الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية:العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الرقم :.....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم تجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر

إعداد الطلبة:

*بديرة فارس

*بيطار بهاء الدين

بعـــــــنـــوان

# دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة - دراسة حالة في مطاحن الحضنة المسيلة -

لجنة المناقشة:

| | | |
|---|---|---|
| – د. تمار توفيق | جامعة المسيلة | رئيسا |
| – د. قري عبد الرحمان | جامعة المسيلة | مشرفا ومقررا |
| – د. غربي حمزة | جامعة المسيلة | ممتحنا |

سلانة ةلجامعيا: 2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيم

# الاهـــــــداء

**الى ****  أمي الحنون التي تحت قدميها الجنة**

**الى ****  الى كل الطلبة و الأساتذة الذين التقيناهم في مشوارنا الدراسي**

**الى ****  الى كل من دعمنا طوال مشوارنا الدراسي**

**إليهم جميعا نهدي جهدنا المتواضع هذا راجين من الله تعالى التوفيـــــــــــق**

# الشكر

بداية نتقدم بالحمد و الشكر لله عز و جل، على توفيقه لنا في إتمام هذ المذكرة راجين منه أن تكون علما نافعا لكل من سعى وراء طلب العلم ثم لا يفوتنا أن نشكر الأستاذ المشرف جزيل الشكر على قبوله الاشراف علينا و على صبر الشديد معنا

كما نشكر جميع الأساتذة الكرام الذين قاموا بتعليمنا خلال مشوارنا الدراسي و كذا جميع من ساهم في إنجاز هذ المذكرة من قريب أو بعيد و لو بكلمة طيبة .

# الفهـــــــرس


| محتوى الفهرس | الصفحة |
|---|---|
| البسملة | |
| الاهداء | |
| الشكر | |
| فهرس المحتوى | I – II |
| المقدمة | أ – هـ |
| الفصل الاول : الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية | |
| تمهيد | 1 |
| المبحث الاول : نظام الرقابة الداخلية | 2 – 23 |
| المطلب الاول : مدخل الى نظام الرقابة الداخلية | |
| الفرع الاول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية | 2 |
| الفرع الثاني : انواع الرقابة الداخلية و اهدافها | 3 |
| الفرع الثالث : خصائص نظام الرقابة الداخلية | 7 |
| المطلب الثاني : مكونات نطام الرقابة الداخلية | 9 |
| المطلب الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية | 14 |
| المطلب الرابع : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية | 18 |
| الفرع الاول : اساليب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية | 18 |
| الفرع الثاني : دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية | 20 |
| المبحث الثاني : اداء المؤسسة الاقتصادية | 23 – 39 |
| المطلب الاول : المؤسسة الاقتصادية | |
| الفرع الاول : تعريف المؤسسة الاقتصادية | 23 |
| الفرع الثاني : تصنيفات المؤسسة الاقتصادية | 24 |
| المطلب الثاني : تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية | |
| الفرع الاول : مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية | 25 |
| الفرع الثاني : تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية | 28 |
| الفرع الثالث : تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية | 31 |
| المطلب الثالث : دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية | 39 |
| الخلاصة | 40 |

# الفهـــــــرس


| | |
|---|---|
| الفصل الثاني : دراسة حالة مطاحن الحضنة بالمسيلة | |
| تمهيد | 41 |
| المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة | 42 – 48 |
| المطلب الأول : لمحة تاريخية حول وحدة الانتاج و التسويق بالمسيلة | 42 – 43 |
| المطلب الثاني : الامكانيات الانتاجية للمؤسسة | 43 – 44 |
| المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة | 45 |
| المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الحضنة | 49 |
| المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية | 49 – 55 |
| المطلب الثاني : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية | 56 – 58 |
| المطلب الثالث : التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية | 58 |
| خـــلاصة الفصل | 59 |
| الخاتـــــمة | 60 |
| قائمة المراجع | |

## المقدمـــــة العامة :

من المعروف أن المؤسسات الاقتصادية في حالة سباق نحو المستقبل لما لها من تحديات وشدة المنافسة من المحيط الخارجي الذي يتميز بتطور سريع وعميق في شتى المجالات الاقتصادية ,والاجتماعية, والسياسية ,والتكنولوجية والتي تفوق قدرات المؤسسة ,وعدم قدرة التكيف مع الوضع الجديد الذي يتميز بمعطيات جديدة ، وبعد أن كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها و ازدهارها أصبح همها الوحيد هو إيجاد حلول تسمح لها ببقائها. مما أدى بها إلى السعي نحو إيجاد أساليب وبرامج تسير المؤسسة في عمليات اتخاذ القرارات النموذجية والمثلى.

وحتى تحقق المؤسسة هذه البرامج لجأت إلى استخدام نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر خط دفاع قوي يضمن ويحمي مصالح المؤسسة ,حيث يعتبر العين الساهرة التي تحقق لها سلامة تدفق أموالها وتوزيعها , وحماية أصولها ومجوداتها وسلامة عملياتها ودقة تسجيلها ,واكتشاف الاخطاء إذا ارتكبت فور حدوثها وقبل أن يزداد ويستفحل أمرها ,فنظام الرقابة الداخلية هو شبيه بالجهاز الهضمي في الإنسان الذي ينظم حرارة اعضاء الجسم لتؤدي وظيفتها بطريقة صحيحة ومتناسقة . فعند احترام متطلبات و اجراءات تطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ومناسب ,تستطيع المؤسسة تقييم أدائها وخاصة المالي ,فالأداء المالي يعتبر من أهم الوسائل الذي يستخدمه علم الإدارة والذي يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل ,ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة , فهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبها وتسعى كافة الأطراف في المنظمة إلى تعزيز الأداء الامثل .

ان نظام الرقابة الداخلية فعال له دور أساسي في تحسين الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية ، و مما سبق فان الاشكالية تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي :

**ماهي محددات اعتبار نظام الرقابة الداخلية فعال حتى يسهم في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية و الأداء المالي على وجه الخصوص ؟**

وبغية الإلمام بهذا الموضوع بصفة أكثر تفصيل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي تشكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- ما هي مميزات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية الجيد و الفعال ؟
- ماذا نقصد بالأداء المالي وتقييمه ومؤشرات قياسه ؟

– هل يتصف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدارسة بالفعالية حتى يتمكن من المساهمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ؟

**الفرضيات:**

–تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.

–يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين الأداء وتطويره بمؤسسة مطاحن الحصنة – المسيلة –

**أهمية الدراسة:**

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

**أهداف الدراسة:**

التركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المؤسسة .

–إبراز أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة.

**أسباب الدراسة:**

–يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال العمود الفقري للمؤسسة الناجحة.

–التحسيس بأهمية الموضوع لما له من اكتشاف نقاط الضعف داخل المؤسسة

**أسباب اختيار الموضوع:**

أن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة وإنما يعود أسباب موضوعية وأسباب ذاتية.

**أ – الأسباب الموضوعية:**

–حاجة المؤسسات الجزائرية لنظام رقابة فعال.

–عدم وجود تطبيق فعلي للرقابة داخل المؤسسات الجزائرية.

**ب –الأسباب الذاتية:**

–إيمانا منا بأهمية الرقابة والدور الذي تلعبه في تحسين صورة المؤسسة.

**صعوبات الدراسة:**

من الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة نذكر منها:

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

**منهج الدراسة:**

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

**هيكل الدراسة:**

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

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

المبحث الثاني : تطرقنا في ألى مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية والأداء بالإضافة الى هذا فقد تناولنا تقييم الأداء المالى و مؤشراته و طرق قياسه ثم تطرقنا إلى علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء وتحسين الأداء المؤسسة من خلال عملية الرقابة الداخلية.

والفصل الثاني والذي بدأنا فيه بتقديم بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة ثم الاستقلال المالي وتغير الوضع رأس المال الاجتماعي وعمل و هيكل المؤسسة ، وأما في المبحث الثاني واقع الرقابة الداخلية والأداء المالي

في المؤسسة والذي درسنا فيه أدوات وأساليب جمع البيانات ,ثم عرض وتحليل المقابلة وفي الأخير عرض النسب والمؤشرات المالية وتحليلها

**الدراسات السابقة**

ومن خلال الدراسات التي اطلعنا عليها, يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا كما يلي :

-شدري معمر سعاد : **دور الم ا رجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة سونلغاز, مذكرة ماجستير,** كلية **التسيير ,فرع مالية ,جامعة بومرداس 2008-2009**

حيث تدور الإشكالية الرئيسية لهذا البحث حول: إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية الم ا رجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة سونلغاز بصفة خاصة.

وقد خلصت الدراسة مفادها أن الم ا رجعة الداخلية تعتبر الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات المعلومات المحاسبية ,من اجل سلامة مركزها المالي وتحسين الأداء داخل المؤسسة.

-غوالي محمد البشير : **دور الم ا رجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة– دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بوقلة, مذكرة ماجستير ،, علوم التسيير ,فرع إدارة الأعمال ,جامعة الجزائر , 2004** :حيث حاول الباحث الإجابة على الإشكالية المتمثلة في ان المؤسسة الجزائرية في ظل التغيرات المحيطة بها, من اجل كسب مكانة مشرفة في الأسواق عليها الاهتمام بنوعية المعلومات حتي تكسب ثقة المتعاملين معها خاصة اذا كانت مدعومة بتقرير ايجابي من الم ا رجع حيث ان الوثائق التي تعتبرها المؤسسة من أهم الوثائق الإدارية التي يرغب المتعامل الاطلاع عليها ,وذلك من خال اعتبار الم ا رجعة أداة رقابية تسمح في تحسين نوعية المعلومات من خال إعطاء رأي فني محايد.

-عفاف نفيسة: **اثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسات المصرفية – دراسة حالة بنك الجزائر الخارجي وكالة ورقلة ،مذكرة ماستير, علوم التسيير ,تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ,جامعة قاصدي مرباح ,ورقلة ، 2008** . : و تمحورت هذه الدراسة : إلى أي مدى يؤثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسة المصرفية .حيث تضمن الجانب النظري وصف أنظمة الرقابة بالوكالة عن طريق التمعن فيها

واستجواب موظفيها وذلك لفهم أهمية الدورة ودراسة إجراءات تطبيق الرقابة مما يسمح لها باستنتاج عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالوكالة بسب نقص تطبيق هذا النظام.

**تمهيد :**

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

سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني : أداء المؤسسة

## المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية :

### المطلب الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية

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

**الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية :**

لقد تعددت التعاريف التي تتناول نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها و تعدد معارفها .

أهم التعاريف الحديثة لنظام الرقابة الداخلية :

_ التعريف الأول :

عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيينAICPA على أنها " تتمثل في تلك الخطة التنظيمية و الأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى إمكانية الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة .[1]

_التعريف الثاني :

عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية IFACI على أنها " نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات ، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات و الإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة ، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية ، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيه التشغيلية و المالية من جهة أخرى. [2]

[1]- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات _ الناحية النظرية _، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص، 228 .

[2] - http://www.IFACI.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-controleinterne-78-html 05-01-2015, 14 :00

_التعريف الثالث :

عرفها المعيار الدولي للممارسة أعمال التدقيق و التأكد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 400 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنها " كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها ، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول ، منع الغش ، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب . [3]

_التعريف الرابع :

كما عرفتها لجنة حماية المنظمات COSO على أنها " عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في : [4]

*كفاءة العمليات التشغيلية

*الموثوقية في التقارير المالية

*الالتزام بتطبيق القوانين و التنظيمات

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية على أنها " ذلك النظام الذي يظم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها"

**الفرع الثاني : أنواع نظام الرقابة الداخلية و أهدافها**

نتيجة اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية تقسم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أنواع، كما أنها تسعى إلى تحقيق أهداف متنوعة .

