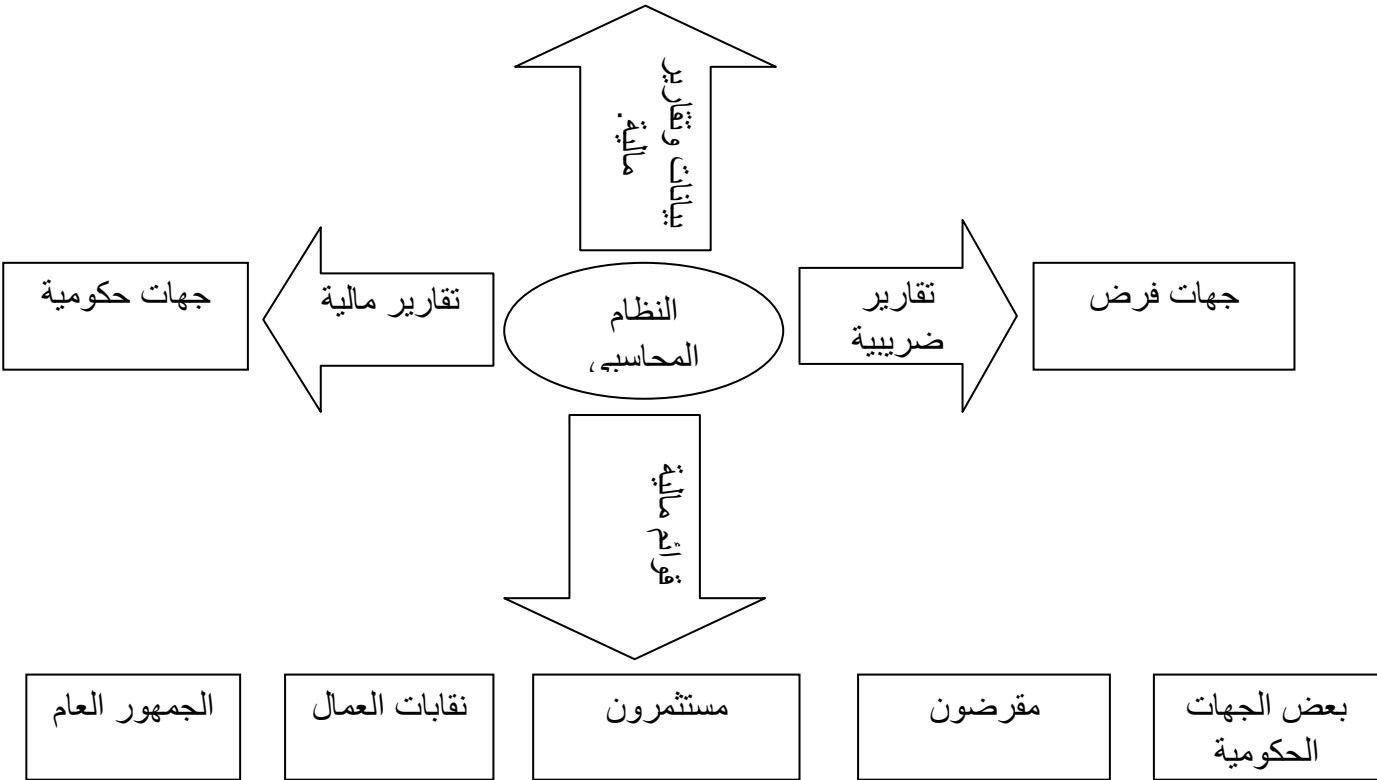
¹ طلال محمد الجاوي وآخرون، الإفصاح المحاسبي الاستباقي، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 24-25.

² محمد علي عبد الله بكر ،العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية وجودة التقارير المالية ،مجلة ربحان للنشر العلمي جامعة نيالا ، العدد 22 ،السودان 2022 ص282 .

ذلك فان مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم المحاسبية المهمة في هذا الصدد والتي يعتمد عليها المحاسب في تفسير وتطبيق نطاق الإفصاح الشامل.

وحقيقة الأمر أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين هذه الأنواع الثلاثة إذا استعملت في إطارها الصحيح فكل الأنواع تهدف بالمحصلة إلى تقديم المعلومة الدقيقة الجوهرية لكل الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات وهم (المستثمرون والمقرضون، الموردون، الزبائن، الحكومات، الجمهور، الموظفون).

الشكل رقم 1 : النظام المحاسبي



المصدر: طلال محمد الجاوي وآخرون، الإفصاح المحاسبي الإستباقي، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص26.

- الإفصاح الوقائي: يعتمد على تبسيط المعلومات المالية لدرجة يجعلها مستدركة من قبل المستثمر محدود المعرفة والابتعاد عن تقديم المعلومات التي تثير حالة عدم التأكد مع مراعاة القدرة الذاتية للمستثمر، و تتطلب المعلومات المفصح عنها ضمن هذا النوع أعلى درجة ممكنة من الموضوعية لكي لا يساء استخدامها ومن الأمثلة عن هذا النوع من الإفصاح الكشف عن السياسات المحاسبية والتغير فيها وكذلك التغير في التطبيقات المحاسبية، وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية.

- الإفصاح التثقيفي: وقد ظهر هذا النوع من الإفصاح نتيجة ازدياد أهمية الملاءة باعتبارها أحد أهم الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية ونتيجة لهذه الخاصية كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة

لأغراض اتخاذ القرارات بجميع أنواعها ومن أمثلة المعلومات المفصح عنها هي أثر التغيرات في مستويات الأسعار وإعداد التقارير المرحلية و الإفصاح عن التنبؤات المالية و الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي.

- نرى الاختلاف الواضح بين كلا المفهومين الوقائي والتقيفي حول مسألة الإفصاح المحاسبي فالمفهوم الوقائي يركز على معلومات بدرجة عالية من الموضوعية و المتناسبة مع الخبرة المحدودة للمستثمر في تحليل القوائم المالية بينما الإفصاح التقيفي يركز على معلومات تتصف بالملاءمة لكنها تحتاج إلى الخبرة في استغلال المعلومات وتوظيفها في اتخاذ القرار المناسب ، و بهذا يتضح أن المعلومات أصبحت تتجه إلى الملاءمة إذ تعتمد على الخبرة والاجتهاد الشخصي أكثر منها إلى الموضوعية وبهذا يسعى البحث لجعل المعلومات تتصف بالموضوعية والملاءمة في آن واحد .

- الإفصاح الإلزامي: تعد المعايير الصادرة من بعض المنظمات التي تتولى الإشراف على مهنة المحاسبة ملزمة التطبيق ، فالمعايير الصادرة من (FASB) أو (IASB) على سبيل المثال تكون فيها صفة الإلزام وان الخروج عنها يمثل خروج على مبادئ المهنة وبناء على ذلك فان الإفصاح المطلوب بموجب المعايير يمثل إفصاح إلزامي.

- الإفصاح الطوعي: قد تقوم الشركة بالإفصاح عن معلومات إضافية طوعية ودون إلزام من القوانين أو المنظمات المهنية ، و ذلك بغرض توفير معلومات إضافية إلى أصحاب المصالح ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل الشركة .

4: خصائص الإفصاح المحاسبي: يمكن تحديد بعض الخصائص وهي¹:

*يمثل الإفصاح تقديم للبيانات كمية معبر عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي النظام المعلومات المحاسبي وأخرى معلومات غير كمية .

*إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف عمليات معالجة تلك البيانات .

*تعتبر المعلومات غير الكمية صعبة التقييم والقياس .

*لقد تطور الإفصاح حيث تجاوز متطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل (الموارد البشرية والمحاسبة الاجتماعية).

¹صديق مسعود ، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (scf) ،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ،جامعة قاصدي مرياح ،العدد 2 ،ورقلة 2016 ص77 .

5: مقومات الإفصاح المحاسبي: وتتمثل في¹:

1.5/ الجهة المستخدمة للبيانات والمعلومات: قد تختلف الجهات المستفيدة و المستخدمة للبيانات والمعلومات المالية والمحاسبية بشكل عام التي تعرضها وتفصح عنها الوحدة الاقتصادية ، لهذا يعتبر أن تحديد الجهة المستخدمة قد يأتي في مرحلة لاحقة لتحديد الغرض من البيانات والمعلومات لن تقتصر على جهة واحدة فهي تمثل كل من الملاك الحاليين و المحتملين والدائنين من البنوك و المؤسسات المالية الأخرى والمحللين الماليين والموظفين والجهات الحكومية والمؤسسات البحثية من جامعات ومعاهد كذلك المؤسسات الرقابية .

2.5/ الغرض من وراء استخدام البيانات و المعلومات: الغرض من الإفصاح هو تقديم معلومات ملائمة لخدمة الاحتياجات المشتركة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم اتجاه تعاملهم مع المنشأة ، لذا يجب أن تكون هناك علاقة وثيقة بين البيانات والمعلومات المفصح عنها والغرض من إعدادها منذ البداية أي لا يمكن الإفصاح عن البيانات والمعلومات التي لا يمكن الاستفادة منها مطلقا ، فقد تكون الاستفادة غير محددة أي أن هذه البيانات والمعلومات هي عامة الأغراض ولكن في كثير من الحالات يطلب الإفصاح عنها لأغراض محددة سلفا.

3.5/ ماهية نوعية البيانات والمعلومات: من خلال نظرة ثاقبة إلى بعض التقارير السنوية لبعض كبار الشركات أو البنوك العالمية يمكن التعرف على ماهية البيانات والمعلومات التي تحتويها مثل هذه التقارير والتي تتصف في أغلب الأحيان بالشمولية ولو أن بعضها يتصف بالعمومية أيضا ، إلا أنها يعتمد عليها نظرا لعمق وتنوع البيانات والمعلومات والجداول والرسوم البيانية التوضيحية وكذلك لوجود الملاحظات التوضيحية للنشاطات والفعاليات التي تقوم بها تلك الشركة أو البنك.

4.5/ كيفية إيصال البيانات والمعلومات إلى المستفيدين:

إن من صفات المعلومات المفصح عنها أن تكون غير معقدة الفهم فلا بد أن تكون واضحة وسهلة وإن تقديم البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية إلى المستفيدين والمستخدمين وكما هو مألوف ، تحكمه قواعد ومبادئ وأعراف ومعايير محاسبية محلية ودولية لذلك فإن تحديد أساليب وأدوات الإفصاح تكون محكمة بتلك القواعد والأعراف والمعايير ولكن عندما نتكلم عن الوحدات الاقتصادية الصغيرة فإن مهمة ومسؤولية تقديم البيانات والمعلومات تقع على عاتق الإدارة المسؤولة عن إعداد وعرض البيانات المالية للوحدة الاقتصادية .

¹ إبراهيم جابر السيد ، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية ، الطبعة الأولى ، دار غيداء ، 2014، ص ص 50-52 .

5.5/ التوقيت الزمني للإفصاح عن البيانات والمعلومات:

من البديهي أن توفر المعلومة في الوقت المناسب تكون ذات منفعة كبيرة للمستخدم والمستفيد منها ،و بخلافه فإن تأخرها قد لا يعطي أي منفعة منها أو على الأقل تقدير ستتناقص تلك المنفعة ،وعليه فإن التوقيت الزمني للإفصاح عنها يعتبر من الضروريات المهمة التي يجب الانتباه إليها ،وهي من المسلمات الاستثمارية .

6.5/ دقة وشفافية البيانات والمعلومات المقدمة:

من المقومات الأساسية للإفصاح المالي بشكل خاص والمحاسبي بشكل عام ،وهو تمتع البيانات والمعلومات المفصوح عنها بشفافية تامة يمكن معها الاستفادة منها و استخدامها للأغراض المختلفة المستوحاة من تلك البيانات كل حسب احتياجاته ، وخاصة الاستثمارية منها إن غياب وضعف أجهزة الحوكمة والمراقبة وعدم وجود عقوبات رادعة سيؤدي إلى ضعف الشفافية المطلوبة للإفصاح عن المعلومات .

7.5/ الوسائل والملاحظات التوضيحية وكذلك النماذج المساعدة لفهم البيانات والمعلومات:

إن القدرة على قراءة التقارير المالية وتفسير مضمونها يتطلب قدرا كبيرا من المهارة والخبرة فيتوجب على معدي البيانات والمعلومات وخاصة ما يتعلق بالقوائم المالية عدم عرض المعلومات في أماكن لا يمكن الاهتداء إليها بسهولة و بالتالي قد يصعب فهمها من قبل المستخدم ،إن ترتيب البيانات و المعلومات المفصوح عنها إبتداء من الأهم ثم المهم و التركيز على البيانات المالية المؤثرة على المركز المالي للوحدة الاقتصادية وكذلك فإن اعتماد الملاحظات و الإيضاحات التي تبين بشكل أكثر إسهابا عن ماهية بعض الجوانب التي تتضمنها هذه البيانات و المعلومات سوف يعطي المستفيد الفرصة للوصول إلى القرار الرشيد بشأن هذه الوحدة خاصة إذا ما كان ينوي القيام بعملية استثمارية .

8.5/ إمكانية المقارنة مع بيانات وأرقام سنوات سابقة:

إن إمكانية مقارنة البيانات والمعلومات المفصوح عنها مع مثيلاتها من الوحدات الاقتصادية يعتبر من المقومات التي يجب أن تتوفر في البيانات و المعلومات التي تعرضها الوحدات الاقتصادية للمستفيدين بشكل عام ،حيث يمكن من خلال ذلك التعرف على مراكز النمو أو الضعف التي تتميز بها هذه المعلومة وبالتالي تكون عوناً في إجراء المقارنة وبالتالي التفصيل بين هذه الوحدة الاقتصادية قياساً بمثيلاتها في نفس الحقل الإنتاجي و الاستثماري.

