

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن المتطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة / التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير



دور نظام الرقبة الداخلية في تحسين أداء مؤسسة اقتصادية  
دراسة حالة ملبنة الساحل مستغانم

تحت إشراف:

- د. أ. شلال نجاة

مقدمة من طرف:

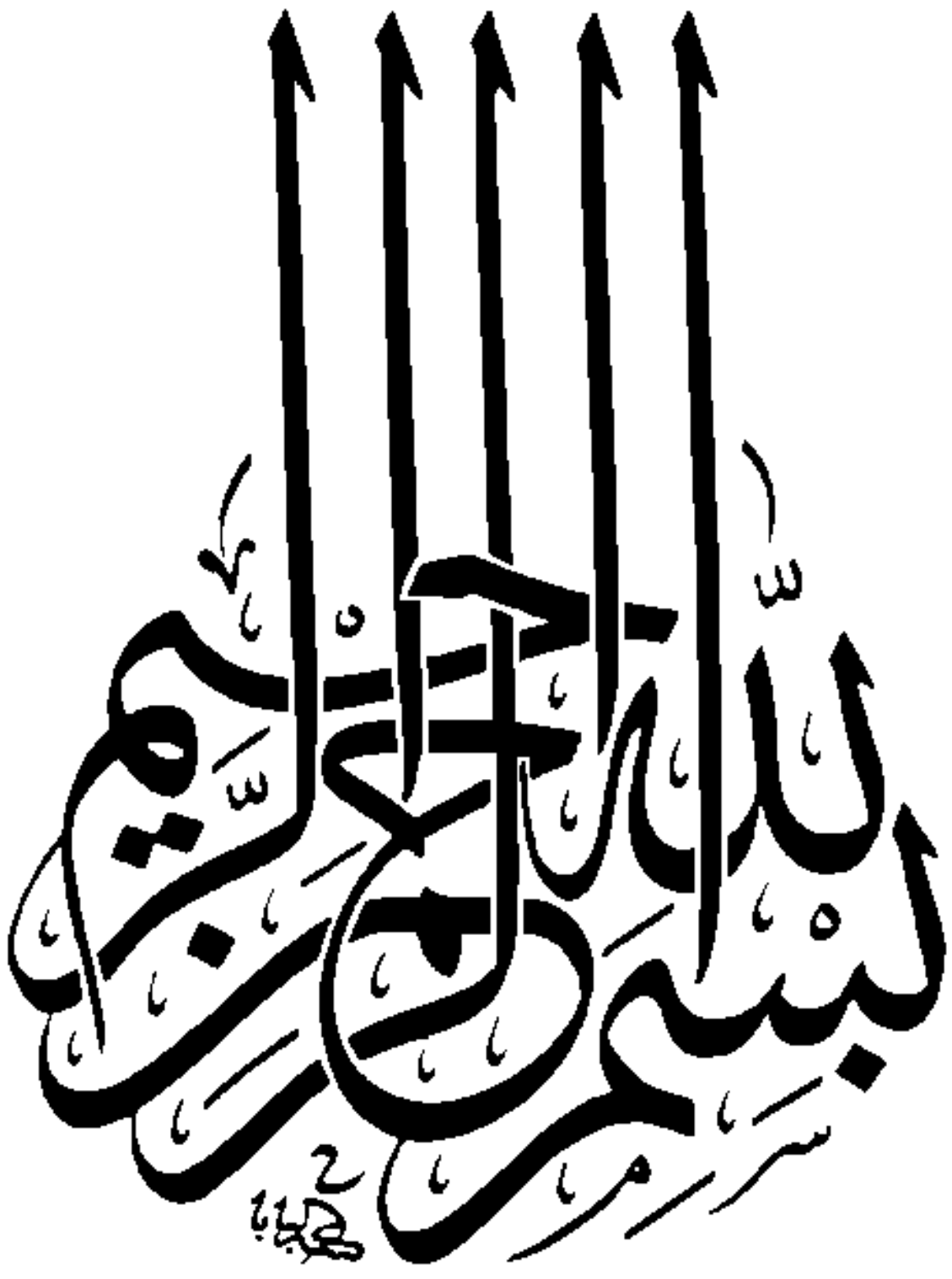
- الطالب: موفق عدة

- الطالبة: بن طيب سامية

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د. تدلاوتي يامنة	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مقررا	د. شلال نجاة	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم
مناقشا	د. يعقوب مروى	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023/2022



## الإهداء:

أهدي هذا العمل

إلى الوالدين الكريمين اللذين وسعت دعواتهما في كل خطوة أخطوها

أمي الغالية وأبي العزيز بارك الله في عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى أهلي وأحبائي

إلى جميع أصدقائي وزملائي

إلى كل من شق دربه نحو طلب العلم

إلى من فضلهم الله بالعلم، ونوروا لنا طريق التعلم أساتذتنا الأفاضل.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

## الشكر والتقدير:

الشكر والثناء أولا وأخيرا لله تعالى الذي وفقنا وسددنا لأداء هذا العمل ثم الى الشمعة التي تضيء لغيرها السبيل، وشمس المعرفة التي تصدع بنورها على مر العصور، والنهر المتدفق بالعتاء، أتقدم بأرقى أبيات الشكر والامتنان:

لشخص أ / شلال نجاة رعاها الله

لجميل اهتمامها ولطيف وتوجيهاتها، وسداد نصائحها، لتلبية احتياجاتنا ومطالبنا، والإجابة على أسئلتنا واستفساراتنا، فكان بحق مشعلا استضاءنا به في طريقنا مأربنا وغايتنا. ولا يسعنا الى ان نرفع أكف الضراعة الى الله تعالى أن يحفظها ويرعاها ويسددها على طريق الخير.

وهي كذلك الى هيئة التدريس في كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة مستغانم.

الصفحة	محتوى الفهرس
-	البسمة
-	الاهداء
-	الشكر
-	فهرس المحتوى
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
أ- د	المقدمة
-	الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية
7	تمهيد
17-7	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية
9-7	المطلب الأول: التطور نظام الرقابة الداخلية
14-9	المطلب الثاني: تعريف الرقابة الداخلية وأهميتها
17-14	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية
27-17	المبحث الثاني: أساسيات ومقومات نظام الرقابة الداخلية
20-17	المطلب الأول: أنواع الرقابة الداخلية
24-20	المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية
27-24	المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية
37-27	المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
28-27	المطلب الأول: مبادئ نظام الرقابة الداخلية
31-28	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
36-31	المطلب الثالث: مخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية
37	خلاصة الفصل
-	الفصل الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة
39	تمهيد
43-39	المبحث الأول: عموميات حول تحسين الأداء
40-39	المطلب الأول: نظرة تاريخية حول الأداء
41-40	المطلب الثاني: مفهوم تحسين الأداء
43-41	المطلب الثالث: مبادئ ونماذج تحسين الأداء
47-43	المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء بالمؤسسة
44-43	المطلب الأول: قياس الأداء

45 – 44	المطلب الثاني: تقييم أداء المؤسسة
47 – 45	المطلب الثالث: مؤشرات ومقاييس الأداء
47	المبحث الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة
47	المطلب الأول: الموازنات التخطيطية
48 – 47	المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء
49	المطلب الثالث: دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة
50	خلاصة الفصل
-	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمبنة الساحل مستغانم
52	تمهيد
57 – 52	المبحث الأول: تقديم مؤسسة لمبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته GIPLAT
53 – 52	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن انشاء مركبات الحليب ومشتقاته
57 – 53	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
58	المطلب الثالث: نشاط المؤسسة
62 – 58	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج المقابلة في المؤسسة GIPLAIT
59 – 58	المطلب الأول: نموذج الأسئلة المطروحة بنظام الرقابة الداخلية والأداء المالي للمؤسسة
61 – 59	المطلب الثاني: نموذج الاجابات المقابلة
62 – 61	المطلب الثالث: عرض نتائج مقابلة
75 – 62	المبحث الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة
66 – 62	المطلب الأول: تطور رقم الأعمال والمبيعات المؤسسة
67 – 66	المطلب الثاني: عرض الميزانية المختصرة بالكتل لمؤسسة GIPLAIT
73 – 67	المطلب الثالث: تحليل الأداء المالي للمؤسسة
74	المطلب الرابع: أثر نظام الرقابة الداخلية على تحسين الأداء
75	خلاصة الفصل
78 – 77	الخاتمة العامة
83 - 80	قائمة المراجع
88 – 85	قائمة الملاحق
91 - 90	ملخص الدراسة

قائمة الجداول والأشكال:

قائمة الجداول

رقم الصفحة	المحتوى	رقم الجدول
21	جدول يمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية	01
28	جدول يمثل مبادئ نظام الرقابة الداخلية وفق (coso)	02
35	جدول يمثل مصفوفة الرقابة الداخلية	03

59	جدول يمثل نموذج الأسئلة المطروحة لنظام الرقابة الداخلية والأداء المالي للمؤسسة GIPLAT	04
61 – 59	جدول يمثل نموذج الإجابات المقابلة	05
62	جدول يمثل تطور رقم الأعمال	06
64	جدول يمثل تطور مبيعات GIPLAIT	07
66	جدول يمثل الميزانية المختصرة الأصول والخصوم بالكتل	08
68	جدول يمثل نسبة هيكل مؤسسة	09
69	جدول يمثل نسبة سيولة المؤسسة	10
71	جدول يمثل رأسمال العامل للمؤسسة	11
72	جدول يمثل احتياجات رأس مال العامل للمؤسسة	12
73	جدول يمثل خزينة المؤسسة	13

#### قائمة الاشكال

رقم الصفحة	البيان	رقم الشكل
9	شكل يوضح مراحل تطور الرقابة الداخلية	01
14	شكل يوضح أهمية نظام الرقابة الداخلية	02
17	شكله يوضح مخطط توضيحي لأهداف نظام الرقابة الداخلية	03
18	شكل يوضح مخطط توضيحي الهيكل الذي تمارسه الرقابة الادارية	04
20	شكل يوضح مخطط توضيح أنواع نظام الرقابة الداخلية	05
22	شكل يوضح مخطط توضيحي لمكونات نظام الرقابة الداخلية	06
27	شكل يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية	07
31	شكل يوضح مخطط توضيحي لإجراءات الرقابة الداخلية	08
36	شكل يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	09
42	شكل يوضح نموذج المركزي الشامل في تحسين الأداء وأساليبه	10
54	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المركزية GIPLAIT	11
52	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملينة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته_ مستغانم. (GIPLAIT)	12
62	علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي	13
63	تمثيل بياني مراحل تطور رقم الأعمال	14
65	أعمدة بيانية تمثل تطور مبيعات منتج بمنتوج	15
67	تمثيل دائرة نسبية للميزانية المختصرة بالكتل لسنة 2022	16
68	شكل يوضح نسبة هيكل مؤسسة	17
70	شكل يوضح نسبة سيولة مؤسسة	18
71	شكل يوضح رأسمال العامل للمؤسسة	19
72	احتياجات رأس مال العامل للمؤسسة	20
73	خزينة المؤسسة	21

قائمة الملحق

رقم الصفحة	عنوان الملاحقة	رقم الملحق
86 - 85	الميزانية العامة للسنة المالية مقفلة جانب الأصول سنة 2022	01
87	الميزانية العامة للسنة المالية مقفلة جانب الأصول سنة 2021	02
88	الميزانية العامة للسنة المالية مقفلة جانب الخصوم سنة 2021	03



# مقدمة عامة

## مقدمة عامة

### مقدمة:

من المعروف التطور الكبير الذي شهدته 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 ان كان هدف المؤسسة تحقيق نموها وازدهارها أصبح همها الوحيد هو إيجاد طرق تسمح لها باستمراريتها مما أدى بها الى السعي نحو ايجاد اساليب واجراءات تسير المؤسسة في عمليات صنع القرارات النموذجية بكفاءة وفعالة المثلى.

وبما ان المؤسسة تسعى الى تحقيق هذه مخططات، لجأت الى استخدام نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر خط دفاع قوي يضمن ويحمي مصالح المؤسسة، بحيث يعتبر العين الساهرة التي تحقق لها سلامة تدفق اموالها وتوزيعها، وسلامة عملياتها ودقة تسجيلها، واكتشاف اخطاء إذا ارتكبت قبل حدوثها وقبل ان يزداد ويستفحل امرها فنظام الرقابة الداخلية هو شبيه بالجهاز الهضمي في الانسان الذي ينظم حرارة أعضاء الجسم لتؤدي وظيفتها بطريقة صحيحة ومتناسقة، من اجل ضمان دقة المعلومات المعتمدة عليها لحسن سير نشاطها والارتقاء بالكفاءات المهنية وتشجيع الالتزامات بالسياسات الموضوعية، فتعتبر الرقابة كنظام مناعة للمؤسسة وذلك من خلال وضع الاليات والمقومات لاكتشاف الاخطاء والانحرافات وتصحيحها ومتابعتها.

فمن بعد المشاكل العديدة التي ظهرت في المؤسسة العالمية من فضائح مالية، وافلاس العديد منها بسبب نقص الممارسات والاجراءات في الادرة التنظيم والرقابة الفعالة في الانظمة الداخلية ظهرت الحاجة الى توفير الرقابة الداخلية للتأكد من قيام المستويات المختلفة للمؤسسة بواجبها، فعند احترام متطلبات واجراءات تطبيق نظام بشكل جيد، تستطيع المؤسسة تقييم ادائها وخاصة المالي فالأداء المالي يعتبر من اهم الوسائل الذي يستخدمه علم الادارة والذي يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق اهدافها طويلة الاجل، من خلال التحقق من الدقة في تنفيذ السياسات الادارية التي وضعتها ادارة مؤسسة سواء محاسبيا او اداريا من اجل اتخاذ القرارات، ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الاهداف المنشودة، فهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبها وتسعى كافة الاطراف في المنظمة الى تعزيز الاداء الامثل.

ان نظام الرقابة الداخلية فعال له دور اساسي في تحسين الاداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية، بغية معرفة بهذا الموضوع والخوض فيه بتفصيل أكثر، سنحاول من خلال هذه المذكرة طرح الإشكالية التالية:

ما أثر مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

- للإجابة على هذه الإشكالية سيتم التطرق إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي:

- ماهية نظام الرقابة الداخلية وفيما تكمن مقوماته؟

- ما هو الأداء وطرق تحسينه؟

- هل يوجد تطبيق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ملبنة الساحل صلامندر؟

الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة السابقة يتم الانطلاق من الفرضيات التالية:

## مقدمة عامة

- الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة من السياسات المستعملة للحفاظ على استقرار المؤسسة وتكمن مقوماتها في مقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية.

- الأداء هو نشاط الشمولي الذي يعكس نجاح المنظمة واستمراريتها وقدرتها على التكيف مع البيئة، ومن تحسينه التي يجب أن تتوفر فيه هي إعطاء قدوة جيدة وتوفير بيئة عمل ملائمة.

**أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر أداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلاله بحيث أنه يعمل على تحسين الأداء من أجل كشف نقائصه وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة من أجل أن يكون نظام ذو كفاءة عالية. حيث سنتناول من خلال هذه الدراسة محاولة دراسة نظام رقابة داخلية في تحسينه للأداء داخل مؤسسة.

**أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة للوصول للنقاط التالية:

التركيز على دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المؤسسة.

- إبراز أهمية وأهداف الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

**أسباب الدراسة:**

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية العين المراقبة للمؤسسة الناجحة.

- التحسيس بأهمية الموضوع لما له من اكتشاف نقاط ضعف داخل مؤسسة.

**أسباب اختيار الموضوع:**

تتمحور أسباب اختيار الموضوع في أسباب موضوعية واخرى ذاتية

**أ - الأسباب الموضوعية:**

حاجة المنشآت الجزائرية لنظام رقابة ذو كفاءة وفعالية.

عدم وجود نظام رقابة فعلي مطبق داخل المؤسسات الجزائرية.

ب - الأسباب الذاتية: إيماننا بأهمية الرقابة والدور الذي تلعبه في تحسين وجه المؤسسة داخليا وخارجيا.

**صعوبات الدراسة:**

من الصعوبات التي وجهتنا أثناء الدراسة نذكر منها:

- صعوبة الحصول على معطيات الدقيقة في دراسة الحالة بسبب تحفظ المسؤولين في مؤسسة محل دراسة بحجة

السرية، وكذا صعوبة التنقل بين هياكلها وأقسامها للتزويد بالمعلومات الكافية.

- صعوبة الحصول على مراجع ومعلومات حديثة وخاصة متعلقة بتحسين الأداء داخل مؤسسة.

**منهج الدراسة:**

لقد استخدمنا في دراستنا في الفصل الأول والثاني المنهج الوصفي وذلك من اجل ابراز الإطار النظري لنظام الرقابة

الداخلية وتحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية، أما في الجانب التطبيقي للفصل الثالث فقد استعملنا المنهج

التحليلي لدراسة حالة وذلك من اجل التعمق في هذه الدراسة من خلال جمع المعلومات والمعطيات والبيانات المتعلقة

بالوضع الراهن للرقابة الداخلية في تحسين الأداء عن طريق الوثائق الرسمية المقدمة من طرف المؤسسة محل

الدراسة وذلك من اجل اسقاط الدراسة النظرية على الدراسة التطبيقية والتعمق فيها أكثر.

## مقدمة عامة

هيكل الدراسة:

حتى نتمكن من الإلمام بجوانب الدراسة ومعالجة الإشكالية المطروحة ومحاولة اختيار الفرضيات المذكورة قمنا بتقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول تتقدمها مقدمة وتليها الخاتمة وجاء التقسيم كما يلي:

**الفصل الأول:** جاء في هذا الفصل الإطار النظري المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية بحيث تم تقسيم الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلي المبحث الأول جاء تحت عنوان ماهية الرقابة الداخلية، المبحث الثاني أساسيات ومقومات نظام الرقابة الداخلية ويتضمن كل من أنواع ومكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية يليه المبحث الثالث الذي جاء تحت عنوان دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

**الفصل الثاني:** جاء هذا الفصل بعنوان دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة وتم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث، كان أولها بعنوان عموميات حول تحسين الأداء، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه قياس وتقسيم الأداء في بالمؤسسة، وفي الأخير المبحث الثالث الذي تمحور حول دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء.

**الفصل الثالث:** هذا الفصل متعلق بالدراسة الميدانية جاء بعنوان دراسة حالة ملبنة الساحل بصلامندر مستغانم وهو كذلك مقسم الى ثلاثة مباحث، أولها أدرج تحت عنوان تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته بصلامندر، أما المبحث الثاني فهو عبارة عن عرض وتحليل نتائج المقابلة في المؤسسة GIPLAIT وأخيرا المبحث الثالث تقييم أداء المؤسسة.

**حدود الدراسة:**

- تتمثل حدود الدراسة في الحدود الزمنية والمكانية، حيث دامت مدة الدراسة شهر، من 01/03/2023 الى 31/03/2023. أما الحدود المكانية فقد تم إسقاط الجانب النظري من هذه الدراسة بملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته بصلامندر- مستغانم .

الدراسات السابقة: من خلال الدراسات التي اطلعنا عليها، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا كما يلي:

- غوالي محمد البشير:

دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة

- دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بوقله، أصل البحث رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر فرع الإدارة 2004:

حيث حاول الباحث الإجابة على الإشكالية المتمثلة في أن المؤسسة الجزائرية في ظل التغيرات المحيطة بها، من اجل كسب مكانة مشرفة في الأسواق عليها الاهتمام بنوعية المعلومات حتى تكسب ثقة المتعاملين معها خاصة إذا كانت مدعومة بتقرير ايجابي من المراجع حيث ان الوثائق التي تعتبرها المؤسسة من اهم الوثائق الادارية التي يرغب المتعامل الاطلاع عليها، وذلك من خلال اعتبار المراجعة أداة رقابية ودور المراجعة في تحسين نوعية المعلومات من خلال إعطاء رأي فني محايد.

- بليمام إيناس، دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء مؤسسة اقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة نفضال، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص دراسة محاسبة وجباية تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2014-2015.

## مقدمة عامة

وتمحورت هذه الدراسة على النحو التالي: ما مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين مراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء مؤسسة اقتصادية؟

وقد توصلت هذه الدراسة الى نتيجة مفادها أن للمرجعتين أهمية كبيرة في تحسين أداء مؤسسة حيث تساعد المراجعتين على ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على صحة الأداء والمركز المالي.

- شجري معمر سعاد: دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة سونلغاز، مذكرة ماجستير، كلية التسيير، فرع مالية، جامعة بومرداس 2008-2009

حيث تمحورت الإشكالية الرئيسية في هذا البحث فيما يلي: إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة سونلغاز بصفة خاصة.

ولقد خلصت الدراسة مفادها أن المراجعة الداخلية تعتبر الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، من أجل سلامة مركزها المالي وتحسين الأداء داخل المؤسسة.

# الفصل الأول

## نظام الرقابة الداخلية

### الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الداخلي.

تمهيد: ادت الخسائر التي تعرضت لها أكبر المؤسسات والبنوك خلال العقدين السابقين إلى زيادة أهمية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية لما تقدمه من حماية لأصحاب المصالح، هذا ما دعا بالمنظمات الدولية والحكومات إلى إصدار معايير وتشريعات لتحقيق ذلك.

كما أن المدقق الخارجي باعتباره طرفاً حيادياً يعمل على إبداء رأيه فيما يتعلق بشرعية وصدق الحسابات فإنه يعتمد بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية وكذلك على نتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية الموضوعة للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقاً للإطار النظري للمحاسبة المالية.

بالإضافة إلى قيام المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من إجراءات الرقابة المختلفة والتي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية والإدارية، وذلك ضماناً لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعة، وهذا من أجل تحقيق أهدافها. فنظام الرقابة الداخلية الفعال يُعتبر كدعامة لعملية التدقيق، لذلك يقوم المدقق بتقييمه من أجل القيام بمرحلة فحص الحسابات.

فكلما كان هذا النظام سليماً وفعالاً كلما قلل المراجع من حجم العينة الخاضعة للدراسة وكلما كان ضعيفاً اضطرت المراجع لتوسيع العينة. سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية.

- المبحث الثاني: أساسيات ومقومات نظام الرقابة الداخلية.

- المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام رقابة داخلية:

البحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية.

يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية في انفصال الملكية عن التسيير وكذا كبر حجم المؤسسات وتعقدتها، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كما أصبح امراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد وتحقيق أهدافها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للرقابة الداخلية. انشأة نظام الرقابة الداخلية: في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظراً لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقان المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، ويمكن تقسيم أهم المراحل التي من بها مفهوم الرقابة الداخلية كما يلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - علي عبد الصمد عمر، تدقيق محاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومة، الطبعة الأولى، 2018 ص

- المرحلة الأولى الرقابة الشخصية: وهي مرحلة الرقابة على النقدية ففي بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظراً لمين وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كان المالك يقوم بالرقابة على أمواله أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، وانحصر مفهوم الرقابة في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول المؤسسة تداولاً.

- المرحلة الثانية الضبط الداخلي: والذي يعني تقسيم العمل وتحديد السلطان والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق قيام موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة - لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها. حيث شهدت هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيادة في نشاطاتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي وهو ما اقتضى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها الوحدة الاقتصادية من أجل حماية النقدية والأصول الأخرى لضمان الدقة المحاسبية والعمليات المثبتة في الدفاتر.

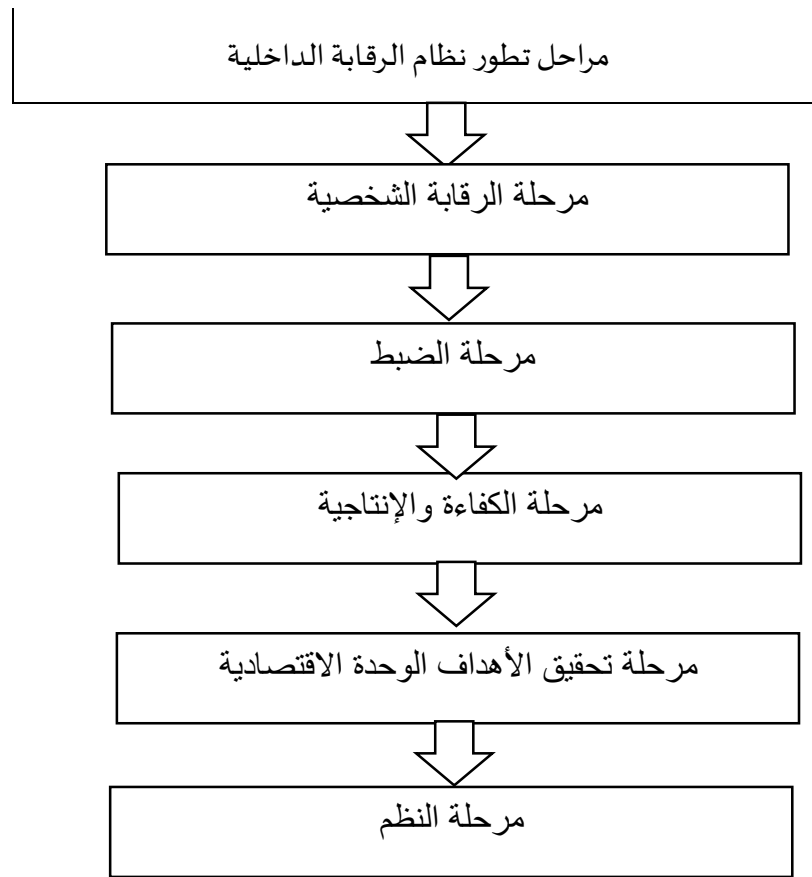
- المرحلة الثالثة الكفاءة الإنتاجية: تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم الرقابة الداخلية وشكلت قاعدة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية | وتميزت بالاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية واتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية المتمثلة في المحافظة على أصول المؤسسة وضمان الدقة المحاسبية للعمليات والسجلات.

