

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصاد

تخصص: مالية نقود وتأمينات

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

الموضوع:



## العمليات المراقبية للأنشطة الاقتصادية

### في المؤسسة

دراسة حالة: وحد تغذية الأنعام – مستغانم –

تحت إشراف الأستاذة:

بسيدات كريمة

من إعداد الطالبة:

• ددوعة وئام

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذا محاضرا

1. بن شني عبد القادر

مقررا

أستاذا محاضرا

2. بسيدات كريمة

مناقشا

أستاذا محاضرا

3. بن شني يوسف

السنة الجامعية 2015 - 2016

# الفهرس

الشكر

الاهداء

قائمة الجداول والاشكال

المقدمة العامة .

الفصل الأول : نظام الرقابة الداخلية .

01..... تمهيد

02..... المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الداخلية

03..... المطلب الأول : تطور الرقابة ومفهومها

06..... المطلب الثاني : انواع الرقابة

09..... المطلب الثالث : خطوات الرقابة

12..... المبحث الثاني : ماهية الرقابة الداخلية

13..... المطلب الأول : مفهوم الرقابة الداخلية واهدافها

15..... المطلب الثاني : مكونات الرقابة الداخلية

18..... المطلب الثالث : خصائص الرقابة الداخلية

21..... المبحث الثالث : فعالية الرقابة الداخلية

22..... المطلب الأول : وسائل ومقومات الرقابة الداخلية

25..... المطلب الثاني : اجراءات نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث : العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية ..... 30

32.....خلاصة

الفصل الثاني : أسس العمليات المراقبية .....

تمهيد..... 33

المبحث الأول : المراقبة على الاصول الثابتة ..... 34

المطلب الاول : مفهوم الاصول الثابتة ..... 35

المطلب الثاني : الغرض من المراقبة على الاصول الثابتة ..... 35

المطلب الثالث : اجراءات المراقبة على الاصول الثابتة ..... 36

المبحث الثاني : المراقبة على المخزون وعملياتي الشراء والبيع..... 39

المطلب الاول : المراقبة على المخزون ..... 40

المطلب الثاني : اهداف المراقبة على المخزون ..... 42

المطلب الثالث : المراقبة على الشراء والبيع ..... 43

المبحث الثالث : المراقبة على العملية الانتاجية ..... 46

المطلب الاول : مراقبة العملية الانتاجية ..... 47

المطلب الثالث : طرق المراقبة الانتاجية ..... 48

المطلب الثالث : اهداف مراقبة العملية الانتاجية ..... 50

51.....خلاصة

## الفصل الثالث : دراسة حالة وحدة تغذية الانعام بمستغانم .....

تمهيد ..... 52

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة ..... 53

المطلب الأول : الجانب التاريخي لوحدة تغذية الانعام مستغانم ..... 53

المطلب الثاني : الجانب التنظيمي لوحدة تغذية الانعام مستغانم ..... 54

المطلب الثالث : الجانب الاستراتيجي لوحدة تغذية الانعام مستغانم ..... 58

المبحث الثاني : تقييم نظم الرقابة الداخلية لوحدة تغذية الانعام ..... 60

المطلب الاول : اهداف ومبيعات وحدة تغذية الانعام ..... 60

المطلب الثاني : سير عملية الشراء في الوحدة ..... 62

المطلب الثالث : سير عملية البيع في الوحدة ..... 64

المبحث الثالث : العمليات المراقبية لحسابات الوحدة ..... 66

المطلب الاول :مراجعة جدول حسابات النتائج ..... 66

المطلب الثاني : تحليل الميزانية المالية ..... 68

المطلب الثالث : دور الرقابة الداخلية في الحد من عملية الغش والاحطاء والاحتتيال . 71

خلاصة..... 72

الخاتمة العامة.

قائمة المصادر والمراجع .

الملاحق

# الفصل الأول

# الفصل الثاني انبي

# الفصل الثالث

الهيئة العامة للغذاء والدواء

العلماء



المراجع

الملاحق

# قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
56	محدد أعمال المزمعين حسب مهامهم	01
59	توزيع وحدات تغذية الأنعام بالغرب حسب ولايات	02
62	تطور نظام المشتريات لوحدة تغذية الأنعام بمستغانم	03
64	تطور رقم الأعمال لوحدة تغذية الأنعام بمستغانم	04
66	جدول حسابات النتائج	05
68	اصول الميزانية المالية المختصرة	06
68	خصوم الميزانية المالية المختصرة	07
69	التحليل الأفقي للميزانية المالية	08
70	التحليل الراسي للميزانية المالية	09

قائمة الأشكال

رقم الشكل	بيان الشكل	رقم الصفحة
01	انواع الرقابة	02
02	مكونات نظام الرقابة	18
03	اجراءات نظام الرقابة الداخلية	30
04	انواع المراقبة على المنزول	41
05	وحدات التابعة لمجمع الغرب GAO	54
06	المبكل التنظيمي	57
07	تغيير المشتريات من 2010 الى 2015	63
08	تغير رقم الاعمال من 2010 الى 2015	65

# اهداء

باسم الله الرحمن الرحيم

( قل عملوا فسيري الله عملكم ورسوله والمؤمنون )

الهي لا تطيب الليل إلا بشرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بشرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك الله جل جلالك

الى من بلغ الرسالة وادى الامانة ونصح الامة الى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

اهدي هذا العمل الى :

من ربنتني وأذارت دربي وأمانتني بالطوائف والدعوات الى الخلى انسان في هذا الوجود اهي الحبيبة

الى من عمل بك في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوطني الى ما انا عليه ابي الكريم احامه الله لي

الى زوجي ورفيق دربي وهذه الحياة بدونك لا شيء معك اكون انا وبدونك اكون مثل اي شيء في نهاية مشواري اريد ان

شكرك على موافك النبيلة الى من تطلعك لنجاحي بنظرات الامل زوجي العزيز

الى رفيق حياتي وصديق العمر المخلص اخي الحبيب محمد الامين

والى براعم الامل وفلذات كدي اخوتي وأخواتي ونور عيني ابتسام وعيسى ومرام ومريم وذنبا

الى الامل الذي ظهر من بعد انتظار وجمال اشرق حتى قبل الاظفار بنيتي ..

عما اهدي هذا العمل الى كافة الامل والأقارب الى كل من خالتي وأخوالي ودي وديتي

وخاصة خالي ونور دربي حمادي الى كل من عائلة دعودة ودحامنة

الى من زين الله بها حياتي صديقتي سارة

والى رفيقات الحياة : سهام ، امينة ، امال ، اسماء والى كل من سقط من قلبي سموا .. شكرا لكم جميعا

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي اناز لنا درج العلم والمعرفة وانما لنا على اداء هذا الواجب ووفقتنا  
لانجاز هذا العمل

اتوجه بجزيل الشكر والامتنان الى كل من ساعدني من قريب او بعيد على انجاز هذا  
العمل وفي تذليل ما واجهني من صعوبات وخص بالذكر الاستاذة المشرفة السيدة "  
بسدات كريمة "

التي لم تبخل عليا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي كانت عوناً لي في اتمام هاته  
المذكرة ولا يفوتني ان اشكر كل موظفي وحدة تغذية الانعام وخص بالذكر مصلحة  
المالية والمحاسبة .

مقدمة :

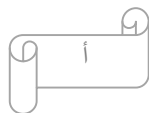
لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية والاجتماعية وخاصة الاقتصادية التي تشهدها خلال القرن الماضي ، فكانت لهذه التحولات اثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا للمنظمات المالية التي تشهدها العالم في اواخر العشرينات في القرن التاسع عشر .

