وزارة التـعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 08 ماي 1945 قالمة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مـذكرة تخرج لنيـل شهـــادة المـــاستر

فرع علوم مالية

تخصص مالية المؤسسات

الموضوع:

دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية

دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة–

* من إعداد الطالبين
– بوخناف سلمى
– بن هارون خلود

* تحت إشراف الأستاذة
– د/ بن ناصر أمال

السنة الجامعية: 2018–2019

وزارة التـعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 08 ماي 1945 قالمة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مـذكرة تخرج لنيـل شهـــادة المـــاستر

فرع علوم مالية

تخصص مالية المؤسسات

الموضوع:

دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية

دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة–

* من إعداد الطالبين
– بوخناف سلمى
– بن هارون خلود

* تحت إشراف الأستاذ
–د/ بن ناصر أمال

السنة الجامعية: 2018–2019

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله عز وجل القائل:

" ولئن شكرتم لأزيدنكم "

اللهم نحمدك حمداً يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك

أن وفقتنا للقيام بهذا العمل ويسرت لنا سبيل انجازه بمنة وبفضل منك .

ويقول صلى الله عليه وسلم: " من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

نتقدم بتقديرنا واحترامنا وتشكراتنا الخالصة للأستاذة المشرفة بن ناصر أمال

لقبولها الإشراف على مذكرتنا، والتي طالما حرصت على إمدادنا بالمعلومات

اللازمة وتوجيهنا

والشكر موصول إلى كل الأساتذة الفاضلين على كل الدعم

الذين قدموه لنا طوال تلك السنوات .

ونختم شكرنا إلى جميع موظفي مؤسسة "سونلغاز"

على مساعدتهم لنا من أجل إنجاز هذا العمل

وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد ولو بكلمة .

خلود/ سلمى

الإهداء

إلى من قال فيهما الله عز و جلد

" واخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"

الوالدين الكريمين أطال الله عمرهما

إلى زوجي بارك الله فيه و حفظه لي

إلى إختي الغالية و إخوتي حفظهم الله

إلى كل الأهل و الأحبة أدامهم الله إلى جانبي

أهدي هذا العمل.....

خلود بن هارون

الإهداء

إلى من جعلت مني تاجا ذهبيا يعتلي أولى

أولوياتها، ففرحت لأفراحنا و حملت مأسينا للعمر كله

ولم تشتكي يوما ثقل أوزاننا

إلى مي التي كانت دوما كالشمس لا يضاهي نورها أحد

حفضها الله و أطال في عمرها و أدامها تاج فوق رؤوسنا

إلى أختي الغالية التي لا أملك سواها حفظها الله لي

إلى كل الأهل و الأحبة أدامهم الله إلى جانبي

إلى زميلتي و والدها حفظه الله لأحبابه

أهدي هذا العمل.....

سلمى بوخناف

مقدمة عامة

مقدمة عامة

أدى ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر بالإضافة إلى التطور العلمي والتكنولوجي إلى إزدياد حجم المؤسسات وإنتشارها جغرافيا واتساع أنشطتها الإقتصادية، ومن ثم إزدادت درجة تعقيد عملياتها، الأمر الذي أوجب وجود قسم للرقابة الداخلية في المؤسسات يهدف إلى مساعدة الادارة للقيام بوظائفها بكل كفاءة وفعالية، وتضمن وجود معلومات ذات موثوقية ومصداقية تعبر بشكل واضح وشفاف عن وضعية المؤسسة، والتي تقدم درجة كبيرة من الثقة لأصحابها وللمستفيدين منها.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم أدوات حماية الأصول المالية للمؤسسة، وتقييم وضعيتها حيث يتوقف نجاح وفعالية الرقابة على مدى توفر مجموعة من المقومات الضرورية، والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم وفعال داخل المؤسسة، وأن أي قصور في هذه المقومات والعناصر قد يؤثر بالسلب على أدائها، في حين قد يساهم وجوده بشكل سليم في زيادة فعالية الرقابة في تحقيق أهداف المؤسسة.

كما تعد القوائم المالية من أهم المؤشرات التي تعتمد عليها المؤسسات والأطراف المتعامل معها للحصول على معلومات مالية ومحاسبية كمية للحكم على الوضع المالي للمؤسسة، ومدى القدرة على الوفاء بالالتزامات لسهولة اتخاذ القرارات السليمة.

1. إشكالية الدراسة:

بما أن شفافية القوائم المالية تعد من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها نظرا لما تلعبه من دور ريادي في الاضطلاع بالواقع المالي للمؤسسة.

فما مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية بمؤسسة سونلغاز "وحدة قالمة"؟

2. **التساؤلات الفرعية:**

و يندرج تحت هذه التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ هل تطبق مؤسسة "سونلغاز" وحدة قالمة، نظام رقابة داخلي فعّال؟
- ❖ هل تقوم مؤسسة "سونلغاز" وحدة قالمة، بإعداد القوائم المالية بطريقة شفافة ؟
- ❖ هل توجد علاقة تأثير لنظام الرقابة الداخلية على تعزيز شفافية القوائم المالية ؟

3. فرضيات الدراسة:

- تطبق مؤسسة "سونلغاز" وحدة قالمة، نظام رقابة داخلي فعّال.
- تقوم مؤسسة "سونلغاز" وحدة قالمة، بإعداد القوائم المالية بطريقة شفافة.
- توجد علاقة تأثير لنظام الرقابة الداخلية على تعزيز شفافية القوائم المالية.

4. أسباب إختيار موضوع الدراسة:

توجد عدة أسباب لإختيار الموضوع نذكر منها:

❖ **أسباب ذاتية:**

- يعد موضوع الدراسة يعد من المواضيع الهامة في إطار التخصص.
- الإهتمام والميول الشخصي للخوض في مهنة المراجعة و المراقبة الداخلية.
- الرغبة في إكتساب معارف جديدة في مجال الرقابة الداخلية و القوائم المالية.
- إثراء المكتبة بهذا النوع من المواضيع.

❖ **أسباب موضوعية:**

- الأهمية البالغة لموضوع الرقابة الداخلية في الحياة الاقتصادية لما يلعبه من دور في القضاء على التجاوزات و محاربة الفساد الاداري.
- معرفة واقع تطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، و مدى حيادية هذه العملية و موضوعيتها.
- تحديد نقاط قوة وضعف المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية عامة ومؤسسة سونلغاز"وحدة قالمة " خاصة.
- ادارج مختلف التغييرات التي طرأت على القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي.

5. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإجابة على التساؤولات والإشكالية المطروحة و تقييم نتائج البحث.
- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية ومحاولة إعطاء فكرة عنها و دورها بالمؤسسة.
- معرفة مختلف الإجراءات المتبعة للرقابة على القوائم المالية و الوثائق المستعملة فيها.

- لفت إنتباه مسؤولي المؤسسة الإقتصادية إلى الخصائص والمميزات التي تتمتع بها الرقابة الداخلية على القوائم المالية ودورها في كشف الأخطاء، وتحسين الوضع المالي.
- التعرف على كيفية إجراء التحليل المالي للقوائم المالية لمؤسسة سونلغاز والأدوات المستخدمة فيه، و إبراز أهميته كأداة لتشخيص الوضع المالي للمؤسسة.

6. أهمية الدراسة:

تكتسي الدراسة أهميتها من ضرورة تطبيق نظام رقابة داخلية فعال على مستوى المؤسسة الاقتصادية نظرا لزيادة نطاق أنشطتها وإتساعها، والدور الذي يلعبه هذا النظام المحكم والفعال في سلامة و مصداقية المعلومات المحاسبية والمالية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، من خلال مساهمته في كشف مختلف الأخطاء والانحرافات التي تواجهها، ووضع مختلف الإجراءات التصحيحية لتفاديها أو على الأقل التقليل من الخسائر التي قد تنجم عنها.

7. منهج الدراسة:

تم الاعتماد على عدة مناهج:

❖ **المنهج التاريخي:** والذي تم اعتماده في مراحل نشأة المؤسسة محل الدراسة.

❖ **المنهج الوصفي التحليلي:** حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في استعراض الاطار النظري بغرض التعرف على الرقابة الداخلية والقوائم المالية، والمنهج الوصفي التحليلي في وصف وتحليل البيانات ونتائج الدراسة.

❖ **منهج دراسة حالة:** حيث ساعد على التعمق في الموضوع من خلال زيارة ميدانية للمؤسسة محل الدراسة، بإسقاط المعلومات النظرية وتطبيقها على المؤسسة، من خلال استخدام أدوات جمع البيانات (مقابلة، استبيان)، وتحليل نتائج الاستبيان باستعمال برنامج SPSS .

هيكل الدراسة:

للإلمام بجميع جوانب الموضوع و لبلوغ الأهداف المرجوة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة وخاتمة عامة بالإضافة إلى ثلاثة فصول أساسية، فصلين نظريين والفصل الثالث تطبيقي ينفرد كل فصل بتمهيد و خلاصة.

❖ **الفصل الأول:**الإطار المفاهيمي والنظري للرقابة الداخلية، ويتضمن ثلاث مباحث، ففي المبحث الأول تم استعراض الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية، بينما المبحث الثاني تطرق لدور المراجعة

الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، في حين خصص المبحث الثالث لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- **الفصل الثاني:** معايير تحقيق شفافية القوائم المالية، حيث تناول في المبحث الأول عموميات حول القوائم المالية، بينما في المبحث الثاني تناول بشيء من التفصيل أنواع القوائم المالية، في حين المبحث الثالث تم التعرض فيه لتحليل القوائم المالية نظريا.
- **الفصل الثالث:** يتضمن دراسة حالة للرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز ودورها في تحسين شفافية القوائم المالية. حيث شمل هو كذلك ثلاث مباحث، المبحث الأول خصص لتقديم المؤسسة محل الدراسة، والمبحث الثاني اهتم بدور الرقابة الداخلية في تحقيق شفافية القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز واجراءات الرقابة الداخلية، بينما المبحث الثالث اشتمل على دراسة إحصائية تحليلة لدور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية بمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة–

8. صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على الوثائق، و ذلك راجع لأهميتها و التي تتسم بالسرية خاصة فيما يخص عمل المراقب الداخلي، لأنه ملزم بالتحفظ.
- الوضع السياسي الذي أثر على المؤسسة محل الدراسة، وذلك من خلال قيامها بإضرابات متتالية .
- قيام المكاتب بإضرابات مما أثر سلبا على إمكانية حصولنا على المعلومات الكافية في الوقت المناسب.
- تعد المؤسسة محل الدراسة مؤسسة فرعية ضمن الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، وهذا أدى إلى شح في المعلومات نظرا لتوفر كافة المعلومات بالمؤسسة الأم.

الفصل الأول

تمهيد

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير، وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، والتي تعتبر من أهم الأدوات التي يتم من خلالها إدارة موارد الشركات، ومراقبتها وقياسها حيث أنها تلعب دوراً هاما في كشف الغش، وحماية موارد المنظمة سواء كانت المادية أو المعنوية، كما تساعد على تقديم تقارير مالية موثوقة تسمح باتخاذ القرارات وردود أفعال في الوقت المناسب، وبأكثر دقة.

حيث أن ظهور الرقابة الداخلية، وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة، وتشعب وظائفها، وزيادة تعقدها وتفرعها، وهذا ما زاد صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية، والمالية.

وعليه سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي، والنظري لناظم الرقابة الداخلية عبر المباحث الثلاث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية

إن موضوع الرقابة الداخلية يهدف أساسا إلى ابراز أهمية وجود نظام سليم في المؤسسة ليضمن لها تحقيق أهدافها بطريقة أكثر فاعلية وكفاءة واستخدام الموارد المتاحة لها أحسن استغلال، ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساهم في اجتناب الأخطاء وارتكاب أعمال الغش والتلاعب وإمكانية اكتشافها بسرعة فور حدوثها.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يلعب نظام الرقابة الداخلية دوراً بالغ الأهمية في أي مؤسسة وذلك راجع لطور المشاريع والأعمال وتنوع المؤسسات، بحيث أصبح من الصعب القيام بالرقابة الشخصية، وعليه سيتم التعرف في هذا المطلب على نظام الرقابة الداخلية بشكل موسع.

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

عند التحدث عن نظام الرقابة الداخلية فإن له عدة تعاريف لعدة جهات من وجهة النظر الخاصة بكل منهم، ومن هذه التعاريف نذكر مايلي:

1. **تعريف نظام الرقابة الداخلية.**

قبل التطرق لمفهوم نظام الرقابة الداخلية يجب التعرف على معنى الرقابة، حيث يعرفها "ديسلر" على أنها: "الوظيفة التي تضمن أن الأنشطة توفر لنا النتائج المرغوبة، وتتعلق الرقابة بوضع هدف وقياس الأداء، والإجراء التصحيحي".[1]

كما تعرف من الناحية المالية على أنها: "تدقيق الحسابات أي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما. قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمشروع".[2]

---

[1]: كريمة علي الجوهر وآخرون، **التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات**، بريد الحرية، مصر الجديدة، القاهرة، مصر، ص 39.

[2]: عبد الرزاق رؤوف جابر، **الرقابة والمراقب المالي من الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 2004، ص 18.

وتعرف الرقابة الداخلية بأنها: "تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقياس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الانتاجية و تشييع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم".[1]

أو هي "الخطة التنظيمية للمنشأة وكافة الطرق التي تضعها الإدارة المحاسبية".[2]

ويمكن تعريفها أيضا بأنها: "مجموعة أنظمة تمارس من خلال إدارة التدقيق تهدف إلى تمكين الإدارة من الإحاطة بكيفية سير الأعمال من الجهات التابعة لها".[3]

أما نظام الرقابة الداخلية فتعرفه لجنة طرائق المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبة القانونية AICPA* على أنها: "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من وقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية، و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".[4]

وهيئة الخبراء المحاسبين المقبولين الفرنسية عرفتها بأنها: "مجموعة الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات و من جهة، إلى تطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى، وتنبثق طرائق كل نشاط وإجراءاته من داخل المؤسسة للمحافظة على استمراريتها".[5]

ومن هنا نستنتج أن الرقابة الداخلية هي تخطيط وتنظيم تستخدم للمحافظة على أصول اختيار البيانات ومدى درجة الوثوق معاً والاعتماد عليها، كما أن الرقابة الداخلية تعطي أساليب من أجل تقييم فعالية الأداء، التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وزيادة تشجيع العاملين وتدعيم أدائهم من أجل استمرارية المؤسسة.

---

[1]: محمد التهامي طوهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري الممارسة التطبيقية**، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 84.

[2]: فيحاء عبد الخالق و أخرون، **تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي و الاداري في الوحدات الخدمية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 92، الصادرة بتاريخ 2012/01/05، ص 174.

3: وفاء حسين بلان، **تقويم أداء الرقابة الداخلية في جهات القطاع العام في سوريا مع التطبيق على مؤسسات المياه**، أطروحة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015، ص ص 2 – 3

*: الهيئة الأمريكية للمحاسبين الأمريكيين.

[4]: خالد عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، ص 176.

[5]: حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساليب التدفيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص 242

2. **خصائص الرقابة الداخلية:**

تتميز الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص تتمثل في:[1] [1]

1.2. **الوضوح:** يجب أن تكون المعايير التي تبنى عليها عملية الرقابة مقبولة وواضحة للأطراف المعنيين بتطبيقها (أي مفهومة وسهلة التطبيق).

2.2. **المرونة:** بما أن المؤسسة موجودة في محيط ديناميكي، يجب عليها أن تتكيف معه عن طريق التغيير في الخطط والذي يتبعه تغيير في الأهداف، مما يستوجب عليها تعديل معايير الرقابة بشكل يتوافق مع التغييرات الحاصلة في الخطة.

2.3. **السرعة:** حتى يكون النظام الرقابي فعال يجب عليها توفير البيانات والمعلومات اللازمة في الوقت المناسب (الكشف عن الانحرافات مبكراً)، فكلما تم ذلك كلما أمكن السيطرة على الموقف مبكراً.

5.2. **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل.

6.2. **الموضوعية:** تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعاً لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جداً، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يسعى النظام الرقابي للحصول على معلومات صحيحة دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب، والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت من جهة أخرى.

4.2. **الاقتصاد:** يجب أن تكون كلفة النظام الرقابي تتناسب مع العائد منه أي من المهم أن تكون عوائد النظام الرقابي المتمثلة في حماية المشروع من الانحرافات أكبر من تكلفته.[2]

على ضوء ما سبق ذكره من خصائص للنظام الرقابي الفعال يمكن القول أن الرقابة الداخلية تحتاج إلى وجود قيادة قادرة على تحقيق أقصى استفادة ممكنة من النظام الرقابي الذي يتبناه كما تحتاج

[1]: زربي كلثوم، قاسي ايمان، **دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة 8 ماي 1945 قالمة ، 2014/2013، ص 11.

[2]:جميل أحمد توفيق، **مبادئ الإدارة بين النظرية و التطبيق**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص371.

إلى وجود العاملين القادرين على تفهم أهداف الرقابة، والمساعدة في تنفيذها على النحو المطلوب لتحقيق ثمارها المرجوة[1].

ثانيا: العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية

تتمثل هذه العوامل التي أدت إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية، وتطوريها مفهوما وأسلوباً وإجراءا في:[2]

1. **تزايد المشروعات وحجمها:** مما أدى إلى تعقيد وتشعب هياكلها التنظيمية، وحتى يمكن مراقبة العمليات يجب أن تعتمد الإدارة على العديد من التقارير والتحليلات التي توفر فيها درجة عالية من الثقة.
2. **اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية:** أي تفويض السلطات إلى إدارات الشركة المختلفة و الإخلاء بمسؤولية أمام المساهمين، يقوم بتحقيق الرقابة على هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة.
3. **حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة:** لابد لإدارة المشروع الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه، من أجل الاتخاذ المناسب واللازم من القرارات لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة الشركة في المستقبل، ولذلك لابد وجود نظام رقابة سليم يطمئن الإدارة عن صحة التقارير التي تقدم لها و تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها.
4. **مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المنشأة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام:** يجب على الإدارة توفير نظام رقابي داخلي سليم، حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في وضع الأخطاء والغش وسوء الاستخدام.
5. **حاجة مؤسسات الحكومة وإدارتها إلى بيانات دقيقة:** تحتاج الجهات الحكومية على بيانات دقيقة عن المنشآت المختلفة العاملة داخل البلد لتستغلها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وغيرها من الأسباب، فإذا ما طلبت هذه المعلومات من المؤسسة ما عليها تحضيريها

[1]:جميل أحمد توفيق، مرجع سبق ذكره، ص 371.

[2]: سلامة مصطفى صالح، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، الطبعة الاولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص ص 10 – 11.

بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا.

ثالثا: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية.

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية و خصائصه نجد أن الأهداف المراد تحقيقها من وضعه متعددة، وله أهمية بالغة في المؤسسة، وعليه سيتم في هذا لعنصر التطرق لكل من الأهمية و الأهداف وذلك فيما يلي:

1. أهمية الرقابة الداخلية:

تنبع أهمية الرقابة الداخلية من كونها أهم الأركان الأساسية للإدارة العلمية الحديثة، وأنها الذراع الرئيسي للإدارة المتطورة للنهوض بالمنظمات والمؤسسات وذلك فان الحاجة إلى الرقابة الداخلية أصبحت أكثر إلحاحاً للأسباب الآتية:[1]

- ❖ زيادة حجم ونطاق عمل الوحدة الاقتصادية، وما يصاحبها من تعقيد لهيكلها التنظيمي.
- ❖ أن المسؤولية الأساسية عن حماية أصول المؤسسة، وعن منع الغش، واكتشاف الأخطاء تقع على الإدارة.
- ❖ وجود نظام محكم، وفعال للرقابة الداخلية يحمي المؤسسة من الاختلاس، الغش والإهمال.
- ❖ اعتماد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في إعداد برنامجه، وتحديد مدى الاختبارات التي سيقوم بها، نظراً لتحويل المراجعة من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختيارية.

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

تنحصر أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية في:

1.2. التحكم في المؤسسة: حيث يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقها من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والتدقيق لمختلف التعليمات.[2]

---

[1]: محمد علي محمد الجابري، **تقييم المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظام المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن**، رسالة لنيل ماجستير الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. صنعاء، اليمن، 2014، ص 30.

[2]: نفيسة عفان، أثر **نظام الرقابة الداخلية عل أداء المؤسسة المصرفية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2013، ص 3.

2.2. حماية أصول المشروع: يقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية، ونجد في هذا المجال حمايتين الأولى مادية، ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها من جراء العوامل الخارجية من سرقة، أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصا لذلك، أما الحماية الثانية فهي محاسبية، ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول، وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام الموارد إدخالها إلى المخزن، وعملية الاستثمار، وغيرها من الحالات.[1]

3.2. ضمان صحة ودقة المعلومات: يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصداقية، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها.[2]

4.2. الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية: يعد الاهتمام بالكفاءة الإنتاجية وزيادتها وتطويرها من الأهداف الرئيسية لإدارة أي مشروع، حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق:

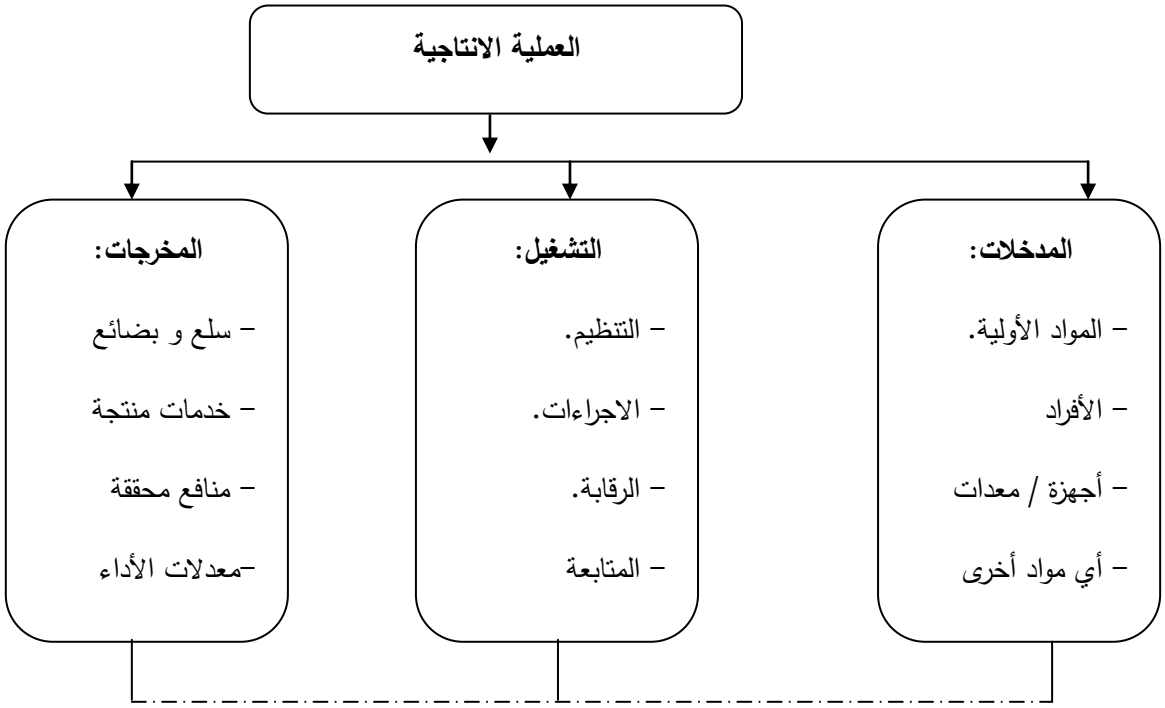
- ❖ رقابة عناصر الإنتاج (من موارد والعمل والأجهزة ومن المعدات...).
- ❖ تقييم نتائج العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمشروع و مدى تحقيق أهدافها عن طريق مقارنة الاداء الفعلي بالأداء المخطط.
- ❖ متابعة مراحل العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمشروع.[3]

[1]: عيد عباد مناور الرشيدي، **تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية**، رسالة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الكويت، قسم المحاسبة، 2010، ص 14.

[2]: فضيلة بطورة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية**، رسالة تخرج لنيل شهادة ماجستير علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2007، ص 20.

[3]: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، 2004، ص 144.

الشكل رقم 01: الارتقاء الكفاءة الانتاجية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، 2004، ص 144.

5.2 تحسين ورفع الآداء: هذا ما نلاحظه من خلال التعريفات السابقة، حيث نجد أنها ركزت على عنصر رفع الكفاءة الانتاجية للمؤسسة، التي هي قدرة المؤسسة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقاً في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفاعلية فهو أقل تركيز، يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على الجودة والنوعية، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذو جودة عالية في الكم والكيف.[1]

ومن خلال ما سبق نستنتج الأهداف الرئيسية التالية:[2]

- ❖ المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسة المعاصرة تنظيم المشروع لتوضيح السلطات، والمسؤوليات.
- ❖ تحقيق حماية أصول المشروع من الاختلاس، والتلاعب وسوء الاستخدام.

[1]: عيد عباد مناور الرشيدي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2]: عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، 2009، ص 47.

- ❖ توفير مستوى معين من الكفاءة الإنتاجية.
- ❖ تأكيد دقة البيانات المحاسبية حيث يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات، والقرارات الإدارية.
- ❖ تحقيق المطابقة الدورية بين الموجودات المسجلة في الدفاتر، وبين تلك التي لم يتم جردها.
- ❖ تسجيل كافة العمليات بالسرعة، والقيم المناسبة وفي الفترة المحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات.

المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية مجموعة من الأسس والقواعد التي تحكمها، والتي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافها، وتتمثل هذه الأسس في مجموعة من المكونات وهي:[1]

1. **البيئة الرقابية:** يتم تحديد بيئة الرقابة العامة من ميثاق الشركة، وتحديد المهام والمسؤوليات والأهداف، مع وجوب التحلي بالمهارات الأخلاقية للموظفين المهنيين.

2. **تحديد المخاطر:** يجب أن يكون لكن شركة بيئة من المخاطر تتعرض لها وكيفية مواجهتها، وتحليلها لتحقيق أهداف المؤسسة، ويتم تقييم المخاطر التي تم تحديدها وفقاً لاحتمال حدوثها ومدى الخسارة في حال تحققها.

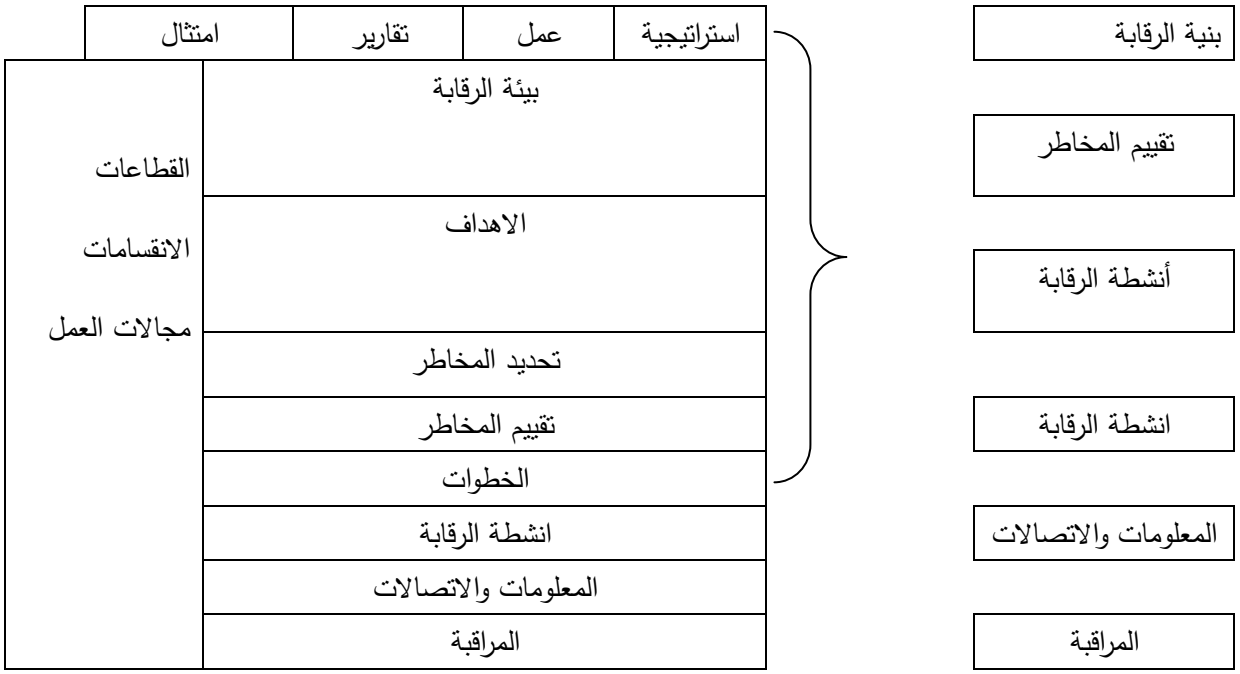
3. إجراء أنشطة الرقابة: تساعد في التأكد من أن التدابير التي اتخذتها الإدارة للسيطرة على المخاطر وتحقيق أهداف تنفذ في الواقع، وينبغي أن تكون متكاملة قدر الإمكان، ويتم تصميم الضوابط الوقائية لمنع الأخطاء، وتنظيم الصلاحيات.

4. المعلومات والاتصال: يجب تحديد قنوات المعلومات والاتصالات حتى يتمكن الموظفين من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ الإجراءات اللازمة، ويجب التأكد من المعلومات الهامة التي تم جمعها بطريقة موثوقة، وفي الوقت المناسب، وتوزيعها بشكل مناسب.

5. متابعة و تحديث الإجراءات و الأنشطة الرقابية: تمثل إجراءات مهمة تستعمل في تغطية الرقابة الداخلية.

[1]: مروة بوخشبة، **فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016، ص 10

الشكل رقم (02): مكونات نظام الرقابة الداخلية



Source : Price Water house coope: **système de contrôle interne**. P 9[1].

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية ومبادئه

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات و الركائز، التي تعكس قوة و فعالية هذا النظام، وعليه سيتم التطرق الى تلك المقومات في العناصر التالية:

أولا: مقومات وأقسام نظام الرقابة الداخلية.