- المرحلة الرابعة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية: توفر هذه المرحلة تأكيداً منطقياً بأن الأهداف التي تخص المؤسسة سوف يتم إنجازها.

- المرحلة الخامسة النظم: كبر حجم المؤسسات وتعقد نواحيها الإدارية المالية والتنظيمية أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن إدخال نظم المعلوماتية وتعتقد عالم الأعمال وحدثت الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره وتحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية.



الشكل رقم (1-1) يوضح مراحل تطور الرقابة الداخلية.



مصدر من اعداد الطالب والطالبة مما سبق ذكره

المطلب الثاني: تعريف الرقابة الداخلية وأهميتها.

مفهوم نظام الرقابة الداخلية: يمكن تعريفه آخر حسب لجنة طرائق التدقيق commette on audition procédures

المنبثقة عن معهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية على انها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية اصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكافية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة<sup>1</sup>.

وعرفه (مهدي، 2010) بأنه: "نظام رقابي شامل ينظم أعمال المؤسسة ويسيرها بالشكل الصحيح بهدف الحفاظ على أصولها وضمان دقة المعلومات في سجلاتها مما يساعدها على الاعتماد عليها قدر المستطاع لتتعدى المسائل المالية والمحاسبية إلى حماية أصول المؤسسة<sup>2</sup>."

1- أ.د. خالد أمين، عبد الله، علم تدقيق حسابات - الناحية النظرية والعملية، دار وائل عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 167.

2- المرجع سبق ذكره ص 163.

وعرفه (Wilford، 2012) بأنه: "خطة تضعها المؤسسة وكافة الأساليب والتدابير المعتمدة والمنسقة مع أطراف المؤسسة لحماية أصولها، والتحقق من دقة وموثوقية البيانات المحاسبية، وتعزيز الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المنصوص عليها<sup>1</sup>.

وعرفت جمعية تدقيق ورقابة أنظمة المعلومات (ISACA، 2012) نظام الرقابة الداخلية على أنه عبارة عن: "السياسات المعايير، الخطط الإجراءات والهياكل التنظيمية المصممة لتوفير ضمان معقول بأن أهداف المؤسسة ستتحقق، سيتم منع الأحداث غير المرغوب فيها أو اكتشافها وتصحيحها<sup>2</sup>.

كما تم تعريفه في معيار التدقيق الدولي رقم (IFAC، 2017) (ISA، 315) تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها، على أن: "الرقابة الداخلية آلية يصممها وينفذها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة، والإدارة، وموظفون آخرون، لتوفير تأكيد معقول عن على تحقيق أهداف المؤسسة، فيما يتعلق بموثوقية التقرير المالي، وكفاءة وفعالية العمليات والالتزام بالأنظمة واللوائح المعمول بها. ويشير مصطلح أدوات الرقابة) إلى أي جانب من واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية<sup>3</sup>.

وعُرف من قبل لجنة حماية المنظمات وهي لجنة خاصة برعاية المؤسسات وتتكون من جمعية المحاسبة الأمريكية (AICPA)، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معهد المدراء الماليين ومعهد المدققين الداخليين والرابطة الوطنية للمحاسبين وهي مكرسة لتقديم الإرشادات للإدارة والوحدات التنفيذية والأخلاقية التي ترافق العمل في المؤسسات والرقابة الداخلية للأنشطة والمشاريع الخاصة لأداره المخاطر وحالات الفساد والاحتيال وإعداد التقارير المالية حيث يعتبر من أكثر التعاريف قبولاً حول العالم في آخر إصدار لها سنة 2013 لتلاءم مع البيئة الالكترونية (COSO، 2013) على أنها: "عملية يصممها ويطبقها مجلس الإدارة الإداريون التنفيذيون والمستخدمون الآخرون، لتوفير ضمان معقول حول انجاز وتحقيق أهداف المؤسسة، المتعلقة بالعمليات الإدارية (فاعلية وكفاءة التشغيل)، الإفصاح المالي وغير المالي، الداخلي والخارجي والالتزام بالقوانين واللوائح<sup>4</sup>.

كما اعتمدت لجنة (COSO، 2013) على مرتكزات ومفاهيم أساسية في تعريفها، وهي ان نظام الرقابة الداخلية<sup>5</sup>:

- وسيلة لتحقيق أهداف العمليات الإفصاح والالتزام وليس هدف في حد ذاتها.
- مجموعة من العمليات المتداخلة والمتكاملة، ولا يشترط ترتيبها تسلسليا.
- لا يعتمد على الإجراءات والسياسات الساكنة، بل على عملية تطبيقها الإدارة والموظفون.

1 - المرجع السابق، ص 163.

2 - المرجع السابق، ص 163.

3 - المرجع السابق، ص 164.

4 - المرجع السابق، ص 164.

5 - المرجع السابق، ص 165.

- يوفر ضمان معقول وليس تأكيد مطلق، فلا وجود لنظام رقابة داخلية كامل بدون نقاط ضعف.

وعلى حسب منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية قد تم تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من ضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمن الحماية لإبقاء الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة ويزر ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل دوام العناصر السابقة<sup>1</sup>.

ثانياً أهمية نظام الرقابة الداخلية: لنظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة للمؤسسة، وتتمثل هذه الأهمية في مجموعة من العناصر والتي تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

1 - التخطيط: يمثل التخطيط العنصر الرئيس الأول من عناصر النشاط الإداري في المؤسسة ويتضمن تحديد الأهداف الرئيسية للمؤسسة بصفة عامة، وتحديد الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام المختلفة والتي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة الرئيسية.

2 - التنظيم: ويتضمن التنظيم إعداد وتصميم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة بالنسبة لكل مستوى إداري داخل المؤسسة، بالإضافة إلى تنظيم الأعمال والأنشطة المختلفة في المؤسسة.

3 - التوجيه: ويهدف إلى وضع وتحديد التعليمات المختلفة واللوائح المنظمة للأعمال مع إبلاغها لجميع العاملين في المؤسسة، إرشاد العاملين أولاً بأول بما يحقق الأهداف الرئيسية والفرعية الأنشطة أعمال المؤسسة بطريقة سليمة وفعالة.

4 - الإشراف: ويدخل في نطاقه المتابعة والإشراف على أداء الأعمال والمهام بهدف إسداء النصائح ووضع التوجيهات اللازمة لمنع تكرار الانحرافات أو الأخطاء.

5 - الرقابة والتقييم: ويتضمن رقابة أداء العاملين وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة، بالإضافة إلى فحص الأعمال والمهام وتقييم النتائج وإعداد التقرير عنها.

وللرقابة دورة معينة تجعل خطواتها وتتلاءم مع الوظائف الإدارية الأخرى كالتخطيط والتنظيم والتوجيه... الخ كما ذكرت هذه العناصر من قبل لكن الدورة التي تتكون منها الرقابة تعتمد على العناصر معينة هي:

1 - وضع المعايير

<sup>1</sup> - التهامي طواهر + مسعود صدقي، المراجعة تدقيق والحسابات الإطار النظري + ممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2005 ص 85.

<sup>2</sup> - رأفت سلامة، محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زرقا، علم التدقيق الحسابات النظري، دار مسيرة للنشر والتوزيع عمان، الأردن الطبعة الأولى

2 - القيام بالمقارنة

3 - تقييم النتائج

4 - القيام بالعمل التصحيحي.

وتظهر هذه العناصر وخطورتها في الدورة تتم على النحو التالي وتتناول كل واحدة من هذه العناصر كالآتي:

1- وضع المعايير: المعيار هدف او اداء تخطيطي يعبر عن غاية مطلوب بلوغها. وقد يعكس خطة او طريقة او إجراء يستخدم لأداء نشاط معين. وقد يكون نهائيا تنتهي عند مراحل التنفيذ وقد يكون وسيطا يعكس النشاط السابق ويعتبر بداية لنشاط لاحق<sup>1</sup>.

2- القيام بالمقارنة : الخطوة الثانية في دورة الرقابة هي المقارنة العمل المنجز بالمعيار السابق تحديده، فإذا ظهر من المقارنة ان العمل تم تنفيذه حسب المعيار فإن الأداء يكون خاضعا للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحرافا عن المعيار فإن الأداء يكون خارجا عن السيطرة. وإذا كان المعيار المستخدم كميا فإن عملية المقارنة تكون سهلة نسبيا، أما المعيار الوصفي فيجعل عملية المقارنة صعبة إلى حد كبير ولكن المقارنة لا تتم إلا في المناطق إستراتيجية تعكس محصلة لعدم أنشطة، بحيث يمكن اكتشاف الانحراف عندها قبل أن يتعقد الموقف وتصبح عملية الرقابة كلها متأخرة<sup>2</sup>.

تقييم النتائج: الخطوة الثالثة هي تقييم النتائج، والتقييم قد يكون دوريا، او عند فترة زمنية معينة ولكن في كل الأحوال لا بد للتقييم ان يعكس أوجه الاتفاق او الاختلاف في عن النتائج المتحققة، وتحتاج عملية التقييم الى الكثير من المعلومات التي تتخذ صورا مختلفة ، فهي قد تكون في شكل جداول رقمية او في شكل خرائط بيانية او منحنيات رياضية... الخ، وفي كل الأحوال لا بد ان تصنف وتعرض المعلومات بحث تعكس نتيجة المقارنة ويقوم التقييم على تحديد الاسباب الانحراف الموجب وأيضا أسباب الانحراف السالب، فالانحراف الموجب والسالب كلاهما غير مرغوب فيه، لأن الانحراف الموجب قد يكون نتيجة لعدم الكفاءة في تحديد الخطط او المعايير، وبالتالي كان من الممكن ان يكون الأداء افضل مما هو عليه في ضل معيار الحالي، وكذلك فإن الانحراف السالب، اما ان يكون نتيجة للأداء الخاطئ، او نتيجة للمعايير غير السليمة او نتيجة للأثنين معا<sup>3</sup>.

هذا وينبغي ان نركز أهمية الموضوعية في عملية التقييم، بحيث يتم التقييم لكل من النشاط ووسائل الاداء هذا النشاط، وكذلك لا بد من ان تتوفر الموضوعية لدى الأفراد القائمين بالرقابة بحث لا يتأثرون بعوامل شخصية نتيجة علاقاتهم بالأعمال.

<sup>1</sup> - مرجع سبق ذكره ص (156).

<sup>2</sup> - مرجع سبق ذكره ص (158).

<sup>3</sup> - مرجع سبق ذكره ص (161).

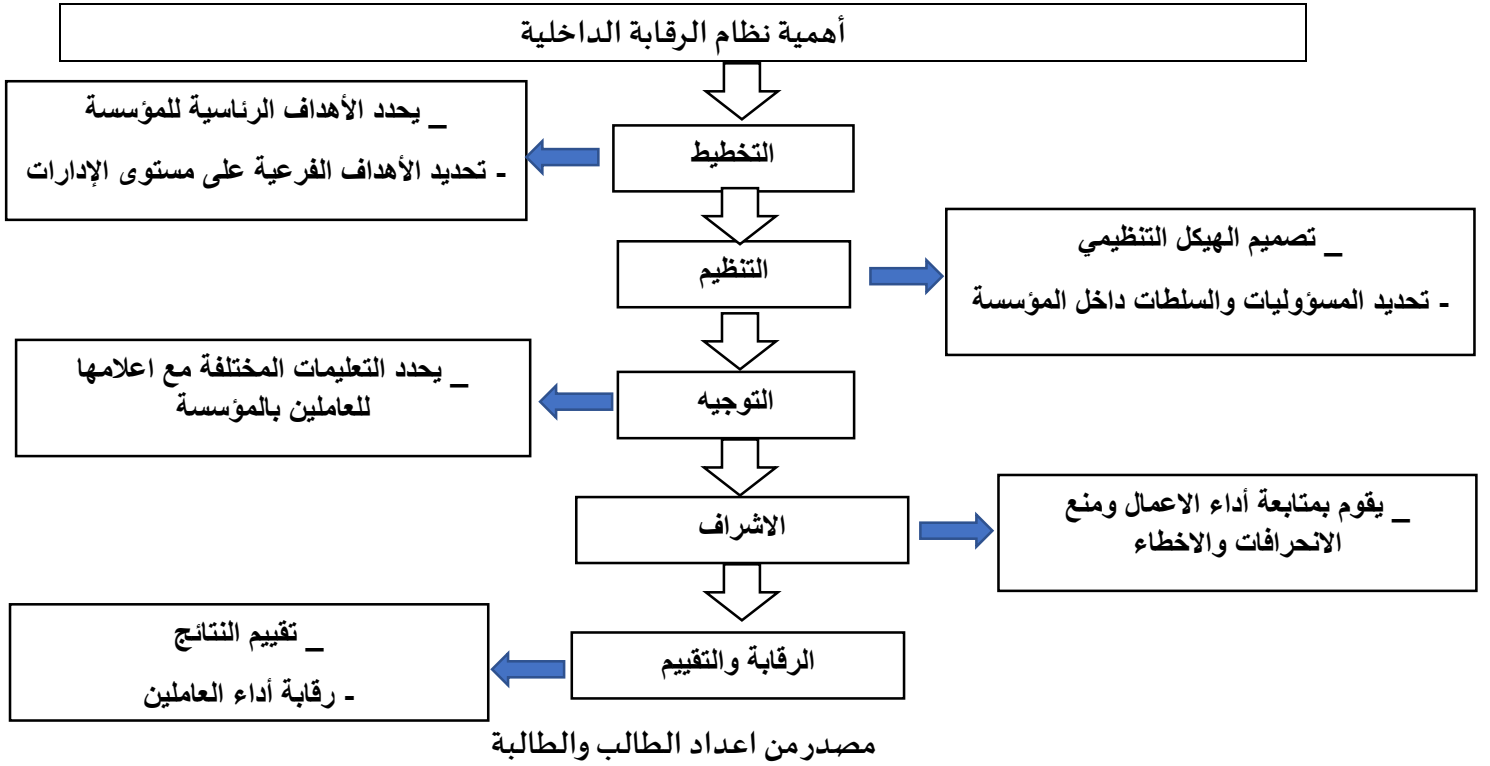
القيام بالأعمال التصحيحية: إذا ظهر من التقييم ان هناك انحرافات موجبة او سالبة فإن الخطوة التالية هي القيام بالأعمال التصحيحية، فقد يكون سبب الانحراف هو العامل نفسه بسبب عدم كفاءته او لأنه مازال تحت التدريب، او انه يعاني من اجهاد بدني او ذهني، وقد يكون السبب في ذلك الوسيلة التي يؤدي بها العمل (الالة مثلا) كما لو استهلك جزء منها، بسبب زيادة استعمالها او لأي سبب آخر، وقد يكون الانحراف بسبب عدم بتوفر المواد بكمية او النوع المطلوب<sup>1</sup>.

وإذا ظهر من الرقابة ان الخطأ من الألة فإنها تحال الى الصيانة، وإذا كانت المواد هي التي تسبب المشكلة ، فإنه يجب تعديل مواصفات المواد او التعامل مع مورد آخر، اما اذا كان السبب هو نفاذ مواد فإن ذلك قد يرجع الى عدم ارسال الطلبات في الوقت المناسب او عدم قيام المورد بتسليم المواد في مواعيد المحددة، وسواء أكانت الأخطاء بسبب العامل او ادارة المشتريات او المورد فإنه الامر يستلزم اتخاذ اجراء عقابي اتجاه كل منهم فبالنسبة للعامل المخطئ قد يعاقب بنقله الى عمل أقل اتقاناً، مع اعطائه فرصة للتغلب على الصعوبات التي تقابله وبذلك بالتدريب، وقد يصل العقاب في بعض الأحيان الى فصل، وتتوقف العقوبات الخاصة بإدارة المشتريات على جسامه الأخطاء المالية الناشئة عن اهمالها.

وإذا تبين للإدارة بعد اجراء التحليلات اللازمة ان المعيار الكمي غير معقول فإنه يجب في هذه الحالة القيام بعمل التعديلات، اللازمة لكي يصبح المعيار معقولاً، حتى يمكن للعامل المتوسط تحقيقه، فلا يكون مرتفعاً او منخفضاً جداً، فإذا كان المعيار الكمي منخفضاً جداً فإن العامل المتوسط يمكنه تحقيقه بسهولة، ولكن هل سيؤدي انخفاض معيار الى قيام العامل بتخفيض سرعته حتى تصل الى النقطة التي تتعادل فيها مع المعيار؟ وما انعكاس انخفاض المعيار على العامل السريع. وفي هذا المجال نجد ان الامر يستلزم وجود حوافز مجزية للعمال الممتازين حتى لا يستغلوا انخفاض المعايير ويخفضوا من سرعتهم، ومن المتفق عليه ان المعايير الكمية لا يجب ان تعدل ما لم تحدث تعديلات جوهرية في الوسائل والآلات والمواد.

<sup>1</sup> - مرجع سبق ذكره ص (162).

الشكل رقم (1-2) يوضح أهمية نظام الرقابة الداخلية



### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية (المخرجات): يعتبر التحكم في إدارة المؤسسة وتسييرها من أهم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها مجلس الإدارة والمسيرين التنفيذيين، ويتم هذا عن طريق وضع نظام سليم للرقابة الداخلية يتضمن السياسات ومختلف الإجراءات التنفيذية التي يتم تبنيها من قبل الموظفين داخل المؤسسة، ويعتبر أهم تقسيم لأهداف نظام الرقابة الداخلية هو ذلك الصادر عن لجنة (COSO) 2013، والتي قسمها إلى ثلاث مجموعات كالتالي:

1- الأهداف العملية: تتمحور حول فاعلية وكفاءة عمليات الشركة، من أداء تشغيلي للوظائف (تسويق، إنتاج، تكنولوجيا المعلومات... الخ) أداء مالي (التحكم في التكاليف والمردودية)، إضافة لهدف حماية الأصول، الذي كان هدف مستقل في حد ذاته في الإطار المتكامل للجنة (COSO) لسنة 1992، قبل أن يدرج ضمن الأهداف العملية في الإطار الجديد لسنة 2013، فمدقق الحسابات لا يركز على هذا الهدف، فهو يخص التسيير الداخلي للشركة، وليس من مهامه تحسين التسيير وإبداء الرأي حول فاعلية وكفاءة العمليات، ولكن من جهة أخرى يهتم بالهدف الفرعي الخاص بحماية الأصول، فهذه الأخيرة تظهر بالميزانية، وضياعها مع إبقاء بنودها بالميزانية يعني عدم مصداقية الميزانية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - د. عبد الصمد عمر، تدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي دار هوما للطباعة والنشر والتوزيع الجزء الأول 2018 ص (171).

2- أهداف الالتزام بالقوانين واللوائح: تتعلق بالالتزام بالشركة بالقوانين واللوائح الخاضعة سواء كانت هذه القوانين واللوائح تخص الجباية البيئية التشغيل وغيرها. هذا الهدف يخص مدقق الحسابات فيما يتعلق بالقوانين ذات العلاقة بالعمليات المالية التي تظهر في القوائم المالية<sup>1</sup>.

3- أهداف الإفصاح: فيما يخص أهداف الإفصاح فهي أربعة أنواع (الإفصاح المالي الخارجي، الإفصاح المالي الداخلي، الإفصاح غير المالي الخارجي والإفصاح غير المالي الداخلي) (COSO، 2013) بحيث تعمل على توفير موثوقية، توقيت وشفافية الإفصاح مهما كان نوعه، فمدقق الحسابات يختص بأهداف الإفصاح الخارجي بنوعيه فقط، وليس له علاقة بالإفصاح الداخلي للشركة بين مستوياتها ووظائفها الإدارية<sup>2</sup>. فأهداف الإفصاح الداخلي وأهداف الإفصاح غير المالي الخارجي لم تكن موجودة في الإطار المتكامل للجنة (COSO) الأصلي لسنة 1992، بل هي التعديلات الرئيسية التي جاء بها الإطار المتكامل لسنة 2013، بعد أن ألزم قانون (Sarbanes - Oxley) سنة 2002 مجلس إدارة الشركة على نشر تقرير يبين فيه فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالقوائم المالية، وظهور مفهوم الإفصاح المالي المتكامل (Section, 404, Act, 2002). ومن خلال التعاريف التي ذكرتها سابقا لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

تحكم في المؤسسة: ان التحكم في أنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي اليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها من أجل الوقوف على المعلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة في خلق الرقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيه<sup>3</sup>.

حماية أصول المؤسسة: تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقها وذلك من خلال فرض حماية مادة ومحاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق). إن هذه الحماية تكمن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسات العامة للمؤسسة<sup>4</sup>. ولنظام الرقابة الداخلية الفعال لا بد من أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (مخزون، تبنات، معدات والأدوات) بل لا بد أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى المتمثلة في:

- النسر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها.
- صورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي والتي قد تتهار بسبب حادث مفاجئ يرجع إلى الإدارة التحكم السيء في العمليات التي تقوم بها.

<sup>1</sup> - مرجع سبق ذكره ص (171).

<sup>2</sup> - مرجع سبق ذكره ص (172).

<sup>3</sup> - التهامي طواهر، مسعود صدقي، مرجع سبق ذكره ص (21) ص (92).

<sup>4</sup> - كريفار مراد، أهمية نظام الرقابة في الرفع من كفاءة النظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة اقتصادية.

- حفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة<sup>1</sup>.
- ضمان مصداقية ودقة المعلومات: تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعبرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجود استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك، كما أن صورة المؤسسة تعكس معلوماتها المالية المقدمة لمحيطها الخارجي، والمتعلقة بالعمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى ربحتها، وبالتالي يجب أن تكون هذه المعلومات خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات، وعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية<sup>2</sup>:
- أن تكون واضحة ومفهومة.
- ملائمة وفرة المعلومات.
- تشجيع العمل بكفاءة: أن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائل داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا غير أن النظام الرقابة الداخلية لا يعطي الإدارة بعض الضمانات و فقط يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة<sup>3</sup>.
- التأكد وتشجيع من الالتزامات بالسياسات والتشريعات الإدارية: إن أهداف المؤسسة يتم تحقيقها من خلال القوانين واللوائح التي تضعها بحيث تغطي كافة جوانب المؤسسة، تصدر الإدارة بذلك قوانين ولوائح سواء كانت كتابية أو شفوية وتوجهها إلى منفذي العمليات وفي كل المستويات وتحدد هذه القوانين واللوائح ما يلي:
- المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة.
- خطوط السلطة في هذه المستويات.
- حقوق ووجبات كل فرد من العاملين داخل المؤسسة.
- كذلك فإن تحديد السياسات يرتبط بوضع السياسات والخطوط والاجراءات والواجب إتباعها. مما يستوجب وجود دليل واضح يحدد الاختصاصات والخطوط السلطة والمسؤولية بأكثر تفصيل، وذلك من أجل تجنب حدوث أي تدخل أو تكرار للعمل يؤدي الى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - ادريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير إجراءات دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بن غازي، ليبيا، 2008 ص (59)

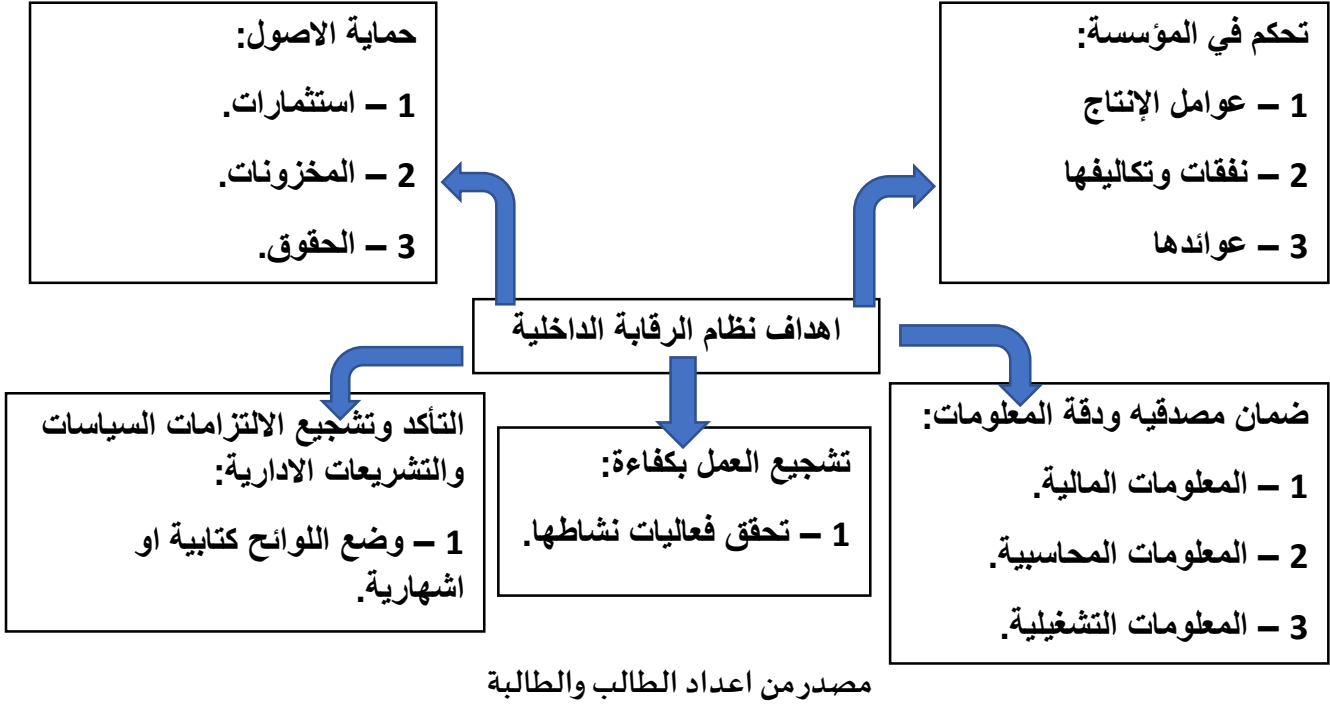
<sup>2</sup> - تامر محمد مهدي أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الالكترونية على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلة 12 العدد 4، العراق، 2010 ص (181).