بحيث قد عرف العلم الاقتصادي تطورا كبيرا في العديد من المجالات التي بينها حجم المؤسسات الاقتصادية التي اصبحت تتميز في الوقت الحاضر بكبرها وتعدد وظائفها ، وهذا ما ادى الى اللجوء والاهتمام اكثر بعملية الرقابة الداخلية ، والتي تُعتبر اداة اساسية وضرورية لعملية التسيير من اجل حماية اصول المؤسسة والتأكد من ان العمل يتم فعلا وفقا للسياسات والإجراءات المحاسبية والموضوعية المتبعة ، حيث كانت الرقابة تتم بنطاق ضيق يقتصر على مراقبة القيود المحاسبية والسجلات المالية وهو المجال الطبيعي لها ، ثم اتجهت بعد ذلك الى المجالات الادارية نتيجة لتطور الظروف الاقتصادية وتنوع النشاطات وكانت اهداف الرقابة الداخلية في بدايتها اكتشاف الاحطار و الغش والعمل على الحد من حدوثها ، فوظيفة الرقابة الداخلية تهدف الى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الادارة من خلال متابعة مدى فعالية الادوات الرقابية المستخدمة ، كما تهدف المراقبة الداخلية الى التحقق من الدقة المحاسبية والحفاظة على الاصول وكذلك مراقبة انشطة المؤسسة .

اصبحت تقوم على فحص وتقييم كافة الانشطة والعمليات لتحقيق اهداف المؤسسة عن طريق اكتشاف نقاط القوة الموجودة واقتراح التوصيات من اجل معالجة نقاط القوة وكذا مراقبة البيانات المالية والمحاسبية وإعطاء صورة حقيقية للمركز المالي للمؤسسة لمختلف المتعاملين ، وذلك من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده المراجع الداخلي من خلال فحص وتقييم مختلف العمليات ومنه الخروج برأي فيني محايد ويكون معبرا عن مدى مصداقية القوام المالية . وبناء على ما سبق فقد تم صياغة الاشكالية الرئيسية التالية .

#### • الاشكالية الرئيسية :

ما مدى فعالية العمليات المراقبية للأنشطة الاقتصادية في المؤسسة ؟





وعلى ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة الى مجموعة من الاشكاليات الفرعية المتعلقة بالموضوع كالآتي :

- ما المقصود بالرقابة الداخلية ؟
- ما هو الهدف من اقامة نظام رقابي داخلي للمؤسسة ؟
- ما هي اهم المقومات و الخصائص التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال ؟
- هل تساهم الرقابة الداخلية في فعالية الانشطة الاقتصادية في المؤسسة ؟

#### فرضيات الدراسة :

- الرقابة الداخلية هي حتمية اقتصادية بالنظر الى الدور التي تلعبه في تحسين اداء وفعالية المؤسسة .
- الرقابة الداخلية هي مقارنة المعلومات و التأكد من صحتها.
- تساهم الرقابة الداخلية في اكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة .
- تساهم الرقابة الداخلية بمنع الغش و الاخطاء و التلاعب .

#### دوافع اختيار الدراسة :

- تبرز مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي :
- اهمية الموضوع وخاصة ما تمر به المؤسسة الجزائرية .
- الرغبة في معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في المؤسسة وتأثيرها على نشاطها .
- العمل على التكوين العلمي والعملية عن طريق دراسة شاملة .

#### اهمية الدراسة :

تكمن اهمية الموضوع المختار في ان الرقابة الداخلية تعتبر كأداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها اذا احسنا استغلالها ، بحيث انها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل كشف نقائصه وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة كما تعمل على التأكيد من تطبيق الاجراءات واللوائح الموضوعية وبالتالي فالرقابة تساهم في تحسين اداء التسيير في المؤسسة .

### أهداف الدراسة :

- توضيح مختلف المفاهيم النظرية المرتبطة بالمراقبة الداخلية بصفة عامة .
- معرفة انواع وخطوات الرقابة .
- محاولة معرفة كيفية اعداد العمليات المراقبية .
- معرفة كيف تتعامل الرقابة الداخلية مع الانحرافات والأخطاء في القوائم المالية .
- مدى مساهمة الرقابة الداخلية في محاربة الغش والاحتيال .

### حدود الدراسة :

- الاطار المكاني : تمت الدراسة بمؤسسة وحدة تغذية الأنعام بمستغانم
- الاطار الزمني : كانت حدود الدراسة من سنة 2010 الى غاية سنة 2015 لعمل احصائيات خاصة بحسابات المؤسسة اعتمادا على مختلف وثائقها .

### منهج الدراسة :

قصد دراسة الموضوع وتحليله وبلوغ أهدافه تم الاعتماد على المناهج المعتمدة في الدراسات من بينها المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع ، بالإضافة الى منهج دراسة حالة التي تمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية لوحدة تغذية الأنعام بمستغانم والقيام بإحصائيات سنوية للمؤسسة .

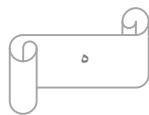
## هيكل الدراسة :

قصد استفتاء الموضوع بما يوفر منهجا يؤدي الى إختيار فرضيات تم الاعتماد على جانبين إحداهما نظري والأخر تطبيقي، يتطرق الى موضوع العمليات المراقبية للأنشطة الاقتصادية في المؤسسة حيث يشمل الجانب النظري فصلين اما الفصل الثالث فمخصص للجانب التطبيقي ، وعموما جاءت الخطة معتمدة كما يلي :

تناولنا في الفصل الأول والذي يعتبر نقطة بداية الدراسة ، نظام الرقابة الداخلية من خلال تطورها التاريخي وإبراز أهم المفاهيم لهاو أساسياتها وخطواتها وستتطرق ايضا الى ماهية أهم اهدافها و مكوناتها وخصائصها ، وكذلك سنتطرق الى فعالية الرقابة الداخلية من خلال وسائل مقوماتها ، وإجراءاتها والعوامل المساعدة على تطورها

أما الفصل الثاني سيتم التطرق فيه الى اسس العمليات المراقبية من خلال الإلمام بالمراقبة على المخزون وعملية الشراء والبيع وأهدافها بالإضافة الى المراقبة على العملية الانتاجية وطرقها وأهدافها .

وبهدف تثمين البحث قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة وحدة أغذية الانعام بمستغانم في الفصل الثالث بهدف التعرف على واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة للوصول الى ذلك تناولنا في هذا الفصل التعرف على المؤسسة ، من الجانب التاريخي والجانب التنظيمي والجانب الاستراتيجي للمؤسسة وكذلك تطرقها الى تقييم نظم الرقابة الداخلية لها وأهم العمليات المراقبية .



**تمهيد :**

تلجأ بعض المؤسسات في الوقت الحالي الى إنشاء عدة إدارات ضمن الإدارة العامة ، كإدارة المحاسبة ، إدارة التخطيط ، إدارة المراقبة ، إدارة المالية .

الذي يهمننا هو التركيز على ادارة المراقبة لما لها من اهمية داخل المؤسسة ، وتبرر اهميتها كون انها الوظيفة التي تستطيع المنشأة من خلالها معرفة مقدار ما تم انجازه من اهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ، ومن المؤكد ان هذه الوظيفة لا يمكن فصلها عن باقي الوظائف الاخرى لأن وظائف الادارة مترابطة و متشابهة ، كما ان المراقبة هي عملية مقارنة الانجازات الفعلية بالمعايير الموجودة بشكل سبق في الخطط ، وعل ضوء ذلك ونتيجة للمراقبة لا بد من ظهور بعض الاخطاء و الانحرافات قد تكون سلبية او ايجابية ، تعبر عن وجود اخطاء لا بد من معالجتها .  
ومعالجة هذه الاخطاء تتطلب العودة الى الخطة و العمل على تعديلها او تفسيرها بشكل يؤدي الى تخفيف الأخطاء ، اي ان الاخطاء الظاهرة و المكتشفة نتيجة للمراقبة تتطلب اعادة تخطيط .

وعليه ، فقد قسم هذا الفصل الى ثلاث مباحث :

**المبحث الأول :** عموميات حول الرقابة .

**المبحث الثاني :** ماهية الرقابة الداخلية .

**المبحث الثالث :** فعالية الرقابة الداخلية .

## المبحث الأول : عموميات حول الرقابة.

إن المراقبة وظيفة على درجة من الأهمية ، و تبرز أهميتها من أنها الوظيفة التي تستطيع المنشأة من خلالها معرفة مقدار ما تم انجازه من الاهداف الى تحقيقها ، كما انها الوظيفة التي تبين نقاط الضعف و القوة في العمل ، فتقوم على معالجة نقاط الضعف ، و زيادة الاهتمام بنقاط القوة ، من المؤكد انه لا يمكن فصل وظيفة المراقبة في الادارة عن باقي الوظائف الأخرى ، لأن وظائف الادارة مترابطة و متشابكة ، ويتم الفصل بينها لغايات الدراسة فقط ، أما من الناحية العملية ، فمن غير الممكن فصل هذه الوظائف عن بعضها البعض و إلا لكان بإمكان المؤسسة تعيين موظفين مسؤولين عن التخطيط و التنظيمي و التوجيه و عاملين مهتمين بالمراقبة ، وتلجأ بعض المؤسسات في الوقت الحالي الى إنشاء قسم مسئول عن المراقبة ، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق الى مفاهيم المراقبة و تطورها وأنواعها ، والخطوات التي تقوم عليها .

