

# وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

## جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم: .....

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالب

- ديلمي أسامة

تحت عنوان:

### دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة المركب الصناعي التجاري حضنه المسيلة -

#### لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
		رئيسا
د. عربوة محاد	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
		مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2022





# شكر وعرّفان

مصادقا لقوله صلى الله عليه وسلم  
"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

بداية نشكر الله ونحمده حق الحمد على توفيقه لإتمام هذا العمل المتواضع  
ونسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم وأن ينفعنا وينفع الناس جميعا  
نتوجه بالشكر والعرّفان إلى من كان دليّنا ومرشدنا في هذا العمل الأستاذ

**"عريوة محاد"** الذي أشرف على هذا العمل المتواضع

وإلى الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة وعلى موافقتهم مناقشة هذا العمل  
كل الشكر والعرّفان لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير

بجامعة محمد بوضياف المسيلة

وطاقتها الإداري وكل أساتذتها الكرام

كل الشكر والعرّفان لمن ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل

ولو كانت بمساهمة صغيرة

# إهداء



لهدي هذا العمل المتواضع الى

- كل أمهاتنا وآبائنا الذين اثكلنهم الحياة من أجل تربيثنا

- كل الإخوة والأخوات الذين شاركونا حياتنا عبر كل السنوات

- كل الأقارب

- كل الأساقفة عبر كل المراحل الدراسية

- كل الطلبة الزملاء

- كل الأصدقاء

ديلمي أسامة



# فهرس المحتويات



## فهرس المحتويات

شكر وعرفان

اهداء

فهرس المحتويات

فهرس الجداول والأشكال

مقدمة ..... أ-د

### الفصل الأول

#### الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

6	تمهيد .....
7	المبحث الاول: نظام الرقابة الداخلية.....
7	المطلب الاول: مدخل الى نظام الرقابة الداخلية.....
14	المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية.....
20	المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.....
23	المطلب الرابع: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
32	المبحث الثاني: أداء المؤسسة الاقتصادية.....
32	المطلب الأول: المؤسسة الاقتصادية.....
37	المطلب الثاني: تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.....
47	المطلب الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.....
48	خلاصة.....

### الفصل الثاني

#### دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

50	تمهيد .....
51	المبحث الأول: التعريف بميدان التربص.....
51	المطلب الأول: تعريف عام للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.....
54	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.....

60	المطلب الثالث: أهداف المركب وآفاقه المستقبلية .....
61	المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الحضنة.....
61	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
68	المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في المركب .....
71	المطلب الثالث: التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية .....
72	خلاصة .....
74	خاتمة .....
78	قائمة المراجع .....

الملاحق

الملخص



# فهرس الجداول والأشكال



## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
62	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	01
63	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات	02
64	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات	03
65	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية	04
66	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية	05
67	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور	06

## قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الأشكال	الرقم
14	يمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية	01
30	بعض الأشكال النموذجية المستخدمة في خرائط التدقيق	02
59	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحنونة بالمسيلة	03



# مقدمة



## مقدمة

أصبح من المعروف أن المؤسسات في حالة سباق نحو المستقبل لما لها من تحديات وشدة المنافسة من المحيط الخارجي الذي يتميز بتطور سريع في شتى المجالات الاقتصادية الاجتماعية السياسية والتكنولوجية والتي تفوق قدرات المؤسسة، وعدم قدرة التكيف مع الوضع الجديد الذي يتميز بمعطيات جديدة ومختلفة.

كما يعتبر من اهم الاهداف التي تسعى اليها المؤسسة تحقيق تقدمها وازدهارها، أصبح همها الوحيد هو إيجاد حلول تسمح لها ببقائها مما أدى بها إلى السعي نحو إيجاد أساليب وبرامج تسيير المؤسسة، وحتى تحقق المؤسسة هذه البرامج لجأت إلى استخدام نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر خط دفاع قوي يضمن ويحمي مصالح المؤسسة، حيث يعتبر العين الساهرة التي تحقق سلامة تدفق أموالها وتوزيعها واكتشاف الأخطاء إذا وقعت فور حدوثها وقبل أن يزداد ويستفحل أمرها، فنظام الرقابة الداخلية هو شبيه بالجهاز الهضمي في الإنسان الذي ينظم حركات أعضاء الجسم لتؤدي وظيفتها بطريقة صحيحة ومتناسقة ولذا أصبح وجود مثل هذه الأنظمة ضرورة حتمية لكل مؤسسة من أجل نجاح أكبر.

وبناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

### أولاً: الإشكالية

كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ؟

### كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ؟

وبغية الإلمام بهذا الموضوع بصفة أكثر يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي

تشكل الاهتمامات الأخرى بالموضوع :

1- ما المقصود بالرقابة الداخلية، وماهي أهم مكوناتها؟

2- ماذا نقصد بالأداء المالي وتقييمه ومؤشرات قياسه ؟

3- كيف يتم تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام نظام الرقابة الداخلية ؟

4- هل يساعد نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة ؟

### ثانيا: الفرضيات

- الرقابة الداخلية لها دور أساسي في المؤسسة الاقتصادية.
- تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.
- ان التحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية يقوم على نظام الرقابة داخلية فعال وعلى فريق اداري كفاء قادر على استخدامه بكفاءة عالية .
- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي وتطويره بالمركب الصناعي التجاري بالمسيلة.

### ثالثا: اهمية الدراسة

تكمن أهمية الموضوع المختار في الحاجة الملحة إلى محيط رقابي يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها والذي يعتبر كأداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها بالمؤسسة الاقتصادية نظرا لتطور واتساع حجم المشاريع وصعوبة التحكم في تسييرها، حيث سنتنا ول خلال هذه الدراسة محاولة دراسة أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

### رابعا: اهداف الدراسة

- التركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- إبراز أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تحسين آليات الوصول إلى الأداء المالي الأمثل في المؤسسة.

## خامسا: أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة وإنما يعود لأسباب موضوعية وأسباب ذاتية.

### أ- الأسباب الموضوعية.

- حاجة المؤسسات الجزائرية لنظام رقابة فعال.
- عدم وجود تطبيق فعلي للرقابة داخل المؤسسات الجزائرية.

### ب- الأسباب الذاتية:

- علاقة الموضوع بالتخصص؛
- الرغبة الشخصية في البحث في هذا المجال؛
- الشعور بأهمية هذه المواضيع خاصة مع التوجهات الحديثة التي يشهدها عصرنا الحالي؛

### سادسا: صعوبات الدراسة

من الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة نذكر منها:

فيما يخص الدراسة التطبيقية فهي تعتبر العنصر الأكثر صعوبة الذي واجهنا، نظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب أن نحصل على كامل الحرية في المؤسسة أنه بمجرد ما أن أتكلم عن نظام الرقابة إلا وأن ألاح وجوه بعض الأشخاص عدم تقبل هذا الموضوع أنهم يعتبرونه شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتهم وكفاءتهم في أداء وظائفهم، وتترجمها تصرفاتهم في خلق بعض الصعوبات أو التماطل في تقديم بعض المعلومات أو الاستفسارات أو الوثائق حجة أنها سرية أو خاصة.

## سابعاً: منهج الدراسة

سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خال جمع وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المالي، ثم التطرق لمنهج دراسة حالة من خال تطبيق النتائج المستعرضة نظريا في المؤسسة محل الدراسة وهذا للتعرف أكثر على أهمية تطبيق نظام الرقابة الداخلية الفعال لتفعيل وتحسين الأداء المالي.

## ثامناً: هيكل الدراسة

تم تقسيم البحث إلى فصلين، حيث في الفصل الأول من البحث نتطرق فيه الى الجزء النظري، يجد القارئ فيه:

المبحث الأول: عرضاً لإطار العام لنظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن بعض المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ودراسة لمكونات وأهداف النظام، وتناولنا مقومات وإجراءات وعملية تقييمه بالإضافة الى أهم طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية .

المبحث الثاني: أداء المؤسسة الاقتصادية والذي يتضمن تعريف المؤسسة الاقتصادية وتصنيفاتها، تقييم الأداء في المؤسسة، وصولاً الى معرف الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

أما الفصل الثاني جاء معنون بدراسة حالة مطاحن الحضنة واتخذنا فيه مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة كمجال لدراستنا وتم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول التعريف بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة وتناول المبحث الثاني دراسة لعينة من الموظفين، سعياً منا اثبات واقع الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة، والذي درسنا فيه أدوات وأساليب جمع البيانات.



**الفصل الأول**  
**الإطار النظري لنظام**  
**الرقابة الداخلية**

### تمهيد

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعدادة لبرنامج المراجعة، فكلما كان هذا النظام سليما وفعالاً كلما قلل المراجع من حجم العينة الخاضعة للدراسة وكلما كان ضعيفاً اضطر المراجع لتوسيع العينة.

### المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية

أصبح موضوع نظام الرقابة الداخلية من الموضوعات الهامة التي تطبق في المؤسسات نظرا لكبر حجمها وزيادة عدد المشاريع التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع أقسام لها، كما أن المؤسسة تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية والذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة.

في ضوء ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية من حيث النشأة، المفهوم، أنواع والأهداف، إضافة إلى خصائص نظام الرقابة الداخلية ومختلف مقوماتها، وصولا إلى طرق تقييم النظام ودراسته.

### المطلب الأول: مدخل الى نظام الرقابة الداخلية

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

### الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

**التعريف الأول:** "لقد عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين aicpa الرقابة الداخلية بأنها: تشمل اللجة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعية".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص

**التعريف الثاني:** "تتمثل الرقابة الداخلية في المشروع في مجموعة الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات وأصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع وتحقيق كفاءة استخدام موارد المشروع المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع".<sup>1</sup>

**التعريف الثالث:** تعرف الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) بأنه: "الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر"<sup>2</sup>

**تعريف شامل:** "ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها".

### الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها

#### أولاً: أنواع الرقابة الداخلية

نتيجة اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية تقسم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أنواع.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، الرقابة والمراجع الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 146.

<sup>2</sup> شباحي الصحراوي، مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسبلة، الجزائر، 2015-2016، ص 03.

## 1. أنواع نظام الرقابة الداخلية: تتمثل الأنواع الثلاثة للرقابة الداخلية

### أ. نظام الرقابة الإدارية

تتمثل الرقابة الداخلية الإدارية في الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً بالكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية، وهذه الإجراءات عادة ما ترتبط بطريقة غير مباشر بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية.<sup>1</sup>

### ب. نظام الرقابة المحاسبية

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبياً ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية وظائف النظام المحاسبية.

وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظاماً لتفويض السلطات ومن الصلاحيات وكذلك الفصل بين مسؤوليات الوظيفة التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتتمثل وظائف ذلك النظام في:<sup>2</sup>

- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية؛
- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات؛
- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وأليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 201.

<sup>2</sup> ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية، المجلد 12، العدد 4، العراق، 2010، ص 180.

### ج. نظام الضبط الداخلي

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية الأصول الخاصة بالمشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافها على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.<sup>1</sup>

#### ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية

هناك أربعة أهداف رئيسية يمكن حصرها في الرقابة الداخلية يكمن أن نخلص إليها في مجمل النقاط الآتي ذكرها:<sup>2</sup>

#### 1. التحكم في المؤسسة

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها طرقها وإجراءاتها من أجل تحقيق الوقوف على المعلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009، ص 196.

<sup>2</sup> محمد تهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 89.

## 2. حماية الأصول

من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) أن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

## 3. ضمان نوعية المعلومات

بغية ضمان نوعية جيدة لمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات.

