

الرقم التسلسلي: .....

رقم التسجيل: .....

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث  
في: إدارة أعمال المؤسسات  
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير  
العنوان:

دور الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات فروع  
الشركات الاقتصادية الكبرى  
- دراسة مجموعة من الشركات العمومية الجزائرية -

من إعداد: الهادي فضيلة  
تاريخ المناقشة: 2024/10/ 26  
أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

<u>الاسم واللقب</u>	<u>الرتبة العلمية</u>	<u>المؤسسة</u>	<u>الصفة</u>
عطالله ياسين	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	رئيسا
دبي علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفاً
لعشاش عبد الحليم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشا
بن التومي سارة	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشا
بوسعيد سارة	أستاذ محاضر (أ)	جامعة جيجل	مناقشا
مسرح بلال	أستاذ محاضر (أ)	جامعة الجزائر 3	مناقشا

السنة الجامعية: 2024\_2023



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ  
الرَّحِيمِ

## شكر و عرفان

أحمد الله عز وجل حمداً كثيراً طيباً ملء السماوات والأرض  
وأشكره على ما أكرمني به من توفيق لإتمام هذه الدراسة  
راجية منه بها رضاه عني في ديني ودنياي وعاقبة أمري  
ثم يسعدني التقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي الفاضل  
المشرف على الدراسة أستاذ التعليم العالي الدكتور: دبي  
علي على كل المعلومات والنصائح والإرشادات التي كانت  
أساساً لإنجاز هذا البحث وإلى كل من قدم لي يد العون من  
قريب أو بعيد وأخص بالذكر مسؤولي قسم المحاسبة والمالية  
لمؤسسة سونلغاز بالمسيلة

وإلى وكافة أعضاء لجنة المناقشة الكرام.

## إهداء

بكل إجلال وتقدير، أهدي ثمرة جهدي إلى أولئك الذين كانوا سنداً  
ودعماً لي خلال رحلة البحث والمعرفة.

إلى ابي الغالي رحمة الله عليه، وامي التي غرست فيّ بذور العلم  
والإيمان، وقدمت لي الحب والدعم غير المشروط.

لهما أقول: لولاكم ما وصلت إلى هذا المقام.

إلى أستاذي القدير الدكتور دبي علي الذي لم يبخل عليّ بعلمه  
وتوجيهاته السديدة، وكان لي نبزاً أنار كل مرحلة من مراحل هذا  
العمل.

إلى زوجي الغالي الذي كان لي سنداً ودعماً طوال هذه الرحلة وكان  
دائماً بجانبني يشجعني ويدفعني إلى الأمام بحب وصبر.

إلى ابنتاي الغاليتين، نورسين وباسمة، اللتين كانتا مصدر إلهامي  
وفرحتي وشجعتاني بابتسامتيهما البريئتين على المضي قدماً  
وتحقيق النجاح.

إلى أخي العزيز وأخواتي الغاليات الذين شجعوني ودعموني  
وتقاسموا معي لحظات الفرح والجهد لكم مني كل الحب والامتنان.

وأخيراً، إلى روح المثابرة والعزيمة التي لم تفارقني أهدي هذا  
العمل راجية من الله أن يكون خطوة صغيرة في بحر العلم وخدمة  
نافعة لمجتمعي ووطني.

# فهرس المحتويات

# فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر
	إهداء
I	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
VIII	فهرس الاشكال
X	فهرس الملاحق
أ_خ	مقدمة
	<b>الفصل الأول: الاطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية</b>
2	<b>تمهيد</b>
3	<b>المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية</b>
3	المطلب الأول: عوامل تحديد مفهوم ونطاق نظام الرقابة الداخلية
4	المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية
11	المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية
16	<b>المبحث الثاني: أقسام نظام الرقابة الداخلية</b>
17	المطلب الأول: الرقابة الإدارية
18	المطلب الثاني: الرقابة المحاسبية
21	المطلب الثالث: الضبط الداخلي
24	<b>المبحث الثالث: أدوات ومكونات نظام الرقابة الداخلية وأهميته</b>

24	المطلب الأول: أدوات نظام الرقابة الداخلية
29	المطلب الثاني: عناصر (مكونات) نظام الرقابة الداخلية
38	المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية
42	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثاني: فعالية نظام الرقابة الداخلية</b>
44	تمهيد
45	المبحث الأول: مقومات وأدوات وخصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال
45	المطلب الأول: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الثاني: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية
49	المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية
51	المبحث الثاني: الجهات الفاعلة وحدود نظام الرقابة الداخلية
51	المطلب الأول: الجهات الفاعلة في نظام الرقابة الداخلية
52	المطلب الثاني: المراجعة الداخلية
55	المطلب الثالث: حدود نظام الرقابة الداخلية
57	المبحث الثالث: منهجية تقييم نظام الرقابة الداخلية
57	المطلب الأول: أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية
59	المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
66	المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
69	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى</b>

71	تمهيد
72	المبحث الأول: الشركات الاقتصادية الكبرى ذات الفروع
72	المطلب الأول: تعريف مجتمعات الشركات
74	المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات
75	المطلب الثالث: أنواع الفروع
77	المبحث الثاني: حوكمة الشركات
77	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات والأطراف المعنية بها
78	المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات ومحدداتها
81	المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة والتحديات التي تواجهه
88	المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية الكبرى
88	المطلب الأول: خصوصية نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية الكبرى
90	المطلب الثاني: تحديات نظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى ذات الفروع
91	المطلب الثالث: استراتيجيات تحسين نظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى ذات الفروع
93	خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
95	تمهيد
96	المبحث الأول: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالمسيلة
96	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
100	المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة
114	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

114	المطلب الأول: أدوات إجراء الدراسة
116	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
117	المبحث الثالث: اختبار وتحليل بيانات الدراسة
117	المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق بيانات الدراسة
124	المطلب الثاني: تحليل معطيات المحور الخامس من الاستبيان
130	المبحث الرابع: التحليل الاحصائي للبيانات واختبار الفرضيات
130	المطلب الأول: تحليل معطيات محاور الاستبيان
144	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
172	المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة
177	خلاصة الفصل
178	الخاتمة
184	قائمة المراجع
193	الملاحق

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
9	الاختلافات الرئيسية في SOX و LSF	1_1
20	المقارنة بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية	2_1
31	مكونات نظام الرقابة الداخلية	3_1
60	مزايا و عيوب الاستبيان	1_2
61	نموذج استبيان يقيس درجة متانة نظام الرقابة الداخلية	2_2
75	مقارنة بين الشركة التابعة والشركة الفرعية	1_3
102	تدقيق كشف المقاربة لحسابات المالية والصندوق على مستوى مكاتب البريد	1_4
103	التقارب البنكي	2_4
104	الانحرافات الاجمالية من طرف بريد الجزائر	3_4
105	تدقيق فواتير الموردين	4_4
106	تدقيق فواتير مصلحة الاستغلال فرع CAMEG	5_4
106	تدقيق فواتير مصلحة الاستغلال فرع MPV	6_4
107	تدقيق فواتير مصلحة المالية	7_4
108	تدقيق فواتير قم المشاريع والأعمال التجارية SAG	8_4
109	تدقيق الصفقات والطلبات ورسائل الطلب	9_4
111	تدقيق مدى تنفيذ التوصيات المقترحة	10_4
111	نتائج تقييم إدارة التوصيات	11_4
112	تدقيق التوصيات الخاصة بتسيير العملاء	12_4
112	تدقيق التوصيات الخاصة بتسيير الاستخدامات الخاصة	13_4
112	تدقيق التوصيات الخاصة بتسيير برنامج الدولة	14_4
113	تدقيق التوصيات الخاصة بصيانة شبكات توزيع الغاز	15_4
113	تدقيق التوصيات الخاصة بالعقود، الطلبات ورسائل الطلب	16_4
116	عينة الدراسة وعدد الردود	17_4
117	قيم معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	18_4
118	المجالات التي ينتمي إليها قيم الارتباط	19_4

118	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول	20_4
121	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	21_4
118	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث	22_4
122	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع	23_4
124	توزيع عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة	24_4
125	توزيع عينة الدراسة حسب نوع الوظيفة	25_4
126	توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين	26_4
127	توزيع عينة الدراسة من حيث اعتماد نظام الرقابة الداخلية	27_4
128	توزيع عينة الدراسة من حيث الجهة المسؤولة عن عمليات الرقابة	28_4
131	استجابة عينة الدراسة حول المحور الأول	29_4
134	استجابة عينة الدراسة حول المحور الثاني	30_4
137	استجابة عينة الدراسة حول المحور الثالث	31_4
141	استجابة عينة الدراسة حول المحور الرابع	32_4
144	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية على مستوى كفاءة أداءه	33_4
145	جدول تحليل التباين H21	34_4
147	القيم المتطرفة ل H21	35_4
149	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية على فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية	36_4
150	جدول تحليل التباين H22	37_4
151	القيم المتطرفة H22	38_4
153	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق نظام التسيير الموازني في تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات	39_4
154	جدول تحليل التباين H23	40_4
155	القيم المتطرفة H23	41_4
157	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة	42_4
158	جدول تحليل التباين H 31	43_4

160	القيم المتطرفة ل H31	44_4
162	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار	45_4
163	جدول تحليل التباين H32	46_4
165	القيم المتطرفة ل H32	47_4
166	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة	48_4
167	جدول تحليل التباين H33	49_4
169	القيم المتطرفة ل H33	50_4
170	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الجزئية الأولى	51_4
171	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الجزئية الثانية	52_4
171	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الجزئية الثالثة	53_4

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
16	أقسام نظام الرقابة الداخلية	1_1
24	أدوات نظام الرقابة الداخلية	2_1
26	إجراءات إعداد الموازنات والمستويات المسؤولة عن إعدادها	3_1
30	المكونات الخمس للرقابة الداخلية	4_1
34	أبعاد الخطر	5_1
35	ربط تكنولوجيا المعلومات والاتصال بالتحقيق بإدارة المخاطر	6_1
37	الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق COSO	7_1
41	يوضح المجالات المشتركة في ما بين المدقق الداخلي والخارجي والإدارة العليا وأصحاب المصالح	8_1
45	مقومات نظام الرقابة الداخلية	1_2
52	موقع المراجعة الداخلية في نظام الرقابة الداخلية	2_2
53	مخطط الرقابة الداخلية داخل المجموعة	3_2
66	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	4_2
78	الأطراف المعنية بحوكمة الشركات	1_3
79	مبادئ الحوكمة	2_3
80	محددات حوكمة الشركات	3_3
81	نظام الرقابة الداخلية في الحوكمة	4_3
84	يوضح المجالات المشتركة في ما بين المدقق الداخلي والخارجي والأطراف المعنية بحوكمة الشركات	5_3
98	الهيكل التنظيمي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز - سونلغاز - المسيلة	1_4
124	توزيع عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة	2_4
126	توزيع عينة الدراسة حسب نوع الوظيفة	3_4
127	توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين	4_4
128	توزيع عينة الدراسة من حيث اعتماد نظام الرقابة الداخلية	5_4

129	توزيع عينة الدراسة من حيث الجهة المسؤولة عن عمليات الرقابة	6_4
146	الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية على مستوى كفاءة أداءه	7_4
146	التوزيع الطبيعي للبواقي	8_4
148	تجانس البواقي	9_4
150	الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية على فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية	10_4
151	التوزيع الطبيعي للبواقي	11_4
152	تجانس البواقي H22	12_4
154	الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق نظام التسيير الموازني في تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات	13_4
155	التوزيع الطبيعي للبواقي	14_4
156	تجانس البواقي H23	15_4
159	الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة	16_4
159	التوزيع الطبيعي للبواقي H31	17_4
161	تجانس البواقي H31	18_4
164	الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على استخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار	19_4
164	التوزيع الطبيعي للبواقي H32	20_4
165	تجانس البواقي H32	21_4
168	الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة	22_4
168	التوزيع الطبيعي للبواقي H33	23_4
169	تجانس البواقي H33	24_4
173	الجزء الأول من نموذج الدراسة	25_4
174	الجزء الثاني من نموذج الدراسة	26_4
175	الجزء الثالث من نموذج الدراسة	27_4
176	الجزء الرابع من نموذج الدراسة	28_4

## فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
190	تقارير مؤسسة سونلغاز	1
204	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	2
205	قائمة المؤسسات محل الدراسة	3
206	الاستبيان	4
211	مخرجات برنامج SPSS	5

# مقدمة

**مقدمة:**

إن للتطور الاقتصادي وزيادة حجم الشركات وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة وانفصال الملكية عن إدارة المشروعات أثر بالغ في زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتطور مفهومه من مجرد نظام يهدف إلى حماية أصول المؤسسة، سجلاتها ودفاترها من احتمالات الضياع أو سوء الاستخدام إلى نظام للرقابة الفعال والمتكامل والذي يتكون من مجموعة من النظم الفرعية التي تضمن حسن سير العمل في الشركة والتقيد بالسياسات الموضوعية. حيث يغطي جزءا منها القسم الإداري الذي يرتبط بالجوانب المتعلقة بالكفاءة، الإنتاجية والسياسات الإدارية ويطلق عليه الرقابة الإدارية والتي تعتمد أساسا على تقييم الأداء للحكم على مصداقية وشرعية نشاطات الشركة. كما يغطي جزء آخر القسم المحاسبي والمالي والذي يطلق عليه الرقابة المحاسبية والتي تختص بتحقيق أهداف حماية الأصول والسجلات وضمنان دقة البيانات المحاسبية والمالية والتي تلبي حاجات الأطراف المستفيدة منها مع قدر من الثقة في محتوياتها، وتمكن من اتخاذ قرارات مناسبة. وكذا نظام للضبط الداخلي الذي يهتم بتقسيم العمل، وتحديد السلطات والمسؤوليات والذي يتكون من مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول الشركة وسجلاتها وحساباتها.

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب العديد من العوامل التي ساعدت على ذلك ومن أبرزها كبر حجم الشركات وتعدد العمليات التي تقوم بها. حيث أدى ظهور الشركات الكبرى ذات الفروع وتباعدها الجغرافي عن الإدارة والمركز الرئيسي إلى الحاجة الضرورية لمعرفة ما يتم من معلومات في الفروع التابعة لها وإلى التأكد من أن العمل يتم وفقا للسياسات والقواعد الموضوعية من طرف المركز الرئيسي، هذا ما أدى إلى تعاظم حاجة الإدارة للاطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للرقابة يغطي فروع الشركات المنتشرة ويساعد على ضمان فرض رقابتها عليها. حيث يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل هذه الأخيرة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية. إن التطور في أشغال هذا النوع من الشركات أضحى يملئ ضرورة تكييف نظام الرقابة الداخلية معها باعتبار هذا النظام يمس الرقابة الإجرائية على العمل داخل المؤسسة، ومن ثم ضمان استمرارية نشاطها الذي يأتي عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات من جهة، ومن جهة أخرى تبني مراجعة قوائم طبيعة نشاطها والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

إن الاطلاع على الواقع الحالي للشركات الاقتصادية العمومية الكبرى في الجزائر وما يحدث فيها من تجاوزات واختلالات يحتم ضرورة العمل على بناء نظام رقابة داخلية سليم يحد من حدوث الأخطاء والغش أو حتى التقليل من احتمال ارتكابها. وعلى ضوء هذا تم في هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية:

### ➤ الإشكالية العامة:

ما هو دور نظام الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية العمومية الكبرى في الجزائر؟

### ➤ الأسئلة الفرعية:

وفي هذا الصدد، وتحليل الإشكالية العامة والإحاطة بجوانبها بدقة وعمق، فقد تم تجزئتها إلى أسئلة فرعية تتمثل فيما يلي:

1- ما واقع إجراءات وقواعد نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية العمومية الكبرى؟

2- ما الأسباب التي أدت إلى حدوث ثغرات وتجاوزات بالرغم من وجود نظام للرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية العمومية الكبرى؟

3- هل الإجراءات الحالية للرقابة الداخلية تعتبر غير كافية أم أن تنفيذها يتم بطريقة غير سليمة؟

4- كيف يمكن تطوير نظام الرقابة الداخلية ليتمكن من إرساء مبادئ الشفافية إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي؟

### ➤ الفرضيات:

للإجابة عن الإشكالية العامة والتساؤلات الفرعية، فهذا يستوجب صياغة مجموعة من الفرضيات الاحتمالية محل إثبات أو نفي والتي يتم اعتمادها كأساس ومنطلق لمناقشة موضوع الدراسة وتتلخص في الآتي:

**الفرضية الأولى:** أهمية نظام الرقابة الداخلية تدفع المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى تبنيه وتوفير مقوماته.

الفرضية الجزئية الأولى: توفر المقومات الضرورية يسمح بتبني نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية H11

الفرضية الجزئية الثانية: حاجة المؤسسة للتحكم في نشاطاتها تدفعها لتبني نظام الرقابة الداخلية H12.

**الفرضية الثانية:** التطبيق والفهم التام لمختلف الإجراءات والأطر الضابطة لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تجنب حدوث الثغرات والتجاوزات.

الفرضية الجزئية الأولى: التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية يسمح بتحقيق أكبر قدر من الكفاءة H21 .

الفرضية الجزئية الثانية: تطبيق نظام الرقابة الداخلية في جانبها المحاسبي يسمح بتحقيق فعالية في أداء المؤسسات الاقتصادية العمومية H22 .

الفرضية الجزئية الثالثة: تطبيق نظام التسيير الموازي كأداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يسمح بالتقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات خاصة ما تعلق منها بالجانب المالي H23 .

**الفرضية الثالثة: فعالية نظام الرقابة الداخلية تضمن التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى.**

الفرضية الجزئية الأولى: فعالية نظام الرقابة الداخلية يضمن كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة H31 .

الفرضية الجزئية الثانية: فعالية نظام الرقابة الداخلية تسمح بتعزيز الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار H32 .

الفرضية الجزئية الثالثة: فعالية نظام الرقابة الداخلية يضمن التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ حوكمة الشركات H33 .

**الفرضية الرابعة: تطوير نظام الرقابة الداخلية باعتماد توجهات حديثة يسمح بتحسين التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى.**

الفرضية الجزئية الأولى: الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية يسمح بالقيام بإجراءات تصحيحية سريعة H41 .

الفرضية الجزئية الثانية: الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية يضمن تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة H42 .

الفرضية الجزئية الثالثة: الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية يسمح بتحفيز العاملين والمسؤولين نحو تحقيق اهداف المؤسسة H43 .

## ➤ أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية على المستوى الإداري والمالي والفني... في الشركات الاقتصادية العمومية الكبرى وفي قدرته على التحكم في مختلف نشاطاتها، حيث يؤدي تفعيل عملها وإزالة المعوقات التي تواجهها إلى تحقيق العديد من المزايا والإيجابيات التي تعود بالفائدة على الوحدة التابعة لها كتحقيق الإصلاح بكافة أنواعه، والتخلص من العديد من مظاهر التسبب والإهمال التي تتعرض لها الشركات الاقتصادية بما ينعكس على أدائها وضبط معاملاتها وتصحيح العديد من نواحي الخلل والضعف والتحقق من تنفيذ أهدافها وسياستها وإرساء مبادئ الشفافية.

## ➤ أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إضافة دراسة علمية في ما يخص نظام الرقابة الداخلية؛
- التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركات الاقتصادية الجزائرية الكبرى؛
- إيجاد دور نظام الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الجزائرية الكبرى؛
- محاولة إيجاد جملة من الحلول للمشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية في الشركات الوطنية الكبرى والتي تعيق عمله وتحد من فعاليته؛
- محاولة الإلمام بالتقنيات الحديثة في هذا المجال والمستخدمة في الشركات الأجنبية وإظهار أهمية تطبيقها في شركاتنا الوطنية؛
- محاولة توضيح معالم ومحددات نظام الرقابة الداخلية السليم وسبل تطويره في المؤسسات الاقتصادية العمومية الكبرى.

## ➤ أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الاعتبارات التالية:

### أولاً. أسباب ذاتية:

- إرادة الباحثة وميولها الشخصي للبحث في هذا المجال؛
- الرغبة في اكتساب معلومات ومعارف جديدة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية.

### ثانياً. أسباب موضوعية:

- المساهمة في الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع لاسيما وأنا نعتقد انه يستوجب التعمق فيما يخص واقع الشركات الجزائرية الاقتصادية الكبرى ذات الفروع؛
- يدخل موضوع "نظام الرقابة الداخلية" في صلب التخصص الأكاديمي المدروس (تدقيق ومراقبة التسيير)، وروح الفضول في اكتشاف فحوى الموضوع؛
- محاولة التعرف على أسباب الضعف والقصور التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية في الشركات الوطنية الكبرى وكذا الخروج باقتراحات لمعالجتها؛
- إثراء مكتبة جامعتنا بمرجع متخصص في هذا الميدان.

## ➤ حدود البحث:

تقتضي منهجية البحث العلمي المتعلقة بالعلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بغية الاقتراب من الموضوعية وتسهيل الوصول إلى استنتاجات منطقية، ضرورة التحكم في إطار التحليل المتعلق بطبيعة هذه الدراسة، لذلك سيتم ضبط معالم الموضوع ومعالجته بشكل يسمح باستيعاب مضمونه بدقة وفهم مكوناته بوضوح في شقيه النظري والميداني، لهذا ستركز الدراسة على الجوانب التالية:

**أولاً.** في الجانب النظري، ستنتم فيه المعالجة بالاعتماد على جمع المادة العلمية والوثائقية والإلكترونية وأهم التقارير الصادر عن مختلف الهيئات الدولية وكذا الوطنية.

ثانياً. في الجانب التطبيقي سيقصر على:

- الحدود المكانية: تم اسقاط الجانب النظري على عينة من فروع الشركات الاقتصادية العمومية الكبرى داخل الحدود الإقليمية للدولة الجزائرية.
- الحدود الزمنية: انحصرت مدة هذه الدراسة من 2018 إلى غاية 2024

### ➤ منهج الدراسة:

نظراً لطبيعة موضوع البحث ومحاولة للوصول إلى كافة تطلعاته وقصد الإحاطة والإلمام بأهم أبعاد ومضامين الدراسة، وبغية الإجابة على التساؤلات المطروحة وكذا إثبات أو نفي مدى صحة الفرضيات، تم الاعتماد على بعض المناهج العلمية المستخدمة في البحوث والدراسات في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وذلك كما دعت الضرورة البحثية إلى ذلك. وعليه تم استعمال أدوات البحث المتمثلة أساساً في البحث الوثائقي والذي يعمل على تحليل التقارير وجمع الوثائق المستعملة في الرقابة الداخلية في الشركة المعنية بالدراسة. ثم لجأنا لأسلوب المقابلة للتعلم أكثر في سيرورة وتحليل واقع إجراءات وقواعد نظام الرقابة الداخلية والمشاكل التي تواجهها. إضافة إلى استخدام الاستبيان الإحصائي لإبراز دور نظام الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات الشركات الاقتصادية الكبرى.

وعليه فقد تضمنت الدراسة منهج وصفي ومنهج دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة (سونلغاز) من خلال دراسة وتحليل مجموعة من التقارير لعمليات تدقيق خضعت لها المؤسسة محل الدراسة.

ومنهج كمي يتمثل في دراسة كمية استقصائية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية.

### ➤ هيكلية وتقسيم الدراسة:

تبعاً لأهداف الدراسة وقصد الإلمام ببعثياته ومتطلباته وقصد معالجة الإشكالية المطروحة والأسئلة الجزئية واختبار الفرضيات، تم تقسيم الدراسة وعرض محتوياتها في ثلاث فصول نظرية وفصل تطبيقي على النحو التالي:

سيتناول الفصل الأول الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وذلك بالتطرق للقواعد التي تحكم هذا النظام وكذا إجراءاته وأهدافه ومستوياتها ومختلف الفاعلين فيه. وكذا الانسجام والتكامل بين مراقبة التسيير والتدقيق مع النظام العام للرقابة الداخلية.

تم التطرق في الفصل الثاني فعالية نظام الرقابة الداخلية وتم فيه التركيز على أهمية تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى، ركزنا فيه على طبيعة الرقابة الداخلية في الشركات والمجمعات الكبرى من خلال تحديد رهان التحكم في نشاطات الفروع وكذا تحديد مدى التزام هذه الأخيرة لاستراتيجية الإدارة العامة. وتم التطرق أيضا لمختلف الصعوبات التي تواجه الرقابة الداخلية في هذا النوع من الشركات، وذلك من خلال تقييم أداء هذا النظام في الشركات الاقتصادية الكبرى، وكذا إبراز الاختلالات التي تواجهه وتحذ من فعاليتها وكذا أهم مسبباتها وسبل معالجتها.

و الفصل الرابع: تضمن الدراسة الميدانية، وتطرقنا فيه إلى شرح منهج الدراسة وكيفية جمع المعلومات بالتفصيل، وشرح ميدان الدراسة لنعرض النتائج فيما بعد، ثم ناقشنا النتائج للتأكد من اختبار الفرضيات.

### ➤ الدراسات السابقة:

من بين الدراسات التي تم الاعتماد عليها لإنجاز هذا العمل نذكر ما يلي:

1- دراسة Grégory Heem (2000)، أطروحة دكتوراه، جامعة nice-france، "الرقابة الداخلية للمخاطر الائتمان البنكي". قامت هذه الدراسة بالتعريف بنظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تقادي التهرب ومختلف التجاوزات. وهدفت إلى كيفية تقييم البنك لنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال استخدامه للتحكم في مختلف مخاطر الائتمان، هذه الدراسة قد سمحت بوضع إطار تحليلي للبنوك للسيطرة على المخاطر المصرفية التي قد تتعرض لها، من خلال التعرض لوجهات نظر نظرية مختلفة اقتصادية واجتماعية.

2- دراسة Fabrice Aléonard (2002)، أطروحة دكتوراه، جامعة Limoges-France، "الرقابة الداخلية والخارجية من المخاطر المصرفية". هدفت هذه الدراسة إلى إحداث التوازن الأمثل بين الرقابة الداخلية والخارجية في البنوك في سياق أكبر من درجة الحرية التي توفرها الأنظمة المصرفية الجديدة للبنوك إثر تحرير الأسواق المالية واقتصاد السوق، كما تطرقت إلى مختلف المناهج التي تسمح بتقييم المخاطر المصرفية بشكل دقيق كنموذج القيمة وبعض النماذج الداخلية والتي تعكس طبيعة العلاقة بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

3- دراسة المنفراج دليلة (2007)، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، "دور الرقابة الداخلية في المراجعة المالية وواقعها في ظل التحولات التكنولوجية والاقتصادية في المؤسسات الجزائرية". تطرقت هذه الأطروحة إلى الأسس النظرية للرقابة الداخلية ودورها في المراجعة المالية والمحاسبية مع ذكر مفاهيمها وأساسياتها وواقعها في ظل التحولات التكنولوجية والاقتصادية بالجزائر، ونموذج تسيير المخاطرة في المراجعة المالية وتطورها في العالم، في الأخير عالجت تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الوطنية للصناعات البتروكيميائية بمقاطعة التسويق والتوزيع وسط الحراش.

4- دراسة Mohamed Fariad (2013)، أطروحة دكتوراه، جامعة فرنسا، "الرهان الاستراتيجي والرقابة الداخلية". قامت هذه الدراسة بتعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من الأجهزة والأنشطة التي تعمل في التنظيمات الجديدة وذلك للتأثير على مختلف التصرفات لبلوغ الأهداف النهائية في المجال البنكي، كما هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة التي تربط بين مختلف المسؤولين وأصحاب المصالح مع نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى

الكشف عن حدود هذا النظام وكذا التشابك في العلاقات. كما هدفت إلى شرح التوجهات القيادية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية في البنوك.

5- دراسة جدي سمراء: " دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، (2017) هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يؤديه نظام الرقابة الداخلية في تحسين مصداقية المخرجات المحاسبية، حيث تم الوقوف على أهم الجوانب المفاهيمية المتعلقة بالرقابة الداخلية والمخرجات المحاسبية وتوصلت إلى أن العلاقة التي تربطهما تتمثل في الهدف الذي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقه هو المتمثل في تحقيق مصداقية التقارير المالية.

الإضافة العلمية هنا ستكون بدراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية العمومية الكبرى ودوره في التحكم ومتابعة نشاطات فروعها. وتم تقديم تحليلات إضافية تتمثل في عرض للواقع العملي لنظام الرقابة الداخلية والوقوف على جوانب القصور والضعف التي يعاني منها هذا النوع من الشركات، وكذا اقتراح توصيات لتحسين عمله.

# الفصل الأول:

## الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية

### تمهيد:

إن تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها واتساع رقعة نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتظافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياستها ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها، بيد أن تنفيذ ما أتى بيانه يكون بالاعتماد على نظام للرقابة الداخلية.

لقد أدى التعقد المستمر لنشاط المؤسسة إلى تقسيم نشاطاتها إلى عدة وظائف متخصصة تخضع كل منها إلى إجراءات وسياسات تتضمن السير الفعال للعمل في مختلف الوحدات، ويساعد نظام الرقابة الداخلية في متابعة حسن تنفيذ هذه الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها بما يحقق أهداف المؤسسة.

## المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة الداخلية كثيرا نتيجة تطور حجم المؤسسات الاقتصادية واتساع رقع نشاطها مما أدى إلى إنشائها لفروع في مناطق مختلفة وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة إذ بانسجامها وتضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياساتها ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها , ومن الصعب التأكد من هذه الأمور بدون نظام رقابي يتم تصميمه لهذا الغرض لذلك تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة الوظيفة الدائمة المستمرة والعملية الذاتية التي ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة.

## المطلب الأول: عوامل تحديد مفهوم ونطاق نظام الرقابة الداخلية

يتحدد نطاق وحجم الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بناء على مجموعة من العوامل والعناصر الرئيسية أهمها ما يلي:

- 1. التعقيد المتزايد للمؤسسات وكبر حجمها وتعدد عملياتها:** من العوامل الهامة التي تحدد نطاق وحجم الرقابة الداخلية في المؤسسة هو حجم هذه الأخيرة وحجم النشاط الذي تمارسه حيث يختلف هذا النظام من مؤسسة صغيرة الحجم إلى متوسطة أو كبيرة ، فالمؤسسة التي تمارس نشاطا محدودا يلائمها نظام محدود أما تلك التي تمارس نشاطا متعددًا وكبير الحجم فيلائمها نظام رقابة داخلية كبير الحجم ومتكامل بشكل يغطي كل عناصر هذه الأنشطة من حيث ما يتضمنه هذا النظام من إجراءات وما يحتويه من مراحل مختلفة وما يقوم على تنفيذه من كفاءات وخبرات معينة من خلال تقسيم منظم للأعمال وتحديد للمسؤوليات والسلطات في مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.<sup>1</sup>
- 2. تشتت مراكز المسؤولية وتوزيع السلطة:** حيث أدى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية واتساع رقع نشاطها وإنشائها لفروع في مناطق مختلفة وتنوع عملياتها إلى حاجة الإدارة إلى تفويض السلطات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.<sup>2</sup>
- 3. توسع نطاق المعايير والقوانين والقواعد والصعوبات المهنية أدى إلى ضرورة احترام المسيرين لمجموعة من القواعد لتفادي المخالفات وتحقيق الأهداف:** حيث تلعب النظم والمعايير الداخلية والقوانين والتشريعات الخاصة بالمؤسسة على مستوى القطاع أو الدولة دورا هاما في مجال تحديد طبيعة إجراءات الرقابة الداخلية الملائمة للمؤسسة والتي تتفق وهذه النظم والقوانين والتشريعات التي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة وعلاقتها المختلفة بأجهزة الدولة من ناحية وبالمؤسسات الأخرى داخل نفس القطاع أو القطاعات الأخرى من ناحية أخرى.<sup>3</sup>
- 4. تطور إجراءات المراجعة:** لقد تحولت عملية المراجعة من كاملة تفصيلية إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية ذلك الأسلوب الذي يعتمد على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الاطار النظري \_المعايير والقواعد\_ مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 74 .

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية - ، ط4، دار وائل، الأردن، 2007، ص 166.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الاطار النظري \_المعايير والقواعد\_ مشاكل التطبيق العملي، مرجع سابق، ص75.

<sup>4</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار الأوانل ، عمان، ط1، 2000، ص 166.

5. **الثنائيات الثقافية بين مختلف فرق العمل وأعضائها العاملين في المشروع:** حيث يتطلب أن يكون فريق العمل متجانساً أي من ثقافات متشابهة ومتقاربة وفي أحيان أخرى يتطلب أن يكون غير متجانس أي من ثقافات وتخصصات مختلفة.
6. **المخاطر والتحديات الخارجية التي لا سيطرة للإدارة عليها:** مثل اضطرابات العمال والظروف المناخية، تأخر وصول المواد، السياسات الحكومية واختلاف أصحاب المصالح مع بعضهم البعض.
7. **تنامي المخاطر والفضائح المالية وهو ما يعكس فقدان الرقابة على التسيير:** أي عدم وجود آليات كافية للرقابة داخل المؤسسات لمنع هذه المخاطر. وقد يكون هذا نتيجة لضعف في الهياكل التنظيمية أو السياسات والإجراءات الداخلية، أو بسبب عدم كفاية الرقابة الخارجية من قبل السلطات التنظيمية المعنية. مما يستدعي ظهور الحاجة إلى وضع قواعد أساسية تسمح بالتحكم العقلاني في نشاطات المؤسسة.
8. **حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة:** فإذا ما طلبت هذه البيانات التي تستخدمها في التخطيط والرقابة الحكومية عليها تحضيرها بسرعة وبدقة وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا.
- المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية**

لقد تطور مفهوم الرقابة الداخلية تدريجياً عبر الزمن مع تطور حجم المشروعات وتطور الوظائف فيها، فقد اتسمت الرقابة الداخلية قبل القرن الخامس عشر بالبداية حيث كانت المحاسبة تقتصر على الوحدات الحكومية وكانت المنشآت ذات طابع عائلي (فردى)، فكان يتم التسجيل في سجلين منفصلين للعمليات ذاتها من قبل طرفين مختلفين وبذلك يوجد سجلين يمكن مطابقتهما وكشف التلاعب والاختلاس، وكانت تهدف لمنع التلاعب والاختلاس، أي التثبت من أمانة الأشخاص.<sup>1</sup>

في مرحلة أخرى ما بين القرن الخامس عشر وحتى سنة 1850 أدى قيام الثورة الصناعية وبرز المشاريع الكبيرة ذات الإمكانيات المالية الكبيرة، انفصال الملكية عن الإدارة ورغبة الملاك في الاطمئنان على أموالهم، أدى ذلك لازدياد الحاجة للرقابة مع ظهور تغيرات أساسية في أدواتها:

• ضرورة وجود نظام محاسبي؛

• منع التلاعب والاختلاس؛

• ضرورة وجود اطلاق مستقل على الوضع المالي للمنشآت.

ما بعد سنة 1985 أنتجت الثورة الصناعية شركات كبيرة وظهرت بذلك شركات المساهمة، وتعمق بذلك فصل ملكية رأس المال عن الإدارة، وازداد التباعد الجغرافي بين الملاك والإدارة من جهة وبين الإدارة والأجهزة التنفيذية من جهة أخرى الأمر الذي يستدعي دون شك وجود رقابة داخلية فعالة يضمن تنفيذ الأعمال وتحقيق الغايات والأهداف بكفاءة معقولة، من هنا برزت الحاجة لدى الملاك في المحافظة على رأس المال وتنفيذ سياستها ولدى المدققين الخارجيين في وجود رقابة داخلية كفؤة لتخفيف العبء وخفض الجهد والتكاليف فكان ذلك إيذاناً بالضرورة الدائمة للرقابة بمعناها الحالي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نائل الفيج، أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق، فلسطين، 2002، ص20.

<sup>2</sup> نائل الفيج، أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق، المرجع نفسه، ص20.

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وبتعدد المعرفين له، حيث يمكن التمييز بين أربع مراحل لتطور مفهوم الرقابة الداخلية:

### 1. مرحلة الرقابة الشخصية:

وهنا انحصرت تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى ولعل من أهمها المخزون والذي يتناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت آنذاك. ومن أهم التعريفات التي سادت هذه المرحلة نذكر:

**تعريف منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية لنظام الرقابة**

**الداخلية Conseil national de l'ordre des experts-comptables**

**(OECCA) سنة 1977:**

" نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول، نوعية المعلومات وتطبيق التعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة."<sup>1</sup>

### 2. مرحلة الضبط الداخلي:

وبموجبها اعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال<sup>2</sup> وكذلك ضمان الصحة المحاسبية للعمليات المثبتة، كالدفاتر والسجلات. ومن بين التعريفات التي شهدتها هذه المرحلة نذكر:

**تعريف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين 1986:**

" الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والابقاء على المحافظة على السير وفق السياسات المرسومة."<sup>3</sup>  
هذا التعريف يهدف إلى تباين الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية لتحقيقها وبالتالي أخذ هذا التعريف بمبدأ تحقيق الأهداف.

**تعريف المنظمة المفوضة (الوكيل) عن المحاسبة Compagnie nationale**

**des commissaires aux comptes (CNCC):**

" الرقابة الداخلية هو مجموعة المقاييس (المعايير) الرقابية، المحاسبية وغيرها التي تحدد اتجاه تطبيق الرقابة (المتابعة)، وتحديد المسؤولية لضمان حماية الذمة المالية (التراث) للمؤسسة، من هشاشة التسجيل المحاسبي والحسابات المالية السنوية."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Hervé Stolowy et al, Article de: " Audit financier et Contrôle interne", France, 2003, P:136.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات. الناحية النظرية والعلمية، ط 4، الأردن، 2007، ص 168.

<sup>3</sup> محمد لتهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار لنظري وممارسة تطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2006، ص 84، 85.

<sup>4</sup> André, Paul Bahuon , William Nahum, Article de: " Les Bonnes pratiques en matiere de contrôle interne dand PME", Academie sciences techniques comptables financieres, 2008, N 13, P: 17.

### 3. مرحلة الكفاءة الإنتاجية:

هنا اتسع مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية و تشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوعية، ومن أهم التعريفات التي سادت هذه المرحلة نذكر:

#### **تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) سنة 1978:**

" الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة بهدف حماية أصولها ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية<sup>1</sup> هذا التعريف يعكس بوضوح اهتمامات المؤسسة بالرقابة الداخلية لضمان إدارة فعالة وناجحة، كما يمكن أن نخلص من خلاله أن الرقابة الداخلية لم تعد تختص بالنواحي المحاسبية فقط لكنها صارت تهتم بجميع أوجه النشاط داخل المؤسسة لضمان تحقيق الأهداف الموضوعية وزيادة الكفاءة الإنتاجية.

يتم أخذ هذا التعريف من حيث الجوهر عن المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين تعليمات تصدرها إدارة الشركة لاتحاد القرارات والإجراءات<sup>2</sup>.

#### 4. مرحلة نظام الرقابة الداخلية:

وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية باعتبار أن هذا الأخير أكثر شمولاً، ويمكن الأخذ بالتعريفات التالية:

#### **تعريف الرقابة الداخلية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا Organisation**

**Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) حسب ما ورد في التوصية (رقم 46) سنة 1986:**

" الرقابة الداخلية هي النظام الكلي للرقابة المالية وغيرها من أنواع الرقابة بما تشتمله من هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات ورقابة مالية داخلية أنشأتها الإدارة ضمن أهدافها المحددة في المساعدة في عملية القيام بإدارة أعمال المشروع بأسلوب منظم واقتصادي وفعال وكفاء بحيث يتضمن الالتزام بسياسات الإدارة ويؤمن دقة وكمال السجلات الحسابية وتقديم معلومات إدارية ومالية موثوقة في حينها"<sup>3</sup>

يركز هذا التعريف على عناصر (مكونات) الرقابة الداخلية حيث قام بتقسيمها إلى رقابة مالية وأخرى إدارية وغيرها من الرقابات.

حيث تتضمن الرقابة الداخلية: الرقابة المحاسبية، الرقابة الموازنية، الرقابة العملياتية (الرقابة على العمليات)، مراقبة التسيير، المراجعة القانونية، الرقابة الثقافية...<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Bécour ,B, "Audit Operationnel", Edition Economic 2000, P:2

<sup>2</sup> Peirre Louis Coullard: Article de:Le contrôle interne Dans une entreprise D'assurance, 2004, canada, P:3

<sup>3</sup> عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، ط2، الاسكندرية، مطبعة الانتصار، 2004، ص 65.

<sup>4</sup> Julien batac, David carassus, " Les interactions contrôle Apprentissage Organizationnel Dans les cas D'une Municipalité, une étude comparative avec Kloot, 2008, P:91.

## تعريف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة Fédération internationale des comptables (IFAC) سنة 1989:

" الرقابة الداخلية نظام يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، لتحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية.<sup>1</sup>"  
يتضح من خلال هذا التعريف (تعريف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC)) أن نظام الرقابة الداخلية بغية تحقيقه أهدافه يعتمد على الوسائل التالية:

- الخطة التنظيمية
- الطرق والإجراءات
- المقاييس المختلفة

## تعريف الرقابة الداخلية حسب لجنة رعاية المؤسسات (COSO) le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

" هي إجراء يوضع من طرف مجلس إدارة المؤسسة والإدارة والإفراد الآخرين في المؤسسة في مستويات مختلفة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها<sup>2</sup> من النواحي التالية:

- مدى كفاءة العمليات وفعاليتها<sup>3</sup> والذي يسمح للمؤسسة ببلوغ الأهداف الأساسية: الأداء، المردودية، حماية التراث.
- مدى الاعتماد على التقارير المالية والمعلومات العملياتية
- مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها<sup>4</sup>

## تعريف الرقابة الداخلية حسب المعيار (400) للتدقيق الدولي:

"هي كافة السياسات والإجراءات والضوابط الداخلية التي تتبناها إدارة الوحدة الاقتصادية لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.<sup>5</sup>"  
في سنة 2004 قام مجلس معايير التدقيق الداخلي بسحب المعيار رقم 400 وأصدر المعيار رقم 315 وأعاد صياغته في نهاية سنة 2006.  
يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني: " العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بم يلي:

<sup>1</sup> Eric Bonin et Jean luc Rossignol, Rapport de: " Le contrôle interne des entreprises de travail temporaire D' insertion", France, 2007, P: 40

<sup>2</sup> Pocket guide, COSO 2013, Une opportunité pour Optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation, P: 32

<sup>3</sup> Matthew leitch: " Intelligent internal control and risk management, london, 2016, P: 14

<sup>4</sup> Bahran soltani, " Auditing internzntional approach", eglan, 2007.

<sup>5</sup> Rapport de Gestion, E'tats Financiers et informations financieres complementaires, (article 1 225,37 du code de commerce) , 2005, P: 192.

- موثوقية تقديم التقارير المالية
  - فعالية وكفاءة العمليات
  - الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة
- نظرا للفضائح المالية العديدة التي هزت المؤسسات الأمريكية مع نهاية التسعينات وبداية سنة 2000 تبنت الولايات المتحدة في 30 جويلية 2002
- Loi Sarbanes-Oxley (SOX) وتنص المادة 404 من هذا القانون أن:<sup>1</sup>
- ✓ الإدارة العامة هي المسؤولة عن إعداد هيكل للرقابة الداخلية وإجراءات المحاسبية والمالية.
- ✓ تقييم فعالية هيكل نظام الرقابة الداخلية سنويا بالرجوع إلى نموذج محدد للرقابة الداخلية ويصادق محافظو الحسابات على هذا التقييم
- وفي إطار المادة 404 قامت (SEF) و (PCAOB) بتقديم تعليمات إلى المؤسسات الأمريكية والمؤسسات الخارجية المجتمعة في نيويورك بتبني COSO كمرجع للرقابة الداخلية كما ظهر في كندا سنة 1995 ال (COSO) وفي إنجلترا (TG)
- وفي 1 أوت 2003 صدر قانون في فرنسا " قانون الحماية المالية" (LSF) ، ومن خلال المادتين 117 و120 تم التفريق بين الرقابة الداخلية للمؤسسة ككل والرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد الحسابات المالية، وهو ما يميز LSF عن SOX الذي يتطرق إلى الرقابة الداخلية في شكل مرجع أو دليل، وتم ذلك في 9 ماي 2006 بعنوان "Le dispositif du contrôle interne: cadre de référence" ، الصادر عن (IFACI) Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes ويرتكز على المبادئ العامة للرقابة الداخلية.<sup>2</sup>
- وفيما يلي جدول يلخص أهم الفروقات LSF و SOX في ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية من حيث مجال التطبيق، تعريف ونطاق نظام الرقابة الداخلية، إطار والوثائق المطلوبة في هذا النظام، وكذا العقوبات التي يتخذها في حالة الإخلال به.

<sup>1</sup> Hervé Stolowy et autre, audit financier et controle interne, 2003, France, P: 137.

<sup>2</sup> Bernard Gumb, Christine Noel Lemaitre, Le contrôle interne au travers des représentations que s'en font les dirigeants de groupes du cac 40: une étude exploratoire, 2006, Tunisia. P3.

الجدول رقم (1\_1): الاختلافات الرئيسية في SOX و LSF

SOX	Lsf	نظام الرقابة الداخلية
المؤسسات المدرجة في البورصة في الولايات المتحدة الولايات.	في جميع المؤسسات منذ قانون 26/07/2005، لكن الملزمة بها يتعلق فقط بالمؤسسات المدرجة في البورصة.	مجال التطبيق
تعريف وسيطرة محدودة على المعلومات الداخلية المالية وإجراءات الاتصال في سوق المعاملات	لم يتم تعريفها بشكل واضح	تعريف ونطاق الرقابة الداخلية
إلزامي معترف بها. استشهد COSO كمثال من قبل المجلس الأعلى للتعليم	غير إلزامي معترف بها.	إطار الرقابة الداخلية
صريحة	غير صريحة	الوثائق المطلوب واختبارات المراقبة
الرئيس التنفيذي و المدير المالي	رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإشراف	تقرير المصدر
عقوبات جنائية	غير دقيق	العقاب عن أي فشل

Source : Bernard Gumb, Christine Noel Lemaitre, Le contrôle interne au travers des représentations que s'en font les dirigeants de groupes du cac 40: une étude exploratoire, 2006, Tunisia. P4.

تعريف هيئة الأسواق المالية (L'AMF) Autorité des marchés financiers سنة 2006:

- " الرقابة الداخلية هو نظام الشركة الذي يحدد وينفذ تحت مسؤوليتها، ويشمل على مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات التي تتفق مع الخصائص المحددة لكل شركة من خلال:
- ✓ يساهم في السيطرة على أنشطتها وفعاليتها وعملياتها والاستخدام الكفاء لمواردها.
  - ✓ يجب تمكينه ليأخذ في الاعتبار المناسب للمخاطر الكبيرة سواء التشغيلية والمالية<sup>1</sup>
  - هذا الجهاز (الرقابة الداخلية) مصمم خصيصا لضمان ما يلي:
  - ✓ الامتثال للقوانين واللوائح.
  - ✓ تطبيق التعليمات والإرشادات التي وضعتها الإدارة العامة أو المجلس التنفيذي

Pierre Shick, Mémento D'audit interne", Paris, 2007, P: 20.<sup>1</sup>

✓ حسن سير العمليات الداخلية للشركة بما في ذلك تلك التي تساهم في المحافظة على الأصول.

✓ موثوقية المعلومات المالية.<sup>1</sup>

من خلال هذه التعاريف نخلص أن الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة وتمثل صمام الأمان في الدفاع عن أصول وممتلكات المؤسسة وحمايتها من التلاعب حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أساس الأداء.

وتتفق جميع التعريفات أن الرقابة الداخلية ليست وظيفة ولكن مجموعة الميزات (أحكام) التي تفيدها مسؤولية جميع المستويات للحكم في تشغيل أعمالهم.<sup>2</sup>

وقد خلصت الباحثة إلى أن الرقابة الداخلية هو نظام يحتوي على مجموعة الوسائل والقوانين والإجراءات التي توضع من طرف الإدارة من أجل ضمان التحكم في وظائف المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة والوصول إلى التسيير الفعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها.

فنظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو بمثابة أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة. حيث يمكن القول بأن هذا النظام يسببه إلى حد كبير الجهاز العصبي للفرد، حيث أنه يغطي كل جوانب التنظيم وكذلك عن طريق التحكم في المناظر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب في أسرع الآجال، وأنها جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة وتمثل صمام الأمان في الدفع عن أصول وممتلكات الشركة وحمايتها من التلاعب، حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والطرق والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أسس الأداء.

إنها مجموعة متكاملة من السياسات والإجراءات والأنشطة المصممة والمطبقة من قبل إدارة المؤسسة بغرض ضمان تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، والحفاظ على أصولها، وضمان دقة واكتمال معلوماتها المالية والتشغيلية، والامتثال للقوانين واللوائح المعتمدة. يتجاوز هذا النظام مجرد توفير آلية للامتثال، بل يتحول إلى إطار شامل يعزز إدارة المخاطر، ويعزز الأداء المؤسسي، ويشجع على بناء ثقافة النزاهة والشفافية.

من خلال التعاريف السابقة استخلصت الباحثة الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:

\* الامتثال للقوانين واللوائح.

\* تطبيق التعليمات والإرشادات التي وضعتها الإدارة العامة أو المجلس التنفيذي.

\* حث العاملين على الالتزام بسياسات الإدارة وخططها.

\* توفير الحماية للموجودات.

\* حسن سير العمليات الداخلية والخارجية للشركة، بما في ذلك تلك المعلومات التي

تساهم في المحافظة على أموالها.

\* اكتشاف الغش والخطأ ومنعه.

Les rencontres (AMRAE), Gestion des risque, audit interne et Contrôle interne, Atelier N;13, <sup>1</sup> Janvier 2007.

Sourour Hazami Ammar, Article de:" le rapport portant sur les éléments du contrôle interne : aller <sup>2</sup> au dela du reporting reglementaire et analyser les discours , Tunisie ,2013, P2.

- \* توفير الدقة اللازمة في البيانات المحاسبية.
- \* تهيئة المعلومات المالية في الوقت المناسب.
- \* تنظيم العمل وتحديد خطواته وتوزيع لسلطات وتحديد للمسؤوليات.
- \* تشجيع الكفاءة الإنتاجية.
- \* موثوقية المعلومات المالية.
- \* تقديم تقارير سليمة لمتخذي القرارات.
- \* التحقق من تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة واحترام القوانين.
- \* تحقيق الاستعمال الكفء للموارد وذلك عن طريق تحفيز الأداء وتوجيه الأعمال.

### المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الاجراءات والعمليات والقواعد والسياسات والسلوكيات وغيرها التي تساعد الشركة على إدارة أنشطتها وتحقيق أهدافها<sup>1</sup>، حيث يعتبر هذا النظام من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان سير العمل بفعالية وحماية مصالحها. تتعدد أهداف هذا النظام لتشمل جوانب مختلفة من إدارة العمليات وحماية الأصول وتحقيق الامتثال، وتتمثل أهداف هذا النظام فيما يلي:

#### 1. المحافظة على ممتلكات وأصول وموجودات المؤسسة

أحد الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول الشركة من السرقة والاختلاس والتلاعب. يشمل ذلك الأصول المادية مثل المباني والمعدات، والأصول غير المادية مثل الملكية الفكرية والمعلومات الحساسة. يتم تحقيق هذا الهدف من خلال وضع إجراءات أمنية كتعيين حراس أمن وتطبيق إجراءات دخول وخروج صارمة استخدام أنظمة مراقبة بالفيديو، وأجهزة إنذار، وأقفال إلكترونية، تخزين الأصول الثمينة في مواقع آمنة مثل الخزائن وغرف التخزين الخاصة، استخدام أنظمة حماية متقدمة وبرامج مكافحة الفيروسات، وتقنيات التشفير، تقييد الوصول إلى البيانات الحساسة وفقاً لمبدأ "الحاجة إلى المعرفة"، واستخدام نظم تحقق متعددة العوامل، إجراء مراجعات وتدقيقات داخلية دورية للكشف عن أي مخالفات أو ضعف في الإجراءات الرقابية، إجراء تسويات دورية للحسابات المالية لضمان دقتها واكتمالها، تأمين الممتلكات عن طريق أجهزة تغطي الأصول المادية ضد المخاطر مثل السرقة والحريق والكوارث الطبيعية، وضع سياسات وإجراءات واضحة بشأن حماية الأصول، وتحديثها بانتظام، وتحديد مسؤوليات واضحة لكل موظف فيما يتعلق بحماية الأصول، وإجراء تقييمات دورية لنظم الحماية وتعديلها بناءً على التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية.

يشير تعبير الحماية إلى الرقابة على الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في المحافظة على الموجودات من أي أمر غير مرغوب فيه كأخطاء الغش والاختلاس وأخطاء الكوارث الطبيعية.<sup>2</sup>

#### 2. التحقق من دقة البيانات المحاسبية:

<sup>1</sup> Mounya boudia, Ali debbi, a contribution de laudit interne dans amelioration de l'efficacité du controle interne dans entreprise algérienne, alger, p9.

<sup>2</sup> Eustache Ebondo, Benoit pigé, L'arbitrage entreprise/ Marché: le role de controle interne, Outil de réductions des couts de transation, 2002, France, P 56

تستند إدارة المؤسسة إلى البيانات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الإدارية وهذا يتطلب توفير بيانات محاسبية وفقا لمعايير جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هيئة المحاسبة المالية والتي تتضمن:

- ✓ **الملاءمة:** أي توفير البيانات المحاسبية في الوقت المناسب مع مراعاة توفير عناصر القدرة التنبؤية وإثبات الرقابة من خلال التغذية المرتدة للمعلومات.
- ✓ **المصدقية:** أي الصدق والأمانة في عرض البيانات وتحقيق الموضوعية والحياد.<sup>1</sup>

### 3. تطبيق التعليمات والتوجيهات التي تضعها الإدارة العامة أو المديرية:

إن تعليمات وتوجيهات الإدارة العامة أو المديرية يجب أن تقدم إلى المسؤولين المعنيين حسب الأهداف المرتبطة بكل واحد منهم، بهدف توفير توجيهات عن كيفية القيام بالنشاطات حسب الأهداف المتبعة من طرف المؤسسة والمخاطر السائدة في بيئتها.

وقد حددت لجنة إجراءات التدقيق الدولي مفهوم الحماية على أنه (وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها).<sup>2</sup>

### 4. تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد:

يدل تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد على الكفاية الإنتاجية على أن يكون ذلك بأقل تكلفة ممكنة مع تجنب أوجه الإسراف والتبذير والقصور في الاستخدام، علما أن الإدارة تستخدم الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية ورقابة الجودة وتدريب العاملين لتحسين أدائهم كأدوات محاسبية وإدارية لتحقيق الكفاية الإنتاجية.<sup>3</sup>

### 5. التطابق مع القواعد والقوانين:

تتعلق بالقواعد والقوانين التي تضعها الإدارة بهدف تحديد معايير التصرف داخل المؤسسة، ونظرا لعدد المجالات (قانون المؤسسات، القانون التجاري...) فمن الضروري أن تمتلك المؤسسة تنظيما يسمح لها ب:

- ✓ معرفة مختلف القواعد التي تنطبق عليها؛
- ✓ إمكانية إعلامها وفي الوقت المناسب بالتغيرات التي طرأت عليها (اليقظة التشريعية)؛

✓ إدراج هذه القواعد في إجراءاتها الداخلية؛

✓ إعلام وتكوين الأفراد في المؤسسة بالقواعد التي تخصهم.

### 6. التأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية:

أي درجة الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات المتكاملة والتي تغطي جوانب النشاط في المنظمة فهي تعكس مدى تحقيق الأهداف من هنا استوجب الأمر وضوح السياسات والإجراءات الإدارية فضلا عن تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات وتحديد خطوط وقنوات الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

<sup>1</sup> Guide d'audit des applications informatiques ; novembre 2008

ISO. NO. 33<sup>2</sup>

Jean marie peretti, " Audit de la fonction ressources humaines dans contexte de changements , Oran, <sup>3</sup> Algéri, Mai 2012, P :256.

## 7. التحكم في المؤسسة:

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي تكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، بحيث ينبغي عليها تحديد أهدافها، هيكلها، إجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

بالإضافة إلى ذلك توجد أهداف أخرى نذكرها فيما يلي:

- ✓ ضمان الإدارة الفعالة للأنشطة المحاسبية لإحضار ما يثبت دائما ان وظيفة المحاسبة تصل الأهداف المنوطة بها (الكفاءة) ويساهم بشكل فعال في أهداف واستراتيجيات المؤسسة (الكفاءة الإنتاجية)؛
- ✓ ضمان سرية جيدة من تنفيذ المهام والخدمات ومعدل رد فعل جيد لعلاج صعوبات اتخاذ القرار، ومشاكل الكشف المبكر والعلاج من مخاطر جديدة؛
- ✓ توفير التواصل السريع والفعال بين الخدمات والناس؛
- ✓ ضمان التعاون الجيد مع وظيفة المحاسبة لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ ضمان أن المحاسبة يتم تحديثها باستمرار وذلك لضمان أن البيانات التي تنتجها يمكن الاعتماد عليها ( واضحة، ذات مغزى، ذات صلة، قابلة للمقارنة... )؛
- ✓ تعزيز وضمان النزاهة والإخلاص وفعالية من المسؤولين ومحاسبة الموظفين؛
- ✓ ضمان أن يتم المحافظة على السجلات المحاسبية وفقا للوائح؛
- ✓ ضمان أن البيانات المحاسبية تعكس بدقة جميع المعاملات والعمليات والمركز المالي ونتائج المؤسسة؛
- ✓ ضمان أن المحاسبة تساعد على التحكم في العمليات ومساعدة رصد الرقابة الداخلية؛
- ✓ المساهمة في إدارة عمليات الرقابة الداخلية ومساعدة تحديد تبني التغييرات اللازمة لتحديد لإعداد وتنفيذ تغييرات في الوقت المناسب؛<sup>1</sup>
- ✓ ضمان تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وهذا يعني أن الأهداف الرئيسية التي تشكل أسس مهمة المؤسسة
- ✓ ضمان إعداد التقارير المالية<sup>2</sup>
- ✓ ضمان أن القرارات يتم تطبيقها بشكل صحيح أي هناك آلية داخلية لضبط المعاملات والطلب الداخلي؛
- ✓ ضمان الحد الأدنى لجودة الخدمات المقدمة أو المنتجات المعروضة؛<sup>3</sup>
- ✓ ضمان الحد الأدنى من الفاقد من المنتجات؛<sup>4</sup>
- ✓ ضمان الحد الأدنى من مخلفات التشغيل وإنتاج الكميات المناسبة؛
- ✓ ضمان مراجعة الحسابات والتتبع الكامل من الجهات الفاعلة والعمليات؛

<sup>1</sup> ABDERRAOUF YAICH, Normes pratique et procédures de contrôle interne , " Dexription normative des procédures de contrôle interne de la comptabilité financière ,p1

Néjib sfayhi, Guide pour l'utilisation des normes Internationa ales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises, 2007, Tunisie, P:37.

<sup>3</sup> Eudtache Ebondo, Benoit Pigé , Article de: "L'arbitrage entreprise/ Marché , le role du contrôle interne, outil de couts de transaction", France, 2002, p: 57

<sup>4</sup> فرج عبد البديع فرج أحمد ، الرقابة الداخلية ، أفضل الممارسات المهنية في مجال المحاسبي والمالي، دليل المراقب المالي في أداء مهام واختصاصات وظيفته، سيناريوهات الرقابة المالية، 2014، ص 12

- ✓ تخصيص والفصل بين المهام والإشراف والاستبدال ، والتوثيق نقاط التفويض في المؤسسة والإجراءات والمخاطر؛<sup>1</sup>
- ✓ جودة المعلومات وخاصة المعلومات المحاسبية<sup>2</sup>
- ✓ ضمان أن القرارات يتم تطبيقها بشكل صحيح
- ✓ ضمان الحد الأدنى من جودة الخدمة المقدمة<sup>3</sup>
- ✓ الحفاظ على أنظمة التحكم يمكن الاعتماد عليها لإعداد التقارير المالية ا وان تكون مفيدة لصنع القرار، حيث انه يجب على النظام المحاسبي إنتاج بيانات موثوقة والبيانات المالية<sup>4</sup> على ضوء ما سبق نستطيع أن نقول بان هذه العناصر التي تم سردها سواء المتعلق منها بعناصر التحكم أو المراد التحكم فيها انشأت رقابة للتسيير في المؤسسة.<sup>5</sup>

## 8. تحسين الحوكمة المؤسسية

تُعد الحوكمة المؤسسية أحد العناصر الأساسية لضمان استدامة ونجاح المؤسسات في بيئة الأعمال المتغيرة والمنافسة. ويساهم نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة المؤسسية من خلال توفير هيكل تنظيمي واضح وإجراءات رقابية فعالة. هذا يساعد على تحقيق توازن بين مصالح الأطراف المختلفة داخل المؤسسة، بما في ذلك المساهمين، والإدارة، والموظفين، وأصحاب المصلحة الآخرين، ويساهم أيضا في تعزيز الشفافية والمساءلة، وضمان الامتثال، وتحسين الأداء المالي، وإدارة المخاطر بفعالية. من خلال تطوير سياسات وإجراءات واضحة، وتعزيز التواصل، واستخدام التكنولوجيا، ويمكن المؤسسات من تحقيق أهدافها الاستراتيجية بفعالية واستدامة. إن تحسين الحوكمة المؤسسية ليس فقط ضرورة قانونية وأخلاقية، ولكنه أيضا مفتاح لتحقيق النجاح والتميز في بيئة الأعمال التنافسية.

## 9. دعم اتخاذ القرار

يُعتبر اتخاذ القرارات الجيدة من العوامل الحيوية لنجاح أي مؤسسة. يعزز نظام الرقابة الداخلية قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات مستنيرة وفعالة من خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة، وضمان العمليات التشغيلية السلسة.

يعد دعم اتخاذ القرار من خلال نظام الرقابة الداخلية عنصراً حيوياً لنجاح واستدامة المؤسسات. من خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة، وتحليل البيانات المالية والتشغيلية، وتقييم الأداء، وإدارة المخاطر بفعالية، يساهم نظام الرقابة الداخلية في تعزيز قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات مستنيرة وفعالة. إن تحسين عملية اتخاذ القرار ليس فقط مفتاحاً لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، بل يساهم أيضاً في تعزيز الشفافية والمساءلة، وزيادة الكفاءة التشغيلية، وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في بيئة الأعمال المتغيرة.

## 10. تعزيز الشفافية والمساءلة

يوفر نظام الرقابة الداخلية إطاراً لتعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة. من خلال توثيق السياسات والإجراءات وتحديد المسؤوليات بوضوح، يمكن مراقبة أداء الموظفين

Aelwen, le contrôle interne comptable de l'état , 2014, p 7<sup>1</sup>

Evaluation du contole interne pour apprecier le risque D'audit, séminaire CAC A la reunion , 2013, <sup>2</sup> p:26

Eudtache Ebondo, Benoit Pigé, p: 6<sup>3</sup>

Jacques V illenewve, "contrôle interne guide de procédures , par direction de developpement des <sup>4</sup> entreprise , 2004, Quebec, p: 6

<sup>5</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص90

والإدارة بشكل فعال. هذا يساهم في خلق بيئة عمل قائمة على الثقة والمساءلة، حيث يكون كل فرد على دراية بمسؤولياته ودوره في تحقيق الأهداف المؤسسية. يعد تعزيز الشفافية والمساءلة من الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة. وتعتبر الشفافية والمساءلة مكونات أساسية للحفاظ على الثقة بين جميع الأطراف المعنية، بما في ذلك الموظفين، العملاء، المستثمرين، والمجتمع بشكل عام.

فعندما تكون العمليات والسياسات واضحة ومفهومة، يكون هناك فهم مشترك للمسؤوليات والتوقعات مما يساهم في تحسين الأداء من خلال تحديد نقاط الضعف والمشكلات بسرعة، مما يسمح بإجراء التحسينات اللازمة، المساءلة تحفز الموظفين على العمل بجدية وأمانة، مما يؤدي إلى تحسين الأداء العام. ومن بين الآليات التي تعزز الشفافية والمساءلة التدقيق الداخلي والخارجي<sup>1</sup> يساعد تعزيز الشفافية والمساءلة المؤسسة أيضا على الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية، مما يقلل من المخاطر القانونية والغرامات مما يساهم في جذب المستثمرين والشركات التي تُظهر مستوى عالٍ من الشفافية والمساءلة تكون أكثر جذبًا للمستثمرين الذين يبحثون عن مؤسسات موثوقة ومستقرة.

كل هذا يمكن تحقيقه من خلال اعتماد مجموعة من الآليات لتعزيز الشفافية والمساءلة في نظام الرقابة الداخلية من بينها وضع سياسات وإجراءات مكتوبة وواضحة تكون متاحة للجميع داخل المؤسسة. يشمل ذلك السياسات المالية، وإجراءات الامتثال، وإرشادات السلوك المهني، نشر تقارير مالية دورية تتضمن معلومات دقيقة وشاملة حول الأداء المالي للمؤسسة، إنشاء وحدات مستقلة للتدقيق الداخلي تقوم بإجراء مراجعات دورية للعمليات والأنشطة المختلفة لضمان الامتثال والفعالية. يتم تقديم تقارير التدقيق للإدارة العليا ولجنة التدقيق، وضع هيكل تنظيمي يوضح المسؤوليات والصلاحيات لكل موظف. هذا يساعد في تحديد من هو المسؤول عن كل قرار أو نشاط داخل المؤسسة، استخدام التكنولوجيا لتحسين الشفافية وتطبيق نظم معلومات إدارية متقدمة تمكن من تتبع العمليات وتسجيلها بشكل دقيق، تشجيع ثقافة الإبلاغ عن المخالفات وضمان حماية المبلغين عن المخالفات من الانتقام يعزز من بيئة العمل النزاهة، وتعزيز التواصل المفتوح بين الإدارة والموظفين من خلال الاجتماعات الدورية، والنشرات الداخلية، ووسائل الاتصال الأخرى. هذا يضمن أن جميع الموظفين على علم بالسياسات والإجراءات الجديدة والتغيرات الهامة، تقديم برامج تدريبية وتوعوية لتعريف الموظفين بأهمية الشفافية والمساءلة وطرق تعزيزها في عملهم اليومي. يشمل ذلك التدريب على الامتثال والحوكمة الرشيدة، إجراء تقييمات أداء دورية لجميع الموظفين والمسؤولين، وربط النتائج بمكافآت الأداء والعقوبات المناسبة. هذا يشجع الموظفين على الالتزام بالمعايير السلوكية والمهنية.

إن تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال نظام الرقابة الداخلية هو أمر حيوي لتحقيق الاستدامة والنجاح للمؤسسات فهما ركيزتان أساسيتان في بيئة الأعمال الحديثة، حيث تلعبان دورًا حاسمًا في الحفاظ على النزاهة والفعالية المؤسسية.

## 11. إدارة المخاطر

يساعد نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم وإدارة المخاطر التي قد تواجه المؤسسة من خلال وضع إجراءات للتعرف على المخاطر المحتملة، وتطوير استراتيجيات للتخفيف

<sup>1</sup> بلول حدة، أطروحة دكتوراه، مساهمة تبني مبادئ الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أطروحة دكتوراه في علوم التدبير، جامعة المسيلة، 2022، ص162.

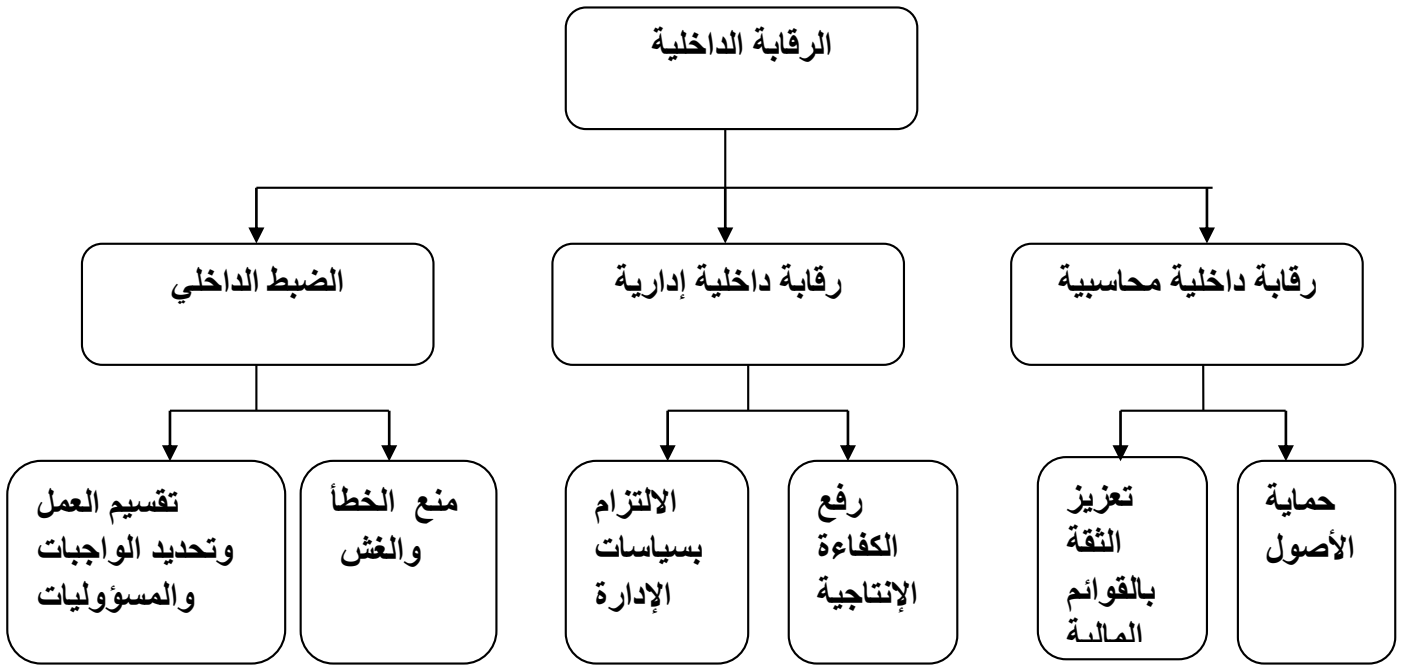
من تأثيراتها، يمكن للمؤسسة تقليل احتمالية وقوع الأحداث السلبية وتجنب الخسائر الكبيرة. إدارة المخاطر تساهم في تعزيز استقرار المؤسسة وقدرتها على التعامل مع التحديات المستقبلية.

### المبحث الثاني: أقسام (أنواع) الرقابة الداخلية

من تعريف المعيار الدولي للتدقيق رقم (400) و كذلك تعريف لجنة المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) التي عرفت الرقابة الداخلية بأنها، خطة التنظيم و كل الطرق و الإجراءات و الأساليب التي تضعها الشركة و التي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة و ضمان دقة و صحة المعلومات المحاسبية و زيادة درجة الاعتماد عليها و تحقيقا للكفاءة الإنتاجية و التحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة، يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى:

- ❖ رقابة إدارية.
- ❖ رقابة محاسبية.
- ❖ ضبط داخلي.

الشكل رقم (1\_1): أقسام نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى الأصول النظرية

### المطلب الأول: الرقابة الإدارية

1- تعريف الرقابة الإدارية: تعتبر الرقابة الداخلية الإدارية إحدى أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية

ويقصد بها: " مجموعة الإجراءات والترتيبات والخطوات التي تضعها إدارة المؤسسة لغرض تقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات وأهمها تحديد الاختصاصات ووضع الإجراءات.<sup>1</sup>

تهدف الرقابة الإدارية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير أداء الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة. أو هي مجموعة الميكانزمات والإجراءات والتقنيات المصممة لتنمي احتمال التصرفات الفردية و نمط (أسلوب) تحقيق أهداف التنظيم.<sup>2</sup>

ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الإدارية بأنها: " الرقابة التي تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المتعلقة بعملية اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى التصريح بالعمليات، ويعتبر هذا التصريح أحد الوظائف الإدارية التي ترتبط مباشرة بالمسؤولية عن تحقيق أهداف التنظيم كما أنها تمثل نقطة لبداية للرقابة المحاسبية على العمليات."<sup>3</sup>

2- وسائل تحقيق الرقابة الإدارية:

هي عبارة عن السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات، التي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية، وتوضع لأجل تنمية الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية، وتعتبر الرقابة الداخلية الإدارية الركيزة الأولى لبدء الرقابة المحاسبية على الأنشطة المختلفة، وتحقق الرقابة الإدارية بالوسائل التالية:

- الموازنات التخطيطية؛
- التكاليف المعيارية؛
- الرسوم البيانية؛
- الكشوف الإحصائية والتقارير الدورية؛
- دراسة الوقت والحركة؛
- البرامج التدريبية للموظفين والعمال.

فيما يرى آخرون أن الرقابة الإدارية هي: " خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية " وتحقق أهدافها عبر الوسائل التالية:

- الموازنات التقديرية؛
  - التكاليف المعيارية؛ الرسوم البيانية؛
  - دراسة الوقت والحركة؛
  - رقابة الجودة؛
  - تقارير الأداء.
- وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في عناصر أخرى

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 91

<sup>3</sup> AICPA, SAS, N°55, P54 .

### 3- عناصر الرقابة الإدارية: تتمثل فيما يلي:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف الرئيسية مع وضع توظيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
- وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة قواعد وأسس تقدير المبيعات، تقدير الإنتاج، تقدير عناصر المصروفات الأخرى، قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.
- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها سياسات وإجراءات الشاء، والبيع، سياسات وإجراءات الإنتاج، سياسات التوظيف والترقية بالنسبة للعاملين، التسعير لمنتجات المشروع، التسعير لمنتجات المشروع، إجراءات وقواعد تنفيذ السياسات المالية في المشروع.
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار إداري لا يتخذ البناء على أسس ومعايير معينة، وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الرقابة المحاسبية

#### 1. تعريف الرقابة المحاسبية: عرفت المعايير المهنية التي أصدرها معهد المحاسبين

القانونيين الأمريكي AICPA ضمن قائمة معايير المراجعة رقم SANO11 الرقابة المحاسبية INTERNAL CONTROL: "هي خطة وإجراءاته وقيوده المتعلقة بالمحافظة على الأصول والثقة في القيود المالية، و من الأمثلة عليها نظم التصريح بالأعمال و الموافقة عليها و عناصر الرقابة الفعلية على الأصول".<sup>2</sup> أو هي الجزء الذي يعنى بتحقيق الغايات المحاسبية والمالية التي تتوفر فيها جزء من الثقة.

ويعتبر كل من النظام المحاسبي ونظام التدقيق الداخلي من أفضل وسائل تحقيق أهداف الرقابة المحاسبية.<sup>3</sup>

وتعرف أيضا: "هي مجموعة القواعد والإجراءات التي يتم وضعها لزيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المشروع وحماية الأصول".<sup>4</sup> وتعرف أيضا على أنها خطة تنظيمية للمؤسسة والإجراءات المتبعة للمراسلات المستخدمة التي تتعلق بحماية أصول الشركة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، إن لكل وحدة اقتصادية سواء كانت إنتاجية أو خدمة مهمة

<sup>1</sup> كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2006، ص 233، 234.

