



العنوان

دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب: إشراف الأستاذ:

- د. غربي حمزة

- معزوز خديجة

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
- مشرفا ومقررا.	- دكتور.	- غربي حمزة.
- رئيسا.	- دكتور.	- خبابة عبد الله.
-مناقشا.	-دكتور.	- خرخاش سامية.

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا:

إلى من كان عبرة لي في الصبر والجهد أي حفظه الله ورعاه.

إلى منبع الحنان أي أطل الله في عمرها.

إلى كل إخوتي: طارق، بلال، سامي، حمزة، ومحمد.

إلى أخواتي: أساء، سوفانة، نور الهدى.

والى كتكوت العائلة الصغير منيب عبد الجليل.

ولا أنسى أن أهدي ثمرة جهدي إلى:

زوجي عبد الناصر الذي كان لي سنداً في انجاز هذا العمل،

وعائلته.

إلى صديقاتي: حليمة، لمياء، سلمى، صفاء، مريم (خ)، مريم (ز)، خديجة، هاجر، فطيمة،

هالة، وحيدة، زهرة.

والى كل الأهل والأقارب.

شكر و عرفان

الشكر والثناء أولا وأخيرا لله تعالى والحمد لله الذي وفقني في انجاز هذا العمل المتواضع، وأسأله عز وجل أن يوفقني إلى ما فيه الخير والصلاح، وما يحبه ويرضاه في الدنيا والآخرة.

أتوجه بالشكر الجزيل والعرفان الجميل إلى الأستاذ المشرف د-حمزة غربي حفظه الله ورعاه، الذي وبالرغم من ضغوطات العمل والمسؤوليات الموجهة له، إلا أنه لم ييخل علي بجميل اهتمامه ولطيف توجيهاته وإرشاداته، وسديد نصائحه، لتلبية احتياجاتي ومطالبي، والإجابة على كل أسئلتني واستفساراتي، فكان بالحق شعلة أضاءت لي طريقي نحو مآربي وغايتي.

وأكون فاكرة للجميل إن لم أتقدم بالشكر الجزيل لهيئة التدريس من الابتدائية، المتوسط، إلى الجامعة، وأخص بالذكر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة المسيلة.

كما أتوجه بوافر التقدير والامتنان إلى:

السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة وأشكرهم على تفضلهم بالاشتراك في مناقشة هذا البحث المتواضع وتقييمه.

-كل من ساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل.

وأخيرا أتوجه بخالص شكري وعظيم تقديري إلى الوالدين الكريمين -حفظهما الله وأطال في عمرهما- على عطاءهما الكثير، وصبرهما الطويل، وأدعيتها الدائمة لي.

فهرس المحتويات

الرقم	العنوان
	كلمة شكر
	إهداء
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	فهرس المحتويات
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية.
06	المطلب الأول: نشأة مظام الرقابة الداخلية
07	المطلب الثاني: طبيعة نظام الرقابة الداخلية
09	المطلب الثالث: أنواع نظام الرقابة الداخلية
10	المطلب الرابع: أهداف نظام الرقابة الداخلية
14	المبحث الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية
14	المطلب الأول: المسؤوليات اتجاه نظام الرقابة الداخلية
16	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية
20	المطلب الثالث: معايير فعالية هيكل نظام الرقابة الداخلية
23	المطلب الرابع: الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية
28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: هيكلية نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة	
30	تمهيد
31	المبحث الأول: هيكلية نظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الأول: بيئة الرقابة
34	المطلب الثاني: تقدير المخاطر
37	المطلب الثالث: المعلومات و الإتصال

38	المطلب الرابع: أنشطة الرقابة
40	المطلب الخامس: المراقبة و المتابعة
44	المبحث الثاني: أدوات نظام الرقابة الداخلية
44	المطلب الأول: الموازنات التخطيطية
52	المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية
54	المطلب الثالث: تقييم الأداء
57	المطلب الرابع: المراجعة الداخلية
62	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات	
64	تمهيد
65	المبحث الأول: عرض الاستبيان
65	المطلب الأول: منهجية إعداد الاستبيان
66	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان
67	المطلب الثالث: مجتمع و عينة الدراسة
68	المطلب الرابع: حدود و مشاكل الدراسة
68	المبحث الثاني: تحليل الاستبيان
68	المطلب الأول: الوصف الإحصائي للعينة
75	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج العينة
95	المطلب الثالث: عرض تحليل نتائج الاستبيان حسب البرنامج الإحصائي SPSS
111	خلاصة الفصل
113	الخاتمة العامة
	المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
42	هيكل نظام الرقابة الداخلية	01
66	درجات مقياس لكارث المستعمل و المتوسط و المرجح	02
68	توزيع عينة الدراسة حسب متغير بالسن	03
69	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	04
71	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية في الوظيفة	05
72	توزيع عينة حسب متغير الوظيفة	06
73	توزيع عينة الدراسة حسب نوع النشاط في المؤسسة	07
75	توزيع عينة الدراسة حسب وجود دليل إجراءات	08
76	توزيع عينة الدراسة حسب اكتشاف النظام للأخطاء و الانحرافات	09
78	توزيع عينة الدراسة حسب وجود تأهيل علمي و عملي للموظفين	10
80	توزيع عينة الدراسة حسب دور النظام في تسلسل الوظائف و ترتيبها	11
81	توزيع عينة الدراسة حسب دور النظام في تطبيق المبادئ المحاسبية	12
83	توزيع عينة الدراسة حسب القيام بالمراجعة الدورية في الأعمال الموظفين	13
84	توزيع عينة الدراسة حسب الحفاظ على أصول المؤسسة	14
86	توزيع عينة الدراسة حسب وجود هيكل تنظيمي رقابي	15
88	توزيع عينة الدراسة حسب مدى إشراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة	16

89	توزيع عينة الدراسة حسب محاسبة المسؤولين عن الأخطاء المرتكبة	17
91	توزيع عينة الدراسة حسب مدى وجود الاختلاف بين الأداء الفعلي و الأداء التقديري	18
93	توزيع عينة الدراسة حسب إنشاء مراجعة داخلية للمؤسسة	19
95	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	20
99	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	21
104	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع	22
107	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الخامس	23
115	نتائج إختبار الفرضيات	24

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
27	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	01
31	مكونات نظام الرقابة الداخلية	02
50	مراحل إعداد الموازنات التخطيطية	03
69	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	04
70	تمثيل عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	05
71	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	06
73	تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة	07
74	تمثيل عينة الدراسة حول نوع النشاط	08
75	تمثيل عينة الدراسة حسب مدى وجود دليل إجراءات	09
77	تمثيل عينة الدراسة حسب وجود مخالفات للإجراءات و السياسات	10
78	تمثيل عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي و العملي للموظفين	11
80	تمثيل عينة الدراسة حسب مدى دور النظام في تسلسل الوظائف	12
82	تمثيل عينة الدراسة حسب دور النظام في تطبيق المبادئ المحاسبية	13
83	تمثيل عينة الدراسة حسب القيام بالمراجعة الدورية لأعمال الموظفين	14
85	تمثيل عينة الدراسة حسب الحفاظ على أصول المؤسسة	15
86	تمثيل عينة الدراسة حسب وجود هيكل تنظيمي رقابي	16
88	تمثيل عينة الدراسة حسب مدى إشراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها	17
90	تمثيل عينة الدراسة حسب محاسبة المسؤولين عن الأخطاء المرتكبة	18
92	تمثيل عينة الدراسة حسب مدى وجود الاختلاف بين الأداء الفعلي و التقديري	19
93	تمثيل عينة الدراسة حسب إنشاء مراجعة داخلية للمؤسسة	20

مقدمة عامة

عرفت الحركة الاقتصادية تطورا في أغلب دول العالم، هذا التطور واكب التقدم التكنولوجي والاقتصادي الذي شهدته بعض الدول المتطورة مما دفع الدول الاشتراكية إلى تغيير سياستها بتبنيها النظام الاقتصادي المتفتح، بما فيها الجزائر من بين نتائجه دخول المؤسسات الأجنبية للاستثمار في الجزائر مما أدى إلى خلق ما يسمى بالمنافسة وظهور أسواق لا بقاء فيها للضعيف نتيجة للعروض المذهلة نتيجة للعروض المذهلة والمتنوعة وبأقل التكاليف مما أدى إلى الضغط على المؤسسات وخاصة العمومية منها، مما استوجب على مسيري المؤسسات البحث والتفكير في الحلول المناسبة لمواكبة هذه التغيرات بشكل يسمح لها بالتأقلم مع المحيط الخارجي.

من بين الحلول إيجاد الطرق المثلى للتسيير داخل المؤسسة لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى نهاية هذه المؤسسات من جهة والمساعدة في اتخاذ القرارات السليمة وفي الوقت المناسب، ومن جهة أخرى خلق نظام رقابة ومتابعة الأنشطة التي تقوم بها أي مؤسسة. الرقابة هي الوظيفة الرابعة في العملية الإدارية، ولا يكتمل أي عمل إداري بدون الرقابة للتأكد من تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة ونجاح الخطط والقرارات المختلفة التي تتخذها الإدارة، ولمعالجة الانحرافات والاختلافات التي قد تنشأ بعيدا عما تم التخطيط له. إن أداء مستوى المؤسسة يقاس من خلال النتائج التي تحققها المؤسسة، بفاغليتها في إنجاز أهدافها، وذلك بالكفاءة في استخدام مواردها المتاحة، والمحافظة على أصولها. في سبيل تحقيق أعلن في سبيل تحقيق أعلى المردودية والحفاظ على سمعتها والحفاظ على سمعتها ومكانتها في السوق وإدارة المؤسسة تعتبر المسؤولة عن تحقيق مستوى أداء مرضي للملاك والتي ترتبط معهم بعلاقة وكالة نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة، فلا بد للإدارة من تصميم نظام رقابة فعال يضمن لها تحقيق الأمتل للموارد المتاحة والمحافظة على أصولها وكفاءة إدارتها لتحقيق أفضل النتائج. وهذا ما يضمن تحقيقه نظام الرقابة الداخلية.

مقدمة عامة

و من خلال ما سبق فإننا نطرح الاشكالية التالية:

1 - الإشكالية:

ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة؟

2 - الأسئلة الفرعية:

- ما هو نظام الرقابة الداخلية وما دوره في الجانب الإداري؟
- هل لنظام الرقابة الداخلية أثر على النظام المحاسبي للمؤسسة؟
- كيف هو الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة الداخلية؟
- ما هي أدواته؟ وما دورها في تحسين المؤسسة؟

3 - الفرضيات:

الفرضية 1:

ان وجود دليل إجراءات و سياسات توضع لكل مستويات الموظفين، توضح كيفية العمل و القيام بالواجبات المخولة لهم، بالإضافة إلى الاعتماد على هيكل تنظيمي كفاء ومعروف لدى جميع الموظفين يظهر بوضوح مستويات المسؤولية والسلطات و يسمح بوجود اتصال فعال داخل كل المستويات الإدارية هذا يعتمد على تحسين الأداء الإداري.

الفرضية 2:

إن وجود نظام محاسبي سليم في المؤسسة، يعتبر وسيلة وقائية تبعد احتمال تعرض موارد المؤسسة للتلف والضياع، ويضمن الحفاظ على أصولها واستمرارية نشاطها وتحسين أدائها.

الفرضية 3:

وجود هيكل تنظيمي خاص بنظام الرقابة الداخلية مصمم من طرف إدارة المؤسسة، يعمل على توفير أجهزة رقابية فعالة، تضمن للمؤسسة التحكم في سلوكيات الموظفين وتجنب الوقوع في الأخطاء وتحسين أداء المؤسسة.

الفرضية 4:

إن استعمال أدوات نظام الرقابة الداخلية يضمن مراقبة ومتابعة تنفيذ الخطط المرسومة، وذلك لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة والوصول إلى أداء مرضي لها.

4 - المنهج المستخدم:

تم استخدام منهجين الأول وصفي من أجل وصف الجانب النظري لنظام الرقابة الداخلية والثاني تحليلي من أجل تجسيد الجانب النظري على التطبيقي.

5 - أهمية البحث:

إيضاح الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة.

6 - أهداف البحث:

- إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تقديم رؤية حول الأدوات المستعملة في نظام الرقابة الداخلية.
- تقديم معلومة عن مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة.

7 - تقسيم البحث:

تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول الفصل الأول القيام بوصف نظام الرقابة الداخلية, أما الفصل الثاني ففيه يتم توضيح دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة من خلال أدواته وهيكله التنظيمي, أما فيما يخص الفصل الثالث فهو دراسة ميدانية عن الموضوع.

المفصل الأول

نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة، و جميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة بصفة عامة، حيث يوفر الحماية لعملية الإنتاج للمعلومات المالية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة.

ولا شك أن تراكم حالات الإفلاس والفشل المالي في أغلب شركات العالم، هو ناتج عن سوء نظام الرقابة الداخلية فيها، حيث أدى هذا إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة في كثير من الشركات خاصة الشركات التي تتداول أوراقها في البورصة. ويجب على الحكومة التدخل عن طريق اصدار المعايير المهنية المنظمة لأنظمة الرقابة الممارسة داخل الشركات، لأن نظام الرقابة الداخلية هو بمثابة الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة.

وعلى ضوء ما سبق تم تنسيق الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول وفيه نتناول مدخل إلى الموضوع أي الرقابة الداخلية وينحصر المبحث في المفهوم، الأهداف، الأنواع والوسائل الخاصة بأنظمة الرقابة الداخلية. أما المبحث الثاني فسننتاول فيه خصائص نظام الرقابة الداخلية (المقومات، المسؤولية، المعايير، الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية).

المبحث الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية

لا يختلف إثنان في أن ارتكاب الأخطاء والغش والاختلاسات في المؤسسات، يؤدي إلى تدهور نشاطاتها، ونقص مواردها، وعدم كفاءة وفعالية أدائها، مما يؤدي إلى إيجاد نظام فعال لمنع هذه الأخطاء وتحسين أداء المؤسسات لذا ظهر نظام خاص يعرف بنظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرتظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة و سادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها إزداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك، ونذكر منها كبر المؤسسات، وتعدد العمليات التي تقوم بها، اضطرار الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات و المسئوليات إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة، وكذا حاجة الإدارة على معلومات وبيانات دورية دقيقة، وتطور إجراءات المراجعة، والعامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة من أجل حماية أصول المؤسسة صيانة أموالها¹:

فكبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها و تنوع أعمالها من خلال الاندماج و التفرع، و كل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة، الشيء الذي أدى إلى اللجوء لاستعمال وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، و الموازنات و تقييم العمل و غيرها.

و بالنسبة للتوزيع و تفويض السلطات و المسئوليات إلى الإدارات الفرعية، فيرجع إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني، أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعوا إلى توزيع السلطات و المسئوليات على المديرية الفرعية، ويظهر هذا التفويض كذلك في شركات المساهمة أين يظهر الانفصال الفعلي لأصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية.

¹ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص ص 136-137.

بالإضافة إلى العوامل الأخرى¹:

البيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها، من أجل اتخاذ أنجع القرارات وأنسبها لتصحيح الانحرافات، وحتى تكون هذه التقارير صحيحة لابد من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

ومن العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية أيضا نجد الحاجة الماسة لإدارة

المؤسسة لصيانة أموالها وحماية أصولها من خلال إنشاء حماية مادية وحماية محاسبية، تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من مختلف الأخطار، وتتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس أي عنصر، ومن خلال توفير نظام رقابي داخلي سليم يحدد ويمنع أو يقلل من حدوث الأخطاء والغش.

المطلب الثاني: طبيعة نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف والآراء، حول موضوع نظام الرقابة الداخلية فالبعض يضع تعريف له ووظيفة إدارية بحتة والبعض الآخر يضع له تعريف كأسلوب علمي أو خطة تنظيمية والبعض يعرفه من زاوية وسائلها²:

كان العالم الفرنسي فايول (Henry Fayol) من أوائل علماء الإدارة الذين حددوا

عناصر أو وظائف الإدارة، وقد وصف وظيفة الرقابة بأنها " التأكد من إتمام كل شيء

حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة و المبادئ القائمة "، وفي تعريف آخر الرقابة

هي " عملية التأكد من إنجاز الأهداف التنظيمية بكفاءة"، و قد عرفها (Coutler

و Robbins) بأنها " عملية مراقبة النشاطات لضمان إنجازها حسب ما هو مخطط

وتصحيح أي انحراف مهم فيها ". ومن بين التعاريف هي أن الرقابة " عملية تستخدم لتقييم

الأداء والإنجاز الفعلي ولمقارنة الإنجاز الفعلي بالأهداف المخططة واتخاذ إجراء تصحيحي

بشأن الاختلاف بين الإنجاز والأهداف " .

¹ مرجع نفسه، ص ص 137-138.

² حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2006، ص 301.

واقترح الكاتبان (Peter, Certo) تعريف آخر أكثر وضوحاً وشمولية¹.

" الرقابة إحدى عناصر وظائف العملية الإدارية وتهدف إلى مراقبة العمل وقياس

الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط باستخدام معايير رقابية يقارن بها هذا الأداء، وفي

ضوء نتائج المقارنة يتم تحديد الإنجازات الإيجابية التي يجب تعزيزها، والانحرافات السلبية

التي يجب تصحيحها وتجنبها مستقبلاً، وبالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة ".

وقامت لجنة طرائق التدقيق المنبصقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه²:

" خطة تنظيمية و وسائل التنسيق المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط

ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية

وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية ".

أما تعريفه من زاوية الوسائل فهو³:

" كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر

الإمكان، في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفأة للعمل، والمتضمنة للالتزام

بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ، ودقة واكتمال السجلات

المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب ".

وقد عرفت جمعية المدققين الأمريكيين نظام الرقابة الداخلية على أنه⁴:

" الإجراءات و الطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقديتات

والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ونتيجة للتطور في

الجانبيين الاقتصادي والاداري والتنبيه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة إلى

النقدية".

¹ حسين حريم، مرجع سابق، ص 302.

² مصطفى صالح سلامة، الرقابة الداخلية و المالية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010، ص 12.

³ عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، الأردن،

2009، ص 56.

⁴ مصطفى صالح سلامة، مرجع سابق، ص 12.

ويعتبر تقرير لجنة COSO من التقارير الهامة التي ساهمت في الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وقد عرفته كما يلي¹:

"العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفعالية وكفاءة عمليات لتشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية، وبالاتزام بالقوانين واللوائح، وهو عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الإدارة والأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الأهداف".

ونستنتج من كل التعاريف السابقة بأن نظام الرقابة الداخلية هو كل الإجراءات والسياسات والطرق المستعملة لحماية أصول المؤسسة من الغش والاختلاس وعمليات التزوير، والعمل على دقة القوائم المالية، وخلوها من الأخطاء، والتأكد من مدى تطبيق هذه الإجراءات والسياسات، وهذا لضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة وإعطاء تأكيد معقول فيما يخض تحقيق الأهداف المسطرة الخاصة بالمؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية

يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق بعض الأهداف والتي هي بدورها تساعد

المؤسسات على تحقيق غاياتها ومن بين أهداف النظام ما يلي²:

- يهدف إلى تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل ويمارس على الأشياء والعاملين وكذلك الإجراءات.

ويتمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المؤسسة من وضع وتطبيق نظام الرقابة

الداخلية في³:

-التوفيق بين التصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها.

ويمكن تحقيق هذا الهدف في المؤسسات الصغيرة من خلال التعليمات الشفوية تحت

إشراف صاحب المؤسسة مباشرة على سير الأعمال على أساس يومي وعلى خلاف ذلك في

المؤسسات الكبيرة، فمن الضروري توضيح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات وتحديد

¹ عبد الفتاح الصحن و آخرون، المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، 2008، ص 23.

² حسين حريم، مرجع سابق، ص 301.

³ وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر، المملكة السعودية، 2006، ص 370.

اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة، وتمثل خريطة التنظيم الإداري واللوائح والإجراءات وسائل تنفيذ ذلك النظام الرسمي في إدارة أعمال المؤسسة. ويمكن تفسير الهدف الرئيسي للمؤسسة من وضع نظام الرقابة الداخلية في عدد من الأهداف التشغيلية المساعدة، والتي يمكن على أساسها تحديد خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد¹.

أما الأهداف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية حسب تقرير لجنة COSO فهي ثلاثة أهداف كالتالي²:

الهدف الأول: هو هدف الأعمال، أي تحقيق فعالية وكفاءة العمليات، وتحقيق الربحية من العمليات وحماية أصول و مواد المؤسسة.

الهدف الثاني: هو تحقيق إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

الهدف الثالث: هو ضمان الالتزام بالقوانين واللوائح والإجراءات التنظيمية التي تخضع لها المؤسسة.

المطلب الرابع: أنواع نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من شقين مكملين لبعضهما، شق محاسبي خاص بتحقيق الرقابة المحاسبية، و التي تخص الأهداف المتعلقة بحماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات المحاسبية، و شق إداري خاص بتحقيق الأهداف ومفاهيم الكفاءة والفعالية في العمليات الإنتاجية والإدارية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.³

1 - الرقابة المحاسبية:

يقصد بها كل الطرق والوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة. وضمان صحة التقارير والقوائم المالية التي تتم خلال مسار تدقيق الحسابات، وتتحقق هذه الرقابة عن طريق وجود خطط رئيسية وفرعية تحدد عناصر النشاط، وكيفية القيام به بالنسبة لكافة المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية التابعة لها، كما تتطلب

¹ وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 370.

² عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سابق، ص 24.

³ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009، ص 194-195.

تحديد السياسات واللوائح التي يتم على أساسها تنفيذ العمليات والتصرفات المالية، وتحديد إطار السلطة والمسؤولية بصورة واضحة تقضي على أي تدخل أو تضارب في الاختصاصات، وتضمن تعاون جميع المسؤوليات في فروع النشاطات الداخلية لتحقيق الأهداف المخططة المرغوب الوصول إليها.

ويؤدي وجود تلك الأساليب الرقابية إلى عدم إصدار أي إذن صرف أو أي تصرف في عناصر النشاط، إلا بناء على تعليمات من الشخص المسئول، وفي حدود السلطات المخولة له فقط، بحيث يتحمل كل مسئول مسؤوليته ما يدخل في نطاق مستوياته، والذي سيتم مساءلته عن نتائج أعماله، وابتاع هذه الأساليب الرقابية على كافة عناصر النشاط، يمكن تحقيق الرقابة المحاسبية بكفاءة وفعالية¹.

2 - الرقابة الإدارية:

تتطوي الرقابة الإدارية على كل الطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، وعادة ما تتعلق هذه الأساليب بطريقة غير مباشرة بالسجلات المالية. وتشتمل تلك الأساليب والإجراءات عادة على التحليل الإحصائي، ودراسات الزمن و الحركة، وتقارير الأداء، وبرامج تدريب الموظفين ورقابة الجودة².

وتحقيق الرقابة الإدارية يتم من خلال الوسائل والإجراءات المتعلقة بالتخطيط ومتابعة تنفيذ الخطط بشكل مستمر، ويتطلب هدف التخطيط ضرورة توافر النظام الإداري والمحاسبي المتناسك لتحديد خطوات العمل والإجراءات اللازمة لأداء العمل بطريقة تتصف بالكفاءة، كما ينبغي وجود نظام سليم للتقارير يعد على أساس المسؤوليات، يساعد على كشف أوجه القوة والضعف في خط سير وأداء مراكز المسؤولية³.

ولا شك أنه بتوافر نظام رقابة إدارية في المؤسسة يعد بطريقة سليمة وعلمية تستطيع كافة المستويات الإدارية المسؤولة من متابعة نشاط المراكز التابعة لها، والتحقق من مدى التزام منهم بالخطط و المحددة في الموازنات التخطيطية بالمسؤوليات.

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص ص 194 - 195.

² أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص 187.

³ محمد فضل مسعد، خالد راغب، مرجع سابق، ص 195.

وما يمكن قوله أن نوعي الرقابة المحاسبية و الإدارية يمثلان مجموعة من النظم الموضوعية والمحددة بمعرفة الإدارة العليا، وينبغي توافرها معا بشكل مترابط، حيث في ظلهاما تستطيع المؤسسة من تحقيق الرقابة الداخلية الفعالة على كافة النشاطات وتوفير المعلومات الملائمة، التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة، و أيضا تحقيق العدالة في المسائلة عن النتائج ومن ثم تحقيق أهداف المؤسسة ببسر وسهولة وطبقا لما هو مطلوب ومرغوب¹.

3 - الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية الأصول الخاصة بالمشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات².

بالإضافة إلى أنواع أخرى من الرقابة الداخلية تدخل ضمن نطاق تطبيق نظام الرقابة الداخلية وهي³:

- 1 - الرقابة المانعة أو السابقة: وهي الرقابة التي تعمل على محاولة منع وقوع الأخطاء أو ارتكاب الغش قبل التنفيذ.
- 2 - الرقابة المستمرة أو المتتابعة: وهي تعمل على ضمان تحقيق أهداف و تنفيذ قرارات أولا بأول.
- 3 - الرقابة المعالجة أو المصححة: وتأتي بعد التنفيذ الفعلي لمحاولة تصحيح ما وقع من انحرافات أو فروق.

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص ص 195 - 196.

² مرجع نفسه، ص 196.

³ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 138.

والرقابة قبل و أثناء التنفيذ تكون أكثر فاعلية من الرقابة بعد حدوث التنفيذ، حيث لا تستطيع الإدارة التحكم فيما يحدث فعلا، ولكن كل ما تستطيعه هذه المرحلة هو تقييم الجهد المبذول لتحقيق الأهداف.¹

المبحث الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

¹ د.رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 138.

لنظام الرقابة الداخلية مسؤوليات تتحملها أطراف داخلية وخارجية عن المؤسسة اتجاهه، كما يجب توافر عدة مقومات لهذا النظام من أجل النهوض به و فعاليتته، وهذا فوق معايير لتصميم هيكل رقابي داخلي فعال، وإتباع الإجراءات المنصوص عليها لتحقيق خصائص النظام الفعال.

المطلب الأول: المسؤوليات اتجاه نظام الرقابة الداخلية

هناك مسؤوليات اتجاه نظام الرقابة الداخلية وهي:¹

1 - مسؤولية الإدارة اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية:

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية، والمحافظة عليه حيث تبين هيئة البورصة الأمريكية بأن تعميم و تنفيذ وتقويم نظام الرقابة الداخلية هو التزام هام يقع على عاتق الإدارة والغاية من ذلك هو تزويد المساهمين بتأكيد معقول ومنطقي بأن المؤسسة تقوم بمراقبة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أنه يحقق الأهداف المرجوة وكذلك تعديل بعض الإجراءات الرقابية المستخدمة وفقا لاختلاف الظروف حتى تستطيع مراقبة نشاط المؤسسة، وحسب رأي الكتاب أن الرقابة الداخلية جزء من العمل الإداري في المؤسسة ويعمل بشكل مستقل عن التدقيق الداخلي.

2 - مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية:²

يقوم المدقق الداخلي بدراسة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يقصد العمل على تحسينها، لقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقويم كفاية و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم على درجة متانتها.

3 - مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية:

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 142.

² مرجع نفسه، ص 143.

إن مسؤولية مدقق الحسابات تنطلق بداية من وجود نظام رقابة داخلي فعال، وبما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية، ورقابة إدارية، وضبط داخلي فإن مسؤولية مدقق الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح كما يلي:¹

أ - الرقابة المحاسبية:

يعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن نظم الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية الأصول النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على مدقق الحسابات أن تبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذو أثر جوهري في عملية التدقيق. لذا يجب على المدقق فهم النظام المحاسبي وطريقة عمله، وفهم نظام الرقابة الداخلية لغرض عملية التدقيق.

ب - الرقابة الإدارية:

لا يعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وأن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.

ج - نظام الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة، والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش

¹ د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص ص 213-214.

بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسئول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسئول عن فحص نظام الضبط الداخلي¹.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

من الضروري أن يتوافر في نظام الرقابة الداخلية بعض العناصر التي تؤدي إلى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، و تمثل هذه العناصر مجموعة من الدعائم أو المقومات التي لا غنى عنها لأي نظام رقابة داخلية قوي فعال.. وفي واقع الأمر فإنه بالرغم من تعدد و تنوع هذه المقومات منها ما هي مقومات إدارية، ومنها ما هي محاسبية إلا أنه يمكن عرضها في ما يلي²:

1 - هيكل تنظيمي كفاء: (الخطة التنظيمية):

وهو من المقومات الإدارية حيث يقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات بحيث لا تتركز عملية بكاملها في قسم واحد، ومن أهم النقاط التي يهتم بها نظام الرقابة الداخلية فيما يختص بتقسيم الوظائف هي أنه لا يجب أن يسيطر قسم ما على السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي يقوم بها، ويجب أن تكون الخطة مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل، كما يجب أن تكون بسيطة وواضحة حتى يتفهما العاملين بالمشروع، ويجب أن تحقق هذه الخطة أو الهيكل للاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارات الإنتاج والإدارات التي تقوم بالمحافظة على أصول المشروع وأمواله كإدارة المراجعة الداخلية والإدارات المحاسبية الأخرى، كما أن توزيع العمل وتحديد المسؤوليات يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التخصص، إجراء المراجعات التلقائية التي تؤدي إلى تحقيق الدقة وخفض الجهود الضائع الناشئ من ازدواج العمل.

2 - النظام المحاسبي السليم:

ومن المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، وذلك كون الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على

¹ د. غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 214.

² د. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 239.

التقارير والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم و الأداء غير الملائم، لذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي السليم على ذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلبي احتياجات الإدارة، كذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة للنظام المحاسبي ككل. لذلك يشمل النظام المحاسبي على مستندات منظمة و مرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة. وكذا وجود دليل حسابات مبوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة ويتضمن محتويات كل حساب، بالإضافة إلى دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبيا. كما يشمل على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي ومقارنة مع المخطط له. وإعداد موازنات تخطيطية لكافة العمليات والتحقق من تنفيذها¹.

3 - الفصل المناسب للواجبات و الاختصاصات:

يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يقوم على الفصل الواضح و المحدد بين هذه الوظائف، بحيث لا يسمح أن يجمع بينهما، وأن يتم توزيعها على مجموعة من الأفراد بحيث يكون كل فرد مسئولاً عن أحد الوظائف فقط. وهذا يدعم قاعدة الضبط الداخلي بحيث لا يكون هناك فرد مسئول عن عملية بالكامل من بدايتها إلى نهايتها. وبالتالي يجب أن يقوم فرد بخطوة واحدة من العملية، ثم يقوم الفرد الثاني بأداء خطوة أخرى، وبحيث تخضع مهمة الفرد الأول للرقابة بواسطة الفرد الثاني، ثم يقوم فرد ثالث بأداء خطوة أخرى للقيام بالرقابة على الفردين الأول والثاني، بداية من الترخيص بالعملية و اعتمادها، ثم تنفيذها و حيازة الأصل، ثم و نهاية بالتسجيل المحاسبي².

4 - اختيار الموظفين الأكفاء:

يجب اختيار مجموعة من الأفراد على درجة من التأهيل للقيام بالمسؤوليات الملقاة، ونود أن نشير هنا إلى أهمية العنصر البشري في نجاح نظام الرقابة الداخلية. و يتم ذلك عن طريق إعداد برامج تدريبية للموظفين الحاليين لرفع كفاءتهم و زيادة عدد الموظفين

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 210.

² وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية (مدخل عملي تطبيقي)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص 91-92.

الصالحين لتحمل مسؤولية أكبر، أما الموظفون الجدد فيجب اختيارهم بدقة بعد اختبارات جادة و ذلك حتى لا يتم تعيين مستوى الأشخاص المؤهلين تأهيلا يسمح لهم بتحمل مسؤوليات وظائفهم¹.

5 - الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:

إن عملية متابعة الالتزام بعناصر نظام الرقابة الداخلية ذات أثر جوهري في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، هذا يعني أنه يجب على المؤسسة أن تضع إجراءات من شأنها أن تبين مدى الالتزام بمواصفات و تعليمات نظام الرقابة الداخلية من طرف الموظفين. حيث أنه في بعض المنشآت الكبيرة الحجم يكون لديها إدارة خاصة بمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية².

6 - حماية الأصول:

يتم حماية الأصول عن طريق القيام بعملية جرد الأصول التي تسمح طبيعتها بذلك مثل النقدية و المخزون السلعي و الأوراق المالية و أيضا بعض أنواع الأصول الثابتة مع ملاحظة أن الجرد يتم بطريقتين إما الجرد المستمر أو الجرد المادي. حيث يتم المقارنة بين نتيجة الجرد الفعلي مع الأرصدة الدفترية و إذا ما ظهرت فروق يتم قصي أسبابها، و تحديد المسؤولية عنها و اتخاذ ما يلزم في شأنها من إجراءات تصحيحية، كما أنه و لا شك أن أسلوب الجرد المفاجئ يعتبر من الأساليب الفعالة في منع الاختلاس و التلاعب في الأصول و توفير الحماية اللازمة لها³.

¹ د.محمد سمير الصيان، مرجع سابق، ص 240.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 212.

³ وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 98.

- و يضيف البعض مقومات أخرى لنظام الرقابة الداخلية السليم نذكر منها:¹
- إتباع نظام المراجعة الداخلية سواء أكانت مراجعة قبل الصرف أو بعده ذلك للتأكد من قانونية التصرفات و صحة اعتمادها.
 - استخدام كافة الوسائل الآلية و التي تساعد على صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و خلوها من الأخطاء و التلاعب.
 - بالإضافة إلى مقومات عامة أخرى تشمل مجموعة من الأدوات و الوسائل الرقابية الشاملة التي يمكن تطبيقها من خلال نظام الرقابة الداخلية و التي يمكن تلخيصها في المقومات التالية:²

1 -التأمين ضد الأخطار:

يجب وضع سياسات واضحة للتأمين ضد المخاطر التي يتعرض لها المشروع و التي يترتب عليها خسائر له مثل: التأمين على أمناء الخزينة و الصيارفة الذين يعهد إليهم بالاحتفاظ بالنقدية ضد خيانة الأمانة، و كذلك التأمين على الأصول ضد السرقة و الحريق.

2 -الرقابة المزدوجة:

و تقوم على أداء نفس العمل بواسطة شخصين بحيث لا يمكن لأحدهما أن يقوم بهذا العمل بمفرده، مثل توقيع الشيكات بحيث لا يمكن صرف الشيك إلا باستيفاء هذين التوقيعين، أو فتح الخزينة بمفتاحين. و الهدف من هذه الرقابة هو قيام الشخصين المسؤولين عن العمل بمراقبة كل منهما الآخر.

3 -الرقابة الحدية:

أي يحدد لكل مستوى إداري الحد الأقصى لقيمة العملية التي تدخل في نطاق السلطة و ما يزيد عن هذا الحد يدخل في سلطة مستوى إداري آخر أعلى منه.

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص ص 240- 241.

² وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص ص 99- 100.

4 - وجود سياسة واضحة للإجازات و تغيير واجبات العاملين:¹

قيام العاملين بإجازاتهم السنوية مرة واحدة حتى يمكن اخلال موظف آخر مكان الموظف الذي قام بالإجازة، و هذا يعني القيام بمراجعة كل ما يتعلق بالشخص القائم بالإجازة.

5 - المراجعة الداخلية:

تعمل على التأكد من تشغيل جميع عناصر النظام الرقابي و تقييمه، و التأكد من دقته و كفاءته و فاعليته.²

المطلب الثالث: معايير فعالية هيكل نظام الرقابة الداخلية

إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يعتمد على تصميم هيكل فعال للرقابة الداخلية وتشغيله بصورة يساعد الإدارة من تمكنها في إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها و الثقة فيها، و يجب على الإدارة تقييم مدر فعالية هذا الهيكل وفقا لمعايير فعالية و نظام الرقابة الداخلية الصادرة من المنظمات المهنية، و التي التزمت بها إدارة الشركة و هذه المعايير هي:³

1 - معايير ضرورة فهم و إدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية:

يجب أن تكون الإدارة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية، و هو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها. حيث أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تصميم و تشغيل هيكل النظام، يضمن لها إعداد و نشر قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها، بالإضافة إلى دقة الحسابات التي تشتمل عليها القوائم المالية.

2 - معيار تكامل مكونات و أجزاء هيكل نظام الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة أجزاء، بحيث تكون الإدارة هي المسؤولة عن تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بأجزائه أو مكوناته الخمس بصورة متكاملة.

¹ وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 99- 100.

² مرجع نفسه، ص 99- 100.

³ عبد الفتاح الصحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الفتح الإسكندرية، 2006، ص ص 46، 47.

3 - معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية:

سنتعرض لمعايير فعالية كل جزء من أجزاء هيكل نظام الرقابة الداخلية على النحو

التالي:¹

أ - معيار فعالية بيئة الرقابة:

تتوقف فعالية بيئة الرقابة على سياسات و تصرفات مجلس الإدارة و إدارة الشركة،مدى إقناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة، و ذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة.

ب - معيار فعالية تقييم المخاطر:

إن أي قصور في هيكل الرقابة الداخلية يؤدي إلى وجود مخاطر و المتعلقة بإعداد القوائم المالية، و يجب على الإدارة تقدير هذا الخطر في ظل ظروف بيئة الرقابة، و في ظروف اقتصادية و قانونية و تشريعية و اجتماعية التي تعمل فيها الشركة أو المؤسسة،ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب عليها و على العوامل و الأسباب المؤدية إليها، أو التخفيض ممن مستوى الخطر.

ج - معيار فعالية أنشطة الرقابة:

لكي يكون هيكل النظام الرقابة الداخلية فعلا لا بد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر و تحقيق أهداف الرقابة الداخلية. و تتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من السياسات و الإجراءات التي يتم اتخاذها مثل سياسات الرقابة على الأصول و السجلات.

د - معيار فعالية نظام المعلومات و الاتصال:

يقوم هذا النظام بتجميع و تسجيل و تصنيف و تحليل عمليات الشركة و التقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية داخل الشركة، من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة و يمكن الاعتماد عليها و الثقة بها.

¹ عبد الفتاح الصحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص 47.

هـ - معيار فعالية المتابعة و التقييم المستمر لمكونات هيكل الرقابة الداخلية:

يساعد التقييم و المتابعة المستمرة على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم السابق إعدادة أم لا؟ و ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتماشي مع المتغيرات في ظروف التشغيل.¹

4 - معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الخارجية أداة من أدوات الرقابة الداخلية التي تحقق الفعالية في تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة. خاصة إذا كانت مستقلة في الهيكل التنظيمي وتتبع مجلس الإدارة مباشرة. و هي تلعب دورا كبيرا في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة.²

5 - معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاستفادة منها:

يعتمد عليها في تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية و تشغيل و تسجيل العمليات آليا، و التحقق من دقة التشغيل، و تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، و الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية و الخارجية من خلال شبكة المعلومات العالمية (الانترنت).

¹ عبد الفتاح الصحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص 47.

² مرجع نفسه، ص 47.

المطلب الرابع: الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية:

أوردنا فيما سبق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية السليم و لابد من اتخاذ

الإجراءات التالية لتحقيق تلك المقومات أو الخصائص:

1 - إجراءات تنظيمية و إدارية:

و تضم النواحي التالية:¹

أ - تحديد الاختصاصات:

أن أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية و التكنولوجية يكون حتما عبر تضامر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها و داخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر و داخل المصالح و إلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

ب - تقسيم العمل:

إن تقسيم العمل الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

ب-1 - الفصل بين أداء العمل و سلطة تسجيله:

إن الفصل بين وظيفتي الأداء و التسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات الحاسوبية، و بالتالي نحصل علة معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص ص 105-107.

ب- 2- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تسجيله:

إذ هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول، نظرا لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، و تسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر.

ب- 3- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول عليه:

إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل و الاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعبات شخصية.

ب- 4- تقسيم العمل المحاسبي:

انطلاقا من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها. فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسية التقليل من فرص الأخطاء و التلاعب و التزوير و يزيد من فرص الكشف عنها حال وقوعها.

و هناك إجراءات أخرى نلخصها فيما يلي:¹

- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة.

- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بمراقبة شخص آخر مسئول.

- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.

- استخراج المستندات من أصل و عدة صور (تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين).

- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر و بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، الأردن، 2007، ص 172.

- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، و ذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2 - إجراءات محاسبية:

و تشمل كل القواعد التي يتم وضعها من أجل تفعيل نظام محاسبي في مجال الرقابة المتعلقة بالجانب المحاسبي في كل المراحل من عملية التسجيل الدفترية إلى غاية إجراء عملية الجرد، و تضم هذه الإجراءات النواحي التالية:¹

- إصدار تعليمات بعدم التسجيل المحاسبي في دفاتر المؤسسة لأي مستند إلا إذا كان هذا الأخير يحمل توقيع الموظفين المختصين بإنشائه و اعتماده.

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة عند وقوع الحدث لأن هذا الإجراء من شأنه أن يقلل من عمليات الغش و التلاعب من جهة، و من جهة أخرى يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من معلومات عن العمليات في الوقت المناسب.

- المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم بحيث لا يجب اشتراك أي موظف في عملية المراجعة بالأعمال التي قام بتأديتها.

- إجراءات الجرد الدوري للأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدة الدفترية و ما هو موجود فعلا في الواقع.

إضافة إلى إجراءات أخرى:²

- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.

- استعمال الآلات الحاسبة مما يسهل الضبط الحسابي و يقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.

- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة و حسابات

المراقبة الإجمالية ... الخ.

¹ زين بونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات، الوادي، القدس، 2010، ص ص 73 - 73 - 74.
² خالد أمين عبد الله. مرجع سابق، ص 172.

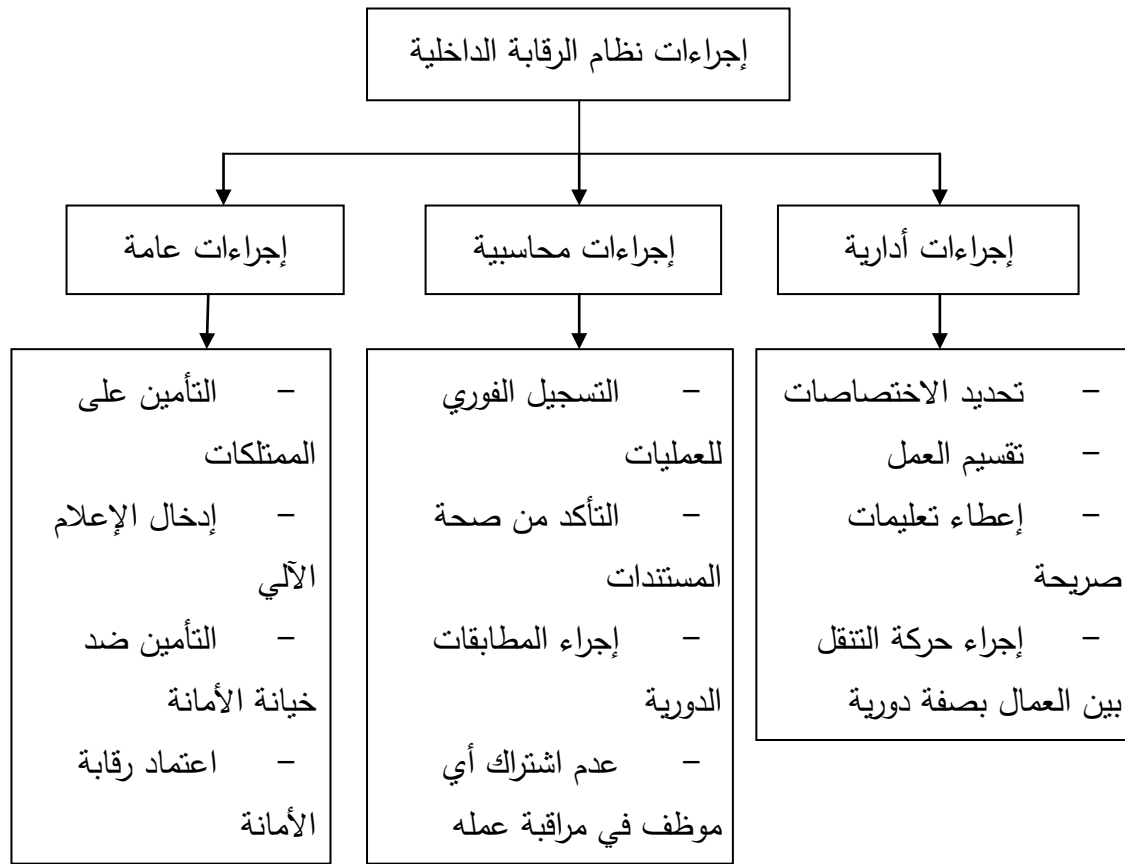
3 - إجراءات عامة:

و تضم النواحي التالية:¹

- 1 - التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.
 - 2 - التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
 - 3 - وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر.
 - 4 - استخدام وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة يناير فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة يناير بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار و هكذا.
 - 5 - استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يخص العمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، و عهدة الجزائر النقدية ... الخ.
 - 6 - استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب و الاختلاس، و غالبا ما تتناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.
- و يمكن حصر هذه الإجراءات في الشكل التالي:

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 173.

الشكل رقم (01): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: طواهر محمد النهامي، صديقي مسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص ص 105- 107.

خلاصة الفصل:

إن كبر حجم المؤسسات و تعدد النشاطات داخلها أدى إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية، و هذا الأخير له دور كبير في خدمة مصلحة المؤسسة بصفة عامة، و كذا خدمة مصالح المساهمين و الأطراف الأخرى الناشطة بها بصفة خاصة، و كذلك الحصول على تأكيد بشأن صحة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لضمان دقتها و الاعتماد عليها، و حماية أصول المؤسسة من الغش و الاختلاسات. و تحقيق السير الحسن لأنشطة المؤسسة و المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، و كذا يقوم نظام الرقابة الداخلية بمراقبة مدى تحقيق و التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات و الإجراءات المنصوص عليها من طرف الإدارة.

ومن أجل تحقيق أهداف النظام يجب أن يعتمد على المقومات الأساسية له، و التي تعتبر الركائز الأساسية من أجل تحقيق تلك الأهداف.

وهذه الخصائص أو المقومات هي بدورها تحتاج لعدة إجراءات من أجل تحقيق تلك الخصائص سواء كانت إجراءات محاسبية أو إدارية أو عامة.

الفصل الثاني

هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته

المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

تمهيد:

لتوافر نظام رقابة فعال في المؤسسة و الذي يؤدي إلى تحسين أدائها، يجب الاعتماد على شقين أولهما هيكل أهداف نظام الرقابة خاصة و المؤسسة العامة، لذا تولي الإدارة أهمية كبيرة لهذا الهيكل لأنه ينظم المؤسسة سواء من ناحية نشاطاتها أو من ناحية الأفراد وتوزيع مسؤولياتهم.

أما الشق الثاني فهو أدوات ووسائل نظام الرقابة الداخلية التي تعمل بصورة جيدة ومنتسقة مع الإجراءات المحددة والتي تساعد على اتخاذ القرارات، وبالتالي الرفع من كفاءة وفعالية المؤسسة الذي يصب في أدائها و تحقيق أهدافها، وهو ما يسعى المسئولين داخل المؤسسة إلى تحقيقه.

المبحث الأول: هيكلية نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر رئيسية و مترابطة مع بعضها البعض، كما يوضح الشكل أدناه، و الذي يظهر بيئة الرقابة طمظلة أو إطار عام يغطي و يربط جميع المكونات الأربعة الأخرى، و بالتالي لا بد أن تؤثر عليها، أي يمكن القول أنه بدون بيئة رقابية ملائمة و سليمة لتحقيق رقابة فعالة لا يمكن لجميع المكونات الأخرى للرقابة أن تحقق أي هدف حقيقي لها و للمشروع أيضا.

الشكل (2) مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: سمير كامل عيسى، محمود مراد مصطفى، دراسات في المراجعة الخارجية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 24.

المطلب الأول: بيئة الرقابة

تكتل بيئة الرقابة جوهر الرقابة الفعالة في المنظمة، اتجاه إدارتها. فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك بالأفراد في المنظمة ذلك و يستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية. و من جانب آخر، إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا، و أن الإدارة العليا لا تدعم الرقابة، فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها¹.

¹ ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر البسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 283.

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

و تشمل بيئة الرقابة التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الاتجاه الاتجاه العام للإدارة العليا، و المديرين، و الملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة و أهميتها للوحدة، وحتى يمكن فهم و تقييم بيئة الرقابة، سيتم تقديم شرح للمكونات الفرعية التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار:¹

1 - الاستقامة و القيم الأخلاقية:

تعد الاستقامة و القيم الأخلاقية منتجا للمعايير الأخلاقية و السلوكية بالوحدة و كيف يمكن توصيلها و الالتزام بها في الممارسة. و تشمل تصرفات الإدارة إما إزالة أو تخفيض الحوافز أو الإغراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة، غير قانونية أو غير أخلاقية. و إما أن تشمل توصيل معايير القيم الأخلاقية و السلوكية الخاصة بالوحدة إلى الأفراد من خلال سياسات موضوعة و ميثاق للسلوك و أمثلة.

2 - الالتزام بالصلاحية أو الكفاءة:

تشمل الصلاحية في المعرفة و المهارة الضروريين لتنفيذ الأفراد للمهام المكلفين بها. ويشمل الالتزام بالصلاحية الاعتبارات التي تحددها الإدارة لمستويات الصلاحية للأعمال المحددة و كيف يمكن ترجمة هذه المستويات إلى المهارات و المعرفة الواجب توافرها.

3 - مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة:

يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة و يقوم الأفراد بمتابعة و فحص أنشطة الإدارة، يجب على كافة الشركات التي تتعامل مع هيئة سوق المال بنيويورك أن تشكل لجنة للمراجعة تتكون أساسا من أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يحتفظون بمواقع إدارية. و يوجد بالعديد من الشركات الأخرى لجان للمراجعة. و تعد لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على عملية التقرير المالي بالشركة و يجب أن تتصل باستمرار بكل من المراجعين الداخليين و الخارجيين. و يسمح ذلك لكل من المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة بحيث الأمور التي ترتبط بأشياء مثل أمانة أو تصرفات الإدارة.

¹ ألفين أريتر، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص ص 383- 384.

4 - فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل:

توفر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضحة للعاملين عن مدى أهمية الإدارة. و على سبيل المثال، هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة، أم هل تكره الإدارة المخاطر؟ هل تم وضع خطط الأرباح و بيانات الموازنة على أنها أفضل ما يمكن من خطط أم على أنها الأهداف الأكثر احتمالاً؟ كيف يمكن وصف الإدارة " هل هي إدارة بيروقراطية و مترهلة"، " هل هي إدارة هزيلة و ضعيفة " يهيمن عليها فردا واحد أو أفراد قليلون أو أنها " إدارة جيدة"؟ إن فهم هذه الجوانب و ما يمثلها من فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل يمكن المراجع من إدراك اتجاه الإدارة نحو الرقابة¹.

و تشمل فلسفة الإدارة و أسلوبها التشغيلي سلسلة واسعة من الخصائص، و هذه الخصائص قد تشمل أسلوب الإدارة في تلقي و متابعة المخاطر، و مواقف و إجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية (اختيار محافظ أو جزء من المبادئ المحاسبية البديلة و القيام بالواجب على الوجه الأكمل و الأسلوب المحافظ الذي يتم من خلاله تطوير التقديرات المحاسبية، و موقف الإدارة اتجاه معالجة المعلومات و المهام المحاسبية و الموظفين².

5 - الهيكل التنظيمي:

يعرف الهيكل التنظيمي للوحدة خطوط السلطة و المسؤولية الموجودة بها. و من خلال فهم الهيكل التنظيمي لدى العميل، يستطيع المراجع أن يتعرف على الإدارة و العناصر الوظيفية للعمل و إدراك كيف يتم تنفيذ الرقابة³.

تقوم المنشأة بتطوير هيكل تنظيمي مناسب لاحتياجاتها، و يعتمد كون الهيكل التنظيمي مناسباً جزئياً على حجمها و طبيعة أنشطتها⁴.

¹ مرجع نفسه، ص 384.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 198-

199.

³ ألفين أريتر، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 384.

⁴ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 199.

6- تفويض الصلاحيات و المسؤوليات:¹

يشتمل هذا العامل كيف يتم تفويض الصلاحيات و المسؤوليات للأنشطة التشغيلية، وكيف تتم إقامة هرمية علاقات إعداد التقارير و التفويض، كما يشمل السياسات الخاصة بممارسات العمل المناسبة و معرفة و خبرة الموظفين الرئيسيين و الموارد المتوفرة للقيام بالواجبات. إضافة إلى ذلك تشمل السياسات و الاتصالات الموجهة نحو ضمان فهم جميع الموظفين لأهداف المنشأة و معرفة كيف توجد علاقة متبادلة بين إجراءاتها الفردية و مساهمتها في هذه الأهداف، و إدراك كيف و من أجل ماذا سوف يتم اعتبارهم مسئولين.

6 - سياسات و ممارسات الموارد البشرية:

تتعلق سياسات و ممارسات الموارد البشرية بالتعيين و التوجيه و التدريب و التقييم و تقديم المشورة و الترقية و التعويض و الإجراءات التصحيحية- على سبيل المثال - معايير تعيين أكثر الأفراد تأهيلاً مع التركيز على الخلفية التعليمية و خبرة العمل السابقة والانجازات السابقة و أدلة النزاهة و السلوك الأخلاقي تظهر الالتزام المنشأة بالأشخاص الكفؤة الذين يمكن الوثوق بهم، كما أن سياسات التدريب التي توصل الأدوار و المسؤوليات المحتملة و تشمل ممارسات مثل مدارس و ندوات التدريب توضح المستويات المتوقعة من الأداء والسلوك. تظهر الترقيات التي تتم من خلال تقييم الأداء الدوري التزام المنشأة بتقديم الموظفين المؤهلين إلى مستويات أعلى من المسؤولية.²

المطلب الثاني: تقدير المخاطر

يمثل تقدير خطر التقدير المالي تعريف الإدارة و تحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. و على سبيل المثال، إذا قامت الشركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن تكلفة المخزون بسبب التغيرات

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 199.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 199.

التكنولوجية السريعة، فمن الضروري للشركة أن تضع الرقابة الملائمة للتغلب على خطر الزيادة في المخزون¹.

عندما يتم تحديد المخاطر تنظر الإدارة في أهميتها و احتمال وقوعها و كيف يجب أن تدار. يمكن للإدارة إصدار الخطط أو البرامج أو الإجراءات لتناول مخاطر معينة أو قد تقرر قبول مخاطرة بسبب ظروف عدة مثل:²

1 - تغيرات في البيئة التشغيلية:

يمكن أن تؤدي التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية إلى تغيرات في الضغوط التنافسية و المخاطر المختلفة.

2 - الموظفون الجدد:

قد يكون للموظفين الجدد تركيز أو فهم مختلف للرقابة الداخلية.

3 - نظم المعلومات الجديدة أو المجددة:

يمكن أن تغير التغيرات الهامة و السريعة في نظم المعلومات المخاطرة الخاصة بالرقابة الداخلية.

4 - النمو السريع:

يمكن للتوسع الكبير و السريع في العمليات أن يجهد الرقابة و يزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.

5 - التكنولوجيا الجديدة:

قد يغير إدخال تقنيات جديدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.

¹ ألفين أريتر، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 384.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 200-201.

6- النماذج و المنتجات و الأنشطة الجديدة:¹

إن الدخول في مجالات عمل أو معاملات للمنشأة خبرة ضئيلة بها قد يدخل مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلية.

6 - إعادة هيكلة الشركة:²

قد يصاحب إعادة هيكلة الشركة تخفيضات في الموظفين و تغيرات في الإشراف وفصل للمهام مما قد يغير من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.