1. **مقومات نظام الرقابة الداخلية:** تعتبر مقومات الرقابة كالأعمدة داخل المبنى، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة، وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقومات نظام الرقابة الداخلية في العناصر التالية:[2]

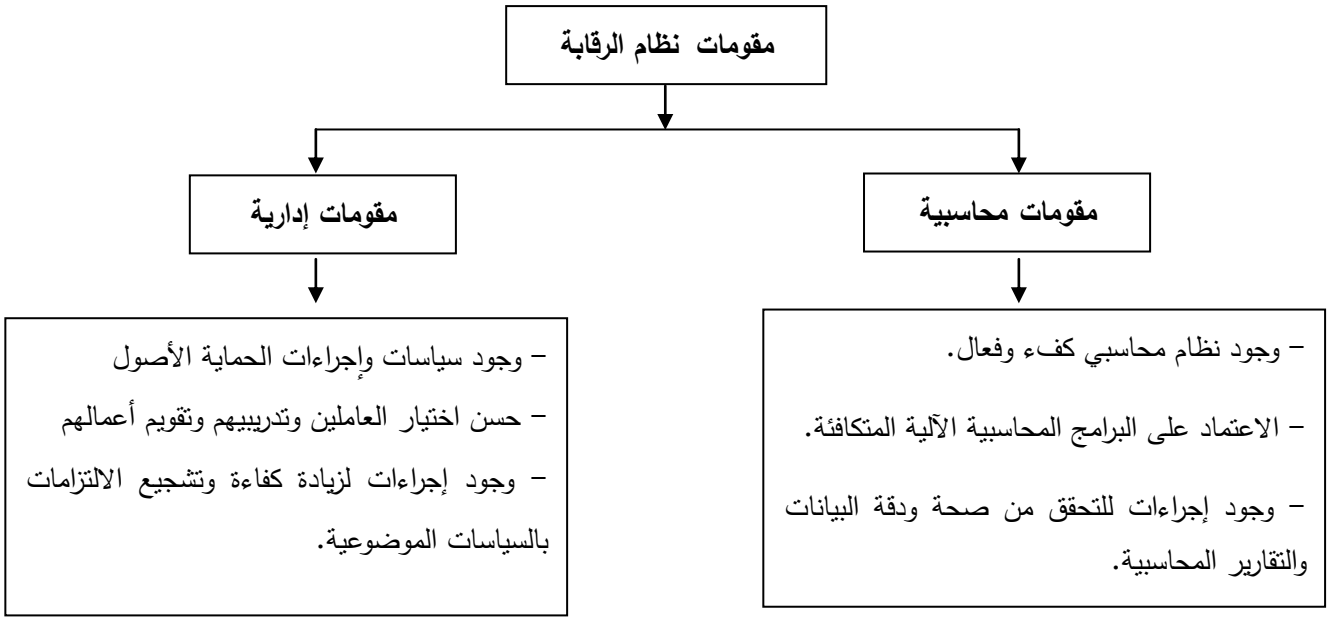
- ❖ هيكل تنظيمي كفء.
- ❖ وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤوليات.

[1] : Price. Water house coope: **Système de contrôle interne.** P 9.

[2]:عطا الله احمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 48-49.

- ❖ وجود نظام مالي ملائم للعمليات، والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة.
- ❖ وجود ممارسات إدارية سليمة يمكن معها القيام بالمهام، الوظائف، والواجبات لكل وحدة إدارية.
- ❖ وجود معايير واضحة لجودة الأداء.
- ❖ وجود نظام تدقيق داخلي جيد، ومتين على أساس مهني، فعال، ومستقل.

الشكل رقم (03): مقومات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد علي جابر، **تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبة في شركة التأمين في اليمن**، رسالة تخرج لنيل شهادة ماجيستير، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، قسم المحاسبة، 2014، ص 33.

ثانيا: أقسام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع وهي:[1]

1.الرقابة الإدارية: تهدف إلى رفع الكفاءة الإنتاجية، واتباع السياسات المرسومة، ويستند إلى تحضير التقارير المالية، الإدارية، الموازنات التقديرية، الإحصائية ،تقارير الإنتاج، و برامج التدريب وغير ذلك.

[1]: عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص 49.

2. الرقابة المحاسبية: تهدف إلى اختبار الدقة المحاسبية للمعلومات، ومدى الاعتماد عليها، وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للمحاسب الآلي، وإتباع طريقة القيد المزدوج، وحفظ حسابات مراقبة إجمالية وتجهيز المراجعة الدورية وعمل التدقيق الدوري وغيرها.

3. الضبط الداخلي: تهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، يعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديداً الصلاحيات والاختصاصات وفصل الواجبات المتعارضة، حيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة مع مراعاة عدم اناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضماناً لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء، وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمنشاة والرقابة والإشراف الإدارة والموظفين في المؤسسة.

ثالثا: مبادئ نظام الرقابة الداخلية

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبة مجموعة من المبادئ يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية وهي كما يلي:[1]

1. **دعم أهداف المؤسسة:** يتم بتطبيق الرقابة الداخلية لمساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي نفس الوقت التنسيق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها المؤسسة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءا من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءا لا يتجزأ من نظام الحوكمة.

2. **تحديد الأدوار والمسؤوليات:** يتعين أن تحدد المؤسسة مختلف الأدوار، والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية متضمنة الهيئة التنظيمية و الإدارة بكل مستوياتها، العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.

3. **تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز:** يتعين على الهيئة التنظيمية، والمستويات الإدارية أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المؤسسة على التصرف بما يتفق مع استراتيجية، وسياسات إدارة المخاطر التي وضعها الهيئة التنظيمية، فيما يتعلق بالرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ، ولا شك أن تصرفات الإدارة تمثل عنصرا حاسماً في هذا المجال.

[1]: خالد مقدم، عبد الله مايو، **محاسبة وجباية معمقة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2015-2016، ص 18.

4. **ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي:** يتعين على هيئة التنظيمية والإدارية بالمؤسسة أن تربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد المؤسسة فكل فرد بها يجب أن يكون مسؤولاً عن انجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.

5. **ضمان توافر المهارات الكافية:** يتعين أن يكون لدى الهيئة التنظيمية والإدارية والمشاركين الآخرين في نظام حوكمة المؤسسة من المعارف والمهارات والقدرات ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.

في هذا الصدد، تتمثل هذه المهارات و القدرات اللازمة فيما يلي:[1]

- ❖ الفهم الكافي لكيفية تأثير التغيرات في تحقيق أهداف المنشأة وبيئتها الخارجية وبإستراتيجيتها وأنشطتها والعمليات والنظم على درجة تعرض المنشأة للمخاطر.
- ❖ معرفة كيفية التعامل مع المخاطر باستخدام أساليب الرقابة المناسبة، بما لا يتعارض مع إستراتجية المنشأة لإدارة المخاطر وسياستها بشأن الرقابة الداخلية.
- ❖ معرفة مبادئ فصل الواجبات وتحديد الاختصاصات بما يتضمن الفصل السليم للواجبات والاختصاصات المتعارضة، بحيث لا يكون هناك فرد واحد ليده الصلاحيات الكاملة في اجراء اعتماد عملية ما، من أولها إلى آخرها.
- ❖ القدرة على تنفيذ وتطبيق أساليب الرقابة ومتابعة درجة فعاليتها والتعامل مع أي مخاطر غير مغطاة بشكل كاف، وكذلك التعامل مع أي نقاط ضعف أو حالات فضل محتملة.
- ❖ توافر القدرات الكافية لتقويم وتحسين كل أسلوب من أساليب الرقابة الفردية.
- ❖ القدرة على تقويم مراجعة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

6.**الاستجابة للمخاطر:** يتعين دائما تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام و إجراءات الرقابة الداخلية والاستجابة لمخاطر محددة ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.

7.**التواصل بشكل منتظم:** يتعين أن تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالمؤسسة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد المؤسسة.

[1]: خالد مقدم، عبد الله مايو، مرجع سبق ذكره، ص 18.

8. **المتابعة والتقويم:** يتعين أن تتم متابعة وتقويم أساليب الرقابة، سواء كانت أساليب رقابة فردية أم نظام رقابة داخلية بشكل منتظم، إن اكتشاف مستويات الخطر غير المقبولة وفشل عملية الرقابة أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول، يمكن أن يكون مؤشراً على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية، أو نظام الرقابة الداخلية ما يستدعي تحسينها وتطويرها.

9. **توفير الشفافية والمسائلة:** يتعين أن تقوم الهيئة التنظيمية مع إدارة المنشأة بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة، والأداء الفعلي لهذا النظام.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية

إن العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية علاقة وثيقة، إذ تزداد أهميتها مع التطورات الحالية التي أصبحت تمس مختلف أنشطة المؤسسة، حيث تتمثل الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية في الفحص وإعداد التقارير باستمرار حول صحة النظم الإدارية من سياسات، وإجراءات تسجيل الأحداث المالية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية ومعايير السلوك الخاصة بها.

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط مستقل نسبيا في المؤسسة، يعمل على فحص وتقييم مدى تماشي نظام الرقابة الداخلية مع ما خطط له مسبقا، وأن القوانين والأنظمة يتم احترامها، بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة من الأخطاء والتلاعبات والغش.

أولا: مفهوم المراجعة الداخلية

تعددت تعاريف المراجعة الداخلية بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة.

وقد تم تعريف المراجعة الداخلية على أنها: "هي نشاط توكيد استشارة مستقل وموضوعي، الهدف منه اضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، ويساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الحوكمة والرقابة".[1]

كما عرفها مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين على أنها: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل مؤسسة الأعمال، لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس، وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".[2]

1: طارق عبد العال، **حوكمة الشركات والأزمات المالية العالمية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص 288.

2: محمد التهامي، طواهري مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 33.

وتم تعريفها أيضا على أنها: "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، تتناول الفحص الانتقادي، المنظم والتقييم المستمر المخطط، والسياسات والإجراءات ووسائل المراجعة الداخلية، وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط، والسياسات ومدى كفاءتها".[1]

ثانيا: مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية

يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى لبدء عملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءاته للتأكد من أنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول، فإذا نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات، وكذلك يجب على المراجع بداية أن يتحقق من أمرين:[2]

الأول: أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم، المخطط ملائم للمؤسسة، وطبيعة نشاطها.

الثاني: التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له.

بما أن الرقابة الداخلية تتكون من رقابة محاسبية ورقابة إدارية وضبط داخلي، فإن مسؤولية المراجع حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:[3]

1. الرقابة المحاسبية

يعتبر المراجع مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى امكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية، وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء كذلك يجب على المراجع أني ببذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذا أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة، لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، وللتعرف على تصميم النظام

[1]: عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سيد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 185 – 186

[2]: محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 97 – 101.

[3]: المرجع نفسه، ص 97–101

المحاسبي وطريقة عمله، ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص فهم ما يلي:

- ❖ طريق للمعاملات الرئيسية لعملية المراجعة.
- ❖ كيف بدأت هذه المعاملات.
- ❖ السجلات المحاسبية المهمة، والمستندات المساندة، والحاسبات التي تتضمنها البيانات المالية.
- ❖ طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

2. الرقابة الإدارية

لا يعتبر المراجع مسئولا عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، و إن إلزام المراجع بفحص نظام الرقابة سيوسع مع من مسؤوليته، ويلغى عليه عبئاً كبيراً، خاصة أن وجود أو عدم وجود نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على البرنامج الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.

3. نظام الضبط الداخلي

فيما يخص نظام الضبط الداخلي يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن فحص، وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط، والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة، والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله، والتحقق من صحته من قبل موظف آخر، حيث أن ذلك يؤدي الى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء، والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي.

المطلب الثاني: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية لدعم الوظيفة الإدارية، بالإضافة إلى كونها دعما للمراجعة الخارجية بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد نطاق الفحص، فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة، وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق علية قسم المراجعة الداخلية، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات، واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة

الإدارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، و هو تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.[1]

وحتى يحقق هذا العمل أهدافه التي وجد من أجلها، لابد من توفر بعض الشروط التي تسمح بأداء مهامه بكل فعالية، ومن أهم هذه الشروط ما يلي:[2].

1.**الشمولية:** يقصد بها أن تغطي المراجعة الداخلية جميع نشاطات، ووظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي.

2. **الاستقلالية:** من أجل توفر الشروط لابد من تحديد الموقع الوظيفي للمراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وهذا التحديد يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وغالباً ما تكون وظيفة المراجعة الداخلية تابعة للإدارة العليا، وهذا ما يتيح لها عدم التداخل مع الوظائف الأخرى، وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة.

3.**الكفاءة:** ويقصد بها أن يكون الموظف المكلف بوظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة، والإلمام بالميدان مما يمكنه من أداء وظيفته بكل كفاءة ممكنة، ومن أجل أن تحقق المراجعة الداخلية مهامها على أكمل وجه، والتوصل إلى الغاية الموجودة يجب وضع ما يلي:

- ❖ نظام لرقابة مختلف العمليات.
- ❖ تنظيم محاسبي، و معالجة ملائمة لمختلف العمليات.
- ❖ نظام لرقابة الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها.
- ❖ نظام لقياس المخاطر، والنتائج.
- ❖ نظام المعلومات، والتوثيق.

[1]: هشام عفيف، صلاح الدين طبيب، **تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2017-2018، ص 18.

[2]: غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 72.

مما سبق نلاحظ أن مجال المراجعة الداخلية واسع جدا خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود الإستراتيجية ومراقبة احترام القوانين والإجراءات، حيث هذا النوع من المراجعة يسمى مراجعة العمليات، وبدورها تهدف هذه الأخيرة إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة والتحقق من المسؤوليات عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية وتقييم النشاط وتقديم التعاليق والاقتراحات حولها.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقويم الرقابة الداخلية

يمكن أن تقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقاً لبعض المراحل الجوهرية التي تتمثل في:[1]

1. دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية:

يجب على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية، والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمؤسسة، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة بها، وذلك للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وبذلك يمكن تخطيط، وتحديد طبيعة وتوقيت إطار اختبارات المراجعة، ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي، والطرق المستخدمة في ارساء علاقات السلطة والمسؤولية، والطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية، كما أن عليه فهم تدفق العمليات، وهو ما يتضمن معرفة ما يلي: أنواع العمليات التي تنجز في المؤسسة، وطرق تنفيذ، وتسجيل وتشغيل العمليات.

ويمكن تحقيق هذا الفهم الأساسي من خلال الخبرة السابقة حول هذا النظام و الاستفسارات والملاحظات، أو اجراء مسح شامل لعملية إعداد المستندات في المؤسسة أو المستندات الخاصة بالمراجع السابقة.

2. التقييم المبدئي لنظم الرقابة الداخلية:

يمكن للمراجع أن يعد تقييما مبدئياً لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، مثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم

1: ايمان أحمد محمد رويحة، سامح رفعت أبو حجر، **دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر**، بحث مقدم الى المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبية حول المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسة المعاصرة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ، ص 17.

انجازها، و يعيد تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلاً، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

خلال عملية التقييم المبدئي يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ماهية مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام المصمم جيداً بعض السمات والمميزات مثل: أفراد أكفاء قادرين، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة...وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف فيه، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثها، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، و تهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال و الأخطاء تحدث فعلا أم لا.

تهدف الاختبارات لتحديدها إذا كان الاختلال والأخطاء فعلا أم لا:

3. إجراءات اختبارات المراجعة:

حيث يتم إجراء كلا من:[1]

❖ **إجراءات المراجعة التحليلية:** وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل، والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وعندما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الاخرى أمرا ضروريا.

❖ **اختبارات الالتزام:** تصمم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرز له الاعتماد على النظام، و بالتالي يقلل من اجراءات التحقق.

❖ **اختبارات التحقق:** يتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات، وتقصي أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة.

[1]: ايمان احمد محمد رويحة، سامح رفعت ابو حجر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

المبحث الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن مسؤولية إقامة نظام رقابي داخلي سليم يقع على عاتق إدارة المؤسسة، كما أن من مسؤوليتها للمحافظة على هذا النظام، والتأكد من سلامته وتطبيقه، وذلك من خلال مجموعة من الأسس والمعايير.

المطلب الأول: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية ذو فعالية يجب أن يحتوي على معايير، والتي تتمثل في:[1]

1. معيار ضرورة فهم و إدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية

يجب أن تكون الإدارة مدركة للهدف، من وجود هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية، والمتمثل في ضمان إعداد تقارير مالية صادقة يمكن الثقة بها والاعتماد عليها، وذلك باعتبارها المسؤول الأول، والأخير عن تصميم وتشغيل النظام.

2. معيار تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية

من خلال ما تم التطرق إليه سابقا ان نظام الرقابة الداخلية يتكون من5 أجزاء أو مكونات رئيسية المتمثلة في البيئة الرقابية، تحديد المخاطر، إجراءات أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، متابعة و تحديد الإجراءات و الأنشطة الرقابية، يجب أن تكون الإدارة متمكنة من تصميم وتشغيل النظام بأجزائه ومكوناته بصورة كاملة.

3. معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية

لقد وضعت لجنة حماية المنظمات COSO* نموذج لتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك بتحسين فعالية العناصر المكونة لهذا النظام والمتمثلة في:

3 .1. معيار فعالية بيئية الرقابة: وتتوقف فعاليتها على سياسات مجلس إدارة الشركة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للشركة.

3 .2. **معيار فعالية تقييم المخاطر:** أي تقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على الأساليب التي تؤدي لوجود تلك المخاطر.

---

[1]: ام كلثوم رزقة، **دور نظام الرقابة الداخلية في القليل من المخاطر العلمية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، 2016-2017 ص 12.

*: لجنة رعياة المؤسسات committe of sponsoring organizations

3. **معيار فعالية أنشطة الرقابة:** هي تلك الأنشطة المتعلقة بأداء، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

4. **معيار فعالية نظام المعلومات والاتصال:** يجب أن يكون للشركة نظام فعال للمعلومات والاتصال المحاسبي، حيث يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات في الشركة لضمان تحقيق أهدفها.

5. **معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية:** تؤدي عملية المتابعة، والتقييم المستمر، وبفعالية لمختلف مكونات وأجزاء هيكل الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة، والفعالية في نظام الرقابة.

4. **معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها:** لكي يتم تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، لا بد من الاستخدام الأمثل، والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة ذلك تسجيل العمليات آليا، التحقق من دقة التشغيل آليا، وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحساب الآلي، والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية والخارجية.

5. **معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية:** إن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية في المؤسسة بما لها من مؤهلات مناسبة أمر ضروري باعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية التي يحقق الفعالية في التصميم، تشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتابعة مباشرة لمجلس الإدارة، حيث تلعب دور مهم في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي، كما أنه من أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم المراقب الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال ثلاث مراحل تتمثل في:[1]

1: بلال براح، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**، رسالة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015، ص ص 72-73.

1. مرحلة فهم نظام الرقابة الداخلية

يجب على المراقب الداخلي أن يكون لديه المعرفة الكافية بنظام الرقابة الداخلية "النظام المحاسبي وأساليب الرقابة"، وذلك عن طريق طلب الاستفسارات من الأشخاص في مختلف المستويات داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف هذا النظام، ومختلف وظائف المؤسسة، وذلك باستخدام أساليب تقييم نظام الرقابة كالاستبيان، الملخص التذكري، التقرير الوصفي، ....الخ.

2. مرحلة تحديد مخاطر الرقابة

الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر هذا النظام، وفيها يقوم المراجع الداخلي بتحديد نقاط ضعف هذا النظام ونقاط قوته، وذلك استناداً إلى المعايير والمبادئ والقوانين واجبة التطبيق، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص ذلك المعيار رقم $1220A_3$، والذي نص على أنه "يجب أن ينتبه المراجع الداخلي إلى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد الخاصة بالمؤسسة".

3. مرحلة اختبارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من أن الإجراءات الرقابية الداخلية تطبق كما هو محدد لها في النظام، وذلك عن طريق مجموعة من الاختبارات التي يقوم بها المراجع الداخلي، والمتمثلة في المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات، ملاحظة تصرفات العاملين أثناء عملية التنفيذ، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات، وتدريبهم وتحديد مسؤولياتهم بكل دقة.

المطلب الثالث: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يلجأ المراجع الداخلي إلى مجموعة من الطرق، والأساليب عند فحص، ودراسة نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة، ومن أهم هذه الأساليب نجد:

أولا: الاستبيان

يتم من خلاله تصميم مجموعة من الاستفسارات والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ويوزع على العاملين لتلتقي الردود عليه بـ "نعم" أو "لا".

1. **تعريف الاستبيان:** هو وسيلة لجمع البيانات اللازمة للتحقق من فرضيات تم وضعها مسبقا حول المجتمع المدروس، أو لكشف صفات في هذا المجتمع التي يكون من الصعب الوصول إلها بغير الاستبيان. أو للإجابة على أسئلة البحث.[1]

و يتميز الاستبيان بما يلي:[2]

- ❖ سهولة استخدام القائمة في مختلف المؤسسات بعد إجراء تعديلات طفيفة خاصة بكل منها.
- ❖ المرونة الكافية لإبراز خصائص أي مؤسسة.
- ❖ توفير الوقت لأنها لا تتطلب إنشاء برنامج لفحص الرقابة الداخلية في كل عملية على حدى.
- ❖ تنسيق طريقة فحص نظام الرقابة الداخلية في كافة العمليات.

ورغم ما يتميز به الاستبيان الا أنه يحتوي على العديد من العيوب و يمكن تلخيصها في:[3]

- ❖ قد يدعو القائمين بالفحص إلى استخدام الاستبيان دون إجراء تلك التعديلات الطفيفة فيه.
- ❖ لا يمكن التغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظام الرقابة الداخلية الخاص بكل مؤسسة.
- ❖ قد يغري هذا الاستبيان المراجعين بالاكتفاء بما ورد فيه وعدم إجراء التحريات الأخرى.

ثانيا: الملخص التذكيري

هو عبارة عن بيان تفصيلي تحدد فيه الإجراءات، والأسس التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية من أجل الاسترشاد به عند القيام بعملية الفحص والتقييم، وبذلك يعد هذا الملخص دليلا، ومرشداً لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن الرجوع إليه في أي وقت، تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد في الوقت ولكن يؤخذ عليها بأنها لا يتم فيها التدوين الكتابي، وعلى كل مراجع وضع الأسس التي يراها مناسبة في عمله.[4]

ثالثا: التقرير الوصفي.

تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العلميات والسجلات الموجة بها، وتقييم الاختصاصات

---

[1]: غيث البحر، معنا لتنجي، **التحليل الإحصائي للإستبيانات بإستخدام برنامج IBM SPSS Statistics** ، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، 2014. على الموقع: https://portal.arid.my/Publications/9fab01e6-e996-45.pdf، بتاريخ: 2019/06/13، 15سا: 15

[2]: بلال براح، مرجع سبق ذكره، ص ص 70-71.

[3]: المرجع نفسه، ص 71.

[4]: المرجع نفسه، ص71.

والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل، وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل الى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة، والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها، والدفاتر التي تسجل بها، لكن يعاب عليها صعوبة الشرح المطلوب في وصف الإجراءات، وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة وهذا الأسلوب عادة ما يكون صالح في المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم، حيث نظام الرقابة الداخلية بسيط.[1]

رابعاً: خرائط التدفق

خرائط عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدقيق المتوالي لبيانات أو لقرارات أو إجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية أو دفتر الأستاذ العام.

بالتالي يمكن اعتبار خرائط التدفق كعرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، تمكن المراجع من تقييم إجراءات الرقابة بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة، و تتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وعلى الاستبيان، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً كما أنها تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية لأن الخرائط لا تظهر الوقائع غير العادية والتي قد تعتبر ذات أهمية كثيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.[2]

1: بلال برابح، مرجع سبق ذكره، ص 71 .

2: المرجع نفسه، ص 72.

الخلاصة:

نظام الرقابة الداخلية جزأ لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة، لضمان صدق المعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية، فهو ليس نظاما مستقلا بحد ذاته و إنما هو مجموعة من الأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها، ومن تعريف الرقابة الداخلية بأنها الوسائل التي تتبعها الإدارة للمحافظة على أصول الشركة ولضمان دقة المعلومات المحاسبية و زيادة درجة الإعتماد عليها و تحقيق الكفاءة التشغيلية و التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.

ففي هذا الفصل تبينت لنا أهمية الرقابة الداخلية من خلال الأهداف التي استعرضناها من حماية أصول المشروع و وضمان صحة و دقة المعلومات المحاسبية....الخ.

وكذلك تم التعرف على مكونات الرقابة الداخلية، مقوماتها، مبادئها وأساليب تقييمها التي تحقق أهداف الرقابة الداخلية وأهداف المؤسسة بشكل عام.

كما تبين أن عملية المراجعة الداخلية لها أثر فعال على نظام الرقابة الداخلية بحيث تعمل المراجعة الداخلية على منع الغش والاختلاس، أيضا اكتشاف الأخطاء ونقاط القوة والضعف مع تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعطاء الحلول والاقتراحات الممكنة.

الفصل الثانى

تمهيد

يتحدد نشاط المؤسسة ووظيفتها المالية والتغييرات الحادثة في المركز المالي وذلك في شكل قوائم مالية تقدم لقطاع عريض من المستخدمين والم ترقبين داخل المؤسسة أو المنشأة (الادارة ، الموظفين والعاملين بالمنشأة)، ومستخدمين من خارج المنشأة (المساهمون الحالين ، المستثمرون المترقبين، العملاء، البنوك، الموردون، المحللون الماليون ، مكاتب الاستشارات و الجهات الحكومية كمصلحة الضرائب وغيرها)، للاستفادة بها في اتخاذ القرار المناسب.

تعتبر القوائم المالية المخرجات الأساسية لنظام المحاسبة المالية التي عن طريقها يتم توصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها على اختلاف انواعهم وتباين اهدافها، فالقوائم المالية بمثابة وسيلة أو نموذج اتصال لنقل صورة عن المركز المالي للمنشأة ومركز الربحية فيها لكل من يهمه هذا الامر سواء كان ذلك في داخل المنشأة او خارجها.

سيتم في هذا الفصل التعرف على طبيعة القوائم المالية من خلال تبيان ماهيتها وأنواعها وتحليلها وتقييمها، كما سنتطرق بالتفصيل إلى القوائم المالية الأساسية.

المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية

إن الهدف الأساسي للمحاسبة، هو إعداد معلومات مالية عن المؤسسة، لذا فإن هذه المعلومات تُلخّص في تقارير محاسبية مصممة، لمقابلة احتياجات صانعي القرارات لهذه المعلومات سواء من داخل المؤسسة أو خارجها ، وأهم التقارير المالية التي يجب أن يوفرها النظام المحاسبي للمؤسسة هي القوائم المالية.

سنتطرق في هذا المبحث الى ماهية القوائم المالية ومعايير إعدادها كما سنقوم بدراسة الاطراف المستخدمة لها، وكذلك التطرق إلى أهم الأهداف التي تحققها القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الاول: ماهية القوائم المالية

القوائم المالية عبارة عن مجموعة من البيانات الماليّة الخاصة بمؤسسة ما، وتحتوي غالباً على معلومات عن الدخل، والميزانيّة العموميّة، والأرباح، والتدفقات النقديّة، وتُعدّ هذه القوائم من الأنشطة التي تُطبقها كافة المؤسسات، وذلك من خلال الاعتماد على استخدام مبادئ المحاسبة.

أولا: مفهوم القوائم المالية

القوائم المالية هي تقارير توضح الحالة المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة، واختلفت التعاريف التي تطرقت لمفهوم القوائم المالية حيث تعرف بأنها: "الوسائل التي بموجبها تنقل للإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الارباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية".[1]

وتعرف أيضا على أنها: " بيان محاسبي يعكس صورة الكيان الاقتصادي التي تعبر عنه الوحدة المحاسبية، ووظيفتها توصيل المعلومات للغير عن التغيرات التي تطرأ على الموارد الاقتصادية نتيجة استخدامها خلال السنة المالية، حيث يرى معهد المحاسبين القانونيين بأمريكا أن الغرض منها هو: إعداد

[1]: فالبر م يجس، روبرت ميجس، **المحاسبة المالية** ، ترجمة وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1983، ص 43.

تقرير يوضح مدى تقدم الادارة في تحقيق أهداف المشروع، ويوضح سلامة أو عدم سلامة الاستثمار في المشروع والنتائج التي وصلت إليها الادارة خلال المدة المحاسبية المعمول عنها الحسابات.[1]

إن المحلل يحتاج لاتخاذ قراره إلى مجموعة واسعة من المعلومات المالية، والاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية، إلا أن المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية تعتبر الأهم من بين المصادر التي يعتمد عليها المحلل للأسباب التالية:[2]

- ❖ موضوعيتها، إذ أنها تتحدث عن نتائج تاريخية فعلية.
- ❖ تقدميها لمعلومات كمية يمكن قياسها ومقارنتها والاستنتاج منها.
- ❖ استعمالها لوحدة قياس مفهومة لدى الجميع، وهي وحدات النقد المستعملة.

كما عرفت أيضا بأنها: "مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير القابلة للفصل بينها، تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات".[3]

مما سبق يمكن القول أن القوائم المالية هي وثائق محاسبية تعد عادة عند نهاية الدورة المالية للمؤسسة، حيث تعكس الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة من حيث التزاماتها ومجوداتها، وإيراداتها ومصاريفها ومختلف أنواع تدفقاتها المالية.

ثانيا: أهمية القوائم المالية

من خلال التعاريف السابقة تظهر أهمية القوائم المالية ويبرز الغرض من إعدادها، والتي يمكن تلخيصها في ثلاث نقاط أساسية وهي:[4]

---

[1]: مصطفى عقاري، **التقرير الماليّ لمن؟** مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد7، ديسمبر2007، ص 30.

[2]: محمد عبد السلام احمد، ابراهيم السيد، **ادارة الموارد المالية** ، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2018، ص 32.

[3] : Jean. François des Robert, François Méchain, Hervé puteaux, normes IFRS et PME Dunod, Paris, 2004. P 12.

[4]: عبد المنعم بداروي، **القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، دورها وأهميتها في عملية اتخاذ القرارات** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية، تخصص مالية المؤسسات جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2009-2010، ص 61.

1. **أداة إتصال:** فمهمة القوائم المالية في هذا المجال هي: "توصيل رسالة مفهومة و واضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه"، فهي بذلك:
   - ❖ وسيلة اتصال بين المؤسسة والمستثمرين فيها.
   - ❖ وسيلة لربط العلاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك...
   - ❖ وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الاقسام المكونة للمؤسسة: العمال، المحللين والباحثين...
2. **وسيلة في تقييم الأداء:** حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:
   - ❖ المركز المالي للمؤسسة.
   - ❖ مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة.
   - ❖ كيفية استخدام موارد المؤسسة.
3. **وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة:** في هذا الإطار تساعد القوائم المالية الادارة ومختلف الاطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث:
   - ❖ تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل.
   - ❖ تستعمل مع الأطراف التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل: الموردين، العملاء، البنوك في توجيه مستقبل علاقاتهم معها.

ثالثا: معايير أعداد القوائم المالية.