[3] - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة_ الناحية النظرية_، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص، 207.

[4] - Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne, Village mondial, 1er édition, France,2006, p , 80.

1_ أنواع نظام الرقابة الداخلية : تتمثل الأنواع الثلاثة للرقابة الداخلية :

أ_ نظام الرقابة الإدارية :

هي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية، دارسة الوقت والحركة، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية و المالية .[5]

ب _ نظام الرقابة المحاسبية :

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدمة من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة و إثباتها محاسبيا ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية وظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومن الصلاحيات وكذلك الفصل بين مسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتتمثل وظائف ذلك النظام في : [6]

*تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية

* فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات

* إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي

[5] - خادل أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة و النشر، الطبعة الاولى، عمان، 1998، ص، 229.
[6] - ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد12، العدد 4، العراق، 2010، ص، 180.

ج _ نظام الضبط الداخلي :

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف أخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات و المسؤوليات .[7]

2 أهداف نظام الرقابة الداخلية :

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق و تتمثل في :

أ _ حماية أصول المؤسسة :

إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لابد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية ( المخزون، التثبيتات، المعدات والأدوات ) بل لابد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى المتمثلة في : [8]

*العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها .

*صورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ يرجع إلى الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها.

*الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

ب _ ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية :

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعبرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجوب استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك،

[7] - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص، 230.
[8] - ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008، ص،59.

كما أن صورة المؤسسة تعكس معلوماتها المالية المقدمة لمحيطها الخارجي، والمتعلقة بالعمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى ربحيتها، وبالتالي يجب أن تكون هذه المعلومات خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات، وعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية :[9]

_ أن تكون صادقة حقيقية :

لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها كما يجب أن يتضمن كل نظام رقابي على نظام إثبات يعمل على إثبات صدق المعلومات المتحصل عليها

_ أن تكون واضحة و مفهومه :

لا يكفي أن تكون المعلومات دقيقة ما لم تكن كاملة ومفهومة، ولذلك فعلى نظام الرقابة الداخلية التحقق من أن المعلومات المتوصل إليها قد استخرجت مع الأخذ بعين الاعتبار كل العناصر التي قد تأثر فيها أي دون إهمال أي بيان مهما كانت درجة أهميته.

_ ملائمة و وفرة المعلومات :

هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لا تصل بسهولة، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع والاعتماد على المعلومات الآنية والتي تصل في الوقت المناسب، كما يجب على المعلومات المالية وان تكون ملائمته مع أهداف المؤسسة .

كما تهدف الرقابة الداخلية أيضا الى :[10]

ج _ الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية :

أي العمل على تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وهذا عن طريق تتبع مجموعة من الأساليب والطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ودارسة الزمن و الحركة .

[9] - Jacques Renard,théorie et pratique de l'audit interne, groupe Eyrolles , 7eme édition , paris, France, 2010, p, 145-146.

[10]- ثامر محمد مهدي، مرجع سبق ذكره، ص، 181.

د _ الالتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة :

إن أهداف المشروع يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات والإجراءات الإدارية المتكاملة والتي تغطي جوانبه المختلفة، وتعمل الرقابة الداخلية على ضمان الالتزام بهذه السياسات والإجراءات أثناء الأداء .

هـ _ توفير مصادر المعلومات

توفر النظم الرقابية مصادر هامة للمعلومات بشأن أنواع ومخاطر التحريفات الجوهرية الممكنة متضمنة تحريفات الإدارة التي يمكن أن تحدث في تأكيدات القوائم المالية ، كما تعد أيضا المصد الرئيسي للمعلومات الخاصة بالعمليات والسجلات والتقارير التي تستخدمها المؤسسة لإعداد تقاريرها المالي .

و _ أهداف الرقابة على المبيعات

ضمان إعداد فواتير صحيحة للمنتجات المباعة أو الخدمات المقدمة، فحص من الائتمان للعميل قبل الموافقة على طلبية معينة ، والموافقة على المردودات من العملاء.

**الفرع الثالث : خصائص نظام الرقابة الداخلية :**

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في : [11]

1 _ الملائمة :

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

2 _ مقارنة العائد بالتكاليف :

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من

[11] - عمر سعيد و أخرون، مبادئ الادارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص، 136-137.

تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبير كلما ازدادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي .

3 _ المرونة:

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

4 _ الفعالية:

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

5 _ الموضوعية :

تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات وصحيحة دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى .[12]

وهذا لكيلا تفقد هذه المعلومات معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، وكمثال على الأهمية الكبيرة لعنصر الوقت إذا تعلق الأمر مثلا بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على المعلومات الصحيحة المتعلقة بشروط المشاركة أمر لا قيمة له إذا جاءت هذه المعلومات بعد انقضاء الأجل المحدد للمشاركة .

[12] - جميل أحمد توفيق، مبادئ الادارة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص، 371.

## المطلب الثاني : مكونات لنظام الرقابة الداخلية

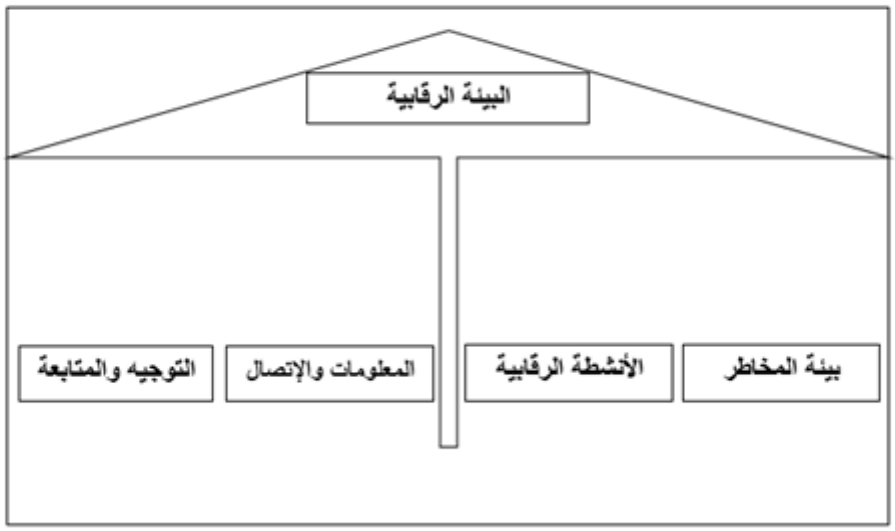
للرقابة الداخلية مجموعة من الأسس والقواعد التي تحكمها، والتي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافها و تتمثل هذه الأسس في مجموعة من المكونات الخصائص و المقومات الإجراءات .

**مكونات نظام الرقابة الداخلية**

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات COSO كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وتم بناؤها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في: البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه و الرقابة .

تعتبر البيئة الرقابية كمظلة أو قاعدة للمكونات الأخرى، ففي حالة عدم وجود بيئة رقابية فعالة فإن نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضبط رقابي فعال وذو جودة، والشكل التالي يمثل هذه المكونات.

**الشكل 1: مكونات نظام الرقابة الداخلية**



1 _ البيئة الرقابية :

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن لنظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وموقفها إتجاهها تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة، وتمثل الرقابة الداخلية انعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة و إذا ما كانت الرقابة الداخلية مصممة جيدا و بشكل صحيح فان الالتزام يجب أن يبدأ من الأعلى انطلاقا من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل المؤسسة .[13]

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

في الالتزام بالكفاءة وثيقة مكتوبة، وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية

فيما يلي :

* الإلتزام بالكفاءة

* النزاهة والقيم الأخلاقية

* فلسفة الإدارة ونمط التشغيل

* الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات

2 _ تقدير المخاطر :

مثلما يقدر المراجعون مخاطر المراجعة، كمخاطر التعبير عن أري غير متحفظ عن القوائم المالية التي بها أخطاء جوهرية ، فإن المديرين يقدرون مخاطر الأعمال و مخاطر عدم بلوغ المؤسسة لأهدافها كما عليهم

[13] – طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية، الجزء2، الرقابة الداخلية_ ادلة الاثبات- الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص، 58.

تقدير العوامل الداخلية والخارجية والضغوطات المؤثرة عليها، وعلى الرقابة الداخلية مساعدة هؤلاء المديرين في تقدير وإدارة هذه المخاطر ، وهذا من أجل ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف المسطرة .

حتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بوضوح، بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية المتعلقة بالاستخدام الفعال والكفء للموارد المتاحة، كما عليها توصيل هذه الأهداف الى جميع الأشخاص في المؤسسة بطريقة مناسبة ، متضمنة إستراتجية التطبيق و أمثلة على المخاطر التي يمكن أن تهدد تحقيق المؤسسة لأهدافها، مثل التقنيات الحديثة، وتغير إحتياجات العميل أو توقعاته والتغيرات الاقتصادية والكوارث الطبيعية، وكل العوامل التي بإمكانها التأثير سلبيا على تسجيل، تشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية. [14]

يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر و احتمالات حدوثها و طرق إدارتها ، كما يجب إعطاء الأولوية في الدارسة للمخاطر التي لها تأثير كبير وفعال على أهداف المؤسسة، كما يمكنها التقرير عن قبول المخاطر بسبب التكلفة الناجمة عن دارستها.

3 _ الأنشطة الرقابية :

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وعلى سبيل المثال إتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات و إجراءات تخص ما يلي : [15]

أ _ مراجعة الأداء :

تشمل أنشطة الرقابة هنا على مراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة ومختلف البيانات التشغيلية والمالية فيما بينها مع تحليل العلاقات و إجراءات استقصائية وتصحيح ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط، مثل مراجعة

[14] - نفس المرجع السابق، ص، 62.

[15] - أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق و التاكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2005، ص، 213-215.

مدير التقرير حول قروض استهلاكية مصرفية حسب الفرع والمنطقة ونوع القروض من أجل الموافقة على القرض وتحصيله .

ب _ معالجة المعلومات :

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

*عناصر رقابة التطبيق، وتطبق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد على ضمان الحصول على المعلومات وتفويضها، وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق

* عناصر الرقابة العامة، وهي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق، وذلك لضمان التشغيل الصحي والمستمر لنظم المعلومات .

ج _ الرقابة الفعلية

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

د _ فصل الواجبات

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

على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة .

4 _ المعلومات و الاتصال

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

والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الاتصالات الالكترونية و شفوية .[16]

تقييم المراجع لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملائمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة هي :[17]

* هل تصل المعلومات في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها

*هل المعلومات المتحصل عليها تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة

*هل يتم توضيح المهام والمسؤوليات بشكل جيد

* هل توجد أدوات تنذر وتنبه بوجود أمور غير موافقة

* هل تسمع الإدارة لاقتراحات الأفراد عندما تريد اتخاذ قرارت تحسين الإنتاج

* هل وسائل الاتصال مع العملاء، الموردين، الزبائن والمتعاقدين الآخرين كافية للحصول على معلومات تخص العروض وتطور الاحتياجات .

5 _ التوجيه و المتابعة

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

[16] - نفس المرجع السابق، ص، 212.

[17] - عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20أوت1955 ،بسكرة، كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية ،2007، ص، 67.