## 4. تشجيع العمل بكفاءة

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها، مما يعطي تحسنا في إنتاجية المؤسسة.

كذلك هناك أهداف تتمثل في:<sup>1</sup>

✓ تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والمسؤوليات؛

✓ تأكيد دقة البيانات المحاسبية حيث يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية؛

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 47-48.

✓ توفير مستوى معين من الكفاية الإنتاجية؛

✓ تحقيق المطابقة الدورية بين الموجودات المسجلة في الدفاتر وبين تلك التي تم جردها؛

✓ تسجيل كافة العمليات بالسرعة المناسبة وبالقيم الصحيحة في الحسابات المناسبة وفي الفترة المحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات.

### الفرع الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في:<sup>1</sup>

#### 1. الملائمة

على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.

#### 2. مقارنة العائد بالتكاليف

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلاً على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبير كلما ازدادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصر العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.

<sup>1</sup> عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 2003، ص 136-137.

### 3. المرونة

المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

### 4. الفعالية

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

### 5. الموضوعية

تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات وصحيحة دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جميل احمد توفيق، مبادئ الادارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص371.

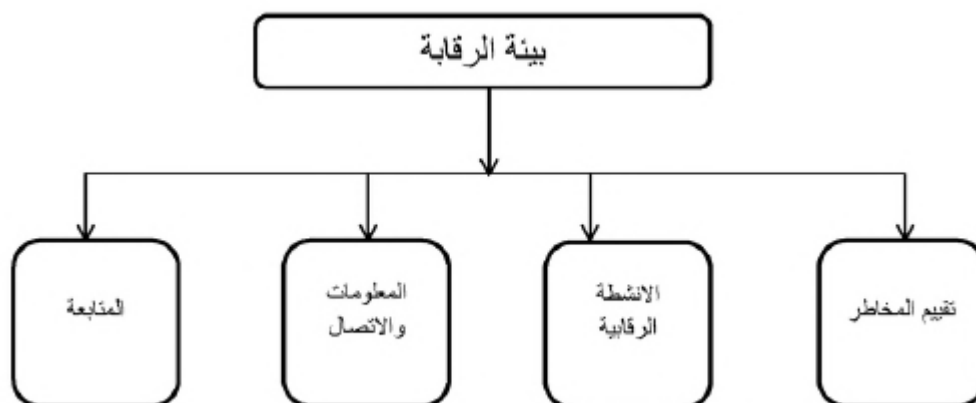
### المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية مجموعة من الأسس والقواعد التي تحكمها، والتي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافها وتتمثل هذه الأسس في مجموعة من المكونات الخصائص والمقومات الإجرائيات.

### مكونات نظام الرقابة الداخلية

يشمل اي نظام رقابي على مكونات أساسية لابد من الاهتمام بها ودراستها بعناية عند تصميم وتنفيذ اي نظام رقابي حتى يمكن الوصول الى ضمان معقول لتحقيق الاهداف الرقابية، وتمثل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة في بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، المتابعة والمراقبة وفيما يلي شرح موجز لأهم هذه المكونات:<sup>1</sup>

### الشكل رقم (01): يمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية (الاتجاهات الحديثة)، 2002، ص 18-19.

<sup>1</sup> امين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 259.

### 1. البيئة الرقابية

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن لنظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وموقفها اتجاهها تأثيرا هاما على فعاليتها وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة وتمثل الرقابة الداخلية انعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها.

ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة وإذا ما كانت الرقابة الداخلية مصممة جيدا وبشكل صحيح فإن الالتزام يجب أن يبدأ من الأعلى انطلاقا من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل المؤسسة.<sup>1</sup>

على المؤسسات وضع أدلة مكتوبة للسلوك الأخلاقي الحميد الذي يجب أن يتحلى به العاملين، كما يجب أن تحدد أيضا هذه الأدلة تنازع وتضارب المصالح والأعمال التي تعتبر غير مشروعة والسلوكيات الأخرى التي لا تتقبلها المؤسسة.

وكذلك يجب على المؤسسات تحديد العقوبات عن انتهاك أحكام الميثاق في الالتزام بالكفاءة وثيقة مكتوبة، وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي:

✓ الالتزام بالكفاءة؛

✓ النزاهة والقيم الأخلاقية؛

✓ فلسفة الإدارة ونمط التشغيل؛

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية، الجزء لثاني، الرقابة الداخلية، الدار لجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص59.

✓ الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات.

### 2. تقدير المخاطر

تفسح انظمة الرقابة الداخلي المجال لتقييم المخاطر التي تواجه المنظمة سواء من المؤثرات الداخلية او المؤثرات الخارجية ما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر لذلك فان تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط اداء طويلة الأجل.

ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية ادارتها والخطوات الواجب القيام بها.<sup>1</sup>

يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر وتحليلها ومعرفة الاساس اللازم لإدارتها والتنبؤ بأي مخاطر أخرى ناتجة عن التغيير في بيئة الاعمال.<sup>2</sup>

### 3. الأنشطة الرقابية

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وعلى سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة.

<sup>1</sup> الدكتور عطا الله احمد سويلم الحسيان، مرجع سبق ذكره، ص 52.

<sup>2</sup> محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة الداخلية في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى، 2009، ص 42.

لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي<sup>1</sup>:

### أ. مراجعة الأداء

تشمل أنشطة الرقابة هنا على مراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة ومختلف البيانات التشغيلية والمالية فيما بينها مع تحليل العلاقات وإجراءات استقصائية وتصحيح ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط، مثل مراجعة مدير التقرير حول قروض استهلاكية مصرفية حسب الفرع والمنطقة ونوع القروض من أجل الموافقة على القرض وتحصيله.

### ب. معالجة المعلومات

تعمل عناصر الرقابة على فحص دقة واكتمال المعلومات من خلال مجموعتين هما:

- عناصر رقابة التطبيق، وتطبق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد على ضمان الحصول على المعلومات وتفويضها، وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق؛
- عناصر الرقابة العامة، وهي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق، وذلك لضمان التشغيل الصحي والمستمر لنظم المعلومات؛

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مدخل في التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن، 2005، ص 213-215.

### ج. الرقابة الفعلية

تشمل هذه الأنشطة توفير الحماية والاستغلال الأمثل للأصول، وتقديم التسهيلات للوصول إلى السجلات والبرامج والملفات المحاسبية، والقيام بالجرد والمقارنات الدورية.

### د. فصل الواجبات

إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعلومات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أثناء التنفيذ العادي لمهامه، وتشمل الأمثلة على فصل الواجبات في إعداد التقرير والمراجعة والموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

### 4. المعلومات والاتصال

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية، وعلى المراجع فهم الإجراءات التي تدير عليها المؤسسة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستعمل في إعداد التقارير المالية، كما أن قنوات الاتصال المفتوحة تساعد على ضمان الإبلاغ عن الاستثناءات من أجل أخذها بعين الاعتبار وعلى المراجع أن يشمل فهمه أيضا بأمور إعداد التقارير المالية والاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة، والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الاتصالات الالكترونية وشفوية.

تقييم المراجع لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملائمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة هي:<sup>1</sup>

- هل تصل المعلومات في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها؛
- هل المعلومات المتحصل عليها تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة؛
- هل يتم توضيح المهام والمسؤوليات بشكل جيد؛
- هل توجد أدوات تنذر وتنبه بوجود أمور غير موافقة؛
- هل تسمع الإدارة لاقتراحات الأفراد عندما تريد اتخاذ قرارات تحسين الإنتاج؛
- هل وسائل الاتصال مع العملاء، الموردين، الزبائن والمتعاقدين الآخرين كافية للحصول على معلومات تخص العروض وتطور الاحتياجات.

### 5. التوجيه والمتابعة

تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وغيرها.

<sup>1</sup> عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955، بسكرة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007، ص67.

### المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تختلف أنظمة الرقابة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى وفقا لطبيعة النشاط وكذا حجم المؤسسة وقدراتها ومع ذلك فإنه يجمع الباحثون على أنه لا بد من مراعاة بعض المقومات التي يلزم توافرها فيها ضمانا لسلامته، كفايته وفعاليتها، وقبل التعرف على هذه المقومات لا بد من التطرق إلى المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، شروط ووسائل فعالية النظام ثم المقومات الأساسية للنظام.

### أولاً: وسائل عمل نظام الرقابة الداخلية

تسعى أي مؤسسة إلى تحقيق أهدافها المحددة من خلال تصميم نظام رقابة داخلية فعال، ولكن هذا النظام لا يمكن أن يحقق هذه الأهداف إلا بتوفير الوسائل اللازمة لفعاليتها ونذكر منها:<sup>1</sup>

#### 1. الخطة التنظيمية

من الضروري وجود خطة تنظيمية موجهة نحو اتخاذ القرارات الصحيحة وتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة، بحيث تبنى على تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة، وتساهم الخطة التنظيمية في بناء العناصر التالية:

✓ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

✓ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية بين مختلف الأنشطة؛

<sup>1</sup> أحمد ماهر، جلال المجريسي، الإدارة المبادئ والمهارات، دار الجامعة للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2001، ص 86.

✓ تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط وكل شخص.

### 2. الطرق والإجراءات

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية بأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ العمليات أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة.

### 3. المقاييس المختلفة

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- احترام الوقت المخصص سواء لتخصيص مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

## ثانياً: شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة وضع نظام مراقبة داخلية فعال يتناسب مع كل الحالات والظروف أمراً مستحيلاً تحقيقه إلا إذا أخذنا بعين الاعتبار ببعض الشروط التي تساعد المنشأة على تحقيق أهدافها وهذه الشروط لا بد من أن تكون في أي نظام رقابة داخلية ونذكر منها<sup>1</sup>:

### 1. تكوين فريق عمل مؤهل

إن نجاح عمل النظام المحاسبي يتطلب أفراداً قادرين بدرجة كافية على القيام بالواجبات المحددة لهم، فمفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة فيجب أن يكون الموظفون على مصداقية عالية وذلك لأن غير الأمناء يمكنهم إفسال أفضل نظام للرقابة الداخلية.

### 2. التفويض الواضح والفصل بين المؤسسات

من المبادئ الهامة في الرقابة الداخلية هو أن لا يكون شخص واحد مسؤولاً عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الوقاية عنها حيث أنه من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولاً على الأصول مسؤولية مادية، مما سيقبل من الأخطاء ومن عمليات النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر.

### 3. القيام بإجراءات مناسبة لإتمام العمليات

إن الكثير من المؤسسات تضع دليلاً لإجراءاتها المحاسبية والإدارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها والإجراءات

<sup>1</sup> أحمد ماهر، جلال المجريسي، مرجع سبق ذكره، ص 87.

المحاسبية توضح في شكل دليل محاسبي يحدد ويصف كل عملية محاسبية حالية أو متوقعة، وكذا الجانب الميكانيكي السليم لعملية مسك الدفاتر.

#### 4. قواعد كلفية الرقابة على الأصول والسجلات

بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات فإن وضع قواعد للمحافظة على رقاب داخلية مناسبة على الأصول والسجلات تعتبر أمراً ضرورياً، فقد ترى الشركة أنه من الأفضل أن يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين وذلك حتى يمكن تحديد المسؤولية.