بعد ما كان ينظر للتقارير والقوائم المالية على أنها وسيلة لإخلاء مسؤولية الإدارة اتجاه المالكين، تغيرت النظرة الأن وأصبح ينظر للتقارير المالية على أنها القناة الإعلامية الاقتصادية الأكثر استعمالا من طرف جهات داخلية وخارجية (فضلا عن الملاك) ، ونظرا لتعدد مستعملي القوائم المالية والتقارير واختلاف اهتماماتهم وبعدما أدركوا أهمية نوعية التقارير المالية في تلبية هذه الاهتمامات تساءلوا عن جدوى القيام بـإجراء البحوث و الدراسات حول تحسين هذه التقارير ، وتساءلوا لماذا لا يترك سوق الأموال هو وحده يحدد وبشكل آلي طبيعة ونوعية التقارير المالية الضرورية، وهذا يخص الدول المتطورة لأن معظم المؤسسات المتوسطة والكبيرة في الدول المتطورة تتداول أسهمها في الأسواق المالية وتلعب

تقاريرها المالية دورا هاما في الإعلام والإشهار، مما يتيح الفرصة للمستثمرين والمستشارين الماليين من التعرف على الفرص الاستثمارية المتاحة واختيار ما يتناسب مع الأهداف.[1]

1. مبررات الإعتماد على المعايير المحاسبية في إعداد القوائم و التقارير المالية:

حتى يسهل فهم محتويات القوائم والتقارير المالية لابد من أن تكون مرفقة ومعدة بما يتوافق والقواعد والقوانين المحاسبية المعتمدة والمعمول بها، ذلك لأن:[2]

- ❖ أي تقارب محتمل بين المؤسسة والمستعمل يكون مشروطا بتوفير هذه الأخيرة للقوائم والكشوف المحاسبية وهذا التجاوب فيما بين المستعمل للمعلومات والمقدم لها مبني على فرضية أن كل منها يقبل بالقواعد والقوانين المنظمة للعمل المحاسبي وإعداد التقارير ويرى أنها مفيدة.
- ❖ السعي وراء وضع المعايير هو ترقية التقارير الى المستوى الذي يجعلها بعيدة نسبيا، وخالية عن التحيز أو المزاج الشخصي، وذلك بهدف أن تكون محايدة لتنال قبول من يستعملها وتزيل أو تبدد مخاوفه حول مصداقيتها وتعزز الثقة فيها.
- ❖ غياب معايير إعداد التقارير المالية يصعب إجراء المقارنات، لأن المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير تصبح فاقدة الدلالة بالنسبة لمستعمليها، وهي قوائم أو تقارير مالية معينة ولا تصلح للتفسير، التحليل، المقارنة واستخلاص الصورة الشاملة للمستعملين اللذين أعدت لهم هذه التقارير.
- ❖ تطبيق المعايير المتعارف عليها في إعداد القوائم والتقارير المالية، مما يسمح للمراجع بعد الانتهاء من عمليات الفحص والتدقيق بأن يبني تصريحه حول مدى مطابقة العمل المحاسبي لتلك المعايير.
- ❖ الحاجة إلى معايير تضبط القوائم المالية، والمقصود بضبط القوائم المالية هو التوصل إلى قوائم مالية دقيقة وسليمة وعادلة وملائمة في نفس الوقت.

[1]: مصطفى عقاري، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2]: المرجع نفسه، ص 31.

والمعايير المحاسبية عديدة، بعضها يضبط المعالجة المحاسبية للعديد من الامور المالية والبعض الأخر يضبط الشكل وأسلوب العرض ومحتوى القوائم المالية.

2. **معايير إعداد القوائم المالية:**

إن المعايير المحاسبية هي جملة من القواعد، نالت عناية وقبول المحاسبين، الباحثين والممارسين للمحاسبة في الحياة العملية نجد من بينها القواعد التي تخضع لها عملية اعداد وتصميم القوائم المالية، ومن أهم تلك القواعد:[1]

1.2. قاعدة الوحدة المحاسبية: تفرض هذه القاعدة أن القوائم والتقارير المالية تعود إلى وحدة محاسبية بذاتها، وأن النشاط الذي تمارسه هذه الوحدة يكون مستقلا ومنفصلا عن الملاك وعن أي وحدة اقتصادية أخرى.

2.2 . قاعدة الفترات المحاسبية (المقابلة): تعتبر اكثر الطرق لقياس نتائج نشاط المؤسسة، وقياس هذه النتائج عند الوقت الذي سيتم فيه تصفية المؤسسة أو عند نهاية الدورة المحاسبية، غير أن العديد من المستخدمين لا يستطيعون الانتظار لفترة طويلة للحصول على هذه المعلومات ويريدون الحصول عليها في فترات أقصر.

3.2. قاعدة استمرار المؤسسة في مزاولة النشاط : وفقا لهذه القاعدة تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية مستمرة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها والاستفادة من أصولها وتنفيذ جميع العقود والتعهدات القائمة.

4.2. قاعدة ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد : تعني هذه القاعدة أن وحدة النقد هي وحدة القياس التابعة للنشاط الاقتصادي، وتقدم أساسا مناسباً للقياس والتحليل المحاسبي.

[1]: تيجاني براقي، **دراسة آثر التضخم على القوائم المالية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2006، ص 144.

5.2. قاعدة الإتساق أو الإنتظام في التطبيق : تلقي هذه القاعدة العبء على الإدارة، أي المحاسب بضرورة الافصاح لمستخدمي القوائم المالية من خارج المؤسسة عن أي تغيير يحدث في الطرق والاجراءات المحاسبية التي ينتج عنها تأثير هام في المعلومات التي تتضمنها القوائم.

6.2. قاعدة البعد عن التحيز : تسند هذه القاعدة الى الحقيقة القائلة بأن مخرجات النظام المحاسبي – القوائم المالية– تخدم العديد من المستخدمين سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، نظراً لتعدد إحتياجات تلك الاطراف المستخدمة للقوائم المالية وتضارب مصالحها في بعض الأحيان فإن قاعدة البعد عن التحيز تعتبر ضرورية لإعداد القوائم والتقارير المالية غير المتحيزة لأي طرف من الأطراف المستخدمة لها.

7.2. قاعدة تصنيف أو تبويب المفردات: تقتضي هذه القاعدة ضرورة تنظيم بيانات القوائم والتقارير المالية في ضوء مجموعة من المعايير التقليدية المتعارف عليها، ولاشك أن ذلك يعمل على توفير خاصية التوحيد في إعداد القوائم والتقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي مما يساعد مستخدمي تلك المخرجات على فهم وتفسير محتوياتها ويزيد من المنفعة المرتبطة بها.

8.2. قاعدة الإفصاح المحاسبي: إن تحقيق الأهداف المرجوة من التقارير المالية يستلزم ضرورة التوسع في الإفصاح المحاسبي، بحيث يمكن تغطية احتياجات كافة فئات المجتمع من المعلومات ويقصد بالإفصاح المحاسبي عرض المعلومات الهامة المتعلقة بالمؤسسة من خلال مجموعة من القوائم والتقارير المالية لمساعدة القارئ على اتخاذ القرارات الرشيدة، ويتم عرض تلك المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات و الإيضاحات الملحقة بها أو في جداول أو قوائم إضافية.

المطلب الثاني: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين، المحتملين، الموظفين، المقرضين، الموردين الدائنين، التجاريين الآخرين، والعملاء، الحكومات، الوكالات والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل مايلي:[1]

1: محمد عبد السلام أحمد، ابراهيم السيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 106 – 107.

1. **المستثمرون:** يهتم مقدمي رأس مال المخاطر ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها، فيحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

2. **الموظفون:** يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافأتهم، وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل.

3. **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

4. **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الأخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق. ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمؤسسة على مدى اقصر من اهتمام المقرضين إلا اذا كانوا معتمدين على استمرار المؤسسة كعامل رئيسي لهم.

5. **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

6. **الحكومات ووكلاتها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي أنشطة المنشآت، كما يتطلبون معلومات من اجل تنظيم هذه الانشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

7. **الجمهور:** تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين، ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع انشطتها.

المطلب الثالث: أهداف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية، حيث تسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف، من أهمها مايلي:[1]

- ❖ توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين، المحتملين والدائنين لاستخدامها في إتحاد القرارات الاستثمارية ومنح القروض المالية.
- ❖ توفير معلومات تلائم المستثمرين والدائنين على تقدير الاحتمالات والتوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة والفوائد، وذلك من خلال دراسة وتقويم درجة سيولة الوحدة الاقتصادية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت قصيرة أم طويلة الأجل.
- ❖ توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للوحدة الاقتصادية والتي يكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة.

توجد ايضا أهداف اخرى نذكر منها:[2]

- ❖ توفير المعلومات التي تساعد على التعرف على التغيرات التي تطرأ على المركز المالي والأسباب التي أدت إلى حدوث هذه التغيرات.
- ❖ توضيح وتحديد نتيجة العمليات والأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة (ربح أو خسارة).
- ❖ توضيح قوة المركز المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية تتمثل في نهاية الفترة المالية.

إلى جانب هذه الأهداف توجد عدة أهداف الأخرى تتمثل فيمايلي:[3]

---

[1]: محمد محمود عبده ربه محمد، **مخاطر الاعتماد على البيانات المحاسبية عند تقييمك للاستثمارات في سوق الاوراق المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 132.

[2]: قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية** ، الدار النموذجية، الطبعة الاولى، بيروت، 2011، ص 25.

[3]: زوينة بن فرج، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية تح ديات التطبيق**، اطروحة تخرج مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014، ص 57.

- ❖ تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة للتطورات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة، وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الأرباح على المساهمين.
- ❖ تقييم قدرة المنشأة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها، الأمر الذي يعتبر مؤشراً على قدرة المنشأة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها وإستمراريتها.
- ❖ توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك فهي لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس فقط وإلى حد كبير الآثار المالية لأحداث والعمليات السابقة.

المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية

تعبر القوائم المالية عن الوضعية المالية للمؤسسة، حيث يتعين على المؤسسة إنجاز هذه القوائم بصفة دورية، وتتمثل في الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى أهم هاته القوائم بشيئ من التفصيل.

المطلب الأول: القوائم المالية في نهاية الدورة المالية

تعتمد المؤسسة بشكل خاص على القوائم المالية الأساسية نظراً لاحتوائها على بيانات مالية هامة تترجم بشكل كامل كل حركات المؤسسة لفترة زمنية محددة.

أولا: قائمة المركز المالي "الميزانية".

سيتم توضيح مفهوم الميزانية، وأهم العناصر المكونة لها، وأهميتها بالإضافة إلى شكلها القانوني.

1. مفهوم الميزانية:

تعرف الميزانية على أنها: "قائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المنشأة (حقوق الملكية والالتزامات واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول) وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم (12/31) مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي للشركة في ذلك التاريخ".[1]

وتعرف ايضا على أنها:"جدول مالي يضمن ممتلكات المؤسسة والتزاماتها بتاريخ معين، يظهر الجانب الأيمن من الجدول ممتلكات المؤسسة وهي ما تعرف محاسبيا بأصول المؤسسة، أما في الجانب الأيسر فتظهر التزاماتها وتسمى محاسبيا خصوم المؤسسة".[2]

---

[1]: مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي** ، دار المسيرة، عمان، 2006، ص 37.

[2]: بن زكورة العونية، **البسيط في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF**، دار القدس العربي، وهران، الجزائر، 2016، ص 17.

2.العناصر المكونة للميزانية:

تقسم الميزانية إلى قسمين أساسيين، هما أصول وخصوم كما يلي:[1]

1.2. الأصول:

هي تلك والموجودات المادية والمعنوية للمؤسسة، والاستعلامات التي تبين كيف تستعمل المؤسسة الأموال التي تحصلت عليها والتي تختلف في نوعها أو الوظيفة المتوقعة لها، حيث تضم الأصول جانبين أساسين هما:

- **الأصول غير جارية :** وهي الأصول التي يتم حيازتها من أجل توظيفها في المدى الطويل، فهي موجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة.
- **الأصول الجارية:** وهي الأصول التي من المتوقع أن تتحول إلى نقدية أو تباع أو تستخدم خلال سنة مالية أو دورة تشغيلية.

2.2 الخصوم:

تمثل القسم الثاني في الميزانية، حيث تبين مصادر التمويل للمؤسسة، فتضم الخصوم العناصر التالية:

- **رؤوس الأموال الخاصة :** تتكون من رأس المال ، العلاوات، الاحتياطات، فارق إعادة التقييم الأموال الخاصة، و النتيجة الصافية.
- **الخصوم غير جارية :** وتشمل كل من القروض والضرائب المؤجلة، الديون المالية المدنية، المؤونات والإيرادات الثابتة مسبقاً.
- **الخصوم الجارية:** وهي الديون قصيرة أجل، وتشمل الموردين والحسابات الملحقة، الضرائب، الخزينة... إلخ، والتي سيتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة.

3.أهمية الميزانية:

تبرز أهمية الميزانية المالية في توفير المعلومات عن:[2]

- طبيعية و مقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة.

---

[1]: كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم لأغراض الاستثمار**، الدار الجامعية، مصر 2004، ص 115 – 121.

[2]: المرجع نفسه، ص 123.

- ❖ التزامات المؤسسة لدائنيها.
- ❖ حق الملاك على صافي أصوال المؤسسة.

4.الشكل القانوني للميزانية

يتمثل الشكل القانوني للميزانية في:

الجدول رقم (1): الميزانية المالية حسب SCF

الاصول	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	الخصوم	القيمة الاجمالية
الاصول غير الجارية				**رؤوس الاموال الخاصة**	
التثبيتات المعنوية				رأس المال الصادر	
التثبيتات العينية				راس المال غير المطلوب	
اراضي				العلاوات والاحتياطات	
مباني				احتياطات موحدة	
تثبيتات العينية الاخرى				فروق اعادة التقييم	
تثبيتات قيد التنفيذ				فرق المعادلة	
تثبيتات مالية				نتيجة الصافية	
مساهمات اخرى وحسابات دائنة ملحقة بها				الترحيل من جديد	
قروض واصول اخرى غير جارية				**الخصوم غير الجارية**	
ضرائب مؤجلة				قروض وديون مالية	
مجموع الاصول غير الجارية				ضرائب مؤجلة ومخصصة	
الاصول الجارية				ديون غير جارية أخرى	
مخزونات ومنتجات قيد الصنع				مخصصات ومنتجات مقيدة سلفا	
الحسابات الدائنة والاستخدمات المماثلة				**مجموع الخصوم غير الجارية**	
الزبائن				**الخصوم الجارية**	
مدينون أخرون				موردون و الحسابات المرتبطة	
الضرائب والرسوم				الضرائب	
توظيفات والاصول المالية الجارية الأخرى				ديون أخرى	
الخزينة				الخزينة	
مجموع الاصول الجارية				**مجموع الخصوم الجارية**	
المجموع				**المجموع**	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخة في 2009/03/25. ص 28.

ثانيا: قائمة الدخل "جدول حسابات النتائج"

سيتم توضيح مفهوم قائمة الدخل و أهم العناصر المكونة له.

1. مفهوم جدول حسابات النتائج:

يعتبر أكثر القوائم أهمية، ويتم فيه التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع وتبيان قدرته الكسبية عن فترة زمنية معينة، وتدمج بموجبه حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة إذا كانت المنشأة صناعية، بينما يدمج حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة إذا كانت المنشأة تجارية، وتعرض الإيرادات والمصروفات بشكل منظم، وتتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنتائج المشروع.[1]

كما يعرف أيضا على أنه: "كشف يتضمن إيرادات ومصروفات المشروع عن فترة مالية سابقة، ونتيجة هذه القائمة يكون صافي ربح إذا كان فيها أكبر من مجموع المصروفات، وتكون صافي خسارة إذا كان مجموعة المصروفات فيها أكبر من مجموع الإيرادات".[2]

2. العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج:

يتكون جدول حساب النتائج من:[3]

توجد علاقة واضحة بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي من خلال الترابط الواضح بين القوائم المالية، حيث تمثل قائمة الدخل نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة زمنية معينة، وتمثل أداة ربط بين قائمة المركز المالي الافتتاحية (في تاريخ بداية الفترة) وقائمة المركز المالي الختامية (في تاريخ نهاية الفترة)، كما في الشكل التالي:

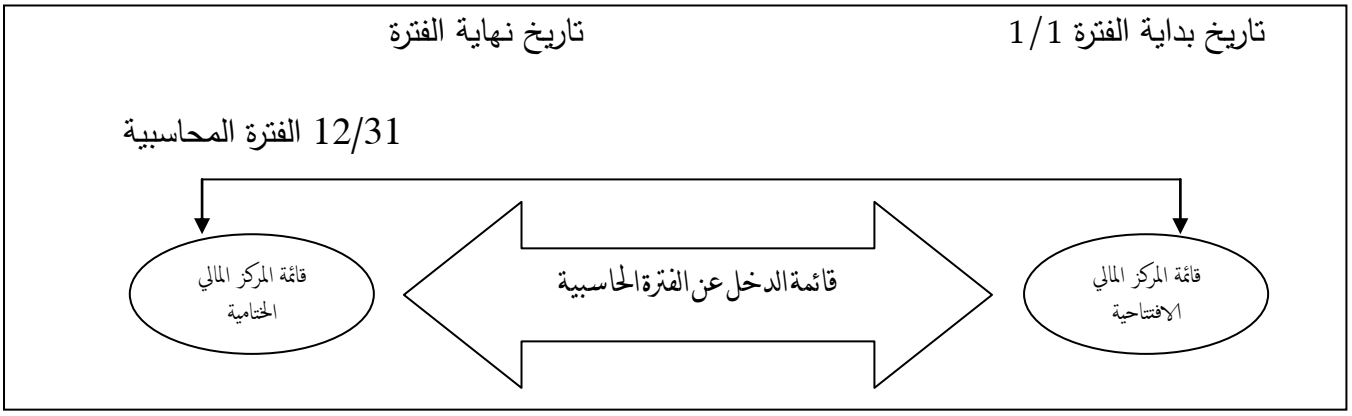
---

[1]: مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارئة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[2]: حنان رضوان حلو وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار حماد، الأردن، 2004، ص 125.

[3]: مبروك محمد نصير، **خدمات المراجعة بين النظرية العلمية والإجراءات المهنية لمراجعة القوائم المالية**، الدار الجامعية الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2018، ص 124-128.

الشكل رقم (4): الترابط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي



المصدر: مبروك محمد نصر، **خدمات المراجعة بين النظرية العلمية والاجراءات المهنية لمراجعة القوائم المالية** ، الطبيعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2018، ص 124.

وعلى ذلك يمكن ان نميز بين طريقتين لتحديد قائمة الدخل للوصول إلى دخل الفترة المالية هما:

- الايرادات – المصروفات
- الأصول – الالتزامات.

1.2. الإيرادات – المصروفات

وهذه الطريقة تعرض قائمة الدخل على أنها تلك القائمة التي تلخص ربحية المنشأة خلال فترة مالية معينة، ويتحدد صافي الدخل بها عن طريق مقابلة الإيرادات التي تحققها المنشأة من بيع السلع والخدمات عن فترة مالية معينة بمصروفات المنفعة خلال نفس الفترة.

وتركز هذه الطريقة بصورة أساسية على قياس مكاسب المنشأة أكثر من تركيزها على قياس زيادة أو نقص في الأصول خلال الفترة المحاسبية[1].

حيث تقيس قائمة الدخل نتيجة النشاط الرئيسي للمنشأة عن طريق مقابلة الإيرادات

بالمصروفات أو التكاليف المستفيدة، ويتم ذلك وفق معادلة الدخل التالية:[2]

صافي الدخل = الإيرادات – المصروفات

[1]: مبروك محمد نصير، مرجع سبق ذكره، ص 124.

[2]: حنان رضوان حلو، نزار فليح البداوي، **مبادئ المبادئ المحاسبية المالية** ، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 30.

وهذه الطريقة هي الطريقة المعتمدة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونية ومعتمدة بصورة أساسية أيضا من مجلس معايير المحاسبية المالية وتأخذ قائمة الدخل الشكل التالي:

الجدول رقم (2): قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في N/12/31

صافي المبيعات	XXX	
تكلفة المبيعات	(XXX)	
إجمالي الربح		XXX
يضاف "الايرادات الفرعية "		
ايراد عقار	XXX	
ايرادات أوراق مالية	XXX	
فوائد بنكية دائنة	XXX	
اجمالي الايرادات الفرعية		XXX
يطرح "المصروفات المختلفة "		
مصروفات مبيعات	(XXX)	
مصروفات بيع وتوزيع	(XXX)	
مصروفات ادارية	(XXX)	
اجمالي المصروفات المختلفة		(XXX)
صافي الربح (الخسارة)		XXX

المصدر: مبروك محمد نصير، **خدمات المراجعة بين النظرية العلمية والاجراءات المهنية لمراجعة القوائم المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2018، ص 125.

2.2 . الأصول – الالتزامات:

تسمى هذه الطريقة طريقة الميزانية أو طريقة المحافظة على رأس المال وأحياناً طريقة تغيرات حقوق الملكية وينظر إلى الايرادات والمصروفات باعتبارها ناتجة عن تغيرات قيم الأصول والالتزامات

والتي تنعكس بدورها في تغيرات حقوق الملكية، فالإيرادات تتمثل في زيادة الأصول أو نقص في الالتزامات، بينما تمثل المصروفات نقص في الأصول وزيادة في الالتزامات[1].

تقوم هذه الطريقة على أساس القياس والتقرير عن الأصول والالتزامات وتغيراتها، وهكذا فإن قائمة الدخل هي عبارة عن قياس وتقدير للتغيير في صافي الأصول التي تساوي بدورها التغيير في حقوق الملكية بعد استبعاد أي بزيادة أو تخفيض في رأس المال والأرباح الموزعة.[2]

وتتضمن قائمة الدخل طبقا لمفهوم الدخل الشامل وفقاً لمعايير المحاسبية المصرية المعدلة لعام 2015 الأنشطة التشغيلية والتي ترتبط بالنشاط الجاري للمنشأة، وجميع الأنشطة غير التشغيلية، وعليه يمكن عرض قائمة الدخل الشامل بطريقة تكلفة المبيعات كمايلي:[3]

الجدول رقم (3) : قائمة الدخل الشامل بطريقة تكلفة المبيعات.

الإيرادات بما فيها المبيعات	X X
تكلفة المبيعات (تكلفة الحصول على الايراد)	(X X)
مجمل الربح	X X
عناصر الدخل الاخرى	X X
تكاليف التوزيع	(X X)
مصروفات إدارية	(X X)
مصروفات أخرى	(X X)
الربح قبل الضريبة	X X
الضريبة	(X X)
الربح بعد الضريبة	X X

المصدر: مبروك محمد نصر، **خدمات المراجعة بين النظرية العلمية والاجراءات المهنية لمراجعة القوائم المالية**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2018، ص127

ومن خلال القائمة يتضح أن:

الدخل الشامل= الدخل التشغلي+ صافي الدخل من الايرادات الأخرى

[1]: مبروك محمد نصير، مرجع سبق ذكره، ص 127.

[2]: المرجع نفسه، ص 127.

[3]: المرجع نفسه، ص 127.

حيث أن:

الدخل التشغيلي (مجمل الربح) = الايراد المبيعات – تكلفة المبيعات

صافي الربح (قبل الضريبة)= الدخل التشغيلي+عناصر الدخل الأخرى– المصاريف الخاصة بعمليات البيع– المصاريف الإدارية أو العامة– المصاريف الأخرى.

وعناصر الدخل الأخرى أو صافي الدخل من الايرادات الأخرى يتمثل في الأتي[1]:

- ❖ مكاسب أو خسائر بيع الأصول.
- ❖ صافي ناتج الأنشطة غير المستمرة.
- ❖ مكاسب أو خسائر الاستمارات في الأوراق المالية.
- ❖ مكاسب أو خسائر التغيرات في السياسات المحاسبية.
- ❖ مكاسب أو خسائر تغيرات أسعار العملات الأجنبية.
- ❖ إيرادات أخرى من إيجارات واستغلال اصول المنشأة.

ومما سبق يتضح أن قائمة الدخل التي تقوم على مفهوم الدخل الشامل تعتمد في الأساس على طريقة أو مدخل (الأصول–الالتزامات) التي تعكس بدورها جميع الدخول الناتجة عن التغيير في الأصول وما قابلها من تغير في الالتزامات.

المطلب الثاني: عرض جدول التدفقات النقدية "الخزينة"

تلعب قائمة التدفقات النقدية دورا هاما نظرا لكونها تقدم معلومات أكثر وضوحاً عن مصادر واستخدامات الأموال.

أولا: مفهوم قائمة التدفقات النقدية:

يمكن تعريف قائمة التدفقات النقدية على أنها:"إحدى القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، التي يوضح من خلالها آثار التغيير في النقدية نتيجة ممارسة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها الرئيسية والمتمثلة في كل من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية".[2]

[1]: مبروك محمد نصير، مرجع سبق ذكره، ص 128.

[2]: قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، مرجع سبق ذكره، ص 188.

كما تعرف على أنها: "أداة مفيدة تمكن المستثمرين والمقرضين من تقييم مدى قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية، سواء من حيث توقيتها أو كمياتها، كما أنها تفسر الفرق بين صافي الدخل والنقدية المحصلة والمنصرفة المتعلقة به".[1]

ثانيا: عناصر قائمة التدفقات النقدية

تقسم التدفقات النقدية التي تحتويها هذه القائمة إلى:[2]

- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: Operating Activities
- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية: Investing Activities
- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: Financing Acitivities

وهذه القائمة على عكس القائمتين السابقتين لا تعد من و اقع ميزان المراجعة بعد التسويات، و إنما تعد اعتمادا على المعلومات التالية:

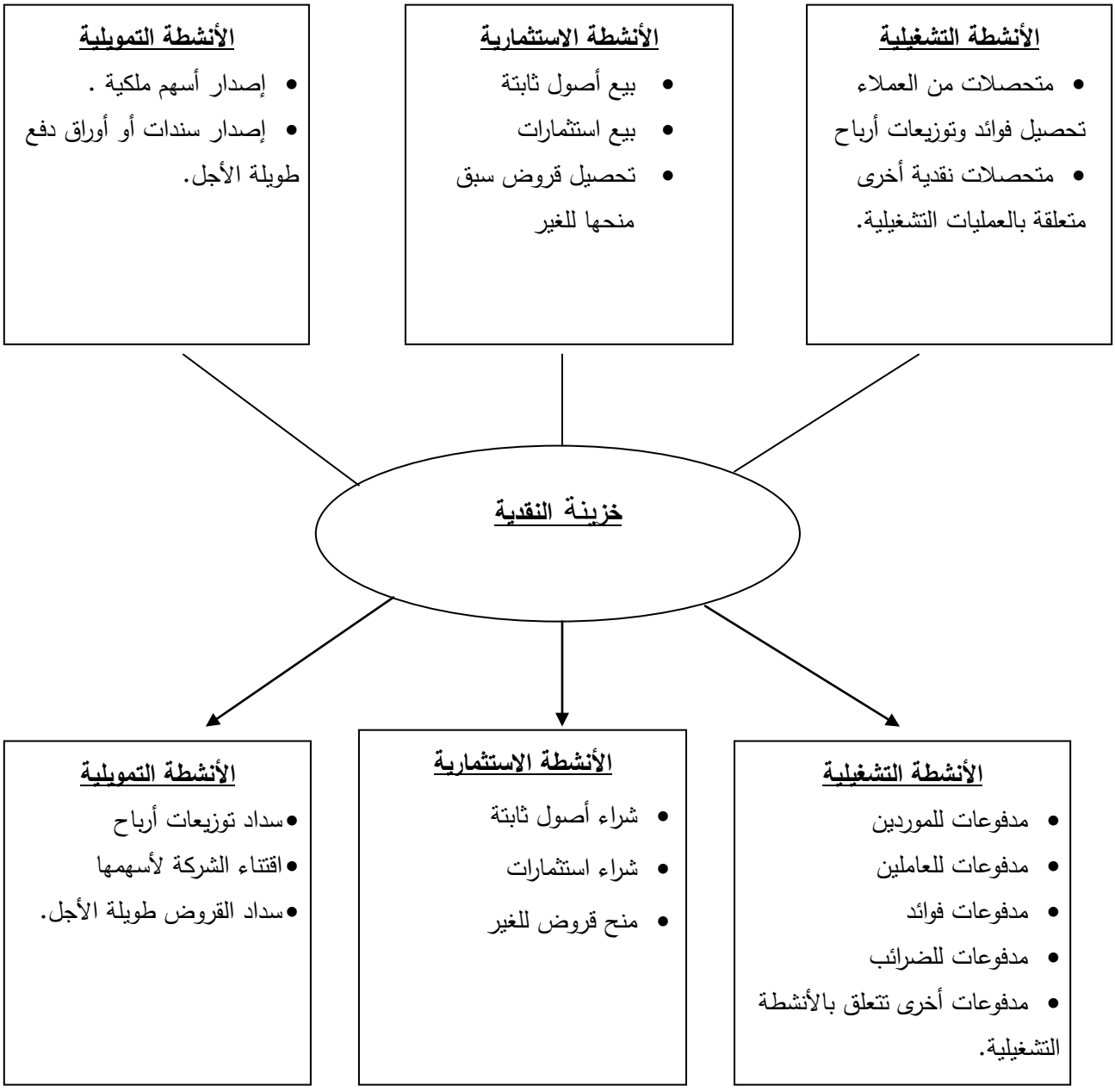
- قائمة المركز المالي المقارن بين السنة الحالية و السنة السابقة.
- قائمة الدخل للفترة الحالية.
- بيانات اضافية يتم الحصول عليها من دفتر الأستاذ.

وتعرض قائمة التدفقات النقدية أثر الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية على النقدية بالزيادة أو النقصان، باعتبار أن النقدية تمثل محور اهتمام مستخدمي القوائم المالية، حيث تتضمن الأنشطة التشغيلية تلك الأنشطة الناتجة عن شراء وإنتاج وبيع السلع والخدمات، في حين تتضمن الأنشطة الاستثمارية اقتناء الأصول الثابتة واحلالها، فيما تتضمن الأنشطة التمويلية تدبير النقدية من المصادر المختلفة، ويوضح الشكل التالي التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة المؤسسة:

[1]: محمد سامي راضي، **أسس وإعداد القوائم المالية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر 2018، ص 184.

[2]: محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص ص 175-176

الشكل رقم (5): التدفقات مبوبة حسب أنشطة المؤسسة



المصدر: محمد سامي راضي، **أسس واعداد القوائم المالية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر،2018، ص 176.

المطلب الثالث: جدول تغير الأموال الخاصة "تغير حقوق الملكية"

تعتبر قائمة التغير في الأموال الخاصة حلقة ربط بين حسابات النتائج والميزانية، لكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغيير ومصادره.

أولا: مفهوم جدول التغيير في الأموال الخاصة

هناك العديد من التعاريف لجدول التغيير في الأموال الخاصة،حيث تم تعريفه من قبل النظام المحاسبي على أنه:"تحليل الحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة".[1]

كما عرف بأنه:"حلقة ربط بين حسابات النتائج والميزانية، لكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره"[2].