## المطلب الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية

**مقومات نظام الرقابة الداخلية :**

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعتمد على كل من النموذج المحاسبي والإداري الفعال يسمح بتوليد معلومات معبرة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة ، و يمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى، وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في:

1 المقومات الإدارية :

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية في هذا النظام وهي :

أ _ هيكل تنظيمي كفء :

إن وجود هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال وخاصة إذا كان تحديده للمسؤوليات دقيق وواضح ، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لحجمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هذا الهيكل التنظيمي كفء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة، ويعني استقلال الإدارات ألا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارة التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول وإدارة الحسابات، وهذا من أجل خلق رقابة قسم معين لقسم أخر للحد من ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عنها إن وجدت .[18]

إن الهيكل التنظيمي الجيد ومبدئي محاسبة المسؤولين يمكن أن يساعدا على تتبع العمليات في كل ناحية من المؤسسة، مما يعنى ربط النتائج بالأفراد والذي يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين والعناية بما يقع على عاتقهم من مسؤولية، خاصة عندما يشعرون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء التي يرتكبونها وأنهم سوف يجازون في حالة عدم ارتكابهم لهذه الأخطاء.

وبالتالي يمكن القول أن الهيكل التنظيمي الكفء يشمل:

[18] - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص، 209.

*الرقابة الداخلية على العمليات وذلك بألا يقوم موظف واحد أو إدارة واحدة بالعملية من بدايتها إلى نهايتها؛

*أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها، ومسؤولية المحافظة على الأصول وتداولها؛

*الاستقلال التنظيمي وذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة ومسؤولياتها وتنظيم العلاقات بينها

ب _ كفاءة الموظفين :

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي يجب أن يكون للمؤسسة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة .[19]

ج _ وجود مستويات ومعايير أداء سليمة

إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يؤثر بدرجة كبيرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء، وبالتالي يجب على الإجراءات الموضوعة إظهار الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب عليها إظهار مستويات الأداء والوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات، كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن معايير قياس أداءهم، وذلك من أجل محاولة المقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات .[20]

د _ وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول :

يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وا إجراءات لتوفير الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس حتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كما يجب عليها الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمال إدخال تعديلات عليها و إتلافها ، وإتباع سياسات سليمة لتوفير الحماية المادية للأصول كتخصيص أماكن خاصة بها، استخدام الأنظمة الالكترونية لحمايتها، تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى هذه الأماكن، الاحتفاظ بالأقراص المدمجة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف كما يجب أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن تصريح و إثبات تلك المعلومات

[19] - نفس المرجع السابق، ص، 211.
[20] - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2004، ص، 107.

هـ _ وجود قسم المراجعة الداخلية :

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم المراجعة الداخلية مهمته الرئيسية تتمثل في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية .[21]

2 . المقومات المحاسبية :

بالإضافة إلى المقومات الإدارية يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية، تتمثل في :[22]

أ_ نظام محاسبي سليم :

يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية ، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي :

_ المجموعة الدفترية : وهي تختلف حسب اختلاف طبيعة المؤسسات وأنشطتها ويجب أن تكون هذه المجموعة الدفترية متكاملة ومراعية للنواحي القانونية والشكلية.

_ الدورة المستندية: يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، وبالتالي عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية .

_ الدليل المحاسبي: يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل والمقارنة اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى مجموعة من الحسابات الرئيسية تتفرع منها حسابات فرعية.

[21] - على حسين الدوغجي، ايمان مؤيد الخيرو، تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج coso ، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد 19، العدد70، العراق، ص، 407.
[22] - نفس المرجع السابق،ص، 407-408.

ب_ الوسائل الآلية الالكترونية المستعملة

أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات ، العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال خلال الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها.

ج _ الجرد الفعلي للأصول

تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسم بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا، كما أن ن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتمّ عملية الجرد الدورية تمك معالجة ذلك في الوقت المناسب.

د _ الموازنات التخطيطية :

ويجب ، بما هو مخططٌ فعلى أساسها يتم مقارنة ما أنجز فعلا ، تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع الانحرافات الضارة والاستفادة من الانحرافات الموجبة.

هـ _ نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة :

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ ألقرارات ،[23] وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها. ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناءا على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة.

[23] - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوى حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، الدر الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2006، ص، 27.

الشكل 2: مقومات نظام الرقابة الداخلية

## المطلب الرابع : طرق تقييم الرقابة الداخلية :

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل و الاجراءات الرقابية ، المطبقة في المؤسسة ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا لابد أن تتوفر على وسائل و إجراءات رقابية ، من أجل التأكد من أن العمل التنفيذي الجيد والصحيح ومن هنا نستطيع القول إنه يوجد مدخلين لاختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية .

* المدخل الأول شخصي يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع في تحديد مدى الفحص وإجراء إليها التقييم اللاحق للنتائج المتوصل .

* والثاني مدخل إحصائي يعتمد على الأدوات الإحصائية بصدد تحديد ، إجرءات المراجعة الاختبارية وإجرء الاختبارات.

### الفرع الأول : أساليب دراسة و تقييم الرقابة الداخلية :

يستخدم المراجعون عدة أساليب وأدوات ، لدارسة اجراءات نظام الرقابة الداخلية والتعرف عليها بهدف الحكم على فعالية وأداء النظام ، في إنتاج البيانات المحاسبية السليمة والمحافظة على أصول المؤسسة ، وبهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف التي تتطلب فحصا وتمحيصا دقيقين ولتحديد نطاق المراجعة.

1_ طريقة التقرير الوصفي :

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

2 _ طريقة الاستقصاء :

تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة ، تغطي إجرءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات ، والبيانات الواردة ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل ، وخطواته المتبعة في مركز النشاط ، ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة ، بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية :

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

تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالأتي :

*مدي صحة النظام المحاسبي

*تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي

*المشتريات و المبيعات

*المخزونات

*المدفوعات و المقبوضات النقدية

*الرواتب و الأجور

3 _ طريقة خرائط التدفق:

إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجرءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبيا وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي وطريقة الاستبيان بأنها توضح خط سير العمليات ، بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها (أدويا أليا ألكترونيا ) و أجهزة الادخار والإخراج في حالة الأنظمة الآلية و تستخدم في إعداد خرائط التدقيق رموز متعارف عليها عالميا تختلف عن الرموز المستخدمة في إعداد خرائط الإجرءات .[24]

**أهمية خرائط التدفق والمراجعة :**

– تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات ؛ لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة و تقييم كافة نظم الرقابة الداخلية .

– تعتبر خرائط التدفق مفيدة في إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة .

– يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه القصور في نظار الرقابة الداخلية بسرعة .

– تتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة، يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة وهذا عند استخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

**الفرع الثاني : دراسة وتقييم نظام الداخلية الرقابة :**

يمكن أن تنجز دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لأربعة مراحل جوهرية :[25]

[24] - رجب الصحن السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد ، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية،2000، ص، 95.
[25] - عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، 1991، ص، 182-183.

1_ دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية :

على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية، و الفهم الكامل لنظام المحاسبي للمؤسسة و أساليب الرقابة المحاسبية المرتبطة بيه و يجب ان يتم ذلك لأحد السببين :

- للتأكد من اجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية عليها ،كافية بدرجة يمكن الاعتماد وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار التحليلية الاختبارات .

- يساعد المراجع في تصميم الاختبارات التحليلية ، في حالة عدم كفاية إجرءات الرقابة الداخلية المحاسبية لدرجة يمكن الاعتماد عليها.

ولاكتساب المعرفة المناسبة ، و الفهم الكافي حول الرقابة الداخلية للمحاسبة على المراجع أن يكمل الاستقصاءات حول الرقابة ، ويعد خرائط التدفق للأنظمة ويقوم بالتوصيف الدقيق المحدد لعناصر هذا النظام ، ومع ذلك قد يتعرف المراجع في بعض الحالات خلال المرحلة المبدئية من المراجعة ، على أنه لا يمكن الاعتماد على نظام المراقبة المحاسبية الداخلي، وذلك لأنه وحدة نظام ضعيف جدا، وفي هذه الحالة يبرر التساؤل عن الحد الأدنى من الدراسة والتقييم ، الذي يعتبر كافيا لمقابلة متطلبات المعيار الثاني من معايير العمل الميداني إن ذلك الحد الأدنى هو الذي يمكن المراجع من الحصول على فهم بيئة الرقابة و تدفق العمليات .

ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة العناصر التالية:

*الهيكل التنظيمي

*الطرق المستخدمة في إرسا علاقات السلطة والمسؤولية

*الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية

ويتضمن فهم تدفق العمليات معرفة ما يلي :

- أنواع العمليات التي تنجز في المنشاة

- طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العليات

ويمكن تحقيق هذا الفهم الأساسي، خلال الخبرة السابقة حول هذا النظام، والاستفسارات والملاحظات، أو إجراء مسح شامل لعملية إعداد المستندات في المنشأة ، أوالمستندات الخاصة

بالمراجع السابق .

2 _ التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :

يمكن للمراجع أن يعد تقييما مبدئيا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها ، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد ،بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا ، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون .

ومن الناحية الفنية يمكن اعتبار هذا الأسلوب جانبا من اختبارات الالتزام ، يتم قبل عملية التقييم المبدئي، خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية ، من منظور ما هي مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام الجيد التصميم ميزات وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام ، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجرءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف ، فإنه يحدد أنواع الأخطا أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الإختلال والأخطا تحدث فعلا ام لا .

3 _ إجرءا اختبارات المراجعة :

يمكننا التمييز بين الاختبارات التي يتضمنها فكر المراجعة ،والدراسات الخاصة بها من الناحية العملية والنظرية، وبين تلك الاختبارات التي تلقى مجالا واسعا في التطبيق العملي، و التي نعرضها كالتالي :

أ _ اجراءات المراجعة التحليلية:

وهي تشمل تحليل المعادلات والاتجاهات لأغراض المقارنة مع السنوات السابقة،أو المقارنة بمعايير القطاع وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل و التعرف على المجالات التي تحتاج

الى فحص أكثر، وحينما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.

ب _ اختبارات الالتزام :

وتصمم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام ، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق، وتهتم اختبارات الالتزام بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة.

1 تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية .

2 جودة تنفيذ إجراءات الرقابة .

3 الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة .

## المبحث الثاني : أداء المؤسسة الاقتصادية

### المطلب الاول : المؤسسة الاقتصادية

**تمهيد:**

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

**الفرع الاول : تعريف المؤسسة الاقتصادية**

قد تعددت وتباينت أراء الاقتصاديين حول مفهوم المؤسسة الاقتصادية وفيما يلي ندرج بعض التعاريف الشاملة الخاصة بها:

تعرف على أنها« اندماج عدة عوامل بهدف إنتاج أو تبادل سلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين أخريين، وهذا في إطار قانوني ومالي اجتماعي معين، ضمن شروط تختلف تبعا لمكان وجود المؤسسة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به، ويتم هذا الاندماج لعوامل الإنتاج بواسطة تدفقات نقدية حقيقية وأخرى معنوية وكل منها يرتبط ارتباطا وثيقا بالأفراد .وتتمثل الأولى في الوسائل والمواد المستعملة في نشاط المؤسسة، أما الثانية فتتمثل في الطرق و الكيفيات والمعلومات المستعملة في تسيير ومراقبة الأولى» [26].

[26] ناصر دادي عدون ،**إقتصاد المؤسسة**، دار المحمدية العامة،الجزائر،الطبعة الثانية، 1998 ، ص، 10

وتعرف كذلك على « أنها شكل اقتصادي وتقني وقانوني واجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لقيم العمل الاجتماعي بهدف إنتاج سلع أو وسائل الإنتاج أو تقديم خدمات متنوعة» [27].