9.5/ الكلف المترتبة على عملية الإفصاح: يجب الانتباه على الكلف التي قد تتضمنها عملية الإفصاح عن

البيانات والمعلومات المالية وإن الموازنة بين المردود الاقتصادي والكلف الناجمة عن الإفصاح يجب أن تكون مدروسة بحيث لا تكون هذه الكلف عالية وبالتالي تجعل عملية الاستفادة من البيانات و المعلومات المفصوح عنها

غير مجدية اقتصاديا ، إن موضوع الكلفة لا يبدو له أي تأثير يذكر إلا إذا كانت هناك معلومات إضافية يتطلب توافرها بغية اتخاذ قرار معين بشأنها.

6/ طرق الإفصاح المحاسبي: يوجد العديد من الوسائل وطرق الإفصاح المحاسبي والتي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ القرار الصحيح من بينها¹:

* الإفصاح من خلال القوائم المالية: حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة وكذلك حقوق الملكية ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة لإعادة ترتيب وتبويب بنود الأصول والخصوم إلى أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية وغير نقدية وخصوم نقدية وغير نقدية .

* استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها: مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الإشارة إليها ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك .

* المعلومات بين الأقواس: ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون تطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين.

* الملاحظات والهوامش: تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية .

* التقارير والجدول الملحق: وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة.

* تقرير رئيس مجلس الإدارة:

هذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية ويجب أن يشتمل هذا التقرير على مايلي:

¹ أحمد حابية مرجع سبق ذكره ص ص 56-58 .

- الأحداث الغير مالية والتغيرات التي حدثت خلال السنة وتؤثر على عمليات المؤسسة مثل التغيرات في المراكز الإدارية العليا والسياسات الرئيسية .
 - التوقعات المستقبلية المتعلقة بمستقبل الصناعة والاقتصاد ودور المؤسسة فيها.
 - خطط النمو والتوسع و التغيرات في العمليات خلال الفترات المقبلة .
 - النفقات الرأسمالية المتوقعة وآثارها .
 - الجهود المبذولة في البحوث التجارية .
- * تقرير المراجع الخارجي :يعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينة عن طريق الملاحظات التي يذكرها المراجع في تقريره .

7/ المعلومات الواجب الإفصاح عنها: تتمثل في¹:

1.7/ معلومات كمية (مالية): يمكن تحديد أربع مجالات أساسية يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية قائمة الدخل ، قائمة التغير في حقوق الملكية ، وقائمة التدفقات النقدية حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة.

2.7/ المعلومات غير الكمية (غير المالية): يتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال كشف مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة.

ويقول هندرکسون: "تعتبر المعلومات التي يتم الإفصاح عنها مثمرا إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات ."

إن ملاءمة المعلومات للإفصاح عنها مرتبط بمدى فهمها وصلاحيتها لاتخاذ القرارات فهي تتأثر بمجموعة من التغيرات منها: مكانة الشركة ومركزها المالي ومتطلبات الجهات الرسمية وقوة الاقتصاد القومي فضلا عن خبرة ومهارة مستخدمى القوائم المحاسبية إلى جانب خبرة وفهم المحاسب الذي يقوم بإعدادها.

¹بن زاف لبنى ،دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية ،أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة - 2018 - 2019 ص ص 139 - 140 .

8/ العوامل التي تؤثر في عملية الإفصاح : من بين العوامل التي تؤثر في الإفصاح هي¹:

1.8/ عوامل بيئية: تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية المتعلقة بالعوامل البيئية ،فعندما نقارن بين التقارير المالية التي تعد في كل من إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية ، نجد الفرق جليا بين الدولتين حيث أن هذه الأخيرة لديها قانون الشركات الذي يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية على خلاف الولايات المتحدة الأمريكية التي لا يوجد لديها قانون للشركات وإنما تعد ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة .

2.8/ عوامل تتعلق بالمعلومات المالية: تتأثر دلالة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات المالية ملائمة للقرارات التي سيقوم بإتحادها أغلب المستفيدين منها و أن تكون هناك ثقة بهذه المعلومات عند الاستفادة منها بالإضافة إلى قابليتها للتحقق.

3.8/ عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية: تتعلق العوامل التي تؤثر على الإفصاح بالوحدة الاقتصادية ،منها عامل حجم المشروع أو مجموع الأصول حيث يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية و استخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب و ملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد التقارير المالية وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

1/ مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

عرف معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الرقابة بأنها "تعني الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتأكد من أن الأهداف والخطط والبرامج تتم حسب المعايير المحددة، وان الانحرافات عن هذه المعايير يتم اكتشافها و تحديد المسؤولين عنها، وتتخذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها وبذلك ترتبط وظيفة الرقابة بكل من وظيفة التخطيط ووظيفة التنظيم، فالرقابة هي عملية التخطيط والتنظيم والتوجيه السليم بواسطة الإدارة".¹

الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات الأمنية التي تساهم في السيطرة على الشركة، والغرض منه من ناحية ، هو ضمان حماية وصون الأصول وجودة المعلومات.²

¹حسين عبد الجليل آل غزوي ،حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية ،رسالة ماجستير ،كلية الإدارة والاقتصاد، الدنمارك 2010 ص ص 82- 83 .

²عيسى سند غانم المطيري، الرقابة الداخلية في المصارف والمؤسسات المالية الإسلامية وأثرها في الوقاية من الجرائم المالية، ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية،2010، ص50.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي يتم اعتمادها من قبل مختلف مستويات المسؤولية في مؤسسة وذلك بهدف التقليل من المخاطر¹.

2/ خصائص نظام الرقابة الداخلية : تتمثل خصائص الرقابة الداخلية فيمايلي²:

* الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات ، حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر .

* الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان ، فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية ، لان مسؤولية نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين لذلك تجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك.

* الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا ، إذ على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالاعتماد على تكلفتها ومنفعتها ، وبغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فان أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف الشركة لان ثمة عوامل خارجة عن نطاق السيطرة وتأثير الإدارة تؤثر على مقدرة الشركة في تحقيق أهدافها ، فمثلا تعمل كل من أخطاء الإنسان والأخطاء في الأحكام والتأمر لتجاوز أنظمة الرقابة.

3/ أنواع نظام الرقابة الداخلية: تنقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع أوهي الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية و الضبط الداخلي³.

الرقابة المحاسبية: تهدف إلى اختيار الدقة المحاسبية للمعلومات و مدى الاعتماد عليها، وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي و إتباع طريقة القيد المزدوج و حفظ حسابات المراقبة الإجمالية وتجهيز موازين المراجعة الدورية وعمل التدقيق الدوري وغيرها ، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:

* وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة؛

* وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة؛

* وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفق القواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

¹lionel collins ; gèrard valin ; audit et control interne aspects financiers et opérationnels et statègiques ; editions dalloz ; paris cedex05 ; édition4 ; 1992 ; p35.

²عطا الله احمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، عمان، دار الراجة ، ط1 ، 2009 ، ص 46 ، 47.

³غاشوش عابدة ، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دكتورة ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2010 ، ص10

* وضع نظام لمراقبة وحماية المؤسسة و أصولها وممتلكاتها ومتبعاتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك؛

* وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة؛

* وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) لتحقيق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجع .

الرقابة الإدارية: وتتضمن الرقابة الإدارية السياسات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية وتهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام وتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة وقد عرضت لجنة معايير المراجعة، الرقابة الإدارية بأن ها خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات من هذا التعريف نجد أن:

الرقابة الإدارية ترتبط بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي بالمنشأة والسبب في ذلك إن هذه الأقسام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي بمعنى غير خاضعة لمسئولية المدير المالي مما يعني عدم قيام مراجع الحسابات بتقييمها¹.

عناصر الرقابة الإدارية²:

* تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها،

* وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية،

* وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومن ها:

¹ وجدان علي احمد ، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسن أداء المؤسسة ، ماجيستر ، جامعة الجزائر 3 ،

2010/2009 ، ص ص 13، 14 .

² نفس المرجع السابق ، ص 15 .

- قواعد وأسس تقدير المبيعات.

-قواعد وأسس تقدير الإنتاج .

-قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى.

- قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.

* وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها.

* وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج ، وعلى أساس أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار .

وبين الجدول التالي الفرق بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية:

الجدول رقم (1) يبين المقارنة بين الرقابة المحاسبية والإدارية.

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام، - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.	- التحقق من كفاءة إدارة العملية التشغيلية، - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتد من الإدارة، - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، - التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: وجدان علي احمد ، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ، ماجيستر ، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2009 ، ص15.

الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات ويرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية والمراجعة الداخلية و الأفراد.¹

4/ مكونات نظام الرقابة الداخلية: تقوم الرقابة الداخلية على العناصر الخمسة حسب منظمة COSO²:

- بيئة الرقابة ،

- تقييم المخاطر،

- أنشطة الرقابة ،

- الإعلام والاتصال،

- التوجيه.

وهذه العناصر مستقلة ومتكاملة في عمليات الإدارة.

بيئة الرقابة : يجب ممارسة الرقابة الداخلية في بيئة تتوفر فيها المتطلبات التالية: النزاهة والأخلاق، مهارات، مجلس الإدارة، فلسفة القيادة وأسلوبها، هيكل الشركة، المسؤولية.

تقييم المخاطر: وهو يتألف من تحديد و تحليل العوامل التي من المحتمل أن تؤثر على تحقيق الأهداف * قائمة الأهداف .

* تحديد المخاطر (عوامل خارجية ، عوامل داخلية)

✓ المخاطر على مستوى المؤسسة.

✓ المخاطر على مستوى النشاط.

* تحليل المخاطر (الخطورة والاحتمال) .

* إدارة المخاطر.

أنشطة الرقابة: يمكن تعريفها على أنها تطبيق المعايير والإجراءات التي تساهم في تنفيذ توجيهات الإدارة ، أنها تجعل من الممكن ضمان اتخاذ التدابير للسيطرة على المخاطر (تأكيد معقول) يتم تنفيذها على جميع المستويات الهرمية والوظيفية للهيكل وتشمل إجراءات مثل الموافقة والتسوية والتحقق والتفويض وتقييم الأداء التشغيلي وأمن الأصول أو الفصل بين الواجبات.

الإعلام والاتصال: يجب أن تكون أنظمة المعلومات والاتصالات مفصلة للأفراد بجمع وتبادل المعلومات اللازمة لإجراء العمليات وإدارتها والتحكم فيها.

¹ نفس المرجع السابق ، ص 16.

²khelassi reda ; l'audit interne –audit opertionnel- ; editions houma ; 2005 ; page 83 ;84.

التوجيه : يجب مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية نفسها لتقييم أدائها بمرور الوقت، للقيام بذلك يجب إنشاء نظام مراقبة دائم وإجراء تقييمات دورية (التدقيق الداخلي) .

المراقبة الدائمة هي جزء من الأنشطة اليومية وتشمل الفحوصات المنتظمة التي تقوم بها الإدارة والموظفون كجزء من أنشطتهم.

5/ إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتتمثل أساسا في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

الإجراءات التنظيمية والإدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات و تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه و إجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وإجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانقضاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد والقيام بعملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وبالتالي يمكن إظهار هذه الإجراءات في مجموعة من النقاط هي¹:

1/ تحديد الاختصاصات:

إن تحقيق أهداف المؤسسة يكون حتما عبر تضافر الجهد داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بها.

2/ تقسيم العمل:

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويمنع من تداخل وتضارب مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، الغش والتلاعبات داخل المؤسسة، وهو يقوم على الاعتبارات التالية:

- الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي لمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تسجيلها للتقليل من احتمالات سرقتها؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تقرير الحصول عليها للتقليل من وقوع التلاعبات والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

¹إبراهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص22.

3/ توزيع المسؤوليات:

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من أجل تحديد تبعية الإهمال والأخطاء، وعملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح وبين تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته والتزاماته اتجاهها، ويراقب في حدود هذا المجال، وهذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة مرتكب الخطأ وعدم استطاعته التهرب منه من جهة، كما يزيد من الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظفين من جهة أخرى، لأن الموظف على يقين من أن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولا يستطيع أن ينسب لغيره.

4/ إعطاء تعليمات صريحة:

يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، وينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى منفيها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، ولكي تكون هذه التعليمات صريحة ويستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.

5/ مراقبة الموظفين ورفع مستوى كفاءة أدائهم:

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تتناسب مسؤولياتهم، كالتدريب و دوران التناوب والتقييم الدوري، لأن السير الجيد ألي نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تعتبر الكفاءة والمميزات الفردية من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام.

الإجراءات المحاسبية: وتتضمن مايلي¹:

- إصدار تعليمات بوجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لان هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال ، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة،
- التأكد من صحة المستندات ومن البيانات التي تحتويها، وإرفاقها بالوثائق المؤيدة الأخرى، مع ضرورة توافر المستند على مجموعة من الشروط والمبادئ التي تفرضها المؤسسة،
- عدم إشراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر ،
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة انجاز العمل،
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية .. الخ،
- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء.. الخ.

¹ وجدان علي احمد ، مرجع سبق ذكره، ص39.