7 - عمليات أجنبية موسعة:³

يحمل التوسع في عمليات أجنبية أو امتلاكها مخاطر جديدة، و كثيرا ما تكون مخاطر فريدة يمكن أن تؤثر على الرقابة الداخلية، على سبيل المثال مخاطر إضافية أو معدلة من معاملات صرف العملات الأجنبية.

8 - الإصدارات المحاسبية الجديدة:⁴

قد يؤدي تبني مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير مبادئ المحاسبية القديمة إلى وجود مخاطر عند إعداد البيانات المالية.

و يكون تقدير الأخطاء عن طريق:⁵

- إحصاء الأهداف

- تمييز الأخطار (عوامل داخلية أو عوامل خارجية).

- أخطار على مستوى المؤسسة.

- أخطار على مستوى النشاطات.

- تحليل الأخطار (صعوباتها و احتمالات وقوعها).

- تسير الأخطار (مواجهة الخطر و الحد منه أو تخفيفه).

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 200- 201.

² مرجع نفسه، ص 200- 201.

³ مرجع نفسه، ص 200- 201.

⁴ مرجع نفسه، ص 201.

⁵ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 184.

المطلب الثالث: المعلومات و الاتصال

يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف التقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي، من الطرق المحاسبية و السجلات التي أنشأت لتسجيل معالجة و ترخيص والتقرير عن العمليات الخاصة بالمنشأة، و الأحداث و الظروف لضمان استمرارية مسؤولية المحاسبة عن الأصول و الخصوم لحقوق الملاك.

و تؤثر جودة المعلومات التي يولدها النظام على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة للرقابة على أنشطة المنشأة و لإعداد تقارير مالية موثوق بها¹.

تعتبر المعلومات و الاتصال أو التبليغ من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية:².

1 - المعلومات:

تتأثر قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة طبقا لنوعية المعلومات، مما يعني ضمنا أن تكون المعلومات:

أ - **ملائمة**: هل تتوفر المعلومات المطلوبة.

ب - **موقوتة زمنيا**: هل تتوفر المعلومة في وقتها؟

ت - **حديثة**: هل هي أحداث المعلومات؟

ث - **دقيقة**: هل هي معلومات صحيحة؟

ج - **يسهل الوصول إليها**: هل يمكن للأطراف المختصة أن تحصل على المعلومة

بسهولة.

¹ د. سعيدي يحيى، محاضرة بعنوان الرقابة الداخلية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015.

² د. سعيدي يحيى، مرجع نفسه

2-الاتصال (التبليغ):

إن التبليغ الفعال يجب أن يتدفق عبر المنشأة نزولا و صعودا و يتخلل هيكلها وأجزائها بالكامل، كما يجب أن تصل رسالة واضحة إلى جميع الأفراد و المسئوليات داخل المنشأة بضرورة أخذ المسئوليات الرقابية مأخذ الجد و على الموظفين أن يتفهموا أدوارهم وكيفية ارتباط أنشطتهم مع بعضها البعض، و اتصالهم ببعض، فضلا عن الحاجة إلى وجود اتصال فعال مع الأطراف الخارجية.¹

المطلب الرابع: أنشطة الرقابة

هي السياسات و الإجراءات التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها، و أن الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة هي السياسات و الإجراءات التي تتعلق بفحص أداء المؤسسة، معالجة المعلومات، الإجراءات الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي و كذا الفصل بين المسئوليات.²

وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة على أنها سياسات و إجراءات تخص ما يلي:³

1 مراجعات الأداء:

تشمل أنشطة الرقابة مراجعات و تحليل الأداء الفعلي مقابل الموازنات و التوقعات و أداء الفترات السابقة، و مختلف البيانات ذات العلاقة التشغيلية أو المالية، مقابل بعضها مع تحليلات للعلاقات و إجراءات استقصائية و تصحيحية، و مقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات و مراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط مثل مراجعة مدير لتقارير حول قروض استهلاكية مصرفية حسب الفرع و المنطقة و نوع القروض من أجل الموافقة على القروض و تحصيلها.

¹سعيد يحيى، مرجع سابق.

²رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 183.

³أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 200- 201.

2- معالجة المعلومات:

يتم اجراء مجموعة متنوعة من عناصر الرقابة لفحص دقة اكتمال و تفويض المعاملات، و المجموعتان الواسعتان لأنشطة الرقابة لنظم المعلومات تشمل:

أ -عناصر رقابة التطبيق:¹

و تطبق عناصر رقابة التطبيق على معالجة التطبيقات الفردية، لتساعد في ضمان أن المعاملات حصلت و أنها مفوضة و أنها مسجلة و معالجة بشكل كامل و دقيق.

ب| عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات:²

فتعني السياسات و الإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات و تدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق و ذلك بالمساعدة في ضمان التشغيل الصحيح المستمر لنظم المعلومات، و تشمل عناصر الرقابة على مركز البيانات و عمليات الشبكة و امتلاك وتغيير و صيانة برامج الأنظمة و أمن الوصول وامتلاك نظم التطبيق و تطويرها و صيانتها.

3 -الأنشطة الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي:³

و تشمل هذه الأنشطة الأمن الفعلي للوصول، بما في ذلك وسائل الحماية الكافية مثل التسهيلات الآمنة للوصول إلى الأصول و السجلات، و التفويض للوصول إلى برامج ملفات و برامج و بيانات الحاسب، و جرد و مقارنة دورية مع المبالغ المبنية في سجلات الرقابة (على سبيل المثال مقارنة نتائج النقد و الأمن و جرد المخزون مع السجلات المحاسبية).

4 فصل المهام:

إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات و تسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم و يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكي فيه و يخفس الأخطاء أو الاحتيال أثناء التنفيذ العادي لمهامه، وتشمل الأمثلة

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 200- 201.

² مرجع نفسه، ص 200- 201.

³ مرجع نفسه، ص 200- 201.

على فصل الواجبات، إعداد التقارير والمراجعة والموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

المطلب الخامس: المراقبة و المتابعة

وتتمثل في عمليات تطبيق المعايير و الإجراءات في ممارسات الرقابة الداخلية وهي تساهم في ضمان التوجيهات وأوامر التسيير، وتؤمن الإجراءات التي تسمح بالسيطرة على الأخطار، كما تقود كل النشاطات المصادق عليها و المرخصة للفصل بين الوظائف، الفحص، التقارب، تقدير المهارات الفاعلة و تأمين الأصول¹.

تتعلق أنشطة الرقابة بالتقدير المستمر أو التقدير الفتري لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة. و يتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير و التعديل من مصادر متنوعة تشمل:²

-دراسة الرقابة الداخلية الحالية.

-تقارير المراجع الداخلي.

-التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة.

-تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية.

-التغذية المرتدة من العاملين.

-شكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.

في العديد من المنشآت يساهم المدققون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون مهام مشابهة في مراقبة عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال تقييمات منفصلة و هو يوفرون بشكل منتظم المعلومات حول عمل الرقابة الداخلية، و باهتمام كبير على تقييم تصميم وعمل الرقابة الداخلية، كما أنهم يبلغون المعلومات حول نواحي القوة و الضعف والتوصيات

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 185.

² ألفين أرتير، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 389.

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

لتحسين الرقابة الداخلية، و تشمل أنشطة الإدارة الخاصة بالمراقبة استخدام المعلومات من اتصالات من أطراف خارجية التي قد تدل على مشاكل أو تلقي الضوء على النواحي التي هي بحاجة إلى تحسين.

إلى جانب ذلك يمكن لواضعي الأنظمة الاتصال مع المنشأة فيما يتعلق بالأمور التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية - على سبيل المثال - الاتصالات بشأن الامتحانات من قبل الوكالات التنظيمية المصرفية، كذلك من الممكن أن تأخذ المنشأة في الاعتبار الاتصالات المتعلقة بالرقابة الداخلية من المدققين الخارجيين عند أداء أنشطة المراقبة، بالإضافة إلى ما تقدم فإن الكثير من المعلومات المستخدمة في المراقبة يمكن أن ينتجها نظام معلومات الإدارة، و إذا افترضت الإدارة أن البيانات المستخدمة للمراقبة دقيقة بدون وجود أساس لهذا الافتراض فإنه يمكن أن توجد أخطاء في المعلومات، و من المحتمل أن تؤدي بالإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من أنشطتها الخاصة بالمتابعة، و لذلك يجب على المدقق مراعاة ما يلي:¹

- الحصول على فهم لمصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة و الأساس الذي بموجبه تعتبر المنشأة المعلومات أنها موثوقة بشكل كاف لهذا الغرض.
- الحصول على فهم الأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.
- فهم الرقابة الداخلية لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة.
- إن أنشطة المتابعة المستمرة للمنشآت الصغيرة هي أكر احتمالاً أن تكون غير رسمية، و يتم أداؤها عادة كجزء من الإدارة العامة لعمليات المنشأة، و كثيراً ما تحدد مشاركة الإدارة الوثيقة في العمليات اختلافات هامة عن التوقعات و عدم الدقة في المعلومات المالية تؤدي إلى إجراءات تصحيحية للرقابة.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 206-207.

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

حيث يمكن تلخيص هيكل نظام الرقابة الداخلية في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): هيكل نظام الرقابة الداخلية

عناصر المكون	وصف المكون	المكونات
<ul style="list-style-type: none"> - النزاهة و القيم الأخلاقية. - الالتزام بالكفاءة - مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة. - فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل. - الهيكل التنظيمي. - تفويض الصلاحيات و المسؤوليات. - سياسات و ممارسات الموارد البشرية 	<p>التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الاتجاه العام و الإدارة العليا و المديرين و ملاك المنشأة و المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية و أهميتها</p>	بيئة الرقابة
<p>تأكيدات الإدارة، الوجود، الاكتمال، التقييم، الغرض، و الإفصاح القياس و الحدوث.</p>	<p>تحديد و تحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي</p>	تقييم المخاطر
<p>أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات الوجود، الاكتمال، الدقة، التوبيخ، التوقيت، الترحيل و الترخيص</p>	<p>الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تبويب و تسجيل و التقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمساءلة المحاسبية عن الأصول المرتبطة</p>	المعلومات و الاتصال
<ul style="list-style-type: none"> - الفصل المناسب للواجبات. - الترخيص الملائم للعمليات و الأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر). - المستندات و السجلات الكافية (ضوابط الرقابة العامة على الكمبيوتر). - الرقابة المادية على الأصول و السجلات. - الاختبارات المستقلة على الأداء. 	<p>السياسات و الإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي</p>	إجراءات الرقابة

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

غير واجبة التطبيق	التقييم المستمر و الدوري للإدارة على فعالية تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها و يتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً	المراقبة و المتابعة
-------------------	---	---------------------

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص

.260

المبحث الثاني: أدوات نظام الرقابة الداخلية

يوجد العديد من أدوات الرقابة المناسبة التي يمكن استخدامها لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة المساعدة في تحقيق أهدافها، و العمل على تحسين أداء المؤسسة. ومن أهم هذه الأدوات ما يلي:

المطلب الأول: الموازنات التخطيطية

يجب توافر أساليب و أدوات هامة من أدوات الرقابة التي يمكن استخدامها للتحقق من أن نظام الرقابة الداخلية قد حقق أهدافه. و من ناحية أخرى يجب أن تتميز هذه الأساليب والأدوات ببعض المميزات، لذا سنتطرق إلى مميزات هذه الأدوات أولاً فيما يلي:¹

1 -الملائمة: يجب اختيار أدوات رقابة ملائمة و مناسبة لكل من:

- طبيعة أنشطة المشروع.

-طبيعة إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة في المشروع.

-الإمكانات المادية و البشرية للمشروع.

-مراحل العملية الإنتاجية في المشروع.

2 -الواقعية: يجب اختيار أدوات رقابة مناسبة و واقعية التي يمكن استخدامها بسهولة وفق الإمكانات المشروع المادية و البشرية و لا تحتاج إلى إمكانيات مادية و بشرية خاصة.

3 -المرونة: يجب اختيار أدوات رقابة التي يمكن تكويرها أو تعديلها أو تغييرها وفقاً لمقتضيات التطور و الحديث في هذا المجال دون القيام بإعادة هيكله إجراءات هذه الأدوات كاملة أو اختيار أدوات جديدة. و من أمثلة ذلك اختيار الأدوات الرقابية التي يمكن استخدامها مستقبلاً في ظل ميكنة النظام المحاسبي و استخدام الحسابات الالكترونية في هذا المجال.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 272.

4 عدم الازدواجية: يعني ذلك اختيار أدوات رقابية غير متداخلة من حيث الإجراءات أو الأهداف، و بمعنى آخر أن تكون أهداف و إجراءات هذه الأدوات المختارة متكاملة وغير متعارضة أو متداخلة بحيث يمكن الفصل و تمييز كل منها على حدى، و أن يكون لكل منها دور خاص و مميز في مجال تحقيق إجراءات و أهداف الرقابة الداخلية في المؤسسة¹.

1/ مفهوم الموازنات التخطيطية:

هي أداة التخطيط و أداة الرقابة، و تعتبر من الأدوات المساعدة التي يستخدمها الإداري لكي تساعده على المقارنة لقياس مدى التقدم و تقييم النجاح. و يعتبر هذان الوجهان للميزانية (التخطيط و الرقابة) في منتهى الأهمية، و عندما تنظر إلى الموازنة على أنها أداة رقابة فإنها تفرض الحدود التي لا يجب تجاوزها. و يطلب أن تتوفر في الميزانية المرنة، و إذا اضطر الإداري أن يتعدى مخصصات الميزانية فلا بد من أن يقدم المبررات القوية لكي يطلب الاعتمادات الإضافية، و هو في نفس الوقت يعلم أنه سيتعرض لكثير من النقد عن التنبؤات الضعيفة أو التخطيط الضعيف وخاصة إذا كان الأماكن تقدير هذه التوقعات مقدما. و من ناحية أخرى إذا لم تمكن الإداري من صرف كل المخصصات في الميزانية فسوف يتعرض أيضا للنقد بسبب التخطيط الضعيف و بسبب فشله في إنفاق المخصصات و الموارد المخصصة له في الميزانية².

نظرا لأن الموازنة تحتوي على تقديرات كمية و مالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي لذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها، و بالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة و يتم الوقوف

¹ مرجع نفسه، ص 273.

² محمد سعيد عبد الفتاح، محمد فريد الصحن، الإدارة العامة المبادئ و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص 360 - 361.

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

على الفروق بينهما و تقضي أسبابها و تحديد المسؤولين عنها و بالتالي معرفة نقاط الضعف و القصور و علاجها (انحراف سلبي) أو مواطن القوة و تتميتها (انحراف إيجابي)¹.

2/ خصائص الموازنات:

للموازنات خصائص عدة تذكر أهمها:².

أ -الموازنة أداة محاسبية:

يشير الفكر المحاسبي التقليدي والحديث إلى أن الموازنة أداة محاسبية هامة، تمثل الترجمة الرسمية المتفق عليها للتخطيط للفترات المستقبلية، كما أنها تعد أساس ترشيد مسار الأعمال فه معيار الرقابة عند تحسين الأداء و عند محاسبة المنفذين للخطط الموضوعة لهم.

ب الموازنة أداة للتخطيط الجيد:

حيث تمثل الموازنة تخطيط تكتيكي مفصل لكافة وظائف و أنشطة و أقسام المنشأة، فإعداد الموازنة هو عبارة عن تحويل خطة المنشأة طويلة الأجل إلى إجراءات تنفيذية.

ج الموازنة أداة للتنسيق:

حيث تقوم على تحقيق التوازن بين أنشطة الإنتاج و المبيعات و التمويل وغيرها الأمر الذي يؤدي إلى تكامل و تناسق هذه الأنشطة، كما أنها تقوم على اشتراك كافة المستويات الإدارية في تحديد أهداف المشروع بشكل يمكن من تحقيق الأهداف الكلية للمنشأة.

د -الموازنة أداة رقابة وتقييم الأداء:

حيث يتم تقييم النتائج الفعلية في ضوء النتائج المخططة و مستويات الأداء و بالتالي يمكن تحديد الانحرافات، و دراسة تحليل هذه الانحرافات و تحديد مسبباتها مع اتخاذ القرارات الكفيلة لعلاجها.

¹ وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 86.

² أمين السيد أحمد لطفي، التخطيط و الرقابة باستخدام الموازنات و المحاكاة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص ص 31-

هـ - الموازنة أداة للتحفيز:

حيث تستخدم كوسيلة لتحفيز الأفراد و حثهم على تحقيق أهداف المنشأة، حيث نقل المعلومات للتابعين عن توقعات الرؤساء فيما يختص بمكونات مهام الأداء الناجع و كذلك احتمالات حدوث أشياء غير متوقعة.¹

و - الموازنة أداة للتوصيل:

حيث تقوم بتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط و السياسات التي تم الاتفاق عليها إلى المستويات الإدارية المختلفة.²

- يتم التعبير عن الموازنة بصورة كمية (مالية أو نقدية) أو بشكل عيني أيضا. تتميز الموازنة بخصائص أخرى و هي:³

1/ مجال الاستخدام:

إن الموازنة لا يتمثل مجال استخدامها على عناصر معينة، بل تمتد لتشمل كل عناصر المشروع سواء مباشرة أو غير مباشرة، سواء أكانت عناصر مركز مالي أو نتائج أعمال و أيا كانت عمليات المشروع سواء إنتاج أو مبيعات أو تمويل أو تسويق.

2/ طرق القياس:

الموازنة تقديرية بحتة قد تحدث أو لا تحدث لأنها مقدره على أساس الخبرة الماضية، كما يعبر عنها بوحدات مالية فقط.

3/ الهدف:

يهدف النظام التقديري أساسا إلى قياس اقتصاديات المشروع و معرفة نتائج أعماله مقدما، أي كان الأمر فإن كل منهما يهدف لشيء واحد ألا و هو معالجة المستقبل مقدما.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التخطيط و الرقابة باستخدام الموازنات و المحاكاة، مرجع سابق، ص ص 32-33.

² مرجع نفسه، ص 33.

³ مرجع نفسه، ص ص 32-33.

2-مراحل إعداد الموازنات:

- يمكن تلخيص المراحل التي تمر بها إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي:¹
- توضيح الدور الاقتصادي و الاجتماعي لمؤسسة.
 - جرد الموارد المالية و الفنية و البشرية للمؤسسة.
 - توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة (ظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، المنافسة المحلية و الوطنية و الدولية، معدل التضخم ...) .
 - و من هذه المراحل يتم ما يلي:
 - تشكيل الأهداف طويلة الأجل للمؤسسة.
 - تشكيل الأهداف قصيرة الأجل.
 - إعداد السياسات و الوسائل لأجل تحقيق الأهداف القصيرة الأجل و الطويلة الأجل (سياسة البحث و التنمية، سياسة التوسع، سياسة التسعير) .
 - و بعد ذلك يتم القيام ب:²
 - تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام.
 - تعيين لجنة الموازنة و يجب أن يكون دورها وظيفيا فقط، و متكونة من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية، و يجب أن يكون من بينهما المراقب المالي كما يجب أن تكون المصالح ممثلة في هذه اللجنة.
 - إشعار كل الأشخاص من الذين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح، بأهداف أو سياسات المؤسسة.
 - قبول أهداف و سياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها.
 - و من أجل إعداد الموازنات التقديرية يجب مراعاة القواعد التالية:³
 - ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة، لربطها مع الموازنات، و هذا من تحديد المسؤولية و تقييم الأداء.

¹ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، ص 130.

² ناصر دادي عدون، عبد القادر قويدر الواحد، مرجع سابق، ص 130.

³ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 130.

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

- اعتماد الموازنة على التنبؤ و هو توقع أحداث مستقبلية، من خلال دراسات سابقة ووضع افتراضات على ضوءها لفترات قادمة.
 - يجب أن تشمل الموازنة كل أنشطة المؤسسة.
 - توزيع الموازنات زمنيا و جغرافيا لكي نتابع و نقيم أداء كل منطقة في فصل و شهر معين.
 - اشتراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها، لأن عدم مشاركتهم و فرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق الأهداف، و الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم و لم يشاركوا في إعدادها.
 - إن اشتراك المسؤولين في إعداد و تنفيذ الموازنات يرفع من معنوياتهم و يحفزهم على تحقيق تلك التقديرات.
- و يمكن تمثيل مراحل إعداد الموازنات من خلال الشكل التالي:

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

الشكل رقم (03) مراحل إعداد الموازنات التخطيطية



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة

الاقتصادية، دار المحمدية العامة، ص 130

2 -الموازنات و دورها في تحسين الأداء:

أ -في مرحلة التخطيط و التنسيق:

إن التخطيط الانفرادي أو الجزئي غالبا ما لا يحقق التخطيط الأمثل للتنظيم ككل، ومع هذا فإن مراحل إعداد الموازنة تمكن من تبادل الأفكار و المعلومات و الأهداف خلال كافة أجزاء التنظيم فضلا عن أن إعادة النظر في الموازنة و ما ينشأ عنها من اتصالات خلال التنظيم، كل هذا يكون من شأنه تقادي تعارض بين الأهداف و الخطط الفرعية للتنظيم، و بالتالي ضمان إعداد خطة شاملة مثلى يكون من شأنها تحقيق هدف المنشأة العام بأكبر قدر ممكن من الكفاءة و الفعالية، و عليه فإنه يمكن القول بأن الموازنة تعد أداة هامة لتحسين كفاءة الإدارة و تحسين أداء المؤسسة ككل¹.

و من المعلوم أن حاجات العمال يمكن أن تكون مادية أو معنوية، و حتى يكون لديهم الحافز للعمل، لابد من الحصول على مقابل، و هو إشباع حاجاتهم، و الموازنات هي التي تسمح بهذا، لذا يجب اشتراك مختلف فئات عمال المؤسسة في إعداد الموازنات من أجل تقبلها كأداة و معيار لقياس و تحسين أدائهم².

أما التنسيق فهو ضرورة حتمية، فلا يمكن أن تكون خطة بدون تنسيق بين كافة عوامل متغيرات الإنتاج و كافة الأقسام و الوظائف في المنشأة،و بالشكل الذي يمكن من تحقيق أهدافهم الفرعية من جهة، و من جهة أخرى تؤدي إلى تحقيق هدف التنظيم ككل. مثل التنسيق بين إدارة الإنتاج و إدارة المبيعات، لضمان توفر الإنتاج اللازم، و حتى لا يكون هناك إنتاج أكثر أو أقل من المبيعات المتنوعة، كما يجب التنسيق في الموارد المالية المتاحة كما يجب التنسيق في الموارد المالية المتاحة للمؤسسة³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التخطيط و الرقابة باستخدام الموازنات و المحاكاة، مرجع سابق، ص 35.

² ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص 132.

³ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 34.

ب) في مجال المراقبة و تقييم الأداء:

تعتبر الموازنة عن نظام متكامل و موضوعي لتقييم الأداء، حيث أنها تعتمد على القياس الكمي في التحليل و عرض المعلومات. فلا شك أن نظام الموازنة بما يتضمنه من خطط تمثل معايير موضوعية للأداء و من ثم يمكن الارتكاز عليها في الحكم و اكتشاف الفروق أو الانحرافات سواء المرغوب فيها أو غير المرغوب فيها، و بذلك تصبح أداة للرقابة و المساءلة المحاسبية.

و عموما الموازنة الشاملة توفر نظاما متكاملا لتقييم الأداء فالموازنة بما تتضمنه من تقديرات و خطط تمثل معايير للأداء، يمكن الاعتماد عليها في التقييم و الحكم على التنفيذ الفعلي، و ذلك بمقارنة معايير الموازنة بفعليات التنفيذ، للتحقق من أن ما تم تنفيذه عموما كان يجب تنفيذه طبقا لما جاء في الموازنة من معايير الأداء مختلفة تتفاوت في دقتها وموضوعها إلا أن الموازنة الشاملة تمثل نظاما متكاملا و موضوعيا لتقييم الأداء خاصة وأنها تعتمد على القياس الكمي إلى حد بعيد¹.

المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية

1 مفهوم محاسبة المسؤولية:

و هي عبارة عن أسلوب يستخدم لمحاسبة المسؤولين عن الأعمال و المهام الموكلة إلى كل منهم، لذلك يتم تنظيم هذه الأعمال طبقا لخطوط السلطة و المسؤولية. و تشير محاسبة المسؤولية إلى نظام الإثبات بالسجلات المحاسبية و إعداد التقارير المالية الذي يوضح مدى النجاح في تحقيق المسؤوليات المختلفة. فعلى سبيل المثال:²

- تعكس قائمة دخل المحاسبة عن أداء مديري الإدارة العليا.
- تعكس قائمة المركز المالي صافي الموارد المتاحة.
- تعكس تقارير تكاليف الأقسام التشغيلية بالمنشأة مستوى أداء رؤساء الأقسام فيها.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التخطيط و الرقابة باستخدام الموازنات و المحاكاة، مرجع سابق، ص 35.
² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرابا، مرجع سابق، ص 296.

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

و تهدف إلى المحاسبة على أساس المسؤولية إلى التركيز على مراكز اتخاذ القرارات (مراكز المسؤولية) و تتبع التكاليف و الإيرادات و الاستثمارات إلى المدير المسئول عن اتخاذ القرارات و تقييم عمله. و تقسم مراكز المسؤولية إلى أربعة أنواع وهي مراكز تكلفة، مراكز إيراد، مراكز ربحية و مراكز استثمار¹.

محاسبة المسؤولية هي عملية تكون بموجبها الأفراد مسئولين عن قراراتهم وتصرفاتهم بما في ذلك إدارتهم للأموال العامة و العدالة من كافة جوانب الأداء. و يتحقق بتطوير و الاحتفاظ بالمعلومات المالية على أن تكون موثوقة و ذات صلة وذلك بالإفصاح العادل عن تلك المعلومات في تقارير دورية يتم تقديمها إلى المستفيدين ذوي العلاقة².

و نستنتج أن محاسبة المسؤولية تقوم على أساس محاسبة المسئولين كل حسب مركزه، و خاصة مراكز اتخاذ القرارات (مراكز المسؤولية)، على سبيل المثال في مرحلة طرح منتج جديد، على المركز المسئول تحديد متى يجب اتخاذ قرار مواصلة الإنتاج أو المتفوق عنه، و هذا لضمان الكمية المناسبة و المطلوبة في السوق دون ضياع أو نقص في المنتجات، و في حالة وقوع هذه الأخطاء فسيحاسب المركز المسئول عن هذا و ذلك بتقديم الأسباب المؤدية إلى هذا الخطأ مع الأدلة و الإثباتات.

و هذه الإجراءات من أجل الحفاظ على موارد المؤسسة من ضياعها، بالإضافة إلى الحفاظ على سمعة المؤسسة بعدم نقص المنتجات، و ضمان السير الحسن لنشاطها، والمساهمة في تحسين أدائها.

¹ حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص 233.
² سعيد يحيى، مرجع سابق.

المطلب الثالث: تقييم الأداء

و قبل أن نعطي مفهوما لتقييم الأداء سنتناول في البداية بعض التفاصيل عن الأداء.

1 -الأداء:

للأداء عدة تعاريف نذكر أهمها:¹

فحسب Khemkhem وضع مفهوما للأداء كما يلي: " أداء مركز مسئولية (

ورشة،وحدة، مؤسسة الخ)، و يعني الفعالية الإنتاجية، حيث يحقق هذا المركز

الأهداف التي سبق و أن سطر عليها من طرف المؤسسة.

و في هذا التعريف لم يؤخذ بعين الاعتبار الموارد اللازمة لتحقيق مستوى متميز من

الأداء. لذا عرفه Ph. Lorino: " لا يمكننا أن نتحدث عن أداء المؤسسة إلا إذا تمكنا من

تحقيق الأهداف الإستراتيجية، و هو ما يعني أن المؤسسة الناجحة هي المؤسسة التي تتمكن

من تحقيق الأهداف المسطرة و المعبر عنها بالنتائج المتوصل إليها مقارنة بمنافسيها في

القطاع، أخذا بعين الاعتبار الموارد اللازمة لذلك " بمعنى أقل هدر للموارد (الكفاءة)، ومن

هنا نستنتج أن مكونات الأداء في المؤسسة الاقتصادية و هي:

أ - الكفاءة في الأداء: هي الطريقة الاقتصادية التي يتم بها إنجاز العمليات التي تؤدي إلى

تحقيق الأهداف، و يعبر عنها عادة بنسبة المخرجات إلى المدخلات. (الإنتاجية

والتكاليف) .