**الفرع الثاني : تصنيفات المؤسسة الاقتصادية :**

**ا_ تصنيف المؤسسات الاقتصادية تبعا لمعيار الحجم :**

يتم تقسيم المؤسسات الاقتصادية ووضع الحدود الفاصلة بينها استنادا لحجم المؤسسة حيث تأخذ المؤسسة الاقتصادية وفق هذا المعيار الأشكال التالية:

مؤسسات مصغرة – مؤسسات صغيرة – مؤسسات متوسطة – مؤسسات كبيرة.

ويعتمد في وضع الحدود الفاصلة بين مختلف الأحجام على معياريين رئيسيين :معايير كمية و معايير نوعية.

**ب _ تصنيف المؤسسات الاقتصادية تبعا للمعيار القانوني :**

**_ المؤسسات العمومية[28]**

وهي المؤسسات التي يعود رأس مالها للقطاع العام، فهي تعتبر مؤسسات الدولة بالإنشاء أو التأميم، و يكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهة الوصية .

**_ مؤسسات مختلطة[29] :**

وهي تلك المؤسسات التي تترك الدولة أو إحدى هيئتها مع الأفراد أو المؤسسات الأخرى في ملكيتها، مع العلم أن تنظيم هذا النوع من المؤسسات يخضع كذلك لعدة ضوابط تحددها تشريعات وأحكام خاصة.

**_ المؤسسات الخاصة :**[30]

وهي تلك المؤسسات التي تؤول ملكيتها إلى شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص، كالمؤسسات الفردية ومؤسسات الشركات على أن كل نوع من هذه المؤسسات يحكمه نمط قانوني معين يحدد طرق و إجراءات تسييرها.

---

[27] صمويل عبود ، **اقتصاد المؤسسة** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1982 ، ص، 58

[28] ناصر دادي عدون، **مرجع سابق**، ص ،59

[29] أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999 ، ص ، 17

[30] **المرجع السابق**، ص، 17

**ج _ تصنيف المؤسسات الاقتصادية اقتصادي :**

توزع المؤسسات الاقتصادية استنادا لهذا المعيار إلى ثلاث قطاعات رئيسية:

:قطاع الفلاحة – قطاع الصناعة – قطاع الخدمات .ويضم كل قطاع ما يلي[31] :

**_ مؤسسات القطاع الأول " الفلاحة:"**

وتجمع المؤسسات المتخصصة في كل من الزراعة بمختلف أنواعها و منتجاتها، و تربية المواشي، بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري، و غيره من النشاطات مرتبطة بالأرض و الموارد .الطبيعية القريبة إلى الاستهلاك، وعادة ما تضاف إليها أنشطة المناجم.

**_ مؤسسات القطاع الثاني" الصناعة:"**

وتجمع مختلف المؤسسات التي تعمل في تحويل المواد الطبيعية إلى منتوجات، و تشمل بعض الصناعات المرتبطة بتحويل المواد الزراعية إلى منتجات غذائية و صناعية مختلفة، وكذلك صناعات تحويل و تكرير للمواد الطبيعية من معادن وطاقة وغيرها، وهي ما تسمى بالصناعات الإستخراجية ومؤسسات الصناعات الاستهلاكية بشكل عام، ومؤسسات صناعة التجهيزات وسائل الإنتاج المختلفة.

**_ مؤسسات القطاع الثالث:**

هذه المؤسسات تشمل مختلف الأنشطة التي لا توجد في المجموعتين السابقتين و هي ذات أنشطة جد مختلفة وواسعة انطلاقا من المؤسسات الحرفية، النقل، البنوك، المؤسسات المالية، التجارة، الصحة وغيرها.

## المطلب الثاني : تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

### الفرع الأول : مفاهيم حول الأداء بالمؤسسة

**تمهيد:**

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

[31] ناصر دادي عدون، **مرجع سابق**، ص ،71 - 70

**1_ مفهوم الأداء :**

على الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء إلا انه لم يتوصل إلى إجماع أو اتفاق حول تحديد مفهوم الأداء . أو أداء هو مفهوم شامل وعام ,وبالنسبة لجميع المؤسسات على اختلاف أنواعها وتباين نشاطها وللوصول إلى مفهوم الأداء لابد من عرض العديد من التعاريف للوصول إلى تعريف موحد.

إن أصل كلمة الأداء ينحدر من اللغة اللاتينية أين توجد كلمة PERFOMARE والتي تعطي إعطاء

كلية الشيء لشيء ما ,وبعدها اشتقت اللغة الانجليزية منها لفظة PERFORMANCE, والتي تعني انجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.[32]

فالأداء حسب ( Robin Welsma ) يعبر"عن إمكانية المنظمة في تحقيق ما تصبو إليه من أهداف بعيدة الأمد " .

**2_ أنواع الأداء :**

بعد ما تم التعرض إلى مفهوم الأداء ننتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة ,وتحديد أنواع الأداء

يفرض اختيار معايير التقسيم ، هذه الأخير يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي :[33]

معيار مصدر الأداء, معيار الشمولية ,المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة. معيار على حدة يقدم مجموعة

من أنواع الأداءات في المؤسسة.

الأداء الاقتصادي الذي صنف حسب معيار الطبيعة قد يضم الأداء المالي,

[32] نعيمة شباح، دور التحليل المالي في تقييم أداء المالي بالمؤسسة الجزائرية،مذكرة لنيل الماجستير، كلية علوم التسيير، غير منشورة، جامعة محمد لخضر خيضر بسكرة، 2008، ص، 3

[33]- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" قياس وتقيم" ،مذكرة لنيل الماجستير، كلية علوم التسيير، غير منشورة، جامعة محمد لخضر خيضر بسكرة، 2004، ص، 3-5

**أ_ الأداء حسب معيار المصدر :**

يدرك ويقاس الأداء على مستوى مجموعة ,تحت وحدات المؤسسة .يجد اصله في مصدرين أثرهما مزدوج داخلي ,خارجي أو مورث من المحيط.

**_ الأداء الداخلي:** يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفات التالية: *الأداء البشري *الأداء التقني *الأداء المالي

فالأداء الداخلي هو أداء متأتي من مواردها الضرورية لسير نشاطها من موارد بشرية ,موارد مالية ,موارد مادية[34]

**_ الأداء الخارجي : هو** الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة ، فالمؤسسة تتسبب في إحداثه و لكن المحيط الخارجي هو الذي يولده ويتحقق هذا الأداء إذا استجابت المؤسسة للتطورات الخارجية والقدرة على سبقها. و يمكن توضيح النوعين السابقين في الشكل الموالي.

**ب_ الأداء حسب معيار الشمولية:**

يقسم الأداء حسب هذا المعيار إلى أداء كلي و أداء جزئي

**_ الأداء الكلي :** يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها . فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة .

**_ الأداء الجزئي :** على خلاف الأداء الكلي ، فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة . فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به ,ا أهداف الأنظمة الأخرى . وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة, و كما سبق الإشارة إليه ,أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة و متسلسلة تشكل فيما بينها شبكة .[35]

[34] نعيمة شباح، مرجع سبق ذكره،ص، 8

[35] نعيمة شباح، مرجع سبق ذكره،ص، 9

ج _ **الأداء حسب المعيار الوظيفي :**

يرتبط هذا المعيار و بشدة بالتنظيم ، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة .إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف الخمس التالية [36]:وظيفة المالية ,وظيفة الإنتاج ,وظيفة الأفراد ,وظيفة التسويق ,وظيفة التموين, ويضيف البعض الآخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العاقات العمومية.

**د _ الأداء حسب معيار الطبيعة :**

تبعا لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية ,أهداف اجتماعية ,أهداف تكنولوجية , أهداف سياسية, يمكن تصنيف الأداء إلى [37] : أداء اقتصادي ,أداء اجتماعي ,أداء تكنولوجي ، أداء سياسي.

**الفرع الثاني : تقييم أداء المؤسسة الاقتصادي :**

**تمهيد :**

إن تقييم الأداء عملية شاملة تخص كل الأفراد العاملين في المؤسسة مهما كان موقعهم في الهيكل التنظيمي ومهما كانت اختصاصاتهم و هذا حتى يشعر الجميع بالعدالة فالتقييم بما يهيئه من معلومات من نقاط القوة و الضعف من فترة لأخرى و وسيلة للتقويم أي الترشيد و التحسين و هذا من خلال تعظيم نقاط القوة أو محو نقاط الضعف.

[36] عادل عشي ، مرجع سبق ذكره،ص، 7

[37] عادل عشي ، مرجع سبق ذكره،ص، 9 - 10

**1_ مفهوم تقييم الأداء**

هناك عدة تعاريف نذكر منها :[38]

أ_ تعريف بيش " BEACH" : تعريف تقييم الأداء هو التقويم المنظم للفرد مع احترام أدائه في العمل و كرامته في التطور .

ب _ تعريف صلاح عبد الباقي : " تقييم الأداء هو دراسته و تحليل أداء العاملين لعملهم و ملاحظة سلوكهم و تصرفاتهم أثناء العمل ذلك للحكم على مدى نجاحهم و مستوى كفاءتهم في القيام بأعمال الحالية و أيضا للحكم على إمكانيات النمو و التقدم للفرد في المستقبل و تحمله لمسؤوليات أكبر، أو ترقية لوظيفة أخرى " .[39]

التعريف الإجرائي:

«تقييم الأداء هو تحديد و تعريف الفرد بكيفية أدائه لوظيفته أو عمله، فهو النظام الذي يتم بموجبه الحصول على المعلومات عن الأفراد في جميع المستويات باستخدام الأساليب المناسبة لتحديد مدى قدرتهم و كفاءتهم بحيث يكون هذا التقييم دوري و منظم يوضح مستوى الأداء في جميع مراحله»

**2 _ أهمية تقييم الأداء بالنسبة للمؤسسة :**

من ناحية المؤسسة فإن تقييم الأداء أهمية كبيرة منها:[40]

– يساعد إدارة على إعداد سياسة جيدة لترقية تسمح بتعيين و اختيار أكفأ الأفراد لشغل الوظائف الأعلى في المستوى التنظيمي.

– يساعد على ترشيد سياسة الاختيار و التعيين و الحكم على سلامتها فهي التي توفر الشخص المناسب و الذي يؤدي عمله بنجاح.

[38] ناصر محمد العديلي،" السلوك الإنساني و التنظيمي " منظور كلي مقارن، معهد الإدارة العامة، الرياض ، 1995 ص،449.

[39] دكتور صلاح عبد الباقي،" إدارة الموارد البشرية " ،كلية التجارة جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية ، 1999 ص،285 .

[40] دكتور عبد الباقي، المرجع سابق الذكر ، ص286 -287

– يساعد على تحسين علاقات العمل في المؤسسة فهو يخلق شعور بالراحة و الطمأنينة بين العاملين بسبب وجود نظام سليم و عادل لتقييم أعمالهم.

– يساعد على إعداد سياسة جيدة لتدريب العاملين و تنميتهم حيث يتم إعداد البرامج التدريبية بناء على نقاط الضعف في أداء العاملين.