<sup>2</sup> ثناء علي القبياني، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 14. عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، الاسكندرية، مطبعة الانتصار،<sup>3</sup> ط2، 2004، ص 64.

<sup>4</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 206

- رئيسة لتنفيذ أنشطتها المختلفة من خلال أجهزتها الفنية والإدارية، وبما ان الوظائف الإدارية في أي قسم متعددة لذا فان وظائف القسم المحاسبي تكون واضحة بقدر وضوح وظائف المحاسبة وأهدافها لدى إدارة تلك الوحدة، وان أي قسم حسابي يتولى مهمة تسجيل الأنشطة الاقتصادية والمالية وحسابها، وينبغي أن تكون على علم تام بأهمية ووظائف النظام المحاسبي المصمم أو المعد من قبل تلك الوحدة وفقا لأحكام قوانين معينة كالنظام المحاسبي الموحد ومن أمثلة الرقابة المحاسبية استخدام الحسابات الإجمالية وتنحصر وظائف ذلك النظام بما يأتي:
- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية؛
  - فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعب؛
  - إعداد الجداول والتقارير المالية (او القوائم المالية) لأغراض التحليل المالي؛
  - وبصفة عامة تتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمسك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول.

## 2. وسائل تحقيق الرقابة المحاسبية:

- توصيف وظيفي ملائم يحقق الفصل بين الوظائف؛
- إتباع طريقة القيد المزدوج؛
- إعداد موازين مراجعة بصفة دورية؛
- إعداد مذكرات التسوية المختلفة دوريا؛
- وجود دورة مستنديه شاملة؛
- إتباع نظام الجرد الدائم المفاجئ؛
- إعداد التقارير الدورية؛
- إجراء التأييدات اللازمة لحسابات الذمم المدينة والدائنة.

## 3. عناصر الرقابة المحاسبية:

- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع؛
- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع؛
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك؛
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبية المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكتشفها هذه المقارنة؛
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري ( شهري مثلا) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة؛

- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المشروع.<sup>1</sup>

**الجدول رقم (1\_2): يبين المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية**

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	– حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. – التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية	– التحقق من كفاءة إدارة العملية التشغيلية. – التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والاجراءات التي وضعتها إدارة الشركة
طبيعة عملية الرقابة	– التحقق من تنفيذ العمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. – التحقق من أن العمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عموما.	– إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات و معرفة أسبابها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. – التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر: عبد الفتاح الصحن وآخرون "المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 9

يوضح الجدول أعلاه أوجه المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية من خلال الهدف من الرقابة وطبيعة عملية الرقابة حيث يهدف كل نوع منهما إلى مجموعة من النقاط التي يسعى إلى تحقيقها من خلال تطبيقه.

<sup>1</sup> كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2006، ص 231.

### المطلب الثالث: الضبط الداخلي

1. **تعريف نظام الضبط الداخلي:** "يشمل مجموعة الإجراءات والوسائل التنظيمية التي تهدف إلى ضبط عمليات المؤسسة ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة ومن ضمن آليات الضبط الداخلي أن يراجع عمل موظف ما موظف آخر لضمان حسن سير العمل<sup>1</sup>.

ويعرف أيضاً: "الضبط الداخلي يشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات".

يمثل الضبط الداخلي مجموعة من الإجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع واكتشاف الأخطاء أو الانحرافات والغش من ناحية، والتطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى وهذه الإجراءات والترتيبات هي ما يمكن أن يطلق عليها: قواعد وأسس الضبط الداخلي.

ويمكن تقسيم هذه القواعد والأسس إلى:

- قواعد وأسس عامة: كالتأمين على الأصول، الرقابة الحدية والمزدوجة، نظام التفقيش، نظام مراقبة لبريد...
- قواعد وأسس إدارية: كتحديد الاختصاصات، وضع الإجراءات، تغيير وتبديل الاختصاصات...
- قواعد وأسس محاسبية: كالتسجيل الدفترى للعمليات، الضبط الحسابي للدفاتر، مطابقة الأصول...<sup>2</sup>

من هنا نخلص أن:

الضبط الداخلي هو نظام من السياسات والإجراءات والممارسات التي تُنشأ وتُنفذ داخل المؤسسة بهدف ضمان فعالية وكفاءة العمليات وتحقيق الأهداف المحددة. ويعتبر جزءاً أساسياً من نظام الرقابة الداخلية، ويسهم في تقليل المخاطر وتحسين أداء المؤسسة.

<sup>1</sup> مجيد الشرع، بكر إبراهيم، مقال بعنوان: "استجابة متطلبات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية للحد من الفساد المالي والإداري في ضوء النظام المحاسبي الموحد ومعايير التدقيق الدولية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، العراق، 2012، ص 188.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 173

فهو يمثل الإطار العام للعمل داخل المؤسسة، ويحدد السلطات والمسؤوليات، وتوجه تنفيذ العمليات بشكل منظم وفعال. وإجراء فحص دوري وتقييم للعمليات والإجراءات لضمان مطابقتها للمعايير والمتطلبات المحددة، وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين. و رصد العمليات المختلفة ومراقبتها باستمرار لتحديد أي تباينات أو مخاطر محتملة واتخاذ الإجراءات اللازمة للتعامل معها. ويجرى تقييم للمخاطر المحتملة التي قد تواجه المؤسسة، وتطبيق استراتيجيات للتعامل مع هذه المخاطر وتقليل تأثيراتها السلبية. كما يوفر الضبط الداخلي توجيهات للإدارة بشأن كيفية تحسين العمليات وتعزيز الكفاءة والفاعلية، كما يشمل التأكد من امتثال المؤسسة للقوانين واللوائح، وتعزيز الشفافية في جميع العمليات، كما يشمل الضبط الداخلي إجراء التحقيقات الداخلية في حالة وجود انتهاكات محتملة للسياسات أو القوانين، وتطبيق الإجراءات اللازمة لتصحيح الخروقات.

تتطلب نجاح الضبط الداخلي تعاوناً فعالاً والتزاماً من قبل جميع أفراد المؤسسة، بالإضافة إلى الاستمرارية في تطوير السياسات والإجراءات وتحسينها بناءً على التقييم المستمر وتغيرات البيئة الداخلية والخارجية.

## 2. أهداف الضبط الداخلي:

يرمي نظام الضبط الداخلي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ حماية أصول المؤسسة ومواردها من أي اختلاس أو ضياع أو سوء استعمال، ويقوم على فكرة ضبط ورقابة تنفيذ المهام بطريقة ذاتية عن طريق مبدأ توزيع العمل بين الإدارات وداخل الإدارات بحيث يقوم كل موظف بجزء من العملية ويقوم الموظف الآخر بمراجعة عمل الموظف السابق وتنفيذ الجزء الذي يخصه وهكذا. والأساس الذي يقوم عليه الضبط الداخلي هو تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات والفصل بين المستويات الوظيفية المختلفة، ووضع الإجراءات الخاصة بتنفيذ ذلك، بحيث لا يعهد لموظف واحد القيام بعملية كاملة.
  - ✓ التأكد من فعالية وكفاءة العمليات؛
  - ✓ ضمان إمكانية الاعتماد على وإكمال المعلومات المالية والإدارية؛
  - ✓ الالتزام بالقوانين والأنظمة المعتمدة؛<sup>1</sup>
  - ✓ منع الغش والخطأ واكتشافهما بسرعة ومحاولة التصحيح بسرعة إن حدثا؛
  - ✓ حث العاملين على أداء العمل بدقة وإتقان من خلال تقسيمه وتحديد مسؤولية كل عامل؛
  - ✓ تعزيز الثقة بالبيانات المالية المستندة إلى السجلات والدفاتر؛
  - ✓ المساعدة على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب؛
- كما أنه لا بد عند وضع النظام مراعاة أن يكون العائد (الفائدة المتوقعة) منه أكبر من تكاليفه ولتحقيق ذلك يؤخذ بعين الاعتبار:

- ملائمة النظام لطبيعة المؤسسة وحجمها وعدد العاملين فيها؛
- أن لا يكون بناء النظام معيقاً أو مقيداً للعمل، فيجب أن يكون بسيطاً ومرناً وواضحاً؛
- فصل المسؤوليات بحيث يفحص عمل الشخص أو مجموعة الأشخاص تلقائياً من قبل شخص آخر أو مجموعة من الأشخاص، ومقتضى ذلك ألا يترك لموظف واحد أمر إنهاء عملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، بل ينبغي إشراك موظف آخر في مرحلة من مراحل تلك العملية تحقيقاً للرقابة ومنع وقوع الأخطاء أو الغش؛

<sup>1</sup> الدليل العملي للمؤسسات التمويل الأصغر، تحسين الرقابة الداخلية، أنيتاكيون، 2000، ص1

- تحديد الاختصاصات في مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة بالنسبة لكل مستوى على حدا، وبالنسبة لكل فرد داخل هذه المستويات وبشكل يؤدي إلى تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربها؛<sup>1</sup>
- تناوب العاملين على الوظيفة العاملة حيث يؤدي ذلك إلى اكتشاف الأخطاء أو عدم الدقة أو التقصير؛
- منح السلطات اللازمة للأشخاص اللازمين ليتسنى لهم تنفيذ العمل بموجب هذه الصلاحيات؛
- عدم جواز أن يجمع الموظف بين مسؤولية المحافظة على الأصول والإمساك بسجلات ضبطها ومراقبتها؛
- ضبط حركة الدخول والخروج من وإلى المؤسسة وموقعها للأشخاص والبضائع باستخدام النماذج اللازمة؛
- مراعاة قيام الموظفين بإجازاتهم وتناوبهم على الوظائف حيث يؤدي ذلك لاكتشاف الغش أو التقصير.

### 3. مقومات الضبط الداخلي:

يتطلب وضع خطة سليمة لنظام الضبط الداخلي اتخاذ الخطوات التالية:

- تحديد مراكز السلطة والمسؤولية وتنسيق العلاقات بين الإدارات؛
- وضع مجموعة من اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائه داخل كل إدارة؛
- صياغة نظام محاسبي متكامل من مجموعة السجلات والدورة المستندية لكل عملية؛
- اعتماد إجراءات ضبط داخلي ملائمة.

### 4. علاقة الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية:

وأهم نواحي ارتباط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية كما يلي:

- فصل عمليات المحاسبة عن العمليات الأخرى بالمشروع؛
- إعداد تقارير الأداء باستمرار وتوزيعها على المستويات الإشرافية المناسبة؛
- استخدام حسابات الرقابة الإجمالية
- استخدام أدلة الدقة التلقائية باستمرار؛
- كتابة التعليمات والتوجيهات بوضوح؛
- توفير دليل الإجراءات تحت تصرف المستخدمين؛

### 5. علاقة الضبط الداخلي بالمراجعة الداخلية:

ويرتبط الضبط الداخلي بالمراجعة الداخلية في النواحي التالية:

- مراجعة وفحص دقة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية؛
- مراجعة دورية للضبط الداخلي قبل التشغيل الفعلي؛
- توفير الإعلام الكافي عن وجود أساليب الضبط الداخلي؛

### 6. علاقة الضبط الداخلي بالمستخدمين العاملين:

ويرتبط الضبط الداخلي بالأفراد المستخدمين في علاقة أهمها:

- لا يعهد لموظف واحد بعملية بكاملها؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 176.

- تحديد المسؤولية تحديدا قاطعا بتفويض السلطة؛
- ضرورة اختبار الأفراد وتدريبهم بعناية فائقة؛
- تناوب الأفراد على الوظيفة المعنية، كلما أمكن ذلك عمليا؛
- حصول المسؤولين على إجازاتهم السنوية بانتظام ؛
- وجود حوافز ومكافآت للعاملين لتشجيعهم على أداء أعمالهم بدقة وإتقان فهي خير حافز للموظف وحماية للمؤسسة<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: أدوات ومكونات نظام الرقابة الداخلية وأهميته

إن نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الإجراءات التي تضعها الإدارة وتعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان السير الجيد لنشاطاتها الداخلية ومنها المتعلقة بالحفاظ على الأصول وفعالية المعلومات المالية.

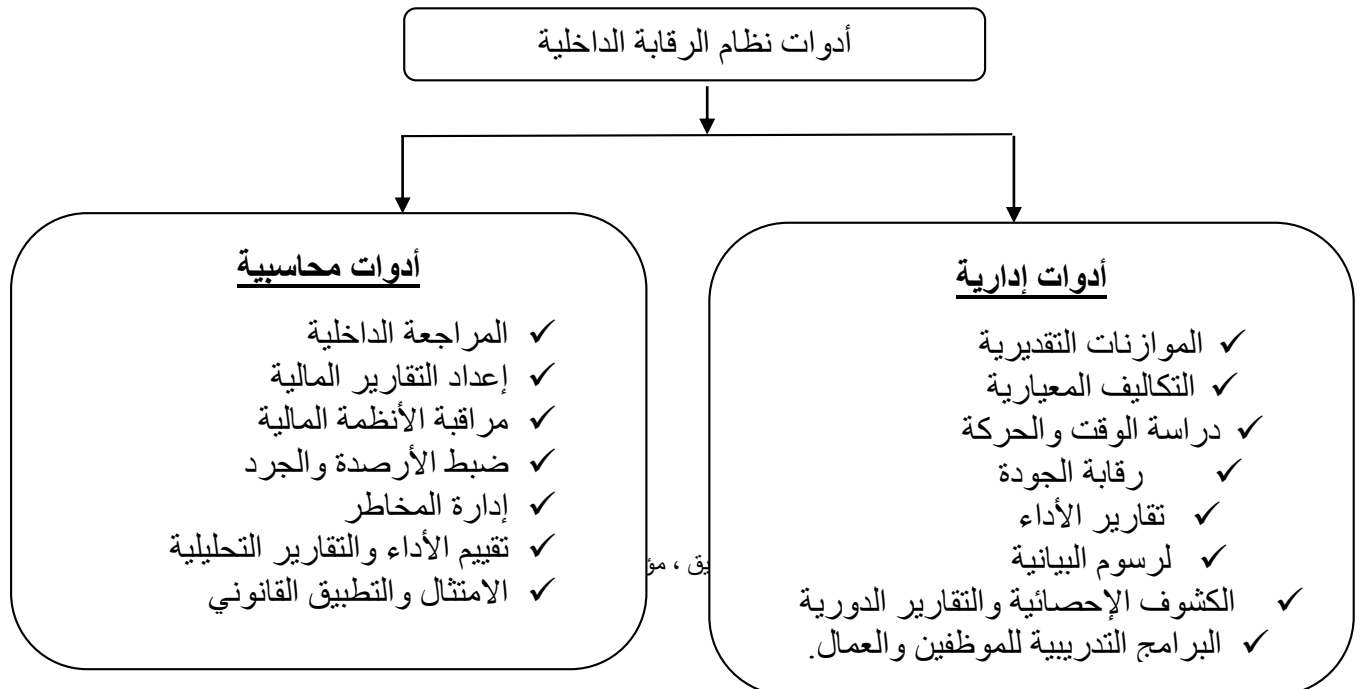
يتكون نظام الرقابة الداخلية من عناصر أساسية تضمن التعريف الواضح للمسؤوليات والإجراءات داخل المؤسسة من خلال نشر المعلومات اللازمة التي تساعد الأفراد على أداء مهامهم مع الأخذ بعين الاعتبار تحديد المخاطر المحتملة وتسييرها من خلال وضع نشاطات رقابية مناسبة واحترام مقوماتها الأساسية وهو ما يتطلب تقييم دائم لنظم الرقابة الداخلية بهدف الكشف عن نقاط الضعف في هذا النظام وتصحيحها.

ويستخدم نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الأدوات من أجل تحقيق أهدافه مما يجعل منه نظاما ذو أهمية كبيرة في المؤسسة.

### المطلب الأول: أدوات نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة أساليب وأدوات يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية يمكن تلخيصها من خلال الشكل التالي:

### الشكل رقم (1\_2): أدوات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثة

أولاً: الأدوات الإدارية

### 1. الموازنات التقديرية:

نظراً لأهمية الموازنة التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي بذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها، وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينهما وتقي أسبابها وتحديد المسؤولين عنها وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها (انحراف غير ملائم)، أو مواطن القوة وتنميتها (انحراف ملائم).

#### • تعريف الموازنة التقديرية:

صل كلمة موازنة Budget كلمة فرنسية Bougettes أي حقيقية، حيث كانت الموازنة التقديرية تقدم في شكل كشوف داخل حقيقية جلدية<sup>1</sup>.

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنات التقديرية. حيث يرى بعض الكتاب بأنها خطة

منهم<sup>2</sup>:

SHILLINGELAN GORDAN: والذي يرى بأن: "الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محدّدة مقدّماً للأعمال المرغوبة، وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأس لتقييم الاداء في المؤسسة".

KELLER and FERRARA: عرّفوا الموازنة التقديرية بأنها: "هي الخطة المنسقة لجميع عمليات المؤسسة في فترة الموازنة".

HOREN GREN. C. T: "الموازنة هي تعبير كمي عن خطة عمل plan of action ومساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة.

يعرف الدليل الفرنسي للمحاسبة الموازنات التقديرية بأنها: "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات"<sup>3</sup>.

وتعرف ايضاً: "الموازنة التقديرية هي بيان كمي لفترة محددة والتي تضم الإيرادات المخططة، المصاريف، الأصول، الاحتياجات والتدفقات النقدية، التي توفر التركيز للمؤسسة وتساعد على تناسق الأنشطة، تخصيص الموارد، إدارة الأنشطة وتسهيل الرقابة"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Didier Leclere, gestion budgétaire, édition eyrolles, Paris, 1994, p 06.

<sup>2</sup> نور أحمد، المحاسبة الإدارية، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 63-64.

<sup>3</sup> فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2001، ص 04.

<sup>4</sup> Kazeem Olabode Faleti et al, Budgetary and management control system for improved efficiency in public sector, the implication of « Babariga-Style » budgeting approach, Scholarty journal of business administration , v4, n2, 2014, p.45-46.

من التعريفات السابقة يمكن استخلاص أن الموازنة هي تعبير كمي لبرنامج عمل مستقبلي (سنة) مفصل تسير عليه المؤسسة.

• أهمية الموازنات التقديرية داخل المؤسسة:

على طول السنة تقوم الفرقة المالية بإعداد موازنات مستقلة من أجل تحديد أهداف مالية تتعلق بالعوائد، المصاريف، الأرباح والاستثمارات للسنة الجبائية (المالية) القادمة، وتتشكل الموازنة تقريبا من كل العناصر المالية، كما أن الوثيقة التي تُناقش في السنة المقبلة عندما يجتمع المسيرون شهريا أو فصليا عادة ما تكون الموازنة فقط، كمجلة دورية تركز على المقارنة بين النتائج الحالية والمقدرة، عنصراً بعنصر، مع طلب الشروحات للانحرافات الكبيرة.<sup>1</sup>

تساهم في تطبيق الرقابة، ويمكن ذكر المتطلبات الأساسية لنظام الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية كما يلي:<sup>2</sup>

✓ تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة مع ضرورة أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة.

✓ تحديد معايير عملية مختلفة فيه، للمشاكل المتوقعة، والعلاقات بين أقسام المصنع المختلفة.

✓ أخيراً يجب ملاحظة أن أي نظام للرقابة مهما كانت الصور التي يأخذها، هو وظيفة من الوظائف الإدارية، وأن الموازنات التقديرية لا تعتبر نظاماً كاملاً للرقابة بل جزءاً منه.

• إجراءات إعداد الموازنات التقديرية

يعد إعداد الموازنات التقديرية أمراً بالغ الأهمية لأي منظمة ترغب في تحقيق الاستمرارية المالية والنجاح. يعمل هذا الإجراء بمثابة مخطط مالي يوجه المنظمة فيما يتعلق بتحقيق أهدافها الاستراتيجية من خلال التخطيط المسبق للأموال والنفقات. يمكن توضيح إجراءات إعداد الموازنات التقديرية وكذا المستويات المسؤولة عن تنفيذ هذه الإجراءات من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (1\_3): إجراءات إعداد الموازنات والمستويات المسؤولة عن إعدادها



<sup>1</sup> KAPLAN .S. Robert and NORTON .P. David, "The balanced scorecard", Harvard Business School Press, Boston, 1996

Source : Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3eme édition ,Edition Organisation, Paris, 2000, p 254.

## 2. التكاليف المعيارية:

- **تعريف التكاليف المعيارية:** يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها: " تكاليف تقديرية محسوبة على أساس معايير اقتصادية وتقنية لنشاط عادي"<sup>1</sup> وتعرف أيضا على أنها: " التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز. تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا. يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معيار عيني (الكمية أو الوقت)} \times \text{معيار مالي}$$

وقد عرّف معهد محاسبي التكاليف بلندن التكلفة المعيارية أو كما سمّاها التكلفة المحددة مقدما predetermined cost في نشرة المصطلحات عام 1966 بأنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس المواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة.

### • أهداف نظام التكاليف المعيارية:

- ✓ حساب التكاليف المعيارية يسمح بإعداد الموازنات بسرعة وبأكثر شفافية فيما يتعلق بإطلاق منتج جديد. وفي حالة الإنتاج بالطلبية. أو من أجل تحديد أرقام خاصة بمشروع معين؛<sup>2</sup>
- ✓ يساعد في تحديد الأسعار وتقييم المخزونات عن طريق توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب؛
- ✓ يسمح للمؤسسة من تتبع تطورات حسابات النتائج طوال الأسابيع أو الأشهر؛
- ✓ يوفر المعايير المطلوبة التي تتلاءم مع الحاجة إلى تقييم الاداء بما يؤدي إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على نفس مستوى الجودة؛

<sup>1</sup> Resquex.y et Martory. B, La nouvelle comptabilité des couts, PUF,France, 1995.

<sup>2</sup> BOISSELIER Patrick, "contrôle de gestion, cours et applications", Vuibert, Paris, 1999, P 251.

✓ تحليل الانحراف يسهل اتخاذ القرارات التصحيحية، فتكلفة الجودة الرديئة للمادة الأولية المقيّمة عن طريق انحراف المردود يمكن مقارنتها مع تكلفة المادة الأولية التي تعوّضها؛<sup>1</sup>

✓ المعايير تمثل أهدافا مرجعية وأي انحراف يمثل ربحا أو خسارة.

### 3. تقارير الأداء:

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية<sup>2</sup> وبما يكفل الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتظهر أهمية تقارير لأداء كأداة لإمداد المستويات الإدارية بالمعلومات المالية وغير المالية للتعرف على الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط مما يعطي صورة عن الانحرافات الموجودة مع التركيز على الانحرافات السلبية التي تستدعي الانتباه مع اتخاذ الإجراءات العلاجية لها.

### 4. الرسوم والبيانات والجداول الإحصائية:

وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة، فقد يتم عرض تطور إنجازات المؤسسة عن عدة فترات سابقة في شكل بياني عن أعمدة مثلا، أو منحني تطور الكميات المنتجة والمباعة منها للسوق المحلي والمصدر منها مثلا، أو جداول إحصائية تظهر بيانات مجمعة ومقارنة...

### 5. تقارير الكفافية الدورية:

والتي رفعها إلى الإدارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة، وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الحكم على كفاءة الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

### 6. دراسة الحركة والزمن:

وهي إحدى وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية (التجريبية) لكافة الخطوات والحركات اللازمة للإنتاج بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلى للأداء والعمل على استبعاد غير الضروري وبالتالي استنفاد القدر الأدنى من الموارد البشرية وتحقيق أقل زمن ممكن.

### 7. البرامج التدريبية للعمال والموظفين:

في ظل بيئة عمل سريعة التغيير فإن المهارات والمعارف تتقادم بسرعة، لذا يجب على المؤسسة أن تساهم في تعليم وتدريب عمالها، وذلك من خلال التكليف بمهام خاصة، المرافقة أثناء العمل بالتدريب والتوجيه والمتابعة (Coaching) أو تدوير الوظائف بين العمال، أما إذا لم يكف ذلك فيمكن توجيههم إلى دورات تدريبية سواء داخل أو خارج المؤسسة، وهذا دون أن ينسى تشجيعهم وحثهم على التدريب والتعليم الذاتيين والتي تهدف إلى رفع الكفاءة في أداء العاملين وذلك عن طريق إمدادهم بكل ما هو جديد ومستحدث من المعلومات من حين لآخر.

### 8. الرقابة على الجودة:

<sup>1</sup> Burlaud Alin & autres, Comptabilité Analytique et Controle de Gestion, vuibert, paris, P 149.

تتسم هذه الطريقة ببناء أساليب إحصائية مستحدثة يمكن من خلالها أداء أنشطة مراقبة الجودة التي تتضمن تسجيل وتحليل وكتابة التقارير المتعلقة بالمعلومات المتصلة بالجودة

وذلك عن طريق عمليات الرقابة الإحصائية على الجودة باستخدام خرائط الرقابة على الجودة (Quality Control Charts) .

كما ويشترك نهج ضمان الجودة في العديد من النقاط المشتركة مع نظام الرقابة الداخلية ويساهم في إنشاء هذا النظام بالإضافة إلى أنه ينطوي على النمذجة وتحليل العمليات للمؤسسة.<sup>1</sup>

هذا بالإضافة إلى عناصر الرقابة المحاسبية المتمثلة ب (المراجعة المستندة، المراجعة الفنية، المراجعة المالية، المراجعة الداخلية للنظام المحاسبي).

### ثانياً: الأدوات المحاسبية

نظام الرقابة الداخلية يشمل مجموعة من الأدوات المحاسبية التي تهدف إلى ضمان سلامة وفعالية العمليات داخل المؤسسة. من بين الأدوات المحاسبية الرئيسية التي تستخدم في نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكر الآتي:

1. **المراجعة الداخلية:** تشمل عمليات المراجعة والتدقيق الداخلي للتأكد من تطبيق السياسات والإجراءات والامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين.
2. **إعداد التقارير المالية:** يتمثل دور القسم المالي في إعداد التقارير المالية الدورية والسنوية التي تعكس وضع الأعمال المالي والأداء الاقتصادي للمؤسسة.
3. **مراقبة الأنظمة المالية:** تتضمن هذه الأداة مراقبة الأنظمة والعمليات المالية للتأكد من أنها تعمل بفعالية وتنطبق عليها سياسات الرقابة الداخلية.
4. **ضبط الأرصدة والجرد:** يتمثل هذا في مقارنة الأرصدة المالية بشكل دوري وإجراء عمليات جرد للمواد والمخزون للتأكد من دقتها وامتثالها للتوقعات.
5. **إدارة المخاطر:** تتضمن استراتيجيات وأدوات لتحديد وتقييم وإدارة المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على الأعمال المالية والعمليات.
6. **تقييم الأداء والتقارير التحليلية:** يشمل هذا تحليل البيانات المالية وإعداد تقارير تحليلية لتقييم الأداء المالي والتنبؤ بالاتجاهات المستقبلية.
7. **الامتثال والتطبيق القانوني:** يتعلق بالالتزام بالتشريعات والأنظمة المحلية والدولية ذات الصلة بالأعمال المالية وضمان التقيد بها.

تلك الأدوات تشكل جزءاً أساسياً من نظام الرقابة الداخلية لضمان شفافية ونزاهة العمليات المالية وتقليل المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على استقرار واستمرارية المؤسسة.

<sup>1</sup> Mise en place d'un system de controle interne (SCI), 2007, P: 7.

### المطلب الثاني: عناصر (مكونات) نظام الرقابة الداخلية:

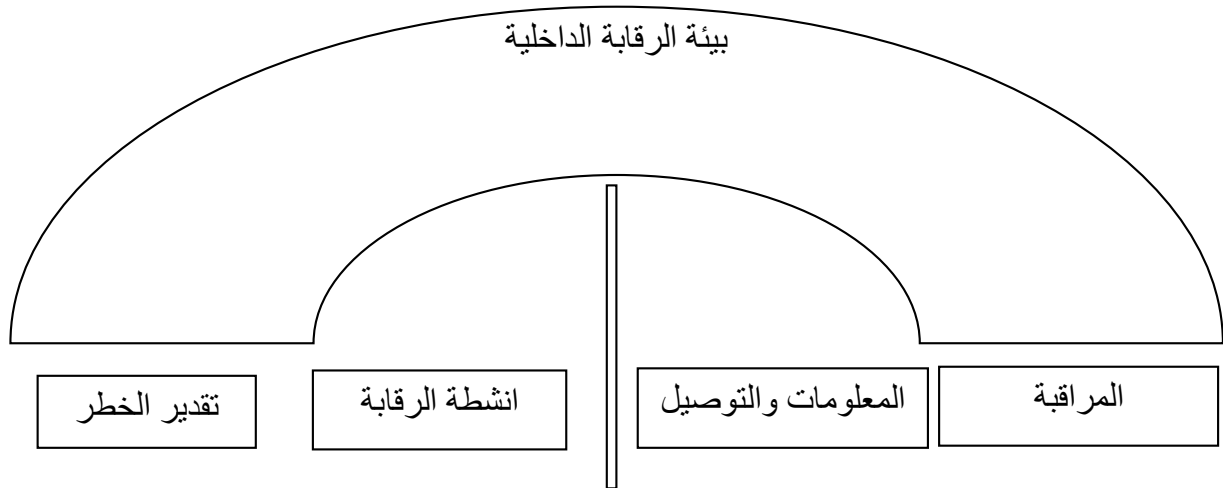
الرقابة الداخلية هي مجموع الإجراءات التي تضعها الإدارة وتعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان السير الجيد لنشاطاتها الداخلية ومنها المتعلقة بالحفاظ على الصول وفعالية المعلومات المالية.

يتكون نظام الرقابة الداخلية من عناصر أساسية تضمن التعريف الواضح للمسؤوليات والإجراءات داخل المؤسسة من خلال نشر المعلومات اللازمة التي تساعد الأفراد على أداء مهامهم مع الأخذ بعين الاعتبار تحديد المخاطر المحتملة وتسييرها من خلال وضع نشاطات رقابية مناسبة واحترام مقوماتها الأساسية وهو ما يتطلب تقييم دائم لنظم الرقابة الداخلية بهدف الكشف عن نقاط الضعف وتصحيحها. تشمل الرقابة الداخلية خمس فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة، ويطلق عليه مكونات الرقابة الداخلية وهي:

- بيئة الرقابة
- تقدير المخاطر
- أنشطة الرقابة
- المعلومات والتوصيل
- المراقبة<sup>1</sup>

والشكل الموالي يبين العلاقة بين المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية ومكانة كل مكون بالنسبة لبقية المكونات

#### الشكل رقم (1\_4): المكونات الخمس للرقابة الداخلية



Source: Bernard gumb et christine Noël, le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à

يوضح الشكل رقم أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى وبدون وجود بيئة رقابة فعالة لا يمكن لبقية العناصر القيام بعملها بدونها ويعتبر وجود بيئة رقابة فعالة أمراً ضرورياً بغض النظر عن جودتها.

<sup>1</sup> ألفين أرنيز، جيمس لوبيك، ص 383.

الجدول التالي ملخص يصف فيها كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية على حدا وكذا العناصر التي يتكون منها.

الجدول رقم(1\_3): مكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	تقسيمات فرعية إضافية
بيئة الرقابة	التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، وملاك المؤسسة.	مكونات فرعية إضافية لبيئة الرقابة: - الأمانة والقيم الأخلاقية - الالتزام بالأهلية أو الصلاحية - مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل - الهيكل التنظيمي - تخصيص السلطة والمسؤولية - سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقدير الخطر	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر المناسبة لإعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	تأكيد الإدارة (الوجود، الاكتمال؛ التقييم، العرض والإفصاح، القياس والحدوث)
نظم المعلومات والاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن عمليات المؤسسة بالإضافة للاحتفاظ بالمساءلة عن الأصول المرتبطة	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات (الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص)
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي	- الفصل الملئم بين الواجبات

<p>- الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة - الرقابة المادية على الأصول والسجلات - الاختبارات المستقلة على الأداء</p>		<p>إجراءات (الرقابة)</p>
<p>غير واجبة التطبيق</p>	<p>التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية وتصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً</p>	<p>المتابعة</p>

المصدر: ألفين أرنين، مرجع سابق، ص 391.

### أولاً: بيئة الرقابة

#### 1. تعريف بيئة الرقابة الداخلية

ويقصد بها الإجراءات والسياسات التي تعكس توجهات مجلس الإدارة والإدارة العليا وتنظيم هيكل عمل المؤسسات بطريقة تؤثر في وحي موظفيها.<sup>1</sup> وتعني بيئة الرقابة الداخلية أيضاً محيط العمل الذي تعمل في إطاره مؤسسة ما تتكون من منه من إجراءات معتمدة على مجريات العمل ونوعيته ضمن الآلية اللازمة لأجهزة الرقابة الداخلية من القيام بواجباتها ضمن تصور معقول.<sup>2</sup> وتعرف أيضاً على أنها: "المحيط الذي يقوم فيه الأشخاص بأعمالهم والالتزام بمسؤولياتهم وصفاتهم الفردية واندماجهم وأخلاقهم ومؤهلاتهم والتي تعتبر ركيزة كل مؤسسة".<sup>3</sup>

تعكس بيئة الرقابة الداخلية ثقافة أي مؤسسة حيث تحدد مستوى وحي موظفيها وهي الأساس لجميع المكونات الأخرى للرقابة الداخلية<sup>4</sup> العوامل المكونة لبيئة الرقابة الداخلية:

- النزاهة والقيم الشخصية والمهنية للموظفين
- الالتزام ومستوى من الكفاءة
- أسلوب الإدارة (أي فلسفة المديرين والطريقة التي تعمل به)
- هيكل المؤسسة
- سياسات وممارسات الموارد البشرية
- النزاهة والقيم الشخصية والمهنية والأخلاقية للمسؤولين والموظفين<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Rapport de L'institut des experts Comptable et Conseils Fiscaux, Paris,P: 11.

<sup>2</sup> مجيد الشرع، بكر ابراهيم، مقال بعنوان: "استجابة متطلبات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية للحد من الفساد المالي والإداري في ضوء النظام المحاسبي الموحد ومعايير التدقيق الدولية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، العراق، 2012، ص 186.

<sup>3</sup> Institut Francais d'Audit et controle Interne, le dispositif du contrôle Interne, Mai 2006.

<sup>4</sup> Laurent Cappelletti, Vers une Institutionnalisation de la foction controle interne, france, 2006,P: 36.

Fr . VANSTAPEL,P:20<sup>5</sup>

ان بيئة الرقابة الداخلية شرط أساسي يؤثر على فعالية الرقابة الداخلية ، ومراقبة البيئة هي العنصر المهيمن الذي يؤثر على العناصر الأخرى  
بيئة الرقابة هي مجموعة المعايير والعمليات والهيكل التي توفر الأساس لاستمرارية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة<sup>1</sup>.

## 2.المكونات الفرعية لبيئة الرقابة:

### ✓ الاستقامة والقيم الأخلاقية:

تعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجا للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالوحدة وكيف يمكن توصيلها والالتزام بها في الممارسة ، وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز أو الإغراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة وغير قانونية أو غير أخلاقية وتشمل أيضا توصيل معايير القيم الأخلاقية والسلوكية والخاصة بالوحدة إلى الأفراد من خلال سياسات موضوعة وميثاق للسلوك<sup>2</sup>.

### ✓ الالتزام ومستوى الكفاءة:

وينتقل الأمر بمستوى المعرفة والمهارات اللازمة لضمان أن يتم الانتهاء من المهام بشكل منظم، أخلاقية، اقتصادية وكفاءة وفعالة وان المسؤوليات الفرد المتعلقة بالرقابة الداخلية مفهومة جدا.

ويجب على المديرين والموظفين ضمانها للحفاظ على مستوى الكفاءة الذي يسمح لهم بفهم أهمية تطوير وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية الجيدة وأداء مهامها من أجل تحقيق الأهداف العامة للرقابة الداخلية ومهام المؤسسة حيث أن الجميع يشارك في الرقابة الداخلية في مستوياتها وفي حدود المسؤوليات التي هي لها.

ويجب على المديرين والعاملين بها والتحلي بمستوى معين من الكفاءة الخاصة لتقييم المخاطر وضمان العمل بكفاءة وفعالية وكذا التحلي بضوابط داخلية كافية لتمكينهم من الاضطلاع على نحو فعال من مسؤولياتهم.

### ✓ تعيين السلطة والمسؤولية:

بالإضافة إلى الجوانب غير الرسمية للاتصال التي سبق ذكرها تعد الطرق الرسمية للتوصيل بخصوص السلطة والمسؤولية والأمور المتشابهة المرتبطة بالرقابة جوانب هامة أيضا، وقد تشمل هذه الجوانب عناصر مثل المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية لرقابة والأمور المرتبطة بها، الخطط التشغيلية والتنظيمية الرسمية وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة به<sup>3</sup>.

### ✓ أسلوب الإدارة:

وهذا يعني فلسفة المسؤولين والطريقة التي تعمل بها وتعكس ما يلي :

- موقف داعم دائم للرقابة الداخلية والاستقلال، الكفاءة والاستعداد للقدوة يحتذى بها.
- مدونة لقواعد السلوك المحددة من قبل المسؤولين فضلا عن تقديم المساعدة وتقييم الأداء.

<sup>1</sup> Yarni Wati, Afdhal Rizaldi, " contole Evironnement Analysis Government Internol Control System Indonesia case ,2015, P:3, Indonesia.

<sup>2</sup> ألفين أرنين، مرجع سابق، ص 383.

<sup>3</sup> ألفين أرنين، مرجع سابق، ص 384.

✓ الهيكل التنظيمي:

حيث يوفر الهيكل التنظيمي العناصر التالية:

- تحديد السلطات ومجالات المسؤولية
- تفويض السلطة والمساءلة
- قنوات المعلومات المناسبة

✓ مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة:

يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة ويقوم أفراد بالمتابعة وفحص أنشطة الإدارة.

✓ سياسات وممارسات الموارد البشرية:

يتمثل الجانب الأهم في نظام الرقابة الداخلية في الأفراد، فإذا كان أفراد المؤسسة أكفاء وموثوق فيهم هذا من شأنه أن ينتج قوائم مالية ذات جودة عالية و يمكن الاعتماد عليها حتى وإن قل وجود عناصر للرقابة تدعمهم في ذلك، ونظرا لأهمية وجود أفراد أكفاء يوثق بهم في تحقيق رقابة فعالة تعد طرق وتعيين الأفراد وتقييمهم وتدريبهم وترقيتهم ومنح المكافآت لهم جانبا هاما في هيكل نظام الرقابة الداخلية.

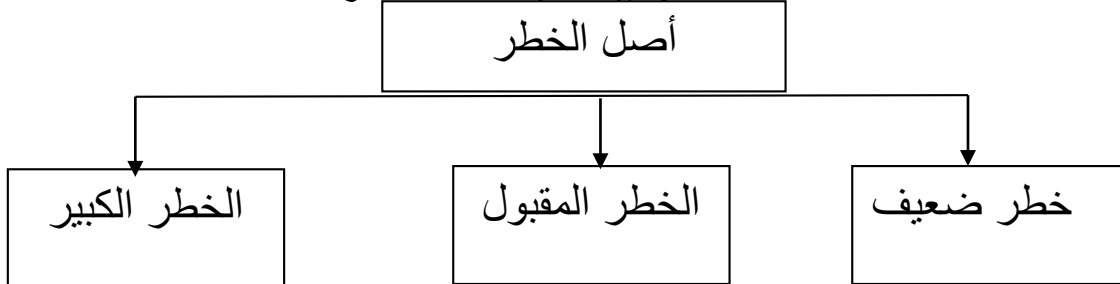
ثانيا: تقدير الخطر

تشمل على تحديد المخاطر وتقييمها بعد تحديد آثارها السلبية على الأهداف الموضوعية ويتطلب ذلك التقييم الفعال لها وفق مبدأ الكلفة والمنفعة وتصنيفها حسب إمكانية السيطرة عليها.<sup>1</sup>

يجب أن تكون المؤسسة واعية بالإخطار ومسيطرة عليها، كما يجب تحديد الأهداف وأن تكامل (تدمج) بين الأنشطة التجارية، المالية، الإنتاجية، التسويقية والأنشطة الأخرى.

حتى يعمل نظام بانسجام يجب أيضا لذلك إقامة ميكانزمات تسمح بتحقيق وتحليل وإدارة الأخطار بشكل ملائم.<sup>2</sup>

الشكل رقم (1 5) : أبعاد الخطر



<sup>1</sup> خاوي محمد، عريوة محاد، أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2، 2019، ص 196.

<sup>2</sup> Institut Français de l'audit et du contrôle Interne "Ifaca", CRIPP Normes, Octobre 2012, p: 21,22.

**Source :** Jennifer M. Pickett, " Internal Control Amanager's Journey, 2001, New york, P: 45.

من خلال الشكل نخلص أن هناك ثلاث أبعاد للخطر الذي يمكن أن يحدث في المؤسسة هذه الأخطار يختلف مستواها حسب درجة تأثيرها ومدى وحجم الأخطاء الذي يمكن أن تتسبب فيه، فهناك أخطاء ضعيفة يمكن إهمالها والتي قد تحدث عادة نتيجة أخطاء بسيطة يمكن تجاوزها وليست بتلك الأهمية التي تستدعي من المؤسسة القيام بإجراءات معقدة للحد منها، كما أن هناك أخطار مقبولة إلا انه يجب على المؤسسة العمل على تفاديها ومحاولة القضاء عليها لكي لا تتفاقم إلى درجة الخطر الكبير.

### ثالثا: أنشطة الرقابة

تتمثل أنشطة الرقابة السياسات والإجراءات بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربعة الأخرى، التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة ومع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية:<sup>1</sup>

- الفصل الملائم بين الواجبات
- التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة
- المستندات والسجلات الملائمة
- الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر
- الضبط المستقل للأداء

تختار المؤسسة وتطور الأنشطة الرقابية التي تسهم في خفض مستويات مقبولة من المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف، وتختار المؤسسة وتطور الرقابة العامة في نظام المعلومات لتسهيل تحقيق الأهداف حيث تقوم بتنفيذ أنشطة الرقابة من خلال المبادئ التوجيهية التي تحدد الأهداف والإجراءات التي تطبق هذه المبادئ التوجيهية أنشطة الرقابة يمكن أن تعتبر هذه الإجراءات الإدارية التي تم تصميمه لضمان ان السياسات سيتم تنفيذها والقيام بها

### رابعا: المعلومات والاتصال

بالإضافة إلى فرض رقابة صارمة على الأنشطة يجب وضع نظام للمعلومات والاتصالات الكافية وهذه النقطة أساسية للجميع حتى يتلقى الموظفين المعلومات في الوقت المناسب والملائم وبالتالي يمكنهم ذلك من القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم.<sup>2</sup> حيث يجب أن تتصف المعلومات بالخصائص النوعية من الملائم، الحداثة، الصدق والتعبير بدلالة عن الواقع

المعلومات والاتصالات ذات الصلة لتدفق المعلومات المرافقة لأجهزة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، حيث أن المبادئ التوجيهية لإدارة خطط العمل، وبالتالي فإنها تساهم في تنفيذ بيئة الرقابة ونشر وتعزيز ثقافة الرقابة الداخلية وتمكن من تنفيذ أنشطة الرقابة ذات الصلة لتلبية إدارة المخاطر.<sup>3</sup>

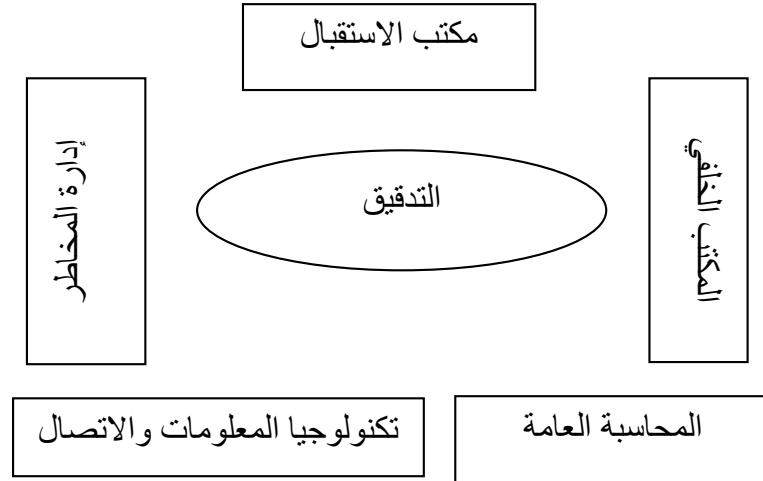
<sup>1</sup> Jean\_Jacques Baudet , " le contrôle interne ",septembre 2012,p:20.

<sup>2</sup> Concernant le système de contrôle interne de processus avec incidences financières dans l'administration fédérale ,30/09/2007; P: 15, WWW; efv. Admin.ch

<sup>3</sup> Incluant le rapport financier annuel, Document de référence 2015,L'AMF? France, 2016, p: 197.

[WWW.Sanofi.Fr](http://WWW.Sanofi.Fr) , 02/08/2016\_ 19:30.

الشكل رقم(1\_6): ربط تكنولوجيا المعلومات والاتصال بالتحقيق بإدارة المخاطر



Source : Dimitris N. chorafas; "Implementing and auditing The Internal Control System,British library, 2001.

تكمن أهمية ربط المؤسسة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات ووظيفة التدقيق

الداخلي وتعتبر مؤشرا على التزام المؤسسة بنظام رقابة داخلية فعال<sup>1</sup>

1. **نظام المعلومات:** نظم الرقابة الداخلية هو جزء لا يتجزأ من نظام المعلومات ويمكن تعريفه على انه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة ويمكن لتنظيم المعلومات أن تساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل وتطوير المنتجات المقدمة وخلق المنتجات الجديدة.<sup>2</sup>

2. **تحقيق تكنولوجيا المعلومات:** وذلك لضمان تقييم فعالية الأنشطة مثل الاستغلال، الدراسات، إدارة المشاريع...

المراجعة لنظم المعلومات يضمن أن موارد تكنولوجيا المعلومات المستهلكة تسهم في فعالية المؤسسة.<sup>3</sup>

خصائص بيئات تكنولوجيا المعلومات:

- ✓ معالجة المعلومات إلى مدخلات البيانات التي يمكن مقارنتها بسهولة او التوفيق لمخرجات النظام، تميل الإدارة إلى الاعتماد بشكل أساسي على الضوابط اليدوية أثناء تجهيز المعاملات.
- ✓ البرمجيات وتستخدم المؤسسة عادة حزم البرمجيات دون تعديل البرمجة.
- ✓ نظم تكوينات وإدارة الأمن، أنظمة الحاسوب تميل إلى أن تكون في مركز واحد عادة ما تدار نظم المعلومات من قبل عدد محدود من الأفراد.

David A. Richards et autre : " Managing the Business Risk of Fraud ", A practical Guide, <sup>1</sup> canada,p:15.

<sup>2</sup> محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص15.

<sup>3</sup> D.Carmichael, Article:"Behavioral of internal control", 1970, P: 2.

✓ حوسبة المستخدم النهائي، والمؤسسة هي أكثر اعتمادا نسبيا على جداول البيانات وغيرها من التطبيقات المقدمة من المستخدم وتقديم تقارير عن نتائج الأعمال والعمليات وفي كثير من الحالات إجراء عمليات حسابية واضحة واستخدام صيغ بسيطة نسبيا<sup>1</sup>، ويتمثل الغرض من نظام المعلومات والاتصالات المحاسبي في تعريف، تجميع، تبويب، تحليل والتقارير عن العمليات المالية للوحدة وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها، ويوجد لنظام المعلومات والاتصالات المحاسبي عدد من المكونات الفرعية التي تشكل أساسا من مجموع العمليات المالية مثل المبيعات، مردودات المبيعات، التحصيلات، الحيازة.... وتشير إلى الأنظمة التي تنشر المعلومات المالية والعمليات التي تستخدم على نحو فعال لتقديم تقنية المعلومات للمصادر الداخلية والخارجية.<sup>2</sup>

#### خامسا: التوجيه والمتابعة

تعني التقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مطلوب، وتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسائر الظروف الداخلية، إذ أن إجراءات الرقابة الداخلية عرضة للتقدم، فقد تصبح مع مرور الزمن غير مناسبة ويضعف الالتزام بها، فالمعلومات اللازمة لإجراء التقييم والتحديث تأتي من مصادر مختلفة تشمل دراسة واقع الرقابة الداخلية، والتقارير الاستثنائية عن أنشطة الرقابة، والتغذية الراجعة فضلا عن تقرير مراقب الحسابات.

وتهدف عملية المتابعة إلى تقييم العيوب والقصور في الرقابة الداخلية بغية اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة<sup>3</sup>

تتعلق أنشطة التوجيه والمتابعة والتقدير المستمر عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية وتقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغييرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة نظام الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية.

فالإدارة عليها أن تراقب وتتابع باستمرار نظام الرقابة الداخلية لدعم تحقيق الأهداف وينبغي أن يكون رصد المخاطر الرئيسية جزءا من العمليات اليومية.<sup>4</sup> الشكل الموالي يوضح الإطار المتكامل لعناصر نظام الرقابة الداخلية وتكاملها مع مختلف العمليات والأنشطة في المؤسسة وكذا استراتيجية المؤسسة ككل وتشكيل مختلف التقارير.

الشكل رقم(1\_7): الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق COSO



**Source :** Robert.J .Sommelitter, Sox 404 for Small, Publicly Held Companies, Internal Control Assessment and Reporting under sarbanes\_ Oxly,2008, Chicago, P:23

من خلال الشكل أعلاه نخلص إلى أن تكامل مكونات نظام الرقابة الداخلية مع مختلف العمليات والأنشطة في المؤسسة يضمن تنفيذ الرقابة بشكل متسق وشامل، مما يعزز من فعالية العمليات ويقلل من المخاطر. بالإضافة إلى ذلك، يدعم هذا الإطار استراتيجية المؤسسة من خلال توفير البيانات والتقارير التي تساهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الصائبة.

### **المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية:**

عند تصميم نظام الرقابة الداخلية، يوجد لدى الإدارة والمراجع بعض الاهتمامات المشتركة والبعض الأخرى تخص كل طرف، وهي: <sup>1</sup>

#### **1. الأهمية بالنسبة لإدارة المؤسسة:**

تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة على الحفاظ على أصول المؤسسة التي تديرها وهنا يقوم نظام الرقابة الداخلية بإخلاء مسؤولية الإدارة تجاه الحفاظ على أصول المؤسسة وكذلك يعمل على رفع الكفاءة التشغيلية فيها من خلال تبني الإجراءات الرقابية التي تضمن تحقيق ذلك.

#### **2. الأهمية للملاك**

حيث يحرص المالكون على الاطمئنان على أموالهم التي ما استثمرت إلا لتعود عليهم بالنفع، فالرقابة الداخلية بما تتبناه من ضوابط وإجراءات ووسائل تمثل لهم ضمانا مناسباً لذلك

#### **3. الأهمية للعميل:**

يرجع الهدف إلى وضع نظام الرقابة الداخلية إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها ويحتوي النظام على مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف التي تراها أساسية سوف يتم تحقيقها ويطلق على هذه الأخيرة عناصر الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> الفين اريبنز و جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره ، ص378.

ويجب أن تزيد منافع الرقابة الداخلية عن التكاليف المرتبطة بها خاصة عند تقييم الرقابة الداخلية على أنها تتسم بالجودة أو الامتياز بما يؤدي إلى تخفيض خطر الرقابة. يوجد للإدارة عادة ثلاثة اهتمامات أو أهداف عامة من تصميم رقابة داخلية فعال ذو أهمية للعميل وهي:

✓ **الاعتماد على التقرير المالي:** تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية التي يستخدمها كل من المستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين على عاتق الإدارة وتلتزم هذه الأخيرة قانونياً بالتأكد من صحة المعلومات المدرجة خلال القوائم المالية واحترامها لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

✓ **كفاءة وفعالية التشغيل:** يتم وضع عناصر الرقابة بالمؤسسة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفء للموارد، بما في ذلك الأفراد، حتى يتم تحقيق أهداف المؤسسة، ومن أهم جوانب عناصر الرقابة الداخلية توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخلياً، حيث توجد معلومات متعددة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات الحيوية. يتعلق جانب آخر هام بالفعالية والكفاءة بحماية الأصول والسجلات، حيث يمكن سرقة الأصول الملموسة من الشركة، أو أن يتم إساءة استخدامها، أو تدميرها بالصدفة ما لم توجد رقابة ملائمة تحميها، وزادت أهمية حماية الأصول والسجلات منذ استخدام النظم الإلكترونية، حيث يتم تخزين كميات كبيرة من المعلومات على وسائط إلكترونية والتي يمكن تدميره إذا لم توجد وسائل حماية لها، ويؤثر حماية الدفاتر المحاسبية على إمكانية الاعتماد على التقرير المالي.

✓ **الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية:** وذلك بالالتزام المؤسسة بالقواعد والقوانين التنظيمية التي ترتبط بالجوانب المحاسبية بمعنى توفير نظام كاف يمكن من خلاله إعداد قوائم مالية دقيقة ومنه منع الغش والتحريض.

#### 4. الأهمية للمراجع:

يعتمد المراجع على الرقابة الداخلية لتقدير مراكز الخطر، من خلال:

✓ **الاعتماد على التقرير المالي:** يهتم المراجع بعناصر الرقابة الداخلية التي تتعلق أساساً باهتمام الإدارة بالرقابة الداخلية (مدى الاعتماد على التقرير المالي).

ويعتمد الأمر بهدف المراجع في تحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية، حيث يحتمل ألا تعكس القوائم المالية بعدل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة لا تؤثر في إمكانية الاعتماد على هذه القوائم غير الملائمة، ومن جانب آخر يمكن أن تكون القوائم عادلة على الرغم من أن عناصر الرقابة لا تشجع كفاءة وفعالية تشغيل العمليات التي تنتج هذه القوائم عنها.

وعلى المراجع الاهتمام بعناصر الرقابة الداخلية الخاصة بحماية الأصول وتطبيق القوانين والقواعد التنظيمية إذا كانت تؤثر في عدالة القوائم المالية.

✓ **التأكد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية:** يتمثل اهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي (الأرصدة) تعتمد أساساً على دقة المدخلات والعمليات (العمليات المالية)

#### 4. الدائنون والموردون:

حيث ينصب اهتمامهم على السيولة المتاحة للمؤسسة، فكلما كانت نسبة السيولة لدى المؤسسة جيدة كلما بعث الطمأنينة في نفسه بقدرته على تحصيل ديونه، والرقابة الداخلية هي الوسيلة لذلك

الجهات الحكومية ذات العلاقة: وبشكل خاص إدارة الضرائب حيث تهتم بصافي نتائج أعمال المؤسسة، إذ أول ما تبحث عنه هو ربحية التي حققتها المؤسسة لاستيفاء حقها منها، لكون الضرائب تعتبر المصدر الرئيسي لخزانة الدولة، أما بالنسبة لضريبة الرسم على القيمة المضافة فإن وجود أسس وقواعد يتم بموجبها تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات التي تحدث في المؤسسة أو لا بأول، ووجود المراجعة الداخلية وبيئة الوسائل والإجراءات التي من شأنها أن تضفي مصداقية على البيانات الصادرة على المؤسسة يجعل من إدارة الضرائب مطمئن إلى صحة الرسم على القيمة المضافة المصرح به عن عمليات الشراء والبيع.

### 5. المستثمرون:

التوجه الطبيعي للاستثمار يكون في الشركات التي تحقق أرباحا معقولة وتحرص على حفظ حقوقهم واستثماراتهم من التلف والضياع، ولا يكون ذلك دون وجود نظام رقابة داخلية سليم، إن المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية أبحاث أكثر أهمية لقرار المستثمرين حيث أن هذا النظام يلعب دورا هاما في ضمان كفاءة العمليات اليومية وموثوقية وملائمة المعلومات اليومية إذ أن هذا النظام يزيد من درجة الدقة في التقارير المالية عن طريق قدرة المؤسسة على تجنب المخاطر والاحتيال ويمكن المستثمرين استخدامها لتقييم قيمة المؤسسة<sup>1</sup>.

والتي قد تحدث في العمليات المالية والإدارية والتشغيلية لاسيما بعد فصل الإدارة عن الملكية.

فالتقارير المالية المنشورة هي مصدر المعلومات الرئيسي التي تقدم لهم، وعليه كلما كانت الثقة مرتفعة في تلك البيانات كلما كانت التقارير مجدية ومقبولة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

### 5. الجهات الحكومية ذات العلاقة:

بشكل خاص إدارة الضرائب حيث تهتم بصافي نتائج أعمال المؤسسة لاستيفاء حقها منها، لكون الضرائب تعتبر المصدر من مصادر الإيرادات العامة، ووجود نظام للرقابة الداخلية من شأنه أن يضفي طابعا على مصداقية وصحة القوائم المالية.

### 6. المدقق الخارجي:

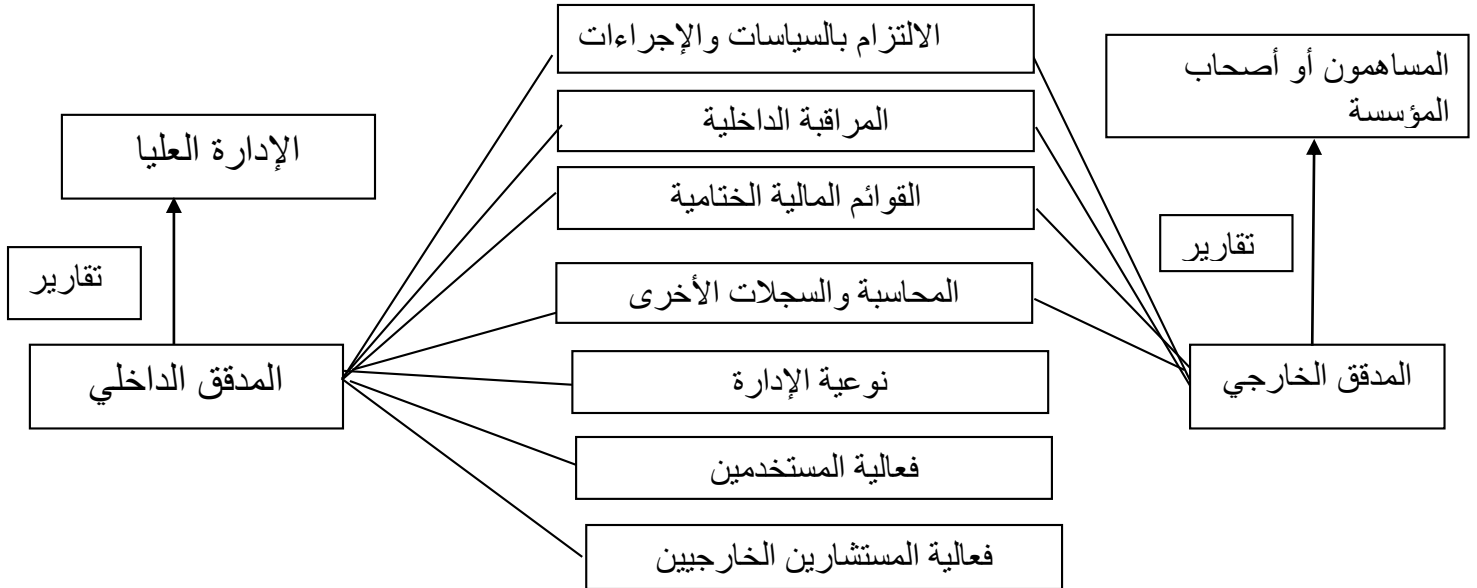
لا شك أن المدقق الخارجي يفيد كثيرا في وجود نظام الرقابة الداخلية إذ تدقق الحسابات عادة باستخدام أسلوب العينات الإحصائية، وتلك العينة يتوقف حجمها على متانة نظام الرقابة الداخلية، أي أن الرقابة الداخلية تعتبر عاملا هاما لتحديد نطاق العمل الذي يتوجب على المدقق الخارجي القيام به.

وعليه تعد الرقابة الداخلية عنصرا هاما للمدقق الخارجي وهدفا رئيسي يرتبط بشكل وثيق بتخطيط إجراءات المراجعة، ونمكنا أيضا من الوقوف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسة والذي قد يشكل مصدرا من مصادر الخسارة لها، إذ أن من واجب المراجع تقديم اقتراحات بناءة لإدارة المؤسسة لتتمكن من تلافي نقاط الضعف في أنظمتها، ويعتبر الهدف الأساسي من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد

<sup>1</sup> Ye Sun et al, Board independence, internal information environment and voluntary disclosure of auditors' reports on internal controls, China, 2012, p3.

مدى اعتماد المدقق الخارجي عليها ثم تحديد نطاق اختبارات المراجعة تبعاً لدرجة ثقته بالرقابة الداخلية موضوع الفحص والتقييم.<sup>1</sup> يضاف إلى ذلك كونها متطلب من متطلبات معايير العمل الميداني الذي يتوجب على المدقق الأخذ به بعناية تامة، ولتكون القرارات التي تتخذها هذه الجهات سليمة، لا بد أن تكون مستمدة من بيانات مالية سليمة، فمن وظيفة أنظمة الرقابة الداخلية التحقق من صحة ودقة القوائم المالية.

الشكل رقم (1\_8): يوضح المجالات المشتركة فيما بين المدقق الداخلي والخارجي والإدارة العليا وأصحاب المصالح



المصدر: العمرات، أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوك، دار البشير، الأردن، 1990، ص 39.

الشكل أعلاه يسلط الضوء على المجالات المشتركة بين المدقق الداخلي والخارجي والإدارة العليا وأصحاب المصالح، حيث يشترك كل من المدقق الداخلي والخارجي في الرغبة المشتركة في ضمان الامتثال والشفافية في الأنشطة المالية والعمليات. ويمكن لكل منهما أن يعزز دور الآخر من خلال تبادل المعرفة والتجارب، بينما تلعب الإدارة العليا دوراً حاسماً

<sup>1</sup> نائل القبيج، مرجع سابق، ص30.

في توجيه استراتيجيات المؤسسة وضمان الامتثال والأداء بحث يجب أن تكون لديهم فهم عميق لتقارير المدققين وتوصياتهم لتحقيق التحسين المستمر. يمثل أصحاب المصالح الأطراف الداخلية والخارجية التي تتأثر بنتائج وتقارير المدققين. تتوجه توصيات المدققين إلى هذه الأطراف لضمان استجابة فعالة وتحقيق أفضل ممارسات وتحسينات. إن التعاون والتفاهم المتبادل بين هذه الجهات يساهم في تحقيق أهداف الشركة بشكل أكثر فعالية، مما يعزز الثقة والشفافية داخل المؤسسة وأمام جميع أصحاب المصلحة الخارجيين.

### خلاصة الفصل:

أدت التطورات والتغيرات المستمرة واستخدام التقنيات الحديثة وابتكار الأساليب لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية لمواجهة الوحدات الاقتصادية المختلفة تحديات كثيرة الأمر الذي يتطلب مراجعة هيكل الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها في توفير المعلومات التي تدعم قدرة النظام على اعتمادها. لقد بدأ مفهوم الرقابة الداخلية بمفهوم ضيق يهدف فقط إلى الحماية النقدية باعتبارها أكثر أصول المؤسسة تداولاً ، ولذلك تم وضع مجموعة من الإجراءات والضوابط للمراقبة النقدية وحركة تداولها ثم توسع نطاقها فيما بعد لتكون في مجموعها ما كان يطلق عليه (الضبط الداخلي) الذي يهدف بصفة رئيسية إلى حماية أموال المؤسسة وأصولها من السرقة والضياع والتقليل من احتمال الأخطاء والغش ، حتى أصبحت أهداف الرقابة الداخلية معنية بان تكون خطة تنظيمية ومجموعة من الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة في حماية أصولها والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها وتنمية عوامل الكفاءة الإنتاجية وضمان تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية بواسطة الإدارة ". وتطور هذا المفهوم من قبل المحاسبين ومختلف المعاهد ليتوضح أنها لا تعني فقط الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها قدر المستطاع لتتعدى المسائل المالية والمحاسبية إلى حماية الأصول.



## الفصل الثاني: فعالية نظام الرقابة الداخلية

### تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية للمؤسسة من المخاطر التي تواجهها ، ويقلل من احتمالية التعرض للمخاطر إلى أدنى حد ممكن، يتم القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد الاختيار الموضوعي اللازم لإبداء الرأي حول البيانات المالية، وقد اكتسب تقييم نظام الرقابة الداخلية زخما جديدا حيث يقوم مراجع الحسابات المستقل الذي يتطلب منه إبداء الرأي حول الرقابة الداخلية منفصل عن مراجعة القوائم المالية.

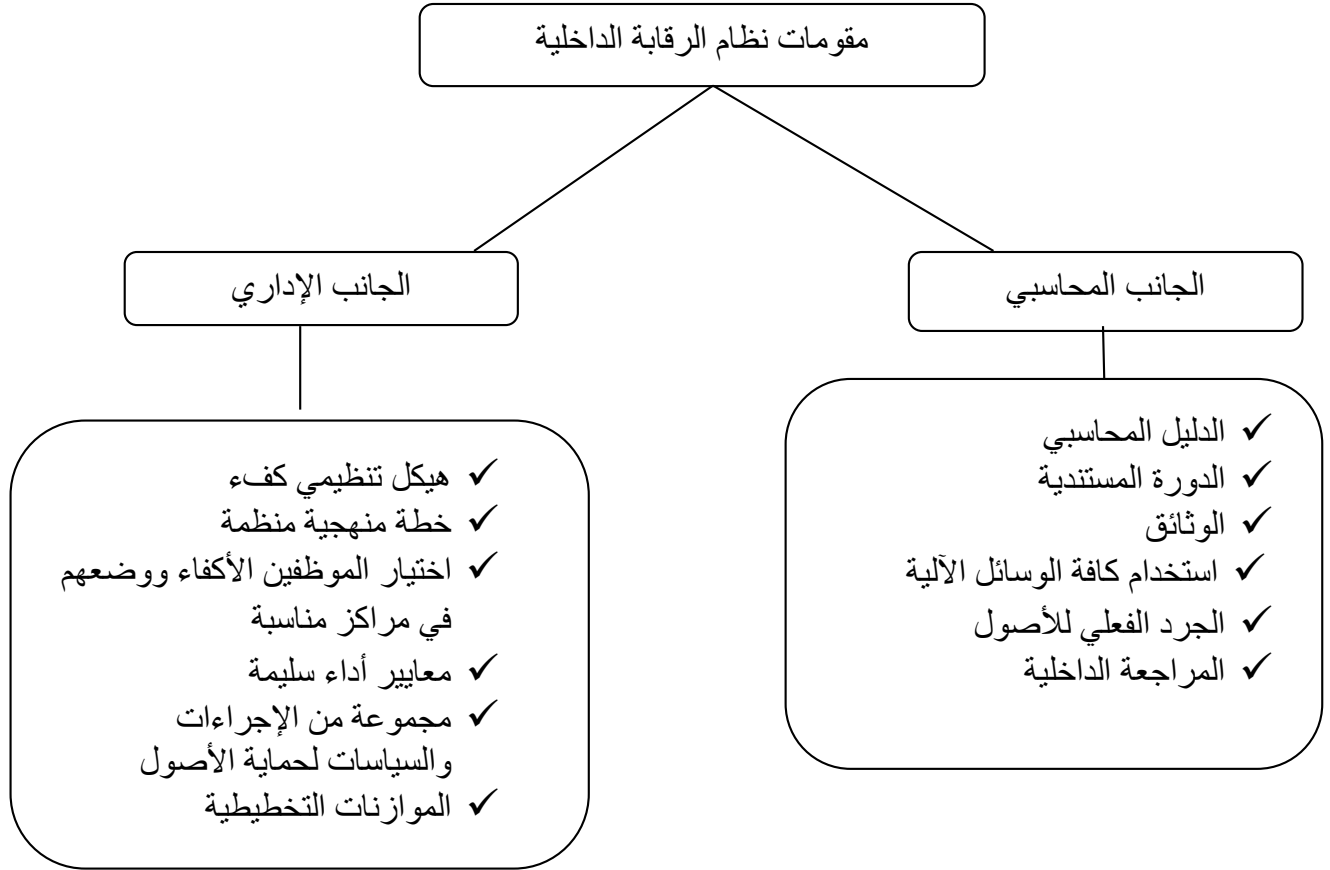
وككل الأنظمة فإن نظام المراقبة الداخلية يحتاج إلى تقييم وضمان السير الحسن للإجراءات ومتابعة العمليات والتدقيق فيها. ويقتضي ذلك، وجود مصلحة، خاصة ومستقلة، تدعى بالمراجعة والتدقيق، تتكفل بالتقييم وإعادة النظر والفحص والتحقق في كل أنظمة التسيير والمعلومات داخل المؤسسة.

ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع وهو نقطة الارتكاز للمراجع عند إعداده لبرنامج المراجعة وتحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالاً و متماسكا، كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على الأدلة والقرائن للإثبات، وكلما كان ضعيفا، كلما لجأ المراجع إلى زيادة وتوسيع حجم العينة الممثلة.

### المبحث الأول: مقومات وخصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة التي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية فعالاً وجيداً في تحقيق الأهداف الرئيسية والتشغيلية له. ولا شك أن تتوافر هذه الخصائص والمقومات كلها أو بعضها بشكل معين هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وأساليبها وأدواتها المطبقة في المؤسسة.

#### الشكل رقم (2\_1): مقومات نظام الرقابة الداخلية



**المصدر:** السوافيري فتح رزق و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص36.

**المطلب الأول: المقومات الإدارية نظام الرقابة الداخلية**

يتوقف نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية كنظام في أي مؤسسة على مدى توافر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية داخل المشروع وبداية فان أي قصور في أي من هذه المقومات والعناصر يؤثر بالسلب على أداء نظام الرقابة الداخلية لدوره وعلى تحقيق أهدافه، فكلما توفرت هذه المقومات والعناصر بالشكل السليم والفعال كلما ازدادت فاعلية دور الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها داخل المؤسسة ولقد ورد في المقال الذي نشرته لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين (COSO) بعنوان: "الرقابة الداخلية" بان نظام الرقابة الداخلية يشمل على الأقل على المقومات الإدارية التالية:

## 1. هيكل تنظيمي إداري:

يراعى في وضعه تسلسل الاختصاصات وتوضح الإدارات الرئيسية مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات بدقة تامة والهيكل التنظيمي لا بد من خاصة في المشروعات الكبيرة التي تتعذر إدارتها عن طريق الاتصال الشخصي بل لا بد من وجود إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة.<sup>1</sup>

ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه وشكله القانوني ولا بد أن تراعى فيه البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات في المستقبل كذلك يجب تحقق الخطة التنظيمية (الهيكل التنظيمي)<sup>2</sup> استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول وهن تلك التي تجرى فيها المحاسبة.... والمقصود من استقلال الإدارات هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالهم أي لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط التي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا.<sup>3</sup>

وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون ان تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر التالية:  
حجم المؤسسة؛ طبيعة المؤسسة، تسلسل الاختصاصات، تحديد المديریات، تحديد المسؤوليات، تقسيم العمل، البساطة والمرونة، مراعاة الاستقلالية بين المديریات التي تقوم بالعمل ...

2. **خطة منهجية منظمة:** مما يعكس الرغبة في تنظيم ومنهجية البحث من قبل الأعمال التجارية وتشمل:

✓ **تعريف دقيق للمهام:** يجب ان تصمم الفصل بين الواجبات للسماح للسيطرة المشتركة لتنفيذها هذا سوف يمنح الشخص نفسه من ارتكاب الخطأ أو عدم انتظار وجود خيار للإخفاء.

✓ **تعريف دقيق للسلطة والمسؤولية (التسلسل الهرمي):** يتمحور حول تأسيس الدوائر ووثائق محددة لضمان التدفق السليم للمعلومات المنشورة.

3. **الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات:** إن هذه الواجبات تختلف من مؤسسة إلى أخرى وذلك وفق حجم كل مؤسسة حيث انه على كل موظف إن يقوم بتأدية عمل يجب أن يكون على علم تام بالإجراءات التي يتبعها عند تنفيذ العملية.

إن وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد خطوات أداء كل عملية تقضي التغيير في الواجبات المناطة بالموظفين من وقت لآخر. إن تغيير المهام التي يكلف بها الموظفون تساعد في اكتشاف الأخطاء التي يكون الموظف سبق قد ارتكبها.

4. **اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة:** يتضمن ذلك توصيف دقيق لوظائف المشروع المختلفة وبرنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما

<sup>1</sup> خاد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 169.

<sup>2</sup> Pocket guide, COSO, une opportunité pour Optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation, Juillit 2013.

<sup>3</sup> Lionel Collins, Girard Valin, audit et contrôle et vérification édition preparatoire INC, canada, 1984, P:45

يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة.

#### 5. رقابة الأداء في إدارات المشروع ومراحله المختلفة وذلك لتحقيق كفاية عالية فيه:

من الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية هو وجود جهاز كفء للمراجعة الداخلية تكون مهمته الأساسية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية واكتشاف نواحي القصور التي قد توجد وتقويم التوصيات، وتتم رقابة الأداء بطريقة مباشرة كإشراف كل مسؤول عن عمل من هم دونه وبطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل (الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير الكفاية والتدقيق الداخلي...).

#### 6. مجموعة من الإجراءات والسياسات لحماية الأصول: يعتبر وجود مجموعة من

السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها، ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

كذلك كبر حجم المؤسسات وانتشار وحداتها يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات واللوائح المختلفة وعلى كافة المستويات، فتزداد أهمية هذه السياسات

والإجراءات كلما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية.

ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة، الحرائق

والكوارث.<sup>1</sup>

#### 7-الموازنات التخطيطية:

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم، وأهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة ولكن جزءا منه فقط. ولا تتحقق عملية التخطيط إلا من خلال الموازنات، التي تدفع بالمؤسسة إلى ممارسة عملية التخطيط باستمرار، وذلك من خلال التفكير والتحضير لمواجهة التغيير في الظروف المحيطة بها ودفع الإدارة إلى وضع وتحديد أهداف واضحة يتم السعي لتحقيقها<sup>2</sup>

#### المطلب الثاني: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تناولها على النحو التالي:

#### 1- نظام محاسبي (نظام المعلومات المحاسبي):

يعتبر النظام المحاسبي الجيد من المتطلبات اللازمة لإمداد الإدارة والأطراف خارج المشروع بصفة عامة بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل الأعمال واتخاذ القرارات باعتباره نظاما للمعلومات ولقد كان النظام المحاسبي في الماضي مجرد أداة لبيان طبيعة

<sup>1</sup> السوافري فتحي رزق، مرجع سابق، ص.

<sup>2</sup> لعويبي زينب، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018، ص 33.

العمليات ذات الطابع المالي التي يمارسها المشروع وتسجيل هذه العمليات دفتريا وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، ولكن أصبح ينظر إليه في الحاضر والمستقبل إلى جانب كونه أداة للتسجيل الدفترى للعمليات على انه :

- ✓ نظام لإنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة؛
- ✓ يوفر الأسس المطلوبة لاتخاذ القرارات؛
- ✓ يوفر الأساس اللازم للرقابة على الأنشطة والبرامج؛
- ✓ يساعد على إعداد تقارير متابعة دورية تساعد بدورها على تحقيق رقابة فعالة؛
- ✓ يساعد بما يوفره من بيانات على تقييم أداء الأنشطة والعمليات الجارية في المشروع.