<sup>3</sup> - التهامي طواهر، مسعود صدقي، مرجع سبق ذكره.

<sup>4</sup> - بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقويم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير جامعة سطيف تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة 2010، 2011، ص (94).



الشكل رقم (1-3) مخطط يوضح اهداف نظام الرقابة الداخلية.



المبحث الثاني: اساسيات ومقومات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: أنواع الرقابة الداخلية.

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

أ- نظام الرقابة الإدارية: تشمل الرقابة الإدارية كل الطرق والوسائل التي تستخدمها إدارة الوحدة الاقتصادية لتوجيه النشاطات والوظائف وضبطها والتحقق منها بهدف التأكد من تحقيق الأهداف وهي تسعى لإرغام الحوادث أن تتوافق مع الخطط.

وتعرف الرقابة الإدارية تشمل الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تتعلق أساساً برفع الكفاية الوظيفية وتعمل على تطبيق السياسات الإدارية وترتبط بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية ويدخل ضمنها أدوات مختلفة كالموازنات.

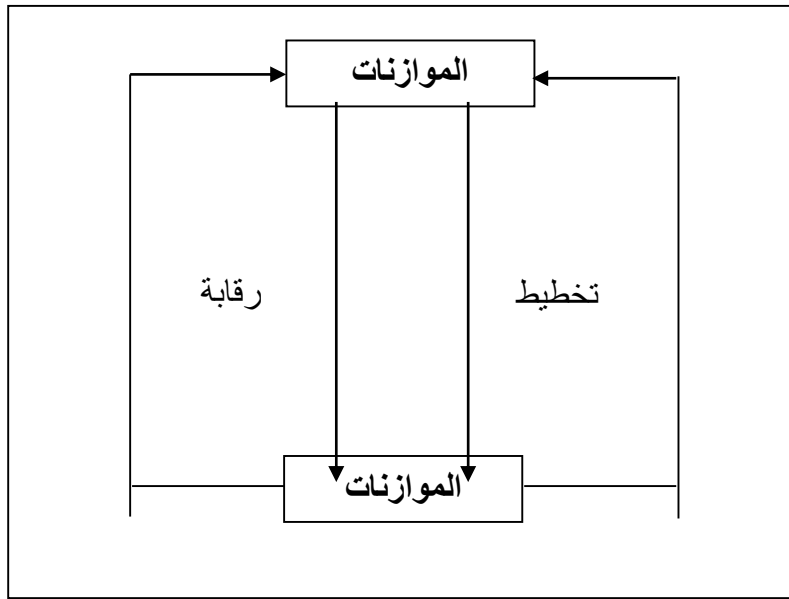
التخطيطية والتكاليف المعيارية ودراسات الوقت والحركة وبرامج تدريب العاملين ونظم المعلومات. هذا وتحدد مجالات اختصاص الرقابة الإدارية على النحو الآتي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - د. المؤلف عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة قسم المحاسبة الموصل 1999 ص (98).

- التخطيط: ويختص بتحديد الإجراءات التي تستهدف تحقيق الأهداف وكيفية التنفيذ ويتضمن التنسيق إذ يرى الكثيرون أن التنسيق تابع للتخطيط فأينما وجد التخطيط وجد (التنسيق وإن أفضل مرحلة مناسبة لإرساء قواعد سليمة هي للتنسيق للمرحلة التي تخطط فيها برامج الأعمال وتحدد فيها مجالات النشاط).

- الرقابة: وتختص بالإجراءات التي تكفل تحقيق الأهداف المخططة وتتضمن الإشراف وضمان التغذية بالمعلومات وتحقيق الكفاية بمنع أي تداخل في تنفيذ الخطة والخلاصة أن للرقابة الإدارية مجالين هنا التخطيط والرقابة. وبالإمكان عرض الهيكل الذي تمارسه الرقابة الإدارية بالشكل الآتي:

الشكل رقم (1-4) مخطط يوضح الهيكل الذي تمارسه الرقابة الإدارية.



المصدر من محاضرة الدكتور والمؤلف عبد الرزاق محمد عثمان

ب - نظام الرقابة المحاسبية: هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدمية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبيا ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية وظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتقويض السلطات ومن الصلاحيات وكذلك الفصل بين مسؤوليات

الوظيفية التي تتعلق بإمسك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتتمثل وظائف ذلك النظام في<sup>1</sup>:

- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية.

- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات.

- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

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

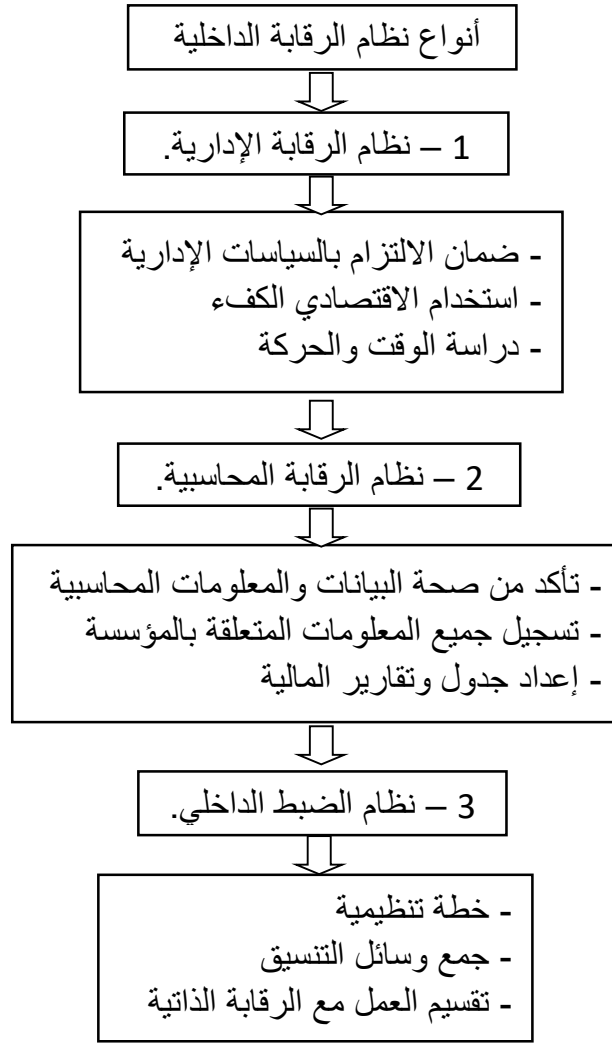
ج - نظام الضبط الداخلي: يتضمن مجموعة الإجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية التي تهدف إلى ضبط عمليات المؤسسة ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة وذلك بجعل عمل شخص ما يراجع بواسطة آخر لضمان حسن سير العمل ومنع وقوع الأخطاء أو التلاعب أو اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام، لذا فإن هذا النظام يقوم على أساس توزيع العمل والمسؤوليات والصلاحيات لكل قسم وتجنب قيام أي موظف بتنفيذ عملية بصورة كاملة من أولها إلى آخرها<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> - ثامر محمد مهدي أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12 العدد 04، العراق، 2010، ص (180)، (بيطار بهاء الدين مذكرة لنيل شهادة ماستر 2018 ص 04)

<sup>2</sup> - بوسليمان صليحة، جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، أطرحت مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علوم التسيير المالية المؤسسات

الشكل رقم (1-5) مخطط يوضح أنواع نظام الرقابة الداخلية



#### مصدر اعداد الطالب والطالبة

المطلب الثاني: مكونات لنظام الرقابة الداخلية: للرقابة الداخلية مجموعة من الأسس والقواعد التي تحكمها، والتي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافها وتمثل هذه الأسس في مجموعة من المكونات الخصائص والمقومات الإجراءات. مكونات نظام الرقابة الداخلية: تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مرتبطة ومتداخلة فيما بعضها وهي كالتالي نذكر منها:

1-البيئة الرقابية

2-عملية تقييم الخطر

3-إجراءات الرقابة

4-معلومات والاتصال

5-التوجيه والمتابعة

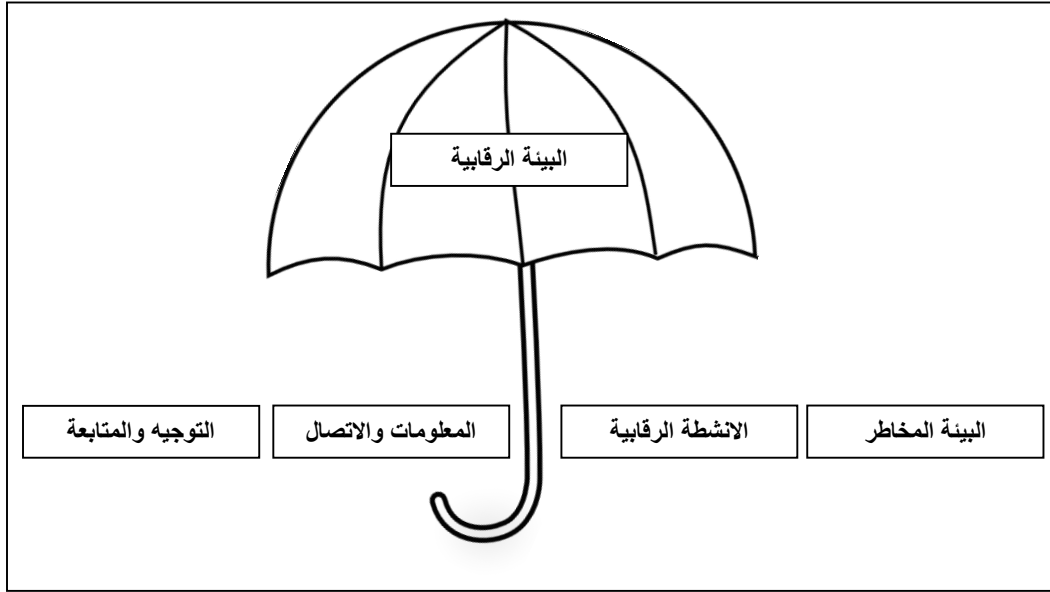
ويعطي جدول رقم (....) المزيد من التفصيل عن مكونات الرقابة الداخلية لكل مكون وصف له، ويتعين الا يتم التعامل مع عملية تقييم المخاطر على انها المكون المنفصل تماما حيث يتم تقييم المخاطر في كافة المكونات الأخرى مخاطر بيئة الرقابة مخاطر نظام معلومات الاتصال مخاطر نقص اجراءات الرقابة مخاطر عن نقص المتابعة الكافية.

جدول رقم (1-1) يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
بيئة الرقابة	التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	- النزاهة والقيم الأخلاقية. - الالتزام بالكفاءة. - المسؤولين عن حوكمت المنشأة (مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة) - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل - الهيكل التنظيمي وتخصيص السلطة والمسؤولية. - سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للتقرير المالي	تأكيد الإدارة (الوجود، الاكتمال التقييم العرض والإفصاح القياس والحدوث)
أنشطة الرقابة (إجراءات الرقابة)	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض تقرير مالي	الفصل الكافي للوجبات والترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر) - المستندات والسجلات الكافية (ضوابط عامة على الكمبيوتر) - رقابة مادية على الأصول والسجلات، الاختبارات المستقلة على الأداء.
نظم المعلومات المحاسبية والاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل وتقرير عن العمليات المنشأة بالإضافة الاحتفاظ بالمسائل المحاسبية عن أصول المرتبطة	- أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص.
المتابعة	تقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً	غير وأجبت التطبيق

مصدر امين السيد أحمد التطور الحديث في المراجعة دارالجامعية الإسكندرية 2008، ص 260.

الشكل رقم (1-6) مخطط يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية.



مصدر: ألفين اريتزوجيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل،

دار المريخ للنشر الرياض 2022 ص (383)

1 - البيئة الرقابية: هناك عدد كبير من العناصر الخاصة التي تساهم بنجاح في بيئة الرقابة الناجحة والتي يمكن أن تستخدم كمؤشرات لجودة بيئة الرقابة لأحد المنظمات، وتتمثل تلك العناصر بالتالي:

- النزاهة والقيم الاخلاقية

-الالتزام بالكفاية

-مشاركة المسؤولين عن الحكومة

-فلسفة الادارة ونمط التشغيل

-الهيكل التنظيمي

-تخصص السلطة والمسؤولية

-سياسة والممارسات الموارد البشرية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - وجدان علي احمد دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق العام الجامعي 2009، 2010. ص 26.

### 2- تقييم مخاطر الإدارة:

ان كافة مكونات الرقابة الداخلية بداية من بيئة الرقابة حتى المتابعة يجب أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها. أن تقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المراجع للمخاطر رغم الارتباط الوثيق بينهما، أن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لتدني الأخطاء والمخالفات.

بينما يقوم المراجعون بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية المراجعة، أن مدخلي تقييم المخاطر مرتبطان ببعضهما البعض حيث إذا ما قامت الإدارة بتقييم المخاطر والاستجابة لها بفعالية، فإن المراجع يحتاج نمطياً إلى تجميع دليل إثبات مراجعة أقل مقارنة بالموقف الخاص بفشل الإدارة حيث أن مخاطر الرقابة تكون عندئذ منخفضة. أن مخاطر المنشأة قد تنشأ من عوامل داخلية أو خارجية. فخارجياً يمكن أن تؤثر التطورات التكنولوجية وتوقيت البحوث والتطوير وخدمات ما بعد البيع والتأمين والتشريعات واللوائح الجديدة والتغيرات الاقتصادية. لديها تأثير على قرارات الاستثمار. والعوامل الداخلية تتضمن تعطيل نظم تشغيل المعلومات وجودة العاملين والتدريب والتغيرات في مسئوليات الإدارة وفرص ارتكاب الاختلاس بسبب طبيعة أنشطة المنشأة وقابلية وصول العاملين للأصول بالإضافة إلى وجود لجنة مراجعة غير فعالة<sup>1</sup>.

3- الأنشطة الرقابية: تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وعلى سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي<sup>2</sup>:

- مراجعة الأداء

- معالجة المعلومات

- الرقابة الفعلية

- فصل الواجبات

4 – الاتصالات والمعلومات (Information and Communication): يتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود أنظمة معلومات يعتمد عليها ويشكل يغطي كامل نشاطات الوحدة الاقتصادية، وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة للتأكد من أن كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل ضمن النظام وأن الاتصال الفعال يجب أن يكون مفتوح بكافة

<sup>1</sup> - نفس المرجع سبق ذكره، ص 28، 29.

<sup>2</sup> - احمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق ولتأكيد وفقاً للمعايير الدولية التدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2005، ص 213، 215.

الاتجاهات كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية ذات الصلة بعملها ومسؤولياتهم وان يسري من خلال المؤسسة عبر مكوناتها وهيكلها، وأن تتوفر للعاملين وسيلة لتوصيل المعلومات الهامة إلى المستويات الأعلى وأن يكون هنالك اتصال مفتوح مع الأطراف الخارجية فعندما تتعرض أهداف المؤسسة للخطر فإنه يمكن من خلالها اتخاذ الإجراء اللازم وفي الوقت المناسب<sup>1</sup>.

5 - المراقبة والمتابعة (Monitoring) : تتعلق أنشطة المتابعة بالتقييم المستمر أو التقييم المنفصل أو مزيج من الاثنين معا لجودة أداء الرقابة الداخلية، وتقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المدقق الداخلي، التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين، وشكاوي العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وبالتالي فإن بيئة الرقابة تمثل مظلة للمكونات الأخرى، ومن غير وجود بيئة رقابية فعالة لن ينتج عن المكونات الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.

البيئة الرقابية تعتبر مظلة للمكونات الأربعة الأخرى وأساسها، فبدون بيئة رقابية فعالة، المكونات الأربعة الأخرى تصبح بدون فائدة وبدون فعالية مهما كانت جودتها المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية لا تعمل بشكل مستقل، فليس كل مكون يعمل على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لوحده فالنظام عملية مترابطة ومتكاملة وليست إجراءات ساكنة ومستقلة كما أن المكونات الخمسة تعمل مع بعض بشكل متكامل، بحيث كل مكون يقدم إضافة للمكونات الأخرى وفي نفس الوقت يأخذ منها بعض الإضافة.

### 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، ويمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى، وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في:

أ- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية: يتضمن الجانب المحاسبي المقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من العناصر يمكن تبين أهمها على النحو التالي:

1 - المعارف المحاسبية: تمثل مجموع المعارف المستمدة من الإطار النظري للمحاسبة المالية ومعاييرها والتي تبين كيفية تحليل العمليات المالية، تبويبها، تلخيصها تجميعها من أجل معرفة الوضعية المالية للمؤسسة.

2 - الدليل المحاسبي: ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى حيث يتم تقسيم

<sup>1</sup> - علي عبد الصمد عمر، مرجع سبق ذكره، دار هومة، الطبعة الأولى، 2018 ص 175.



الحسابات إلى حسابات رئيسية وفرعية كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه.

3 - الدورة المستندية: إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات<sup>1</sup>.

4 - المجموعة الدفترية: تمد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط بها من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.

- ترقيم المستندات لتسهيل عمليات الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقاً للرقابة.

- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة.

- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها قصد تسهيل الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

5 - الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة: يودي استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية إلى إنجاز الأعمال المحاسبية بسرعة وتقليل الأخطاء ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على إنجاز العمليات الحسابية بسرعة فائقة كذلك تساعد آلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة كما أن الحسابات الإلكترونية تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة.

6 - الجرد الفعلي للأصول: من خلال حصر وإحصاء جميع أصول وخصوم المؤسسة مادياً عن طريق الذهاب إلى الميدان والتأكد الحقيقي منها، فعملية الجرد هذه تسمح بالرقابة طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلاً وتحديد الفروقات وأسبابها.

7 - الموازنات التخطيطية: يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات تحديداً دقيقاً للتنظيم، أهدافه ووظائفه كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم الوضع معايير عملية دقيقة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - علي عبد الصمد عمر، نفس المرجع، دار هومة، الطبعة الأولى، 2018، ص 166.

<sup>2</sup> - مرجع سبق ذكره، ص 167.

ب - المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية: تشمل هذه المقومات على عناصر أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

1 - الهيكل التنظيمي: وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام رقابة داخلها فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة إلى أخرى وفقاً لحجم المؤسسة واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها. وحتى يكون كفاء لا بد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل مصلحة وقسم بدقة.

2 - كتيب السياسات والإجراءات: لا يمكن تطبيق الهيكل التنظيمي وتحقيق أهدافه ما لم يكن هناك كتيب للسياسات والإجراءات والذي يشرح اختصاصات ومهام أقسام ومصالح المؤسسة بالإضافة إلى الأفراد الذين يشتغلون فيها كما يحدد المسؤوليات والسلطات والعلاقات فيما بينهم.

3 - اختيار الموظفين المناسبين: مما لا شك فيه أن اختيار العامل المناسب يلعب دوراً مهماً في إنجاح وتحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسي التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام رقابة داخلية فعال.

4 - مستويات ومعايير أداء سليمة: تؤثر سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة الأداء، حيث تمتد الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب أن تمددنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات

5 - سياسات وإجراءات لحماية الأصول: يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

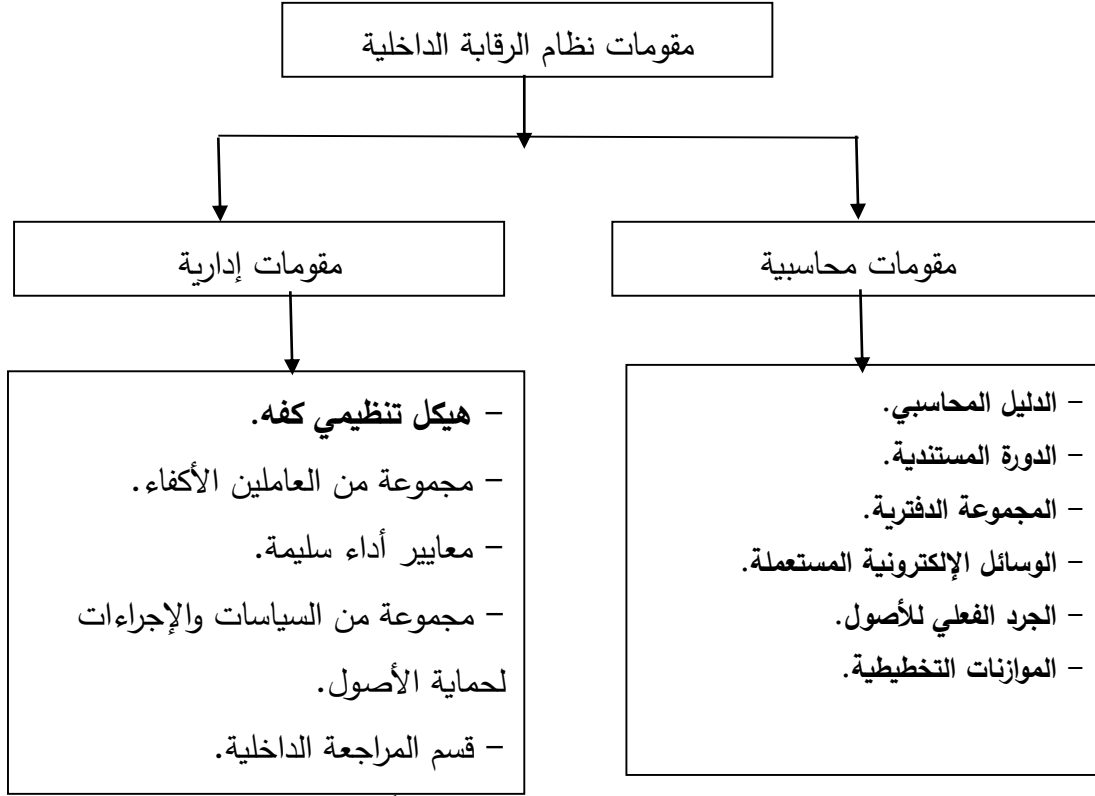
6 - قسم التدقيق الداخلي: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم للتدقيق داخلي خصوصاً في المؤسسات الكبيرة، مبني على أسس مهنية وفق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من أجل ضمان فعالية وكفاءة عمليات المؤسسة.

7 - التعليمات: على عكس كتيب السياسات والإجراءات تعتبر التعليمات من المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية، حيث تمثل مختلف الأوامر التي يقدمها الرؤساء للمرؤوسين من أجل التسيير اليومي المصالح ونشاطات

<sup>1</sup> - مرجع سبق ذكره، ص 168، 169.

المؤسسة، والتي تختلف باختلاف الظروف التي تواجه المؤسسة ويمكن تلخيص كل من المقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-7): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث (انطلاقاً مما سبق).

المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: مبادئ نظام الرقابة الداخلية وفق (COSO)

يحتوي الإطار (COSO) على 17 مبدأ تنقسم بدورها إلى 77 نقطة تركيز رقابية والتي هي عبارة عن نقاط إرشادية تشرح المبادئ ليس لها صفة الإلزام بصفة إجمالية، وتعتبر هذه المبادئ اعتبارات هامة في تقييم المؤسسات الاقتصادية لتصميم وتشغيل فعالية الضوابط وتحسين وتحديد الفرص المتاحة لإدارة المنهجية التنظيمية والتشغيلية. ويمكن تبينها في الجدول التالي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup>- مرجع سبق ذكره، ص 176.

الجدول رقم (2-1): مبادئ نظام الرقابة الداخلية وفق (COSO)

<p>1 - الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية</p> <p>2 - إشراف مجلس الإدارة عن وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية</p> <p>والفصل بينه وبين الإدارة العليا</p> <p>3 - وضع الهيكل التنفيذي السلطات والمسؤوليات المرتبطة به</p> <p>4 - الالتزام بالاختصاص في العمل من تحقيق الأهداف</p> <p>5 - وضع المساءلة</p>	البيئة الرقابية
<p>1- تحديد الأهداف المناسبة</p> <p>2- تحليل المخاطر المرتبطة بالمؤسسة.</p> <p>3- تقييم مخاطر الاحتيال.</p> <p>4- تحديد وتحليل التغيرات الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية</p>	تقدير المخاطر
<p>1 - اختيار وتطوير الأنشطة الرقابية</p> <p>2 - اختيار وتطوير الضوابط المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات.</p> <p>3 - التطبيق من خلال السياسات والإجراءات</p>	الأنشطة الرقابية
<p>1 - استخدام المعلومات ذات العلاقة.</p> <p>2 - التواصل خارجياً.</p> <p>3 - التواصل داخلياً</p>	المعلومات والاتصال
<p>1 - إجراء تقييمات مستمرة أو دورية للتأكد من وجود وتطبيق المكونات الخمسة</p> <p>2 - تقييم أوجه القصور والاتصال مع الأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراءات التقويمية.</p>	المراقبة والمتابعة

Source: COSO, « internal Control-Integrated Framework Executive Summary », 2013

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة وتمثل أساساً في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

أولاً: الإجراءات التنظيمية والإدارية:

وتضم الإجراءات التنظيمية والإدارية النواحي التالية:

1- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.

2- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.

3- توزيع المسئوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.

4- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:

أ) - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها Initiation Authorization .

ب) - وظيفة تنفيذ العمليات: Operation

ج) - وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول Custodianship

د) - وظيفة القيد والتسجيل Record - keeping

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

6 - إيجاد روتين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسئول.

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

8 - استخراج المستندات من أصل وعدة صور (وأحياناً من عدة ألوان) تختص كل إدارة معينة بصور ذات لون معين.

9 - إجراء حركة التنقلات بين الموظفين من حين لآخر وبحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

10 - ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعه واحدة وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابة لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل<sup>1</sup>.

ثانياً: الإجراءات المحاسبية:

وتتضمن الإجراءات المحاسبية ما يلي:

1 - إصدار التعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.

2 - إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسئولين، ومرفقه به الوثائق المؤيدة الأخرى.

<sup>1</sup> - وجدان علي احمدن دور الرقابة الداخلية، والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في علوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق العام الجامعي 2009، 2010، ص 38، 39.

- 3 - عدم إشراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- 4 - استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.
- 5 - استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية ... الخ.
- 6 - إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء... الخ.

القيام مجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية<sup>1</sup>.

ثالثا: إجراءات عامة:

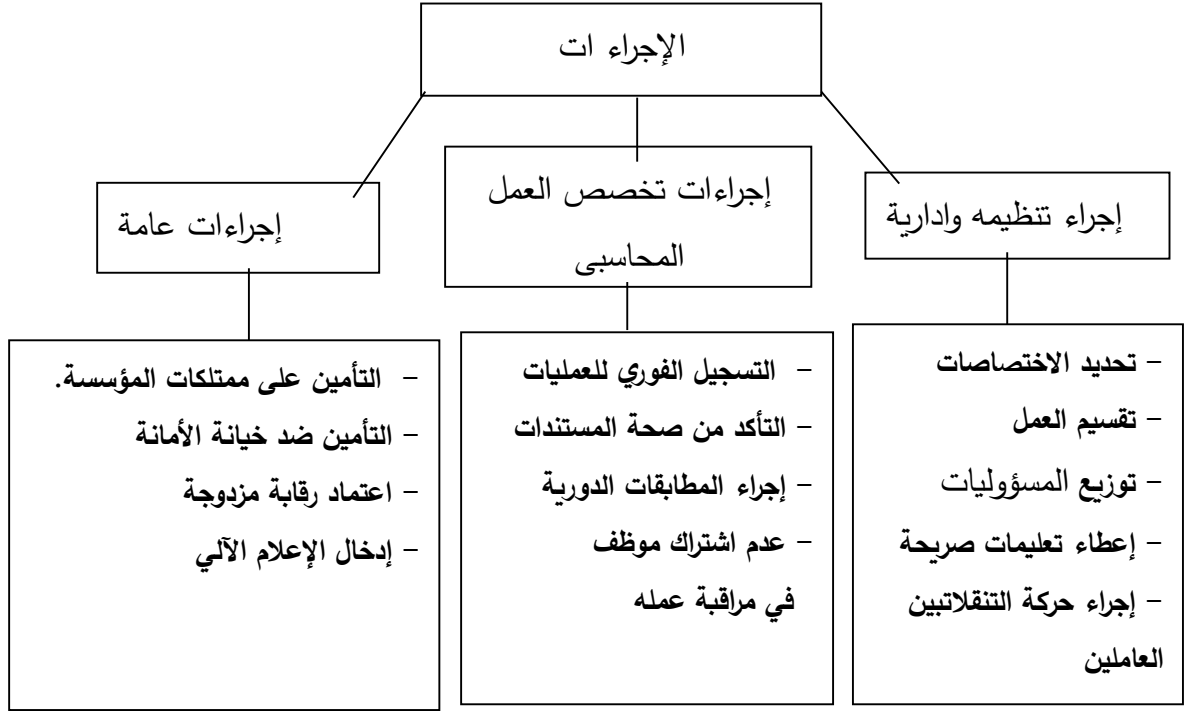
وتضم الإجراءات العامة النواحي التالية:

- 1 - التأمين على ممتلكات المنشأة ضد جميع الإخطار.
  - 2 - التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية.
  - 3 - وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
  - 4 - استخدام وسيلة الرقابة الحدية بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسئولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما رئيس الدائرة يختص باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.
  - 5 - استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن والنقدية<sup>2</sup>.
  - 6 - استخدام نظام التفويض بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تناط هذه السلطة يقسم المراجعة الداخلية.
- ويمكننا توضيح إجراءات الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> - خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العمالية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، سنة 1999، ص 171،172.

<sup>2</sup> - نفس المرجع سبق ذكره، ص 40.

الشكل رقم (1-8) مخطط يوضح إجراءات الرقابة الداخلية.



المصدر: محمد التهامي طواهر مسعود صديقي،

المراجعة وتدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003. ص 123.

### مطلب الثالث: مخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقدير مخاطر رقابة داخلية: يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة به، بناء على التقييم المبدئي لهذا النظام، من خلال الاساليب والاجراءات التي قام بها. ولكي يحصل المدقق على هذا التقييم يجب عليه القيام بمجموعة من الاجراءات الاضافية التي تساعده في وضع التقدير النهائي لمخاطر الرقابة الداخلية والابلاغ الادارة عليها.

1 - وضع تقدير مبدئي لمخاطر نظام الرقابة الداخلية: يتعين على المدقق وضع تقدير مبدئي لمخاطر نظام الرقابة بحيث يؤيد الفهم الذي حصل عليه، والذي يفترض ان يحدث بسبب ضعف الاجراءات الرقابية لمختلف أنواع العمليات الرئيسية للمؤسسة<sup>1</sup>. ولوضع هذا التقدير يتعين على المدقق القيام بالتالي:

1 - اختبارات التطابق: تهدف هذه الخطوة للتحقق من اساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق الاجراءات واساليب الرقابة. وتهتم هذه الاختبارات بالدرجة الأولى بثلاث عوامل من اساليب الرقابة هي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحن، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2015 ص (219) ص (220).

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصرة، زمزم ناشرون وموزعون عمان، الأردن 2013 ص (214) ص (215).

أ- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية، قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق، إذا يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المحددة مسبقاً،

ب- جودة التنفيذ إجراءات الرقابة، إذا حتى مع تنفيذ إجراءات الرقابة، فقد يكون من الضروري إنجاز بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة،

ج- الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة، حيث يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراءات الرقابة مستقلاً عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عملة وذلك لتصبح الرقابة فعالة. ويتحقق ذلك بالفصل عن الواجبات.

حيث يقوم المدقق بالتأكد من أن النظام مطبق فعلاً وأن الالتزام بالضوابط الرقابية الموضوعية يحقق مستوى الفعالية المطلوب، وعلى ذلك فإن هدف المدقق يركز بصفة أساسية في التأكد من مدى كفاية الضوابط الرقابية الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، ومن مدى الالتزام بتطبيق هذه الضوابط وفعاليتها<sup>2</sup>. ويستعمل المدقق مجموعة من الاختبارات لغرض الحصول على الأدلة وهي<sup>1</sup>:

1- الاستفسار من الأفراد عن كيفية أداء الأعمال: على الرغم من أن الاستفسار لا يعد مصدراً قوياً للأدلة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، إلا أن الاستفسار يعد شكلاً ملائماً في الحصول على الأدلة.

2- فحص المستندات والسجلات والتقارير: ينتج عن العديد من الضوابط الرقابية سند واضح من الأدلة المستندية، وبذلك يحصل المدقق على الأدلة وتوفر قناعة بأن الضوابط الرقابية تعمل كما هو مرسوم.

ملاحظة عادات العمل: توجد ضوابط رقابية لا ينتج عنها سند لأدلة التدقيق مثلاً، يعتمد التأكيد من وجود الفصل بين الواجبات على تنفيذ مهام محددة بواسطة أفراد محددين، وعادة لا يتم توثيق الأداء المنفصل، على ملاحظة مدقق نفسه.

كما يمكن أن يستعين المدقق بمجموعة من الإجراءات الأخرى ولعل أبرزها يتمثل في<sup>2</sup>:

-إعادة أداء إجراءات العمل، مثل التحقق من مدى تنفيذ اللوائح وأداء الإجراءات التي يحددها نظام الرقابة الداخلية لبعض العمليات ومدى التزام الموظفين بها.

فإذا دعمت اختبارات الرقابة تصميم عناصر الرقابة كما كان متوقفاً سيتابع المدقق عملية باستخدامه نفس المستوى المقدر من خطر الرقابة. إذا دعمت اختبارات الرقابة أن عناصر الرقابة لا يتم تنفيذها على نحو فعال، يجب إعادة النظر في المستوى المقدر من خطر الرقابة<sup>3</sup>.

إن اعتماد إجراءات التطابق تساعد المدقق في الحكم على نظام الرقابة الداخلية وبالتالي مساعدته في معرفة أوجه القصور وأماكن الخلل، مما يسهل عليه تقدير المخاطر وتحديد مسبباتها.

2- استخراج نقاط القوة والضعف: تمد الاختبارات سابقة الذكر المدقق إمكانية الوقوف على ضعفه النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذه بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توص إليها عند

<sup>1</sup> - مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2015 ص (78).

<sup>2</sup> - حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة في الإطار النظري والإجراءات العمالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 ص (306) ص (307).

<sup>3</sup> - رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره ص (225).



التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>. حيث يجب على المنفق عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك، عن طريق كتابة تقرير يتضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء عن مواطن الضعف هذه عند التنفيذ. ويتم تقدير نقاط الضعف ومخاطر نظام الرقابة الداخلية بإتباع الخطوات التالية:

- تحديد الإجراءات الرقابية الأساسية الموجودة، والتي تكون ضرورية لتحقيق كل هدف من أهداف التدقيق
  - تحديد الإجراءات الرقابية الأساسية الغائبة التي تم التعرف عليها باستخدام أدوات توثيق فهم الرقابة.
  - مراعاة تأثير الإجراءات الرقابية المتكافئة التي يقوم بها صاحب المؤسسة، التي تجعل نواحي الضعف غير جوهرية.
  - تحديد الأخطاء التي قد تنتج، وتقرير ما إذا كان هناك نقص كبير بسبب غياب إجراءات الرقابة الملائمة في النظام.
  - وينبغي أن يستخرج المدقق محددات القصور في نظام الرقابة الداخلية والتي جعلته لا يعمل بصورة مرضية لأسباب عدة، ومن هذه الأسباب<sup>1</sup>:
  - إمكانية الخطأ الإنساني الناتج عن عدم الانتباه، غياب الذهن، الخطأ في التقدير أو إساءة فهم التعليمات.
  - احتمالات تخطي التعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج المؤسسة أو مع الموظفين داخل المؤسسة.
  - إمكانية أن يقوم شخص مسؤول أو أن الإدارة العليا تقوم بإساءة استعمال سلطتها وتخطي إجراءات الرقابة الداخلية.
  - إمكانية أن تصبح الإجراءات الرقابية غير كافية للغرض نظراً للتغير في الظروف، وتوسيع نشاط المؤسسة.
- مما تقدم فإن استخراج المدقق النقاط القوة ونقاط الضعف يمكنه من تقدير مخاطر الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويساعده في معرفة الأماكن الأكثر خطورة في المؤسسة مما يجعله يكتف من جهوده لاكتشافها وتقييمها. كما يساعد المدقق المؤسسة عبر تقريره في توضيح نقاط الضعف وكيفية معالجتها، مما يساهم في تحسين فعالية عمليات المؤسسة.

تقييم مخاطر الرقابة الداخلية: من أجل التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، والتبليغ عنه لفائدة الإدارة، يقوم المدقق بإجراء مجموعة من الأساليب التي تساعده في تقدير مخاطر الرقابة الداخلية والحكم على فعالية هذا النظام.

---

<sup>1</sup> - الفين ارينز، جيمس لوبك (ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي) المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض مملكة العربية السعودية الجزء الأول 2005 ص (390).

تقدير مخاطر الرقابة الداخلية: بعد أن يحصل المدقق على المعلومات وأدلة إثبات تؤيد تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية، يمكن أن يقوم بتقييم مخاطر الرقابة لكل دورة عمليات، حيث يتم أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات، وتحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي تحقق كل هدف، ثم تحديد وتقييم مواطن الضعف<sup>1</sup>.

أ- تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات: تتمثل الخطوة الأولى في تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات التي سيتم التقدير عليها ويتم ذلك في شكل عام لكل نوع من الأنواع الرئيسية للعمليات الموجودة بالمؤسسة<sup>2</sup>.

ب- أساليب الرقابة الداخلية: لإجراء ذلك التحليل ليس من الضروري أن يتم دراسة الإجراء الرقابي، حيث يجب على المدقق أن يحدد ويضمن تلك الإجراءات الرقابية التي يتوقع أن يكون لها الأثر الأكبر على أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات، والتي يطلق عليها بالأساليب الرقاب الجوهريّة، والسبب وراء ذلك يمثل في أنها تعتبر كافية لتحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات بالإضافة إلى أنها توفر الكفاءة لعملية التدقيق<sup>3</sup>.

ج- التعرف على تقييم أوجه الضعف: نظراً لأن أوجه الضعف تمثل نقص في أساليب الرقابة الملائمة، يجب على المدقق في البداية أن يعرف أساليب الرقابة الموجودة فعلاً، فإذا كان المدقق يرى أن هناك أنواع رقابة لا تتلاءم مع أحد أهداف التدقيق، يزيد ذلك من توقع حدوث مخاطر<sup>4</sup>.

يتعين على المدقق إعادة النظر في التقدير المبدئي الذي حدده لمخاطر نظام الرقابة الداخلية في ضوء مخاطر الرقابة الفعلية التي قام باختيارها، فعندما يعتقد المدقق أن المخاطر الفعلية أقل من تقديره المبدئي، فإنه يقرر القيام ببعض إجراءات الرقابة الداخلية الإضافية واختبار مدى الالتزام بها للحصول على أدلة إضافية<sup>5</sup>.

من خلال ما تقدم فإن المدقق يعتمد على الإجراءات أعلاه من أجل مقارنة التقدير المبدئي لمخاطر الرقابة الداخلية التي توصل اليه والمخاطر الفعلية لهذا النظام، وبناء على ذلك يستطيع المدقق الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق في المؤسسة، مما يساعد المؤسسة في معرفة أوجه القصور في هذا النظام، وتصحيحها من أجل زيادة كفاءة عملياتها.

2- مصفوفة خطر الرقابة الداخلية: يستخدم العديد من المدققين مصفوفة خطر الرقابة الداخلية خلال عملية تقدير خطر الرقابة. بحيث معظم أنواع الرقابة في أكثر من هدف للتدقيق يرتبط بعمليات المؤسسة. ويجعل هذا التعقد مصفوفة خطر الرقابة أداة مفيدة لمساعدة المدقق على تقدير خطر الرقابة. وتستخدم مصفوفة خطر الرقابة في مساعدة على التعرف كل من أوجه القصور والقوة في الرقابة الداخلية وفي تقدير خطر الرقابة<sup>6</sup>.

وعند إعداد مصفوفة الخطر يتم وضع أهداف التدقيق للعملية المراد الحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية بها كعنوان للصف تحت عمود الهدف، وبذلك توضح المصفوفة مدى تحقيق إجراءات الرقابة الداخلية بها عنوان

<sup>1</sup> - محمد امين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها بالجزائر" مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2011 ص (36، 37).

<sup>2</sup> - عبد الفاتح محمد الصحن، وآخرون، الرقابة المرجعة الداخلية المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006 ص (161).

<sup>3</sup> - رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره ص (220).

<sup>4</sup> - ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي من اجل التدقيق وفقا أسلوب المخاطر 2011 ص (41).

<sup>5</sup> - امين السيد احمد لطفي، مراجعة النظم الرقابة الداخلية (د،ن) 2004 ص (92).

<sup>6</sup> - الفين ارينز، جيمس لوبك المرجع سبق ذكره ص (101).

للصف تحت عمود الهدف، وبذلك توضح المصفوفة مدى تحقيق إجراء الرقابة جزئياً أو كلياً لكل هدف، وكيف أن أوجه القصور والضعف تؤثر على هدف التدقيق<sup>1</sup>.

والجدول رقم (2-3) يمثل مصفوفة خطر الرقابة الداخلية في تقدير مخاطر الرقابة الداخلية على عملية البيع.

جدول رقم (1-3): يوضح يمثل مصفوفة خطر الرقابة.

الرقابة الداخلية	الوجود	الاكتمال	الدقة	التصنيف	التوقيت	الترحيل والتلخيص
أساليب الرقابة الرأسيّة	ق					
	ق					
	ق	ق			ق	
	ق	ق	ق	ق	ق	ق
						ق
أوجه القصور			ض	ض	ض	ض
خطر الرقابة المقدر	منخفض	منخفض	متوسط	متوسط	منخفض	متوسط

مصدر أبو زيد الشحنة المرجع سبق ذكره ص 223 من اطرح نيل شهادة الدكتوراة الطور الثالث في علوم التسيير 2018.

تمثل ق: أسلوب الرقابة الذي يحقق جزئياً أو كلياً هدف أو أكثر من أهداف التدقيق.

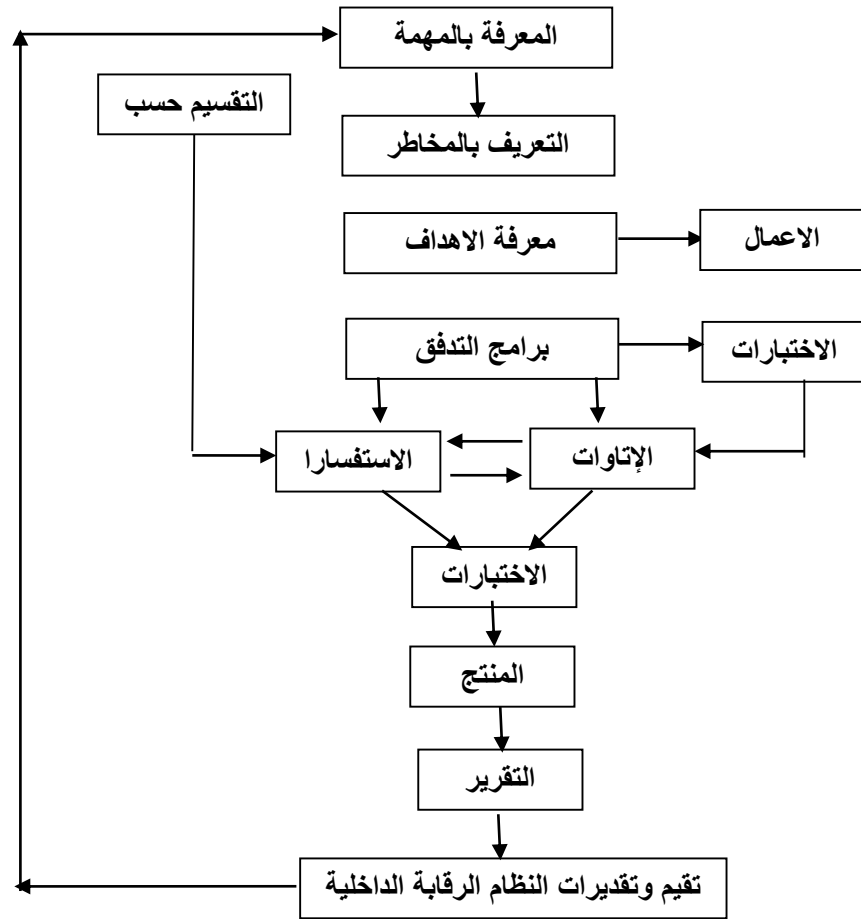
تمثل ض: أوجه القصور التي تم تقديرها.

<sup>1</sup> - امين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره ص (95)

من خلال ما تقدم فإن مصفوفة خطر الرقابة الداخلية، تساعد المدقق في تقدير مخاطر الرقابة الداخلية. عن طريق تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بعمليات المؤسسة، ومدى درجة تأثير نقاط الضعف وأوجه القصور على عمليات المؤسسة.

3- التقرير عن مخاطر الرقابة الداخلية: تتمثل آخر مرحلة في عملية تقييم مخاطر الرقابة الداخلية الإبلاغ عن نتائج التقييم لفائدة الإدارة من أجل معالجة نقاط الضعف وتصحيحها بما يساهم في تحسين فعالية أداء عمليات المؤسسة. حيث إذا كان في حكم المدقق أن هناك نواحي ضعف هامة في عملية تقييم المخاطر للمؤسسة، عندئذ على المدقق أن يدخل نواحي الضعف هذه في الرقابة الداخلية والإبلاغ عنها<sup>1</sup>. وفيما يلي شكل يوضح عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطره.

الشكل رقم (1-9) يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



أطرحت مقدمة لنيل شهادة دكتورة الطور الثالث من علوم التسيير 2017، 2018

<sup>1</sup> - احمد حلمي الجمعة، مدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الثالثة 2015 ص (251).

خلاصة الفصل: هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على دور نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال التعرف على مفهومها، مكوناتها ومقوماتها. بالإضافة إلى أهم الإجراءات المتبعة في تطبيقها، ومن ثم المخاطر التي تواجهها وكيفية تجنبها من تلخيص نقاط القوة والضعف. وقد لخصت الدراسة في هذا الفصل الذي يتبين لنا أهمية الرقابة الداخلية من خلال الأهداف التي استعرضناها خلال هذا المحور من حماية أصول المنشآت وضمان مصداقية دقة المعلومات المحاسبية... الخ. إلا وهي تحقيق أقصى نتائج في حسن تطبيق الرقابة داخليا والذي بدورها يبرز المستوى الجيد للنظام الرقابة الداخلي ورفع مستوى تنافسي للمؤسسة.

الفصل الثاني  
دور نظام الرقابة الداخلية  
في تحسين أداء المؤسسة

### الفصل الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

تمهيد: يعتبر الاداء من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها حيث أن المؤسسة في حالة تغيير مستمر بسبب بيئتها علاقتها مع المؤسسات الأخرى فالأداء يمثل سمة من سمات اقتصاد الحالي. ولقد لجأت المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام تحسين الاداء لأنه عملية من عمليات المراقبة والمراجعة لسياسة المؤسسة ومدى تحقيق اهدافها في ظل استخدام الامثل للموارد المتاحة وترشيدها في اعداد خطط مستقبلية، اتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي ودراسة مركزها المالي ولقد أصبح الاداء عنصر فعال لنمو المؤسسة ونطورها وفي ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة إلى تطوير وتحسين الاداء والانتاجية صار ضرورة ملحة في عالم السوق اليوم والذي يتميز بمواجهات وتحديات كبيرة. وهذا ما سنتطرق اليه في هذا الفصل من دراسة الاداء ومختلف مقوماته من خلال المباحث الثلاثة التالية :

المبحث الاول عموميات حول تحسين الاداء

المبحث الثاني قياس وتقييم الاداء بالمؤسسة

المبحث الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء

المبحث الأول: عموميات حول تحسين الاداء

سنتعرف من خلال هذا المبحث على

المطلب الأول: نظرة تاريخية حول الاداء

قبل الاستمرار في الحديث عن وجهات النظر حول الأداء وتقييمه، يجب أولاً فهم معنى الأداء. فالأداء performance لفظة لاتينية تعني إعطاء كلي للشكل لشيء ما كانت تعني في القرن الثالث عشر "إنجاز" أو "تنفيذ". ومع ظهور الفعل الإنجليزي "To Perform" في القرن الخامس عشر، اكتسب المصطلح قيمته الكاملة وأصبح يشير إلى تنفيذ المهام وإنجاز الأعمال وتحقيق الأهداف المرسومة. ورغم البحوث والدراسات الواسعة حول هذا المفهوم، لم يتوصل الباحثون بعد إلى اتفاق محدد بشأن تعريف الأداء، نظراً لاختلاف المقاييس والمعايير المستخدمة في دراسته، وأيضاً لاختلاف أهداف واتجاهات الباحثين في دراساتهم. وفيما يلي بعض التعاريف الشائعة التي يتم تداولها في المراجع المختصة.<sup>1</sup>

ويعني الاداء إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه. ويتكون الأداء في المؤسسة من مجموعة من العوامل المختلفة، مثل رأس المال والعمل والمعرفة، ويتوقف الأداء في المؤسسة على توفيق هذه العوامل والحصول على النتائج المرجوة بأقل قدر من الموارد.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>ريغة أحمد الصغير ; تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ;مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ; في علوم التسيير ; جامعة قسنطينة 2 ; 2013 ; ص 03

<sup>2</sup>طرش بلال ; دور مراقبة التسيير في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ; مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ; في علوم التسيير ; جامعة جيجل ; 2013 ; ص56

ويشير مفهوم الأداء إلى الفعل الذي يقود إلى إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز، وبالتالي يعتبر المحدد لنجاح المؤسسة أو فشلها، ويعكس في الوقت نفسه مدى قدرة المؤسسة على التكيف مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية، وتحقيق التأقلم المطلوب.