#### 5. تحقق وفحص مستقل الأداء

لا يمكن للفرد أن يتحقق أو يقيم أداءه الشخصي بطريقة فعالة، لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه للاطمئنان بأن النظام يعمل بشكل سليم، فالخاصية الهامة لهذا القسم هي عمله كذراع الإدارة إلا أنه مستقل، حيث يرفع موظفوه تقاريرهم مباشرة إلى الإدارة العليا فوظيفة هذا القسم تعتبر عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية وذلك لأنها تساعد في منحه تحسينات باستمرار وبشكل عادي.

#### المطلب الرابع: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

بموجب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني وبيان معايير التدقيق رقم (78) ومعيار التدقيق الدولي رقم (315) الصادر عن مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، فإن مدقق الحسابات ملزم بفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لتحديد حجم العينة والاختبارات التي سيجريها للقيود والسجلات المالية، كي يتمكن من إبداء رأيه.

وتمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بعدة خطوات إجراءات والتي نتطرق إليها في هذا المطلب.

### الفرع الأول: أساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يستخدم المراجعون عدة أساليب وادوات لدراسة اجراءات نظام الرقابة الداخلية والتعرف عليها بهدف الحكم على فعالية واداء النظام في أنتاج البيانات المحاسبية السليمة والمحافظة على اصول المؤسسة وبهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف التي تتطلب فحصا لتحديد نطاق سليم للمراجعة والمراقبة وتتمثل هذه الأساليب في ما يلي:<sup>1</sup>

#### 1. طريقة التقرير الوصفي

تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق، شرح تدفق البيانات عمليات وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولين لكل دورة العمليات. حيث يقوم المراجع بوصف نظام الرقابة، بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة فإنه يعد وصفا مكتوبا للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام، حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أية حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة، ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية، إلى سوء فهم للنظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام.

<sup>1</sup> عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة سكيكدة، 2006/2007، ص77.

## 2. طريقة الاستقصاء

تقوم هذه الطريقة على اعداد قائمة أسئلة تعطي الاجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات والبيانات الوارد ويجب ان تصاغ هذه الاسئلة بطريقة تهدف الى الاستفسار عن تفاصيل العمل وخطواته المتبعة في مركز النشاط وبراغي عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الاسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية:<sup>1</sup>

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن سؤال، والتحقق التي تتم للتأكد منها؛
- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة، الداخلية؛
- احتواءها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالتالي:

- ✓ مدي صحة النظام المحاسبي؛
- ✓ تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي؛
- ✓ المشتريات والمبيعات؛
- ✓ المخزونات؛
- ✓ المدفوعات والمقبوضات النقدية؛
- ✓ الرواتب والأجور.

<sup>1</sup> خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 02، 2004، ص 175.

### 3. طريقة خرائط التدفق

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

وأجهزة الادخار والإخراج في حالة الأنظمة الآلية وتستخدم في إعداد خرائط التدقيق رموز متعارف عليها عالميا تختلف عن الرموز المستخدمة في إعداد خرائط الإجراءات.<sup>1</sup>

#### أهمية خرائط التدفق والمراجعة

- تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات، لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة و تقييم كافة نظم الرقابة الداخلية؛
- تعتبر خرائط التدفق مفيدة في إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة؛
- يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بسرعة؛
- تتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة وهذا عند استخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> محمد ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 76.

### الفرع الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يكون دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في شكل قائمة استبيان (استقصاء) أو في شكل ملخص تذكيري أو تقرير وصفي أو في شكل خرائط التدفق أو في شكل فحص النظام المحاسبي، وفيما يلي شرح موجز لكل من هذه الوسائل.

#### 1. قائمة الاستبيان

يكون على شكل قائمة تضم استفسارات تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتقدم هذه الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وترجع للمدقق الذي يقوم بدوره من التأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام.<sup>1</sup>

وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين مدققي الحسابات، لما تحققه من مزايا عديدة أهمها:<sup>2</sup>

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهتم مدقق الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛
- إمكانية استخدام مبدأ التتميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية التدقيق بفترة كافية؛

<sup>1</sup> بن عيشي بشير وبن عيشي عمار، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة الجزائرية، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2012، ص 05.

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، بدون دار نشر، الطبعة الأولى، فلسطين، 2002، ص ص 162-163.

- يمكن استخدام الوسائل الأخرى بواسطة أشخاص أقل تأهيلاً وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الوسائل الأخرى للتقييم،
  - تمدنا بمعيار يمكن استخدامه كمقياس لمدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الموجود وهذا ما تفتقر إليه الوسائل الأخرى للتقييم،
  - يمكن إعداد قائمة الاستبيان النموذجية لنتناسب مع كل نوع من أنواع المنشآت فتوفر بذلك وقت التدقيق الذي كان سيضيع في إعداد قائمة لكل منشأة على حدة،
  - يلقي استخدام قائمة الاستبيان قبولاً عاماً من العملاء بدلاً من أسلوب الاستفسارات وإلقاء الأسئلة والذي قد يعني أنهم محل استجواب أو مساءلة أو أن المدقق يسعى للإيقاع بهم.
- ومع ذلك يعاب على قائمة الاستبيان النموذجية أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المؤسسات ذات النشاط المتشابه، وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمؤسسة، كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام.
- وبالرغم من هذه العيوب، فلا تزال استخدامها يلقي قبولاً عاماً في كل مكان.

### 2. الملخص التذكيري

ويشمل هذا الملخص الذي يعده المدقق على بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة إسترشادية لمساعدتي المدقق عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المؤسسة فكأن الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية.

ومما يعيب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات فحص الرقابة حيث أنه متروك لمساعد المدقق حرية انتخاب إجراءات الفحص التي يرونها.<sup>1</sup>

### 3. التقرير الوصفي

ويقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية. وهي طريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما ويلخص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

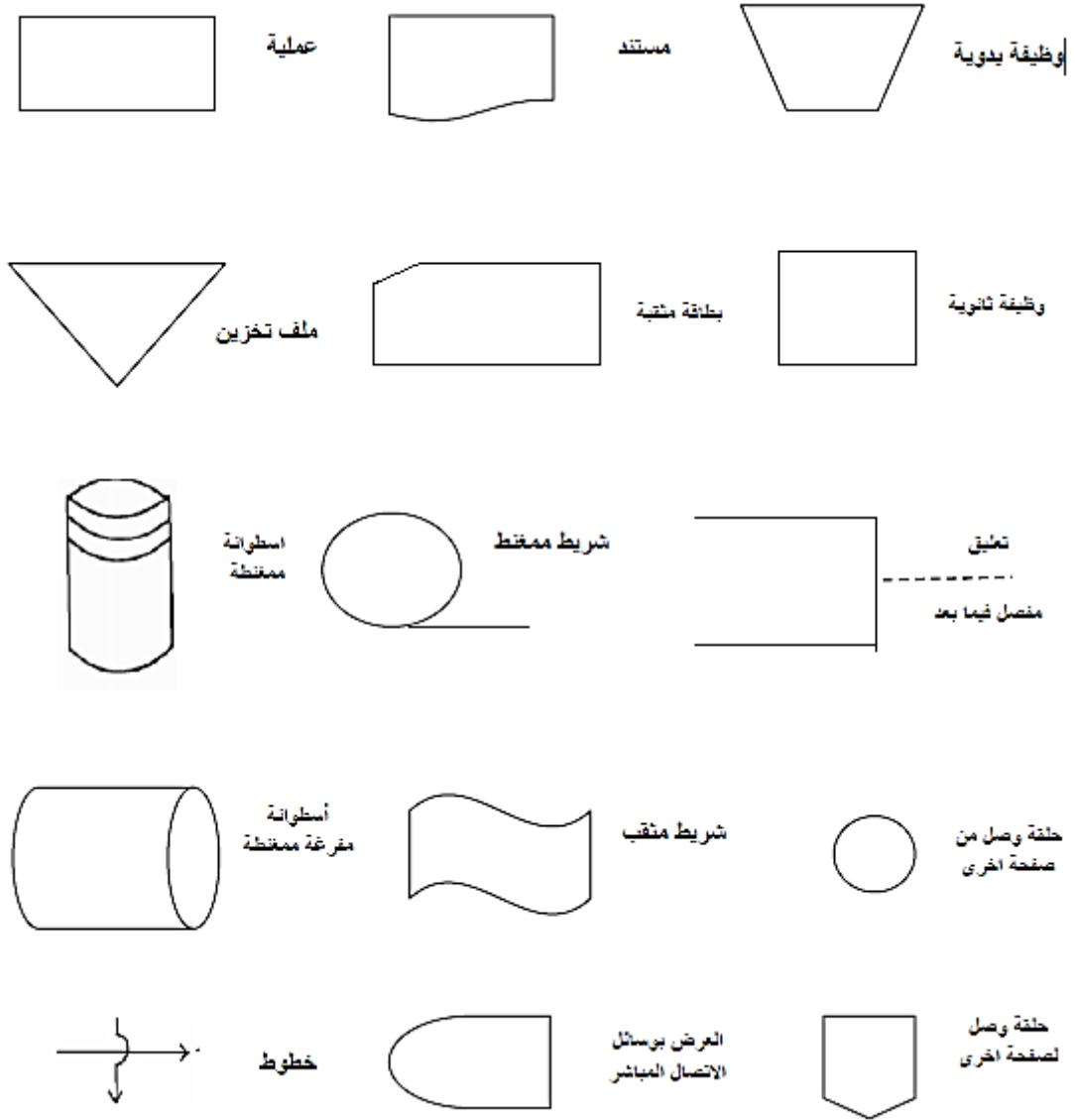
### 4. خرائط التدفق

يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية أي المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها، والمستندات التي تعد في كل خطوة، والدفاتر التي تثبت بها والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها، يمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 143.

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 162.

الشكل رقم (02): بعض الأشكال النموذجية المستخدمة في خرائط التدقيق



**المصدر:** شباحي الصحرابي، مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسبلة، الجزائر، 2015-2016، ص 28.

ويوضح الشكل رقم (02) أن خريطة التدفق تتكون من عدة أعمدة يمثل كل منها الوظيفة أو القسم أو الموظف، وكذلك الأعباء التي يقوم بأدائها الموظف أو القسم والمستندات التي يقوم بإعدادها أو تداولها، واتجاه تدفق هذه المستندات، ويستخدم عدد من الأشكال المتعارف عليها في إعداد هذه الخرائط الموضحة في الشكل أعلاه.

### 5. فحص النظام المحاسبي

وهنا يحصل المدقق على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقه، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل وسيلة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات... الخ.

ونشير إلى أن بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فالهدف من وراء استعمال أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول النظام.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص 42.

### المبحث الثاني: أداء المؤسسة الاقتصادية

لقد شهد القرن الأخير تطورات اقتصادية سريعة، برز فيها دور المؤسسة على الساحة الاقتصادية وتشابكت علاقاتها مع المتعاملين، وهذا ما أدى إلى زيادة أهمية الوظيفة المالية داخل المؤسسة باعتبارها الوظيفة التي تحدد كيفية سير وتمويل مختلف العمليات التي تجريها.

### المطلب الأول: المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية والمحور الأساسي الذي يدور حوله أي اقتصاد حيث تعمل من خلال وظائفها المختلفة إلى بلوغ وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة.

### الفرع الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية

**التعريف الأول:** تعرف المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية، المادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق مكاني<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** يعرف ناصر دادي عدون المؤسسة على أنها: "كل هيكل تنظيمي اقتصادي مستقل مالياً، في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج، أو تبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، أو القيام بكليهما معاً (إنتاج + تبادل)، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع نشاطه"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرزاق بن حبيب: اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2000، ص 25.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، 1998، ص 11.