من ذلك يتبين أن النظام المحاسبي أصبح ينظر إليه على انه أداة هامة تساعد على تحقيق عملية الرقابة بصفة عامة والرقابة الداخلية خاصة، وزيادة فاعليتها في مجال تحقيق أهدافها اعتبارا من التحقق من مدى الالتزام بالقواعد والقوانين الى الكشف عن الانحرافات والمخالفات ووضع التوصيات اللازمة لعلاجها.

ويزداد الدور الذي يمكن ان يؤديه النظام المحاسبي في مجال الرقابة الداخلية كأحد مقوماتها اذا توفرت له الخصائص والمقومات او العناصر التالية:

- ✓ توافر معايير البساطة والمنفعة؛
- ✓ توافر الأفراد المتخصصين؛
- ✓ توضيح نتائج الأعمال والأنشطة؛
- ✓ وضع دليل محاسبي موحد؛
- ✓ ميكنة النظام المحاسبي.

## 2- الدورة المستندية:

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بـ:

- ✓ التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب؛
- ✓ تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لا مكان المتابعة والرقابة؛
- ✓ منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها.

## 3- الوثائق:

وهو في الواقع نظام الوثائق والمعلومات التي تميز إجراءات مكتوبة وتدعم المعلومات المختلفة والوثائق والتقارير بين الإدارة وإنشائها من قبل المؤسسة او من خلال بيئته

## 4- استخدام كافة الوسائل الآلية:

وذلك بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والحفاظ على أصول المشروع وموجوداته من أي تلاعب أو اختلاس.

## 5- الجرد الفعلي للأصول:

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، و معظم الاستثمارات من آلات و سيارات و أراضي و مباني و أثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

**6. المراجعة الداخلية:** من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة "المراجعة الداخلية"، والذي مهمته مراجعة موثوقية وسلامة المعلومات المالية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف ونشر هذه المعلومات وكذا مراجعة أنظمة الرقابة للتحقق من الامتثال مع المعايير والإجراءات والمبادئ والتوجيهات ودراسة الوسائل المستخدمة لحماية الأصول والتحقق من وجودها.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية**  
هذه الخصائص يمكن إيضاحها فيما يلي:

- ✓ نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات: حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من النظام المؤسسة وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة في تحقيق أهدافها بشكل مستمر؛<sup>2</sup>
- ✓ الرقابة الداخلية تنفذ بواسطة الأفراد وتتأثر بهم سواء كان مجلس الإدارة، الإدارة، أو موظفين آخرين؛
- ✓ فالأفراد هم الذين يطبقون الرقابة الداخلية حيث أنها ليست دلائل إرشادية أو إجراءات وسياسات، بل هي تطبيق شامل لكل فرد بالمؤسسة على جميع مستوياتها التنظيمية؛<sup>3</sup>
- ✓ نظام الرقابة الداخلية يوفر تأكيدا معقولا وليس مطلقا للإدارة ومجلس الإدارة بان أهدافا مخططة تم تحقيقها، ولا يقدم تأكيدا مطلقا نظرا لان النظم تضعف أو تنهار ويمكن التحايل على أساليب الرقابة الداخلية عن طريق التواطؤ بين فردين أو أكثر أو الأخطاء التي تقع نتيجة فشل الإنسان أو السهو؛<sup>4</sup>
- ✓ الرقابة الداخلية ليست حدثا منفردا بل مجموعة (سلسلة) من التصرفات التي تحلل أنشطة المؤسسة . هذه التصرفات تعتبر شيئا ملوما لطريقة الإدارة في تسيير الأعمال كما أن الرقابة الداخلية متداخلة بشكل كامل مع أنشطة مزاولة الأعمال. وموجودة لأسباب أساسية لا يمكن تلافيها؛<sup>5</sup>
- ✓ مسار جيد للرقابة الداخلية يسمح بالتعرف على الأحداث التي قامت بها المؤسسة حيث يمكن اكتشاف وتصحيح أي تلاعب أو مخالفات أو أخطاء من خلال تتبع جميع خطوات البيانات المحاسبية؛
- ✓ تحديد مدى فهم القائمين على العمل الرقابي داخل المؤسسة لطبيعة عملهم تحديدا واضحا ودقيقا وخاصة مفهوم الرقابة الداخلية وحدودها القانونية؛<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Mise en place d'un system de contrôle interne (SCI), 2007, P:8.

<sup>2</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراجحة للنشر، عمان، 2009، ص48

<sup>3</sup> عبد السلام التوم موسى، الدورة التدريبية: "تقييم عناصر الرقابة الداخلية بمفهوم Coso

<sup>4</sup> Néjib sfayhi, Guide pour l'utilisation des normes Internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises;P162

<sup>5</sup> فرج عبد البديع فرج أحمد، الرقابة الداخلية، 2014، ص 12.

<sup>6</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري \_ المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، مرجع سابق، ص 76.

✓ نظام الرقابة الداخلية يضمن كفاءة الموظفين حيث يؤدي عدم كفاءة الموظفين لعدم الكفاءة في استخدام الموارد ومن ثم عدم تحقيق سياسة المؤسسة وأهدافها: إن أكثر العوامل أهمية لحماية الأصول وسجلات المؤسسة والتأكد من إمكانية الاعتماد على البيانات المالية تتمثل في جودة الأفراد العاملين في المؤسسة فإذا كانوا يتسمون بالكفاية الفنية فإنهم يكونون قادرين على الوفاء بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية، وإذا ما كانوا يتسمون بالقابلية للاعتماد والنزاهة فإنهم سيقومون بالوفاء بمسؤولياتهم بحرص وعناية وأمانة؛<sup>1</sup>

✓ مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والحسابية في الأجهزة العامة، الصلاحيات الإدارية بالتنسيق بالصرف والأمر والإقرار من جهة وبين الصلاحيات المالية المتمثلة بالعمليات الحسابية التنفيذية ومجموعة الإجراءات المحاسبية من تقدير وقيود وغيرها من الجوانب الفنية من جهة أخرى<sup>2</sup> هذا الفصل في المسؤوليات يقلل من احتمالات الغش أو حدوث المخالفات ويعتمد في ذلك على الفصل بين الوظائف كالفصل بين عملية الاحتفاظ بالأصل أو حيازته وبين عملية الإثبات في السجلات، بين سلطة التصديق والتصريح بالعمليات المالية فبغض النظر عن مدى كفاية أو قابلية الاعتماد على العاملين بالمؤسسة فمن أجل التأكد من أن كافة المهام تم أدائها بطريقة تتسم بالكفاءة والتوقيت الزمني الملائم فمن المهم أن يتم تحديد سلطة ومسؤولية كل عامل بوضوح، هذا لا يضمن فقط أن العاملين يعرفون بالواجبات المتوقعة منهم وإنما يسهل أيضا تحديد المسؤولية في الحالات التي لا يتم خلالها أدائها على نحو ملائم، إن ذلك التحديد للمسؤولية يحفز العاملين على العمل بعناية كما يمكن الإدارة من التأكيد على أن يكون التصرف التصحيحي أمرا مطلوبا؛

✓ تقارير الأداء الملائمة والتي تعتبر العمود الفقري لنظام الرقابة الإدارية باعتبارها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية ككل حيث أن هدفها مد الإدارة بالمعلومات المناسبة التي تشير إلى كفاءة تطبيق وإتباع أساليب الرقابة الوقائية، أو الالتزام بنظام الرقابة الداخلية بشكل فعال؛  
✓ الضبط المستقل للأداء: حتى إذا ما كان العاملين يتسمون بالكفاية والقابلية للاعتماد والنزاهة وعلى الرغم من أن مسؤولياتهم قد تم تحديدها بوضوح وتخصيصها عليهم بعناية، فمن أجل تجنب قيام شخص واحد بأداء الواجبات غير المتوافقة وحتى لا يظل هناك احتمال بأن الأخطاء سوف تحدث باعتبار أن الموظفين من البشر وليسوا أفرادا آليين، وحيث أن البشر دائما ما يقومون بارتكاب الأخطاء وحيث أن الأخطاء غير المتعمدة يمكن أن تحدث على سبيل المثال نتيجة الإرهاق والملل أو الفشل في التركيز بشكل كامل عند أداء الوظيفة لذلك يتعين أن يكون هناك ضبط مستقل على الأداء؛<sup>3</sup>

✓ اعتمادها على الأدوات والأجهزة والطرق ووظائف الرقابة الإدارية والتدقيق الداخلي؛<sup>4</sup>  
✓ نظام الرقابة الداخلية يتيح الحد من الأخطاء ويسهم أيضا في تحسين إدارة العمليات ويحسن من قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا؛<sup>5</sup>

أمين السيد أحمد لطفي : فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 621

<sup>2</sup> محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 200.

أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سابق، ص 629.

<sup>4</sup> L'aurent cappelletti, Article:" Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne? 2006, lyow, paris, p:13

<sup>5</sup> Pierre Schick, Jacques Vera, "Audit interne et référentiels de risque", 2 eme édition, 2007, paris, p 5.

## المبحث الثاني: الجهات الفاعلة وحدود نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان لسليمة وغيرها من القرارات.

إن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ويجب أن يعكس هذا النظام طبيعة أوجه النشاط المختلفة فيها فالنظام المطبق في مؤسسة معينة قد لا يصلح للتطبيق في مؤسسة أخرى، كما تستدعي الضرورة بأن يكون هذا النظام اقتصاديا بمعنى أن يتم الحصول على النتائج المتوقعة بأقل التكاليف الممكنة كما ويشترط فيه الوضوح والدقة وسهولة الفهم لدى القائمين بتطبيقه.

### المطلب الأول: الجهات الفاعلة في نظام الرقابة الداخلية:

تشمل مجموعة متنوعة من الأشخاص والأقسام داخل المؤسسة، والتي تعمل بتنسيق مشترك لضمان فعالية الرقابة وسلامة العمليات وتشمل:

- 1. مجلس الإدارة أو المراقبة:** يختلف مستوى مشاركة مجلس الإدارة أو المراقبة من مؤسسة إلى أخرى وتقوم الإدارة العامة أو المديرية بإبلاغ المجلس (لجنة المراجعة) عن الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وعند الحاجة يعتمد مجلس الإدارة على سلطته للقيام بالمراقبة والفحص التي يراها مناسبة أو باتخاذ إجراءات أخرى كما يقوم مجلس الإدارة بتحديد اتجاه الأعمال واستراتيجية المجموعة والإشراف على تنفيذها. يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الرئيسية في وضع ضوابط داخلية للجنة المراجعة كما يلعب دورا أساسيا في التصميم التفصيلي والمراجعة اليومية لنظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>
- 2. الإدارة العامة أو المديرية:** الإدارة العامة أو المديرية مكلفة بتعريف وتحديد النظام الأكثر تكيفا مع وضعيتها ومع نشاط المؤسسة، وفي هذا الإطار يتم إعلامها بشكل منتظم عن الخلل والنقائص والصعوبات التنظيمية بهدف القيام بالأعمال التصحيحية اللازمة.<sup>2</sup>
- 3. اللجنة التنفيذية للمجموعة:** والتي تقوم بالسيطرة على استراتيجية المجموعة، تخصيص موارد لتنفيذها وتحديد أهداف الكيانات التي تشكل السيطرة الخاصة.<sup>3</sup>
- 4. الإدارة المالية والمحاسبية:** تتولى وضع وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية المالية، مثل الميزانيات والتدقيق المالي.
- 5. أفراد المؤسسة:** كل فرد من أفراد المؤسسة معني يجب أن يمتلك المعرفة والمعلومة اللازمة لتصميم وتشغيل ومراقبة نظام الرقابة الداخلية بالنظر إلى الأهداف المسؤول عن تحقيقها. كالمسؤول التشغيلي المرتبط مباشرة مع نظام الرقابة الداخلية، كذلك المراقبين الداخليين والإطارات المالية الذين يلعبون دورا مهما في القيادة والرقابة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Ye Sun et al, Board independence, internal information environment and voluntary disclosure of auditors' reports on internal controls, China, 2012, p2.

<sup>2</sup> Institut Francais d'Audit et controle Interne, le dispositif du contrôle Interne, Mai 2006.WWW.IFACI.fr:

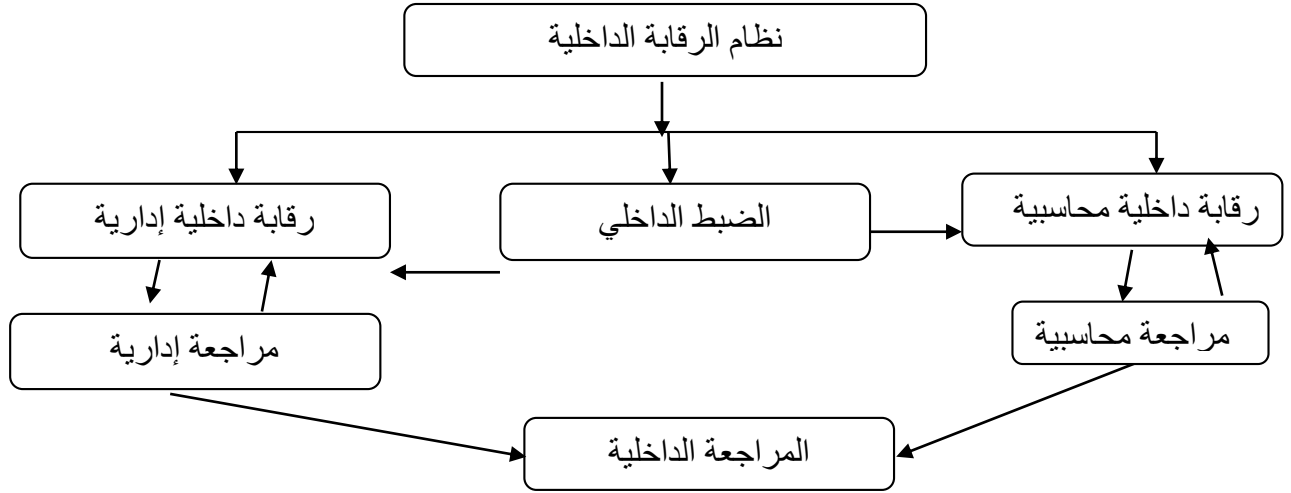
<sup>3</sup> "Contrôle interne" Article de "gouvernement d'entreprise", faurecia, 2012, P: 110.

<sup>4</sup> Institut Francais d'Audit et controle Interne, le dispositif du contrôle Interne, Mai 2006.WWW.IFACI.fr:

6. **المراجعة الداخلية:** من مسؤولية المراجعة الداخلية تقييم عمل الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينه وتقوم عادة بالتحسيس والتأطير عن الرقابة الداخلية ولكن لا تتدخل مباشرة في وضع النظام.

تلعب المراجعة الداخلية دورا مهم في رصد وتطوير المعلومات المالية، فعالية نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، كما يسمح وجودها بالقيام بمراقبة دقيقة ومنتظمة لنظام الرقابة الداخلية وتحديد مسؤولياته وتقوم لجنة المراجعة بالاستماع إلى رأي مسؤول المراجعة الداخلية عن تنظيم مصلحته وإعلامهم بعمله وتقديم تقارير المراجعة الداخلية أو تخليص دوري عنها. كما يقوم مسؤول المراجعة بتبليغ الإدارة العامة وحسب طرق محددة حسب كل مؤسسة عن النتائج الأساسية للمراجعة التي تم القيام بها.

**الشكل رقم (2\_2):** موقع المراجعة الداخلية في نظام الرقابة الداخلية



**المصدر:** نائل القبيج، مرجع سابق، ص 59.

7. **اللجان الخاصة بالرقابة الداخلية:** قد تشكل لجان خاصة لمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة.

هذه الجهات تعمل معاً لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافه بطريقة شفافة ومنظمة داخل المؤسسة أو الشركة.

### المطلب الثاني: المراجعة الداخلية

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، ويجب أن تكون المطابقات الأولية الدائمة لإجراءات الرقابة الداخلية موجودة في كل الوحدات العملية للتحقق من صحة وتطابق العمليات والسير السليم للإجراءات حيث يتعلق الأمر برقابة أولية مدمجة ضمن أشكال الرقابة الذاتية وبواسطة الهيكل الإداري المناسب هذه الرقابة تستلزم وجود طرق وأساليب متناسقة لإحصاء النشاطات والمخاطر وتحديد نقاط الرقابة وإجراءات الإعلام بالنسبة للمستويات السليمة للإدارة العليا، حيث من الضروري القيام برقابة من الدرجة الثانية خاصة على مستوى المراجعة الداخلية حتى يتسنى تقييم مدى ملاءمة العمليات وإتباع المخاطر المتعلقة بها مقارنة بالصلاحيات الممنوحة ويمكن استنتاج أن المراجعة الداخلية تمثل رقابة الرقابة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة الصخري، الجزائر، 2011، ص74.

لقد عرف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة". أما في عام 1999 فقد تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريفها على أنها: "نشاط مستقل، موضوعي، تأكيدى ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، يمنح المؤسسة التأمين على درجة تحقيق عملياتها و يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة المؤسسات".<sup>1</sup>

### ✓ علاقة المراجعة الداخلية بإدارة المخاطر وحوكمة المؤسسة:

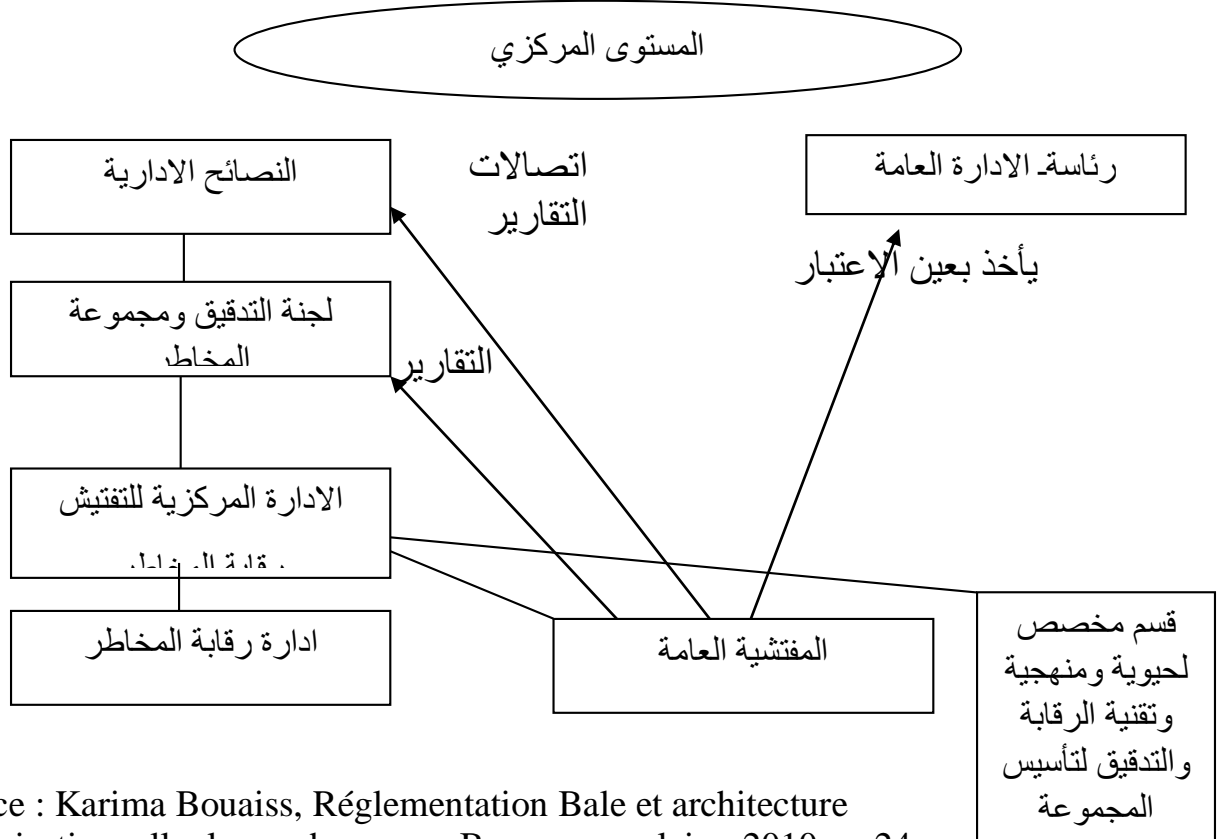
تتعرض المؤسسة لمجموعة من المخاطر التي يمكن أن تؤثر على أدائها وتحقيق

الأهداف الاستراتيجية والمالية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.<sup>2</sup>

تعرف إدارة المخاطر على أنها: "أسلوب منظم لتحديد، قياس، مراقبة وإدارة مخاطر الأعمال لدى المؤسسة".<sup>3</sup>

تسمح بتقييم دوري لمستوى المخاطر التشغيلية ومخاطر الميزانية العمومية للمؤسسات

### الشكل رقم (2\_3): مخطط الرقابة الداخلية داخل المجموعة



Source : Karima Bouaiss, Réglementation Bale et architecture Organisationnelle: le cas du groupe Banque populaire, 2010, p: 24.

<sup>1</sup>Louis Vaurs, Audit interne: enjeux et pratiques à l'international, eyrolles édition d'organisation, 2007, p 20.

<sup>2</sup> RAPPORT SUR LE CONTRÔLE INTERNE, Société anonyme à Conseil d'administration, 2011, p12.

<sup>3</sup> الدليل عملي للمؤسسات التمويل الأصغر، تحسين الرقابة الداخلية، أنيتا كامبيون، 2000، ص2.

تعرف المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية على أنها تلك المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في نوع آخر من العمليات، إذ لا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

إن التمحص في الإجراءات المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية الرامية إلى تحقيق أهدافه المتمثلة أساسا في حماية الأصول وضمان نوعية المعلومات من خلال دعم الأنظمة المعلوماتية على توليد معلومات تعكس الواقع الفعلي لها، تجعلنا ندرك أن التبنّي لهذا النظام يختلف من مؤسسة إلى أخرى تبعا لطبيعة نشاطها، كما أن الإجراءات المختلفة له تتفاوت حسب الحاجة إليها، لذا أصبح مؤكدا أن نظام الرقابة الداخلية مسؤول على منع وكبح الأخطاء سواء كانت عمدية أو غير عمدية في الوقت المناسب وفي ظل الاعتماد السليم عليه، أما في ظل عدم احترام إجراءاته و التصميم الجيد لمقوماته فسوف تقع الأخطاء على عدة مستويات ترتبط بالأقسام المختلفة داخل المؤسسة وتؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية الختامية لها، فضلا عن قصور هذه الإجراءات في اكتشاف ومنع وقوع هذه الأخطاء، يرجع وقوع هذه الأخطاء إلى الآتي :

- درجة متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- عدم الالتزام بإجراءات هذا النظام؛
- فشل إجراءات هذا النظام في الكشف عن الأخطاء؛
- فشل العنصر البشري في الإيفاء بالتزاماته الرقابية؛
- ضعف مقومات النظام في المؤسسة؛
- عدم التوافق بين الأجراء والواقع الفعلي له.

إن من بين الأهداف التي تسعى إدارة المخاطر لتحقيقها حسب (AMF) هيئة الأسواق المالية نذكر ما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ إنشاء والحفاظ على قيمة الأصول وسمعة المؤسسة؛
- ✓ دعم تحقيق الأهداف وتعزيز اتساق الإجراءات مع قيم المؤسسة؛
- ✓ تحفيز الموظفين.

أخذ التدقيق الداخلي أهمية كبيرة كونه الأساس الذي يركز عليه حوكمة الشركات (Governance) في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، إذ يقوم التدقيق الداخلي من منظور حوكمة الشركات بدور مهم إذ يأخذ على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها و كذلك تقويم و إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة وتقاس فعالية الحوكمة الفعالة من خلال قدرتها على زيادة كمية وجودة الإفصاح، بالإضافة إلى تعزيز الإفصاح الطوعي، كما يعتبر مجلس الإدارة جوهر آلية الحوكمة الداخلية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> AICPA : Audit risk and materiality; in conducting an audit; SAS n° 47; new york 1983; page 65.

<sup>2</sup> Bénédicte de Luze, « Le risk manager, de suiveur à stratège », Documentaliste-Sciences de

l'Information 2014/3 (Vol. 51), p.: 43

<sup>3</sup> Ye Sun et autres, board idependence, internal information environment and voluntary disclosure of auditors' reports on controls, china, 2012, p:2.

تعرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC<sup>1</sup>) الحوكمة بأنها: " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"<sup>2</sup> وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بمهامها على أحسن وجه والوصول إلى نظام رقابة داخلية جيدة يجب وضع أو تصميم هذه الأخيرة لـ:

- نظام لرقابة مختلف العمليات؛
- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها؛
- تنظيم محاسبي؛
- معالجة ملائمة لمختلف المعلومات؛
- نظام لقياس المخاطر والنتائج؛
- نظام للمعلومات والتوثيق.

من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جدا، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود استراتيجية، ومراقبة احترام القوانين والإجراءات. هذا النوع من المراجعة يسمى بمراجعة العمليات، هذه الأخيرة تهدف إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.

### المطلب الثالث: حدود نظام الرقابة الداخلية

من خلال عديد الدراسات التي أجريت على أنظمة الرقابة الداخلية لعديد المؤسسات خلصت أن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية ووجود نقاط الضعف فيها راجع إلى ما يلي:<sup>3</sup>

#### 1- من وجهة نظر خصائص المؤسسات:

توصلت جميع الدراسات إلى أن المؤسسات التي تم فيها اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية تعود الأسباب في ذلك إلى تعقيد نطاق العمليات والتغيير المستمر في الهيكل التنظيمي وقلة موارد الرقابة الداخلية وكذا كبر حجم المخاطر المحاسبية.

#### 2- من وجهة نظر خصائص الإدارة العليا:

وذلك من خلال دراسة تأثير المؤهلات المهنية للمدير المالي على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتم إثبات أن المؤسسات التي تم اكتشاف نقاط الضعف والقصور في نظامها هي المؤسسات التي تمتلك كفاءات أقل تأهيلا.

#### 3- من منظور آليات الحكم:

وذلك من خلال تحليل آثار خصائص لجنة مراجعة الحسابات على نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ويرتبط تنفيذ تكنولوجيا مراقبة نظام الرقابة الداخلية مع انخفاض احتمالية السيطرة على نقاط الضعف في النظام كما بينت الدراسات العلاقة العكسية التي تربط جودة التدقيق الداخلي ومواطن الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية أي أنه كلما زادت نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية كلما أوضح ذلك نقص في جودة التدقيق الداخلي والعكس.

من خلال هذه الدراسات نخلص أن:

✓ نظام الرقابة الداخلية في حد ذاته لا يمكن أن يضمن تحقيق الأهداف إلا إذا نفذت بشكل فعال، حيث يمكنه الحد من مخاطر عدم تحقيق الأهداف ولكن لا يمكنه القضاء على مخاطر عدم اليقين، وعلاوة على ذلك نشارك أيضا مفهوم تقرير التكلفة/ العائد من

<sup>1</sup> (IFC):International Finance Corporation

<sup>2</sup> International finance corporate (IFC), corporate governance: why corporate governance, 2005,p1.

<sup>3</sup> Chunli Lui et al, China Journal Of Accounting Research, China, 2016, P53,54.

- ✓ الضوابط للمؤسسات التي تخضع لقيود مالية التي لا تسمح لها بتنفيذ الضوابط في أي تكلفة، ويجب أن يكون هناك تناسب بين تكلفة تنفيذ النشاط والفوائد التي يمكن ان تنتج؛
- ✓ يشرف على نظام الرقابة الداخلية العنصر البشري الذي يمكن أن يتعرض لأخطاء في الحكم، تفسيرات خاطئة أو مناورات مثل التواطؤ والاحتيال، والتي لا يمكن دائما تجنبها؛
- ✓ يجب أن يكون نظام الرقابة الداخلية متناسبا مع الأهداف والمخاطر والبيئة الداخلية والخارجية من اجل توفير تأكيد معقول وليس مطلقا وبالتالي فالإدارة لا تملك السيطرة على التغييرات التي يمكن أن تتخلل السياسة أو البرامج المسطرة من المؤسسة؛
- ✓ بقدر ما تستند الرقابة الداخلية على عامل الإنسان الذي من المرجح أن يعاني من أخطاء التصميم والمناورات مثل التواطؤ وإساءة المعاملة او التعدي؛<sup>1</sup>
- ✓ التغييرات التنظيمية وموقف الإدارة يمكن أن يكون لها تأثير حقيقي على فعالية نظام الرقابة الداخلية والموظفين التي تطبق عليه ولذلك فانه من الضروري التحديث المستمر للضابط وإبلاغ الموظفين بالتغييرات؛
- ✓ الرقابة الداخلية يمكن أن توفر معلومات للإدارة تقيم درجة تحقيق الأهداف المحددة لذلك ولكن ليس بإمكانها تحويل المدير والإفراد العاملين من السيئ إلى الخير؛
- ✓ القيود المالية المتمثلة في كون أن تصميم نظام الرقابة الداخلية قد يكون مكلفا اكبر من مخاطر الخسائر التي تقضي عليها؛
- ✓ الإخلال بالواجبات الائتمانية؛<sup>2</sup>
- ✓ عدم استقلال مجلس الإدارة عن مدققي الحسابات؛
- ✓ نقص رقابة مجلس الإدارة.

#### 4. نقص في التفويض والمسؤولية:

عدم وضوح التفويضات والمسؤوليات يمكن أن يؤدي إلى عمليات غير متناسقة وتقاسم غير فعال للمعلومات والقرارات.

#### 5. نقص في الإجراءات والسياسات:

عدم وجود إجراءات محددة أو سياسات واضحة قد تؤدي إلى تنفيذ غير فعال للعمليات وتعرض المؤسسة للمخاطر المتعددة.

#### 6. ضعف في الضبط الداخلي:

نقص في التدقيق والرقابة الداخلية يمكن أن يتسبب في اكتشاف غير كافٍ للخروقات أو الأخطاء قبل أن تتفاقم.

#### 7. تداخل المصالح:

تعارض المصالح وانعدام الشفافية في العلاقات الداخلية يمكن أن يؤدي إلى قرارات غير مستقلة أو متعارضة.

#### 8. نقص في التدريب والتوعية:

عدم توفير التدريب اللازم للموظفين حول أهمية الرقابة الداخلية وكيفية تنفيذها بفعالية قد يؤدي إلى سوء الفهم وتطبيق غير صحيح للسياسات.

#### 9. تكاليف مرتفعة مقابل فوائد غير واضحة:

<sup>1</sup> Fr, V anstapel, "ognes directrices sur lles normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public Belgique, p:14.

<sup>2</sup> Hervé Stolowy et autre, audit financier et controle interne, 2003, France, P: 136.

بعض المؤسسات قد تواجه صعوبة في تبرير التكاليف المرتبطة بتعزيز الرقابة الداخلية بالنسبة للفوائد المتوقعة.

#### 10. عدم الامتثال للمعايير واللوائح:

عدم الالتزام بالمعايير واللوائح القانونية والمهنية المعمول بها يمكن أن يتسبب في عقوبات قانونية وسمعة سيئة للمؤسسة.

#### 11. عدم تقديم التقارير بشكل منتظم:

تأخر في تقديم التقارير الدورية قد يؤدي إلى فقدان الرصد الدوري وفرص لتحسين الأداء.

تحسين نظام الرقابة الداخلية يتطلب التعرف على هذه نقاط الضعف واتخاذ الإجراءات اللازمة لتعزيز العمليات وتحسين الكفاءة والفعالية.

### المبحث الثالث: منهجية تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعد تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية أمراً بالغ الأهمية لأي مؤسسة، حيث يساهم بشكل كبير في تحقيق الأهداف الاستراتيجية وضمان سلامة العمليات المالية والإدارية. حيث يهدف تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية إلى تقييم درجة قوة وكفاءة هذا النظام ومدى تنفيذه بشكل فعال لضمان التأكد من أن النظام يتوافق مع المعايير القانونية والتنظيمية المعمول بها، بما في ذلك القوانين المالية والضريبية والتشريعات الأخرى ذات الصلة، وضمان حماية الأصول المالية والمادية للمؤسسة من المخاطر المحتملة كالاختيال والسرقة والفساد، وتحسين كفاءة العمليات والإجراءات الداخلية لتحقيق أقصى قدر من الكفاءة والفعالية في إنجاز المهام، ضمان دقة وشفافية التقارير المالية والإفصاح عن المعلومات المالية بشكل موثوق ولملموس، وتقديم إطار قوي لإدارة وتقييم المخاطر المالية والعملية بشكل منتظم ومنهجي.

#### المطلب الأول: أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية

يضمن تقييم نظام الرقابة الداخلية التطبيق الصحيح للإجراءات وتحديثها حسب تطور المؤسسة واحتياجاتها، ويهدف ذلك إلى:

- اختبار ما إذا كانت المؤسسة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات التي تم إنتاجها؛

- اختبار ما إذا كانت القنوات والإجراءات تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.

ومنه تهدف المنهجية المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بدورات العمليات وعناصر الأصول والخصوم إلى:

#### 1. تقييم وجود نظام الرقابة الداخلية:

تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتشارك في جميع مراحل نشاط المؤسسة التي تهتم الإدارة وهذا يعني أنها تتجاوز الجوانب المالية وتحقيق فهم المعاملات<sup>1</sup>

إن وجود نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة أدى بالمراجع الداخلي إلى عدم إجراء رقابة تفصيلية شاملة كونها عملية باهظة ومكلفة، إلا أنه أصبح من واجب المراجع الداخلي

<sup>1</sup> Sgardea Florinel Marian et autre, L'audit interne, une valeur Ajoutée Pour Les Societes Roumaines Dans La Periode de Crise, Financiere, P: 166.

القيام بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لغرض تكوين رأي عن مدى كفايته وإمكانية الاعتماد عليه بقصد تحديد نوع وحجم الإجراءات التي ينبغي أداؤها لكي يتمكن من تقييمه لمستوى أداء المؤسسة وإبداء رأيه بالقوائم المالية لها.

ترتكز عملية المراجعة الداخلية على تدقيق البيانات المحاسبية والمالية وهذا الأكثر شيوعاً إلا أن هناك عمليات أخرى للمراجعة كمرجعة الجودة والسلامة...<sup>1</sup> يتم ذلك من خلال فهم إجراءات معالجة البيانات والرقابة الداخلية اليدوية والآلية التي تملكها المؤسسة وذلك عن طريق:

- التعرف على نظام معالجة البيانات ونظم الرقابة التي وضعتها المؤسسة؛
- التحقق عن طريق الاختبارات من أن الإجراءات التي تم وضعها وعملية الرقابة المبرمجة مطبقة فعلاً في المؤسسة؛
- تقييم درجة الخطر الناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تقع خلال معالجة البيانات مقارنة بالأهداف التي يجب أن تحققها الرقابة الداخلية؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تضمن حماية الأصول عند وجود خطر فقدانها؛
- فعالية الرقابة الداخلية (نقاط القوة) التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي والتي تسمح بتخفيف أعمال المراجعة.

## 2. تقييم استمرارية الرقابة الداخلية:

أي فحص سير عمليات الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع بهدف ضمان تحقيقها للنتائج المرجوة طوال فترة المراجعة، ولك عن طريق:

✓ فحص التطبيق الدائم للإجراءات (اختبارات الاستمرارية).

✓ الحكم النهائي انطلاقاً من تقييم نتائج المراحل السابقة؛

وذلك بهدف وقاية المؤسسة من الغش والخطأ والخسائر والتبذير، فإلى جانب توفير الحماية على موجوداتها فإن نظم الرقابة الداخلية تؤمن انسياب المعلومات والبيانات إلى الإدارة العليا بدقة وبالتوقيت الزمني المطلوب والحد من احتمال وقوع الخطأ، والتأكد من التزام الموظفين بالخطط التنظيمية والإدارية المعتمدة من قبل الإدارة.

## 3. رفع الكفاية الإنتاجية:

إن الالتزام بنظم الرقابة الداخلية من شأنه أن يؤدي إلى الإقلال من التكاليف والوقت والجهد المبذول وهذا ما يؤدي إلى الرفع من الكفاية الإنتاجية للمؤسسة.

4. **تقييم الفعالية:** التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة بشكل فعال وفعال.

5. **تقييم الامتثال:** التحقق من مدى امتثال النظام للمعايير القانونية والتنظيمية المعمول بها، مثل قوانين الحوكمة والتقارير المالية والضوابط الداخلية.

6. **تحسين العمليات:** تحسين عمليات الأعمال من خلال تحديد الضعف في النظام الحالي وتوجيه الجهود نحو تحسينها.

7. **التخفيض من المخاطر:** تحديد وتقييم المخاطر المحتملة وتطبيق إجراءات مناسبة للحد من هذه المخاطر بشكل فعال.

<sup>1</sup> Abd Imadjid Ahemed Ouamar , Mise en place D'un Système De management Intégré Dans la chaine gaziere, cameroon, 2013, P:9.

8. تعزيز الشفافية والمساءلة: تعزيز مبادئ الشفافية داخل المؤسسة وتعزيز مستويات المساءلة بين الأقسام والمسؤولين داخل الشركة.
  9. تعزيز الأداء المؤسسي: تحسين الأداء العام للمؤسسة عبر زيادة الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد وتحقيق الأهداف المحددة.
  10. ضمان الاستمرارية: التأكد من استمرارية العمليات والنظام في مواجهة التحديات الداخلية والخارجية بشكل فعال.
  11. تعزيز الثقة العامة: بناء الثقة لدى المستثمرين والأطراف الخارجية من خلال تطبيق نظام رقابة داخلية فعال وموثوق.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر عملية حيوية لضمان استمرارية ونجاح المؤسسات، ويتطلب التركيز على هذه الأهداف لضمان تحقيق أقصى قيمة ممكنة من النظام الداخلي للرقابة.

### المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة أساليب وطرق لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات. يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الأساليب تحديد مدى قوة وكفاءة النظام الحالي وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين. ومن الأساليب الشائعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

#### 1. الاستبيان:

يمكن اعتماد هذه الوسيلة من خلال تصميم مجموعة من الأسئلة والاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم يتم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة.

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل.

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة والإجابة ب(لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Robert .H. ASHTON : "Anxpermental study of Internal Control Judgements, 1974, chicago,p: 6.

جدول رقم(2\_1): مزايا وعيوب الاستبيان

عيوبه	مزايا الاستبيان
<p>✓ عدم مراعاة الظروف الخاصة لكل مؤسسة بسبب كونه موحدًا للمؤسسات المختلفة</p> <p>✓ لا يتغلغل بالتفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة؛</p> <p>✓ أن توحيد أسس</p> <p>✓ فحص نظام الرقابة الداخلية في الوحدات المختلفة قد يدعو القائمين بالفحص إلى إغفال الظروف الخاصة بكل وحدة؛</p> <p>✓ حتى تكون الأسئلة متناسبة مع ظروف كل الوحدات المختلفة يجب أن تكون الأسئلة متضمنة الخطوط العريضة لنظام الرقابة الداخلية في الوقت الذي لا يمكن إنكار أهمية التفاصيل لأجل الوصول إلى فكرة سليمة عن نظام الرقابة الداخلية؛</p> <p>✓ كما ويجب على المدقق أن يستخدم خبرته وذكاءه عند تصميم وصياغة الأسئلة لأن الإجابة عن تلك الأسئلة تكون إما بالإيجاب أو النفي ومن خلالها يمكن تأشير نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية؛</p> <p>✓ يؤدي إلى الاكتفاء به وعدم إرجاء أية استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف.</p>	<p>✓ سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات</p> <p>✓ إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهتم المراجع عن طريق تصميم مجموعة أسئلة لكل مجال؛</p> <p>✓ توفر وقت للمدقق حيث لا يتطلب الأمر تصميم برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل عملية تدقيق على حدى؛</p> <p>✓ يلقي استخدام قائمة الاستبيان قبولا عاما من العاملين بدلا من أسلوب الاستفسارات والتي قد تعني لهم أنهم محل استجواب أو مساءلة أو أن المدقق يسعى للإيقاع بهم؛</p> <p>✓ يمكن استخدام هذه الوسيلة من قبل أشخاص أقل خبرة وتأهيل بعكس الحال عند استخدام الوسائل الأخرى في التقييم؛</p> <p>✓ مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة</p> <p>✓ توفير الوقت حيث يستغني المدقق عن إنشاء برامج جديدة عن كل عملية تدقيق منفردة</p> <p>✓ عدم اعتراض العملاء على هذه طريقة الاستبيان لأنها لا تشكل لديهم حاجزا ولا يعتبرون أنفسهم محل استجواب.</p>

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا للأصول النظرية

وفيما يلي مثال عن جزء من استبيان يقيس درجة متانة نظام الرقابة الداخلية لتوضيح كل ما سبق التطرق إليه.

الجدول رقم(2\_2): نموذج استبيان يقيس درجة متانة نظام الرقابة الداخلية

الإجابة نتيجة الاستبيان		القيمة القياسية	المجال: الأنظمة الداخلية
لا	نعم		
			1. هل لدى المؤسسة خريطة تنظيمية تظهر الإدارات والأقسام والمهام الموكلة إليها؟
			2. هل لدى المؤسسة نظام محدد ومكتوب يظهر صلاحيات ومسؤوليات مختلف العاملين بحيث يظهر استقلال الوظائف وعدم تدخل الاختصاصات؟
			3. هل تطبق المؤسسة خطة لتوصيف الوظائف وتصنيفها، وهل يتم التعيين والترقية والزيادات السنوية وغيرها وتحديد المسار الوظيفي للعاملين وفق هذه الخطة؟
			4. هل لدى المؤسسة نظام محاسبي منظم ومكتوب؟
			5. هل هناك دليل للحسابات مكتوب ويظهر جميع أنواع الحسابات وأرقامها المستخدمة في المؤسسة؟
			6. هل النظام المحاسبي يصف طبيعة الحسابات وما يجب أن يدون فيها؟
			7. هل النظام المحاسبي يحدد السجلات الواجب حفظها وما يجب أن يدون فيها؟
			مجموع القياسية للمجال

الإجابة نتيجة الاستبيان

درجة فعالية المجال =  $\frac{\text{القيم القياسية}}{100} * 100$

القيم القياسية

المصدر: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، ط4، دار وائل، الأردن، ص180

## 2. التقرير الوصفي

طبقاً لهذا الأسلوب يقوم المراجع بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها المستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجلها، وقد يقوم المراجع بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المؤسسة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية وذلك بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد جربوع، مرجع سابق، ص113.

يحتوي التقرير الصادر عن نظام الرقابة الداخلية ما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ يؤكد أن الإدارة هي المسؤولة إنشاء وإدارة هيكل ملائم للرقابة الداخلية وإجراءات للاتصال المالية؛
- ✓ يحتوي على تقييم فعالية هيكل وإجراءات الرقابة الداخلية للاتصالات المالي، حساب تاريخ الإغلاق

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة إذ يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية المهمة، لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيقات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

### 3. طريقة تحليل خرائط التدفق

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال و التي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية ( *Manuels des procédures internes* ) في حالة وجوده بالمؤسسة، و كذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة و الذي لهم دور في سير هذه الدورات، و الهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا و تقييدها.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص ووثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، و من تم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان و التي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها و نشاطها، و انطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، و في النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفا دقيقا و عمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، و من أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح و التي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح<sup>2</sup>.

و لتسهيل العمل يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات و الأقسام المختصة بأداء العملية أي المصدر الذي أعد المستند أو الجهة التي يرسل إليها، و المستندات التي تعد في كل مرحلة و الدفاتر التي تثبت بها، و الإجراءات التي تتبع لمعالجتها و إتمامها، و يمكن أن يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة و الترخيص بالعملية و اعتمادها.

كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط<sup>3</sup>:

- ✓ يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز و الرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم؛
  - ✓ إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، و ذلك لزيادة الإيضاح؛
  - ✓ يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند و الجهة التي ترسل إليه.
- ومن الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة، وتمكنه بسرعة و سهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، و يعاب على هذه

<sup>1</sup> Hervé Stolowy, Audit Financier et Contrôle Interne , France, 2003, p135.

<sup>22</sup> Batude. D : L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, P 58 .

<sup>3</sup> جربوع.م. ي: مرجع سبق ذكره، ص 115.

الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبيّن الإجراءات الاستثنائية و التي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وتتميز خرائط التدفق أساسا بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العمل بما يمكن المراجع من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة، وتساعد خرائط التدفق المعدة بشكل جيد في التعرف على أوجه القصور عن طريق توفير فهم واضح للطريقة التي يتم من خلالها تشغيل النظام وهي تتفوق في معظم الأحيان على الوصف النظري كأسلوب يتم عن طريقه توصيل خصائص النظام، وبصفة خاصة لإظهار هدى وجود فصل ملائم بين الواجبات، حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن قراءة وصف نظري، ومن السهل أيضا أن يتم تحديث خرائط التدفق بالمقارنة بالوصف النظري، وسيعد أمرا غير عادي استخدام هذين الأسلوبين معا لوصف نفس النظام، حيث أن كلاهما يصف إلى وصف تدفق المستندات والسجلات في النظام المحاسبي ويتم في بعض الأحيان دمج الوصف النظري مع أسلوب خرائط التدفق معا ويتوقف قرار استخدام أحد هين الأسلوبين أو استخدامها معا على عاملي السهولة النسبية للفهم والتكلفة النسبية في للإعداد.<sup>1</sup>

#### 4. الملخص التذكيري

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية سليم وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان.

ميزة هذه الطريقة للاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط أما عيوبها فتتجسد في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي كما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني كما أنها لا تطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمرا متروكا لكل مدقق على حده يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

#### 5. فحص النظام المحاسبي

الهدف العام للفحص هو الحصول على معرفة كافية لنظام الرقابة المحاسبية الداخلية وذلك حتى يمكن اتباع واحدة من البديلين التاليين:

##### البديل الأول:

توفر إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية التي قد تزود بأساس للثقة في تحديد طبيعة واتساع توقيت اختبارات التحقق فإذا كانت إجراءات الرقابة المحاسبية فعلا بالنظام يقوم المراجع بفحص عناصره منفردة للرقابة في النظام حتى يحدد ما إذا كانت هذه العناصر الرقابية سوف تؤثر على اختبارات التحقق والى اي مدى يكون ذلك التأثير.

##### البديل الثاني:

عدم وجود اجراءات كافية للرقابة المحاسبية الداخلية والتي يمكن الاعتماد عليها لتحديد طريقة واتساع وتوقيت اختبارات التحقق في هذه الحالة سوف يتولى المراجع تصميم شكل أكبر توسعا لاختبارات التحقق ويكون هذا التوسع ضروريا بسبب النقص في الثقة في عناصر الرقابة بالنظام، ويتكون فحص النظام من عنصرين:

#### 1. الفحص المبني للنظام ككل: ويزود المراجع ب:

<sup>1</sup> ألفين أرنين ، مرجع سابق ، ص393.

- ✓ فهم بيئة الرقابة الداخلية وتدفق العمليات خلال النظام
- ✓ معرفة الهيكل التنظيمي شاملا وظائف المراجعة الداخلية ويعتبر هذا الفحص المبدئي كبيرا في طبيعته ولا يحتاج الى عدد كبير من المستندات ويستخدم المراجع خبرته السابقة والاستقصاء والملاحظة والمستندات المتداولة بالمشروع
- ✓ وبعد اتمام الفحص المبدئي يستطيع المراجع ان يقرر:
- ✓ مدى الاعتماد على عناصر الرقابة بالنظام في تخطيط اختبارات التحقق او عدم الاعتماد على عناصر الرقابة.

ويلاحظ ان قرار عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بالمشروع يحتاج إلى التوفيق المستندي بحيث تتوفر لدى المراجع الأسباب الكافية لعدم التوسع في الفحص.

## 2. فحص عناصر معينة للرقابة في النظام:

فيتم اذا قرر المراجع (نتيجة الفحص المبدئي) ان النظام كافي ويمكن الاعتماد عليه، وهنا يحدد المراجع العناصر المنفردة للرقابة ويربط هذه لعناصر الرقابية مع أرصدة حسابات معينة، ويحدد أشكالاً معينة للأخطاء أو العمليات الغير مصرح بها والتي قد تحدث إذا لم تطبق هذه العناصر الرقابية أو كانت تطبق بشكل غير سليم.

في فحص النظام المحاسبي يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها انها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبرى وبخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابهه.

بإمكان المدقق ان يجمع بين طريقتين أو أكثر من أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية وعليه في جميع الحالات عليه لاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي أسلوب كان هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وان الوسيلة مجرد إجراء عادي لان الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية كما يجب ان تكون الوسيلة شاملة لجوانب المشروع المتعددة.

- ومن عيوب الأساليب السابقة أنها تعتمد على الحكم الشخصي وبذلك تقع في النقائص التالية:
- ✓ اختلاف نتائج تقييم الرقابة الداخلية لمؤسسة معينة من مدقق لآخر وذلك لاختلاف المقاييس الشخصية المستعملة لدى كل منهم وهذا ليس ناشئاً عن استعمال طرائق تقييم مختلفة فقط وإنما عن اختلاف الأهمية التي ينسبها المدقق لعناصر النظام المختلفة لك؛
- ✓ سوء تطبيق أسلوب التقييم ذاته، وذلك لان عملية التقييم تستغرق وقتاً طويلاً فقد يلجأ بعض المدققين إلى إتمامه سريعاً دون إعطائه ما يستحق من الأهمية كما يلجأ البعض الآخر إلى تأجيل التقييم حتى تتم عملية التدقيق، أضف إلى ذلك أن معظم الوسائل المستعملة للتقييم تعتبر عبئاً على المدقق وعلى العميل على حد سواء؛

✓ صعوبة الحكم على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية لكل مجال وذلك بسبب اتساع مجال العمل المطلوب لتقييم الضوابط المستعملة وبسبب تعقيد العلاقات المتشابكة بين الحسابات.

## 6. تقييم مخاطر الأعمال

يتمثل تقييم مخاطر الأعمال في تحديد وتقييم المخاطر التي يواجهها النظام الداخلي، وتأثيرها المحتمل على عمليات المؤسسة وتحقيق أهدافها. يشمل ذلك:

✓ **تحديد المخاطر المحتملة:** تحديد وتصنيف المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على أداء المؤسسة.

✓ **تقييم التأثير واحتمالية الحدوث:** تقييم التأثير المحتمل لكل مخاطرة واحتمالية حدوثها.

✓ **تطوير استراتيجيات للتعامل مع المخاطر:** وضع استراتيجيات للتعامل مع المخاطر المحتملة وتقليل تأثيرها.

#### 7. تقييم مستقل

يمكن للمؤسسات الاستعانة بمراجع خارجيين أو استشاريين مستقلين لتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل منفصل ومستقل. يشمل ذلك:

✓ **التدقيق الخارجي:** تنفيذ عمليات تدقيق خارجية لتقييم الامتثال والفاعلية.

✓ **استشارات الرقابة الداخلية:** تقديم استشارات لتحسين الرقابة الداخلية وتعزيز الأداء.

#### 8. مراجعة الإدارة

تشمل مراجعة الإدارة جلسات دورية تجمع الإدارة التنفيذية لمناقشة تقارير الرقابة الداخلية والتقييمات النهائية واتخاذ الإجراءات اللازمة. يتضمن ذلك:

✓ **تقييم أداء الرقابة الداخلية:** مراجعة تقارير الرقابة الداخلية وتقييم النتائج والتوصيات.

✓ **اتخاذ القرارات والتحسينات:** اتخاذ القرارات بناءً على الاستنتاجات والتوصيات لتحسين الأداء والفاعلية.

ومجمل القول أن العيب الأساسي للحكم الشخصي ينحصر في نقص الموضوعية في تقييم، حيث نجد أن نتائج التقييم يعبر عنها وصفياً وإنشائياً كأن يخرج المدقق بنتيجة تقييم مثل: ممتاز، جيد جداً، لا بأس، ضعيف، ضعيف جداً، بالإضافة إلى صياغة الأسئلة ذاتها بشكل يؤدي إلى إجابات وصفية وإنشائية بالإضافة إلى عدم وجود تقييم موضوعي لما يختلف عن ذلك.

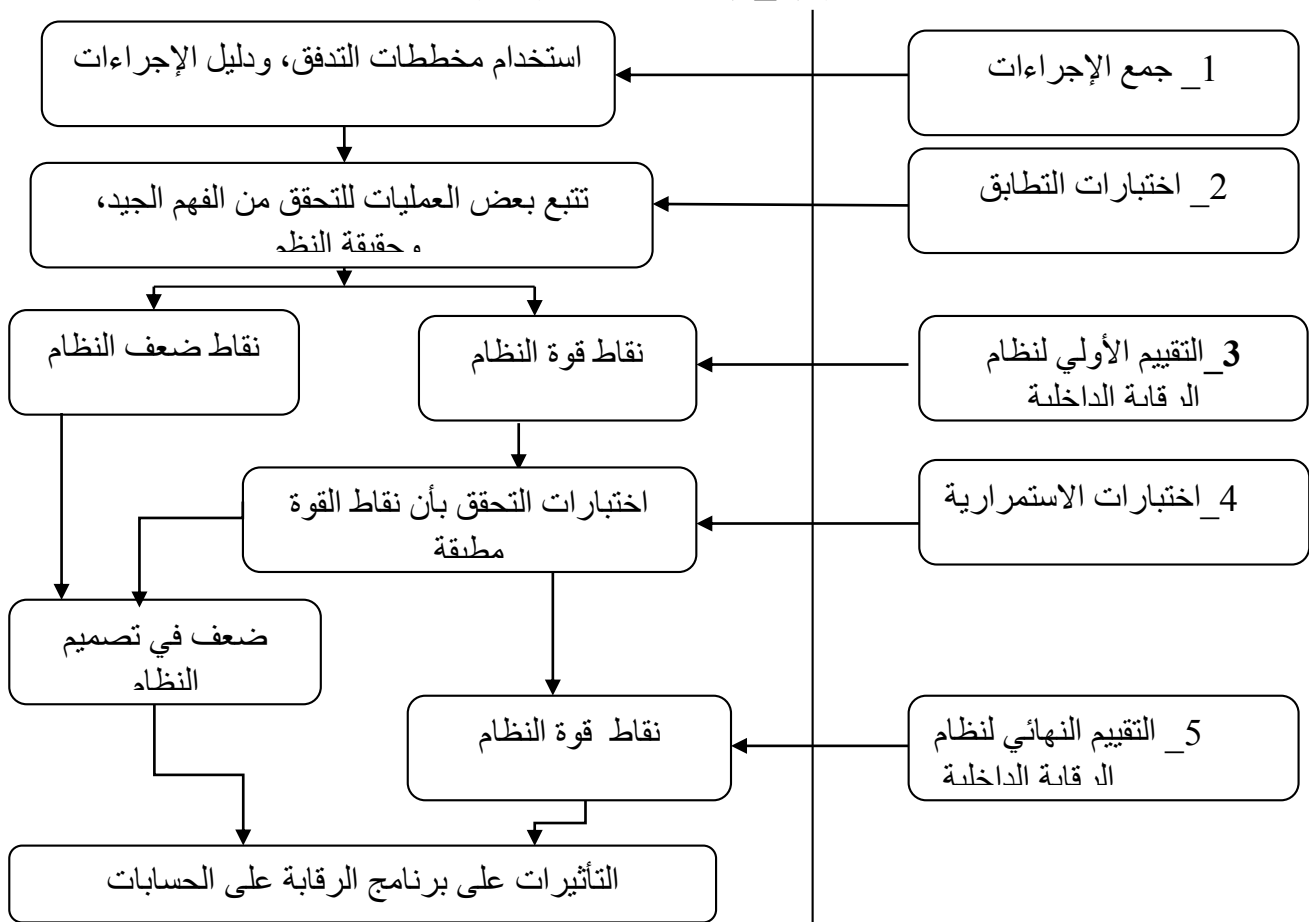
### المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر خطوة تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة أمرا بالغ الأهمية من خلال اعتباره موجها فعليا لعملية الفحص من قبل المراجع تبعاً لقوة وضعف هذا النظام.

يتم القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد الاختبار الموضوعي اللازم لإبداء الرأي حول البيانات المالية، وقد اكتسب تقييم نظام الرقابة الداخلية زخماً جديداً ويقوم المراجع الداخلي المستقل الذي يتطلب منه إبداء الرأي حول نظام الرقابة الداخلية منفصل عن مراجعة القوائم المالية، وقد يقوم مراجع الحسابات بتقييم أجزاء من النظام أو النظام الرئيسي ككل بشأن مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup> ويعطي تأكيداً معقولاً على أهمية الحسابات والأنظمة الرقابة الداخلية<sup>2</sup>

يتبع المراجع الداخلي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس خطوات أساسية، ويمكن التعبير عنها حسب الشكل التالي:

#### الشكل رقم (2\_4): مراحل تقييم نظم الرقابة الداخلية



Source : OBERT (Robert), comptabilité approfondie et révision, 2eme édition, DUNOD Edition, paris,2001,p 82

<sup>1</sup> John. W. Cooley, James O. Hicks and Jr:" Afuzzy set Approach to Aggregating Internal Control Judgements, 1983, P:2.

<sup>2</sup> Toufik Saada, Les comités d'audit en France un an après le rapport viénot , France, Volume1, N°3, 1998, P:164.

## 1. جمع الإجراءات

يتعرف المدقق على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات لها ( المكتوبة وغير المكتوبة)، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية وخاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي وحسب نفس النظرية يمكن أن يتجزأ إلى أنظمة جزئية أخرى وهكذا...إلخ، فمثال ذلك: أي عملية تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول هذه العملية أو بدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية.<sup>1</sup>

## 2. اختبارات التطابق (الفهم)

أثناء هذه الخطوة، يسعى المدقق لفهم النظام المعمول به بشكل كامل، وعليه أن يتأكد من استيعابه للنظام من خلال إجراء اختبارات الفهم والتطابق. يتعين عليه التأكد من أنه فهم كل جزء من أجزاء النظام وتمكينه من تلخيصها بدقة بعد متابعته لإجراءات العمليات بشكل فعلي. يعد هذا الاختبار ذا أهمية محدودة، حيث يهدف إلى التأكد من وجود الإجراءات وأنه تم تلخيصه بشكل صحيح، دون التحقق من حسن تطبيقه بشكل كامل.

## 3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل هذه الخطوة غالبا استمارات مختلفة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عنها إما ب "نعم" أي إجابي أو "لا" أي سلبى، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من خلال التصور أي الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

## 4. اختبارات الاستمرارية

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات أن نقاط القوة التي تم اكتشافها في التقييم الأولي تُطبق بشكل فعال ومستمر في الواقع. يتم تحديد حجم هذه الاختبارات بناءً على تقييم الأخطار المحتملة والخطوات التي تم اتخاذها مسبقاً، وتعتبر دليلاً على جودة وفعالية العملية خلال الدورة الزمنية.

## 5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

باستناده إلى اختبارات الاستمرارية السابقة، يمكن للمدقق أن يكتشف نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية وسوء تنفيذه عندما يتبين عدم تطبيق نقاط القوة بشكل صحيح. هذا بالإضافة إلى التعرف على النقاط الضعيفة التي تم اكتشافها خلال التقييم الأولي للنظام. وعلى ضوء ما تقدم وبعد إلمام شامل بنظام الرقابة الداخلية وتجدد درجة ثقة المؤسسة في هذا النظام عند المدقق تتضح المعالم والخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها المراجع أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق، فكلما كانت

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 61.

الرقابة الداخلية مرضية كلما ضيق المدقق مجال بحثه، والعكس إذا كانت الرقابة الداخلية عاجزة وغير فعالة عندها يشك المدقق في مصداقية النظام ومعلوماته. وأخيرا تدعى مرحلة المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيها المرحلة النهائية لمهمة التدقيق حيث تتوجه من خلالها التحقيقات والفحوص إلى ما هو مهم وأساسي للكشف عن حقائق النظام كما تتحدد الأهداف المنتظرة من التدقيق.

وهكذا يمكن حصر نتائج المرحلة النهائية فيما يلي:

✓ تحديد العمليات الأكثر عرضة للخطر؛

✓ تقييم درجة أهمية هذه المخاطر؛

✓ إعداد برنامج وخطة للتحقيق والتدقيق.

وهكذا يتم التقارب بين المؤسسة والمدقق بشكل صحيح وديناميكي، مما سيؤدي إلى إعداد خطة بحث متوازنة وفعالة تجنب المدقق تضييع الوقت وتخفيض تكاليف مهمة التدقيق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حمد قايد نور الدين، المرجع سابق، ص 64.

### خاتمة الفصل:

تعد مهمة دراسة وتقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات من اهم المهمات الرئيسية التي يوليها المراجع الداخلي اهتمامه في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وذلك لغرض اتخاذ القرار فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على هذا النظام من عدمه. إن نتيجة هذه الدراسة والتقييم تعد أساسا مهما لقيام المدقق الداخلي في تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت اختبارات المراجعة التي سيقوم بتنفيذها من خلال مهمة المراجعة، إذ أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا وغير فعال كلما أدى ذلك بالمراجع إلى تطبيق وتنفيذ اختبارات وإجراءات مراجعة ذات نطاق أوسع وذلك حتى يتمكن المراجع الداخلي من الحصول على نتائج مرضية ومقبولة

## الفصل الثالث:

دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز  
الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

**تمهيد:**

عرفت المجتمعات المختلفة على مر العصور فكرة الشركة، فهي ليست وليدة العصر الحديث، إلا أنها نتيجة لتطور المشاريع الاقتصادية التي أصبحت كبيرة وبحاجة إلى رؤوس أموال ضخمة، حيث أصبحت الشركات تلعب دورا هاما في الحياة الاقتصادية وصارت بذلك الأداة المثلى للنهوض الاجتماعي والاقتصادي وتعاضمت هذه الأهمية لدرجة أن أصبحت معها الكثير من هذه الشركات تتمتع بإمكانيات كبرى لا نجدها عند الدول وشكلت هذه الشركات قوة اقتصادية هامة، ونتيجة لهذا التوسع الاقتصادي وتوفر الإنتاجية في الأسواق المختلفة ظهر ما يسمى الشركات الكبرى أو ما يطلق عليه تسمية مجمع الشركات مما جعل مسرى الشركات أمام خيارين أساسيين هما:

- إما الحفاظ على لوحدة القانونية للشركة وإنشاء فروع أو أقسام أو مكاتب مختلفة.
- أو إنشاء شركات تابعة متخصصة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة غير أنها مراقبة من طرف الشركة الأم

### المبحث الأول: الشركات الاقتصادية الكبرى ذات الفروع

تطلق تسمية مجمع الشركات على المجموعة المتكونة من عدة شركات والتي تتمتع كل واحدة منها بالشخصية المعنوية المستقلة بها ولكن تجمع فيما بينها روابط مختلفة.

بشكل عام يعتقد مديرو الشركات الراغبون في إنشاء مجموعة شركات أن تنفيذها يساعد على تشجيع اندفاع المسؤوليات والاستثمارات بين شركات المجموعة وتقدير نتائج الشركات العاملة بشكل أفضل مقارنة بالشركات الأخرى<sup>1</sup>

لأسباب تتعلق بالكفاءة الانتاجية والمالية والضريبية يتم تنظيم المزيد من الشركات في مجموعات وتتحكم الشركة التي يطلق عليها تسمية رئيس المجموعة (الشركة الأم) بالفروع.<sup>2</sup> هناك مزايا عديدة لوجود أفراد الشركة جميعهم في مكان واحد وحتى الآن ليس من بديل عن التواصل المباشر والعمومي بين الموظفين لكن هناك أيضا ما يدعو إلى وجود أكثر من فرع للشركة في أماكن مختلفة، مما يعني العمل عن بعد والتواصل غير المباشر بين مجموعات الموظفين المتفرقة في فروع الشركة الواحدة.

### المطلب الأول: تعريف مجتمعات الشركات

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بمقتضى المادة الثانية والثلاثين من قانون المالية لسنة 2002 والتي تقضي:

- يخضع الأشخاص المعنويون المذكورين أدناه إجباريا لاختصاص الهيكل المكلف بتسيير المؤسسات الكبرى المنصوص عليها بموجب نص تنظيمي؛
  - الشركات العاملة في قطاع المحروقات الخاضعة لقانون رقم 14/86 المؤرخ في 19 أوت 1986 المعدل والمتمم؛
  - الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في مجتمعات أجنبية، وكذلك تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالجزائر كما هي مذكورة في المادة 1/156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
  - شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011، والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري؛
  - الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي لإحدى الشركات العضوة مائة مليون دينار جزائري.<sup>3</sup>
- من خلال ما تقدم يتضح ان المؤسسات الكبرى حسب القانون الجزائري تنصب ضمن ما يطلق عليه بتجمعات الشركات من هنا يمكن تعريف هذه الأخيرة كما يلي:

<sup>1</sup> WWW.L'expert –comptable,Le groupe de Sociétés Laholding et Les filiales, 2017

<sup>2</sup> Institut Natinal de La statistique et Des etudes économiques, Tableaux de L'économie Francaise, Edition 2010.

<sup>3</sup> المادة 32 من القانون رقم 01 /21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 2001/12/22 تتضمن لقانون المالية لسنة 2002 ، الجريدة الرسمية ، العدد 79 المؤرخة في 2001/12/23.

## الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

من الناحية الاقتصادية: "المجمع هو عبارة عن المجموعة المتكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والاقتصادية لشركة أخرى تدعى " الشركة الأم " هذه الشركة تضمن الإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة"<sup>1</sup>.

تعريف آخر: "مجمع الشركات هو عبارة عن شركة أم تتحكم في شركات تابعة حيث تشكل مساحة اقتصادية متكاملة، وتكون فيها الكيانات مستقلة بذاتها وتتبع مصلحة خاصة بها"<sup>2</sup> كما تعرف على أنها: "مجموعة من الشركات التي تنتمي إلى أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مميزين قانونا ومستقلين، ويتم التحكم في نشاطاتهم من خلال مدير واحد أو أكثر يحمل كل واحد منهم قوة مالية معينة من حيث التسيير والإدارة الاقتصادية"<sup>3</sup>. كما تعرف على أنها: "مجموعة من الشركات المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لشركة رائدة تدعى " الشركة الأم " أو "الشركة القابضة" التي تدير المجموعة وقد يتوجب على المجموعة إعداد ونشر حسابات موحدة توفر معلومات عن المركز المالي لجميع الشركات التي تشكل المجموعة"<sup>4</sup>.

وفي تعريف آخر: "مجمع الشركات عبارة عن مجموعة من الشركات التي لكل منها شخصيتها المعنوية الخاصة بها، لكن تجد نفسها موحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة على أساس أنه واحدة منها، وتمارس الشركة الام رقابتها على باقي الشركات محدثة بذلك وحدة اتخاذ قرارات اقتصادية"<sup>5</sup>.

كما يعرف: "مجموعة الشركات تتكون من عدة شركات تحتفظ باستقلالها القانوني لكنها ترتبط فيما بينها بروابط مالية متنوعة تمنح لإحداها تسمى الشركة الأم سلطة على باقي الأعضاء لتحقيق القرار الاقتصادي الموحد"<sup>6</sup>.

ومن بين التشريعات القليلة التي عرفت تجمع الشركات نجد التشريع التونسي الذي عرفه في المادة 416 من مجلة الشركات التونسية المعدلة بالقانون رقم 17 سنة 2001 المؤرخ في 06.12.2001 بأنه: "تجمع الشركات هو مجموعة من الشركات لكل واحدة منها شخصيتها القانونية تكون مرتبطة بمصالح مشتركة وتمسك إحداها التي تسمى الشركة الأم بقية الشركات تحت نفوذها القانوني أو الفعلي وتمارس عليها رقابتها بشكل يؤدي إلى وحدة القرار". أما المشرع الألماني فقد عرفه في قانون 1965 المتعلق بالشركات ذات الأسهم بكونه: "مجموعة مؤسسات مستقلة من الناحية القانونية خاضعة لإدارة موحدة بهدف تحقيق أهداف اقتصادية"<sup>7</sup>.

من خلال كل ما تقدم يمكننا استخلاص التعريف التالي: "تطلق تسمية مجمع الشركات على المجموعة المتكونة من عدة شركات، حيث تتمتع كل واحدة منها بالشخصية المعنوية المستقلة بها، وتقدم معنويات متميزة ولها روابط مختلفة مباشرة وغير مباشرة في المقام الأول

<sup>1</sup> Mohed Altrad, Stratégie De groupe, Chatard et Associés editeurs, France, 1989, P18.

<sup>2</sup> Bruno Dondero et Alain Couret, Les groupe Des sociétés, Paris, 2014, P 1.

<sup>3</sup> Serge Braudo, Définition De groupe D'entreprise, <https://WWW.Dictionnaire Juridique. Com,11:00,20/04/2018>.

<sup>4</sup> Hpp/WWW.Cuisinedespatrons.com. Entreprise,Etablissement Filiale, Groupe, Holding, 2015.

<sup>5</sup> مقدمي أحمد، مذكرة ماجستير: "النظام المحاسبي والجباي لمجمع الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص18.

<sup>6</sup> René Rodiere, Droit Commercial, Groupements Commerciaux, Paris, Dalloz, Neuvième Edition, 1977,

P 389 .

<sup>7</sup> زايدى أمال، النظام القانوني لتجمع الشركات التجارية، دراسة مقارنة أطروحة دكتوراه، تخصص قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، 2014، ص8.

(مشاركة أو رقابة)، وتنظيمية بشكل متكرر (استراتيجيات...)، اقتصادية ( وضع مجموعة من الموارد...)، تجارية ( مبيعات، مشتريات...).

إن وجود أخلاقيات متميزة يجعل من الممكن وصف مفهوم المجموعة ويميزها عن العلاقات القائمة بين الشركة ومؤسساتها أو فروعها، ترأس هذه المجموعة شركة مؤهلة لتكون قائد المجموعة تدعى الشركة الأم والتي تجعل بقية الشركات تحت سيطرتها وتمارس عليها رقابة محدثة بذلك مركزية في اتخاذ القرار.

ويمكن أن تكون هذه المجموعة عامة مملوكة من قبل الدولة (سلطة عامة أخرى) أو تحت إشراف وزارة، أو تعاونية، أو رأسمالية، وتكون عادة شركة مساهمة تعمل كشركة قابضة مالية (نظام الشركة الأم والشركات التابعة)، أو مختلطة حيث يتم تقاسم رأس المال بين المساهمين الخاضعين والسلطة العامة أو بين المساهمين والتعاونيات الإقليمية".

### المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات

يتكون مجمع الشركات من:

#### 1. الشركة الأم

تعتبر الشركة الأم قمة هرم المجمع حيث تمارس رقابتها على بقية الشركات التابعة أو الفروع وتعرف الشركة الأم على أنها:"

كما تعرف على أنها:" البنية القانونية التي تجمع القدرة الاستراتيجية فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع"<sup>1</sup>

#### 2. الشركة القابضة

في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط تسمى حينها بالشركة القابضة، هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها مختلف الشركات.

تهدف الشركة القابضة إلى السيطرة المالية الإدارية على الشركات الأخرى بامتلاكها غالبية أسهم الشركات الأخرى وتستطيع توجيه قرارات هذه الشركات لتحقيق مصالحها، وعليه تعرف الشركة القابضة على أنها:" عبارة عن شركة مالية تمتلك حصة هامة من رأس مال شركات تنشط في نفس القطاع أو في قطاعات مشابهة، ولهذا فهي تمارس رقابة وتنسيق وتوجيه النشاطات، وبالمقابل تشارك في تمويل الشركات الأخرى بزيادة رأس مالها أو بإقراضها بديون طويلة الأجل"<sup>2</sup>

في حين نجد أن المشرع الجزائري قد عرف الشركة القابضة حسب المادة 5 من الأمر رقم 95/25 الصادر في 25 ديسمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة على أنها:" شركة تجارية عمومية ذات أسهم تقوم بالحيازة على أسهم شركات عمومية وتتاجر بها، منشأة بعقد توثيقي، رأس مالها مملوك كلياً من طرف الدولة أو من طرف أشخاص معنوية في القانون العمومي"<sup>3</sup>

#### 3. الشركة التابعة والشركة الفرعية

<sup>1</sup> Maggy Parienté, Les groupes Des sociétés, Edition LITEC, Paris, 1993, P5.

<sup>2</sup> Abdelmajed Bouzidi, Comprendre Les mutations De L'economie Algérienne, Edition

ANEF, Alger, 1999,

P48.

<sup>3</sup> الأمر رقم 95/25 الصادر في 25 ديسمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، الجريدة الرسمية

الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 1995، العدد 48.

مجمع الشركات عبارة عن هيكل ذو طبيعة خاصة يجمع بين عدة شركات قد تكون مستقلة من الناحية القانونية غير أنها من الناحية الاقتصادية خاضعة لتبعية الشركة التي تترأس مجمع الشركات (الشركة الأم)، وهو ما يطلق عليها تسمية الشركة التابعة Filiales وتعرف على أنها: " شركة شكلت 50% من رأس مالها من خلال المساهمات التي قدمتها شركة أخرى تسمى الشركة الأم والتي تشرف على القيادة والإدارة والرقابة عن طريق المديرين الذين تقوم بتعيينهم، وتجدر الإشارة إلى أن الشركة التابعة قد تكون مشتركة بين شركتين أو أكثر والتي تتقاسم 50% من رأس المال المشار إليه أعلاه، وغالبا ما يكون لمجلس الإدارة والمجالس الإشرافية لهذه الشركات نفس التكوين".<sup>1</sup>

في حين يعرفها القانون التجاري الجزائري: " إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأس مال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى".<sup>2</sup>

في حين أن الشركات الفرعية ليس لها شخصية معنوية خاصة بها حيث تعرف عل أنها: " وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة Filiales من حيث أنها لا تمتلك شخصية معنوية تميزها، وبذلك فهي تشكل هياكل قانونية مستقلة كما أنها تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة وهذا لضمان سير النشاط فقط".<sup>3</sup>

ولتوضيح الفرق أكثر بين الشركات التابعة والفرعية نقوم بوضع الجدول التالي:

**جدول (1.3) : مقارنة بين الشركة التابعة والشركة الفرعية**

الشركة الفرعية Succursale	الشركة التابعة Filiale
<ul style="list-style-type: none"> <li>● عدم وجود استقلالية قانونية</li> <li>● عدم فرض الضريبة على ارباح الشركات على النتيجة الاجمالية وانما تحول النتيجة على الشركة الأم</li> <li>● عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركة الفرعية لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة TVA على المبيعات</li> <li>● عدم توزيع النتيجة</li> <li>● محاسبتها تتم عادة على مستوى الشركة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● شخصية قانونية مميزة ومستقلة</li> <li>● دفع الضريبة على ارباح الشركات IBS، على النتيجة الاجمالية</li> <li>● وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركة التابعة، لذلك يدفع الرسم على القيمة المضافة TVA على المبيعات</li> <li>● توزع الأرباح وحساب الرصيد الجبائي Avoir Fiscal، وتقرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم</li> <li>● لديها محاسبة خاصة بها</li> </ul>

Source : Christine Colette, Incitation à La gestion Fiscale Des entreprises, Edition Fyrolles, France, 1994, P34.

**المطلب الثالث: أنواع الفروع**

تنشأ الفروع نتيجة لسعي الشركات للتوسع في أعمالها ، ومن المعروف أن الشركات بشتى أنواعها وأنشطتها تسعى إلى التوسع والبحث عن أسواق جديدة وذلك من خلال إنشاء فروع

<sup>1</sup> <https://WWW.Juritravail.com>

<sup>2</sup> القانون التجاري ، المادة 729 (معدلة)، الجزائر، 2007، ص 221.