– يساعد على احترام نظام العمل و قواعده لأنه يشعر بأن هناك من يقيم سلوكه و تصرفاته و هذا يجعله أكثر التزاما بنظام و قواعد العمل الموضوعة

**3 _ عملية تقييم أداء :**

إن عملية تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية لم تحظى بالاتفاق التام حول مراحلها نظرا لطبيعة الموضوع مراد تقييمه, فعملية تقييم أداء الأفراد تختلف في بعض مراحلها عن عملية تقييم الأداء الإنتاجي, لذلك سيتم التطرق في هذا العنصر إلى عملية التقييم التي نشتقها من عملية الرقابة والتي تصلح لتقييم النتائج المتحصل عليها في شل رقمي. عموما يمن حصر مراحل عملية التقييم في أربع مراحل أساسية مملة لبعضها البعض, غياب واحدة منها تعرقل العملية ل, وهي بالترتيب ما يلي:

– أولا جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم

– ثانيا قياس الأداء الفعلي

– ثالثا مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية

– رابعا دراسة انحراف وإصدار الحكم

أ _ جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم :

حيث تتطلب عملية التقييم الأداء توفيرالبيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعاييرالمطلوبة لعملية عن نشاط المنشاة والتي يمن الحصول عليها من حسابات الإنتاج والأرباح والخسائر والميزانية العمومية والمعلومات المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية والمستخدمات وأرس المال وعدد العاملين وأجورهم وغيرذلك إن جميع هذه المعلومات تخدم عادة عملية التقييم خال السنة المعنية .[41]

[41] مجيد الكرخي ، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، 2008،ص،39 .

ب_ قياس الأداء الفعلي :

هي المرحلة الثانية من عملية التقييم, من خلالها تتمكن المؤسسة من قياس كفاءتها وفعاليتها. والعقبة التي يمكن مواجهتها في هذه المرحلة هي : ما هي المعايير والمؤشرات التي يتم اللجؤ إليها, فالمؤسسة تواجه مشكلة اختيار المعايير والمؤشرات الموافقة لطبيعة الأداء المراد قياسه.

ويتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية فيما يخص أداؤها بناء على معايير الفعالية والكفاءة .[42]

ج _ مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية :

بعد أن تكون المؤسسة قد انتهت من مرحلة قياس الأداء الفعلي تشرع في المرحلة الموالية والمتمثلة في مقارنة أدائها المحقق بالأداء المرغوب. فالعقبة التي تواجه المؤسسة في هذه المرحلة هي المرجع الذي تستند إليه في عملية المقارنة. وبصفة عامة تحدد المؤسسة العناصر التالية كمراجع لمقارنة الأداء " الزمن, أداء الوحدات الأخرى, الأهداف, المعايير " .

د _ رابعا دراسة انحراف وإصدار الحكم :

إن عملية المقارنة تفصح عن ثلاث نقاط هي : انحراف موجب، انحراف سلبي، انحراف معدوم، فالأول في صالح المؤسسة ارتفاع الأرباح, ارتفاع حصة السوق انخفاض التكاليف أما الانحراف الثاني فهو ضد المؤسسة استهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية, انخفاض الإنتاجية...أما الانحراف الثالث فليس له تأثير على نتائج المؤسسة, والحكم على الأداء من خلال الانحراف الكلي يعد من الأحكام المضلة, بل يجب على المسؤولين القيام بتحليل الانحراف الكلي سواء كان موجبا, سالبا أو معدوما, إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلية للانحراف, لتشجيع ما هو إيجابي ومعالجة ما هو سلبي .

وفي حقيقة الأمر عملية التحليل تمكن المؤسسة من معرفة مصدر أدائها ، ومن الطرق الفعالة في عملية التحليل طريقة الإحلال المتسلسل التي تساعد على تحديد تأثير كل عنصر ينتمي إلى الظاهرة في الانحراف الكلي.[43]

---

[42] عادل عشي ، مرجع سبق ذكره،ص، 17

[43] مجيد الكرخي ، مرجع سبق ذكره،ص، 40

**الفرع الثالث : تقييم الأداء المالي للمؤسسة :**

**1_ .تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات التوازن المالي**

.يمكن تعريف التوازنات المالية بأنها التقابل ألقيمي و الزمني بين الموارد المالية في الميزانية من جهة ،و استعمالاتها من جهة ثانية ،حيث تختلف عناصر الموارد في مدة استعمالها التي ترافق استحقاقها و كذالك تختلف عناصر الاستعمالات التي توافق درجة ثبوتها .

**و تتمثل مستويات التوازن المالي في :**

**أ _ التوازن الدائم أو الأول: رأس المال العامل (FR)** : يقصد برأس المال العامل حجم الاستثمار المتاح في الموجودات قصيرة الأجل و يعبر رأس المال العامل عن مقدار الزيادة في الأصول المتداولة ، و بالتالي من هذا المؤشر في الحكم على مقدرة الشركة على مواجهة الخصوم المتداولة المستحقة عليها ،و يتم احتساب رأس المال العامل بالمعادلة التالية[44] :

| |
|---|
| رأس المال العامل= الأصول المتداولة _ الخصوم المتداولة |
| رأس المال العامل= الأموال الدائمة _ الأصول الثابتة |

**ب_ لتوازن المتوسط : احتياجات رأس المال العامل(BFR)**: تشمل المؤسسة في كل دورة استغلالية على موارد دورية (و هي الديون الأجل ماعدا السلفات المصرفية ) وهذه الموارد تغطي مستلزمات أو احتياجات الدورة ( هي المخزنات و القيم القابلة للتحقيق ).[45] و بمقارنة قيمة العنصرين تحدد هل هذه المؤسسة تحتاج إلى موارد إضافية من غير الدورة أم لا ؟ فإذا كان الفرق موجبا فان المؤسسة لم تغطي كل احتياجات الدورة الاستغلالية بواسطة موارد الدورة العادية ،بل لديها حاجة إلى وسائل مالية أخرى و عليها أن تبحث عن موارد إضافية لمواجهة هذه الاحتياجات ، بالتالي تلجأ إلى مواردها تزيد مدتها عن الدورة ،أو تحتاج إلى رأس المال العامل. والعكس في حالة سلبية النتيجة .[46]

---

[44] محمد المبروك أبو زيد،التحليل المالي ،شركات و أسواق مالية ،المملكة العربية السعودية ،دار المريخ، الطبعة الثانية، 2009 ص13

[45] ناصر دادي عدون نواصر محمد فتحي ، دراسة الحالات المالية ، دار الأفاق ،الجزائر ، 1991 ،ص 25

[46] ناصر دادي عدون و نواصر محمد فتحي ،مرجع سبق ذكره، ص25

**علاقة حساب احتياج رأس المال العامل:**

**احتياج رأس المال العامل = احتياج الدورة _ موارد الدورة**

**( قيم الاستغلال + القيم القابلة للتحقق) _ (الديون قصيرة الأجل + السلفات المصرفية )**

**التوازن الثالث الخزينة :** تعبر الخزينة عن القيم المالية التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لدورة معينة ، فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة ، أو عن الصافي بين رأس المال العامل و احتياجات رأس المال العامل . أي القيم السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بعد طرح احتياجات رأس المال من رأس المال العامل من رأس المال العامل .[47]

•الخزينة هي الفرق بين رأس المال العامل الإجماليFR واحتياج رأس المال العاملBFR

**•علاقة حساب الخزينة:**

**الخزينة = القيم الجاهزة _ السلفات المصرفية**

**الخزينة = رأس المال العامل _ احتياج رأس المال العامل**

**2_ تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات السيولة و النشاط**

**أ _ نسب السيولة :[48]**

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

**_ نسبة التداول :**تشير نسبة التداول إلى قدرة الشركة على مواجهة الخصوم المتداولة . و يتم حساب هذه النسبة بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة .[49]

[47] المرجع السابق ،ص، 25 - 26

[48] منير إبراهيم هندي ،الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر ، الطبعة الخامسة ،المكتب العربي الحديث ،الإسكندرية ، 2003 ،ص74

يتم حساب نسبة التداول بموجب العلاقة أدناه

| |
|---|
| نسبة التداول = مجموع الأصول المتداولة / مجموع الخصوم المتداولة |

**_ نسبة التداول السريعة:** تلك النسبة التي تعتبر مقياسا لمقدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل من الأصول سريعة التحول إلى نقدية ، تقيس هذه النسبة درجة السيولة السريعة المتاحة حالا للوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل[50] .

| |
|---|
| **نسبة التداول السريع = (الأصول المتداولة _ المخزون السلعي ) / الخصوم المتداولة** |

**_ سيولة المخزون:** كما أمكننا قياس سيولة الحقوق بإيجاد متوسط فترة التحصيل ، فانه يمكننا قياس سيولة المخزون بإيجاد متوسط الفترة التي تمضي منذ دخول البضاعة للمخازن حتى تحصيل قيمتها .و يمكن تجزئة تلك الفترة إلى فترتين : الأولى هي متوسط فترة التخزين و تمثل متوسط فترة بقاء البضاعة المشتراة في المخازن حتى يتم بيعها ، والثانية تمثل متوسط الفترة التي تمضي منذ بيع البضاعة حتى تحصيل قيمتها وبالنسبة لمتوسط فترة التخزين ،فيتم حسابها بقسمة رصيد المخزون على تكلفة البضاعة المباعة و ضرب النتائج في عدد أيام السنة.

| |
|---|
| متوسط فترة التخزين = (عدد أيام السنة * رصيد المخزون) / تكلفة البضاعة المباعة |

[49] عاطف وليم أندراوس ،التمويل و الإدارة المالية للمؤسسة ،دار الفكر الجامعي ،الإسكندرية ، 2008 ،ص88 .

[50] ناصر نور الدين عبد اللطيف ،أساسيات المحاسبة المالية في المنشآت الخدمية و التجارية و الصناعية تحليل القوائم المالية و المحاسبة عن التزاماتها ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ،ص244 .

ب _ **نسب النشاط :**

وهي النسب التي تقيس الكفاءة في إدارة الأصل هي النسب التي تقيس مدى فاعلية المشروع في استخدام الموارد المتوفرة لديه و تتمثل هذه النسب في :

_ **معدل دوران الأصول:** يتم حساب معدل دوران الأصول بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول و بهذا فانه يقيس مدى كفاءة الإدارة في استغلال تلك الأصول .[51]

| |
|---|
| معدل دوران إجمالي الأصول = صافي المبيعات / مجموع الأصول |

**_ معدل دوران الأصول الثابتة :** ويتم حساب معدل دوران الأصول الثابتة بقسمة صافي المبيعات على صافي الأصول الثابتة . ويعتبر هذا المعدل مؤشرا لمدى الكفاءة في إدارة أصول المؤسسة .[52]

| |
|---|
| **معدل دوران الأصول الثابتة = صافي المبيعات / الأصول الثابتة** |

**_ معدل دوران الأصول المتداولة :** يتم حساب معدل دوران الأصول المتداولة بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول المتداولة ، ويعتبر هذا المعدل مؤشرا لمدى الكفاءة في إدارة هذا النوع من الأصول و توليد المبيعات منه و يحسب بالعلاقة التالية:

| |
|---|
| **معدل دوران الأصول المتداولة = صافي المبيعات / الأصول المتداولة** |

**_ معدل دوران المخزون :** يعتبر معدل دوران المخزون مؤشرا لمدى سلامة حجم الاستثمار في المخزون السلعي و لكي نوضح ، سوف يتم حساب معدل دوران المخزون بقسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون خلال العام.[53]

---

[51] منير إبراهيم هندي ،مرجع سبق ذكره ص83 .