الإجراءات العامة: هي الإجراءات المكتملة للإجراءات السابقة وتتمثل في مايلي¹:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة؛
 - التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع والتثبيات أو الأوراق المالية؛
 - وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد والصادر؛
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية لتوفير وضمان الحماية الكافية.

6/ أهداف نظام الرقابة الداخلية : تتمثل أهداف نظام الرقابة الداخلية فيما يلي²:

- * ضمان صحة ومصداقية المعلومات لكي تتمكن الإدارة من الاعتماد عليها، والتي تساعد في عملية اتخاذ القرارات المناسبة من قبل الجهات الداخلية والخارجية؛
- * حماية الأصول والسجلات من المخاطر مثل السرقة والضياع من خلال القيام بالأعمال الجردية ، وضع الإجراءات الرقابية المشددة لمنع العبث فيها؛
- * تنمية الكفاءة الإنتاجية واستخدام الموارد والإمكانات بشكل أمثل وتحقيق أقصى عائد ممكن منها،
- * التشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة؛
- * الحد من الأخطاء والغش والمخالفات والضياع وسوء الاستخدام؛
- * ضمان الالتزام والتقييد بالأنظمة واللوائح القانونية و السياسات الإدارية الموضوعة والمعمول بها في البيئة الاقتصادية التي تمارس الوحدة فيها أنشطتها وأعمالها.

¹- براج بلال، مرجع سبق ذكره، ص26.

²- ألان عجيب مصطفى هلندي ، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، مجلة علوم إنسانية، جامعة السليمانية، المجلد7، العدد45، العراق، 2010، ص08.

المبحث الثاني: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى تقييم الرقابة الداخلية والعلاقة بين الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يوجد عدة أساليب لتقييم الرقابة الداخلية، ولي التقييم الجيد يجب المرور بعدة مراحل، وسنتطرق لأهم الأساليب والمراحل.

1/ أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من أساليب منها¹:

الاستبيان: يتم من خلاله تصميم مجموعة من الاستفسارات والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ويوزع على العاملين لتلقي الردود عليه بنعم أو لا، وهو عبارة عن قائمة نموذجية تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة والخاصة والتي تخص الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق ويرعى في إعداد هذا الاستبيان كيفية صياغة الأسئلة من جهة، وشموليتها لكافة الأفراد و المستويات الإدارية التي لها علاقة بموضوع التقييم من جهة أخرى.

التقرير الوصفي: تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.

خرائط التدفق: يقع على عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات حتى يستطيع تصميم خرائط سير العمليات. وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام ويكون متفهما لهذا الرموز.

وإذا ما تم استخدام المراجع خرائط سير العمليات والتي أعدها العميل يكون عليه فحصها للتأكد من صحتها تمثيلها لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمهمة المعينة.

¹- أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، طبعة 1، القاهرة، 2002، ص122

2/ مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع والذي يسعى إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقيق من صحة عمل النظام.

وتتمثل هذه المراحل في¹:

وصف الأنظمة: قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع أمراً حتمياً، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمحيط معالجته للمعلومات .

لا بد من المراجع أن يقوم سلسلة من الاختبارات لتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية .

في مرحلة وصف الأنظمة فإن المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمع في المرحلة السابقة ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق، وفي حالة قيام المراجع بالاستجابات داخل المؤسسة من أجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها: احترام السلم التنظيمي فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية إلا في حالات خاصة.

التحقق من فهم النظام: بعد إعداد المراجع لخرائط التدفق أو وصفه الكتابي، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة. فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي :

* عملية الاختبار،

* الإجراءات التي يجب اختبارها،

* الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار.

التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: إن التقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، يقوم المراجع بإعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنطاق القوة ونطاق الضعف في المؤسسة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 124.

التأكد من تطبيق النظام: يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، للتأكد من أن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية.

و يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقاً من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات فينأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام .

المطلب الثاني: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية:

1/ مقومات الإفصاح وعلاقته بالرقابة الداخلية:

هناك علاقة ارتباطية بين توفر مقومات الإفصاح المحاسبي التي تدعم أصحاب المصالح في ممارسة نظام الرقابة الداخلية على الإدارة:

- يتمثل الإفصاح عن البيانات والمعلومات لإرشاد قرارات الأطراف المتلقية للنتائج المحاسبية ويساعدها في اتخاذ القرارات وكفاءتها مرتبط بمدى شمولية التقارير المالية بهدف مقارنة المعلومات مع بعضها البعض وكذا خدمة توقعات مستخدمي تلك القوائم.

- تتمتع المعلومات المفصح عنها بالشفافية التي يمكن استخدامها لأغراض استثمارية وأي ضعف وغياب في أجهزة الحوكمة والمراقبة سيؤدي إلى ضعف هذه الشفافية، وهذه المعلومات المقدمة للمستثمرين تمكنهم من المقارنة مع الوحدات الاقتصادية التي لها نفس النشاط و قرارات المستثمرين.

- يتم تحديد المستخدم لمعلومة المحاسبية الذي من شأنه يعرف الخواص التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية ويتم تحديد الغرض الذي يستخدم في المعلومة المحاسبية الذي من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة وتكسب المستخدم القدرة على التنبؤ وتساعد في اتخاذ قراراته وتمكنه من أداء وظائف أساسية في مجالات التخطيط و الرقابة وتقع مسؤولية إعداد التقارير المالية على عاتق الإدارة .

- تعامل جميع التقارير المالية بما في ذلك النتائج والتوصيات والمستندات والاستنتاجات معاملة الوثائق السرية ما لم يكن الإفصاح عنها مطلوباً لاتخاذ إجراءات أو لإحالة الأمر إلى سلطات إنفاذ القانون .

- يجب تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها بعد تحديد الأطراف المستخدمة للمعلومات ثم الغرض من استخدامها تأتي مرحلة تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها ومراقبتها من طرف

المؤسسة، ويتمثل ذلك في تحديد المعلومات المالية التي تكون في صلب القوائم المالية الأساسية والمعلومات المالية الأخرى التي تكون في شكل ملحقات أو إيضاحات ليس من الضروري احتوائها في القوائم المالية الأساسية.

- يحدد توقيت الإفصاح عن المعلومات عن طريق تحديد الفترات المناسبة التي يتم الإفصاح خلالها، وتكون أكثر تقارب فيما بينها ويعتبر عامل الدقة هو المحدد الأساسي للتقارب أو تباعد الفترات الزمنية .

2/ طرق الإفصاح المحاسبي وعلاقته بالرقابة الداخلية:

تعتبر طرق الإفصاح المحاسبي معيار يساعد على تشكل نظام رقابة داخلي فعال :

- يقوم تقرير مجلس الإدارة بالجمع بين المعلومات الكمية والوصفية وهذا التقرير يخضع لمراجعة وتقييم مراقب الحسابات خوفا من إظهار معلومات مضللة بما أن نظام الرقابة الداخلية هو خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير الاحتيالية وأداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل.

- يؤدي تقرير المراجع الخارجي عن فعالية الرقابة الداخلية إلى خفض المخاطر المالية مما يزيد من مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية ومن ثم زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية.

- إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية ومن بين هذه المبادئ مبدأ القياس ومبدأ الإفصاح وفحص فعالية نظام الرقابة الداخلية على إعداد هذه التقارير المالية.

- الهدف من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية هو إمداد الإدارة ومجلس الإدارة بتأكيد معقول بشأن إعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها.

- يقوم المراجع بالإفصاح عن المعلومات التي لم تقم الشركة بالإفصاح عنها في قوائمها المالية، وأن يحصل على المعلومات غير المفصح عنها من دفاتر وسجلات المنشأة والإفصاح عنها في تقريره.

- تهدف الشركة من الإفصاح عن البيانات المالية في المركز المالي إلى إظهار مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية

- يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة العليا.

يوجد ارتباط بين الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية ونظام الرقابة الداخلية، فالإفصاح المحاسبي يعتبر من الركائز الأساسية في القوائم المالية حيث يحدد تعريف الوحدة المحاسبية وطبيعة عملها والسياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة، وإيضاح أي بيانات عن الأحداث والتغيرات الهامة التي تحدث فيها.

وكذلك فإن نظام الرقابة الداخلية يشمل مجموعة من الطرق والإجراءات التي تساعد على توفير معلومة صادقة و الموثقة، والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة كبيرة و الوسائل لتخفيض ومنع التلاعب والاختلاس، وعلى ذلك نجد الترابط في دور الإفصاح في حال قيام الشركات بالإفصاح المحاسبي عن بياناتها المالية بشكل كاف وملائم وعادل تساعد المستخدمين على الاستفادة منها في تقييم أداء الإدارة واتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة ثقة المساهمين فيها فالرقابة الداخلية من أهدافها الرئيسية هي حماية أصول وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس من خلال تقديم معلومات مالية صادقة وسليمة عن أداء المنشأة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة، وهنا يأتي دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة من خلال تقديمه وعرضه للبيانات المالية للشركة والأحداث اللاحقة وعدم إخفاء أي معلومات وبيانات مالية ونشرها بطريقة صحيحة مما يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين فيها الأمر الذي يؤدي إلى دعم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية ويعمل على إظهار البيانات المالية بشكل يعكس حقيقة الأوضاع الاقتصادية في المؤسسات ويجعلها قادرة على المنافسة في الأسواق العالمية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

الدراسات السابقة :

من خلال محاولتنا لجمع المصادر والمراجع

1/ دراسة شجري معمر سعاد 2009 : "دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجستير .حيث أن الإشكالية تتمحور حول ما مدى مساهمة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة المالية في تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة السونالغاز بصفة خاصة

توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر الركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية من اجل سلامة مركزها المالي وتحسين أداء المؤسسة.

2/ دراسة بن عيشي عمار 2017: الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية تمثلت مشكلة الدراسة في "هل للإفصاح المحاسبي دور في دعم نظام القابة الداخلية بالشركات المساهمة" وفي سبيل الإجابة عن هذه المشكلة تم الاستطلاع على آراء عينة تشمل دكتورين في مجال العلوم المالية والمحاسبية وتوصلت الدراسة إلى :

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

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

3/ دراسة جميل عفاف 2017 : دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية حيث تمثلت إشكالية هذه الدراسة في ماذا يتمثل دور الإفصاح المحاسبي على نظام الرقابة الداخلية، و من الأجل الإجابة على هذه الإشكالية تم الأخذ بآراء عينة من الأساتذة والدكاترة وطلبة ما بعد التخرج تخصص محاسبة ومالية وتوصلت الدراسة إلى ما يلي :

- أن الإفصاح عن المعلومات يوفر المزيد من موضوعية والمصدقية والثقة في القوائم والتقارير المالية يدعم تطوير أداء المؤسسة من جهة و يدعم نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى .

- تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وما له من تأثير في دعم وزيادة قوة نظام الرقابة الداخلية .

4/ طماش أمينة 2019: "دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية " مذكرة ماجستير ،محاسبة وتدقيق .تمثلت إشكالية هذه الدراسة في معرفة ما مدى دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية ومن أجل الإجابة على عليها تم الاستطلاع بآراء عينة من الدكاترة وطلبة ما بعد التخرج تخصص محاسبة وتدقيق وتمثلت الدراسة إلى ما يلي :

- يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة

-المراجعة الداخلية وسيلة وأداة يتم من خلالها مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة والمراجع الداخلي يعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية.

القيمة المضافة:

-نقاط التشابه بين الدراسة الحالية والسابقة: تمثلت أهم النقاط في:

*تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المنهج والتي استخدمت في معظمها المنهج الوصفي في الجزء النظري والمنهج التحليلي في الجزء التطبيقي كدراسة جميل عفاف؛

* أغلب الدراسات السابقة هدفت إلى محاولة تحديد مفهوم كل من الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛

* أكدت كل المواضيع على أهمية الإفصاح المحاسبي وكذا نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات.

- نقاط الاختلاف بين الدراسة الحالية والسابقة: تمثلت أهم هذه النقاط في:

* ركزنا على متغيرين أساسيين هما الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في حين الدراسات السابقة تضمنت متغيرات مختلفة؛

* التركيز على جانب واحد فقط من موضوع دراستنا الحالية، كون الدراسات السابقة إما تتناول المتغير المستقل الإفصاح المحاسبي أو تتناول المتغير التابع نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي قلت الدراسات التي تجمع بين الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛

* استخدام أساليب متنوعة للإفصاح المحاسبي لم ترد في الدراسات السابقة؛

* تمت دراستنا على عينة 37 عامل وإطار في المؤسسة المينائية سكيكدة في حين بعض الدراسات السابقة تناولت أحجام عينة مختلفة.

تمثلت القيمة المضافة لهذا البحث في أن الإفصاح المحاسبي يساعد الشركات على تحديد نقاط القوة والضعف في أدائها المالي وتحديد المناطق التي يمكن تحسينها، كما يساعدها على تحديد الاستراتيجيات المالية المناسبة واتخاذ

القرارات المالية الصائبة، نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحسين التخطيط والتنظيم والتوجيه والتحكم في العمليات والموارد المالية وأيضا تحقيق الأهداف المالية والإدارية بكفاءة وفعالية .