ويتضمن مفهوم الأداء مصطلحي الكفاءة والفعالية، حيث تعني الكفاءة القدرة على الوصول إلى الأهداف المرجوة، وتعني الفعالية تخفيض الموارد المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف. ويعد تحقيق التوازن بين هذين المصطلحين مؤشراً على قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء، وتحقيق رضا المساهمين والعمال.<sup>1</sup>

"وفقاً لتعريف بيتر دراكر، يُعرف الأداء في المؤسسات على أنه قدرتها على الاستمرار والتطور، وذلك من خلال تحقيق توازن مقبول بين رضا خمس فئات من المساهمين والعاملين. ويُشير هذا التعريف إلى هدف المؤسسة الأساسي في البقاء والاستدامة، وذلك من خلال تحقيق مستويات أداء مقبولة تتجسد في شكل العائدي، والتي تُسهم في خلق الثروة والقيمة. بالإضافة إلى ذلك، يُعتبر الأداء وفقاً للباحثين كل ما يُساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة."<sup>2</sup>

في أبسط تعريف له، يعني الأداء النتيجة المحققة في أي مجال عمل، مثل النتائج التي تحقّقها أثناء ممارسة عمل معين والتي يتم التعبير عنها بوحدات قياس محددة. أما في السياق المؤسسي، فإن الأداء يشير إلى محاولة المؤسسة لتحقيق الأهداف المتوقعة مع استخدام أقل قدر من الموارد الممكنة. ويشمل مفهوم الأداء الكفاءة والفعالية، حيث يتعلق الأمر بتحقيق الأهداف المرجوة وتقليل الموارد المستخدمة.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: مفهوم تحسين الاداء

تواجه المؤسسات تحديات متعددة، سواء كانت داخلية أو خارجية، وتتطلب من الإدارة العليا اتخاذ إجراءات لتحقيق التغيير والتطوير التنظيمي. يتعين على الإدارة العليا تحقيق التوازن الداخلي بكفاءة عالية لكي تتمكن من التكيف مع البيئة الخارجية. بالإضافة إلى ذلك، تعتمد المؤسسات على مواردها البشرية لتحقيق أهدافها وتنفيذ أنشطتها المختلفة.

لذلك، فإن التغيير الفعال يهدف في المقام الأول إلى تغيير سلوك وتصرفات وتفكير الموارد البشرية داخل المؤسسة. يتم تحقيق هذا التغيير المطلوب من خلال رؤية واضحة ومفهومة، وباستخدام المشاركة الإيجابية والفعالة من قبل جميع الموارد البشرية. ينبغي أن يتبع هذا التغيير منهجاً متكاملًا يشمل التخطيط والتنفيذ والمتابعة.<sup>4</sup>

يمكن تعريف تحسين الأداء على أنه عملية تهدف إلى رصد الفجوات في الأداء وتحليلها لتحديد مصادرها وأسبابها، ومن ثم اتخاذ إجراءات لسدها. تُقصد بفجوة الأداء الفرق بين المستوى الفعلي للأداء والمستوى المخطط له، ويساعد تحسين الأداء في

<sup>1</sup> الشيخ الداوي، (2010)، «تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء»، مجلة الباحث، ع7، جامعة ورقة، الجزائر.

<sup>2</sup> P. Drucker. L'avenir du management selon Drucker. Edition Village mondial. Paris. 1999. P 73.

<sup>3</sup> عامر حاج دحو؛ تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؛ مجلة الحقيقة؛ عدد40؛ ادرار؛ 2017؛ صفحة 669

<sup>4</sup> سعيد اسامة نبيل دور المورد البشري في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير الطور الثالث ميدان: العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت 2018



كشف الانحرافات المبكرة في الأداء ومراقبته بشكل مستمر، بالإضافة إلى تحديد أبعاد الفجوة من حيث الحجم والتأثير على نتائج المؤسسة وموقفها التنافسي.<sup>1</sup>

تحسين الأداء يستند في المقام الأول على التغيير، وهذا يتضمن التحول من حالة إلى أخرى، من خلال تبني نمط جديد وملائم في تحديد الأهداف وتنظيم العمل واستخدام التكنولوجيا وتغيير السلوكيات. ثانيًا، يعتمد التحسين على التطوير التنظيمي، حيث يتم إدخال تغييرات إيجابية في المؤسسة لتعزيز قدرتها على حل المشكلات وتقديم المنتجات والخدمات بكفاءة عالية. ثالثًا، يتم تحقيق تحسين الأداء من خلال تحديد نقاط القوة والضعف في أداء المؤسسة أو الموارد البشرية واتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة لتصحيح الأخطاء وبالتالي تحسين الأداء.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: مبادئ ونماذج تحسين الاداء

في هذا المطلب سنتطرق الى مبادئ ونماذج تحسين الأداء، يمكن ذكر المبادئ التالية بشكل أكثر ايجازًا:<sup>3</sup>

1. تحقيق احتياجات وتوقعات العملاء الداخليين والخارجيين.

2. إزالة الحواجز وتعزيز المشاركة من جميع أفراد الفريق.

3. التركيز على تحسين النظم والعمليات.

4. القياس المستمر ومراقبة الأداء.

5. استخدام معايير متعددة لتغطية جوانب مختلفة من الأداء.

6. الاعتماد على مقاييس موضوعية تعكس جوهر العمل.

7. ثبات المعايير لتقييم مستويات الأداء المختلفة.

8. قابلية القياس، أي القدرة على قياس الأداء لدى الأفراد.

يمكن التطرق الى عدد من النماذج الفكرية التي تناولت تحسين الاداء والتي يمكن دكرها باختصار كالتالي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup>دشوشة سعيدة؛ - بوقاف مروه؛ دور الادارة الاستراتيجية في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية؛ مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الاكاديمي؛ علوم التسيير؛ جامعة محمد بوضياف؛ المسيلة؛ 2021؛ صفحة 48

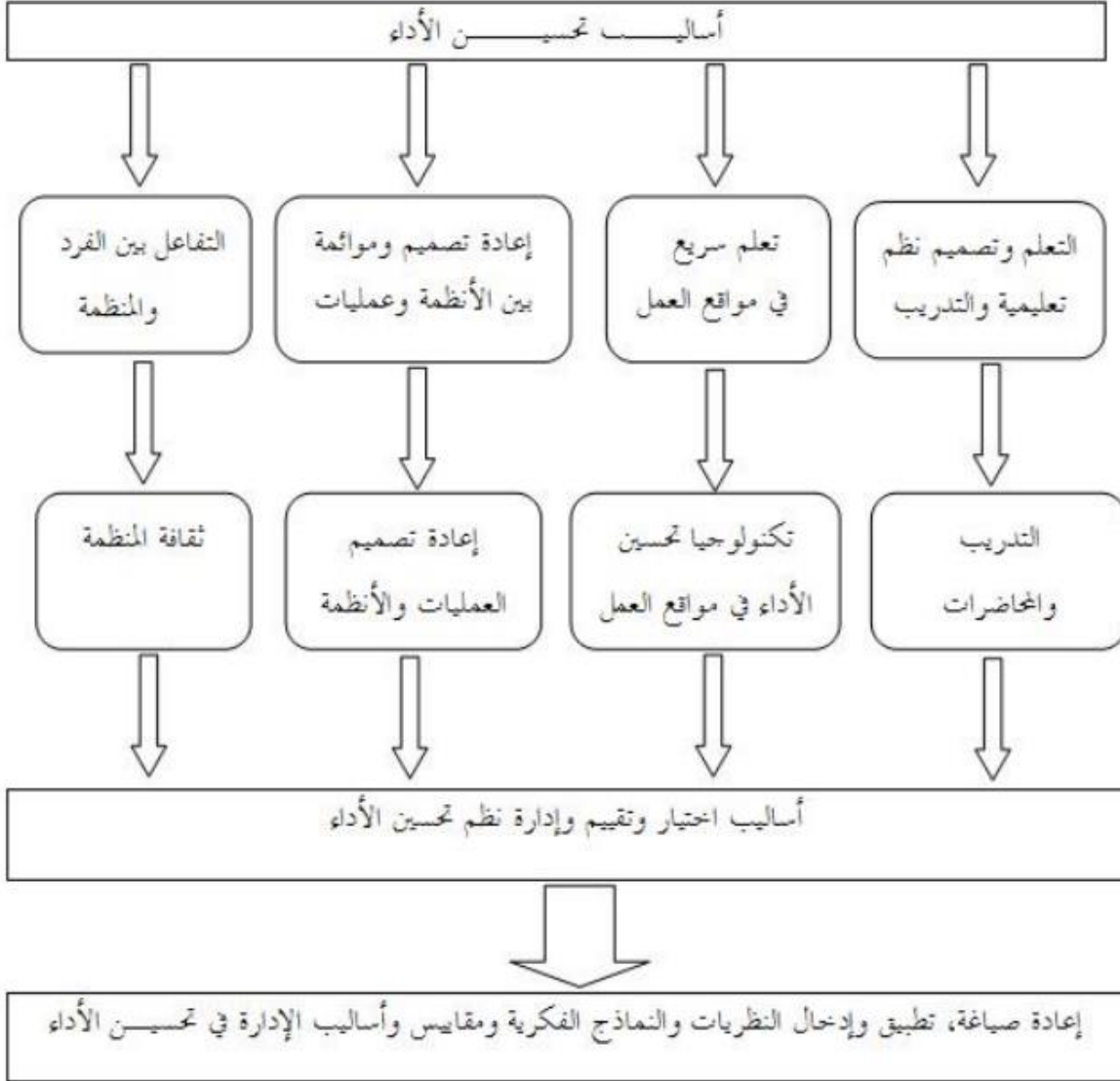
<sup>2</sup>محمد دائري، إستراتيجيات تطوير وتحسين الاداء: الاطر المنهجية و التطبيقية و العلمية، مطبعة العشري، الاسماعيلية، مصر، 2009، ص 93

<sup>3</sup>دشوشة سعيدة؛ مرجع سبق ذكره، صفحة 51

<sup>4</sup>عادل بومجان؛ تاهيل الموارد البشرية لتحسين اداء المؤسسة الاقتصادية؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير؛ ميدان: العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير؛ جامعة محمد خيضر؛ بسكرة، 2014؛ صفحة 107

يشير العديد من الباحثين مثل Brethower و Gilbert و Harless و Kaufman و Mager و B.F. Skinner و Tosti إلى مجموعة من الأساليب والعمليات التي تساهم في تحسين الأداء. يمكن توضيح هذه الأساليب والعمليات من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم ( 14 ): النموذج الفكري الشامل في تحسين الأداء وأساليبه .



[الشكل] (الرسم البياني أو الرسم التوضيحي)<sup>1</sup>

يمكن ربط تحسين أداء المؤسسة بثلاثة مستويات رئيسية<sup>2</sup>:

1. تحسين أداء الأفراد: يتم تحقيق ذلك من خلال التركيز على التدريب وتطوير الأفراد العاملين على جميع المستويات داخل المؤسسة.

<sup>1</sup> عادل بومجان; مرجع سبق ذكره ; صفحة 108

<sup>2</sup> عادل بومجان; مرجع سبق ذكره ; صفحة 109

2. تحسين الأسس النظرية والعملية: يهدف إلى وضع إجراءات وتوجه نظمي لحل المشكلات العملية ومواءمة الأنظمة والعمليات مع الأهداف المنشودة.

3. تفاعل الفرد مع المنظمة وثقافتها: يتعلق بتعزيز تفاعل الفرد مع المنظمة وتعزيز الثقافة المؤسسية لتحقيق أهدافها البشرية..

### المبحث الثاني: قياس وتقييم الاداء بالمؤسسة

#### المطلب الاول: قياس الاداء

يتعين قيادة وتوجيه أداء المؤسسة عن طريق عملية الرصد والقياس، حيث تُمثل عملية القيادة القرارات الشاملة التي تتخذها لتحقيق المستوى المطلوب من الأداء. تتضمن هذه القرارات تحويل وتنفيذ الأهداف الاستراتيجية إلى سلوكيات وتصرفات عملية تنطبق على مستوى المؤسسة. يتم تقديم المقارنة بين الأداء الفعلي للمؤسسة والأهداف الاستراتيجية المحددة، بهدف تحديد أي انحرافات والعمل على تصحيحها وتعزيزها.

ومع ذلك، ينبغي ألا نعتقد أن قياس الأداء وحده يمكن أن يقودنا ويوجهنا لتحقيق أداء أفضل، لأنه يرتبط بشكل دائم بمراقبة الأداء المحقق وإعادة ضبطه وتناسبه مع الموارد المستخدمة. بمعنى آخر، ينبغي علينا متابعة الأداء المحقق وضمان توافقه مع الموارد المتاحة والمستخدمه في المؤسسة.<sup>1</sup>

تُعرف عملية قياس الأداء على أنها المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المؤسسة وتوثيقها لتحقيق الأهداف الموضوعه مسبقاً. إنَّ قياس الأداء هو عملية هامة في عملية تنفيذ وتحويل استراتيجية المؤسسة إلى المستوى العملي، كما يُوجه قياس الأداء أعمال وأنشطة مختلف الوحدات التنظيمية في المؤسسة من خلال توزيع الموارد بطريقة أمثل والوقوف على مدى تحقيق الأهداف المطلوبة، بالإضافة إلى عملية قياس الأداء، يتعين مقارنة المقاييس أو المعايير والمؤشرات التي تحكم أداء المؤسسة ومن ثم الحكم عليه، وهذا ما يتجلى من خلال عملية تقييم الأداء.<sup>2</sup>

وهو عملية مراقبة مستمرة لإنجازات برامج المنظمة وتوثيقها، بما في ذلك مراقبة وتوثيق جوانب التقدم نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الرحيم محمد : قياس الأداء : النشأة والتطور التاريخي والأهمية ورقة عمل مقدمة في ندوة "قياس الأداء في المنظمات الحكومية - مدخل قائمة قياس الإنجاز المتوازنة - منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية القاهرة . مصر 2009. (أعمال المؤتمرات). ص

<sup>2</sup> عادل بومجان ;مرجع سبق ذكره ;صفحة56

<sup>3</sup> بوطيبة براجح; اقسام حسنة ; دور بطاقة الاداء المتوازن في تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية ;مجلة الاقتصاد و ادارة الاعمال ; عدد5 ; جامعة احمد دارية; الجزائر ; 2021 ; صفحة 127

يتم قياس الأداء بعد تحديد المعايير المطلوبة لتقييمه، وتشمل هذه العملية جمع المعلومات التي تعكس الأداء الفعلي للأفراد أو الأنشطة. يتم قياس الأداء بشكل كمي ونوعي، ويساعدنا في تحديد أي انحرافات في العملية أو المواصفات. تشمل هذه المرحلة جانين رئيسين:<sup>1</sup>

أولاً: قياس النتائج الفعلية للأداء لتحديد أي انحرافات عن المعايير المحددة.

ثانياً: نقوم بتوصيل المعلومات والبيانات التي تم جمعها إلى المسؤولين لتحليلها واتخاذ التدابير التصحيحية في الوقت المناسب. يجب العمل على تحليل البيانات واتخاذ الإجراءات التصحيحية بسرعة لتجنب التكاليف والخسائر الكبيرة. تعتمد هذه المرحلة بشكل كبير على النتائج الرقمية وتأتي قبل مرحلة إصدار الأحكام.

### المطلب الثاني: تقييم أداء المؤسسة

"إن تقييم الأداء وقياسه هما عنصران أساسيان لتحسين الأداء. فقد يتم تعريف تقييم الأداء على أنه العملية التي تتضمن تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة موارد المؤسسة المختلفة والمقارنة بين الأداء الفعلي والمؤشرات المحددة مسبقاً لتحديد أي انحرافات وتوضيحها. بالإضافة إلى ذلك، يعتبر تقييم الأداء وسيلة للاستدلال على مؤشرات المعلومات الرقابية لاتخاذ قرارات تصحيحية في حالة حدوث انحرافات وتعزيز الأداء."<sup>2</sup>

يتطلب تقييم الأداء قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالنتائج المطلوبة أو الأهداف المحددة. ويهدف ذلك إلى اتخاذ إجراءات مناسبة لتحسين الأداء بناءً على هذه المقارنة. يمكن أيضاً رؤية تقييم الأداء كأداة لقياس كفاءة وفعالية المؤسسة ككل، بما يشمل جوانب النشاطات والعلاقات المختلفة.<sup>3</sup>

باختصار، يمكن اعتبار تقييم الأداء عملية تأكيد كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتحقيق الأهداف المخططة، واتخاذ إجراءات تصحيحية لإعادة مسارات الأنشطة وتحقيق الأهداف المرجوة. ويتطلب ذلك وجود مؤشرات ومقاييس للأداء التي يتم قياسها وتقييمها لتحقيق هذه الغايات."<sup>4</sup>

يُعرف تقييم الأداء بأنه العملية التي تُستخدم لقياس كفاءة العاملين وصلاحياتهم وإنجازاتهم وسلوكهم في وظائفهم الحالية، بهدف تحديد مدى قدرتهم على تحمل المسؤوليات الحالية واستعدادهم لتولي مناصب أعلى في المستقبل. يهدف التقييم أيضاً إلى تطوير الأفراد وتعزيز أدائهم المستقبلي، ويتطلب أن يكون موضوعياً وغير متحيز تجاه أداء العاملين.<sup>4</sup>

تقييم الأداء يُمكن تعريفه أيضاً بأنه تحليل نقدي شامل لخطط وأهداف طرق التشغيل واستخدام الموارد البشرية والمادية، بهدف التحقق من كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة. يتم تقسيمه إلى عدة مستويات، حيث يُتابع على

<sup>1</sup> ربحي فاطمة؛ بطاقة الاداء المتوازن كالية لتقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية ; عدد1; جامعة الجليلي بونعامة ; بخميس مليانة; الجزائر ; 2022 ;صفحة712

<sup>2</sup> عادل بومجان ; مرجع سبق ذكره ;صفحة57

<sup>3</sup> عبد الرحيم محمد ;مرجع سبق ذكره ; صفحة 204

<sup>4</sup> ربحي فاطمة; مرجع سبق ذكره ,صفحة 709

مستوى الاقتصاد تنفيذ القطاعات الاقتصادية وتحقيق الأهداف المحددة، وعلى مستوى المؤسسة يتم التحكم في كفاءتها بمقارنتها بفعالية التنفيذ في فترة زمنية محددة واستخراج الانحرافات، وعلى مستوى الفرد يتم تقدير أداء الفرد وتقييم إنجازه للمهام وتوقعات المؤسسة المحددة مسبقاً<sup>1</sup>.

بشكل عام، يُمكن تلخيص تعريف تقييم الأداء بأنه عملية تقييم وتقويم كفاءة العاملين في المؤسسة بغرض تحسين أدائهم وتطويرهم في المستقبل، وتستند إلى معايير ومقاييس أداء واضحة وتعطى باعتبار شامل للنشاطات التي يقوم بها العاملون في المنظمة في فترة زمنية محددة.

### المطلب الثالث: مؤشرات ومقاييس الاداء

إن قياس الأداء وتقييمه يعتمدان على اختيار المعايير والمقاييس والمؤشرات التي تعكس بدقة الأداء المراد تقييمه. ولذا، يواجه المسؤولون تحدياً في اختيار المعايير والمؤشرات التي تتوافق مع جوانب الأداء المراد قياسها.

تعريف المؤشر: تعد تعاريف المؤشر متنوعة وتعتمد على استخداماته، حيث يعتبر "المؤشر" (Indicateur) مصطلحاً ذو معانٍ متعددة، مستمداً من الفعل اللاتيني "Indicare"، الذي يعني "دل"، "أشار"، أو "بين". ووفقاً للمعجم الاقتصادي، يُعرف المؤشر على أنه "مفهوم عام يستخدم لتوضيح وتخصيص أداة للقياس أو معيار لتحديد حالة ظاهرة في وقت محدد". وهناك تعاريف أخرى تصف المؤشر كمعلومة تساعد الأفراد أو الجماعات في قيادة عملياتهم نحو تحقيق الأهداف، وتمكنهم من تقييم النتائج المحققة<sup>2</sup>.

من بين أهم المؤشرات التي يتم استخدامها في قياس الأداء، يمكن تصنيفها على النحو التالي<sup>3</sup>

#### أولاً: المقاييس المالية

تُستخدم المقاييس المالية لتقديم صورة واضحة عن أداء المؤسسة خلال فترة زمنية معينة. وتشمل هذه المقاييس ربحية السهم الواحد، والعائد على المبيعات، ومعدل العائد على حق الملكية، ومعدل العائد على الاستثمار، والذي يُعتبر المؤشر الأكثر استخداماً لقياس أداء المؤسسة فيما يتعلق بالأرباح.

#### ثانياً: مقاييس الموارد البشرية

تتميز هذه المقاييس بمستوى عالٍ من الموضوعية، وتشمل إنتاجية الموارد البشرية، ونفقات البحث والتطوير والتدريب لكل عنصر. ومع ذلك، يُعاب عليها عدم وجود معايير محددة بدقة لقياس النجاح.

#### ثالثاً: مقاييس التسويق

<sup>1</sup> ربحي فاطمة ;مرجع سبق ذكره ; صفحة 710

<sup>2</sup> عادل بومجان ; مرجع سبق ذكره ; صفحة 58

<sup>3</sup> حمزة محمد الجبوري ، جودة الخدمة ودورها في الأداء المتميز دراسة تحليلية لأداء عينة من موظفي شركة أسيا سيل فرع المنصور، مجلة كلية بغداد 1 للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 34 سنة 2013 ، ص 180/181

تُعد مقاييس التسويق من المؤشرات التي تنسجم مع قابلية قياس الأداء المؤسسي أو التنظيمي، حيث يُعتبر التفوق السوقي الذي يحققه المنتج مؤشراً أساسياً للأداء التنظيمي. ومن أهم مقاييس التسويق حجم المبيعات والحصة السوقية. وتُعاب عليها صعوبة تحديد المقياس الأمثل لأداء الحصة السوقية، وكذلك تركيز هذه المقاييس على أداء المؤسسة داخلياً.

رابعاً: مقاييس نوعية تحول المؤسسة

تُصنف عمليات التحول التي تنفذها المؤسسة إلى تخصص تكييفي وتصميم تكييفي. يركز التخصص التكييفي على رفع مستوى التوافق بين المؤسسة وبيئتها، في حين يهدف التصميم التكييفي إلى استثمار الإمكانيات الزائدة للمؤسسة لتعزيز قدرتها على التكيف في بيئات غير مستقرة، وهو ضروري لضمان استمرارية المؤسسة على المدى الطويل.

خامساً: مقاييس قيمة ملكية حملة الأسهم

يستخدم معظم المؤسسات قيمة ثروة حملة الأسهم كمؤشر لأداء المؤسسة وفعالية الإدارة الاستراتيجية. حيث تُعتبر المقاييس المحاسبية مثل العائد على الاستثمار والعائد على حق الملكية مؤشرات بسيطة للقيمة الاقتصادية للمؤسسة.

سادساً: مقياس تقييم الإدارة العليا

يُركز مجلس الإدارة على إجمالي الربح كمقياس للعائد على الاستثمار والعائد على حق الملكية والعائد على السهم الواحد وقيمة ثروة حملة الأسهم.

ثلاثة خصائص للمؤشرات أو المقاييس هي<sup>1</sup>:

1. الصلة المنطقية: يجب أن تكون المؤشرات مرتبطة بشكل مباشر ومنطقي بالأهداف الأساسية. بمعنى آخر، يجب أن يكون بإمكان المؤشر تفسير الهدف من القياس بشكل واضح. يجب أن تعكس المعلومات المقدمة بواسطة المؤشر بدقة الظاهرة المدروسة. لكي يكون المؤشر أكثر ملائمة ودلالة، يجب أن يكون موثقاً وقادراً على الاستجابة بشكل صحيح.

2. الثبات: يشير إلى استقرار نتائج المؤشر عند استخدامه مراراً في ظروف وشروط متماثلة. يعني ذلك أن النتائج يجب أن تكون ثابتة ومتجانسة عند تكرار استخدام المؤشر في ظروف مماثلة.

3. الوضوح: يشير إلى قدرة المقياس على توفير معلومات بطريقة سهلة الفهم والاستيعاب للأفراد. يجب أن يكون المؤشر واضحاً ومفهوماً للجميع، بحيث يسهل على المستخدمين فهم البيانات والمعلومات التي يقدمها.

<sup>1</sup>وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالبي. أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن. الطبعة الأولى الجزء الأول. دار وائل للنشر. عمان. الأردن. 2009. ص. 88

بالإضافة إلى ذلك، توجد خصائص أخرى تشمل:

- المقارنة: القدرة على مقارنة المؤشرات والمقاييس بغرض تقييم الأداء وفهم مدى التحسن أو التدهور.
- التوافق: المؤشرات يجب أن تكون متكاملة وتغطي الجوانب المختلفة للأداء المراد قياسه.
- التخطيط: توفير خطة واضحة للمؤشرات والمقاييس وما تم الوصول إليه فعلياً، بحيث يمكن رصد التقدم وتقييم النتائج.