[52] صلاح الدين حسن السيسي ، دراسات الجدوى و تقييم المشروعات ، دار الفكر العربي ،مصر ،الطبعة الأولى ،2003 ،ص،265

[53] منير إبراهيم هندي ،مرجع سبق ذكره ، ص 210

| |
|---|
| معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون |

**3_ تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات الربحية و المردودية :**

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

**أ_ نسب الربحية :**

الربحية تمثل صافي نتيجة الأعمال الناتجة عن العديد من السياسات و القرارات . و نسب الربحية تقدم بعض المعلومات عن كيفية تشغيل الشركة . و تتمثل مؤشرات الربحية في :

**_ نسب الربح إلى المبيعات :**

تقيس هذه النسب مدى نجاح المنشأة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف توليد أكبر قدر من الأرباح من المبيعات .وتتضمن عدد من النسب من أهمها هامش مجمل الربح ،وهامش صافي الربح .[54]

**_هامش الربح الإجمالي :** يتم حساب هامش الربح الإجمالي بالعلاقة التالية :

| |
|---|
| هامش الربح الاجمالي = الربح الاجمالي / المبيعات |

**_هامش الربح الصافي :** يتم حساب هامش الربح الصافي بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على صافي المبيعات

| |
|---|
| هامش الربح الصافي = صافي الربح بعد الضريبة / المبيعات |

_ نسب الربحية إلى الأموال المستثمرة :

تقيس هذه النسب مدى قدرة الإدارة على توليد الأرباح من الأموال المستثمرة. و من أبرز هذه النسب القوة الايرادية ،و الربح الصافي إلى مجموع الأصول .[55]

[54] منير إبراهيم هندي ،مرجع سبق ذكره ص96 .
[55] منير إبراهيم هندي ،مرجع سبق ذكره ص99

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

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

**ب _ نسب المردودية**

تعرف المردودية على أنها ذلك الارتباط بين النتائج و الوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمرة في تحقيق النتائج المالية .[56]

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

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

**_ الرافعة المالية :** ترتبط بهيكل التمويل و تعني شراء الأصول من الأموال المقترضة أو من إصدار أسهم ممتازة و هو ما يعني محاولة الوحدة استثمار رأس المال المقترض بما يحقق عائد أكبر من تكلفة الاقتراض .[57]

**4_ تقييم الأداء المالي عن طريق نسب النمو و الرفع :**

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

**أ _ نسب النمو :**

تقيس نسب النمو مدى التوسع و التقدم الذي تحققه الشركة على مر الزمن .فالنمو هدف مرغوب فيه إذ أنه يمكن من توسيع الشركة و تتمثل نسب النمو في[58] :

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

---

[56] إلياس بن ساسي ،يوسف قريشي ، التسيير المالي ( الإدارة المالية ) ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ،الأردن ، 2006 ،ص 267 .

[57] منير شاكر محمد ، إسماعيل عبد الناصر نور ، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات ، دار وائل للنشر ،عمان– الأردن الطبعة الثانية– ،ص255 .

[58] محمد علي إبراهيم العامري،الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع ،عمان _الأردن، الطبعة الأولى 2007 ، ص124 .

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

| |
|---|
| نمو الدخل الصافي = النتيجة الصافية للسنة الحالية _ النتيجة الصافية للسنة الماضية / النتيجة الصافية للسنة الماضية |

**_ نمو القيمة المضافة** : يستخدم هذا المعيار لبيان القيمة المضافة التي ستتولد من العملية

**ب _ نسب الرفع**

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

**_ نسبة المديونية** تبين هذه النسبة مدى اعتماد المنشأة في تمويل إجمالي موجداتها على المطلوبات و تبين كل دينار واحد من إجمالي الموجودات كم يقابله من ديون.

**_ مضاعف حق الملكية** : و يطلق عليها أحيانا نسبة الرفع، و تبين هذه النسبة كم دينار من إجمالي الموجودات التي تم تمويلها مقابل كل دينار واحد من حق الملكية .

## المطلب الثالث : دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

من أجل إبراز دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية هناك شروط اذا تحققت فأننا نستطيع القول بأن الرقابة الداخلية تساهم و بشكل مباشر في تحسين أداء المؤسسة، و هذه الشروط هي :

1 _ الملائمة :

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

3 _ المرونة:

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

4 _ الفعالية:

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

5 _ الموضوعية :

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

**خلاصة الفصل :**

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات, وذلك من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية و مكوناته ، ووسائله ,ومقوماته , بالإضافة الى الإجراءات المتبعة في تطبيقه , ومن ثم مدى مساهمته في تحسين الأداء المالي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام رقابة داخلي فعال يساهم في تحقيق الأهداف التي تصبوا إليها المؤسسة , إلا وهي تحقيق أقصى ربح بأقل التكاليف و الذي بدوره يبرز المستوى الجيد لأداء المالي ورفع مستوى التنافسية للمؤسسة

**تمهيد**

بعد ما تنتهي المؤسسات الاقتصادية أو الإنتاجية أو الهيئات الحكومية من عملياتها المحاسبية و تحليل وتقييم العمليات التي قامت بها، تخصص فترة تكون في آخر كل سنة تقوم إثرها باستخراج النتائج السنوية و معرفة مركزها المالي، أو بصفة أخرى تضطر هذه الشركات من وقت لأخر إلى معرفة وضعها الاقتصادي أي معرفة قيمة موجوداتها الثابتة و المتداولة و مالها من ديون و ما عليها من مطالب و لما كانت دفاتر المؤسسة هي مرجع الأول للحصول على هذه المعلومات و التطورات الهامة من جراء تغير قيمة الموجودات و المطالب لهذا يجب تعديل هذه الحسابات أو تسويتها بجعل قيود المؤسسة مطابقة للواقع و من هنا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلي ثلاثة مباحث فالمبحث الأول عموميات حول المؤسسة الذي بدوره ينقسم إلي ثلاثة مطالب فالأول لمحة تاريخية عن وحدة الإنتاج والتسويق بالمسيلة و الثاني عن الإمكانيات الإنتاجية للمؤسسة والثالث الهيكل التنظيمي للمؤسسة أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة والنص القانوني المتبع لجردها المادي الذي يتفرع إلى ثلاثة مطالب بالنسبة للأول عرضنا فيه الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة والثاني ذكرنا فيه النص القانوني للجرد والثالث عن السعي المقرر للجرد وبالنسبة لمبحثه الأخير تناولنا آليات الجرد في المؤسسة والذي يحتوي على ثلاثة مطالب فالأول التحضير الدقيق لعملية الجرد والثاني استغلال نتائج الجرد بالمقارنة والإصلاح والثالث الوسائل المستعملة في عملية الجرد وأهدافه .

**المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة .**

**المطلب الأول: لمحة تاريخية حول وحدة إنتاج و التسويق بالمسيلة:**

وحدة الإنتاج و التسويق بالمسيلة هي تابعة إقليميا و إداريا لمؤسسة رياض سطيف و المنبثقة عن أخر إعادة الهيكلة المعمول به إبتداءاً من 83/01/01 خلف الشركة الأم الشركة الوطنية للمسامد و المطاحن و العجائن الغذائية " سمباك " سابقاً.

دخلت وحدة الإنتاج والتسويق بالمسيلة الإنتاج في شهر أفريل سنة 1981م حيث كانت تضم آنذاك مطحنة قدرتها الإنتاجية 2000 قنطار أي ما يعادل 200 طن / يوم، و تنقسم إلى قسمين هما:

1- قسم تحويل القمح الصلب بطاقة إنتاجية قدرها: 1000 قنطار / يوم.

2- قسم خاص بتحويل القمح اللين بطاقة إنتاجية قدرها 1000 قنطار / يوم.

علماً أن هذه المطحنة هي من صنع أيدي سويسرية تابعة لشركة تسمى بيلار " Buhler " و في إطار إستراتيجية اقتصادية وطنية، أنشأت الوحدة مطحنة إضافية قدرتها الإنتاجية 4000 قنطار / يوم ودخلت مجال الإنتاج في شهر مارس 1993م، و تشهد الوحدة منذ الفاتح من جانفي 1999م إنجاز تقني و فني من أجل زيادة القدرة الإنتاجية.

للمطحنة بزيادة يومية تقدر ب 500 قنطار / يوم لكل قسم بنوعية، على أن تنهي الأشغال بها في نهاية شهر ماي من نفس السنة لتباشر بعد ذلك في عملية الإنتاج.

دخلت الوحدة إبتداءاً من الفاتح أكتوبر 1997م في تنظيم جديد على شكل تابعة " FILIALE " أي شركة تابعة مباشرة إلى الشركة القابضة العمومية الزراعية و الغذائية لتحصل الشركة على رأس مال نقدي يقدر ب 60.000.000.00 دج و على أثر سياسة إعادة التقويم للاستثمارات التي قامت بها الشركة الأم في نفس الشهر، استفادة شركة المساهمة لمطاحن الحضنة بالمسيلة من رأس مال قدره: 419.000.000.00 دج. ليصبح رأس مالها الإجمالي فيما بعد إلى 479.000.000.00 دج، و هذا دائماً في إطار إعادة الهيكلة التي تبنتها الشركة الأم رياض سطيف.

و مع هذا الإجراء برمجت الوحدة بعدما أن أصبحت شركة مساهمة تابعة مباشرة للشركة القابضة و هذا في إطار الشركة الأم رياض سطيف الدخول إلى البورصة كمؤسسة للمساهمة و هذا إبتداءاً من

1997/12/15م إلا أن الشركة محل الدراسة لم تنفصل نهائياً عن الشركة الأم رياض سطيف أثناء إعدادنا لهذه المذكرة، بل لا تزال تابعة لها.

بصفة مباشرة إلى أن يتم تسديد بعض المستحقات أو الديون اتجاه الشركة الأم رياض سطيف و المقدر ب 1000.000.000.00دج. الناجمة اثر سياسة التقويم التي قام بها خبراء مختصين في هذا المجال والذي دخل حيز التطبيق منذ 1997/01/01م.

**المطلب الثاني: الإمكانيات الإنتاجية للمؤسسة .**

تنتج شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة عدة أنواع من المنتجات الغذائية و التي تتمثل فيما يلي:

- ✓ السميد من النوع الرفيع.
- ✓ السميد من النوع العادي.
- ✓ السميد الناعم.
- ✓ الدقيق.
- ✓ النخالة.

كما تشغل الوحدة نسبة معتبرة من العمال تقدر ب 320 عامل و هذا في 1998/01/01م موزعة على جميع المصالح الموجودة بالوحدة الإنتاجية، حيث 80% من عدد العمال موجودة في دائرة الإستغلال أما الباقي فهو موزع بين الإدارة و مصلحة التسويق.