كما يساهم كل من الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في تحسين عمليات الإدارة واتخاذ القرارات الاستراتيجية بناء على معلومات موثوقة ودقيقة وزيادة الثقة بين المستثمرين لتحقيق الاستقرار المالي والنمو المستدام للشركات.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال عرضنا لهذا الفصل الذي يتمحور حول دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية. يعتبر مفهوم الإفصاح المحاسبي من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة الاقتصادية والعالم الخارجي لها، وهو يتضمن كل مجال التقارير المالية بما تحويه من معلومات، كما اعتبر من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير محاسبة الدولية، وذلك له تأثير على نظام الرقابة الداخلية للتسيير داخل المؤسسة، والذي يعمل على وضع مجموعة من القوانين والقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، والتي تضمن حماية أفضل للأصول الشركة وممتلكاتها وصحة المعلومات والتأكد من مدى التزام العاملين في مؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات والاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف، فأصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد سواء للأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها، ومحاولة تحسينه وتطويره.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية بالمؤسسة المينائية سكيكدة

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية والعلاقة بين متغيرات البحث من الناحية النظرية والذي يتمحور حول الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وكذا الأدبيات التطبيقية والتي تتضمن أهم الدراسات السابقة، بهذا سنحاول في هذا الفصل إسقاط ماتم تناوله في الجانب النظري على المؤسسة المينائية سكيكدة محل الدراسة من خلال توزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة وتحليلاً لنتائج المتوصل إليها باستخدام برنامج SPSS. ولإلمام أكثر بالجانب التطبيقي للدراسة، تطرقنا في هذا الفصل إلى التعريف بعينة الدراسة وكذا الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة المعطيات المجمعمة، وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، سيتم التطرق في المبحث الأول إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، في حين المبحث الثاني سيتم التطرق إلى عرض النتائج، تحليلها ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

سنتناول في هذا المبحث تعريف المؤسسة محل الدراسة المنهج و التقنيات المستخدمة وأدوات جمع المعطيات، ثم نتناول محددات الدراسة من حيث مجتمعها، عينتها و حدود مشاكلها.

المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

يركز هذا المطلب على الطريقة المتبعة لانجاز الدراسة من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة ومنغيراتها، وذلك باستخدام طريقة ايمرد كأسلوب جديد في البحث، مع إعطاء تعريف للمؤسسة المينائية سكيكدة، بالإضافة إلى توضيح نشاط المؤسسة وأهميتها وهيكلها التنظيمي.

1/ تعريف المؤسسة المينائية سكيكدة E.P.S:

المؤسسة المينائية لسكيكدة بمقتضى المرسوم رقم 82/284 الذي صدر بتاريخ 14 اوت 1982 أي في خضم برنامج إعادة الهيكلة للمؤسسات، حيث أسندت إلى هذه المؤسسة التي كانت على عاتق الوحدة المنحلة و التي عن طريق إعادة هيكلتها أنشئت المؤسسة المينائية لسكيكدة

-الديوان الوطني للموانئ PLONP هذه الوحدات هي ؛

- الشركة الوطنية والتفريغ للشحن SONAMA ؛

- الشركة الوطنية لشحن البواخر CNAN

و بعد إعادة الهيكلة أنشأت المؤسسة المينائية برأسمال قدره 100.000.000 دج بتاريخ لسكيكدة تحصلت

المؤسسة على استقلاليتها وأصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية حسب 1989/03/21

القانون رقم: 88/01 المؤرخ في 12/01/1988 شركة مساهمة برأسمال قدره 135.000.000 دج.وتحتوي

المؤسسة على 5 موانئ، تتربع على مساحة قدرها 30 كلم ومن هذه الموانئ ما يلي:

- ميناء القل والمرسى وسطور والمختص في نشاطه لعمليات الصيد؛

- ميناء مزدوج يعتبر من أقدم الموانئ و هو ميناء التاريخي للمدينة ويتضمن كل النشاطات التجارية لمختلف السلع

إلى جانب المحروقات؛

-ميناء الهيدروكاربون وهو من أحدث الموانئ.

*أهداف المؤسسة المينائية لسكيكدة:

تسعى المؤسسة المينائية جاهدة لتحقيق عدة أهداف أهمها:

- الرفع من تنمية الاقتصاد الوطني السعي إلى تحقيق أرباح لمتابعة النشاط ؛
- احتلال مكانة هامة في ميدان النشاط المينائي خاصة في ظل اقتصاد السوق؛
- تقديم الخدمات في أحسن الظروف وبأحسن التكاليف؛
- مساعدة المؤسسات الوطنية في عملية الاستيراد والتصدير؛
- المساهمة في الاستثمارات الوطنية مستقبلا؛
- المساهمة بإمداد الاقتصاد الوطني بما يحتاجه؛
- إعطاء صورة واضحة عن المؤسسة.

* وظائف المؤسسة المينائية سكيكدة: بما أن غاية الميناء هي عبور البضائع في أحسن الظروف التجارية تحقيق هذه الغاية يتطلب وضع نموذج تنظيمي وتسيير ناجح وكذا ضمان الخدمات الاقتصادية عامة عبر الوظائف الرئيسية الثالث التالية:

- وظيفة الصيانة والتطور؛

- وظيفة الاستغلال بمختلف أنواعها؛

وظيفة الشرطة المينائية.

بالإضافة إلى هذه الوظائف، هناك وظيفتان هامتان هما:

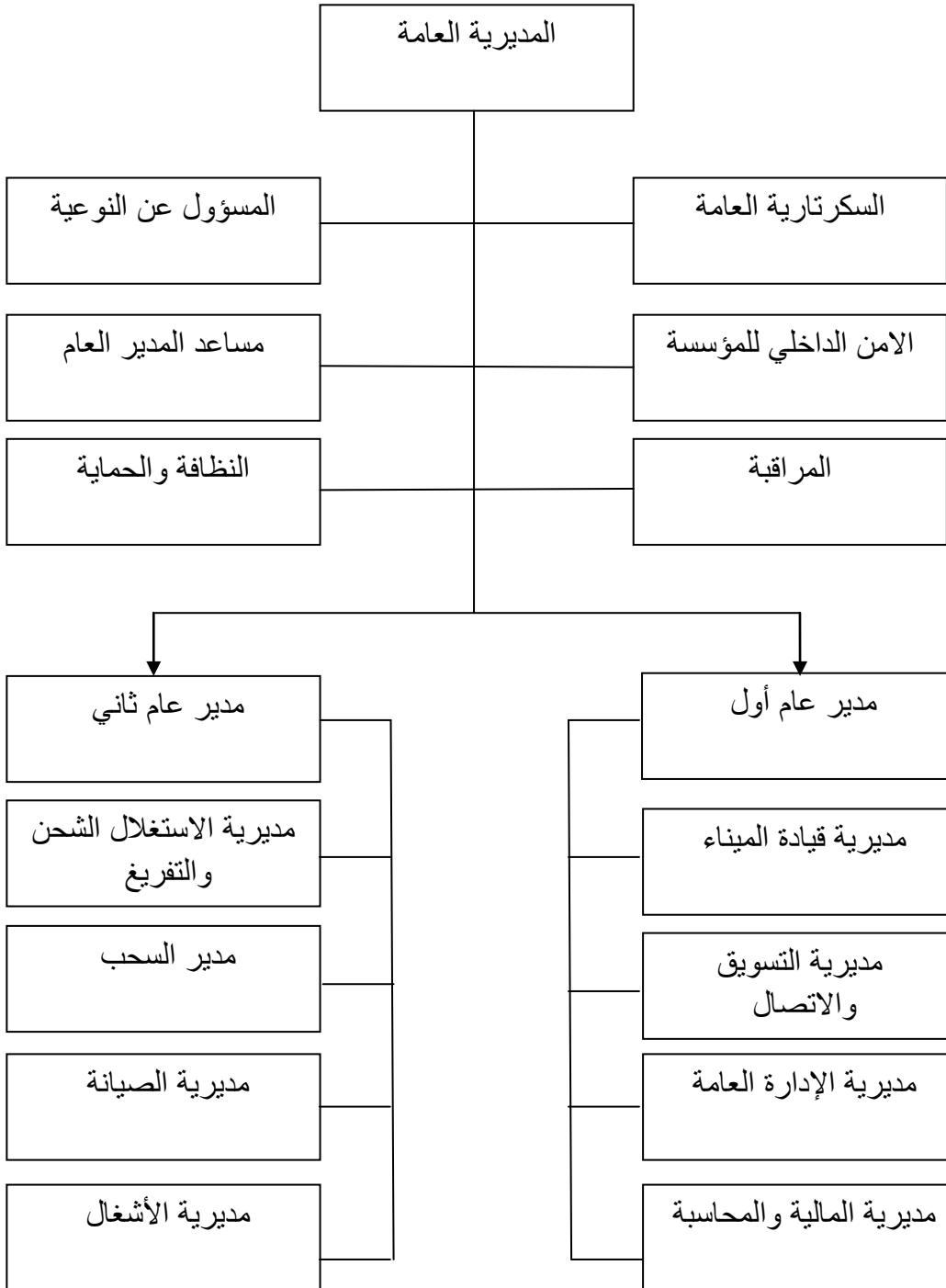
وظيفة التسيير؛

وظيفة الرقابة والمحافظة على الأملاك المينائية.

*الهيكل التنظيمي:

تسير المؤسسة المينائية سكيكدة من طرف الرئيس المدير العام حيث يساعده في أداء مهامه مدراء وخبيرة إدارية مساعدة، وبالتالي لضمان السير الحسن لأنشطتها تضع الهيكل التنظيمي الموالي:

الشكل(02): الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية سكيكدة



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

المديرية العامة: تعتبر المديرية العامة العمود الفقري للميناء، من حيث أغلبية الصلاحيات ومن بين مهامها:

الإشراف المباشر على باقي المديريات؛

الإشراف على مجلس الإدارة الذي يتكون من مساهمين إلى جانب بعض المهام الأخرى.

مديرية قيادة الميناء: وتنقسم إلى دائرتين هما:

- دائرة مساعدة السفن: ومن مهامها مايلي:

- القيام بسحب البواخر وربطها؛

- القيام بعملية إرشاد السفن.

- دائرة الأمن والشرطة: ومن مهامها:

- مراقبة البضائع الداخلة والخارجة من الميناء؛

- مراقبة حركة البضائع داخل الميناء.

- مديرية السحب: من مهام هذه المديرية ما يلي:

- تقديم كل الخدمات المتمثلة في الجر، السحب والدفع لبواخر في عملية الإرساء والإبحار؛

- صيانة العتاد وجعله في أتم الاستعداد للقيام بالمهام على أكمل وجه.

مديرية الصيانة: وتشمل هذه المديرية على: قسم الصيانة، قسم المشتريات، قسم التجهيزات، مهامه هي:

- تسخير الوسائل البشرية والمادية لحساب البواخر والزبائن؛

- صيانة العتاد والآلات والمعدات المينائية.

مديرية الأشغال: تقوم هذه المديريات بإنجاز ومتابعة الأعمال التي توجد من طرف المؤسسة كانجاز الهياكل

القاعدية وأماكن التخزين داخل المؤسسة.

مديرية الاستغلال والشحن والتفريغ:

-الإشراف على عمليات الشحن والتفريغ من وإلى الزبائن؛

- تأجير المخازن والمساحات للزبائن الدائمين.

مديرية الإدارة العامة: من مهامها ما يلي:

- الإشراف تسيير المستخدمين والشؤون العامة والخاصة بالمؤسسة؛
- التكفل بتحميل وتقديم الاقتراحات لبرامج خاصة بالتوظيف والتكوين، وتنقسم إلى:

❖ دائرة الموارد البشرية: وتنقسم إلى المصالح التالية:

- ✓ مصلحة الأجور وعقود التأمين؛
- ✓ مصلحة التكوين التي تعمل على توظيف، تكوين، وتطوير الموارد البشرية.

❖ دائرة الشؤون القانونية: ومن مهامها:

- ✓ إبرام الصفقات وعقود التأمين؛
- ✓ تمثيل المؤسسة أمام المحكمة وأقسام الشرطة والدفاع عن حقوق المؤسسة.

مديرية الدراسات والتنسيق والاتصال: تتمثل صلاحيات هذه المديرية في:

- تطوير وسائل الإعلام للمؤسسة ومتابعة تطبيق البرامج؛
- إعداد الإحصائيات الخاصة بالمؤسسة وتوزيعها على باقي المديريات الموجودة داخل الميناء والتنسيق بين التسويق والاتصال.
- مديرية المحاسبة المالية: تلعب هذه المديرية دورا هاما في سير باقي المديريات الأخرى، وتعتبر كمركز لاتخاذ القرارات وتنفيذها وتتكفل بما يلي:
- متابعة السير المالي والمحاسبي للمؤسسة؛
- المشاركة في وضع القواعد لمؤسسة وذلك من خلال قيامها بالدراسات التي تهدف الى تحسينها وتطويرها؛
- تحقيق التوازن المالي للمؤسسة.

2/ مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة: عند اختيار مجتمع الدراسة قمنا بالتركيز على المؤهل العلمي و العملي، كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات على عينة الدراسة، و ذلك بغية قدرة أفراد العينة على التعامل مع الاستبيان، و بالتالي كان التركيز على مجموعة من المحاسبين العاملين في المؤسسة المينائية الحاصلين على شهادات علمية في المحاسبة والمالية

و كذلك بعض الإطارات أصحاب الخبرة و الحائزين على شهادات ذات صلة بالتسيير ، و الفئات التي تشكل المجتمع هي:

- المحاسبين الموظفين في المؤسسة المينائية 11 عامل ؛
- الإطارات و رؤساء المصالح في المؤسسة المينائية 10 عمال ؛
- 3 مدققين ماليين؛
- 13 عمال الوظائف الأخرى.