المبحث الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

المطلب الأول: الموازنات التخطيطية

تُمثّل الموازنة خطة كمية ومالية للمشروع بأكمله ووحداته الفرعية خلال فترة زمنية محددة. يُمكن وصف الموازنة على أنها التعبير المالي لهذه الخطة المحددة. بالإضافة إلى دورها التخطيطي، تلعب الموازنة أيضاً دوراً رقابياً من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالبيانات الموضوعية مسبقاً في التقارير المالية، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها وتُمثّل الموازنة الشاملة نظاماً متكاملًا للرقابة وتقييم الأداء. وبالتالي، يتطلب استخدام الموازنات في عملية الرقابة تحديداً دقيقاً للتنظيم وأهدافه ووظائفه، بالإضافة إلى تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة. ومع ذلك، يجب التنويه إلى أن الموازنات التخطيطية لا تشكل نظاماً رقابياً كاملاً بذاتها، بل تُعدُّ جزءاً من هذا النظام الشامل للرقابة. ولذا، تم تضمين الموازنات التخطيطية ضمن المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء

يوجد نظام محاسبة المسؤولية الذي ينص على أن كل مدير، بغض النظر عن مستواه، يتحمل مسؤولية مركز محدد داخل التنظيم. يُعد مركز المسؤولية جزءاً من التنظيم ويمكن مسائلة المدير بشأن الأنشطة المحددة التي يتولاها. تزداد مسؤولية المدير كلما ارتفع مستواه الإداري، حيث يزيد نطاق المركز المسؤول الذي يديره، وزيادة عدد المرؤوسين الذين يقدمون تقارير إليه. بالتالي يُعتبر نظام محاسبة المسؤولية وسيلة لقياس الخطط باستخدام الموازنات وتقييم الأداء بناءً على النتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية.<sup>2</sup>

ويُعرف نظام محاسبة المسؤولية أيضاً بأنه النظام الذي يُمكن من إعداد تقارير حول أداء مديري مراكز المسؤولية، بهدف تحقيق الرقابة على أعمال هذه المراكز وتحليل التكاليف المرتبطة بها. عند تطبيق هذا النظام، يجب أخذ الأداء الذي يعتمد على معايير متعددة في الاعتبار، بما في ذلك المعايير الكمية والنوعية. يركز نظام محاسبة

<sup>1</sup>بطورة فضيلة ; دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك ;رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ;تخصص علوم التسيير ;جامعة محمد بوضياف ;مسيلة ; 2006 ;صفحة 27  
<sup>2</sup>رحيمة ماضي ; دور محاسبة المسؤولية كاداة للرقابة و تقييم الاداء ;رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ;تخصص علوم التسيير ; جامعة العربي التبسي ; تبسة ; 2016 ; صفحة 04

المسؤولية بشكل خاص على المعايير الكمية، والتي تهدف إلى قياس الأداء المالي للمدير من خلال تحديد مدى فعالية وكفاءة إدارته للعوامل التي تخضع لسلطته ورقابته.<sup>1</sup>

تُعتمد محاسبة المسؤولية بشكل عام على عدة فروض أساسية. من بين هذه الفروض:<sup>2</sup>

1. يتحمل كل مدير مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم التي يديرها وتدخل في نظام تحكمه. يُفترض أنه يتحمل المسؤولية عن التصرفات والقرارات التي تتخذ في إطار عمله.

2. يجب على كل مدير أن يسعى جاهداً لتحقيق الأهداف والغايات المطلوبة منه. يجب أن يشارك جميع أفراد الإدارة في وضع وتحديد الأهداف التي سيتم محاسبتهم وتقييم أدائهم استناداً إليها.

3. يجب أن تكون هذه الأهداف قابلة للتحقيق في ظل أداء فعال وفاعل. يجب أن تصل تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات إلى كل مدير بسرعة وفي الوقت المناسب.

4. يجب أن يكون دور محاسبة المسؤولية واضحاً ومفهوماً في تحقيق تقدم ونمو المنشأة.

يتمتع نظام محاسبة المسؤولية بعدة فوائد مهمة وهي:<sup>3</sup>

الاولى: يتيح هذا النظام تقسيم المنشأة إلى وحدات أو أقسام نشاط ذات أحجام قابلة للإدارة بشكل سهل. وبذلك، يمتلك كل مدير القدرة على تحديد المشاكل الفعلية في منطقتة واتخاذ القرارات بناءً على ذلك. هذا يؤدي إلى سرعة وكفاءة أعلى في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

ثانياً: يمنح مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات دفعة لروحهم المعنوية ويزيد من رضاهم الشخصي تجاه عملهم. فعندما يشارك المديرون في صنع القرارات المتعلقة بمراكزهم المسؤولة، يشعرون بأهمية ودورهم الفعال في الشركة.

ثالثاً: يتيح هذا النظام لمديري مراكز المسؤولية فرصة لإبراز مواهبهم ومهاراتهم الإدارية، وهذا يعزز فرصهم للتقدم في الترقيات وتولي مواقع إدارية أعلى في المستقبل. وبالتالي، يعتبر نظام المحاسبة المسؤولة منصة حيوية لتنمية القيادات المستقبلية في المنشأة.

رابعاً: يعمل هذا النظام كحافز لرجال الإدارة للعمل بكفاءة أكبر، حيث يتم تحفيزهم لتحقيق أداء ممتاز في مسؤولياتهم. يدرك المديرون تأثير قراراتهم على نتائج المراكز التي يشرفون عليها، مما يدفعهم لتحقيق نتائج أكثر فائدة وتحسين أداء المنشأة بشكل عام.

<sup>1</sup>وحدان علي احمد ;دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة ;رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ; تخصص علوم التسيير ; جامعة جامعة الجزائر 3 ;الجزائر ; 2009 ;صفحة 175

<sup>2</sup>جبار جاسم الربيعي ;دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة ;معهد الادارة التقني ;جامعة الرياض ; صفحة 3

<sup>3</sup>جبار جاسم الربيعي ; مرجع سبق ذكره ; صفحة 5



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

من خلال ما سبق تبين لنا مدى أهمية نظام الرقابة لخدمة الأطراف ذات العلاقة بنشاط المؤسسة ومما يؤكد هذه الأهمية النظر إلى نظام عملية الرقابة باعتبار أنها أحد أهم عناصر النشاط الإداري في المشروع والتي تتمثل في:

1- التخطيط.

2- التنظيم.

3- التوجيه.

4- الإشراف.

5- الرقابة والتقييم.

وتمثل الرقابة والتقييم العنصر الهام في النشاط الإداري حيث يتضمن العناصر الفرعية التالية:

1 رقابة أداء العاملين أولاً بأول وملاحظتهم ويتم ذلك عن طريق نظم الرقابة للتأكد من أن تنفيذ الأعمال والمهام يتم بما يتفق واللوائح والتعليمات والإجراءات المختلفة وفي إطار السياسات العامة للمشروع.

2 تقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة من خلال تقييم أداء هؤلاء العاملين من الأفراد وفق معايير موضوعية يتم وضعها لهذا الغرض ويدخل ذلك أيضاً في نطاق نظم الرقابة والمراجعة الداخلية في المشروع.

3 فحص وتدقيق الأعمال والمهام وتقييم النتائج التي تحققت عن طريق تحليلها وتفسيرها وإعداد التقرير عنها ويدخل ذلك في نطاق الرقابة

تشمل أنشطة نظام الرقابة التي هي أحد مكونات هيكل الرقابة الداخلية على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب في أنه قد تم تحقيق الأهداف وأنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة.

ويساعد نظام الرقابة الداخلية على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال تحسين عمليات وإجراءات داخل المؤسسة وتحسين الامتثال للسياسات والمعايير وتحسين الكشف عن الاحتيال والاختفاء، وتحسين التحكم الداخلي، وتحسين الإبلاغ عن الأخطاء والمخاطر، وبالتالي تحسين الكفاءة والفعالية والجودة في أداء المؤسسة.

### خلاصة الفصل

لقد لاحظنا من خلال هذا الفصل كيف يستطيع نظام الرقابة من إعطاء دور فعال في تحسين أداء المؤسسة باستخدام أدواتها المختلفة سواء في التخطيط للأعمال نحو تحقيق أفضل النتائج من خلال استخدام الموازنات التخطيطية وتقييم الأداء من خلال استخدام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط والعمل على تصحيحها ومراقبة التنفيذ للسياسات المالية والإدارية والتأكد من تطبيقها فعلا.

دراسة ميدانية بمؤسسة

ملبنة الساحل مستغانم Giplait

تمهيد: لكل المفاهيم النظرية التي تطرقنا إليها في الفصلين السابقين من عرض مفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بتحسين الإداء كونها أداة من أدوات التي يعتمد عليها هذا النظام لإنجاز مهامه و ذلك من خلال قيامنا بالتريص في احدى المؤسسات الجزائرية ألا و هي مؤسسة ملبنة الساحل – صلامندر بولاية مستغانم التابعة للمركب الصناعي بالجزائر حسيين داي و التي تلعب دورا بارزا في الاقتصاد إذ يساهم بشكل كبير في مدى الحاجيات على المستوى الولائي ، و حاولنا معالجة المعلومات التي تم جمعها على مستوى مكتب رئيس قسم تدقيق والمكلف بالمالية والمحاسبة قسم مراقبة التسيير ، وعلى هذا الأساس و حتى يتسنى لنا معرفة كيفية تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث:

-المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته صلامندر.

-المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج مقابلة في المؤسسة GIPLAIT

-المبحث الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)

للمؤسسة أهمية كبيرة لكونه تزود السكان بإحدى أهم المواد ذات الاستهلاك اليومي إلا وهي مادة الحليب ومشتقاته.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن إنشاء مركبات الحليب:

تعد مؤسسة ملبنة الساحل من أقدم المؤسسات التي تسعى دائما إلى تطوير منتجاتها وتحقيق الربح.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة:

بدأ إنشاء الحليب في الجزائر منذ الاستعمار، حيث تأسس على مستوى جهة الغرب مركب الحليب بوهران سنة 1954 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال قدر ب 900000 دج وبطاقة إنتاجية تقدر ب 420000 يوميا. عرفت هذه المؤسسة عدة تغيرات حيث إن سنة 1967 أصبحت تسميتها تعاونية الحليب بوهران، وفي سنة 1970 حل مكانها الديوان الوطني للحليب ومشتقاته -ONALAIT

مرسوم رقم 10-321 الديوان الجهوي الغربي، وفي إعادة تركيب المؤسسات قسمت إلى ثلاثة فروع وهي:

الديوان الجهوي الغربي يضم الوحدات التالية: OROLAIT

-وحدات الانتاج وهران.

-وحدات الانتاج مستغانم.

-وحدات الانتاج سعيدة.

-وحدات الإنتاج معسكر.

-وحدات الانتاج تيارت.

-وحدات الانتاج بشار.

الديوان الجهوي الشرقي ويضم:OROLAIT

-وحدة الانتاج عنابة.

-وحدة الانتاج قسنطينة.

-وحدة الإنتاج سوق أهراس.

الديوان الجهوي في الوسط ومقره بالجزائر العاصمة ويضم الوحدات الإنتاجية التالية: ORLAC

-وحدات الإنتاج بدواو.

-وحدات الإنتاج بذراع بن خدة.

أما بالنسبة وحدة إنتاج مستغانم تعود نشأتها إلى سنة 1986 حيث كانت مجرد مشروع، أما الانطلاقة الفعلية فقد كانت الانطلاقة الفعلية فقد كانت سنة 1987 Lait Du Régional Office: OROLAI وفي سنة 1997 اندمجت جميع الدواوين في إدارة واحدة تحت اسم المركب الصناعي لإنتاج الحليب ومشتقاته GIPLAIT الواقع مقره بحسين داي بالجزائر العاصمة، وهي وحدة لإنتاج الحليب ومشتقاته تقع في المنطقة الغربية للساحل البحري صلامندر بمستغانم والواقعة بطريق لصوانيك تربع على مساحة تقدر ب: 30000 متر مربع منها 19000 مغطاة. هي مؤسسة عمومية صناعية ذات أسهم SPA ذات طابع تجاري تمارس نشاطها في إطار قانوني متمثل في السجل التجاري يقدر لرأسمالها سنة 2022 ب: 1249867550 دج حيث يبلغ عدد عمالها 153 عاملا منهم 116 عامل دائم 37 مؤقتين، في إطار عقود ما قبل التشغيل للسنة الحالية. شعار المؤسسة: "الحليب مهنة وهواية"

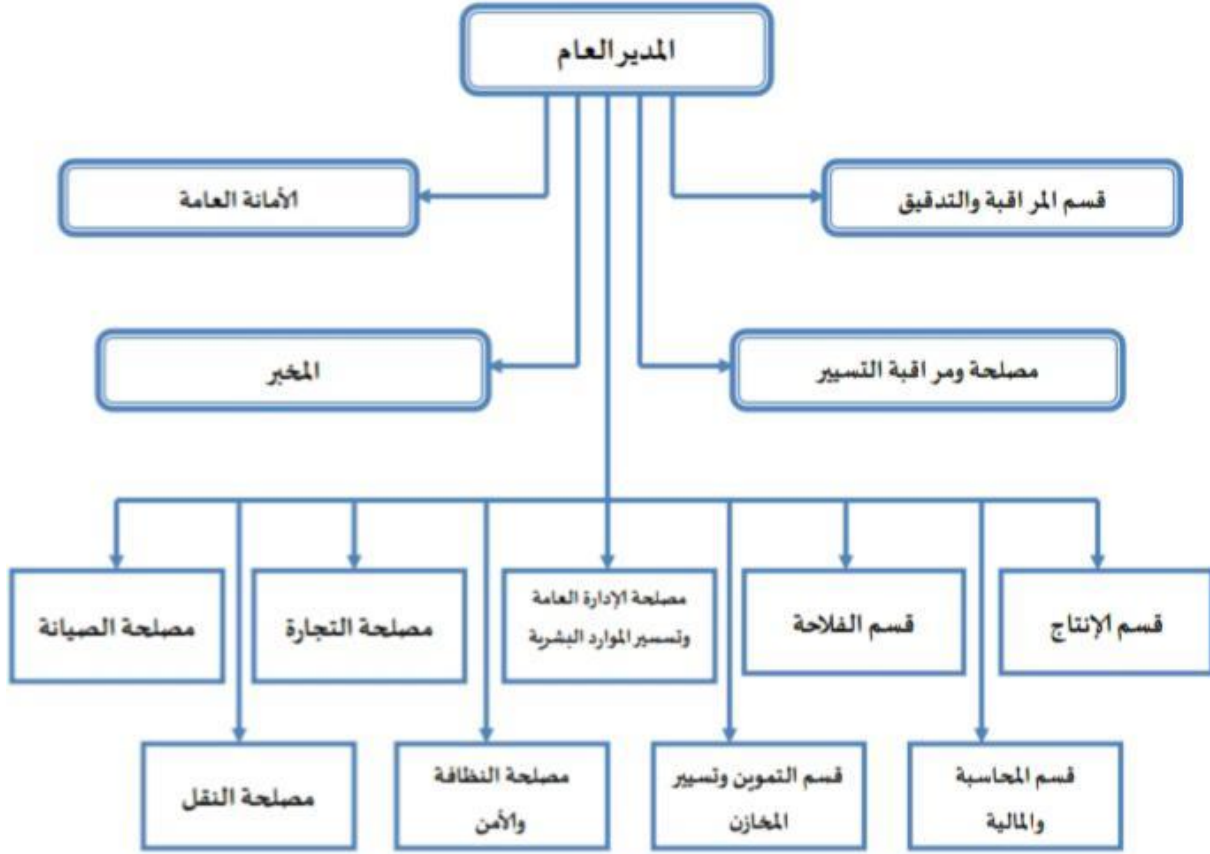
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة (GIPLAT): قبل أن نتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي الذي يمثل فروع المؤسسة المركزية.

الشكل رقم(III-1) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة المركزية GIPLAT



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة

الشكل رقم (III-2) : الهيكل التنظيمي مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته " مستغانم "



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة

كما تتمثل مهام كل مصلحة فيما يلي:

المدير العام: وهو المسير الرئيسي لهذه الوحدة والتي تتمثل مهامها فيما يلي:

-مراقبة نشاط الوحدة.

-رسم السياسة العامة من الإنتاج البيع.

- تسيير وتوجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم

-اتخاذ القرارات الهامة.

-السهر على ضمان السير الحسن للمؤسسة.

قسم المراقبة والتدقيق: تعتبر أهم مصلحة في المؤسسة وتتمثل مهامها في:

- التأكد من صحة التقارير التي تصله من المصالح.
- مراقبة مصالح المؤسسة وذلك بأشعارها يومين قبل المراقبة.
- تقديم اقتراحات وتوصيات للإدارة العليا.
- قسم مراقبة التسيير: تتمثل مهامه في:
  - مراقبة التكاليف.
  - مراقبة التسيير الحسن للعمل والإعلام عن أي مشكل.
  - يقوم بإرسال تقارير شهرية من رؤساء المصالح ومقارنتها محال تقديرات المسطرة حسابا لانحرافات الأمانة العامة: حلقة التوصيل بين المدير العام والمديريات الفرعية ومن مهامها:
    - استقبال الزوار لمقابلة المدير.
    - تسجيل البريد الصادر والبريد الوارد.
    - تحضير الوثائق الخاصة لإمضاء المدير.
    - ترتيب وحفك المستندات والوثائق الخاصة بالإدارة لتسجيل عملية البحث عنها.
  - المخبر: مهامه تحليل تركيب الحليب ومدى صلاحيته والتأكد من المقادير، وهنا يمر نوعان من التحاليل وهما أساسيان لكل وحدة إنتاجية:
    - فيزي كيميائي ويتضمن التحليلات الآتية مستوى الحموضة، كمية المادة الدسمة، الكثافة.
    - ميكروبيولوجي.
  - قسم الإنتاج: هي أهم مصلحة في المؤسسة تقوم بتخزين المواد الأولية ومتابعة مراحل الإنتاج كما تركز أيضا على تسجيل كل العطيات اليومية التي تخص المواد المنتمية والمتمثلة في كمية الحليب المستعملة في إنتاج الحليب المبستر، اللبن، الرائب، حليب البقرة.
  - قسم الفالحة: تتمثل مهامه فيما يلي:
    - جمع الحليب من عدد مراكز للفالحين:
    - إعادة تحليب الحليب المستلم في الوحدة.
  - مصلحة الإدارة العامة وتسيير الموارد البشرية: تتكفل بتسيير الشؤون الداخلية للمؤسسة.



مصلحة التجارة: ومن مهامها:

- توزيع وبيع الحليب ومشتقاته على المستوى الولائي وماجورها.

مصلحة الصيانة: من مهامها:

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤولياتها؛

- مراقبة وصيانة معدات الإنتاج؛

- تطبيق صيانة وقائية لتجنب الوقوع في الخطر.

قسم المحاسبة والمالية:

1- بالنسبة للمحاسبة: يساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية حيث يتضمن هذا الفرع المحاسبة العامة ومحاسبة المواد والمحاسبة التحليلية، كما تستخدم المؤسسة برنامج الأعلام الآلي في الإدارة وتسجيل العمليات اليومية من بين المهام التي تقوم بها:

- مطابقة الوثائق المحاسبية، من مصاريف وإيرادات؛

- الحرص على أموال المؤسسة ومتابعة العقود؛

- العمل على استهلاك المواد في وقتها والمعرفة الحقيقية لسير الوحدة.

2 - بالنسبة للمالية: وقتهم بالبحث عن مصادر التمويل اللازمة وتسييرها بالشكل الأمثل أي أنه مسؤول عن كل ما يتعلق بالسيولة المالية.

قسم التموين وتسيير المخازن: عن طريق تموين الوحدة بالمواد التي تستعمل في إنتاج الحليب ومشتقاته، تلك

المواد منها المحلية تنتج محليا ومنها المستورد من خارج الوطن.

مصلحة النظافة والأمن: ومن مهامها:

- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحملة؛

- الأمن على الوحدة وعلى وسائل العمل؛

- تؤمن الصيانة والمحافظة على الوسائل ضد الحريق.

مصلحة النقل: تتمثل مهامها في مراقبة الشاحنات التي تنقل الحليب إضافة إلى توزيع الحليب على المناطق المحددة من طرف مصلحة التجارة، كما يتمثل دورها في توفير وسائل النقل للوحدة.

### المطلب الثالث: نشاط المؤسسة

تنشط المؤسسة في قطاع الصناعة حيث تساهم بشكل كبير مثلها مثل المؤسسات الأخرى في التنمية الاقتصادية وتلبية رغبات المستهلكين، وبصفة عامة يمكن تلخيص نشاط المؤسسة "ملبنة الساحل" في العناصر التالية:

1-الشراء: تقوم ملبنة بعقد صفقات مع الموردين لتزويدها بالمواد الأولية من أجل مباشرة عملياتها الإنتاجية، ويتم اختيار المورد المناسب على أساس عنصرين أساسيين هما: الجودة والسعر.

2-الإنتاج: بعد أن تقوم المؤسسات بعملية شراء المواد الأولية اللازمة تدخل في المرحلة الثانية وهي الإنتاج، وتعتبر أهم حلقة في نشاط المؤسسة، حيث تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتوجات نهائية متمثلة في الحليب ومشتقاته.

3-البيع: هذا النشاط يشرف عليه المصلحة التجارية وهناك حالتين:

أ- في حالة المنتج الطلي فإن البيع مضمون ويبقى عنصر النقل الذي يتم الاتفاق عليه إما ان يتم بالوسائل الخاصة للمؤسسة أو بوسائل العميل.

ب-في حالة المنتج الغير طلي فإن البيع يكون غير ذلك، حيث تقوم بها المؤسسة باستخدام إمكانياته الخاصة وقدراتها البيعية.

### المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج المقابلة في مؤسسة GIPLAIT

بعد محاولتنا لتغطية الجوانب النظرية للبحث حاولنا ان نحيط بالموضوع من الجانب التطبيقي بالقيام بدراسة ميدانية استطلاعية عن طريق إجراء مقابلات في مؤسسة ا ملبنة الساحل GIPLAIT مستغانم مع المدير العام إسماعيل سداوي ورئيس قسم التدقيق سنوسي قريشي المكلف بالمالية والمحاسبة المتحصل على شهادة ماستر في التدقيق ومراقبة التسيير، والذين رحبو بالدراسة وحاولوا الإجابة على معظم الأسئلة المقدمة.

المطلب الأول: نموذج الأسئلة المطروحة بنظام الرقابة الداخلية والأداء المالي للمؤسسة GIPLAIT

لقد قسمنا الأسئلة الى بعدين من الدراسة داخل مؤسسة ملبنة الساحل مستغانم وكانت كالتالي:

جدول رقم (III- 1) يمثل بعدين الأسئلة.

<p>1- ما هو مفهومكم حول نظام الرقابة الداخلية؟                  2- من الذي يقوم بها؟ ما هو مستواه التعليمي؟                  3- هل لديكم قسم خاص لعملية الرقابة؟                  4- ما هي خطوات هذه الرقابة؟                  5- من الذي يضع الخطط والإجراءات المتبعة لعملية الرقابة؟                  6- من الذي يشرف على تنفيذ هذه الخطط ومتابعتها؟                  7- هل هناك فصل بين الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية والضبط الداخلي؟                  8- هل توجد هناك زيارات دورية لمصالح المؤسسة (قسم الانتاج، قسم التجارة والتوزيع... الخ)؟ من الذي يقوم بها؟                  9- ما هي انواع التقارير الرقابة الداخلية عندهم؟ وهل هي شهرية ام ثلاثية؟                  10- هل يوجد هناك تقارير حول نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي؟</p>	<p>البعد الأول يخص                  الأسئلة حول بنظام                  الرقابة الداخلية</p>
<p>1- ما هو مفهومكم حول الأداء المالي؟                  2- هل يوجد هناك تقييم للأداء المالي؟ إذا كانت الإجابة بنعم فكيف تتم عملية التقييم؟ وإذا كانت ب لا فلماذا وما هي الأسباب؟                  3- إذا كانت لديكم عملية تقييم من يقوم بها وما هي المعلومات التي يستعين بها ولمن ترفع التقارير الخاصة بعملية التقييم؟                  4- هل يتم البحث عن الانحرافات وهل يتم تصحيحها وما هي الاجراءات المتخذة في عملية تدارك تلك الانحرافات؟                  5- هل توجد هناك لجنة لمتابعة ومقارنة نتائج السنوات السابقة بنتائج الوقت الرهن؟                  6- هل هناك محاولات لتحسين الأداء؟                  7- هل تسعى المؤسسة للحصول على شهادة الجودة ISO لتحسين اجراءات خدماتها من اجل ارضاء زبائنها ومواكبة التطورات؟</p>	<p>البعد الثاني يخص                  الأسئلة حول الأداء المالي                  للمؤسسة</p>

مصدر من اعداد الطالب والطالبة

المطلب الثاني: نموذج الإجابات المقابلة

بعد طرح الأسئلة قدمت لنا الاجابات التالية من طرف المدير العام للمؤسسة ورئيس قسم التدقيق والمكلف بالمالية والمحاسبة وتمثلت الاجابات كالتالي:

جدول رقم (III- 2) يمثل بعدين للأجوبة.