**التعريف الثالث:** حسب اتجاه L. Von Bertalanffy، فإن المؤسسة كمنظمة تعتبر في نفس الوقت هيكلًا اجتماعيًا واقعيًا وكمعامل اقتصادي، وتتمتع بخصائص تنظيمية، ويمكن وضعها كنظام مفتوح وهذا معناه أن المؤسسة نظام:

- لأنها مكونة من أقسام مستقلة، مجمعة حسب هيكل خاص بها.
- لأنها تملك حدودًا تمكنها من تحديدها وتفصلها على المحيط الخارجي.
- وهي نظام مفتوح لأنها تتكيف بوعي مع تغيرات المحيط بفعل القدرات المتخذة من طرف مسيرتها.<sup>1</sup>

**تعريف شامل:** هو تعريف تتلاقى فيه وجهات نظرًا للعديد من الاقتصاديين والذي يعتبر المؤسسة نظام مفتوح يضم مجموعة من العناصر المتفاعلة فيما بينها قصد تحقيق هدف معين.

### الفرع الثاني: تصنيفات المؤسسة الاقتصادية

توجد عدة معايير لتصنيف المؤسسات الاقتصادية نذكر منها:

#### أولاً: التصنيف حسب معيار الحجم

ويعتبر من أكثر المعايير شيوعاً، ويضم مجموعة من المؤشرات والتي على أساسها نرتب المؤسسات مثل: رقم الأعمال، عدد العمال، رأس المال المستثمر، حجم الأرباح... الخ.

فالتقسيم على أساس عدد العمال يصنف المؤسسات الاقتصادية إلى:

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، نفس المرجع، ص 47-48.

### 1- المؤسسات المصغرة

ملكيتها تعود لعائلة أو لشخص واحد وهو المسؤول على أدائها، يتراوح عدد عمالها من 1 إلى 10 عمال، وغالبا ما ينشط هذا النوع من المؤسسات في المجال الحرفي، التجارة الزراعية.

### 2- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

وتشغل ما بين 10 إلى 500 عامل، هذا النوع سائد أكثر في البلدان الرأسمالية كونه يتميز بالابتكار والإبداع في نشاطها الأساسي، وهو ما يدفع السلطات إلى تشجيعها.

### 3- المؤسسات الكبيرة:

وتشغل يد عاملة كبيرة تفوق 500 عامل، ملكيتها غالبا ما تعود إلى عدد كبير من الأشخاص، ولهذه المؤسسات أشكال مختلفة من بينها.

### أ. المجمع LE GROUPE

عبارة عن مجموعة مؤسسات تربطها علاقة مالية واقتصادية وهي تابعة للمؤسسة الأم، ومثال ذلك في الجزائر: مجمع الرياض، مجمع صيدال..... الخ.

### ب - المؤسسات متعددة الجنسيات LA FIRME MULTINATIONAL

عبارة مؤسسات عابرة للقارات ولا تعترف بالحدود الجغرافي، حيث تقيم وحدات إنتاجية في العديد من البلدان، متبعة في ذلك سياسات استراتيجيات عالمية، هذه الأخيرة تختلف من مؤسسة لأخرى، ونذكر من هذه الإستراتيجيات:

استراتيجية تخفيض التكاليف، وذلك من خلال إقامة فروع في البلدان التي توفر يد عاملة رخيصة بالإضافة إلى المواد الأولية التي لا تكلفها الكثير في سبيل الحصول عليها.

- توسيع حصتها السوقية على المستوى العالمي، من خلال إنشاء هذه الوحدات الإنتاجية في بلدان مختلفة وهو ما يجنبها الحواجز الجمركية.

### ثانياً: التصنيف حسب نوع النشاط:

وحسب هذا المعيار فإن المؤسسات تنقسم إلى أربعة قطاعات.

### ب. القطاع الأولي SECTEUR PRIMAIRE

ويضم هذا القطاع جميع المؤسسات ذات النشاط المباشر مع الطبيعة كالزراعة الصيد البحري.

### 2- القطاع الثانوي SECTEUR SECONDAIRE

ونجد فيه المؤسسات التحويلية، مؤسسات البناء والأشغال العمومية.

### 3- القطاع الثالث SECTEUR TERTIAIRE

ضمن هذا القطاع نجد المؤسسات المالية كالبنوك والمصاريف، وكالات التأمين، المؤسسات التي تقدم خدمات النقل والتوزيع.

### 4- القطاع الرابع SECTEUR QUARTIAIRE

هذا القطاع موجود بشكل بارز في البلدان المتقدمة ويضم جميع مؤسسات الاتصال بمختلف أنواعه، وكذا الصناعات المعلوماتية.

### ثالثاً: التصنيف حسب طبيعة الملكية

حسب طبيعة الملكية تصنف المؤسسات إلى مؤسسات خاصة، عمومية، مختلطة، بالإضافة إلى التعاونيات.

#### 1- المؤسسات الخاصة

المؤسسة الخاصة هي المؤسسة التي يمتلكها شخص واحد وتسمى المؤسسة الفردية حيث تعتمد في طريقة تمويلها على مالكها، وهو الذي يقوم بإدارتها وتسييرها وتنظيمها ويتخذ القرارات فيها<sup>1</sup>

#### 2- المؤسسة العمومية

وتعود ملكيتها للدولة أو الجماعات المحلية، وهي غالباً ما تكون ذات طابع استراتيجي مثل مؤسسة السكك الحديدية ن صناعة الحديد والصلب، صناعة الأسلحة....

#### ت. المؤسسات المختلطة

وتأخذ مركز وسط بين المؤسسات السابقة، حيث أن ملكيتها مشتركة بين القطاع العام المتمثل في الدولة والجماعات المحلية من جهة والقطاع الخاص المتمثل في الأفراد من جهة ثانية.

#### ث. التعاونيات

وهي وحدات إنتاجية يشكلها الأفراد مع بعضهم البعض بغية خدمة أعضائها وخلق روح التعاون والتضامن بين أفرادها.

<sup>1</sup> مليكة زغيب، أدوات التحليل المالي للمؤسسة العمومية الصناعية، رسالة ماجستير - جامعة منتوري قسنطينة 1997 ص

## رابعاً: التصنيف حسب الشكل القانوني

تصنف المؤسسات تبعاً لهذا المعيار إلى شركات أموال وشركات أشخاص.

### 1- شركات الأشخاص

وفيها يكون الخطر المتعلق بتوظيف الأموال غير محدود، يقوم هذا النوع من الشركاء على الاعتبارات الشخصية للشركاء من معاملة حسنة وثقة متبادلة، ويتضمن هذا النوع من الشركات: المؤسسة الفردية، شركات التضامن، شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة.

### 2- شركات الأموال

تقوم شركات الأموال أساساً على الاعتبار المالي بهدف جمع أكبر قدر ممكن من الأموال ويتضمن هذا الصنف على: الشركات ذات المسؤولية المحدودة - شركات الأسهم - شركات التوصية بالأسهم.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

يقصد بالأداء المؤسسي بأنه التعبير عن نشاط شمولي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس ومعايير معينة بناء على أهداف طويلة الأجل، فهو القاسم المشترك لجميع الجهود المبذولة من قبل الإدارة والعاملين في إطار منظمات الأعمال.

## الفرع الأول: مفاهيم حول الأداء بالمؤسسة الاقتصادية

**التعريف الأول:** "إنجاز الأعمال كما يجب أن تتجزأ وهذا ينسجم مع اتجاه بعض الباحثين في التركيز على إسهامات الفرد في تحقيق أهداف المنظمة من خلال درجة تحقيق إتمام

<sup>1</sup> العربي دخموش، محاضرات في اقتصاد المؤسسة، مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة، 2001، ص 12.

مهام وظيفته حيث يعبر الأداء عن السلوك الذي تقاس به قدرة الفرد على الإسهام في تحقيق أهداف المنظمة".<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** يشير الأداء إلى: "درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة".<sup>2</sup>

**تعريف شامل:** أداء المنشأة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، الأداء إذن هو الكفاءة والفعالية معا.

**الفرع الثاني: تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**

### 1. تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات التوازن المالي

يمكن تعريف التوازنات المالية بأنها التقابل القيمي والزمني بين الموارد المالية في الميزانية من جهة، واستعمالاتها من جهة ثانية، حيث تختلف عناصر الموارد في مدة استعمالها التي ترافق استحقاقها وكذلك تختلف عناصر الاستعمالات التي توافق درجة ثبوتها.

**وتتمثل مستويات التوازن المالي في:**

أ. **التوازن الدائم أو الأول:** رأس المال العامل (FR): يقصد برأس المال العامل حجم الاستثمار المتاح في الموجودات قصيرة الأجل ويعبر رأس المال العامل عن مقدار الزيادة

<sup>1</sup> نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة الاقتصادية العمومية، أطروحة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 17.

<sup>2</sup> راوية محمد حسن، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 215.

في الأصول المتداولة، وبالتالي من هذا المؤشر في الحكم على مقدرة الشركة على مواجهة الخصوم المتداولة المستحقة عليها، ويتم احتساب رأس المال العامل بالمعادلة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأصول المتداولة} - \text{الخصوم المتداولة}$$

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

ب. التوازن المتوسط: احتياجات رأس المال العامل (BFR): تشمل المؤسسة في كل دورة استغلالية على موارد دورية (وهي الديون الأجل ماعدا السلفات المصرفية) وهذه الموارد تغطي مستلزمات أو احتياجات الدورة (هي المخزونات والقيم القابلة للتحقيق).

وبمقارنة قيمة العنصرين تحدد هل هذه المؤسسة تحتاج إلى موارد إضافية من غير الدورة أم لا؟ فإذا كان الفرق موجبا فان المؤسسة لم تغطي كل احتياجات الدورة الاستغلالية بواسطة موارد الدورة العادية، بل لديها حاجة إلى وسائل مالية أخرى وعليها أن تبحث عن موارد إضافية لمواجهة هذه الاحتياجات، بالتالي تلجأ إلى مواردها تزيد مدتها عن الدورة، أو تحتاج إلى رأس المال العامل، والعكس في حالة سلبية النتيجة.<sup>2</sup>

علاقة حساب احتياج رأس المال العامل:

$$\text{احتياج رأس المال العامل} = \text{احتياج الدورة} - \text{موارد الدورة}$$

$$(\text{قيم الاستغلال} + \text{القيم القابلة للتحقق}) - (\text{الديون قصيرة الأجل} + \text{السلفات المصرفية})$$

<sup>1</sup> محمد المبروك ابو زيد، التحليل المالي شركات وأسواق مالية، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، الطبعة الثانية، 2009، ص25.

<sup>2</sup> ناصر دادي، مرجع سبق ذكره، ص25.

التوازن الثالث الخزينة: تعبر الخزينة عن القيم المالية التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لدورة معينة، فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة، أو عن الصافي بين رأس المال العامل واحتياجات رأس المال العامل.