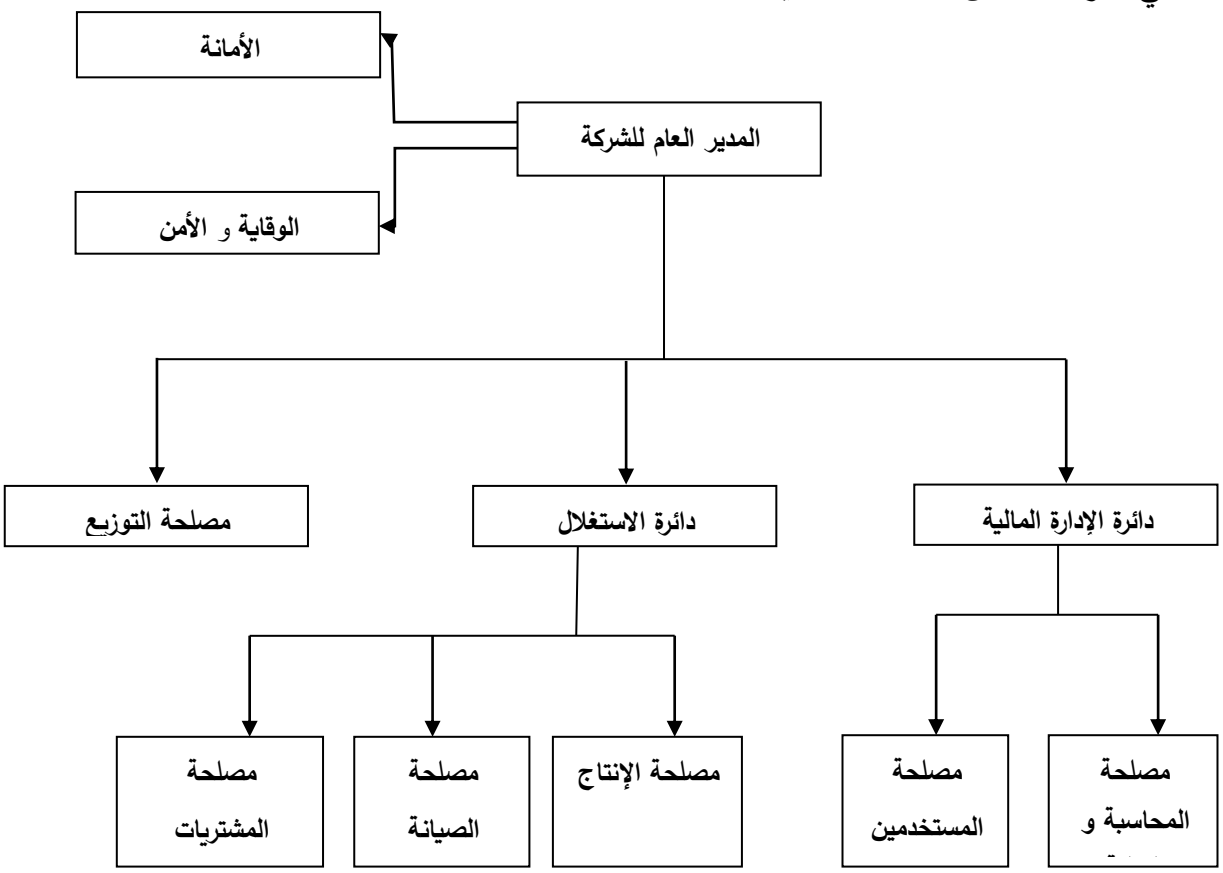
تعمل وحدة الإنتاج و التسويق بالمسيلة ERIAD جاهدة من أجل الوصول للأهداف التالية:

- تقوم بدراسة الأسواق و تتبع تطورها و خاصة و هي تباشر نشاطها في إطار اقتصاد السوق.
- تتعاون مع الهياكل و المؤسسات و الهيئات التي تربط أعمالها بالصناعات الغذائية التي مادتها الأولية الحبوب و مشتقاتها و تتولى توزيع منتجاتها.
- تقوم ببناء جميع وسائل الصناعية الضرورية لعمالها و تركيبها، و تهيئتها كما تساهم في تكوين المستديمين و تحسين مستواهم.
- تنجز بصفة مباشرة أو غير مباشرة جميع الدراسات التقنية و التكنولوجية و الاقتصادية و المالية التي تتعلق بموضوع نشاطها.

- استغلال و تسيير مطاحن إنتاج السميد و الدقيق.
- استغلال و تسيير مطاحن إنتاج السميد و الدقيق.
- استغلال و تطوير عتادها.
- تحقيق رقم الأعمال السنوي 3.905.688.622.00 دج مسطر لسنة 1999م.
- تحقيق إنتاج سنوي:
  - سميد ممتاز: 590400 قنطار.
  - سميد عادي: 4000000 قنطار.
  - دقيق: 180000 قنطار.
  - نخالة + سميد ثانوي: 500000 قنطار.
- الحصيلة المالية الصافية " نتيجة الدورة الصافية ": 306.582.458.00 دج.

**المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة .**

يتوقف إنتاج الشركة على ضوء المهام المنوطة بها، و يتوقف ذلك على حسن التسيير و التنسيق بين مختلف أقسامها التي تؤدي وظائف مختلفة يمكن تمثيلها في المخطط رقم (01) و الذي يمثل الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن الحضنة بالمسيلة ERIAD.




**الشكل (1): – الهيكل التنظيمي للمؤسسة– .**

**المصدر: من الإدارة.**

بعد وضع الهيكل التنظيمي للشركة سنحاول التعريف بكل مصلحة من مصالح الشركة و ذكر وظائفها على حدا:

1- **المدير:** مكلف بإدارة جميع شؤون الشركة و التنسيق بين مختلف المصالح الموجودة بها.

2- **دائرة الإدارة المالية:** و تنقسم إلى قسمين:

أ- **مصلحة المستخدمين:** تقوم هذه المصلحة بمتابعة جميع العمال و الموظفين و ذلك بمراقبة جميع مستحقات المستخدمين، كما تقوم هذه المصلحة بالتكفل بالنشاطات و الشؤون الاجتماعية و الثقافية.

ب-مصلحة المحاسبة و المالية: إن هذه المصلحة تقوم بمتابعة جميع النشاطات المالية و المتمثلة أساساً:

المصاريف أو النفقات المختلفة: تسديد الرسوم و التحصيل المالي للمبيعات.

كما تقوم بضبط جميع الحسابات المتعلقة بحركة المواد سواء كانت مواد أولية أو منتجات تامة أو مبيعات، كذلك تقوم بمتابعة دقيقة لمختلف الإستهلاكات اليومية.

3- **دائرة الإستغلال:** تنقسم إلى ثلاث مصالح:

01- **مصلحة الإنتاج:** و من مهامها:

- ✓ متابعة تخزين المواد الأولية داخل خلايا التخزين المتخصصة.
- ✓ تنظيف و تهيئة المادة الأولية بواسطة الأجهزة المتخصصة لذلك.
- ✓ تحويل المادة الأولية للمعايير المسطرة قانوناً و هي كما يلي:

❖ **معايير إنتاج السميد:**

- **السميد الممتاز:** نسبة الاستخراج القانوني هي 66%.
- السميد العادي: نسبة الاستخراج القانوني هي 72%.
- السميد الناعم: نسبة الاستخراج القانوني هي ما بين 10 إلى 15%.
- النخالة " هي إنتاج ثانوي ": نسبة الاستخراج القانوني هي ما بين 20 إلى 22%.

❖ **معايير إنتاج الدقيق:**

- الدقيق: نسبة الاستخراج القانوني هي 78%.
- النخالة: نسبة الاستخراج القانوني هي ما بين 20 إلى 22 %.

تكاليف المواد المنتجة داخل الأكياس المخصصة لها وفق أوزان مختلفة على النحو التالي:

10 كغ، 25 كغ، 50 كغ.

✓ متابعة النوعية المنتجة و هذا باللجوء إلى نتائج المخصص لذلك و الذي يوجد تحت تصرف المصلحة.

✓ متابعة الوزن تبعاً للقانون.

✓ تهتم بمتابعة العمال.

✓ تعمل المصلحة بصفة مستمرة و هذا بوجود أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة بدون توقف و هذا طيلة أيام السنة.

02- مصلحة الصيانة: من مهام هذه المصلحة ما يلي:

✓ صيانة الأجهزة تغيير اللازمة.

✓ تشحيم العتاد.

✓ صناعة بعض قطع الغيار البسيطة على مستوى الورشة التي بعض التجهيزات الخاصة بالخراطة و غيرها.

✓ التدخل السريع و الفوري للحد من التعطيلات الكهربائية والميكانيكية.

03- مصلحة المشتريات و تسيير المخزون: و من مهامها

✓ توفير جميع اللوازم التي تدخل في الإنتاج و الخدمات المتعلقة بها و من بينها:

✓ المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب و القمح اللين.

✓ مواد التوظيب و التغلفة: " EMBALAGE ": الأكياس و الخيط، بطاقات المواد المنتجة.

- ✓ قطع الغيار بمختلف أنواعها.
- ✓ الاستيراد.

04- مصلحة التوزيع: إن الدور الرئيس الذي يقوم به هذه المصلحة هو توزيع جميع المواد المنتجة بالوحدة عن طريق الهياكل المخططة للبيع و الموجودة عبر نقاط مختلفة بالولاية و هي: المسيلة، بوسعادة، عين الملح،مقرة.

05- مصلحة الأمن: تعمل هذه المصلحة على ضمان جميع الشؤون الأمنية و هذا بواسطة حراس يعملون ليلاً نهار. و هذا لضمان سلامة الشركة من أي خطر خارجي، كما تقوم بتوفير للمحيط و جميع أماكن العمل سواء داخل الإدارة أو على مستوى المطاحن.

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

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

### المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية

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

الجدول الأول : المشتريات

الجدول الثاني : المخزونات

الجدول الثالث : المبيعات

الجدول الرابع : المقبوضات النقدية

الجدول الخامس : المدفوعات النقدية

الجدول السادس : الرواتب و الأجور

**أولا : المشتريات**

**الجدول رقم (1)** : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات

| الرقم | الأسئلة | الجواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|---|
| | | نعم | لا | |
| 1 | هل هناك قسم خاص بالمشتريات ؟ | X | | |
| 2 | هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات ؟ | | X | |
| 3 | هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء و أوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء ؟ | X | | |
| 4 | هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات ؟ | X | | |
| 5 | هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات ؟ | X | | |
| 6 | هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات ؟ | X | | |
| 7 | هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم المشتريات ؟ | X | | |
| 8 | هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص ؟ | X | | |
| 9 | إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد ؟ | X | | |
| 10 | هل مثل هذه التقارير مسلسلة الأرقام ؟ | X | | |
| 11 | هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص اى قسم الحسابات و قسم المخازن ؟ | X | | |
| 12 | هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام ؟ | X | | |
| 13 | هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف ؟ | X | | |
| 14 | هل لوثائق عملية الشراء ألوان مختلفة ؟ | | X | |
| 15 | هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول ؟ | X | | |
| 16 | هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات ؟ | | X | تسجيل دوري |
| 17 | هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول ؟ | X | | |
| 18 | هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات ؟ | X | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 19 | هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك ؟ | X | | |
| 20 | هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناءا على تقرير قسم الاستلام والفحص ؟ | X | | |
| 21 | هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات ؟ | X | | |

**ثانيا : المخزونات**

**الجدول رقم (2)** : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات

| الرقم | الأسئلة | الجواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|---|
| | | نعم | لا | |
| 1 | هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟ | X | | |
| 2 | هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و و الاخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف ؟ | | X | |
| 3 | هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية ؟ | X | | بواسطة وصل خروج |
| 4 | هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع ؟ | X | | |
| 5 | هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ؟ | X | | |
| 6 | هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة ؟ | X | | |
| 7 | هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ؟ | X | | |
| 8 | هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لرئيس المصلحة التجارية ؟ | X | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 9 | هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على البضاعة في المخازن ؟ | X | | |
| 10 | هل اختصاصات و مسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة ؟ | X | | |
| 11 | هل تخزن المنتجات في مكان واحد حسب نوعها ؟ | X | | |
| 12 | هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات ؟ | X | | |
| 13 | هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات ؟ | X | | حسب المخطط المالي المحاسبي |
| 14 | هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها ؟ | X | | |