المطلب الأول: تطور الرقابة ومفهومها.

## 1\_ تطور الرقابة<sup>1</sup>.

ظهرت الحاجة الى رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث كان العمل والاحتفاظ بالأصول موجه لأفراد لحساب الدولة، وتطلب الامر الى الرقابة على عمل هؤلاء الافراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركات هذه الأصول، مما أدى هذا الى حاجة افراد ملاك الارض الى من يقوم بالرقابة على العمال و الاعمال الموكلة لهم .

وفي بدايات مراحل التقدم البشري طرق الرقابة بدائية يتولاها اصحابها بسبب قلة العمليات التجارية وعدم اتساعها وبذلك كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت . إلا ان التقدم البشري واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى الى فصل الملكية عن الادارة و بالتالي ازدادت الحاجة الى الرقابة لصالح الادارة حيث زاد العاملون وكذلك الرقابة لصالح اصحاب رأس المال . وأصبحت من وظائف الادارة رقابة اعمال العاملين ومحاسبتهم عن اخطائهم وتصحيح هذه الاخطاء .

وأيضاً تطلب الامر ان يتابع اصحاب رأس المال المديرين في نجاحهم او فشلهم في ادارة المشروع . وبذلك يمكن محاسبتهم عن الاخطاء التي يقعون فيها اثناء قيامهم بعملهم .

ويمكن تلخص مراحل تطور عمليات الرقابة في :

### 1\_1 المرحلة الأولى :

قبل 1500 ميلادية ، كانت العمليات المالية تسجل في سجلين منفصلين من طرف شخصين منفصلين وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما ، و بالتالي يمنع التلاعب و الاختلاس ، فبهذا كانت الوظيفة الرقابية الداخلية تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع ، وبتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار اماكن جديدة ، تطلب الامر محاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات من القارات الاوروبية فتطلب الامر استخدام مراجعين لغرض محاسبتهم ومنع اختلاس الثروات فكان الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من امانة الاشخاص الذين

<sup>1</sup>عبد الفتاح الصحن ، الرقابة ومراجعة داخلية ،المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية .1998.مصر ص 11

عُهد اليهم المسؤوليات المالية فالأسلوب الذي كان متبعاً للمراجعة في ذلك الوقت هو تحقق مفصل لكل عملية او حدث مالي يتم .

## 2\_1 المرحلة الثاني :

من سنة 1500 الى سنة 1850 اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب ، وازدادت اهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الادارة وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية . إلا ان هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة و ادواتها تحققت في خلال هاته المرحلة .

## 3\_1 المرحلة الثالثة :

وتتمثل في الفترة من سنة 1850 الى ما بعد ذلك في هذه المرحلة ظهرت المشاريع كبيرة الحجم والشركات المساهمة وانتقلت الادارة من افراد الى مهنيين وأصبح اصحاب راس المال غائبون عن الادارة وبالتالي انصب اهتمامهم على سلامة المحافظة على راس المال وتنميته . وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي نظام محاسبي.

## 2\_ مفهوم الرقابة :

لقد كان ظهور مصطلح الرقابة تباعاً لكلمة مراجعة ومحاسبة وهذا بعد ظهور الحاجة الى تدقيق الحسابات والأرقام بعد ان اوجد المختصون علم المحاسبة الحديث ولكن الرقابة اخذت حيزها العلمي والعملية الخاص وانفصلت عن المحاسبة بعد تطور الحياة الاقتصادية وظهر النظم الحديثة للمؤسسات ومن هنا تأتي على ادراج بعض التعاريف .

## التعريف الأول :

تعتبر الرقابة وظيفة من الوظائف الإدارية وتعني قياس وتصحيح أداء المسؤولين لغرض التأكيد من أهداف المشروع والخطط الموضوعة لبلوغ ما قد تم تحقيقه ومن ثم فإنها الوظيفة التي تمكن المدير من التأكد مما تم أو يتم مطابقته لما أُريد اتمامه ، وهكذا فإن الرقابة هي وظيفة التأكيد من أن الأنشطة التي توفر لنا النتائج المرغوبة و الرقابة تتعلق بوضع هدف وقياس أداءه واتخاذ الإجراء التصحيحي وتقوم كل نظمها بتجميع وتخزين وتمويل



المعلومات عن الأرباح والمبيعات أو أي عامل آخر كما تؤثر الرقابة على سلوك العاملين ويرى الإداريون اليوم أن وظيفة الرقابة الإدارية ذات جانبين يتعلق الأول بمتابعة وتقييم النتائج المنشقة عن الجهود المختلفة في المشروع وتصحيح الانحرافات عند حدوثها ، أما الجانب الثاني فيتعلق بالرقابة على منجزات الأفراد انفسهم من خلال وظيفة التوجيه والقيادة .

### التعريف الثاني:

" هي تشمل اكتشاف وتحليل المشاكل قبل التنفيذ ومرحلة التنفيذ نفسها في اكتشاف المشاكل قبل تفاقم حدوثها والقيام بالعملية التصحيحية ، كما تشمل مرحلة ما بعد التنفيذ " <sup>1</sup>

### التعريف الثالث :

" هي عملية مقارنة الانجازات الفعلية بالمعايير الموجودة بشكل سبق في الخطط " <sup>2</sup>

### التعريف الرابع :

تمكن المراقبة من التأكد من ان العمل الذي يتم ، يطابق ما توقع ان يكون عليه وهي تشمل تحديد معايير رقابية ، قياس النتائج لمعرفة اي خروج عن المتوقع والتعرف على اسبابه والعمل على تصحيحه <sup>3</sup>

### التعريف الخامس :

هي عملية تهدف الى تحقيق هدفين :

- التأكد من حسن سير العمل وتماشيه مع الخطط الموضوعه .
- التحقق من قراءة الخطط الموضوعه عن الظروف التشغيلية القائمة .

<sup>1</sup> محمد احمد خليل ، المراجعة والمراقبة المحاسبية ، دار الجامعات المصرية ، 199 ص 16

<sup>2</sup> محمد ابراهيم عبيدات ، اساسيات الادارة الحديثة ، دار المعرفة الجامعية ، 1997، ص 173

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص 11

## المطلب الثاني : انواع الرقابة :<sup>1</sup>

هناك تصنيفات متعددة للرقابة ، فالبعض يصنفها حسب الهدف منها والبعض الاخر يصنفها حسب الوسيلة المستخدمة والآخرين يصنفونها حسب الزمن وغيرها .

### 1\_ الرقابة حسب الهدف:

تعتبر مراقبة وقائية وتسمى ايضا بالمراقبة الايجابية ، وهي ايجابية لأنها تؤدي الى اكتشاف الاخطاء قبل وقوعها او انها تؤدي الى معالجة الاخطاء قبل استفحالها وتراكم نتائجها السلبية فمن شان المراقبة الايجابية ان تؤدي الى اكتشاف الاخطاء قبل وقوعها ، وذلك من خلال ايجاد الخطط التفصيلية ومن خلال المتابعة المستمرة لأعمال المرؤوسين ، ومن خلال وجود اشراف مباشر على العاملين اثناء تأديتهم للعمل .

مراقبة علاجية وتسمى ايضا بالمراقبة السلبية لان من شأنها الانتظار وقوع الخطأ ، ثم تبدأ معالجتها .