<p>الأجوبة</p>	<p>الأسئلة</p>	<p>البعد الأول: أسئلة                  وأجوبة                  خاصة بنظام                  الرقابة الداخلية في                  مؤسسة GIPLAIT</p>
----------------	----------------	---

1	-ما هو مفهومكم حول نظام الرقابة الداخلية؟	هي عبارة عن رقابة الوثائق والعمليات اليومية داخل المؤسسة.
2	من الذي يقوم بها؟ ما هو مستواه التعليمي؟	يقوم بها شخص واحد وهو مسؤول الرقابة داخل المؤسسة، وله مستوى جامعي مع تربص
3	هل لديكم قسم خاص لعملية الرقابة؟	يوجد قسم خاص يقوم بمتابعة العمليات والوقوف على مدى فهم العاملين للإجراءات التي تنظم مختلف عمليات الاستغلال من استثمارات، والرواتب والاجور، والمخزونات
4	ما هي خطوات هذه الرقابة؟	ليس لديها خطوات، وإنما أي عملية تقوم داخل الوحدة تراقب من حيث عملية الاجراء، والتأكد من التسجيل.
5	من الذي يضع الخطط والإجراءات المتبعة لعملية الرقابة؟	الذي يضع الخطط والاجراءات المتبعة لعملية التقييم هو المدير العام مع مسؤول الرقابة
6	من الذي يشرف على تنفيذ هذه الخطط ومتابعتها؟	الذي يشرف على عملية تنفيذ الخطط ومتابعتها هو المدقق الداخلي مع مساعدة مسؤول الرقابة
7	هل هناك فصل بين الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية والضبط الداخلي؟	يوجد فصل، فالرقابة المحاسبية هي التحقق من الوثائق ومن تسجيلها، اما الادارية فهي التحقق من الاجراءات والقوانين المتبعة داخل المؤسسة، اما الضبط الداخلي فهو لا يوجد.
8	هل توجد هناك زيارات دورية لمصالح المؤسسة (قسم الانتاج، قسم التجارة والتوزيع... الخ)؟ من الذي يقوم بها؟	توجد زيارات دورية لمصالح وتكون دورتين في السنة من طرف المدقق الداخلي للمؤسسة GIPLAIT
9	ما هي انواع التقارير الرقابة الداخلية عندكم؟ وهل هي شهرية ام ثلاثية؟	توجد وهي شهرية
10	هل يوجد هناك تقارير حول نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي؟	توجد تقارير حول نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي، وعلى سبيل المثال نقف على عملية الشراء بالمؤسسة والتي تتم وفق الاجراءات التالية: وفي اول الخطة يقوم بالعملية رؤساء المصالح بحصر الاحتياجات وذلك حسب الخدمة التي تقدمها المصلحة. فمثلا مصلحة الاطعام: يقوم رئيس مصلحة الاطعام بتحرير وصل الطلب للتموين بالسلعة، ثم يدفعه الى امين المخزن الذي بدوره ينظر في الطلب، واذا لم يتمكن من تلبيةه لعدم وجود المواد او السلعة المطلوبة في المخزن لديه، يقوم بتحويل هذا الوصل لمسؤول الشراء، الذي بدوره يحوله الى مسؤول الرقابة للمصادقة عليه، ثم يعاد الوصل طلب التموين الى مسؤول الشراء الذي يتكفل بجلب المواد المطلوبة من الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة، وبعد وصول المواد مع وصل التسليم يقوم مسؤول الشراء بتقديم البضاعة مع وصل التسليم الى امين المخزن، بكل من حضور مسؤول الرقابة امين المخزن للتأكد من صحة المواد من الناحية الكمية والتنوعية.
	الأسئلة	الأجوبة
		البعد الثاني: أسئلة وأجوبة خاصة بالأداء المالي للمؤسسة GIPLAIT

1	ما هو مفهومكم حول الأداء المالي؟
2	هل يوجد هناك تقييم للأداء المالي؟ إذا كانت الإجابة بنعم فكيف تتم عملية التقييم؟ وإذا كانت ب لا فلماذا وما هي الأسباب؟
3	إذا كانت لديكم عملية تقييم من يقوم بها وما هي المعلومات التي يستعين بها ولمن ترفع التقارير الخاصة بعملية التقييم؟
4	هل يتم البحث عن الانحرافات وهل يتم تصحيحها وما هي الاجراءات المتخذة في عملية تدارك تلك الانحرافات؟
5	هل توجد هناك لجنة لمتابعة ومقارنة نتائج السنوات السابقة بنتائج الوقت الرهن؟
6	هل هناك محاولات لتحسين الأداء؟
7	هل تسعى المؤسسة للحصول على شهادة الجودة ISO لتحسين اجراءات خدماتها من اجل ارضاء زبائنها ومواكبة التطورات؟

مصدر من اعداد الطالب والطالبة اعتمادا المؤسسة

#### المطلب الثالث: عرض نتائج المقابلة:

من خلال طرح هذه الأسئلة في مؤسسة GIPLAIT توصلنا الى النتائج التالية في هذه لنظام الرقابة الداخلية والأداء المالي:

حيث ان لا شك في ان وجود اجراءات للرقابة الداخلية يحتاج الى التوضيح كبيرة لتطبيق هذه الاجراءات وسهولة التعامل معها، فوجدنا اننا من خلال المقابلة مع المدير ورئيس قسم التدقيق استخلصنا ان مؤسسة GIPLAIT تطبق نظام الرقابة الداخلية على أكمل وجه وفعالية. الا انه نحن أصحاب الدراسة لا نثق في الاجابات هذه المقابلة الايجابية، لأنه لا يوجد نظام رقابة كامل وفعال 100% فمهما كان النظام قوي وفعال فلا بد من وجود بعض الثغرات التي تتخلله. وبعد طرح الاسئلة حول الاداء المالي وجدنا ان الاداء ليس معمول به داخل المؤسسة وهذا راجع للأسباب التالية على حد قولهم: ان المؤسسة في حالة توازن واستمرارية، وان من يقوم بتشخيص الأداء هو المدير العام للمؤسسة من خلال النتائج السنة المالية.

الشكل رقم ( III-3 ) علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي



مصدر: من اعداد الطالب والطالبة باعتماد على المؤسسة

المبحث الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

بعد أن قمنا بإعطاء تقديم عام للملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته "مستغانم" والتعرف على كيفية إنجاز مهمة التدقيق الداخلي فيما سنتعرف الآن على كيفية تقييم الأداء المالي وذلك من خلال القيام بعملية المقارنة خلال السنتين الأخيرتين.

المطلب الأول: تطور رقم الأعمال ومبيعات المؤسسة

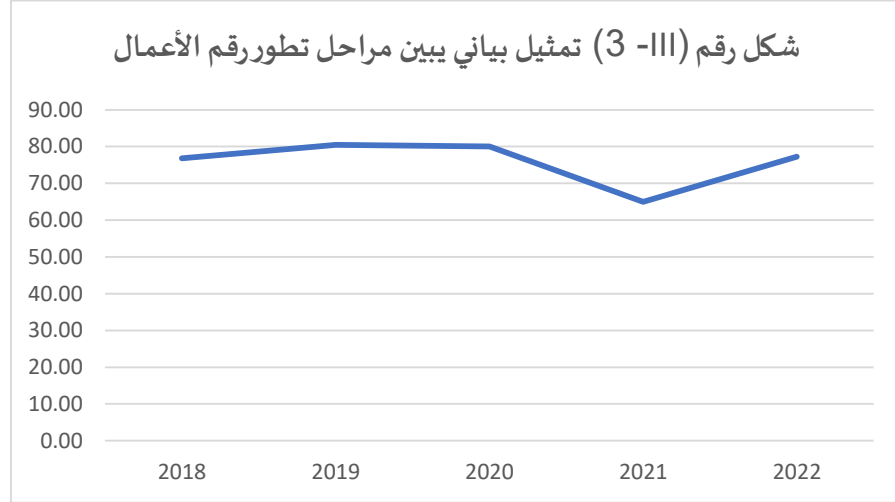
1 – تطور رقم الأعمال ملبنة الساحل الإنتاج الحليب ومشتقاته "مستغانم"

يمثل الجدول التالي تطور رقم الأعمال خلال الفترة ما بين (2018-2022).

جدول رقم ( III-3 ) تطور رقم أعمال المؤسسة

المجموع	2022	2021	2020	2019	2018	السنوات
رقم الأعمال دج	1249867550	1166691453	1199400000	1188702697	1057936400	5862598100
النسبة المئوية %	21.32	19.90	20.46	20.27	18.05	%100
نسبة التطور %	1.42	0.56-	0.18	2.23		%3.27

المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة



مصدر من اعداد الطالب والطالبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من المؤسسة

التعليق: نلاحظ من خلال الشكل السابق أن التطور رقم الأعمال كان متزايد حتى سنة 2020 ثم انخفض سنة 2021 بسبب covid19 ثم ارتفع سنة 2022 حيث في سنة 2018 كان يمثل نسبة 18.05% وارتفع سنة 2019 بنسبة 2.23% حيث أصبح يمثل 20.27% اما في سنة 2020 أصبح يمثل 20.46% أي ارتفاع بنسبة تطور 0.18% في انخفاض -0.56% سنة 2021 حيث أصبح يمثل 19.90% في سنة 2022 ارتفع بنسبة مرتفعة 1.42% حيث أصبح يمثل 21.32%

## الفصل الثالث:

## دراسة ميدانية بمؤسسة ملبنة الساحل مستغانم

2- تطور مبيعات ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته " مستغانم "

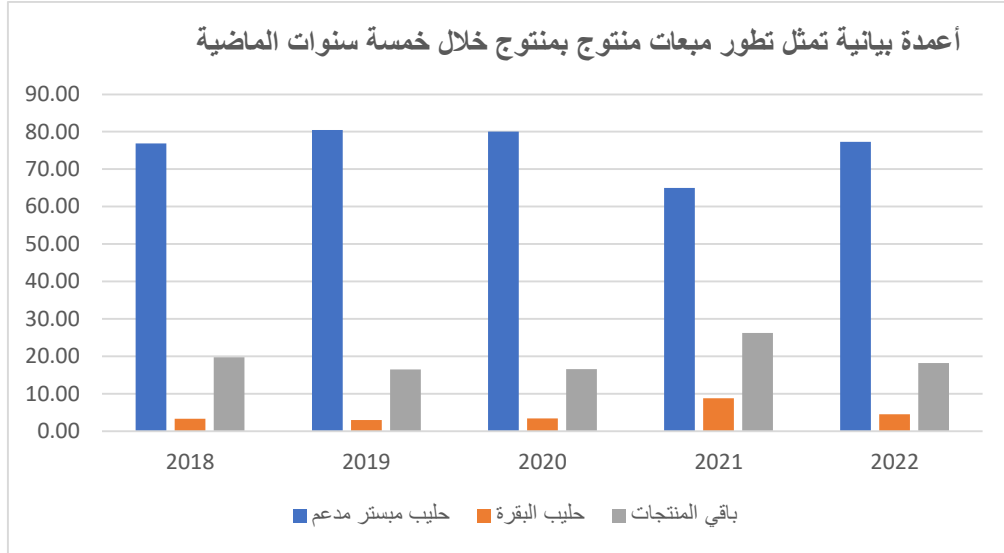
الجدول رقم (III-4) تطور مبيعات يمثل الجدول التالي تطور المبيعات خلال الفترة ما بين 2018-2022

2022			2021			2020			2019			2018			السنوات
الفرق	النسبة مئوية	المبيعات	الفرق	النسبة المئوية	المبيعات	الفرق	النسبة مئوية	المبيعات	الفرق	النسبة مئوية	المبيعات	الفرق	النسبة مئوية	المبيعات	المنتجات
-12.33	77.29	901760659.83	12.33	64.96	811883436.16	0.43	80.08	960470300	3.65	80.51	957039823.27	.....	76.86	813116387.10	حليب مبستر مدعم
4.29	4.54	53004533	-5.46	8.83	110338811	0.41	3.37	40478350	0.4	2.96	35256744	.....	3.36	35554857	حليب البقرة
8.04	18.17	211926260.17	-9.67	26.21	327645302.84	-0.01	16.54	198451350	3.25	16.53	196406129.73	.....	19.78	209265155.90	باقي منتجات
00	100	1166691453	-2.80	100	1249867550	0.83	100	1199400000	7.3	100	1188702697		100	1057936400	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة



لتحليل الجدول السابق نعتد على الشكل رقم (III-4) البياني التالي الذي يبين لنا نسب تطور المبيعات منتوج بمنتوج خلال خمس سنوات ماضية



المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

تعليق: يمثل الشكل رسم بياني يوضح مقارنة وتطور المبيعات مختلف المنتوجات خلال خمس سنوات حيث أن

- الحليب المبستر: كان في تزايد مستمر حيث بلغت نسبته 76.86% من المجموع العام سنة 2018 وارتفعت سنة 2019 بنسبة 3.65% حيث أصبحت تمثل نسبة 80.51% وأصبحت سنة 2020 تمثل 80.08% وارتفعت سنة 2021 بنسبة 12.33% وارتفعت سنة 2022 وأصبحت 77.29%

● حليب البقرة: كانت مبيعات حليب البقرة مرتفعة حيث كانت تمثل سنة 2018 نسبة 3.36% وانخفضت الى

2.96 سنة 2019. أما في سنة 2020 ارتفعت بنسبة 0.41% وأصبحت تمثل نسبة 8.83% من إجمالي

المبيعات سنة 2021 وانخفضت سنة 2022 إلى 4.54%

- المنتوجات الأخرى: كانت تمثل سنة 2018 نسبة 19.78% وانخفضت ب 3.25% سنة 2019 حيث أصبحت 16.53%

% وفي سنة 2020 أصبحت تمثل 16.54% من إجمالي مبيعات السنة وارتفعت إلى 26.21% سنة 2021 أما في سنة

2022 انخفضت ب 8.04% وأصبحت تمثل 18.17%

نستنتج مما سبق أن مبيعات الحليب المبستر لها نصيب كبير من مبيعات المؤسسة حيث كانت في ارتفاع مستمر بينما مبيعات حليب البقرة المنتوجات الأخرى كانت متقلبة هذا راجع لسببين:

1 - سياسة الدعم المنتجة من طرف الدولة لصالح الشعب.

2 - الثقافة الاستهلاكية حيث يرغب الجزائري في استهلاك المنتوجات المدعمة المدعمة من طرف الدولة على استهلاك

## الفصل الثالث:

### دراسة ميدانية بمؤسسة ملبنة الساحل مستغانم

المواد الأخرى وذلك لأسعارها رغم النسبة الغذائية الكبيرة التي يحتويها حليب البقيرة فنجد أن المستهلك يحد اختيار السعر على الجودة أحيانا، ويرجع انخفاض مبيعات المؤسسة إلى قلة وهجرة الفلاحين إلى الملمدن وترك الفلاحة وتربية البقيرة بسبب الجفاف والسنوات الأخيرة التي كان فيها غلاء أسعار أغذية البقر.

المطلب الثاني: عرض المي انية المختصرة للمبنة الساحل إنتاج الحليب ومشتقاته "مستغانم"

للقيام بعملية تحليل الأداء المالي يجب إعداد الميزانية المختصرة بالكتل لسنتي 2020-2021-2022 كما هي موضحة في الجدول التالي:

-جانب الأصول:

-جانب الخصوم:

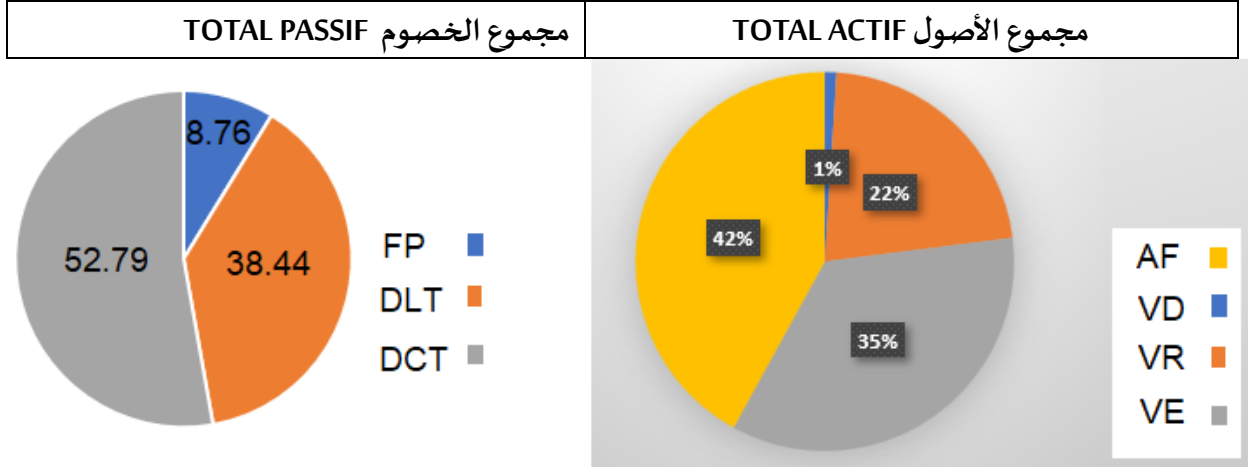
يمثل الجدول التالي أصول وخصوم المؤسسة بالكتل لسنتي 2020-2021-2022.

#### الجدول رقم (III-5) الميزانية المختصرة الأصول والخصوم بالكتل

السنوات	2020	2021	2022
كتلة أصول الثابت AF	5526895486.44	5148157125.63	4636423880.62
كتلة قيم الاستغلال VE	3131866432.70	3734535458.69	3809226167.86
كتلة قيم محققة VR	1866345829.52	2395677286	2451724379.19
كتلة قيم جاهزة VD	52685260.47	40922591.34	18415166.10
مجموع الأصول Total Actif	10577793009.13	11319292468.13	10915789593.77
كتلة الأموال الخاصة fp	580020472.62	753357755.28	957123196.67
الديون طويلة الأجل DLT	4979687254.05	4662304968.78	4196074471.90
الديون قصيرة الأجل Dct	5018085282.46	5903629744.07	5762591925.20
خزينة الخصوم T	3541656662.64	4166654897.22	4068331120.19
مجموع الخصوم Total passif	10577793009.13	11319292468.13	10915789593.77

المصدر: من اعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مكتب المكلف بالمحاسبة والمالية والملحق 1، 2، 3،

شكل رقم (III-5) يبين التمثيل البياني بالدائرة للميزانية بالكتل لمبنة الساحل 2022 GIPLAIT.



المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

التعليق: من خلال الشكل نلاحظ ان  $FP+DLT > AF$

ملاحظة: كتلة الأموال الخاصة FP

ديون طويلة الأجل DLT

كتلة الأصول الثابتة AF.

معناه أن المؤسسة في وضعية مالية جيدة قادرة على تسديد ديونها في تاريخ استحقاق وقادرة على التكيف مع الظروف المالية الاستثنائية، أي بالمجمل العام المؤسسة في وضع مالي مستقر.

المطلب الثالث: التحليل الأداء المالي في المؤسسة

يعتبر التحليل المالي تشخيصا لحالة أو الوظيفة مالية في المؤسسة خلال دورة إنتاجية خلال دورة إنتاجية معينة أو عدة دورات، هدف إظهار كل التغيرات التي تطرأ على الحالة المدنية وبالتالي الحكم على السياسة المالية المتبعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

1 تحليل الأداء المالي باستخدام النسب المالية

سننتقل إلى تقييم الأداء المالي في ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته في مستغانم باستعمال

النسب المالية كنسب الربحية ونسب السيولة ونسب النشاط.

1- حساب نسب الهيكلية

تبين هذه النسب المصادر التي استعملتها المؤسسة من أجل تمويل استخداماتها خلال فترة زمنية معينة

تعطى نسب الهيكلية للمؤسسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-6): نسب هيكل المؤسسة

الأموال الدائمة= كتلة أموال خاصة FP

الأصول الثابتة=كتلة أصول ثابتة AF

نسبة تمويل الدائم=FP÷AF

مجموع الديون=ديون طويلة أجل DLT+ ديون قصيرة أجل DCT

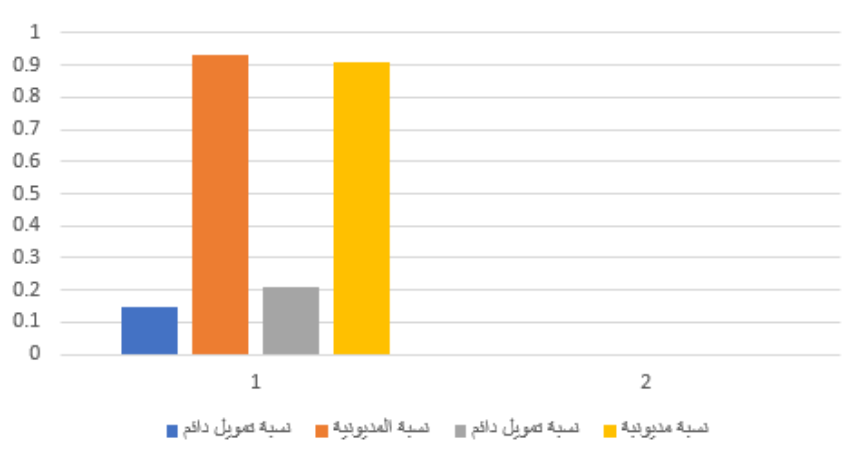
نسبة مديونة=مجموع ديون ÷ الخصوم

السنوات	2021	2022
الأموال الدائمة	753357755.28	957123196.67
الأصول الثابت	5148157125.63	4636423880.62
نسبة تمويل الدائم	0.15	0.21
مجموع الديون	10565934712.85	9958666397.10
الخصوم	11319292468.13	10915789593.77
نسبة المديونية	0.93	0.91

مصدر: من اعداد الطالب والطالبة باعتماد على المعطيات في جدول الميزانية المختصرة

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (III-6) نسب هيكل المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الشكل أن:

- نسبة التمويل الدائم كانت تمثل سنتي 2021 و2022 على التوالي 0.14 و0.19 وهذه القيمة أصغر من الواحد وهذا يدل على إن الأموال الدائمة غير كافية لتمويل الأصول الثابتة لكن رغم هذا، النسبة ارتفعت سنة 2022 وهذا يعني أن المؤسسة تحاول أن توازن بين الأصول الثابتة والأموال الدائمة وأن تضمن هامش امان لمواجهة المخاطر. - نلاحظ أيضا أن نسب المديونية مرتفعة وأكبر من 0.02 مما يدل على ان المؤسسة لم تكن قادرة على استرجاع أموالها في تاريخ استحقاقها لكن بما أن هذه النسبة انخفضت سنة 2022 فيعني أن المؤسسة استعادت جزء من ديونها عن طريق منح المدنيين تقسيط للدفع.

## 2 - حساب نسبة السيولة

تقييم السيولة يساعد المؤسسة على تجنب حالات العسر المالي ويزيد من ثقة الدائنين بالمؤسسة وسنوضح ذلك فالجدول الموالي:

الجدول رقم (III-7) نسب سيولة المؤسسة.

الاموال المتداولة=قيم استغلالVE+قيم محققة VR+قيم جاهزة VD

خصوم متداولة=ديون قصيرة الأجل DCT

نسبة التداول=أموال متداولة ÷ خصوم متداولة

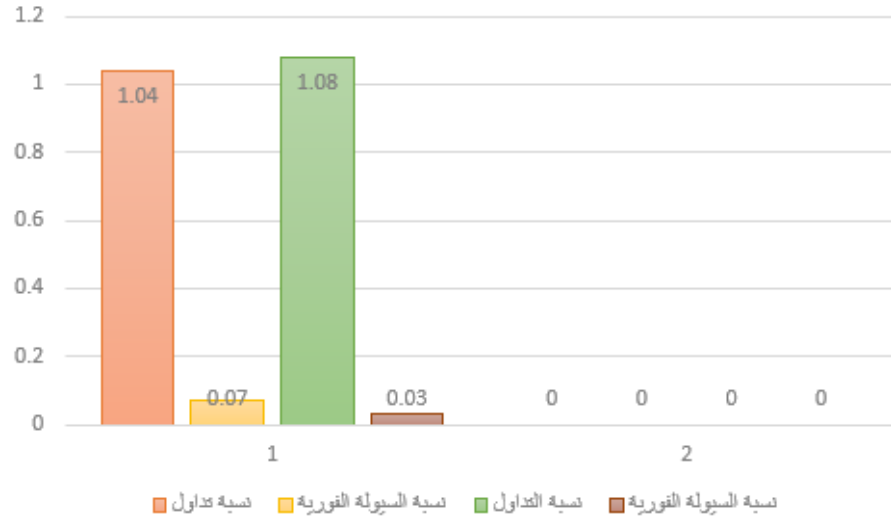
نسبة السيولة الفورية=قيم جاهزة ÷ ديون قصيرة اجل

السنوات	2021	2022
الاموال المتداولة	6171135336.03	6279365713.15
خصوم متداولة	5903629744.07	5762591925.20
نسبة التداول	1.04	1.08
قيم جاهزة	40922591.34	18415166.10
ديون قصيرة الأجل	5903629744.07	5762591925.20
نسبة السيولة الفورية	0.007	0.003

مصدر من اعداد الطالب والطالبة باعتماد على المعطيات المقدمة في الميزانية المختصرة بالكتل

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (III-7) نسب سيولة المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن:

- نسبة التداول منخفضة فهي تمثل 1.04 و1.08 خلال سنتي 2021 و2022 حيث كانت تحت الحد الأدنى أكبر

من واحد وبالتالي أيضا المؤسسة كانت في وضعية مالية جيدة قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل

بموجوداتها المتداولة لكن هذه النسبة ارتفعت سنة 2022 وهذا يعني أن المؤسسة قامت بتسديد جزء من ديونها

قصيرة عن طريق بيع جزء من المخزون

- نلاحظ أيضا أن نسب السيولة الفورية انخفضت سنة 2022 وبما أنها أصغر من 0.004 هذا يدل على صعوبة في

الدفع هذا راجع إخفاض القيم الجاهزة وانخفاض مبيعات المؤسسة على المؤسسة تسديد الديون دون

بيع مخزونها.

## 2- تحليل الأداء باستعمال مؤشرات التوازن المالي:

مثما تم التطرق إلى النسب المالية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة هناك مؤشر تأخر نستطيع تقييم الأداء المالي بها وهي

مؤشرات التوازن المالي.

### 1- حساب رأسمال العامل:

ويمكن حسابه من زاويتين للميزانية كالتالي:

1-1 من أعلى الميزانية: الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

الجدول رقم (III-8) رأسمال العامل المؤسسة (من أعلى الميزانية).