أي القيم السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بعد طرح احتياجات رأس المال من رأس المال العامل من رأس المال العامل

❖ الخزينة هي الفرق بين رأس المال العامل الإجمالي FR واحتياج رأس المال العامل

BFR

• علاقة حساب الخزينة:

الخبزينة = القيم الجاهزة - السلفات المصرفية

الخبزينة = رأس المال العامل - احتياج رأس المال العامل

2. تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات السيولة والنشاط

1. نسب السيولة

يقصد بنسب السيولة تلك النسب التي تقيس مقدرة المنشأة، على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل وتشير هذه النسبة إلى ما مقدار الأصول المتداولة التي ينبغي توفرها لتغطية الخصوم المتداولة فوراً، باستثناء المخزون حيث يصعب بيع المخزون حالاً أو أن قيمته السوقية أقل من قيمته السوقية أقل من قيمته الدفترية أو أعلى منها والنسب تتمثل في:

### أ. نسبة التداول

تشير نسبة التداول إلى قدرة الشركة على مواجهة الخصوم المتداولة؛ ويتم حساب هذه النسبة بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة.<sup>1</sup>

يتم حساب نسبة التداول بموجب العلاقة أدناه

$$\text{نسبة التداول} = \text{مجموع الأصول المتداولة} / \text{مجموع الخصوم المتداولة}$$

### ب. نسبة التداول السريعة

تلك النسبة التي تعتبر مقياساً لمقدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات قصيرة لأجل من الأصول سريعة التحول إلى نقدية، تقيس هذه النسبة درجة السيولة السريعة المتاحة حالاً للوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل.<sup>2</sup>

$$\text{نسبة التداول السريع} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون السلعي}) / \text{الخصوم المتداولة}$$

### ج. نسبة التمويل الدائم

وهي تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة، ويدل على نسبة التغطية المالية لأصول الثابتة بواسطة الأصول الدائمة وتعطى بالعلاقة التالية:<sup>3</sup>

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \text{الأموال الدائمة} / \text{الأصول الثابتة}$$

<sup>1</sup> منير ابراهيم هندي، الادارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الخامسة، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، 2003، ص74.

<sup>2</sup> عاطف وليم اندراوس، التمويل والادارة المالية للمؤسسة، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2008، ص88.

<sup>3</sup> خميسي شيخة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومه للطباعة، الجزائر، 2010، ص83.

د. سيولة المخزون: كما أمكننا قياس سيولة الحقوق بإيجاد متوسط فترة التحصيل، فإنه يمكننا قياس سيولة المخزون بإيجاد متوسط الفترة التي تمضي منذ دخول البضاعة للمخازن حتى تحصيل قيمتها.

ويمكن تجزئة تلك الفترة إلى فترتين: الأولى هي متوسط فترة التخزين وتمثل متوسط فترة بقاء البضاعة المشتراة في المخازن حتى يتم بيعها، والثانية تمثل متوسط الفترة التي تمضي منذ بيع البضاعة حتى تحصيل قيمتها وبالنسبة لمتوسط فترة التخزين، فيتم حسابها بقسمة رصيد المخزون على تكلفة البضاعة المباعة وضرب النتائج في عدد أيام السنة.

$$\text{متوسط فترة التخزين} = (\text{عدد أيام السنة} * \text{رصيد المخزون}) / \text{تكلفة البضاعة المباعة}$$

### 2. نسب النشاط

تستخدم نسب النشاط لقياس مدى مساهمة مجموعة الاصل المعين في الربحية<sup>1</sup> وهي النسب التي تقيس الكفاءة في إدارة الأصل هي النسب التي تقيس مدى فاعلية المشروع في استخدام الموارد المتوفرة لديه وتتمثل هذه النسب في:

أ. **معدل دوران الأصول:** يتم حساب معدل دوران الأصول بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول وبهذا فإنه يقيس مدى كفاءة الإدارة في استغلال تلك الأصول.<sup>2</sup>

$$\text{معدل دوران إجمالي الأصول} = \text{صافي المبيعات} / \text{مجموع الأصول}$$

<sup>1</sup> عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي للقوائم المالي ودراسات الجدوى، دار الجامعية، مصر، 2009، ص 73.

<sup>2</sup> منير ابراهيم هندي، مرجع سبق ذكره، ص 83.

ب. معدل دوران الأصول الثابتة: ويتم حساب معدل دوران الأصول الثابتة بقسمة صافي المبيعات على صافي الأصول الثابتة، ويعتبر هذا المعدل مؤشراً لمدى الكفاءة في إدارة أصول المؤسسة.

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \text{صافي المبيعات} / \text{الأصول الثابتة}$$

ج. معدل دوران الأصول المتداولة: يتم حساب معدل دوران الأصول المتداولة بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول المتداولة، ويعتبر هذا المعدل مؤشراً لمدى الكفاءة في إدارة هذا النوع من الأصول وتوليد المبيعات منه ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الأصول المتداولة} = \text{صافي المبيعات} / \text{الأصول المتداولة}$$

د. معدل دوران المخزون: يعتبر معدل دوران المخزون مؤشراً لمدى سلامة حجم الاستثمار في المخزون السلعي ولكي نوضح، سوف يتم حساب معدل دوران المخزون بقسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون خلال العام.<sup>1</sup>

$$\text{معدل دوران المخزون} = \text{تكلفة البضاعة المباعة} / \text{متوسط المخزون}$$

### 3. تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات الربحية والمردودية

تم التطرق إلى مؤشرين آخرين من مؤشرات تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية وهما مؤشري الربحية والمردودية.

<sup>1</sup> منير ابراهيم هندي، المرجع نفسه، ص 210.

أ. نسب الربحية

الربحية تمثل صافي نتيجة الأعمال الناتجة عن العديد من السياسات والقرارات؛ ونسب الربحية تقدم بعض المعلومات عن كيفية تشغيل الشركة، وتتمثل مؤشرات الربحية في:

• نسب الربح إلى المبيعات

تقيس هذه النسب مدى نجاح المنشأة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف توليد أكبر قدر من الأرباح من المبيعات. وتتضمن عدد من النسب من أهمها هامش مجمل الربح، وهامش صافي الربح.

• هامش الربح الإجمالي

يتم حساب هامش الربح الإجمالي بالعلاقة التالية:

$$\text{هامش الربح الإجمالي} = \frac{\text{الربح الإجمالي}}{\text{المبيعات}}$$

• هامش الربح الصافي

يتم حساب هامش الربح الصافي بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على صافي المبيعات.

$$\text{هامش الربح الصافي} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{المبيعات}}$$

• نسب الربحية إلى الأموال المستثمرة

تقيس هذه النسب مدى قدرة الإدارة على توليد الأرباح من الأموال المستثمرة، ومن أبرز هذه النسب القوة الأيرادية، والربح الصافي إلى مجموع الأصول.

القوة الايرادية: يتم حساب القوة الايرادية بقسمة صافي ربح العمليات على مجموع الأصول المشتركة في العمليات.

نسبة صافي الربح إلى مجموع الأصول: يطلق على هذه النسبة معدل العائد على الاستثمار التي يقوم عليها نظام ديون نظام دييون، ويقاس هذا المعدل بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على مجموع الأصول.

### ب. نسب المردودية<sup>1</sup>

تعرف المردودية على أنها ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمرة في تحقيق النتائج المالية.

• **المردودية الاقتصادية:** تهتم المردودية الاقتصادية بالنشاط الرئيس، وتستبعد النشاطات الثانوية وذات الطابع الاستثنائي، حيث تحمل في مكوناتها عناصر دورة الاستغلال ممثلة بنتيجة الاستغلال من جدول حسابات النتائج والأصول الاقتصادية من الميزانية أي تقيس مساهمة الأصول الاقتصادية في تكوين نتيجة.

• **المردودية المالية (مردودية الأموال الخاصة):** تهتم المردودية المالية بإجمالي أنشطة المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر والحركات المالية، حيث نأخذ النتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج والأموال الخاصة من الميزانية.

• **الرافعة المالية:** ترتبط بهيكل التمويل وتعني شراء الأصول من الأموال المقترضة أو من إصدار أسهم ممتازة وهو ما يعني محاولة الوحدة استثمار رأس المال المقترض بما يحقق عائد أكبر من تكلفة الاقتراض.

<sup>1</sup> الياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الاردن، 2006، ص 267.

#### 4. تقييم الأداء المالي عن طريق نسب النمو والرفع

من خلال هذا المبحث نتناول المؤشرات التي تقيس مدى نمو واستقلالية المؤسسة، حيث يكتسي هذين المؤشرين أهمية كبيرة لدى المسيرين داخل المؤسسة أو الدائنين خارجها.

##### أ. نسب النمو

تقيس نسب النمو مدى التوسع والتقدم الذي تحققه الشركة على مر الزمن. فالنمو هدف مرغوب فيه إذ أنه يمكن من توسيع الشركة وتمثل نسب النمو في:<sup>1</sup>

• **نمو المبيعات:** هي نسبة تؤثر المبيعات الصافية المتحققة خلال سنة مالية معينة، بالقياس مع السنة الماضية.

• **نمو الدخل الصافي:** وتقاس بالشكل التالي

##### نمو الدخل الصافي =

النتيجة الصافية للسنة الحالية - النتيجة الصافية للسنة الماضية / النتيجة الصافية للسنة الماضية

• **نمو القيمة المضافة:** يستخدم هذا المعيار لبيان القيمة المضافة التي ستولد من العملية.

##### ب. نسب الرفع

إن نسب الرفع المالي تبين مدى اعتماد المنشأة على المديونية في تمويل نشاطه، فإن المديونية تعتبر مصدر رئيس في تمويل، ومن النسب التي تقيس الرفع هي:

• **نسبة المديونية:** تبين هذه النسبة مدى اعتماد المنشأة في تمويل إجمالي موجوداتها على المطلوبات وتبين كل دينار واحد من إجمالي الموجودات كم يقابله من ديون.

<sup>1</sup> محمد علي ابراهيم العامري، الادارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الاردن، 2007، ص124.

- مضاعف حق الملكية: ويطلق عليها أحيانا نسبة الرفع، وتبين هذه النسبة كم دينار من إجمالي الموجودات التي تم تمويلها مقابل كل دينار واحد من حق الملكية.

### المطلب الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية

ان عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة فقد عرفها أحد الباحثين " الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لي تصل إلى هدف محدد, وان تقييم الأداء هو استقراء أدوات ومؤشرات المعلومات الرقابية التي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأييد مساراتها الفعلية اذا أنت تتجه فعلا إلى الانجازات المرغوبة، أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين: الأولى محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة لأهداف ومنعها من الانحراف، والثانية تصحيح مسار الأنشطة وهذا هو تقييم الأداء.<sup>1</sup>

وحسب fayol الرقابة على التحقق عما اذا ان لشيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وان غرضها هو الاشارة إلى نقاط الضعف الموضوعة والتعليمات الصادرة والخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء.

ومن خلال تعريف fayol يمكن ملاحظة التداخل الكبير بين تقييم الاداء والرقابة من حيث الغرض منها واعتبر DERVAUX COULAUD ان الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان ان القرارات التي اتخذتها الادارة العليا يتم تتبعها بفعالية وكفاءة من أجل تحسين أداء المؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم اداء المؤسسة في ظل معايير الاداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2013، ص 10.

<sup>2</sup> كوثر بوعابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 33.

### خلاصة

يمكن القول بأنه على إدارة أي مؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، كما ينبغي عند تقييم أي نظام للرقابة الداخلية مراعاة الظروف والمحددات اللازمة لبعض العناصر والعمليات التي تخلق مجالاً للتلاعب.

كم أن الهدف من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصولها وممتلكاتها من الضياع والإهمال، وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات والوسائل الإدارية والمحاسبية والمالية التي تقوم بتقييم هذا النظام بصور دقيقة وصحيحة.



# الفصل الثاني

دور نظام الرقابة الداخلية  
في تحسين اداء المؤسسة  
الاقتصادية

### تمهيد

مواكبة للتطورات الحاصلة في مختلف الميادين العلمية والاقتصادية والتكنولوجية لجأت معظم المؤسسات إلى القيام بعملية المراجعة لسياستها وأهدافها ونشاطاتها المتعلقة بالتدريب في إطار ضمان تطوير وتنمية الموارد البشرية، وكذلك تمكين العمال من اكتشاف المعارف والمعلومات والاتجاهات والمهارات التي تتطلبها أعمالهم.