نقول أن آلة ذات كفاءة إذا أنتجت كمية معينة من المخرجات باستهلاك أقل حد من

المدخلات، أو التي تنتج أكثر مخرجات انطلاقا من كمية معطاة من المدخلات، مع

ملاحظة عدم دخول تغير الجودة هنا كعنصر للكفاءة.

ب - الفعالية في الأداء: تعني إنجاز المهمة المناسبة أو القيام بالعمل المطلوب، و يمكن

قياسها مثلا بحصة مؤسسة في السوق التنافسي أو بمقدار إسهامها في الهدف التنموي

المحدد لها.

¹ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص 14.

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدوات المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

فالفعالية تقيم إذا بالنسبة إلى أهداف المؤسسة إلى أي حد يتم تحقيق حجم النشاط المقدر أو المرغوب، أي تقييم الفعالية بدلالة الربط و المقارنة بين النتيجة أو الهدف المسطر و الخدمات المقدمة.

ج -العلاقة بين الكفاءة و الفعالية في الأداء: قد يظهر كلاهما مرادفا للآخر، إلا أنهما في الحقيقة مختلفان من حيث المعنى المؤوى لكل منهما، فالكفاءة إنتاج كمية معينة من المخرجات باستهلاك كمية أقل من المدخلات. أما الفعالية فتقيم من أهداف المؤسسة إلى أي حد تم تحقيق النتائج المقدره أو المرغوبة. أي تقييم الفعالية بدلالة مقارنة بين حجم النشاط المحقق و الهدف المسطر عليه مسبق¹.

و سنسقط هذا على نظام الرقابة الداخلية:

- نقول أن نظام الرقابة الداخلية فعال كفاء: و يعني أن النظام نجح في تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة.

- النظام فعال و لكن غير كفاء: و يعني أنه نجح في تحقيق الأهداف و لكن بتكلفة أكبر مما كان متاحا له.

- النظام غير فعال و لكنه كفاء: لم يتجاوز التكلفة المتاحة و لكن لم يحقق الأهداف المرغوبة.

- النظام غير فعال و غير كفاء: تجاوز التكلفة المتاحة له، بالإضافة إلى أنه لم يحقق الأهداف المسطرة.

2 تقييم الأداء:²

إن تقييم الأداء هو أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية و يعتبر مكملا له أيضا، لأنه عبارة عن عملية فحص و تحليل قياس النتائج المحققة، و التي تمت بجهود الأفراد المسؤولين عن الأداء في ظل ظروف معينة و أوقات محددة و إمكانيات مناسبة

¹ مرجع نفسه، ص 15.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص ص 208-209.

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدوات المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

متاحة، بهدف الكشف عن القصور أو الانحرافات، و تحليل أسبابها و المسئول عنها. و من خلاله يمكن الحكم على درجة الكفاءة التي نفذت بها الأهداف.

أي تقييم الأداء يأتي دوره عندما تظهر النتائج و ينشط عمله بتحليل تلك النتائج، لمعرفة لانحرافات التي حدثت، حتى لو كان قد تم معالجتها من خلال قيام الرقابة بدورها، وذلك بهدف تحليل و دراسة تلك الانحرافات و ردها إلى مسبباتها الرئيسية و تحديد المسئول عن أحداثها¹.

أ - أساليب تقييم الأداء:

هناك عدة طرق متبعة لتقييم الأداء و هي:²

• التقييم على أساس الأداء في الماضي:

يتم تقييم الأداء في هذه الطريقة على أساس مقارنة الأداء الحاضر بالأداء في الفترات السابقة.

• التقييم على أساس المقارنة مع الغير في المهام المماثلة:

يقوم تقييم الأداء في هذه الطريقة على أساس مقارنة أداء مراكز معينة بأداء مراكز أخرى في ظروف متشابهة أو مماثلة.

• التقييم على أساس معايير أداء و موازنات تخطيطية:

يتم تقييم الأداء في هذه الطريقة من خلال توافر نظام للمعايير و معدلات أداء، و مقارنة الأداء الفعلي المنفذ في ضوء ما تحتويه الموازنات التخطيطية المعدة مقدما.

وأفضل أسلوب لتقييم الأداء هو ذلك الأسلوب الذي يقوم على أساس مقارنة نتائج

التنفيذ الجاري بالمعدلات و المعايير المحددة مقدما و المرتبطة بالخطط العملية

للمنشأة، لاكتشاف الأخطاء أو التلاعب و الانحرافات التي تنتج عن هذه المقارنة، ثم العمل على تحليلها و تقييم أسبابها. و يفضل أن تتم المقارنة على أساس كل من التتوب (النوعي

¹ د. محمد فصل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص ص 208 - 209.

² مرجع نفسه، ص ص 210 - 213.

و الوظيفي) لعناصر النشاط المرتبطة بكل مركز مسئولية، في ضوء الموازنات التخطيطية الفرعية بالمسئولية و التي يوضح بها العناصر القابلة للرقابة بالنسبة لكل مركز مسئولية. ينبغي تطوير أسلوب تقييم الأداء، بحيث يشمل أو يغطي كافة جوانب الأداء في المنشأة، و يعطي انطبعا و رؤية واضحة عن كافة تصرفات مراكز المسئولية و توضح مدى تحقيقها للأهداف المخططة، و أن يعكس النواحي الكيفية في الأداء بجانب النواحي الكمية، بحيث يمكن الوصول إلى نتائج إيجابية تساعد على تحسين الأداء في المؤسسة ورفع الكفاءة و الكفاءة (الإنتاجية و الإدارية)، و من الضروري أن يستند التقييم على ما تنادي به مفاهيم و مبادئ محاسبة المسئولية من حيث أن الرقابة و التقييم يجب أن ينصب على الأفراد قبل الأشياء و ليس العكس، أي ارتباط تقييم الأداء بالمسئوليات. و من خلال هذا الربط مع كفاءة التنظيم المحاسبي و التنظيم الإداري في المنشأة، يمكن توفير نظام كفاء فعال لتقييم الأداء¹.

المطلب الرابع: المراجعة الداخلية

1 تعريف:

المراجعة الداخلية تعني فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختبار و تقييم و مراقبة ملائمة النظام المحاسبيو نظام الرقابة فإنه يجب على المراجع الخارجي مراعاة فعاليات المراجعة الداخلية و تأثيراتها - إن وجدت - على إجراءات المراجعة و تهدف المراجعة الداخلية إلى:²

- إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- اختيار المعلومات المالية و التشغيلية.
- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات و كفاءتها و فعاليتها.

¹ مرجع نفسه، ص 213.

² حازم هاشم الألوسي، مرجع سابق، ص 234.

- فحص الالتزام بالقوانين و القرارات و المتطلبات الخارجية الأخرى، و كذلك الالتزام بالسياسات و الأوامر الإدارية و المتطلبات الداخلية الأخرى.

2- أنواع المراجعة الداخلية:

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية

المراجعة و تصنف بصفة عامة إلى ما يلي:¹

أ- المراجعة من حيث عملية المراجعة:

• **المراجعة الكاملة:** و هنا تقوم المراجعة بفحص القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل.

• **المراجعة الجزئية:** و هنا يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات و البنود دون غيرها، مثل أن يعهد إليه مراجعة النقدية فقط، فيكون تقريره على ما حدد له من مواضيع.

ب- المراجعة من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة:

• **المراجعة النهائية:** و تكون بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً.

• **المراجعة المستمرة:** يقوم المراجع بمراجعة الحسابات و المستندات بصفة مستمرة من خلال زيارته المستمرة للمؤسسة، ثم يقوم في نهاية العام بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية.

ج- المراجعة من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة:

• **المراجعة الداخلية:** يقوم بها مراجعون تابعون للمؤسسة، و ذلك من أجل حماية أموالها، و لتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية و إنتاجية ممكنة للمؤسسة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص ص 70- 89.

• **المراجعة الخارجية:** يقوم بها شخص خارجي عن المؤسسة محايد، عرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي، و عدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعينة.

بالإضافة إلى أصناف أخرى للمراجعة و هي:¹

د **المراجعة من حيث درجة الالتزام:**

• **المراجعة الإلزامية:** و هي تلك المراجعة التي نص القانون على وجوب القيام بها.

• **المراجعة الاختيارية:** و هي التي يطلبها أصحاب المؤسسات دون التزام قانوني على

وجوب القيام بها، و قد تكون جزئية أو كاملة حسب رغبة أصحاب المؤسسة و كما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المراجع و المؤسسة.

هـ - **المراجعة من حيث النطاق و الغرض:**

• **المراجعة المالية أي مراجعة القوائم المالية:** و هي إبداء الرأي في مدى عدالة ما تعبر

عنه البيانات الحاسبية الختامية فيما يتعلق بالمركز المالي و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية للجهة العائدة إليها تلك البيانات و ذلك بما يتفق و أصول المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، أو بمعنى آخر هي مراجعة العمليات و الوثائق المالية المحاسبية و الإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية:

- تحليل الحسابات و النتائج و استخراج الانحرافات الموجدة.

- اختيار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير و موازين المراجعة.

- التحقق من الوجود الفعلي للأصول و ذلك باختيار الإجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد

الفعلي للأصول الثابتة و المخزون مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

• **المراجعة لأغراض ضريبية و قانونية:** المراجعة لأغراض الوقوف على مدى التقيد

بالقوانين و الأنظمة و اللوائح و التشريعات، و مدى تطبيق قواعد المحاسبة في أعداد

¹ مرجع نفسه، ص ص 80 - 81.

البيانات الحسابية الختامية، و مدى التزام المكلفين بدفع الضريبة و التحقق من طرف حسابها.

• **المراجعة لغرض تقييم الكفاءة الإنتاجية:** يتم القيام بهذا النوع لغرض تقييم النتائج المتحققة مع النتائج المتوقعة لأي نشاط من أنشطة المؤسسة و في مثل هذه الحالات يقوم المدقق الداخلي بتضمين تقريره توصيات إلى الإدارة من شأن الأخذ بها، تحسين الكفاءة الإنتاجية للجهة موضوع التقرير.¹

يمكن إضافة إلى ما سبق المراجعة الإدارية و التي تعتبر جد مهمة للمؤسسة:²

• **المراجعة الإدارية:** و هي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية و لذا فهي تتطلب معرفة السياسات و الإجراءات المطبقة في المؤسسة و من المهام التي يتوجب القيام بها هي: دراسة و اختيار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية و مراقبة الجودة.

التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين و العاملين بالمؤسسة، و تحديد مدى كفاءة هذه البرامج و اقتراح سبل تطويرها و تحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في المؤسسة.

3 - معايير المراجعة الداخلية:

هناك ثلاث أصناف للمعايير و هي:³

أ - **المعايير العامة:** و تتعلق بالشخص المراجع، إذ يجب أن يكون على درجة معتبرة من الكفاءة و التأهيل العلمي و الحصول على خبرة عملية، للقيام بعمله بأحسن وجه، بالإضافة إلى استقلاليته و أداء عمله دون أي ضغوطات، و يجب أن يحرص على أداء مهمته بشكل صحيح وفق ما تنص عليه القوانين.

¹ مرجع نفسه، ص 81.

² مرجع نفسه، ص 81.

³ زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص ص 92- 93.

الفصل الثاني: هيكل نظام الرقابة الداخلية و أدواته المساعدة في تحسين أداء المؤسسة

بأ - معايير الفحص الميداني: و هي المعايير المتعلقة بالإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المرجوة، و تشمل إعدادا برنامج المراجعة و التخطيط السليم للعملية و الإشراف على عمل المساعدين بحيث تكون هذه الخطة تتمتع بالمرونة، كما تتضمن معايير جمع الأدلة الملائمة و الكافية و الموثوق فيها أيضا، من أجل اتخاذ الرأي السليم بشأن القوائم المالية التي كانت محل الفحص.

تأ - معايير التقرير: و هي المعايير الواجب إتباعها من طرف المراجع خلال إعداده للتقرير الشامل للمهمة التي كلف بها و هي تتضمن الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية. و بالتأكيد من الإفصاح في القوائم المالية بالنظر إلى صحة التسجيلات في هذه القوائم و أخيرا إبداء الرأي فيها مع تقديم مختلف التوصيات و النصائح. نستنتج أن المراجعة تساهم و بشكل كبير في تحسين أداء المؤسسة فالمراجعة هي أهم الأدوات المستخدمة في النظام، لأنها تستخدم للتحقق من الالتزام بالإجراءات و السياسات المخططة، و التقيد بالقوانين و اللوائح، و العمل للحفاظ على أصول المؤسسة، و التحقق من وجودها من فترة لأخرى، كما يعمل المراجع على مراجعة العمليات و البرامج للتأكد من النتائج و تماشيها مع الأهداف الموضوعية، و التحقق من أنها تنفذ كما هو مخطط له. فالمراجعة الداخلية تراقب و تتحقق من جميع النواحي في المؤسسة سواء من ناحية القوانين أو السياسات أو العمليات المحاسبية أو الأصول ... الخ. بالإضافة إلى تقديم النصائح والإرشادات من أجل تخطي أي عقبة قد تواجه المؤسسة و تعرقل أداءها.¹

¹ زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 93.

خلاصة الفصل:

يلعب هيكل نظام الرقابة الداخلية دورا هاما في تحسين أداء المؤسسة، فهو ينظم مسؤوليات الأفراد كل حسب تخصصه و مهاراته و خبرته، بالإضافة إلى تسيير نشاطات الإدارات و الأقسام الفرعية داخل المؤسسة، من أجل السير الحسن لهذه الإدارة وتنظيمها، ومنع حدوث أخطاء أو ارتكاب مخالفات فيما يخص أصول المؤسسة و تصحيحها في حالة حدوثها فعلا، و هذا لتجنب الوقوع في مخاطر قد تدهور أداء المؤسسة. و لا تنسى الأدوات التي هي بمثابة مفاتيح لنظام الرقابة الداخلية من أجل ضبطه و العمل على فاعليته و كفاءته، كل أداة حسب طبيعتها، فأداة تخطط للمستقبل، و أخرى تحاسب المسؤولين، أما الأخرى فدورها المقارنة، أما الرابعة فتشجع على الالتزام بالسياسات الإدارية، كل تلك الأدوات تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة و تساعد في تحسين أدائها.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لعينة

من المؤسسات

تمهيد:

لقد تم استعراض في ما سبق دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة نظريا، و سيتم استعراض دور هذا النظام على الواقع، و التأكد مما توصلت إليه في الجانب النظري و ذلك من خلال أخذ عينة من المؤسسات و دراسة النظام الرقابي و مدى فعالية في المساهمة في تحسين أداء المؤسسة، عن طريق إجابة مسؤولية هذه المؤسسة عن بعض الأسئلة الخاصة بالنظام الرقابي للمؤسستهم، و التي تشمل عدة مجالات تتعلق بالنظام سواء كانت من الجانب الإداري، المحاسبي و كذا جانب الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة الداخلية، و أدواته المستعملة في تحسين أداء المؤسسة.

المبحث الأول: عرض الاستبيان

سنقود خلال هذا المبحث بتوضيح كيفية و منهجية إعداد الاستبيان، و كذا عرض هيكله المكونة من مجموعة مجالات، ثم سنستعرض مجتمع الدراسة، و كذلك العينة المستهدفة من هذا المجتمع، و ختاماً باستعراض حدود الدراسة و المشاكل التي واجهتنا خلال توزيع هذا الاستبيان.

المطلب الأول: منهجية إعداد الاستبيان

من أجل البناء الجيد للاستبيان و محاولة تحقيق الأهداف المتوخاة من إعداده، ألا و هو محاولة الإجابة عن الدور الذي تلعبه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية و خصوصاً الدور الذي ينصب في تحسين أداء المؤسسة فقد تم الاستعانة ببعض المراجع، و كذا القيام بأخذ رأي بعض المختصين و رأي بعض المهنيين في المجال.

و لقد تم مراعاة النقاط التالية:

- الأسلوب البسيط و اللغة المفهومة، حتى لا يجد المجيب صعوبة في فهم السؤال.
- التسلسل في إعداد أسئلة الاستبيان.
- الاختصار في الأسئلة حتى لا يشعر المجيب بالملل و تضييع الوقت.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى خمسة محاور و هي:

- المحور الأول: و يتضمن خمسة عبارات تتعلق بخصائص عينة الدراسة، و ذلك لمعرفة السن، المستوى التعليمي، الوظيفة، الأقدمية في الوظيفة، و طبيعة نشاط المؤسسة.
- المحور الثاني: يتضمن 15 عبارة لمعرفة مدى تطبيق السياسات و الإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية.

- المحور الثالث: يتضمن 16 عبارة و تتعلق بالجانب المحاسبي أي القيام بالعمليات المحاسبية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- المحور الرابع: يتضمن 8 عبارات و يتعلق بالهيكل التنظيمي لنظام الرقابة الداخلية و مدى فعاليته.
- المحور الخامس: يتضمن 9 عبارات لمعرفة الأدوات المستعملة لتحسين أداء المؤسسة من طرف نظام الرقابة الداخلية.

و لقد تم الاعتماد على سلم ليكارت الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) و تم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات الخمسة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (02): يوضح درجات مقياس لكارت المستعمل و المتوسط المرجح

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير محايد	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المقياس	4.2-5	3.4-4.2	2.6-3.4	1.8-2.6	1-1.8

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على درجات مقياس لكارت

المطلب الثالث: مجتمع و عينة الدراسة

هذا المطلب خصص للحديث عن مجتمع الدراسة، و كذا العينة المستهدفة لتمثيل هذا المجتمع و كذا ذكر عدد استمارات الأسئلة و كيفية توزيعهم.

1. مجتمع الدراسة:

من خلال موضوع الدراسة فإن يتضح أن مجتمع الدراسة هو المؤسسات الجزائرية باعتبار أن المؤسسة هي المكان الذي يكون فيه نظام الرقابة الداخلية.

2. عينة الدراسة:

نظرا لكبر حجم المجتمع فقد تم الاعتماد على عينة من المؤسسات الجزائرية، و لذلك فقد تم جمع 40 استبيان على مستوى ثلاث مؤسسات و هي مطاحن الحضنة بالمسيلة، مصنع الاسمنت، الشركة العمومية للكهرباء و الغاز، و قد تم توزيعهم بشكل مباشر على مستوى مكاتب مسؤولي المؤسسة.

المطلب الرابع: حدود و مشاكل الدراسة

يشمل هذا المطلب على إبراز حدود الدراسة الميدانية، في محاولة لضبط هذه الدراسة، كما سنأتي إلى ذكر الصعوبات و المشاكل التي واجهت هذه الدراسة.

1. الحدود المكانية و الزمانية للدراسة:

فيما يخص الحدود المكانية فقد شملت بعض المؤسسات الجزائرية و هي مطاحن الحضنة بالمسيلة، مصنع الاسمنت بحمام الضلعة، و الشركة العمومية للكهرباء و الغاز بالمسيلة (سونلغاز)، أما الحدود الزمانية فكانت هلال شهر ماي 2015.

2. مشاكل الدراسة:

- عدم الاهتمام أو المبالاة بالاستبيانات الموزعة عليهم.
- انشغال الموظفين حسب أقوالهم، مما يؤدي إلى الإطالة في الرد.
- هناك بعض الإجابات غير واقعية و تكون عشوائية.

المبحث الثاني: تحليل الاستبيان

سننترق خلال هذا المبحث إلى تحليل النتائج التي تم الحصول عليها بعد استعادة الاستبانات الموزعة و ذلك بالاستعانة بالجدول و الأشكال البيانية، إضافة إلى بعض المؤشرات الأخرى و ذلك بالاعتماد على برنامج SPSS، و سييني التحليل على المجالات الخمس المكونة للاستبيان.

المطلب الأول: الوصف الاحصائي للعينة

سنخصص هذا المطلب لتحليل خصائص العينة و المتمثلة في موظفي المؤسسات المختارة للدراسة.

المحور الأول: خصائص العينة

1. متغير العمر:

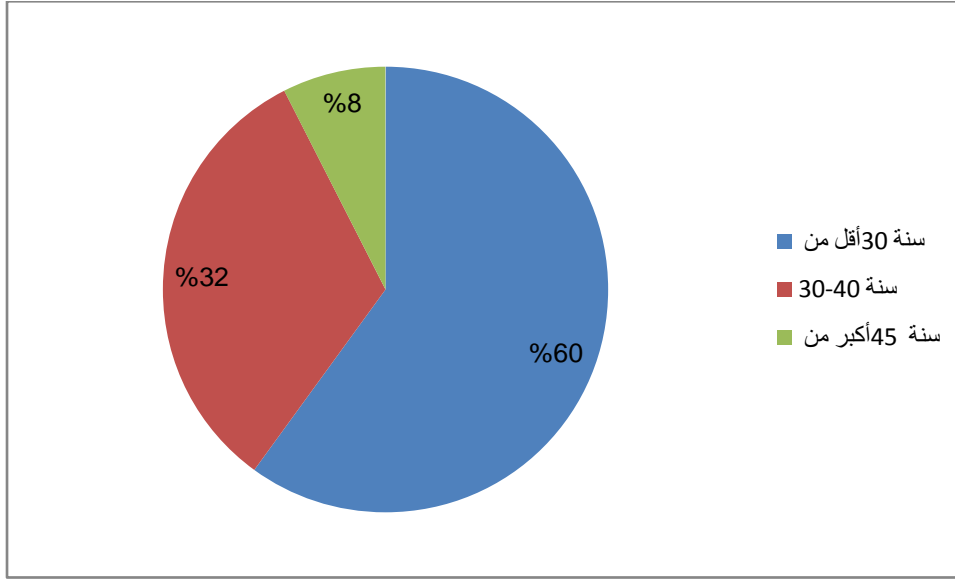
الجدول رقم (02): توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

النسبة %	التكرار	العمر
60	24	أقل من 30 سنة
32.5	13	30-40 سنة
7.5	03	أكبر من 45 سنة
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

كما يمكن تمثيل هذا الجدول في الرسم البياني التالي لإيضاحه أكثر

الشكل (04) تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

بناء على النتائج الممثلة في الجدول رقم (2)، ما يميز العينة حسب هذا المتغير هو أنه يغلب عليها الأفراد الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة و ذلك بنسبة 60% و هذا لا يبدو منطقيا لأن هذه الفئة ليست من ذوي الخبرة المهنية، و تم توجيهها مباشرة إلى العمل بعد التخرج و التربص، إلا أن هناك أفراد لهم خبرة مهنية تتراوح أعمارهم من 30 إلى 45 سنة بنسبة 32.5% و الفئة الأخرى من 45 سنة فما فوق بنسبة 7.5%.

2. المستوى التعليمي:

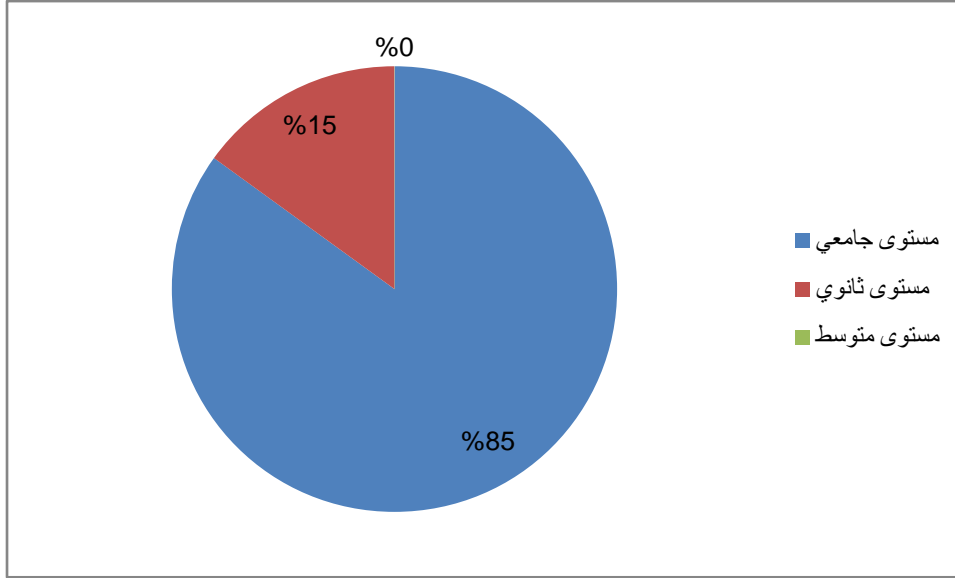
الجدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة %	التكرار	المستوى التعليمي
85	34	مستوى جامعي
15	06	مستوى ثانوي
00	00	مستوى متوسط
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان.

كما يمكن تمثيل هذا الجدول في الرسم البياني التالي لإيضاحه أكثر

الشكل رقم (5): تمثيل عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

ما يميز أفراد العينة حسب هذا المتغير أن معظمهم ذو مستوى جامعي و ذلك بنسبة 85%، أي لديهم شهادات في الاختصاص و حسب هذا الاختصاص يتم ترتيبهم في شغل الوظائف في المؤسسة، إلى جانب هذه الفئة ذات المستوى الجامعي، هناك فئة لها مستوى ثانوي إلا أنهم متحصلون على شهادات أخرى خارج الجامعة في اختصاص عملهم في المؤسسة و ذلك بنسبة 15%، كما تمتاز هذه العينة حسب هذا المتغير من مستوى أدنى من المستويات التعليمية المذكور أعلاه.

3.أقدمية الوظيفية:

و يمكن توضيح نتائج هذا السؤال حسب أفراد عينة الدراسة في الجدول التالي:

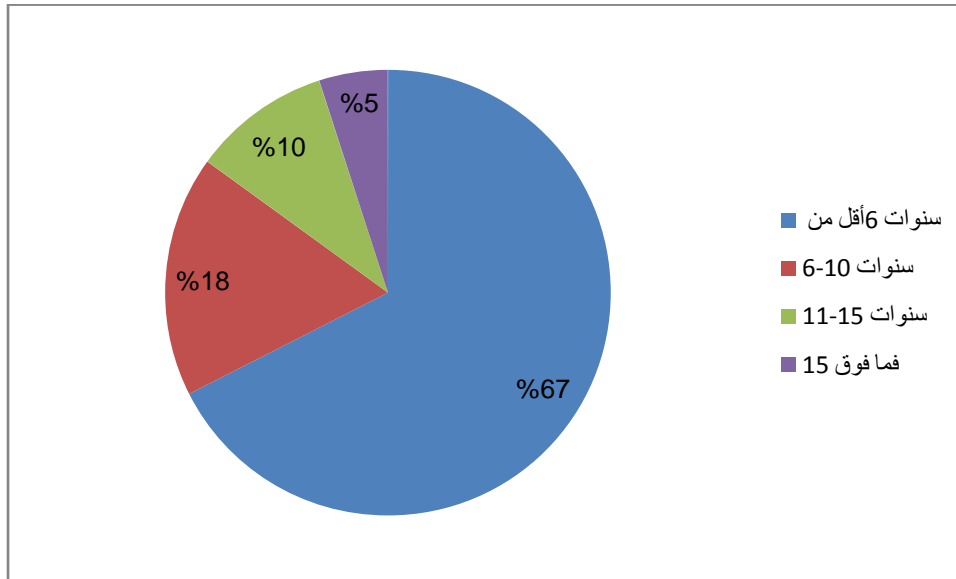
الجدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية في الوظيفة

الأقدمية	التكرار	النسبة %
أقل من 6 سنوات	27	67.5
6-10 سنوات	7	17.5
11-15 سنوات	4	10
15 فما فوق	2	5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

و يمكن تمثيل هذا الجدول في الرسم البياني التالي:

الشكل رقم (6): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

متغير الخبرة المهنية و تمتاز العينة حسب هذا المتغير بقلة سنوات الخبرة للأفراد و

ذلك بنسبة و وصلت إلى 67.5%، و بالنظر إلى نتائج توزيع العينة حسب العمر هذا

متطابق مع الخبرة، حيث نرى أن كبر عدد الأفراد الذين نقل أعمارهم عن 30 سنة هم أقل

من 6 سنوات خبرة.