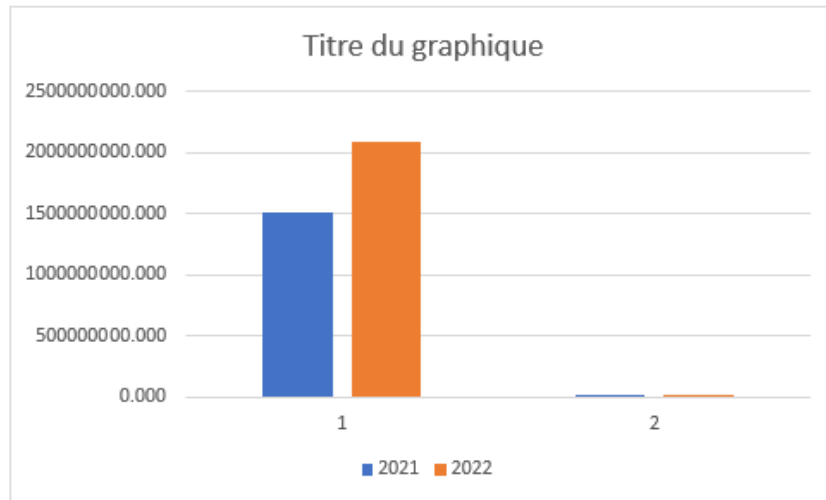
رأس مال العامل= اموال دائمة- اصول ثابتة

السنوات	2021	2022
أموال دائمة	6656987499.35	6719715121.87
أصول ثابتة	5148157125.63	4636423880.62
رأس المال العامل	1508830373.72	2083291241.25

المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (III-8) رأسمال عامل المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

تعليق: نرى من خلال التمثيل البياني أن رأس مال العامل اخذ قيم موجبة خلال سنة 2021 و2022 وهذا يعني أن

المؤسسة كثرة نشاط ديونها بأموالها الدائمة وأنها تمتلك هامش أمان يساعدها على مواجهة

الصعوبات وضمان استمرارية وتوازن هيكلها المالي، كما نلاحظ أن قيمة رأس مال العامل ارتفعت سنة 2022

وهذا بسبب الحصول على قروض طويلة قصيرة الأجل التنازل عن التثبيتات التي تؤثر على نشاط المؤسسة.

2- حساب احتياجات رأس مال العامل الجدول

احتياجات رأس مال العامل= (قيم الاستغلال + القيم قابلة للتحقيق) - ديون قصيرة الأجل

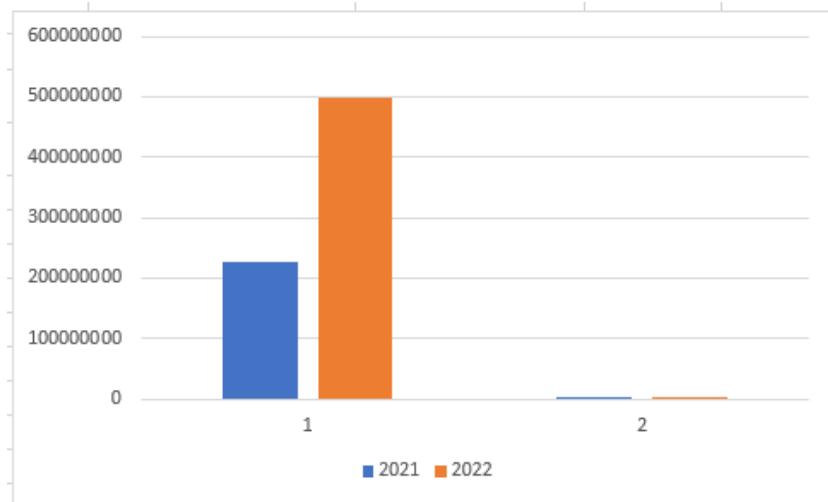
جدول رقم (III-9) احتياجات رأس مال عامل المؤسسة

السنوات	2021	2022
قيم الاستغلال	3734535458.69	3809226167.86
القيم القابلة للتحقيق	2395677286	2451724379.19
الديون قصيرة الأجل	5903629744.07	5762591925.20
احتياجات رأس المال العامل	226583000.62	498358621.85

مصدر من اعداد الطالب والطالبة بإعتماد على المعطيات المقدمة من مؤسسة

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (III-9) احتياجات رأس المال عامل المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ أن قيم احتياجات رأس مال العامل موجبة خلال فترة الدراسة هذا يدل على أن المؤسسة لم تتمكن من

تغطية احتياجات بواسطة السيولة ولا تحتاج إلى رأس مال العامل سالب وقد ارتفعت

الاحتياجات سنة 2022 وهذا بسبب زيادة حجم المخزونات وتقديم تخفيضات تجارية وأيضا زيادة المدة

الزمنية لتحصيل الحقوق على الزبائن.



## 3- حساب خزينة المؤسسة

الجدول رقم (III-10) خزينة المؤسسة

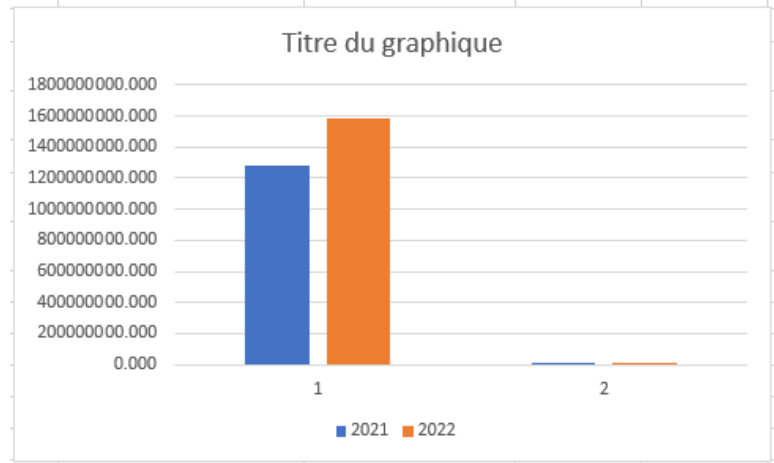
خزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل

السنوات	2021	2022
رأس المال العامل	1508830373.72	2083291241.25
احتياجات رأس المال العامل	226583000.62	498358621.85
الخبزينة	1282247373.1	1584932619.4

مصدر: من اعداد الطالب والطالبة باعتماد على معطيات مؤسسة

يمكن توضيح معطيات الجدول أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (III-10) خزينة المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب والطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الشكل البياني أن خزينة المؤسسة موجبة وهذه الوضعية تعتبر غير مقبولة فرغم أن

المبالغ الموجودة في الخزينة كبيرة إلا أنها تعتبر من ناحية المردودية أموال ممتدة أي أنها غير مستغلة بسبب

الإفراط في الحذر.

ونلاحظ أن الخزينة منخفضة سنة 2021 ومرتفعة سنة 2022 وهذا يدل على أن المؤسسة تقوم بمعالجة وضعية

الأموال المجمدة

عن طريق، منح قروض، شراء معدات وأدوات أولوية تقديم تسهيلات وتخفيضات للزبائن.

### المطلب الرابع: أثر نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء:

تهدف هذه الدراسة لمعرفة أثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء في المؤسسة، وقد تم إجراء هذه الدراسة على مستوى ملبنة الساحل مستغانم. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي بين نظام الرقابة الداخلية والأداء في المؤسسة، وأن أي تغير في نظام الرقابة الداخلية بوحدة واحدة يؤدي إلى تحسن الأداء، كما توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية له أثر إيجابي على تحسين جودة الأصول سلامة الإدارة، الربحية والإيرادات لمؤسسة ملبنة الساحل مستغانم.

خلاصة الفصل

من خلال قيامنا بالدراسة النظرية أردنا تأكيد وتدعيم صحة النتائج المتوصل إليها عن طريق إسقاط الجانب النظري على الواقع لكي تتضح النتائج وتتسم بالدقة والوضوح وقد تم اختيار ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته، مستغانم صلامندر مؤسسة للدراسة ويعود سبب اختيارنا للمؤسسة لامتلاكها لنظام رقابة فعال مساعد على ضبط وسلامة التقارير المالية. حيث تم التعرف على تاريخ نشأة والتطور المؤسسة وهيكلها التنظيمي وكذا طبيعة نشاطها المتمثل في إنتاج وتوزيع الحليب ومشتقاته. وبتقييم مهام للنظام وبتابع المراحل المنهجية التي تم التطرق إليها في الجانب التطبيقي ثم التوصل إلى نقطة أساسية مفادها أن هذا النظام الذي يتوفر في المؤسسة فعال يتمتع بالتمسك والمتانة وتحسين الأداء. كما تم التطرق إلى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء داخل مؤسسة من خلال تطرقنا إلى معرفة رقم الأعمال المنشأة من خلال تحليل الأداء المالي وفي الأخير نرى أن ملبنة الساحل بمستغانم تعتبر بمثابة قدوة في ممارسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الجزائرية، ولذلك فإن هذه المؤسسة تستحق التقدير والاحترام والتشجيع لمواصلة الاهتمام بنظام الرقابة.

خاتمة عامة

## الخاتمة العامة

### الخاتمة العامة

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية باعتباره أداة من أدوات تحسين الأداء في مؤسسة ملبنة الساحل للحليب مستغانم الذي يسمح بتزويد المسؤولين بالمعلومات الضرورية للتحكم في تحسين المؤسسة على مدى القصير، حيث تم إبراز أهميتها وأهدافها في مجال تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية مقارنة بخطوات الرقابة الداخلية في المؤسسة.

-حاولنا من خلال هذه الدراسة الإجابة على الاشكالية المطروحة والمتمثلة في كالتالي: "ما أثر مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟"، وانطلاقا من ذلك تطرقنا في الجانب النظري الى نظام الرقابة الداخلية و اجراءاتها ومخاطر تقييمها ودورها في عملية تحسين الأداء فإنها تساعد على التطبيق الجيد لاستراتيجية المؤسسة من خلال متابعة تحقيق الأهداف بشكل مستمر ودوري مما يسمح بالوقوف على أهم العوائق تواجه الرقابة الداخلية داخل مؤسسة وتطرقنا فيه أيضا الى تحليل الأداء المالي للمؤسسة ثم إتخاذ أثر الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في الوقت المناسب م، ما يساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم ويمكنهم من التعرف على مواقع الخلل لتحسين أدائهم في المستقبل، بالإضافة الى الجانب النظري قمنا بدراسة ميدانية بالتطبيق على مؤسسة اقتصادية وهي مؤسسة ملبنة الساحل بصلامندر \_مستغانم، ومن خلال الدراسة تحصلنا على جملة من النتائج التي يمكن ان تؤكد او تنفي صحة الفرضيات، ومن ثم الإجابة على الإشكالية المطروحة:

### أولا: نتائج إختبار الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** نظام الرقابة الداخلية هو كمجموع الإجراءات والعمليات التي يتم اعتمادها من قبل مختلف مستويات المسؤولية في مؤسسة، وذلك بهدف التقليل من المخاطر التي من شأنها ان تحول دون تحقيق الأهداف المضبوطة والمتعمدة وهذه الفرضية تحققت من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء داخل مؤسسة ملبنة الساحل مستغانم بالتعرف على وظيفة الرقابة والخطوات التي تمت فيها.

**الفرضية الثانية:** المقصود بتحسين الأداء هو عملية تهدف أولا إلى قياس ما تم انجازه من قبل المنظمة خلال فترة زمنية محددة مقارنة بما تم التخطيط والخير دليل على ذلك وجود مصلحة خاصة بمراقبة تسيير يقوم من خلالها مسؤولي الملينة بمراقبة جميع نشاطات الملينة وذلك بواسطة أدوات مراقبة التسيير.

**الفرضية الثالث:** نعم يوجد تطبيق لنظام الرقابة الداخلية في ملبنة الساحل بصلامندر \_مستغانم وذلك من خلال اعتمادها في طريقة عرضها على بالتحليل الأداء المالي للمؤسسة، والتي بدوره تعتمد على اكتشاف الأخطاء وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

### ثانيا: نتائج الدراسة:

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأنظمة داخل المؤسسة التي تسعى لتحقيق أهدافها الكاملة
- عند وضع نظام رقابة الداخلية يجب الالتزام بمبادئه والتي تتمثل في الانسجام مع الهيكل التنظيمي.

## الخاتمة العامة

- يقوم تحسين الأداء في الملبنة بوظيفة التنسيق في الملبنة.
  - تعتمد ملبنة الساحل على أغلبية مصالحها المهمة لتوفير المعلومات الكافية لتحقيق أهدافها.
  - استخدام ملبنة تقارير شهرية لنظام رقابة داخلية.
  - المعلومات المكونة لنظام الرقابة الداخلية تحضير شهريا ولا يتم تجديدها يوميا لذا فهي تفقد أهم ميزة لها وهي التزويد الدوري السريع للمسؤولين بمعلومات أنية.
  - لعرض نظام الرقابة الداخلي يتم عرض الجداول، التمثيل البياني، النسب المئوية، قوائم مالية.
  - تقوم الهيئة الداخلية المسؤولة عن قسم تدقيق بمراقبة كل جداول نظام رقابة الداخلية لمختلف المصالح شهريا وكل ثلاثة أشهر وكل ستة أشهر، حتى السنة وهي المسؤولة عن تصميم تلك الجداول تلك الجداول وهو الذي يراقب عمل مصلحة مراقبة تسيير ويطلب بالتوضيحات وكذلك تصحيح الأخطاء لهم.
- ثالثا: توصيات الدراسة:

-استخدام وظيفة الرقابة الداخلية دون الاعتماد وظائف اخرى وذلك للحصول على نتائج صحيحة وأكثر سرعة.

-إدراج نظام رقابة داخلية بالمصالح التي لا تملك هذه الأداة مثل مصلحة الصيانة، مصلحة النظافة والأمن.

-تحسيس عمال الملبنة بأهمية نظام رقابة داخلية وتكوينهم في مجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.

-وبغض النظر عن ما قدمناه من مثال عن نظام رقابة الداخلية الخاص بمصلحة الانتاج، ستكون هناك دراسات مستقبلية كأطروحة دكتوراه وهذا لاحترام لحجم المذكرة والذي لا يسمح لنا بدراسة جميع مصالح الملبنة نظرا لاتساعها وكثرة الجداول المستعملة لهذا اكتفينا بعينة فقط وهي مصلحة الانتاج.

رابعا: أفاق الدراسة:

- مدى تكامل بين نظام الرقابة الداخلية والميزانيات في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- معوقات تطبيق نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- مساهمة نظام الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات داخل ملبنة الساحل مستغانم.

# قائمة المراجع

### المراجع:

### كتب:

1. P. Drucker. L'avenir du management selon Drucker. Edition Village mondial. Paris. 1999.
2. أ.د. خالد أمين، عبد الله، علم تدقيق حسابات – الناحية النظرية والعلمية، دار وائل عمان، الطبعة الأولى، 2000.
3. احمد حلمي الجمعة، مدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الثالثة 2015.
4. احمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق ولتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2005.
5. ادريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير إجراءات دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بن غازي، ليبيا، 2008.
6. امين السيد احمد لطفي، مراجعة النظم الرقابة الداخلية (د، ن) 2004.
7. التهامي طواهر+ مسعود صدقي، المراجعة تدقيق والحسابات الإطار النظري+ ممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2005.
8. تامر محمد مهدي أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الالكترونية على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلة 12 العدد 4، العراق، 2010.
9. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة في الإطار النظري والإجراءات العمالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
10. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العمالية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، سنة 1999.
11. د. المؤلف عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة قسم المحاسبة الموصل 1999.
12. د. عبد الصمد عمر، تدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي دار هوما للطباعة والنشر والتوزيع الجزء الأول 2018.
13. رأفت سلامة، محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زرقان، علم التدقيق الحسابات النظري، دار مسيرة للنشر والتوزيع عمان، الأردن الطبعة الأولى
14. رزق أبو زيد الشحن، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2015 ص (219).



## قائمة المراجع

15. عبد الفاتح محمد الصحن، واخرون، الرقابة المرجعة الداخلية المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006.
16. علي عبد الصمد عمر، تدقيق محاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومة، الطبعة الأولى، 2018.
17. غسان فلاح المطارنة، المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصرة، زمزم ناشرون وموزعون عمان، الأردن 2013 ص (214).
18. الفين اريز، جيمس لويك (ترجمة محمد عبد القادر الديسيطي) المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض مملكة العربية السعودية الجزء الأول 2005.
19. محمد دائري، إستراتيجيات تطوير وتحسين الاداء: الاطر المنهجية والتطبيقية والعلمية، مطبعة العشري، الاسماعيلية، مصر، 2009.
20. مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2015.
21. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالي. أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن. الطبعة الأولى الجزء الأول. دار وائل للنشر. عمان. الأردن. 2009.

### رسائل علمية:

### أطروحات دكتوراة

22. بوسليماني صليحة، جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، أطرحت مقدمة لنيل شهادة دكتوراة العلوم في علوم التسيير المالية المؤسسات
23. سعيد اسامة نبيل دور المورد البشري في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير الطور الثالث ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت 2018
24. عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين اداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير ; ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

### رسائل ماجستير

25. بوطورة فضيلة ; دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك ;رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ;تخصص علوم التسيير ;جامعة محمد بوضياف ;مسيلة ; 2006.
26. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقويم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير جامعة سطيف تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة 2010، 2011.

## قائمة المراجع

27. ريغة أحمد الصغير ; تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الاداء المتوازن ; مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ; في علوم التسيير ; جامعة قسنطينة 2 ; 2013 ; ص 03
28. محمد امين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها بالجزائر " مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2011.
29. وجدان علي احمد دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق العام الجامعي 2009، 2010.
30. وجدان علي احمد ; دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة ; رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ; تخصص علوم التسيير ; جامعة الجزائر 3 ; الجزائر ; 2009.
31. طرش بلال ; دور مراقبة التسيير في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ; مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ; في علوم التسيير ; جامعة جيجل ; 2013
32. وجدان علي احمدن دور الرقابة الداخلية، والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في علوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق العام الجامعي 2009، 2010.

### مذكرة ماستر

33. دشوشة سعيدة: بوقاف مروه ; دور الادارة الاستراتيجية في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية ; مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي علوم التسيير ; جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2021.
34. رحيمة ماضي ; دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الاداء ; رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ; تخصص علوم التسيير ; جامعة العربي التبسي ; تبسة ; 2016.

### مجلات

35. الشيخ الداوي، (2010)، «تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء»، مجلة الباحث، ع، 7، جامعة ورقة، الجزائر.
36. بوطيبة براهيم ; اقاسم حسنة ; دور بطاقة الاداء المتوازن في تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية ; مجلة الاقتصاد وادارة الاعمال ; عدد5 ; جامعة احمد دارية ; الجزائر ; 2021.
37. حمزة محمد الجبوري، جودة الخدمة ودورها في الأداء المتميز دراسة تحليلية رأي عينة من موظفي شركة آسيا سيل فرع المنصور، مجلة كلية بغداد 1 للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 34 سنة 2013.
38. عامر حاج دحو ; تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين اداء المؤسسة الاقتصادية ; مجلة الحقيقة ; عدد40 ; ادرار ; 2017.

## قائمة المراجع

---

39. ربيعي فاطمة ; بطاقة الاداء المتوازن كالية لتقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية ; عددا 1; جامعة الجيلالي بونعامة ; بخميس مليانة ; الجزائر ; 2022.

### مدخلات علمية

40. جبار جاسم الربيعي ; دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة ; معهد الادارة التقني ; جامعة الرياض.

41. ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي من اجل التدقيق وفقا أسلوب المخاطر 2011.

42. عبد الرحيم محمد: قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي والأهمية ورقة عمل مقدمة في ندوة "قياس الأداء في المنظمات الحكومية – مدخل قائمة قياس الإنجاز المتوازنة – منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية القاهرة. مصر 2009. (أعمال المؤتمرات).

43. كريفار مراد، أهمية نظام الرقابة في الرفع من كفاءة النظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة اقتصادية.

قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

ملحق رقم 01:

Bilan comptable arrêtée Au 31/12/2022

ACTIF
-------

2021			2022	أصول DA
المبالغ الصافية	المبالغ الصافية	الاهتلاكات وخسائر القيمة	المبالغ	
9488500.39	6540042.66	8202245.58	14742288.64	أصول غير جارية فارق الشراء تثبيات معنوية تثبيات عينية أراضي مباني تثبيات عينية أخرى تثبيات في شمل ممتاز تثبيات جاري انجازها تثبيات مالية سندات موضوعة موضوعة موضع المعادلة مساهمات أخرى سندات أهري مثبتة
4602025284.66	4093240497.38	2035139149.12	6128379646.50	
1701651207.80	1601554077.93	400388519.48	2001942597.41	
2860813601.86	2452125944.45	1634750629.64	4086876574.09	
39560475.00	39560475.00		39560475.00	
536643340	536643340.58		536643340.58	
5148157125.63	4636423880.62	2043341395.10	6679765275.72	مجموع الأصول الغير الجارية
3734535458.69			3809226167.86	أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد الصنع

## قائمة الملاحق

				حسابات دائنة واستخدامات مماثلة زبان مدينون أخرون ضرائب وما شابهها أصول أخرى جارية الموجودات وما شابهها توظيفات وأصول مالية أخرى جارية خزينة موجبة
1736308918.58 651452735.62  7915638.28	1788398186.14 651452735.62  11873457.42		1788398186.14 651452735.62  11873457.42	
40922591.34	18415166.10		18415166.10	
6171135342.51	6279365713.14		6279365713.14	مجموع أصول جارية
11319292468.14	10915789593.77	2043341395.10	12959130988.86	المجموع العام للأصول

## قائمة الملاحق

الملحق رقم 02:

الميزانية العامة للسنة المالية المقفلة - جانب الأصول في 2021/12/31

ACTIF
-------

مبالغ صافية 2021	أصول. DA
11670680.38	أصول غير جارية
4978581465.49	فارق الشراء
1755733990.69	تثبيات معوية
3163286999.79	تثبيات عينية
39560475.00	أراضي
566643340.58	مباني
	تثبيات عينية أخرى
	تثبيات في شكل ممتاز
	تثبيات جاري الجازها
	تثبيات مالية
	سندات موضوعة موضع المعادلة _ المؤسسات
	المشاركة _ مساهمات أخرى
	سندات أخرى مثبتة
	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
	ضرائب موجلة
5526895486.44	مجموع الأصول الغير جارية
3131866432.70	أصول جارية
602554448.92	مخزونات ومنتجات قيد الصنع
26474194.49	حسابات دائنة واستخدامات معاملة
	زبائن
	مدينون آخرون
	ضرائب وما شابهها
	أصول أخرى جارية
	الموجودات وما يمثلها
	توظيفات وأصول مالية أخرى جارية
	خزينة موجبة
52685260.47	
5050897522.69	مجموع الأصول الجارية
10577793009.13	المجموع العام للأصول

## قائمة الملاحق

الملحق رقم 03:

Le budget général de l'exercice est fer'é \_ Outre les passif \_ au 31/12/2022

passif			
2020	2021	2022	DA خصوم
50000000.00	50000000.00	500000000.00	رؤوس الاموال الخاصة راس المال الصادر راس مال غير مطلوب علاوات واحتياطات مدمجة فارق اعادة التقييم فارق المعادلة
118496500.59	173337282.66	203765441.38	نتيجة صافية-نتيجة صافية حصة المجمع
-38476027.97	80020742.62	253357755.28	رؤوس اموال خاصة أخرى_ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة حصة ذوي الأقلية
580020472.62	753357755.28	957123196.67	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
4979687254.05	4662304968.78	4196074471.90	خصوم غير جارية قروض وديون مالية ضرائب(موجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات مدرجة في حسابات سلفا
4979687254.05	4662304968.78	4196074471.90	مجموع الخصوم الغير الجارية
654281523.74	769742969.10	797453715.99	خصوم جارية
54141680.81	63696095.07	38448095	موردون وحسابات ملحقه
768005415.28	903535782.68	858358993.55	ضرائب
3541656662.64	4166654897.22	4068331120.19	ديون أخرى خزينة الخصوم
5018085282.46	5903629744.07	5762591925.20	مجموع الخصوم الجارية
10577793009.13	11319292468.13	10915789593.77	المجموع العام للخصوم



# ملخص الدراسة

# ملخص الدراسة

---

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان ومعرفة موضوعنا الذي تمحور حول "دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء". ولتحقيق هذا الهدف حاولنا إبراز الجوانب الأساسية للرقابة والأداء وذلك اعتماداً على الدراسة النظرية والدراسات السابقة وتحليل متغيرات الدراسة وكان من نتائج هذه الدراسة أن الرقابة الداخلية لها أهمية قصوى في مساعدة إدارة المؤسسة على تطبيق إجراءاتها، سياساتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية بحيث تكون المعلومات مؤهلة ما يعملها سبباً في عملية صنع القرارات التي تكمل قوة المؤسسة بالمساهمة في تحسين أدائها فهو يسمح لنا بالكشف عن المشاكل ونقاط الضعف التي تواجه الأهداف المسطرة لدى المؤسسة، والذي يعتبر له دور فعال من أجل ضمان السير الجيد وتحقيق الأفضل للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية; الاداء; تحسين الاداء، المؤسسة.

## Résumé de l'étude

---

### Résumé :

Cette étude visait à montrer et à connaître notre sujet, qui était centré sur «le rôle du système de contrôle interne dans l'amélioration des performances». Pour atteindre cet objectif, nous avons essayé de mettre en évidence les aspects fondamentaux de l'examen, de la performance, etc., en fonction de l'étude théorique, des études précédentes et de l'analyse des variables de l'étude. L'un des résultats de cette étude était que La surveillance interne est de la plus haute importance pour aider la gestion institutionnelle à mettre en œuvre ses procédures, sa politique et sa portée Ses objectifs sont efficacement et efficaces afin que les informations soient qualifiées pour faire la raison du processus de prise de décisions qui complètent la force de l'institution en contribuant au sens de ses performances, car elle nous permet de révéler les problèmes et les faiblesses auxquels Les objectifs qui sont sapés par l'institution, qui est considéré comme un rôle efficace afin d'assurer un bon cours et d'atteindre le meilleur pour l'institution.

**Mots-clés :** système de contrôle interne ; la performance ; l'amélioration de la performance, l'entreprise.