**ثالثا : المبيعات**

**الجدول رقم (3)** : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات

| الرقم | الأسئلة | الجواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|---|
| | | نعم | لا | |
| 1 | هل توجد رقابة على أوامر البيع ؟ | X | | |
| 2 | هل توجد رقابة على فواتير البيع من حيث الكمية والسعر وشروط البيع ؟ | X | | |
| 3 | هل تجرى مقارنة بن الطلب والكمية المرسلة ؟ | X | | |
| 4 | هل هناك رقابة محاسبية على مجاميع الفاتورة من حيث المبلغ و الحروف كتابيا ؟ | | X | |
| 5 | هل تراقب الأسعار الوحدوية ؟ | X | | |
| 6 | هل هناك رقابة على التسجيل المحاسبي ؟ | X | | |
| 7 | هل يراقب التسلسل الرقمي لدفتر فواتير البيع ؟ | X | | |
| 8 | هل دفتر أذونات الإرسال مراقب ومرقم تسلسليا ؟ | X | | |
| 9 | هل تراقب الإمضاءات في الفاتورة للمصالح المعنية ؟ | X | | مصلحة المحاسبة و التجارة |
| 10 | هل هناك رقابة على شيكات الزبون ؟ | X | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 11 | هل نهاك مقارنة بين سجل المبيعات و دفتر الأستاذ ؟ | X | | |
| 12 | هل كل الفواتير مسجلة محاسبيا ؟ | X | | |
| 13 | هل هناك رقابة على الزبائن المتأخرين عن السداد ؟ | X | | |
| 14 | هل لنسخ وثائق المبيعات ألوان مختلفة ؟ | | X | |
| 15 | هل توجد رقابة على تسجيل المردودات ؟ | X | | |
| 16 | هل دفتر الزبائن مراقب ومرقم ؟ | X | | |

**رابعا : المدفوعات النقدية**

**الجدول رقم (4)** : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

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

**خامسا : المقبوضات النقدية**

**الجدول رقم (5)** : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية

| الرقم | الأسئلة | الجواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|---|
| | | نعم | لا | |
| 1 | هل تتم مراجعة لمبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة ؟ | X | | |
| 2 | هل تجري مقارنة بنكية بين المقبوضات المدونة في اليومية والكشف البنكي ؟ | X | | |
| 3 | هل دفتر المقبوضات موجود ومراقب ؟ | X | | |
| 4 | هل يجري جرد محاسبي للمقبوضات ؟ | X | | الجرد يومي |
| 5 | هل تجري مراجعة بين المقبوضات وديون العملاء ؟ | | X | عدم وجود سياسة الاقراض |
| 6 | هل هناك رقابة على أوراق القبض ؟ | X | | |
| 7 | هل تجري مقارنة بينها وبين جدول المقبوضات ؟ | X | | يوميا |
| 8 | هل يوجد دفتر إيصالات القبض ؟ | X | | |
| 9 | هل هو مطابق للمقبوضات الفعلية ؟ | X | | |
| 10 | هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة ؟ | X | | |
| 11 | هل يتم إشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع ؟ | X | | |
| 12 | هل تتم مراجعة مؤونة العملاء المشكوك فيهم ؟ | X | | |
| 13 | هل كل الشيكات المقبوضة مسجلة في دفتر الخزينة ؟ | X | | |
| 14 | هل توجد رقابة على المقبوضات بالعملة الصعبة ومقارنتها بسعر الصرف ؟ | | X | غير موجود |

**سادسا : الرواتب و الأجور**

**الجدول رقم (6) :** قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب و الأجور

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

**المطلب الثاني : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**

باستخدامنا لقوائم الاسئلة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من الشراء إلى التخزين وصولا إلى البيع وكذلك المقبوضات والمدفوعات النقدية والأجور وجدنا المؤسسة تقوم على ما يلي :

**اولا : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لوظائف الشراء والتخزين و البيع :**

1_ –نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية :

_ وجود تنظيم محكم لعمليات الشراء والبيع والتخزين في المؤسسة .

_ ارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في المؤسسة .

_ تامين التدفق المنتظم للمواد داخل المؤسسة من طرف الإدارة .

_ الحصول على السلع والخدمات بالكمية والجودة المتفق عليها مع المورد .

_ الاستعمال الايجابي لأنظمة الإعلام الآلي في تحسين مختلف العمليات ، مثل معرفة ما إذا كان الزبون يملك ملفا لدى المؤسسة ام لا .

_ وجود ترتيب وبرمجة الطلبيات الزبائن لكسب ثقتهم وتجنب التأخير في استلام طلباتهم .

_ متابعة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ المحصلة عليهم واتخاذ ما يلزم من إجراءات قانونية .

_ التسجيل المحاسبي من طرف المحاسب لا يتم إلا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتلقاها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء والبيع و التخزين .

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

_ الوقاية من حالات نفاذ المخزون ، من خلال المتابعة في كل لحظة التعرف على مستويات المخزون.

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

2_ نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية :

_ عدم استعمال الألوان المتباينة للوثائق في عملية الشراء والبيع .

_ عدم استقلال قسم الشراء وقسم البيع عن قسم الحسابات .

_ عدم وجود اعلام من طرف أمين المخازن لقسم الحسابات بالادخالات و الاخراجات ( لا يوجد تقارير استلام و تقارير صرف) .

_ عدم وجود رقابة محاسبية على مجاميع الفاتورة من حيث المبلغ و الحروف في المبيعات .

**ثانيا :تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات والمدفوعات**

1 _ نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية :

_ وجود مراقبة للمبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير تساعد على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تقع .

_ وجود مراقبة لقيود التسجيل المحاسبي للمدفوعات تساعد على التأكد من صحة المعلومات الواردة قي القوائم المالية .

_ وجود مطابقة مبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة يساهم في تقليل الأخطاء .

_ وجود دفتر للمقبوضات ومراقب .

_ وجود دفتر إيصالات القبض يساعد على مطابقة المقبوضات الفعلية مع المسجلة محاسبيا .

_ وجود رقابة على وسائل السداد (شيكات) من حيث المبلغ والإمضاء حيث يجب تعيين شخص على الأقل للتوقيع على الصكوك الصادرة على أن تكون توقيعاهم معتمدة في المصارف .

2 _ نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية :

_ القيام بإجراءات الجرد و إعداد ملف الجرد للخزينة معدة و موقعة من طرف نفس الشخص و رئيس مصلحة الخزينة .

_ عدم وجود جرد مفاجئ .

**ثالثا : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للرواتب والأجور**

1 _ نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية :

_ نظام التحفيز للعمال عن طريق تطبيق نظام العلاوة الجماعية مع وجود قسم للشؤون الاجتماعية .

_ وجود نقابة عمال الشركة ما جعلها تسهر على حقوق العمال .

_ استخدام ساعات الضبط بالشركة إثبات ساعات العمل الفعلية .

2 _ نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية :

_ عدم تحسين كشف الأجور بالتنسيق مع الترقيات الجديدة .

_ دفتر العطل السنوية يحمل عطل لسنوات ماضية لبعض العمال .

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

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

_ يجب استقلال قسم الشراء وقسم البيع عن قسم الحسابات .

_ ضرورة وجود تواصل و ربط مباشر بين أمين المخازن و قسم الحسابات للاطلاع على جميع مدخلات و مخرجات المؤسسة .

_ التنويع في المعاملات البنكية مع بنوك أخرى .

_ ضرورة اجراء عمليات جرد مفاجئ لمصلحة التجارة لتجنب أي اختلاس او اخطاء قد تحدث .

_ اتباع اللامركزية في اتخاذ القرارات على مستوى المصالح .

_ ربط العمل بتحفيزات فردية مباشرة بالعمال .

**خلاصة الفصل**

يعتر مركب مطاحن الحضنة من اهم المؤسسات الوطنية والعمومية ، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال به ضرورة حتمية لحماية اصوله و امواله ، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفه.

ومن خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مطاحن الحضنة قمنا بمحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح قائمة اسئلة عن طريق امقابلة مع مختلف رؤساء المصالح منها المصلحة التجارية ، مصلحة المستخدمين و دائرة محاسبة و المالية ، وقمنا بتحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل من المشتريات والمبيعات ، والمخزون بالإضافة الى المقبوضات والمدفوعات ونظام الرواتب والأجور ، وتوصلنا في الاخر الى اقراح بعض التحسينات التي من شأنها ان تجعل نظام الرقابة الداخلية فعال ويرقى الى تطلعات مطاحن الحضنة .

## الخاتـــــمة :

لقد انطلق بحثنا من الإشكالية التالية : *ما هي محددات اعتبار نظام الرقابة الداخلية فعال حتى يسهم في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية و الأداء المالي على وجه الخصوص ؟ و ما مدى فعالية الرقابة الداخلية في مطاحن الحضنة ؟ و لقد تمت الاجابة عنها من خلال فصلين .*

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

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

و من خلال تطرقنا لموضوع تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية اتضح لنا أن له دور كبير حيث يعتمد على معايير و ادوات و طرق علمية و عملية دقيقة يجب اتباعها لتعطي عملية التقييم الفعالية المثلى و تصبح بذلك قرارات المؤسسة رشيدة و صحيحة فهو يعتبر من أهم الضروريات للتخطيط المالي

وبعد تتبعنا خطوات وإجراءات الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة وبعد الرد على أسئلة المقابلة ، توصلنا إلى وجود نظام رقابة داخلية فعال من الاجراءات المتبعة قبل الادارة في ما يخص " المخزونات، المبيعات ، المقبوضات النقدية ، المدفوعات النقدية ، المشتريات ، الرواتب و الأجور " .

**نتائج الدراسة الميدانية :**

ـ نظام الرقابة الداخلي يقوم على التخطيط والتنظيم الاداري للمشروع داخل المؤسسة ,وحماية ممتلكاتها من التلاعب ومن الوقوع في الاخطاء المحتملة بإظهار التغيرات السلبية ومحاولة تحسينها والذي تضمن السير الحسن لوظائف المؤسسة .

_ من خلال الدراسة توصلنا الى اجابات تعبر على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال اعداد التقارير الدورية والى تفويض السلطات إلى كبار المسؤولين في المؤسسة .

_ ان استعمال اسلوب المقابلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية لا يؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات ، و ذلك راجع للإجابات المتحصل عليها ب " نعم " أو " لا " دون ذكر الأسباب .

_ ان التطبيق السليم و الفعال لنظام الرقابة الداخلية يؤدي الى تحسين اداء المؤسسة بشكل سريع و قابل للملاحظة و الذي يبرز بدوره المستوى الجيد لأداء المالي و يرفع في مستوى التنافسية للمؤسسة .

_ يقوم تقييم الأداء المالي على تحديد الأهمية بين النتائج و الموارد المستخدمة للحكم علة مكانة المؤسسة و وضعيتها المالية .

## الاقتراحات و التوصيات :

_ ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي في إنجاز بحثه .

_ ضرورة التنويع في استخدام وسائل دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة وذلك لاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها بما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية .

أفاق البحث :

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

_ اثر المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟

_ نظام الرقابة الداخلية كوظيفة ؟

# قائـــــمة المراجع

## I _ قائمة الكتب :


1 _ أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق و التاكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2005

2 _ ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008 .

3 _ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوى حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، الدر الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2006 .

4 _ جميل أحمد توفيق، مبادئ الادارة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004 .

5 _ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية، الجزء2، الرقابة الداخلية_ ادلة الاثبات– الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004 .

6 _ عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، 1991 .

7 _ عمر سعيد و أخرون، مبادئ الادارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003 .

8 _ صمويل عبود ، **اقتصاد المؤسسة** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية ، 1982.

9 _ رجب الصحن السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد ، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية،2000 .

10 _ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات _ الناحية النظرية _، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004 .

11 _ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة_ الناحية النظرية_، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009 .

**II _ المجـــلات :**

1 _ على حسين الدوغجي، ايمان مؤيد الخيرو، تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج coso ، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد 19، العدد70، العراق .

2 _ ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد12، العدد 4، العراق، 2010 .

**III _ المذكرات :**

1 _ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20أوت1955 ،بسكرة، كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية ،2007 .

2 _ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" قياس وتقيم" ،مذكرة لنيل الماجستير، كلية علوم التسيير، غير منشورة، جامعة محمد لخضر خيضر بسكرة، 2004

3 _ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2004 .