هذا النوع من المراقبة غير مفضل لان وقوع الخطأ سوف يؤدي الى ارتفاع التكلفة وبالتالي تزداد تكاليف السلعة وكما ان الخطأ يؤدي الى تأخير الانجاز مما يفوت على المنشأة فرصة اغتنام بعض الصفقات المربحة والأخطاء لها تأثيرات سلبية كثيرة على المنشأة .

### 2\_ الرقابة حسب الزمن :

الرقابة المؤقتة تكون لفترة محددة وتنتهي بعدها وقد لا تعود خلال فترة قصيرة ومن اهداف هذا النوع من الرقابة اكتشاف الاخطاء والتعرف على واقع العمل ومدى التزام المرؤوسين بالخطط والسياسات المحددة مسبقا ، ومن امثلة هذا النوع من المراقبة قيام احد الوزراء بزيارة احدى الدوائر التابعة لوزارته بهدف مراقبة العاملين والتأكد من حضورهم للعمل في وقت مبكر والإطلاع على انجازاتهم ، وقد تكون المراقبة مؤقتة معلنه او سرية .

الرقابة الدورية يتم ممارستها في اوقات زمنية منتظمة ، كل اسبوع كل سنة وغيرها من الامثلة وغالبا ما تهدف ها ته المراقبة الى بيان مدى تحقيق بعض الاهداف التي تسعى المنشأة الى تحقيقها وكذا الزام العاملين بالالتزام بالسياسات والخطط بأنظمة العمل في المؤسسة .

<sup>1</sup> بوطرة فضيلة ، دراسة و تقييم فعالية الرقابة الداخلية في البنوك ، مذكرة ماجستير ، المسيلة ، 2007، ص05...08

المراقبة المستمرة على ساعات العمل ، فلا تنقطع مادام العمل مستمر ، وتهدف ها ته المراقبة المستمرة الى ضبط الاداء والتزام العاملين بتنفيذ سياسات وخطط المؤسسة ، ومن امثلة المراقبة المستمرة المراقبة التي تمارس في عملية ضبط المخزون من خلال ما يسمى بطاقة الجراد المستمر ، حيث يسجل على ها ته البطاقة كل ما يدخل الى المستودعات ويتم تسديد كل ما يخرج من المستودعات .

### 3\_ الرقابة حسب طبيعتها .

الرقابة المباشرة ، يتم ممارسة هذا النوع من المراقبة عن طريق الملاحظة المباشرة اي ان يقوم الرئيس بملاحظة العاملين اثناء عملهم للتعرف على كيفية ممارستهم للأعمال ، ومن ايجابيات هذا النوع انه يؤدي الى توطيد العلاقة بين الرئيس والمرؤوسين ، وانخفاض الاخطاء في العمل لكن يحتاج هذا النوع مزيد من الوقت لكون الرؤساء في المستويات الادارية العليا تكون اعمالهم ضخمة ومسؤولياتهم كبيرة مما يبقى لهم القليل من الوقت لممارسة المراقبة فلهذا النوع لا يصلح في المؤسسات الكبيرة الحجم .

المراقبة غير المباشرة ، يتم ممارستها في الغالب عن طريق التقارير المراقبة التي ترفع الى الرؤساء عن العمل والعاملين ، لذلك يجب ان تكون فعالة ودقيقة بجانب الدقة والسرعة .

### 4\_ الرقابة حسب اطراف التعامل مع المنظمة .

في هذا الصدد يمكن التفريق بين نوعين اساسيين من الرقابة :

#### 1\_4\_ المراقبة الداخلية :

هي كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تتبناها ادارة المنشأة لمساعدتها قدر الامكان في الوصول الى هدفها لضمان ادارة منظمة وكفؤة للعمل ، والمتضمنة الالتزام بسياسات الادارة وحماية الاصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية و معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب<sup>1</sup>

" المراقبة الداخلية هي مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة " <sup>2</sup>

<sup>1</sup> عطاء الله احمد سويلم الحسين ، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية ، دار الراجية للنشر ، الاردن ، 2009 ، ص56

<sup>2</sup> M.medjour hamid et terbag fadila mimosoir de fin détude « le contrôle intern » . sc 2003/2004p16

كما عرف مجمع المراقبين الداخليين الامريكيين المراقبة الداخلية على انها " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الاعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة"<sup>1</sup>

من خلال هذه التعاريف يظهر ان المراقبة الداخلية يقوم بها اطراف داخل المؤسسة من اجل :

- حماية اصول المؤسسة ..
- تسسير اعمال المؤسسة بطريقة منظمة و ناجعة .
- الاستعمال الامثل و الناجع للموارد .
- مراقبة دقة المعلومات المولدة عن النظام المحاسبي.
- تطبيق تعليماته و قرارات المديرية .
- تحسين النتائج .
- التحكم في المؤسسة.

#### 2\_4 المراقبة الخارجية :

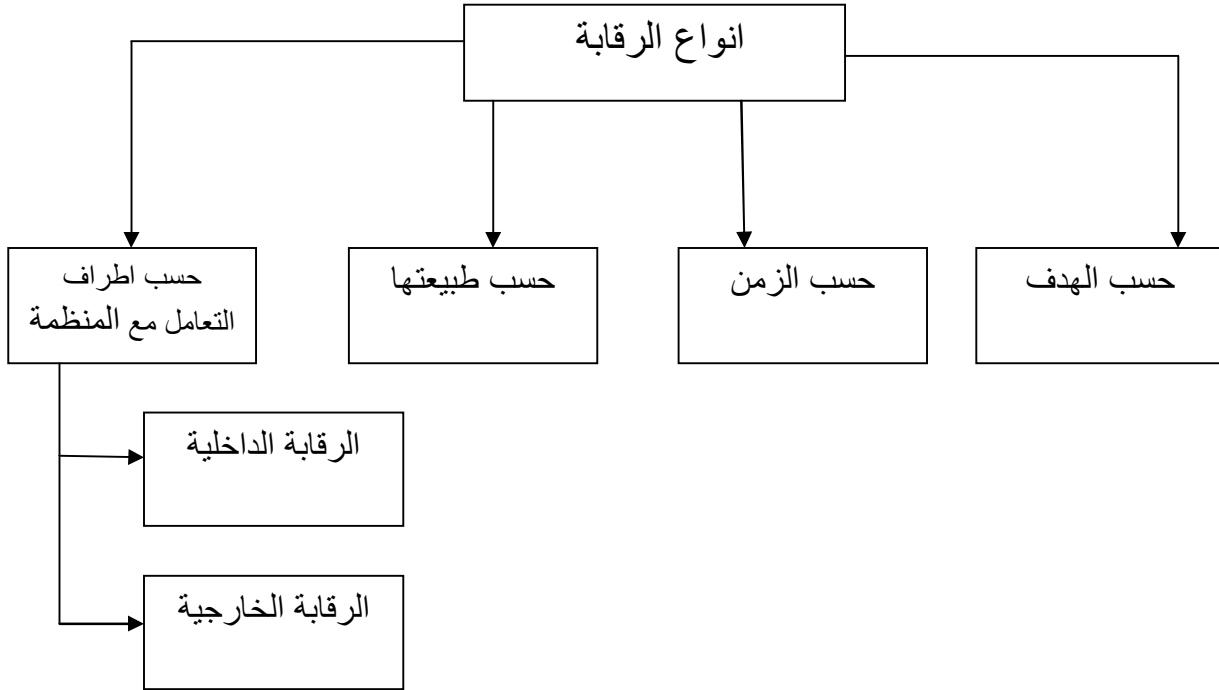
هي التي تكون بواسطة طر من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هاته المعلومات من الاطراف الخارجية خاصة المساهمين والمستثمرين والبنوك ويمكن تحديد اهداف المراقبة الخارجية من خلال النقاط التالية :

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل
- كل العمليات تم تسجيلها لابد ان تكون :
- 1 - حقيقية.
- 2- صحيحة التسجيل.
- 3- مسجلة في وقت وقوعها .

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، الراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2005،ص33

4- صحيحة التمركز.

الشكل رقم (1): انواع الرقابة .



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات السابقة

المطلب الثالث : خطوات الرقابة

تتضمن العملية المراقبية بغض النظر عما تراقبه وفي اي مستوى ثلاث خطوات اساسية سنذكرها بالتفصيل<sup>1</sup>.