ثانيا: عناصر قائمة التغير في الأموال الخاصة

تتكون قائمة التغير في الأموال الخاصة من العناصر التالية:[3]

- ربح أو خسارة الفترة وفقاً لما تضمنه جدول حساب النتائج.
- كل بند من بنود الدخل أو المصروفات خلال الفترة، الذي تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود.
- إجمالي الدخل والمصروفات عن الفترة موضحة بشكل منفصل عن القيم المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للمنشأة الأم و تلك المرتبطة بحقوق الأقلية.
- العمليات الرأسمالية مع الملاك موضحة بشكل منفصل التوزيعات إلى الملاك.

---

[1]: نعيمة قاسمي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير المحاسبة الدولية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، قسم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2014، ص 57.

[2]: فايز زهدي الشلتوتي، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 23.

[3]: المرجع نفسه، ص 58.

ثالثا: الشكل القانوني لجدول تغير الأموال الخاصة

لقد وضع المشرع الجزائري نماذج للقوائم المالية يجب التقيد لها، فبما أن جدول تغيرات الأموال الخاصة قائمة مالية فإنه يوجد لها شكل قانوني وهو كالتالي:

الجدول رقم (4): جدول تغير الأموال الخاصة

جدول تغيير الأموال الخاصة						
	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق اعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
▪ تغيير الطريقة المحاسبية. ▪ تصحيح الأخطاء المحاسبية . ▪ تصحيح الأخطاء الهامة إعادة. ▪ اعادة تقييم التثبيتات. ▪ الأرباح والخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج . ▪ الحصص المدفوعة. ▪ زيادة رأس المال. ▪ صافي نتيجة السنة المالية.						
الرصيد في 31 ديسمبر N -1						
▪ تغيير الطريقة المحاسبية. ▪ تصحيح الأخطاء الهامة. ▪ إعادة تقييم التثبيتات . ▪ الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج. ▪ الحصص المدفوعة. ▪ زيادة رأس المال. ▪ صافي النتيجة السنة المالية.						
الرصيد في 31 ديسمبر N -2						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19 ، 25 مارس 2009 ، ص37.

المبحث الثالث: تحليل القوائم المالية

يقوم التحليل المالي للقوائم المالية على دراستها باستخدام العديد من الطرق والأساليب والنسب والمؤشرات المالية، وذلك من أجل الحصول على معلومات، تساعد هذه المعلومات وبشكل كبير في تشخيص الوضع المالي للمؤسسة، وكذلك التعرف على أدائها المالي خلال فترة زمنية معينة.

المطلب الأول: الإطار النظري للتحليل المالي للقوائم المالية

سنتناول في هذا المطلب أهم الجوانب المتعلقة بالإطار المفاهيمي للتحليل المالي للقوائم المالية.

أولا: مفهوم التحليل المالي للقوائم المالية

تعددت تعريفات التحليل المالي، و عليه سيتم التطرق فيمايلي إلى أهم هذه التعاريف حيث يعرف التحليل المالي للقوائم المالية على أنه "عملية اجرائية لنظام المعلومات المحاسبي، يهدف إلى تقديم معلومات من واقع القوائم المالية المنشورة ومعلومات أخرى مالية و غير مالية، بهدف مساعدة المستفيدين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية"[1].

كما يعرف على أنه: "دراسة وقراءة وتحليل وفهم ما تتضمنه القوائم المالية المحاسبية من معلومات، ويستهدف التحليل المالي بصفة أساسية دراسة أداء الوحدة الاقتصادية في الماضي وتقييم ظروفها في الحاضر والتنبؤ بقدرتها على تحقيق أهدافها في المستقبل"[2].

ويعرف أيضا على أنه "دراسة للعلاقة بين مجموعة من عناصر القوائم المالية في فترة معينة وكذلك دراسة اتجاه هذه العلاقة في الفترة التالية".[3]

1: مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 71.

2: عبد اللطيف ناصر نور الدين، **أساسيات المحاسبة المالية في المنشآت الخدمية والتجارية والصناعية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 242.

3: مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 71.

ومنه نستنتج أن عملية التحليل المالي للقوائم المالية هي معالجة للبيانات المالية المستخلصة من القوائم المالية، من أجل استخدامها في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة خلال فترة سابقة أو حالية، وكذلك توقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل.

ثانيا: أهداف التحليل المالي للقوائم المالي:

يمكن تلخيص أهداف عملية التحليل المالي فيمايلي:[1]

- ❖ معرفة الوضع المالي للمنشأة.
- ❖ الحكم على القدرة الكسبية للمشروع.
- ❖ الحكم على كفاءة الأداء المالي والتشغيلي في المنشأة.
- ❖ تقييم قدرة المنشأة على سداد ديونها والتزاماتها في المدى القصير والطويل.
- ❖ وضع الخطط المستقبلية وأحكام الرقابة الداخلية.
- ❖ التعرف على نقاط الضعف في المنشأة واقتراح الحلول والتوصيات الكفيلة بمعالجتها.

المطلب الثاني: أدوات التحليل المالي و مستوياته.

يعتمد المحليين الماليين وبشكل كبير على أدوات التحليل المالي، ومستوياته والتي تساهم بشكل كبير في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة واتخاذ القرارات المالية المتعلقة بها:

أولا: أدوات التحليل المالي.

لمعالجة المعلومات والبيانات المتواجد في القوائم المالية، يعتمد المحلل على مجموعة من الأدوات ويمكن تقسيم هذه الأدوات إلى:[2]

1. التحليل العمودي (الرأسي): يعتمد بشكل أساسي على تحويل الأرقام المطلقة للبنود في القوائم المالية الى نسب مئوية، حيث ينسب كل بند في مجموعة معينة الى إجمالي بنود هذه المجموعة، ولعل أهم ما يوفره هذا التحليل هو توضيحه للأهمية النسبية للبنود التي تتكون منها قائمة معينة، وكسب الأهمية النسبية للبنود من خلال الصيغة التالية:

[1]: مؤيد راضي، خنفر غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 72.

[2]: المرجع نفسه، ص 94.

الوزن النسبي للبند = قيمة البند \ مجموع البنود التي ينتمي اليها البند

وبعد استخراج الوزن النسبي لكل البنود، يقوم المحلل برصد هذه النسب والتعرف على أسباب ارتفاعها أو انخفاضها.

2. **التحليل الأفقي (تحليل الاتجاهات)** : يعتمد وبشكل كبير في هذا التحليل على سنة الأساس حيث يستخدم في رصد سلوك واتجاهات البنود المختلفة، وسنة الأساس هذه عادة ما تكون السنة الأولى في سلسلة الأعوام الناوي تحليلها، وتجري مقارنة البنود في الأعوام التالية مع بنود السنة الأولى، وتحسب التغيرات الحادثة في البنود عن الفترات الزمنية المختلفة من خلال المعادلة التالية:

قيمة البند/ قيمة البند في سنة الأساس

يقوم عادة المحلل المحلي من خلال هذا التحليل برصد سلوك واتجاهات المختلفة من خلال ايجاد التغير فيها، بالقيم المطلقة والنسب المئوية على حد سواء، وهو ما يساعده بشكل أفضل على انجاز تحليله.

ثانيا: مستويات تحليل القوائم المالية

يقوم المحلل المالي بإجراء تحليله في ظل مستويات ثلاث رئيسية يمكننا أن نوجزها بمايلي:[1]

1. **على مستوى المشروع:** حيث يقوم المحلل بجمع كل المعلومات اللازمة والمتعلقة بالمشروع نفسه فقط، فيدرس ربحية وسيولة وهيكل التمويل فيه، بالإضافة إلى كفاءته و نشاطه، ويتم انجاز ذلك بأشكال مختلفة فإما أن يقوم بإجراء التحليل المقارن بين سنوات عدة أو أن تستخرج مجموعة من النسب المالية والمؤشرات التي تفي بغرض التحليل، ويعتبر هذا التحليل قاصراً لأنه يفصل المشروع عن محيطه

1: مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

والعوامل المؤثرة فيه، وبالتالي تختفي ايجابيات إجراء المقارنات والتعرف على نقاط القوة والضعف في الشروع.

2. **على مستوى القطاع :** وهو التحليل الذي يقوم المحلل بإجرائه على المشروع أخذا بعين الاعتبار القطاع الذي ينتمي إليه، فيتم تحليل القوائم المالية للمشروع ومقارنتها بقوائم مالية لمشاريع أخرى في نفس القطاع تماثله في الحجم وفي النشاط، أو أن يتم مقارنة نتائج تحليل القوائم المالية للمشروع بالمعيار الصناعي الخاص بالقطاع وبالتالي الحكم على أداء المشروع والتعرف على نقاط ضعفه وقوته.

3.المستوى العام: وهو التحليل الأمثل الذي يقوم بدراسة المشروع وظروفه الاقتصادية وظروف القطاع الذي ينتمي إليه كذلك الظروف الاقتصادية العامة في البلد الذي يعمل فيه المشروع وظهرت أهمية هذا النوع من التحليل بعد دخول الشركات متعددة الجنسيات للعمل في مختلف الدول، وتجرد حركة التجارة العالمية وما ينتج عن ذلك من تأثر دول العالم بالمنافسة الخارجية وبعض السياسات الدولية...إلخ.

المطلب الثالث: استخدام التحليل المالي في اتخاذ القرارات

يستخدم التحليل المالي مجموعة من النسب والمؤشرات من أجل اتخاذ القرار السليم في حق المؤسسة من طرف الأطراف المهتمة بالتحليل المالي للقوائم المالية:

أولا: الأطراف المستخدمة للتحليل المالي

تتعدد الأطراف المهتمة بالتحليل المالي للقوائم المالية نظراً لما يقدمه هذا التحليل من إجابات مختلفة على تساؤلات هذه الأطراف العديدة، نذكرها منها:[1]

1. **الإطراف الداخلية:**

تعتبر الأطراف الداخلية الأكثر استفادة من التحليل المالي للقوائم المالية لما يتوفر لها من معلومات مالية:

[1]: عبد الكريم ناصر، أمين سابق، **تحليل المالي للقوائم المالية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الخدمية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة 8 ماي 1945قالمة، 2017-2018، ص 20.

1.1. **إدارة المؤسسة :** تهتم الإدارة بالتحليل المالي بهدف التعرف على مدى النجاح الذي أنجز في تحقيق الأهداف المنشودة للمؤسسة وكذلك تقييم الأداء لمختلف الإدارات، والتعرف على الوضع المالي للمؤسسة.

1.2. **الموظفون والعمال :** تهتم هذه الفئة بتحليل القوائم المالية حتى تطمئن على استقرارها الوظيفي والمرتبط باستمرارية المؤسسة، كما تهتم بالتعرف على الأرباح المحققة والتي توثر بشكل أو بأخر على أجور العاملين ومكافأتهم.

2. **الأطراف الخارجية:**

وهي متعددة وأهدافها في التحليل مختلفة، و تتمثل في:

1.2. المستثمرون: وهم أصحاب الأسهم في المؤسسة أو من ينوون استثمار أموالهم في أسهم هذه المؤسسة، حيث يسعى هؤلاء إلى تحليل القوائم المالية للمشروع للتعرف على الأرباح المحققة خلال فترة أو فترات مالية معينة، كما يسعون إلى التنبؤ بالأرباح المستقبلية.

2.2. الموردون والمقرضون : الموردون هم من يقدمون للمؤسسة الخدمات أو البضائع بالأجل، وفي أغلب الأحيان يطلب هؤلاء من المؤسسة تسديد ديونهم في فترة لا تتعدى السنة المالية، وبالتالي فهم يهتمون بهذا التحليل لمعرفة مدى توفر السيولة المالية للمؤسسة لتسديد مستحقاتهم، أما المقرضون هم أصحاب القروض المقدمة للمؤسسة، يهتمون بالتحليل المالي حتى يطمئنوا على قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها على المدى الطويل.

3.2. أطراف خارجية أخرى : هناك العديد من الأطراف الخارجية الأخرى المستقبلية من تحليل القوائم المالية مثل: بيوت الخبرة المالية، الغرف التجارية والصناعية، وأسواق المال، أجهزة الحكومة والدول...إلخ.

الخلاصة

تهتم المؤسسات الاقتصادية بإعداد مجموعة من القوائم المالية، ومن أهم هذه قوائم الميزانية والتي هي تصوير الوضع المالي للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة ويوفر حسابات النتائج معلومات عن أدائها، ويقدم جدول تدفقات الخزينة معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية ويتم إعداده بطريقتين مباشرة وطريقة أخرى غير مباشرة، وفي شكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تعليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة.

ومن خلال هذا الفصل ثم إدراك أن القوائم المالية مرجع أساسي لمستخدميها من أجل توفير المعلومات كاملة وأكثر شفافية وذات جودة عالية تساعد في بناء القرارات السلمية.

الفصل الثالث

الفصل الثالث

دراسة حالة للرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز ودورها في تحسين شفافية القوائم المالية

تمهيد

بعد تناول الجانب النظري للدراسة الذي تم الطرق فيه إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية والقوائم المالية.

سيتم في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وقد تم اختيار مؤسسة سونلغاز لدراسة وضعيتها معتمدين في ذلك على إجراء مقابلات شخصية مع المراقب الداخلي وقسم المالية والمحاسبة بطرح مجموعة من الاسئلة التي تخدم الموضوع بالاضافة إلى الاستعانة بالوثائق اللازمة كالاعتماد على: الميزانية المالية، جدول حسابات النتائج، سيتم التعرف على مدى تطابقها على أرض الواقع ومدى شفافيتها، بالإضافة إلى نموذج عن تقرير الرقابة الداخلية، وبناء على هذا سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الاول: تقديم بمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز وإجراءات الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: دراسة إحصائية تحليلة لدور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

من المهم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، لذلك من خلال هذا المبحث سيتم التعريف بمؤسسة التوزيع "سونلغاز" وحدة قالمة حيث سيتم التعرض للنقاط التالية:

نبذة تاريخية، وظائفها، أهدافها، و هيكلها التنظيمي

المطلب الأول: نشأة لمؤسسة سونلغاز

سنقدم في هذا المطلب نبذة عن مؤسسة محل الدراسة وتعريفها.

أولا: نبذة تاريخية لمؤسسة سونلغاز

تأسست سونلغاز في سنة 1969 كبديل "كهرباء وغاز الجزائر" التي أنشأتها الحكومة الفرنسية.

غدات الاستقلال (1962–1969) واكبت مؤسسة سونلغاز التطورات عقبت استقلال الجزائر فكانت إحدى الركائز التي يعتمد عليها الاقتصاد الوطني، حيث كانت تحصي سونلغاز 6000 عامل وتحتوي حوالي 700.000 مشترك بالكهرباء والغاز.

وفي سنة 1978 ركزت سونلغاز على الإنارة العامة من خلال توسيع استثماراتها، واستمرت هذه المؤسسة في التطور حيث سنة 1983 قررت السلطات العمومية إعادة هيكلة سونلغاز لتنبثق عنها المؤسسات التالية:

- KARIF: شركة الإنارة الريفية.
- KAHRAKIF: شركة الهياكل و المنشآت الكهربائية.
- KANAGHAZ: شركة إنجاز شبكة الغاز
- ETTERKIB: شركة التركيب الصناعي.
- INERGA: شركة الهندسة الميدانية.
- AMC: شركة إنتاج العدادات وأجهزة القياس والمراقبة.

وفي سنة 1991 تحولت سونلغاز إلى مؤسسة وطنية ذات طابع صناعي، وتجاري وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95-280 المؤرخ في: 1995/09/17.

كما قررت السلطات العمومية تغيير الشكل القانوني للشركة لتصبح شركة ذات أسهم، وذلك سنة 2002، و بعد سنتين تحولت سونالغاز إلى مجمع صناعي تضم عدد من الشركات الفرعية تنشط في مجال توزيع الكهرباء والغاز، و تقرر سنة 2007 تفعيل المخطط المتعلق برسم الهيكل التنظيمي لكل شركة فرعية.

ثانيا: تعريف مؤسسة سونلغاز.

هي مؤسسة ذات أسهم تتوفر على رأس مال يقدر بـ 24 مليار دج، وهي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي انتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر القنوات، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات على الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز في الخارج.

ومن صورة القانون حول الكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق القنوات قامت سونلغاز باعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد وأصبحت اليوم مجمعا صناعيا يتألف من 31 شركة فرعية و 9 شركات مساهمة وتشتغل أكثر من 56500 عملية.

لقد لعبت سونلغاز على الدوام دوراً راجحا في التنمية الاقتصادية، والاجتماعية للبلاد ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقية الوطنية، كي ترقى إلى مستوى برامج الانجازات الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز، والتي سمحت برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97 % ونسبة توغل الغاز إلى ما يفوق 37 %.

إن سونلغاز العازمة على فعل المزيد، وبشكل أفضل قد جندت على الدوام تمويلات هامة من أجل تطوير وتعزيز المنشآت الكهربائية والغازية فالنسبة إلى فترة 2005-2006 فقد وضع برنامج استثماري موضوع التنفيذ بغية رفع قدراتها الإنتاجية الخاصة بالكهرباء،

وتكثيف بشبكاتها الناقلة للكهرباء والغاز وجعلها أقوى والعمل على تحسين وتحديث خدماتها الموجهة إلى زبائنها كذلك.

ينقسم مجمع سونلغاز إلى 04 شركات رئيسية عملية وهي:

- ❖ شركة الإنتاج الكهرباء SPE.
- ❖ شركة مسير شبكات نقل الكهرباء GRTE.
- ❖ شركة مسير شبكات نقل الغاز GRTG.
- ❖ قطب التوزيع، ويتكون من 4 شركات جهوية مستقلة تابعة للمجمع الصناعي سونلغاز ومنها:
- ❖ شركة توزيع الكهرباء والغاز الجزائر مقرها الاجتماعي بالجزائر العاصمة.
- ❖ شركة توزيع الكهرباء والغاز بالوسط مقرها الاجتماعي بالبليدة.
- ❖ شركة توزيع الكهرباء والغاز بالغرب مقرها الاجتماعي بوهران.
- ❖ شركة توزيع الكهرباء والغاز بالشرق مقرها الاجتماعي بقسنطينة.

وتنقسم هذه الأجهزة إلى 19 مديرية للتوزيع مقرها الولايات وتتمثل في:

- ✓ مديرية التوزيع بقسنطينة 01
- ✓ مديرية التوزيع بقسنطينة 02.
- ✓ مديرية التوزيع بالمسيلة.
- ✓ مديرية التوزيع بسطيف 01
- ✓مديرية التوزيع ببجاية.
- ✓ مديرية التوزيع بسطيف 02
- ✓ مديرية التوزيع بجيجل.
- ✓ مديرية التوزيع بعنابة 01
- ✓مديرية التوزيع بعنابة 02
- ✓ مديرية التوزيع بباتنة.
- ✓مديرية التوزيع بأم البواقي.
- ✓ مديرية التوزيع بتسبة
- ✓مديرية التوزيع بميلة.
- ✓ مديرية التوزيع بخنشلة.
- ✓مديرية التوزيع بسكيكدة
- ✓ مديرية التوزيع بقالمة.
- ✓مديرية التوزيع بالطارف.
- ✓ مديرية التوزيع ببرج بوعريريج
- ✓مديرية التوزيع بسوق أهراس

المطلب الثاني: وظائف وأهداف مؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى أهم وظائف وأهداف المؤسسة.

أولا: وظائف مؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

من الوظائف الرئيسية لمؤسسة الكهرباء والغاز مايلي:

- السهر على تموين زبائنها بالطاقة الكهربائية والغازية 24سا/24سا.
- السهر على سلامة وأمن زبائنها بصيانة كل المعدات الخاصة بالكهرباء والغاز والقيام بدوريات للمراقبة ليلاً ونهاراً.
- القيام بحملات تحسيسية لتوعية الزبائن حول القيمة والمنفعة الحقيقية للكهرباء والغاز، وكذا الأخطار الناجمة عن عدم مراعاة القياسات اللازمة في تركيب المعدات.
- لإصلاح الأعطاب الناجمة عن خلل ما.
- تزويد الزبائن الجدد بالكهرباء والغاز.
- استقبال الزبائن والاستماع لإنشغالاتهم فيما يخص الخدمة العمومية.

ثانيا: أهداف مؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

من الأهداف الرئيسية لمديرية التوزيع للكهرباء والغاز هو العمل من أجل الأحسن، والقيام باستثمارات في هذا المجال من أجل تطوير وتوسيع الشبكات الكهربائية والغازية، حيث سطرت في الآونة الأخيرة هذه الشركة برنامج استثماري استثنائي لرفع قدرتها في إنتاج الكهرباء ونقل الكهرباء والغاز إلى أقصى حد ممكن على المستوى الوطني لتلبية الطلب المتزايد وتحديث خدمة الزبائن لضمان خدمة عمومية ذو نوعية عالية، تليق بسمعة هذه الشركة لتمثل المهمة الأساسية في ثقافة المؤسسة.

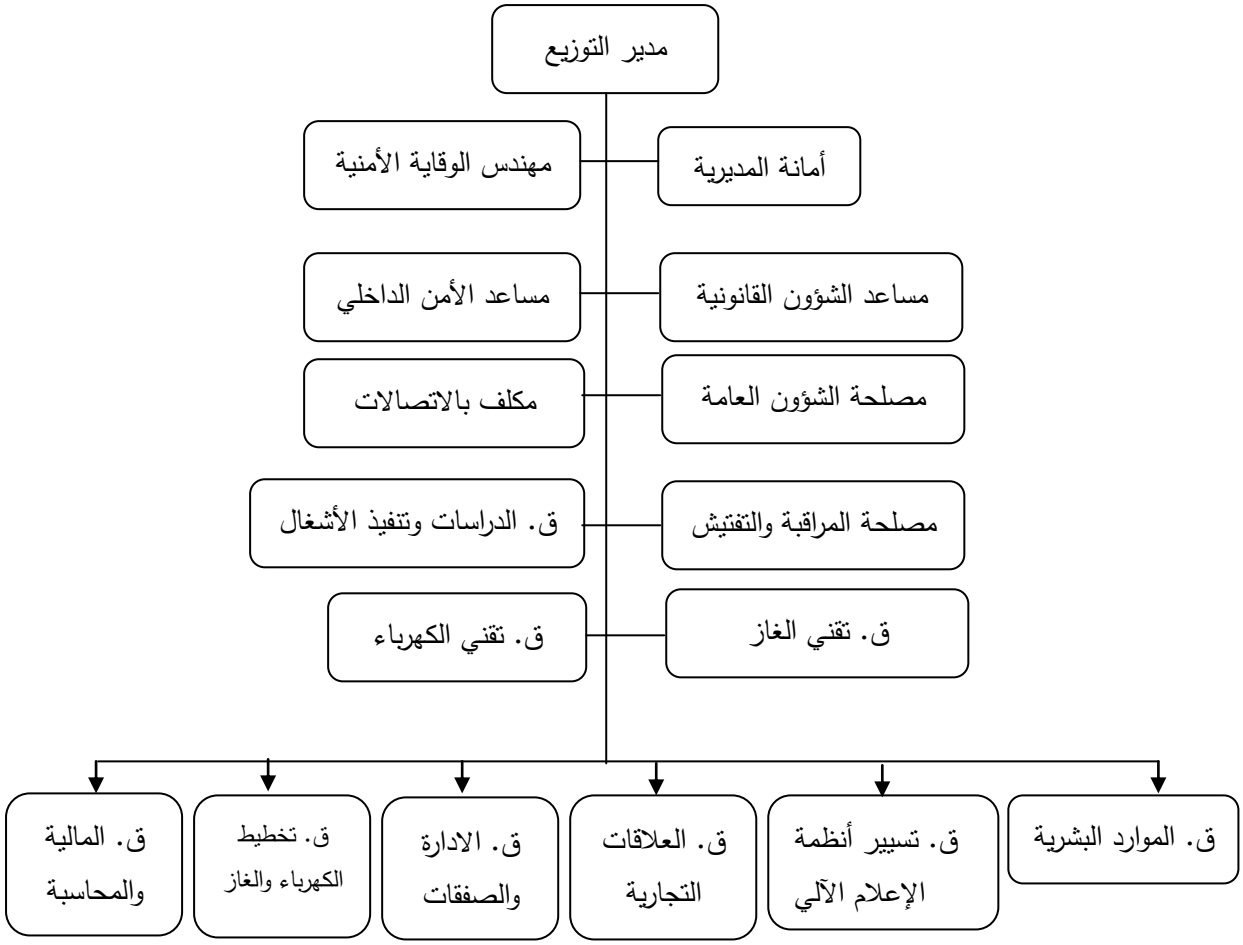
المطلب الثاني: التنظيم الهيكلي لمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسة سونلغاز من قبل الإدارة العليا ومن خلاله يتم ترتيب الوظائف في مجال وظيفي معين بتدرج وفق صعوبة العمل ومستوياته.

أولا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

يتمثل الهيكل التنظيمي فيمايلي:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –



المصدر: مؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة– 2018.

ثانيا: شرح هيكل التنظيمي

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة– من:

1. **مدير التوزيع:** المديرية يمثلها المدير الذي يعتبر المسئول الأول المنسق المشرف والمسير الرئيسي، ومثلها على كل المستويات حسب الإقليم المحدد بها، وعلى هذا المدير أن يكون متحصل على تكوين عالي تحمل المسؤولية الملقاة على عاتقه كما يجب أن يتصرف بصفات القائد المسير الذي يستطيع قيادة طاقمه وإدارة الأعمال.

1.1. مهام المدير

ومن بين المهام التي يتكفل بهامايلي:

- ❖ اتخاذ القرارات المتعلقة بالأهداف والسياسة العامة لكل نشاط المديرية والمصادقة عليها.
- ❖ توزيع الوظائف والمهام على مختلف رؤساء الأقسام ومساعديه.
- ❖ العمل على التنسيق والتوجيه والنصح والإرشاد لمختلف أعضاء مجلس المديرية وتبادل الآراء ووجهات النظر.
- ❖ مراقبة ومتابعة الآراء داخل المديرية ومقارنتها مع النتائج المحققة والأهداف المسطرة.
- ❖ تمثيل المديرية داخل الولاية وخارجها في الملتقيات والتداولات والاجتماعات.

2.1. الأمانة

تعتبر الأمانة المساعد الأيمن للمدير إذ يفضلها يتم تنظيم الأعمال المبرمجة في مكتب المدير وحسن تسييرها وترتيبها وفق برنامج خاص فيه تحترم فيه الوعيد ودرجة أهمية العمل الواجب القيام به، وتتلخص أهم الأعمال التي تتكلف الأمانة بآدائهافيمايلي:

- ❖ تنظيم مواعيد المدير وتسجيلها وكذا عمليات الزيارات والاستقبال.
- ❖ استلام وإرسال البريد اليومي (الوا فدوالوارد) وعرضه على المدير للإطلاع عليه ثم توزيعه إلى مختلف الأقسام.
- ❖ استقبال مخابرات والمكالمات الخاصة بالمدير.
- ❖ حفظ المستندات والوثائق والملفات الخاصة بالمدير.
- ❖ إبلاغ مختلف المصالح والفروع داخل المركز بقرارات المدير التي تهمهم، وكذا بمواعيد الاجتماعات التي تجري مع المدير.

3.1. مصلحة الشؤون القانونية

من أهم وظائفه هي:

- ❖ متابعة كل القضايا التي يتم فيها التعدي على ممتلكات الشركة أو سرقة الكهرباء.
- ❖ التكفل بمهمة تحصيل كل المستحقات والتعويض الخاصة بالشركة في إطار النزاعات مع الغير.
- ❖ التكفل بالشكاوي المقدمة من طرف المواطنين والمتعلقة بالأضرار الناتجة بسبب الكهرباء ، والغاز وإرسال ملفاتهم إلى شركات التأمين من أجل التعويض.
- ❖ الإنابة عن المدير وتمثيله أمام الهيئات القانونية .

4.1. مهندس الدراسات الأمنية:

هو إطار متحصل على شهادة مهندس دولة في الأمن الصناعي، ومن وظائفه الرئيسية التدخل السريع فيمايلي:

- ❖ تطبيق التعليمات الشرعية والأوامر المتعلقة بالصحة والأمن.
- ❖ تحضير مناهج وطرق عمل من شأنها ضمان الأمن والشروط الحسنة للوقاية من الحوادث المهنية.
- ❖ التحقيقات الضرورية بسبب أي حادث أو مرض مني ناتج عن وفاة عامل أو عجز.
- ❖ تنظيم حلقات وتربصات تكوينية للعمال في ميدان الوقاية والأمن والصحة.
- ❖ القيام بمراقبة دورية للعمال للحرص على مدى تطبيق تعليمات الوقاية الأمنية.

5.1. مساعد الأمن الداخلي

من الوظائف الرئيسية لمساعد الأمن الداخلي هي:

- ❖ التنسيق مع فرع الشركة الوقاية والعمل الأمني في المسائل المتعلقة بالأمن الداخلي للوحدة المتواجد بها.
- ❖ حماية المؤسسة من أعمال المسروقة أو محاولات تخريبية، و مسبقةفي عرقلة أو اختلال سير المؤسسة.
- ❖ التنسيق مع السلطات في مجال المسائل الأمنية.
- ❖ حماية العمال مهما كانت درجاتهم من التهديدات والتحرشات داخل أماكن العمل وخارجها.

6.1.المكلف بالاتصالات

هو إطار متحصل على شهادة ليسانس في الاتصالاتقن وظائفه الرئيسية:

- ❖ التنسيق فيما يخص البرامج والمواعيد الخاصة بالمدير داخل المديرية وخارجها.
- ❖ استقبال المواطنين والسلطات وكل المكالمات الهاتفية في غياب المدير وتسجيل طلباتهم وضبط مواعيد لهم إذا ص عمر وحضور.

7.1. قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال (الكهرباء/ غاز)

من مهامه ووظائفه مايلي:

- ❖ دراسة كل الطلبات الواردة إلى المديرية.
- ❖ جمع كل الملفات التقنية الخاصة بالمنشآت في طريق الإنجاز .
- ❖ المتابعة اليومية برامج الأشغال و كذلك متابعة القروض.
- ❖ استقبال وتسوية كل الفاتورات الخاصة بالمؤسسات المتعاقدة مع سونلغاز.

8.1. القسم التقني للغاز

يحتوى على أربعة مصالح (مصلحة مراقبة إستغلال الغاز، مصلحة تطوير الشبكات، مصلحة صيانة الغاز) مصلحة الغاز (قالمة، واد زناتي، بوشقوف، ماونة، هيليوبويلس) ومن مهامه:

- ❖ متابعة وتحليل القياسات المرحلية.
- ❖ متابعة الدراسات الخاصة بالحماية بتطوير شبكات الغاز .

9.1. القسم التقني للكهرباء

تتمثل أهم وظائفه في :

- ❖ تطوير الشبكة الكهربائية التابعة للمديرية.
- ❖ وضع برامج للصيانة من التلف والأعطاب التي قد تلحق بهذه الشبكة جراء الكوارث الطبيعية أو التعدي عليها من قبل الغير .
- ❖ تلقي اتصالات المواطنين والعمل على تلبية طلباتهم عن طريق إرسال فرق متخصصة الإصلاح الأعتاب وإدارة التيار الكهربائي.
- ❖ تلقي طلبات المواطنين فيما يخص التزويد بالكهرباء وإجراء الدراسات الخاصة بذلك ومن ثم التنسيق مع باقي الأقسام كل فيما يخصه.