وكنموذج من المؤسسات التي انتهجت هذه السياسة المتعلقة بالتدريب، اخترنا المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة لمناقشة التدريب بها.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى التعريف بميدان الترخيص بداية بنشأة المؤسسة الأم وصولاً إلى تعريف عام للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة وأهدافها والهيكل التنظيمي لها، ومن ثم سنتطرق إلى الجانب العملي والذي يتمثل في دور الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية محاولين فيها إسقاط الجانب النظري على التطبيقي.

**المبحث الأول: التعريف بميدان التربص**

**المطلب الأول: تعريف عام للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة**

**أولاً: لمحة تاريخية للمركب**

يقع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين برج بوعريريج والمسيلة (حي 270 مسكن) بدأ بناؤها سنة 1980 م حيث تم تشغيلها أول مرة سنة 1982 م.

وقد حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة وهذا في 02 أكتوبر 1997 م على مساحة 30.775 متر مربع منها 12.555 متر مربع مغطاة، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة 2010 مبلغ 1.449.460.000 دج كما أصبح عدد عمالها 159 عامل وهذا في 31/12/2010، وتنقسم هذه الوحدة إلى قسمين قسم قديم وقسم جديد. 159 عامل وهذا في 31/12/2010، وتنقسم هذه الوحدة إلى قسمين قسم قديم وقسم جديد.

**ثانياً: ممتلكات المركب**

تمتلك الشركة التابعة للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة مسمدتين ومطحنة واحدة علماً أن:

**القسم الأول:** ويتكون من مسمدة ومطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "BUHLER" وتاريخ بداية الاستغلال لها سنة 1981 م وقدرتها الإنتاجية 2000 قنطار يومياً، وتكلفة إنجازها الإجمالية 220.915.480,55 دج.

وارتفعت القدرة الإنتاجية إلى 3000 قنطار يومياً سنة 1999 م، وقدرت تكلفة رفع القدرة الإنتاجية 242.202.253,51 دج.

## الفصل الثاني — دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

القسم الثاني: يتمثل في مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية "GOFETTE" وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 م وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101,84 دج.

### 1/- قدرات المركب:

#### البطاقة الفنية للشركة التابعة:

- قدرة الطحن 5.500 قنطار يوميا من القمح الصلب و 500. أمن القمح اللين.
  - قدرة الانتاج 3.630 قنطار يوميا من السميد ( سميد ممتاز ب: 64% نسبة الاستخلاص)، و 1.080 قنطار يوميا من الدقيق ( دقيق خبز ب: 72% نسبة استخلاص).
  - قدرة تخزين 125.000 قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار - قمح لين 62.500 قنطار).
  - طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن.
  - أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات سنة 2009 فهي كالآتي:  
السميد 199.283 قنطار، الدقيق 209.629 قنطار بقايا الطحن 189.004 قنطار،  
العجائن الغذائية 531 قنطار .
- رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2009 = 1.256.752.274.58 دج

2- وظائف المركب:

الوظيفة الإدارية: وهي وظيفة غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار ما يلي:

- ضمان التسيير الإداري (سير الملفات والاتصالات، التوجيه..... إلخ)؛

- ضمان التسيير المالي والمحاسبي المالية التسجيلات، التقييم..... إلخ)؛

- ضمان النشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات الإنتاج، تسيير الملفات التقنية..... إلخ).

الوظيفة الإنتاجية تتمثل في الأدوار التالية :

- تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها ؛

- بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفريضة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة

والكسكسي ..... إلخ.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

الهيكل التنظيمي للمركب ما هو إلا وسيلة للإعلام يسهل على المستخدمين معرفة تقنيات تقسيم العمل والتركيب السامي الإداري من حيث تباين دوائر ومصالح الوحدة وسنعرض أهم دوائر هذه الشركة وخصائصها والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمركب عرف بعض التغييرات وهذا ما جاء فيه:

#### أولاً: المديرية العامة

يشرف على تسييرها مدير وحدة له صلاحيات نسبية للمدير مهمته الأساسية هي التنسيق بين مختلف مصالح المركب ولهذا تركز له عدة مهام أهمها:

- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة؛
  - يعتبر الواجهة الأولى للوحدة؛
  - التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع؛
  - يقوم بالربط بين جميع الدوائر؛
  - يقوم المدير العام يومياً بإعلام الرئيس المدير العام للشركة الأم.
- وتنقسم إلى عدة أقسام هي:

#### 1/- التقييم والاتصال:

وهي تابعة للمديرية العامة المكلفة بتسجيل البريد الصادر والوارد طبع المراسلات الصادرة عن طريق المديرية العامة.

### 2- الوقاية والأمن:

ومهمتها حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية الخاصة من ناحية الحرائق والسرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من كل الأخطار.

### 3- الاستشارة القانونية: |

حيث يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو محامي لدى المركب وهو المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها المؤسسة سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

### 4- ضمان النوعية:

نظرا لسعي المركب للحصول على درجات ISO فإنها تولي جانبا كبيرا من الاهتمام بهذا الجانب وذلك بالتنسيق مع خبراء أجنبية فهي تهتم بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة دوليا سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية والتغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.

### 5- المراجعة:

يعمل لصالح المركب ويتمثل في مراقبة داخلية بين لكل المصالح والمديريات وكذلك يعمل على التوجيه بالإضافة إلى إعطاء تقارير للرئيس المدير العام حول أعماله.

6- نوعية المنتجات والمواد الأولية:

هذه المصلحة تهتم بمراقبة النوعية وذلك بالرسالة المخبرية للمواد الأولية ومدى صلاحيتها وجودتها ومطابقتها للمعايير كل هذا قبل عملية الطحن أما بعد عملية الطحن فهي تهتم بالمنتج ذاته ومدى جودته.

ثانيا: مديرية الاستغلال

تتمثل مهمة مدير الاستغلال في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال وتنقسم الدوائر إلى أربعة مصالح وهي:

1- مصلحة التموين:

وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بالعملية وتنقسم إلى فرعين هما:

- فرع التغيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية.
- فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

2- مصلحة الصيانة:

ويشغلها رئيس المصلحة ومهمته إصلاح العطل بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24/24سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

2-1- فرع الالكتروميكانيك: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات.

2-2- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

3-/ مصلحة الإنتاج:

مهمتها مختصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علمياً.

4-/ مصلحة تسيير المخزونات:

تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعملية الجرد الشهرية والسنوية وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

- فرع الاستقبال وتخزين الحبوب؛

- فرع تسيير مخزونات الأكياس؛

- فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

ثالثاً: مديرية الإدارة المالية

ومهمتها خاصة بشؤون الإدارة والعمليات المالية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:

1-/ مصلحة المحاسبة والمالية :

تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع المبيعات؛

- فرع تسيير المخزون؛

- فرع تسيير التثبيتات؛

- الصندوق؛

- الجباية؛

- فرع التسيير المحاسبي للأجور.

## 2- مصلحة الموارد البشرية:

لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وذلك لإعطاء أكبر كفاءة، تتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين؛

- فرع الخدمات الاجتماعية.

## 3- مصلحة الوسائل العامة: ومن مهامها:

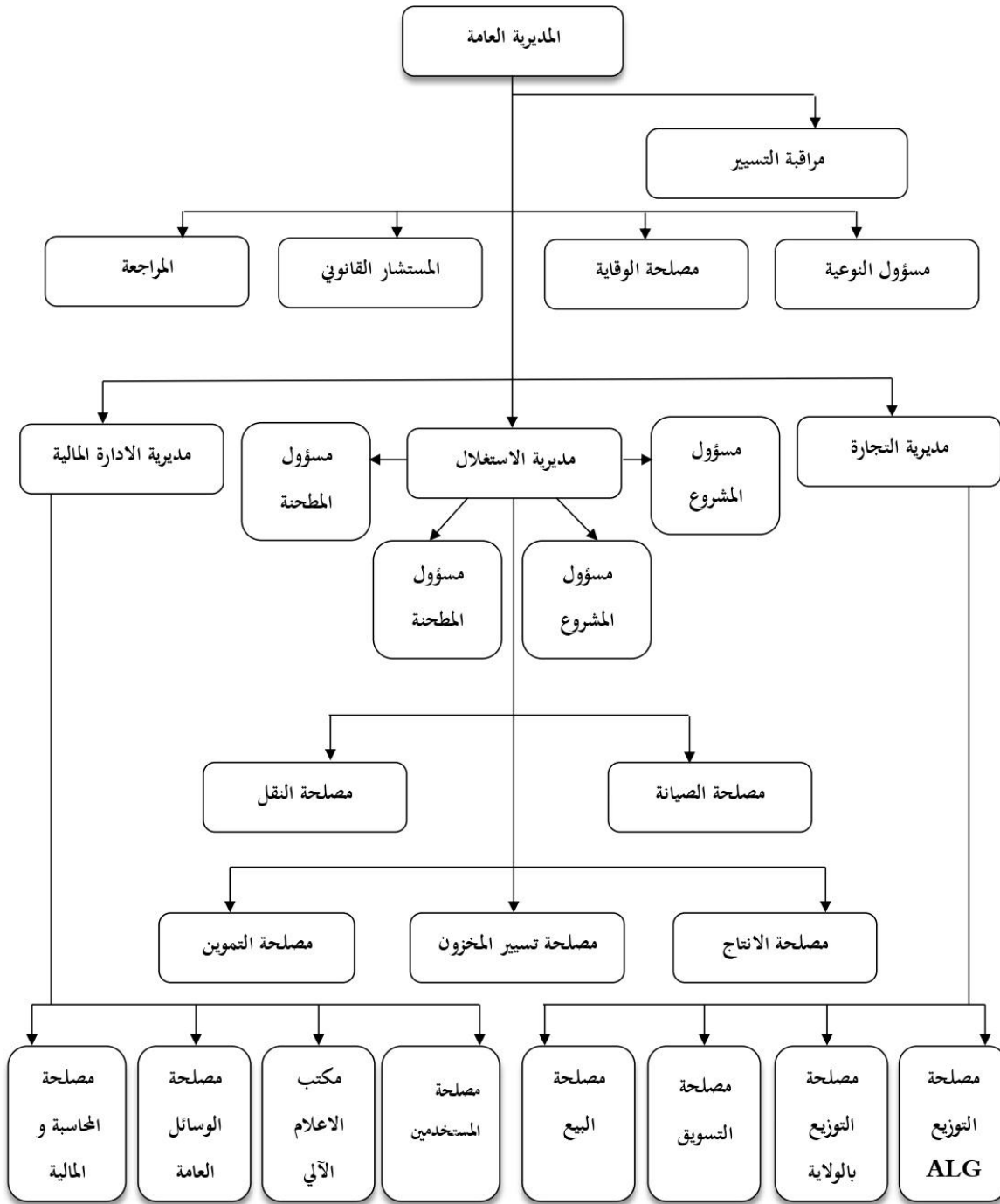
- متابعة جميع الأشغال والترميمات التابعة للوحدة؛

- المتابعة الميدانية للاستثمارات.

- مكتب الإعلام الآلي: ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.

والشكل رقم (03) التالي يوضح هذه المديریات بمختلف مصالحها

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحنونة بالمسيلة



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

### المطلب الثالث: أهداف المركب وآفاقه المستقبلية

تنشط المركب الصناعي التجاري الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية ولهذا فإن المركب يسعى إلى تحقيق أهداف وآفاق مستقبلية أهمها:

- تعظم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية ؛
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته ؛
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية ؛
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المركب ؛
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية ؛
- سد حاجيات المستهلك بمادتي السميد والفرينة ؛
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني؛
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة ؛
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه ؛
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية ؛
- محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المركب مثلا: مشاكل الإنتاج، التوزيع والاتصال ... الخ ؛
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها .

### المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الحضنة

بعد تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول نحاول الآن التطرق إلى أساليب وأدوات مع البيانات ولقد تنوعت وتعددت لكن استعمالها يبقى محصور حسب الموضوع الخاضع لدراسة معينة فحسب موضوعنا المتمثل في دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وهذه بغية الحصول على نتائج جيدة في الدراسة الميدانية لقد اعتمدنا على أسلوب المقابلة في جمع البيانات الخاصة بالموضوع، وتعتبر المقابلة إحدى الأدوات الرئيسية لجمع المعلومات، وهي تقوم على الحوار الشفوي بين الباحث والمبحوث وتعرف أيضا على أنها محادثة موجهة، يقوم بها فرد مع آخر بهدف الحصول على أنواع من المعلومات، لاستخدامها في بحث علمي وقد اعتمدنا في دراستنا هذه مقابلة شخصية مع إدارات الشركة حيث قمنا بطرح الأسئلة التي تخص الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة.

### المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة، محل الدراسة في شكل جداول هي كالاتي:

- الجدول الأول: المشتريات
- الجدول الثاني: المخزونات
- الجدول الثالث: المبيعات
- الجدول الرابع: المقبوضات النقدية
- الجدول الخامس: المدفوعات النقدية

## الفصل الثاني — دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

• الجدول السادس: الرواتب والأجور

أولاً: المشتريات

الجدول رقم (01): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات

الملاحظات	الجواب		الأسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل هناك قسم خاص بالمشتريات ؟	1
		X	هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات ؟	2
		X	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء ؟	3
		X	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات ؟	4
	X		هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	5
		X	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات ؟	6
		X	هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم المشتريات ؟	7
	X		هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص ؟	8
		X	إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد ؟	9
		X	هل مثل هذه التقارير سلسلة الأرقام ؟	10
لكل نوع مخزن خاص	X		هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص اى قسم الحسابات وقسم المخازن ؟	11
		X	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد واذن الاستلام ؟	12
		X	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف ؟	13
		X	هل لوثائق عملية الشراء ألوان مختلفة ؟	14
		X	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول ؟	15
		X	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات ؟	16

## الفصل الثاني — دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية

		X	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول ؟	17
مصلحة المحاسبة		X	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات ؟	18
		X	هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك ؟	19
		X	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص ؟	20
		X	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات ؟	21

### ثانيا: المخزونات

#### الجدول رقم (02): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات

الملاحظات	الجواب		الأسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	1
		X	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والاعراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف ؟	2
		X	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية ؟	3
		X	تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع ؟	4
	X		هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ؟	5
		X	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة ؟	6
		X	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ؟	7

## الفصل الثاني — دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

	X		هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لرئيس المصلحة التجارية ؟	8
		X	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على البضاعة في المخازن ؟	9
		X	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة ؟	10
لكل نوع مخزن خاص	x		هل تخزن المنتجات في مكان واحد حسب نوعها ؟	11
		X	هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات ؟	12
		X	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات ؟	13
		X	هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها ؟	14
		X	هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة ؟	15

### ثالثا: المبيعات

#### الجدول رقم (03): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات

الملاحظات	الجواب		الأسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل توجد رقابة على أوامر البيع ؟	1
		X	هل توجد رقابة على فواتير البيع من حيث الكمية والسعر وشروط البيع ؟	2
		X	هل تجرى مقارنة بين الطلب والكمية المرسلة ؟	3
		X	هل هناك رقابة محاسبية على مجاميع الفاتورة من حيث المبلغ والحروف كتابيا ؟	4
		X	هل تراقب الأسعار الوحدوية ؟	5
		X	هل هناك رقابة على التسجيل المحاسبي ؟	6
		X	هل يراقب التسلسل الرقمي لدفتر فواتير البيع ؟	7

## الفصل الثاني — دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

		X	هل دفتر أذونات الإرسال مراقب ومرقم تسلسليا ؟	8
		X	هل تراقب الإمضاءات في الفاتورة للمصالح المعنية ؟	9
		X	هل هناك رقابة على شيكات الزبون ؟	10
		X	هل هناك مقارنة بين سجل المبيعات ودفتر الأستاذ ؟	11
		x	هل كل الفواتير مسجلة محاسبيا ؟	12
		X	هل هناك رقابة على الزبائن المتأخرين عن السداد ؟	13
		X	هل لنسخ وثائق المبيعات ألوان مختلفة ؟	14
		X	هل توجد رقابة على تسجيل المردودات ؟	15
		X	هل دفتر الزبائن مراقب ومرقم ؟	16

### رابعاً: المدفوعات النقدية

الجدول رقم (04): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

الملاحظات	الجواب		الأسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل توجد مراقبة للمبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير؟	1
		X	هل توجد مراقبة لقيود التسجيل المحاسبي للمدفوعات ؟	2
		X	هل توجد رقابة على الأرصدة الدائنة للعملاء ؟	3
		X	هل توجد رقابة على وسائل السداد (شيكات) من حيث المبلغ والإمضاء ؟	4
		X	هل هناك مراجعة لمجاميع المدفوعات في دفتر الأستاذ وميزان المراجعة ؟	5
		X	هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة ؟	6
		X	هل تعالج الفروقات ؟	7
		X	هل يتم مراقبة معدلات الصرف للمدفوعات بالعملة الصعبة ؟	8
		X	هل توجد مراجعة للقيود المحاسبية للمدفوعات ؟	9
		X	هل تراقب الإمضاءات على الشيكات ؟	10
		X	هل تجرى مقارنة بين تواريخ الدفع وتواريخ الكشف البنكي ؟	11
		X	هل دفتر الشيكات مراقب ومحفوظ ؟	12
		X	هل تراقب الشيكات الملغاة ؟	13

## الفصل الثاني — دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية

### خامسا: المقبوضات النقدية

الجدول رقم (05): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية

الملاحظات	الجواب		الأسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل تتم مراجعة لمبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة ؟	1
		X	هل تجري مقارنة بنكية بين المقبوضات المدونة في اليومية والكشف البنكي ؟	2
		X	هل يجري جرد محاسبي للمقبوضات ؟	3
		X	هل تجري مراجعة بين المقبوضات وديون العملاء ؟	4
		X	هل هناك رقابة على أوراق القبض ؟	5
		X	هل تجري مقارنة بينها وبين جدول المقبوضات ؟	6
		X	هل يوجد دفتر إيصالات القبض ؟	7
		X	هل هو مطابق للمقبوضات الفعلية ؟	8
		X	هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة ؟	9
		X	هل يتم إشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع ؟	10
		X	هل تتم مراجعة مؤونة العملاء المشكوك فيهم ؟	11
		X	هل كل الشيكات المقبوضة مسجلة في دفتر الخزينة ؟	12
		X	هل توجد رقابة على المقبوضات بالعملية الصعبة ومقارنتها بسعر الصرف ؟	13

## الفصل الثاني — دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

سادسا: الرواتب والأجور

الجدول رقم (6): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور

الملاحظات	الجواب		الأسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل يوجد نظام ألي لإعداد الأجور ؟	1
		X	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي ؟	2
		X	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور ؟	3
		X	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالشركة ؟	4
		X	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التتقيط وكشف الأجور؟	5
		X	هل يتم تحيين نظام الأجور وفق للتغيرات ؟	6
		X	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور ؟	7
		X	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات ؟	8
		X	هل هناك رقابة على السلفيات للعمال ؟	9
		X	هل هي مراقبة في كشف الأجور ؟	10
		X	هل هناك مقارنة بين كشف الأجور ودفتر الأجور ؟	11
		X	هل هناك مقارنة لدفتر الأجور وحسابات مصاريف المستخدمين ؟	12
		X	هل توجد مراجعة محاسبية وبيانية للرواتب والأجور؟	13
		X	هل نظام إعداد الأجور فعال ؟	14
		X	هل توجد رقابة على غلق حساب السلفيات للعمال ؟	15
		x	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي ؟	16

### المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في المركب

باستخدامنا لقوائم الأسئلة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المركب من الشراء إلى التخزين وصولاً إلى البيع وكذلك المقبوضات والمدفوعات النقدية والأجور وجدنا المركب يقوم على ما يلي:

### أولاً: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لوظائف الشراء والتخزين والبيع

#### 1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية :

- وجود تنظيم محكم لعمليات الشراء والبيع والتخزين في المركب؛
- استقلال قسم الشراء وقسم البيع عن قسم الحسابات، ارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في المركب؛
- تأمين التدفق المنتظم للمواد داخل المركب من طرف مجلس الإدارة؛
- الحصول على السلع والخدمات بالكمية والجودة المتفق عليها مع المورد؛
- الاستعمال الايجابي لأنظمة الأعلام الآلي في تحسين مختلف العمليات، مثل معرفة ما إذا كان الزبون يملك ملفاً لدى المركب أو لا؛
- وجود ترتيب وبرمجة لطلبات الزبائن لكسب ثقتهم وتجنب التأخر في استلام طلباتهم؛
- متابعة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ المحصلة عليهم واتخاذ ما يلزم من اجراءات قانونية؛
- التسجيل المحاسبي من طرف المحاسب لا يتم الا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتلقاها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء والبيع والتخزين؛

## الفصل الثاني — دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

- وجود تقسيم المهام على مستوى الأقسام، وهذا التقسيم للمهام يمكن محاسبة الموظفين في حالة التقصير في أداء أعمالهم؛

- الوقاية من حالات نفاذ المخزون، من خلال المتابعة في كل لحظة التعرف على مستويات المخزون؛

- الكشف عن أي ركود أو تراكم في المخزون أو أي اختلافات أو استهلاك غير عادي وذلك من خلال أنظمة الرقابة على المخزون؛

- اعداد وتحضير وسائل المحافظة على المخزون.

### 2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية

- قد يكون المخزون في عدة أماكن مختلفة مما يؤدي إلى صعوبة الرقابة الفعلية؛

ثانياً: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات والمدفوعات :

#### 1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية :

- وجود مراقبة للمبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير تساعد على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تقع؛

- وجود مراقبة لقيود التسجيل المحاسبي للمدفوعات تساعد على التأكد من صحة المعلومات التي وردت في القوائم المالية؛

- وجود مطابقة لقيود لمبالغ فواتير البيع من المبالغ المقبوضة يساهم في تقليل الأخطاء؛

- وجود دفتر للمقبوضات ومراقب؛

## الفصل الثاني — دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية

- وجود دفتر ايصالات القبض يساعد على مطابقة المقبوضات الفعلية مع المسجلة محاسبيا؛

- وجود رقابة على وسائل السداد ( شيكات ) من حيث المبلغ والامضاء حيث يجب تعيين

شخص على الأقل للتوقيع على الصكوك الصادرة على أن تكون توقيعاتهم معتمدة في

المصارف.

### 2/- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية

- القيام بإجراءات الجرد واعداد ملف الجرد للخرينة معدة وموقعة من طرف نفس الشخص وهو رئيس مصلحة الخزينة لوحده؛

- كشف المقاربة البنكية معد وموقع من قبل نفس الطرف؛

- عدم اجراء عملية المطابقة للمقبوضات بالعملة الصعبة وسعر صرفها عند تاريخ التحصيل أي عدم تقدير فروقات الصرف بين التواريخ؛

- المقاربة البنكية ودفتر المبيعات للعملاء يجري اعدادها من طرف نفس الشخص وموقع من طرفه في غياب رقابة لاحقة أو ازدواجية عمل المقاربة البنكية؛

- غياب المتابعة الدورية لتحصيل ديون العملاء تحت طائلة الافلاس.