3. الوظيفة:

و يمكن تلخيص نتائج هذا السؤال حسب أفراد العينة المدروسة في الجدول التالي:

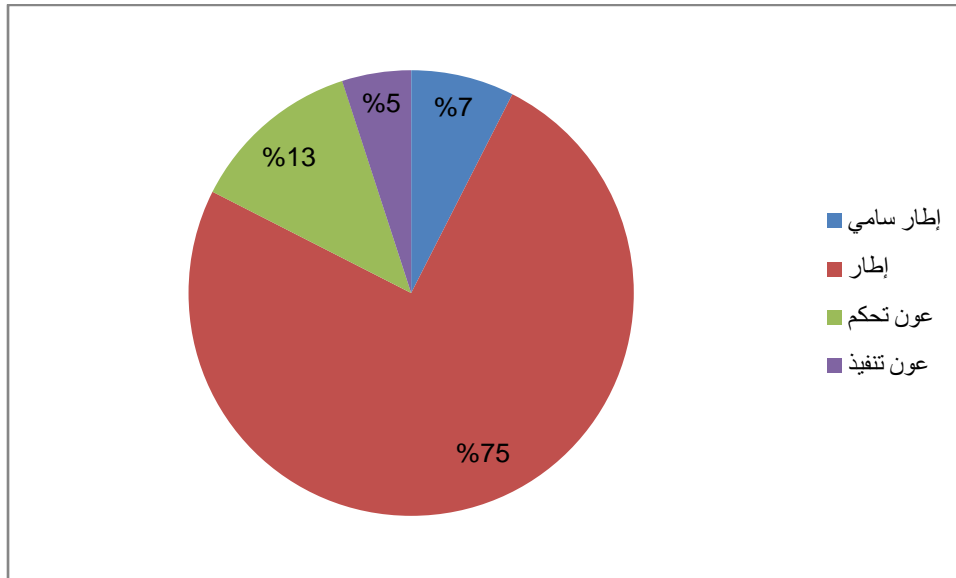
الجدول رقم (5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

النسبة %	التكرار	الوظيفة
7.5	03	إطار سامي
75	30	إطار
12.5	05	عون تحكم
5	02	عون تنفيذ
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

و يمكن تمثيل هذا الجدول في الرسم البياني التالي:

الشكل رقم (7): تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

من خلال الجدول و الرسم البياني الموضحان أعلاه نستنتج أن معظم أفراد عينة الدراسة هم أطر في المؤسسات المعنية و ذلك بنسبة تقدر بـ 75% أي 3/4 من مجموع العينة، على عكس المستويات الوظيفية الأخرى حيث قدرت بنسبة 25% أي 1/4 من أفراد العينة.

4. نوع النشاط:

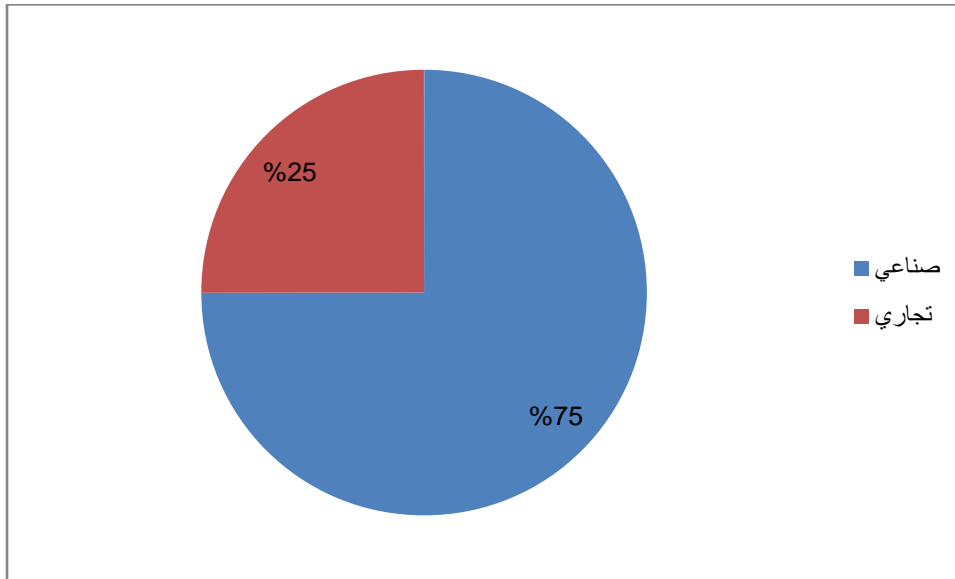
الجدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب نوع النشاط بالمؤسسة

النسبة %	التكرار	نوع النشاط
75	30	صناعي
25	10	تجاري
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

و حسب الجدول الموضح لنوع النشاط يمكن تمثيل هذا الجدول في الرسم البياني التالي:

الشكل رقم (8): تمثيل عينة الدراسة حسب نوع النشاط



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

إن العينة المختارة من الأفراد كانت من المؤسسات ذات النوع الصناعي أكثر منها ذات النوع التجاري.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج العينة

المحور الثاني: مدى تطبيق الإجراءات و السياسات الإدارية و الوظيفية

1. وجود دليل إجراءات و سياسات في المؤسسة:

و يمكن توضيح نتائج هذا السؤال حسب أفراد عينة الدراسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب وجود دليل إجراءات مع المؤشرات

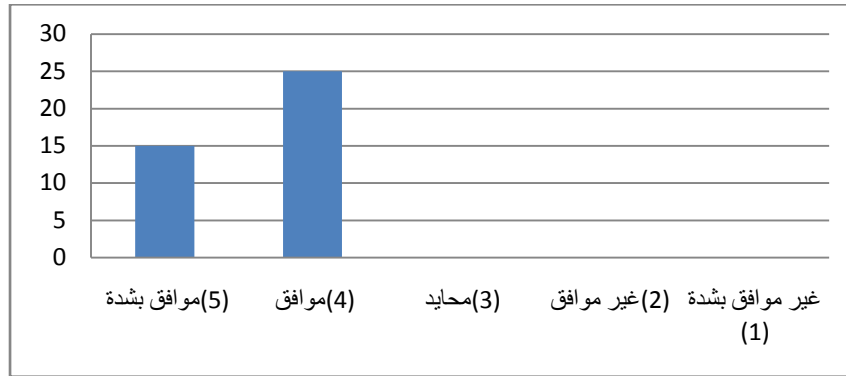
الإحصائية.

المؤشرات الإحصائية		النسبة %	التكرار	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	37.5	15	موافق بشدة (5)
0.49029	4.375	62.5	25	موافق (4)
		00	00	محايد (3)
		00	00	غير موافق (2)
		00	00	غير موافق بشدة (1)
		100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان و برنامج Excel

و حسب الجدول الموضح لنوع النشاط يمكن تمثيل هذا الجدول في الرسم البياني التالي:

الشكل رقم (8): تمثيل عينة الدراسة حسب مدى وجود دليل إجراءات



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

إن أهم ما يجسد نظام الرقابة الداخلية هو وجود دليل إجراءات و سياسات لتوضيح كيفية سير العمليات بالمؤسسة، و هذا ما يوضحه الجدول رقم (7)

حيث أكدت 37.5% من أفراد العينة على وجود هذا الدليل في المؤسسة.

بينما أكد 62.5% من أفراد العينة يوافقون على وجود دليل إجراءات لنظام الرقابة الداخلية.

و يساوي المتوسط الحسابي للإجابات على هذا السؤال 4.375، و بهذا فإن معظم أفراد العينة يوافقون و بشدة على وجود دليل إجراءات و سياسات لنظام الرقابة الداخلية.

2. مدى اكتشاف نظام الرقابة الداخلية للأخطاء و الانحرافات عن الإجراءات الموضوعية:

و يوضح الجدول التالي نتائج الإجابة عن هذا السؤال.

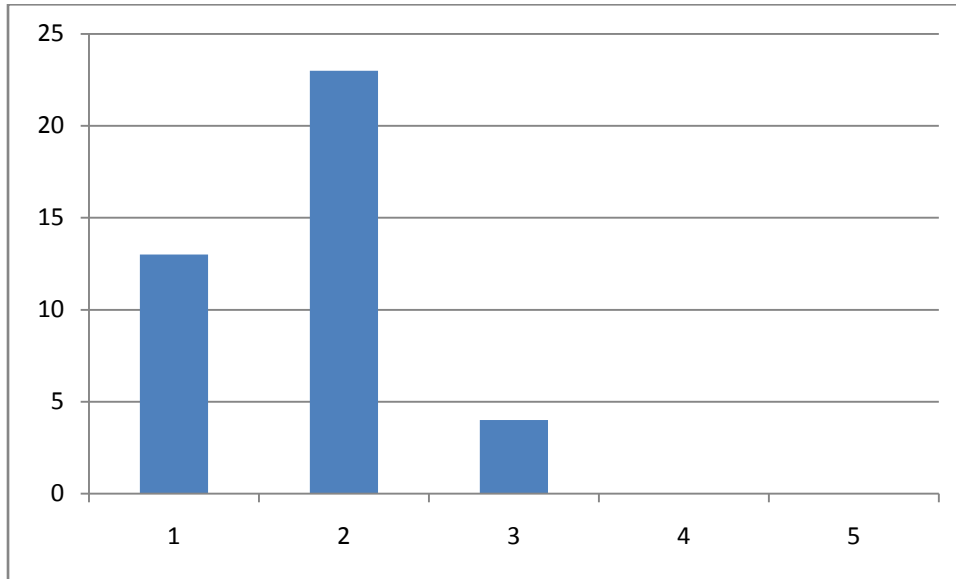
الجدول رقم (8) توزيع عينة الدراسة حسب اكتشاف النظام للأخطاء و الانحرافات مع المؤشرات الاحصائية.

المؤشرات الإحصائية		النسبة %	التكرار	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	32.5	13	موافق بشدة (5)
0.61966	4.225	57.5	23	موافق (4)
		10	04	محايد (3)
		00	00	غير موافق (2)
		00	00	غير موافق بشدة (1)
		100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان و برنامج Excel

و يمكن توضيح نتائج الجدول في التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم (9): تمثيل عينة الدراسة حسب وجود مخالفات للإجراءات و السياسات



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

من أجل السير الحسن لنشاط المؤسسة لا بد من الالتزام بتطبيق ما جاء في الدليل من إجراءات و سياسات، و هذا السؤال هدفه معرفة ما إذا كانت هناك تجاوزات لهذه الإجراءات.

و هو نسبة 57.5% من العينة موافقون على وجود هذه الانحرافات عن الإجراءات المرسومة و اكتشاف نظام الرقابة الداخلية لها. بينما هناك نسبة 32.5% أكدوا موافقتهم بشدة على اكتشاف نظام الرقابة الداخلية لمختلف الأخطاء و الانحرافات.

و هناك أيضا نسبة 10% من أفراد العينة كانوا محايدون بالنسبة لهذا السؤال. و من خلال المتوسط الحسابي الذي يساوي 4.225 و يفسر أن الاتجاه العام للإجابة هي الإجابة الأولى الموافقة بشدة على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات من قبل نظام الرقابة الداخلية.

3. وجود تأهيل علمي و عملي للموظفين:

و في الجدول التالي توضيح للإجابة على هذا السؤال:

الجدول رقم (9): توزيع العينة حسب وجود تأهيل علمي و عملي للموظفين مع المؤشرات

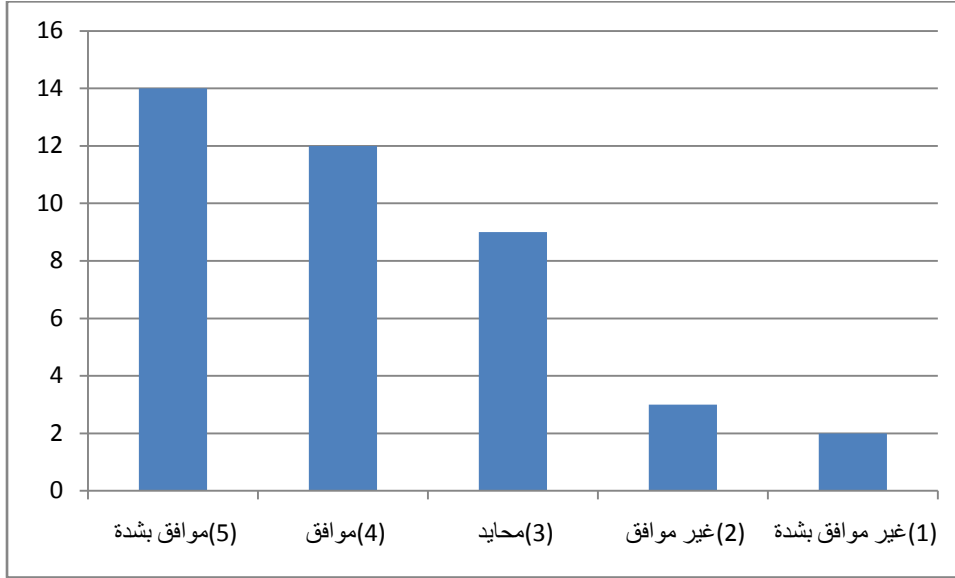
الإحصائية.

المؤشرات الإحصائية		التكرار	النسبة %	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	14	35	موافق بشدة (5)
1.15220	3.9	12	30	موافق (4)
		09	22.5	محايد (3)
		03	7.5	غير موافق (2)
		02	5	غير موافق بشدة (1)
		40	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان و برنامج Excel

و يمكن توضيح نتائج الجدول في التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم (10): تمثيل عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي و العملي للموظفين



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

للوصول إلى مستوى أداء مرضي و كذا القيام بالأعمال على أكمل وجه يجب أن يكون الموظفون على مستوى من التأهيل العلمي و العملي أيضا، و قد كانت نتائج السؤال: كانت نسبة 35% من أفراد العينة أكدوا موافقتهم بشدة على وجود التأهيل العلمي و العملي للموظفين بالمؤسسة.

بينما هناك نسبة 30% من الأفراد بالعينة وافقوا على وجود هذا التأهيل و أكد 22.5% من الأفراد على الحيادية.

و أكد البعض الآخر بنسبة 7.5% على عدم موافقتهم على هذا التأهيل.

أما نسبة 5% فهم غير موافقون بشدة على هذا التأهيل.

و هاتين الإجابتين الأخيرتين دالتين على عدم مسؤولية الأفراد و تقديرهم لها اتجاه المؤسسات العاملين فيها.

و بعد حساب المتوسط الحسابي و الذي يساوي 3.9 حيث يفسر أن الاتجاه العام للإجابة هي الإجابة الثانية أي هناك أغلب الأفراد موافقون على وجود تأهيل علمي و عملية للموظفين بالمؤسسة، خاصة هؤلاء الموظفين المكلفين بالرقابة، و هذا يتفق مع إجابة أفراد العينة.

4.مدى دور نظام الرقابة الداخلية في تسلسل الوظائف:

و قد كانت الإجابة عن هذا السؤال كما هو موضح في الجدول التالي:

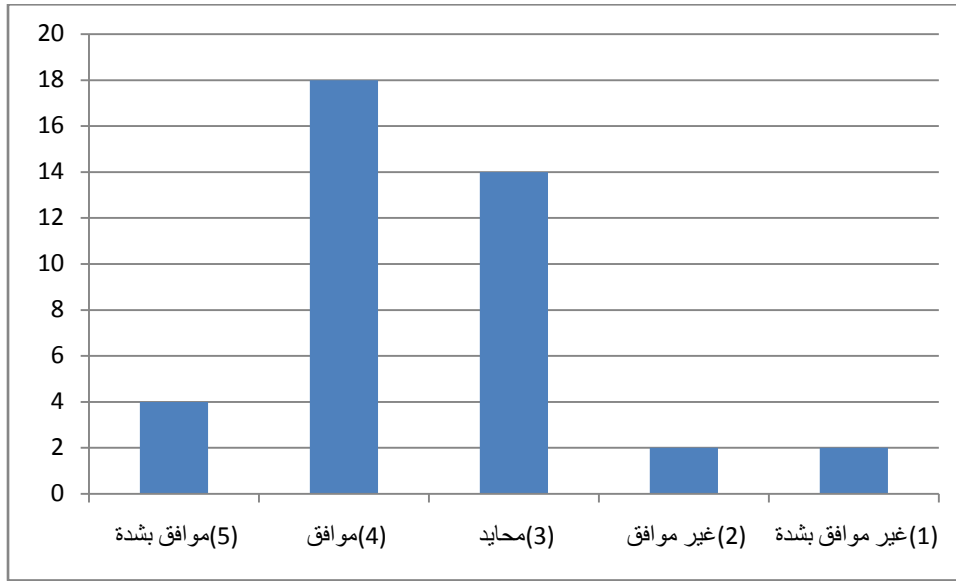
الجدول رقم (9): توزيع عينة الدراسة حسب دور النظام في تسلسل الوظائف و ترتيبها مع المؤشرات الاحصائية.

المؤشرات الإحصائية		التكرار	النسبة %	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	04	10	موافق بشدة (5)
0.9337	3.5	18	45	موافق (4)
		14	35	محايد (3)
		02	5	غير موافق (2)
		02	5	غير موافق بشدة (1)
		40	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان و برنامج Excel

و للإيضاح أكثر يمكن تمثيل الجدول السابق في تمثيل بياني:

الشكل رقم (11): تمثيل عينة الدراسة حسب مدى دور النظام في تسلسل الوظائف



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

لا بد من وجود تسلسل في الوظائف كل موظف حسب اختصاصه و تأهليه العلمي و ذلك لعدم تداخل المهام و تقليل الوقوع في الخطأ و اكتشاف الأخطاء بتعدد الموظفين في القيام بعملية ما، حيث يسمح هذا بمراقبة موظف عن طريق موظف آخر، إلا أن أفراد العينة لم يوافقوا بنسبة 5% على هذا الإجراء.

بينما 35% كانوا محايدون بشأن هذا.

و البعض منهم 5% من أفراد العينة لم يوافقوا و بشدة على دور نظام الرقابة الداخلية في تسلسل الوظائف.

أما فيما يخص المتوسط الحسابي و هو يساوي 3.5 فإنه يعطي تأكيد بأن أغلب

أفراد العينة أجابوا الإجابة الثانية أي موافقون على دور نظام الرقابة الداخلية في تسلسل الوظائف.

المحور الثالث: سلامة النظام المحاسبي في المؤسسات و كفاءته

1. دور نظام الرقابة الداخلية في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

حسب كانت نتائج هذا السؤال كالتالي:

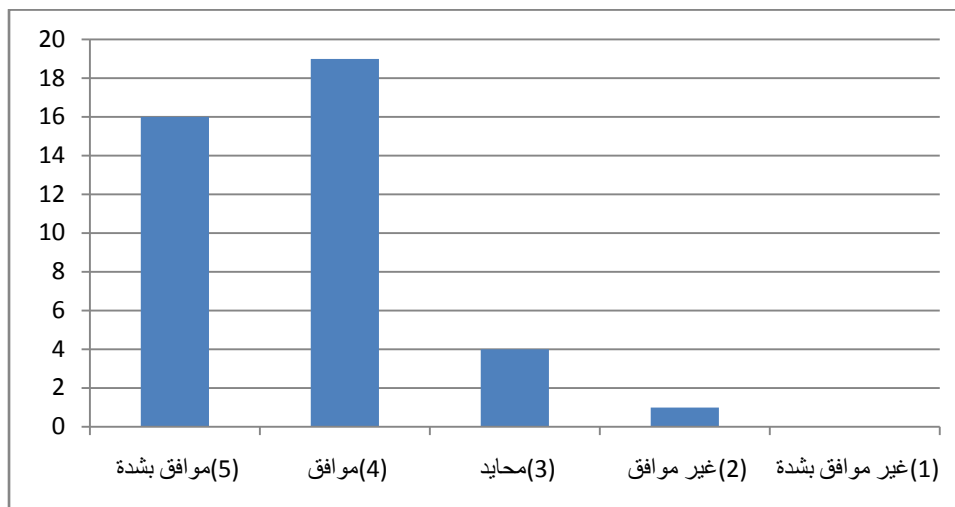
الجدول رقم (10) توزيع عينة الدراسة حسب دور النظام في تطبيق المبادئ المحاسبية مع المؤشرات الاحصائية.

المؤشرات الإحصائية		النسبة %	التكرار	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	40	16	موافق بشدة (5)
	4.25	47.5	19	موافق (4)
		10	04	محايد (3)
		2.5	01	غير موافق (2)
		00	00	غير موافق بشدة (1)
		100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان و برنامج Excel

يمكن تمثيل الجدول في رسم بياني للإيضاح أكثر.

الشكل رقم (12): تمثيل عينة الدراسة حسب دور النظام في تطبيق المبادئ المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel

من أجل صحة التسجيلات المحاسبية و الثقة بها للاعتماد عليها في إعداد التقارير، يجب تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و حسب الجدول السابق رقم 10 فإن أفراد العينة لا يؤكدون على هذا الإجراء و ذلك بنسبته 47.5% أما 40% فهي النسبة من أفراد العينة المؤكدة لذلك.

و لدينا المتوسط الحسابي يساوي 4.25 الذي يفسر أن معظم أفراد العينة يؤكدون الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و هم موافقون بشدة على هذا.

2- القيام بالمراجعة الدورية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم:

و تتضح الإجابة عن هذا السؤال في الجدول التالي:

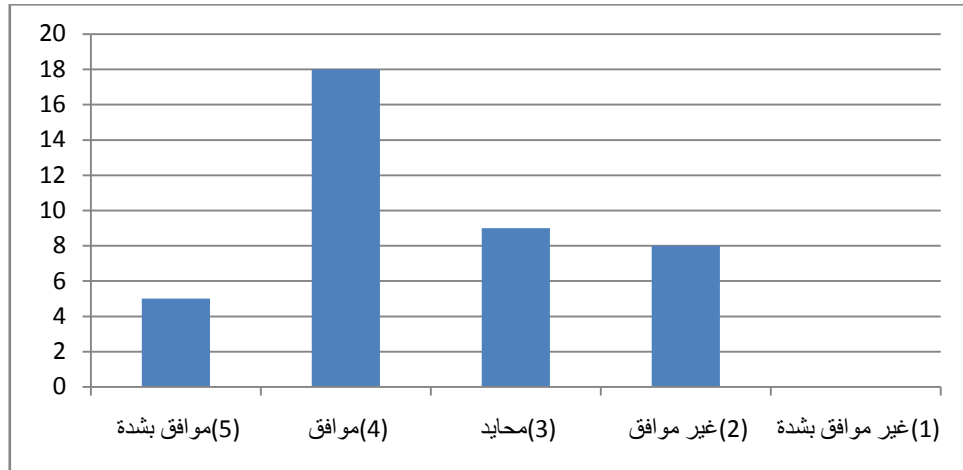
الجدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب القيام بالمراجعة الدورية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم مع المؤشرات الإحصائية.

المؤشرات الإحصائية		النسبة %	التكرار	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	12.5	05	موافق بشدة (5)
0.96077	3.5	45	18	موافق (4)
		22.5	09	محايد (3)
		20	08	غير موافق (2)
		00	00	غير موافق بشدة (1)
		100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج Excel

و للتوضيح أكثر يمكن تمثيل الجدول في رسم بياني:

الشكل رقم (11): تمثيل عينة الدراسة حسب القيام بالمراجعة الدورية لأعمال الموظفين



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على برنامج Excel

لتجنب الوقوع في الخطأ و منع ارتكاب أي انحراف أثناء سير النشاط للمؤسسة.

لا بد من القيام بالمراجعة الدورية لأعمال الموظفين بكل مصلحة أو قسم بالمؤسسة، و تصحيح أي خطأ أو انحراف قد يوجد و حسب هذا السؤال فإن أفراد العينة قد أجابوا:

وجود نسبة 45% وافقوا على القيام بالمراجعة الدورية.

بينما 22.5% كانوا محايدين.

و 12.5% من أفراد العينة قد وافقوا و بشدة على إجراء المراجعة.

بينما 20% لم يوافقوا على هذه المراجعة و هذا لعدم علمهم بأهمية هذه المراجعة و

مساهمتها في تحسين أداء الموظف.

أما المتوسط الحسابي 3.5 يؤكد أن معظم أفراد العينة يوافقون على وجود هذه

المراجعة الدورية لموظفي المؤسسة

2. دور نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة (القيام بالجرد الفعلي

للأصول الخاصة بالمؤسسة):

و كانت الإجابة على هذا السؤال كالتالي:

الجدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب الحفاظ على أصول المؤسسة مع

المؤشرات الإحصائية.

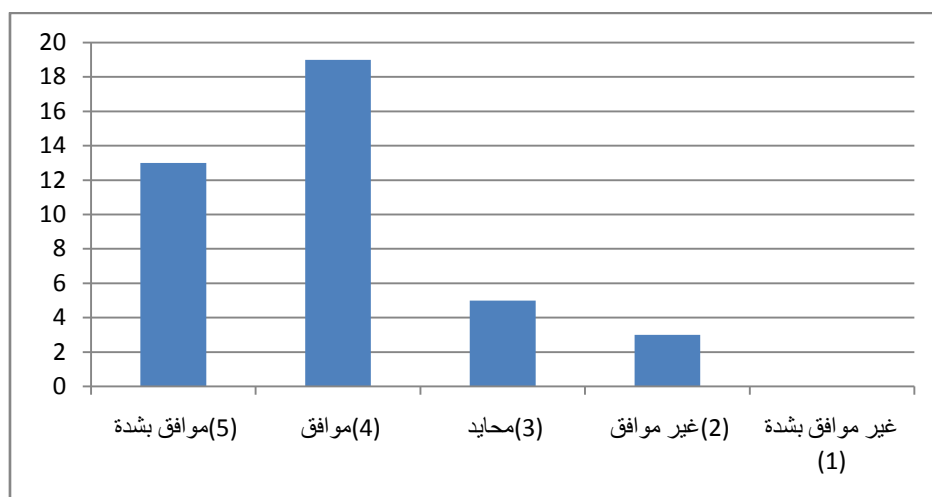
المؤشرات الإحصائية		النسبة %	التكرار	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	32.5	13	موافق بشدة (5)
0.87560	4.05	47.5	19	موافق (4)
		12.5	05	محايد (3)
		7.5	03	غير موافق (2)
		00	00	غير موافق بشدة (1)
		100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان و برنامج Excel.

كما يمكن توضيح هذا الجدول في الرسم البياني التالي:

الشكل رقم 14: تمثيل عينة الدراسة حسب الحفاظ على أصول المؤسسة مع المؤشرات

الإحصائية.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel

من أجل الحفاظ على الأصول المختلفة للمؤسسة يجب القيام بالجرد الفعلي للأصول

من فترة لأخرى، و فحص أسباب الاختلاف إن وجدت، و حسب ما أجاب به أفراد العينة:

فقد كانت نسبة 47.5% من أفراد العينة موافقون على هذا الجرد و ذلك لتيقنهم بمدى أهمية بالنسبة للمؤسسة.

أما 32.5% فقد وافقوا بشدة على القيام بالجرد الفعلي للأصول و منهم 12.5% محايدون.

و 7.5% غير موافقين على هذا الجرد الفعلي للأصول الخاصة بالمؤسسة، و ذلك لعدم إدراكهم لأهمية الجرد للمؤسسة، و ضمان سير نشاطها.

و عند حساب المتوسط الحسابي وجدناه 4.05 و هو يفسر أن الاتجاه العام للإجابة هو الإجابة الثانية، أي موافقة معظم أفراد العينة دور نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة من خلال القيام بالجرد الفعلي للأصول الخاصة بالمؤسسة.