1 \_ تحديد معايير الاداء :

من المنطقي ان اول خطوة من العملية المراقبية ، هي وضع الخطط في المجالات المختلفة ولكن من ناحية اخرى نجد ان هذه الخطط تختلف فيما بينها في درجة التفاصيل اللازمة ودرجة تعقيدها بما لا يمكن المديرين من ملاحظة كل شيء في الخطوة ، وبالتالي تصبح الحاجة الى تحديد معايير محددة للأداء امرا ضروريا .

<sup>1</sup>بوظرة فضيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 09

هناك أنواع مختلفة من معايير الأداء يمكن استخدامها ونذكر منها المعايير المرتبطة بأهداف معينة وهذه الأخيرة تعتبر من أفضل المعايير ويمكن ان تكون في شكل مادي مثل كميات الانتاج وساعات العمل ويمكن ان تكون في شكل اجمالي مثل حجم المبيعات الارباح والتكاليف<sup>1</sup>

## 2\_ قياس الاداء:

إن الخطوة الأولى لقياس وتقييم الاداء في المعايير الموضوعية سلفا ومهمة القياس هي التأكد من قيام الافراد او الادارات لتنفيذ الخطط والمهام المطلوبة وتعتمد سهولة وصعوبة قياس الاداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة .

وتزداد صعوبته في المستويات الادارية العليا وفي حالة الاعمال غير الفنية ، مثلا هناك صعوبة في قياس اداء نائب ادارة المالية او مدير العلاقات الصناعية ومنشأ هاته الصعوبة يكمن في كيفية وضع معايير تحكم ادائها . وبنفس المنطق نجد ان قياس اداء الادارات المختلفة في بعض الاحيان يعتمد على تفادي النواحي السلبية للأداء .

## 3\_ تصحيح الانحراف:

بمقارنة الاداء الفعلي والأداء المحقق يمكن رصد الانحرافات وبالتالي محاولة تصحيحها وهناك نوعين من

الانحراف: إنحرافات طبيعية ، إنحرافات غير طبيعية

وتتميز الانحرافات الطبيعية بالصفات التالية :

- فرق في انحراف بسيط بين الخطة والتنفيذ .
- انحرافات خارجة عن سيطرة القائمين بالتنفيذ .
- انحرافات متكررة .
- انحرافات راجعة لظروف طارئة .

<sup>1</sup> محمد فريد الصحن ، مرجع سبق ذكره ، ص 349

وتتميز الانحرافات غير الطبيعية بالصفات التالية :

- انحرافات جسيمة .
- انحرافات راجعة في قصور في المنفذين او لتعمدهم .
- انحرافات متكررة .
- انحرافات راجعة لظروف معروفة كان يمكن السيطرة عليها .

تحتاج الإنحرافات غير الطبيعية الى علاج حاسم وسريع وخطط بشكل يعتمد على نوع الخطأ وجسامته .

اما الإنحراف الطبيعي فقد لا يحتاج الى علاج او في بعض الحالات قد تحتاج الى علاج بسيط وسطحي .

وبعد تحديد الإنحرافات يقوم المديرون باتخاذ الاجراءات التصحيحية لعلاج هاته الإنحرافات وهناك نوعين من

الإجراءات التصحيحية :

- إجراءات تصحيحية قصيرة الاجل .
- إجراءات تصحيحية طويلة الاجل .

## المبحث الثاني : ماهية الرقابة الداخلية .

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات و تعقد نواحيها الادارية ، المالية و التنظيمية ، الشيء الذي ادى الى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية .

كما اصبح نظام الرقابة الداخلية امرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث ان قوة او ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نظام المراجعة او عدم توسيعه. فمن خلال هذا المبحث سنتطرق الى مفهومها و اهدافها ومكوناتها . من خلال ثلاث مطالب .



المطلب الاول : مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها :<sup>1</sup>

## 1 \_ مفهوم الرقابة الداخلية:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية حسب مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد الجهات المعرفة لها سنتناول بعض التعاريف للرقابة الداخلية :

## 1\_1 التعريف الاول :

يُعرف ( ديسلر 1992 ) الرقابة بأنها الوظيفة التي تتضمن ان الانشطة توفر لنا النتائج المرغوبة . وتعلق الرقابة بوضع هدف ، وقياس الاداء ، واتخاذ الاجراء التصحيحي . وتقوم كل نظم الرقابة بتجميع وتخزين وتمويل المعلومات عن الارباح والمبيعات او اي عامل اخر ، كما تهدف كل نظم الرقابة الى التأثير على سلوك العاملين . وتتطلب الرقابة ايضا ان يتم وضع الاهداف او المعايير .

## 1\_2 التعريف الثاني:

يُعرف ( اتيكسون وايهيل 1998 ) الرقابة بأنها الوظيفة الادارية المعنية بقياس وتصحيح الاداء من اجل التأكد من تحقيق الاهداف والخطط التي وضعتها المنظمة .

## 1\_3 التعريف الثالث:

يُعرف ( عباس 2001 ) بأنها العملية التي تسعى الى التأكد من ان الاهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات الموجهة انها تُنفذ بدقة وعناية ، كما تعني الرقابة ان النتائج المحققة تتطابق تماما ما تتوقعه الادارة وتصبو اليه .

## 1\_4 التعريف الرابع:

يُعرف ( ادريس 2005 ) الرقابة بأنها " جعل الاشياء تتم طبقا للطريقة او الخطط الموضوعة " .

<sup>1</sup>كريمة على الجوهري. التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الادارية. القاهرة، مصر، ص. 39-41

**1\_5 التعريف الخامس:**

عُرف المعيار الأمريكي ( SAS 78 ) الرقابة الداخلية بأنها " عملية ينفذها مجلس الادارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون ، تم تصميمها بإعطاء تأكيد معقول لتحقيق الثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة وفعالية وكفاءة العمليات .

كما تُعرف بأنها : " الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول واختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها ، وتنمية كفاءة العمل ، وتشجيع اتباع السياسات الادارية الموضوعية " ( اشتيوي 1996 ) .

**2\_ اهدافها<sup>1</sup> :**

هناك عدة اهداف منها :

**2\_1 التحكم في المؤسسة :**

يعتبر التحكم في اهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقها و من اهم اهداف مجلس الادارة والمسؤولين التنفيذيين ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فان تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الادارة والمسؤولين .

**2\_2 حماية أصول المشروع :**

ويُقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية ونجد في هذا المجال حمايتين ، الاولى مادية ويقصد بها حماية الأصول من الاخطار التي يمكن ان تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة او تلف اذا لم تُحفظ في مخازن مهيأة خصيصا لذلك ، اما الحماية الثانية فهي الحماية المحاسبية ويُقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها الى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات .

<sup>1</sup> محمد النهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره، ص 91 . 92

## 2-3 ضمان الدقة وجودة المعلومات :

ويعتبر اهم الاهداف على الاطلاق بحيث يوفر سواءا للمؤسسة او لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة ، وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها وبالتالي فوجود اي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المؤسسة وعلى المتعاملين معها ، وهذا يؤدي الى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة .

## 2\_4 ضمان تطبيق المعلومات :

وهذا بغرض التأكد من جميع المعلومات المكتوبة وغير المكتوبة قد تم تنفيذها كما يجب ، وعليه فقبل إصدار هذه التعليمات يجب التأكد من أن التعليمات ذات هدف واضح ومناسبة وبسيطة وموجهة للمسؤولين وأشخاص محددين بعد ذلك يتم التأكد من ان التنفيذ قد تم بكل صرامة .

## 2\_5 تحسين ورفع الأداء :

وهذا ما نلاحظه من خلال التعاريف السابقة من حيث انها ركزت على عنصر الكفاءة الانتاجية للمؤسسة التي هي قدرة المؤسسة في الوصول الى الهدف الذي حددته سابقا في اطار وظيفة معينة ، اما عنصر الفعالية فهو اقل تركيز والذي يُقصد به تحقيق المؤسسة جزء من اهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية ، هذه الاهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلومات ذات جودة عالية من الكم والكيف .

## المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية :

تشمل الرقابة الداخلية عناصر لا بد من الاهتمام بها وتضمينها بعناية من طرف ادارة المؤسسة لتوفير تأكيد مناسب على مدى تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية وتمثل هذه العناصر فيما يلي<sup>1</sup>

- بيئة الرقابة .

<sup>1</sup>عطاالله احمد سويلم الحسينان مرجع سبق ذكره ،ص56

- تقييم المخاطر .
- أنشطة الرقابة .
- المعلومات والاتصال .
- المراقبة او المتابعة .

## 1\_ البيئة الرقابية :

تقوم البيئة الرقابية بالربط بين جميع مكونات النظام الرقابي الداخلي ، وتعتبر الركيزة الاساسية التي يقوم عليها اي نظام رقابي ، وتشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا ، ومن اجل فهم وتقييم بيئة الرقابة من طرف المدقق لابد من اخذه لبعض العناصر بعين الاعتبار اهمها<sup>1</sup>:

- \_ النزاهة والقيم الاخلاقية .
- \_ الالتزام بالمهام بمجدارة .
- \_ مجلس الادارة ولجنة التدقيق .
- \_ فلسفة الادارة وأسلوب التشغيل او التوظيف .
- \_ الهيكل التنظيمي .
- \_ سياساتها البشرية وطرق توزيعها للسلطات والمسؤوليات على مختلف الموظفين في المؤسسة .

## 2\_ تقييم المخاطر :

ويُقصد بذلك دراسة وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق اهداف المؤسسة ، ومن من خلال تحديد احتمال حدوثها والعمل على تخفيض حدة تأثيرها على مستويات مقبولة .

ان تقييم الادارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق للمخاطر ورغم الارتباط الوثيق بينهما ، فالإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بينما يقوم المدققين بتقييم المخاطر باتخاذ قرار

<sup>1</sup>عطاء الله سويلم الحسيان ، مرجع سبق ذكره ، ص56

بشان دليل اثبات الواجب استخدامه في عملية التدقيق وكذلك بغرض اقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

### 3\_ أنشطة الرقابة :

تتمثل أنشطة الرقابة في القواعد والإجراءات والسياسات التي توفر تأكيد معقولاً فيما يخص أهداف الرقابة الداخلية ، مثل وجود قاعدة الفصل الملائم بين المهام او المسؤوليات .

### 4\_ المعلومات والاتصال :

يقوم هذا العنصر بتقديم المعلومات الملائمة لتحقيق اهداف المؤسسة ، وتوصيلها لمختلف المستويات الادارية لها .

يتكون هذا العنصر من نظام المعلومات المحاسبي بما في ذلك من الطرق و الأساليب والإجراءات المحاسبية المتبعة في تسجيل ومعالجة وتلخيص المعلومات المحاسبية وتوصيلها الى اطراف معينة<sup>2</sup>.

### 5\_ المراقبة او المتابعة :

مهمة هذا العنصر المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية ، ومن اجل تحقيق هذا الهدف يجب ان يحصل المدقق على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وكيفية استخدامها لاتخاذ الاجراءات التصحيحية . والمراقبة هي عملية تقويم جودة اداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت ، وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوي العملاء ، ومن اجل تحقيق متابعة جيدة يجب توفر تقارير تكشف عن جوانب الخلل.

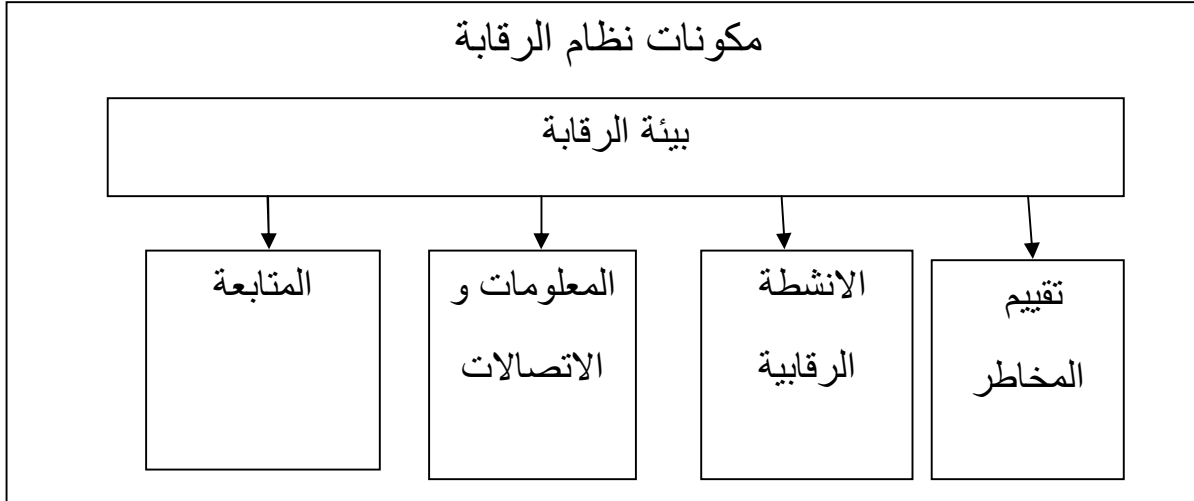
ويمكن تحليل هذه المكونات الاساسية المترابطة مع بعضها البعض في الحقيقة بالشكل التالي والذي يُظهر بيئة الرقابة كمظلة او اطار عام يُغطي جميع المكونات الاربعة الاخرى وبالتالي لا بد ان يؤثر عليها ، اي يمكن

<sup>1</sup>الفين ارينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2002، ص384

<sup>2</sup> عطاء الله احمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص51

القول انه بدون بيئة رقابية ملائمة وسليمة لتحقيق رقابة فعالة لا يمكن لجميع المكونات الاخرى للرقابة ان تحقق اي اهداف حقيقية لها وللمشروع ايضا .

### الشكل (2) : مكونات نظام الرقابة .



المصدر:فتحي السوافيري و اخرون،التجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ،دار الجامعة الجديدة،الاسكندرية.

### المطلب الثالث : خصائص الرقابة .

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي تتوفر في اي نظام رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة ومن هذه الخصائص ما يلي :<sup>1</sup>

#### 1\_ الفعالية :

يُقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور ، يقوم على اكتشاف الاخطاء والانحرافات قبل وقوعها ، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل ، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل ، من اجل تحقيق الهدف المرغوب فيه .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد فريد الصحن ، مبادئ الادارة ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 1999-2000 ، ص359  
<sup>2</sup> عمر سعيد ، مبادئ الادارة الحديثة ، مكتبة دار الثقافة ، عمان ، الطبعة الاولى ، 2003، ص137

**2\_ الموضوعية :**

لاشك ان الادارة المالية ، تتضمن الكثير من العناصر البشرية ، ولكن مسألة ما اذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي ألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية ، لان الادوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية يؤثر ذلك على الحكم على الاداء ، مما يجعله غير سليم لان التقارير المقدمة من طرف مُراجع الحسابات يجب ان تكون موضوعية ، حيادية تتضمن بياناً تلها معنى ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة<sup>1</sup> .

**3\_ الدقة :**

يجب ان يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على المعلومات ، من خلال بيانات مسجلة في الوثائق والسجلات المحاسبية وكذا المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء و الإنحرافات من اجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية<sup>2</sup> .

**4\_ المرونة:**

حتى يكون النظام الرقابي ناجحاً ، يجب ان تتوفر المرونة اي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم ، فنادراً ما تتشابه المشاكل وأسباب الإنحرافات ، مما يتطلب التصرف مناسباً للموقف المتخذ ، فإذا استجذت الظروف املت تغيرات الأهداف والخطط الموضوعية ، وعلى المدير ان تتوفر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخلاً منشأة<sup>3</sup> .