عينة الدراسة:

بالنسبة لعينة الدراسة قمنا بتوزيع 37 إستمارة إستبيان في المؤسسة المينائية بسكيكدة، شملت أفراد العينة المحدد سابقا، و لقد اعتمدنا طريقة التسليم و الاستلام المباشر.

الجدول رقم(02) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة	التكرار	البيان
100	40	الاستثمارات الموزعة
7	3	الاستثمارات المفقودة
0	0	الاستثمارات الملغاة
93	37	الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على استمارة الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم 02 أن العدد الإجمالي للاستثمارات الموزعة قد بلغ 40 استمارة، منها 37 استمارة صالحة، أما بقية الاستثمارات قد ألغيت، 3 منها كونها قد فقدت.

3/متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: يمثل في الإفصاح المحاسبي (مقومات الإفصاح، طرق الإفصاح، القوائم المالية)

المتغير التابع: يتمثل في نظام الرقابة الداخلية

المتغيرات الشخصية: وتشمل المتغيرات الديمغرافية(المستوى التعليمي، التخصص، المستوى الوظيفي، الخبرة).

المطلب الثاني: الأدوات والأساليب الإحصائية

من خلال هذا المطلب سوف يتم التعرف على الأدوات المستخدمة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

1/ الأدوات المستخدمة لجمع البيانات:

يتم جمع البيانات بالاعتماد على نوعين من المصادر هما:

المصادر الأساسية: من أجل معالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء الى جمع البيانات الأساسية وذلك من خلال الأدوات التالية:

الملاحظة: وذلك من خلال الزيارات الميدانية طيلة مدة التريص بالمؤسسة محل الدراسة؛

الاستبانة: حيث تعتبر من المصادر الأساسية التي تم الاعتماد عليها للحصول على المعلومات اللازمة، حيث تم تصميم الاستبانة للعاملين في المؤسسة المينائية لسكيكدة، وقد قمنا بتقسيم أجزاء الاستبانة كالتالي:

القسم الأول: يخص المتغيرات الشخصية المراد جمعها عن أفراد العينة لمعرفة خصائصها وتشمل: المستوى التعليمي، التخصص، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: وهو القسم الخاص بالإفصاح المحاسبي ويحتوي على 19 عبارة مقسمة كالاتي:

المحور الأول: (مقومات الإفصاح المحاسبي) ويحتوي على 7 عبارات مرقمة من 1 إلى 7.

المحور الثاني: (الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية) ويحتوي على 6 عبارات مرقمة من 1 إلى 6.

المحور الثالث: (طرق الإفصاح المحاسبي) ويحتوي على 6 عبارات مرقمة من 1 إلى 6.

القسم الثالث: خاص بفعالية نظام الرقابة الداخلية، عبر عنه بالعبارات من 1 إلى 10.

تم توزيع الاستبانة من طرف الباحثان على عمال المؤسسة المينائية سكيكدة واسترجاعها بنفس الطريقة، وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) لقياس متغيرات الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

المصادر الثانوية: تم الحصول على المعلومات وجمعها من خلال الاطلاع على الكتب والرسائل الجامعية، المجالات والمقالات المتعلقة بالموضوع.

2/ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بعد ما تم توزيع الاستبانة وفرزها، قمنا باستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- معامل الثبات ألفا كرونباخ: للتأكد من درجة ثبات الاستبيان كأداة للدراسة.

- المدى: تم حساب المدى لطول الخلايا لقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستمارة، حيث تم حساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت (1-4-5) ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول في الأخير على طول الخلية الصحيحة أي (0.8=4/5)، ثم بعد ذلك تمت إضافة هذه القيمة أقل قيمة وهي (1) وصولاً إلى أعلى قيمة وهي (5) وهكذا أصبح طول الفئة كالتالي:

- من [1 إلى 1.8]: موافقة ضعيفة جداً؛

- من [1.8 إلى 2.6]: موافقة ضعيفة؛

- من [2.6 إلى 3.4]: موافقة متوسطة؛

- من [3.4 إلى 4.2]: موافقة عالية؛

- من [2.4 إلى 5]: موافقة عالية جداً.

الجدول رقم (04): درجة توزيع قيم المتغير الحسابي

مقياس ليكارت الخماسي	قيم المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	[1 إلى 1.8]
غير موافق	[1.8 إلى 2.6]
محايد	[2.6 إلى 3.4]
موافق	[3.4 إلى 4.2]
موافق بشدة	[4.2 إلى 5]

المصدر: من إعداد الطالبتين

- التوزيع الطبيعي: لتحقيق من التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

- مقياس الإحصاء الوصفي: والتي تتمثل في التكرارات، النسب المئوية إضافة إلى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد درجة التشتت لاستجابات المبحوثين عن المتوسط الحسابي، وذلك من أجل دراسة اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة وتحليلها؛

- معامل الارتباط بيرسيون: بهدف معرفة صدق الاتصال الداخلي لعبارات الدراسة؛

- الانحدار الخطي البسيط: لمعرفة مدى تأثير متغير مستقل واحد على تابع واحد؛

- اختبار T-simple test: لاختبار صلاحية الدراسة، أي قبولها أو رفضها.

3/ صدق وثبات الدراسة:

يقصد به أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقد تم اختيار صدق الأداة للدراسة من خلال الصدق الظاهري وصدق الاتصال الداخلي لأداة الدراسة، بالإضافة إلى صدق الثبات (ألفا كرونباخ)، وأخيرا اختيار التوزيع الطبيعي.

الصدق الظاهري (صدق آراء المحكمين): حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين (انظر الملحق رقم 2) تألفت من ثلاثة أعضاء بما فيهم الأستاذ المشرف من ذوي الاختصاص والخبرة، وقد استجابت الطالبتان لآراء الأساتذة المحكمين وقامت بإجراء مايلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية ليتم تطبيقها على عينة الدراسة.

صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة: حيث تم استخدام معامل الارتباط بيرسون اختبار العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة، نقوم بتحليل معاملات الارتباط عند مستوى الثقة 95%.

ثبات أداء الدراسة:

جدول رقم(05): معامل ألفا كرونباخ لكل محور

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
مقومات الإفصاح المحاسبي	07	724,0
الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية	06	689,0
طرق الإفصاح المحاسبي	06	665,0
فعالية نظام الرقابة الداخلية	10	841,0
المجموع	29	863,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يشير هذا الجدول بالاعتماد إلى النتائج المحصل عليها أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لمختلف المحاور تجاوز 60% وهي تتراوح بين 665,0 و 841,0 وهي قيمة مرتفعة، في حين أن القيمة الإجمالية لمعامل ألفا كرونباخ هي 863,0 وهي قيمة مرتفعة كذلك، وهذا يدل على ثبات أداة القياس من ناحية العبارات التي تضمنتها الاستبانة.

صدق الاتساق الداخلي:

لقد تم حساب صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

أولاً: مقومات الإفصاح المحاسبي

الجدول رقم(06): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات مقومات الإفصاح المحاسبي

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يعتبر الغرض من الإفصاح تقديم معلومات ملائمة لخدمة الاحتياجات المشتركة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم مع المنشأة.	637,0**	000,0
02	تبرز أهمية ملائمة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تستخدم من أجلها بعنصر أساسي هو خاصية الملائمة.	703,0**	000,0
03	تتمتع البيانات والمعلومات المفصحة عنها بالشفافية التامة.	620,0**	000,0
04	يتم التركيز على البيانات والمعلومات المفصحة عنها المؤثرة على المركز المالي للوحدة الاقتصادية للمؤسسة.	512,0**	001,0
05	يساعد الإفصاح في زيادة القدرة على اتخاذ القرارات بصورة أقل خطورة.	694,0**	000,0
06	يتطلب الإفصاح عرض المعلومات بطريقة سهلة و ترتيب المعلومات فيها وتنظيمها.	654,0**	000,0
07	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية في الوقت المناسب.	602,0**	000,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات مقومات الإفصاح المحاسبي تراوحت ما بين 512,0 و 703,0 وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية

الجدول رقم(07): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	تتمتع القوائم المالية بالإفصاح الكافي.	671,0**	000,0
02	يجعل الإفصاح غير الملائم القوائم المالية مضللة.	549,0**	000,0
03	تساعد القوائم المالية على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية للمؤسسة.	750,0**	000,0
04	يوجد توازن ملحوظ بين الملائمة و الموثوقية في المعلومات المحاسبية المثبتة في القوائم المالية.	607,0**	000,0
05	تعطي القوائم المالية صورة صادقة عن المراكز المالية للمؤسسة.	623,0**	000,0
06	تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات.	578,0**	000,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية تراوحت ما بين 549775 و 750,0 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

ثالثا: طرق الإفصاح المحاسبي

الجدول رقم(08): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات طرق الإفصاح المحاسبي

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	تترك طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أثرا على متخذي القرار ممن يستخدموها.	517,0**	000,0
02	يعتبر تقرير مجلس الإدارة متمما للقوائم المالية والذي يصعب تفسير الكثير من المعلومات من دونه.	646,0**	00,0
03	يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكلها وترتيبها .	593,0**	000,0
04	يجب استخدام مصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف لدى مستخدمي المعلومات.	645,0**	000,0
05	تستخدم التقارير و الجداول الملحق لإظهار بعض المعلومات التي يصعب ويستحيل إظهارها في القوائم المالية.	569,0**	000,0
06	يعتبر تقرير المدقق الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية.	654,0**	000,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات طرق الإفصاح المحاسبي تراوحت ما بين 517,0 و 654,0 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

فعالية نظام الرقابة الداخلية:

الجدول رقم(09): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات فعالية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	تهدف الرقابة الداخلية للمحافظة على ممتلكات المؤسسة.	773,0**	000,0
02	يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المؤسسة وضمان دقة المعلومات المالية والتشغيلية.	776,0**	000,0
03	تحمي الرقابة الداخلية الأصول والسجلات من مخاطر السرقة والضياع.	690,0**	000,0
04	يتضمن نظام الرقابة الإدارية الخطة التنظيمية للمؤسسة وتتحقق من خلال الموازنات، التحليل الإحصائي، الرقابة على الجودة.	748,0**	000,0
05	يتم ممارسة الرقابة الداخلية في بيئة تتوفر فيها المتطلبات التالية: النزاهة والأخلاق، مهارات، مجلس الإدارة، هيكل الشركة.	494,0**	002,0
06	تساهم أنشطة الرقابة في اتخاذ التدابير للسيطرة على المخاطر التي يتم تنفيذها على جميع المستويات الهرمية والوظيفية.	645,0**	000,0
07	تعتبر أنظمة المعلومات والاتصالات مفصلة للأفراد بجمع وتبادل المعلومات اللازمة لإجراء العمليات وإدارتها.	784,0**	000,0
08	يجب إنشاء نظام مراقبة دائم وإجراء تقييمات دورية(التدقيق الداخلي).	448,0**	005,0
09	يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بعدة أساليب منها الاستبيان والتقرير الوصفي.	552,0**	000,0
10	تعطي الرقابة الداخلية تأكيدا معقولا وليس مطلقا.	579,0**	000,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات فعالية نظام الرقابة الداخلية تراوحت ما بين 448,0 و784,0 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

يهدف هذا المبحث إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية في شكل جداول، ثم الحصول عليها من أجل معالجة البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية، ثم تحليل هذه النتائج، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها نقوم باختيار فرضيات الدراسة، وذلك للوقوف على مدى تحقيقها أو عدم تحقيقها.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

في هذا المطلب سوف يتم التعرف على خصائص عينة الدراسة من خلال المستوى التعليمي، التخصص الأكاديمي، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة.