<sup>3</sup> Francis Lefebvre, Ap.Cit, P88.

لها، ويتولى المركز الرئيسي(الشركة الأم) مهمة الرقابة التامة على أعمال الفرع، وتجدر الإشارة الى انه توجد تصنيفات عددة للفروع نذكر منها:<sup>1</sup>

**1. من حيث السلطة في اتخاذ القرارات:** تنقسم فروع الشركات حسب هذا التصنيف إلى:

### **1.1 سلطة مركزية (الفروع غير المستقلة (Succursale):**

يكون الفرع تابعا للمركز الرئيسي معنى أن دور الفرع يقتصر على مجرد تصريف أو بيع البضائع المرسله له من المركز الرئيسي دون أن يكون له الحق في الشراء ولا نوع في التصرف في الإيرادات.

هذا النوع من الفروع لا يحتفظ بسجلات محاسبية ولكن يحتفظ بسجلات إحصائية ويتم إمساك المجموعة الدفترية والتسجيل من قبل المركز الرئيسي (الشركة الأم).

### **2.1 سلطة لامركزية (الفروع المستقلة(التابعة) (Filiale):**

الفروع المستقلة عن المركز الرئيسي بمعنى أن الإدارة لهذا الفرع لها الحق في البيع والشراء والتصرف.

وتحتفظ هذه الفروع بمجموعة محاسبية كاملة تمكنها من إعداد الحسابات الختامية.

**2. من حيث الموقع الجغرافي:** تنقسم فروع الشركات حسب هذا التصنيف إلى:

**1.2 فروع محلية:** وهي الفروع التي تقع داخل حدود الدولة الكائن بها المركز الرئيسي.

**2.2 فروع خارجية أو أجنبية:** وهي الفروع التي تقع خارج نطاق الدولة الكائن بها المركز الرئيسي.

**3. من حيث في نوعية العلاقة بين المركز الرئيسي وفروع الشركات:** تنقسم الفروع حسب هذا التصنيف إلى:

**1.3 الفروع غير المستقلة (Succursale):** في هذا النوع من الفروع يتولى المركز (الشركة الأم) مهمة الإشراف والرقابة التامة على أعمال الفرع وفي ظل هذه المركزية يقوم المركز الرئيسي بإمساك حسابات الفروع لديه ولكي يتمكن المركز من ذلك تقوم الفروع بإرسال كشوف دورية إلى المركز الرئيسي مؤيدة بمستندات.

**2.3 الفروع المستقلة (Filiale):** في هذا النوع من الفروع يتم إمساك:

- مجموعة مستندية ودفترية مستقلة لكل فرع.
- مجموعة مستندية ودفترية للمركز الرئيسي
- حساب جاري للمركز الرئيسي(في دفاتر الفرع)
- حساب جاري للفرع ( في دفاتر المركز الرئيسي)

وتنقسم عمليات الفروع المستقلة إلى قسمين:

**أولاً: عمليات تبادلية تؤثر على الحساب الجاري للفرع والمركز الرئيسي:** تتمثل فيما يلي:

1. ما يرسله المركز للفرع من نقدية أو بضاعة أو أصول ثابتة.....، وهذه تسجل في كلا الحسابين معا.

2. ما يرسله الفرع إلى المركز من نقدية أو بضاعة أو أصول أخرى.

3. ما ينفقه المركز الرئيسي لحساب الفرع من مصروفات.

**ثانياً: عمليات غير تبادلية:**

<sup>1</sup> منها الحربي، المحاسبة في المنشآت المتخصصة، مرجع سابق، ص 36.12.

وهي عمليات لا تؤثر على الحساب الجاري للمركز الرئيسي والحساب الجاري للفرع معا مثل: (المبيعات النقدية والأجلة لأي منها، مشتريات الفرع، مشتريات المركز، مصروفات من قبل الفرع أو من قبل المركز...)

### المبحث الثاني: حوكمة الشركات

في هذا الجزء من البحث سيتم التطرق الى مفهوم الحوكمة ومبادئها وكذا الأطراف المعنية بها كما وسيتم الإشارة الى محدداتها

#### المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات والأطراف المعنية بها

##### أولاً: مفهوم حوكمة الشركات

يعتبر مصطلح الحوكمة محل اختلاف وعدم اتفاق بين الباحثين والأكاديميين والمهتمين بهذا الأمر نظراً لما له من أهمية في مختلف الجوانب محاسبية و اقتصادية وإدارية وقانونية هذا ما أدى إلى ظهور العديد من المصطلحات المستخدمة مثل: توجيه الشركات، حاكمية الشركات، الإجراءات الحاكمة أو المتحكمة، الإدارة الرشيدة، التحكم المؤسسي، وبذلك تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين في التعبير عن مفهوم أو تعريف موحد للحوكمة وذلك بتعدد اهتمامات وتخصصات هؤلاء الكتاب والباحثين، حيث تم تعريفها على أنها: "النظام الذي يحدد من خلاله حقوق ومسؤوليات مختلف الأطراف كمجلس الإدارة والادارة التنفيذية والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة"<sup>1</sup>

يهتم هذا التعريف بتحديد الأطراف ذات المصلحة في حوكمة الشركات.

كما وعرفت مؤسسه التمويل الدولية IFC: "الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"<sup>2</sup>.

وفي تعريف أخر لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) بأنه: "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل محل الإدارة، المساهمين ذوي العلاقة، ويوضع القواعد والإجراءات اللازمة باتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء"<sup>3</sup> يهتم هذا التعريف بإبراز المهام التي يقوم بها نظام الحوكمة وكذا تحديد الاطراف ذات المصلحة.

تعريف لجنة Cadbury الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية، بأن الحوكمة: "هي مجموعة من أنظمة الرقابة المالية وغير المالية والتي عن طريقها يتم إدارة الشركة وتوجيهها والرقابة على شؤونها"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> احمد بن عبد الله آل الشيخ، الحوكمة والشركات العائلية، 2012، الرياض، ص3.

<sup>2</sup> محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، تقرير بنك الاستثمار القومي، مصر، 2007، ص7. مقال متاح على الموقع

الالكتروني: <http://www.saaaid.net/doat/hasn/hawkama.doc>

<sup>3</sup> Rapport OECD, "OECD Principles of Corporate Governance", 2004.

<sup>4</sup> تقرير معهد الدراسات المصرفية، الحوكمة، العدد الثالث، الكويت، 2010، ص2.

### الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

مما سبق يتبين أن الحوكمة هي عبارة عن نظام يتم من خلاله تنفيذ الحكم الرشيد للمؤسسات من خلال تنفيذ وسائل الرقابة السليمة واعتماد الافصاح والشفافية للحفاظ على مصالح المؤسسة وحقوق جميع المساهمين وذوي المصالح ومجلس الإدارة.

بناء على ما سبق ذكره، نجد ان مصطلح حوكمة الشركات يشير الى الخصائص التالية:<sup>1</sup>

- ✓ **الانضباط:** اي اتباع السلوك الاخلاقي المناسب والصحيح؛
- ✓ **الشفافية:** اي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- ✓ **الاستقلالية:** اي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛
- ✓ **المساءلة:** اي وجود مسؤولية امام جميع الاطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- ✓ **العدالة:** اي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات، اصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- ✓ **المسؤولية الاجتماعية:** اي النظر الى المؤسسة كمواطن جديد.

#### ثانيا: الأطراف المعنية بحوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح او الفشل في تطبيق هذه القواعد والتي سنوردها بالشكل التالي:

#### الشكل (1.3): الأطراف المعنية بحوكمة الشركات



**المصدر:** من اعداد الباحث استنادا إلى النشرة الاقتصادية، "الحوكمة لطريق الى الدارة الرشيدة"، بنك الاسكندرية، العدد 35، 2003.

يوضح الشكل أعلاه الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة ولأن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعة الذاتية وتحقيق مصالحه ولو على حساب الآخرين ، لذلك تنشأ مشكلات الوكالة وأخلاقيات التعامل ، وتسعى الحوكمة إلى ضمان الانضباط السلوكي والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف وكيفية تحقيق الرقابة الفعالة. من هنا يمكننا تعريف حوكمة الشركات بأنها : " النظام المتكامل الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ورقابته على أعلى مستوى من اجل تحقيق التوازن بين أهدافها وأهداف الأطراف الأخرى المرتبطة بها " .

#### المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة و محدداتها

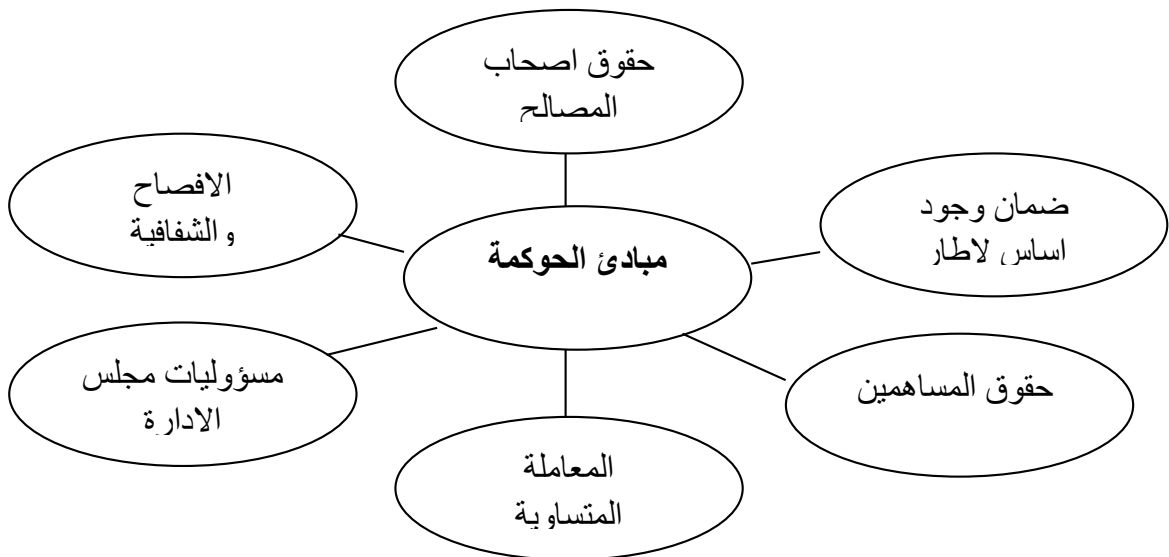
أولاً: مبادئ الحوكمة

<sup>1</sup> طارق عبد العال، حوكمة الشركات، عين شمس، مصر، 2005، ص5.

### الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999 بنشر مجموعة أساسية لمبادئ الحوكمة ثم تنقيحها عام 2004،<sup>1</sup> تعتبر مبادئ الحوكمة الخمس التي توصلت اليه هذه المنظمة هي المرجعية الأساسية في أي دولة تريد تبني مفهوم الحوكمة لديها، بحيث يتضمن إطار الحوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة في الشركة

#### الشكل (2.3): مبادئ الحوكمة



**المصدر:** اسعد أحمد البنوان، حوكمة الشركات، مكتبة الافاق، الكويت، 2011، ص44.

وتتضمن هذه المبادئ مايلي:

- ✓ حفظ حقوق جميع المساهمين والتي تشمل نقل الملكية الأسهم واختيار مجلس الادارة والحصول على عائد في الارباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في الشركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة؛ والمساهمون لهم الحق في تعبير عن آرائهم في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم<sup>2</sup>
- ✓ المساواة في معاملة جميع المساهمين وتعني المساواة بين حملة جميع الأسهم وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية؛
- ✓ حماية حقوق أصحاب المصالح الذين لهم علاقة بالشركة مثل البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء...، والتي تشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق؛

<sup>1</sup> عابي خليدة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2016، ص 81.

<sup>2</sup> زبيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير الالية وتحسين الأداء المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2017، ص 29.

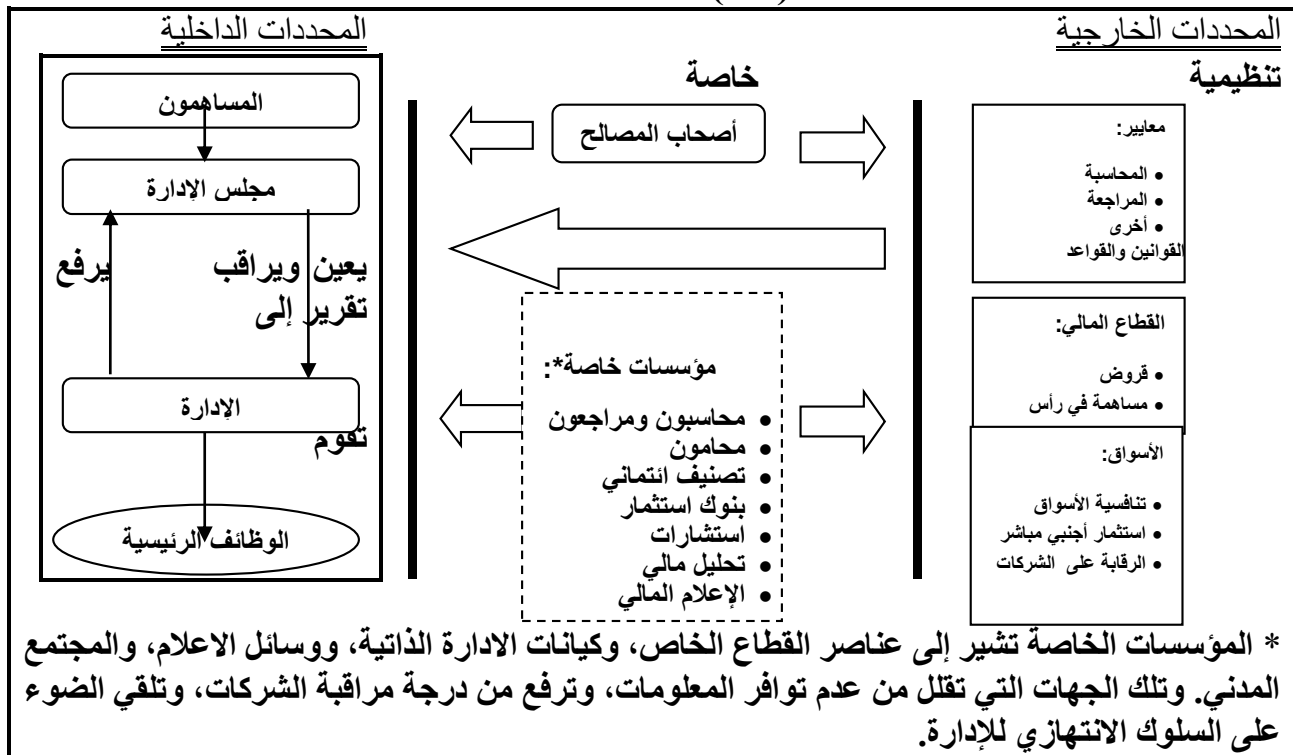
## الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

- ✓ الإفصاح والشفافية، والتي تتناول الإفصاح بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح عن المعلومات الهامة التي يؤدي حذفها أو عدم التصريح عنها إلى التأثير في القرارات المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات؛
- ✓ مستويات مجلس الإدارة والتي تشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

### ثانياً: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية ( انظر شكل أدناه ). ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:<sup>1</sup>

### الشكل (3.3): محددات حوكمة الشركات



**المصدر:** محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، تقرير بنك الاستثمار القومي، مصر، 2007، ص7. مقال متاح على الموقع

الإلكتروني: <http://www.saaaid.net/doat/hasn/hawkama.doc>

### 1.2 المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

### 2.2 المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع

<sup>1</sup> محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، تقرير بنك الاستثمار القومي، مصر، 2007، ص6.

## الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي ( البنوك وسوق المال ) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية ( هيئة سوق المال والبورصة ) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ( ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها )، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.<sup>1</sup>

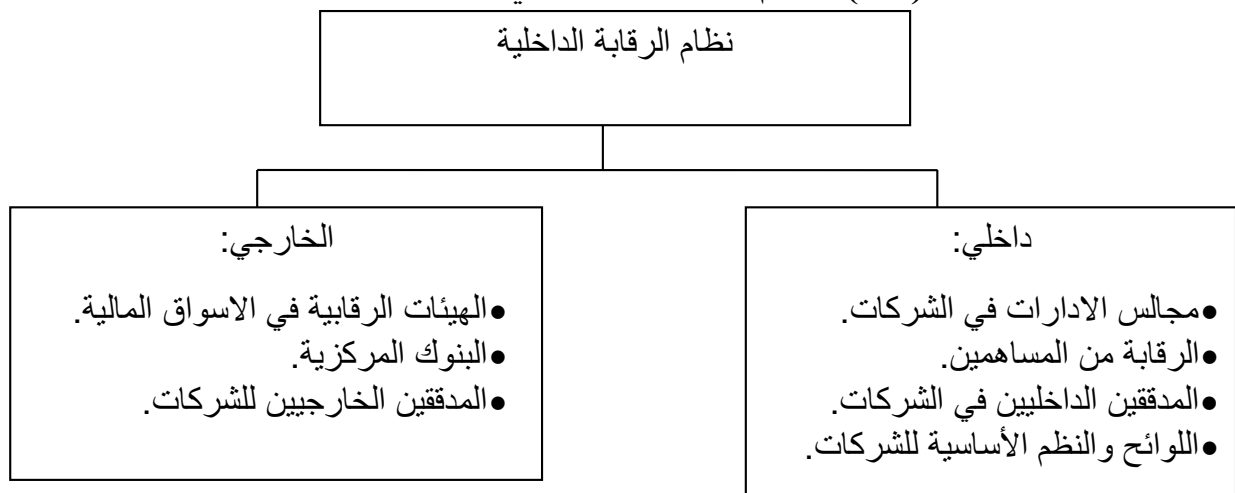
### المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات والتحديات التي تواجهها

في هذا الجزء من البحث سنقوم بابرز أهمية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة عبر تبيان أهمية هذا النظام للأطراف المعنية بالحوكمة كل على حدا، وسينتهي هذا الجزء بتبيان التحديات التي يواجهها نظام الرقابة الداخلية في ظل الحوكمة.

#### أولاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية بالغة وعنصراً فعالاً في تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال حماية حقوق المساهمين واصحاب المصالح وكذا عمله على تطبيق الافصاح والشفافية، من خلال ما سبق التطرق اليه يتضح ان هناك ارتباط وثيقا بين الحوكمة ونظام الرقابة الداخلية ومن أجل ذلك يجب ان يراعى في تصميم نظام الرقابة الداخلية المبادئ والأسس التي تقوم عليها حوكمة الشركات.

#### الشكل (4.3): نظام الرقابة الداخلية في الحوكمة



المصدر: اسعد أحمد البنوان، مرجع سابق، ص42.

نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يعنى بقيام الشركة بالالتزام في اعمالها والتمسك بمعايير الجودة والانضباط في الممارسات الادارية، فحوكمة الشركات جاءت كرد فعل

<sup>1</sup> Fawzy, S., « Assessment of Corporate Governance in Egypt ». Working Paper No. 82, The Egyptian Center for Economic Studies, Égypt, April 2003, pp: 3-4.

## الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

واستجابة لنداء المساهمين من اجل الحد من التصرفات السلبية للإدارة ولفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية الشركة ايضا.

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق المساءلة الادارة الشركة وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة ، من هنا تبرز اهمية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق كل ذلك من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

✓ **الأهمية بالنسبة لإدارة المؤسسة:** تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة على الحفاظ على أصول المؤسسة التي تديرها وهنا يقوم نظام الرقابة الداخلية بإخلاء مسؤولية الإدارة تجاه الحفاظ على أصول المؤسسة وكذلك يعمل على رفع الكفاءة التشغيلية فيها من خلال تبني الإجراءات الرقابية التي تضمن تحقيق ذلك، حيث يعد مجلس الادارة أحسن اداة لمراقبة سلوك الادارة، اذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الادارة وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويرقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.

✓ **الأهمية للمساهمين:** حيث يحرص المالكون على الاطمئنان على أموالهم التي ما استثمرت إلا لتعود عليهم بالنفع، فالرقابة الداخلية بما تتبناه من ضوابط وإجراءات ووسائل تمثل لهم ضمانا مناسباً لذلك

✓ **الأهمية للعميل:** يرجع الهدف إلى وضع نظام الرقابة الداخلية إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها ويحتوى النظام على مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف التي تراها أساسية سوف يتم تحقيقها ويطلق على هذه الأخيرة عناصر الرقابة الداخلية .

ويجب أن تزيد منافع الرقابة الداخلية عن التكاليف المرتبطة بها خاصة عند تقييم الرقابة الداخلية على أنها تتسم بالجودة أو الامتياز بما يؤدي إلى تخفيض خطر الرقابة. يوجد للإدارة عادة ثلاثة اهتمامات أو أهداف عامة من تصميم رقابة داخلية فعال ذو أهمية للعميل وهي:

✓ **الاعتماد على التقرير المالي:** تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية التي يستخدمها كل من المستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين على عاتق الإدارة وتلتزم هذه الأخيرة قانونيا بالتأكد من صحة المعلومات المدرجة خلال القوائم المالية واحترامها لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

✓ **كفاءة وفعالية التشغيل:** يتم وضع عناصر الرقابة بالمؤسسة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفاء للموارد، بما في ذلك الأفراد، حتى يتم تحقيق أهداف المؤسسة، ومن أهم جوانب عناصر الرقابة الداخلية توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليا، حيث توجد معلومات متعددة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات الحيوية.

يتعلق جانب آخر هام بالفعالية والكفاءة بحماية الأصول والسجلات، حيث يمكن سرقة الأصول الملموسة من الشركة، أو أن يتم إساءة استخدامها، أو تدميرها بالصدفة ما لم توجد رقابة ملائمة تحميها، وزادت أهمية حماية الأصول والسجلات منذ استخدام النظم الإلكترونية، حيث يتم تخزين كميات كبيرة من المعلومات على وسائط إلكترونية والتي

<sup>1</sup> الفين ارينز و جيمس لوبك، المراجعة. مرجع متكامل، دار المريخ، الرياض، 2008، ص378.

## الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

يمكن تدميره إذا لم توجد وسائل حماية لها، ويؤثر حماية الدفاتر المحاسبية على إمكانية الاعتماد على التقرير المالي.

• **الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية:** وذلك بالتزام المؤسسة بالقواعد والقوانين التنظيمية التي ترتبط بالجوانب المحاسبية بمعنى توفير نظام كاف يمكن من خلاله إعداد قوائم مالية دقيقة ومنه منع الغش والتحريض.

✓ **الأهمية للمراجع:** تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية واحدة مناهم الوظائف الأساسية للإدارة السليمة للشركة وفقا لمبادئ الحوكمة، ولقد أخذت اهتماما كبيرا عقب الفضائح المالية التي هزت الكثير من المؤسسات المالية، لأنها هي المؤهلة للاكتشاف المبكر للأخطاء والانحرافات المتعمدة وغير المتعمدة وتصحيحها في أوانها.

من مهام المراجع الداخلي وفقا لمبادئ الحوكمة ما يلي:

✓ وضع وتنفيذ خطة لمراجعة الحسابات على اساس المخاطر بفحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة المؤسسة وكذلك الضوابط والأنظمة الداخلية للشركة ومدى التزام وامتثال جميع وحدات الشركة وجميع الموظفين لهذه الضوابط؛

✓ ضمان ان جمي المجالات المتعلقة بالجانب التقني للمؤسسة قد تم مراجعتها في الفترات المحددة لها؛

✓ اصدار النتائج والتوصيات المتوصل اليها حول مدى الامتثال للقوانين والضوابط.

يعتمد المراجع الداخلي في القيام بهذه المهام على نظام الرقابة الداخلية للتقدير ، من خلال:

✓ **الاعتماد على التقرير المالي:** يهتم المراجع بعناصر الرقابة الداخلية التي تتعلق أساسا باهتمام الإدارة بالرقابة الداخلية (مدى الاعتماد على التقرير المالي).

ويعتمد الأمر بهدف المراجع في تحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية، حيث يحتمل ألا تعكس القوائم المالية بعدل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة لا تؤثر في إمكانية الاعتماد على هذه القوائم غير الملائمة، ومن جانب آخر يمكن أن تكون القوائم عادلة على الرغم من أن عناصر الرقابة لا تشجع كفاءة وفعالية تشغيل العمليات التي تنتج هذه القوائم عنها.

وعلى المراجع الاهتمام بعناصر الرقابة الداخلية الخاصة بحماية الأصول وتطبيق القوانين والقواعد التنظيمية إذا كانت تؤثر في عدالة القوائم المالية.

- **التأكد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية:** يتمثل اهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي (الأرصدة) تعتمد أساسا على دقة المدخلات والعمليات (العمليات المالية)

✓ **الدائنون والموردون:** حيث ينصب اهتمامهم على السيولة المتاحة للمؤسسة، فكلما كانت نسبة السيولة لدى المؤسسة جيدة كلما بعث الطمأنينة في نفسه بقدرته على تحصيل ديونه، والرقابة الداخلية هي الوسيلة لذلك

✓ **المستثمرون:** التوجه الطبيعي للاستثمار يكون في الشركات التي تحقق أرباحا معقولة وتحرص على حفظ حقوقهم واستثماراتهم من التلف والضياع، ولا يكون ذلك دون وجود نظام رقابة داخلية سليم، إن المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية أبحث أكثر أهمية لقرار المستثمرين حيث أن هذا النظام يلعب دورا هاما في ضمان كفاءة العمليات اليومية وموثوقية وملائمة المعلومات اليومية إذ أن هذا النظام يزيد من درجة الدقة في التقارير المالية عن طريق قدرة المؤسسة على

### الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

تجنب المخاطر والاحتيايل ويمكن المستثمرين استخدامها لتقييم قيمة المؤسسة.<sup>1</sup> والتي قد تحدث في العمليات المالية والإدارية والتشغيلية لاسيما بعد فصل الإدارة عن الملكية.

فالتقارير المالية المنشورة هي مصدر المعلومات الرئيسي التي تقدم لهم، وعليه كلما كانت الثقة مرتفعة في تلك البيانات كلما كانت التقارير مجدية ومقبولة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

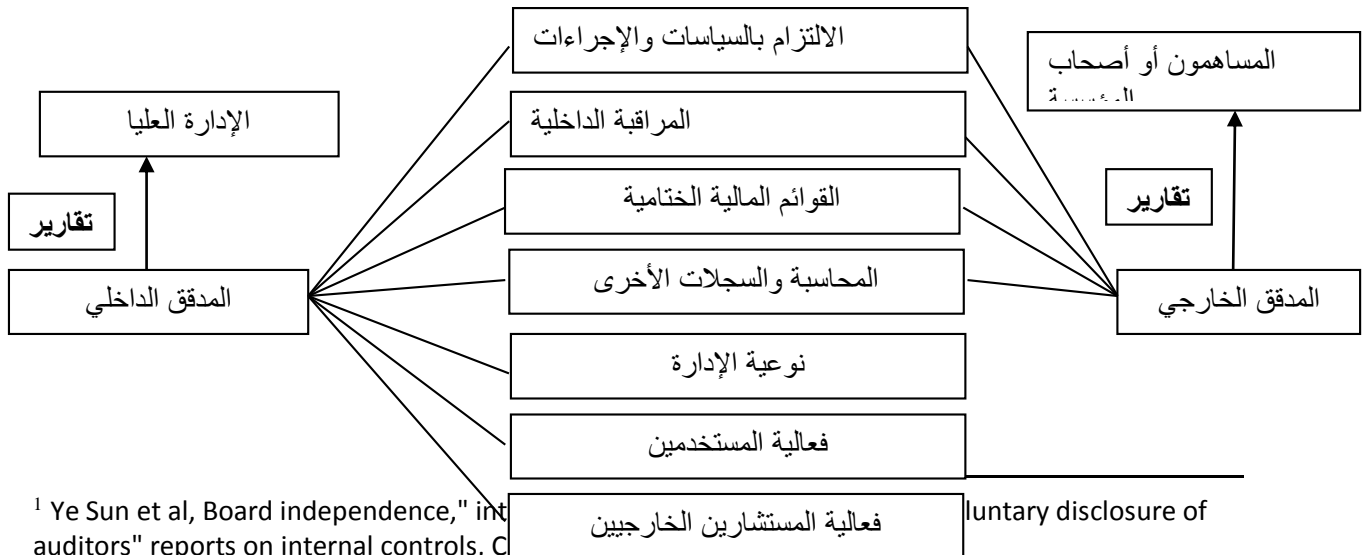
✓ **الجهات الحكومية ذات العلاقة:** بشكل خاص إدارة الضرائب حيث تهتم بصافي نتائج أعمال المؤسسة لاستيفاء حقها منها، لكون الضرائب تعتبر المصدر من مصادر الإيرادات العامة، ووجود نظام للرقابة الداخلية من شأنه أن يضيف طبعا على مصداقية وصحة القوائم المالية .

✓ **المدقق الخارجي:** يعتبر التدقيق الخارجي من أهم آليات الحوكمة (آليات خارجية) حيث يقوم بإبداء الرأي حول ما اذا تم اعداد البيانات المتعلقة بالوضع المالية للمؤسسة وفقا للمعايير السليمة المتعارف عليها ام لا، ولا شك أن المدقق الخارجي يستفيد كثيرا في وجود نظام الرقابة الداخلية إذ تدقق الحسابات عادة باستخدام أسلوب العينات الإحصائية ، وتلك العينة يتوقف حجمها على متانة نظام الرقابة الداخلية، أي أن الرقابة الداخلية تعتبر عاملا هاما لتحديد نطاق العمل الذي يتوجب على المدقق الخارجي القيام به.

وعليه تعد الرقابة الداخلية عنصرا هاما للمدقق الخارجي وهدفا رئيسي يرتبط بشكل وثيق بتخطيط إجراءات المراجعة، ويمكنه أيضا من الوقوف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسة والذي قد يشكل مصدرا من مصادر الخسارة لها، إذ أن من واجب المراجع تقديم اقتراحات بناءة لإدارة المؤسسة لتتمكن من تلافي نقاط الضعف في أنظمتها، ويعتبر الهدف الأساسي من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد مدى اعتماد المدقق الخارجي عليها ثم تحديد نطاق اختبارات المراجعة تبعا لدرجة ثقته بالرقابة الداخلية موضوع الفحص والتقييم.<sup>2</sup>

يضاف إلى ذلك كونها متطلب من متطلبات معايير العمل الميداني الذي يتوجب على المدقق الأخذ به بعناية تامة، ولتكون القرارات التي تتخذها هذه الجهات سليمة، لا بد أن تكون مستمدة من بيانات مالية سليمة، فمن وظيفة أنظمة الرقابة الداخلية التحقق من صحة ودقة القوائم المالية.

**الشكل (5.3):** يوضح المجالات المشتركة في ما بين المدقق الداخلي والخارجي والأطراف المعنية بحوكمة الشركات



<sup>1</sup> Ye Sun et al, Board independence, "int auditors" reports on internal controls, C

<sup>2</sup> نائل القبح، أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2002، ص30.

المصدر: العمرات، أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوك، دار البشير، الأردن، 1990، ص 39.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن التدقيق الداخلي والخارجي يشتركان في العديد من المجالات المتعلقة بالحوكمة، مثل تحسين الشفافية، مراقبة المخاطر، وتقديم التوصيات لإصلاح وتحسين الأنظمة والسياسات. ومع ذلك، يختلف نطاق وأهداف كل منهما، حيث يركز التدقيق الداخلي على تحسين العمليات الداخلية وزيادة الكفاءة، بينما يركز التدقيق الخارجي على التأكد من صحة التقارير المالية وامتثال الشركة للمعايير المحاسبية. من خلال التعاون والتنسيق بين المدققين الداخلي والخارجي، يمكن تعزيز الحوكمة المؤسسية وتحقيق أداء مستدام للمؤسسة.

### ثانياً: التحديات التي تواجه نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

يواجه نظام الرقابة الداخلية العديد من التحديات من أجل تعزيز مبادئ الحوكمة والتمثلة خاصة في الإفصاح وشفافية المعلومات وكذا محاربة الفساد وضمان حقوق الاطراف ذات المصلحة

#### ✓ شفافية (مصدقية) المعلومات:

برز مفهوم الشفافية ضمن المفاهيم الحديثة التي ظهرت في أدبيات الإدارة المتجددة والتي تواكب التطور الكبير في كافة المجالات ومن هنا يمكن تعريفه على انه تلك المعلومات التي تتوافر فيها الدعائم وتتمثل بخواص الملائمة والثقة والشمولية والنوعية وامكانية الوصول اليها في الوقت المناسب، تعتبر الشفافية مبدا من مبادئ حوكمة الشركات كما انها تمثل اتجاه السائد لتنظيم الافصاح المحاسبي اي توفير معلومات تمكن من اتخاذ القرارات المناسبة كما تعني ايضا كشف الاهتمامات والاهداف والدوافع والاعلان عن المبادئ فهي تعني المصدقية أي تأكيد مصداقية امام الراي العام والحكومة والقطاع الخاص، يعد نظام الرقابة الداخلية ضرورة فنية لخدمة الادارة وذلك انطلاقا من الدور الذي تقوم به الادارة كوكيل عن المساهمين ومسؤوليتها عن حماية ممتلكاتهم والحفاظ على مصالحهم وبالتالي اتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة لتوفير أسباب الحماية للموارد المادية وتنميتها ومتابعة تنفيذ المهام والاعمال داخل المؤسسة لتحقيق الاهداف المرسومة ، كما ان حاجة الادارة للمعلومات الصحيحة والموثوقة لاستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية زاد من اهتمام الادارات بتصميم وتطوير أنظمة رقابية سليمة ومتينة.

يمثل الافصاح الجد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية احد المبادئ والاركان الرئيسية التي تقوم عليها الحوكمة، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية تؤكد على دور الحوكمة في تحقيق الافصاح والشفافية خصوصا وأنهما من

## الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

الاساليب الفعالة لتحقيق مصالح الاطراف المختلفة ذات العلاقة ويمثلان أحد المؤشرات للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية. من هنا يظهر امام الرقابة الداخلية تحدي لضمان شفافية ومصداقية هذه المعلومات، كونها النظام الكلي للرقابة المالية وغيرها من أنواع الرقابة بما تشتمله من هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات ورقابة مالية داخلية أنشأتها الإدارة ضمن أهدافها المحددة في المساعدة في عملية القيام بإدارة أعمال المشروع بأسلوب منظم واقتصادي وفعال وكفاء بحيث يتضمن الالتزام بسياسات الإدارة ويؤمن دقة وكمال السجلات الحسابية وتقديم معلومات إدارية ومالية موثوقة في حينها.<sup>1</sup>

### ✓ الحد من الفساد المالي والإداري:

يعد الفساد المالي والإداري من أخطر المشكلات التي تعاني منها مؤسسات الاقتصادية. ويتمثل الفساد المالي والإداري بالمكاسب والامتيازات التي يتم الحصول عليها بشكل غير مشروع، ويترتب على ذلك تحمل المؤسسات تكاليف إضافية تنعكس على أسعار السلع التي تنتجها أو الخدمات التي تقدمها، مما يضعف قدرتها على التنافس والبقاء، وبالتالي تآكل رأس المال. وبدلاً من أن تكون هذه الشركات احد محركات الاقتصاد وعامل من عوامل النمو، تصبح عبئاً على الاقتصاد الوطني يتحمله المجتمع بأسره. وتؤدي حوكمة الشركات دوراً مهماً في معالجة المشكلات التي تعاني منها هذه الشركات، والتي من أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري، حيث يعرف الفساد على انه: "إساءة استعمال السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة"<sup>2</sup>. يشير هذا التعريف الى سوء الاستخدام النظامي والفردي الذي يتراوح بين الخداع وسوء التسيير والأنشطة غير القانونية والاجرامية وكذا الى اهمية الحوكمة في ضبط وتنظيم كيفية ممارسة السلطة كما يلقي الضوء على التكاليف غير الفعالة المصاحبة للفساد وتحويل الموارد في غير الاتجاه المخصص لها، منها تبرز اهمية نظام الرقابة الداخلية كصمام الأمان في الدفاع عن أصول وممتلكات المؤسسة و حمايتها من التلاعب حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أساس الأداء، فنظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو بمثابة أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة. حيث يمكن القول بأن هذا النظام يشببه إلى حد كبير الجهاز العصبي للفرد، حيث أنه يغطي كل جوانب التنظيم عن طريق التحكم في المناظر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب في أسرع الأجل، وأنها جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة و تمثل صمام الأمان في الدفاع عن أصول و ممتلكات الشركة و حمايتها من التلاعب، حيث تشمل هذه الرقابة الخطط و الطرق و الإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف و بالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أسس الأداء.

يظل الفساد المالي والإداري تحدياً كبيراً يواجه العديد من الشركات والمؤسسات. وفي ظل التعقيدات المتزايدة في البيئة التجارية الحديثة، يصبح من الضروري تطوير استراتيجيات جديدة وغير مألوفة للحد من الفساد عبر نظام الرقابة الداخلية. هذا المقال يطرح نهجاً مبتكراً يستند إلى التكنولوجيا المتقدمة، والثقافة المؤسسية المحفزة، وتحليل البيانات الذكية لتعزيز الشفافية والمساءلة. يمكن لنظام الرقابة الداخلية الفعال أن يلعب دوراً حاسماً في الحد من الفساد المالي والإداري من خلال تنفيذ مجموعة من الاستراتيجيات والأدوات التي تضمن الشفافية والمساءلة في جميع جوانب العمل.

### ✓ تحقيق الانسجام، تحسين الأداء و تحميل المسؤوليات في المؤسسة

<sup>1</sup> عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، ط2، مطبعة الانتصار، الاسكندرية، 2004، ص 65.  
<sup>2</sup> جون د. سوليفان، البوصلة الاخلاقية للشركت، أدواتمكافحة الفساد: قيم ومبادئ، وآداب لمهنة، وحوكمة الشركات، الدليل السابع لمؤسسة التمويل الدولي، 2008، ص6.

### الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

من التحديات الرئيسية والتي تنتظر اجابات من تحقيق نظام الرقابة الداخلية هي مساهمتها في التحقق من تحقيق الأهداف على مستوى المؤسسة. التحقق من تحقيق الأهداف يخص كل المستويات وكل الأطراف، حتى أصحاب المصالح أي أن الرقابة الداخلية تضمن التأكد من أن كل طرف من أصحاب المصالح قد حقق الهدف المسؤول عن تحقيقه. بالمقابل، فإن الرقابة الداخلية تضمن أن كل طرف من أصحاب المصالح قد حقق مصلحته و هو راض عن علاقته بالمؤسسة. إذا وبحكم أن الرقابة الداخلية تتحقق من تحقيق مصالح كل صاحب مصلحة، وتتحقق من أنه قام بواجبه اتجاه المؤسسة، فهي تحقق التوافق وبالتالي تحقق الأهداف والمهام الرئيسية للرقابة في المنظمة وهي : التنسيق و الانسجام

إن تحقيق التنسيق بين وحدات ومستويات المؤسسة وبالتالي تحقيق الانسجام والتكامل مرادف لتحقيق الأداء الشامل في المؤسسة وهو ما يمثل هدف من الأهداف الرئيسية للحوكمة. وعليه، فإن الرقابة الداخلية عبر التحقق من تحسين الأداء الشامل، تساهم بصفة مباشرة في تحقيق مبادئ الحوكمة ومنها تحقيق الأداء. إن هذا الأمر تم تأكيده في العديد من نماذج الرقابة والتي جسدت مبدأ ضرورة انسجام مختلف المكونات لتحقيق أداء شامل في أبعاده الأربعة : المالي، الزبائن، الموارد البشرية و المسارات الداخلية<sup>1</sup>. إن مساهمة الرقابة الداخلية في تقييم دقيق ومتابعة للأداء في مختلف مستويات المؤسسة يساهم فعليا في الاجابة عن تطلعات تطبيق الحوكمة الهادفة. إن الرقابة الداخلية في واقع الأمر تدعمت وتطورت كأداة في المؤسسات لترسيخ مبادئ الحوكمة لاسيما مبدأ تقييم الأداء (Evaluation de la performance) والذي يمثل المبدأ الرئيسي للحوكمة. يرتبط هذا التحدي كذلك بعنصر آخر و الذي يظهر أن الرقابة الداخلية ساهمت في الاجابة عليه في مختلف أنواع المؤسسات، وهو تحميل المسؤوليات عبر تقييم أداء كل مسير. إن مبدأ تحميل المسؤولية (Accountability) و هو ما تحققه نتائج الرقابة الداخلية يمثل حجر الزاوية لتجسيد الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية كونه يسمح بمحاسبة كل طرف من أصحاب المصالح وتقييم مساهمته بدقة في تحقيق الأداء الشامل للمؤسسة. إن هذا العنصر اصبح غير قابل للتجاهل بحكم أن تقييم أداء أصحاب المصالح والحرص

على تحقيق مصالحهم و هي ما تمثل الأهداف الثانوية تؤدي لتحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة وهو تحقيق الأرباح وبالتالي تحقيق الأداء الذي يرضي جميع أصحاب المصالح<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> KAPLAN, R.S., NORTON.D, « The balanced scorecard, measures that drive performance », Harvard business review,Jan-Feb, 1992.

<sup>2</sup> Atkinson, A.A ; Waterhouse, J. H. ; Wells , R.B « A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement» Sloan Management Review; spring 1997,p 38 .

### المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية الكبرى

تعتبر الشركات الاقتصادية الكبرى ذات الفروع من أكثر الهياكل التنظيمية تعقيداً، حيث يمتد نشاطها عبر مناطق جغرافية متعددة مع اختلافات كبيرة في الثقافة والقوانين المحلية. يُعد نظام الرقابة الداخلية في هذه الشركات تحدياً فريداً نظراً للتحديات الإضافية التي يُطلب التعامل معها. يهدف هذا المبحث إلى استكشاف خصوصية نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية الكبرى ذات الفروع وكيفية التحكم في نشاطاتها بفعالية وإلى تخصيص الاهتمام اللازم لتلبية احتياجاتها المتنوعة.

حيث تتمتع الشركات الاقتصادية الكبرى بنظم رقابة داخلية معقدة تهدف إلى تحقيق الكفاءة والموثوقية في إدارة أعمالها المتنوعة. ومع ذلك، تظل هذه الشركات عرضة لتحديات فريدة تتعلق بضمان خصوصية هذا النظام والتحكم الفعال في نشاطاتها المتعددة.

#### المطلب الأول: خصوصية نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية الكبرى

خصوصية نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية العمومية الكبرى تعد أساسية لضمان حماية المعلومات الحساسة والبيانات الشخصية للعملاء والموظفين. يهدف هذا النظام إلى منع التسريبات الداخلية للمعلومات والتحكم في الوصول إليها بشكل صارم، مما يعزز الثقة بين الشركة والأطراف المعنية كالمستثمرين والمجتمع بأسره. بفضل تطبيق سياسات الرقابة الداخلية الفعالة، تلتزم هذه الشركات بالامتثال للتشريعات القانونية واللوائح الصارمة المتعلقة بحماية البيانات، مما يحقق استقرارها ونجاحها في السوق بشكل مستدام وموثوق.

يعد نظام الرقابة الداخلية أمراً حيويًا في الشركات الاقتصادية العمومية الكبرى وله أهمية كبيرة نظراً للعديد من الأسباب الرئيسية:

1. **حماية المعلومات الحساسة:** يحتوي نظام الرقابة الداخلية على معلومات حساسة تتعلق بالعمليات المالية والإدارية، ويجب ضمان سرية هذه المعلومات لمنع الوصول غير المصرح به.
2. **التصدي للتهديدات الداخلية:** يمكن للعناصر الداخلية في الشركات الكبرى أن تشكل تهديدًا لأمن البيانات والعمليات، ويجب على نظام الرقابة الداخلية التحكم في هذه التهديدات.
3. **تأثير الرقابة الداخلية على الثقة والسمعة:** يؤثر نظام الرقابة الداخلية على الثقة بين الشركة والعملاء والمساهمين، حيث يعتبرونه دليلاً على التزام الشركة بأعلى معايير الأمان والموثوقية. الامتثال للسياسات الرقابية يعزز من سمعة الشركة ويسهل عمليات التعاملات التجارية بشكل آمن وموثوق.
4. **الامتثال للتشريعات واللوائح:** يجب أن يتوافق نظام الرقابة الداخلية مع القوانين واللوائح المحلية والدولية، ويجب ضمان أن النشاطات تتم بشكل قانوني ومطابق للمعايير.
5. **توحيد المعايير والإجراءات:** يُمكن لنظام الرقابة الداخلية الموحد توحيد المعايير والإجراءات عبر جميع الفروع، مما يسهل تطبيق السياسات الرقابية ويضمن التماسك مع المعايير العالمية.
6. **التقليل من المخاطر المالية والتشغيلية:** يمكن لنظام الرقابة الداخلية المناسب التقليل من مخاطر الاحتيال والتلاعب، وبالتالي تقليل التكاليف الناتجة عنها.
7. **التحقق والمراقبة الداخلية:** يتطلب نظام الرقابة الداخلية وجود عمليات تحقق ومراقبة داخلية فعّالة للتأكد من تطبيق السياسات والإجراءات بشكل صحيح وللكشف عن أي انحرافات أو خروقات.
8. **استخدام التكنولوجيا الحديثة:** يمكن استخدام التكنولوجيا الحديثة مثل أنظمة إدارة المخاطر وبرامج التحليل البياني لتحسين رصد وتحليل المخاطر واتخاذ القرارات الاستراتيجية بشكل أكثر فعالية.
9. **تدريب الموظفين:** يجب توفير التدريب المستمر للموظفين حول كيفية التعامل مع المخاطر المالية والتشغيلية وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية بشكل صحيح.
10. **التقارير والمراجعات الدورية:** ينبغي على نظام الرقابة الداخلية تولى اهتماماً خاصاً بإعداد تقارير دورية لإدارة الشركة تتضمن تقديراً للمخاطر ونتائج المراجعات والتدقيق الداخلي.
11. **تحديد المؤشرات الرئيسية للأداء:** يجب تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية ومشاركتها بشكل علني مع جميع الموظفين، وتحديثها بانتظام لمتابعة تحقيق الأهداف المحددة.
12. **تشجيع التواصل المفتوح والصريح:** يجب تشجيع جميع الموظفين على التواصل المفتوح والصريح بشأن القضايا والاقتراحات والمخاوف، وتوفير بيئة آمنة للتعبير عن الآراء.
13. **تطبيق العقوبات والتكريم:** يجب أن يتم تطبيق العقوبات بشكل عادل على أي مخالفات للسياسات أو الإجراءات، بينما يجب تكريم ومكافأة الأداء المتميز والامتثال للمعايير والقيم المؤسسية.

14. تقديم التقارير الشفافة للأطراف المعنية الخارجية: يجب أن تكون التقارير المالية والتشغيلية شفافة ودقيقة ومتاحة للأطراف المعنية الخارجية مثل المساهمين والعملاء والمجتمع المحلي.

15. تعزيز الشفافية وبناء الثقة: من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة في جميع الفروع، يُمكن للشركة بناء ثقة أكبر لدى العملاء والمستثمرين والأطراف المعنية الأخرى. تعزيز الشفافية وبناء الثقة يعتبران عنصرين حاسمين في نجاح أي شركة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة في جميع الفروع.

من خلال تبني هذه الإجراءات، يمكن للشركات تعزيز الشفافية وبناء الثقة لدى جميع الفروع، مما يساهم في تحقيق الاستقرار والنمو المستدام في المؤسسة.

### المطلب الثاني: تحديات الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى ذات الفروع

نظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى ذات الفروع يواجه عدة صعوبات بسبب التعقيدات والتحديات التي ترتبط بتنوع العمليات والبنى التحتية والثقافات التنظيمية المختلفة. إليك بعض الصعوبات الرئيسية التي قد تواجه نظام الرقابة الداخلية في هذا السياق:

1. تنوع العمليات والسياسات: كل فرع للشركة قد يكون لديه عمليات وسياسات مختلفة تعتمد على احتياجات وظروف محلية متغيرة. هذا التنوع يمكن أن يؤدي إلى صعوبات في توحيد وموحدة نظام الرقابة الداخلية عبر الشركة بأكملها<sup>1</sup>.
2. التحديات التقنية: استخدام التكنولوجيا في تنفيذ وإدارة نظام الرقابة الداخلية قد يتطلب تكامل أنظمة المعلومات والتقنيات عبر الفروع المختلفة. تلك التحديات تشمل أمن المعلومات، وتوحيد البيانات، وتأمين الشبكات، وتحقيق التوافق مع اللوائح القانونية<sup>2</sup>.
3. إدارة المخاطر المتغيرة: كل فرع قد يتعرض لمخاطر مختلفة تتأثر بالبيئة المحلية والسياسات الحكومية والاقتصادية. إدارة هذه المخاطر بشكل فعال يتطلب تقييم دوري ومستمر للمخاطر وتكييف السيطرات الداخلية بناءً على هذا التقييم.

<sup>1</sup> COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). "Internal Control - Integrated Framework"

<sup>2</sup> Cohen, A., & Sayag, G. (2010). "The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of Its Determinants in Israeli Firms." *Accounting and Finance*, 50(3), 307-332.

4. **التحديات التنظيمية والثقافية:** الشركات الكبرى قد تمتلك ثقافات تنظيمية متنوعة بين الفروع، مما يؤدي إلى تحديات في تعزيز ثقافة الامتثال والرقابة الداخلية بين الموظفين والقيادات في مختلف الأقسام والفروع.
5. **التنسيق والتواصل:** التواصل الفعال والتنسيق بين الفروع لضمان تنفيذ سياسات الرقابة الداخلية بشكل متنسق قد يكون تحدياً، خاصة عندما تكون هناك فروقات زمنية وجغرافية كبيرة بين الفروع.
6. **الامتثال للتشريعات والمعايير الدولية:** يتطلب نظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى ضمان امتثال كافٍ للتشريعات والمعايير الدولية في جميع الفروع المختلفة، مما يتطلب متابعة دورية وتحديثات مستمرة للسياسات والإجراءات.
7. **تنوع الثقافات والقوانين:** يتطلب إدارة فروع الشركات في مناطق مختلفة فهماً عميقاً للثقافات المحلية والتشريعات القانونية المحلية، مما يجعل من الصعب تطبيق إطار رقابي موحد.

لتجاوز هذه الصعوبات، يجب على الشركات الكبرى تطوير استراتيجيات رقابية داخلية شاملة ومتكاملة، وتعزيز التواصل والتنسيق بين الفروع، واستخدام التكنولوجيا بشكل فعال، بالإضافة إلى تعزيز ثقافة الامتثال والرقابة الداخلية في كل مستوى من مستويات التنظيم.

**المطلب الثالث: استراتيجيات تحسين نظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى ذات الفروع**  
تتسم الشركات الكبرى ذات الفروع بتعقيد عملياتها وتنوع تحدياتها، مما يجعل الحاجة إلى نظام رقابة داخلية فعال أمراً بالغ الأهمية.  
إن تحسين نظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى ذات الفروع يتطلب تبني استراتيجيات شاملة تغطي عدة جوانب. إليك بعض الاستراتيجيات التي يمكن اعتمادها:

1. **تدريب وتوعية الموظفين:**  
إن تدريب وتوعية الموظفين هي أحد الاستراتيجيات الرئيسية التي يمكن تبنيها لتحسين نظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى ذات الفروع. وفيما يلي بعض الخطوات التي يمكن اتخاذها لتنفيذ هذه الاستراتيجية بفعالية:
- ✓ **تحديد احتياجات التدريب:** يجب أن تبدأ العملية بتحديد احتياجات التدريب للموظفين في جميع الفروع، استناداً إلى أداءهم الحالي ومهاراتهم الفنية والتقنية.
- ✓ **تخطيط برامج التدريب:** يجب وضع خطة تدريبية مستمرة تشمل مجموعة متنوعة من المواضيع، بما في ذلك مهارات الرقابة الداخلية، والقوانين والتشريعات المحلية والدولية ذات الصلة، وتقنيات التحقق والتدقيق الداخلي.
- ✓ **استخدام أساليب تدريب متعددة:** ينبغي استخدام مجموعة متنوعة من أساليب التدريب مثل الدورات التدريبية الحضورية، والتدريب عبر الإنترنت، والجلسات التعليمية التفاعلية، وعقد ورش عمل تفاعلية تتيح للموظفين من مختلف الفروع تبادل الخبرات والأفكار حول أفضل الممارسات في الرقابة الداخلية.

## الفصل الثالث..... دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة في الشركات الاقتصادية الكبرى

- ✓ **توجيه التدريب حسب الفروع:** يجب تخصيص برامج التدريب لكل فرع بحيث تتناسب مع احتياجاته وتحدياته الفريدة، مع مراعاة الثقافة المحلية واللغة والتشريعات.
- ✓ **تقديم تدريب مستمر:** يجب أن تكون عملية التدريب مستمرة ومنظمة، ولا تقتصر على الموظفين الجدد فقط، بل يجب أن يشمل الموظفين الحاليين أيضاً.
- ✓ **تقديم توجيه ودعم:** يجب توفير الدعم اللازم والتوجيه للموظفين خلال وبعد عمليات التدريب، بما في ذلك توفير فرص التطبيق العملي للمهارات المكتسبة.
- ✓ **قياس فعالية التدريب:** يجب قياس فعالية برامج التدريب بانتظام باستخدام مؤشرات الأداء المناسبة، وتقديم التحسينات اللازمة استناداً إلى النتائج.
- ✓ **تشجيع الثقافة التعليمية:** يجب تشجيع وتعزيز ثقافة التعلم المستمر وتبادل المعرفة داخل المؤسسة، مما يساعد على تحسين نوعية العمل ورفع مستوى الوعي بأهمية الرقابة الداخلية<sup>1</sup> من خلال تبني هذه الاستراتيجيات، يمكن للشركات الكبرى ذات الفروع تعزيز كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وتعزيز الثقافة المؤسسية للتعلم والتطوير المستمر.

### 2. توحيد المعايير عبر الفروع

توحيد المعايير والإجراءات هو الأساس لضمان تطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل متناسق عبر جميع الفروع. يمكن تحقيق ذلك من خلال:<sup>2</sup>

- ✓ **تطوير دليل سياسات وإجراءات موحد:** يجب أن يحتوي هذا الدليل على سياسات واضحة تتعلق بالعمليات المالية والإدارية، بما في ذلك الإجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية.
- ✓ **استخدام نظام موحد لإدارة الموارد:** تطبيق أنظمة إدارة موارد المؤسسات التي تضمن تكامل العمليات والمعلومات بين الفروع المختلفة، مما يساعد في تحقيق رؤية موحدة للأداء.<sup>3</sup>

### 3. تطبيق التكنولوجيا الحديثة

التكنولوجيا الحديثة تلعب دوراً حاسماً في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية. بعض الخطوات التي يمكن اتخاذها تشمل:

- ✓ **التحليلات المتقدمة والذكاء الاصطناعي:** استخدام تقنيات التحليل المتقدم والذكاء الاصطناعي لاكتشاف الأنماط غير العادية أو المشبوهة في البيانات، مما يساعد في الكشف المبكر عن الاحتيال أو الأخطاء.
- ✓ **نظم مراقبة الوقت الفعلي:** تطبيق نظم مراقبة الوقت الفعلي التي توفر إشعارات وتنبيهات فورية عند حدوث أي تجاوزات أو مخاطر محتملة.

### 4. تحسين قنوات الاتصال

تعزيز قنوات الاتصال داخل الشركة وبين فروعها يمكن أن يساهم بشكل كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلية:  
تقديم تقارير منتظمة من خلال تفعيل نظم تقديم التقارير المنتظمة حول الأداء والمخاطر، مع ضمان وصول هذه التقارير إلى المستويات الإدارية المناسبة بسرعة وفعالية.

<sup>1</sup> COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control – Integrated Framework.

<sup>2</sup> COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). "Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance."  
ISO 9001:2015 - International Organization for Standardization.

<sup>3</sup> COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). "Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance."  
ISO 9001:2015 - International Organization for Standardization.

### 5. تعزيز المساءلة والشفافية

المساءلة والشفافية عنصران أساسيان في بناء نظام رقابة داخلية قوي. يمكن تعزيز هذه القيم من خلال:

- ✓ آليات المساءلة الواضحة: وضع آليات واضحة للمساءلة تشمل تحديد المسؤوليات بوضوح وتطبيق إجراءات للمحاسبة عند حدوث أي تجاوزات.
- ✓ الإفصاح الدوري: الالتزام بالإفصاح الدوري عن النتائج المالية وأداء الفروع، مع تقديم تقارير شفافة إلى الجهات المعنية وأصحاب المصلحة.

### 6. استخدام التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الداخلي والخارجي يوفران مستوى إضافياً من الرقابة والتحقق، مما يعزز من نزاهة النظام:

- ✓ فرق التدقيق الداخلي المحترفة: إنشاء فرق تدقيق داخلي تمتلك الكفاءة والمهارات اللازمة لإجراء مراجعات دورية وتقييم فعالية الرقابة الداخلية.
- ✓ الاستعانة بمدققين خارجيين: التعاون مع مدققين خارجيين لتقديم رؤى موضوعية ومستقلة حول نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

### 7. تقييم وإدارة المخاطر بشكل مستمر

إدارة المخاطر عملية مستمرة تتطلب تقييماً دورياً وتعديلات مستمرة:

- ✓ خرائط المخاطر: إعداد خرائط للمخاطر التي تواجه الشركة، مع تحديثها بانتظام لتشمل المخاطر الناشئة والجديدة.
- ✓ خطط الطوارئ: وضع خطط طوارئ للتعامل مع المخاطر التي قد تحدث، وضمان تدريب الموظفين على تنفيذ هذه الخطط بفعالية.

إن تنفيذ هذه الاستراتيجيات بشكل متكامل يساهم في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم مستوى عالٍ من الأمان والامتثال في جميع فروع الشركة الكبرى.

### خلاصة الفصل:

إن حاجة الشركات الكبرى ذات الفروع للحوكمة بات أمراً ضرورياً وذلك نظراً لطبيعة بيئة الأعمال الذي تنشط فيه والمتسم بدرجة عالية من المخاطرة للمتعاملين الاقتصاديين وهو ما يدفع إلى ضرورة اتباع قواعد الحوكمة المؤسسية وكذا ضرورة تصميم نظام رقابة فعال يتماشى مع هذه القواعد ويضمن حماية حقوق أصحاب المصالح والمساواة بين المساهمين وكذا تطبيق العدالة والشفافية.

تحسين نظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبرى ذات الفروع يتطلب استراتيجيات متكاملة تتضمن توحيد المعايير، تطبيق التكنولوجيا الحديثة، تعزيز التدريب والتوعية، تحسين قنوات الاتصال، وتعزيز المساءلة والشفافية. من خلال تبني هذه الاستراتيجيات، يمكن للشركات تحقيق كفاءة أكبر في العمليات، تقليل المخاطر المالية والتشغيلية، وبناء ثقة أكبر مع جميع أصحاب المصلحة.



# الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

## تمهيد

بعد التطرق لمختلف الأصول النظرية لموضوع دراستنا، والتعرف على نظام الرقابة الداخلية في جانبه النظري، يتم في هذا الفصل اسقاط ما تم تحليله على الجانب الميداني. حيث تم تقسيم الدراسة الميدانية إلى شقين على التوازي، الشق الأول هو دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-فرع المسيلة، اما الشق الثاني فتمثل في دراسة ميدانية استهدفت مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية

## المبحث الأول: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالمسيلة

تعتبر المؤسسة الاقتصادية العمومية أساس تنمية الجانب الاقتصادي والاجتماعي لأي دولة تسعى لتحقيق التوازنات في شتى المجالات، حيث تستعين لتحقيق ذلك بنظام الرقابة الداخلية الفعال بمختلف أدواته في قيادة ومراقبة تسيير هذه المؤسسات حتى تتمكن من تحسين أدائها وبالتالي بناء اقتصاد متكامل، من خلال المبحث سنحاول عرض نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز: المديرية التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة.

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

قبل تعريف المديرية التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة نقوم بتقديم مختصر لشركة سونلغاز ولشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق.

**أولاً: تعريف سونلغاز :** تم إنشاء المؤسسة العمومية للكهرباء والغاز (ك.غ.ج) التي أوكلت إليها الاحتكار بخصوص الإنتاج والنقل والتوزيع للكهرباء والغاز، وتضم المؤسسات القديمة للإنتاج والتوزيع ذات الطابع الخاص للشركة الجزائرية (ك.غ) التي خضعت لقانون التأمين سنة 1946 التي أصدرته الحكومة الفرنسية.

يعتبر مجّع سونلغاز المتعامل التاريخي في مجال التزويد بالطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر. تم إنشاء الشركة عام 1969، وهي تعمل منذ نصف قرن في تزويد الجزائريين بالطاقة.

بعد صدور قانون الكهرباء وتوزيع الغاز بواسطة القنوات، أصبحت سونلغاز شركة قابضة تتكفل بإدارة مجّع متعدد الشركات والمهن

وقد لعب مجّع سونلغاز دوراً رئيسياً في مسار التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، تتوافق سياسته مع السياسة الطاقوية الوطنية خاصة فيما يتعلّق بمجال كهربة الأرياف وتوزيع الغاز، ويتكوّن مجّع سونلغاز اليوم من 11 شركة فرعية، يتم تسييرها مباشرة من قبل الشركة القابضة وكذا 10 شركات بالمساهمة بصفة مباشرة وغير مباشرة.

يعبر مجّع سونلغاز واحداً من أهم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

إعادة الهيكلة التي تمت في السنوات الأخيرة، بهدف التحويل المتكامل عمودياً لسونلغاز، إلى مجّع من الشركات، وبالتالي، كان على شركات المجّع تعزيز قوتها العاملة وتطوير مهاراتها من أجل تحقيق أهدافها التنموية الاستراتيجية،

بين عامي 2007 و2009، شرع مجّع سونلغاز في هيكلة جديدة لزيادة الكفاءة والتحسين المستمر لأدائه، وقد نتج عن الهيكلة الجديدة للمجمع إنشاء 33 شركة فرعية و6 شركات بالشراكة المباشرة، مع افتتاح معهد تكوين الكهرباء والغاز (إيفاغ) سنة 2007، فضلاً عن إنشاء شركات للهندسة وأنظمة المعلومات وإدارة العقارات (سيق، إليت وسوبياغ)، ودمج شركة الرويبة للإضاءة في 2009، وهذا لاستكمال تحولها إلى شركة قابضة، مصممة على تطوير وتعزيز البنى التحتية للكهرباء والغاز ديناميكية الاستثمار التي عرفها المجّع شملت بدون استثناء جميع المهن وكافة التراب الوطني.

إن تحويل الشركة كان يسمو إلى تحقيق هدف منشود يتمثل في إعطاء الشركة القدرات التنظيمية، وفي سنة 1991 أصبحت سونلغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري مع التأكيد بأن مهمة الخدمة العمومية تطرح ضرورة التسيير الاقتصادي مع الأخذ بعين الاعتبار كل القوانين التجارية وضمن نفس الهدف أصبحت المؤسسة سنة 2002 شركة ذات أسهم مما مكن سونلغاز من توسيع نشاطاتها إلى ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة وكذلك التدخل خارج الحدود الجزائرية.

وباعتبارها شركة ذات أسهم يلزم أن تحوز على عدة نشاطاتها ومنقولات أخرى قيمة ولديها إمكانية أخذ حصص في شركات أخرى وهذا يعني أن هناك تطور حصل سنة 2004، حيث أصبحت سونلغاز مهيكلة حسب الفروع المتكلفة بنشاطات القاعدة.

تزويد سونلغاز بخمس شركات فرعية للأشغال المتخصصة:

- كهريف: للإنارة وإيصال الكهرباء الريفية.
- كهريب: للتركيبات والمنشآت الكهربائية.
- قناغاز: لإنشاء شبكة لنقل الغاز.
- إينرغا: للهندسة المدنية.
- التركيب: للتركيب الصناعي.

تمت هيكلة وضعية التوزيع في أربعة شركات فرعية:

- الجزائر العاصمة.
- منطقة الوسط.
- منطقة الشرق.
- منطقة الغرب.

ثانيا: شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق

تعتبر مؤسسة عمومية جزائرية تنشط في المجال الصناعي والتجاري للطاقة، تأسست في 01 جانفي من سنة 2006 برأسمال قدره 24 مليار دينار ومقرها الرئيسي في قسنطينة. تسيير الشركة 19 مديرية تجارية موزعة على مستوى ولايات الشرق الجزائري، إضافة لـ 90 وكالة تجارية، و60 مقاطعة للكهرباء و30 مقاطعة للغاز .

ثالثا: الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز- المسيلة: عبارة عن تنظيم من أشخاص ووسائل مادية يعمل من أجل توريد الطاقة لسكان الولاية، من خلال الاشراف على مجموعة من المهام المتمثلة في:

- ✓ توزيع الطاقة الكهربائية والغازية؛
- ✓ تقديم الخدمات للزبائن فيما يخص النوعية والأمن؛
- ✓ ربط الزبائن الجدد وتأمين إمدادهم بالطاقة؛
- ✓ الاشراف على تأمين ونقل واستغلال وتطوير الشبكات على مستوى الولاية.

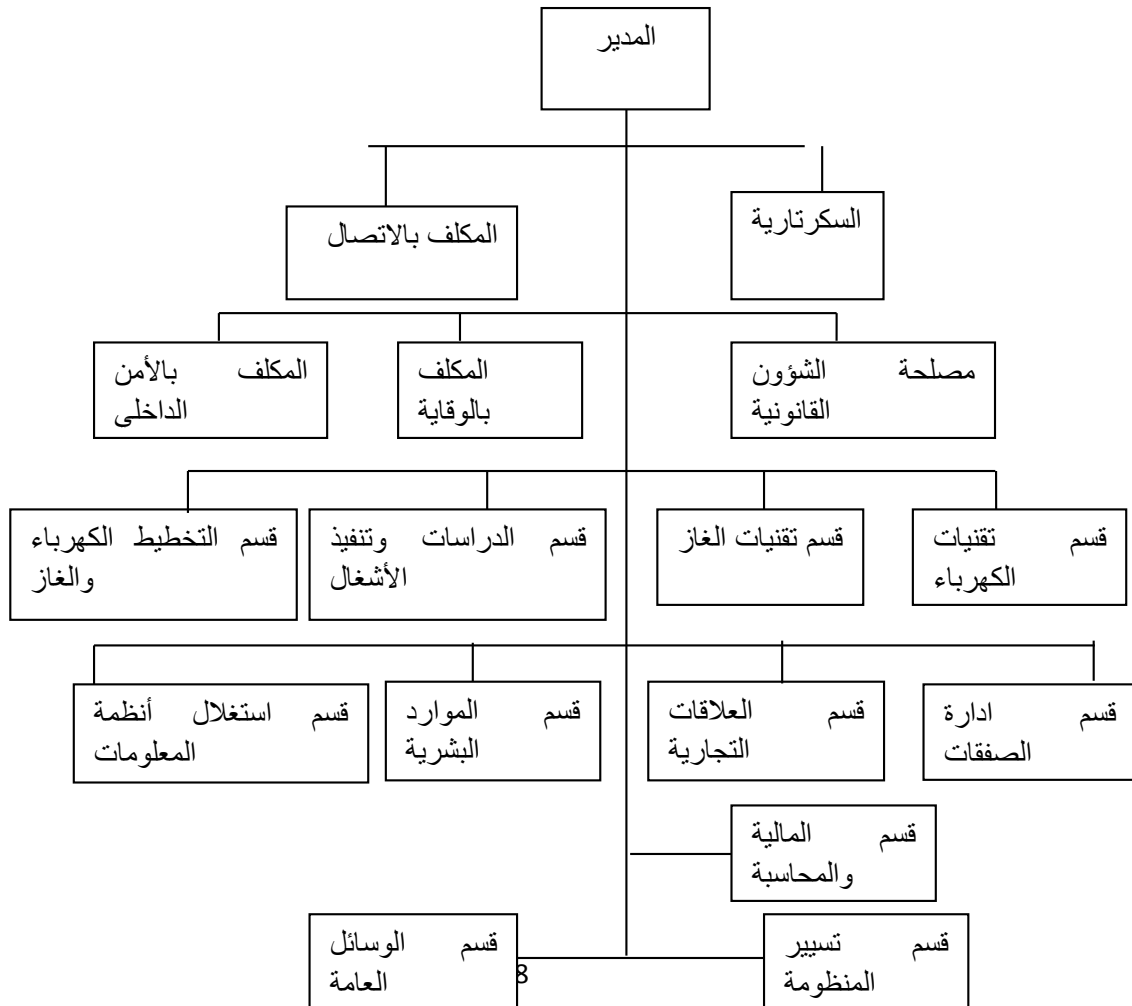
## الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

تتعدد وتتنوع أهداف ا شركة توزيع الكهرباء والغاز المسيلة التي تسعى لتحقيقها من خلال مختلف وكالاتها التجارية، حيث نذكر منها :

- ✓ توزيع الكهرباء والغاز بواسطة الأنابيب؛
- ✓ تشغيل وصيانة وتطوير شبكات توزيع الكهرباء والغاز وفقا لمعايير السلامة المطلوبة؛
- ✓ ربط وإدارة العملاء الجدد في الوقت المطلوب؛
- ✓ السهر على ضمان استمرارية وجود الخدمة؛
- ✓ العمل على احترام قانون حماية البيئة؛
- ✓ مراعاة التوجهات الاستراتيجية المحددة؛
- ✓ السهر على تحقيق رضا العملاء؛
- ✓ العمل على توزيع الطاقة الكهربائية والغازية في ظل أفضل ظروف الجودة والسلامة وبأقل تكلفة؛
- ✓ العمل على تطوير تقديم خدمات الطاقة في قطاعي الكهرباء والغاز؛
- ✓ السعي لتحقيق الأهداف الاقتصادية من خلال تحسين عملية التسيير مما يسمح بمراقبة التكاليف.

يمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

الشكل رقم (4\_1): الهيكل التنظيمي الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز- المسيلة



المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على قسم المالية والمحاسبة.

من خلال الشكل اعلاه نلاحظ أن المدير في أعلى الهرم التنظيمي الذي يمثل الشركة ككل، حيث يتولى اتخاذ القرارات الرئيسية في الشركة. نجد أيضا الأمانة العامة المتمثلة بالسكترتاريه وتعتبر المكلفة بالربط بين المدير ومختلف رؤساء الأقسام في الشركة. نجد ايضا على يمين المخطط مصلحة الشؤون القانونية التي تهتم بما هو قانوني في الشركة من مراقبة الملفات، المنازعات القانونية العالقة. نجد كذلك في الجهة اليسرى من الهيكل التنظيمي المكلف بالاتصال هو المسؤول على عملية الربط بين الشركة ومختلف وسائل الإعلام اضافة لتنظيم المعلومات الموجهة للعملاء. أما المكلف بالأمن فمهمته السهر على توفير الأمن داخل الشركة من خلال تنشيط العمل بإجراء اجتماعات وجلب وسائل أمنية حديثة. كما يسهر قسم الوقاية على توفر كل المعدات المساعدة لذلك.

قسم تقنيات الكهرباء يقوم باستغلال الشبكات وتسيير الأعمال ومحاولة تطوير وصيانة الشبكات الخاصة بالكهرباء، كذلك بالنسبة لقسم تقنيات الغاز. أيضا بالنسبة لقسمي التخطيط يعمل على التحديد الدقيق لمختلف طرق توزيع الكهرباء والغاز. قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال هو القسم المسؤول عن عملية تحقيق مشروع ما من خلال الصفقات المبرمة بين المؤسسة والمقاول بناء على طلبات الزبائن. قسم العلاقات التجارية يهتم بما له علاقة بتسويق الكهرباء والغاز ومختلف العمليات التجارية الناتجة عن ذلك، كما يسعى القسم لتطوير المبيعات. قسم ادارة الصفقات يعمل هذا القسم على تسيير الصفقة من البداية لغاية تنفيذها. قسم المالية والمحاسبة يعمل على اعداد الموازنات، ومسك المحاسبة ومراقبة الحسابات البنكية، وإعداد التقارير المالية. قسم تسيير الموارد البشرية مسؤول عن تسيير كل ما يتعلق بالجانب البشري في المؤسسة. أما فيما يخص قسم استغلال أنظمة المعلومات فهو مسؤول عن تسيير عمليات شبكة الاتصالات وكل ما له علاقة بالصيانة أجهزة الاعلام الآلي في المؤسسة. بالنسبة لقسم تسيير المنظومة يهتم بتسيير الأنظمة المعلوماتية، تسجيل زبائن جدد في القائمة المعتمدة، تحرير الفواتير. قسم الوسائل العامة هو القسم الذي يهتم بجلب الوسائل العامة وتسييرها، تسيير حظيرة السيارات بالمؤسسة، التوثيق، الأرشفة.

#### رابعا: وكالات التوزيع ومهامها

تحتوي مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة على خمس وكالات توزيع مقسمة حسب الدوائر كالتالي:

1. وكالة المسيلة: وتضم كل من دائرة المسيلة، حمام الضلعة، الشلال؛
2. وكالة بوسعادة: وتضم كل من دائرة بن سرور، بئر هني، سيدي عامر، أولاد سيدي إبراهيم؛

3. وكالة سيدي عيسى: وتضم كل من دائرة سيدي عيسى، عين الحجل؛
4. وكالة عين الملح: وتضم كل من دائرة عين الملح، امجدل، جبل مساعد؛
5. وكالة برهوم: وتضم كل من دائرة مقرة، أولاد دراج.

تتعدد مهام هذه الوكالات، والتي نذكر منها:

- مراقبة وصيانة شبكات التوزيع؛
- مراقبة استمرارية ونوع التوزيع؛
- التموين في ظروف مواتية؛
- ربط الزبائن العاديين؛

- صيانة وتسيير العدادات.

### المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

في هذا المطلب سنتناول عرض لنظام الرقابة الداخلية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز- المسيلة وكذا معالجة وتحليل مجموعة من التقارير الرقابية التي تعبر عن مهام مختلفة لعمليات التدقيق والمراقبة على نشاطات الشركة.

#### أولاً. عرض نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

ومن خلال المقابلات التي أجريناها في المؤسسة مع مسؤول قسم المالية والمحاسبة تبين لنا أن المؤسسة تستخدم العديد من أدوات نظام الرقابة الداخلية، حيث تعتمد في مراقبة تسييرها على لوحات القيادة كما تعتمد في تسييرها على إعداد مختلف الموازنات التقديرية خاصة الموازنة التجارية وهذا طبعاً راجع لنشاطها التجاري، لكن المؤسسة تعاني ضعف في فهم وتطبيق نتائج التسيير الموازني للمبيعات هذا ما أدى لعدم التحكم في تكاليفها التجارية خاصة. كل هذا أدى للاعتماد أكثر على إعداد الموازنات الاستثمارية، أي التوجه من النشاط التجاري الغالب إلى الاهتمام أكثر بالجانب الاستثماري من خلال إعداد مختلف المشاريع سواء في مجال الكهرباء أو الغاز، كما تقوم بإجراء عمليات تدقيق ومراجعة داخلية دورية وكذا مراجعة خارجية تتمثل في عمليات التدقيق التي تخضع لها المؤسسة محل الدراسة من طرف المديرية العامة والجهوية. (الملحق رقم 1)، حيث تقوم شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق التابعة لها المؤسسة محل الدراسة بالقيام بعمليات تدقيق دورية في شكل مهام تتعلق كل مهمة بموضوع معين وتحديد الاختلالات والخروج بتوصيات في نهاية كل تقرير لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة للعمل بها، بعد فترة تقوم شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق بإجراء رقابة على هذه التوصيات وهل تم الأخذ بها أم لا، حيث يقوم المدقق في نهاية التقرير باقتراح حلول للمشكلات (التي تضمنتها التوصيات) والتي لم يتم العمل عليها أو التي لم تجد لها لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة حل.