**5\_ التوقيت المناسب :**

لا بد من توفر نظام سليم لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب وعليه يجب على القائمين بمختل الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بأعداد التقارير ، عليهم ايصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئياً او كلياً ، فمثلاً اذا تعلق الأمر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على المعلومات الصحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات امر لا قيمة له اذا جاء بعد انقضاء الاجل المحدد للدخول<sup>4</sup>

<sup>1</sup> جميل احمد توفيق ، ادارة الاعمال:مدخل وظيفي ،الدار الجامعية،الاسكندرية،2000،ص414

<sup>2</sup> محمد اسماعيل بلال مبادئ الادارة:بين النظرية و التطبيق ،دار الجامعة الجديدة ،الاسكندرية،2004،ص371

<sup>3</sup> محمد قاسم الفيروني،مبادئ الادارة : النظريات و العمليات و الوظائف،دار صفاء للنشر و التوزيع،عمان،2001،ص373

<sup>4</sup> محمد فريد الصحن، مرجع سبق ذكره ،ص359

**6\_ التوفير في النفقات :**

الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من انحرافات عن الخطة ، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة او الخسائر المرتبطة به لذا يجب ان يكون مردود النظام اكبر من التكاليف ، فمثلا شراء نظام الكتروني شديد التطور من اجل عمليات الرقابة يمكن ضبطها باستعمال انظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا مادامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف <sup>1</sup>.

**7\_ الاستمرارية والملائمة :**

ونعني به إتفاق النظام المراقبي المقترح مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه ، فعندما تكون المؤسسة صغيرة يكون لها اسلوب رقابة بسيط ، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة .

**8\_ التكامل :**

يشير تكامل النظم الرقابية الى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية ، بالإضافة الى انه هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضاً تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة <sup>2</sup>.  
و بالتالي لا يمكن القول انه لا يكون اي نظام رقابة داخلية فعال الا اذا توافر توفر على مجموعة من المقومات و الخصائص التي يقوم عليها ، و التي يجب ان تواكب التطورات السريعة الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.

<sup>1</sup> محمد رفيق الطيب ،مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،ص2016  
<sup>2</sup> يحي حسين عبيد و ابراهيم طه عبد الوهاب ،اصول المراجعة،مكتبة الجلاء، المنصورة،مصر،2001،ص199



**المبحث الثالث : فعالية الرقابة الداخلية :**

عند قيام المراجع بمهمته فإن الشيء الأول الذي يتوجه اليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، وهذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة المرجوة ، وكذا معرفة التزام المؤسسة بهذه العناصر وحتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم هذا النظام استعمال مجموعة من الوسائل و الادوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها ، مع محاولة تخطي مشاكل التي يمكن الالتقاء بها اثناء عملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية او حتى بعد انتهائه منها لهذا سنتطرق من خلال هذا المبحث الى فعالية الرقابة الداخلية ووسائلها و اجراءات نظامها في ثلاث مطالب .

المطلب الاول : وسائل و مقومات الرقابة الداخلية :

## 1 \_ وسائل الرقابة الداخلية .

من خلال دراسة ما سبق لنظام الرقابة الداخلية ، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه<sup>1</sup> :

### 1-1 الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأصول إلى القرارات التي تتخذ، ومحاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمدريات التي تتكون منها المؤسسة.

وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المدريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات<sup>2</sup>.

### 1-2 الطرق و الإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال ، الإنتاج ، التسويق ، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المدريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة ، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة .

<sup>1</sup> Lionel collins ،gerard valin: audit control interne et verification· edition préparatoire·INC· canada· 1984· p 45

<sup>2</sup>Alain-d: information comptabilité audit commerce· les édition d'organisation ،paris· 1987 ،p117

**1-3 المقاييس المختلفة :**

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

\_درجة مصداقية المعلومات.

\_ مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.

\_ احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

**2\_ مقومات الرقابة الداخلية.**

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، بالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخاة منه. تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأخيرة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح لذا سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية :

**2\_1 الهيكل التنظيمي<sup>1</sup>:**

من أجل الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة ، حماية الأصول ، ضمان نوعية المعلومات ، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديرينات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم. وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة كون أن تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر الآتية :

\_ حجم المؤسسة .

\_ طبيعة المؤسسة ؛

\_ تسلسل الاختصاصات ؛

<sup>1</sup>فتحى رزق السوافيري،سمير كامل محمد،مقومات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية،دار الجامعة للنشر،2002،ص29

\_\_ تحديد المديریات ؛

\_\_تحديد المسؤولیات وتقسیم العمل ؛

\_\_البساطة والمرونة ؛

\_\_ مراعاة الاستقلالية بين المديریات التي تقوم بالعمل.

## 2\_2 نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونيا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة ،

وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن ، وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية ، يفضل أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات ، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والاستهلاكية ، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

\_\_الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات ، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها؛

\_\_تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات ؛

\_\_تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

وبغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية:

\_\_وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط ، كما توضح المسؤوليات ؛

\_\_ وجود دليل الإجراءات والسياسات المحاسبية توضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات ؛

\_\_ إعداد موازنات تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها ؛

\_\_ وجود نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي

## 2\_3 الإجراءات التفصيلية:

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى خرج إجراءات تفصيلية

لتنفيذ الواجبات على مستوى المديریات المختلفة ، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص للعمل والاحتفاظ

بالأصل ومسك السجلات ، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها ، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إذ أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

وفي الأخير نشير إلى أنه إضافة إلى ما سبق هناك مقومات أخرى لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل في :

— اختيار موظفين أكفاء ؛

— رقابة الأداء ؛

— استخدام كافة الوسائل الآلية.

### المطلب الثاني : اجراءات نظام الرقابة الداخلية .

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، لذلك وجب على هذا النظام عدة إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له ، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى ، لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية<sup>1</sup> :

#### 1\_ إجراءات تنظيمية وإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة ، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات ، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها ، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى إزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها ، واستخراج المستندات من الأصل وعدة صور ، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين ، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة ، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة المسؤول ، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية :

1. محمد التهامي طواهر. مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص45

**1\_1 تحديد الاختصاصات :**

إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية ، الاجتماعية والتكنولوجية يكون عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة ، بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات.

**2\_1 تقسيم العمل :**

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

**1\_2\_1 الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله :** إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من

شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.

**2\_2\_1 الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله :** إن هذا التقسيم في العمل يقلل من

احتمالات سرقة الأصول ، نظرا لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين ، وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر .

**3\_2\_1 الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه :** إن الفصل بين سلطة

تقرير الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعب والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

**4\_2\_1 تقسيم العمل المحاسبي :** انطلاقا من عدم إنفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها

إلى نهايتها ، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل كل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده ، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حالة وقوعها.

**5\_2\_1 توزيع المسؤوليات :** يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن

من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ ، لذلك وجب تحديد المديرية والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن

المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، لأن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها ، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال ، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص من جهة ، ومن جهة ثانية يضفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره. وفي الأخير ترى وبوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة التي بانسجامها تحقق لنا شرط كبير من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

## 2\_ إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات الحاسوبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال ، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات ، التأكد من صحة المستندات ، إجراءات مطابقة دورية ، القيام بمجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به ، إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال ، لذلك سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية<sup>1</sup>:

### 2\_1 التسجيل الفوري للعمليات :

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب ، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة ، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها ، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات الحاسوبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون:

— شطب.

— تسجيل فوق تسجيل آخر.

— لا يلغى تسجيل معين ، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات

التسجيل الصحيح.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص113-119

وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

## 2\_2 التأكد من صحة المستندات:

تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة ، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات.

\_\_البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.

\_\_ عدد الصور اللازمة ، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.

\_\_ ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.

\_\_ يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات.

إن المبادئ السابقة الذكر تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وفي هذا

الإطار لا بد أن يجمع المستند الشروط التالية:

\_\_ يجب أن يتم إعداده بدون شطب ، واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل.

\_\_ أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم.

\_\_ أن يحتوي على التاريخ.