1.المستوى التعليمي

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

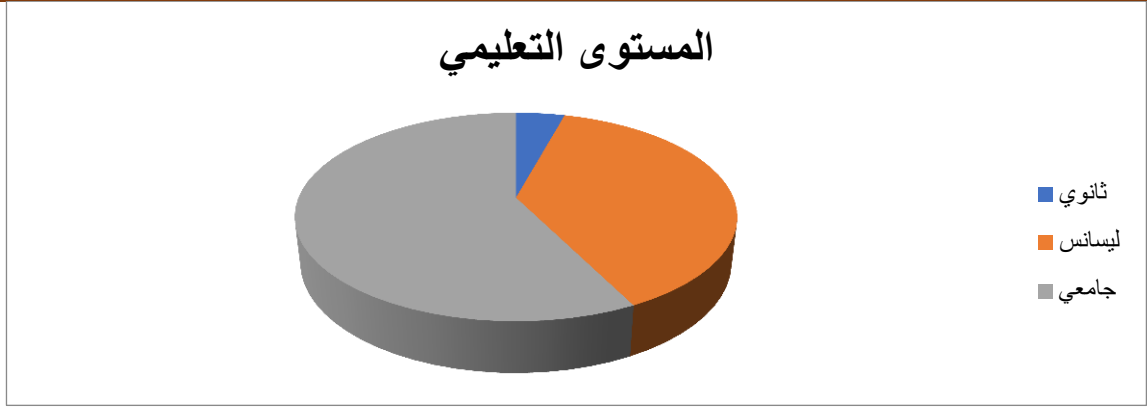
جدول رقم(10) : توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	المستوى التعليمي
%0	0	متوسط أو أقل
%4,5	2	ثانوي
%6,48	18	ليسانس
%9,45	17	ماستر أو ما بعد التخرج
%100	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة متحصلين على شهادة ليسانس بنسبة %6,48، ثم تليها نسبة الأفراد المتحصلين على شهادة ماستر أو ما بعد التخرج وذلك بنسبة %9,45، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم مستوى ثانوي بنسبة %4,5.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



2/ التخصص الأكاديمي:

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الأكاديمي

جدول رقم (11) : توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

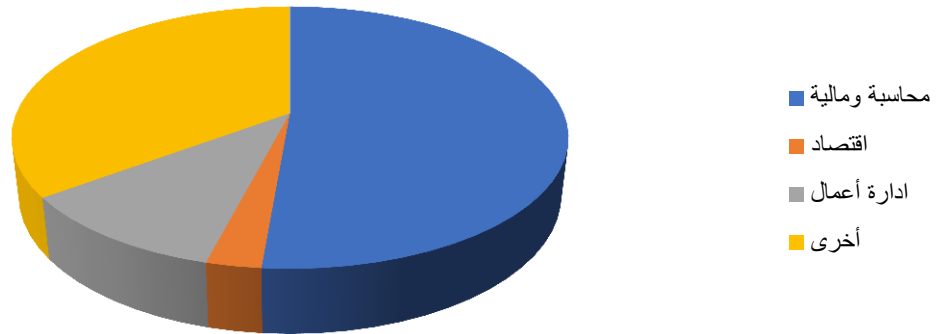
النسبة	التكرار	التخصص الأكاديمي
4,51%	19	محاسبة ومالية
0%	0	تدقيق
7,2%	1	اقتصاد
8,10%	4	إدارة أعمال
1,35%	13	أخرى
100%	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أغلبية أفراد العينة ذوي تخصص محاسبة ومالية بنسبة 4,51%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم تخصصات أخرى غير المذكورة سابقا بنسبة 1,35%، ثم تليها نسبة الأفراد ذوي تخصص إدارة الأعمال بنسبة 8,10%، وفي الأخير تأتي نسبة الأفراد الذين لديهم تخصص اقتصاد وذلك بنسبة 7,2%.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

التخصص الأكاديمي



3/ المستوى الوظيفي:

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي

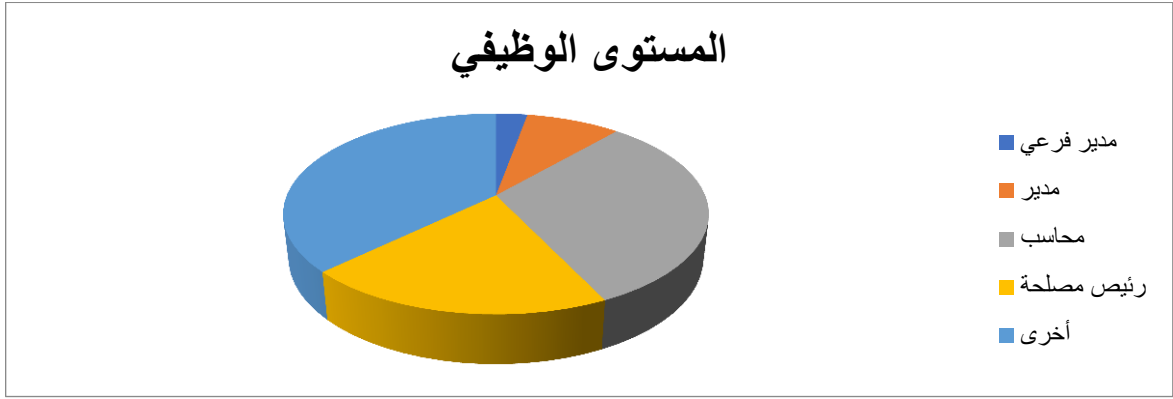
جدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

النسبة	التكرار	المستوى الوظيفي
4,5%	2	مدير
7,2%	1	مدير فرعي
1,8%	3	مدقق مالي
7,29%	11	محاسب
0%	0	عضو مجلس الإدارة
9,18%	7	رئيس مصلحة
1,35%	13	أخرى
100%	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أغلبية أفراد العينة يندرجون ضمن وظائف أخرى غير المذكورة سابقا بنسبة 1,35%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين يندرجون ضمن وظيفة محاسب بنسبة 7,29%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين يندرجون ضمن وظيفة رئيس مصلحة بنسبة 9,18%، ثم تليها نسبة 1,8% من الأفراد الذين يندرجون ضمن وظيفة مدقق مالي، ثم تليها نسبة الأفراد الذين يندرجون ضمن وظيفة مدير بنسبة 4,5%، وفي الأخير تأتي نسبة الأفراد الذين يندرجون ضمن وظيفة مدير فرعي وذلك بنسبة 7,2%.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



4/ سنوات الخبرة:

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

جدول رقم(13): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

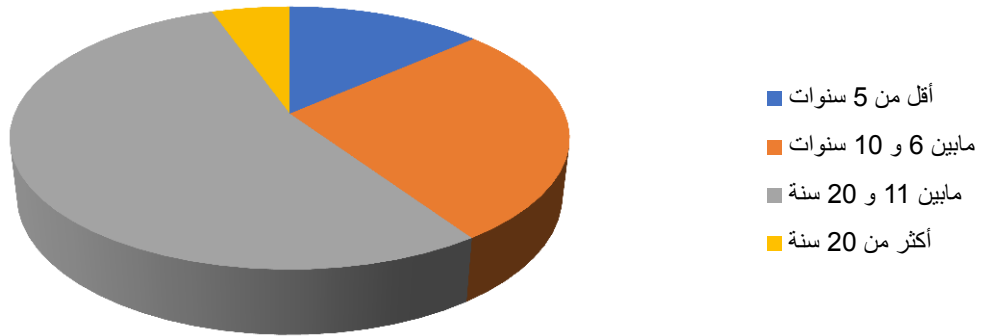
النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
5،13%	5	أقل من 5 سنوات
27%	10	ما بين 6 و 10 سنوات
1،54%	20	ما بين 11 و 20 سنة
4،5%	2	أكثر من 20 سنة
100%	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أغلبية أفراد العينة لديهم خبرة بالمؤسسة ما بين 11 و 20 سنة بنسبة 1،54%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة ما بين 6 و 10 سنوات في المؤسسة بنسبة 27%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة 5،13%، وفي الأخير تأتي نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة بالمؤسسة أكثر من 20 سنة وذلك بنسبة 4،5%.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

سنوات الخبرة



المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة

1/ مقومات الإفصاح المحاسبي

يمكن تلخيص عبارات مقومات الإفصاح المحاسبي فيما يلي:

جدول رقم(14): الوسط الحسابي لعبارات مقومات الإفصاح المحاسبي

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
3	موافق	374,0	16,4	يعتبر الغرض من الإفصاح تقديم معلومات ملائمة لخدمة الاحتياجات المشتركة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم مع المنشأة.	1
5	موافق	433,0	08,4	تبرز أهمية ملائمة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تستخدم من أجلها بعنصر أساسي هو خاصية الملائمة.	2
3	موافق	646,0	16,4	تتمتع البيانات والمعلومات المفصحة عنها بالشفافية التامة.	3
4	موافق	658,0	11,4	يتم التركيز على البيانات والمعلومات المفصحة عنها المؤثرة على المركز المالي للوحدة الاقتصادية للمؤسسة.	4
2	موافق بشدة	560,0	27,4	يساعد الإفصاح في زيادة القدرة على اتخاذ القرارات بصورة أقل خطورة.	5

6	يتطلب الإفصاح عرض المعلومات بطريقة سهلة و ترتيب المعلومات فيها وتنظيمها.	30,4	520,0	موافق بشدة	1
7	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية في الوقت المناسب.	16,4	646,0	موافق	3
الإجمالي	مقومات الإفصاح المحاسبي	17,4	342,0	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات مقومات الإفصاح المحاسبي حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 17,4 وانحراف معياري 342,0، وهي درجة موافقة مرتفعة ، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (6) بمتوسط حسابي قدره (30,4) وانحراف معياري (520,0) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن الإفصاح يتطلب عرض المعلومات بطريقة سهلة وترتيب المعلومات فيها وتنظيمها.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (2) بمتوسط حسابي قدره (08,4) وانحراف معياري (433,0) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن أهمية ملائمة الإفصاح تبرز عن المعلومات المحاسبية التي تستخدم من أجلها بعنصر أساسي هو خاصية الملائمة.

2/ الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية

يمكن تلخيص عبارات الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية فيما يلي:

جدول رقم(15): الوسط الحسابي لعبارات الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	تتمتع القوائم المالية بالإفصاح الكافي.	05,4	705,0	موافق	5
2	يجعل الإفصاح غير الملائم القوائم المالية مضللة.	24,4	760,0	موافق بشدة	3
3	تساعد القوائم المالية على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية للمؤسسة.	35,4	633,0	موافق بشدة	2
4	يوجد توازن ملحوظ بين الملائمة و الوثوقية في المعلومات المحاسبية المثبتة في القوائم المالية.	92,3	722,0	موافق	6
5	تعطي القوائم المالية صورة صادقة عن المراكز المالية للمؤسسة.	22,4	672,0	موافق بشدة	4
6	تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات.	38,4	594,0	موافق بشدة	1
الإجمالي	الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية	19,4	426,0	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 19,4 وانحراف معياري 426,0، وهي درجة موافقة مرتفعة ، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (6) بمتوسط حسابي قدره (38,4) وانحراف معياري (594,0) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن القوائم المالية تعتبر من أهم مصادر المعلومات.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (4) بمتوسط حسابي قدره (92,3) وانحراف معياري (722,0) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أنه يوجد توازن ملحوظ بين الملائمة والوثوقية في المعلومات المحاسبية المثبتة في القوائم المالية.

3/ طرق الإفصاح المحاسبي

يمكن تلخيص عبارات طرق الإفصاح المحاسبي فيما يلي:

جدول رقم(16): الوسط الحسابي لعبارات طرق الإفصاح المحاسبي

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
1	موافق بشدة	450,0	27,4	تترك طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أثرا على متخذي القرار ممن يستخدموها.	1
4	موافق	667,0	00,4	يعتبر تقرير مجلس الإدارة متما للقوائم المالية والذي يصعب تفسير الكثير من المعلومات من دونه.	2
3	موافق	277,0	08,4	يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكلها وترتيبها .	3
2	موافق	536,0	14,4	يجب استخدام مصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف لدى مستخدمي المعلومات.	4
2	موافق	347,0	14,4	تستخدم التقارير و الجداول الملحقة لإظهار بعض المعلومات التي يصعب ويستحيل إظهارها في القوائم المالية.	5
5	موافق	060,1	65,3	يعتبر تقرير المدقق الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية.	6
	موافق	343,0	04,4	طرق الإفصاح المحاسبي	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات طرق الإفصاح المحاسبي حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 04,4 وانحراف معياري 343,0، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (1) بمتوسط حسابي قدره (27,4) وانحراف معياري (450,0) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أنطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية تترك أثرا على متخذي القرار ممن يستخدموها.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (6) بمتوسط حسابي قدره (65,3) وانحراف معياري (060,1) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن تقرير المدقق الخارجي يعتبر وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية.

4/ فعالية نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تلخيص عبارات فعالية نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

جدول رقم(17): الوسط الحسابي لعبارات فعالية نظام الرقابة الداخلية

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
3	موافق بشدة	652,0	27,4	تهدف الرقابة الداخلية للمحافظة على ممتلكات المؤسسة.	1
1	موافق بشدة	580,0	32,4	يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المؤسسة وضمان دقة المعلومات المالية والتشغيلية.	2
5	موافق	614,0	11,4	تحمي الرقابة الداخلية الأصول والسجلات من مخاطر السرقة والضياع.	3
5	موافق	458,0	11,4	يتضمن نظام الرقابة الإدارية الخطة التنظيمية للمؤسسة وتتحقق من خلال الموازنات، التحليل الإحصائي، الرقابة على الجودة.	4
3	موافق بشدة	450,0	27,4	يتم ممارسة الرقابة الداخلية في بيئة تتوفر فيها المتطلبات التالية: النزاهة والأخلاق، مهارات، مجلس الإدارة، هيكل الشركة.	5
4	موافق	374,0	16,4	تساهم أنشطة الرقابة في اتخاذ التدابير للسيطرة على المخاطر التي يتم تنفيذها على جميع المستويات الهرمية والوظيفية.	6

5	موافق	458,0	11,4	تعتبر أنظمة المعلومات والاتصالات مفصلة للأفراد بجمع وتبادل المعلومات اللازمة لإجراء العمليات وإدارتها.	7
2	موافق بشدة	571,0	30,4	يجب إنشاء نظام مراقبة دائم وإجراء تقييمات دورية (التدقيق الداخلي).	8
4	موافق	553,0	16,4	يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بعدة أساليب منها الاستبيان والتقرير الوصفي.	9
6	موافق	600,0	03,4	تعطي الرقابة الداخلية تأكيدا معقولا وليس مطلقا.	10
	موافق	345,0	18,4	فعالية نظام الرقابة الداخلية	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات فعالية نظام الرقابة الداخلية حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 18,4 وانحراف معياري 345,0، وهي درجة موافقة مرتفعة ، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (2) بمتوسط حسابي قدره (32,4) وانحراف معياري (580,0) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المؤسسة وضمان دقة المعلومات المالية والتشغيلية.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (10) بمتوسط حسابي قدره (03,4) وانحراف معياري (600,0) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

بعد تحليلنا لبيانات الدراسة باستخدام مختلف الأدوات، نقوم الآن باختبار نتائج الدراسة على ضوء الفرضيات التي تم طرحها في البداية.