تقوم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز أيضاً بإعداد موازنات تجارية وأخرى استثمارية، حيث تعمل بالتوجيه من الإدارة العامة والمجمع الرئيسي الموجود بولاية قسنطينة. تعتبر المصلحة التجارية بالمؤسسة هي المسؤولة عن التنبؤ بالمبيعات بالتعاون مع مصلحة المالية والمحاسبة (حيث يعتبر رئيس مصلحة المالية والمحاسبة هو مراقب التسيير)، يكون التقدير على أساس الطلبات المقدمة من طرف الزبائن (أشخاص أو مؤسسات)، فيما يخص احتياجاتهم لاستهلاك الكهرباء أو الغاز ثم ترفع التقارير إلى مدير مجلس الإدارة ليتم عقد اجتماع لمناقشة التنبؤات المحددة من قبل المسؤولين عن ذلك وإجراء التعديلات اللازمة. ومن خلال المقابلات التي أجريناها مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة بالمديرية التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز وجدنا بأن المديرية لا تعتمد طرق كمية في التنبؤ بل مجرد الاعتماد على تقديرات السنوات السابقة مع ما تم تحقيقه إضافة إلى الخبرة الشخصية لمسؤولي المصلحتين معاً، ثم بعدها يتم تقديم التقرير المتفق عليه إلى المدير ليتم بعده المناقشة في اجتماع مجلس الإدارة الذي يعقد في نهاية السداسي الأول من كل سنة، يضم اجتماع مجلس الإدارة كل من

المدير ومختلف رؤساء المصالح بالمديرية، حيث تتم المناقشات حول كمية المبيعات المقدرة ليتم المصادقة عليها أو تعديلها وذلك من طرف رئيس مجلس الإدارة، وبعد أن يتخذ رئيس مجلس الإدارة القرار ليتم إعلانه رسميا بمختلف الوكالات التابعة للمديرية.

يتبين مما تم سرده في المقابلة أن مؤسسة سونلغاز تعتمد على الطرق الكيفية (الخبرة الشخصية، دراسة السوق، المعطيات الماضية) كأساس لنشاطها، كما لاحظنا أن المؤسسة تعتمد على التقديرات قصيرة الأجل.

نظام المعلومات المعتمد في المؤسسة محل الدراسة يسمح بتطبيق جل أدوات مراقبة التسيير من المحاسبة التحليلية، التسيير الموازي الذي من خلاله يمكن تحديد الانحرافات وتقييم أداء المؤسسة. حيث تساعد هذه الأدوات المؤسسة في تخطيط المبيعات ومحاولة بلوغ الأهداف المسطرة ومعرفة الانحرافات من خلال المقارنة بين ما هو مقدر بما هو فعلي في المديرية محل الدراسة حيث يتم إعداد موازنة المبيعات على مستوى كل من مصلحة المالية والمحاسبة ومصلحة العلاقات التجارية ويتم إعدادها لفترة السنة عادة، ويقوم مراقب التسيير بالرقابة للمبيعات شهريا وإبلاغ المدير بالنتائج للتحضير للاجتماع الذي ينعقد كل شهر لمناقشة الانحرافات وتحديد أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة مع إمكانية التعديل في موازنة المبيعات في حال مرونتها، أي قابليتها للتعديل حسب المستجدات الحاصلة في المديرية محل الدراسة .

من خلال المقابلات المتكررة مع مسؤول قسم المالية والمحاسبة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز- المسيلة والذي قام بتزويدنا بالعديد من المعلومات حول نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومن خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة تبين لنا أنها تتوفر على المقومات سواء المقومات المحاسبية (الدليل المحاسبي، الدورة المستندية، الوثائق ، استخدام الوسائل الآلية، الجرد للأصول، الموازنات التقديرية) وكذا المقومات الإدارية (هيكل تنظيمي، خطة منهجية منظمة، اختيار الموظفين، اختيار معايير الأداء، اعتماد إجراءات وسياسات لحماية الأصول، المراجعة الداخلة) الضرورية لاعتماد الشركة نظام رقابة داخلية وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى توفر المقومات الضرورية يسمح بتبني نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية

### ثانيا: عرض عمليات تدقيق في المؤسسة محل الدراسة

وهنا سنحاول عرض ومعالجة وتحليل مجموعة من التقارير الرقابية التي تعبر عن مهام مختلفة لعمليات التدقيق والمراقبة على نشاطات الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز- سونلغاز- المسيلة.

**التقرير 1:** تقرير تدقيق يتعلق بكشف المقاربة للحسابات المالية والصندوق على مستوى مكاتب البريد

تندرج هذه المهمة في إطار برنامج الرقابة والتفتيش على مستوى مديرية التوزيع للمسيلة وموضوعها يتمحور حول تدقيق كشف المقاربة للحسابات المالية والصندوق على مستوى مكاتب البريد، حسب ما يعرضه الجدول التالي:

**الجدول رقم(4\_1):** تدقيق كشف المقاربة لحسابات المالية والصندوق على مستوى مكاتب البريد

المسؤول عن التدقيق	المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز للشرق
القائم بالتدقيق	رئيس قسم التفتيش للمحاسبة والمالية
مدة المهمة	5 أيام
الجهة المعنية بالتدقيق	مديرية التوزيع _ المسيلة
	قسم: التفتيش للمالية والمحاسبة
الهدف من مهمة التدقيق	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تقييم بيانات التسوية الخاصة بالحسابات المالية المدارة من قبل الإدارة المالية الملحقة بقسم المالية والمحاسبة.</li> <li>• EBP المقبوضات على مستوى مكاتب البريد ودعم من طرف قسم العلاقات التجارية DRC</li> <li>• الانحرافات المسجلة من طرف موظفو بريد الجزائر وتلك التي يرتكبها المشتركين العاديين.</li> </ul>

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

#### 1. حالة التسوية الخاصة بحساب البنك BNA

كان رصيد مديرية التوزيع بالمسيلة لدينا بمبلغ 22541816.53 دج بينما يبين كشف الحساب المرسل من البنك الوطني الجزائري BNA رسيدا دائنا بمبلغ 2926055.52 دج لنفس الفترة أي بفرق يقدر ب 19615761.01 ويعود سبب الاختلاف إلى الأسباب التالية:

**جانب مديرية التوزيع:**

**مخصصات متعلقة بمبلغ: 83456.10 دج**

بخصوص المبلغ 83456.10 دج هذا الخصم الذي قام به البنك لتسوية اعتماد مسجل لفائدة DD وقد تم تقييده بشكل خاطئ وبالتالي يجب على هذه الأخيرة تصحيحه. حيث سجلت وأنجزت من طرف البنك في لتنظيم دين مسجل استفادت منه مديرية التوزيع في

الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

لكن الدين لم يثبت لديها وبالتالي سيتم تقويمه (إصلاحه) في الوقت الحالي من طرف قسم المشاريع العامة.  
حيث كلف قسم العلاقات التجارية بإثبات هذا الاستعمال وإعداد تحويل لها بتاريخ تحت مرجع: N°050/DFC/2007.

**مخصصات معلقة بمبلغ: 32183.96 دج**

هذا الدين مسجل من طرف البنك من أجل مبلغ 32183.96 دج مع مصاريف التحويل ب 3510 دج ، هذا المبلغ خاص بتحويل لأمر الوكالة الوطنية للدعم والتشغيل ANSEJ لصالح مديريةية التوزيع بالمسيلة أنجز من أجل مبلغ 32219.06 دج عوضا عن مبلغ 31219.06 أي 1000 دج زيادة.

**الجدول رقم(4\_2): التقارب البنكي**

على مستوى بنك BNA			على مستوى مديريةية التوزيع بالمسيلة		
دائن	مدين	البيان	دائن	مدين	البيان
2926055.52	7500.00	الرصيد الأولي	8014.50	22541816.53	رصيد أولي
		دين خاطئ		0.06	Diff ch
18993351.48		مقبوضات	234.00		Div frais ch imp
		مقبوضات	83456.10		Crédit à tort
49110.16		شهر جويلية			الخصم بشكل خاطئ
388078.31		شهر أوت			تسوية اعتماد لفائدة
38621.91		شهر اكتوبر	0.18		DD
30209.87		شهر نوفمبر			Diff ch Badr
			0.60		Diff ch
			32183.96		Débit à torp (تدفق خاطئ)
	رصيد دائن	الرصيد	رصيد مدين		الرصيد
	22417927.25		22417927.25		

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال كشف المقاربة البنكية أعلاه فإنه يجب:

- ✓ على مديريةية التوزيع بالمسيلة ضمان التجنيد اللازم من الموارد البشرية لقسم المالية والمحاسبة خاصة فيما تعلق برئيس مصلحة المالية.
- ✓ على مديريةية التوزيع بالمسيلة ضمان إصلاح الفروقات المسجلة حسب ما تم تقييمه في كشف المقاربة البنكية.
- ✓ ضمان تصحيح الفروقات في وقتها مستقبلا.
- ✓ بإمكان المؤسسة القيام بإعداد المقاربة البنكية في نهاية كل شهر إذا استلزم الأمر ذلك وهذا ما قد يجنبها الوقوع في اختلالات في مبالغ الحسابات أو إمكانية التصحيح الآني.

## 2. مقبوضات مكاتب البريد

انجزت أبحاث التفتيش فيما يتعلق بالانحرافات الاجمالية من طرف بريد الجزائر، بعد اصدار المقبوضات من طرف مكاتب البريد، حسب ما هو موضح في الجدول الموالي:

### الجدول رقم (4\_3): الانحرافات الاجمالية من طرف بريد الجزائر

		العدد	طبيعة الانحرافات
لم تصحح	صححت		
44	54	98	تسجيلات (إدخالات) متعددة
349	1975	2324	مقبوضات أكبر من الحساب
02	97	99	مقبوضات أقل من الحساب
35	-	35	ديون ( قروض) خاطئة
02	-	02	خصم خاطئ
966	-	966	خطأ في تسجيل الفرق
4563	-	4563	خطأ في تسجيل رقم الفاتورة
5961	2126	8087	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

تفاصيل بعض الانحرافات السابقة المسجلة على الحالات (التسجيلات) المتعددة من طرف بريد الجزائر كانت كالتالي:

- تم احصاء 98 انحراف بمبلغ اجمالي يقدر ب 287739.18 دج، هذه الانحرافات تخضع لتصحيح مزدوج فيمكن التمييز بين نوعين (نموذجين) من التصحيح (الملحق رقم 1).  
-تم إحصاء 672 تصحيح مزدوج قدم مجموع مبالغ يقدر ب 1462184.24 دج هذا المبلغ يعرض فواتير المشتركين الدائمين صححت مرتين على مستوى الفرع في المرة الأولى وعلى مستوى شبابيك مكتب البريد في المرة الثانية، هذه التصحيحات المزدوجة بغرض ضرورة التسوية وتعويض المشتركين العاديين.

- تم إحصاء 302 تصحيح مزدوج أعطى مجموع مبالغ تقدر ب 837678.22 دج هذا المبلغ تعرض فواتير المشتركين العاديين المصححة مرتين على مستوى شبابيك مكاتب البريد. وعليه ومن خلال ما سبق:

✓ يجب على مديرية التوزيع بالمسيلة القيام بالتصحيح اللازم للانحرافات المسجلة وكذا الرجوع إلى بريد الجزائر للقيام بالتسويات الضرورية والأعمال اللاحقة وذلك طبقا للاتفاق المبرم بين بريد الجزائر وشركة توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) حيث يلاحظ من خلال الجدول رقم تسجيل انحرافات كثيرة مع وجود تصحيح ضعيف جدا.

## الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

✓ يجب على مديرية التوزيع بالمسيلة الاعتماد على التصحيح المزدوج وذلك لضمان النقل من الأخطاء.

✓ محاولة تصحيح الانحرافات أثناء حدوثها (عدم وجود رقابة آنية)

### التقرير 2: تدقيق فواتير الموردين

هذه المهمة منظمة في إطار احترام مواعيد العقود وتنظيم فواتير الموردين وذلك لمراقبة تسيير خزينة المؤسسة وكذا وسائل التأمينات للتغطية المالية الضرورية في سير عمل فرع المسيلة.

### الجدول رقم(4\_4): تدقيق فواتير الموردين

المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز للشرق			المسؤول عن التدقيق
مفتش واحد X			القائم بالتدقيق
5 أيام			مدة المهمة
المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز للشرق			الجهة المعنية بالتدقيق
قسم التقنيات الكهربائية (DTE)	قسم المشاريع والأعمال التجارية العامة (SAG)	قسم المالية والمحاسبة (DFC)	
58	8 فواتير	122 فاتورة	عينة التدقيق
هذه المهمة منظمة في إطار احترام مواعيد العقود وتنظيم الفواتير وذلك لمراقبة تسيير خزينة المؤسسة وكذا وسائل التأمينات للتغطية المالية الضرورية في سير عمل فرع المسيلة.			الهدف من مهمة التدقيق
ركزت المهمة على أولوية الرقابة على الفواتير الفرعية وتكملة تسوية الحسابات داخل المجموعات والتركيز على المدفوعات على مستوى الهياكل المختلفة وكذا التواريخ المختلفة من أجل استخراج التأخيرات المسجلة.			

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

هذه المهمة توصلت إلى ما يلي:

### ■ على مستوى قسم المالية والمحاسبة (DFC)

#### 2.1 مصلحة الاستغلال:

✓ في عينة مكونة من 07 فواتير تابعة للفرع (CAMEG) تم تسجيل النتائج التالية حسب ما يظهره الجدول الموالي:

**الجدول رقم (4\_5): تدقيق فواتير مصلحة الاستغلال فرع CAMEG**

الملاحظات	تاريخ الجدولة	تاريخ الوصول إلى DFC	تاريخ وصول الفاتورة إلى DD	مبلغ الفاتورة	الفواتير
عدم وجود تاريخ استلام الفاتورة في مكتب الأمر	2021_12_27	2022_01_04	/	2260013,28	01
نقص في تاريخ الجدولة وصول الفاتورة إلى DD	/	2022_01_04	/	460328,70	02
نقص في تاريخ الجدولة	/	2022_01_04	2021_12_27	946311,00	03
نقص في تاريخ الجدولة	/	2022_01_04	2021_12_27	768712,00	04
نقص في تاريخ الجدولة	/	2022_01_04	2021_12_27	2515096,80	05
نقص في تاريخ الجدولة	/	2022_01_04	2021_12_27	1676731,26	06
نقص في تاريخ الجدولة	/	2022_01_04	2021_12_27	419182,80	07

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفاتورة 1 و 2 سجلت نقص في تاريخ الوصول إلى مديرية التوزيع بالمسيلة (DD) من مجموع 07 فواتير أي ما يعادل 28.57%.

06 فواتير سجل فيها نقص في تاريخ الاستقبال على مستوى مكاتب الأمر من مجموع 07 فواتير أي ما يعادل 85.71%.

✓ في عينة من 27 فاتورة تابعة للفرع (MPV) تم تسجيل ما يلي:

**الجدول رقم (4\_6): تدقيق فواتير مصلحة الاستغلال فرع MPV**

الفواتير	مبلغ الفاتورة	تاريخ وصول الفاتورة إلى DD	تاريخ الوصول إلى DFC	تاريخ الجدولة
14	630880.62	معلوم	معلوم	معلوم
13	1349883.2	مجهول	معلوم	معلوم

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 13 فاتورة سجل فيها نقص في تاريخ الوصول إلى مديرية التوزيع للمسيلة (DD) من 27 فاتورة أي ما يعادل 48.15 %.

✓ في عينة من 1 فاتورة تابعة للفرع (SKMK) تم تسجيل ما يلي:

تم فحص فاتورة واحدة مبلغ 644007.85 وسجل فيها نقص في تاريخ الوصول إلى مكتب الأمر.

وفقا للتوجيهات رقم 2004/13 التي تغطي الأحكام والشروط ومدة فواتير الموردين فإن تنظيم آجال فواتير الموردين يبدأ حسابه من تاريخ وصول الفاتورة على مستوى مكاتب الأمر (التنفيذ).

وإذا كما هو موضح سابقا فإنه تم فحص 35 فاتورة على مستوى مصلحة الاستغلال وتم استخراج الملاحظات التالية:

- ✓ أغلب الفواتير تصل إلى المصلحة متأخرة؛
- ✓ هناك نقص في تاريخ جدولة الفواتير (خاصة لدى فواتير فرع CAMEG)؛
- ✓ نقص في تاريخ وصول بعض الفواتير إلى مديرية التوزيع بالمسيلة (DD) ؛
- ✓ مكاتب الأمر " مصلحة المراسلات" ليست وظيفة تابعة بل هي وظيفة مستقلة وما هو ملاحظ في مديرية التوزيع في المسيلة أن الفواتير تسجل على مستوى الأمانة العامة للإدارة.

## 2.2 مصلحة المالية:

في عينة من 87 فاتورة استغلال تم تسجيل النتائج التالية حسب ما يظهره الجدول الموالي:

### الجدول رقم (4\_7) تدقيق فواتير مصلحة المالية

الفواتير	مبلغ الفاتورة	تاريخ وصول الفاتورة إلى DD	تاريخ الامر	تاريخ الوصول إلى مصلحة المالية
53	19866553.13	مجهول	مجهول	معلوم
21	21775099.58	معلوم	مجهول	معلوم
5	4282364.55	مجهول	مجهول	معلوم
7	3251794.38	معلوم		

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 53 فاتورة سجلت نقص في تاريخ الوصول إلى DD، أي ما يعادل 61.63 % من إجمالي الفواتير المعالجة؛

21 من الفواتير مجهولة تاريخ الوصول إلى مكتب الأمر (مجهولة تاريخ الجدولة)، أي ما يعادل 24.42 % من إجمالي الفواتير المعالجة؛

5 فواتير مجهولة تاريخ الوصول إلى قسم المالية والمحاسبة (DFC)، أي ما يعادل 5.8 % من الفواتير المعالجة.

7 فواتير جميع تواريخها معلومة أي ما يعادل 8.14

## 2. على مستوى قسم المشاريع والأعمال التجارية العامة (SAG)

في عينة من 8 فواتير على مستوى قسم المشاريع والأعمال التجارية العامة تم تسجيل النتائج التالية حسب ما يظهره الجدول الموالي:

**الجدول رقم (4\_8):** تدقيق فواتير قسم المشاريع والأعمال التجارية العامة (SAG)

الفواتير	مبلغ الفاتورة	تاريخ وصول الفاتورة إلى DD	تاريخ الامر	تاريخ الوصول إلى SAG
4	73203.03	مجهول	معلوم	مجهول
8	636171.11	معلوم	معلوم	مجهول

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

4\_ فواتير مجهولة تاريخ الوصول إلى مديرية التوزيع بالمسيلة (DD) أي ما يعادل 50% من الفواتير المعالجة.

8\_ فواتير مجهولة تاريخ الوصول إلى قسم المشاريع العامة (SAG)، أي ما يعادل 100% من الفواتير المعالجة.

## 3. على مستوى قسم التقنيات الكهربائية (DTE)

في عينة من 12 فاتورة على مستوى قسم التقنيات الكهربائية (DTE) تم تسجيل النتائج التالية:

5 فواتير على مستوى (DTE) حذف فيها التحويل.

7 فواتير تعرض تجهيزات المركز لوحظ أنها ليست متماثلة.

✓ بالمسيلة.

وعليه ومن خلال ما تقدم ومن أجل السماح بتصور (رؤية) واضح في محتوى نظام فواتير الموردين يجب الوقوف على ما يلي:

✓ يجب على مديرية التوزيع بالمسيلة (DD) إنجاز سجل فواتير على مستوى مكتب التنفيذ (الأمر)؛

✓ تسجيل تاريخ وصول الفواتير ويكون مقابل أو على ظهر الصفحة الأصلية لأي فاتورة؛

✓ مواعيد (آجال) معالجة الفواتير الموردين يبدأ من استلام الفواتير على مستوى مكتب التنفيذ (الأمر)؛

✓ تحتاج الفواتير إلى عمل ظاهر ومزدوج يوقع مع ذكر تاريخ الاستلام؛

- ✓ ضمان تسجيل الفواتير في سجل الاستقبال؛
- ✓ إظهار الختم وتاريخ الاستلام (الجدولة في 7 أيام)؛
- ✓ في حالة تقديم الفاتورة في صورة ناقصة تعاد في ظرف 7 أيام.

### التقرير3: تدقيق خاص بالصفقات والطلبات ورسائل الطلبات

#### الجدول رقم(4\_9): تدقيق الصفقات والطلبات ورسائل الطلبات

المسؤول عن التدقيق	المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز للشرق
القائم بالتدقيق	طرف ثلاث مفتشين: رئيس المهمة ومشرف ومدقق
مدة المهمة	25يوم
الجهة المعنية بالتدقيق	المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز للشرق
الهدف من مهمة التدقيق	تضمنت المهمة ما يلي: - شروط ومؤهلات انتقاء الموردين؛ - خصائص الصفقات والطلبات؛ - مراقبة الالتزامات (التعهدات)؛ - الأعمال النهائية وتطور الموردين. هدفت المهمة إلى : - ضمان أحسن تقنية لمحتوى التنظيمات الجديدة؛ - تطوير وضع الأعمال للإجراءات الإدارية للصفقات والطلبات والتعرف على الصعوبات الممكنة التي يمكن أن تعرض للخطر وتحقيق الأهداف الجوهرية والعلاقات والتكاليف والمواعيد.

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

عملية التدقيق الخاصة بالصفقات والطلبات ورسائل الطلبات خلصت للنتائج التالية:

- **نقاط القوة:** عملية التدقيق خلصت إلى العديد من نقاط القوة نذكر منها:
  - ✓ في عينة من 11 دفتر شروط ( دفتر أعباء ) متعلقة بأراء عرض الطلبات ، وجد أن كلها صححت من طرف CECCM ونشرت في BAOSSEM في الموعد المحدد؛
  - ✓ مجموع الانشغالات متعلقة بالطلبات ورسائل الطلبات أرسلت؛
  - ✓ وجود مجموعة من PV مع مصادقة لأرقام اللجان من أجل جميع عروض البحوث من طرف COPAM و CEO (في عينة من 30 مشروع)؛

✓ أوراق الحضور والمراقبة (الملاحظة) مقدمة بتعهد كتابي ومصادقة من طرفهم في الأخير (التطبيق تم على عينة من 30 مشروع).

■ **نقاط الضعف:** كما خلصت عملية التدقيق إلى العديد من مواطن لضعف ونذكر منها:

- ✓ العديد من الحصص كانت غير مجدية؛
- ✓ بضع قرارات اللجان لم تكن متطابقة؛
- ✓ هناك مجموعة من فواتير الموردين غير منجزة وأخرى غير مطابقة مع مواعيد التعاقد؛
- ✓ مواعيد دفع فواتير الموردين طويلة بالمقارنة مع متوط الأجل للترتيبات مع الفواتير؛
- ✓ تأخر في دفع الفواتير مما يسبب ضغط للخزينة نتيجة لوضع تدابير وإجراءات متأخرة؛
- ✓ العديد من الفواتير كانت مرتبة مع وجود أخطاء (إما في الكميات، الأسعار غي متطابقة، تأخر ...)
- ✓ عدم تطبيق ومراقبة عقوبة التأخير؛
- ✓ تأخر في تحقيق وإنجاز المشاريع؛
- ✓ عدم رضى قسم من الزبائن؛
- ✓ عدم تقديم عروض أو تقديم عروض مغالى فيها؛
- ✓ عدم تحقيق الأهداف المسطرة؛
- ✓ عدم الامتثال لإجراءات منح العقود الخاصة؛
- ✓ عدم رضى قسم من الموردين؛
- ✓ الاضرار بصورة وعلامة المؤسسة؛
- ✓ عدم وجود هدف لجدولة المواعيد؛
- ✓ تأخر في توفير الأموال اللازمة لتغطية المشاريع؛
- ✓ المصالح التقنية لا تدعم التحقق من صحة المصادقة على الكشوف النهائية في الطلبات؛
- ✓ غياب جهاز الرقابة والمتابعة لضمان أحسن تنفيذ؛
- ✓ الضعف في الرقابة في الفواتير على مستوى الاستثمارات.

### ثالثاً: عرض لعمليات التدقيق لمدى تنفيذ التوصيات المقترحة في المؤسسة محل الدراسة

سننظر هنا إلى مهمة تتعلق بالتدقيق في بعض التوصيات المقترحة في عمليات تدقيق سابقة قام بها مجموعة من المدققين بتكليف من شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق على المؤسسة محل الدراسة حسب ما يوضحه الجدول الموالي:

#### الجدول رقم(4\_10): تدقيق مدى تنفيذ التوصيات المقترحة

المسؤول عن التدقيق	المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز للشرق
القائم بالتدقيق	طرف أربع مدققين: رئيس المهمة وثلاث مدققين
مدة المهمة	20 يوم
الجهة المعنية بالتدقيق	المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز للشرق
الهدف من مهمة التدقيق	هدفت المهمة إلى: - إجراء ملاحظات على عمليات التدقيق السابقة؛ - تقديم تقييم موضوعي لكيفية إدارة التوصيات المقدمة في عمليات تدقيق سابقة.

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

النتائج الأساسية لهذه مهمة إدارة التوصيات السابقة خلصت للنتائج التالية حسب ما يظهره الجدول الموالي:

#### الجدول رقم(4\_11): نتائج تقييم إدارة التوصيات

العنوان	عدد التوصيات الصادرة	عدد الاختلالات المكتشفة
إدارة العملاء	32	23
تسيير الاستخدامات الخاصة	11	09
تسيير برامج الدولة	13	12
صيانة شبكات توزيع الغاز	24	22
العقود، الطلبات ورسائل الطلب	13	09
المجموع	93	75

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه تم استخلاص ما يلي:

عمليات التدقيق التي أنجزت في المؤسسة محل الدراسة في فترات سابقة حددت 93 توصية للتنفيذ، 75 توصية تم تنفيذها فعلا وتم تصحيح الاختلالات المكتشفة أي ما يعادل 80.64 %، 19.36 توصية لم تنفذ أي ما يعادل 22.58 % .  
تفاسي هذه المهمة كانت حسب ما تظهره الجداول الموالية:

**الجدول رقم(4\_12):** تدقيق التوصيات الخاصة بتسيير العملاء

التوصيات	العدد	النسبة
التوصيات المنفذة	23	71.87%
التوصيات قيد التنفيذ	00	00%
التوصيات غير المنفذة	09	28.13%
المجموع (التوصيات الصادرة)	32	100%

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نجد أنه تم تنفيذ 23 توصية من مجموع 32 توصية صادرة أي ما يعادل 71.87 %، وأن 9 توصيات غير منفذة أي ما يعادل 28.13 %.

**الجدول رقم(4\_13):** تدقيق التوصيات الخاصة بتسيير الاستخدامات الخاصة

التوصيات	العدد	النسبة
التوصيات المنفذة	9	81.81%
التوصيات قيد التنفيذ	00	00%
التوصيات غير المنفذة	02	18.19%
المجموع (التوصيات الصادرة)	11	100%

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نجد أنه تم تنفيذ 9 توصية من مجموع 11 توصية صادرة أي ما يعادل 81.81 %، وأن 2 توصيتان غير منفذة أي ما يعادل 18.19 %.

**الجدول رقم(4\_14):** تدقيق التوصيات الخاصة بتسيير برامج الدولة

التوصيات	العدد	النسبة
التوصيات المنفذة	12	92.31%
التوصيات قيد التنفيذ	00	00%
التوصيات غير المنفذة	01	7.69%
المجموع (التوصيات الصادرة)	13	100%

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نجد أنه تم تنفيذ 12 توصية من مجموع 13 توصية صادرة أي ما يعادل 92.31%، وأن 1 توصية غير منفذة أي ما يعادل 7.69%.

**الجدول رقم(4\_15): تدقيق التوصيات الخاصة بصيانة شبكات توزيع الغاز**

التوصيات	العدد	النسبة
التوصيات المنفذة	22	91.67%
التوصيات قيد التنفيذ	00	00%
التوصيات غير المنفذة	02	8.33%
المجموع (التوصيات الصادرة)	24	100%

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نجد أنه تم تنفيذ 22 توصية من مجموع 24 توصية صادرة أي ما يعادل 91.67%، وأن 02 توصية غير منفذة أي ما يعادل 8.33%.

**الجدول رقم(4\_16): تدقيق التوصيات الخاصة بالعقود، الطلبات ورسائل الطلب**

التوصيات	العدد	النسبة
التوصيات المنفذة	09	69.23%
التوصيات قيد التنفيذ	00	00%
التوصيات غير المنفذة	04	30.77%
المجموع (التوصيات الصادرة)	13	100%

**المصدر:** من اعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نجد أنه تم تنفيذ 9 توصية من مجموع 13 توصية صادرة أي ما يعادل 69.23%، وأن 4 توصيات غير منفذة أي ما يعادل 30.77%.

حسب رأي لجنة التدقيق فإن مهمة المتابعة كانت غير مرضية بسبب عدم تطبيق جميع التوصيات المقترحة.

من خلال ما تقدم نخلص إلى أن المؤسسة تعتمد على مهام التدقيق في القيام بعمليات الرقابة على نشاطها وهو ما يثبت صحة الفرضية الجزئية الثانية حاجة المؤسسة للتحكم في نشاطاتها تدفعها لتبني نظام الرقابة الداخلية.

من خلال اثبات الفرضيات الجزئية الأولى والثانية يمكن اثبات الفرضية الرئيسية الأولى:"  
أهمية نظام الرقابة الداخلية تدفع المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى تبنيه وتوفير مقوماته".

### المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث الخطوات المعمول بها في إجراء الدراسة الميدانية، ومن خلالها يتم دراسة الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى، وذلك بدراسة عينة من فروع المؤسسات الاقتصادية العمومية.

#### المطلب الأول: أدوات إجراء الدراسة

استهدفت دراستنا مجموعة من فروع المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، حيث تم استخدام البيانات المتعلقة بالمقابلة والملاحظة والاستبيان الإحصائي.

لقد قمنا بتوجيه الاستبيان بشكل عام لمجموعة من فروع المؤسسات الاقتصادية العمومية الناشطة في مختلف القطاعات والمنتشرة في عدة ولايات

**1. المقابلة:** تعد المقابلة وسيلة من وسائل الدراسات الميدانية وتعتبر من الأدوات الفعالة لجمع البيانات

لقد قمنا بإجراء مقابلات مع مختلف مسيري المؤسسات، رؤساء المصالح، رؤساء قسم المالية والمحاسبة، المراجعين الداخلي، مراقبو التسيير، رؤساء الفروع، رؤساء الوكالات، المفتشين باعتبارهم الفئة المستهدفة في هذه الدراسة، كما قمنا بإرسال رسائل عبر البريد الإلكتروني والاتصال عبر الهاتف مع بعضهم في الحالات التي تعذرت فيها المقابلة المباشرة معهم.

**2. الملاحظة:** بالإضافة إلى المقابلة استخدمنا أيضا الملاحظة حيث تعتبر أداة أساسية في

البحث العلمي تستخدم لجمع البيانات والمعلومات من خلال مشاهدة وتسجيل مختلف الأحداث كما تتيح للباحث الحصول على معلومات وبيانات دقيقة وغير مشوهة من بيئة المؤسسة، لقد قمنا بتسجيل أهم الملاحظات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل استخدامها في تحليل فقرات الاستبيان ونتائج الدراسة الميدانية.

**3. الاستبيان الإحصائي:** يعتبر الاستبيان الإحصائي أحد أهم أدوات جمع المعلومات في البحث العلمي، ويتم تصميمه بشكل يسمح بالحصول على معلومات كمية ونوعية تستخدم في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، حيث يتم توزيعه على عينة من الأشخاص المستهدفين في الدراسة، وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة والاستفسارات المتنوعة والمرتبطة ببعضها بشكل يحقق الهدف الذي يسعى إليه الباحث على ضوء طبيعة الموضوع والإشكالية المعالجة.

تمت عملية تصميم الاستبيان في دراستنا وصياغة فقراته وفقا للأطر النظرية، والدراسات السابقة ومرورا بمجموعة من المراحل كان من أبرزها تحديد الأبعاد التي تعكس الإشكالية والفرضيات واستخدام العبارات الواضحة اثناء صياغة فقرات الاستبيان كمرحلة أولى مرورا بإعادة تصميمه وضبطه في شكله النهائي كمرحلة ثانية لقد قمنا باستخدام عبارات ومصطلحات سهلة الفهم، وواضحة وخالية من الغموض، إضافة الى مراعاة السلامة في اللغة (الملحق رقم)، وفي مرحلة ثالثة تم تحكيم الاستبيان من طرف مجموعة من الأساتذة المتخصصين (الملحق رقم).

ومن ثم تسليمه مباشرة للمستهدفين في الدراسة حرصا منا لشرح فحوى الفقرات غير المفهومة لديهم، كما قمنا بإرسال نسخة إلكترونية من الاستبيان للعديد من اطارات المؤسسات عن طريق البريد الإلكتروني.

لقد قمنا بشرح محتوى الاستبيان في صفحته الأولى، وكذلك توضيح أهمية إجابة الأفراد المستهدفين على فقراته، وبأنه سيستخدم بكل سرية وموضوعية لأغراض علمية بحثه. لقد تضمن الاستبيان خمس محاور، أربعة منها أساسية فقراتها تتمحور حول الدراسة ومحور خامس متعلق بالمعلومات العامة، حيث كان على النحو التالي:

المحور الأول: (من العبارة رقم 1 إلى العبارة رقم 11) تهدف عبارات المحور الأول لمعرفة واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة. وقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي (غير موافق تماما، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماما) للإجابة على هذه العبارات.

المحور الثاني: (من العبارة 1 إلى العبارة 16) تهدف عبارات هذا المحور لمعرفة إجابة أفراد العينة حول واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية محل الدراسة، مع اعتماد نفس المقياس (ليكرت) لاعتماد الاجابة المناسبة.

المحور الثالث: (من العبارة 1 إلى العبارة 21) تهدف عبارات هذا المحور لمعرفة إجابة أفراد العينة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية مع استخدام نفس المقياس (ليكرت) لاعتماد الاجابة المناسبة.

المحور الرابع: (من العبارة 1 إلى العبارة 17) تهدف عبارات هذا المحور لمعرفة إجابة أفراد العينة حول النقائص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية (ليكرت) لاعتماد الاجابة المناسبة.

المحور الخامس: تضمن معلومات عامة حول المؤسسة محل الدراسة وكذا معلومات عن المبحوث.

تم الاعتماد في تصميم الاستبيان على سلم ليكرت (likert) الخماسي، يعد هذا السلم واحدا من أكثر الأدوات شيوعا لقياس الارتياح والرضا لدى الأفراد بشكل كمي. ولتحديد مجال كل فئة يتم تحديد المدى وطول الفئة كالتالي:

$$\text{المدى} = \text{الحد الأعلى للفئة} - \text{الحد الأدنى للفئة} = 5 - 1 = 4$$

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد الفئات}} = \frac{4}{5} = 0,8$$

يصبح الحد الأدنى للفئة الأولى هو أقل قيمة في المقياس وهي الواحد، وبإضافة طول الفئة نحصل على الحد الأعلى للفئة كما هو موضح في الجدول التالي:

**سلم ليكرت الخماسي:**

درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المجال	(1,8 1)	(2,60 1,81)	(3,40 2,61)	(4,20 3,41)	(5 4,21)
مستوى الأهمية	مستوى منخفض جدا من القبول	مستوى منخفض من القبول	مستوى متوسط من القبول متوسط	مستوى عال من القبول	مستوى عال جدا من القبول

**المصدر:** لعشاش عبد الحليم، دور تسيير تكاليف سلسلة التوريد في زيادة تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص ادارة المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016، ص 219.

### المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

استهدفت الدراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية والتي تطبق نظام الرقابة الداخلية، وتمثل مجتمع الدراسة في عينة موجهة نحو مدير المؤسسة، مراقب التسيير، رئيس قسم المالية، رئيس قسم المحاسبة، رؤساء المصالح، المراجع الداخلي، المدير التجاري، رؤساء الفروع، رؤساء الوكالات، المفتشين بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة. بعد القيام بتوزيع وجمع استمارات الاستبيان الخاص بدراستنا، قمنا بتفريغ محتواه في برنامج IBM SPSS Statistics 27 من أجل تحليل البيانات المتحصل عليها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تتناسب وطبيعة البيانات وذلك لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفروض. لقد تم توزيع 150 استمارة، والجدول التالي يوضح عينة الدراسة والردود المسترجعة القابلة للتحليل.

**الجدول (4\_17): عينة الدراسة وعدد الردود**

البيان	العدد	النسبة
عينة الدراسة	150	100%
عدد الردود المسترجعة	114	76%
عدد الردود غير المسترجعة	36	24%
عدد الردود الصحيحة	80	70,17%
عدد الردود غير الصحيحة	34	29,83%

**المصدر:** من إعداد الباحثة

لقد واجهتنا العديد من الصعوبات خاصة في مرحلة التوزيع ومرحلة الاسترجاع، رغم ذلك تم استرجاع 114 استمارة من أصل 150 استمارة موزعة أي بنسبة ردود 76%، 34 استمارة منها ملغاة أي بنسبة 29,83% من مجموع الردود المسترجعة، أما الردود الصحيحة فقد بلغ مجموعها 80 استمارة صحيحة بنسبة مئوية 70,17% من مجموع الردود المسترجعة وهي نسبة معتبرة تسمح لنا بالقيام بمختلف الاختبارات الاحصائية.

## الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

- ولتحليل الإجابات المتحصل عليها تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تتناسب وطبيعة البيانات، وفيما يلي توضيح لهذه الأساليب ومبررات استخدامها:
- ✓ التكرارات والنسب المئوية: من أجل وصف خصائص العينة ومعرفة الاتجاه العام لمفرداتها.
  - ✓ المتوسط الحسابي: تم استخدامه بهدف عرض متوسطات متغيرات الدراسة وترتيبها حسب أهميتها.
  - ✓ الانحراف المعياري: بهدف تحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل فقرة عن متوسطها الحسابي.
  - ✓ معامل ارتباط بيرسون: لتحديد الارتباط بين متغيرات الدراسة، والتأكد من صدق الاتساق الداخلي لكل محور من محاور الاستبيان.
  - ✓ معامل ألفا كرونباخ: لمعرفة ثبات وصدق بيانات الاستبيان.
  - ✓ اختبار t test للعينة الواحدة: لفحص ما إذا كان متوسط متغير ما للعينة أصغر أو يساوي أو أكبر من القيمة الثابتة، حسب المقياس لكرت تساوي 3 كونها تتوسط درجات الإجابات.
  - ✓ معامل الانحدار الخطي البسيط: لتحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة.

### المبحث الثالث: اختبار وتحليل بيانات الدراسة

نتطرق في هذا المبحث لمراحل أو مختلف خطوات تحليل الاستبيان الاحصائي، من خلال دراسة عينة من فروع المؤسسات الاقتصادية الكبرى التي تنشط في مجالات مختلفة بهدف التعرف على نظام الرقابة الداخلية ودوره في التحكم في نشاطات هذه المؤسسات.

### المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق بيانات الدراسة

يقصد بثبات وصدق الدراسة مدى قدرة الاستبيان على إعطاء نتائج متقاربة أو متماثلة عند إعادة تطبيقه على نفس العينة أو عينات مماثلة في ظروف متشابهة، يعني ذلك أن الاستبيان يجب أن يكون موثوقاً وثابتاً على مدى الزمن وفي مختلف الظروف ليكون له قيمة في البحث والتحليل، هناك عدة طرق لقياس ثبات الاستبيان، من بينها:

#### 1. اختبار ألفا كرونباخ:

يستخدم هذا الاختبار لقياس الثبات الداخلي للدراسة، أي مدى تجانس العناصر في المقياس مع بعضها البعض، حيث تتراوح قيمة ألفا كرونباخ بين 0 و 1 وتعتبر القيمة المقبولة عادة هي التي تكون أكبر من 0,7 أو 0,8. جاءت نتائج دراستنا كما يلي:

#### جدول (4\_18): قيم معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

رقم المحور	المحور	العبرة	معامل ألفا كرونباخ
01	واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية	من 1 إلى العبرة 11	0,838
02	تطبيق نظام الرقابة الداخلية	من 12 إلى العبرة 27	0,845
03	فعالية نظام الرقابة الداخلية	من 28 إلى العبرة 48	0,938

0,913	من 49 إلى العبارة 65	النقائص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية	04
0,968	جميع الاستبيان		4+3+2+1

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

حسب قيم الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الدراسة وقيمة الاستبيان ككل كان مرتفع وأكبر من القيمة المعيارية للاختبار وهي قيم ممتازة وجد مناسبة وتفي بأهداف وأغراض الدراسة ما يدل على قوة التماسك والثبات الداخلي لبيانات الدراسة حيث أن قيمة الاستبيان ككل 0,968 تؤكد ثبات الاستبيان.

يتضح من الجدول رقم (4\_2) أعلاه أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة مرتفع حيث بلغ 0,968 لإجمالي فقرات الاستبيان، فيما تراوح ثبات المحاور ما بين 0,838 كحد أدنى وبين 0,938 كحد أقصى هذا ما يدل أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة.

## 2. اختبار الاتساق الداخلي

يقصد بالاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، مدى اتساق كل عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، أي أن العبارة تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر، ويتم ذلك من خلال حساب معامل الارتباط كارل بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليها، والجدول التالي يوضح المجالات التي تنتمي إليها قيم الارتباط. حيث أن إشارة القيمة تدل على نوع العلاقة فإذا كانت الإشارة موجبة فالعلاقة طردية أما إذا كانت إشارة القيمة سالبة فالعلاقة عكسية.

**الجدول (4\_19): المجالات التي ينتمي إليها قيم الارتباط**

القيمة	0	0,1_0,3	0,3_0,5	0,5_0,7	0,7_0,9	0,9_0,99	1
القوة	منعدم	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	قوي	قوي جدا	تام

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

**جدول (4\_20): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول**

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون
1. تولي مؤسستكم أهمية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.	**0,680
2. تستخدم مؤسستكم نظام الرقابة الداخلية من أجل الرقابة.	**0,662
3. تستخدم مؤسستكم نظام معلومات خاص بنظام الرقابة الداخلية.	**0,746
4. تقوم مؤسستكم بإعداد التقارير وتحديد الانحرافات خلال عمليات المراقبة.	**0,638
5. تقوم مؤسستكم باتخاذ إجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة.	**0,634
6. يشارك في إعداد نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم عدد كبير من الإطارات.	**0,680
7. تحترم مؤسستكم إجراءات إعداد نظام الرقابة الداخلية.	**0,719
8. صلاحيات الرقابة الحالية في المؤسسة كافية لإنجاز مهامهم	**0,655
9. قلة عدد الكوادر المتخصصة بالرقابة تؤدي إلى ازدياد واجباتهم بحيث تشغلهم عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس	0,157

10. يتمتع كادر الرقابة الداخلية بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب والاختلاس	**0,711
11. هناك تعاون بين الرقابة الداخلية وقسم المحاسبة لمنع الهدر في المال العام	**0,663
** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,01	
* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,05	

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية ارتباطاً طردياً حيث تراوحت قيم الارتباط بين (0,634 - 0,746) متوسط إلى قوي وذلك عند مستوى معنوية 0,01 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية، فيما عدا الفقرة رقم 9 (قلة عدد الكوادر المتخصصة بالرقابة تؤدي إلى ازدياد واجباتهم بحيث تشغلهم عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس) حيث كان معامل ارتباطها يساوي 0,157 مع باقي فقرات المحور وهو ارتباط ضعيف جداً وهذا ما يدل على عدم وجود أي دلالة إحصائية وأي علاقة ارتباطية لها مع هذا المحور وهذا ما يدفعنا لاستبعاد هذه الفقرة عند القيام بعملية التحليل. وبهذا تعتبر فقرات المحور الأول (الفقرات 1.2.3.4.5.6.7.8.10.11) دالة إحصائياً ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول (4\_21): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الفقرات	معامل ارتباط بيرسون
1. تساعد الرقابة الجيدة المؤسسة في تقليل الأخطاء.	**0,515
2. هناك تداخل في وظائف المراقب والمحاسب.	0,093
3. يشمل نظام الرقابة الداخلية كافة أنشطة المؤسسة وتحديد مراكز سلطة المسؤولية.	**0,616
4. يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على وضع مجموعة من اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائه داخل كل إدارة.	**0,513
5. تبين هذه اللوائح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مجال المعاملات والتصرف بالموجودات.	**0,479
6. يؤثر أسلوب الرقابة (قياس الأداء) المستخدم على كافة أداء المؤسسة	**0,571
7. يهدف نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة.	**0,568
8. سجلات الموجودات (الأصول الثابتة) موجودة ومنظمة وتشمل كل الأصول التي بحوزة المؤسسة وتتضمن التفاصيل المتعلقة بها (تاريخ الحيازة، ثمن الحيازة، قسط الإهلاك، الإهلاك المتراكم...).	**0,694
9. القدرة للوصول إلى السجلات المحاسبية مقتصرة على المسؤولين عنها	*0,259
10. نظام الرقابة الداخلية يعمل على استباق ومنع حدوث الأخطاء والغش والانحرافات واكتشافها أولاً بأول واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها ومنع تكرارها	**0,661
11. يتم استخدام كافة الوسائل الآلية في إعداد وإرسال السجلات والوثائق المحاسبية	**0,727

**0,717	12.تقوم المؤسسة بجرد دوري لعناصر الأصول الثابتة وتقارن نتائج الجرد مع السجلات المختلفة
**0,640	13.تعتمد مؤسستكم على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازي.
**0,645	14.تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا مما يسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازنات التقديرية
**0,719	15.الموازنات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية.
**0,697	16.تخضع البيانات المالية لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنات مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية من قبل المستويات المسؤولة عن الشركة قبل إصدار هذه البيانات.
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0,01	
*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0,05	

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها تطبيق نظام الرقابة الداخلية ارتباطا طرديا حيث تراوحت قيم الارتباط بين (0,479 \_ 0,727) وهو ارتباط من متوسط إلى قوي وذلك عند مستوى معنوية 0,01 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية طردية بين فقرات هذا المحور، فيما عدا الفقرة رقم 2 (هناك تداخل في وظائف المراقب والمحاسب). حيث كان معامل ارتباطها يساوي 0,093 مع باقي فقرات المحور وهو ارتباط ضعيف جدا وهذا ما يدل على عدم وجود أي دلالة إحصائية وأي علاقة ارتباطية لها مع هذا المحور وهذا ما يدفعنا لاستبعاد هذه الفقرة عند القيام بعملية التحليل.

الفقرة رقم 9 (القدرة للوصول إلى السجلات المحاسبية مقتصرة على المسؤولين عنها) كان ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 وارتباط 0,259 رغم انه ضعيف الا انه ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05

وبهذا تعتبر فقرات المحور الثاني (الفقرات 1.3.4.5.6.7.8.9.10.11.12.13.14.15.16) دالة إحصائيا ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (4\_22): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

معامل ارتباط بيرسون	الفقرات
**0,610	1. تقوم المؤسسة بمناقشة نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى دقته ومناسبته
**0,573	2. إتباع خطوات علمية مدروسة عند مراجعة مؤسسة ما يساعد على جودة نظام الرقابة الداخلية
**0,468	3. المؤهلات العلمية والعملية والكافية لدى المراجعين الداخليين يجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر قوة ومتانة
**0,638	4. تستند إدارة المؤسسة إلى البيانات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الإدارية
**0,698	5. توفر مؤسستكم بيانات محاسبية تستند إلى معايير جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن المحاسبة المالية.
**0,607	6. تتميز البيانات المحاسبية بالدقة والصدق والمصادقية في عرض البيانات وتحقيق الموضوعية والحياد وتتوفر على عناصر القدرة التنبؤية وأثبات الرقابة.
**0,530	7. إجراءات الرقابة الداخلية تكفل حماية الأصول من الاختلاس والتلف
**0,668	8. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضع قواعد تهدف الى تحديد معايير التصرف داخل المؤسسة
**0,711	9. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يوضح السياسات والإجراءات الإدارية ويقوم بتحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات وتحديد خطوط وقنوات الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

**0,678	10. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضمن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي تكاليفها وعوائدها.
**0,767	11. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضمن التحكم في السياسات التي وضعتها المؤسسة بغية تحقيق ما ترمي إليه من أهداف.
**0,732	12. يهدف نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة إلى تعزيز الاستخدام الفعال والمناسب للموارد، وتوفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليا.
**0,682	13. تهدف الإدارة من وجود نظام رقابي فعال إلى تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل سواء أكانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة.
**0,774	14. يهدف نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم إلى كفاءة وفعالية الأنشطة وكذا موثوقية المعلومات المالية والإدارية والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.
**0,771	15. نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوف المالية التي تصدرها المؤسسة.
**0,742	16. يوجد تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة لمصلحة نظام الرقابة الداخلية.
**0,596	17. توجد تعليمات واضحة ومحددة للرقابة الداخلية.
**0,716	18. تعمل إدارة المؤسسة على تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر.
**0,775	19. يتلاءم نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة عمل المؤسسة وملاءمته للشفافية.
**0,748	20. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسستكم على مستوى عال من الشفافية.
**0,593	21. تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسستكم من قبل الإدارة.
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0,01	
*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0,05	

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية ارتباطا طرديا حيث تراوحت قيم الارتباط بين (0,468\_ 0,775) متوسط إلى قوي وذلك عند مستوى معنوية 0,01 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية، وبهذا تعتبر فقرات المحور الثالث دالة إحصائيا ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

**جدول (4\_23): الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع**

معامل ارتباط بيرسون	الفقرات
**0,558	1. تسعى مؤسستكم لتطوير نظام الرقابة الداخلية
**0,510	2. تعمل مؤسستكم على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام التقنيات الحديثة.
**0,606	3. لا تعاني مؤسستكم من نقص الكوادر المؤهلة.
**0,712	4. تعمل مؤسستكم على تدريب الموظفين في مجال نظام الرقابة الداخلية.
**0,743	5. تعمل مؤسستكم على فهم آليات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.
**0,725	6. تعمل مؤسستكم على استغلال المعلومات الناتجة عن نظام الرقابة الداخلية.
**0,734	7. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسستكم وكذا الفروع على مستوى عال من الشفافية.

**0,660	8. تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسستكم من قبل الإدارة.
**0,522	9. الإدارة هي المسؤولة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، والإفصاح عن المعلومات بشفافية.
**0,688	10. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على الالتزام بالقوانين والأنظمة المعتمدة ومنع الغش والخطأ واكتشافهما بسرعة ومحاولة التصحيح بسرعة إن حدث.
**0,699	11. يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على تعزيز الثقة بالبيانات المالية المستندة إلى السجلات والدفاتر والمساعدة على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.
**0,737	12. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على حث العاملين على أداء العمل بدقة وإتقان من خلال تقسيمه وتحديد مسؤولية كل عامل.
**0,687	13. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على فصل المسؤوليات وتحديدها.
**0,621	14. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على تناوب العاملين على الوظيفة العاملة حيث يؤدي ذلك إلى اكتشاف الأخطاء أو عدم الدقة أو التقصير.
**0,603	15. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على عدم جواز أن يجمع الموظف بين مسؤولية المحافظة على الأصول والإمساك بسجلات ضبطها ومراقبتها.
**0,661	16. يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على مراعاة قيام الموظفين بإجازاتهم وتناوبهم على الوظائف حيث يؤدي ذلك لاكتشاف الغش أو التقصير.
**0,623	17. يضمن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على ضبط حركة الدخول والخروج من وإلى المؤسسة وموقعها للأشخاص والبضائع باستخدام النماذج اللازمة.
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0,01	
* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0,05	

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS من الجدول أعلاه يتضح أن جميع عبارات المحور الرابع ترتبط مع محورها النقائص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية ارتباطا طرديا حيث تراوحت قيم الارتباط بين (0,510 \_ 0,743) متوسط إلى قوي وذلك عند مستوى معنوية 0,01 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية، وبهذا تعتبر جميع فقرات المحور الرابع دالة إحصائيا ومتسقة داخليا مع الدرجة الكلية للمحور الرابع وصادقة لما وضعت لقياسه، مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع.

وعليه ومن خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) بدرجة مرتفعة وصدق اتساقها الداخلي مما يجعلنا نطبقها على كامل العينة

### المطلب الثاني: تحليل معطيات المحور الخامس من الاستبيان

تناول هذا المطلب عرض وتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الخامس من الاستبيان معلومات عامة، وذلك من خلال تفريغ إجابات أفراد العينة وتجميعها وتبويبها وعرضها في شكل جداول ومن ثم مخططات بيانية والقيام بتحليلها وذلك حسب نوع القطاع، نوع النشاط، حسب الوظيفة ...، وغيرها من بنود المحور الخامس من الاستبيان.

#### 1. تحليل معطيات عينة الدراسة من حيث نوع قطاع المؤسسة

الدراسة كانت موجهة نحو القطاع العام بنسبة 100 % وبالتالي فإنه تم توزيع الاستبيان على عدد من المؤسسات الاقتصادية العمومية فقط دون غيرها من المؤسسات التي تنتمي إلى القطاع الخاص أو المختلط.

#### 2. تحليل معطيات عينة الدراسة من حيث نشاط المؤسسة

من المعروف أن المؤسسات الاقتصادية تختلف عن بعضها البعض من حيث النشاط وبالتالي لكل منها اهداف تسعى لتحقيقها على غرار الهدف الأساسي وهو تحقيق اقصى ربح ممكن،

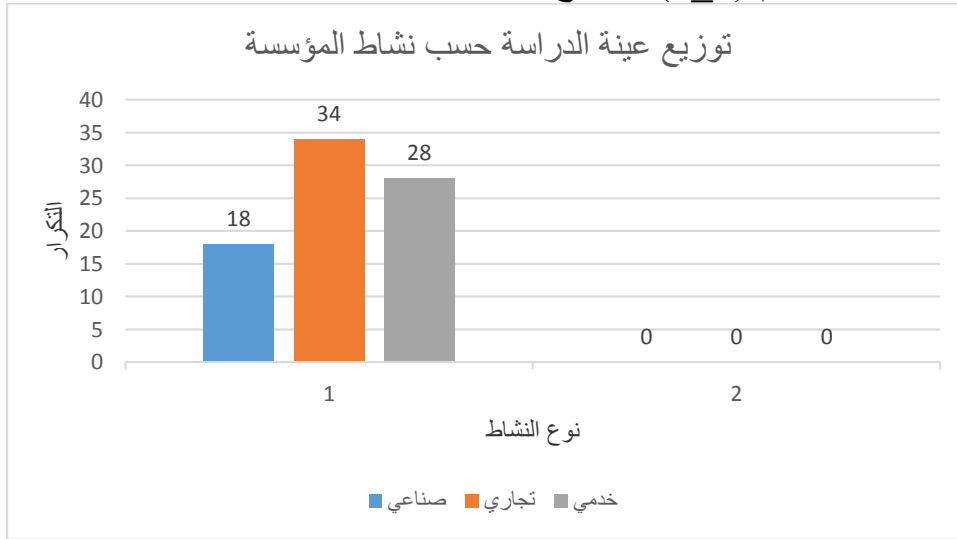
من هنا نجد منها ما نشاطها صناعي واخرى تجاري واخرى خدمي. الجدول التالي يوضح توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حسب نوع نشاط المؤسسة التي ينتمي إليها.  
**جدول رقم (4\_24):** توزيع عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة

نوع النشاط	التكرار	النسبة
صناعي	18	22,5 %
تجاري	34	42,5 %
خدمي	28	35 %
المجموع	80	100 %

**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

توصلت نتائج الدراسة إلى أن 22,5 % من أفراد عينة الدراسة يعملون بالمؤسسات الصناعية، وما نسبته 42,5 % يعملون بالمؤسسات التجارية، بينما 35 % من أفراد عينة الدراسة يعملون في القطاع الخدمي، من هنا نلاحظ تنوعا في عينة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة كما يوضحه الشكل ( )

**الشكل رقم (4\_2):** توزيع عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام Excel 2013

### 3. تحليل معطيات عينة الدراسة حسب نوع الوظيفة

استهدفت الدراسة إطارات المؤسسات الاقتصادية من: مدير المؤسسة أو الفرع أو الوكالة رئيس قسم المحاسبة والمالية، مراقب التسيير، رئيس قسم التفتيش، المراجع الداخلي، رؤساء المصالح. حيث يظهر الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة التي يشغلها الفرد في المؤسسة محل الدراسة.

**جدول رقم (4\_25):** توزيع عينة الدراسة حسب نوع الوظيفة

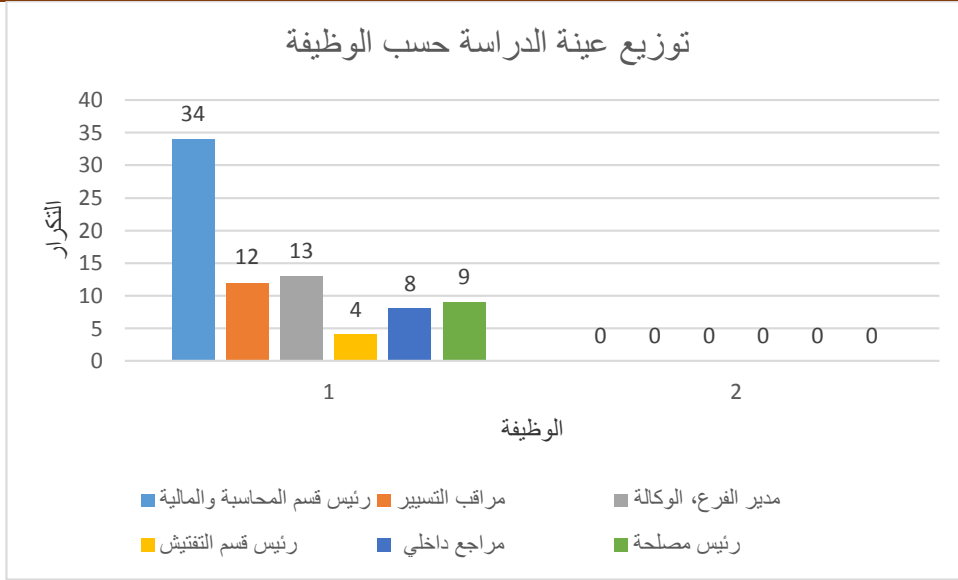
نوع الوظيفة	التكرار	النسبة
رئيس قسم المحاسبة والمالية	34	42,5 %
مراقب التسيير	12	15 %
مدير الفرع، الوكالة	13	16,25 %
رئيس قسم التفتيش	4	5 %

مراجع داخلي	8	10 %
رئيس مصلحة	9	11,25 %
المجموع	80	100 %

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمرجات نظام SPSS

تعد الوظيفة التي يشغلها المستجوب صورة لما قد يجيب وما قد يبدي من رأي حول موضوع بحثنا، ومن خلال الجدول أعلاه يتبين أن أغلب أفراد العينة ممن أجابوا على الاستبيان يشغلون وظيفة رئيس قسم المحاسبة والمالية بنسبة 42,5 % وهذا ما يعكس الارتباط الوثيق بين قسم المحاسبة والمالية وموضوع بحثنا، كما تشغل وظيفة مراقب التسيير ما نسبته 15 % وتمثل هذه النسبة أفراد عينة الدراسة الذين يشغلون منصب مراقب التسيير، ونجد ما نسبته 16,25 % يشغلون منصب مدير المؤسسة الفرع أو الوكالة، أما وظيفة التفتيش فتمثل نسبة 5 % من أفراد عينة الدراسة، وما نسبته 10 % من أفراد عينة الدراسة من يشغلون وظيفة المراجع الداخلي، أما رؤساء المصالح والأقسام فمثلت نسبتهم 11,25 % من أفراد عينة الدراسة، إن هذا التنوع في وظائف أفراد العينة يوضح التنوع في الإجابات المستلمة ودقتها وارتباطها بموضوع الدراسة إضافة إلى خبرة ومعرفة المستجوبين بالموضوع محل الدراسة، كما يتضح ملاءمة أفراد عينة الدراسة من خلال استهدافنا الوظائف التي يشغلها من لهم ارتباط قوي مع موضوع نظام الرقابة الداخلية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم(4\_3) : توزيع عينة الدراسة حسب نوع الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام Excel 2013

#### 4. تحليل معطيات عينة الدراسة حسب عدد الموظفين

يمثل الجدول التالي تحليلا لعدد الموظفين في كل مؤسسة من عينة الدراسة وقد تم تقسيمها إلى مجموعات تضم المجموعة الأولى التي يقل عدد الموظفين فيها عن 50 موظف، المجموعة الثانية تضم المؤسسات التي يزيد عدد الموظفين فيها عن 50 ويقل عن 100 موظف، واخر مجموعة

تضم المؤسسات التي يزيد عدد الموظفين فيها عن 100 موظف.

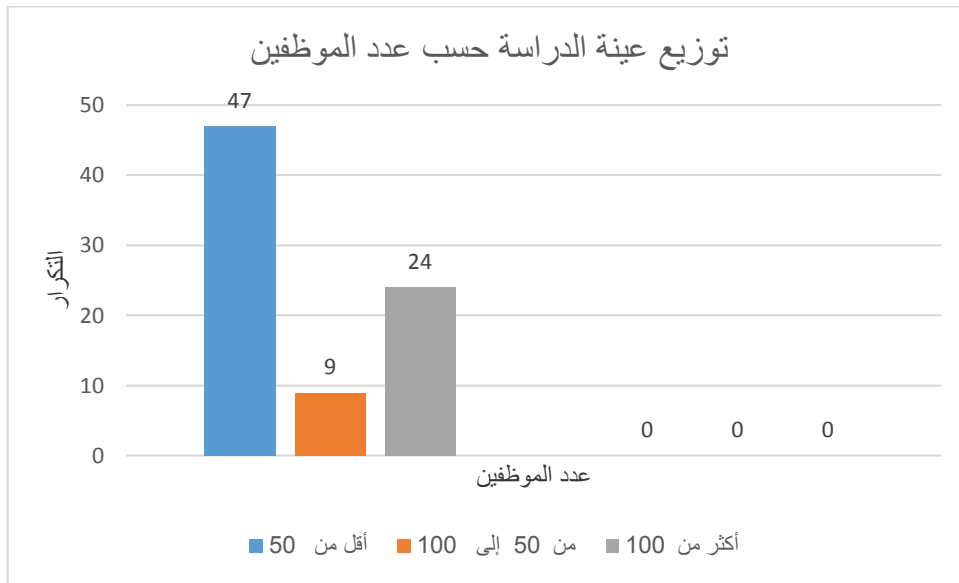
جدول رقم(4\_26) : توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين

عدد الموظفين	التكرار	النسبة
أقل من 50	47	58,75 %
من 50 إلى 100	9	11,25 %
أكثر من 100	24	30 %
المجموع	80	100 %

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

الجدول أعلاه يظهر عدد الموظفين في المؤسسات محل الدراسة حيث نجد أن المؤسسات التي توظف أقل من 50 عامل كانت بنسبة 58,75 % وهي النسبة الأكبر، بينما نسبة المؤسسات التي توظف من 50 إلى 100 عامل كانت 11,25 %، في حين بلغت نسبة المؤسسات التي توظف أكثر من 100 عامل نسبة 30 %، النتائج تبين أن أغلب المؤسسات محل الدراسة توظف عدد محدود من العمال وهذا نظرا لكون المؤسسات محل الدراسة عبارة عن فروع للمؤسسات الأم. وهذا ما يوضحه الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (4\_4): توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام Excel 2013

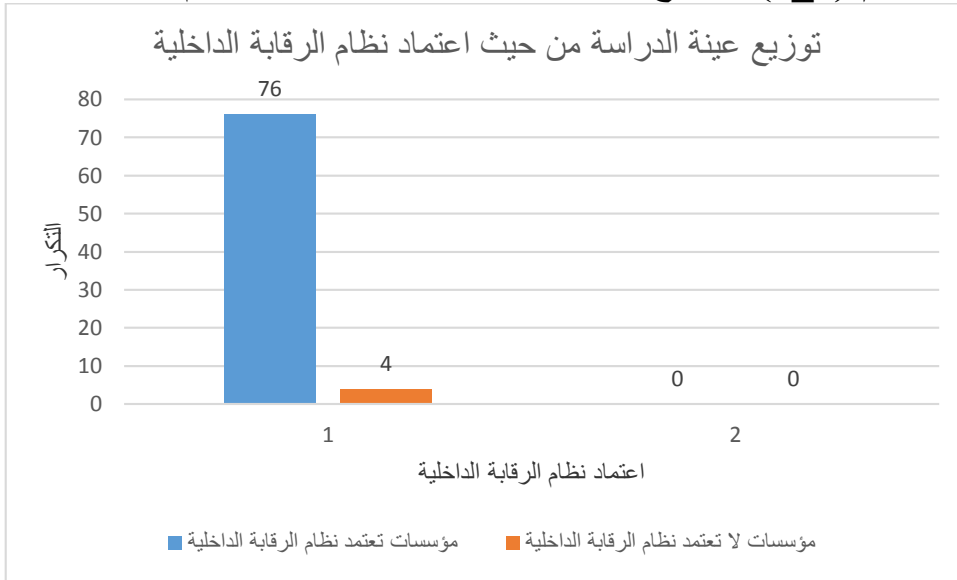
5. تحليل معطيات عينة الدراسة من حيث اعتماد نظام الرقابة الداخلية يظهر الجدول الموالي توزيع عينة الدراسة من حيث اعتمادها على نظام الرقابة الداخلية، فالمؤسسات تختلف من حيث مستوى تطبيق نظام الرقابة الداخلية، كما يلي:  
جدول رقم (4\_27): توزيع عينة الدراسة من حيث اعتماد نظام الرقابة الداخلية

النسبة	التكرار	نظام الرقابة الداخلية
95 %	76	مؤسسات تعتمد نظام الرقابة الداخلية
5 %	4	مؤسسات لا تعتمد نظام الرقابة الداخلية
100 %	80	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

أظهرت النتائج المبينة في الجدول أعلاه أن ما نسبته 95 % من المؤسسات محل الدراسة تعتمد نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يتضح أيضا من خلال اجابات أفراد عينة الدراسة، بينما تمثل نسبة 5 % مجموع المؤسسات التي أجاب أفراد عينة الدراسة بأن مؤسساتهم لا تعتمد نظام الرقابة الداخلية، إن هذه النسبة 5 % قد تفسر كون أن هؤلاء المستجوبين لم تكن لهم صورة واضحة وخلفية معرفية حول هذا النظام، أو لخطأ ما في الإجابة عن هذا السؤال في الاستبيان. ويوضح الشكل الموالي توزيع عينة الدراسة م حيث اعتماد نظام الرقابة الداخلية

الشكل رقم (4\_5): توزيع عينة الدراسة من حيث اعتماد نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام Excel 2013

6. تحليل معطيات عينة الدراسة من حيث الجهة المسؤولة عن عمليات الرقابة:

يظهر الجدول التالي توزيع عينة الدراسة من حيث الجهة المسؤولة والمخول لها القيام بعملية الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة وهنا تم التوصل إلى ثلاث مجموعات المجموعة الأولى تضم المؤسسات محل الدراسة التي تخضع للرقابة من طرف المديرية العامة، مجموعة ثانية من المؤسسات محل الدراسة تخضع للرقابة من المديرية الجهوية، وفي مجموعة ثالثة نجد مجموع المؤسسات محل الدراسة الخاضعة للرقابة من طرف المديرية العامة والجهوية معا

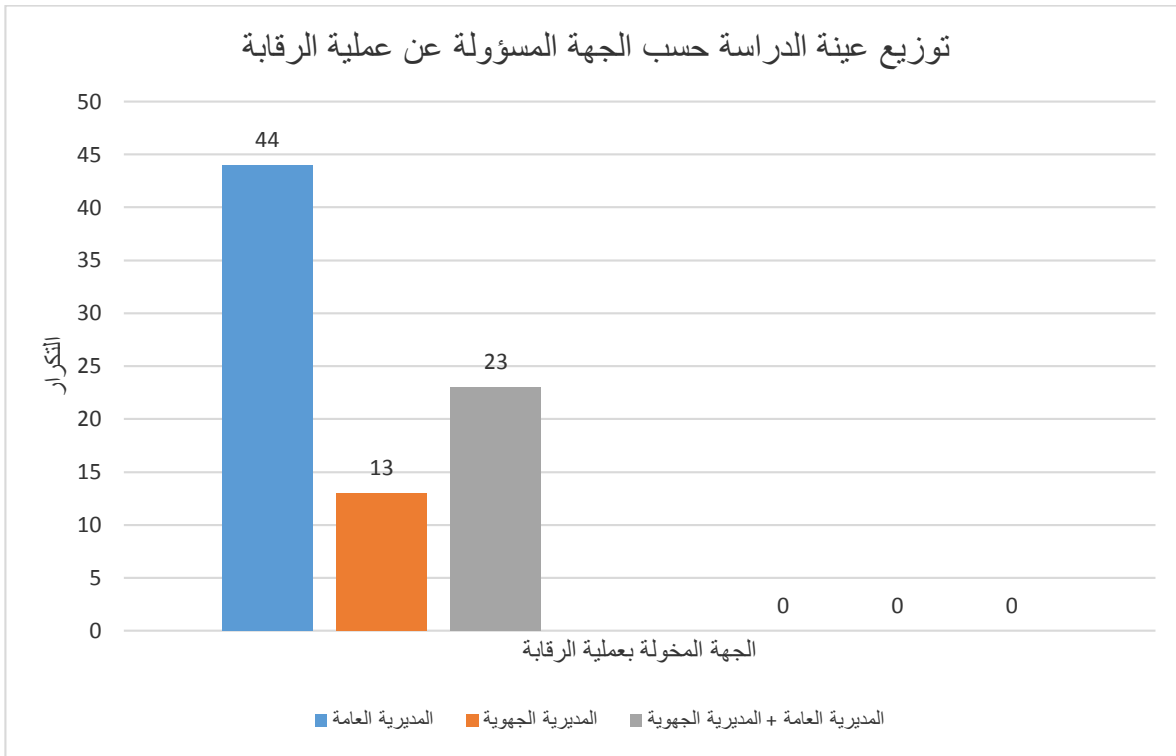
جدول رقم (4\_28): توزيع عينة الدراسة من حيث الجهة المسؤولة عن عمليات الرقابة

الجهة المخولة بعملية الرقابة	التكرار	النسبة
المديرية العامة	44	55%
المديرية الجهوية	13	16,25%
المديرية العامة + المديرية الجهوية	23	28,75%
المجموع	80	100%

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن ما نسبته 55% من مجموع المؤسسات محل الدراسة تخضع للرقابة من طرف المديرية العامة أي أن المؤسسة الفرع محل الدراسة تخضع لعملية الرقابة مباشرة من المديرية العامة التابعة للمؤسسة الأم، في حين أن ما نسبته 16,25% من المؤسسات محل الدراسة تخضع لعملية الرقابة من المديرية الجهوية، ونجد ان المؤسسات التي تخضع للرقابة من كلا الطرفين المديرية العامة والجهوية يمثل نسبة 28,75%، أي أن هذه الفئة من المؤسسات تخضع للرقابة من المديرية الجهوية كمرحلة أولى وللرقابة من طرف المديرية العامة التي يتبع لها هذا الفرع كمرحلة ثانية. وهذا ما يوضحه الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (4\_6): توزيع عينة الدراسة من حيث الجهة المسؤولة عن عمليات الرقابة



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام Excel 2013

من كل ما سبق يمكن استخلاص أن عينة الدراسة تتكون من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية الناشطة في مجالات مختلفة صناعية وتجارية وخدمية، عينة الدراسة كانت موجهة نحو القطاع العام فقط، هذه العينة من المؤسسات منها ما يفوق عدد موظفيها 100 عامل ما يعكس الحجم الكبير للمؤسسات محل الدراسة، تعتمد أغلب هذه المؤسسات على نظام الرقابة الداخلية كنظام يضمن السير الحسن للإجراءات وللإجراءات ومتابعة العمليات والتدقيق فيها.

### المبحث الرابع: التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات

نحاول في هذا المبحث التحليل الإحصائي ومناقشة البيانات المتحصل عليها واختبار الفرضيات من خلال تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحاور الأربعة للاستبيان، وذلك من أجل الخروج في الأخير بنتائج وجملة من التوصيات التي تساعد المؤسسات الاقتصادية العمومية الكبرى على تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية للتحكم في نشاطات فروعها وذلك بغية الرفع من أدائها.

#### المطلب الأول: تحليل معطيات محاور الاستبيان

يهدف هذا التحليل إلى دراسة استجابة أفراد العينة المدروسة حول عبارات محاور الدراسة اعتمادا على التكرارات والنسب المئوية مع تحديد درجة الموافقة اعتمادا على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

#### 1. تحليل معطيات المحور الأول

تضمن المحور الأول من الاستبيان محاولة التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، من خلال الوقوف على اتجاهاتهم وآرائهم بإجاباتهم على فقرات هذا المحور، ويوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري والنسب المئوية والتكرارات وتبيان مستوى الأهمية الخاص بفقرات المحور الأول " واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية "

الجدول رقم (4\_29): استجابة عينة الدراسة حول المحور الأول

الفقرات	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق ق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	رتبة السؤال
1.تولي مؤسستكم أهمية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.	التكرار	1	2	4	39	34	4,2875	0,78262	مرتفع جدا	1
	النسبة	1,3	2,5	5	48,8	42,5				
2.تستخدم مؤسستكم نظام الرقابة الداخلية من أجل الرقابة	التكرار	0	1	7	50	22	4,1625	0,62528	مرتفع	2
	النسبة	0	1,3	8,8	62,5	27,5				
3.تستخدم مؤسستكم نظام معلومات خاص بنظام الرقابة الداخلية	التكرار	2	1	14	38	25	4,0375	0,87791	مرتفع	3
	النسبة	2,5	1,3	17,5	47,5	31,3				
4.تقوم مؤسستكم بإعداد التقارير وتحديد الانحرافات خلال عمليات المراقبة	التكرار	0	4	12	44	20	4,0000	0,77948	مرتفع	4
	النسبة	0	5	15	55	25				
5.تقوم مؤسستكم باتخاذ إجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة	التكرار	0	6	9	47	18	3,9625	0,80259	مرتفع	5
	النسبة	0	7,5	11,3	58,8	22,5				
6.يشارك في إعداد نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم عدد كبير من الإطارات	التكرار	2	12	16	34	16	3,6250	1,04790	مرتفع	9
	النسبة	2,5	15	20	42	20				
7.تحتزم مؤسستكم إجراءات إعداد نظام الرقابة الداخلية.	التكرار	1	9	11	40	19	3,8375	0,96053	مرتفع	8
	النسبة	1,3	11,3	13,8	50	23,8				
8.صلاحيات الرقابة الحالية في المؤسسة كافية لإنجاز مهامهم	التكرار	2	14	14	40	10	3,5250	1,00599	مرتفع	11
	النسبة	2,5	17,5	17,5	50	12,5				
9.قلة عدد الكوادر المتخصصة بالرقابة تؤدي إلى ازدياد واجباتهم بحيث تشغلهم عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس	التكرار	3	9	23	32	13	3,5375	1,01811	مرتفع	10
	النسبة	3,8	11,3	28,7	40	16,3				
10.يتمتع كادر الرقابة الداخلية بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب والاختلاس	التكرار	1	3	15	46	15	3,8875	0,79546	مرتفع	7
	النسبة	1,3	3,8	18,8	57,5	18,8				
11.هناك تعاون بين الرقابة الداخلية وقسم المحاسبة لمنع الهدر في المال العام	التكرار	2	1	19	36	22	3,9375	0,89079	مرتفع	6
	النسبة	2,5	1,3	23,8	45	27,5				
المحور الأول: واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية										
/	مرتفع	0,54399	3,8909							

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

- ✓ وقعت العبارة "تولي مؤسستكم أهمية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة" في الرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4,2875 و بانحراف معياري 0,78262 وبمستوى أهمية مرتفعة جدا. حيث أن ما نسبته 91,25
- ✓ وحلت العبارة " تستخدم مؤسستكم نظام الرقابة الداخلية من أجل الرقابة " في الرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4,1625 و بانحراف معياري 0,62528 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 90 % من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تستخدم نظام الرقابة الداخلية من أجل الرقابة.

## الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

- ✓ وقعت العبارة " تستخدم مؤسستكم نظام معلومات خاص بنظام الرقابة الداخلية " في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4,0375 وبانحراف معياري 0,87791 وبمستوى أهمية مرتفعة، حيث أن ما نسبته 78,75% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تستخدم نظام معلومات خاص بنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ ووقعت العبارة " تقوم مؤسستكم بإعداد التقارير وتحديد الانحرافات خلال عمليات المراقبة " في الرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4,00 وبانحراف معياري 0,77948 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 80% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تقوم بإعداد التقارير وتحديد الانحرافات خلال عمليات المراقبة.
- ✓ حلت العبارة " تقوم مؤسستكم باتخاذ إجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة " في الرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3,9625 وبانحراف معياري 0,80259 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 81,25% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تقوم باتخاذ إجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة.
- ✓ وقد حلت العبارة " هناك تعاون بين الرقابة الداخلية وقسم المحاسبة لمنع الهدر في المال العام " في الرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3,9375 وبانحراف معياري 0,89079 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 72,5% من أفراد العينة يرون أن هناك تعاون بين الرقابة الداخلية وقسم المحاسبة لمنع الهدر في المال العام.
- ✓ ووقعت العبارة " يتمتع كادر الرقابة الداخلية بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب والاختلاس " في الرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3,8875 وبانحراف معياري 0,79546 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 76,25% من أفراد العينة يرون أن كادر الرقابة الداخلية يتمتع بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب والاختلاس.
- ✓ وحلت العبارة " تحترم مؤسستكم إجراءات إعداد نظام الرقابة الداخلية. " في الرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 3,8375 وبانحراف معياري 0,96053 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 73,75% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تحترم إجراءات إعداد نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ ووقعت العبارة " يشارك في إعداد نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم عدد كبير من الإطارات " في الرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 3,6250 وبانحراف معياري 1,04790 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 62,5% من أفراد العينة يرون أنه يشارك في إعداد نظام الرقابة الداخلية بمؤسستهم عدد كبير من الإطارات.
- ✓ في حين نجد أن العبارة " قلة عدد الكوادر المتخصصة بالرقابة تؤدي إلى ازدياد واجباتهم بحيث تشغلهم عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس " في الرتبة عشرة بمتوسط حسابي 3,5375 وبانحراف معياري 1,01811 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 56,25% من أفراد العينة يرون أن قلة عدد الكوادر المتخصصة بالرقابة تؤدي إلى ازدياد واجباتهم بحيث تشغلهم عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس.
- ✓ أما العبارة " صلاحيات الرقابة الحالية في المؤسسة كافية لإنجاز مهامهم " فقد وقعت في الرتبة الحادية عشر والأخيرة بمتوسط حسابي 3,5250 وبانحراف معياري 1,00599 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 62,5% من أفراد العينة يرون أن صلاحيات الرقابة الحالية في المؤسسة كافية لإنجاز مهامهم.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجات الموافقة على عبارات المحور الأول "واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية " 3,8909، مما يدل على أن استجابة أفراد العينة حول بعد واقع نظام الرقابة الداخلية من حيث وجوده ومدى العمل به وتطبيقه كان بدرجة مرتفعة من الأهمية.

## 2. تحليل معطيات المحور الثاني

تضمن المحور الثاني من الاستبيان محاولة التعرف على تطبيق نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، من خلال الوقوف على اتجاهاتهم وآرائهم بإجاباتهم على فقرات هذا المحور، ويوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري والنسب المئوية والتكرارات وتبيان مستوى الأهمية الخاص بفقرات المحور الثاني " تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية "

الفصل الرابع..... الدراسة الميدانية

مستوى الأهمية	رتبة السؤال	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المقياس	الفقرات
مرتفع جدا	1	0,61829	4,35	33	43	3	1	0	التكرار	1. تساعد الرقابة الجيدة المؤسسة في تقليل الأخطاء
				41,3	53,8	3,8	1,3	0	النسبة	
متوسط	16	1,09883	3,2125	8	28	23	15	6	التكرار	2. هناك تداخل في وظائف المراقب والمحاسب.
				10	35	28,7	18,8	7,5	النسبة	
مرتفع	10	0,61418	3,95	10	59	8	3	0	التكرار	3. يشمل نظام الرقابة الداخلية كافة أنشطة المؤسسة وتحديد مراكز سلطة المسؤولية.
				12,5	73,8	10	3,8	0	النسبة	
مرتفع	4	0,70979	4,05	20	46	12	2	0	التكرار	4. يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على وضع مجموعة من اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائه داخل كل إدارة
				25	57,5	15	2,5	0	النسبة	
مرتفع	8	0,67505	4	16	50	12	2	0	التكرار	5. تبين هذه اللوائح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مجال المعاملات والتصرف بالموجودات
				20	62,5	15	2,5	0	النسبة	
مرتفع	13	0,70755	3,825	10	50	16	4	0	التكرار	6. يؤثر أسلوب الرقابة (قياس الأداء) المستخدم على كافة أداء المؤسسة
				12,5	62,5	20	5	0	النسبة	
مرتفع	3	0,7325	4,0875	20	51	6	2	1	التكرار	7. يهدف نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة.
				25	63,7	7,5	2,5	1,3	النسبة	
مرتفع	11	0,77786	3,95	19	40	20	0	1	التكرار	8. سجلات الموجودات (الأصول الثابتة) موجودة ومنظمة وتشمل كل الأصول التي بحوزة المؤسسة وتتضمن التفاصيل المتعلقة بها ( تاريخ الحيازة، ثمن الحيازة، قسط الإهلاك، الإهلاك المتراكم...).
				23,8	50	25	0	1,3	النسبة	
مرتفع	15	0,89972	3,725	12	44	16	6	2	التكرار	9. القدرة للوصول إلى السجلات المحاسبية مقتصر على المسؤولين عنها
				15	55	20	7,5	2,5	النسبة	
مرتفع	9	0,79556	4	19	48	7	6	0	التكرار	10. نظام الرقابة الداخلية يعمل على استباق ومنع حدوث الأخطاء والغش والانحرافات واكتشافها أو لا بأول واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها ومنع تكرارها
				23,8	60	8,8	7,5	0	النسبة	
مرتفع	7	0,68425	4,0125	16	52	9	3	0	التكرار	11. يتم استخدام كافة الوسائل الآلية في إعداد وإرسال السجلات والوثائق المحاسبية
				20	65	11,3	3,8	0	النسبة	
مرتفع	6	0,74587	4,025	21	42	15	2	0	التكرار	12. تقوم المؤسسة بجرد دوري لعناصر الأصول الثابتة وتوازن نتائج الجرد مع السجلات المختلفة
				26,3	52,5	18,8	2,5	0	النسبة	
مرتفع	5	0,79396	4,05	23	41	14	1	1	التكرار	13. تعتمد مؤسستكم على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازي.
				28,7	51,2	17,5	1,3	1,3	النسبة	
مرتفع	2	0,69344	4,1125	21	49	9	0	1	التكرار	14. تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا مما يسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازنات التقديرية
				26,3	61,3	11,3	0	1,3	النسبة	
مرتفع	14	0,79067	3,7875	12	44	20	3	1	التكرار	15. الموازنات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية
				15	55	25	3,8	1,3	النسبة	
مرتفع	12	0,82523	3,95	18	45	14	1	2	التكرار	16. تخضع البيانات المالية لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنات مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية من قبل المستويات المسؤولة عن الشركة قبل إصدار هذه البيانات.
				22,5	56,3	17,5	1,3	2,5	النسبة	
	/	0,42111	3,943							المحور الثاني: تطبيق نظام الرقابة الداخلية

**الجدول رقم (4\_30): استجابة عينة الدراسة حول المحور الثاني**

**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

- ✓ وقعت العبارة " تساعد الرقابة الجيدة المؤسسة في تقليل الأخطاء " في الرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4,35 وبانحراف معياري 0,61829 وبمستوى أهمية مرتفعة جدا. حيث أن ما نسبته 95% من أفراد العينة يرون أن الرقابة الجيدة تساعد المؤسسة في تقليل الأخطاء.
- ✓ وقعت العبارة " تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا مما يسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازنات التقديرية " في الرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4,1125 وبانحراف معياري 0,69344 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 87,5% من أفراد العينة

- يرون أن التقارير المالية للإدارة تجهز دوريا مما يسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازنات التقديرية.
- ✓ وقعت العبارة " يهدف نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة." في الرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4,0875 و بانحراف معياري 0,7325 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 88,75% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية يهدف لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة.
- ✓ وقعت العبارة " يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على وضع مجموعة من اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائه داخل كل إدارة." في الرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4,05 و بانحراف معياري 0,70979 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 82,5% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يقوم على وضع مجموعة من اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائه داخل كل إدارة.
- ✓ وقعت العبارة " تعتمد مؤسستكم على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازني." في الرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4,05 و بانحراف معياري 0,79396 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 80% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تعتمد على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازني.
- ✓ وقعت العبارة " تقوم المؤسسة بجرد دوري لعناصر الأصول الثابتة وتقرن نتائج الجرد مع السجلات المختلفة " في الرتبة السادسة بمتوسط حسابي 4,025 و بانحراف معياري 0,74587 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 78,75% من أفراد العينة يرون أن المؤسسة تقوم بجرد دوري لعناصر الأصول الثابتة وتقرن نتائج الجرد مع السجلات المختلفة
- ✓ وقعت العبارة " يتم استخدام كافة الوسائل الآلية في إعداد وإرسال السجلات والوثائق المحاسبية " في الرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4,0125 و بانحراف معياري 0,68425 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 85% من أفراد العينة يرون أنه يتم استخدام كافة الوسائل الآلية في إعداد وإرسال السجلات والوثائق المحاسبية
- ✓ وقعت العبارة " تبين هذه اللوائح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مجال المعاملات والتصرف بالموجودات " في الرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 4 و بانحراف معياري 0,67505 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 82,5% من أفراد العينة يرون أن اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائه داخل كل إدارة تبين مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مجال المعاملات والتصرف بالموجودات
- ✓ وقعت العبارة " نظام الرقابة الداخلية يعمل على استباق ومنع حدوث الأخطاء والغش والانحرافات واكتشافها أولا بأول واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها ومنع تكرارها " في الرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 4 و بانحراف معياري 0,79556 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 83,75% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية يعمل على استباق ومنع حدوث الأخطاء والغش والانحرافات واكتشافها أولا بأول واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها ومنع تكرارها
- ✓ وقعت العبارة " يشمل نظام الرقابة الداخلية كافة أنشطة المؤسسة وتحديد مراكز سلطة المسؤولية." في الرتبة عشرة بمتوسط حسابي 3,95 و بانحراف معياري 0,61418 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 85,25% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية يشمل كافة أنشطة المؤسسة وتحديد مراكز سلطة المسؤولية.
- ✓ وقعت العبارة " سجلات الموجودات (الأصول الثابتة) موجودة ومنظمة وتشمل كل الأصول التي بحوزة المؤسسة وتتضمن التفاصيل المتعلقة بها (تاريخ الحيازة، ثمن

الحياسة، قسط الإهتلاك، الإهتلاك المتراكم...). " في الرتبة إحدى عشر بمتوسط حسابي 3,95 و بانحراف معياري 0,77786 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 73,75 % من أفراد العينة يرون أن سجلات الموجودات (الأصول الثابتة) موجودة ومنظمة وتشمل كل الأصول التي بحوزة المؤسسة وتتضمن التفاصيل المتعلقة بها (تاريخ الحياسة، ثمن الحياسة، قسط الإهتلاك، الإهتلاك المتراكم...).

✓ وقعت العبارة " تخضع البيانات المالية لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنات مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية من قبل المستويات المسؤولة عن الشركة قبل إصدار هذه البيانات. " في الرتبة اثني عشر بمتوسط حسابي 3,95 و بانحراف معياري 0,82523 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 78,75% من أفراد العينة يرون أن البيانات المالية تخضع لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنات مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية من قبل المستويات المسؤولة عن الشركة قبل إصدار هذه البيانات.

✓ وقعت العبارة " يؤثر أسلوب الرقابة (قياس الأداء) المستخدم على كافة أداء المؤسسة " في الرتبة ثلاثة عشر بمتوسط حسابي 3,825 و بانحراف معياري 0,70755 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 75% من أفراد العينة يرون أن أسلوب الرقابة (قياس الأداء) المستخدم يؤثر على كافة أداء المؤسسة

✓ وقعت العبارة " الموازنات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية " في الرتبة أربع عشر بمتوسط حسابي 3,7875 و بانحراف معياري 0,79067 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 70% من أفراد العينة يرون أن الموازنات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية

✓ وقعت العبارة " لقدرة للوصول إلى السجلات المحاسبية مقتصرة على المسؤولين عنها" في الرتبة الخامسة عشر بمتوسط حسابي 3,725 و بانحراف معياري 0,89972 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 70% من أفراد العينة يرون أن لقدرة للوصول إلى السجلات المحاسبية مقتصرة على المسؤولين عنها

✓ وقعت العبارة " هناك تداخل في وظائف المراقب والمحاسب. " في الرتبة السادسة عشر والأخيرة بمتوسط حسابي 3,2125 و بانحراف معياري 1,09883 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 45% من أفراد العينة يرون أن هناك تداخل في وظائف المراقب والمحاسب.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجات الموافقة على عبارات المحور الثاني "تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية " 3,943، مما يدل على أن استجابة أفراد العينة حول بعد تطبيق نظام الرقابة الداخلية ومدى العمل به وتطبيقه كان بدرجة مرتفعة من الأهمية.

### 3. تحليل معطيات المحور الثالث

تضمن المحور الثالث من الاستبيان محاولة التعرف على فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، من خلال الوقوف على اتجاهاتهم وآرائهم بإجاباتهم على فقرات هذا المحور، ويوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري والنسب المئوية والتكرارات وتبيان مستوى الأهمية الخاص بفقرات المحور الثالث " فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية "

الجدول رقم (4\_31): استجابة عينة الدراسة حول المحور الثالث

الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

مستوى الأهمية	رتبة السؤال	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المقياس	الفقرات
مرتفع	20	0,86442	3,75	8	55	9	5	3	التكرار	1. تقوم المؤسسة بمناقشة نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى دقته ومناسبته
				10	68,8	11,3	6,3	3,8	النسبة	
مرتفع	15	0,80779	3,825	10	54	10	4	2	التكرار	2. إتباع خطوات علمية مدروسة عند مراجعة مؤسسة ما يساعد على جودة نظام الرقابة الداخلية
				12,5	67,5	12,5	5	2,5	النسبة	
مرتفع	2	0,60261	4,0625	17	51	12	0	0	التكرار	3. المؤهلات العلمية والعملية الكافية لدى المراجعين الداخليين يجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر قوة ومتانة
				21,3	63,7	15	0	0	النسبة	
مرتفع	18	0,82207	3,7875	12	46	16	5	1	التكرار	4. تستند إدارة المؤسسة إلى البيانات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الإدارية
				15	57,5	20	6,3	1,3	النسبة	
مرتفع	19	0,88554	3,775	14	43	15	7	1	التكرار	5. توفر مؤسستكم بيانات محاسبية تستند إلى معايير جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن المحاسبة المالية
				17,5	53,8	18,8	8,8	1,3	النسبة	
مرتفع	8	0,74247	3,925	17	42	19	2	0	التكرار	6. تتميز البيانات المحاسبية بالدقة والصدق والمصادقية في عرض البيانات وتحقيق الموضوعية والحياد وتتوفر على عناصر القدرة التنبؤية وثبات الرقابة.
				21,3	52,5	23,8	2,5	0	النسبة	
مرتفع	1	0,67082	4,075	17	55	6	1	1	التكرار	7. إجراءات الرقابة الداخلية تكفل حماية الأصول من الاختلاس والتلف
				21,3	68,8	7,5	1,3	1,3	النسبة	
مرتفع	14	0,80779	3,825	10	54	10	4	2	التكرار	8. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضع قواعد تهدف إلى تحديد معايير التصرف داخل المؤسسة
				12,5	67,5	12,5	5	2,5	النسبة	
مرتفع	12	0,78666	3,8375	14	44	17	5	0	التكرار	9. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يوضح السياسات والإجراءات الإدارية ويقوم بتحديد المسؤوليات وتقويض الصلاحيات وتحديد خطوط وقنوات الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة
				16,3	58,8	21,3	6,3	0	النسبة	
مرتفع	16	0,80779	3,8250	13	47	13	7	0	التكرار	10. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضمن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي تكاليفها وعوائدها.
				16,3	58,8	16,3	8,8	0	النسبة	
مرتفع	17	0,77449	3,7875	11	47	16	6	0	التكرار	11. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضمن التحكم في السياسات التي وضعتها المؤسسة بغية تحقيق ما ترمي إليه من أهداف.
				13,8	58,8	20	7,5	0	النسبة	
مرتفع	9	0,68621	3,9	12	51	14	3	0	التكرار	12. يهدف نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة إلى تعزيز الاستخدام الفعال والمناسب للموارد، وتوفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليا.
				15	63,7	17,5	3,8	0	النسبة	
مرتفع	7	0,76141	3,95	19	40	19	2	0	التكرار	13. تهدف الإدارة من وجود نظام رقابي فعال إلى تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل سواء أكانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة
				23,8	50	23,8	2,5	0	النسبة	
مرتفع	4	0,64521	4,0375	17	50	12	1	0	التكرار	14. يهدف نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم إلى كفاءة وفعالية الأنشطة وكذا موثوقية المعلومات المالية والإدارية والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.
				21,3	62,5	15	1,3	0	النسبة	
مرتفع	3	0,6998	4,0625	20	47	11	2	0	التكرار	15. نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوف المالية التي تصدرها المؤسسة
				25	58,8	13,8	2,5	0	النسبة	
مرتفع	21	0,71501	3,7125	8	45	23	4	0	التكرار	16. يوجد تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة لمصلحة نظام الرقابة الداخلية

مرتفع	13	0,80259	3,8375	14	45	15	6	0	التكرار	17. توجد تعليمات واضحة ومحددة للرقابة الداخلية.
				17,5	56,3	18,8	7,5	0	النسبة	
مرتفع	10	0,8015	3,875	15	46	13	6	0	التكرار	18. تعمل إدارة المؤسسة على تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر.
				18,8	57,5	16,3	7,5	0	النسبة	
مرتفع	5	0,73680	3,9625	17	46	14	3	0	التكرار	19. يتلاءم نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة عمل المؤسسة وملاءمته للشفافية
				21,3	57,5	17,5	3,8	0	النسبة	
مرتفع	11	0,99038	3,8625	22	36	12	9	1	التكرار	20. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسستكم على مستوى عال من الشفافية.
				27,5	45	15	11,3	1,3	النسبة	
مرتفع	6	0,7446	3,95	15	51	9	5	0	التكرار	21. تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسستكم من قبل الإدارة.
				18,8	63,7	11,3	6,3	0	النسبة	
مرتفع	/	0,51707	3,8869							المحور الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

✓ وقعت العبارة 7 في الرتبة 1 بمتوسط حسابي 4,075 وبانحراف معياري 0,67082 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 90% من أفراد العينة يرون أن إجراءات الرقابة الداخلية تكفل حماية الأصول من الاختلاس والتلف.

✓ ووقت العبارة 3 في الرتبة 2 بمتوسط حسابي 4,0625 وبانحراف معياري 0,60261 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 85% من أفراد العينة يرون أن المؤهلات العلمية والعملية الكافية لدى المراجعين الداخليين يجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر قوة ومثانة.

✓ في حين أن العبارة 15 حلت في الرتبة 3 بمتوسط حسابي 4,0625 وبانحراف معياري 0,6998 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 83,75% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوف المالية التي تصدرها المؤسسة.

✓ العبارة 14 حلت في الرتبة 4 بمتوسط حسابي 4,0375 وبانحراف معياري 0,64521 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 83,75% من أفراد العينة يرون أن يهدف نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم إلى كفاءة وفعالية الأنشطة وكذا موثوقية المعلومات المالية والإدارية والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

✓ ووقت العبارة 19 في الرتبة 5 بمتوسط حسابي 3,9625 وبانحراف معياري 0,73680 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 78,75% من أفراد العينة يرون أن يتلاءم نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة عمل المؤسسة وملاءمته للشفافية.

✓ حلت العبارة 21 في الرتبة 6 بمتوسط حسابي 3,95 وبانحراف معياري 0,7446 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 82,5% من أفراد العينة يرون أن تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسستكم من قبل الإدارة.

✓ وحلت العبارة 13 في الرتبة 7 بمتوسط حسابي 3,95 وبانحراف معياري 0,76141 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 73,75% من أفراد العينة يرون أن هدف الإدارة من وجود نظام رقابي فعال هو تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل سواء أكانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة.

✓ ونجد أن العبارة 6 في الرتبة 8 بمتوسط حسابي 3,925 وبانحراف معياري 0,74247 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 73,75% من أفراد العينة يرون أن البيانات المحاسبية في مؤسستهم تتميز بالدقة والصدق والمصدقية في عرض البيانات وتحقيق الموضوعية والحياد وتتوفر على عناصر القدرة التنبؤية واثبات الرقابة.

- ✓ بينما العبارة 12 في الرتبة 9 بمتوسط حسابي 3,9 وبانحراف معياري 0,68621 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 78,75% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية بمؤسستهم يهدف إلى تعزيز الاستخدام الفعال والمناسب للموارد، وتوفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليا.
- ✓ ووقعت العبارة 18 في الرتبة 10 بمتوسط حسابي 3,875 وبانحراف معياري 0,8015 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 76,25% من أفراد العينة يرون أن إدارة مؤسستهم تعمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر.
- ✓ في حين حلت العبارة 20 في الرتبة 11 بمتوسط حسابي 3,8625 وبانحراف معياري 0,99038 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 72,5% من أفراد العينة يرون أنه يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسستكم على مستوى عال من الشفافية.
- ✓ العبارة 9 وقعت في الرتبة 12 بمتوسط حسابي 3,8375 وبانحراف معياري 0,78666 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 72,5% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يوضح السياسات والإجراءات الإدارية ويقوم بتحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات وتحديد خطوط وقنوات الاتصال بين المستويات
- ✓ بينما العبارة 17 جاءت في الرتبة 13 بمتوسط حسابي 3,8375 وبانحراف معياري 0,80259 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 73,75% من أفراد العينة يرون أنه توجد تعليمات واضحة ومحددة للرقابة الداخلية.
- ✓ حلت العبارة 8 في الرتبة 14 بمتوسط حسابي 3,825 وبانحراف معياري 0,80779 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 80% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يضع قواعد تهدف الى تحديد معايير التصرف داخل المؤسسة.
- ✓ ووحلت العبارة 2 في الرتبة 15 بمتوسط حسابي 3,825 وبانحراف معياري 0,80779 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 80% من أفراد العينة يرون أن إتباع خطوات علمية مدروسة عند مراجعة مؤسسة ما يساعد على جودة نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ ووقعت العبارة 10 في الرتبة 16 بمتوسط حسابي 3,8250 وبانحراف معياري 0,80779 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 75% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يضمن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي تكاليفها وعوائدها.
- ✓ بينما العبارة 11 حلت في الرتبة 17 بمتوسط حسابي 3,7875 وبانحراف معياري 0,77449 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 72,5% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يضمن التحكم في السياسات التي وضعتها المؤسسة بغية تحقيق ما ترمي إليه من أهداف.
- ✓ ووقعت العبارة 4 في الرتبة 18 بمتوسط حسابي 3,7875 وبانحراف معياري 0,82207 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 72,5% من أفراد العينة يرون أن إدارة المؤسسة تستند إلى البيانات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الإدارية.
- ✓ حلت العبارة 5 في الرتبة 19 بمتوسط حسابي 3,775 وبانحراف معياري 0,88554 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 71,25% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم توفر بيانات محاسبية تستند إلى معايير جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن المحاسبة المالية.

✓ بينما حلت العبارة 1 في الرتبة 20 بمتوسط حسابي 3,75 وبانحراف معياري 0,86442 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 78,75% من أفراد العينة يرون أن تقوم المؤسسة بمناقشة نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى دقته ومناسبته.

✓ وقعت العبارة في الرتبة 21 بمتوسط حسابي 3,7125 وبانحراف معياري 0,71501 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 66,25% من أفراد العينة يرون أنه يوجد تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة لمصلحة نظام الرقابة الداخلية.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجات الموافقة على عبارات المحور الثالث " فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية " 3,8869، مما يدل على أن استجابة أفراد العينة حول بعد فعالية نظام الرقابة الداخلية كان بدرجة مرتفعة من الأهمية.

#### 4. تحليل معطيات المحور الرابع

تضمن المحور الرابع من الاستبيان محاولة التعرف على النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، من خلال الوقوف على اتجاهاتهم وآرائهم بإجاباتهم على فقرات هذا المحور، ويوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري والنسب المئوية والتكرارات وتبيان مستوى الأهمية الخاص بفقرات المحور الثالث " النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية "

الجدول رقم (4\_32): استجابة عينة الدراسة حول المحور الرابع

الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

مستوى الأهمية	رتبة السؤال	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	المقياس	الفقرات
مرتفعة	2	0,77948	4	20	44	12	4	0	التكرار	1. تسعى مؤسستكم لتطوير نظام الرقابة الداخلية
				25	55	15	5	0	النسبة	
مرتفعة	4	0,91877	3,9375	21	41	12	4	2	التكرار	2. تعمل مؤسستكم على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام التقنيات الحديثة.
				26,3	51,2	15	5	2,5	النسبة	
متوسطة	17	0,99293	3,3375	7	34	20	17	2	التكرار	3. لا تعاني مؤسستكم من نقص الكوادر المؤهلة .
				8,8	42,5	25	21,3	2,5	النسبة	
مرتفعة	13	0,94459	3,6375	13	37	19	10	1	التكرار	4. تعمل مؤسستكم على تدريب الموظفين في مجال نظام الرقابة الداخلية.
				16,3	46,3	23,8	12,5	1,3	النسبة	
مرتفعة	11	0,74247	3,675	8	43	24	5	0	التكرار	5. . تعمل مؤسستكم على فهم آليات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.
				10	53,8	30	6,3	0	النسبة	
مرتفعة	12	0,81287	3,65	8	45	18	9	0	التكرار	6. تعمل مؤسستكم على استغلال المعلومات الناتجة عن نظام الرقابة الداخلية.
				10	56,3	22,5	11,3	0	النسبة	
مرتفعة	9	0,89646	3,7375	15	38	18	9	0	التكرار	7. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسستكم وكذا الفروع على مستوى عالٍ من الشفافية.
				18,8	47,5	22,5	11,3	0	النسبة	
مرتفعة	5	0,70442	3,9	12	52	12	4	0	التكرار	8. تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسستكم من قبل الإدارة.
				15	65	15	5	0	النسبة	
مرتفعة	6	0,71146	3,8875	13	48	16	3	0	التكرار	9. الإدارة هي المسؤولة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، والإفصاح عن المعلومات بشفافية.
				16,3	60	20	3,8	0	النسبة	
مرتفعة	1	0,67082	4,075	19	50	9	2	0	التكرار	10. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على الالتزام بالقوانين والأنظمة المعتمدة ومنع الغش والخطأ واكتشافهما بسرعة ومحاولة التصحيح بسرعة إن حدث.
				23,8	62,5	11,3	2,5	0	النسبة	
مرتفعة	3	0,7446	3,95	18	42	18	2	0	التكرار	11. يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على تعزيز الثقة بالبيانات المالية المستندة إلى السجلات والدفاتر والمساعدة على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.
				22,5	52,5	22,5	2,5	0	النسبة	
مرتفعة	7	0,74619	3,8875	13	50	12	5	0	التكرار	12. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على حث العاملين على أداء العمل بدقة وإتقان من خلال تقسيمه وتحديد مسؤولية كل عامل
				16,3	62,3	15	6,3	0	النسبة	
مرتفعة	8	0,7016	3,8375	11	48	18	3	0	التكرار	13. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على فصل المسؤوليات وتحديد ها.
				13,8	60	22,5	3,8	0	النسبة	

مرتفعة	16	0,84156	3,525	6	41	23	9	1	التكرار	14. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على تناوب العاملين على الوظيفة العاملة حيث يؤدي ذلك إلى اكتشاف الأخطاء أو عدم الدقة أو التقصير
				7,5	51,2	28,7	11,3	1,3	النسبة	
مرتفعة	14	0,92564	3,5625	11	34	26	7	2	التكرار	15. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على عدم جواز أن يجمع الموظف بين مسؤولية المحافظة على الأصول والإمساك بسجلات ضبطها ومراقبتها
				13,8	42,5	32,5	8,8	2,5	النسبة	
مرتفعة	15	0,87067	3,5375	7	41	21	10	1	التكرار	16. يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على مراعاة قيام الموظفين بإجازاتهم وتناوبهم على الوظائف حيث يؤدي ذلك لاكتشاف الغش أو التقصير.
				8,8	51,2	26,3	12,5	1,3	النسبة	
مرتفعة	10	0,91955	3,7	11	45	16	5	3	التكرار	17. يضمن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على ضبط حركة الدخول والخروج من وإلى المؤسسة وموقعها للأشخاص والبضائع باستخدام النماذج اللازمة
				13,8	56,3	20	6,3	3,8	النسبة	
مرتفعة	/	0,53271	3,7551	المحور الرابع: النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية						

#### المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

- ✓ وقت العبارة 10 في الرتبة 1 بمتوسط حسابي 4,075 وبانحراف معياري 0,67082 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 86,25% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية يعمل في مؤسستكم على الالتزام بالقوانين والأنظمة المعتمدة ومنع الغش والخطأ واكتشافهما بسرعة ومحاولة التصحيح بسرعة إن حدث.
- ✓ وحلت العبارة 1 في الرتبة 2 بمتوسط حسابي 4 وبانحراف معياري 0,77948 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 80% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تسعى لتطوير نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ في حين العبارة 11 جاءت في الرتبة 3 بمتوسط حسابي 3,95 وبانحراف معياري 0,7446 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 75% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يقوم على تعزيز الثقة بالبيانات المالية المستندة إلى السجلات والدفاتر والمساعدة على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.
- ✓ أما العبارة 2 فكانت في الرتبة 4 بمتوسط حسابي 3,9375 وبانحراف معياري 0,91877 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 77,5% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام التقنيات الحديثة.
- ✓ ووقعت العبارة 8 في الرتبة 5 بمتوسط حسابي 3,9 وبانحراف معياري 0,70442 وبمستوى أهمية مرتفع. حيث أن ما نسبته 80% من أفراد العينة يرون أن تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسستكم من قبل الإدارة.
- ✓ وحلت العبارة 9 في الرتبة 6 بمتوسط حسابي 3,8875 وبانحراف معياري 0,71146 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته % من أفراد العينة يرون أن الإدارة هي المسؤولة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، والإفصاح عن المعلومات بشفافية.

- ✓ ووقعت العبارة 12 في الرتبة 7 بمتوسط حسابي 3,8875 وبانحراف معياري 0,74619 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 78,75% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يعمل على حث العاملين على أداء العمل بدقة وإتقان من خلال تقسيمه وتحديد مسؤولية كل عامل.
- ✓ وحلت العبارة 13 في الرتبة 8 بمتوسط حسابي 3,8375 وبانحراف معياري 0,7016 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 73,75% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يعمل على فصل المسؤوليات وتحديدها.
- ✓ أما العبارة 7 فجاءت في الرتبة 9 بمتوسط حسابي 3,7375 وبانحراف معياري 0,89646 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 66,25% من أفراد العينة يرون أنه يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسستهم وكذا الفروع على مستوى عال من الشفافية.
- ✓ في حين أن العبارة 17 كانت في الرتبة 10 بمتوسط حسابي 3,7 وبانحراف معياري 0,91955 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 70% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يضمن ضبط حركة الدخول والخروج من وإلى المؤسسة وموقعها للأشخاص والبضائع باستخدام النماذج اللازمة.
- ✓ وحلت العبارة 5 في الرتبة 11 بمتوسط حسابي 3,675 وبانحراف معياري 0,74247 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 63,75% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تعمل على فهم آليات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ ووقعت العبارة 6 في الرتبة 12 بمتوسط حسابي 3,65 وبانحراف معياري 0,81287 وبمستوى أهمية مرتفع. حيث أن ما نسبته 66,25% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تعمل على استغلال المعلومات الناتجة عن نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ ونجد أن العبارة 4 كانت في الرتبة 13 بمتوسط حسابي 3,6375 وبانحراف معياري 0,94459 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 62,5% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم تعمل على تدريب الموظفين في مجال نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ وحلت العبارة 15 في الرتبة 14 بمتوسط حسابي 3,5625 وبانحراف معياري 0,92564 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 56,25% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يعمل على عدم جواز أن يجمع الموظف بين مسؤولية المحافظة على الأصول والإسكاف بسجلات ضبطها ومراقبتها.
- ✓ ووقعت العبارة 16 في الرتبة 15 بمتوسط حسابي 3,5375 وبانحراف معياري 0,87067 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 60% من أفراد العينة يرون أن يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم على مراعاة قيام الموظفين بإجازاتهم وتناوبهم على الوظائف حيث يؤدي ذلك لاكتشاف الغش أو التقصير.
- ✓ وحلت العبارة 14 في الرتبة 16 بمتوسط حسابي 3,525 وبانحراف معياري 0,84156 وبمستوى أهمية مرتفعة. حيث أن ما نسبته 58,75% من أفراد العينة يرون أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسستهم يعمل على تناوب العاملين على الوظيفة العاملة حيث يؤدي ذلك إلى اكتشاف الأخطاء أو عدم الدقة أو التقصير.
- ✓ ووقعت العبارة 3 في الرتبة 17 بمتوسط حسابي 3,3375 وبانحراف معياري 0,99293 وبمستوى أهمية متوسطة. حيث أن ما نسبته 51,25% من أفراد العينة يرون أن مؤسستهم لا تعاني من نقص الكوادر المؤهلة.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجات الموافقة على عبارات المحور الثالث " النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية " 3,7551، مما يدل على أن استجابة أفراد العينة حول بعد النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية العمومية في نظام الرقابة الداخلية كان بدرجة مرتفعة من الأهمية.

#### المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

سنقوم في هذا المطلب باختبار فرضيات الدراسة وتحليل وتفسير النتائج المتعلقة بها.

#### أولاً. اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية:

سننطلق الى اختبار وتحليل وتفسير صحة الفرضيات الجزئية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية: " التطبيق والفهم التام لمختلف الإجراءات والأطر الضابطة لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تجنب حدوث الثغرات والتجاوزات." كما يلي:

#### 1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى: " التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية يسمح

بتحقيق أكبر قدر من الكفاءة".

من خلال تقدير نموذج أثر التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية على الكفاءة في الأداء حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (4\_33): نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر التطبيق

المنهجي لنظام الرقابة الداخلية على مستوى كفاءة أداءه

المتغير التابع: أداء نظام الرقابة الداخلية									
VIF	مستوى الدلالة	قيمة F	معامل الارتباط R1	معامل التحديد R2	مستوى الدلالة	قيمة t	المعامل المعياري Beta	المعامل B	/
/					0,01	5,271	/	1,99	الثابت
1,000	0,01	48,327	0,619	0,383	0,01	6,952	0,619	0,597	معامل المتغير المستقل

#### المصدر: من إعداد الباحثة استناداً لمخرجات نظام SPSS

- يظهر الجدول أعلاه طبيعة التأثير بالنسبة للمتغير المستقل: التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية على المتغير التابع أداء نظام الرقابة الداخلية حيث تمثل قيمة المعامل B للمتغير المستقل 0,597 درجة التغير في المتغير التابع كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية في حالة تغير المتغير المستقل التطبيق المنهجي بدرجة واحدة، بمعنى إذا تغير التطبيق المنهجي بدرجة واحدة فسيغير المتغير التابع الكفاءة ب 0,597 وهذا ما يدل على وجود تأثير طردي (موجب) للتطبيق المنهجي على الكفاءة وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية 0,01.
- كما يظهر الجدول قيمة معامل التحديد 0,383 بمعنى أن التغيرات كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية مفسرة بالتغيرات في التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية بنسبة

- 38,3% أي أن التطبيق المنهجي يفسر الكفاءة في الأداء بنسبة 38,3% وتعتبر هذه الدرجة متوسطة نوعا ما لكنها ذات تأثير ودلالة إحصائية، أما النسبة الباقية وهي 61,7% فتعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج.
- تمثل قيمة الثابت 1,99 درجة الكفاءة في أداء نظام الرقابة الداخلية في حالة ثبات التطبيق المنهجي بمعنى أن مستوى الكفاءة في حالة عدم وجود تطبيق منهجي ستساوي 1,99.
  - قيمة معامل الارتباط  $R1 = 0,619$  وهي تدل على وجود علاقة خطية طردية (موجبة) متوسطة بين التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية وبين الكفاءة في أداء نظام الرقابة الداخلية.
  - قيمة  $F = 48,327$  عند مستوى دلالة إحصائية 0,01 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المفروض سابقا في النموذج والذي قيمته 0,5
  - القيمة VIF معامل تضخيم التباين تتعلق باختبار البواقي وتمثل في اختبار التعدد الخطي والذي نقصد به الارتباطات الموجودة بين المتغيرات المستقلة وشرطه ان لا تتجاوز قيمته 10 ومن خلال النتائج المحققة نجد أن الشرط محقق  $VIF = 1,000$  ومنه لا توجد مشكلة التعدد الخطي في دراستنا يظهر الجدول الموالي :

الجدول رقم (4\_34): جدول تحليل التباين H21

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	8,960	1	8,960	48,327	0,000
البواقي	14,462	78	0,185		
المجموع	23,422	79	/		

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

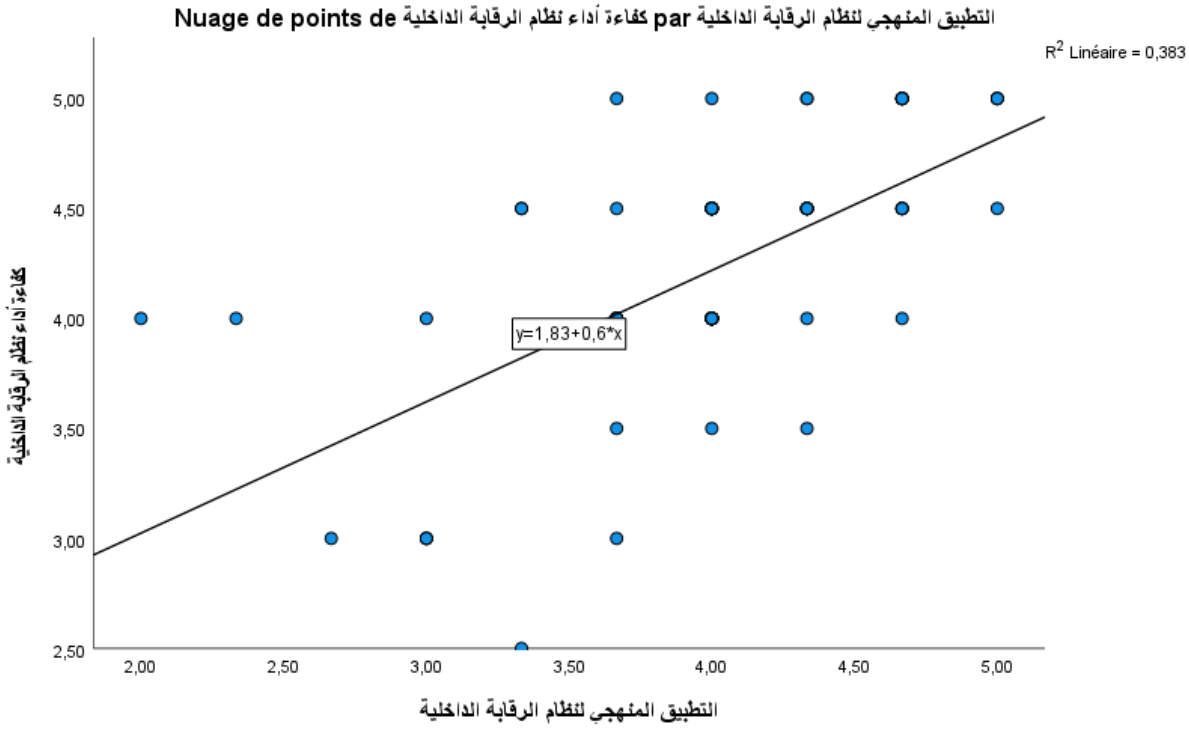
التباينات الصادرة من المتغير المستقل التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية والذي نجد قيمته تساوي 8,960 ، وتباين البواقي 14,462 ، ومجموع التباينات (تباين المتغير المستقل+ تباين البواقي) يمثل تباين المتغير التابع الكفاءة في أداء نظام الرقابة الداخلية (8,960 + 14,462) وهو ما قيمته 23,422 وبالتالي فهذا التباين له مصدرين المصدر الأول هو من المتغير المستقل والمصدر الثاني هو من البواقي ومن هنا يظهر بوضوح أن هناك تأثير متوسط للتطبيق المنهجي لنظام الرقابة على الكفاءة في أداءه، وقيمة معامل التحديد  $R2 = 0,383$  الظاهرة في الجدول رقم ( ) هي حاصل قسمة تباين المتغير المستقل على التباين الكلي (تباين المتغير التابع) أي  $0,383 = 8,960 / 23,422$  وهو دال إحصائيا.

من خلال كل ما سبق التطرق اليه نستنتج معادلة الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية على مستوى كفاءة أداءه كالتالي:

$$Y = 1,99 + 0,597X$$

ويمكن تمثيل هذه المعادلة بيانيا كالتالي:

**الشكل رقم (4\_7): الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية على مستوى كفاءة أداءه**



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

إضافة لما تطرقنا اليه يمكن أيضا اجراء بعض الاختبارات التي نراها ضرورية لاختبار فرضيتنا ومنها:

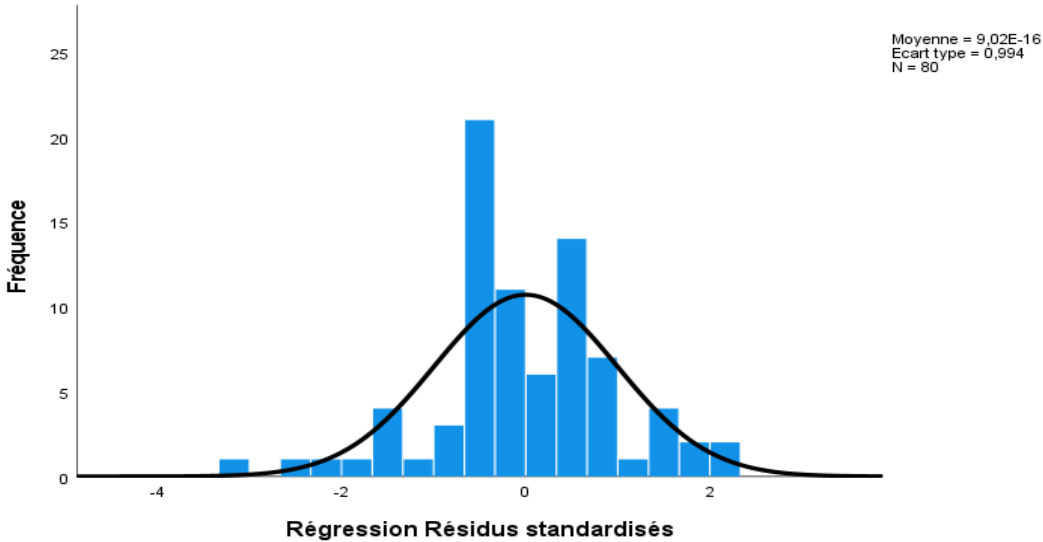
**1. اتباع البيانات التوزيع الطبيعي:**

لقد أظهرت الاختبارات اتباع البيانات التوزيع الطبيعي وهذا ما يظهره الشكل الموالي:

**الشكل رقم (4\_8): التوزيع الطبيعي للبواقي H21**

Histogramme

Variable dépendante : كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن النموذج يتبع التوزيع الطبيعي وهو ما تثبته النتائج.  
**2. عدم وجود قيم متطرفة:**  
 سنقوم باختبار تجانس العينة وعدم وجود قيم متطرفة في النموذج وهذا ما يظهره الجدول الموالي:

**الجدول رقم(4\_35): القيم المتطرفة ل H21**

**Statistiques des résidus<sup>a</sup>**

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	3,0241	4,8161	4,2187	,33678	80
Valeur prédite standard	-3,547	1,774	,000	1,000	80
Erreur standard de la prévision	,048	,178	,064	,024	80
Valeur prédite ajustée	2,8216	4,8335	4,2159	,34709	80
de Student	-1,32052	,98037	,00000	,42785	80
Résidus standard	-3,067	2,277	,000	,994	80
Résidus standard	-3,114	2,491	,003	1,015	80
Résidu supprimé	-1,36164	1,17838	,00283	,44663	80
Résidu supprimé de Student	-3,307	2,579	,002	1,034	80
Distance de Mahalanobis	,000	12,584	,987	1,939	80
Distance de Cook	,000	,643	,023	,079	80
Valeur influente centrée	,000	,159	,013	,025	80

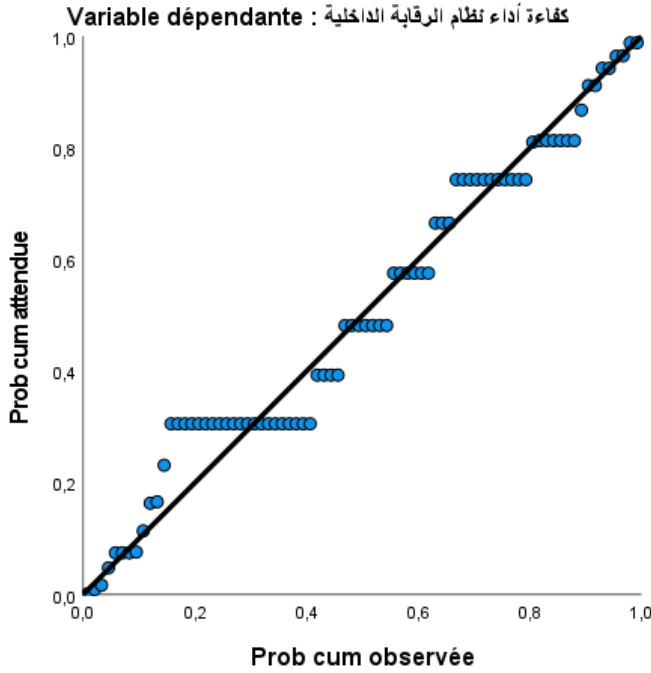
a. Variable dépendante : كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية

**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS يظهر الجدول قيم مسافة ماهاالانوبيس Distance de Mahalanobis والذي يتمثل شرطها الأساسي عدم تجاوز الحد الأقصى 15 في العينات الصغيرة وان لا تتجاوز 25 في العينات الكبيرة وهو محقق في نتائج دراستنا حيث تظهر النتائج أن الحد الأقصى لها والذي يساوي 12,584 وهي أقل من القيمة المحددة وبالتالي الشرط محقق وهو عدم وجود قيم متطرفة. من هنا نستنتج ان اختبار ماهاالانوبيس تثبت عدم احتواء البيانات على قيم متطرفة نظرا لان كل قيمها اقل من الحد الأقصى.

**3. اختبار تجانس البواقي:**  
 وهنا يتم اختبار تجانس البواقي من خلال الشكل الموالي:

### الشكل رقم(4\_9): تجانس البواقي H21

Tracé P-P normal de régression Résidus standardisés



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان النقاط قريبه من خط القطر مما يدل على تجانس البواقي أي أن اختبار تجانس البواقي محقق

من خلال كل ما تقدم نستنتج أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائيا للتطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية على كفاءة أداءه حيث كلما تحسنت مستويات التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية أدى ذلك إلى قدر أكبر من الكفاءة في أداءه. مما يدل على أن النموذج مقبول وأن الفرضية الجزئية الأولى: "التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية يسمح بتحقيق أكبر قدر من الكفاءة". محققة ومقبولة.

2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية: " تطبيق نظام الرقابة الداخلية في جانبها المحاسبي يسمح بتحقيق فعالية في أداء المؤسسات الاقتصادية العمومية ".  
 من خلال تقدير نموذج أثر تطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية على فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:  
**الجدول رقم (4\_36):** نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية على فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية

المتغير التابع: فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية									
VIF	مستوى الدلالة	قيمة F	معامل الارتباط R1	معامل التحديد R2	مستوى الدلالة	قيمة t	المعامل المعياري Beta	المعامل B	/
/					0,004	3,010	/	1,330	الثابت
1,000	0,01	35,855	0,561	0,315	0,001	5,988	0,561	0,667	معامل المتغير المستقل

**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

- يظهر الجدول أعلاه طبيعة التأثير بالنسبة للمتغير المستقل: التطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية على المتغير التابع فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية حيث تمثل قيمة المعامل B للمتغير المستقل 0,667 درجة التغير في المتغير التابع فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية في حالة تغير المتغير المستقل التطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية بدرجة واحدة، بمعنى إذا تغير التطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية بدرجة واحدة فسيغير المتغير التابع فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية ب 0,667 وهذا ما يدل على وجود تأثير طردي (موجب) للتطبيق المحاسبي على فعالية أداء المؤسسات وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية 0,001
- كما يظهر الجدول قيمة معامل التحديد 0,315 بمعنى أن التغيرات فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية مفسرة بالتغيرات في التطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية بنسبة 31,5% أي أن التطبيق المحاسبي يفسر الفعالية في الأداء بنسبة 31,5% وتعتبر هذه الدرجة متوسطة نوعاً ما لكنها ذات تأثير ودلالة إحصائية، أما النسبة الباقية وهي 68,5% فتعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج.
- تمثل قيمة الثابت 1,330 درجة فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية في حالة ثبات التطبيق المنهجي بمعنى أن مستوى الفعالية في الأداء في حالة عدم التطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية ستساوي 1,330.

- قيمة معامل الارتباط  $R1 = 0,561$  وهي تدل على وجود علاقة خطية طردية (موجبة) متوسطة بين التطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية وبين التابع فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية.
- قيمة  $F = 35,855$  عند مستوى دلالة إحصائية  $0,01$  وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المفروض سابقا في النموذج والذي قيمته  $0,5$
- القيمة  $VIF = 1,000$  محققة ومنه لا توجد مشكلة التعدد الخطي في دراستنا يظهر الجدول الموالي التباينات الصادرة من المتغير المستقل التطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية :

الجدول رقم (4\_37): جدول تحليل التباين H22

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	8,004	1	8,004	35,855	0,000
البواقي	17,412	78	0,223		
المجموع	25,417	79	/		

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

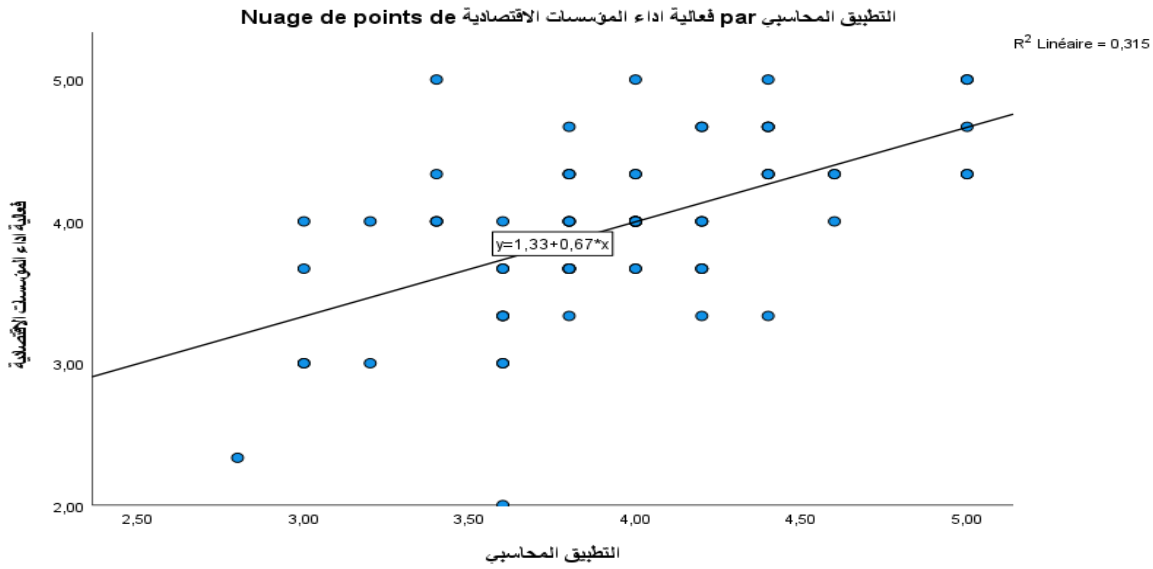
والذي نجد قيمته تساوي  $8,004$  ، وتباين البواقي  $17,412$  ، ومجموع التباينات (تباين المتغير المستقل+ تباين البواقي) يمثل تباين المتغير التابع فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية  $(8,004 + 17,412)$  وهو ما قيمته  $25,417$  وبالتالي فهذا التباين له مصدرين المصدر الأول هو من المتغير المستقل والمصدر الثاني هو من البواقي ومن هنا يظهر بوضوح أن هناك تأثير متوسط للتطبيق المحاسبي لنظام الرقابة على فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية، وقيمة معامل التحديد  $R2 = 0,315$  الظاهرة في الجدول رقم ( ) هي حاصل قسمة تباين المتغير المستقل على التباين الكلي (تباين المتغير التابع) أي  $0,383 = 8,004 / 25,417$  وهو دال إحصائيا.

من خلال كل ما سبق التطرق اليه نستنتج معادلة الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية على فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية كالتالي:

$$Y = 1,330 + 0,667X$$

ويمكن تمثيل هذه المعادلة بيانيا كالتالي:

الشكل رقم (4\_10): الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية على فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية



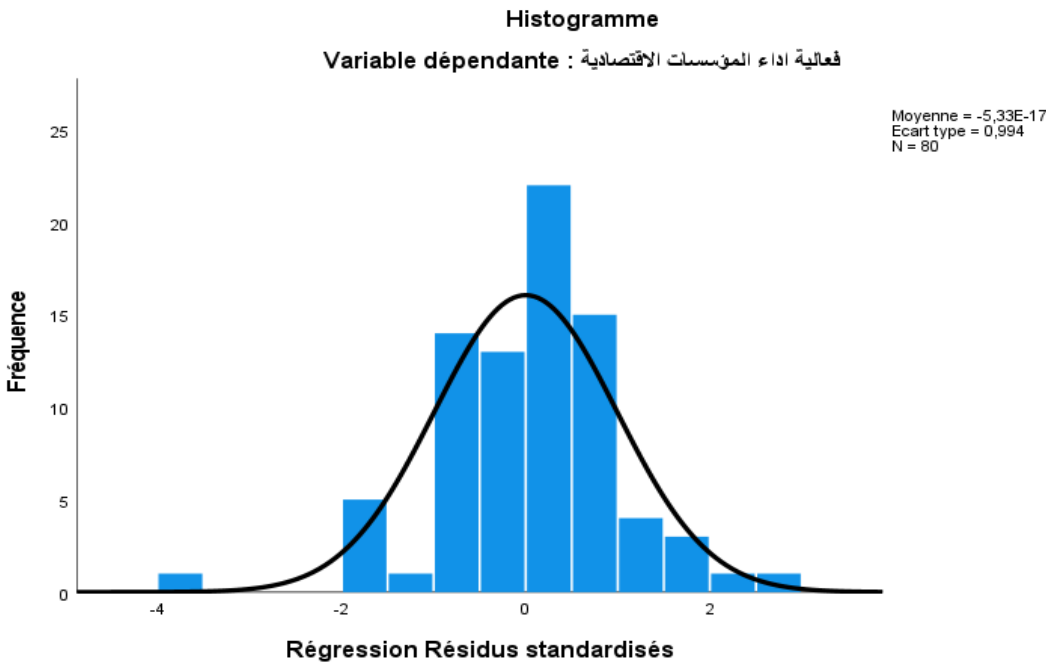
**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

إضافة لما تطرقنا اليه يمكن أيضا إجراء بعض الاختبارات التي نراها ضرورية لاختبار فرضيتنا ومنها:

**1. اتباع البيانات التوزيع الطبيعي:**

لقد أظهرت الاختبارات اتباع البيانات التوزيع الطبيعي وهذا ما يظهره الشكل الموالي:

**الشكل رقم (4\_11): التوزيع الطبيعي للبواقي H22**



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن النموذج يتبع التوزيع الطبيعي وهو ما تثبته النتائج.

**2. عدم وجود قيم متطرفة:**

سنقوم باختبار تجانس العينة وعدم وجود قيم متطرفة في النموذج وهذا ما يظهره الجدول الموالي:

الجدول رقم(4\_38): القيم المتطرفة H22

Statistiques des résidus<sup>a</sup>

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	3,1968	4,6632	3,9583	,31831	80
Valeur prédite standard	-2,392	2,214	,000	1,000	80
Erreur standard de la prévision	,053	,138	,071	,024	80
Valeur prédite ajustée	3,2770	4,6898	3,9586	,31775	80
de Student	-1,73004	1,40327	,00000	,46948	80
Résidus standard	-3,662	2,970	,000	,994	80
Résidus standard	-3,697	3,014	,000	1,007	80
Résidu supprimé	-1,76357	1,44494	-,00027	,48271	80
Résidu supprimé de Student	-4,045	3,186	-,002	1,036	80
Distance de Mahalanobis	,014	5,724	,988	1,495	80
Distance de Cook	,000	,169	,014	,029	80
Valeur influente centrée	,000	,072	,013	,019	80

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

يظهر الجدول أعلاه قيم مسافة ماهاالانوبيس Distance de Mahalanobis حيث تظهر النتائج أن الحد الأقصى لها في دراستنا يساوي 5,724 وهي أقل من القيمة المحددة وبالتالي الشرط محقق وهو عدم وجود قيم متطرفة.

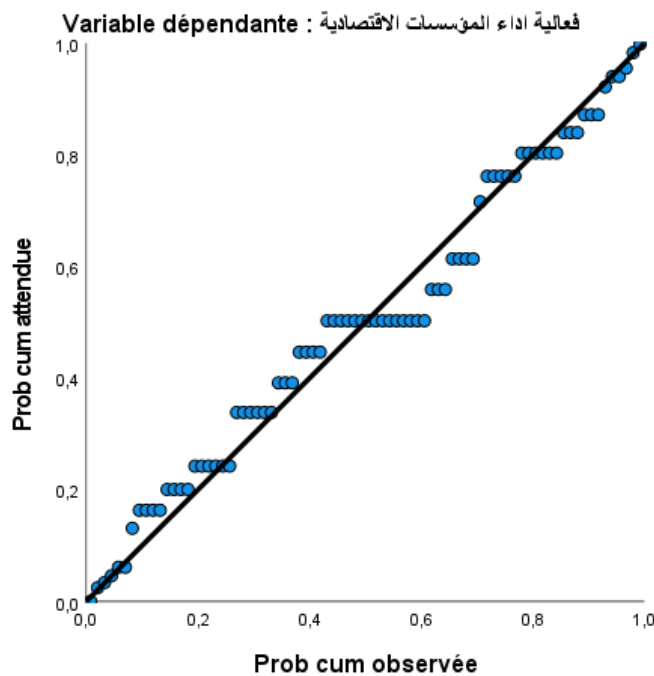
من هنا نستنتج ان اختبار ماهاالانوبيس تثبت عدم احتواء البيانات على قيم متطرفة نظرا لان كل قيمها اقل من الحد الأقصى.

3. اختبار تجانس البواقي:

وهنا يتم اختبار تجانس البواقي من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(4\_12): تجانس البواقي H22

Tracé P-P normal de régression Résidus standardisés



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS  
من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان النقاط قريبه من خط القطر مما يدل على تجانس البواقي  
أي أن اختبار تجانس البواقي محقق.

من خلال كل ما تقدم نستنتج أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائياً للتطبيق المحاسبي لنظام  
الرقابة الداخلية على فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية حيث كلما تحسنت مستويات التطبيق  
المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية أدى ذلك إلى قدر أكبر من الفعالية في أداء المؤسسات  
الاقتصادية. مما يدل على أن  
النموذج مقبول وأن الفرضية الجزئية الثانية: " تطبيق نظام الرقابة الداخلية في جانبها  
المحاسبي يسمح بتحقيق فعالية في أداء المؤسسات الاقتصادية العمومية ". محققة ومقبولة.

**3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة:** " تطبيق نظام التسيير الموازي كأداة من أدوات نظام  
الرقابة الداخلية يسمح بالتقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات ".  
من خلال تقدير نموذج أثر تطبيق نظام التسيير الموازي في تقليل الأخطاء وتجنب  
حدوث الثغرات والتجاوزات حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي :  
**الجدول رقم (4\_39) :** نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق نظام  
التسيير الموازي في تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات

المتغير التابع: تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات									
/	المعامل B	المعامل ي Beta	قيمة t	مستوى الدلالة	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R1	قيمة F	مستوى الدلالة	VIF
الثابت	1,263	/	5,037	0,001					/
معامل المتغير المستقل	0,703	0,784	11,151	0,001	0,610	0,784	124,349	0,001	1,000

**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS  
- يظهر الجدول أعلاه طبيعة التأثير بالنسبة للمتغير المستقل: تطبيق نظام التسيير الموازي  
على المتغير التابع تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات ، حيث تمثل قيمة  
المعامل B للمتغير المستقل 0,703 درجة التغير في المتغير التابع تقليل الأخطاء وتجنب  
حدوث الثغرات والتجاوزات في حالة تغير المتغير المستقل تطبيق نظام التسيير الموازي  
بدرجة واحدة، بمعنى إذا تغير تطبيق نظام التسيير الموازي بدرجة واحدة فسيغير المتغير  
التابع تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات ب 0,703 وهذا ما يدل على وجود

تأثير طردي (موجب) للتطبيق المحاسبي على فعالية أداء المؤسسات وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية 0,001 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المفروضة في النموذج 0,5.

- كما يظهر الجدول قيمة معامل التحديد 0,610 بمعنى أن التغيرات تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات مفسرة بالتغيرات في تطبيق نظام التسيير الموازني بنسبة 61% أي أن تطبيق نظام التسيير الموازني يفسر تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات بنسبة 61% وتعتبر هذه الدرجة قوية نوعاً ما و ذات تأثير ودلالة إحصائية، أما النسبة الباقية وهي 39% فتعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج.

- تمثل قيمة الثابت 1,263 درجة تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات في حالة ثبات تطبيق نظام التسيير الموازني بمعنى أن مستوى تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات في حالة عدم تطبيق نظام التسيير الموازني ستساوي 1,263.

- قيمة معامل الارتباط  $R1 = 0,784$  وهي تدل على وجود علاقة خطية طردية (موجبة) قوية بين المتغير المستقل تطبيق نظام التسيير الموازني وبين المتغير التابع تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات.

- قيمة قيمة  $F = 124,349$  عند مستوى دلالة إحصائية 0,001 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المفروض سابقاً في النموذج والذي قيمته 0,5

- القيمة  $VIF = 1,000$  محققة ومنه لا توجد مشكلة التعدد الخطي في دراستنا يظهر الجدول الموالي التباينات الصادرة من المتغير المستقل تطبيق نظام التسيير الموازني:

**الجدول رقم (4\_40): جدول تحليل التباين H23**

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الإنحدار	17,679	1	17,679	124,349	0,000
البواقي	11,089	78	0,142		
المجموع	28,768	79	/		

**المصدر:** من إعداد الباحثة استناداً لمخرجات نظام SPSS

يظهر الجدول أعلاه تباين المتغير المستقل تطبيق نظام التسيير الموازني قيمته تساوي 17,679 ، وتباين البواقي 11,089 ، ومجموع التباينات (تباين المتغير المستقل+ تباين البواقي) يمثل تباين المتغير التابع تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات.  $(17,679 + 11,089)$  وهو ما قيمته 28,768 وبالتالي فهذا التباين له مصدرين المصدر الأول هو من المتغير المستقل والمصدر الثاني هو من البواقي ومن هنا يظهر بوضوح أن هناك تأثير قوي لتطبيق نظام التسيير الموازني على تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات. ، وقيمة معامل التحديد  $R2 = 0,610$  الظاهرة في الجدول رقم ( ) هي حاصل قسمة تباين المتغير المستقل على التباين الكلي (تباين المتغير التابع) أي  $0,383 = 11,089 / 28,768$  وهو دال إحصائياً.

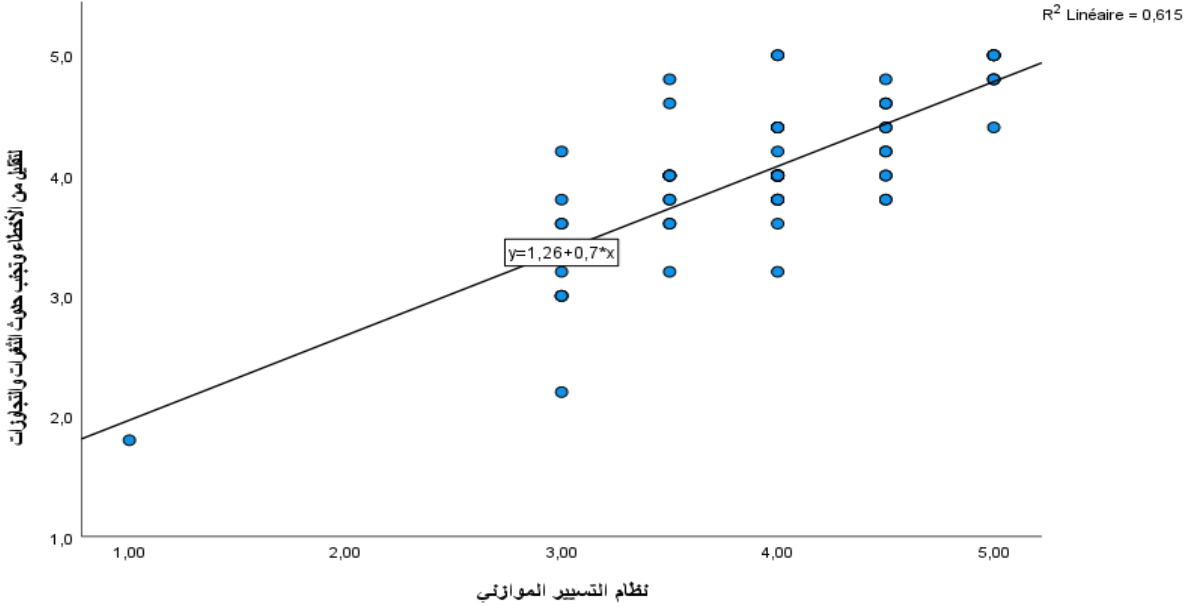
من خلال كل ما سبق التطرق إليه نستنتج معادلة الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية على فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية كالتالي:

$$Y = 1,263 + 0,703X$$

ويمكن تمثيل هذه المعادلة بيانيا كالتالي:

**الشكل رقم (4\_13):** الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر تطبيق نظام التسيير الموازني في تقليل الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات

Nuage de points de نظام التسيير الموازني par لتقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

إضافة لما تطرقنا إليه يمكن أيضا إجراء بعض الاختبارات التي نراها ضرورية لاختبار فرضيتنا ومنها:

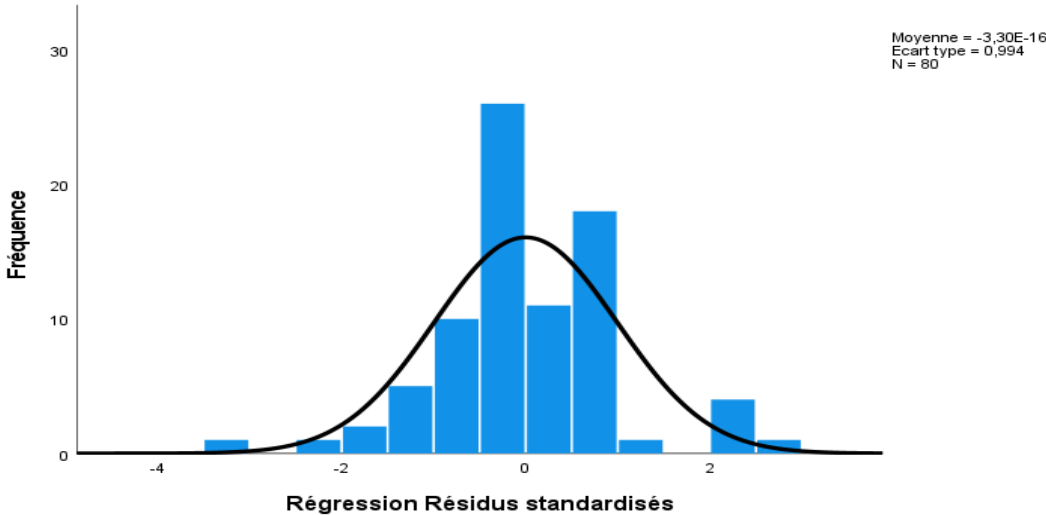
1. اتباع البيانات التوزيع الطبيعي:

لقد أظهرت الاختبارات اتباع البيانات التوزيع الطبيعي وهذا ما يظهره الشكل الموالي:

**الشكل رقم (4\_14):** التوزيع الطبيعي للبواقي H23

Histogramme

Variable dépendante : لتقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن النموذج يتبع التوزيع الطبيعي وهو ما تثبته النتائج.

## 2. عدم وجود قيم متطرفة:

سنقوم باختبار تجانس العينة وعدم وجود قيم متطرفة في النموذج وهذا ما يظهره الجدول الموالي:

### الجدول رقم(4\_41): القيم المتطرفة H23

#### Statistiques des résidus<sup>a</sup>

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	1,967	4,781	4,020	,4731	80
Valeur prédite standard	-4,341	1,608	,000	1,000	80
Erreur standard de la prévision	,042	,189	,056	,020	80
Valeur prédite ajustée	2,023	4,799	4,021	,4695	80
de Student	-1,1737	1,0746	,0000	,3747	80
Résidus standard	-3,113	2,850	,000	,994	80
Résidus standard	-3,171	2,875	-,001	1,005	80
Résidu supprimé	-1,2177	1,0936	-,0007	,3837	80
Résidu supprimé de Student	-3,375	3,021	,001	1,031	80
Distance de Mahalanobis	,015	18,840	,987	2,215	80
Distance de Cook	,000	,188	,012	,026	80
Valeur influente centrée	,000	,238	,013	,028	80

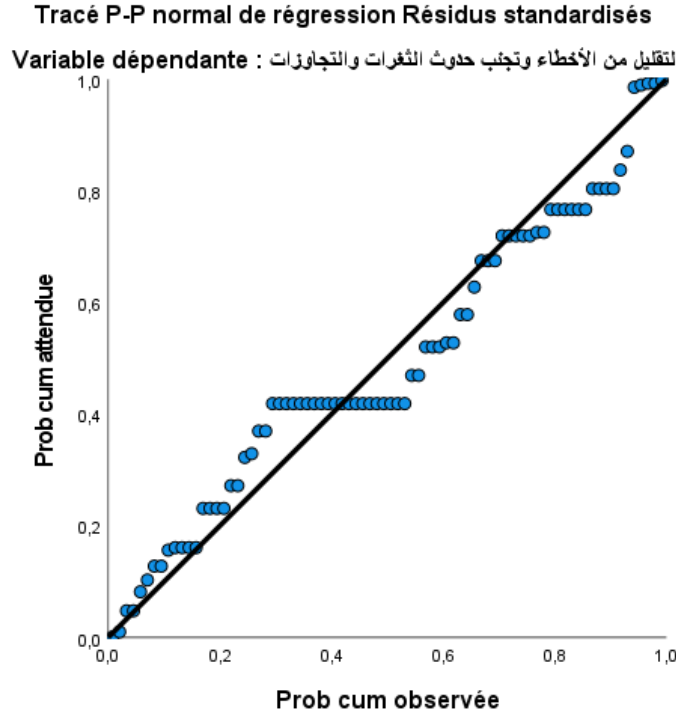
#### المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

يظهر الجدول قيم مسافة ماهاالانوبيس Distance de Mahalanobis حيث تظهر النتائج أن الحد الأقصى لها في دراستنا يساوي 18,840 وهي أقل من القيمة المحددة وبالتالي الشرط محقق وهو عدم وجود قيم متطرفة. من هنا نستنتج ان اختبار ماهاالانوبيس تثبت عدم احتواء البيانات على قيم متطرفة نظرا لان كل قيمها اقل من الحد الأقصى.

3. اختبار تجانس البواقي:

وهنا يتم اختبار تجانس البواقي من خلال الشكل الموالي:

#### الشكل رقم(4\_15): تجانس البواقي H23



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان النقاط قريبة من خط القطر مما يدل على تجانس البواقي أي أن اختبار تجانس البواقي محقق.

من خلال كل ما تقدم نستنتج أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائياً لتطبيق نظام التسيير الموازي في التقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات حيث كلما تحسنت مستويات تطبيق نظام التسيير الموازي أدى ذلك إلى قدر أكبر من التقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات. مما يدل على أن النموذج مقبول وأن الفرضية الجزئية الثالثة: " تطبيق نظام التسيير الموازي كأداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يسمح بالتقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات ". محققة ومقبولة.