❖ القيام بمخرجات ميدانية وذلك لتنفيذ الشبكة الكهربائية والتنسيق على مختلف مديريات الولاية.

10.1. مصلحة المراقبة والتفتيش : تأسست هذه المصلحة مؤخرا نظرا لحاجة مؤسسة سونلغاز ووكالاتها لتحسين جودة التسيير، ورقابة تطبيق القوانين على مستوى أقسامها ومصالحها.

❖ رئيس مصلحة المراقبة والتفتيش: ويسهر على مواكبة الأحداث اليومية ، والحرص على حسن وإنتظام كل الأعمال داخل المؤسسة للحد من الأخطاء ، والتجاوزات والارتقاء إلى ماهو أفضل مستقبلا.

2. قسم الموارد البشرية

ومن أهم الوظائف الرئيسية لقسم الموارد البشرية مايلي:

❖ السهر على تطبيق قواعد النظام الداخلي للمؤسسة، الاتفاقية الجماعية، المناشير التطبيقية والقواعد المعمول بها.

❖ التحضير، التوجيه ومراقبة إصدار مختلف المخططات (مخطط التشغيل، مخطط التكوين والترقيات).

❖ تحرير الإحصائيات الخاصة بتكوين الموظفين في المعاهد التابعة لسونلغاز وكذا المعاهد الخارجية ومتابعتها.

3. قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي

من مهامه مايلي:

❖ تسيير مركز معالجة الإعلام الآلي فيما يخص كل الأجهزة على مستوى المديرية .

❖ التطبيقات في ميدان الإعلام الآلي.

❖ صيانة ومتابعة أجهزة الإعلام الآلي.

4. شعبة الشؤون العامة

من وظائفه مايلي:

❖ متابعة وتسيير صيانة ونظافة البيانات والمكاتب الخاصة بالمديرية .

❖ استقبال وتسجيل وتوزيع البريد الوارد والصادر.

❖ ضمان تسيير ممتلكات المديرية.

❖ القيام بشراء كل وسائل العمل الخاصة بالمديرية.

5. قسم العلاقات التجارية

ينقسم إلى مصلحتين موجودتين بمقر المديرية (المصلحة التقنوتحارية ، مصلحة الزبائن) وخمسة مصالح تجارية (قالمة، واد زناتي، بوشقوف، ماونة، هليوبوليس) من أهم وظائف ومهام هذا القسم:

- ❖ احترام جراء ات ربط الزبائن الجدد بما فيها عقد الأشغال من بداية طلب الزبون إلى تزويده بالكهرباء والغاز.
- ❖ تسيير زبائن التوتر المتوسط والضغط المتوسط بالنسبة للرصيد والفواتير والتسوية.
- ❖ تسيير حسابات الزبائن بما في ذلك الرصد، والإحصاء وإصدار الفواتير المتعلقة بهم.

6. الإدارة والصفقات

يسعى هذا القسم إلى:

- ❖ لجمع بين مؤسسة سونلغاز و المؤسسات المناولة (المؤسسات المقاولة).
- ❖ توزيع الغاز عن طريق عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج و تسويقه .
- ❖ ضمان تمثيل سونلغاز على المستوى المحلي أحسن تمثيل.

7. قسم تخطيط الكهرباء و الغاز

و من مهامه :

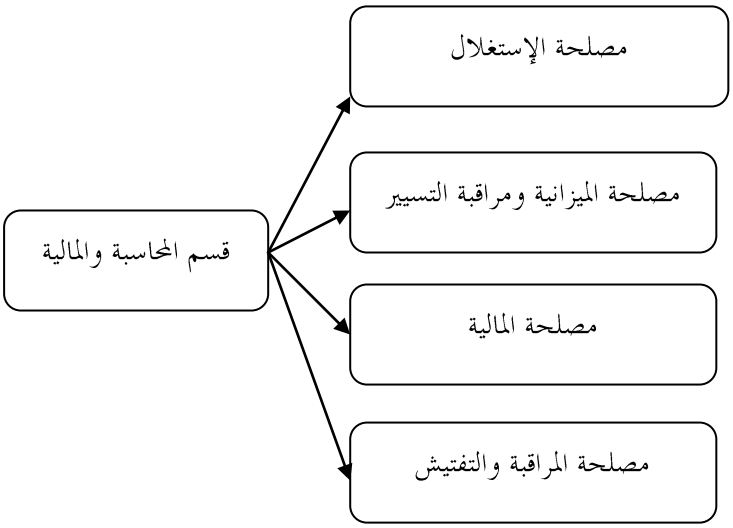
- ❖ التخطيط و وضع البرامج السنوية و كذا المراكز المعدة لسنوات.
- ❖ متابعة قرارات التخطيط لضمان التحكم في السير الحسن للبرامج.

8. قسم المحاسبة والمالية

وهو القسم الذي تم التركيز عليه خلال فترة التربص لانه يشتمل على المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة.

وتوجد بهذا القسم أربعة مصالح (مصلحة المالية، مصلحة استغلال المحاسبة، مصلحة الميزانية، مصلحة المراقبة والتفتيش)، ومن أهم الوظائف التي تقوم بها هذا القسم هي:

الشكل رقم(07): الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة



المصدر: مؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة 2018.

1.8. مصلحة الاستغلال.

من أهم الأعمال التي تقوم بها هذه المصلحة مايلي :

- ❖ المتابعة، المراقبة، الإشراف التنسيق، الإنجاز، التعويض.
- ❖ معالجة فاتورات الموردون، معالجة فاتورات الطاقة، متابعة حالة المقاربة لحسابات الضمانات المحجوزة والتسبيقات، متابعة الإتفاقية والعقود، متابعة دفتر الفاتورات (سجل الفاتورات)، متابعة سجل استفسارات الموردين، مقاربة حسابات الموردين.
- ❖ التسجيل المحاسبي للصناديق، التسجيل المحاسبي لعمليات الخزينة، التسجيل المحاسبي لفاتورات الوقود، متابعة وتسوية الحسابات، مقارنة وتسوية الحسابات للإستثمارات، التسجيل المحاسبي للمخزونات، معالجة رقم الأعمال والرواتب والأجور، مسك سجل الإحصائيات.
- ❖ متابعة حركة الاستثمارات، متابعة البرامج الإقفال والتحويل لحساب الإهتلاكات، متابعة محاسبة ما بين الوحدات مقارنة وتسوية التحويل الإلكتروني لليوميات.

❖ إعداد القوائم المالية والمتمثلة في الميزانية وجدول حساب النتائج، الجداول المختلفة، الجباية والضرائب، مقارنة حسابات المستخدمين، متابعة السجلات الشرعية.

2.8. مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

❖ استخراج جدول حساب النتائج (المحاسبة العامة والتحليلية).

❖ مقاربة حسابات التحليلية، تسوية حسابات الأعباء والنتائج، ضمان الانسجام بين المحاسبة التحليلية و العامةبعد توزيع الأعباء.

3.8. المصلحة المالية:

❖ مهامه المتابعة، المراقبة، الإشراف.

❖ مقاربة الحسابات المالية بين البنك والحسابات البريدية والمخالصة (يخلص).

❖ وضع المدخلات واستخراج جدول القيادة والميزانية التقديرية للخزينة، والمتابعة وتطبيق برنامج الإعلام الآلي الخاص بالموردين.

❖ متابعة حسابات الخزينة (تسديد، تخليص الفواتير وحركة الأموال ومتابعة الإعتمادات المالية وكذلك الشيكات الخاصة بالبنك والبريد).

المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز وإجراءات الرقابة الداخلية

إن الهدف من دراسة وتحليل القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز هي معرفة مدى تعبير هذه الأخيرة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك أن أساس تحقق شفافية القوائم المالية يتمثل في تعبيرها عن حقيقة الوضع المالي، لذا سنقوم بدراسة وتحليل القوائم لنتمكن من الحكم على مطابقتها للواقع، كما ان للرقابة الداخلية دور كبير في تعزيز شفافية القوائم المالية لذا سيتم التطرق لإجراءا ت الرقابة المتبعة من طرف المراقب للقيام بعملية الرقابة على القوائم المالية ومختلف الوسائل المعتمد عليها.

المطلب الأول: عرض وتحليل ميزانيات المؤسسة

سيتم في هذا المطلب عرض الميزانية المالية لمؤسسة سونلغاز المتحصل عليها من طرف قسم المالية والمحاسبية، كما سنقوم بإعداد الميزانية المالية المختصرة والميزانية الوظيفية وتحليلها باستخدام مختلف مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

أولا: عرض الميزانيات للفترة محل الدراسة الممتدة (2015-2017)

سيتم هنا عرض مختلف الميزانيات الممتدة من الفترة **(2015-2017)** المتحصل عليها * والتي تم أعدادها.

1. عرض الميزانية المالية المختصرة

من خلال الميزانية المالية المختصرة يتم تحليل العمودي، والأفقي لعناصر الميزانية من جانب الأصول والخصوم، كما هو مبين في هذا العنصر:

1.1. التحليل العمودي للميزانية المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

يعتمد التحليل أساسا على نسب مختلف عناصر الميزانية المالية الى اجمالي الأصول والخصوم، كما هو مبين في الجدول التالي:

*: أنظر للملحق رقم 1، القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز خلال فترة 2015، 2016، 2017.

الجدول رقم (05) التحليل العمودي للميزانية المالية المختصرة للفترة (2015-2017)

البيان	2015	%	2016	%	2017	%
أصول ثابتة	8733779099.27	86.88	9704302209.55	85.81	9959621210.77	86.94
ثبيتات معنوية	0	0	81088.33	0.00	3110992.94	0.02
تثبتلت مادية	8732652399.27	86.86	9703094421.2	85.79	9955352587.8	86.90
تثبتات مالية	1126700.00	0.02	1126700	0.009	1126700	0.0098
اصول متداولة	**1319301760.49**	**13.14**	**16037158788.82**	**14.18**	**1495420554.8**	**13.05**
قيم الاستغلال	4964589.17	0.04	2740073.18	0.02	1751184.69	0.01
قيم قابلة للتحقيق	1258389757.42	12.51	1455781915.1	12.87	1412975924.3	0.01
قيم جاهزة	55947413.90	0.59	145193890.01	1.28	80693445.82	0.70
مجموع الاصول	10053080859.76	100	113080180883.37	100	11455041766	100
اموال دائمة	**8011048144.95**	**79.68**	**913375989**	**80.77**	**9362376219**	**81.73**
اموال خاصة	6065996585.95	60.34	7006102409.39	61.95	70462276585.41	61.52
ديون طويلة الأجل	1945051559.00	19.34	21276557180.66	18.81	2316099634.42	20.21
ديون قصيرة أجل	**2042032714.81**	**20.32**	**2174258498.32**	**19.22**	**2092665545.79**	**18.27**
مجموع الخصوم	**10053080859.76**	**100**	**113080188.37**	**100**	**11455041765.2**	**100**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المالية لمؤسسة.

إنطلاقا من الجدول السابق(**جانب الأصول**) نلاحظ أن:

حصة الأصول الثابتة تزيد عن حصة الأصول المتداولة في سنة 2015، بنسبة 73.74 % ذلك من مجموع الأصول وهذا رجع إلى الاعتماد الكبير للمؤسسة على التثبيتات التي تمثل 86.86 % من مجموع الأصول الثابتة.

أما فيما يتعلق بالأصول الجارية، تبين لنا أن القيم القابلة للتحقيق تمثل الجانب الأكبر منها، في حين أن القيم الجاهزة لا تتجاوز 1.28 %، في السنوات الثلاث وهي نسبة منخفضة وهذا ما يفسر عدم وجود عطالة في السيولة أي الاستخدام العقلاني، والأمثل للمواد المالية قصير الأجل.

أما بالنسبة لجانب الخصوم يمكن ملاحظة أن نسبة الديون أقل من نسبة الأموال الخاصة في السنوات الثلاث محل الدراسة، وهذا راجع لاعتماد المؤسسة على مصادر التمويل الداخلية المتمثلة في رؤوس الأموال وعدم اعتمادها على التمويل الخارجي الذي لا يتعدى 20 % من إجمالي مصادر التمويل.

1.1. التحليل الافقي للميزانية المالية المختصرة لمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

يعتمد هذا التحليل اساسا على نسب مختلف عناصر الميزانية المالية إلى إجمالي الأصول والخصوم كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (06) التحليل الأفقي للميزانية المالية المختصرة للفترة (2015-2017)

البيان	2015	%	2016	%	2017	%
أصول ثابتة	8733779099.27	11.11	9704302209.55	2.63	9959621210.77	2.63
تثبتات معنوية	0	0	81088.33	37.74	3110992.94	37.74
تثبتات مادية	8732652399.27	11.11	9703094421.2	2.59	9955352587.8	2.59
تثبتات مالية	1126700.00	0	1126700	0	1126700	0
اصول متداولة	1319301760.49	21.55	16037158788.82	(6.75)	1495420554.8	(6.75)
قيم الاستغلال	4964589.17	(44.80)	2740073.18	(36.08)	1751184.69	(36.08)
قيم قابلة للتحقيق	1258389757.42	15.68	1455781915.6	(2.94)	1412975924.3	(2.94)
قيم جاهزة	55947413.90	159.5	145193890.01	(44.42)	80693445.82	(44.42)
مجموع الاصول	10053080859.76	12.84	113080180883.37	10.03	11455041766	10.03
اموال دائمة	**8011048144.95**	**14.01**	**913375989**	**92.50**	**9362376219**	**92.50**
اموال خاصة	6065996585.95	15.49	7006102409.39	83.65	70462276585.41	83.65
ديون طويلة الأجل	1945051559.00	9.38	21276557180.66	8.85	2316099634.42	8.85
ديون قصيرة أجل	**2042032714.81**	**6.47**	**2174258498.32**	**(3.75)**	**2092665545.79**	**(3.75)**
المجموع الخصوم	**10053080859.76**	**12.48**	**113080188.37**	**1.30**	**11455041765.2**	**1.30**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المالية لمؤسسة.

انطلاقا من الجدول السابق**(جانب الأصول)** نلاحظ أن:

الأصول عرفت مجموعة من التغيرات أهمها تسجيل ارتفاع في الأصول الثابتة حيث أصبحت في سنة 2016 بـ 9703094421.2 أي بمعدل زيادة 11.11% عن سنة 2015، وهذا راجع إلى ارتفاع قيمة التثبتات المادية، بالإضافة الى ارتفاع قيمة التثبتات المعنوية في سنة 2016، بـ 81088.33 وسنة 2017 بـ 3141922.94 أي بمعدل 87.11 %في اخر سنة.

كما يبين الجدول بأن الأصول المتداولة في تذبذب حيث سجلت كلا السنتين ارتفاع في سنة 2016، 21.55 % وانخفاض 2017 بمعدل 6.75 % وهذا راجع الى الاتفاع الكبير الذي شهدته القيم الجاهزة بمعدل 159.51 % أما سنة 2017، سجلت انخفاض بسبب انخفاض كل من القيم الجاهزة وقيم الاستغلال والقيم القابلة للتحقيق، وهذا الانخفاض قيمة المخزونات الجاري إنجازها والزبائن والمدنيون الأخرون.

أما بالنسبة لجانب الخصومو الذييتعلق بمصدر الأموال في المؤسسة (الأموال الخاصة والديون طويلة وقصيرة الأجل)، فيتضح فيه، وبشكل جلي أن المؤسسة قد زاد اعتمادها على مصادر التمويل الداخلي على حساب المصادر الخارجية، حيث سجلت الديون طويلة الأجل انخفاضا بمعدل 8.85 % في سنة 2017.

بينما الديون قصيرة الأجل سجلت انخفاض معتبر في الثلاث سنوات، وهذا الانخفاض راجع إلى تسديد ديون الموردين وانخفاض في قيمة الضرائب.

2.عرض الميزانية الوظيفة

تبنى الميزانية الوظيفة لمؤسسة "سونلغاز" على أساس الميزانية المقدمة من طرفه اكيمايلي:

الجدول رقم (07) الميزانية الوظيفة جانب الأصول للفترة (2015-2017)

الاستخدامات	2015	2016	2017
الأصول الثابت	15418444729.92	168511617885.57	17630513156.30
استخدامات مستقرة	15418444729.92	16851617885.57	17630513156.30
المخونات	4964589.17	2740073.18	1751184.69
الزبان	1420600311.15	1591293993.03	1579392519.11
استخدامات الاستغلال	1425564900.32	15915680066.21	1581143703.8
مدينين آخرين	13096270.87	15171868.73	19605450.47
الضرائب	6933053.32	30196572.83	16237362.06
استخدامات خارج الاستغلال	20029324.19	45368441.56	35842812.53
الخزينة (المتاحات)	55952996.93	145193890.01	80693445.82
استخدامات الخزينة	55952996.93	145193890.01	80693445.82
مجموع الاستخدامات	16919991954.36	18636214283.35	19328193118.45

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيات المالية

الجدول رقم (08) الميزانية الوظيفة جانب الخصوم للفترة (2015-2017)

الاستخدامات	2015	2016	2017
الاموال الخاصة	6065996585.95	7006102409.39	7046276585.41
الديون طويلة الأجل	1945051559	2127657180.66	2136099634.42
الاهتلاكات والمؤونات	6866911091.60	7328196194.98	7873151352.83
الموارد الدائمة	**14877959236.55**	**16461955785.03**	**17235527572.66**
الموردون	730429312.79	815440275.5	847517906.24
الضرائب	24175080.61	44603270.72	40050333.40
موارد الاستغلال	**754604393.40**	**860043546.22**	**887568239.64**
ديون أخرى	1287428321.41	1314214952.10	125097306.15
موارد خارج الاستغلال	**128742832.41**	**1314214952.10**	**1205097306.15**
الخزينة	0	0	0
موارد الخزينة	**0**	**0**	**0**
مجموع الموارد	**16919991951.36**	**18636214283.35**	**193281993118.45**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيات المالية

ثانيا: تحليل الميزانيات المالية

يعتمد تحليل الميزانية المالية للمؤسسة على مجموعة من الأدوات، والأساليب التي تساعدنا على تشخيص الوضع المالي للمؤسسة، والتي أهمها التحليل بواسطة مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

1. **التحليل بواسطة مؤشرات التوازن المالي**

يعتمد التحليل بواسطة التوازن المالي على الميزانية الوظيفية للمؤسسة، من خلال استخراج أهم مؤشرات التوازن المالي والتي تتمثل في رأس المال العامل، الاحتياج لرأس المال العامل والخزينة الصافية، انطلاقا من الميزانيات الوظيفية للمؤسسة للفترة (2015-2017).

1.1. **حساب رأس المال العامل الصافي FRng للفترة 2015-2017**

❖ من أعلى الميزانية

رأس المال العامل الصافي = الموارد الدائمة – استخدمات المستقرة

الجدول رقم (09): حساب رأس مال العامل الصافي لمؤسسة "سونلغاز" من أعلى الميزانية

البيان	2015	2016	2017
الموارد الدائمة	14877959236.55	1646161955785.03	17235527572.66
استخدمات مستقرة	15418444729.92	16851617885.57	17630513156.30
راس المال العامل الصافي	-540485493.35	-389662109.54	-394985883.64

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيات المالية

❖ من أسفل الميزانية

راس المال العامل الصافي = الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة

الجدول رقم (10): حساب رأس مال العامل الصافي لمؤسسة "سونلغاز" من أسفل الميزانية

البيان	2015	2016	2017
الأصول الدائمة	1501547221.44	1784596397.78	1967679962.15
الخصوم المتداولة	2042032714.81	2174258498.32	2092665545.79
رأس المال العامل الصافي	-540485493.4	-389662100.54	-124985583.64

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيات المالية

من خلال الجدول نلاحظ أن رأس المال الصافي حقق قيمة سالبة خلال السنوات الثلاثة، وهوما يدل على أن مؤسسة لا تملك هامش أمان كما تعجز عن تمويل استثماراتها في الاحتياجات المالية باستخدام موردها المالية الدائمة بالإضافة إلى وجود عجز في مواجهة الالتزامات قصيرة الأجل.

1.2. حساب احتياج راس مال العامل

3

احتياج رأس العامل = احتياج لرأس مال العامل للاستغلال + احتياج رأس المال العامل خارج الاستغلال

❖ **حساب احتياج لرأس المال العامل الاستغلال**

إ.ر.م.ع. الاستغلال= استخدامات الاستغلال – موارد الاستغلال

الجدول رقم (11): حساب احتياج لرأس المال العامل للاستغلال

البيان	2015	2016	2017
استخدامات الاستغلال	1425564900.32	15915680066.21	1581143703.8
موارد الاستغلال	754604393.40	860043546.22	887568239.64
احتياج في رأس المال العامل الاستغلال	670960506.92	15055636520	693575464.16

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيات المالية

❖ حساب احتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال

إ.ر.م.ع. الاستغلال= استخدامات الاستغلال – موارد الاستغلال

الجدول رقم (12): حساب احتياج لرأس المال العامل خارج الاستغلال

البيان	2015	2016	2017
استخدامات خارج الاستغلال	20029324.19	4568441.0.56	35842812.53
موارد خارج الاستغلال	1287428321.41	13142149582.10	1205097306.15
احتياج راس المال العامل خارج الاستغلال	-1267398997.22	-1268846510.54	-1169254493.62

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيات المالية

من خلال ما سبق نجد أن:

الجدول رقم (13): حساب الاحتياج في رأس المال العامل

البيان	2015	2016	2017
احتياجات في رأس المال العامل الاستغلال	370960506.92	15055636520	69357464.16
احتياج في رأس المال العامل خ. الاستغلال	1267398997.22	1268846510.54	1169254493.62
إ.ر.م.ع	-59643890.3	-13786790009.46	-475679029.46

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيات المالية

ان الاحتياج في رأس المال العامل في السنوات 2015–2016– 2017، غير ثابت، حيث كان في السنتين 2015 و 2017 سالب وهذا راجع إلى ارتفاع الديون قصيرة الأجل، أما في سنة 2016 كان موجب هذا يفسر أن احتياجات التمويل للمؤسسة أكبر من مواردها.

3.1. حساب الخزينة

تحسب وفق القانون التالي:

حساب الخزينة = استخدامات الخزينة – موارد الخزينة

الجدول رقم (14): حساب الخزينة لمؤسسة سونلغاز لفترة (2015-2017)

البيان	2015	2016	2017
استخدامات الخزينة	55952996.93	145193890.01	80693445.82
موارد الخزينة	00	00	00
الخزينة	55952996.83	145193890.01	806693445.82

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المالية

نلاحظ أن الخزينة موجبة في كل السنوات وهي أكبر ارتفاع في سنة 2016، وهذا ما يدل على وجود سيولة مجمدة وهي ليست في صالح المؤسسة، وعليه يجب استغلال هذا الفائض في تمويل الأصول المتداولة.

2. التحليل بواسطة نسب المالية

النسب المالية أهم الوسائل والأدوات المستخدمة في تحليل القوائم المالية، ومن أهم هذه النسب مايلي:

جدول رقم (15): النسب المالية للمؤسسة سونلغاز للفترة 2015-2017

النسبة	2015	2016	2017
نسبة سيولة التداول= الاصول المتداولة / الخصوم الجارية	0.65	0.74	0.71
نسبة السيولة السريعة = اصول جارية – المخزون/ الخصوم الجارية	0.65	0.74	0.71
نسبة السيولة الجاهزة = قيم جاهزون /الخصوم الجارية	0.03	0.07	0.04
نسبة التمويل الدائم = اموال الدائمة /الأصول الثابتة	0.92	0.98	0.71
نسبة التمويل الخاص = الأموال الخاصة / الأصول الثابتة	0.69	0.72	0.71
نسبة التمويل الخارجي= مجموع الديون/ الاموال الخاصة	0.66	0.61	0.63
نسبة الاستدانة المالية= الديون الاجمالية/ اجمالي الأصول	0.40	0.38	0.38
نسبة الاستقلالية = الاموال الخاصة / مجموع الديون	1.52	1.62	1.59
معدل دوران مجموع الأصول = رقم الاعمال/ مجموع الأصول	0.25	0.25	0.27
معدل دوران الاصول الثابتة =رقم الاعمال/الاصول الثابتة	0.29	0.29	0.31
معدل دوران الأصول المتداولة = رقم الاعمال / الأصول المتداولة	1.92	1.76	2.09

المصدر: من إعداد الطالبيتن بالاعتماد على الميزانيات المالية

1.2. تحليل نسب السيولة

و يمكن تحليل نسب السيولة من خلال:

❖ **نسبة السيولة العامة**

نلاحظ أن النسب المتحصل عليها خلال السنوات الثلاث أنها كانت اصغر من الواحد، وهذا يدل على مؤسسة في حالة سيئة وعليها مراجعة هيكلها المالي، وذلك بزيادة الديون طويلة الأجل أو رأس مال وكذا التقليل من الديون قصيرة الأجل.

❖ **نسبة السيولة السريعة**

وهي نسبة توضح مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل، فتلاحظ أنه في كل السنوات تقل عن الواحد هذا يعني أن السيولة غير مطمئنة، حيث أن حالتها العادية محصورة بين (0.5-0.3).

❖ **نسبة السيولة الجاهزة**

تعتبر عن مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الفورية أي قدرتها على مواجهة الديون قصيرة الآجل بواسطة أموال الخزينة، حيث نلاحظ من خلال الجدول في سنة 2015، 2016، 2017 وتقدر بـ 0.03، 0.07 و 0.04 على التوالي وهي نسبة منخفضة ما يدل على قدرة المؤسسة على تسديد ديونها بواسطة الأصول المتداولة في السنتين 2015 و 2016 في حين حققت نسبة جيدة في سنة 2017.

2.2. نسب المديونية

وتتدرج تحتها عدة نسب فرعية و هي:

❖ **نسبة التمويل الدائم:** تقيس هذه النسبة مدى تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، حيث بلغت نسبة التمويل الدائم لسنتي 2015، 2016، و 2017، 0.92، 0.98 و 0.98 على التوالي فارتفعت في آخر سنتين، لتبقى على نفس النسبة، ما يعني أن الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة لكن بشكل غير كافي.

❖ **نسبة التمويل الخاص:** ونلاحظ من خلال أن هذه النسب لا تتجاوز الواحد في سنوات الدارسة وهذا يعني أن المؤسسة لا تعتمد بشكل كبير على التمويل الداخلي.

❖ **نسبة التمويل الخارجي:** نلاحظ أن هذه النسبة أكبر من 0.6 خلال السنوات الثلاث، هذا ما يعني أن المؤسسة تعتمد في تمويل أصولها على الديون أكثر من الأموال الخاصة.

- **نسبة الاستدانة المالية:** توضح نسبة الاستدانة المالية مدى اعتماد المؤسسة على الديون الخارجية في تمويل أصولها، حيث أن نسب مديونية المؤسسة لم يتعدى 0.5 خلال السنوات الثلاث، ما يدل على أن المؤسسة قادرة على تسديد التزاماتها في أجالها المحددة.
- **نسبة الاستقلالية المالية:** نلاحظ من خلال النسب المتحصل عليها أنها أكبر من الواحد في كل السنوات، وهذا ما يدل على أن المؤسسة مستقل ماليا، وهذا ما يجعلها مؤهلة للحصول على القروض وتغطية جميع ديونها.

.3. **تحليل نسب النشاط:** وتتمثل في:

- **معدل دوران مجموع الأصول:** يتراوح معدل دوران مجموع الأصول بين 0.25 و 0.27 حيث كل أصل مستثمر في المؤسسة يولد 0.25 دينار في السنتين 2015 و 2016 و 0.27 دينار في 2017 في المبيعات ما يدل على انخفاض كفاءة إدارة المؤسسة / أصولها.

معدل دوران الاصول الثابتة: تبين لنا من الجدول أن معدل دوران الاصول الثابتة محصور بين 0.29 و 0.31 في السنوات الثلاث، وهي نسبة منخفضة وهذا راجع لإنخفاض رقم قيمة الاعمال.

- **معدل دوران الأصول المتداولة:** نلاحظ معدل دوران الأصول المتداولة أكبر من الواحد، حيث حققت المؤسسة معدل دوران قدره 1.92، 1.76 و 2.09 في السنوات الثلاث على التوالي، وهذه الزيادة راجعية الى انخفاض قيمة الأصول المتداولة والتسيير الجيد للمخزون.

المطلب الثاني: عرض وتحليل جدول حسابات النتائج للمؤسسة

في هذا المطلب سنتطرق إلى عرض جدول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة وتحليله بواسطة مختلف النسب.

أولا: عرض جدول حسابات النتائج للمؤسسة "سونلغاز"

سنقوم بعرض جدول حسابات النتائج الذي تم حصول عليه من مؤسسة "سونلغاز" (أنظر للملحق رقم 1) للفترة محل الدراسة (2015-2017) كما يلي:

الجدول رقم (16): جدول حسابات النتائج لمؤسسة "سونلغاز" للفترة 2015-2017

البيان	2015	2016	2017
المبيعات	2536350969.47	2828491146.45	3131946179.36
1. إنتاج السنة المالية	2536350696.47	2828491146.45	1419416169.73
مشتريات مستهلكة	(17343691.15)	(30572948.68)	(25855429.49)
مصاريف خدمات إنتاج الطاقة	0	0	0
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	(158187537.02)	(226778342.05)	(267804075.24)
نواتج الخدمات المقدمة	0	0	0
مصاريف خدمات أخرى	0	0	0
2. استهلاك السنة المالية	(2422506268.10)	(2499000435.51)	(857557366.61)
3. القيمة المضافة للاستغلال	113844428.37	329490710.94	561858803.12
اعباء المستخدمين	(548076258.96)	(527447374.22)	(618544925.90)
ضرائب ورسوم	(45435902.79)	(50406525.34)	(56636340.20)
4. إجمالي فائض الاستغلال	(479667733.38)	(248363188.62)	(113322462.98)
منتوجات عملياتية أخرى	95583408.20	100291741.04	100999621.49
أعباء عملياتية أخرى	(538490.21)	(4079053.23)	(148500.01)
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	(385973727.37)	(4711206802.64)	(591313404.963)
استرجاع المؤونات	46373763.27	2642085.68	1275714.83
خدمات القطاع الثانوي	0	0	0
أعباء الاهتلاكات والتموينات	0	0	0
5. نتيجة الاستغلال	(730230693.92)	(636292723.42)	(603552051.28)
أعباء مالية	0	0	0
6. النتيجة المالية	0	0	0
نتيجة عادية اجمالية قبل الضريبة 5+6	(730230693.92)	(636292723.42)	(603552051.28)
ضرائب مختلفة عن النتيجة	0	0	0
مجموعة منتجات الأنشطة العادية	26785432218.46	2931511353.17	3245817619.47
مجموع أعباء الأنشطة العادية	(3408773912.38)	(3567804076.59)	(3849369670.75)
7. النتيجة صافية عادية	(730230693.92)	(636292723.42)	(6035520512.28)
8. النتيجة استثنائية	(1172310)	0	154765.37
النتيجة صافية للسنة مالية	(7314030039.25)	(636292723.42)	(603397285.91)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز-وحدة قالمة-

ثانيا: النسب المتعلقة بجدول حسابات النتائج

انطلاقا من جدول حسابات النتائج المتحصل عليها من طرف المؤسسة محل الدراسة نحسب مايلي:

1. معدل الادماج

يحسب كمايلي:

الجدول رقم (17): معدل الادماج لموسسة سونلغاز للفترة (2015-2017)

النسبة	القانون	2015	2016	2017
معدل الادماج	القيمة المضافة / رقم الاعمال خارج الرسم	0.04	0.11	0.17

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز-وحدة قالمة-

يحسب من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل الادماج في تزايد مستمر، حيث قدر بـ 0.04 في سنة 2015 ليرتفع إلى0.11 في سنة 2016، و0.17 في سنة 2017، أي ان مساهمة رقم الأعمال في القيمة المضافة في ارتفاع مستمر، وهذا دال على أن ربح المؤسسة جيد، هذا يفسر أن المؤسسة تبيع منتجاتها أكبر من تكلفة الانتاج وهذا راجع إلى التسيير الجيد.