ثالثا: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للرواتب والأجور

### 1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية:

- نظام التحفيز للعمال عن طريق تطبيق نظام العلاوة الفردية والجماعية مع وجود قسم للشؤون الاجتماعية؛

- وجود نقابة عمال المركب مما يجعلها تسهر على حقوق العمال؛
- استخدام ساعات الضبط بالمركب لإثبات ساعات العمل الفعلية.

### 2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية

- عدم استلام كشف الأجور الشهرية والامضاء عليها من طرف العمال مما قد يسبب حالة من حالات عدم الرضا خاصة جانب العلاوات المتغيرة؛

- عدم تحسين كشف الأجور بالتنسيق مع الترقيات الجديدة؛

- دفتر العطل السنوية يحمل عطل لسنوات ماضية لبعض العمال.

### المطلب الثالث: التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية

- بهدف تصميم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية ومحاولة تحسين القرارات المتخذة في المركب، نقترح بعض التحسينات في شكل توصيات لأجل تصميم نظام رقابة داخلي من قادر على تصحيح بعض الاختلالات الموجودة فيه، ومن بين هذه التحسينات ما يلي:

- محاولة انشاء دائرة أو مصلحة للمراجعة الداخلية بالمركب؛

- التنويع من المعاملات البنكية مع البنوك الأخرى؛

- استخدام أدوات التحليل والتقويم للمعلومات المحاسبية والمالية بجانب الأدوات المتوفرة

- كالمحاسبة التحليلية، مثل مراقبة التسيير، التحليل المالي المعمق؛

- انشاء جدول قيادة لمجموعة مؤشرات مالية ومحاسبية لإجراء عملية المقارنة؛

- اعادة توزيع وتقسيم للمهام لمنع التدخلات المحتملة.

### خلاصة

يعتبر المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة من أهم المؤسسات الوطنية، فوجود نظام الرقابة الداخلية فعال به ضرورة حتمية لحماية أصول وأمواله، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفه.

ومن خلال قيامنا بإجراء دراسة حالة في المركب الصناعي التجاري الحضنة قمنا بمحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح قائمة أسئلة عن طريق المقابلة مع مختلف رؤساء المصالح منها مصلحة المستخدمين، المصلحة التجارية، مصلحة المحاسبة والمالية وقمنا بتحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل من المشتريات والمبيعات، والمخزون بالإضافة الى المقبوضات والمدفوعات ونظام الرواتب والأجور، وتوصلنا في الأخير إلى اقتراح بعض التحسينات التي من شأنها أن تجعل نظام الرقابة الداخلية فعال ويرقى الى تطلعات المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.



خاتمة



## خاتمة

لقد انطلق بحثنا من الإشكالية التالية: كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ؟

وقد تمت الاجابة عنها من خلال فصلين.

ان وجود نظام رقابة داخلي في المؤسسة يساهم في المحافظة على أصول وممتلكات المؤسسة وبالتالي منع الاختلاس ، كما يوفر النظام ضمانات كافية بأن المعلومات المحاسبية يتم استخدامها في اتخاذ القرارات يمكن اعتبارها ذات مصداقية عالية.

ان وجود هذا النظام في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل واف ومفصل وذلك لمعرفة نقاط القوة والضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف وفي هذا الصدد ومن خلال الدراسة الميدانية لمطاحن الحضنة ، لقد برز لنا وبشكل واضح وجود نظام رقابة جيد وفعال من خلال التزام العاملين بجميع اللوائح والتعليمات والاجراءات الموضوعة من طرف الادارة.

ومن خلال تطرقنا لموضوع تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية اتضح لنا أن له دور كبير حيث يعتمد على معايير وادوات وطرق علمية وعملية دقيقة يجب اتباعها لتعطي عملية التقييم الفعالية المثلى وتصبح بذلك قرارات المؤسسة رشيدة وصحيحة فهو يعتبر من أهم الضروريات للتخطيط المالي وبعد تتبعنا خطوات واجراءات الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة وبعد الرد على أسئلة المقابلة.

توصلنا إلى وجود نظام رقابة داخلية فعال من الاجراءات المتبعة قبل الادارة في ما يخص "المخزونات، المبيعات، المقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية، المشتريات، الرواتب والأجور. "

## نتائج الدراسة

- نظام الرقابة الداخلي يقوم على التخطيط والتنظيم الإداري للمشروع داخل المؤسسة، وحماية ممتلكاتها من التلاعب ومن الوقوع في الأخطاء المحتملة بإظهار التغيرات السلبية ومحاولة تحسينها والذي تضمن السير الحسن لوظائف المؤسسة؛
- من خلال الدراسة توصلنا الى اجابات تعبر على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال اعداد التقارير الدورية والى تفويض السلطات إلى كبار المسؤولين في المؤسسة؛
- ان استعمال اسلوب المقابلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية لا يؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات ، وذلك راجع للإجابات المتحصل عليها ب " نعم " أو " لا " دون ذكر الأسباب؛
- ان التطبيق السليم والفعال لنظام الرقابة الداخلية يؤدي الى تحسين اداء المؤسسة بشكل سريع وقابل للملاحظة والذي يبرز بدوره المستوى الجيد لأداء المالي ويرفع في مستوى التنافسية للمؤسسة؛
- يقوم تقييم الأداء المالي على تحديد الأهمية بين النتائج والموارد المستخدمة للحكم على مكانة المؤسسة ووضعيتها المالية.

## الاقتراحات والتوصيات

- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي في إنجاز بحثه؛
- ضرورة التنوع في استخدام وسائل دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة وذلك لاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عي وبها بما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

## أفاق البحث

لا شك انه رغم هذا الجهد المبذول في إتمام ذا البحث ، إلا انه لا يخلو كغيره من البحوث الاخرى من النقائص بسبب عدم القدرة على الامام بكل شيء وبالتفصيل ومن خلال هذا يمكن طرح مواضيع واشكاليات جديدة لها صلة بموضوعنا هذا نذكر منها:

- اثر المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- نظام الرقابة الداخلية كوظيفة.



# قائمة المراجع



### قائمة المراجع

#### أولاً: مراجع الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، مدخل في التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن، 2005.
- 2- أحمد ماهر، جلال المجريسي، الإدارة المبادئ والمهارات، دار الجامعة للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2001.
- 3- امين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 4- جميل احمد توفيق، مبادئ الادارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004.
- 5- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 6- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 02، 2004.
- 7- خميسي شيخة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومه للطباعة، الجزائر، 2010.
- 8- راوية محمد حسن، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 9- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية، الجزء لثاني، الرقابة الداخلية، الدار لجامعة، الاسكندرية، مصر، 2004.
- 10- عاطف وليم اندراوس، التمويل والادارة المالية للمؤسسة، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2008.
- 11- عبد الرزاق بن حبيب: اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2000.
- 12- عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي للقوائم المالي ودراسات الجدوى، دار الجامعة، مصر، 2009.

## قائمة المراجع

- 13-** عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
- 14-** عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، الرقابة والمراجع الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- 15-** العربي دخموش، محاضرات في اقتصاد المؤسسة، مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة، 2001.
- 16-** عمر سعيد وآخرون، مبادئ الادارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 2003.
- 17-** محمد المبروك ابو زيد، التحليل المالي شركات وأسواق مالية، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، الطبعة الثانية، 2009.
- 18-** محمد تهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
- 19-** محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة الداخلية في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى، 2009.
- 20-** محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وأليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 21-** محمد علي ابراهيم العامري، الادارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الاردن، 2007.
- 22-** محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة، عمان، الاردن، 2009.
- 23-** محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم اداء المؤسسة في ظل معايير الاداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2013.

## قائمة المراجع

24- منير ابراهيم هندي، الادارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الخامسة، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، 2003.

25- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، 1998.

26- الياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الاردن، 2006.

27- يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، بدون دار نشر، الطبعة الأولى، فلسطين، 2002.

### ثانياً: المذكرات

1- بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.

2- شباحي الصحراوي، مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسبلة، الجزائر، 2015-2016.

3- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة سكيكدة، 2006/2007.

4- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955، بسكرة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007.

5- كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، ورقلة، الجزائر، 2012.

6- محمد ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

## قائمة المراجع

7- مليكة زغيب، أدوات التحليل المالي للمؤسسة العمومية الصناعية، رسالة ماجستير - جامعة منتوري قسنطينة 1997.

8- نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة الاقتصادية العمومية، أطروحة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.

### ثالثاً: المجلات والملتقيات

1- بن عيشي بشير وبن عيشي عمار، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة الجزائرية، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2012.

2- ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الادارية، المجلد 12، العدد4، العراق، 2010.



الملاحق



## الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: ...



المسيلة في: .....

رقم: ...../.....

إلى السيد: .....

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء التريض الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...

في إطار افتتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج، التي تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة: ... تخصص: ...  
فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء تريضهم الميداني بمؤسساتكم.  
تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و.ر.س	الإمضاء
01	أسامة ديلمي	161635087555	206669798	
02				

عنوان المذكرة: ...  
...  
...  
...

المشرف (الاسم و اللقب و الإمضاء )	هيئة التريض (الإمضاء والختم)	رئيس القسم (الإمضاء والختم)
محاد عربووة	بنسية بنسنة مدير الموارد البشرية	أحمد مصطفى

<http://virtuelcampus.univ-msila.dz/facsege>

<https://www.facebook.com/Vice-Doyen-CEQLE-SEGC-Msila-475721049530765>

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
ص ب: 166 المسيلة 28000 الجزائر. ☎ : 035-33-33-035

Scanné avec CamScanner



تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا المعضي اسفله:

الطالب (ة): أدسة ديليم المولود(ة) بتاريخ: 04/02/1997 ب. الحسين  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 98986669798 الصادرة بتاريخ: 05/04/2019 عن: المسيلة  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: البيضاء محاسبة تخصص: محاسبة وتدفق خلال السنة الجامعية: 2022/2021  
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور الرقابة المالية الخلية في تحسين الأداء  
في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المركب الصناعي التجاري  
الفضة - مسيلة

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 05/06/2022

التوقيع وال بصمة



## الملخص

يهدف هذا البحث الى دراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهذا من خلال إظهار مدى مساهمته في رفع كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الدراسة، وعلى هذا الأساس تم اختيار المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة من أجل إثبات صحتها. ولاختبار مدى صحة الفرضيات تم الاعتماد على المقابلة الشخصية مع المسؤولين ذوي الاختصاص، وقد خصصت الدراسة الى أن المراجعة الداخلية تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وأن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو اكتشاف نقاط قوته ونقاط ضعفه وبالتالي مدى فعاليته. الكلمات مفتاحية: المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، فعالية.

## Résumé

Cette recherche vise à étudier le rôle de l'audit interne dans l'activation du système de contrôle interne dans l'entreprise, Et cela en montrant l'étendue de sa contribution à accroître l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne de la société objet de l'étude, et sur cette base nous avons choisi les coussins commerciaux a composé industriel Almmasila.

L'enquête a conclu que l'audit interne travaille à développer et à améliorer les systèmes de contrôle interne et que l'évaluation du système de contrôle interne doit en découvrir les forces et les faiblesses, et donc son efficacité ,afin de tester la validité des hypothèses.

**Mots clés :** l'audit interne , système de contrôle interne , efficacies