حسب نتائج اختبار معامل الانحدار الخطي البسيط، التي تم من خلاله اثبات الفرضيات الثلاثة المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية: " التطبيق والفهم التام لمختلف الإجراءات والأطر الضابطة لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تجنب حدوث الثغرات والتجاوزات"، والتي يمكن اثباتها كنتيجة لذلك

ثانياً. اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثالثة:

سننظر الى اختبار وتحليل وتفسير صحة الفرضيات الجزئية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة: " تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تحسين التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى كما يلي:

1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى: " فعالية نظام الرقابة الداخلية تضمن كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة"

## الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

من خلال تقدير نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة وبفرض أن هذا الأثر موجب ودال إحصائياً حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي :

**الجدول رقم (4\_42) :** نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة

المتغير التابع: كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة									
/	المعامل B	المعامل المعياري Beta	قيمة t	مستوى الدلالة	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R1	قيمة F	مستوى الدلالة	VIF
الثابت	1,000	/	3,052	0,003					/
معامل المتغير المستقل	0,772	0,720	9,157	0,001	0,518	0,720	83,847	0,001	1,000

**المصدر:** من إعداد الباحثة استناداً لمخرجات نظام SPSS

- يظهر الجدول أعلاه طبيعة التأثير بالنسبة للمتغير المستقل: فعالية نظام الرقابة الداخلية على المتغير التابع كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة حيث تمثل قيمة المعامل B للمتغير المستقل 0,772 درجة التغير في المتغير التابع كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة في حالة تغير المتغير المستقل فعالية نظام الرقابة الداخلية بدرجة واحدة، بمعنى إذا تغير فعالية نظام الرقابة الداخلية بدرجة واحدة فسيتغير المتغير التابع كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة ب 0,772 وهذا ما يدل على وجود تأثير طردي (موجب) للفعالية في نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية 0,001/

- كما يظهر الجدول قيمة معامل التحديد بمعنى أن التغيرات في كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة مفسرة بالتغيرات في فعالية نظام الرقابة الداخلية بنسبة 51,8 % أي أن فعالية نظام الرقابة الداخلية يفسر كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة بنسبة 51,8% وتعتبر هذه الدرجة متوسطة نوعاً ما لكنها ذات تأثير ودلالة إحصائية، أما النسبة الباقية وهي 48,2 % فتعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج.

- تمثل قيمة الثابت 1,000 درجة كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة في حالة ثبات فعالية نظام الرقابة الداخلية بمعنى أن مستوى كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة في حالة عدم وجود فعالية نظام الرقابة الداخلية ستساوي 1,000.

- قيمة معامل الارتباط  $R1 = 0,720$  تدل على وجود علاقة خطية طردية (موجبة) قوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وبين كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة.

- قيمة  $F = 83,847$  عند مستوى دلالة إحصائية 0,001 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المفروض سابقاً في النموذج والذي قيمته 0,5.

- القيمة VIF معامل تضخيم التباين تتعلق باختبار البواقي وتمثل في اختبار التعدد الخطي والذي نقصد به الارتباطات الموجودة بين المتغيرات المستقلة وشرطه أن لا تتجاوز قيمته 10 ومن خلال النتائج المحققة نجد أن الشرط محقق  $VIF = 1,000$  ومنه لا توجد مشكلة التعدد الخطي في دراستنا، يظهر الجدول الموالي:

**الجدول رقم (4\_43):** جدول تحليل التباين H 31

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
--------------	----------------	-------------	----------------	--------	---------------

		12,692	1	12,692	الانحدار
0,000	83,847	0,151	78	11,807	البواقي
		/	79	24,499	المجموع

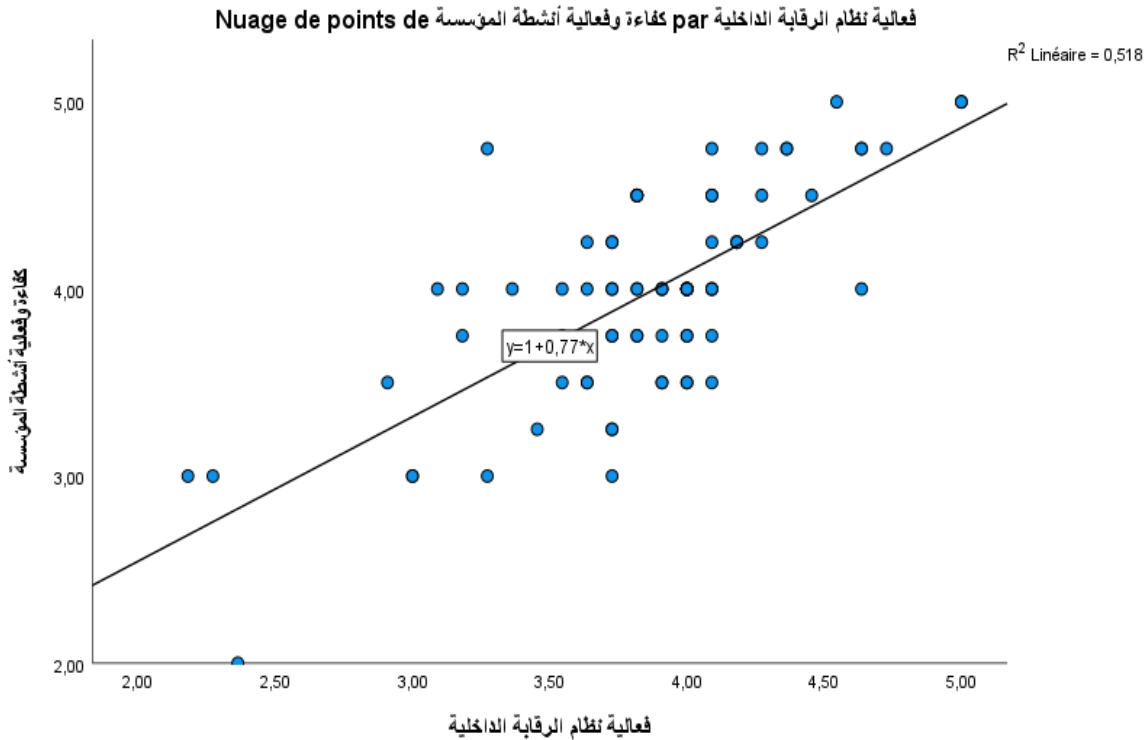
**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

التباينات الصادرة من المتغير المستقل فعالية نظام الرقابة الداخلية والذي نجد قيمته تساوي 12,692 ، وتباين البواقي 11,807 ، ومجموع التباينات (تباين المتغير المستقل+ تباين البواقي) يمثل تباين المتغير التابع كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة (12,692 + 11,807) وهو ما قيمته 24,499 وبالتالي فهذا التباين له مصدرين المصدر الأول هو من المتغير المستقل والمصدر الثاني هو من البواقي ومن هنا يظهر بوضوح أن هناك تأثير متوسط فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة ، وقيمة معامل التحديد  $R^2 = 0,518$  الظاهرة في الجدول رقم ( ) هي حاصل قسمة تباين المتغير المستقل على التباين الكلي (تباين المتغير التابع) أي  $0,518 = 12,692 / 24,499$  وهو دال إحصائياً. من خلال كل ما سبق التطرق اليه نستنتج معادلة الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة كالتالي:

$$Y = 1,000 + 0,772X$$

ويمكن تمثيل هذه المعادلة بيانيا كالتالي:

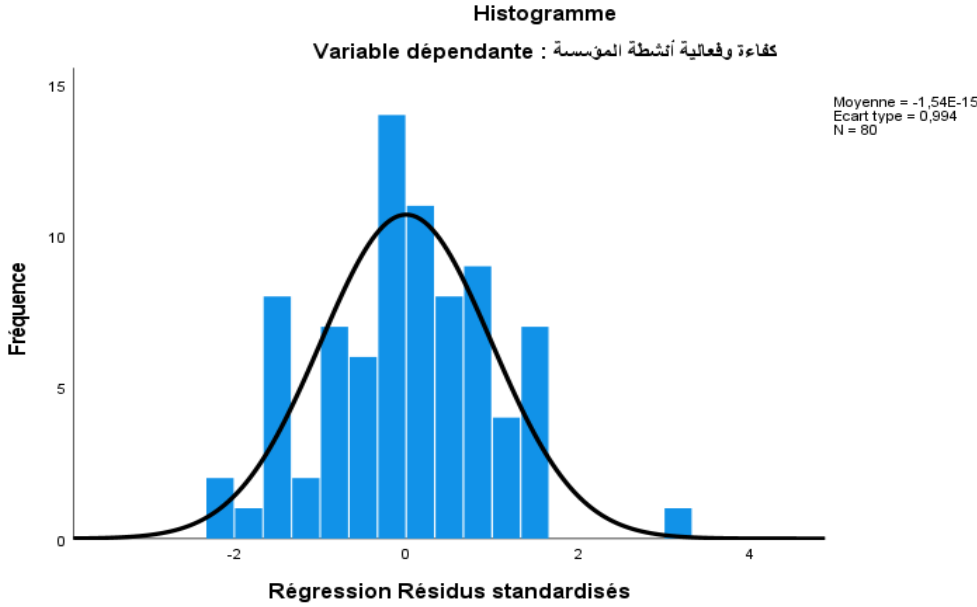
**الشكل رقم (4\_16):** الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS إضافة لما تطرقنا اليه يمكن أيضا إجراء بعض الاختبارات التي نراها ضرورية لاختبار فرضيتنا ومنها:

**1. اتباع البيانات التوزيع الطبيعي:**

لقد أظهرت الاختبارات اتباع البيانات التوزيع الطبيعي وهذا ما يظهره الشكل الموالي:  
**الشكل رقم (4\_17): التوزيع الطبيعي للبقايا H31**



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن النموذج يتبع التوزيع الطبيعي وهو ما تثبته النتائج.  
**2. عدم وجود قيم متطرفة:**

سنقوم باختبار تجانس العينة وعدم وجود قيم متطرفة في النموذج وهذا ما يظهره الجدول الموالي:

**الجدول رقم(4\_44): القيم المتطرفة ل H31**

**Statistiques des résidus<sup>a</sup>**

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2,6850	4,8620	3,9719	,40082	80
Valeur prédite standard	-3,211	2,221	,000	1,000	80
Erreur standard de la prévision	,044	,147	,057	,022	80
Valeur prédite ajustée	2,6324	4,8508	3,9711	,40061	80
de Student	-,87882	1,22231	,00000	,38660	80
Résidus standard	-2,259	3,142	,000	,994	80
Résidus standard	-2,274	3,187	,001	1,008	80
Résidu supprimé	-,93380	1,25758	,00075	,39822	80
Résidu supprimé de Student	-2,338	3,395	,002	1,024	80
Distance de Mahalanobis	,003	10,308	,988	1,955	80
Distance de Cook	,000	,334	,015	,041	80
Valeur influente centrée	,000	,130	,013	,025	80

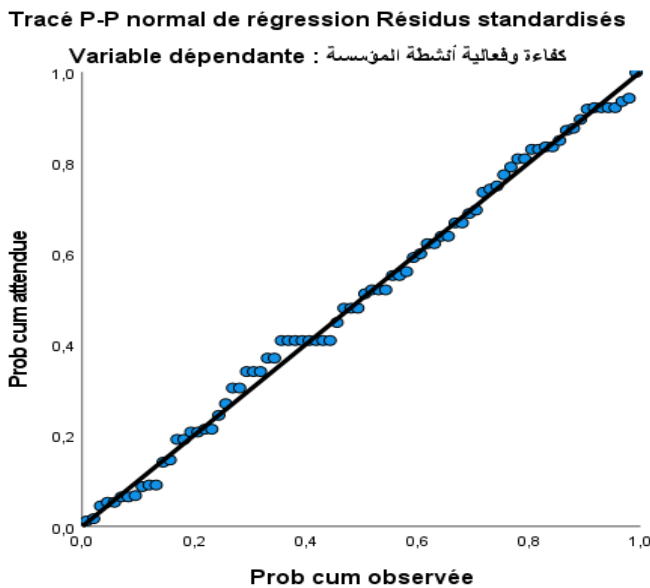
**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

يظهر الجدول أعلاه قيم مسافة ماهاالانوبيس Distance de Mahalanobis والذي يتمثل شرطها الأساسي عدم تجاوز الحد الأقصى 15 في العينات الصغيرة وان لا تتجاوز 25 في العينات الكبيرة وهو محقق في نتائج دراستنا حيث تظهر النتائج أن الحد الأقصى لها والذي يساوي 10,308 وهي أقل من القيمة المحددة وبالتالي الشرط محقق وهو عدم وجود قيم متطرفة من هنا نستنتج ان اختبار ماهاالانوبيس تثبت عدم احتواء البيانات على قيم متطرفة نظرا لان كل قيمها اقل من الحد الأقصى.

**3. اختبار تجانس البواقي:**

وهنا يتم اختبار تجانس البواقي من خلال الشكل الموالي:

**الشكل رقم (4\_18): تجانس البواقي H31**



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان النقاط قريبه من خط القطر مما يدل على تجانس البواقي أي أن اختبار تجانس البواقي محقق

من خلال كل ما تقدم نستنتج أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائياً لفعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة حيث كلما تحسنت مستويات الفعالية في نظام الرقابة الداخلية أدى ذلك إلى قدر أكبر من الكفاءة والفعالية لأنشطة المؤسسة. مما يدل على أن النموذج مقبول وأن الفرضية الجزئية الأولى: " فعالية نظام الرقابة الداخلية تضمن كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة" . محققة ومقبولة.

## 2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية: " فعالية نظام الرقابة الداخلية تسمح بتعزيز

الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار".  
من خلال تقدير نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار، وبفرض أن هذا الأثر موجب ودال إحصائياً حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي :

**الجدول رقم (4\_45) :** نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار

المتغير التابع: الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار									
VIF	مستوى الدلالة	قيمة F	معامل الارتباط R1	معامل التحديد R2	مستوى الدلالة	قيمة t	المعامل المعيارى Beta ي	المعامل B	/
/					0,531	0,629	/	0,198	الثابت
1,000	0,001	135,610	0,797	0,635	0,001	11,645	0,797	0,943	معامل المتغير المستقل

**المصدر:** من إعداد الباحثة استناداً لمخرجات نظام SPSS

- يظهر الجدول أعلاه طبيعة التأثير بالنسبة للمتغير المستقل: فعالية نظام الرقابة الداخلية على المتغير التابع الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار حيث تمثل قيمة المعامل B للمتغير المستقل 0,943 درجة التغير في المتغير التابع الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار في حالة تغير المتغير المستقل فعالية نظام الرقابة الداخلية بدرجة واحدة، بمعنى إذا تغير فعالية نظام الرقابة الداخلية بدرجة واحدة فسيغير المتغير التابع الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار ب 0,943 وهذا ما يدل على وجود تأثير طردي (موجب) للفعالية في نظام الرقابة الداخلية على الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية 0,001
- كما يظهر الجدول قيمة معامل التحديد بمعنى أن التغيرات في الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار مفسرة بالتغيرات في فعالية نظام الرقابة الداخلية بنسبة 63,5% أي أن فعالية نظام الرقابة الداخلية يفسر الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار بنسبة 63,5% وتعتبر هذه الدرجة قوية و ذات تأثير ودلالة إحصائية، أما النسبة الباقية وهي 36,5% فتعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج.
- تمثل قيمة الثابت 0,198 درجة الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار في حالة ثبات فعالية نظام الرقابة الداخلية بمعنى أن مستوى الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار في حالة عدم وجود فعالية نظام الرقابة الداخلية ستساوي 0,198.
- قيمة معامل الارتباط  $R1 = 0,797$  تدل على وجود علاقة خطية طردية (موجبة) قوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وبين الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار.
- قيمة قيمة  $F = 135,610$  عند مستوى دلالة إحصائية 0,001 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المفروض سابقاً في النموذج والذي قيمته 0,5
- القيمة VIF معامل تضخيم التباين تتعلق باختبار البواقي وتمثل في اختبار التعدد الخطي والذي نقصد به الارتباطات الموجودة بين المتغيرات المستقلة وشرطه ان لا تتجاوز قيمته 10 ومن خلال النتائج المحققة نجد أن الشرط محقق  $VIF = 1,000$  ومنه لا توجد مشكلة التعدد الخطي في دراستنا

يظهر الجدول الموالي :

#### الجدول رقم(4\_46): جدول تحليل التباين H32

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الإنحدار	18,901	1	18,901	135,610	0,000
البواقي	10,871	78	0,139		
المجموع	29,772	79	/		

المصدر: من إعداد الباحثة استناداً لمخرجات نظام SPSS

## الفصل الرابع.....الدراسة الميدانية

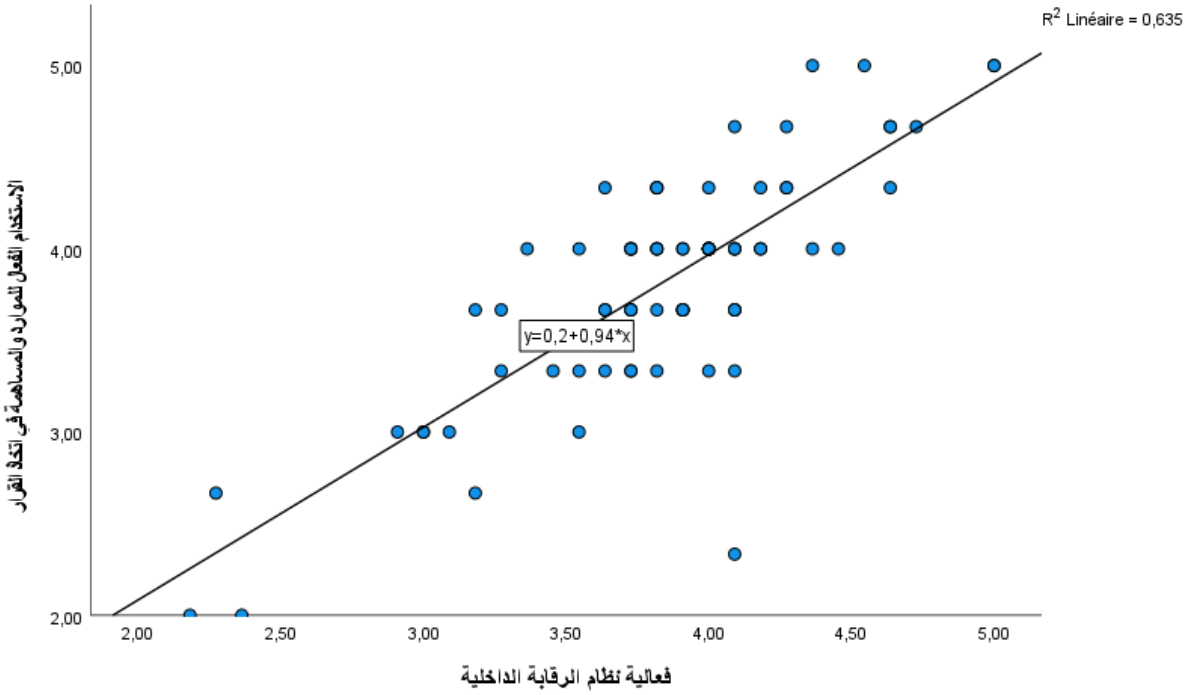
التباينات الصادرة من المتغير المستقل فعالية نظام الرقابة الداخلية والذي نجد قيمته تساوي 18,901 ، وتباين البواقي 10,871 ، ومجموع التباينات (تباين المتغير المستقل+ تباين البواقي) يمثل تباين المتغير التابع الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار (18,901 + 10,871) وهو ما قيمته 29,772 وبالتالي فهذا التباين له مصدرين المصدر الأول هو من المتغير المستقل والمصدر الثاني هو من البواقي ومن هنا يظهر بوضوح أن هناك تأثير متوسط فعالية نظام الرقابة الداخلية على الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار ، وقيمة معامل التحديد  $R^2 = 0,635$  الظاهرة في الجدول رقم ( ) هي حاصل قسمة تباين المتغير المستقل على التباين الكلي (تباين المتغير التابع) أي  $0,518 = 18,901 / 29,772$  وهو دال إحصائياً. من خلال كل ما سبق التطرق اليه نستنتج معادلة الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار كالتالي:

$$Y = 0,198 + 0,943X$$

ويمكن تمثيل هذه المعادلة بيانيا كالتالي:

الشكل رقم(4\_19): الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار

Nuage de points de l'usage des ressources et la contribution à la prise de décision par le système de contrôle interne



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

إضافة لما تطرقنا إليه يمكن أيضا إجراء بعض الاختبارات التي نراها ضرورية لاختبار فرضيتنا ومنها:

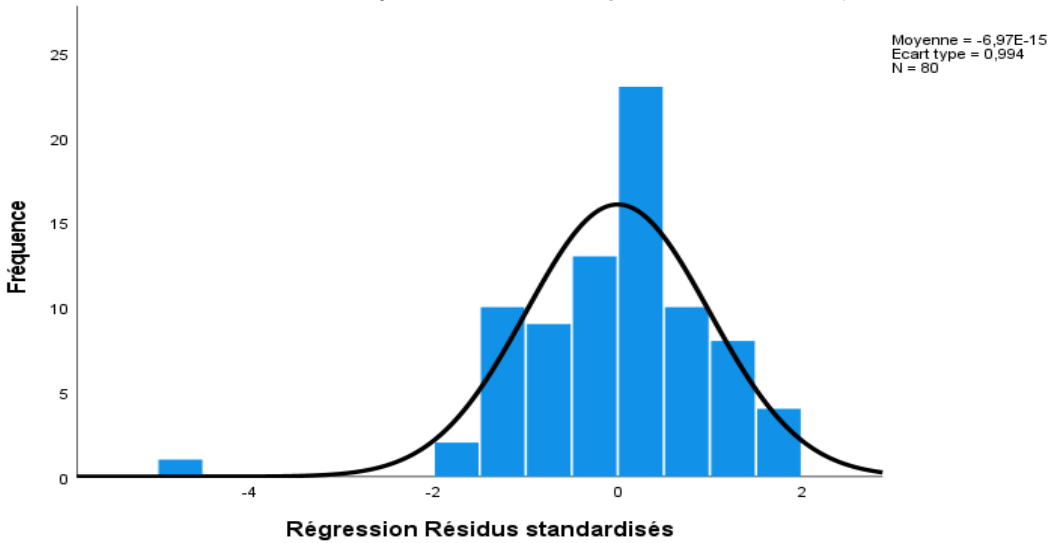
1. اتباع البيانات التوزيع الطبيعي:

لقد أظهرت الاختبارات اتباع البيانات التوزيع الطبيعي وهذا ما يظهره الشكل الموالي:

**الشكل رقم (4\_20):** التوزيع الطبيعي للباقي H32

Histogramme

Variable dépendante : الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن النموذج يتبع التوزيع الطبيعي وهو ما تثبته النتائج.

2. عدم وجود قيم متطرفة:

سنقوم باختبار تجانس العينة وعدم وجود قيم متطرفة في النموذج وهذا ما يظهره الجدول الموالي:

الجدول رقم(4\_47): القيم المتطرفة ل H32

Statistiques des résidus<sup>a</sup>

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2,2546	4,9112	3,8250	,48913	80
Valeur prédite standard	-3,211	2,221	,000	1,000	80
Erreur standard de la prévision	,042	,141	,055	,021	80
Valeur prédite ajustée	2,2919	4,9040	3,8252	,48717	80
de Student	-1,72091	,70758	,00000	,37096	80
Résidus standard	-4,610	1,895	,000	,994	80
Résidus standard	-4,645	1,909	,000	1,005	80
Résidu supprimé	-1,74762	,71807	-,00023	,37931	80
Résidu supprimé de Student	-5,427	1,943	-,009	1,058	80
Distance de Mahalanobis	,003	10,308	,988	1,955	80
Distance de Cook	,000	,167	,011	,024	80
Valeur influente centrée	,000	,130	,013	,025	80

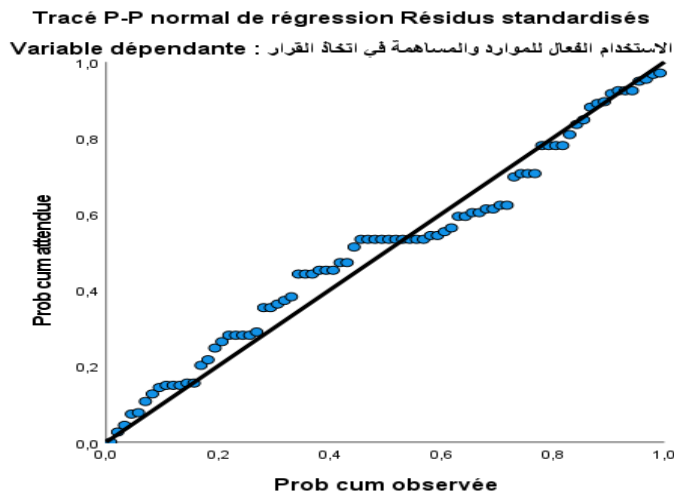
المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

يظهر الجدول أعلاه قيم مسافة ماهاالانوبيس Distance de Mahalanobis والذي يتمثل شرطها الأساسي عدم تجاوز الحد الأقصى 15 في العينات الصغيرة وان لا تتجاوز 25 في العينات الكبيرة وهو محقق في نتائج دراستنا حيث تظهر النتائج أن الحد الأقصى لها والذي يساوي 10,308 وهي أقل من القيمة المحددة وبالتالي الشرط محقق وهو عدم وجود قيم متطرفة من هنا نستنتج ان اختبار ماهاالانوبيس تثبت عدم احتواء البيانات على قيم متطرفة نظرا لان كل قيمها اقل من الحد الأقصى.

4. اختبار تجانس البواقي:

وهنا يتم اختبار تجانس البواقي من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(4\_21): تجانس البواقي H32



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان النقاط قريبة من خط القطر مما يدل على تجانس البواقي

أي أن اختبار تجانس البواقي محقق

من خلال كل ما تقدم نستنتج أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائياً لفعالية نظام الرقابة الداخلية على الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار حيث كلما تحسنت مستويات الفعالية في نظام الرقابة الداخلية أدى ذلك إلى قدر أكبر من الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار. مما يدل على أن

النموذج مقبول وأن الفرضية الجزئية الثانية: " فعالية نظام الرقابة الداخلية تسمح بتعزيز الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار " محققة ومقبولة.

3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة: " فعالية نظام الرقابة الداخلية يضمن التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ حوكمة الشركات".

من خلال تقدير نموذج أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة ، وبفرض أن هذا الأثر موجب ودال إحصائياً حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (4\_48) : نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة

المتغير التابع:									
VIF	مستوى الدلالة	قيمة F	معامل الارتباط R1	معامل التحديد R2	مستوى الدلالة	قيمة t	المعامل المعيار ي Beta	المعامل B	/
/					0,549	0,602	/	0,189	الثابت
1,000	0,001	145,982	0,807	0,652	0,001	12,082	0,807	0,978	معامل المتغير المستقل

المصدر: من إعداد الباحثة استناداً لمخرجات نظام SPSS

- يظهر الجدول أعلاه طبيعة التأثير بالنسبة للمتغير المستقل: فعالية نظام الرقابة الداخلية على المتغير التابع التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة حيث تمثل قيمة المعامل B للمتغير المستقل 0,978 درجة التغير في المتغير التابع التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة القرار في حالة تغير المتغير المستقل فعالية نظام الرقابة الداخلية بدرجة واحدة فسيغير المتغير التابع التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة ب 0,978 وهذا ما يدل على وجود تأثير طردي (موجب) للفعالية في نظام الرقابة الداخلية على التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية 0,001
- كما يظهر الجدول قيمة معامل التحديد بمعنى أن التغيرات في التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة مفسرة بالتغيرات في فعالية نظام الرقابة الداخلية بنسبة 65,2% أي أن فعالية نظام الرقابة الداخلية يفسر التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة بنسبة 65,2% وتعتبر هذه الدرجة قوية و ذات تأثير ودلالة إحصائية، أما النسبة الباقية وهي 34,8% فتعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج.

- تمثل قيمة الثابت 0,189 درجة التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة في حالة ثبات فعالية نظام الرقابة الداخلية بمعنى أن مستوى التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة في حالة عدم وجود فعالية نظام الرقابة الداخلية ستساوي 0,189.
- قيمة معامل الارتباط  $R1 = 0,807$  تدل على وجود علاقة خطية طردية (موجبة) قوية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وبين التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة.
- قيمة قيمة  $F = 145,982$  عند مستوى دلالة إحصائية 0,001 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المفروض سابقا في النموذج والذي قيمته 0,5
- القيمة VIF معامل تضخيم التباين تتعلق باختبار البواقي وتمثل في اختبار التعدد الخطي والذي نقصد به الارتباطات الموجودة بين المتغيرات المستقلة وشرطه ان لا تتجاوز قيمته 10 ومن خلال النتائج المحققة نجد أن الشرط محقق  $VIF = 1,000$  ومنه لا توجد مشكلة التعدد الخطي في دراستنا يظهر الجدول الموالي:

الجدول رقم (4\_49): جدول تحليل التباين H33

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	20,348	1	20,348	145,982	0,000
البواقي	10,872	78	0,139		
المجموع	31,219	79	/		

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

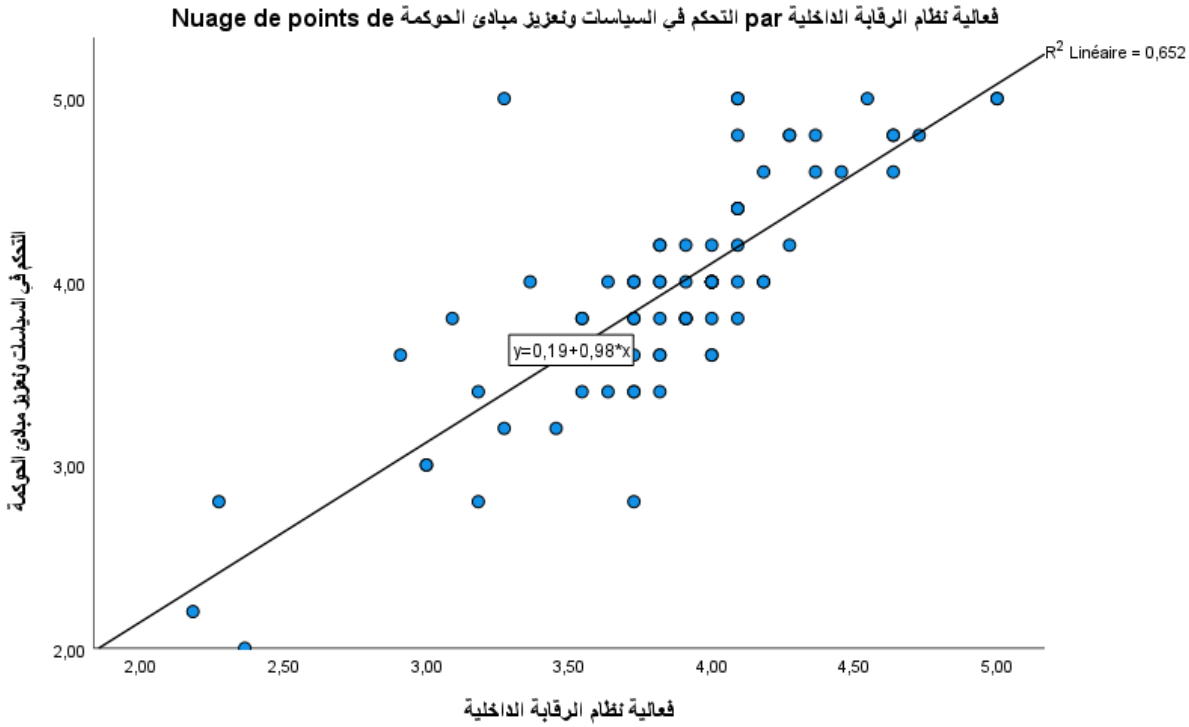
التباينات الصادرة من المتغير المستقل فعالية نظام الرقابة الداخلية والذي نجد قيمته تساوي 20,348 ، وتباين البواقي 10,872 ، ومجموع التباينات (تباين المتغير المستقل+ تباين البواقي) يمثل تباين المتغير التابع التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة (20,348 + 10,872) وهو ما قيمته 29,772 وبالتالي فهذا التباين له مصدرين المصدر الأول هو من المتغير المستقل والمصدر الثاني هو من البواقي ومن هنا يظهر بوضوح أن هناك تأثير متوسط فعالية نظام الرقابة الداخلية على التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة ، وقيمة معامل التحديد  $R2 = 0,635$  الظاهرة في الجدول رقم ( ) هي حاصل قسمة تباين المتغير المستقل على التباين الكلي (تباين المتغير التابع) أي  $0,518 = 20,348 / 31,219$  وهو دال إحصائياً.

من خلال كل ما سبق التطرق اليه نستنتج معادلة الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة كالتالي:

$$Y = 0,189 + 0,978X$$

ويمكن تمثيل هذه المعادلة بيانيا كالتالي:

الشكل رقم (4\_22): الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

إضافة لما تطرقنا إليه يمكن أيضا إجراء بعض الاختبارات التي نراها ضرورية لاختبار فرضيتنا ومنها:

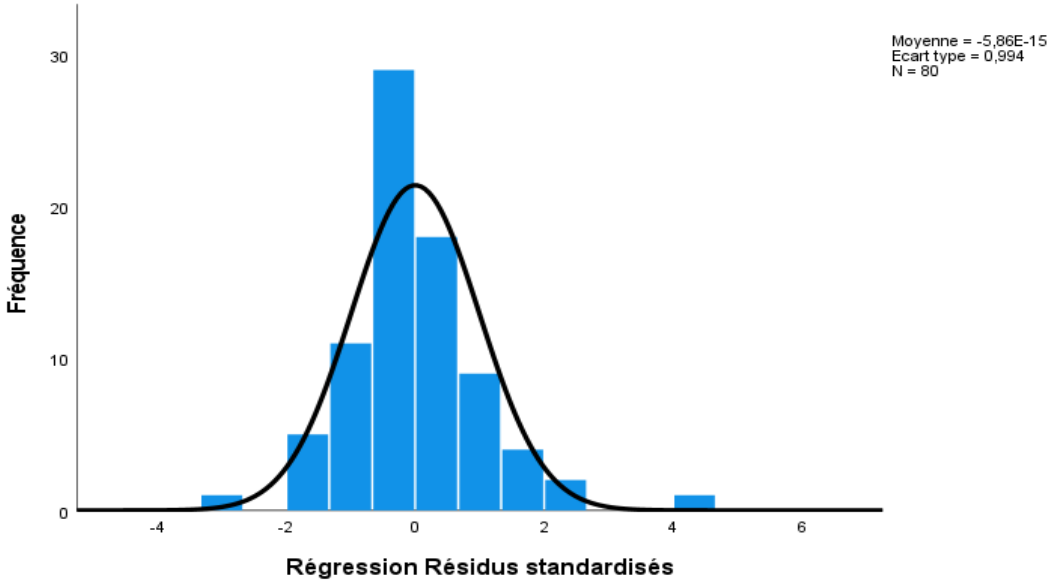
1. اتباع البيانات التوزيع الطبيعي:

لقد أظهرت الاختبارات اتباع البيانات التوزيع الطبيعي وهذا ما يظهره الشكل الموالي:

الشكل رقم (4\_23): التوزيع الطبيعي للبقايا H33

Histogramme

Variable dépendante : التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن النموذج يتبع التوزيع الطبيعي وهو ما تثبته النتائج.  
**2. عدم وجود قيم متطرفة:**  
 سنقوم باختبار تجانس العينة وعدم وجود قيم متطرفة في النموذج وهذا ما يظهره  
 الجدول الموالي:

**الجدول رقم(4\_50): القيم المتطرفة ل H33**

**Statistiques des résidus<sup>a</sup>**

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2,3231	5,0795	3,9525	,50751	80
Valeur prédite standard	-3,211	2,221	,000	1,000	80
Erreur standard de la prévision	,042	,141	,055	,021	80
Valeur prédite ajustée	2,3436	5,0860	3,9520	,50767	80
de Student	-1,03468	1,60991	,00000	,37097	80
Résidus standard	-2,771	4,312	,000	,994	80
Résidus standard	-2,790	4,374	,001	1,007	80
Résidu supprimé	-1,04851	1,65636	,00046	,38091	80
Résidu supprimé de Student	-2,922	5,002	,009	1,052	80
Distance de Mahalanobis	,003	10,308	,988	1,955	80
Distance de Cook	,000	,276	,014	,036	80
Valeur influente centrée	,000	,130	,013	,025	80

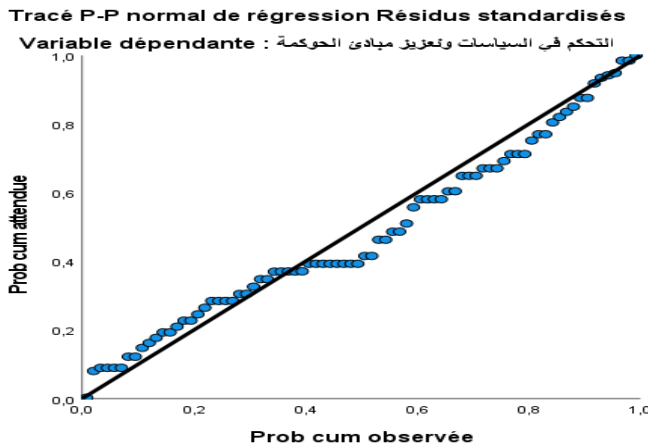
**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

يظهر الجدول أعلاه قيم مسافة ماهاالانوبيس Distance de Mahalanobis والذي يتمثل شرطها الأساسي عدم تجاوز الحد الأقصى 15 في العينات الصغيرة وان لا تتجاوز 25 في العينات الكبيرة وهو محقق في نتائج دراستنا حيث تظهر النتائج أن الحد الأقصى لها والذي يساوي 10,308 وهي أقل من القيمة المحددة وبالتالي الشرط محقق وهو عدم وجود قيم متطرفة.  
 من هنا نستنتج ان اختبار ماهاالانوبيس تثبت عدم احتواء البيانات على قيم متطرفة نظرا لان كل قيمها اقل من الحد الأقصى.

**3. اختبار تجانس البواقي:**

وهنا يتم اختبار تجانس البواقي من خلال الشكل الموالي:

**الشكل رقم(4\_24): تجانس البواقي H33**



**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ ان النقاط قريبه من خط القطر مما يدل على تجانس البواقي  
أي أن اختبار تجانس البواقي محقق

من خلال كل ما تقدم نستنتج أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائيا لفعالية نظام الرقابة الداخلية على التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة حيث كلما تحسنت مستويات الفعالية في نظام الرقابة الداخلية أدى ذلك إلى قدر أكبر من التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة. مما يدل على أن النموذج مقبول وأن الفرضية الجزئية الثانية: "فعالية نظام الرقابة الداخلية يضمن التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ حوكمة الشركات." محققة ومقبولة.

حسب نتائج اختبار معامل الانحدار الخطي البسيط، التي تم من خلاله اثبات الفرضيات الثلاثة المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة: "فعالية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تحسين التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى"، والتي يمكن اثباتها كنتيجة لذلك

**ثالثا. اختبار صحة الفرضية الرئيسية الرابعة:**

سننظر الى اختبار وتحليل وتفسير صحة الفرضيات الجزئية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الرابعة: " تطوير نظام الرقابة الداخلية باعتماد توجهات حديثة يسمح بتحسين التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى". كما يلي:

**1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى:** "الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية يسمح بالقيام بإجراءات تصحيحية سريعة".

من خلال تقدير نموذج الارتباط بين الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية وبين القيام بإجراءات تصحيحية سريعة. حيث نقوم بحساب معامل الارتباط pearson واختبار الدلالة الإحصائية له ثم التعليق على قوته، حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (4\_51):** مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الجزئية الأولى

المتغيرات	الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	القيام بإجراءات تصحيحية سريعة
الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	1	0,654** 0,001
القيام بإجراءات تصحيحية سريعة	0,654** 0,001	1
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0,01		

**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الجزئية الأولى تظهر قيمة الارتباط تساوي 65,4 % وهي درجة ارتباط متوسطة بين الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية وبين القيام بإجراءات تصحيحية سريعة وهو دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,001 وهي اقل من مستوى الدلالة المفروض 0,01، بالإضافة إلى أن قيمة معامل الارتباط موجبة وهوما يفسر بوجود ارتباط طردي(موجب) دال إحصائيا بين الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية

وبين القيام بإجراءات تصحيحية سريعة، ومنه قبول الفرضية الجزئية الأولى " الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية يسمح بالقيام بإجراءات تصحيحية سريعة".  
**2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية:** " الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية يضمن تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة ".

من خلال تقدير نموذج الارتباط بين الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية وبين تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة. حيث نقوم بحساب معامل الارتباط pearson واختبار الدلالة الإحصائية له ثم التعليق على قوته، حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (4\_52):** مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الجزئية الثانية

المتغيرات	الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية	تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة
الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية	1	0,629** 0,001
تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة	0,629** 0,001	1
**الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0,01		

**المصدر:** من إعداد الباحثة استناداً لمخرجات نظام SPSS

من خلال مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الجزئية الثانية تظهر قيمة الارتباط تساوي 62,9 % وهي درجة ارتباط متوسطة بين الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية وبين تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0,001 وهي اقل من مستوى الدلالة المفروض 0,01، بالإضافة إلى أن قيمة معامل الارتباط موجبة وهو ما يفسر بوجود ارتباط طردي (موجب) دال إحصائياً بين الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية وبين تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة ، ومنه قبول الفرضية الجزئية الثانية " الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية يضمن تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة ".

**3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة:** " الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية يسمح بتحفيز العاملين والمسؤولين نحو تحقيق اهداف المؤسسة".

من خلال تقدير نموذج الارتباط بين الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية وبين تحفيز العاملين والمسؤولين نحو تحقيق اهداف المؤسسة. حيث نقوم بحساب معامل الارتباط pearson واختبار الدلالة الإحصائية له ثم التعليق على قوته، حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (4\_53):** مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الجزئية الثالثة

المتغيرات	الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	تحفيز العاملين والمسؤولين نحو تحقيق اهداف المؤسسة
الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	1	0,599** 0,001

1	**0,599 0,001	تحفيز العاملين والمسؤولين نحو تحقيق اهداف المؤسسة
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0,01		

**المصدر:** من إعداد الباحثة استنادا لمخرجات نظام SPSS

من خلال مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الجزئية الأولى تظهر قيمة الارتباط تساوي 59,9 % وهي درجة ارتباط متوسطة بين الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية وبين تحفيز العاملين والمسؤولين نحو تحقيق اهداف المؤسسة وهو دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,001 وهي اقل من مستوى الدلالة المفروض 0,01، بالإضافة إلى أن قيمة معامل الارتباط موجبة وهو ما يفسر بوجود ارتباط طردي (موجب) دال إحصائيا بين الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية وبين تحفيز العاملين والمسؤولين نحو تحقيق اهداف المؤسسة ، ومنه قبول الفرضية الجزئية الثالثة " الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية يسمح بتحفيز العاملين والمسؤولين نحو تحقيق اهداف المؤسسة".

حسب نتائج اختبار معامل الارتباط pearson ، التي تم من خلاله اثبات الفرضيات الثلاثة المتعلقة بالفرضية الرئيسية الرابعة: " تطوير نظام الرقابة الداخلية باعتماد توجهات حديثة يسمح بتحسين التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى " ، والتي يمكن اثباتها كنتيجة لذلك

### المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة

من خلال هذا الطلب سنحاول التطرق لمناقشة كل ما سبق التطرق اليه من نتائج سواء ما تعلق منها بالتحليل الاحصائي للاستبيان ونتائج دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ، وفي الأخير سنقوم بتحليل نموذج الدراسة استنادا لما تم اختباره من فرضيات.

#### أولاً: مناقشة النتائج

من خلال دراسة حالة مؤسسة اقتصادية عمومية ومن خلال تحليل محاور الاستبيان والخروج بعدة نتائج تبين لنا أن نظام الرقابة الداخلية يمثل ركيزة أساسية وضرورة لأي مؤسسة اقتصادية، حيث يساهم في ضمان سلامة عملياتها والحد من المخاطر التي قد تتعرض لها، ويعزز الامتثال للقوانين والتنظيمات، ويحمي مواردها وأصولها، لقد لمسنا جانبا كبيرا من الأهمية يوليه هذا النوع من المؤسسات لنظام الرقابة الداخلية، رغم عدم المامها بكل مقوماته وادواته فمن خلال دراسة الحالة التي قمنا بها ومن خلال إجابات افراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان تبين لنا أن بعض المؤسسات لا تتبع بصورة نظرية وعملية مراحل اعداد نظام الرقابة الداخلية.

تبين أيضا أن المؤسسات الاقتصادية العمومية تعاني من نقائص تتمثل في عدم فهم وتجسيد نظام الرقابة الداخلية بصورة واضحة ودقيقة الامر الذي يحد من فعالية هذا النظام، مما يجعله يتميز بصعوبة تنفيذه وعدم قدرة المؤسسة على تحديد أسسه ومقوماته. كما تبين لنا أن نظام الرقابة الداخلية يعاني من عدم الحصول على الدعم الكافي من قبل الإدارة العليا، مما يؤدي إلى عدم تفعيله بشكل كامل أو تخفيف أهميته، أو حتى تجاوز بعض الجوانب المهمة منه.

على الرغم من أهمية نظام الرقابة الداخلية إلا أنه يمكن أن يكون معقداً بشكل غير ضروري في البعض من المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، الأمر الذي يصعب في فهمه وتنفيذه بشكل فعال من قبل الموظفين، مما يقلل من فاعليته. تعاني بعض المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية عدم الامتثال لسياسات نظام الرقابة الداخلية، بسبب عدم الفهم الدقيق للسياسات المعمول بها. وكذا غياب الثقافة التنظيمية التي تدعم الالتزام بالقواعد والسياسات. حيث إنه إذا لم يتم فهم وتنفيذ سياسات الرقابة الداخلية بشكل صحيح من قبل الموظفين، فإن النظام لن يكون فعالاً في حماية المؤسسة من المخاطر المحتملة.

تعاني المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية من غياب القيام بتحديثات ومراجعة دورية لنظام الرقابة الداخلية لضمان فعاليته وتكامله مع التطورات في البيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة.

في ظل هذه النقائص وأخرى يجب على المؤسسات الاقتصادية العمومية تصميم أنظمة الرقابة الداخلية بطريقة متوازنة، تحقق الحماية الفعالة دون إضافات غير ضرورية. كما ينبغي التركيز على التدريب والتوعية المستمرة للموظفين لزيادة فهمهم والالتزام بسياسات الرقابة الداخلية في كل مستوى من مستويات المؤسسة، خاصة وأنها تمتلك من الموارد البشرية المؤهلة ما يسمح لها بتحقيق ذلك. كما ينبغي على هذه المؤسسات تبني توجهات حديثة وأنظمة معلوماتية متقدمة وبنية تحتية قوية، مما قد يكون متاحاً للشركات الكبيرة بما يتماشى والبيئة الاقتصادية الحالية الأمر الذي سيسمح لها بتفعيل نظام الرقابة الداخلية للتحكم في نشاطاتها ونشاطات فروعها.

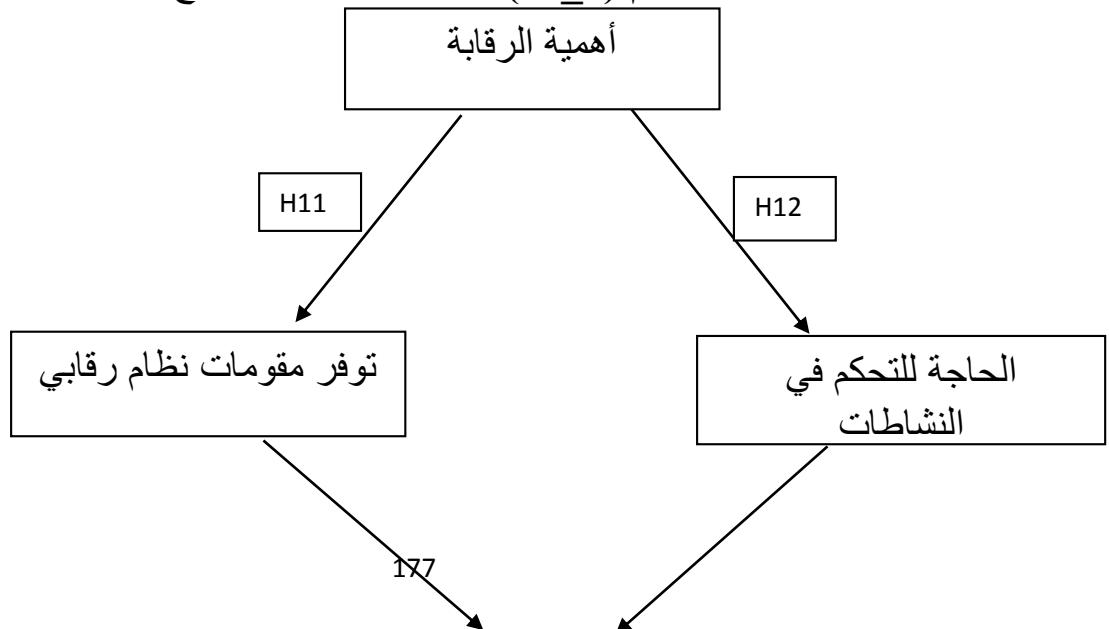
### ثانياً: تحليل نموذج الدراسة

سيتم التطرق هنا إلى تحليل نموذج الدراسة من خلال تفصيله حسب الفرضيات الأربعة الرئيسية كما يلي:

#### 1. تحليل الجزء الأول من نموذج الدراسة: سيتم تحليل القسم الأول من نموذج الدراسة

بالاعتماد على الفرضيات الجزئية الممثلة للفرضية الرئيسية الأولى " أهمية نظام الرقابة الداخلية تدفع المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى تبنيه وتوفير مقوماته":

الشكل رقم (4\_25): الجزء الأول من نموذج الدراسة



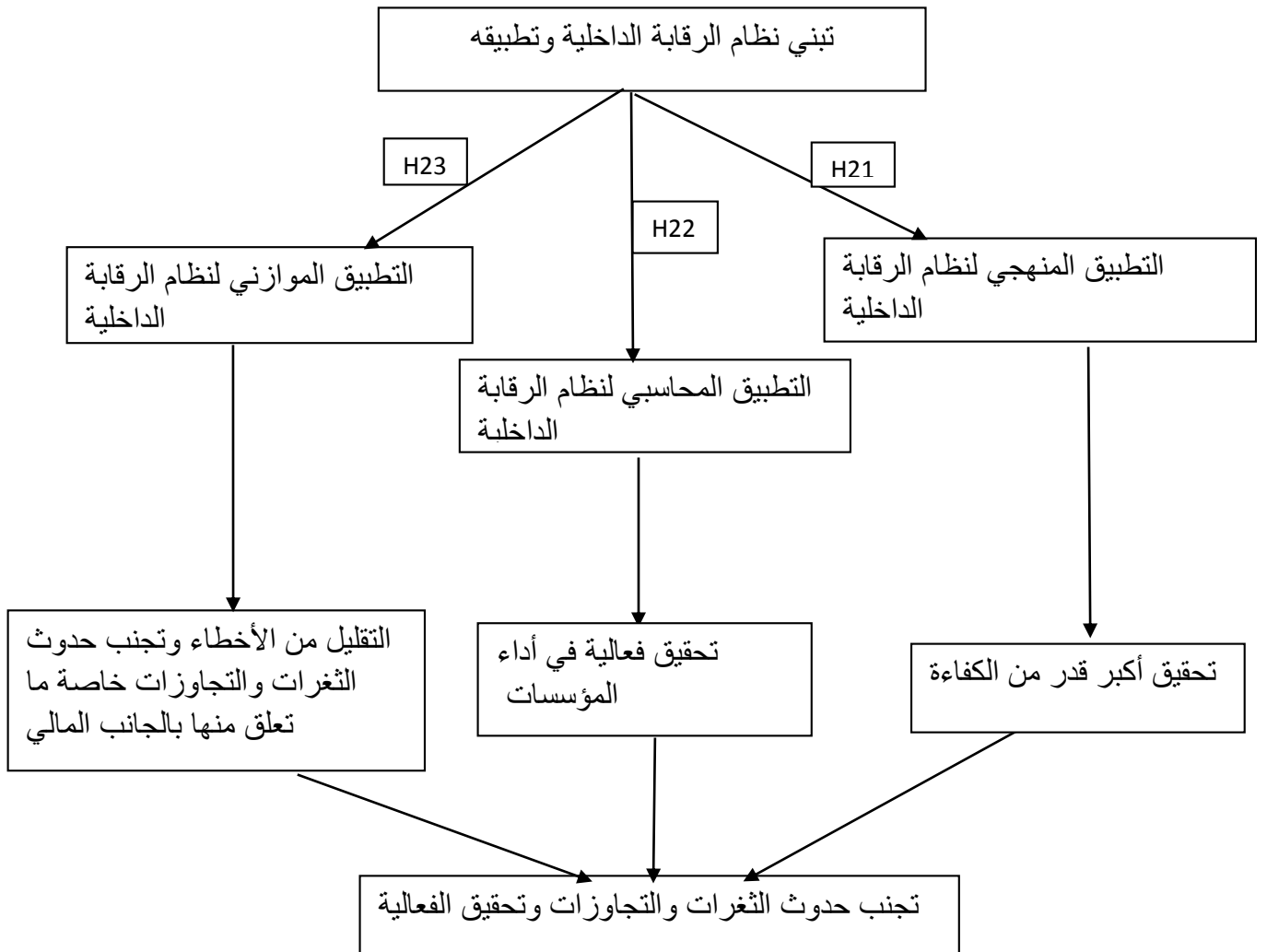
تبني نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال دراستنا لواقع نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة تم إثبات أن أهمية نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المؤسسات يدفعها إلى تبني هذا النظام وهذا من خلال دراستنا لحالة مؤسسة سونلغاز، وهذا من خلال إثبات أن الحاجة للتحكم في نشاطات المؤسسة وتوفيرها على مقومات نظام رقابي يدفعها إلى تبني نظام الرقابة الداخلية وهذا عن طريق إثبات الفرضية الجزئية الأولى والثانية للفرضية الرئيسية الأولى.

**2. تحليل الجزء الثاني من نموذج الدراسة:** وهنا سيتم تحليل الجزء الثاني من نموذج الدراسة بالاعتماد على الفرضيات الجزئية الممثلة للفرضية الرئيسية الثانية " لتطبيق والفهم التام لمختلف الإجراءات والأطر الضابطة لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تجنب حدوث الثغرات والتجاوزات":

الشكل رقم (4\_26): الجزء الثاني من نموذج الدراسة

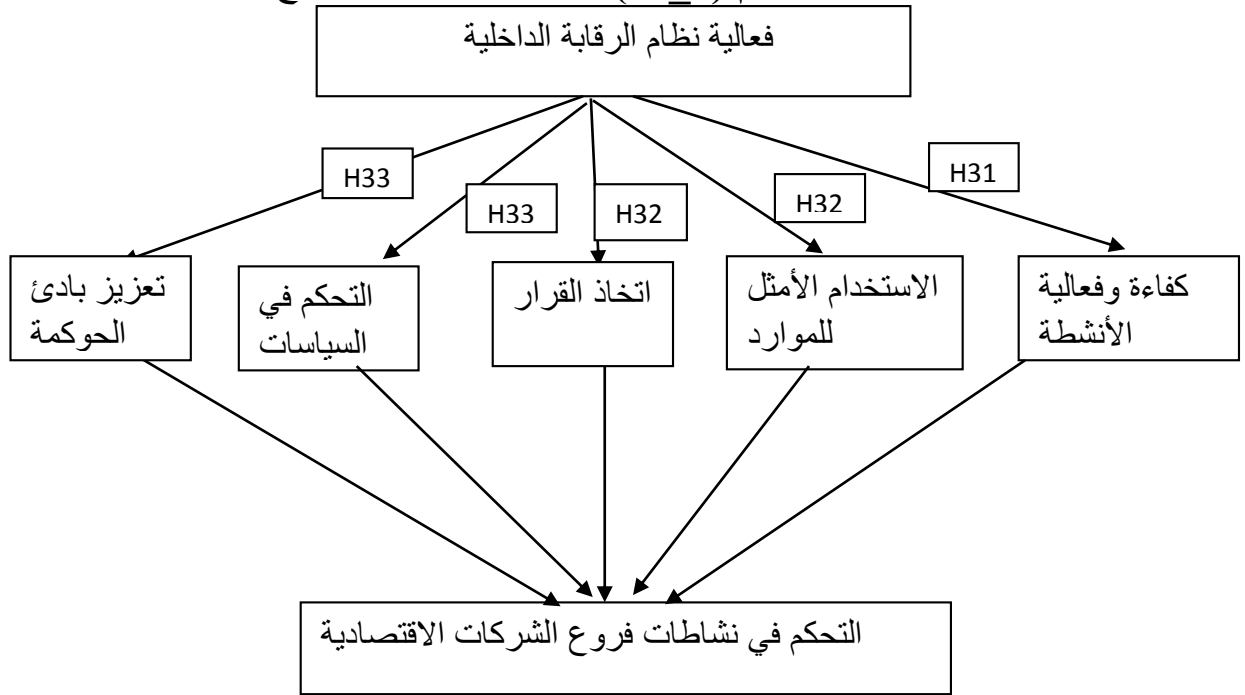


**المصدر: من إعداد الباحثة**

تبني المؤسسة الاقتصادية نظام الرقابة الداخلية يجنبها الوقوع في ثغرات وتجاوزات ويمكنها من تحقيق الفعالية، من خلال اختبار الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الثانية ومن خلال قياس الأثر الإحصائي لكل من التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية على تحقيق أكبر قدر من الكفاءة. واثر التطبيق المحاسبي على تحقيق فعالية في أداء المؤسسات الاقتصادية العمومية، وكذا اثر التطبيق الموازي كأداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية بالتقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات خاصة ما تعلق منها بالجانب المالي. حيث قمنا باستخدام معامل الانحدار البسيط وتم اثبات وجود أثر دال احصائيا لكل هذه المتغيرات ومنه تم اثبات الفرضية الرئيسية الثانية أن التطبيق والفهم التام لمختلف الإجراءات والأطر الضابطة لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تجنب حدوث الثغرات والتجاوزات.

**3.تحليل الجزء الثالث من نموذج الدراسة:** وهنا سيتم تحليل الجزء الثالث من نموذج الدراسة بالاعتماد على الفرضيات الجزئية الممثلة للفرضية الرئيسية الثانية " الفعالية في نظام الرقابة الداخلية تؤدي إلى التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى ":

**الشكل رقم (4\_27): الجزء الثالث من نموذج الدراسة**



**المصدر: من اعداد الباحثة**

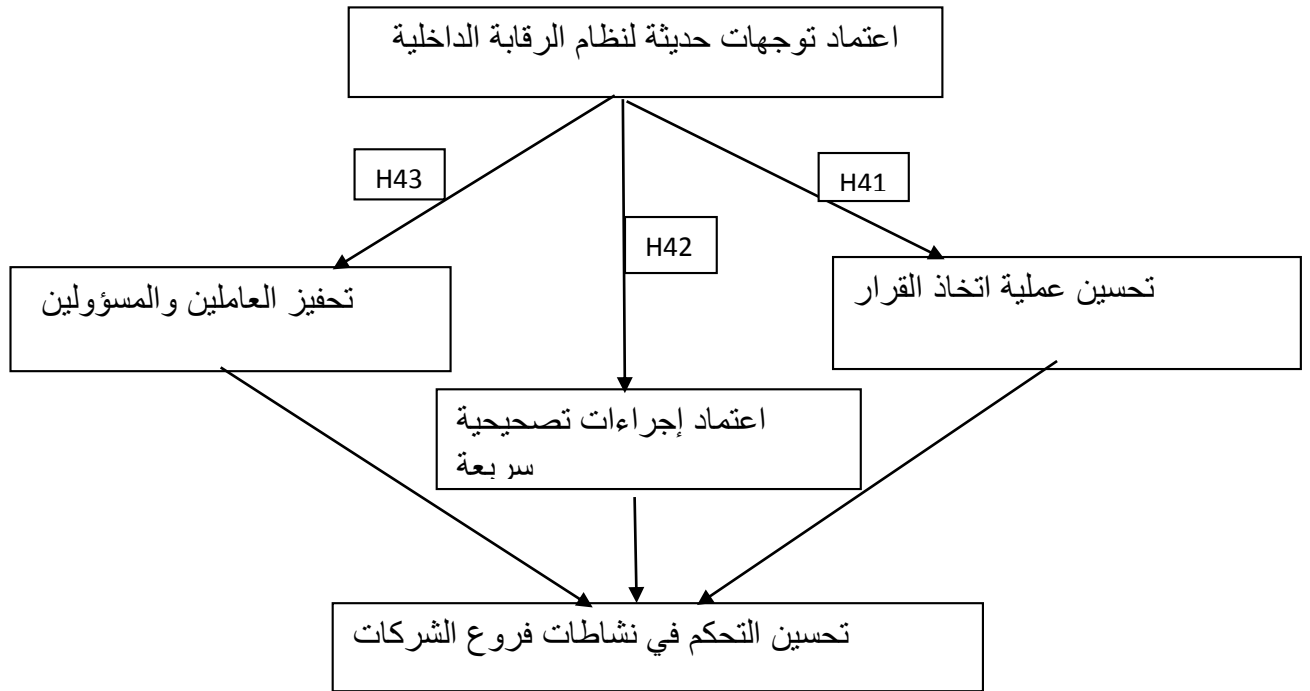
فعالية نظام الرقابة الداخلية تضمن التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى، لقد تم إثبات الفرضية الرئيسية انطلاقا من إثبات الفرضيات الجزئية المنبثقة منها، حيث تم قياس أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة باستخدام معامل الانحدار الخطي البسيط وتم اثباتها بوجود اثر موجب دال احصائيا، كما قد تم اثبات

الفرضية الجزئية الثانية التي تنص على وجود اثر دال احصائيا على فعالية نظام الرقابة الداخلية مع الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار وقد تم إثباتها أيضا باستخدام نفس المعامل الاحصائي، كما تم التطرق الى قياس أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية في التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ حوكمة الشركات كفرضية جزئية ثالثة وتم اثباتها أيضا.

بإثبات الفرضيات الجزئية الثلاثة تم تعميم النتائج على الفرضية الرئيسية الثالثة فعالية نظام الرقابة الداخلية تضمن التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى واعتبار انها محققة.

**4. تحليل الجزء الرابع من نموذج الدراسة:** وهنا سيتم تحليل الجزء الثاني من نموذج الدراسة بالاعتماد على الفرضيات الجزئية الممثلة للفرضية الرئيسية الثانية "تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية باعتماد توجهات حديثة يسمح بتحسين التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى":

**الشكل رقم (4\_28): الجزء الرابع من نموذج الدراسة**



**المصدر: من إعداد الباحثة**

"تطوير نظام الرقابة الداخلية باعتماد توجهات حديثة يسمح بتحسين التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى" تمثل الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تم اثباتها عن طريق اثبات الفرضيات الجزئية المكونة لها، حيث تم التحقق من صحة الفرضية الجزئية الأولى يوجد ارتباط دال احصائيا بين الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية والقيام بإجراءات تصحيحية سريعة من خلال قياس الارتباطات بين ابعاد الفرضية واستخدام معال الارتباط برسون وقد تم التوصل إلى وجود ارتباط طردي(موجب) دال احصائيا، ومنه قبول الفرضية الجزئية الأولى، كما تم التحقق من صحة الفرضية الجزئية الثانية من خلال مصفوفة الارتباط بين متغيرات الفرضية الثانية حيث تظهر قيمة الارتباط بين الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية وبين تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة وهو

ارتباط طردي(موجب) دال احصائيا بين الالتزام بتطوير نظام الرقابة الداخلية وبين تحسين عملية اتخاذ القرار وتعزيز مبادئ الحوكمة ، ومنه قبول الفرضية الجزئية الثانية ، تم أيضا اختبار الفرضية الجزئية الثالثة باستخدام نفس المعامل الاحصائي حيث تم اختبار وجود ارتباط دال احصائيا بين الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية وبين تحفيز العاملين والمسؤولين نحو تحقيق اهداف المؤسسة وتم التوصل الى وجود ارتباط طردي(موجب) دال احصائيا وهو ما يثبت صحة هذه الفرضية الجزئية الثالثة.

### خلاصة الفصل:

تمثل الفصل التطبيقي في اسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية وهذا من خلال دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز\_سونلغاز\_ المسيلة اضافة إلى التحليل الاحصائي للاستبيان.

استطعنا أن نؤكد الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية العمومية الكبرى، كما استطعنا أن نثبت ضرورة تبني المؤسسات العمومية الكبرى التوجهات الحديثة لنظام الرقابة الداخلية حيث أن هذا من شأنه أن يحسن من فعالية هذا النظام وبالضرورة تحسين التحكم في نشاطات هذا النوع من المؤسسات.

# الخاتمة

سعت دراستنا إلى تحليل الأصول النظرية لموضوع نظام الرقابة الداخلية وإبراز دوره الفعال في التحكم في مختلف نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى حيث يمثل هذا النظام عموداً فقرياً أساسياً في تنظيمها وإدارتها، فهو يضمن جوانب مهمة تشمل تقليل المخاطر، وتعزيز النزاهة، وتحسين كفاءة العمليات، والامتثال للتشريعات، وتعزيز الثقة لدى الأطراف المعنية. بفضل هذه الوظائف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الاستقرار والنمو لهذه الشركات، ويضمن استمرارية أعمالها بطريقة شفافة وموثوقة. تطرقنا في دراستنا إلى ثلاث فصول نظرية سعيًا منا لبناء مسار نتبعه كأساس لإجراء الدراسة الميدانية لموضوعنا حيث تم إسقاط الجانب النظري في الواقع الميداني من خلال الفصل التطبيقي الرابع، لقد قمنا بالإجابة على مجمل الأسئلة المطروحة في مقدمة الدراسة، كما قمنا أيضاً باختبار صحة الفرضيات المطروحة وتوصلنا إلى جملة من النتائج، وسيتم ختاماً عرض بعض الاقتراحات والتوصيات وآفاق الدراسة لفتح المجال أمام دراسات وبحوث مستقبلية.

### ➤ نتائج الجانب النظري:

- نظام الرقابة الداخلية دور حيوي وفعال في التحكم في نشاطات المؤسسة حيث يسفر عن العديد من النتائج الإيجابية.
- يساهم النظام الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر المحتملة ويضع آليات للوقاية منها، مما يقلل من فرص الاحتيال والفساد داخل المؤسسة.
- نظام الرقابة الداخلية لا يقتصر على تأمين المؤسسة من الأخطار والمخاطر بل يساهم أيضاً في تعزيز النمو المستدام والاستقرار الطويل الأمد للمؤسسة عبر تحسين إدارتها وتعزيز نزاهتها وكفاءتها.
- يساهم نظام الرقابة الداخلية في وضع إجراءات محكمة ومنهجية، وتبسيط العمليات وتحسين كفاءتها، مما يسمح بالتقليل من التكاليف وزيادة الإنتاجية.
- ساهم النظام الداخلي في تعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة داخل المؤسسة، حيث يتيح للإدارة والمسؤولين إمكانية مراقبة الأنشطة بشكل مستمر ومقارنتها بالمعايير المعتمدة.
- يضمن نظام الرقابة الداخلية أن جميع أنشطة وعمليات المؤسسة تتم وفقاً للتشريعات والقوانين المعمول بها محلياً ودولياً.
- يسهل النظام الداخلي عمليات التقرير والمراجعة الداخلية والخارجية، مما يساهم في تحقيق تقارير مالية دقيقة وموثوقة.
- يضمن نظام الرقابة الداخلية وجود إجراءات منظمة لجمع وتحليل المعلومات المالية والتشغيلية بدقة، مما يوفر البيانات اللازمة لاتخاذ قرارات مدروسة ومبنية على أساسيات صحيحة.
- يعزز نظام الرقابة الداخلية اتخاذ القرارات التي تتماشى مع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، حيث يسهل على الإدارة تحديد الخطط والاستراتيجيات المناسبة لتحقيق هذه الأهداف بفعالية.

- يساعد نظام الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على القرارات المستقبلية، وبالتالي يتيح تقديم تقييم شامل للمخاطر وإدارتها بشكل مناسب.
- يعزز نظام الرقابة الداخلية من كفاءة العمليات وبالتالي يعزز من أداء المؤسسة بشكل عام، مما يساهم في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية وفعالية، من خلال توفير توجيهات وإجراءات محددة.
- يضمن نظام الرقابة الداخلية تعزيز الثقة في إدارة المؤسسة وقدرتها على تحقيق الأهداف المتفق عليها. كما يضمن تعزيز الثقة بين المؤسسة وبين الأطراف المعنية، بما في ذلك المستثمرين والعملاء والمجتمع المحلي.
- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تنفيذ القرارات الاستراتيجية بفعالية وتقييم تأثيرها على أداء المؤسسة ومخاطرها المحتملة.

### ➤ نتائج الدراسة الميدانية:

لقد قنا باختبار وإثبات صحة الفرضيات الأربعة لدراستنا والتمثلة فيما يلي:

**الفرضية الأولى:** أهمية نظام الرقابة الداخلية تدفع المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى تبنيه وتوفير مقوماته.

**الفرضية الثانية:** التطبيق والفهم التام لمختلف الإجراءات والأطر الضابطة لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تجنب حدوث الثغرات والتجاوزات.

**الفرضية الثالثة:** فعالية نظام الرقابة الداخلية تضمن التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى.

**الفرضية الرابعة:** تطوير نظام الرقابة الداخلية باعتماد توجهات حديثة يسمح بتحسين التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى.

من خلال تطبيق كل من دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وتحليل الاستبيان، حيث تم اثبات هذه الفرضيات ومناقشة النتائج المتوصل إليها، والتي تتمثل فيما يلي:

- تعتمد المؤسسات الاقتصادية العمومية على نظام رقابة داخلية لكنه يعاني نقص في الفعالية مما يحد من دوره في التحكم في نشاطات فروع هذه المؤسسات
- تتوفر المؤسسات الاقتصادية العمومية على الكوادر البشرية المؤهلة لكنها ليست بالقدر الكافي، حيث تعتبر الطاقة البشرية عاملاً أساسياً لنجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تعاني المؤسسات الاقتصادية العمومية من نقص في فهم نظام الرقابة الداخلية بشكل واضح.
- تعتمد المؤسسة الاقتصادية العمومية على نظام معلومات محاسبي كجزء من نظام الرقابة الداخلية لها يضمن تحسين تسييرها ويساعد على تحقيق جزء من أهداف نظام الرقابة الداخلية.

- تمتلك المؤسسات الاقتصادية العمومية الإمكانيات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية ليتمكن من إرساء مبادئ الشفافية إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي للمؤسسة.
- الإجراءات الحالية لنظام الرقابة الداخلية تعتبر غير كافية وإن كانت موجودة فإنها تفتقر للتحديث المستمر بما يتماشى مع الوقت الراهن
- رغم الأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية إلا أن بعض المؤسسات الاقتصادية تجد صعوبة في تصميم أنظمة رقابية داخلية فعالة ومناسبة، مما يؤدي إلى عدم وضوح الإجراءات والمسؤوليات، ويزيد من فرص وقوع أخطاء واحتياالات.
- حتى وإن توفرت المؤسسة على كوادر بشرية فإن بعضها قد يعاني من نقص في المهارات والخبرات اللازمة لتنفيذ وإدارة نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال، مما يؤثر على قدرتها على مراقبة العمليات بشكل دوري وفعال.
- مما تم استنتاجه أيضا أن بعض المؤسسات الاقتصادية العمومية تعاني ضعف في عمليات المراقبة والمتابعة، فنجد بعضها يعتمد على الرقابة البعيدة مما ينتج عنها وجود العديد من الانحرافات والتي في بعض الأحيان لا تصحح في وقتها وقد تؤجل لسنوات لاحقة وبعضها الآخر لا يصحح أصلا وكل هذا نتاج عدم مراجعة الأنشطة والتقارير بشكل منتظم أو عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة بناءً على الاستثناءات المكتشفة.
- استنتجنا أيضا عدم توفير التدريب والتوعية الكافية للموظفين بشأن أهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره الأساسي في معظم المؤسسات الاقتصادية العمومية، مما يقلل من فاعلية النظام الرقابي بشكل عام.
- تعاني المؤسسات الاقتصادية العمومية من ضعف نظام الرقابة الداخلية وهذا ناتج في معظم الأحيان إلى عدم مواكبة هذا النظام لديها للتطورات التكنولوجية السريعة، مما يقلل من فعالية هذا النظام ودوره في التحكم في نشاطات هذه المؤسسات.

### ➤ الاقتراحات:

على خلفية الدراسة النظرية لموضوع الأطروحة دور الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى، وعلى ضوء الدراسة الميدانية التي قمنا بها، سنقوم هنا بتقديم جملة من الاقتراحات التي يمكن للمؤسسات الاقتصادية العمل بها لتفعيل نظام الرقابة الداخلية وتدعيم دوره في التحكم في نشاطات فروعها، وتتمثل في:

- إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية العمومية بما يتماشى والتغيرات الحاصلة في الوقت الراهن من خلال العمل على استخدام التكنولوجيا والأدوات الذكية لتعزيز نظام الرقابة الداخلية.
- ضرورة الاهتمام بالطاقات البشرية التي تمتلكها المؤسسة من خلال تنظيم دورات تدريبية منتظمة للموظفين على سياسات الرقابة الداخلية والإجراءات المعتمدة بغرض توعيتهم بأهمية الرقابة الداخلية ودورها في الحفاظ على سلامة ونزاهة العمليات داخل المؤسسة.

- العمل على إجراء تقييم مستمر للمخاطر المحتملة التي تواجه المؤسسة، وبناء ضوابط وإجراءات رقابية فعالة للتعامل مع هذه المخاطر بشكل ملائم. يتطلب ذلك التعاون بين مختلف الأقسام والوحدات داخل المؤسسة، كما ينبغي تطوير وتحديث سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية بانتظام، مع توضيح الأدوار والمسؤوليات والتدابير الرقابية لضمان الامتثال والحفاظ على النزاهة ومكافحة الفساد.
- اشراك موظفي المؤسسة عند وبناء ضوابط وإجراءات رقابية، مما يحملهم مسؤولية تنفيذها بالشكل المطلوب الذي يضمن تحقيق الفعالية في نظام الرقابة الداخلية.
- ينبغي توسيع نطاق عمليات التفتيش الداخلي ليشمل جميع الأنشطة والعمليات الرئيسية في المؤسسة. يجب أن يتم إجراء المراجعات والفحوصات بشكل دوري ومنتظم للتأكد من الامتثال والفعالية.
- العمل على تعزيز التفاعل والتعاون بين مختلف الأقسام والوحدات داخل المؤسسة لضمان تبادل المعلومات والخبرات، وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية بشكل شامل ومتكامل.
- ينبغي تقديم تقارير دورية وشفافة إلى الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة حول أداء نظام الرقابة الداخلية والمخاطر المحددة والإجراءات المتخذة للتصدي لها. من خلال تعزيز الشفافية في تقاريرها المالية وغير المالية، وضمان الإفصاح الكامل والدقيق عن المعلومات الضرورية للمساهمين والأطراف الخارجية.
- يجب أن يتم ضمان أن جميع أنشطة الرقابة الداخلية تتوافق مع القوانين واللوائح المحلية والدولية ذات الصلة، وتقديم التقارير اللازمة للسلطات التنظيمية بشكل منتظم.

### ➤ آفاق الدراسة:

دراسة نظام الرقابة الداخلية تعتبر موضوعاً مهماً وشاملاً يمكن استكشافه من مختلف الزوايا والأبعاد، باعتباره العماد الذي يرتكز عليه كل الأنظمة داخل المؤسسة، وعليه وباعتبار أن هذه الدراسة لم تلم بجميع الجوانب التي يغطيها نظام الرقابة الداخلية إذ يتطلب الأمر القيام بمزيد من الدراسات والبحوث حول هذا الموضوع.