2.تجزئة القيمة المضافة

تجزء نسبة القيمة المضافة بالنسبة للمستخدمين، بالنسبة للدولة وبالنسبة للمؤسسة كالتالي:

الجدول رقم (18): نسبة تجزئة القيمة المضافة للمؤسسة للفترة 2015-2017

النسبة	القانون	2015	2016	2017
بالنسبة للمستخدمين	اعباء المستخدمين/ القيمة المضافة	4.81	1.60	1.10
بالنسبة للدولة	الضرائب والرسوم/القيمة المضافة	0.39	0.15	0.10
بالنسبة للمؤسسة	اجمالي فائض الاستغلال/القيمة المضافة	4.21	0.75	0.20

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز-وحدة قالمة-

تعبر هذه النسبة بالنسبة للمستخدمين عن كثافة الكتلة الأجرية مقارنة بما قدمه العمال من قيمة مضافة، حيث نلاحظ أن القيمة المضافة في كل السنوات منخفضة أي أن المؤسسة غير قادرة على تغطية أعباء المستخدمين.

أما بالنسبة للدولة نلاحظ أن هذه النسبة سالبة خلال فترة الدراسة، وهذا لأن القيمة المضافة غير قادرة على تغطية الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة.

في حين نلاحظ أن هذه النسبة بالنسبة للمؤسسة سالبة خلال فترة الدراسة أي أن القيمة المضافة ليست قادرة على تغطية الكتلة الأجرية.

ثالثا: القدرة على التمويل الذاتي

إنطلاقا من الفائض الاجمالي لاستغلال يمكننا حساب القدرة على التمويل الذاتي للمؤسسة، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (19): حساب القدرة على التمويل الذاتي (CAF)

النسبة	2015	2016	2017
	المبالغ	المبالغ	المبالغ
فائض اجمالي الاستغلال	(479667733.38)	(2483631.62)	(13322462.98)
المنتوجات العمليات الأخرى ماعدا الحساب 752	95583408.20	100291741.04	100999621.49
المنتوجات العلمانية الأخرى ماعدا الحسابين 765 و 767			
للأعباء العلمانية الأخرى ماعدا الحساب 652	(538490.21)	(4079053.23)	(1485001.01)
الاعباء المالية الأخرى ماعدا الحسابين 665 و 667			
الضرائب على النتائج	0	0	0
CAF	**(384622815.39)**	**(151250500.81)**	**(13807842.5)**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز –وحدة قالمة–

❖ **تحليل القدرة على التمويل الذاتي:** يظهر لنا من خلال الجدول أن قدرة التمويل الذاتي سالبة في كل السنوات، وهذا راجع لإجمالي فائض الاستغلال السالب، والذي يفسر بضخامة الكتلة الأجرية، وصغر القيمة المضافة التي لا تستطيع تغطيتها.

المطلب الثالث: اجراءات ومراحل الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى ملخص التقرير الرقابي، الإجراءات، التوصيات المقترحة من قبل المراقب، ومعايير تحقيق شفافية القوائم المالية في ظل الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

أولا: ملخص تقرير الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة –

إن القيام بعملية الرقابة الداخلية داخل مؤسسة سونلغاز وحدة قالمة يكون على غرار باقي المؤسسات إذ ينتهي العمل بإعداد تقرير لنتائج الرقابة الداخلية بالمؤسسة، و يتكون ملخص هذا التقرير على النحو التالي:

1. أهداف تقرير الرقابة الداخلية:

- ❖ وصف المهمة، القرار أو الإشكالية التي تمثل موضوع التقرير
- ❖ تثمين المعايير الواجب إعتبارهالإتخاذ القرار.
- ❖ تحديد قائمة الأهداف و المتمثلة في:

توفير تقييم موضوعي لمستوى المراقبة الداخلية لعملية التسيير المحاسبي للمديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز"وحدة قالمة"، أما الهدف الرئيسي يتمثل في التأكد من أن عملية التسيير المحاسبي، وجهاز الرقابة الداخلية المعمول به يسمح بتحكم أفضل في:

- تسجيل العمليات المحاسبية.
- سير عمليات غلق الحسابات الشهرية و السنوية.
- سيرورة المراقبة قبل التجميع المركزي للمعطيات قصد ضبطها على مستوى المديرية.
- تسيير الضرائب و الرسوم.
- استثمار ومقاربة الحسابات.
- تطبيق الطرق المعمول بها، ومدى مطابقتها للقوانين المحاسبية، و بالأخص احترام المبادئ المحاسبية.

2. الاقتراحات:

يتم فيها وصف القرار أو الإجراء المقترحة مع التبريرات، وكذلك النتائج الممكنة.

3. التبرير:

- ❖ إبراز دور و أهمية هذه الاقتراحات في استيفاء الأهداف المرجوة.
- ❖ إبراز أن التقرير المفصل أخذ بعين الاعتبار الأهداف الرئيسية.

4. الإجراءات:

تحديد الأفعال أو الإجراءات الواجب القيام بها لبلوغ الهدف المحدد، و وصف المرحلة المقبلة.

ثانيا: إجراءات و توصيات الرقابة الداخلية

تتمثل هذه الاجراءات و التوصيات في:

1. زمن الرجوع للمعلومة و استعجالها

إن زمن إنجاز الجداول المحاسبية و المالية بطيء نوعا ما، حيث يصل في بعض الأحيان إلى شهران هذا ما لا يسمح بإجراء تحليل للحسابات في الوقت المناسب الذي يسمح باكتشاف الأخطاء المحاسبية و التكفل السريع بها.

مقاربة الحسابات تمثل أقوى مراقبة انتقائية في عملية التسيير المحاسبي تقوم بها بواسطة إستخراجات (الجداول) ولا تكون فعالة إلا إذا قمنا بها بسرعة مباشرة بعد دورة النشاط التي لا تتجاوز الشهر. كما أن الاستخراج المتأخر للمعلومة لا يسمح كذلك لمختلف المسيرين باتخاذ القرار المناسب بسرعة، وفي الوقت المطلوب.

في يومنا هذا أكبر عائق للنظام المعلوماتي الحالي هو عدم قدرته على استخراج المعلومة و تقديمها للمسير خلال فترة سريان مفعولها، و في الوقت الذي تكون فيه إمكانية القرار ممكن.

في الواقع هذا يعني أنه يتوجب على المصالح المركزية (التجميع على مستوى المديرية العامة SD) التسريع في إنتاج السندات المحاسبية كي نسمح باستغلالها بسرعة، و ذلك بالتأثير على بعض العناصر التي تعتبر مصدر التأخر، و المتمثلة في:

- ❖ طول مدة معالجة التسجيلات المحاسبية.
- ❖ زمن إدخال المعلومات يزيد من حدة الزحام على الوحدة المركزية خاصة تلك الملاحظة وقت الدورة (خاصة في الثلاثي الأول في السنة الجارية، والتي تتزامن مع غلق لحسابات للسنة الفارطة).
- ❖ الزمن الذي يأخذه تصحيح الأخطاء التي نتلقاها أثناء المعالجة الرقابية الأولى يستوجب إرسال رفض للمديرية الولائية المعنية قصد التصويب.
- ❖ الوقت اللازم لإرسال المعطيات من المديرية الولائية إلى المديرية المركزية.

2. ضعف درجة التأطير و الإشراف

توجد عدة أسباب لضعف التأطير و الإشراف أهمها:

- ❖ غياب رؤوس المصالح يضعف المراقبة التدريجية.

❖ القيام بمهام قسم المالية و المحاسبة لمديرية التوزيع يقوم بها رئيس مصلحة استثمار المحاسبة لمديرية أخرى منتدب لهذا الغرض.

❖ القسم يتكون من فريق غير مؤهل و دون خبرة.

محيط العمل الذي ينشط فيه قسم المالية و المحاسبة لا يشكل جوا ملائما للمراقبة الداخلية الفعالة لذا يستوجب تحسين لتأطير بتعيين رئيس قسم و رؤساء المصالح.

3. القيام بالجرد و استثمار نتائج المقاربة

❖ عدم القيام بالجرد المادي يزيد من مخاطر الميزانية، والمعلومات المحاسبية.

❖ غياب مقاربة المعطيات المحاسبية مع الملف الملحق للاستثمار و المخزون.

- أصبح من الضروري وضع طريقة عملية لإجراء الجرد المادي للأصول و بالأخص الممتلكات المخزنة و الثابتة (غير المنقولة) قصد الحصول على معلومة صحيحة، و من هذه العملية والمعرفة بصفة دقيقة من ناحية العدد، النوعية و القيمة، للموجودات المادية لكل مديرية.
- كذلك الغاية من إجراء الجرد المادي هو تأكيد المعلومات المحاسبية، و مطابقتها مع الواقع المادي، لهذا يجب أن يجرى في الظروف التي تسمح بمايلي:

✓ معرفة المصدر(التبرير) قصد ضمان و حماية الممتلكات.

✓ التكفل محاسبيا بالفروق في الوقت المحدد مع احترام مبدأ الاحتراز.

4. احترام القيود فيما يخص الحفاظ على الأدلة

و سائل و ظروف الأرشفة غير ملائمة لحفظ الوثائق، و ضمان بقائها سليمة،كي نقضي على هذا النقص أو المشكل:

❖ بغض النظر عن الجانب النظري للأرشفة (استرجاع الوثائق التبريرية قصد إعادة المعالجة المحاسبية، و إمكانية المراقبة) يجب معرفة أهمية الحفاظ على الوثائق التبريرية و الإجابة خاصة على المستلزمات القانونية، و لهذا يصبح من الضروري وضع الوسائل و تهيئة الظروف التي تضمن الحفاظ عليها حتى نهاية صلاحياتها، و تجنب إتلافها أو ضياعها أو تغييرها، أي ضمان سريتها.

5. أمن النظام المحاسبي

ان الولوج إلى وسائل المعالجة غير مؤمن بالأهلية و كلمة المرور(أي لا يلج إليه إلا أهل الاختصاص).

كما ان هناك نقص في إمكانيات الحفظ المعلوماتي للمعلومات المحاسبية(حفظ واحد في الوحدة الصلبة تقوم بها مصلحة المالية و المحاسبة).

❖ من أجل كل نظام معلوماتي، من الضروري السهر على:

- تنظيم حقوق الولوج للتطبيقات المحاسبية بواسطة تسيير كلمة المرور.
- تأطير النظام المعلوماتي بواسطة تأهيل المستخدمين.
- التحكم الجيد في الولوج للتطبيقات يؤدي بالضرورة إلى تحميل الأعوان مسؤولية أكبر، وإلى تحكم أحسن، و في حالة وقوع أخطاء أول احتيال يستطيع المسؤول أن يجدها بسرعة، وهذا يطبق على كل المعلومات و وسائل المعالجة المحاسبية خلال الدورات العملياتية (تجارية، شراء، مورد بشري...).

6. نجاعة و مصداقية الجرد المادي:

ان جرد الم متلكات غير المنقولة المسيرة بواسطة الملف الملحق أو الإضافي، غير المؤطر بواسطة مذكرات و تعليمات واضحة تحدد دور كل متدخل، وتواريخ الإجراء و المسؤوليات.

ان الجرد المادي للممتلكات غير المنقولة التي تقوم بها المديرية، لا يخضع للمقاربة مع ملف المتابعة و التدقيق و مع الجرد المحاسبي.

و بالتالي فان عدم تطبيق طريقة الجرد المادي للممتلكات غير المنقولة لملف الملحق يؤدي للنتائج التالية:

❖ عدم نجاعة و مصداقية الجرود.

❖ غياب الضمان على تأمين الممتلكات.

❖ خطر على مصداقية و صحة المعلومات الخاصة بالممتلكات.

و للوصول لتحقيق نجاعة و مصداقية الجرد المادي يجب:

- تطبيق طريقة الجرد المادي للممتلكات غير المنقولة.
- من الضروري المصادقة على الجرود من طرف مؤسسة خارجية عن الوحدة (مكتب مستقل أو خارجي).
- إستثمار النتائج المتحصل عليها بالمقاربة بين مختلف الجرود قصد تبرير الفروق.

7. الأرشفة (التوثيق) و حفظ الأدلة:

لا تخضع أرشفة الوثائق المحاسبية لمعايير الحفظ المعمول بها، و ذلك للأسباب التالية:

❖ عدم التوفر على قاعدة أرشف تخضع لمقياس معمول بها.

- انعدام الوسائل التي تسمح بالأرشفة على مستوى مصلحة المالية و المحاسبة.
- غياب طرق الأرشفة.

و يترتب على ذلك النتائج التالية:

- خطر عدم احترام القواعد القانونية.
- خطر ضياع، و إتلاف الوثائق.

و لتلافي هذه المخاطر يمكن وضع حيز التنفيذ الطرق و الوسائل المادية، و البشرية الضرورية لضمان أرشفة الوثائق وفق القواعد العلمية المعمول بها في هذا الميدان.

المبحث الثالث: دراسة احصائية تحليلية لدور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز– وحدة قالمة –

سنقوم في هذا المبحث بتحديد منهج الدراسة و أدوات البحث المستعملة كما سيتم استخلاص المعلومات المستخرجة من الاستبيان و دراستها و تحليلها.

المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة و أدوات البحث المستعملة

لكي تكون الإحاطة بالموضوع كاملة سيتم في هذا المطلب توضيح الأسس المنهجية التي تم تبنيها في الدراسة، حيث سيتم إيضاح الإطار المنهجي، و منهجية الدراسة المتبعة، وتحديد أدوات جمع البيانات المعتمدة في الدراسة.

أولا: منهج ومجتمع وعينة الدراسة

1. تحديد منهج الدراسة

للوصول إلى النتائج والأهداف المرجوة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة " دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز" ، قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه:"أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على المعلومات الكافية والدقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث، اضافة إلى المنهج الاحصائي، من خلال البيانات التي جمعت عن طريق الاستمارة المعدة والموزعة على موظفي مؤسسة سونلغاز.

2. مجتمع وعينة الدراسة

تم تطبيق هذه الدراسة على أحد المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المتمثلة في مديرية التوزيع للكهرباء والغاز سونلغاز –وحدة قالمة–.

حيث يتمثل مجتمع هذه الدراسة في موظفي المديرية ووكالاتها التي تتكون إجماليا من 490 موظف و 14 موظف بقسم المحاسبة و المالية وتتمثل هذه الوكالات في:

- وكالة ماونة بقالمة.
- وكالة بوشقوف.
- وكالة هيليوبوليس.

أما عينية الدراسة فإعتمدنا فيها على العينة العشوائية، حيث تم توزيع 40 إستمارةعلى أفراد العينة من موظفي المؤسسة وتم الاعتماد في توزيعها على التسليم المباشر، و المقابلة الشخصية.

- لم يتم سحب العدد الكلي لإستمارة الاستبيان، و ذلك راجع لإهمال الموظفين حيث تم سحب 38 استمارة فقط.

الجدول رقم (20): الإطار العام لعينة الدراسة

	الاستبيانات الموزعة على المبحوثين	الاستبيانات المستردة من المبحوثين	الاستبيانات الخاضعة للتحليل الاحصائي
العدد	40	38	38
النسب المئوية	%100	%95	%95

المصدر من إعداد الطالبتين اعتماداً على نسبة الردود.

ثانيا: مجال الدراسة

يتمثل هذا المجال في:

1. المجال المكاني

بعد الدراسة النظرية لمختلف جوانب الموضوع، تم اختيار مؤسسة التوزيع للكهرباء والغاز "سونلغاز" لإجراء دراسة الحالة، وذلك لتوافقها مع الموضوع محل الدراسة.

2. المجال الزمني

تم إجراء دراسة الحالة في الفترة الزمنية الممتدة من الشهر أفريل إلى غاية شهر جوان.

3. المجال البشري

تستند هذه الدراسة لأراء موظفي المؤسسة من رؤساء المصالح و كافة المستويات

ثالثا: أدوات جمع البايانات

تم الاعتماد في جمع البيانات و المعلومات على عدة أدوات تتمثل في:

1. الإستمارة

من أجل البحث في الجانب الميداني استعملنا الاست مارة كوسيلة بحث وتجميع للمعلومات ، واكتشاف أراء الموظفين عن دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القؤائم المالية، المتمثل في مجموعة من الأسئلة المرتبطة ببعضها البعض بشكل يحقق الهدف الرئيسي الذي تسعى إليه الدراسة من خلال المشكلة التي تطرحها، حيث قمنا بمقابلات شخصية وزيارات ميدانية للمؤسسة محل الدراسة لمحاورة العديد من الموظفيين على مستوى مديرية سونلغاز ، وذلك للتعرف على مدى وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة. وقمنا بعدها بتحديد مكونات الإستمارة، حيث تتكون من قسمين رئيسيين هما:

- **القسم الأول:** خصص للتعرف على البيانات الشخصية،حيث تعتبر المتغيرات الشخصية ذات أهمية كبيرة في التعرف على خصائص العينة والوقوف على مدى تأثيرها على نتائج الدراسة مثل: (الجنس، العمر، المؤهل العلمي،التخصص العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).
- **القسم الثاني** : وقد خصص لبيان الإعتمادعلى الرقابة الداخلية كأداة في تعزيز شفافية القوائم المالية، و ينقسم إلى ثلاث محاور أساسية حيث يشمل كل محور مجموعة من العبارات الموضحة وفق الجدول أدناه:

الجدول رقم(21): متغيرات الدراسة

رقم المحور	عنوان المحور	عدد العبارات	الرمز
الأول	الرقابة الداخلية في مؤسسة سونالغاز	11	من 1-11
الثاني	إعداد و عرض القوائم المالية	11	من 1-11
الثالث	شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية	8	من1-8

المصدر: من إعداد الطالبتين.

وكان مجموع العبارات المكونة للاستمارة 30 عبارة، تم إفراغها وفق مقياس ليكارت الخماسي المعتمد إحصائيا، والذي يأخذ الدرجات: موافق جدا (5 درجات)، موافق (4 درجات)، محايد (3 درجات)، غير موافق (2 درجتين)، غير موافق بشدة(2 درجة واحدة)، أو بالعكس حسب خيارات الرأي التي يحددها الباحث، ومن خلالها يمكن الحكم على إجابات عينة الدراسة. ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدمة في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (5/4=0.8).

2. المقابلة

بغرض الحصول على المعلومات حول الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة– قمنا بإجراء مجموعة من المقابلات الشخصية مع مختلف رؤساء المصالح، و الموظفين في المؤسسة،

تضمنت هذه المقابلات أسئلة حول الرقابة الداخلية و كيفية إعداد القوائم المالية (مع التركيز على قسم الرقابة و المالية).

رابعا: صدق وثبات أداة الدراسة

قبل الشروع في عملية التحليل واستخلاص النتائج، يجب التأكد من مدى صدق وثبات العبارات التي تضمنتها الاستمارة، حتى تكون النتائج ذات مصداقية وأكثر واقعية.

1. **صدق أداة الدراسة:** يقصد بصدق الأداة عملية التأكد من أن الأداة (المقياس) المستخدم في هذه الدراسة يقيس بالفعل ما ينبغي أن يقاس، والتأكد من أن الفقرات التي يحتويها الاستبيان بإمكانها أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة وذلك من خلال مرحلتين:

1.1. الصدق الظاهري لأداة الدراسة

وذلك من خلال:

- **المرحلة الأولى:** صدق المحكمين: قبل توزيع الاستمارة على عينة البحث، تمت مراجعتها من قبل المشرف العلمي وبعض الأساتذة في التخصص، وأستاذ لغة عربية، وذلك لخبرتهم ومعرفتهم بمجال البحث العلمي، وقد تم إبداء بعض الملاحظات القيمة، وأجريت وفقًا لها تعديلات في صياغة بعض العبارات، وبالتالي تم دعم واختبار جانب مصداقية مضمون الاستمارة.
- **المرحلة الثانية:** تم توزيع الاستبيان على عينة استطلاعية من مجتمع الدراسة، وذلك من أجل التعرف على درجة وضوح وفهم عبارات ومصطلحات الاستبيان والإستعا ب لمضامينها ، وعلى ضوء ذلك قمنا بإعادة صياغة بعض العبارات حتى تكون مفهومة وواضحة.

2.1. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان : تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (22): معاملات ارتباط بيرسون لعبارات كل محور بالدرجة الكلية للمحور

رقم العبارة	المحور الاول	رقم العبارة	المحور الثاني	رقم العبارة	المحور الثالث
01	,778**	**01**	,634**	**01**	,403*
02	,699**	**02**	,577**	**02**	,707*
03	,763**	**03**	,685*	**03**	,550**
04	,484**	**04**	,742**	**04**	,736**
05	,535**	**05**	,692**	**05**	,782*
06	,774**	**06**	,757**	**06**	,708**
07	,722**	**07**	,765**	**07**	,524**
08	,768**	**08**	,393*	**08**	,721**
09	,684**	**09**	,676**		
10	,741**	**10**	,702**		
11	,529**	**11**	,672**		

المصدر: مخرجات برمجية SPSS .V25

La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).**
La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).*

من خلال نتائج الجدول رقم **(24)** نلاحظ ان الارتباط معنوي مما يدل على الاتساق الداخلي بين عبارات كل محور.

1.3. الصدق البنائي: لحساب الصدق البنائي تم حساب معامل ارتباط كل محور بالدرجة الكلية للاستمارة، والجدول الموالي يبين نتائج الصدق البنائي.

الجدول رقم (23): معامل الارتباط للمحاور بالدرجة الكلية للاستمارة

المحور	الدرجة الكلية
المحور الأول: الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	,903**
المحور الثاني: إعداد و عرض القوائم المالية	,943**
المحور الثالث: شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق الرقابة الداخلية	,880**

المصدر: مخرجات برمجية V25.SPSS** دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

يتضح من الجدول رقم (23) أن قيم معامل ارتباط كل محور بالدرجة الكلية للاستمارة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل، مما يشير إلى أن جميع محاور الاستمارة تتمتع بدرجة صدق مرتفعة جدا، وعليه فهذه النتائج المتحصل عليها من خلال الجداول السابقة، تبين صدق واتساق عبارات ومحاور أداة الدراسة وصلاحيتها للتحليل.

2. ثبات الإستبيان:

يعد أحد أهم الاختبارات الإحصائية لتحليل بيانات الاستبانة، لإضفاء الشرعية عليها. وعلى ضوء نتائج هذا الاختبار يتم تعديل الاستبانة أو قبولها. ويستخدم هذا الاختبار فيما إذا كانت أسئلة الاستبانة متناسقة فيما بينها.

يحسب من المعادلة: K $\alpha = \frac{k}{k-1}\left[1-\frac{\sum s^2_i}{s_i^2}\right]$: عدد مفردات الاختبار؛ ($\sum s^2_i$): تباين درجات كل مفردة من مفردات الاختبار؛ (s_i^2) : التباين الكلي لمجموع مفردات الاختبار ، والجدول التالي يوضح معامل ثبات كل محور، وكامل الاستمارة.

الجدول رقم (24): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الدراسة

محاور الاستمارة	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور الأول: الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	**11**	,887
المحور الثاني: إعداد و عرض القوائم المالية	**11**	,870
المحور الثالث: شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق الرقابة الداخلية	**08**	,801
كامل الاستبيان	**30**	,941

المصدر: مخرجات برمجية *SPSS.V25*

من الجدول (24) نجد أن قيمة ألف كرونباخ لكامل الاستمارة عالية حيث بلغ 0.941 كما تراوحت معاملات الثبات لمحاور الاستمارة بين 0.80 و 0.88، وهذا يدل على أن الاستمارة بجميع محاورها تتمتع بدرجة عالية من الثبات، ويمكن الاعتماد عليها في الدراسة.

خامسا: اختبار طبيعة عينة الدراسة

تم استخدام اختباري "كولمقروف – سمرنوف " لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار لازم لان الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.

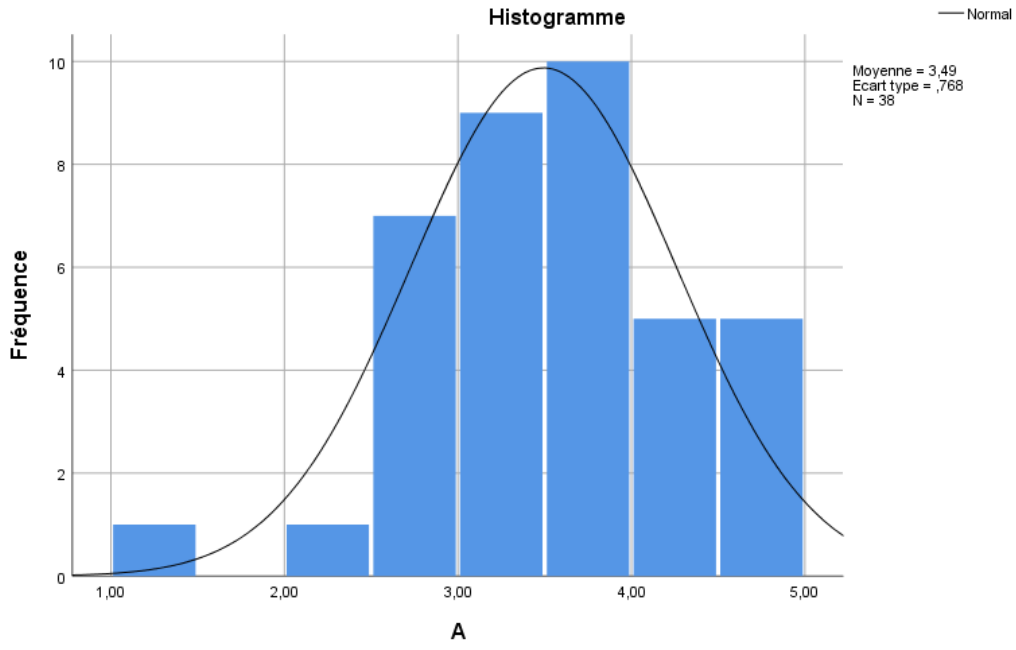
الجدول رقم (25): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المحـاور	Kolmogorov–Smirnov	المحاور	Kolmogorov–Smirnov
	قيمة Sig		قيمةSig
المحور الأول	,150*	المحور الثالث	,200*
المحور الثاني	,200*	كامل الاستمارة	,200*

المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25 * دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05 فأقل

يبين الجدول أعلاه أن كل محاور الدراسة وكامل الاستبانة تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك لان قيمة الاحتمالية أكبر من 5 بالمائة لكل المحاور مما يتيح لنا استخدام الاختبارات المعيارية، ولتدعيم ذلك يمكن إدراج الأشكال الخاصة بالمدرج التكرار ولكل محور ولكامل الاستمارة.