المحور الرابع: كفاءة الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة الداخلية

1. وجود هيكل تنظيمي رقابي متكامل يصمم من طرف الإدارة:

و تكون الإجابة عن هذا السؤال في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب وجود هيكل تنظيمي رقابي مع المؤشرات

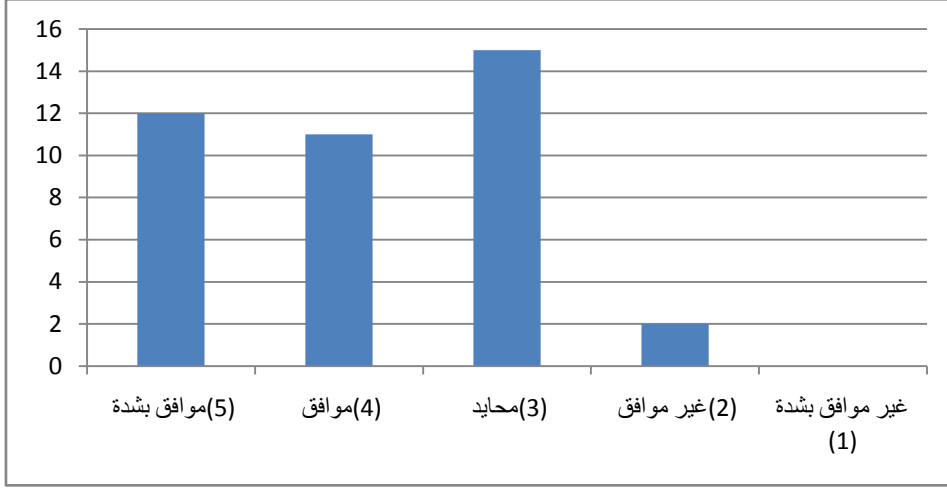
الإحصائية.

المؤشرات الإحصائية		النسبة %	التكرار	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	30	12	موافق بشدة (5)
0.93060	3.825	27.5	11	موافق (4)
		37.5	15	محايد (3)
		5	02	غير موافق (2)
		00	00	غير موافق بشدة (1)
		100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان و برنامج Excel

و للإيضاح أكثر يمكن تمثيل الجدول في الرسم التالي:

الشكل رقم (15) تمثيل عينة الدراسة حسب وجود هيكل تنظيمي رقابي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

من أجل توفير مناخ ملائم لوضوح الإجراءات و الأهداف التي تصبوا المؤسسة لتحقيقها، يجب توافر هيكل تنظيمي رقابي كفاء في المؤسسة و يصمم من طرفها و لكن من خلال الجدول رقم (13) وجدنا:

أغلب العينة أي 37.5% محايدون عن وجود هيكل تنظيمي رقابي.

أما 30% من أفراد العينة وافقوا بشدة على وجوده و ذلك لإدراكهم من مدى فعاليته في تحقيق الأهداف.

و أكد 27.5% من أفراد العينة موافقتهم على وجود هذا الهيكل بالمؤسسة بينما البعض 5% لم يوافق على وجوده و ذلك لجهلهم بأهميته في تحسين الأداء بالنسبة للمؤسسة.

أما إذا نظرنا إلى المتوسط الحسابي بقيمة 3.825 و يعني التأكيد على الاتجاه العام للإجابة هي الإجابة الثانية أي أن هناك وجود لهيكل تنظيمي رقابي متكامل يصمم من طرف الإدارة، و هذا ما يدل على موافقة أفراد العينة على وجوده.

المحور الخامس: مدى أهمية أدوات نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

1. مدى إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها:

و قد كانت إجابة أفراد العينة في الجدول التالي:

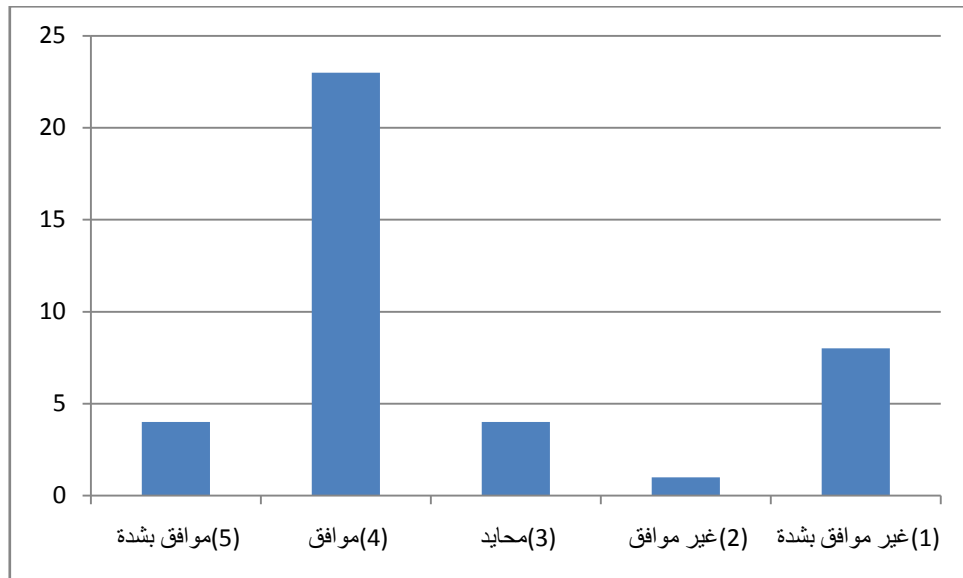
الجدول رقم (14): توزيع عينة الدراسة حسب مدى إشراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة

في إعدادها مع المؤشرات الإحصائية.

المؤشرات الإحصائية		التكرار	النسبة %	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	04	10	موافق بشدة (5)
1.31168	3.35	23	57.5	موافق (4)
		04	10	محايد (3)
		01	2.5	غير موافق (2)
		08	20	غير موافق بشدة (1)
		40	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان و برنامج Excel.

و للإيضاح أكثر يمكن تمثيل هذا الجدول في رسم بياني:



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel

يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها و ذلك لتحسيسهم بالمسؤولية الملقاة عليهم و تحفيزهم على العمل بدقة و اتقان للوصول إلى الأداء المخطط له، من الجدول رقم (14) نجد أن:

نسبة 57.5% موافقين على وجود هذه السياسة.

أما 10% فموافقون بشدة على إشراك جميع المسؤولين في إعداد الموازنة.

بالإضافة إلى 20% غير موافقين بشدة على إشراك جميع المسؤولين و ذلك لأنهم لا يدركون الدور الذي يلعبه مشاركتهم فيها.

أما 2.5% و هي نسبة ضئيلة غير موافقين أيضا.

و 10% من أفراد العينة محايدين.

و من خلال المتوسط الحسابي و هو يساوي 3.35 هو أن أغلب أفراد العينة

محايدون فيما يخص إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها.

2. محاسبة المسؤولين عن الأخطاء المرتكبة:

و الجدول التالي يظهر نتائج الإجابة عن هذا السؤال:

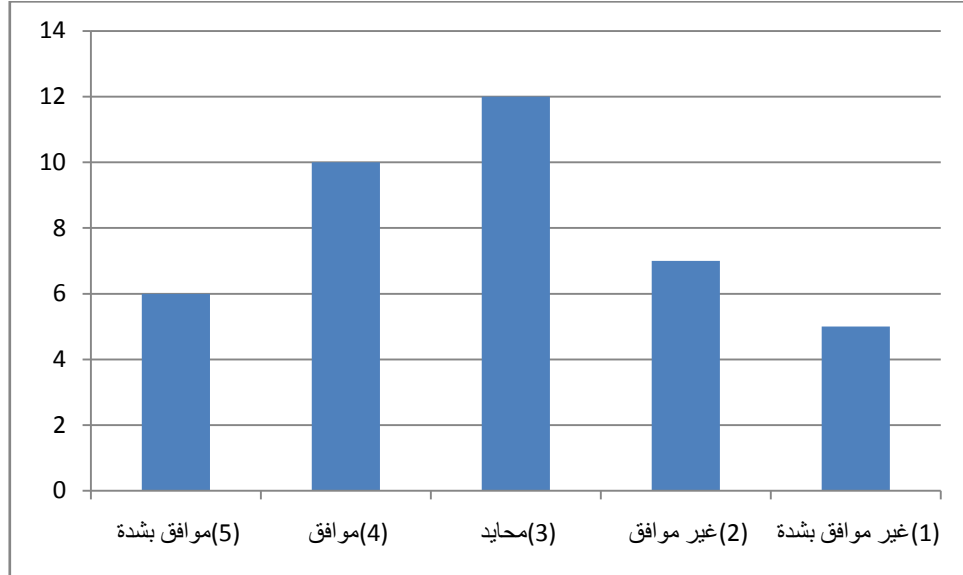
الجدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب محاسبة المسؤولين عن الأخطاء المرتكبة

المؤشرات الإحصائية		النسبة %	التكرار	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	15	06	موافق بشدة (5)
1.24422	3.125	25	10	موافق (4)
		30	12	محايد (3)
		17.5	07	غير موافق (2)
		12.5	05	غير موافق بشدة (1)
		100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان و برنامج Excel.

و يمكن إيضاح هذا الجدول في التمثيل البياني التالي:

الشكل (17): تمثيل عينة الدراسة حسب محاسبة المسؤولين عن الأخطاء المرتكبة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel

إن وجود الأخطاء في القوائم المالية راجع إلى تهاون أحد المسؤولين، و لا بد من محاسبته عن الخطأ المرتكب، لعدم ارتكابه مستقبلاً، لذا أظهر الجدول رقم (15) أن:

نسبة 30% من أفراد العينة محايدون.

و 25% موافقون على محاسبة المسؤولين.

بالإضافة 15% من أفراد العينة موافقون بشدة على هذه السياسة.

بينما 17.5% غير موافقين على هذه المحاسبة.

و أيضا 12.5% غير موافقين و بشدة عليها، و ذلك لأن أفراد هاتين الإجابتين الأخيرتين ليس لديهم أي فكرة عن مدى مساهمة هذه السياسة في تحسين نشاط المؤسسة و كفاءته و خلوه من الأخطاء و السير الجيد له.

أما فيما يخص المتوسط الحسابي 3.125 فيفسر أن التأكيد على الاتجاه العام للإجابة هي الإجابة 3 أي أن معظم أفراد العينة محايدون فيما يخص محاسبة المسؤولين عن الأخطاء المرتكبة.

3. مدى وجود اختلاف بين الأداء الفعلي و الأداء التقديري في الموازنة:

و كانت نتيجة الإجابة عن هذا السؤال كما هو موضح بالجدول

الجدول رقم (16): توزيع عينة الدراسة حسب مدى وجود الاختلاف بين الأداء الفعلي و

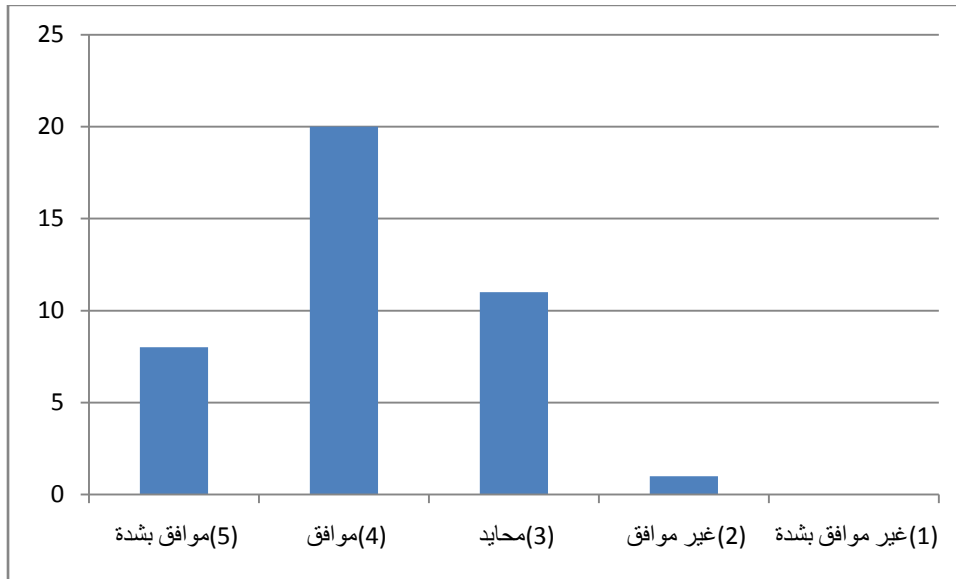
التقديري.

المؤشرات الإحصائية		النسبة %	التكرار	الإجابة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	20	08	موافق بشدة (5)
0.75744	3.875	50	20	موافق (4)
		27.5	11	محايد (3)
		2.5	01	غير موافق (2)
		00	00	غير موافق بشدة (1)
		100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان و برنامج Excel

و من أجل الإيضاح أكثر يمكن تمثيل الجدول في الرسم البياني التالي:

الشكل رقم (18): تمثيل عينة الدراسة حسب مدى وجود الاختلاف بين الأداء الفعلي و التقديري.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج Excel

من أدوات نظام الرقابة الداخلية تقييم الأداء، حيث يعمل على تحديد الاختلاف بين الأداء الفعلي و الأداء التقديري في الموازنة، و معرفة الأسباب المؤدية لهذا الاختلاف و المسؤولين عنه، و حسب إجابة أفراد العينة عن هذا السؤال تم الحصول على أن: نسبة 50% من أفراد العينة موافقون على وجود اختلاف بين الأداء الفعلي و التقديري في الموازنة.

بينما كانت نسبة 27.5% من أفراد العينة محايدون.

أما البعض فأكد بنسبة 20% أنهم موافقون بشدة على وجود اختلاف بين الأداء الفعلي و التقديري.

بينما 2.5% من أفراد العينة على أنهم غير موافقون على وجود اختلاف بين الأداء الفعلي و الأداء التقديري، و هي نسبة ضئيلة جدا.

كما تسمح قيمة المتوسط الحسابي 3.875 بالتأكيد على أن الاتجاه العام للإجابة هي الإجابة الثانية موافقة على وجود اختلاف بين الأداء الفعلي و التقديري في الموازنة.

4. إنشاء مراجعة داخلية للمؤسسة:

و بعد الإجابة عن هذا السؤال تم تحصيل هذه النتيجة المبينة في الجدول.

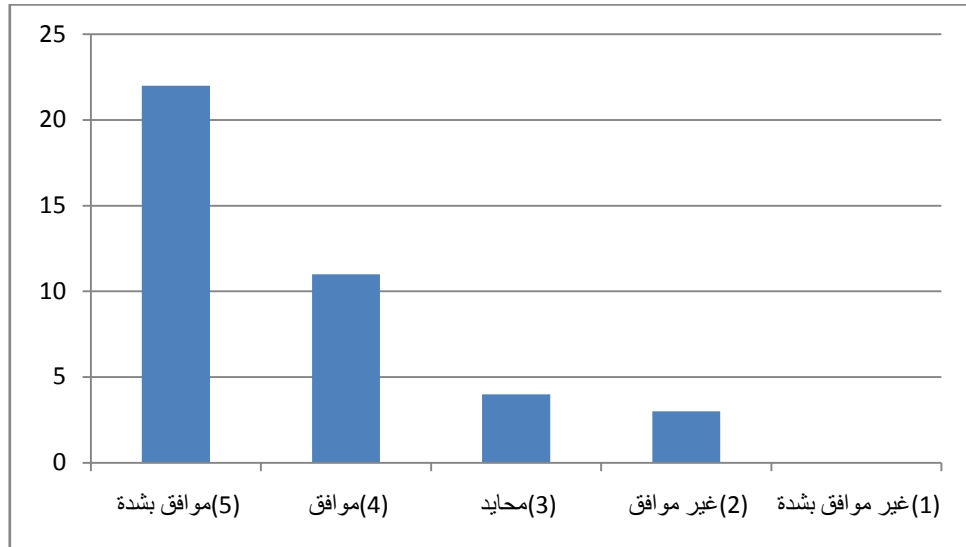
الجدول رقم (17): توزيع عينة الدراسة حسب إنشاء مراجعة داخلية للمؤسسة.

المؤشرات الإحصائية		التكرار	النسبة %	الإجابة
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	22	55	موافق بشدة (5)
4.3	0.93918	11	27.5	موافق (4)
		04	10	محايد (3)
		03	7.5	غير موافق (2)
		00	00	غير موافق بشدة (1)
		40	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان و برنامج Excel

كما يمكن التوضيح أكثر في التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم (19): تمثل عينة الدراسة حسب إنشاء مراجعة داخلية للمؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

المراجعة الداخلية هي إحدى أدوات نظام الرقابة الداخلية من أجل معرفة صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة، و كذا مدى تطبيقها للإجراءات المتخذة، و حسب إجابة أفراد العينة على السؤال:

أكد نسبة 55% من أفراد العينة بالموافقة بشدة على وجود المراجعة الداخلية في المؤسسة.

بينما كانت نسبة 11% قد أكدوا بموافقتهم على وجود المراجعة الداخلية.

بينما 10% قد كانوا محايدين بالنسبة لوجود مراجعة داخلية و أخيرا قد أكد نسبة

7.5% من أفراد العينة بعدم موافقتهم على وجود المراجعة الداخلية، و هذا لإهمال المؤسسات للدور الذي تلعبه.

و بينما من خلال المتوسط الحسابي نجد أن الاتجاه العام للإجابة هي الإجابة الأولى، أي أن أفراد العينة موافقون و بشدة على وجود مراجعة داخلية في المؤسسات محل الدراسة.

المطلب الثالث: عرض تحليل نتائج الاستبيان حسب البرنامج الإحصائي SPSS

01 - عرض و تحليل أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

جدول رقم (18): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

الترتيب	مستوى المرافقة	مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	رقم العبارة
4	عالي جدا	0.000	56.436	0.49029	4.3750	وجود دليل إجراءات و سياسات يتم اتباعها من طرف الموظفين في أداء أعمالهم	1.
5	عالي	0.000	43.123	0.61966	4.2250	يتم تعديل بعض الإجراءات أو السياسات من فترة لأخرى، حسب اختلاف الظروف في المؤسسة	2.
11	عالي	0.000	24.783	0.92508	3.6250	هناك بعض المخالفات للسياسات و الإجراءات الموضوعية	3.
2	عالي جدا	0.000	56.205	0.50637	4.50	وجود هيكل تنظيمي بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة و يوضح خطوط السلطة و المسؤولية	4.
6	عالي	0.000	31.289	0.84391	4.175	اختصاصات كل إدارة أو قسم محددة بطريقة واضحة و ملائمة للعاملين داخل المؤسسة	5.
3	عالي جدا	0.000	51.076	0.55412	4.475	تقسيم العمل بين الأفراد العاملين داخل كل إدارة قسم	6.
13	متوسط	0.000	16.988	1.21924	3.275	يتم عمل اختيارات خاصة للمتقدمين لشغل الوظائف الرقابية في المؤسسة	7.
10	عالي	0.000	20.996	1.15220	3.825	وجود تأهيل علمي للموظفين بالمؤسسة	8.
9	عالي جدا	0.000	19.075	1.28477	3.875	وجود حصص تدريبية للموظفين العاملين بالمؤسسة	9.
14	متوسط	0.000	15.476	1.36907	3.350	وجود تنقلات بين الموظفين سواء إلى الأعلى و هي الترقية أو إلى الأسفل نتيجة عقوبة	10.
1	عالي	0.000	68.505	0.43853	4.750	لكل موظف الحق في الإجازة	11.

السنوية						جدا
12.	وجود ترتيب في الوظائف كل موظف حسب اختصاصه	3.975	1.09749	22.907	0.000	عالي
13.	عدم تداخل المهام و تسلسل الوظائف لتنفيذ الواجبات	3.50	0.93370	23.708	0.000	عالي
14.	وجود إجراءات رقابية لاكتشاف الانحرافات و القيام بالإجراءات اللازمة لتصحيحها	3.975	0.69752	36.042	0.000	عالي
15.	مواكبة التطور التكنولوجي	3.00	1.46760	12.928	0.000	متوسط
16.	المجموع	3.9267	0.82962	29.935	0.000	عالي
قدرت T الجدولة بـ 1.6853 عند مستوى الدلالة 0.05 و درجة الحرية 39						

المصدر: من إعداد الطالبة إعتقاد على برنامج SPSS

و قد تم تحديد مستوى الموافقة بحسب قيمة المتوسط لكل عبارة، حيث تم تحديد المدى

لمعرفة طول الفئة (5 - 1) / 5 = 0.8 و منه نحصل على المجالات التالية:

مجال الإلإى	متوسط الحسابي	من 01 إلى	من 1.80 إلى	من 2.60 إلى	من 3.40 إلى	من 4.20 إلى
		1.80	2.60	3.40	4.20	5
مستوى التطبيق	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	عالي	عالي جدا	

و قد تم ترتيب العبارات حسب أهميتها في المحور و ذلك بالاعتماد على أكبر قيمة

متوسط في المحور.

إذن من خلال الجدول السابق نجد:

• احتلت العبارة رقم 11 المرتبة الأولى بمتوسط إحساس حسابي بلغ 4.750 و

انحراف معياري 0.43853 و بلغت قيمة T المحسوبة 68.505 و هي أكبر من قيمة T

الجدولية و التي بلغت 1.6853، و هذا يعني أن العبارة رقم 11 ذات دلالة إحصائية و

إيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي جدا على أن لكل موظف الحق في

الإجازة السنوية و العطل الرسمية.

• احتلت الفقرة رقم 4 المرتبة الثانية بمتوسط 4.50 و انحراف معياري

0.50637، بحيث بلغت قيمة T المحسوبة 56.205 و هي أكبر من T الجدولية، مما

يعني أمن العبارة 4 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي جدا على وجود هيكل تنظيمي يبين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة و يوضح خطوط السلطة و المسؤولية.

• احتلت العبارة رقم 6 المرتبة الثالثة بمتوسط 4.475 و انحراف معياري 0.55412 و قدرت T المحسوبة 51.076 و هي أكبر من T الجدولية المقدر بـ 1.6853، و هذا يفسر بأن العبارة 6 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي جدا على تقسيم العمل بين الأفراد العاملين داخل كل قسم.

• احتلت العبارة رقم 1 المرتبة الرابعة بمتوسط 4.3750 و انحراف معياري قدر بـ 0.490290 و بلغت T المحسوبة 56.436 و هي أكبر من T الجدولية، و من هذا نستنتج أن العبارة 1 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي جدا على وجود دليل إجراءات و سياسات إدارية يتم إتباعها من طرف الموظفين في المؤسسة أثناء أداء أعماله.

• احتلت العبارة 20 المرتبة الخامسة بمتوسط 4.2250 و انحراف معياري قدره 0.61965 و قدرت T المحسوبة بـ 43.123 و هي أكبر من T الجدولية المقدر بـ 1.6853 و هذا يعني أن العبارة 2 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي على أنه يتم تعديل الإجراءات و السياسات من فترة لأخرى، حسب اختلاف الظروف في المؤسسات.

• احتلت العبارة 5 المرتبة السادسة بمتوسط 4.175 و انحراف معياري 0.84391 و T المحسوبة 31.289 و هي أكبر من T الجدولية 1.6853، و هذا يعني أن العبارة ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي على اختصاصات كل إدارة أو قسم محددة بطريقة واضحة ملائمة للعاملين داخل المؤسسات.

• احتلت العبارة رقم 14 المرتبة السابعة بمتوسط 3.975 و انحراف معياري 0.69752 و قدرت T المحسوبة 36.042 و هي أكبر من T الجدولية، و هذا يفسر أن

العبارة 5 ذات دلالة إحصائية وإيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي على وجود إجراءات رقابية لاكتشاف الانحرافات و القيام بالإجراءات اللازمة لتصحيحها.

- احتلت العبارة رقم 12 المرتبة الثامنة بمتوسط قدرة 3.975 و انحراف معياري 1.09749، و قد بلغت T المحسوبة 22.907 و هي أكبر من T الجدولية التي قدرت بـ 1.6853، و هذا يعني أن العبارة 12 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي على وجود ترتيب في الوظائف كل موظف حسب اختصاصه.

- احتلت العبارة رقم 9 المرتبة التاسعة بمتوسط قدره 3.875 و انحراف معياري 1.28477، حيث بلغت T المحسوبة 19.075، أما T الجدولية فقدت بـ 1.6853 و هي أقل من T المحسوبة، و هذا يعني أن العبارة 9 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد العينة موافقون بمستوى عالي على وجود حصص تدريبية للموظفين العاملين بالمؤسسة.

- احتلت العبارة رقم 8 المرتبة العاشرة بمتوسط قدره 3.825 و انحراف معياري 1.15220، أما T المحسوبة 20.996 و هي أكبر من T الجدولية، أي أن العبارة 8 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، و هذا يعني أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي على وجود تأهيل علمي و عملي للموظفين بالمؤسسة.

- احتلت العبارة رقم 3 المرتبة الحادية عشر بمتوسط 3.625 و انحراف معياري 0.92508، و T المحسوبة 24.783 و هي أكبر من T الجدولية. أي أن العبارة ذات دلالة إحصائية و إيجابية. و يعني أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي على وجود مخالفات و للسياسات و الإجراءات الموضوعية من قبل إدارة المؤسسة.

- احتلت العبارة 13 المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي 3.50 و انحراف معياري 0.93370 أما T المحسوبة فقدت بـ 23.708 و أكبر من T الجدولية، لذا فإن العبارة 13 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي على عدم تداخل المهام و تسلسل الوظائف لتنفيذ الواجبات.

- احتلت العبارة 7 المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي 3.275 و انحراف معياري 1.21924 و T المحسوبة 16.988 و هي أكبر من T الجدولية، و هذا يعني أن العبارة 7 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى متوسط على عمل اختبارات خاصة للمتقدمين لشغل الوظائف الرقابية في المؤسسة.
- احتلت العبارة رقم 10 المرتبة الرابعة عشر بمتوسط 3.350 و انحراف معياري 1.36907 أما T المحسوبة فبلغت 15.476 و هي أكبر من T الجدولية 1.6853 و هذا يعني أن العبارة 10 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى متوسط على وجود تنقلات بين الموظفين سواء إلى الأعلى أو إلى الأسفل.
- احتلت العبارة 15 المرتبة الخامسة عشر بمتوسط 3.00 و انحراف معياري 1.46760، و T المحسوبة 12.928 أما T الجدولية 1.6853 و هي أقل من T المحسوبة و على هذا فإن العبارة 15 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى متوسط على مواكبة التطور التكنولوجي.
- و بصفة عامة من خلال إجمالي فقرات المحور فقرات المحور الثاني نجد المتوسط الحسابي يقدر بـ 3.9267 و الانحراف المعياري هو 0.82962 أما القيمة الإحصائية لنا المحسوبة بلغت 29.935 و هي أكبر من T الجدولية و هذا يدل على أن المحور دال إحصائياً أي أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي على توفر العناصر الإدارية في المؤسسات محل الدراسة.