على ضوء ذلك فإننا نقترح مجموعة من المواضيع لتشكّل آفاقاً لدراسات وبحوث مستقبلية:

- دراسة كيفية تعزيز قدرة نظم الرقابة الداخلية على التكيف مع التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية الراهنة.
- التحديات الأخلاقية والقانونية التي تواجه نظام الرقابة الداخلية في الشركات عابرة للحدود وكيفية تطوير إطاراً ملائمة لمعالجتها.
- تطوير برامج تدريبية متقدمة تعزز مهارات وكفاءة موظفي الرقابة الداخلية في التعامل مع التقنيات الجديدة والتحديات المتغيرة.

- استكشاف الطرق الجديدة والإبداعية لتصميم وتطبيق نظم الرقابة الداخلية التي تتجاوب مع التحديات الحديثة وتحسين أداء الشركات.
- تأثير التطورات في تقنيات الذكاء الاصطناعي على تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية، مثل التعرف على الأنماط غير المعتادة والتنبيه بالمخاطر المحتملة.

# قائمة المراجع

## أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

### 1. الكتب:

1. احمد بن عبد الله آل الشيخ، الحوكمة والشركات العائلية، 2012، الرياض.
2. أحمد قايد نور الدين، التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
3. اسعد أحمد البنوان، حوكمة الشركات، مكتبة الافاق، الكويت، 2011.
4. امين السيد أحمد لطفي : فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2009.
5. ثناء علي القبياني، الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والالكتروني ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
6. خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية - ، ط4، دار وائل، الأردن، 2007.
7. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار الأوائل ، عمان، ط1، 2000.
8. زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة الصخري، الجزائر، 2011.
9. السوافيري فتح رزق و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
10. طارق عبد العال، حوكمة الشركات، عين شمس، مصر، 2005.
11. عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
12. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
13. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
14. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراية للنشر، عمان، 2009.
15. العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوك، دار البشير، الأردن، 1990.
16. عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، ط2، الاسكندرية، مطبعة الانتصار، 2004.
17. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2001.
18. الفين ارينز و جيمس لوبك، المراجعة- مرجع متكامل، دار المريخ، الرياض، 2008.
19. كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2006.
20. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

21. محمد لتهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار لنظري وممارسة تطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2006.
22. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، عمان، 2007.
23. نور أحمد، المحاسبة الإدارية، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1989.
24. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2000.

## 2. رسائل وأطروحات:

1. بلول حدة، أطروحة دكتوراه، مساهمة تبني مبادئ الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2022، ص162.
2. جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2017.
3. زايدي أمال، النظام القانوني لتجمع الشركات التجارية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، 2014.
4. زيبيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير الالية وتحسين الأداء المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2017.
5. عابي خليفة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2016.
6. لعوبي زينب، مقومات تفعيل الموازنات التجارية باستخدام الأساليب الحديثة في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018.
7. لعشاش عبد الحليم، دور تسيير تكاليف سلسلة التوريد في زيادة تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص ادارة المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016.
8. مقدمي أحمد، النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.
9. نائل القبح، أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2002.

## 3. المجلات – التقارير – النشريات – المحاضرات – المقالات:

1. الأمر رقم 95/25 الصادر في 25 ديسمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 1995، العدد48.
2. تقرير معهد الدراسات المصرفية، الحوكمة، العدد الثالث، الكويت، 2010.
3. جون د. سوليفان، البوصلة الاخلاقية للشركت، أدواتمكافحة الفساد: قيم ومبادئ، وآداب لمهنة، وحوكمة الشركات، الدليل السابع لمؤسسة التمويل الدولي، 2008.

4. خاوي محمد، عريوة محاد، أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2، 2019.
5. الدليل العملي للمؤسسات التمويل الاصغر، تحسين الرقابة الداخلية ، أنيتاكمبيون، 2000.
6. عبد السلام التوم موسى ، الدورة التدريبية : " تقييم عناصر الرقابة الداخلية بمفهوم Coso.
7. فرج عبد البديع فرج أحمد ، الرقابة الداخلية ، أفضل الممارسات المهنية في مجال المحاسبي والمالي، دليل المراقب المالي في أداء مهام واختصاصات وظيفته، سيناريوهات الرقابة المالية، 2014.
8. فرج عبد البديع فرج أحمد، الرقابة الداخلية، دليل المراقب المالي في أداء مهام واختصاصات وظيفته، 2014.
9. القانون التجاري ، المادة 729 (معدلة)، الجزائر.
10. المادة 32 من القانون رقم 01 / 21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 ، الجريدة الرسمية ، العدد 79 المؤرخة في 2001/12/23
11. مجيد الشرع، بكر إبراهيم، مقال بعنوان: " استجابة متطلبات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية للحد من الفساد المالي والإداري في ضوء النظام المحاسبي الموحد ومعايير التدقيق الدولية " ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، العراق، 2012.
12. محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها، تقرير بنك الاستثمار القومي، مصر، 2007، ص7. مقال متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.saaid.net/doat/hasn/hawkama.doc>
13. محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية.
14. مها الحربي، محاضرات في المحاسبة في المنشآت المتخصصة.
15. النشرة الاقتصادية، "الحوكمة لطريق الى الدارة الرشيدة"، بنك الاسكندرية، العدد 35، 2003.

1. Abd Imadjid Ahemed Ouamar , Mise en place D'un Système De management Intégré Dans la chaine gaziere, cameroon, 2013.
2. Abdelmajed Bouzidi, Comprendre Les mutations De L'economie Algérienne, Edition ANEF, Alger, 1999.
3. ABDERRAOUF YAICH, Normes pratique et procédures de contrôle interne , " Dexription normative des procédures de contrôle interne de la comptabilité financiere.
4. Aelwen, le contrôle interne comptable de l'état , 2014.
5. AICPA : Audit risk and materiality; in conducting an audit; SAS n° 47; new york 1983.
6. An Audit of internol control over financial reporting that isintegrated with an Audit of Financial statements, guidance for auditors of public company Accounting Oversight Board, January 23, 2009.
7. André, Paul Bahuon , William Nahum, Artiicle de:" Les Bonnes pratiques en matiere de contrôle interne dand PME", Academie sciences techniques comptables financieres, 2008.
8. Atkinson, A.A ; Waterhouse, J. H. ; Wells , R.B « A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement» Sloan Management Review; spring 1997.
9. Bahran soltani, " Auditing internzntional approch", eglan, 2007.
10. Batude. D : L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997.
11. Bécour ,B, "Audit Operationnel", Edition Economic 2000.
12. Bénédicte de Luze, « Le risk manager, de suiveur à stratège », Documentaliste-Sciences de l'Information 2014.
13. Bernard Gumb, Christine Noel Lemaitre, Le contrôle interne au travers des représentations que s'en font les dirigeants de groupes du cac 40: une étude exploratoire, Tunisie, 2006.
14. BOISSELIER Patrick, "contrôle de gestion, cours et applications", Vuibert, Paris, 1999.
15. Bruno Dondero et Alain Couret, Les groupe Des sociétés, Paris, 2014.
16. Burlaud Alin & autres, Comptabilité Analytique et Controle de Gestion, vuibert, paris.
17. Cadre d'évaluation des systemes de controle interne, comité de bèle sur controle bancaire, 1998.
18. Christine Colette, Incitation à La gestion Fiscale Des enterprises, Edition Fyrolles, France, 1994.
19. Chunli Lui et al, China Journal Of Accounting Research, China, 2016.
20. Concernant le système de contrôle interne de processus avec incidences financieres dans l'administration fédérale.

21. "Contrôle interne" Article de "gouvernement d'entreprise", faurecia, 2012.
22. D. Carmichael, Article: "Behavioral of internal control", 1970.
23. David A. Richards et autre : " Managing the Business Risk of Fraud ", A practical Guide, Canada.
24. Didier Leclere, gestion budgétaire, édition Eyrolles, Paris, 1994.
25. Dimitris N. Chorafas; "Implementing and auditing The Internal Control System, British library, 2001.
26. Eric Bonin et Jean luc Rossignol, Rapport de: " Le contrôle interne des entreprises de travail temporaire D'insertion", France, 2007.
27. Eudtache Ebondo, Benoit Pigé, Article de: "L'arbitrage entreprise/ Marché, le rôle du contrôle interne, outil de coûts de transaction", France, 2002.
28. Eustache Ebondo, Benoit pigé, L'arbitrage entreprise/ Marché: le rôle de contrôle interne, Outil de réductions des coûts de transaction, France, 2002.
29. Evaluation du contrôle interne pour apprécier le risque D'audit, séminaire CAC A la Réunion, 2013.
30. Fawzy, S., « Assessment of Corporate Governance in Egypt ». Working Paper No. 82, The Egyptian Center for Economic Studies, Égypte, April 2003.
31. Guide d'audit des applications informatiques, novembre 2008.
32. Hervé Stolowy et al, Article de: " Audit financier et Contrôle interne", France, 2003.
33. Hervé Stolowy et autre, audit financier et contrôle interne, France, 2003.
34. Hervé Stolowy et autre, audit financier et contrôle interne, France, 2003.
35. Hervé Stolowy, Audit Financier et Contrôle Interne, France, 2003.
36. Institut Français d'Audit et contrôle Interne, le dispositif du contrôle Interne, Mai 2006.
37. Institut Français de l'audit et du contrôle Interne "Ifaca", CRIPP Normes, Octobre 2012.
38. Institut National de la statistique et Des études économiques, Tableaux de L'économie Française, Edition 2010.
39. International finance corporate (IFC), corporate governance: why corporate governance, 2005.
40. Jacques Villeneuve, "contrôle interne guide de procédures, par direction de développement des entreprises, Québec, 2004.
41. Jean Marie Peretti, " Audit de la fonction ressources humaines dans contexte de changements, Oran, Algérie, Mai 2012.
42. Jean-Jacques Baudet, " le contrôle interne ", septembre 2012.

43. Jennifer M. Pickett, " Internal Control Amanager's Journey, New york ,2001.
44. John. W. Cooley, James O. Hicks and Jr:" Afuzzy set Approach to Aggregating Internal Control Judgements, 1983.
45. Julien batat, David carassus," Les interactions contrôle Apprentissage Organizationnel Dans les cas D'une Municipalité, une étude comparative avec Kloot, 2008.
46. Kaplan .s. Robert and norton .P .David, "The balanced scorecard", Harvard Business School Press, Boston, 1996.
47. Karima Bouaïss, Réglementation Bale et architecture Organisationnelle: le cas du groupe Banque populaire, 2010.
48. Kazeem Olabode Faleti et al, Budgetary and management control system for improved efficiency in public sector, the implication of « Babariga-Style » budgeting approach, Scholarty journal of business administration, 2014.
49. L'aurent cappelletti, Article:" Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne?, lyow, paris,2006
50. Laurent Cappelletti, Vers une Institutionnalisation de la foction controle interne, france, 2006.
51. Les rencontres (AMRAE), Gestion des risque, audit interne et Contrôle interne, Atelier N;13, 2007.
52. L'expert –comptable, Le groupe de Sociétés Laholding et Les filiales, 2017.
53. Lionel Collins, Girard Valin, audit et contrôle et vérification edition preparatoire INC, canada, 1984.
54. Louis Vaurs, Audit interne: enjeux et pratiques à l'international, eyrrolles édition d'organisation, 2007.
55. Maggy Parienté, Les groupes Des societés, Edition LITEC,Paris, 1993.
56. Matthew leitch: " Intelligent inernal control and risk management, london, 2016.
57. Mise en place d'un system de controle interne (SCI), 2007.
58. Mise en place d'un system de contrôle interne (SCI), 2007.
59. Mohed Altrad, Stratégie De groupe, Chatard et Associés editeurs, France, 1989.
60. Mounya boudia, Ali debbi, a contributon de laudit internedans amelioration de léfficacité du controle interne dans éntreprise, Alger,2020 .
61. Néjib sfayhi, Guide pour l'utilisation des normes Internationa ales d'audit dans l'audit des petites et moyennes enterprises, Tunisie, 2007.
62. Norbert Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3eme édition, Edition Organisation, Paris, 2000.

- 63.** OBERT (Robert), comptabilité approfondie et révision, 2eme édition, DUNOD Edition, paris,2001
- 64.** Peirre Louis Coullard: Article de:Le contrôle interne Dans une enterprise D'assurance, canada, 2004.
- 65.** Pierre Schick, Jacques Vera, "Audit interne et référentiels de risque",2 eme édition, paris, 2007 .
- 66.** Pierre Shick, Mémento D' audit interne", Paris, 2007.
- 67.** Pocket guide, COSO 2013, Une opportunité pour Optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation.
- 68.** Pocket guide, COSO, une opportunité pour Optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation, Juillit 2013.
- 69.** Rapport de Gestion, E'tats Financiers et informations financieres complementaires, (article 1 225,37 du code de commerce) , 2005.
- 70.** Rapport de L'institut des experts Comptable et Conseils Fiscaux, Paris.
- 71.** Rapport OECD,"OECD Principles of Corporate Governance", 2004.
- 72.** Rapport sur le contrôle interne, Société anonyme à Conseil d'administration, 2011.
- 73.** René Rodiere, Droit Commercial,Groupements Commerciaux, Paris,Dalloz, Neuvième Edition,1977.
- 74.** Resquex.y et Martory. B, La nouvelle comptabilité des couts, PUF,France, 1995.
- 75.** Robert .H. ASHTON : "Anxperimental study of Internal Control J udgements, Chicago, 1974.
- 76.** Robert.J .Sommelitter, Sox 404 for Small, Publicly Held Companies, Internal Control Assessment and Reporting under sarbanes\_ Oxly, Chicago,2008.
- 77.** Rose H ightower," internal control policies and procedures", acid. Free paper , Canada, 2009.
- 78.** Sgardea Florinel Marian et autre, L'audit interne, une valeur Ajoutée Pour Les Societes Roumaines Dans La Periode de Crise, Financiere/
- 79.** Sourour Hazami Ammar, Article de:" le rapport portant sur les éléments du contrôle interne : aller au dela du reporting reglementaire et analyser les discours , Tunisie ,2013.
- 80.** Toufik Saada, Les comités d'audit en France un an après le rapport viénot , France, Volume1, N°3, 1998.
- 81.** Yarni Wati, Afdhal Rizaldi," contole Evironnement Analysis Government Internol Control System Indonesia case , Indonésie , 2015.
- 82.** Ye Sun et al, Board independence, internal information environment and voluntary disclosure of auditors' reports on internal controls, China, 2012.

## ثالثاً: مواقع إلكترونية

1. Hpp/WWW.Cuisinedespatrons.com. Entreprise,Etablissement Filiale, Groupe, Holding, 2015
  2. [https/ WWW.Juritravail.com](https://WWW.Juritravail.com).
  3. <https://www.sonelgaz.dz/ar>
  4. Incluant le rapport financier annuel, Document de réfefence 2015,L'AMF? France, 2016, WWW.Sanofi. Fr , 02/08/2016\_ 19:30.
  5. Institut Francais d'Audit et controle Interne, le dispositif du contrôle Interne, 2006.WWW.IFACI.fr.
- Serge Braudo, Définitieon De groupe D'entreprise, [https://WWW.Dictionnaire Juridique. Com](https://WWW.DictionnaireJuridique.Com),11:00,20/04/2018.

الملاحق

## I. ACTIVITE DE LA FILIALE

### I.1 Historique

Suite à la réorganisation de SONELGAZ en groupe industriel, la distribution du gaz et d'électricité a fait l'objet d'une restructuration et la création en janvier 2006 de quatre filiales autonomes (SDA, SDC, SDO, SDE)  
La SONELGAZ Distribution Est « SDE» est composée de 19 directions régionales.

### I.2 Activité

La Direction Régionale a pour mission la distribution de l'énergie électrique et gazière, la satisfaction des besoins de la clientèle à meilleures conditions requises de qualité de service, de coût, et de sécurité.

A ce titre, elle est chargée de :

- Acheter l'énergie électrique et gazière et de la revendre aux clients
- Satisfaire aux meilleures conditions la demande de raccordement
- Apporter aux clients conseil et assistance
- Assurer la gestion et le développement des réseaux MT/ BT, MP/BP.

### I.3 Localisation

La Direction de Distribution de M'SILA est sise à la rue BEN BADIS-M'SILA

### I.4 Organisation

La direction régionale de M'SILA est composée de plusieurs structures centrales dont les principales sont : Commerciale, Comptabilité, Etudes et travaux Electricité et Gaz, Exploitation Electricité et Gaz et 05 services commerciaux communément appelés agences commerciales qui gèrent la clientèle Basse Tension et Basse Pression, qui sont listés comme suit :

- Service commercial de M'SILA
- Service commercial de BOUSSAADA
- Service commercial de SIDI AISSA
- Service commercial d'AIN MELH
- Service commercial de BERHOUM

## **1.5 Périmètre de l'audit :**

L'audit portera sur :

- Expression des besoins;
- Pré qualification des fournisseurs;
- Attribution des marchés, commandes et lettres de commandes;
- Suivi des engagements contractuels ;
- Clôture des contrats et évaluation des fournisseurs.

5 - 10

## I. CHIFFRES CLES :

### 1. Situation des marchés, commandes et lettres de commandes :

Unité : MDA

Designation					Evol		À oct	
	Nbre	Montant	Nbre	Montant	Nbre	Montant	Nbre	Montant
Marché GE / INV	48		192		144		155	
Commandes	284		678		394		429	
Lettres de commandes	10		146		136		151	

### 2. Situation des modes de passation des marchés et commandes:

Unité : Nombre

Designation			Evol
Avis d'appel d'offres lancé	03		15
Appel d'offres infructueux	/		2
Consultation restreinte	67		109
Gré à gré	/		/

### 3. Situation des dépenses d'investissement et d'exploitation :

KDA

Unité : MDA

Désignation				Evol	1 <sup>er</sup> trim
Investissement	Nbre de factures	534	791	- 15,31	358
	Montant dépensé	608	582	- 4,25%	342 MDA
Gros entretien	Nbre de factures	19	23	+ 21,05	02
	Montant dépensé	12	15	+ 25%	0,198
EXPLOIT	NBR - FAC	1031	1226	18,91	424
	MONTANT	1478,83	249	66,67	68

## II. REVUE DES PROCESSUS :

### 1. Expression des besoins :

1) Organisation, interlocuteurs clef :

2) Analyse de la performance :

N°	Processus	Objectif	Indicateur			Prévu
1	Expression des besoins	Coût	- Offre financière retenue / budget alloué			
		Qualité	- Nombre de réserves prise en charge / total réserves CECC			
		Délai	- Délai de lancement des AO depuis la validation des CC par le CECC			
		Réglementaire	- Nombre de CC modifiés / total des CC			

3) Axes d'audit :

Principaux axes d'audit identifiés	Niveau de risque (Fort – moyen – faible)
1. Les cahiers des charges sont-ils élaborés de manière à répondre aux besoins identifiés et dans les délais?	
2. Les cahiers des charges sont –ils validés conformément à la réglementation en vigueur ?	
3. Les critères d'évaluation définis dans le cahier de charge donne t-ils le meilleur choix des entreprises en matière de la qualité des travaux réalisées et dans les délais attendus ?	
4. Les clauses contractuelles inscrite dans les cahiers de charges sont elles rédigées de manière à protéger les intérêts de la société de distribution ?	

### 2. Pré qualification des fournisseurs:

1) Organisation, interlocuteurs clef :

2) Analyse de la performance :

N°	Processus	Objectif	Indicateur			Prévu
3	Pré qualification des fournisseurs	Coût	- Evolution des coûts / N-1			
		Qualité	- Nombre de réserves émises par la CECCM			
		Délai	- Délai de renouvellement des prés qualifications			
		Transparence	- Nombre de recours des soumissionnaires.			
		Concurrence	- Nombre de recours des soumissionnaires			

3) Axes d'audit :

Principaux axes d'audit identifiés		Niveau de risque (Fort – moyen – faible)
5.	La grille d'évaluation des entreprises, permet-elle une sélection efficace des entreprises ?	
6.	La liste des entreprises pré qualifiées est elle renouvelée dans les délais ?	

**3. Attribution des marchés, commandes et lettres de commandes:**

1) Organisation, interlocuteurs clef :

2) Analyse de la performance :

N°	Processus	Objectif	Indicateur			Prévu
2	attribution des marchés, commandes et lettres de commandes	Coût	- Offre financière retenue / budget alloué			
		Qualité	- Nombre de réserves émises par la CECCM			
		Délai	- Délai de passation des marchés depuis le lancement de l'AO			
		Transparence	- Nombre de marchés attribués ayant fait l'objet de recours.			
		Concurrence	- Nombre d'appels d'offres infructueux. - Nombre de gré à gré / total marchés.			
		Réglementaire	- Nombre de recours des soumissionnaires			

3) Axes d'audit :

Principaux axes d'audit identifiés		Niveau de risque (Fort – moyen – faible)
7.	Les différentes commissions sont-elles mises en place au niveau de la DD conformément à la décision N°219 ?	
8.	Est- on correctement organisé pour assurer la mise en concurrence et garantir la transparence dans le traitement et l'examen des offres ?	
9.	L'organisation actuelle et les contrôles mis en place permettent-ils d'atteindre les objectifs de la meilleure attribution en termes de qualité, de coût et de délais?	
10.	Les critères d'évaluation définis répondent-ils aux besoins exprimés ?	
11.	L'attribution des marchés et commandes au gré à gré respecte-t-elle la réglementation en vigueur ?	

#### 4. Suivi des engagements contractuels:

1) Organisation, interlocuteurs clef :

2) Analyse de la performance :

N°	Processus	Objectif	Indicateur			Prévu
4	Suivi des engagements contractuels	Exhaustivité	- quantités facturées / quantités reçues			
		Délai	- Délai de règlement des factures fournisseurs ou restitution des cautions.			
		Exactitude	- Nombre de réclamations fournisseur.			
		Réglementaire	- Nombre de dépassements des seuils d'habilitations d'ordonnement.			

3) Axes d'audit :

Principaux axes d'audit identifiés	Niveau de risque (Fort – moyen – faible)
12. Les quantités reçues et les montants facturés correspondent-ils aux biens et services demandés et aux prix contractuels?	
13. Existe-t-il un dispositif permettant de s'assurer que les montants facturés sont correctement ordonnancés et réglés dans les délais ?	
14. Les retenues de garantie et cautions sont-elles suivies correctement ?	
15. Est-on correctement organisé pour assurer l'application des pénalités de retard aux entreprises défailtantes?	

## 5. Clôture des contrats et évaluation des fournisseurs:

1) *Organisation, interlocuteurs clef :*

2) *Analyse de la performance :*

N°	Processus	Objectif	Indicateur			Prévu
5	Clôture des contrats et évaluation des fournisseurs	Exhaustivité	- Nombre de DGD établis /total marchés clôturés			
		Délai	- délai d'établissement des actes de clôtures.			
		Réglementaire	Nombre de contrats exécutés non clôturés.			

3) *Axes d'audit :*

Principaux axes d'audit identifiés	Niveau de risque (Fort – moyen – faible)
16. Les actes de clôture sont-ils réalisés correctement et pour l'ensemble des dossiers?	
17. Existe-t-il un processus efficace pour l'évaluation annuelle de l'ensemble des fournisseurs ?	
18. L'application de la nouvelle réglementation de passation des marchés et commandes permet-elle de réaliser les différentes opérations sans contraintes ?	

# ANOMALIES EBP

## SAISIE MULTIPLE

ANNEXE I

Bureau	Date	Référence	Numéro facture	Montant facture	Nombre de saisie
310043	11/01/20	287070675745104	342090609812	237,40	
310043	11/01/20	287270831161172	342090605272	2 552,54	
310043	01/01/20	287210610020137	342091110916	13 701,87	
310043	01/01/20	287200241180113	342100100915	5 819,02	
310043	01/01/20	287200241181125	342100100916	1 202,68	
310043	01/01/20	284471230260124	344100206594	60,49	
310043	01/01/20	287204041360121	342100301506	1 289,78	
310043	11/01/20	287203440092161	342100307152	220,27	
310043	21/01/20	287203011203151	342100310640	4 481,19	
<b>310043</b>				<b>29 565,24</b>	
310122	01/01/20	286161221300158	343090800770	5 698,69	
310122	17/01/20	286160235170153	343100101319	3 399,03	
310122	01/01/20	286162004640135	343091103655	220,27	
<b>310122</b>				<b>9 317,99</b>	
310201	01/01/20	287270613420247	342090604355	653,84	
310201	17/01/20	287270622485159	342091204636	784,00	
<b>310201</b>				<b>1 437,84</b>	
310216	17/01/20	288110831226167	345090709252	225,98	
310216	17/01/20	288110611504121	345090710895	2 201,54	
310216	17/01/20	288110832035155	345090709305	3 915,61	
310216	17/01/20	288110802924198	345090708817	9 597,25	
310216	17/01/20	288150240289146	345090806403	3 179,71	
310216	17/01/20	288151000200110	345090806699	5 171,65	
310216	17/01/20	288152231000143	345090807144	1 038,39	
310216	17/01/20	288152040660154	345090804247	354,91	
310216	01/01/20	288111800100136	345090601527	1 240,59	
310216	17/01/20	288111640820146	345090901516	4 745,42	
310216	01/01/20	288152001500155	345091104067	3 524,20	
310216	01/01/20	288112840185122	345091108016	586,55	
310216	01/01/20	288112430425150	345091202431	749,52	
310216	01/01/20	288130200525120	345100200027	538,88	
<b>310216</b>				<b>37 070,20</b>	
310450	01/01/20	287210420181119	342090809161	4 172,43	
<b>310450</b>				<b>4 172,43</b>	
310454	01/01/20	284414601640143	344090704939	7 157,62	
310454	01/01/20	284411240420178	344090705212	26 677,31	

Date	Référence	Numéro facture	Montant facture	Nombre de saisie
310454	284415222440126	344090705418	1 960,08	
310454	284411810040178	344090700063	2 017,50	
<b>310454</b>			<b>37 812,51</b>	
310455	287240610700100	342091113065	4 338,88	
310455	287240231180125	342100212345	1 317,61	
<b>310455</b>			<b>5 656,49</b>	
310456	284421001220126	344090900831	220,27	
<b>310456</b>			<b>220,27</b>	
310487	284471632560100	344090505948	2 483,10	
310487	284471012960182	344090504549	7 829,03	
310487	284471410260122	344090505186	7 319,58	
310487	284471602260259	344090505581	6 519,96	
310487	284471610940184	344090505655	1 939,30	
310487	284471613460183	344090505735	4 394,93	
310487	284471012160102	344090804671	1 908,05	
310487	284471211010142	344090805061	1 645,21	
310487	284471612640172	344090805887	2 370,23	
310487	284471400340102	344090805226	2 495,25	
<b>310487</b>			<b>38 904,64</b>	
310492	287080610340116	342090815396	1 955,92	
310492	287080201699182	342090814123	5 228,76	
310492	287080201880183	342090814137	1 435,88	
310492	287080211051190	342090814329	6 142,03	
310492	287080221111164	342090514411	2 956,69	
310492	287080241240111	342090814873	2 844,80	
<b>310492</b>			<b>20 564,08</b>	
310508	285190210520189	341090706049	145,27	
310508	285191030900115	341090712698	2 108,96	
310508	285190410215122	341090714025	314,94	
310508	285191010820111	341091012366	164,31	
<b>310508</b>			<b>2 733,48</b>	
310688	285031401408140	341090708142	2 284,32	
<b>310688</b>			<b>2 284,32</b>	
310696	288140660175116	345091010418	2 034,05	
<b>310696</b>			<b>2 034,05</b>	
310697	284440811730155	344090803626	145,27	
<b>310697</b>			<b>145,27</b>	
310913	286450830282102	343090601974	2 452,79	
310913	286450821302125	343090901951	2 127,84	

Date	Référence	Numéro facture	Montant facture	Nombre de saisie
913			4 580,63	
310976	2	287260232260132	342100204543	2 591,40
310976			2 591,40	
310977	2	287290210460133	342090902260	4 489,45
310977			4 489,45	
311075		286171201700187	343090600056	3 239,81
311075	2	286170821356126	343091204255	1 457,37
311075			4 697,18	
311144		288151440360146	345090905126	8 504,64
311144			8 504,64	
311145	2	285050240186187	341100104784	285,55
311145			285,55	
311172	2	286180231400180	343090703583	975,37
311172			975,37	
311250	2	284431200900184	344091001762	2 208,32
311250	2	284430600080104	344091001238	902,15
311250	2	284431211380129	344091001993	1 069,68
311250	2	284431201900193	344100101734	145,27
311250			4 325,42	
311261	2	289012200400129	341100116848	4 380,69
311261			4 380,69	
311659	2	289015613120102	341090902206	6 442,92
311659			6 442,92	
311907	2	287070600200149	342090608993	2 392,64
311907	2	287070850080171	342100310257	220,27
311907			2 612,91	
312100	2	289015232790118	341100305585	1 280,83
312100			1 280,83	
312172	2	287203011320147	342091210622	2 880,68
312172			2 880,68	
312181	2	288021001780138	345090802380	145,27
312181	2	288021043380148	345090803094	1 606,81
312181			1 752,08	
312183	2	288400610120153	345090604565	457,39
312183	2	288400800800107	345090904746	1 933,56
312183			2 390,95	

Date	Référence	Numéro facture	Montant facture	Nombre de saisie
09	0	285100231620179	341090802765	802,86
2309	0	285100600980170	341091102910	2 773,27
<b>312309</b>				<b>3 576,13</b>
312310		284360601420198	344100206414	145,27
<b>312310</b>				<b>145,27</b>
312313		287460212057177	342090505178	265,19
<b>312313</b>				<b>265,19</b>
312314		287460208360180	342090505062	222,17
312314		287460420600102	342090805381	2 384,71
<b>312314</b>				<b>2 606,88</b>
312318		287080230820132	342091114703	3 604,03
<b>312318</b>				<b>3 604,03</b>
312320		285280460560186	341090901751	1 381,23
<b>312320</b>				<b>1 381,23</b>
312323		289013851460192	341100111989	2 542,21
<b>312323</b>				<b>2 542,21</b>
313064		289016021030157	341090607849	1 830,83
313064		284471601160127	344090805713	3 878,30
313064		289016853640126	341091112322	1 654,32
313064		288021043380148	345091103131	1 318,62
313064		285280202040170	341100214919	2 443,85
<b>313064</b>				<b>11 125,92</b>
313352		289014023300160	341090709152	7 697,32
313352		289016833160182	341100212234	10 685,49
<b>313352</b>				<b>18 382,81</b>

**Total général** 287 739,18

ANNEXE -II-

ANOMALIE DOUBLE REGLEMENT CAISSE AGENCE / EBP

BUREAU	Période	TOTAL DES FACTURES	1ER ENCAISSEMENT	2EME ENCAISSEMENT
310043		206 429,20		
310122		36 903,72		
310201		10 140,61		
310218		5 849,13		
310450		28 193,09		
310454		686,42		
310455		55 319,50		
310456		3 456,16		
310484		2 785,09		
310485		12 589,95		
310487		9 534,61		
310492		48 839,40		
310508		9 935,08		
310652		965,85		
310688		1 053,20		
310696		40 189,42		
310697		1 456,03		
310715		15 277,77		
310913		35 798,19		
310975		10 305,53		
310976		19 637,50		
310977		36 419,15		
311075		60 596,00		
311115		4 489,61		
311120		6 280,08		
311143		11 701,69		
311144		9 988,83		
311145		3 080,33		
311172		10 624,98		
311250		24 278,59		
311253		5 510,56		
311261		57 372,88		
311272		2 257,50		
311659		37 950,95		
311883		43 013,17		
311907		73 330,99		
312086		1 075,56		
312100		37 100,61		
312172		53 714,06		
312181		3 205,17		
312182		4 254,40		
312183		15 142,72		
312184		8 543,17		
312187		1 334,20		
312188		3 131,39		
312189		18 943,82		

A  
G  
E  
N  
C  
E  
S

P  
o  
s  
t  
e

312202	2 592,34	
312204	15 511,04	
312303	19 775,22	
312304	6 113,58	
312305	4 949,75	
312309	20 853,81	
312310	149,78	
312311	5 696,29	
312313	6 854,42	
312314	1 905,67	
312316	1 761,25	
312318	971,39	
312320	8 967,94	
312322	1 550,05	
312323	11 580,03	
312395	5 122,37	
313018	658,01	
313064	158 593,28	
313352	41 211,58	
313582	5 750,47	
313633	2 638,43	
<b>TOTAL</b>	<b>1 462 184,24</b>	

## Plan d'actions :

Constats	Recommandations	Plan d'actions	INTERVENANT	Echéance	OBSERVATIONS
Certaines décisions des commissions ne sont pas conformes	<ul style="list-style-type: none"> <li>* La SDE doit revoir les décisions en prenant en considération les postes vacants, les décisions d'intérim et les membres suppléant.</li> <li>* Les commissions (CEO.COPAM) doivent demander, à chaque évaluation (technique et commerciale) des marchés, le visa de la CEECM.</li> <li>* Le CEO doit assister à la phase commerciale relative aux marchés.</li> </ul>	Pris en charge	SDE		Décisions reprises et transmises à SDE.
Les visas conformes concernant l'évaluation des offres ne sont pas demandés systématiquement.	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Voir la possibilité d'introduire les affaires concernant les déplacements des ouvrages avec d'autres lots plus avantageux.</li> </ul>	Pris en charge	DD		
Plusieurs affaires sont déclarées infructueuses	<ul style="list-style-type: none"> <li>* La réglementation en matière de passation des affaires au gré à gré doit être appliquée.</li> <li>* La DD doit proposer cette formule à chaque fois les conditions de gré à gré sont réunies.</li> </ul>	Pris en charge	DEET		
Le mode de passation de gré à gré n'est pas utilisé par la DD	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Respecter la réglementation en matière d'établissement des actes de clôture.</li> <li>* Les PV de réception définitive doivent être établis systématiquement.</li> </ul>	Pris en charge avec filiales	DEET		Des affaires sont confiées à KAHRIF
Absence de certain acte de clôture, ( bilan provisoire et fiche de délai).	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Mettre en place un dispositif de suivi de délai d'ordonnancement.</li> <li>* A la SDE de prendre en charge l'organisation de la mise à disposition des fonds pour le règlement des factures fournisseurs.</li> </ul>	En cours.	DEET		
*L'ordonnancement des factures fournisseurs pour les travaux relevant de la DEET se fait avec retard *Le délai de règlement des factures fournisseurs est long.		Pris en charge	SGI		

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة الحكّمين للاستبيان

المؤسسة الجامعية	الرتبة العلمية	الأستاذ
جامعة المسيلة	أستاذ محاضر (أ)	لعشاش عبد الحليم
جامعة برج بوعريّيج	أستاذة محاضرة (أ)	فضيلي سمية
المركز الجامعي بريكة	أستاذة محاضرة (أ)	ناصرى سمية
جامعة جيجل	أستاذ محاضر (أ)	سوفي نبيل

الملحق رقم (3): قائمة المؤسسات محل الدراسة

مقرها	المؤسسة
المسيلة	شركة المنسوجات الصناعية والتقنية
المسيلة	البنك الخارجي الجزائري
غرداية	
المسيلة	
المسيلة	بنك القرض الشعبي الجزائري
المسيلة	الشركة الوطنية للتأمين - SAA
المسيلة	الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط
المسيلة	بنك الفلاحة و التنمية الريفية
الطارف	بنك التنمية المحلية
المسيلة	
غرداية	
المسيلة	
المسيلة	الشركة الفرعية للحبوب
المسيلة	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-
غرداية	
عين تيموشنت	
المسيلة	
غرداية	البنك الخارجي
غرداية	
المسيلة	
غرداية	الضمان الاجتماعي لغير الاجراء CASNOS
غرداية	
الطارف	
المسيلة	
غرداية	نפטال
غرداية	
الطارف	موبيليس
الطارف	اتصالات الجزائر
تمنراست	الجزائرية للمياه وحدة التحويلات الكبرى - عين صالح
الطارف	الجزائرية للمياه
غرداية	القرض الشعبي الجزائري

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان

يشرّفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، وذلك في إطار الدراسة الميدانية لموضوع أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير المعنونة:

**دور الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى**

- دراسة مجموعة من الشركات العمومية الجزائرية -

تحت إشراف أ. د. علي دبي

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن وضع نظام الرقابة الداخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة بشكل حماية للمؤسسة من المخاطر التي تواجهها، ويقال من احتمالية التعرض للمخاطر إلى أدنى حد ممكن، وككل الأنظمة فإن نظام المراقبة الداخلية (مجموع أدوات الرقابة، التدقيق الداخلي، المراجعة...) يحتاج إلى تقييم وضمان السير الحسن للإجراءات ومتابعة العمليات والتدقيق فيها. ويقضي ذلك، وجود مصلحة، خاصة ومستقلة، تدعى بالمراجعة والتدقيق، تتكفل بالتقييم وإعادة النظر والفحص والتحقق في كل أنظمة التسيير والمعلومات داخل المؤسسة. ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع وهو نقطة الارتكاز للمراجع عند إعداده لبرنامج المراجعة وتحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالاً ومتناسكا، كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على الأدلة والقرائن للإثبات، إن مشاركتكم بالرأي الصحيح في ملأ هذا الاستبيان يعتبر أمر مهم لمعرفة طرق تفعيل وإحداث ديناميكية في نظام الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الجزائرية. يتم استخدام إجاباتكم لأغراض علمية بحثية مضمونة وبصفة سرية، كما يشرّفنا أن نضع بين أيديكم نتائج هذه الدراسة.

نرجو أن تكون الإجابة من طرف: مدير المؤسسة، مراقب التسيير، رئيس قسم المالية، رئيس قسم المحاسبة، المراجع الداخلي، المدير التجاري، رؤساء الفروع، رؤساء الوكالات، المفتشين.

طالبة الدكتوراه: الهادي فضيلة

الايمل: fadhila.elhadi@univ-msila.dz

## المحور الأول: واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1.تولي مؤسساتكم أهمية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.					
2.تستخدم مؤسساتكم نظام الرقابة الداخلية من أجل الرقابة.					
3.تستخدم مؤسساتكم نظام معلومات خاص بنظام الرقابة الداخلية.					
4.تقوم مؤسساتكم بإعداد التقارير وتحديد الانحرافات خلال عمليات المراقبة.					
5.تقوم مؤسساتكم باتخاذ إجراءات تصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة					
6.يشارك في إعداد نظام الرقابة الداخلية بمؤسساتكم عدد كبير من الإطارات.					
7.تحتزم مؤسساتكم إجراءات إعداد نظام الرقابة الداخلية.					
8.صلاحيات الرقابة الحالية في المؤسسة كافية لإنجاز مهامهم					
9.قلة عدد الكوادر المتخصصة بالرقابة تؤدي إلى ازدياد واجباتهم بحيث تشغلهم عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس					
10.يتمتع كادر الرقابة الداخلية بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب والاختلاس					
11.هناك تعاون بين الرقابة الداخلية وقسم المحاسبة لمنع الهدر في المال العام					

## المحور الثاني: تطبيق نظام الرقابة الداخلية

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1.تساعد الرقابة الجيدة المؤسسة في تقليل الأخطاء.					
2.هناك تداخل في وظائف المراقب والمحاسب.					
3.يشمل نظام الرقابة الداخلية كافة أنشطة المؤسسة وتحديد مراكز سلطة المسؤولية.					
4.يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على وضع مجموعة من اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائه داخل كل إدارة.					
5.تبين هذه اللوائح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مجال المعاملات والتصرف بالموجودات.					
6.يؤثر أسلوب الرقابة (قياس الأداء) المستخدم على كافة أداء المؤسسة					
7.يهدف نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة.					
8.سجلات الموجودات (الأصول الثابتة) موجودة ومنظمة وتشمل كل الأصول التي بحوزة المؤسسة وتتضمن التفاصيل المتعلقة بها( تاريخ الحيازة، ثمن الحيازة، قسط الإهلاك، الإهلاك المتراكم...).					
9.القدرة للوصول إلى السجلات المحاسبية مقتصرة على المسؤولين عنها					
10.نظام الرقابة الداخلية يعمل على استباق ومنع حدوث الأخطاء والغش والانحرافات واكتشافها أولا بأول واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها ومنع تكرارها					
11.يتم استخدام كافة الوسائل الآلية في إعداد وإرسال السجلات والوثائق المحاسبية					
12.تقوم المؤسسة بجرد دوري لعناصر الأصول الثابتة و تقارن نتائج الجرد مع السجلات المختلفة					
13.تعتمد مؤسساتكم على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازني.					
14.تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا مما يسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازنات التقديرية					

					15. الموازنات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية.
					16. تخضع البيانات المالية لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنات مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية من قبل المستويات المسؤولة عن الشركة قبل إصدار هذه البيانات.

### المحور الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1. تقوم المؤسسة بمناقشة نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى دقته ومناسبته					
2. إتباع خطوات علمية مدروسة عند مراجعة مؤسسة ما يساعد على جودة نظام الرقابة الداخلية					
3. المؤهلات العلمية والعملية والكافية لدى المراجعين الداخليين يجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر قوة ومتانة					
4. تستند إدارة المؤسسة إلى البيانات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الإدارية					
5. توفر مؤسستكم بيانات محاسبية تستند إلى معايير جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن المحاسبة المالية.					
6. تتميز البيانات المحاسبية بالدقة والصدق والمصادقية في عرض البيانات وتحقيق الموضوعية والحياد وتتوفر على عناصر القدرة التنبؤية واثبات الرقابة.					
7. إجراءات الرقابة الداخلية تكفل حماية الأصول من الاختلاس والتلف					
8. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضع قواعد تهدف الى تحديد معايير التصرف داخل المؤسسة					
9. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يوضح السياسات والإجراءات الإدارية ويقوم بتحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات وتحديد خطوط وقنوات الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.					
10. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضمن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي تكاليفها وعوائدها .					
11. نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضمن التحكم في السياسات التي وضعتها المؤسسة بغية تحقيق ما ترمي إليه من أهداف.					
12. يهدف نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة إلى تعزيز الاستخدام الفعال والمناسب للموارد، وتوفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليا.					
13. تهدف الإدارة من وجود نظام رقابي فعال إلى تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل سواء أكانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة					
14. يهدف نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم إلى كفاءة وفعالية الأنشطة وكذا موثوقية المعلومات المالية والإدارية والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.					
15. نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوف المالية التي تصدرها المؤسسة					
16. يوجد تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة لمصلحة نظام الرقابة الداخلية					
17. توجد تعليمات واضحة ومحددة للرقابة الداخلية.					
18. تعمل إدارة المؤسسة على تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر.					
19. يتلاءم نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة عمل المؤسسة وملاءمته للشفافية					
20. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسستكم على مستوى عال من الشفافية.					
21. تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسستكم من قبل الإدارة.					

## المحور الرابع: النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية

الفقرات	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تمام
1. تسعى مؤسساتكم لتطوير نظام الرقابة الداخلية					
2. تعمل مؤسساتكم على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام التقنيات الحديثة.					
3. لا تعاني مؤسساتكم من نقص الكوادر المؤهلة .					
4. تعمل مؤسساتكم على تدريب الموظفين في مجال نظام الرقابة الداخلية.					
5. تعمل مؤسساتكم على فهم آليات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.					
6. تعمل مؤسساتكم على استغلال المعلومات الناتجة عن نظام الرقابة الداخلية.					
7. يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسساتكم وكذا الفروع على مستوى عال من الشفافية.					
8. تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسساتكم من قبل الإدارة.					
9. الإدارة هي المسؤولة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، والإفصاح عن المعلومات بشفافية.					
10. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على الالتزام بالقوانين والأنظمة المعتمدة ومنع الغش والخطأ واكتشافهما بسرعة ومحاولة التصحيح بسرعة إن حدث.					
11. يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على تعزيز الثقة بالبيانات المالية المستندة إلى السجلات والدفاتر والمساعدة على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.					
12. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على حث العاملين على أداء العمل بدقة وإتقان من خلال تقسيمه وتحديد مسؤولية كل عامل.					
13. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على فصل المسؤوليات وتحديد مسؤولياتها.					
14. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على تناوب العاملين على الوظيفة العاملة حيث يؤدي ذلك إلى اكتشاف الأخطاء أو عدم الدقة أو التقصير					
15. يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على عدم جواز أن يجمع الموظف بين مسؤولية المحافظة على الأصول والإمساك بسجلات ضبطها ومراقبتها					
16. يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على مراعاة قيام الموظفين بإجازاتهم وتناوبهم على الوظائف حيث يؤدي ذلك لاكتشاف الغش أو التقصير.					
17. يضمن نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على ضبط حركة الدخول والخروج من وإلى المؤسسة وموقعها للأشخاص والبضائع باستخدام النماذج اللازمة					

## المحور الخامس: معلومات عامة

1. ما هو نوع القطاع الذي تعملون فيه؟ قطاع عام  قطاع خاص
2. ما هو نوع نشاط مؤسستكم؟ صناعي  تجاري  خدمي
3. هل مؤسستكم هي فرع أو المؤسسة الأم.....
4. هل مؤسستكم هي فرع أو وكالة.....
5. هل تخضعون لعمليات تدقيق من طرف المديرية العامة  المديرية الجهوية
6. كم عدد فروع المؤسسة الأم.....
7. ما هي وظيفتكم بالمؤسسة.....
8. ما هي سنوات أقدميتكم بالمؤسسة.....
9. كم هو عدد الموظفين في مؤسستكم؟ أقل من 50  من 50 إلى 100  أكثر من 100
10. هل تعتمد مؤسستكم على نظام الرقابة الداخلية؟ نعم  لا
11. اسم المؤسسة:.....  
الولاية:.....

## الملحق رقم (5): مخرجات برنامج SPSS

### قيم معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,838	11

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,845	16

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,938	21

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,913	17

#### Statistiques de fiabilité

Coefficient Omega de McDonald	Nombre d'éléments
,968	65

**نتائج الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان**  
**المحور الأول: واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية**

**Corrélations**

		واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية
واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	80
تولي مؤسنتكم أهمية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة	Corrélation de Pearson	,680**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تستخدم مؤسنتكم نظام الرقابة الداخلية من أجل الرقابة	Corrélation de Pearson	,662**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تستخدم مؤسنتكم نظام معلومات خاص بنظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,746**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تقوم مؤسنتكم بإعداد التقارير وتحديد الانحرافات خلال عمليات المراقبة	Corrélation de Pearson	,638**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تقوم مؤسنتكم باتخاذ الاجراءات التصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة	Corrélation de Pearson	,634**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يشارك في إعداد نظام الرقابة الداخلية بمؤسنتكم عدد كبير من الاطارات	Corrélation de Pearson	,680**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تحتزم مؤسنتكم إجراءات إعداد نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,719**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
صلاحيات الرقابة الحالية في المؤسسة كافية لإنجاز مهامهم	Corrélation de Pearson	,655**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
قلة عدد الكوادر المتخصصة بالرقابة تؤدي إلى ازدياد واجباتهم بحيث تشغلهم عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس	Corrélation de Pearson	,157
	Sig. (bilatérale)	,164
	N	80
يتمتع كادر الرقابة الداخلية بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الغش والاختلاس والتلاعب والاختلاس	Corrélation de Pearson	,711**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
هناك تعاون بين الرقابة الداخلية وقسم المحاسبة لمنع الهدر في المال العام	Corrélation de Pearson	,663**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80

## المحور الثاني: تطبيق نظام الرقابة الداخلية

### Corrélations

		تطبيق نظام الرقابة الداخلية
تطبيق نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	80
تساعد الرقابة الجيدة المؤسسة في تقليل الأخطاء	Corrélation de Pearson	,515**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
هناك تداخل في وظائف المراقب والمحاسب	Corrélation de Pearson	,093
	Sig. (bilatérale)	,411
	N	80
يشمل نظام الرقابة الداخلية كافة أنشطة المؤسسة وتحديد مراكز سلطة المسؤولية	Corrélation de Pearson	,616**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على وضع مجموعة من اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائه داخل كل إدارة	Corrélation de Pearson	,513**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تبين هذه اللوائح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مجال المعاملات والتصرف بالموجودات	Corrélation de Pearson	,479**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يؤثر أسلوب الرقابة (قياس الأداء) المستخدم على كافة أداء المؤسسة	Corrélation de Pearson	,571**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يهدف نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة	Corrélation de Pearson	,568**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
سجلات الموجودات (الاصول الثابتة) موجودة ومنظمة وتشمل كل الاصول التي بحوزة المؤسسة، وتتضمن التفاصيل المتعلقة بها	Corrélation de Pearson	,694**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
القدرة للوصول إلى السجلات المحاسبية مقتصره على المسؤولين عنها	Corrélation de Pearson	,259*
	Sig. (bilatérale)	,020
	N	80
نظام الرقابة الداخلية يعمل على استباق ومنع حدوث الاخطاء والغش والانحرافات واكتشافها اولا بأول	Corrélation de Pearson	,661**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
بتم استخدام كافة الوسائل الالية في اعداد وارسال السجلات والوثائق المحاسبية	Corrélation de Pearson	,727**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تقوم مؤسستكم بجرد دوري لعناصر الأصول الثابتة وتقارن نتائج الجرد مع السجلات المختلفة	Corrélation de Pearson	,717**
	Sig. (bilatérale)	,000

	N	80
تعتمد مؤسستكم على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازي	Corrélation de Pearson	,640**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا مما يسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازنات التقديرية	Corrélation de Pearson	,645**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
الموازنات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية	Corrélation de Pearson	,719**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تخضع البيانات المالية لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنتها مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية	Corrélation de Pearson	,697**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80

### المحور الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية

#### Corrélations

فعالية نظام الرقابة الداخلية

فعالية نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	80
تقوم المؤسسة بمناقشة نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى دقته ومناسبته	Corrélation de Pearson	,610**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
اتباع خطوات علمية مدروسة عند مراجعة مؤسسة ما يساعد على جودة نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,573**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
المؤهلات العلمية والعملية الكافية لدى لمراجعين الداخليين يجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر قوة وامتانة	Corrélation de Pearson	,468**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تستند إدارة المؤسسة الى البيانات المحاسبية الصادرة عند اتخاذ القرارات الادارية	Corrélation de Pearson	,638**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
توفر مؤسستكم بيانات محاسبية تستند الى معايير جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن المحاسبة المالية	Corrélation de Pearson	,698**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تتميز البيانات المحاسبية بالدقة والصدق والمصداقية في عرض البيانات وتحقيق الموضوعية والحياد	Corrélation de Pearson	,607**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
إجراءات الرقابة الداخلية تكفل حماية الأصول من الاختلاس والتلف	Corrélation de Pearson	,530**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80

نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضع قواعد تهدف الى تحديد معايير التصرف داخل المؤسسة	Corrélation de Pearson	,668**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يوضح السياسات والاجراءات الادارية ويقوم بتحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات	Corrélation de Pearson	,711**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضمن التحكم في الانشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الانتاج داخلها وفي تكاليفها وعوائدها	Corrélation de Pearson	,678**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
نظام الرقابة الداخلية يضمن التحكم في السياسات التي وضعتها المؤسسة بغية تحقيق ما ترمي اليه من أهداف	Corrélation de Pearson	,767**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يهدف نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة إلى تعزيز الاستخدام الفعال والمناسب للموارد، وتوفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليا	Corrélation de Pearson	,732**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تهدف الادارة الى وجود نظام رقابي فعال الى تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والاجراءات المنظمة للعمل	Corrélation de Pearson	,682**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يهدف نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم الى كفاءة وفعالية الانشطة وكذا موثوقية المعلومات المالية	Corrélation de Pearson	,774**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوف المالية التي تصدرها المؤسسة	Corrélation de Pearson	,771**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يوجد تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة لمصلحة نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,742**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
توجد تعليمات واضحة ومحددة للرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,596**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تعمل ادارة المؤسسة على تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر	Corrélation de Pearson	,716**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يتلاءم نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة عمل المؤسسة وملائمته للشفافية	Corrélation de Pearson	,775**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يتم تبادل المعلومات بين الاقسام على مستوى عال من الشفافية	Corrélation de Pearson	,748**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تتم متابعة تنفيذ الاجراءات التصحيحية بمؤسستكم من قبل الادارة	Corrélation de Pearson	,593**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80

## المحور الرابع: النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية

### Corrélations

		النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية
النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	80
تسعى مؤسساتكم لتطوير نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,558**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تعمل مؤسساتكم على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام التقنيات الحديثة	Corrélation de Pearson	,510**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
لا تعاني مؤسساتكم من نقص الكوادر المؤهلة	Corrélation de Pearson	,606**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تعمل مؤسساتكم على تدريب الموظفين في مجال نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,712**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تعمل مؤسساتكم على فهم آليات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,743**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تعمل مؤسساتكم على استغلال المعلومات الناتجة عن نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,725**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يتم تبادل المعلومات بين الأقسام بمؤسساتكم وكذا الفروع على مستوى عال من الشفافية	Corrélation de Pearson	,734**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
تتم متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية بمؤسساتكم من قبل الإدارة	Corrélation de Pearson	,660**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
الإدارة هي المسؤولة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة والافصاح عن المعلومات بشفافية	Corrélation de Pearson	,522**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على الالتزام بالقوانين والأنظمة المعتمدة ومنع الغش والخاط و اكتشافهما	Corrélation de Pearson	,688**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على تعزيز الثقة بالبيانات المالية المستندة الى السجلات والدفاتر المساعدة	Corrélation de Pearson	,699**
	Sig. (bilatérale)	,000

	N	80
يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على حث العاملين على اداء العمل بدقة واتقان من خلال تقسيمه وتحديد مسؤولية كل عامل	Corrélation de Pearson	,737**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على فصل المسؤوليات وتحديدها	Corrélation de Pearson	,687**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على تناوب العاملين على الوظيفة العاملة حيث يؤدي ذلك الى اكتشاف الأخطاء او عدم الدقة او التقصير	Corrélation de Pearson	,621**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على عدم جواز ان يجمع الموظف بين مسؤولية المحافظة على الاصول و الامساك بسجلات ضبطها ومراقبتها	Corrélation de Pearson	,603**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على مراعاة قيام الموظفين باجازاتهم وتنويعهم على الوظائف حيث يؤدي ذلك لاكتشاف الغش او التقصير	Corrélation de Pearson	,661**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80
يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على ضبط حركة الدخول والخروج من والى المؤسسة وموقعها للاشخاص والبضائع باستخدام النماذج اللازمة	Corrélation de Pearson	,623**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	80

## نتائج تحليل المحاور

### المحور الأول

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
تولي مؤسستكم أهمية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة	80	0	4,2875	,78262
تستخدم مؤسستكم نظام الرقابة الداخلية من أجل الرقابة	80	0	4,1625	,62528
تستخدم مؤسستكم نظام معلومات خاص بنظام الرقابة الداخلية	80	0	4,0375	,87791
تقوم مؤسستكم بإعداد التقارير وتحديد الانحرافات خلال عمليات المراقبة	80	0	4,0000	,77948
تقوم مؤسستكم باتخاذ الإجراءات التصحيحية حال اكتشاف الانحراف مباشرة	80	0	3,9625	,80259
يشارك في إعداد نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم عدد كبير من الاطارات	80	0	3,6250	1,04790
تحتزم مؤسستكم إجراءات إعداد نظام الرقابة الداخلية	80	0	3,8375	,96053
صلاحيات الرقابة الحالية في المؤسسة كافية لإنجاز مهامهم	80	0	3,5250	1,00599
قلة عدد الكوادر المتخصصة بالرقابة تؤدي إلى ازدياد واجباتهم بحيث تشغلهم عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس	80	0	3,5375	1,01811
يتمتع كادر الرقابة الداخلية بمؤهلات علمية وفنية تمكنهم من اكتشاف الغش والاحتيال والتلاعب والاختلاس	80	0	3,8875	,79546
هناك تعاون بين الرقابة الداخلية وقسم المحاسبة لمنع الهدر في المال العام	80	0	3,9375	,89079
واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العمومية	80	0	3,8909	,54399

## المحور الثاني

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
تساعد الرقابة الجيدة المؤسسة في تقليل الأخطاء	80	0	4,3500	,61829
هناك تداخل في وظائف المراقب والمحاسب	80	0	3,2125	1,09883
يشمل نظام الرقابة الداخلية كافة أنشطة المؤسسة وتحديد مراكز سلطة المسؤولية	80	0	3,9500	,61418
يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم على وضع مجموعة من اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائه داخل كل إدارة	80	0	4,0500	,70979
تبين هذه اللوائح مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في مجال المعاملات والتصرف بالموجودات	80	0	4,0000	,67505
يؤثر أسلوب الرقابة (قياس الأداء) المستخدم على كافة أداء المؤسسة	80	0	3,8250	,70755
يهدف نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة	80	0	4,0875	,73250
سجلات الموجودات (الأصول الثابتة) موجودة ومنظمة وتشمل كل الأصول التي بحوزة المؤسسة، وتتضمن التفاصيل المتعلقة بها	80	0	3,9500	,77786
القدرة للوصول إلى السجلات المحاسبية مقتصرة على المسؤولين عنها	80	0	3,7250	,89972
نظام الرقابة الداخلية يعمل على استباق ومنع حدوث الأخطاء والغش والانحرافات واكتشافها أولا بأول	80	0	4,0000	,79556
بتم استخدام كافة الوسائل الآلية في اعداد وارسال السجلات والوثائق المحاسبية	80	0	4,0125	,68425
تقوم مؤسستكم بجرد دوري لعناصر الأصول الثابتة وتقرن نتائج الجرد مع السجلات المختلفة	80	0	4,0250	,74587
تعتمد مؤسستكم على نظام مالي محاسبي يساعد على تفعيل التسيير الموازني	80	0	4,0500	,79396
تجهز تقارير مالية للادارة دوريا مما يسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازانات التقديرية	80	0	4,1125	,69344
الموازانات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية	80	0	3,7875	,79067
تخضع البيانات امالية لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنات مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية	80	0	3,9500	,82523
تطبيق نظام الرقابة الداخلية	80	0	3,9430	,42111

المحور الثالث

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
تقوم المؤسسة بمناقشة نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى دقته ومناسبته	80	0	3,7500	,86420
اتباع خطوات علمية مدروسة عند مراجعة مؤسسة ما يساعد على جودة نظام الرقابة الداخلية	80	0	3,8250	,80779
المؤهلات العلمية والعملية الكافية لدى لمراجعين الداخليين يجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر قوة ومتانة	80	0	4,0625	,60261
تستند إدارة المؤسسة الى البيانات المحاسبية الصادرة عند اتخاذ القرارات الادارية	80	0	3,7875	,82207
توفر مؤسستكم بيانات محاسبية تستند إلى معايير جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن المحاسبة المالية	80	0	3,7750	,88554
تتميز البيانات المحاسبية بالدقة والصدق والمصادقية في عرض البيانات وتحقيق الموضوعية والحياد	80	0	3,9250	,74247
إجراءات الرقابة الداخلية تكفل حماية الأصول من الاختلاس والتلف	80	0	4,0750	,67082
نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضع قواعد تهدف الى تحديد معايير التصرف داخل المؤسسة	80	0	3,8250	,80779
نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يوضح السياسات والاجراءات الادارية ويقوم بتحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات	80	0	3,8375	,78666
نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم يضمن التحكم في الانشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الانتاج داخلها وفي تكاليفها وعوائدها	80	0	3,8250	,80779
نظام الرقابة الداخلية يضمن التحكم في السياسات التي وضعتها المؤسسة بغية تحقيق ما ترمي اليه من أهداف	80	0	3,7875	,77449
نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة إلى تعزيز الاستخدام الفعال والمناسب للموارد، وتوفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخلياً	80	0	3,9000	,68621
تهدف الإدارة الى وجود نظام رقابي فعال الى تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والاجراءات المنظمة للعمل	80	0	3,9500	,76141
يهدف نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم الى كفاءة وفعالية الانشطة وكذا موثوقية المعلومات المالية	80	0	4,0375	,64521
نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوف المالية التي تصدرها المؤسسة	80	0	4,0625	,69980
يوجد تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة لمصلحة نظام الرقابة الداخلية	80	0	3,7125	,71501
توجد تعليمات واضحة ومحددة للرقابة الداخلية	80	0	3,8375	,80259
تعمل ادارة المؤسسة على تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر	80	0	3,8750	,80150

يتلاءم نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة عمل المؤسسة وملائمته للشفافية	80	0	3,9625	,73680
يتم تبادل المعلومات بين الاقسام على مستوى عال من الشفافية	80	0	3,8625	,99038
تتم متابعة تنفيذ الاجراءات التصحيحية بمؤسساتكم من قبل الادارة	80	0	3,9500	,74460
فعالية نظام الرقابة الداخلية	80	0	3,8869	,51707

#### المحور الرابع

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
تسعى مؤسساتكم لتطوير نظام الرقابة الداخلية	80	0	4,0000	,77948
تعمل مؤسساتكم على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام التقنيات الحديثة	80	0	3,9375	,91877
لا تعاني مؤسساتكم من نقص الكوادر المؤهلة	80	0	3,3375	,99293
تعمل مؤسساتكم على تدريب الموظفين في مجال نظام الرقابة الداخلية	80	0	3,6375	,94459
تعمل مؤسساتكم على فهم آليات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية	80	0	3,6750	,74247
تعمل مؤسساتكم على استغلال المعلومات الناتجة عن نظام الرقابة الداخلية	80	0	3,6500	,81287
يتم تبادل المعلومات بين الاقسام بمؤسساتكم وكذا الفروع على مستوى عال من الشفافية	80	0	3,7375	,89646
تتم متابعة تنفيذ الاجراءات التصحيحية بمؤسساتكم من قبل الادارة	80	0	3,9000	,70442
الادارة هي المسؤولة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الادارة والافصاح عن المعلومات بشفافية	80	0	3,8875	,71146
يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على الالتزام بالقوانين والانظمة المعتمدة ومنع الغش والخطا واكتشافهما	80	0	4,0750	,67082
يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على تعزيز الثقة بالبيانات المالية المستندة الى السجلات والدفاتر المساعدة	80	0	3,9500	,74460
يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على حث العاملين على اداء العمل بدقة واتقان من خلال تقسيمه وتحديد مسؤولية كل عامل	80	0	3,8875	,74619
يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على فصل المسؤوليات وتحديد مسؤولياتها	80	0	3,8375	,70160
يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على تناول العاملين على الوظيفة العاملة حيث يؤدي ذلك الى اكتشاف الاخطاء او عدم الدقة او التقصير	80	0	3,5250	,84156

يعمل نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على عدم جواز ان يجمع الموظف بين مسؤولية المحافظة على الاصول و الامساك بسجلات ضبطها ومراقبتها	80	0	3,5625	,92564
يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على مراعاة قيام الموظفين باجازاتهم وتنوبهم على الوظائف حيث يؤدي ذلك لاكتشاف الغش او التقصير	80	0	3,5375	,87067
يقوم نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم على ضبط حركة الدخول والخروج من والى المؤسسة وموقعها للاشخاص والبضائع باستخدام النماذج اللازمة	80	0	3,7000	,91955
النقص التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية	80	0	3,7551	,53271

**مخرجات اختبار الفرضيات:**  
**H21** **مخرجات الفرضية**

**Coefficients<sup>a</sup>**

		Modèle	
		1	
		(Constante)	التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية
Coefficients non standardisés	B	1,829	,597
	Erreur standard	,347	,086
Coefficients standardisés	Bêta		,619
T		5,271	6,952
Sig.		,000	,000
Intervalle de confiance à 95,0%	Borne inférieure	1,138	,426
pour B	Borne supérieure	2,520	,768
Statistiques de colinéarité	Tolérance		1,000
	VIF		1,000

**Diagnostics de colinéarité<sup>a</sup>**

Modèle	Dimension	Valeur propre	Index de condition	Proportions de la variance	
				(Constante)	التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية
1	1	1,990	1,000	,00	,00
	2	,010	14,349	1,00	1,00

**ANOVA<sup>a</sup>**

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	8,960	1	8,960	48,327	,000 <sup>b</sup>
	de Student	14,462	78	,185		

Total	23,422	79			
-------	--------	----	--	--	--

- a. Variable dépendante : كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية  
b. Prédicteurs : (Constante), التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية

### Récapitulatif des modèles<sup>b</sup>

		Modèle
		1
R		,619 <sup>a</sup>
R-deux		,383
R-deux ajusté		,375
Erreur standard de l'estimation		,43059
Modifier les statistiques	Variation de R-deux	,383
	Variation de F	48,327
	ddl1	1
	ddl2	78
	Sig. Variation de F	,000

- a. Prédicteurs : (Constante), التطبيق المنهجي لنظام الرقابة الداخلية  
b. Variable dépendante : كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية

## مخرجات الفرضية H22

### Coefficients<sup>a</sup>

		Modèle	
		1	
		(Constante)	التطبيق المحاسبي
Coefficients non standardisés	B	1,330	,667
	Erreur standard	,442	,111
Coefficients standardisés	Bêta		,561
T		3,010	5,988
Sig.		,004	,000
Intervalle de confiance à 95,0% pour B	Borne inférieure	,450	,445
	Borne supérieure	2,210	,888
Statistiques de colinéarité	Tolérance		1,000
	VIF		1,000

- a. Variable dépendante : فعالية أداء المؤسسات الاقتصادية

## Récapitulatif des modèles<sup>b</sup>

		Modèle
		1
R		,561 <sup>a</sup>
R-deux		,315
R-deux ajusté		,306
Erreur standard de l'estimation		,47248
Modifier les statistiques	Variation de R-deux	,315
	Variation de F	35,855
	ddl1	1
	ddl2	78
	Sig. Variation de F	,000

a. Prédicteurs : (Constante), التطبيق المحاسبي

b. Variable dépendante : فعالية اداء المؤسسات الاقتصادية

## ANOVA<sup>a</sup>

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	8,004	1	8,004	35,855	,000 <sup>b</sup>
	de Student	17,412	78	,223		
	Total	25,417	79			

a. Variable dépendante : فعالية اداء المؤسسات الاقتصادية

b. Prédicteurs : (Constante), التطبيق المحاسبي

## مخرجات الفرضية H23

## Coefficients<sup>a</sup>

		Modèle	
		1	
		(Constante)	نظام التسبير الموازي
Coefficients non standardisés	B	1,263	,703
	Erreur standard	,251	,063
Coefficients standardisés	Bêta		,784
t		5,037	11,151
Sig.		,000	,000
Intervalle de confiance à 95,0% pour B	Borne inférieure	,764	,578
	Borne supérieure	1,762	,829
Statistiques de colinéarité	Tolérance		1,000
	VIF		1,000

a. Variable dépendante : لتقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1					
Régression	17,679	1	17,679	124,349	,000 <sup>b</sup>
de Student	11,089	78	,142		
Total	28,768	79			

a. Variable dépendante : لتقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات

b. Prédicteurs : (Constante), نظام التسيير الموازي

### Récapitulatif des modèles<sup>b</sup>

		Modèle
		1
R		,784 <sup>a</sup>
R-deux		,615
R-deux ajusté		,610
Erreur standard de l'estimation		,3771
Modifier les statistiques	Variation de R-deux	,615
	Variation de F	124,349
	ddl1	1
	ddl2	78
	Sig. Variation de F	,000

a. Prédicteurs : (Constante), نظام التسيير الموازي

b. Variable dépendante : لتقليل من الأخطاء وتجنب حدوث الثغرات والتجاوزات

## H31 مخرجات الفرضية

### Coefficients<sup>a</sup>

		Modèle	
		(Constante)	1
			فعالية نظام الرقابة الداخلية
Coefficients non standardisés	B	1,000	,772
	Erreur standard	,328	,084
Coefficients standardisés	Bêta		,720
t		3,052	9,157
Sig.		,003	,000
Intervalle de confiance à 95,0% pour B	Borne inférieure	,348	,605
	Borne supérieure	1,652	,940
Statistiques de colinéarité	Tolérance		1,000
	VIF		1,000

a. Variable dépendante : كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1					
Régression	12,692	1	12,692	83,847	,000 <sup>b</sup>
de Student	11,807	78	,151		
Total	24,499	79			

a. Variable dépendante : كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة

b. Prédicteurs : (Constante), فعالية نظام الرقابة الداخلية

### Récapitulatif des modèles<sup>b</sup>

		Modèle
		1
R		,720 <sup>a</sup>
R-deux		,518
R-deux ajusté		,512
Erreur standard de l'estimation		,38907
Modifier les statistiques	Variation de R-deux	,518
	Variation de F	83,847
	ddl1	1
	ddl2	78
	Sig. Variation de F	,000

a. Prédicteurs : (Constante), فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Variable dépendante : كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة

### H32 مخرجات الفرضية

		Modèle	
		(Constante)	1
			فعالية نظام الرقابة الداخلية
Coefficients non standardisés	B	,198	,943
	Erreur standard	,314	,081
Coefficients standardisés	Bêta		,797
T		,629	11,645
Sig.		,531	,000
Intervalle de confiance à 95,0% pour B	Borne inférieure	-,428	,782
	Borne supérieure	,823	1,104
Statistiques de colinéarité	Tolérance		1,000
	VIF		1,000

a. Variable dépendante : الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	18,901	1	18,901	135,610	,000 <sup>b</sup>
	de Student	10,871	78	,139		
	Total	29,772	79			

a. Variable dépendante : الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار

b. Prédicteurs : (Constante), فعالية نظام الرقابة الداخلية

### Récapitulatif des modèles<sup>b</sup>

		Modèle
		1
R		,797 <sup>a</sup>
R-deux		,635
R-deux ajusté		,630
Erreur standard de l'estimation		,37333
Modifier les statistiques	Variation de R-deux	,635
	Variation de F	135,610
	ddl1	1
	ddl2	78
	Sig. Variation de F	,000

a. Prédicteurs : (Constante), فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Variable dépendante : الاستخدام الفعال للموارد والمساهمة في اتخاذ القرار

### H33 مخرجات الفرضية

#### Coefficients<sup>a</sup>

		Modèle	
		1	
		(Constante)	فعالية نظام الرقابة الداخلية
Coefficients non standardisés	B	,189	,978
	Erreur standard	,314	,081
Coefficients standardisés	Bêta		,807
T		,602	12,082
Sig.		,549	,000
Intervalle de confiance à 95,0% pour B	Borne inférieure	-,437	,817
	Borne supérieure	,815	1,139
Statistiques de colinéarité	Tolérance		1,000
	VIF		1,000

a. Variable dépendante : التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة

#### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1					
Régression	20,348	1	20,348	145,982	,000 <sup>b</sup>
de Student	10,872	78	,139		
Total	31,219	79			

a. Variable dépendante : التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة

b. Prédicteurs : (Constante), فعالية نظام الرقابة الداخلية

#### Récapitulatif des modèles<sup>b</sup>

		Modèle
		1
R		,807 <sup>a</sup>
R-deux		,652
R-deux ajusté		,647
Erreur standard de l'estimation		,37334
Modifier les statistiques	Variation de R-deux	,652
	Variation de F	145,982
	ddl1	1
	ddl2	78
	Sig. Variation de F	,000

a. Prédicteurs : (Constante), فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Variable dépendante : التحكم في السياسات وتعزيز مبادئ الحوكمة

### مخرجات الفرضية H41

#### Corrélations

		الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	اجراءات تصحيحية سريعة
الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	Corrélacion de Pearson	1	,654**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	80	80
اجراءات تصحيحية سريعة	Corrélacion de Pearson	,654**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	80	80

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

## H42 مخرجات الفرضية

### Corrélations

		الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	تحسين اتخاذ القرار والحوكمة
الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	1	,629**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	80	80
تحسين اتخاذ القرار والحوكمة	Corrélation de Pearson	,629**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	80	80

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

## H43 مخرجات الفرضية

### Corrélations

		الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	تحفيز العاملين لتحقيق اهداف المؤسسة
الالتزام بتحديث نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	1	,599**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	80	80
تحفيز العاملين لتحقيق اهداف المؤسسة	Corrélation de Pearson	,599**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	80	80

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

## ملخص:

اهتمت هذه الدراسة بإظهار دور نظام الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات فروع الشركات الاقتصادية الكبرى، حيث ركزت على أهمية نظام الرقابة الداخلية في ضمان سلامة وفعالية العمليات داخل فروع الشركات الكبيرة، حيث تعد هذه الشركات أعمدة الاقتصاد وتشمل فروعاً متعددة داخل وخارج البلاد، مما يجعل الرقابة الداخلية أداة حيوية لإدارة ومراقبة هذه الأنشطة.

تم اعتماد منهجيتين في الدراسة الميدانية: منهج دراسة حالة الذي يهدف إلى التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المدروسة مما سمح لنا باختبار فرضياتنا، إضافة إلى استخدام الاستبيان الإحصائي لاستكمال اختبار الفرضيات لأخذ صورة عامة حول دور الرقابة الداخلية في التحكم في نشاطات الشركات، وذلك بالاعتماد على إجابات إطارات لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية.

توصلت النتائج إلى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تفعيل هذا النظام من خلال تبني توجهات حديثة تسمح بتطويره.

**الكلمات المفتاحية:** نظام الرقابة الداخلية، التحكم في النشاطات، فعالية نظام الرقابة الداخلية، الشركات الاقتصادية الكبرى ذات الفروع.

## summary :

This study was concerned with showing the role of the internal control system in controlling the activities of branches of greater economic companies, as it focused on the importance of the internal control system in ensuring the safety and effectiveness of operations within the branches of large companies, as these companies are the pillars of the economy and include multiple branches inside and outside the country, which makes control Internal is a vital tool for managing and monitoring these activities.

Two methodologies were adopted in the field study: a case study approach, which aims to identify the reality of the internal control system in the studied enterprises, which allowed us to test our hypotheses, in addition to using a statistical questionnaire to complete the hypothesis testing to take a general picture of the role of internal control in controlling corporate activities. Based on the responses of a group of Algerian public economic enterprises .

The results revealed the ability of Algerian economic enterprises to activate this system by adopting modern trends that allow for its development.

**Key words:** internal control system, control of activities, effectiveness of the internal control system, greater economic companies with branches.

## **Résumé :**

Cette étude souhaitait montrer le rôle du système de contrôle interne dans le contrôle des activités des filiales de grandes entreprises économiques, en montrant l'importance du système de contrôle interne qui assure la sécurité et l'efficacité des opérations au sein des filiales de grandes entreprises. Comme ces entreprises constituent les piliers de l'économie et se composent de plusieurs filiales à l'intérieur et à l'extérieur du pays, le contrôle interne présente un outil central pour gérer et surveiller ces activités.

Deux méthodologies ont été adoptées dans cette étude : une étude de cas qui vise à comprendre la réalité du système de contrôle interne dans l'la société étudiée, ce qui nous a permis de tester nos hypothèses. Ainsi, nous avons utilisé le questionnaire pour compléter le test des Hypothèses pour comprendre de façon générale le rôle du contrôle interne dans la maîtrise des activités des entreprises, à la base des réponses des cadres d'un groupe d'entreprises économiques publiques algériennes.

Les résultats ont montré la capacité des entreprises économiques algériennes à activer ce système en adoptant les tendances modernes qui lui permettent d'être développé.

**Mots clés :** système de contrôle interne, contrôle des activités, efficacité du système de contrôle interne, grandes entreprises économiques avec des filiales.

تَعْمِدُ بِحَمْدِ اللَّهِ