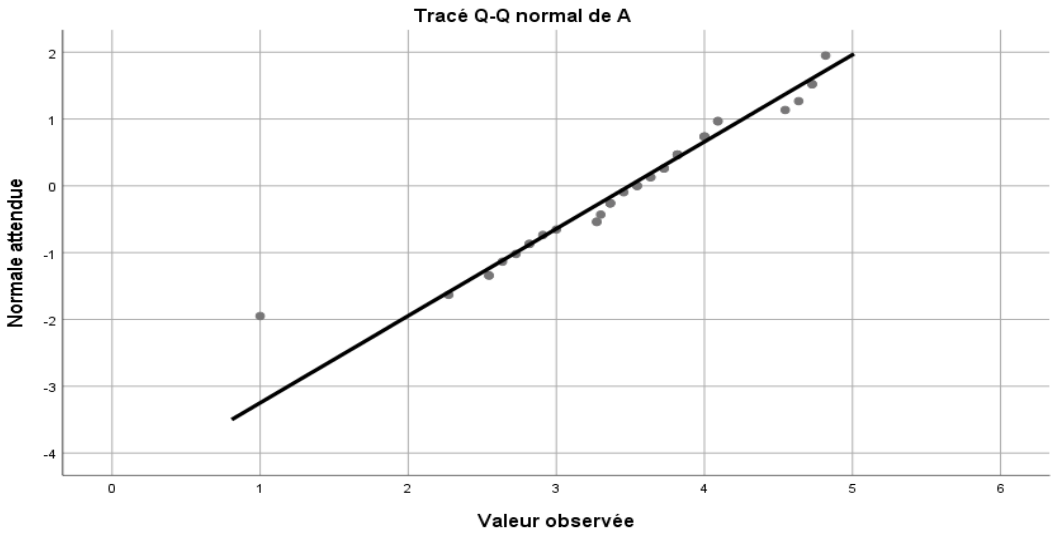
الشكل رقم (08): المدرج التكراري للمحور الأول



المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

من خلال الشكل أعلاه الخاص بالمحور الأول نجد أن الشكل المحيط بالمدرجات يعطي شكل ناقوس مما يؤكد انه يتبع التوزيع الطبيعي،ولتأكيد ذلك ندرج الشكل الخاص بالتوزع حول محور:

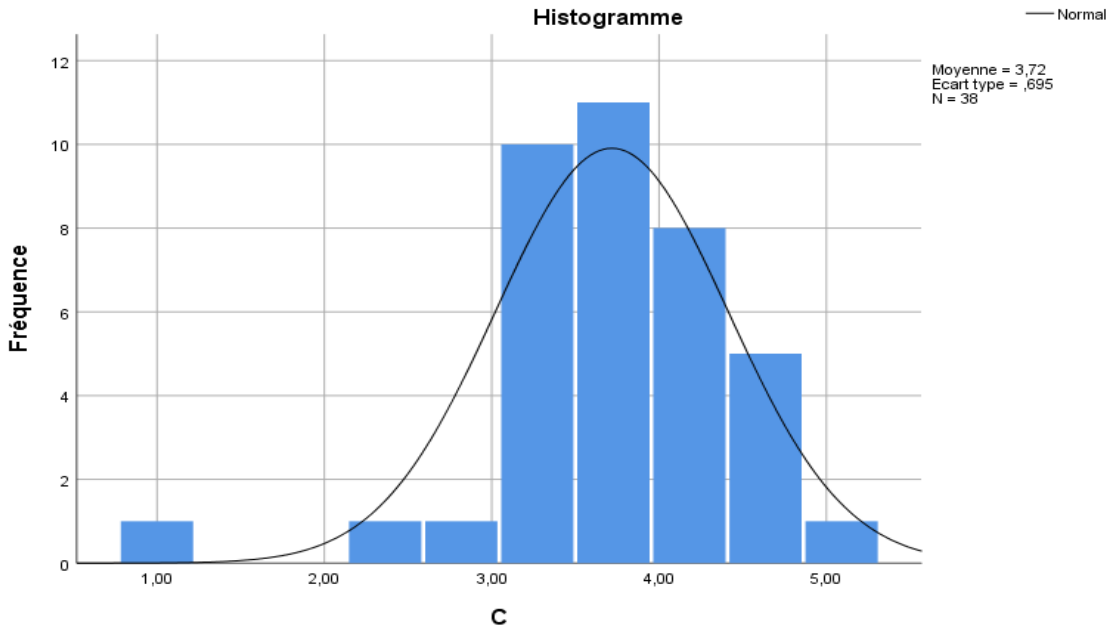
الشكل رقم (09): شكل الانتشار حول محور للمحور الأول



المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

نلاحظ من شكل انتشار النقاط أنها تتوزع حول الخط الفاصل بينهما مما يؤكد أن بيانات المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي والشكل الموالي يبين المدرج التكراري للمحور الثاني:

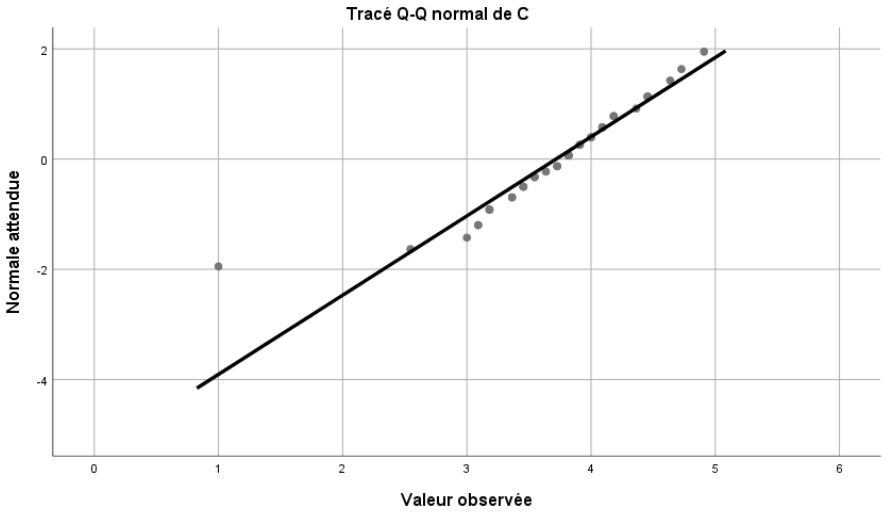
الشكل رقم (10): المدرج التكراري للمحور الثاني



المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

من خلال الشكل أعلاه الخاص بالمحور الثاني نجد أن الشكل المحيط بالمدرجات يعطي شكل ناقوس مما يؤكد انه يتبع التوزيع الطبيعي ولتأكيد ذلك ندرج الشكل الخاص بالتوزع حول محور:

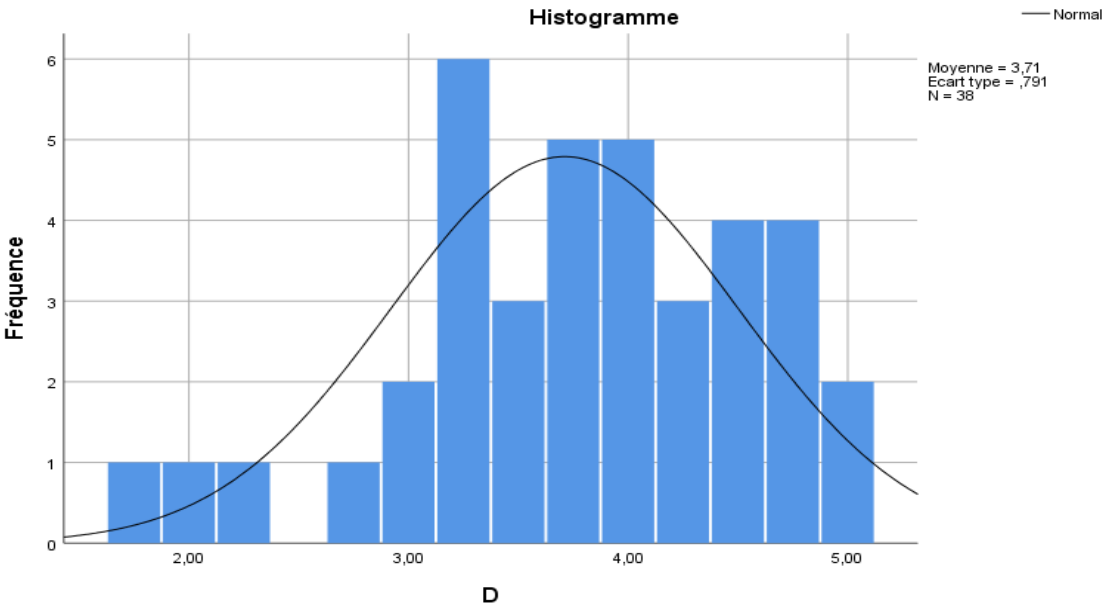
الشكل رقم (11): شكل الانتشار حول محور للمحور الثاني



المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

نلاحظ من شكل انتشار النقاط أنها تتوزع حول الخط الفاصل بينهما مما يؤكد أن بيانات المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي والشكل الموالي يبين المدرج التكراري للمحور الثالث.

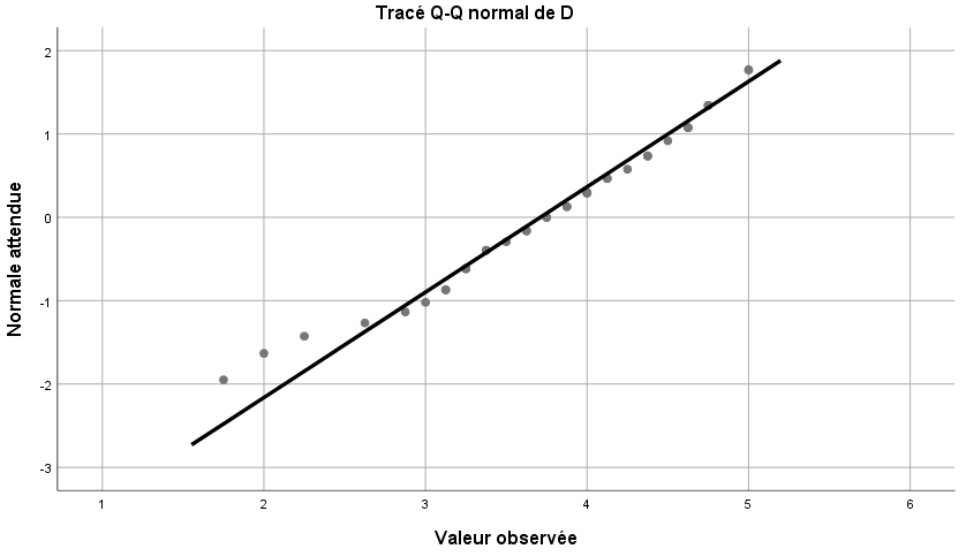
الشكل رقم (12): المدرج التكراري للمحور الثالث



المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

من خلال الشكل أعلاه الخاص بالمحور الثالث نجد أن الشكل المحيط بالمدرجات يعطي شكل ناقوس مما يؤكد انه يتبع التوزيع الطبيعيولتأكيد ذلك ندرج الشكل الخاص بالتوع حول محور:

الشكل رقم (13): **شكل الانتشار حول محور للمحور الثالث**



المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

نلاحظ من شكل انتشار النقاط أنها تتوزع حول الخط الفاصل بينهما مما يؤكد أن بيانات المحور الثالث تتبع التوزيع الطبيعي.

نلاحظ من شكل انتشار النقاط أنها تتوزع حول الخط الفاصل بينهما مما يؤكد أن بيانات كامل الاستمارة تتبع التوزيع، خلال الأشكال الخاصة بالمدر ج التكرار وشكل الانتشار لكامل المحاور وكامل الاستمارة يتأكد لنا انها تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

بعد الانتهاء من عملية إعداد الاستبيان وتوزيعه واستلام الإجابات من أفراد العينة محل الدراسة، سنقوم في هذا المطلب بالتحليل الإحصائي الوصفي للبيانات المستخلصة من هذه الإجابات.

أولاً: التحليل الإحصائي للمتغيرات الديمغرافية

1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس:

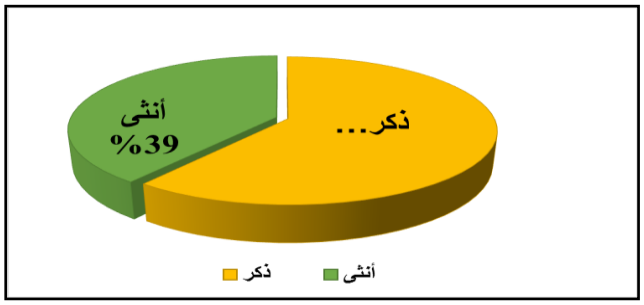
نلاحظ من خلال الجدول التالي أن معظم العاملين في هذه المؤسسة هم من فئة الذكور، وذلك بنسبة 60.5% من أفراد العينة، بينما فئة الإناث فتمثل بنسبة قليلة والمتمثلة بـ 39.5%، وذلك راجع لطبيعة مجال عمل المؤسسة والذي يتطلب جهد عضلي كبير وحركية واسعة.

جدول رقم (26): توزيع العينة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة%
ذكر	23	60,5
أنثى	15	39,5
المجموع	38	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

شكل رقم (14): توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

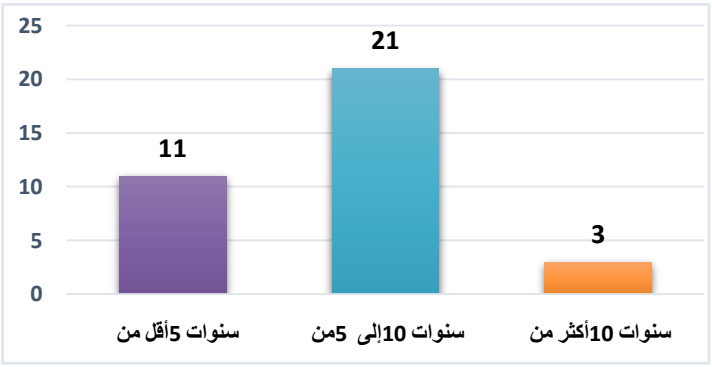
1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

جدول رقم (27): توزيع العينة حسب العمر

البيان	التكرار	النسبة
اقلمن 25 سنة	2	5,3
من 25 الى 40	21	55,3
أكبرمن 40 سنة	15	39,5
المجموع	38	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

شكل رقم (15): توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

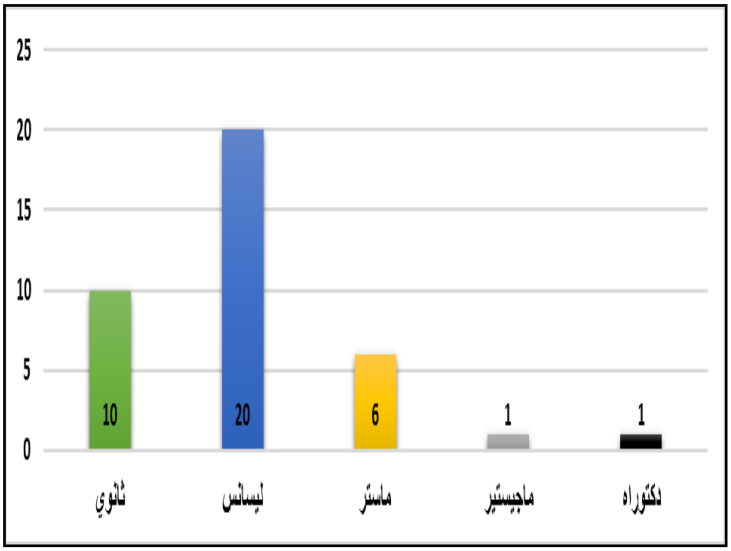
يوضح الجدول رقم (27) توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير العمر لأفراد عينة الدراسة، نلاحظ تبيان أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من (25إلى40) سنة بنسبة مئوية 55.3%، تليها الفئة العمرية الأكبر من 40 سنة بنسبة مئوية 39.5%، وفي الأخير الفئة العمرية الأقل من 25 بنسبة مئوية 5.3%،هذا يدل على أن المؤسسة تستقطب الكفاءات الشابة نظرا لما يحتاجه العمل في هذا المجال من جهد عضلي و فكري، إضافة الى أن نسبة الشباب في الجزائر جد مرتفعة عموما، مما يؤثر على طبيعة اليد العاملة في مختلف القطاعات.

2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (28): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

البيان	التكرار	النسبة
ثانوي	10	26,3
ليسانس	20	52,6
ماستر	6	15,8
ماجيستير	1	2,6
دكتوراه	1	2,6
المجموع	**38**	**100,0**

شكل رقم (16): توزيع العينة حسبالمؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال الجدول التالي الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من مستوى الليسانس حيث بلغ عددهم 20 فرد بنسبة مئوية 52.6% وهي نسبة مرتفعة، في حين بلغت نسبة مستوى النهائي 26.3% ونسبة مستوى الماستر 15% ، أما نسبة المستوى الأقل هما الماجيستير والدكتوراه بنسبة متساوية تتمثل في 2.6 %، لذا فإن فئة المؤهل العلمي الأكثر تكراراً في عينة الدراسة تميل إلى المستوى الجامعي، وهذا دليل على أن أغلبية أفراد العينة لديهم مؤهل علمي كافي لفهم الرقابة الداخلية و دورها في صحة وشفافية القوائم المالية، فكلما كان المؤهل العلمي لمجتمع الدراسة أعلى كلما كانت الوضعية المالية للمؤسسة أفضل.

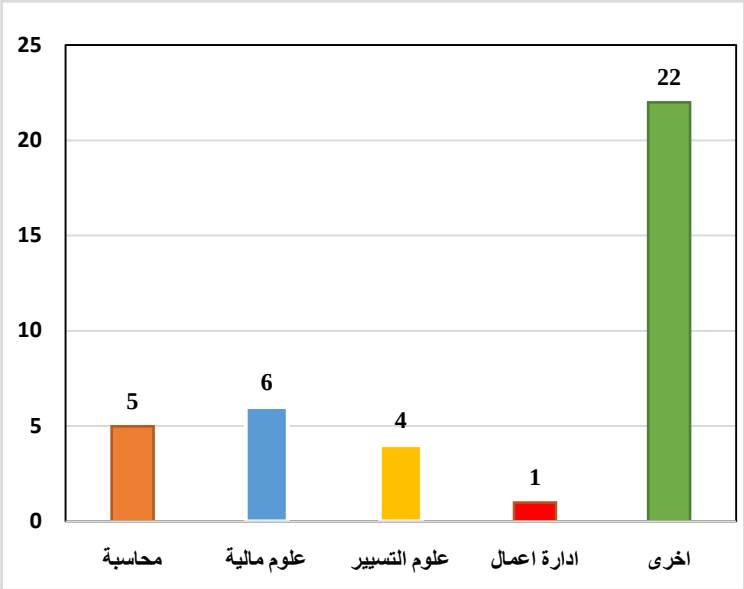
3. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

جدول رقم (29): توزيع العينة حسب التخصص العلمي

البيان	التكرار	النسبة
محاسبة	5	13,2
علوم مالية	6	15,8
علوم التسيير	4	10,5
ادارة اعمال	1	2,6
اخرى	22	57.9
المجموع	**38**	**100,0**

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان

الشكل رقم (17): توزيع العينة حسب التخصص العلمي



المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان

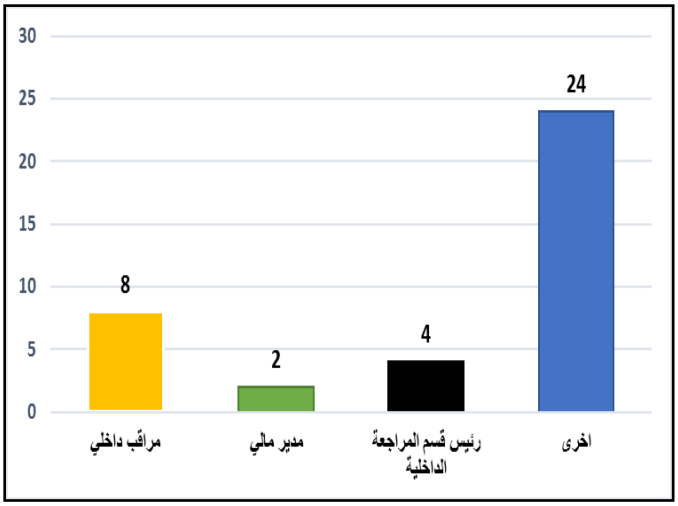
يبين الجدول رقم (29) أن المؤسسة تهتم بتنويع الكفاءات و خير دليل على ذلك إختلاف تخصصات الموظفين، حيث أن نسبة الموظفين خارج الا طار المالي و المحاسبي بلغت 57.9% في حين تخصص علوم مالية يأتي في المرتبة الثانية بنسبة 15.8%، ثم يليها تخصص المحاسبة بنسبة 13.2%، وفي المرتبتين الأخيرتين تخصص علوم التسيير بنسبة 10.5% وإدارة الأعمال بنسبة 2.6%.

4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة:

جدول رقم(30): توزيع العينة حسب الوظيفة

البيان	التكرار	النسبة
مراقب داخلي	8	21,1
مدير مالي	2	5,3
رئيس قسم المراجعة الداخلية	4	10,5
أخرى	24	63,2
المجموع	**38**	**100,0**

شكل رقم (18) توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان **المصدر**: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان

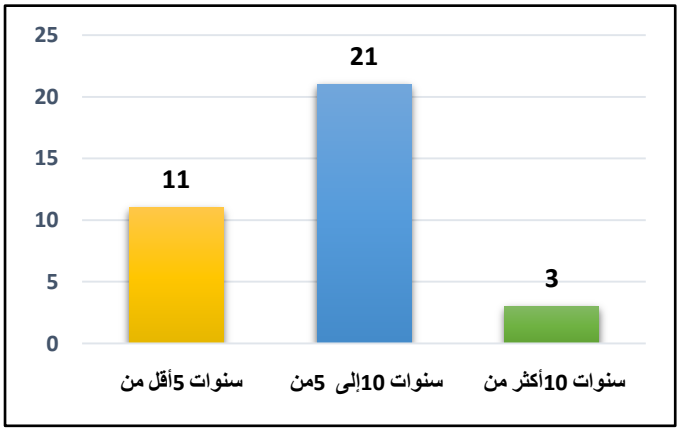
من خلال الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة من مناصب أخرى حيث بلغ عددهم 24 فردا بنسبة مئوية 63.2%، وتليها أفراد العينة من وظيفة المراقب الداخلي حيث بلغ عددهم 8 أفراد بنسبة مئوية 21.1%، في حين بلغت نسبة أفراد العينة من وظيفة رئيس قسم المراجعة الداخلية بنسبة 10.5%، و تأتي في الأخير وظيفة المدير المالي بنسبة 5.3%.

5. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

جدول رقم (31): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

البيان	التكرار	النسبة
أقل من 5سنوات	11	31,4
من 5 إلى 10 سنوات	21	60,0
أكثر من 10 سنوات	3	8,6
المجموع	**38**	**100,0**

شكل رقم (19): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان **المصدر**: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج الإستبيان

يبين من خلال الجدول أعلاه توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية، حيث تتكون سنوات الخبرة من ثلاثة فئات وكانت الفئة الأخيرة مفتوحة، فأكثر الفئات تكرارا هي الفئة الثانية حيث بلغت نسبتها 60%، بينما كانت الفئة الأولى بنسبة 31.4% أما أقل الفئات تكرارا هي الفئة الثالثة حيث بلغت نسبتها 8.6%،ممايدل علىأن المؤسسة تعمل على تجديد رأس المال البشري الخاص بها، وتقوم بالتوفيق بين الخبرة المهنية و الطاقات الشابة الكفـءة.

ثانياً: التحليل الإحصائي لأراء عينة الدراسة

1. عرض وتحليل نتائج المحور الأول : تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات مفردات الدراسة على محور الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز ، والذي يتكون من 11 عبارة كالتالي:

الجدول رقم (32): الإحصاء الوصفي لإجابات مفردات العينة حول المحور الأول: الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

العبـارة		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	اتجاه الإجابة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
1	ت	6	16	05	08	03	3.37	1.217	08	محايد
	%	15.8	42.1	13.2	21.1	7.9				
2	ت	06	20	05	04	03	3.58	1.130	04	موافق
	%	15.8	52.6	13.2	10.5	7.9				
3	ت	03	19	06	05	05	3.26	1.201	09	محايد
	%	7.9	50	15.8	13.2	13.2				
4	ت	08	17	05	05	02	3.65	1.136	03	موافق
	%	21.1	44.7	13.2	13.2	5.3				
5	ت	05	16	10	06	01	3.47	1.006	07	موافق
	%	3.2	42.1	26.3	15.8	2.6				
6	ت	04	14	06	10	04	3.11	1.226	11	محايد
	%	10.5	36.8	15.8	26.3	10.5				
7	ت	08	15	08	05	02	3.58	1.130	05	موافق
	%	21.1	39.5	21.1	13.2	5.3				
8	ت	04	20	08	03	03	3.50	1.059	06	موافق
	%	10.5	52.6	21.1	7.9	7.9				

9	ت	06	13	06	09	04	3.21	1.277	10	محايد
	%	15.8	34.2	15.8	23.7	10.5				
10	ت	07	22	04	04	01	3.79	0.963	02	موافق
	%	18.4	57.9	10.5	10.5	2.6				
11	ت	10	21	03	02	02	3.92	1.024	01	موافق
	%	26.3	55.3	7.9	5.3	5.3				
المتوسط الكلي للرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز							3.49	0.766		موافق

المصدر: مخرجات برمجية *SPSS. V25*

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (32) أن المتوسط الحسابي العام لمحور "الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز" يقع ضمن مجال التقييم متوسط يساوي 3,49 وهذا يعني أن إجابات عينة الدراسة كانت ايجابية على جميع العبارات إذ تبين ان المتوسطات الحسابية لهذا المحور قد تراوحت ما بين (3.11–3.92) وأن العبارة رقم (11) التي تنص على " تحسين النظام الرقابي يتوقف على تحديد الأخطاء والتجاوزات " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي بلغ 3.92، وبانحراف معياري بلغ 1.024 وقد كان اتجاه الإجابة لهذه العبارة موافق، في حين أن العبارة رقم (A6) التي تنص على " يتولى تتقييم نظام الرقابة الداخلية قسم المراجعة الداخلية" هي الأقل بين متوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي بلغ 3.11 وبانحراف معياري بلغ 1.226 وقد كان اتجاه الإجابة لهذه العبارة محايد.

وهذا يعني أن لنظام الراقبة داخل مؤسسة سونلغاز مكانة هامة حيث يقوم المراقب الداخلي بالمساعدة في تقييم القوائم المالية وذلك بإكتشاف الاخطاء و التجاوزات لإتباع الاجراءات اللازمة للحد منها و القيام بتصحيحها وفي الوقت المناسب.

2. عرض وتحليل نتائج المحور الثاني: تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات مفردات الدراسة على محور إعداد و عرض القوائم المالية ، والذي يتكون من 11 عبارة، كالتالي:

الجدول رقم (33): الإحصاء الوصفي لإجابات مفردات العينة حول المحور الثاني إعداد وعرض القوائم المالية

العبارة		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	اتجاه الإجابة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
1	ت	7	21	6	2	2	3,76	0,998	7	موافق
	%	18,4	55,3	15,8	5,3	5,3				
2	ت	2	22	9	2	3	3,47	0,979	11	موافق
	%	5,3	57,9	23,7	5,3	7,9				
3	ت	4	21	5	7	1	3,53	1,006	10	موافق
	%	10,5	55,3	13,2	18,4	2,6				
4	ت	7	15	9	6	1	3,55	1,058	9	موافق
	%	18,4	39,5	23,7	15,8	2,6				
5	ت	13	15	5	4	1	3,92	1,075	1	موافق
	%	34,2	39,5	13,2	10,5	2,6				
6	ت	10	17	5	5	1	3,79	1,069	4	موافق
	%	26,3	44,7	13,2	13,2	2,6				
7	ت	8	17	10	2	1	3,76	0,943	6	موافق
	%	21,1	44,7	26,3	5,3	2,6				
8	ت	9	19	4	5	1	3,79	1,044	4	موافق
	%	23,7	50,0	10,5	13,2	2,6				
9	ت	10	19	5	3	1	3,89	0,981	2	موافق
	%	26,3	50,0	13,2	7,9	2,6				
10	ت	9	18	6	4	1	3,79	1,018	5	موافق
	%	23,7	47,4	15,8	10,5	2,6				
11	ت	14	8	8	4	4	3,63	1,364	8	موافق
	%	36,8	21,1	21,1	10,5	10,5				
المتوسط الكلي لإعداد و عرض القوائم المالية							**3,63**	**1,364**		موافق

المصدر: مخرجات برمجية *SPSS. V25*

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (33) أن المتوسط الحسابي العام للمحور "إعداد وعرض القوائم المالية"و الذي يقع ضمن مجال التقييم متوسط يساوي 3.63 وهذا يعني أن اجابات عينة الدراسة كانت ايجابية على جميع العبارات إذ تبين أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور قد تراوحت ما بين (3.47-3.92) وأن العبارة رقم (5) التي تنص على " القوائم المالية تعبر عن مصداقية الوضع المالي في المؤسسة" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي بلغ 3.92 ، وبانحراف معياري بلغ 1.075 وقد كان اتجاه الإجابة لهذه العبارة موافق، في حين أن العبارة رقم (2) التي تنص على " لتطبيق القوائم المالية الموحدة في المؤسسة أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية" هي الأقل بين متوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي بلغ 3.47 وبانحراف معياري بلغ 0.997 وقد كان اتجاه الإجابة لهذه العبارة موافق.

يعني أن مؤسسة سونلغاز تقوم بإعداد القوائم المالية بطريقة كفئ و فعالة تمكنها من الوفاء بالتزاماتها وتحقيق أهدافها بكفاءة و فعالية وإعطاء صور واضحة باستمرار عن الوضعية المالية للمؤسسة.

3. عرض وتحليل نتائج المحور الثالث : تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات مفردات الدراسة على محور شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الراقبة الداخلية والذي يتكون من 8 عبارات كالتالي:

الجدول رقم (34): الاحصاء الوصفي لإجابات مفردات العينة حول المحور الثالث شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية

العبارة		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	اتجاه الإجابة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
1	ت	13	12	8	4	1	3,84	1,103	2	موافق
	%	34,2	31,6	21,1	10,5	2,6				
2	ت	20	6	8	3	1	4,08	1,148	1	موافق
	%	52,6	15,8	21,1	7,9	2,6				
3	ت	14	6	11	7	0	3,71	1,160	4	موافق
	%	36,8	15,8	28,9	18,4	0				
4	ت	13	7	11	5	2	3,63	1,239	5	موافق
	%	34,2	18,4	28,9	13,2	5,3				
5	ت	13	9	6	8	2	3,61	1,306	7	موافق
	%	34,2	23,7	15,8	21,1	5,3				
6	ت	13	8	10	4	3	3,63	1,282	6	موافق
	%	34,2	21,1	26,3	10,5	7,9				
7	ت	13	9	10	5	1	3,74	1.155	3	موافق
	%	34,2	23,7	26,3	13,2	2,6				
8	ت	10	12	6	5	5	3,45	1,370	8	موافق
	%	26,3	31,6	15,8	15,8	13,2				
المتوسط الكلي لمحورشفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية							**3,71**	**0,791**		موافق

المصدر: مخرجات برمجية *SPSS. V25*

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (34) أن المتوسط الحسابي العام للمحور "شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية"و الذي يقع ضمن مجال التقييم متوسط يساوي 3.71 وهذا يعني أن استجابات عينة الدراسة كانت ايجابية على جميع العبارات إذ تبين أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور قد تراوحت ما بين (3.45-4.08) وأن العبارة رقم (2) التي تنص على "تتم تنمية القدرات و المهارات المهنية في مجال إعداد القوائم المالية " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي بلغ 4.08، وبانحراف معياري بلغ 1.148 وقد كان اتجاه الإجابة لهذه العبارة موافق، أي أن ادارة المؤسسة تقوم بالاستثمار في موضفيها من خلال إجراء العديد من الدورات

التكوينية من أجل رفع مستوى المعارف والمهارات.في حين أن العبارة رقم (8) التي تنص على "يحتوي التقرير على إقتراحات و حلول بديلة من أجل زيادة فعالية النظام الرقابي" هي الأقل بين متوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي بلغ 3.45 وبانحراف معياري بلغ 1.370 وقد كان اتجاه الإجابة لهذه العبارة موافق.

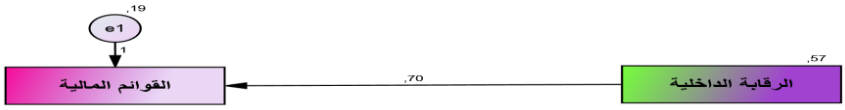
هذا يعني أن المؤسسة تلتزم بتكوين الموظفين و تطوير المهارات المهنية لما لها أثر ايجابي على نتائج المؤسسة بشكل دقيق خالي من الأخطاء و التجاوزات.

4. اختبار أثر الرقابة الداخلية على القوائم المالية (علاقة تأثير مباشرة):

وللتأكد من وجود علاقة ترابط بين المتغيرين سيتم إلى جانب دراسة المحور الثالث الذي يمثل ربط بين المحورين الأولين إختبار أثر الرقابة الداخلية على القوائم المالية.

يوضح الشكل الموالي العلاقة بين المتغيرين أثر الرقابة الداخلية على القوائم المالية.

الشكل (20): النموذج البنائي لأثر الرقابة الداخلية على القوائم المالية.



المصدر: مخرجات برمجية AMOS V24

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن الرقابة تأثر تأثيرا إيجابيا على شفافية القوائم المالية بمعامل 0.70، مما يؤكد أنه كلما تم تطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال فإن التأثير يكون ايجابي على تفادي الأخطاء و التجاوزات في إعداد القوائم المالية، وللتأكد من صلاحية التقدير لابد من حساب مؤشرات النموذج وهي موضحة كما يلي:

الجدول (35): نتائج تقدير علاقات التأثير المباشرة بين الرقابة الداخلية و القوائم المالية.