2- عرض و تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

جدول رقم (19): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	مستوى المرافقة	الترتيب
1.	القيام بالمراجعة الدولية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم	3.50	0.96077	23.040	0.000	عالي	16
2.	لا يمكن التسجيل المحاسبي في دفاتر المؤسسة لأي مستند إلا إذا	4.425	0.81296	34.425	0.000	عالي جدا	3

						كان هذا الأخير يحمل توقيع الموظفين المختصين بإنشائه	
13	عالي	0.000	30.284	0.84580	4.05	إثبات العمليات بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة عند وقوع الحدث	.3
11	عالي	0.000	35.684	0.73554	4.150	يتم شرح القيود اليومية في الدفاتر و السجلات	.4
6	عالي جدا	0.000	45.686	0.58835	4.250	إجراء المطابقة بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات	.5
4	عالي جدا	0.000	33.004	0.83359	4.350	وجود قسم خاص للقيام بالعمليات المحاسبية الصة بالمشتريات	.6
5	عالي جدا	0.000	39.424	0.69384	4.325	وجود قسم خاص للقيام بالعمليات المحاسبية المتعلقة بالمبيعات	.7
1	عالي جدا	0.000	39.547	0.71567	4.475	القيام بالمطابقة بين فواتير الشراء و أوامر الشراء و وصولات الاستلام	.8
12	عالي	0.000	24.609	1.04728	4.075	القيام بالمطابقة بين فواتير البيع و طلبات الشراء الواردة من العملاء	.9
7	عالي جدا	0.000	38.013	0.70711	4.250	القيام بالمطابقة و مقارنة البيانات الواردة بسجلات المخازن مع البيانات في الجرد الفعلي للمخازن	.10
2	عالي جدا	0.000	44.004	0.63599	4.425	فحص فواتير البيع و الشراء و التأكد من العمليات الحسابية و الأسعار و التحقق من شروط الشراء و البيع	.11
15	عالي	0.000	27.079	0.91672	3.925	إجراء مقارنة دورية بين كميات المشتريات و كميات الإنتاج مع كميات المبيعات و كميات المخزون	.12
9	عالي	0.000	34.815	0.76753	4.225	إتباع القيد المزدوج و استخدام حسابات المراقبة و اتباع موازين المراجعة الدورية و اعتماد قيود	.13

التسوية							
14	القيام بمراقبة النقديات و المبالغ الداخلية و الخارجية منها و معرفة أسباب فعل ذلك	4.175	0.71208	37.082	0.000	عالي	10
15	صحة التسجيلات المحاسبية حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للاعتماد عليها في إعداد التقارير	4.250	0.74248	36.202	0.000	عالي جدا	8
16	القيام بالجرد الفعلي للأصول الخاصة للمؤسسة بصفة دورية، و فحص أسباب الاختلاف إن وجدت	4.050	0.87560	29.254	0.000	عالي	14
-	المجموع	4.1813	0.73200	36.127	0.000	عالي	-

T المجدولة هي 1.6853 عند مستوى الدلالة 0.05 و درجة الحرية 39

المصدر: من إعداد الطالبة إعتامد على برنامج SPSS

إذن من خلال الجدول نجد أن:

- احتلت العبارة رقم 08 المرتبة الأولى بمتوسط قدره 4.4750 و انحراف معياري يقدر بـ 0.71567 أما قيمة T فهي 39.547 أي أكبر من T الجدولية و هذا يعني أن العبارة 08 ذات دلالة إحصائية و إيجابية و ذلك يفسر أن أفراد العينة يوافقون على القيام بالمطابقة بين فواتير الشراء و أوامر الشراء و وصولات الاستلام بمستوى عالي جدا.
- احتلت العبارة 11 المرتبة الثانية بمتوسط 4.425 و انحراف معياري 0.63599 و T المحسوبة بلغت 44.004 و هي أكبر من T الجدولية أي أن العبارة 11 دالة إحصائية و إيجابية و ذلك يفسر أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي جدا على فحص فواتير البيع و الشراء و التأكد من العمليات الحسابية و الأسعار و التحقق من شروط البيع و الشراء.
- احتلت العبارة 2 المرتبة الثالثة بمتوسط بلغ 4.425 و انحراف معياري 0.81296 و T المحسوبة بلغت 34.425 و هي أكبر من T الجدولية 1.6853، أي أن العبارة 02 ذات دلالة إحصائية و إيجابية و يعني أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي جدا على أنه لا

يمكن التسجيل الحاسبي في دفاتر المؤسسة لأي مستند إلا إذا كان هذا الأخير يحمل توقيع الموظفين المختصين بإنشائه.

- احتلت العبارة 6 المرتبة الرابعة بمتوسط بلغ 4.350 و انحراف معياري 0.83359 أما T المحسوبة فبلغت 33.004 و هي أكبر من T الجدولية و هذا يعني أن العبارة 06 دالة إحصائيا و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي جدا على وجود قسم خاص للقيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالمشتريات.
- احتلت العبارة 7 المرتبة الخامسة بمتوسط قدره 4.325 و انحراف معياري 0.69384 و T المحسوبة 39.424 أما T الجدولية فبلغت 1.6853 و هي أقل من T المحسوبة، أي أن العبارة 7 دالة إحصائيا و إيجابية، و يعني أن أفراد العينة موافقون بمستوى عالي جدا على وجود قسم خاص بالعمليات المحاسبية المتعلقة بالمبيعات.
- احتلت العبارة 5 المرتبة السادسة بمتوسط 4.250 و انحراف معياري 0.58835 و T المحسوبة 45.686 و هي أكبر من T الجدولية، أي أن العبارة 5 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، و يعني موافقة أفراد العينة و بمستوى عالي جدا على إجراء المطابقة بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات في المؤسسات المدروسة.
- احتلت العبارة 10 المرتبة السابعة بمتوسط 4.250 و انحراف معياري 0.70711 و T المحسوبة 38.013 و هي أكبر من T الجدولية، مما يدل على أن العبارة 10 دالة إحصائيا و إيجابية، أي أن أفراد العينة موافقون على أن القيام بمطابقة و مقارنة البيانات الواردة بسجلات المخازن مع البيانات في الجرد الفعلي للمخازن مطبق في المؤسسات محل الدراسة و بمستوى عالي جدا.
- احتلت العبارة 15 المرتبة الثامنة بمتوسط 4.250 و انحراف معياري 0.74248 و T المحسوبة 36.202 و هي أكبر من T الجدولية، أي أن العبارة 15 دالة إحصائيا و إيجابية، و ذلك يعني أن أفراد العينة يوافقون على أن التسجيلات المحاسبية حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للاعتماد عليها في إعداد التقارير و بمستوى عالي جدا.

- احتلت العبارة 13 المرتبة التاسعة بمتوسط 4.225 و انحراف معياري 0.7653 و T المحسوبة 34.815 و هي أكبر من T الجدولية البالغة 1.6853، و يعني أن العبارة 13 هي دالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي على إتباع المزوج و استخدام حسابات المراقبة و إتباع موازين المراجعة الدورية و اعتماد قيود التسوية.
- احتلت العبارة 14 المرتبة العاشرة و ذلك بمتوسط 4.175 و انحراف معياري قدره 0.71208 و T المحسوبة تساوي 37.082 و T الجدولية هي 1.6853 و نستنتج أن T المحسوبة أكبر من الجدولية، مما يدل على أن العبارة 14 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، وهذا يعني موافقة أفراد العينة و بمستوى عالي على القيام بمراقبة النقديات و المبالغ الداخلية و الخارجية منها، و معرفة أسباب فعل ذلك في المؤسسات المدروسة.
- احتلت العبارة 4 المرتبة الحادية عشر بمتوسط قدر ب 4.150 و انحراف معياري 0.73554 و T المحسوبة 35.684 و هي أكبر من T الجدولية و هذا أكبر من T الجدولية و هذا يفسر أن العبارة 4 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي القيام بتسريح القيوم اليومية.
- احتلت العبارة 9 المرتبة الثانية عشر بمتوسط 4.075 و انحراف معياري 1.04728 و T المحسوبة 24.609 و هي أكبر من T الجدولية، أي أن العبارة 9 دالة إحصائية و إيجابية، و يعني أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على القيام بالمطالبة بين فواتير البيع و طالبات الشراء الواردة من العملاء في المؤسسات محل الدراسة.
- احتلت العبارة 3 المرتبة الثالثة عشر بمتوسط قدره 4.05 و انحراف معياري 0.84580 و T المحسوبة 30.284 و هي أكبر من T الجدولية، أي أن العبارة 3 دالة إحصائية و إيجابية، و يعني أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على إثبات العمليات بالدفاتر المحاسبية للمؤسسات محل الدراسة فور وقوعها.
- احتلت المرتبة الرابعة عشر العبارة رقم 16 حيث أن المتوسط يساوي 4.050 و انحراف معياري 0.87560 و T المحسوبة قدرت ب 29.254 و هي أكبر من T الجدولية

المقدرة بـ 1.6853، و هذا يدل على أن العبارة رقم 16 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون بمستوى عالي على القيام بالجرد الفعلي للأصول الخاصة للمؤسسة بصفة دورية، و القيام بفحص أسباب الاختلافات إن وجدت.

• احتلت المرتبة الخامسة عشر العبارة رقم 12 بمتوسط 3.925 و انحراف معياري 0.91672 و T المحسوبة قدرت بـ 27.079 و هي أكبر من T الجدولية، و هذا يدل على أن العبارة 12 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على إجراء مقارنة دورية بين كميات المشتريات و كميات الإنتاج مع كميات المبيعات و كميات المخزون.

• احتلت المرتبة السادسة عشر و الأخيرة العبارة رقم 01 بمتوسط 350 و انحراف معياري 0.96077 و T المحسوبة 23.040 و T الجدولية 1.6853، و هذا يدل على أن العبارة 01 دالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على القيام بالمراجعة الدورية لأعمال موظفي المؤسسات محل الدراسة.

• و بصفة عامة من خلال إجمالي عبارات المحور الثالث نجد أن: المتوسط الحسابي للمحور يقدر بـ 4.1813 و الانحراف المعياري هو 0.73200، أما قيمة T المحسوبة بلغت 36.127 أما قيمة T الجدولية فهي 1.6853 و هي أقل من T المحسوبة. و يعني أن المحور الثالث دال إحصائياً و إيجابي أي أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي على وجود نظام محاسبي كفاء في المؤسسات محل الدراسة.

3- عرض و تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع

جدول رقم (20): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	مستوى المرافقة	الترتيب
1.	التزام الموظفي المؤسسة بتأدية أعمالهم على أكمل وجه	3.8750	0.82236	29.801	0.000	عالي	6
2.	عدم ممارسة أي ضغوطات على المكلفين بالرقابة	3.8500	0.89299	27.267	0.000	عالي	7

8	عالي	0.000	25.995	0.93060	3.8250	وجود برنامج تنظيمي رقابي متكامل يصمم من طرف الإدارة	3.
2	عالي جدا	0.000	37.779	0.71567	4.275	فعالية البرنامج التنظيمي للرقابة يتوقف على سياسات و تصرفات مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة و هذه التصرفات تنعكس على سلوك العاملين بالمؤسسة	4.
3	عالي	0.000	43.715	0.60764	4.20	يوفر الهيكل التنظيمي الرقابي للمؤسسة إطار لتخطيط و تنفيذ و مراقبة و مراجعة أنشطتها لتحقيق الأهداف الواسعة للمؤسسة	5.
1	عالي جدا	0.000	48.230	0.56387	4.30	تحديد مخاطر العمل المتعلقة بإعداد التقارير و اتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر و معرفة الأسباب المؤيدة لها	6.
4	عالي	0.000	42.224	0.59914	4.00	وجود قنوات اتصال مع الإدارة و المكلفين بالرقابة في الداخل و الخارج بشأن الأمور الخاصة بإعداد التقارير	7.
5	عالي جدا	0.000	45.226	0.55238	3.950	القيام بمتابعة عناصر نظام الرقابة داخل المؤسسة من خلال أنشطة مستمرة تتابعها خطوة بخطوة	8.
-	عالي	0.000	39.191	0.65105	4.0344	المجموع	

قدرت T الجدولية هي 1.6853 عند مستوى الدلالة 0.05 و درجة الحرية 39

المصدر: من إعدادا الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

- احتلت العبارة 6 المرتبة الأولى بمتوسط قدره 4.30 و انحراف معياري 0.56387 و T المحسوبة بلغت 48.230 و هي أكبر من T الجدولية 1.6853 أي أن العبارة 6 هي دالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة موافقون بمستوى عالي جدا على تحديد مخاطر العمل المتعلقة بإعداد التقارير واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر و معرفة الأسباب المؤيدة لها.

- احتلت العبارة 4 المرتبة الثانية بمتوسط 4.275 و انحراف معياري 0.71567 و T المحسوبة قدرت ب 37.779 و هي أكبر من T الجدولية، أي أن العبارة 4 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي جدا على فعالية الهيكل التنظيمي للرقابة يتوقف على سياسات و تصرفات مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة و هذه التصرفات تنعكس على سلوك العاملين بالمؤسسات محل الدراسة.
- احتلت العبارة 5 المرتبة الثالثة بمتوسط 4.20 و انحراف معياري 0.60764 أما T المحسوبة فبلغت 43.715 أكبر من T الجدولية أي أن العبارة 5 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، و هذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن الهيكل التنظيمي الرقابي للمؤسسات المدروسة يوفر إطار لتخطيط و تنفيذ و مراقبة و مراجعة أنشطتها لتحقيق الأهداف الواسعة للمؤسسة.
- احتلت العبارة 7 المرتبة الرابعة بمتوسط 4.0 و انحراف معياري 0.59914 و أما T المحسوبة 42.224 و هي أكبر من T الجدولية أي أن العبارة 7 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، أي أن أفراد العينة موافقون بمستوى عالي على وجود قنوات اتصال بين الإدارة و المكلفين بالرقابة في الداخل و الخارج بشأن الأمور الخاصة بإعداد التقارير بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة.
- احتلت العبارة 8 المرتبة الخامسة بمتوسط 3.950 وانحراف معياري 0.55238 و T المحسوبة بلغت 45.226 و هي أكبر من T الجدولية و هذا يدل على أن العبارة 8 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، و يعني أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على القيام بمتابعة عناصر نظام الرقابة داخل المؤسسة من خلال أنشطة مستمرة تتابعها.
- احتلت العبارة رقم 1 المرتبة السادسة بمتوسط قدره 3.875 و انحراف معيار 0.82236، حيث كانت قيمة T المحسوبة 29.801 و هي أكبر من T الجدولية مما يعني أن العبارة 1 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، بمعنى أن أفراد العينة موافقون بمستوى عالي على أن الموظفين في المؤسسات محل الدراسة يؤدون أعمالهم على أكمل وجه.

- احتلت العبارة 2 المرتبة السابعة بمتوسط قدره 3.85 و انحراف معياري 0.89299 و T المحسوبة 27.267 و هي أكبر من T الجدولية 1.6853، و هذا يعني أن العبارة 2 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، و هذا يدل على أن أفراد العينة موافقون بمستوى عالي على أن الإدارة لا تمارس أي ضغوطات على المكلفين بالرقابة في المؤسسات المدروسة.
- احتلت العبارة 3 المرتبة الثامنة و الأخيرة بمتوسط 3.825 وانحراف معياري 0.9306 و T المحسوبة المقدره بـ 25.995 و هي أكبر من T الجدولية مما يدل على أن العبارة 3 ذات دلالة إحصائية و إيجابية، و يعني موافقة أفراد العينة على وجود هيكل تنظيمي رقابي متكامل مصمم من طرف الإدارة و بمستوى عالي.
- و بصفة عامة من خلال إجمال عبارات المحور الرابع نجد أن: المتوسط الحسابي للمحور قدر بـ 4.0344 و الانحراف المعياري 0.65105 أما T المحسوبة بلغت 39.191 و قدرت T الجدولية بـ 1.6853 و هي أقل من T المحسوبة، و عليه فإن يوافقون و بمستوى عالي على وجود هيكل تنظيمي خاص بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة.

4- عرض و تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الخامس

جدول رقم (21): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الخامس

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	مستوى المرافقة	الترتيب
1.	موازنة التوقعات في شكل كمي لفترة مستقبلية معينة	3.725	0.90547	26.019	0.000	عالي	5
2.	اشترك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها	3.35	1.31168	16.153	0.000	متوسط	7
3.	الموازنة تشمل كل أنشطة المؤسسة، و كل المستويات الإدارية	3.15	1.57789	12.626	0.000	متوسط	8
4.	الموازنة أداة للتنسيق بين مختلف الأقسام و المديرات في المؤسسة	4.025	0.65974	38.585	0.000	عالي	2
5.	في حالة وجود أخطاء يتم	3.125	1.24422	15.885	0.000	متوسط	9

						محاسبة كل المسؤولين عن الأخطاء المرتكبة	
6	عالي	0.000	21.185	1.03744	3.475	توجيه عقوبات للمسؤولين عن الأخطاء المرتكبة	.6
3	عالي	0.000	32.356	0.75744	3.875	وجود اختلاف بين الأداء الفعلي و الأداء التقديري في الموازنة	.7
4	عالي	0.000	29.211	0.82275	3.80	معرفة أسباب الاختلاف و المسؤول عنها و اتخاذ القرارات اللازمة	.8
1	عالي جدا	0.000	28.957	0.93918	4.30	إحدى المسؤوليات الهامة للإدارة إنشاء رقابة داخلية	.9
-	عالي	0.000	24.168	0.95445	3.6472	المجموع	
قدرت T الجدولية هي 1.6853 عند مستوى الدلالة 0.05 و درجة الحرية 39							

المصدر: من إعدادا الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

• احتلت العبارة رقم 09 المرتبة الأولى بمتوسط 4.30 انحراف معياري 0.93918 و قيمة T المحسوبة قدرت بـ 28.957 و هي أكبر من T الجدولية و هذا يعني أن العبارة رقم 09 ذات دلالة إحصائية و إيجابية مما يدل على موافقة أفراد العينة و بمستوى رقم 09 ذات دلالة إحصائية و إيجابية مما يدل على موافقة أفراد العينة و بمستوى عالي جدا على وجود مراجعة داخلية في المؤسسات محل الدراسة.

• احتلت العبارة رقم 04 المرتبة الثانية بمتوسط يقدر بـ 4.025 و انحراف معياري 0.65974 و بلغت T المحسوبة 38.585 أما T الجدولية فهي 1.6853 و هي أقل من T المسحوبة و هذا يعني أن العبارة رقم 04 دالة إحصائية و إيجابية مما يدل على أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على أن الموازنة أداة تشمل مختلف الأقسام و المديريات في المؤسسات محل الدراسة.

• احتلت العبارة رقم 07 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.875 و انحراف معياري 0.7544 و T المحسوبة 32.356 و هي أكبر من T الجدولية و هذا يعني أن العبارة رقم 07 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على وجود اختلاف بين الأداء الفعلي و الأداء التقديري في الموازنة.

- احتلت العبارة 08 المرتبة الرابعة بمتوسط يقدر بـ 3.80 و انحراف معياري 0.82275 و T المحسوبة 29.211 و هي أكبر من T الجدولية 1.6853 و هذا يعني أن العبارة رقم 08 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على معرفة أسباب الاختلاف و المسئول عنه و اتخاذ القرارات اللازمة في المؤسسات محل الدراسة.
- احتلت العبارة الأولى المرتبة الخامسة بمتوسط 3.725 و انحراف معياري 0.90547 و T المحسوبة 26.019 و هي أكبر من T الجدولية و هذا يعني أن العبارة رقم 01 ذات دلالة إحصائية و إيجابية مما يدل على أن أفراد العينة موافقون بمستوى عالي على وجود موازنة توقعات للمؤسسات محل الدراسة.
- احتلت العبارة 06 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3.475 و انحراف معياري 1.03744 و قدرت T المحسوبة 21.185 و هي أكبر من T الجدولية أي أن العبارة رقم 06 ذات دلالة إحصائية و إيجابية مما يدل على أن أفراد العينة موافقون بمستوى عالي على وجود عقوبات للمسؤولين عن الأخطاء المرتكبة.
- احتلت العبارة رقم 02 المرتبة السابعة بمتوسط 3.35 و انحراف معياري 1.31168 و قدرت T المحسوبة 16.153 أما T الجدولية فبلغت 1.6853 و هي أقل من T المحسوبة و هذا يدل أن العبارة رقم 02 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد العينة موافقون بمستوى متوسط على اشتراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة.
- احتلت العبارة رقم 03 المرتبة الثامنة بمتوسط 3.15 و انحراف معياري 1.57789 و T المحسوبة 12.626 و هي أكبر من T الجدولية و هذا يدل على أن العبارة رقم 03 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد العينة موافقون بمستوى متوسط على أن الموازنة تشمل كل أنشطة المؤسسة و كل المستويات الإدارية.

- احتلت العبارة رقم 05 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.125 و الانحراف المعياري 1.24422 و T المحسوبة 15.885 أما T الجدولية فبلغت 1.6853 و هي أقل من T المحسوبة و هذا دليل على أن العبارة رقم 05 ذات دلالة إحصائية و إيجابية أي أن أفراد موافقون بمستوى متوسط على محاسبة المسؤولين في حالة وجود أخطاء.
- و بصفة عامة من خلال إجمالي عبارات المحور الخامس نجد: المتوسط الحسابي يقدر بـ 3.6472 و الانحراف المعياري 0.95445. أما القيمة الإحصائية T المحسوبة بلغت 4.168 و هي أكبر من T الجدولية و هذا يدل على أن المحور دال إحصائي و إيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون و بمستوى عالي على استعمال أدوات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة.

ثانياً: اختيار الفرضيات

لدينا

H_0 ← الفرضية الصفرية

H_1 ← الفرضية البديلة

و قاعدة الرفض و القبول كالتالي:

إذا كانت قيمة T المحسوبة لإجمالي إجابات أفراد العينة على عبارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية عند مستوى الدلالة 0.05 و درجة الحرية 39 فإننا نرفض H_0 و نقبل H_1 .

و الجدول التالي يبين نتائج اختيار الفرضيات:

جدول رقم (26): يوضح نتائج اختيار الفرضيات

رقم المحور	البيان	T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة	H ₀	H ₁	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
2	المحور الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في الجانب الإداري	29.935	1.6853	0.000	رفض	قبول	3.9267	0.82962
3	المحور الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في الجانب المحاسبي	36.127	1.6853	0.000	رفض	قبول	4.1813	0.73200
4	المحور الرابع: فعالية الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة الداخلية	39.191	1.6853	0.000	رفض	قبول	4.0344	0.65105
5	المحور الخامس: أهمية أدوات نظام الرقابة الداخلية	24.168	1.6853	0.000	رفض	قبول	3.6472	0.95445

المصدر: إعداد الطالبة إعتامدا على مخرجات برنامج Spss

أ - اختبار الفرضية الأولى:

دور نظام الرقابة الداخلية في الجانب الإداري داخل المؤسسات محل الدراسة أي:

الفرضية الصفرية H₀: لا يوجد تطبيقات للإجراءات و السياسات الإدارية و الوظيفية

في المؤسسات محل الدراسة.

الفرضية البديلة H₁: يوجد تطبيق إجراءات و سياسات إدارية و وظيفية في

المؤسسات محل الدراسة.

نلاحظ من الجدول السابق أن القيمة الإحصائية لاختبار T النتائج إجمالي إجابات أفراد

العينة على عبارات المحور الثاني بلغت 29.935 و هي أكبر من T الجدولية 1.6853، و

هذا يدل على أن المحور الثاني دال إحصائياً، و هو ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية

H₀ و قبول الفرضية البديلة H₁، أي يوجد تطبيق للإجراءات و السياسات الإدارية و

الوظيفية في المؤسسات محل الدراسة.

و من الجدول نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة هو 3.9267 و هو محصور في المجال [3.4 - 4.2]، و قدر الإنحراف المعياري بـ 0.82962 و هذا يعني أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الجانب الغداري في المؤسسات محل الدراسة.

و نستنتج أن الفرضية الأولى و المتعلقة بمدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الجانب الإداري من المؤسسات محل لدراسة محققة.

بـ - اختبار الفرضية الثانية: دور نظام الرقابة الداخلية في كفاءة النظام المحاسبي بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة أي:

الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

الفرضية البديلة H_1 : يوجد تطبيق للمبادئ المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

و من خلال الجدول السابق نجد أن القيمة الإحصائية لاختبار T لنتائج إجمالي إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث بلغت 36.127 و هي أكبر من T الجدولية و هذا يعني أن المحور الثالث دال إحصائياً، مما يؤدي على رفض الفرضية الصفرية H_0 و قبول الفرضية البديلة H_1 ، أي يوجد تطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

إن المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة هو 4.1813 و هو محصور في المجال [3.4 - 4.2]، و قدر الانحراف المعياري بـ 0.73200، و هذا يدل على أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على دور نظام الرقابة الداخلية في توفير نظام محاسبي سليم للمؤسسات محل الدراسة.

و منه نستنتج أن الفرضية الثانية و المتعلقة بسلامة النظام المحاسبي و دور نظام الرقابة الداخلية في كفاءته، داخل المؤسسات محل الدراسة محققة.

تأ - اختبار الفرضية الثالثة: كفاءة الهيكل التنظيمي الخاص بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة أي:

الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد هيكل تنظيمي خاص بنظام الرقابة الداخلية.

الفرضية البديلة H_1 : لا يوجد هيكل تنظيمي خاص بنظام الرقابة الداخلية.

بالنظر إلى جدول اختبار الفرضيات نجد أن T المحسوبة لإجمالي إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع بلغت 39.191 و هي أكبر من T الجدولية 1.6853، مما يعني أن المحور الرابع دال إحصائياً، و هو ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 ، و قبول الفرضية البديلة H_1 ، أي يوجد هيكل تنظيمي خاص بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة.

و من خلال الجدول نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة هو

4.0344 و هو محصور في المجال [3.4 - 4.2]، و قدر الانحراف المعياري بـ

0.65105، و هذا يدل على أن أفراد العينة موافقون و بمستوى عالي على فعالية الهيكل

التنظيمي لنظام الرقابة الداخلية.

و منه نستنتج أن الفرضية الثالثة و المتعلقة بفعالية الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة

الداخلية في المؤسسات محل الدراسة محققة.

ثأ - اختبار الفرضية الرابعة: أهمية الاعتماد على أدوات نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء للمؤسسات محل الدراسة.

الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد استعمال لأدوات نظام الرقابة الداخلية.

الفرضية البديلة H_1 : يوجد استعمال لأدوات نظام الرقابة الداخلية.

نلاحظ من الجدول السابق، لاختبار الفرضيات أن T المحسوبة لإجمالي إجابات أفراد

العينة على عبارات المحور الخامس بلغت 24.168 و هي أكبر من T الجدولية

1.6853، مما يعني أن المحور الخامس دال إحصائياً، و هو ما يؤدي إلى رفض الفرضية

الصفريّة H_0 ، و قبول الفرضية البديلة H_1 ، أي يوجد استعمال لنظام أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة.

و من خلال الجدول نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة هو 3.6472 و هو محصور في المجال [3.4 - 4.2]، و انحراف معياري 0.95445، حيث يدل على أن أفراد العينة موافقون بمستوى عالي على أهمية الاعتماد على أدوات نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء.

و منه نستنتج أن الفرضية الرابعة و المتعلقة بمدى أهمية الاعتماد على أدوات نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق له خلال هذا الفصل، فإن نظام الرقابة الداخلية هو بمثابة جهاز تحكم عن بعد، حيث يقوم بتسيير كل الجوانب الإدارية و مستوياتها، و مراقبة ومتابعة كل ما يجري فيها و معالجة أي خلل بها، و هذا من أجل السير الحسن لنشاط المؤسسة و تحسين أدائها.

كما سمحت لنا نتائج الاستبيان باستنتاج ما يلي:

بخصوص خصائص العينة:

معظم أفراد العينة كانوا أقل من 30 سنة، و هذا دليل على عدم خبرة الموظفين العاملين بالمؤسسة، كما يغلب على العينة حاملي الشهادات مما يميزها بوجود تأهيل علمي لها، بالإضافة إلى أن العينة كانت أغلبها من موظفين أطر في المؤسسة.

بخصوص دور نظام الرقابة الداخلية في الجانب الإداري:

حيث كان لنظام الرقابة الداخلية أثر كبير في تسيير الإدارة سواء من ناحية وضع الإجراءات و السياسات، و مراقبة مدى للالتزام بها، أو من ناحية فصل المهام و تسلسل الوظائف في الإدارة.

بخصوص دور نظام الرقابة الداخلية في الجانب المحاسبي:

فقد ألزم الإدارة بالالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و عدم إعطاء أي فرصة للاختلاس أو الغش من خلال القيام بالجرد الفعلي للمخازن و الأصول الخاصة بالمؤسسات. بالإضافة إلى القيام بالمراجعة الدورية لأعمال الموظفين لمنع ارتكاب أي خطأ.

بخصوص الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة الداخلية:

إن وجود هيكل تنظيمي رقابي يوفر مناخ ملائم لوضع الإجراءات و الأهداف للمؤسسة، و أيضا توفير المناخ المناسب للعمل.

بخصوص أدوات نظام الرقابة الداخلية:

تعمل أدوات النظام على متابعة و مراقبة تنفيذ الخطط المرسومة، و تحديد الانحرافات و تصحيحها.