1/ اختبار الفرضية الفرعية الأولى: " يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لمقومات الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المينائية سكيكدة"

جدول رقم(18): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور مقومات الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

المحور	قيمة B	قيمة T	مستوى المعنوية	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة F
الفرضية الأولى	618,0	585,4	000,0	613,0	375,0	019,21

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول رقم (18) دور مقومات الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد علاقة طردية مقومات الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، إذ بلغ معامل الارتباط (613,0) عند مستوى دلالة 000,0 أقل من 05,0 ومعامل تحديد (375,0) أي ما قيمته (5,37%) من التغيرات في مستوى دعم نظام الرقابة الداخلية ناتج عن التغير في مستوى أهمية مقومات الإفصاح المحاسبي، كما بلغت قيمة درجة التأثير (618,0) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية مقومات الإفصاح المحاسبي يؤدي إلى الزيادة في مستوى دعم نظام الرقابة الداخلية وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (019,21) وقيمة T المحسوبة بلغت (585,4) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية أقل من 05,0، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية التي تنص على أنه: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05,0 لمقومات الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

2/ اختبار الفرضية الفرعية الثانية: "يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ للإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المينائية سكيكدة"

جدول رقم(19): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

المحور	قيمة B	قيمة T	مستوى المعنوية	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة F
الفرضية الثانية	684,0	945,3	000,0	555,0	308,0	567,15

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول رقم (19) دور الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد دور للإفصاح المحاسبي للمعلومات في دعم نظام الرقابة الداخلية

للمؤسسة، إذ بلغ معامل الارتباط (555,0) عند مستوى دلالة 000,0 أقل من 05,0 ومعامل تحديد (308,0) أي ما قيمته (8,30%) من التغيرات في مستوى دعم نظام الرقابة الداخلية ناتج عن التغير في مستوى أهمية الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية، كما بلغت قيمة درجة التأثير (684,0) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية يؤدي إلى الزيادة في مستوى دعم نظام الرقابة الداخلية وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (567,15) وقيمة T المحسوبة بلغت (945,3) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية أقل من 05,0، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية التي تنص على أنه: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

3/ الفرضية الفرعية الثالثة: " يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لطرق الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المينائية"

جدول رقم(20): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور طرق الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

المحور	قيمة B	قيمة T	مستوى المعنوية	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة F
الفرضية الثالثة	636,0	852,4	000,0	634,0	402,0	539,25

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول رقم (20) دور طرق الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد دور لطرق الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية، إذ بلغ معامل الارتباط (634,0) عند مستوى دلالة 000,0 أقل من 05,0 ومعامل تحديد (402,0) أي ما قيمته (2,40%) من التغيرات في مستوى دعم نظام الرقابة الداخلية ناتج عن التغير في مستوى أهمية طرق الإفصاح المحاسبي، كما بلغت قيمة درجة التأثير (636,0) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية طرق الإفصاح المحاسبي يؤدي إلى الزيادة في مستوى دعم نظام الرقابة الداخلية وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (539,25) وقيمة T المحسوبة بلغت (852,4) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية أقل من 05,0، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية التي تنص على أنه: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05,0 لطرق الإفصاح المحاسبي للمعلومات في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

4/ اختبار الفرضية الرئيسية: "يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ للإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المينائية سكيكدة"

جدول رقم(21): نتيجة تحليل الانحدار المتعدد لاختبار دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

المحور	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة F	مستوى المعنوية
الفرضية الرئيسية	740,0	547,0	288,13	000,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول رقم (21) دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد دور للإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية ، إذ بلغ معامل الارتباط (740,0) عند مستوى دلالة 000,0 أقل من 05,0 ومعامل تحديد (547,0) أي ما قيمته (7,54%) من التغيرات في مستوى دعم نظام الرقابة الداخلية ناتج عن التغير في مستوى أهمية الإفصاح المحاسبي، وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (288,13) عند مستوى معنوية أقل من 05,0، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية التي تنص على أنه: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05,0 للإفصاح المحاسبي للمعلومات في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

خلاصة الفصل الثاني:

جاء هذا الفصل الذي يمثل الجانب التطبيقي للدراسة، حيث قمنا بدراسة ميدانية على المؤسسة المينائية سكيكدة المعتمدة على الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تقديم لمحة عن المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة، بعدها تطرقنا في المبحث الثاني إلى عرض وتحليل نتائج الدراسة. وبعد تفريغ البيانات وتحليل أجزاء الاستبيان الذي وزع على عينة الدراسة تم استرجاع 37 استمارة كاملة بنسبة 93%، ثم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss لحساب النتائج المتعلقة بكل من محور الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية، وبعد التحليل والمناقشة توصلنا إلى أن هناك دور بين الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية.

الخاتمة

الخاتمة

تمحورت إشكالية الدراسة حول دور الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية وذلك بالمؤسسة المينائية سكيكدة. ولتحقيق أهداف الدراسة تمت مراجعة العديد من المواضيع، وبعض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، ومن هذا المنطلق عملت هذه الدراسة على معرفة تحديد الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية، حيث أخذت المؤسسة المينائية سكيكدة E.P.S كنموذجاً حيث اكتشفنا من خلال الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة المبحوثة أن هناك دور للإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة.

وقد اتبعنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي حيث اشتملت الدراسة على جانبين الأول نظري والثاني ميداني.

واستخدما الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بمتغير المستقل الإفصاح المحاسبي والمتغير التابع الرقابة الداخلية وتكونت من أربعة محاور هي: مقومات الإفصاح، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وطرق الإفصاح المحاسبي، فعالية نظام الرقابة الداخلية، تم توزيع (40) استبيان على عينة الدراسة، استرد منها (37) أي بنسبة استرداد بلغت 93 % وبذلك يكون عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل (37)

استبيان، ولغرض التحليل الإحصائي تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية: معامل ألفا كرونباخ لقياس أداة الدراسة، التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص العينة، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابة عن أسئلة الدراسة، وتحليل الانحدار البسيط لاختبار فرضيات الدراسة.

أولاً نتائج الدراسة:

لقد سمحت المعالجة النظرية لموضوع الدراسة، وتحليل البيانات المتعلقة بدور الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة، تمكنا من استخلاص النتائج التالية:

- تعمل مقومات الإفصاح المحاسبي على زيادة الشفافية والمصداقية، وتعزيز الثقة بين المستثمرين والجمهور وتحسين الرقابة الداخلية وتقليل المخاطر؛

- يعتبر التعقيد والتأخير في إصدار التقارير المالية سببا في تعرض الشركة للمزيد من المخاطر والمساءلة.

- تساعد الرقابة الداخلية على تحسين الكفاءة والفعالية في العمليات وتقليل المخاطر و الأخطاء، كما تساعد في تحسين صورة الشركة وزيادة ثقة المساهمين؛

- تشمل طرق الإفصاح المحاسبي تقارير البيانات المالية مثل القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى؛

الخاتمة

- يساعد الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية من خلال توفير المعلومات اللازمة لتحديد المخاطر المحتملة وتحديد النقاط الضعيفة في العمليات والتأكد من الإجراءات المعمول بها؛

اختبار نتائج الفرضيات:

- هناك علاقة ارتباط موجب بين تطبيق مقومات الإفصاح المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- هناك أثر مرتفع جدا لطرق الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية سكيكدة؛
- يوجد أثر للإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة؛

التوصيات:

- ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتفعيل آلياته في جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ليضمن تحقيق مستوى ودرجة إفصاح كافي عن المعلومات المحاسبية لتكون متاحة لجميع الفئات المستخدمة لها بكل سهولة.
- النهوض بالمهنة المحاسبية ورفع مستواها بتأهيل الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين.
- ضرورة الاهتمام أكثر بالرقابة الداخلية من قبل المؤسسة المينائية سكيكدة بوضع لجنة رقابة دقيقة.
- ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات الجزائرية بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية.
- الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والمحلية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بشكل صحيح ومفصل وفي الوقت المناسب وتقديم تقارير مالية شفافة ودقيقة.
- تحديد مسؤولية الإفصاح المحاسبي وتوفير التدريب اللازم للعاملين في هذا المجال وتوفير الدعم اللازم لهم، والالتزام بالأخلاقيات المهنية والتعامل بشكل مسؤول مع المستثمرين والأطراف الأخرى المهمة بالشركة.
- يجب على المؤسسات الجزائرية مواكبة التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية بما يتوافق ومتطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

آفاق الدراسة:

إن الإفصاح المحاسبي والرقابة الداخلية مفهومان مهمين جدا في الإدارة المالية، ولكن هذه الدراسة لم تتناول إلا جزء بسيط منها، إذ لا تزال هناك العديد من الجوانب التي تحتاج إلى مزيد من الدراسة والتي يمكن أن تؤخذ كمواضيع مستقبلية فيها ومن أهمها:

- تأثير النظام المحاسبي على الإفصاح المالي ضمن القوائم المالية؛
- دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية والمساءلة للحد من الفساد المالي والإداري.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1/ أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، الطبعة الأولى، القاهرة، 2002.
 - 2/ إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي وأثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء، الطبعة الأولى، 2014.
 - 3/ سامر مظهر قنطججي، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي، سوريا، دار أبي فداء العالمية، 2012.
 - 4/ عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، عمان، دار الراية، الطبعة الأولى، 2009.
 - 5/ طلال محمد الججاوي و آخرون، الإفصاح المحاسبي الإستباقي، دار الأيام، الطبعة الأولى، عمان، 2017.
- الأطروحات والمذكرات :
- 6/ براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، دكتوراه، جامعة بوقرة، بومرداس، 2014.
 - 7/ بن زاف لبنى، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018.
 - 8/ غاشوش عابدة، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، 2019.
 - 9/ حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الدنمارك، 2010.
 - 10/ عيسى سند غانم المطيري، الرقابة الداخلية في المصارف والمؤسسات المالية الإسلامية وأثرها في الوقاية من الجرائم المالية، ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، 2010.
 - 11/ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسن أداء المؤسسة، ماجستير، جامعة الجزائر، 3، 2010/2009.

المجلات:

- 12/ أحمد حابية، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة المدير، جامعة الجزائر، 3، المجلد 7، العدد 2، الجزائر، 2020.
- 13/ ألان عجيب مصطفى هلندي وآخرون، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة سليمانية، مجلد 7، العدد 45، العراق، 2010.
- 14/ بن عيشي عمار وآخرون ، الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، المجلد 2، العدد 4، بسكرة، 2017.

قائمة المراجع

- 15/ دواح بلقاسم وآخرون، مساهمة حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي، مجلة اقتصاديات المال والاعمال، جامعة عبد الحميد بن بديس، مجلد2، العدد6، مستغانم،2018.
- 16/ صديق مسعود، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي scf، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، المجلد1، العدد2، ورقة،2016.
- 17/ كامل يوسف سلمان بركة، أثر وجود نظام فعال و محكم لقواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، المجلد9، العدد2، فلسطين، 2022.
- 18/ محمد علي عبد الله أبكر، العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية وجودة التقارير المالية، مجلة ربحان للنشر العلمي، جامعة نيالا، المجلد2022، العدد22، السودان، 2022.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- 1/ lionel collins ;gèrard valin ; audit rt control interne aspects financiers et opèrationnels et statègiques ; editions dalloz ; paris cedex05 ; èdition4 ;1992.
- 2/ khelassi reda ; l'audit interne-audit opertionnel- ;editions houma ;2005

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص إدارة مالية



أخي العامل/أختي العاملة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

استمارة استبيان

في إطار إعدادنا مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير, تخصص إدارة مالية بعنوان "دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة" نرجو من سادتك أن تمدوا لنا يد المساعدة بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بقة وموضوعية مما يعزز الثقة في نتائج هذه الدراسة التي نأمل أن تعود على الجميع بالنفع والفائدة, وتؤكد لكم أن الآراء التي ستدلون بها سوف تتسم بالسرية التامة, وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

الإشكالية :

هل يوجد دور للإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الفرضيات:

- 1 لا يوجد دور لمقومات الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- 2 لا يوجد دور للإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية في دعم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- 3 لا يوجد دور لطرق الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية.

تحت إشراف الأستاذ:

د.فروم محمد الصالح

من إعداد الطلبة:

موهوب رانيا

جامعي شيماء

الملاحق

القسم الأول : البيانات الشخصية

1/ المستوى التعليمي:

متوسط أو أقل ثانوي ليسانس ماستر أو ما بعد التخرج

2/ التخصص الأكاديمي:

محاسبة ومالية تدقيق اقتصاد إدارة أعمال أخرى

3/ المستوى الوظيفي :

مدير مدير فرعي مدقق مالي محاسب عضو مجلس إدارة
رئيس مصلحة أخرى

4/ سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ما بين 6 و 10 سنوات ما بين 11 و 20 سنة أكثر من 20 سنة

القسم الثاني: الإفصاح المحاسبي

معارض جدا	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	المحور الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي
					1 يعتبر الغرض من الإفصاح تقديم معلومات ملائمة لخدمة الاحتياجات المشتركة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم مع المنشأة.
					2 تبرز أهمية ملائمة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تستخدم من أجلها بعنصر أساسي هو خاصية الملائمة.
					3 تتمتع البيانات والمعلومات المفصح عنها بالشفافية التامة.
					4 يتم التركيز على البيانات والمعلومات المفصح عنها المؤثرة على المركز المالي للوحدة الاقتصادية للمؤسسة.
					5 يساعد الإفصاح في زيادة القدرة على اتخاذ القرارات بصورة أقل خطورة.
					6 يتطلب الإفصاح عرض المعلومات بطريقة سهلة و ترتيب المعلومات فيها وتنظيمها.
					7 يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية في الوقت المناسب.