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
C <--- A	,697	,095	7,321	***	
	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
A	,574	,133	4,301	***	
e1	,192	,045	4,301	***	

المصدر: مخرجات برمجية AMOS V24

من خلال نتائج التقدير نلاحظ أن القيمة الاحتمالية أقل من 0.01 ، وبالتالي فهي معنوية، كما نلاحظ أن قيمة C R أكبر من 1.694، وبالتالي فالنموذج معنوي ونتائج التقدير نتائج معتمدة.

المطلب الثالث: إختبار الفرضيات و الفروقات

سيتم في هذا المطلب اختبار مختلف الفرضيات والفروقات، وذلك على النحو التالي.

أولا: إختبار الفرضيات

1. **الفرضية الأولى**

تتمثل في:

H_o: لاتطبق مؤسسة سونلغاز "وحدة قالمة" نظام رقابة داخلي فعال.

H_1: تطبق مؤسسة سونلغاز "وحدة قالمة" نظام رقابة داخلي فعال.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test، وكون هذه الفرضية تقوم على أساس مقارنة المتوسط الحسابي للمحور مع المتوسط المعياري لتحديد إذا كان المتوسط المحسوب أعلى من المتوسط المعياري، ونظرا لكون فقرات الدراسة قد تم قياسها على مقياس ليكارت الخماسي فيكون المتوسط المعياري هو 3، ناتج من 1+2+3+4+5/5=3 .

الجدول رقم (36): نتائج اختبار T-Test للمحور الأول: الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز.

	قيمة المعيار= 3		
	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
المحور الأول: الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	3,964	37	000,دال

المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25 * دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 فأقل

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T تساوي 3,964 عند درجات حرية 37ومستوى دلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة، لذلك تقبل الفرضية البديلة وترفض الفرضية العدمية أي أن مؤسسة سونلغاز تسعى تطبق نظام رقابي داخلي فعال .

2. الفرضية الثانية

تتمثل في:

H_o: لا تقوم مؤسسة سونلغاز بإعداد القوائم المالية بطريقة شفافة.

H_1: تقوم مؤسسة سونلغاز بإعداد القوائم المالية بطريقة شفافة.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test، وكون هذه الفرضية تقوم في الأساس على مقارنة المتوسط الحسابي للمحور مع المتوسط المعياري لتحديد إذا كان المتوسط المحسوب أعلى من المتوسط المعياري، ونظرا لكون فقرات الدراسة قد تم قياسها على مقياس ليكارت الخماسي فيكون المتوسط المعياري هو3، ناتج من 1+2+3+4+5/5=3 .

الجدول رقم (37): نتائج اختبار T-Test للمحور الثاني: إعداد و عرض القوائم المالية

	قيمة المعيار= 3		
	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
المحور الثاني: إعداد و عرض القوائم المالية	6.361	37	,000 دال

المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25 * دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 فأقل

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T تساوي 6.361 عند درجات حرية 37ومستوى دلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة، لذلك تقبل الفرضية البديلة وترفض الفرضية العدمية أي أن مؤسسة سونلغاز تقوم بإعداد القوائم المالية بطريقة شفافة.

3. الفرضية الثالثة

تمثل في:

H_o: لا توجد علاقة تأثير لنظام الرقابة الداخلية على تعزيز شفافية القوائم المالية.

H_1:توجد علاقة تأثير لنظام الرقابة الداخلية على تعزيز شفافية القوائم المالية.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test، وكون هذه الفرضية تقوم في الأساس على مقارنة متوسط المحور مع المتوسط المعياري لتحديد إذا كان المتوسط المحسوب أعلى من المتوسط المعياري،

ونظرا لكون فقرات الدراسة قد تم قياسها على مقياس ليكارت الخماسي فيكون المتوسط المعياري هو 3، ناتج من 1+2+3+4+5/5=3 .

الجدول رقم (38): نتائج اختبار ***T-Test*** للمحور الثالث: شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية

	قيمة المعيار= 3		
	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
المحور الثالث: شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية	5.536	37	000,دال

المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25 * دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 فأقل

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T تساوي 5.536 عند درجات حرية 37 ومستوى دلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة، لذلك تقبل الفرضية البديلة وترفض الفرضية العدمية أي أن مؤسسة سونلغاز تسعى تطبق نظام رقابي داخلي فعال .

ثانيا: اختبار الفروقات

إن الهدف من اختبار الفروقات هو تحديد هل هناك اختلاف بين الإجابات حسب المتغيرات الديموغرافية، ومن المعروف أنه في حالة وجود حالتين يتم استخدام اختبار T والحالات التي فيها عاملين مثل (الجنس). أما في حالة وجود أكثر من ثلاث حالات يتم استخدام تحليل التباين الأحادي (One-WayAnova).

1. اختبار T: و يهدف لمعرفة الفروق بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محاور الاستبيان باختلاف متغير الجنس ، تم اختبار تحليل T لقياس الفروق بين الجنس ومحاور وأبعاد الدراسة وكانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (39): نتائج تحليل الفروقات للجنس باستخدام اختبار t

المحور	T	ddl	مستوى الدلالة	الملاحظة
للمحور الأول: الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	−1,017	36	,316	غير دال
المحور الثاني: إعداد و عرض القوائم المالية	−1,328	33,581	,193	غير دال
المحور الثالث: شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية	−1,421	36	,164	غير دال

المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

نلاحظ من خلال النتائج عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الجنس بين إجابات أفراد عينة الدراسةعلى محاور بكل أبعاده حيث أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 5 بالمائة.

أما بالنسبة لباقي المتغيرات الديموغرافية فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين ، وكانت النتائج كالتالي:

2.اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محاور الاستبيان باختلاف متغير العمر:

تم اختبار تحليل التباين لقياس الفروق بين العمر ومحاور وأبعاد الدراسة وكانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (40) نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروقات للعمر

المحور	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى الدلالة
الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	**بين المجموعات**	2	1,641	,821	1,425	,254 غير دال
	داخل المجموعات	35	20,160	,576		
	المجموع	37	21,801			
إعداد و عرض القوائم المالية	**بين المجموعات**	2	1,930	,965	2,116	,136 غير دال
	داخل المجموعات	35	15,967	,456		
	المجموع	37	17,897			
شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق الرقابة الدخلية	**بين المجموعات**	2	,451	,225	,347	,709 غير دال
	داخل المجموعات	35	22,709	,649		
	المجموع	37	23,1600			

المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

من خلال نتائج تحليل التباين نلاحظ عدم وجود فروقات تعود للعمر في الاجاب ات بين أفراد العينة في كل المحاور والابعاد حيث كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 5 بالمائة وبالتالي تقبل الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

3. اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محاورالاستبيان باختلاف متغير المؤهل العلمي: تم اختبار تحليل التباين لقياس الفروق بين المؤهل العلمي ومحاور وأبعاد الدراسة وكانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (41) نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروقات للمؤهل العلمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى الدلالة
الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	بين المجموعات	7,889	4	1,972	4,678	, 004 دال
	داخل المجموعات	13,912	33	,422		
	المجموع	21,801	37			
إعداد و عرض القوائم المالية	بين المجموعات	8,376	4	2,094	7,258	,000 دال
	داخل المجموعات	9,521	33	,289		
	المجموع	17,897	37			
شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق الرقابة الداخلية	بين المجموعات	5,344	4	1,336	2,475	,036 دال
	داخل المجموعات	17,815	33	,540		
	المجموع	23,160	37			

المصدر: مخرجات برمجية*SPSS. V25*

من خلال نتائج تحليل التباين نلاحظ أن هناك فروقات في الإجابات بين افراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث يمكن القول أن المؤسسة تهتم بتوظيف الكفاءات ، من مستويات علمية مختلفة ، و القيام بتأهيلهم من فترة لأخرى و هذا ادى الى اختلاف الرؤى .

4. اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محاور الاستبيان باختلاف التخصص العلمي: تم اختبار تحليل التباين لقياس الفروق بين التخصص العلمي ومحاور وأبعاد الدراسة وكانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

لجدول رقم (42) نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروقات للتخصص العلمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى الدلالة
الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	**بين المجموعات**	,782	5	,156	,238	,943 غير دال
	داخل المجموعات	21,019	32	,657		
	المجموع	21,801	37			
إعداد و عرض القوائم المالية	**بين المجموعات**	1,919	5	,384	,769	,579 غير دال
	داخل المجموعات	15,978	32	,499		
	المجموع	17,897	37			
شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية	**بين المجموعات**	3,711	5	,742	1,221	,322 غير دال
	داخل المجموعات	19,449	32	,608		
	المجموع	23,160	37			

المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

من خلال نتائج تحليل التباين نلاحظ أن قيمة الدلالة في إختبار ليفن أكبر من 5بالمئة و بالتالي هناك تجانس و عدم وجود فروقات في الإجابات.

5. اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محاور الاستبيان باختلاف متغير الوظيفة: تم اختبار تحليل التباين لقياس الفروق بين الوظيفة ومحاور وأبعاد الدراسة وكانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (43): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار فروقات الوظيفة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى الدلالة
الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	**بين المجموعات**	,390	3	,130	,206	,891 غير دال
	داخل المجموعات	21,411	34	,630		
	المجموع	21,801	37			
إعداد و عرض القوائم المالية	**بين المجموعات**	,363	3	,121	,235	,871 غير دال
	داخل المجموعات	17,534	34	,512		
	المجموع	17,897	37			
شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية	**بين المجموعات**	,959	3	,320	,490	,692 غير دال
	داخل المجموعات	22,201	34	,653		
	المجموع	23,160	37			

المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

من خلال نتائج تحليل التباين نلاحظ عدم وجود فروقات تعود لطبيعة الوظيفة في الاجابات بين أفراد العينة في كل المحاور والابعاد حيث كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 5 بالمائة.

6. اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على محاور الاستبيان باختلاف متغير الخبرة المهنية: تم اختبار تحليل التباين لقياس الفروق بين الخبرة ومحاور وأبعاد الدراسة وكانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (44) نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار فروقات الخبرة المهنية

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى الدلالة
الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	بين المجموعات	1,242	2	,621	1,057	,358 غير دال
	داخل المجموعات	20,559	35	,587		
	المجموع	21,801	37			
إعداد و عرض القوائم المالية	بين المجموعات	,264	2	,132	,262	,771 غير دال
	داخل المجموعات	17,634	35	,504		
	المجموع	17,897	37			
شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية	بين المجموعات	,236	2	,118	,180	,836 غير دال
	داخل المجموعات	22,924	35	,655		
	المجموع	23,160	37			

المصدر: مخرجات برمجية SPSS. V25

من خلال نتائج تحليل التباين نلاحظ عدم وجود فروقات تعود للخبرة المهنية في الاجابات بين أفراد العينة في كل المحاور والابعاد حيث كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 5 بالمائة، وقد يعود ذلك لأن خبرة الموظف عامل غير ضروري لاختلاف الاراء كون هناك عوامل اخرى اكثر اهمية كالمؤهل العلمي و مستوى التكوين.

الخلاصة

إن الدراسة الميدانية التي اجريت في مؤسسة سونلغاز – وحدة قالمة – تمثل محاولة ترجمة ما تم التعرض إليه في الفصلين النظرين على أرض الواقع، المتمثل في دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية، وذلك من خلال الإعتماد على التقارير الرقابية المقدمة من طرف قسم الرقابة الداخلية واستخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية التي تبين لنا مدى صدق وإفصاح المؤسسة للقوائم المالية، كما تمت الاستعانة بإستبيان لمعرفة إتجاهات وآراء كافة الموظفين ذوي العلاقة بالموضوع حول مدى شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية، من خلال النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة يمكن القول أن النظام الرقابي للمؤسسة يقدم إضافة جديدة لها.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

تعطي المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها، وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة إقامة قسم رقابة داخلية فعال كفيل بحماية حقوق المؤسسة، وموجوداتها من شتى أعمال التلاعبات، والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية، والقوائم المالية من حالات الأخطاء والغش، وهذا النظام يعتمد على تنظيم جيد و تقسيم بناء لمختلف الوظائف.

من خلال هذه الدراسة والمتعلقة بدور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية، تطرقنا فيها في الجانب النظري إلى المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية و القوائم المالية، أما الجانب التطبيقي يتمثل في دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز –وحدة قالمة– لمحاولة إسقاط الجانب النظري على التطبيقي ومعرفة أهمية النظام الرقابي ومدى فعاليته وكفائته لحماية الوضع المالي للمؤسسة وإكتشاف الأخطاء والتجاوزات الناتجة عن إعداد القوائم المالية.

1. اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه في سياق هذه الدراسة، وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية، والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها على النحو التالي:

الفرضة الأولى: "تطبق مؤسسة سونلغاز وحدة قالمة نظام رقابة داخلي فعال".

ولقد تم تأكيدها خلال الدراسة الميدانية، حيث وجدنا أن هناك نظام رقابة داخل المؤسسة قائم على أسس صحيحة و يطبق بشكل يضمن الدقة والفعالية لكل الأ،شطة الممارسة داخل المؤسسة.

الفرضية الثانية: "تقوم مؤسسة سونلغاز وحدة قالمة بإعداد القوائم المالية بطريقة كفئ و فعالة"

ولقد تم تأكيدها حيث وجدنا أنه يتم إعداد القوائم المالية وفق أساليب ومعايير محددة بطريقة كفئ وفعالة تجنبنا من الوقوع في الأخطاء والتجاوزات وإعطاء صورة حقيقة للوضعية المالية للمؤسسة.

الفرضية الثالثة: "توجد علاقة بين نظام الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية".

لقد تم تأكيدها من خلال نتائج التحليل الإحصائي بتطابق وجهات نظر أفراد العينة مع ذلك والتي تؤكد أن هناك علاقة تأثير إيجابية بين نظام الرقابة الداخلية على شفافية القوائم المالية، و هذا ما يعني أن مؤسسة سونلغاز تقوم بإعداد القوائم المالية بطريقة كفـءة وصحيحة خالية من الأخطاء والتجاوزات وهذا راجع لنظام الرقابة الداخلي الفعال.

2. النتائج:

و تم التوصل من خلال هذه الدراسة للنتائج التالية:

❖ يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان إلتزام الموظفين بالقوانين و المعايير المحددة الخاصة بإعداد القوائم المالية لحماية أصول المؤسسة. ففي هذا الصدد تم التوصل إلى أن :

- المؤسسة تضم نظام رقابة داخلي كفئ و فعال، يقلل من الأخطاء و التجاوزات محتملة الوقوع عند أعداد القوائم المالية.
- المؤسسة تعد القوائم المالية بشفافية و حياد.
- وجود علاقة تأثير قوية بين الرقابة الداخلية و شفافية القوائم المالية.

❖ تعكس عملية تحليل القوائم المالية الوضعية المالية للمؤسسة، حيث تمت دراسة النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي لإعطاء صورة عن الأداء المالي للمؤسسة و مقارنته مع ما هو مصرح بيه من قبل موظفي المؤسسة، و عليه تم التوصل للنتائج التالية:

- بالإعتماد على التوازنات المالية تمكننا من معرفة وضعية المؤسسة و مركزها المالي و يظهر ذلك في:

✓ رأس المال العامل و الذي يعتبر أهم مؤشر من منظور التحليل المالي، كان سالبا كما تبين في الميزانية المالية للسنوات المدروسة، أي أن المؤسسة تعاني عجز في السيولة .

✓ من خلال حساب احتياج رأس المال العامل و الذي تبين أنه سالبا في السنتين 2015-2017 ما يعني أن المؤسسة لم تتمكن من تغطية إحتياجات دورات الإستغلال لمواردها العادية، أما بالنسبة لسنة 2016 ما يدل أن المؤسسة قادرة على تغطية إحتياجاتها .

✓ ومن خلال حساب الخزينة تبين أنها موجبة للسنوات المدروسة، و عليه المؤسسة في حالة توازن.

- كما تشير النسب المالية في المؤسسة إلى:

✓ تشير نسبة المديونية إلى قدرة مؤسسة سونلغاز على استغلال أصولها، كما أنها تعمل على تحسين نتائجها والتحكم أكثر في مصاريفها، إلا انها تبقى ضعيفة مع الوسائل المتاحة لديها.

- ✓ تشير نسب السيولة إلى أن المؤسسة لا تتوفر لديها السيولة اللازمة للوفاء بالتزاماتها المالية، كما أن قدرة أصول المؤسسة الجارية على الخصوم تتناقص باستمرار خلال فترة الدراسة.
- ❖ من خلال حساب النسب المتعلقة بجدول حسابات النتائج تم التوصل إلى أن مؤسسة سونلغاز تحقق نتيجة سالبة، وأن الوضعية المالية للمؤسسة غير مرضية، حيث أن المؤسسة لا تغطي العجز الموجود بها، و هو عكس ما صرح به من طرف موظفي قسم المالية و المحاسبة.
- ❖ و في الأخير يمكن القول أن تحليل القوائم المالية للمؤسسة أكد الوضع المالي السيئ لها عموما، و في هذا الصدد تجدر الإشارة أن نتائج التحليل جاءت متماشية مع الرؤى و المعطيات المقدمة من موظفي المؤسسة حول الوضعية المالية لها، حيث من خلال المقابلة مع المسؤولين أشارو لهذا الجانب و بالتالي يمكن القول أن القوائم المالية تعبر بشكل كبير عن الوضعية المالية للمؤسسة، مما يؤكد على شفافيتها نوعا ما. فنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، يلعب دورا كبير في تعزيز الشفافية ومحاربة الفساد داخل المؤسسة

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل اليها خلصت هذه الدراسة لضرورة:

- زيادة درجة الإهتمام بمهنة الرقابة الداخلية و منحها الصلاحية الكاملة التي تساعدها على القيام بالمهام والأعمال المخولة لها على أحسن وجه، و بكل حيادية و استقلالية .
- اقامة دورات تكوينية في مجال الرقابة الداخلية لتكوين إطارات كفأة يمكنها تحمل مسؤولياتها، و مواجهة التحديات التي تفرضها طبيعة هذه المهنة.
- الإهتمام بتوصيات و إقتراحات المراقب الداخلي و القيام بالإجراءات التصحيحة اللازمة في أسرع وقت، و عدم اعتبار ذلك تقليل من قيمة العمل المنجز.
- إقتناع المسؤولين أن الوصول لتحقيق شفافية القوائم المالية هو مسؤولية الجميع ولا يمس بخصوصية المؤسسة.
- توسيع مجال لامركزية القرار لتجاوز الأعباء الإدارية و ثقافة الروتين الوظيفي للمؤسسات العمومية و فتح المجال أمام العمل الشفاف الجاد.

أفاق الدراسة:

حاولت هذه الدراسة إبراز دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية، ومن خلاله نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا :

- نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات و دوره في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.
- تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة على القوائم المالية.

قائمة المراجع

الملاحق

البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة X في الخيار المناسب

1. **الجنس:**

ذكر ☐ أنثى ☐

2. **العمر:**

اقل من 25 سنة ☐ من 25 الى 40 ☐ أكبر من 40سنة ☐

3. **المؤهل العلمي:**

ثانوي ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐

4. **التخصص العلمي:**

محاسبة ☐ علوم مالية ☐ إدارة مالية ☐

إدارة أعمال ☐ أخرى .....

5. **الوظيفة:**

مراقب داخلي ☐ مدير مالي ☐ رئيس قسم المراجعة

الداخلية ☐ أخرى .....

6. **الخبرة المهنية:**

أقل من سنوات5 ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 10سنوات ☐

	البيان	مواقف البداية				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	المحور الأول: الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز					
01	يعتبر نظام الرقابة الداخلية فعال و متكامل في المؤسسة					
02	يتوفر لدى الموظفين القائمين بالرقابة الداخلية الكفاءة المهنية المناسبة					
03	تعتمد الرقابة الداخلية على الجانب المالي و الجانب الإداري					
04	يعتبر نظام الرقابة الداخلية منظم و منسق مع جميع المصالح					
05	توجد عدة صعوبات تواجه نظام الرقابة الداخلية					
06	يتولى تقييم نظام الرقابة الداخلية قسم المراجعة الداخلية					
07	يتمتع المراقب الداخلي بإستقلالية عالية					
08	بعد الكشف عن االأخطاء و التجاوزات تقوم المؤسسة بتحديد المسؤوليات					
09	يؤخذ بتوصيات المراقب الداخلي في المجالات الإدارية و المالية					
10	للمراقب دور في التنبأ بحدوث الأخطاء					
11	تحسين النظام الرقابي يتوقف على تحديد الأخطاء و التجاوزات					

	البيان	مواقف البداية				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الثاني: إعداد و عرض القوائم المالية						
01	تقوم مؤسسة سونالغاز بإعداد قوائم مالية موحدة معدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد					
02	لتطبيق القوائم المالية الموحدة في المؤسسة أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية					
03	يتم نشر إعلامي للتقارير المالية بصورة منتظمة و في الوقت المناسب					
04	الهدف الأساسي للقوائم المالية الموحدة هو تلبية حاجيات الإفصاح المحاسبي					
05	القوائم المالية المنشورة تعبر عن مصداقية الوضع المالي في المؤسسة					
06	يتم إعداد قائمة إعداد حسابات النتائج الموحدة وفق الأعمال المنجزة					
07	يتم الإفصاح على كل الإيرادات و أعباء المؤسسة ضمن قائمة حسابات النتائج					
08	تساعد قائمة حسابات النتائج الموحدة مستخدمي القوائم الملية في التنبأ بالتدفقات النقدية المستقبلية					
09	القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة تحتاج لإيضاحات مهمة تساعد على فهم اعمق					
10	تخضع القوائم المالية للمدقق الخارجي					
11	القدرة على كشف مؤشرات الغش و التلاعبات في سجلات القوائم المالية					

	البيان	مواقف البداية				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	المحور الثالث: شفافية القوائم المالية في ظل تطبيق نظام الرقابة الداخلية					
01	تلتزم مؤسسة سونالغاز بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية					
02	تتم تنمية القدرات و المهارات المهنية في مجال إعداد القوائم المالية					
03	يوقع كل مسؤول على الوثائق التي يعدها لتحديد المسؤولية					
04	تعتمد الرقابة الداخلية على المعلومات المتواجدة في القوائم المالية لكشف الأخطاء و التجاوزات					
05	المدقق الداخلي للقوائم المالية يساعد في التعبير عن مدى صحة وصدق التقارير مختلف القوائم					
06	يقتصر الهدف من رقابة القوائم المالية على إكتشاف الأخطاء و التلاعبات					
07	مناقشة النتائج و التوصيات مع مستويات إدارية معينة قبل إصدار التقرير النهائي					
08	يحتوي التقرير على إقتراحات و حلول بديلة من أجل زيادة فعالية النظام الرقابي					

الفهرس

الفهرس

المحتوى	الصفحة
البسملة	
شكر و عرفان	
الإهداء	
الإهداء	
فهرس المحتويات	I-II
قائمة الأشكال	III
قائمة الجداول	IV-V
مقدمة	أ – د
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي والنظري للراقبة الداخلية	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية	03
المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية	03
المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية	10
المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية	11
المبحث الثاني: المراجعة الداخلية و دورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية	16
المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية و معايير السلوك الخاصة بها	16
المطلب الثاني: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية	18
المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في دراسة و تقويم الرقابة الداخلية	20
المبحث الثالث: فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية	22
المطلب الأول: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية	22
المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	23
المطلب الثالث: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية	24
خلاصة الفصل	27
الفصل الثاني:معايير تحقيق شفافية القوائم المالية	
تمهيد	29
المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية	30
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	30
المطلب الثاني: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية	35
المطلب الثالث: أهداف القوائم المالية	37

المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية	39
المطلب الأول: القوائم المالية في نهاية الدورة المالية	39
المطلب الثاني: عرض جدول التدفقات النقدية "الخزينة"	46
المطلب الثالث: جدول تغير الأموال الخاصة "حقوق الملكية"	49
المبحث الثالث: تحليل القوائم المالية	51
المطلب الأول: الإطار النظري للتحليل المالي للقوائم المالية	51
المطلب الثاني: أدوات التحليل المالي ومستوياته	52
المطلب الثالث: إستخدام التحليل المالي في إتخاذ القرارات	54
خلاصة الفصل	56
الفصل الثالث:دراسة حالة للرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز و دورها في تحسين القوائم المالية	
تمهيد:	58
المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز –وحدة قالمة–	59
المطلب الأول: نشأة مؤسسة سونلغاز	59
المطلب الثاني: وظائف وأهداف مؤسسة سونلغاز وحدة قالمة	62
المطلب الثالث: التنظيم الهيكلي لمؤسسة سونلغاز وحدة قالمة	62
المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز واجراءات الرقابة الخلية	71
المطلب الأول: عرض وتحليل الميزانيات المالية	71
المطلب الثاني: عرض وتحليل جدول حساب النتائج	80
المطلب الثالث:اجراءات ومراحل الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز	83
المبحث الثالث: دراسة احصائية تحليلية لدور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز وحدة قالمة	86
المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة واوات البحث المستعملة	89
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان	98
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات والفروقات	109
خلاصة الفصل	118
الخاتمة العامة	123-120
قائمة المراجع	131-126
الملاحق	
الملخص	

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1. العونية بن زكورة ، **البسيط في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد s.c.f**، دار القدس العربي، وهران، الجزائر، 2016.
2. جميل أحمد توفيق مبادئ الإدارة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص371.
3. حسين القاضي حسين دحدوح، **أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999.
4. جميل أحمد توفيق، **مبادئ الإدارة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الجديدة**، الإسكندرية، مصر، 2004.
5. حنان رضوان حلو، نزار فليح بداوي، **مبلدئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
6. حنان رضوان حلو و أخرون، **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار حماد، الأردن، 2004.
7. خالد عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2000.
8. سلامة مصطفى صالح، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية**، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2010.
9. طارق عبد العال، **حوكمة الشركات و الأزمات المالية العالمية**، الدار الجامعية، الأسكندرية، مصر، 2009.
10. عبد الرزاق رؤوف جابر، **الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية**، الطبعة الأولى دار النهضة العربية، 2004.
11. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، 2004.
12. عبد اللطيف ناصر نور الدين، **أساسيات المحاسبة المالية في المنشات الخدماتية و التجارية و الصناعية**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
13. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنلوجيا المعلومات**، دار الراية، عمان، الأردن، 2009.

14. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006.
15. فالبر ميجس، روبرت ميجس، **المحاسبة المالية**، ترجمة وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1983.
16. قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى، **تحليل و مناقشة القوائم المالية**، الدار النموذجية، الطبعة الأولى، بيروت، 2011.
17. كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم لأغراض الإستثمار**، الدار الجامعية، مصر، 2004.
18. كريمة الجوهر و أخرون، **التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات**، دار بريد الحرية، القاهرة، مصر، ص39.
19. محمد محمود عبد ربه محمد، **مخاطر الإعتماد على البيانات المحاسبية عند تقييمك للإستثمارات في سوق الأوراق المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2000.
20. محمد السيد سرايا، أصول **و قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
21. محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية**، بن عكنون، الجزائر،2003.
22. محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
23. محمد سامي راضي، **أسس و إعداد القوائم المالية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018.
24. محمد عبد السلام أحمد، إبراهيم السيد، **إدارة الموارد المالية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018.
25. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، مدخل نظري و تطبيقي، دار الميسرة، عمان، 2006.
26. مبروك محمد نصير، **خدمات المراجعة بين النظرية العلمية و الإجراءات المهنية لمراجعة القوائم المالية**، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2018.

ثانيا: المذكرات، الرسائل و الأطروحات

1. الطيب مدافي، **القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي s.c.f**، و المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، رسالة تخرج لنيل شهادة ماجستير، فرع علوم تجارية، تخصص محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.
2. أم كلثوم رزقة، **دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، 2016-2017.
3. بلال برابح ، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية**، رسالة تخرج لنيل شهادة مجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015.
4. تيجاني براقي، **دراسة أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة تخرج لنيل شهادة دكتوراه الدولة في علوم التسيير، جامعة سطيف، 2006.
5. خالد مقدم مايو، عبد الله مايو، **محاسبة و جباية معمقة**، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية، و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016.
6. زربي كلثوم، قاسي إيمان، **دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة الإقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم المالية، تخصص مالية المؤسسات، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2013-2014.
7. زوينة بن فرج، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014.
8. عبد المنعم بدراوي، **القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، دورها وأهميتها في عملية إتخاذ القرارات**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، قسم العلوم المالية، تخصص مالية المؤسسات، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2009-2010.
9. عيد عباد مناور الرشيدي، **تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية**، رسالة تخرج لنيل شهادة مجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الكويت، قسم المحاسبة، 2010.

10. عبد الكريم بن ناصر، أمين سابق، **تحليل المالي للقوائم المالية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية و الخدماتية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة،2017-2018.

11. نفيسة عفان، أثر **نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسة المصرفية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2013.

12. فضيلة بطورة، **دراسة و تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية**، رسالة تخرج لنيل شهادة مجيستير، علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2007.

13. فايز زهدي الشلتوتي، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة لنيل شهادة المجستير، المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.

14. محمدعلي محمد الجابري، **تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات تأمين اليد العاملة في اليمن**، رسالة تخرج لنيل شهادة مجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، صنعاء، قسم المحاسبة، اليمن، 2014.

15. مروة بوخشبة، **فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016.

16. نعيمة قاسمي، **تكاليف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير المحاسبية الدولية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2014.

17. هشام عفيف، صلاح الدين طبيب، **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة 8 ماي 1945، 2017-2018.

18. وفاء حسين بلان، **تقويم أداء الرقابة الداخلية في جهات القطاع العام في سوريا مع التطبيق على مؤسسات المياه**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، 2015.

ثالثا: الجرائد و المجلات

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009.
2. فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع منهل مجيد أحمد، **تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي و الإداري في الوحدات الخدمية**، مجلة الإدارة و الإقتصاد، جامعة الموصل، العدد92، الصادر بتاريخ 5-01—2012.
3. مصطفى عقاري، **التقارير لمن**، مجلة العلوم الإجتماعية و الإنسانية، جامعة باتنة، العدد7، ديسمبر 2007.

رابعا: الملتقيات

1. إيمان أحمد محمد رويحة، سامح رفعت أبوحجر، **دور المراجعة الداخلية، كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر**، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي السنوي الخامس لقسم المحاسبة في مواجهة التغيرات الإقتصادية و السياسية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

خامسا: الإنترنت

1. **غيث البحر، معنا لتنجي، التحليل الإحصائي للإستبيانات بإستخدام برنامج IBM SPSS Statistics، مركز سير للدراسات الإحصائية و السياسات العامة، 2014، على الموقع** https:/portal.arid.my/publications/9fab01e6645.pdf **بتاريخ** 2019/06/13، 15سا:15 د

سادسا: الكتب باللغة الأجنبية

1. Price. Water house : coop système de contrôle interne
2. Jean françois des robert, François Mechain, Hervé puteaux, normes IFRS et PME dunod, Paris, 2004, p12.