الخاتمة

العلماء

الخاتمة العامة:

بعد الثورة الصناعية و نتيجة لكبير حجم المؤسسات و تعدد أعمالها، انفصلت الملكية عن الإدارة، و تحول دور الإدارة في تسيير المؤسسة كوكيل عن ملاكها و أصبحت العلاقة بين الإدارة و المالك علاقة وكالة، و بناء على ذلك ابتعد الملاك عن تسيير المؤسسة و لم يتمكنوا من الاطلاع مباشرة على الكثير من المعلومات التي تعني مؤسساتهم، و كذلك عدم تأكدهم من صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة في شكل تقارير و قوائم مالية، و من هذه المعلومات ما تعكس مستوى أداء المؤسسة و مدى فعالية القرارات التي تتخذها الإدارة فيما يخص جانب التشغيل، و فعالية استخدام الموارد المتاحة و مراقبة التنفيذ و الحافظة على أصول المؤسسة و كفاءة إدارتها، و هذا ما يوفره نظام الرقابة الداخلية، حيث أصبح هذا النظام من الأولويات الداخلية، حيث أصبح هذا النظام من الأولويات التي يجب على كل الإدارات في مختلف المؤسسات تبنيه، و هذا من أجل ضمان السير الجيد لنشاط المؤسسة.

فنظام الرقابة الداخلية وسيلة لتحسين مستوى الأداء في المؤسسة من خلال هيكله التنظيمي القائم على توفير المناخ الملائم لوضع الإجراءات و الأهداف التي تصبوا إليها المؤسسة، و القيام بتوصيل القيم الأخلاقية للأفراد و الالتزام بالكفاءة، بالإضافة إلى توزيع المسؤوليات بينهم و الفصل بينها، و عدم تداخلها، و هذا من أجل ضمان محاسبة المسؤولية عن الأخطاء التي قد تقع في القوائم المالية للمؤسسة، و التي قد تؤدي إلى مواجهة مخاطر قد تضر بالمؤسسة. و على هذه الأخيرة إتخاذ القرارات المناسبة بشأن هذه الأخطاء، و هذا يعتمد على جودة المعلومات التي يولدها نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة. هذا من جهة.

و من جهة أخرى الأدوات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية و التي تعمل على مراقبة ومتابعة تنفيذ الخطط الموضوعة في شكل موازنات تخطيطية لتحقيق الأهداف التي تسعى الإدارة إليها، و كذلك مقارنة الإنجاز الفعلي مع ما هو متوقع، و اكتشاف النقاط الإيجابية و تعزيزها، و اكتشاف الفروقات بين الغنجاز الفعلي و الأداء المتوقع، وتحديد أسباب ذلك ثم تحليل هذه الانحرافات من خلال محاسبة المسؤولية و تقييم الأداء، و كما ذكرنا سابقاً، نتيجة حاجة الملاك من معرفة صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة، و مدى تطبيقها لإجراءات

المتخذة ظهرت الحاجة لوجود المراجعة الداخلية التي تعتبر أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: النتائج:

من خلال ما تناولناه في الفصول السابقة من هذا البحث الذي يتمحور حول دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج و هي:

1 - **النتائج الإيجابية:** و تتمثل في: وجود هيكل تنظيمي إداري لتوزيع المسؤوليات و الصلاحيات على الموظفين داخل المؤسسة.

- لكي تتمكن إدارة المؤسسة من تحقيق نتائج مرضية فيجب عليها تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يحافظ على أصولها و يشرف على عملياتها، و يراقب مستوى الأداء درجة الالتزام بتنفيذ قراراتها.

- إن الإدارة هي المسؤولة عن تصميم هيكل نظام الرقابة الداخلية حيث يجب تفعيله و سد الثغرات الموجودة فيه التي قد تؤدي إلى تدني مستوى أداء المؤسسة.

- إن نظام الرقابة الداخلية و من خلال أدواتها المختلفة المتمثلة في الموازنات التخطيطية و محاسبية المسؤولية و تقييم الأداء، و المراجعة الداخلية التي تعتبر أحد الأدوات الرقابية التي تعمل على تحسين أداء المؤسسة من خلال تقييم الأداء الفعلي و ذلك بمقارنته مع الأداء المخطط و استخراج الفروقات و معرفة أسباب الانحراف عما تم التخطيط له و اقتراح الحلول.

- بالإضافة إلى أن نظام الرقابة الداخلية أداة رقابية فعالة تقوم برقابة تنفيذ السياسات و الإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة و التأكد من تطبيقها و ذلك التأكد من التنفيذ الفعلي للرقابة الداخلية لزيادة فعاليتها.

2 - النتائج السلبية:

- عدم وجود إجراءات خاصة حول وجود تنقلات بين الموظفين.
- عدم الاعتماد على أجهزة متطورة و عدم مواكبة التطور التكنولوجي.
- أثناء إعداد الموازنة عدم مراعاة الدقة و الواقعية في توقع الأداء المستقبلي.

الخاتمة العامة

- وجود اختلافات بين الأداء التقديري في الموازنة و الأداء الفعلي.
 - عدم اشتراك مسؤلي تنفيذ الموازنة في إعدادها و كذا عدم شموليتها لكافة أنشطة ومستويات الإدارة.
- ثالثا: الاقتراحات**
- أ - بالنسبة للنتائج الإيجابية:**
- المحافظة على فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات يضمن لها السير الجيد للنشاط، و كذا التسيير، و زيادة مستوى الأداء فيها.
 - وجود هيكل تنظيمي كفاء في الإدارة يجب تدعيمه و المحافظة عليه و ذلك لترتيب الوظائف و عدم تدخلها لتجنب الوقوع في الأخطاء.
 - الاعتماد على أدوات نظام الرقابة الداخلية مثل الموازنات و محاسبة المسؤولية و تقييم الأداء. من شأنها أن تساهم في الزيادة في مستوى أداء المؤسسات أو تحسينه.
 - إنشاء خلية مراجعة داخلية عمل إيجابي للمؤسسة حيث تساهم و بشكل كبير في منع الانحرافات و الوقوع في الأخطاء. و مراقبة مدى تطبيق السياسات و الإجراءات المنصوص عليها.
- ب- بالنسبة للنتائج السلبية:**
- توفير حوافز و عقوبات للموظفين في المؤسسة، حيث تكون الحوافز للموظفين الذين يتقنون العمل و ذلك بترقيتهم، أما العقوبات للموظفين المخالفين لإجراءات المؤسسة، و ذلك لعدم تكرارها مستقبلا.
 - ضرورة مواكبة التطور التكنولوجي و ذلك للحد من الوقوع في الأخطاء و تخفيض تكاليف الحصول على المعلومات، في أقل وقت ممكن.
 - إيجاد حلول للاختلافات الموجودة بين الأداء التقديري و الأداء الفعلي و ذلك بالدقة أكثر في إعداد الموازنة حيث تكون هذه التوقعات وفق لقدرة المؤسسات و إمكانياتها، بالإضافة إلى ضرورة شموليتها لتمس جميع المستويات الإدارية و أنشطتها.

الخاتمة العامة

- ضرورة اشتراك جميع المسؤولين في إعداد الموازنة خاصة منهم المسؤولين عن تنفيذها.

رابعاً: آفاق الدراسة

إن معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة من خلال السياسات و الإجراءات المطبقة من طرف مسؤولي المؤسسة و التي تضمن السير الجيد لتسييرها، بالإضافة إلى وجود هيكل تنظيمي ينظم جميع المستويات الوظيفية في المؤسسة. و أخيراً من خلال الأدوات المختلفة التي يتم استخدامها و كذل الخدمات المتعددة في هذا المجال تجعل الأفق واسع أمام الدارسين للتعلم في جانب من جوانب الرقابة و دورها في تحسين أداء المؤسسة.

قائمة المراجع

1 - قائمة المراجع:

- د. رضا خلافي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، الجزائر، 2013.
- د. حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2006.
- مصطفى صالح سلامة، الرقابة الداخلية و المالية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان 2010.
- خلف عبد الله الوردان، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2006.
- ذ. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.
- عبد الفتاح الضحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الفتح، الإسكندرية، 2006.
- د. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة الداخلية و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.

العلماء

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,993	48

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,975	15

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,988	16

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	40	100,0

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,966	8

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,969	9

Frequency Table

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30	24	60,0	60,0	60,0
	30-45	13	32,5	32,5	92,5
	45+	3	7,5	7,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مستوى جامعي	34	85,0	85,0	85,0
	ثانوي	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 6	3	7,5	7,5	7,5
6-10	30	75,0	75,0	82,5
11-15	5	12,5	12,5	95,0
15+	2	5,0	5,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

الأقدمية في الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid صناعي	27	67,5	67,5	67,5
تجاري	7	17,5	17,5	85,0
3,00	4	10,0	10,0	95,0
4,00	2	5,0	5,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

طبيعة النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	20	50,0	50,0	50,0
غير موافق	20	50,0	50,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

q1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	25	62,5	62,5	62,5
موافق بشدة	15	37,5	37,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

q2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	4	10,0	10,0	10,0
موافق	23	57,5	57,5	67,5
موافق بشدة	13	32,5	32,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	12,5	12,5	12,5
	محايد	12	30,0	30,0	42,5
	موافق	16	40,0	40,0	82,5
	موافق بشدة	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	20	50,0	50,0	50,0
	موافق بشدة	20	50,0	50,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	11	27,5	27,5	27,5
	موافق	11	27,5	27,5	55,0
	موافق بشدة	18	45,0	45,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	2,5	2,5	2,5
	موافق	19	47,5	47,5	50,0
	موافق بشدة	20	50,0	50,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	7	17,5	17,5	27,5
	محايد	9	22,5	22,5	50,0
	موافق	14	35,0	35,0	85,0
	موافق بشدة	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	3	7,5	7,5	12,5
	محايد	9	22,5	22,5	35,0
	موافق	12	30,0	30,0	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	7,5	7,5	7,5
	غير موافق	3	7,5	7,5	15,0
	محايد	8	20,0	20,0	35,0
	موافق	8	20,0	20,0	55,0
	موافق بشدة	18	45,0	45,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	20,0	20,0	20,0
	غير موافق	2	5,0	5,0	25,0
	محايد	4	10,0	10,0	35,0
	موافق	20	50,0	50,0	85,0
	موافق بشدة	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	10	25,0	25,0	25,0
	موافق بشدة	30	75,0	75,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	7,5	7,5	7,5
	غير موافق	2	5,0	5,0	12,5
	موافق	23	57,5	57,5	70,0
	موافق بشدة	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	2	5,0	5,0	10,0
	محايد	14	35,0	35,0	45,0
	موافق	18	45,0	45,0	90,0
	موافق بشدة	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	10	25,0	25,0	25,0
	موافق	21	52,5	52,5	77,5
	موافق بشدة	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

q15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	13	32,5	32,5	32,5
	محايد	4	10,0	10,0	42,5
	موافق	20	50,0	50,0	92,5
	موافق بشدة	3	7,5	7,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	20,0	20,0	20,0
	محايد	9	22,5	22,5	42,5
	موافق	18	45,0	45,0	87,5
	موافق بشدة	5	12,5	12,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	20,0	20,0	20,0
	موافق	7	17,5	17,5	37,5
	موافق بشدة	25	62,5	62,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	7	17,5	17,5	22,5
	موافق	18	45,0	45,0	67,5
	موافق بشدة	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	20,0	20,0	20,0
	موافق	18	45,0	45,0	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	7,5	7,5	7,5
	موافق	24	60,0	60,0	67,5
	موافق بشدة	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	9	22,5	22,5	22,5
	موافق	8	20,0	20,0	42,5
	موافق بشدة	23	57,5	57,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	12,5	12,5	12,5
	موافق	17	42,5	42,5	55,0
	موافق بشدة	18	45,0	45,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	12,5	12,5	12,5
	موافق	11	27,5	27,5	40,0
	موافق بشدة	24	60,0	60,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
	غير موافق	3	7,5	7,5	10,0
	محايد	5	12,5	12,5	22,5
	موافق	14	35,0	35,0	57,5
	موافق بشدة	17	42,5	42,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	15,0	15,0	15,0
	موافق	18	45,0	45,0	60,0
	موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	7,5	7,5	7,5
	موافق	17	42,5	42,5	50,0
	موافق بشدة	20	50,0	50,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	10,0	10,0	10,0
	محايد	6	15,0	15,0	25,0
	موافق	19	47,5	47,5	72,5
	موافق بشدة	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	20,0	20,0	20,0
	موافق	15	37,5	37,5	57,5
	موافق بشدة	17	42,5	42,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	17,5	17,5	17,5
	موافق	19	47,5	47,5	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	4	10,0	10,0	12,5
	موافق	19	47,5	47,5	60,0
	موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

a16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7,5	7,5	7,5
	محايد	5	12,5	12,5	20,0
	موافق	19	47,5	47,5	67,5
	موافق بشدة	13	32,5	32,5	100,0
Valid	Total	40	100,0	100,0	

z1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	16	40,0	40,0	40,0
	موافق	13	32,5	32,5	72,5
	موافق بشدة	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

z3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5,0	5,0	5,0
	محايد	15	37,5	37,5	42,5
	موافق	11	27,5	27,5	70,0
	موافق بشدة	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

z4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	15,0	15,0	15,0
	موافق	17	42,5	42,5	57,5
	موافق بشدة	17	42,5	42,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

z5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	10,0	10,0	10,0
	موافق	24	60,0	60,0	70,0
	موافق بشدة	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

z6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	5,0	5,0	5,0
	موافق	24	60,0	60,0	65,0
	موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

z7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	17,5	17,5	17,5
	موافق	26	65,0	65,0	82,5
	موافق بشدة	7	17,5	17,5	100,0

z7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	17,5	17,5	17,5
	موافق	26	65,0	65,0	82,5
	موافق بشدة	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

z8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	17,5	17,5	17,5
	موافق	28	70,0	70,0	87,5
	موافق بشدة	5	12,5	12,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

x1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	20	50,0	50,0	52,5
	موافق	8	20,0	20,0	72,5
	موافق بشدة	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

x2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	20,0	20,0	20,0
	غير موافق	1	2,5	2,5	22,5
	محايد	4	10,0	10,0	32,5
	موافق	23	57,5	57,5	90,0
	موافق بشدة	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

x3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	11	27,5	27,5	27,5
	غير موافق	3	7,5	7,5	35,0
	محايد	5	12,5	12,5	47,5
	موافق	11	27,5	27,5	75,0
	موافق بشدة	10	25,0	25,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

x4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	20,0	20,0	20,0
	موافق	23	57,5	57,5	77,5
	موافق بشدة	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

x5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	12,5	12,5	12,5
	غير موافق	7	17,5	17,5	30,0
	محايد	12	30,0	30,0	60,0
	موافق	10	25,0	25,0	85,0
	موافق بشدة	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

x6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	20,0	20,0	20,0
	محايد	13	32,5	32,5	52,5
	موافق	11	27,5	27,5	80,0
	موافق بشدة	8	20,0	20,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

x7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	11	27,5	27,5	30,0
	موافق	20	50,0	50,0	80,0
	موافق بشدة	8	20,0	20,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

x8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
	محايد	15	37,5	37,5	40,0
	موافق	15	37,5	37,5	77,5
	موافق بشدة	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

x9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7,5	7,5	7,5
	محايد	4	10,0	10,0	17,5
	موافق	11	27,5	27,5	45,0
	موافق بشدة	22	55,0	55,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q1	40	4,3750	,49029	,07752
q2	40	4,2250	,61966	,09798
q3	40	3,6250	,92508	,14627
q4	40	4,5000	,50637	,08006
q5	40	4,1750	,84391	,13343
q6	40	4,4750	,55412	,08761
q7	40	3,2750	1,21924	,19278
q8	40	3,8250	1,15220	,18218
q9	40	3,8750	1,28477	,20314
q10	40	3,3500	1,36907	,21647
q11	40	4,7500	,43853	,06934
q12	40	3,9750	1,09749	,17353

q13	40	3,5000	,93370	,14763
q14	40	3,9750	,69752	,11029
q15	40	3,0000	1,46760	,23205
a1	40	3,5000	,96077	,15191
a2	40	4,4250	,81296	,12854
a3	40	4,0500	,84580	,13373
a4	40	4,1500	,73554	,11630
a5	40	4,2500	,58835	,09303
a6	40	4,3500	,83359	,13180
a7	40	4,3250	,69384	,10971
a8	40	4,4750	,71567	,11316
a9	40	4,0750	1,04728	,16559
a10	40	4,2500	,70711	,11180
a11	40	4,4250	,63599	,10056
a12	40	3,9250	,91672	,14495
a13	40	4,2250	,76753	,12136
a14	40	4,1750	,71208	,11259
a15	40	4,2500	,74248	,11740
a16	40	4,0500	,87560	,13844
z1	40	3,8750	,82236	,13003
z2	40	3,8500	,89299	,14119
z3	40	3,8250	,93060	,14714
z4	40	4,2750	,71567	,11316
z5	40	4,2000	,60764	,09608
z6	40	4,3000	,56387	,08916
z7	40	4,0000	,59914	,09473
z8	40	3,9500	,55238	,08734
x1	40	3,7250	,90547	,14317
x2	40	3,3500	1,31168	,20740
x3	40	3,1500	1,57789	,24949
x4	40	4,0250	,65974	,10431
x5	40	3,1250	1,24422	,19673
x6	40	3,4750	1,03744	,16403
x7	40	3,8750	,75744	,11976
x8	40	3,8000	,82275	,13009
x9	40	4,3000	,93918	,14850
المحور.الأول	40	3,9267	,82962	,13117
المحور.الثاني	40	4,1813	,73200	,11574
المحور.الثالث	40	4,0344	,65105	,10294
المحور.الرابع	40	3,6472	,95445	,15091
الإستثمارة	40	3,9474	,78330	,12385

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
q1	56,436	39	,000	4,37500	4,2182	4,5318
q2	43,123	39	,000	4,22500	4,0268	4,4232
q3	24,783	39	,000	3,62500	3,3291	3,9209
q4	56,205	39	,000	4,50000	4,3381	4,6619
q5	31,289	39	,000	4,17500	3,9051	4,4449
q6	51,076	39	,000	4,47500	4,2978	4,6522
q7	16,988	39	,000	3,27500	2,8851	3,6649
q8	20,996	39	,000	3,82500	3,4565	4,1935
q9	19,075	39	,000	3,87500	3,4641	4,2859
q10	15,476	39	,000	3,35000	2,9121	3,7879
q11	68,505	39	,000	4,75000	4,6098	4,8902
q12	22,907	39	,000	3,97500	3,6240	4,3260
q13	23,708	39	,000	3,50000	3,2014	3,7986
q14	36,042	39	,000	3,97500	3,7519	4,1981
q15	12,928	39	,000	3,00000	2,5306	3,4694
a1	23,040	39	,000	3,50000	3,1927	3,8073
a2	34,425	39	,000	4,42500	4,1650	4,6850
a3	30,284	39	,000	4,05000	3,7795	4,3205
a4	35,684	39	,000	4,15000	3,9148	4,3852
a5	45,686	39	,000	4,25000	4,0618	4,4382
a6	33,004	39	,000	4,35000	4,0834	4,6166
a7	39,424	39	,000	4,32500	4,1031	4,5469
a8	39,547	39	,000	4,47500	4,2461	4,7039
a9	24,609	39	,000	4,07500	3,7401	4,4099
a10	38,013	39	,000	4,25000	4,0239	4,4761
a11	44,004	39	,000	4,42500	4,2216	4,6284
a12	27,079	39	,000	3,92500	3,6318	4,2182
a13	34,815	39	,000	4,22500	3,9795	4,4705
a14	37,082	39	,000	4,17500	3,9473	4,4027
a15	36,202	39	,000	4,25000	4,0125	4,4875
a16	29,254	39	,000	4,05000	3,7700	4,3300
z1	29,801	39	,000	3,87500	3,6120	4,1380
z2	27,267	39	,000	3,85000	3,5644	4,1356
z3	25,995	39	,000	3,82500	3,5274	4,1226
z4	37,779	39	,000	4,27500	4,0461	4,5039
z5	43,715	39	,000	4,20000	4,0057	4,3943
z6	48,230	39	,000	4,30000	4,1197	4,4803
z7	42,224	39	,000	4,00000	3,8084	4,1916
z8	45,226	39	,000	3,95000	3,7733	4,1267
x1	26,019	39	,000	3,72500	3,4354	4,0146

x2	16,153	39	,000	3,35000	2,9305	3,7695
x3	12,626	39	,000	3,15000	2,6454	3,6546
x4	38,585	39	,000	4,02500	3,8140	4,2360
x5	15,885	39	,000	3,12500	2,7271	3,5229
x6	21,185	39	,000	3,47500	3,1432	3,8068
x7	32,356	39	,000	3,87500	3,6328	4,1172
x8	29,211	39	,000	3,80000	3,5369	4,0631
x9	28,957	39	,000	4,30000	3,9996	4,6004
المحور.الأول	29,935	39	,000	3,92667	3,6613	4,1920
المحور.الثاني	36,127	39	,000	4,18125	3,9471	4,4154
المحور.الثالث	39,191	39	,000	4,03438	3,8262	4,2426
المحور.الرابع	24,168	39	,000	3,64722	3,3420	3,9525
الإستمارة	31,872	39	,000	3,94738	3,6969	4,1979

الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان

المحور الأول: بيانات شخصية.

- السن : اقل من 30 45-30
- المستوى التعليمي : 45 فما فوق مستوى جامعي ثانوي متوسط متوسط
- الوظيفة إطار سامي إطار ن تحكم عون تنفيذ
- الأقدمية في الوظيفة : أقل من 6 سنوات 10-6 سنوات 15-11 سنة 15 فما فوق
- طبيعة النشاط: صناعي خدمي تجاري

في المجال الإداري

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					01 وجود دليل سياسات واجراءات إدارية يتم اتباعها في أداء الأعمال من الموظفين في المؤسسة.
					02 يتم تعديل بعض الاجراءات أو السياسات من فترة لأخرى حسب اختلاف الظروف في المؤسسة، وذلك من أجل تنظيم الأعمال.
					03 هناك بعض المخالفات للسياسات والاجراءات الموضوعية.
					04 وجود برنامج تنظيمي تبين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة وتوضح خطوط السلطة والمسؤولية.
					05 اختصاصات كل إدارة أو قسم محددة بطريقة واضحة وملائمة للعاملين داخل المؤسسة.
					06 تقسيم العمل بين الأفراد العاملين داخل كل إدارة أو قسم.
					07 يتم عمل اختبارات خاصة للمتقدمين لشغل الوظائف الرقابية في المؤسسة.
					08 وجود تأهيل علمي وعملي للموظفين بالمؤسسة.
					09 وجود حصص تدريبية للموظفين العاملين بالمؤسسة.
					10 وجود تنقلات بين الموظفين سواء إلى الأعلى وهي الترقية لتحفيزهم على العمل، أو إلى الأسفل نتيجة مخالفة ما وتعتبر كعقوبة.
					11 لكل موظف الحق في الإجازة السنوية.
					12 وجود ترتيب في الوظائف كل موظف حسب اختصاصه.
					13 عدم تداخل المهام بكل مديرية وتسلسل الوظائف لتنفيذ الواجبات بحيث لا يقوم موظف واحد بالعملية كاملة، من اجل تقليل الوقوع في الخطأ.
					14 عند وجود أخطاء أو انحرافات عن الاجراءات المرسومة، لابد من وجود إجراءات رقابية سواء مباشرة أو غير مباشرة لاكتشاف تلك الانحرافات والقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيحها
					15 مواكبة التطور التكنولوجي باستعمال الوسائل الآلية المتطورة في أداء العمل، لضمان الدقة وسرعة المعالجة، وتوفير الوقت وخفض تكلفة الحصول على المعلومات.

في المجال المحاسبي

العبرة					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					01 القيام بالمراجعة الدورية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم.
					02 لا يمكن التسجيل المحاسبي في دفاتر المؤسسة لأي مستند إلا إذا كان هذا الأخير يحمل توقيع الموظفين المختصين بإنشائه.
					03 إثبات العمليات بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة عند وقوع الحدث، أي فور وقوع العملية.
					04 يتم شرح القيود اليومية في الدفاتر والسجلات.
					05 إجراء المطابقة بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات.
					06 وجود قسم خاص للقيام بالعمليات المحاسبية الخاصة للمشتريات.
					07 وجود قسم خاص للقيام بالعمليات المحاسبية المتعلقة بالمبيعات.
					08 القيام بالمطابقة بين فواتير الشراء وأوامر الشراء ووصلات الإستلام.
					09 القيام بالمطابقة بين فواتير البيع وطلبات الشراء الواردة من العملاء.
					10 القيام بمطابقة ومقارنة البيانات الواردة بسجلات المخازن مع البيانات في الجرد الفعلي للمخازن.
					11 فحص فواتير البيع والشراء والتأكد من العمليات الحسابية والأسعار والتحقق من شروط الشراء أو البيع.
					12 إجراء مقارنة دورية بين كميات المشتريات وكميات الإنتاج مع كميات المبيعات وكميات المخزون.
					13 اتباع القيد المزدوج واستخدام حسابات المراقبة واتباع موازين المراجعة الدورية واعتماد قيود التسوية.
					14 القيام بمراقبة النقديات والمبالغ الداخلة والخارجة منها ومعرفة أسباب فعل ذلك.
					15 صحة التسجيلات المحاسبية حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للإعتماد عليها في إعداد التقارير.
					16 القيام بالجرد الفعلي للأصول الخاصة للمؤسسة بصفة دورية، وفحص أسباب الاختلاف إن وجدت

في مجال الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة الداخلية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					01 التزام الموظفي المؤسسة بتأدية أعمالهم على أكمل وجه.
					02 عدم ممارسة اي ضغوطات على المكلفين بالرقابة.
					03 وجود برنامج تنظيمي رقابي متكامل يصمم من طرف الإدارة.
					04 فعالية البرنامج التنظيمي للرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة، وهذه التصرفات تنعكس على سلوك العاملين بالمؤسسة.
					05 يوفر الهيكل التنظيمي الرقابي للمؤسسة إطار لتخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطتها لتحقيق الأهداف الواسعة للمؤسسة.
					06 تحديد مخاطر العمل المتعلقة بإعداد التقارير واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ومعرفة الأسباب المؤدية لها.
					07 وجود قنوات اتصال مع الإدارة والمكلفين بالرقابة في الداخل والخارج بشأن الأمور الخاصة بإعداد التقارير.
					08 القيام بمتابعة عناصر نظام الرقابة داخل المؤسسة من خلال أنشطة مستمرة تتابعها خطوة خطوة.

في مجال أدوات نظام الرقابة الداخلية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					01 موازنة التوقعات في شكل كمي لفترة مستقبلية معينة.
					02 إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها.
					03 الموازنة تشمل كل أنشطة المؤسسة، وكل المستويات الإدارية.
					04 الموازنة أداة للتنسيق بين مختلف الأقسام والمديريات في المؤسسة
					05 في حالة وجود أخطاء يتم محاسبة كل المسؤولين عن الأخطاء المرتكبة.
					06 توجيه عقوبات للمسؤولين عن الأخطاء المرتكبة.
					07 وجود اختلاف بين الأداء الفعلي والأداء التقديري في الموازنة.
					08 معرفة أسباب الاختلاف والمسؤول عنها واتخاذ القرارات اللازمة بخصوص هذا الاختلاف.
					09 إحدى المسؤوليات الهامة للإدارة إنشاء رقابة داخلية والابقاء عليها على أساس مستمر.

ملخص:

لقد انصب اهتمامنا على الجوانب النظرية و التطبيقية لدور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة لما له من أهمية بالغة في السير الجيد لنشاط المؤسسة, بالإضافة إلى استعراض هيكله و أدواته المساعدة في تحسين الأداء, ثم محاولة إسقاط الجانب النظري لهذه الدراسة على واقع نظام الرقابة الداخلية على مستوى مجموعة من المؤسسات في الجزائر, من اجل معرفة مدى تطبيق هذا النظام, و مدى دوره فيها و تحديد مختلف نقاط القوة و الضعف فيه و الإجراءات التصحيحية اللازمة من اجل تفعيل دور هذا النظام.

Résumé :

Nous avons concentré notre attention sur les aspects théorique et applique le rôle système de contrôle interne pour améliorées, la performance de l institution en raison de sa grande importance à la bonne marche des ses activités. En plus de l'escamen de sa structure et de ses outils pour aider à améliorer la performance, et puis essayez de faire tomber le coté théorique de cette étude sur la réalité du system de contrôle interne dans un série d'institution en Algérie. Afin de connaitre l'étendue de l'application de ce système et la mesure de son rôle dans ces institutions et d'identifier les différentes forces et les faiblesses de ce system.