الملاحق

القسم الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية
					1 تتمتع القوائم المالية بالإفصاح الكافي.
					2 يجعل الإفصاح غير الملائم القوائم المالية مضللة.
					3 تساعد القوائم المالية على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية للمؤسسة.
					4 يوجد توازن ملحوظ بين الملائمة و الموثوقية في المعلومات المحاسبية المثبتة في القوائم المالية.
					5 تعطي القوائم المالية صورة صادقة عن المراكز المالية للمؤسسة.
					6 تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات.
					المحور الثالث: طرق الإفصاح المحاسبي
					1 تترك طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أثرا على متخذي القرار ممن يستخدموها.
					2 يعتبر تقرير مجلس الإدارة متما للقوائم المالية والذي يصعب تفسير الكثير من المعلومات من دونه.
					3 يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكلها وترتيبها .
					4 يجب استخدام مصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف لدى مستخدمي المعلومات.
					5 تستخدم التقارير و الجداول الملحقة لإظهار بعض المعلومات التي يصعب ويستحيل إظهارها في القوائم المالية.
					6 يعتبر تقرير المدقق الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية.

الملاحق

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تهدف الرقابة الداخلية للمحافظة على ممتلكات المؤسسة.					
2	يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المؤسسة وضمان دقة المعلومات المالية والتشغيلية.					
3	تحمي الرقابة الداخلية الأصول والسجلات من مخاطر السرقة والضياع.					
4	يتضمن نظام الرقابة الإدارية الخطة التنظيمية للمؤسسة وتتحقق من خلال الموازنات، التحليل الإحصائي، الرقابة على الجودة.					
5	يتم ممارسة الرقابة الداخلية في بيئة تتوفر فيها المتطلبات التالية: النزاهة والأخلاق، مهارات، مجلس الإدارة، هيكل الشركة.					
6	تساهم أنشطة الرقابة في اتخاذ التدابير للسيطرة على المخاطر التي يتم تنفيذها على جميع المستويات الهرمية والوظيفية.					
7	تعتبر أنظمة المعلومات والاتصالات مفصلة للأفراد بجمع وتبادل المعلومات اللازمة لإجراء العمليات وإدارتها.					
8	يجب إنشاء نظام مراقبة دائم وإجراء تقييمات دورية (التدقيق الداخلي).					
9	يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بعدة أساليب منها الاستبيان والتقارير الوصفي.					
10	تعطي الرقابة الداخلية تأكيدا معقولا وليس مطلقا.					

قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
فروم محمد	أستاذ محاضر "أ"	المشرف
بلقاسم كحلولي أحلام	أستاذ محاضر "أ"	المحكم
سعد قرمش زهرة	أستاذ محاضر "أ"	المحكم

الملاحق

الملحق رقم 03 الاتساق الداخلي

Corrélations

		a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7	axe1
a1	Corrélation de Pearson	1	.431**	.463**	.153	.448**	.174	.348*	.637**
	Sig. (bilatérale)		.008	.004	.367	.005	.303	.035	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37
a2	Corrélation de Pearson	.431**	1	.349*	.358*	.365*	.507**	.249	.703**
	Sig. (bilatérale)	.008		.034	.029	.026	.001	.137	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37
a3	Corrélation de Pearson	.463**	.349*	1	.154	.183	.431**	.135	.620**
	Sig. (bilatérale)	.004	.034		.364	.280	.008	.426	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37
a4	Corrélation de Pearson	.153	.358*	.154	1	.296	.147	.023	.512**
	Sig. (bilatérale)	.367	.029	.364		.076	.385	.893	.001
	N	37	37	37	37	37	37	37	37
a5	Corrélation de Pearson	.448**	.365*	.183	.296	1	.289	.490**	.694**
	Sig. (bilatérale)	.005	.026	.280	.076		.083	.002	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37
a6	Corrélation de Pearson	.174	.507**	.431**	.147	.289	1	.349*	.654**
	Sig. (bilatérale)	.303	.001	.008	.385	.083		.034	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37
a7	Corrélation de Pearson	.348*	.249	.135	.023	.490**	.349*	1	.602**
	Sig. (bilatérale)	.035	.137	.426	.893	.002	.034		.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37
axe1	Corrélation de Pearson	.637**	.703**	.620**	.512**	.694**	.654**	.602**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		b1	b2	b3	b4	b5	b6	axe2
b1	Corrélation de Pearson	1	.234	.330*	.227	.385*	.348*	.671**
	Sig. (bilatérale)		.164	.046	.176	.019	.035	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37

الملاحق

b2	Corrélation de Pearson	.234	1	.452**	.341*	-.051-	-.025-	.549**
	Sig. (bilatérale)	.164		.005	.039	.763	.884	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
b3	Corrélation de Pearson	.330*	.452**	1	.307	.339*	.449**	.750**
	Sig. (bilatérale)	.046	.005		.064	.040	.005	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
b4	Corrélation de Pearson	.227	.341*	.307	1	.266	.074	.607**
	Sig. (bilatérale)	.176	.039	.064		.111	.665	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
b5	Corrélation de Pearson	.385*	-.051-	.339*	.266	1	.485**	.623**
	Sig. (bilatérale)	.019	.763	.040	.111		.002	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
b6	Corrélation de Pearson	.348*	-.025-	.449**	.074	.485**	1	.578**
	Sig. (bilatérale)	.035	.884	.005	.665	.002		.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
axe2	Corrélation de Pearson	.671**	.549**	.750**	.607**	.623**	.578**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	37	37	37	37	37	37	37

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		c1	c2	c3	c4	c5	c6	axe3
c1	Corrélation de Pearson	1	.370*	.265	.190	.115	.146	.517**
	Sig. (bilatérale)		.024	.113	.260	.496	.387	.001
	N	37	37	37	37	37	37	37
c2	Corrélation de Pearson	.370*	1	.452**	.389*	.240	.079	.646**
	Sig. (bilatérale)	.024		.005	.017	.152	.644	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
c3	Corrélation de Pearson	.265	.452**	1	.486**	.751**	.005	.593**
	Sig. (bilatérale)	.113	.005		.002	.000	.976	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
c4	Corrélation de Pearson	.190	.389*	.486**	1	.348*	.184	.645**
	Sig. (bilatérale)	.260	.017	.002		.035	.276	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
c5	Corrélation de Pearson	.115	.240	.751**	.348*	1	.208	.569**
	Sig. (bilatérale)	.496	.152	.000	.035		.216	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
c6	Corrélation de Pearson	.146	.079	.005	.184	.208	1	.654**
	Sig. (bilatérale)	.387	.644	.976	.276	.216		.000
	N	37	37	37	37	37	37	37
axe3	Corrélation de Pearson	.517**	.646**	.593**	.645**	.569**	.654**	1
	Sig. (bilatérale)	.001	.000	.000	.000	.000	.000	

الملاحق

N	37	37	37	37	37	37	37
---	----	----	----	----	----	----	----

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

	d1	d2	d3	d4	d5	d6	d7	d8	d9	d10	axe4
Corrélation de Pearson	1	.864**	.480**	.457**	.312	.499**	.457**	.226	.260	.336*	.773**
Sig. (bilatérale)		.000	.003	.004	.060	.002	.004	.179	.120	.042	.000
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.864*	1	.523**	.491**	.293	.520**	.491**	.204	.264	.293	.776**
Sig. (bilatérale)	.000		.001	.002	.078	.001	.002	.226	.114	.078	.000
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.480*	.523**	1	.648**	.092	.527**	.648**	-.094-	.110	.519**	.690**
Sig. (bilatérale)	.003	.001		.000	.587	.001	.000	.579	.515	.001	.000
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.457*	.491**	.648**	1	.393*	.381*	.736**	.192	.367*	.292	.748**
Sig. (bilatérale)	.004	.002	.000		.016	.020	.000	.254	.026	.080	.000
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.312	.293	.092	.393*	1	.393*	.258	.327*	.265	.075	.494**
Sig. (bilatérale)	.060	.078	.587	.016		.016	.123	.048	.113	.659	.002
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.499*	.520**	.527**	.381*	.393*	1	.381*	.158	.138	.351*	.645**
Sig. (bilatérale)	.002	.001	.001	.020	.016		.020	.349	.416	.033	.000
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.457*	.491**	.648**	.736**	.258	.381*	1	.298	.367*	.494**	.784**
Sig. (bilatérale)	.004	.002	.000	.000	.123	.020		.073	.026	.002	.000
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.226	.204	-.094-	.192	.327*	.158	.298	1	.547**	.057	.448**
Sig. (bilatérale)	.179	.226	.579	.254	.048	.349	.073		.000	.738	.005
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.260	.264	.110	.367*	.265	.138	.367*	.547**	1	.237	.552**
Sig. (bilatérale)	.120	.114	.515	.026	.113	.416	.026	.000		.157	.000
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.336*	.293	.519**	.292	.075	.351*	.494**	.057	.237	1	.579**

الملاحق

Sig. (bilatérale)	.042	.078	.001	.080	.659	.033	.002	.738	.157		.000
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Corrélation de Pearson	.773 [*]	.776 ^{**}	.690 ^{**}	.748 ^{**}	.494 ^{**}	.645 ^{**}	.784 ^{**}	.448 ^{**}	.552 ^{**}	.579 ^{**}	1
Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.005	.000	.000	
N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم 04 معامل الثبات ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.724	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.689	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.841	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.863	29

الملحق رقم 06 التكرارات المطلقة والنسبية للمتغيرات الشخصية

الملاحق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي	2	5.4	5.4
	ليسانس	18	48.6	54.1
	ماسنتر	17	45.9	100.0
	Total	37	100.0	100.0

التخصص

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	19	51.4	51.4
	اقتصاد	1	2.7	54.1
	ادارة اعمال	4	10.8	64.9
	اخرى	13	35.1	100.0
	Total	37	100.0	100.0

المستوى الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدير	2	5.4	5.4
	مدير فرعي	1	2.7	8.1
	مدقق	3	8.1	16.2
	محاسب	11	29.7	45.9
	رئيس مصلحة	7	18.9	64.9
	أخرى	13	35.1	100.0
	Total	37	100.0	100.0

سنوات الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 اقل من	5	13.5	13.5
	سنوات 10 و 6 ما بين	10	27.0	40.5
	سنة 12 و 11 ما بين	20	54.1	94.6
	سنة 20 أكثر من	2	5.4	100.0
	Total	37	100.0	100.0

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne

الملاحق

a1	37	4.16	.374	.061
a2	37	4.08	.433	.071
a3	37	4.16	.646	.106
a4	37	4.11	.658	.108
a5	37	4.27	.560	.092
a6	37	4.30	.520	.085
a7	37	4.16	.646	.106
axe1	37	4.1776	.34240	.05629

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
b1	37	4.05	.705	.116
b2	37	4.24	.760	.125
b3	37	4.35	.633	.104
b4	37	3.92	.722	.119
b5	37	4.22	.672	.111
b6	37	4.38	.594	.098
axe2	37	4.1937	.42766	.07031

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
c1	37	4.27	.450	.074
c2	37	4.00	.667	.110
c3	37	4.08	.277	.045
c4	37	4.14	.536	.088
c5	37	4.14	.347	.057
c6	37	3.65	1.060	.174
axe3	37	4.0450	.34393	.05654

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
d1	37	4,27	,652	,107
d2	37	4,32	,580	,095
d3	37	4,11	,614	,101
d4	37	4,11	,458	,075
d5	37	4,27	,450	,074
d6	37	4,16	,374	,061
d7	37	4,11	,458	,075
d8	37	4,30	,571	,094
d9	37	4,16	,553	,091
d10	37	4,03	,600	,099

الملاحق

axe4	37	4,1838	,34522	,05675
------	----	--------	--------	--------

ملحق رقم 07 الانحدار البسيط

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.613 ^a	.375	.357	.27674

a. Valeurs prédites : (constantes), axe1

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1.610	1	1.610	21.019	.000 ^b
	Résidu	2.681	35	.077		
	Total	4.290	36			

a. Variable dépendante : axe4

b. Valeurs prédites : (constantes), axe1

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.604	.565		2.841	.007
	axe1	.618	.135	.613	4.585	.000

a. Variable dépendante : axe4

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.634 ^a	.402	.385	.27072

a. Valeurs prédites : (constantes), axe3

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1.725	1	1.725	23.539	.000 ^b
	Résidu	2.565	35	.073		
	Total	4.290	36			

a. Variable dépendante : axe4

b. Valeurs prédites : (constantes), axe3

الملاحق

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1.609	.533		3.022	.005
axe3	.636	.131	.634	4.852	.000

a. Variable dépendante : axe4

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.740 ^a	.547	.506	.24265

a. Valeurs prédites : (constantes), axe2, axe3, axe1

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	2.347	3	.782	13.288	.000 ^b
	Résidu	1.943	33	.059		
	Total	4.290	36			

a. Variable dépendante : axe4

b. Valeurs prédites : (constantes), axe2, axe3, axe1

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.544 ^a	.296	.276	.29379

a. Valeurs prédites : (constantes), axe11111

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1.269	1	1.269	14.705	.001 ^b
	Résidu	3.021	35	.086		
	Total	4.290	36			

a. Variable dépendante : axe4

b. Valeurs prédites : (constantes), axe11111

الملاحق

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1.411	.725		1.947	.060
axe11111	.670	.175	.544	3.835	.001

a. Variable dépendante : axe4