## 2\_3 عدم إشراك موظف في مراقبة عمله :

وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بذلك ، نظراً لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي

حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها ، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ

المحاسب عن جهل للطرف والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب

فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادراً عنه ، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة

خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

## 3\_ إجراءات عامة:

يعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل

المحاسب سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكتملة لسابقتها وتتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام



الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة ، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية<sup>1</sup>:

### 3\_1 التأمين على ممتلكات المؤسسة :

تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية ، الاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستغلال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها من كل الأخطار المحتملة ، مواد كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها ، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق ، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات من أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

### 3\_2 التأمين ضد خيانة الأمانة :

في ظل تدعيم نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها ، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة ، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين من خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم ، إذ نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلاً طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية ، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين<sup>2</sup>.

### 3\_3 اعتماد رقابة مزدوجة :

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضماناً للمحافظة على النقدية ، فعند شراء مادة معينة مثلاً ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد ، الفاتورة ، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكلة لها ذلك ، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى ، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب ، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:  
\_تفادي التلاعب والسرقة.

<sup>1</sup> نفس المرجع اعلاه ، ص120-122

<sup>2</sup> محمد التهامي، مسعود الصديقي ، مرجع سابق، ص121

\_ إنشاء رقابة ذاتية.

\_ تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية

في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها.

الشكل رقم (3) : إجراءات نظام الرقابة الداخلية .



المصدر : محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 123

### المطلب الثالث : العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية .

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها الحقيقية ، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات ومثانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي ، والتي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة. لذا فحساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمامته في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره، والتي هي<sup>1</sup>:

#### 1\_ الأصناف العديدة للمؤسسة:

عرفت المؤسسة أصنافا عدة وتقسيمات وهذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات التي يزداد الاستثمار فيها ، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقوم فيه عمل الهيئة المسيرة لها ، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج في

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر ، شحاتة السيد شحاتة ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار الجامعية ، الاسكندرية ، 2005 ، ص 112

شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية للموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

## 2\_ تعدد العمليات:

تقوم المؤسسة بعدة عمليات من حيث أنها تستثمر ، تشتري ، تحول ، تنتج ، تشغل وتبيع ، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى ، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة. وهذا يظهر لنا جليا أن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.

## 3\_ توزيع السلطات والمسؤوليات:

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين ، على أن تكون هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة ، كون هذه الخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أداءها بما فيه أداء المديرية الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

## 4\_ اعتماد مراجعة اختيارية:

يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة ، كون المراجع يستند في النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم المفردات المقدمة ، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة ، في الأخير تعمم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تمثل الكل (المجتمع).

وتبعاً لما سبق ، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية ، لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعله في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار

### الخلاصة:

ظهرت الحاجة الى الرقابة الداخلية مع تطور و توسع الانشطة الاقتصادية بالإضافة الى الحاجة المتزايدة لتعرف مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعة من طرف الإدارة العليا و كذا التوجيهات المعمول بها. حيث انها تعتبر وظيفة شاملة و دورية مستقلة داخل المؤسسة ، كما انها تهدف الى اكتشاف الاخطاء و التلاعبات و تصحيحها في الوقت المناسب . كل هذه العوامل ساعدت على زيادة فعالية و كفاءة الرقابة الداخلية و ذلك من خلال تطبيق جملة من المبادئ و المعايير .

تمهيد : —————

ان عملية المراقبة في كل منشأة هي عملية مستمرة طالما ان هناك اعمال تتم ، بمعنى ان المراقبة لا تتم في نهاية فترة معينة ، وإنما هي مستمرة وملازمة للتخطيط الذي سبق التنفيذ ، والتنفيذ الذي يلي التخطيط ، ويقوم كل اداري بعملية المراقبة في حدود الخطط التي تتعلق بإدارتها، فالإدارة العليا في اي مشروع تراقب اعمال المشروع ككل ومدير والادارات يقومون بالإدارة في حدود ادارتهم ، ومع تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع زادت الحاجة الى اساليب التحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الادارية التي تكلف توفير الحماية الاصول المشروع وضمان دقة البيانات ولهذا أنشأت المراقبة والمراجعة الداخلية لمساعدة الادارة في مواجهة المتطلبات ، وقد تطورت المراقبة واختلف التطور من الصناعة الى اخرى بل من شركة الى اخرى داخل نفس الصناعة وادى التطور الى اضافة بعد جديد وهو تحسين اداء العمليات للوقوف على مد كفاءة هذا الاداء ، ومع ذلك فان هناك بعض المشروعات لا زالت تركز على المراجعة والمراقبة بمفهومها التقليدي الذي يقتصر على التحقيق التفصيلي للسجلات المحاسبية وحماية الاصول ، وعليه فان المراقبة المحاسبية تشمل جميع مجالات الانشطة لأي مؤسسة وبالأخص الانتاجية .

وعليه قد قسم هذا الفصل الى ثلاث مباحث :

— المبحث الاول : المراقبة على الاصول الثابتة .

— المبحث الثاني : المراقبة على المخزون وعملياتي الشراء والبيع .

— المبحث الثالث : المراقبة على العملية الانتاجية .

### المبحث الأول : المراقبة على الاصول الثابتة .

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب الادارية والمحاسبية ، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعية.

فنظام الرقابة الداخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات والتحكم في عملية التدقيق ، لذلك يقوم المدقق تقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث مراقبة الأصول الثابتة .

## المطلب الأول : مفهوم الأصول الثابتة .

إن الأصول الثابتة ترتبط بنوعية المشروع الذي يستخدمها ، وتشارك في أنها تتحصل عليها المؤسسة لغرض اكتساب الدخل وليس لغرض البيع العادي الذي يمارسه المشروع بصفة دورية وتظهر الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي للمنشأة المستمرة على أساس قيمتها التاريخية مطروحا منها القيمة المخصصة للنقص في هذه الأصول بسبب الإستخدام وبسبب التقادم ، ويعتبر المحاسب ان تكلفة الأصل في تاريخ الشراء لها دلالتها من حيث أنها تعتبر التقدير السليم للقيمة السوقية وأنها تمثل القياس لقيمة الخدمات التي حصلت عليها المنشأة . والاستثمارات والقيم الثابتة التي تبقى تحت تصرف المؤسسة لمدة تزيد عن السنة حيث هذه العناصر تخضع لمدة سيولة متزايدة ، أي تكون القيم المعنوية والمادية ذات أصول مدة ، حيث اذا نظرنا الى الميزانية نجدها في اعلاها ثم تليها الالات والمعدات ، ومخزون العمل ، سندات المساهمة ، كافلات مدفوعة<sup>1</sup> .

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز: بأنها تلك الاصول التي تستخدم من قبل الوحدة الاقتصادية بقصد الحصول على ايرادات وليس بقصد بيعها خلال دورة نشاط الوحدة.

الصفات المميزة للأصول الثابتة :

- 1- الغرض من اقتنائها هو استخدامها في انتاج الايراد وليس بغرض بيعها والاتجار فيها .
- 2- مساهمتها لفترة طويلة (تزيد عن سنة ) في العملية الانتاجية.
- 3- هي مجمع خدمات ومنافع اقتصادية تحصل عليها الوحدة الاقتصادية لعدة سنوات مقبلة .

## المطلب الثاني : الغرض من المراقبة على الاصول الثابتة :

ان الغرض من المراقبة على الأصول هو الحصول على اقصى كفاية من رأس المال المستثمر في هذه الأصول الثابتة التي تمثل جانبا كبيرا من إستثمارات المشروع الصناعي ، كما ان مصاريف صيانة هاته الاصول والاهلاك يكونان مفردتين كبيرتين في حسابات النتيجة كما يتعرض قياس الدخل اذا اوقف الاصل عن الاستخدام بدون محو تكلفته من السجلات ولهذا فان الخسارة التي تظهر بسبب عدم وجود مراقبة محاسبية على الاصول الثابتة من حيث الحصول عليها واستخدامها والتخلص منها قد تكون أكثر بكثير من الخسارة التي يتعرض لها أصل النقدية من الاختلاس والتلاعب .

<sup>1</sup> مهيب الساعي، وهي عمر ، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1991، ص50

أما الغرض الأساسي من مراقبة الأصول الثابتة هي تحقيق أهداف منها نذكر :

- التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالأصول الثابتة .
- التحقق من وجود وملكية الاصول الثابتة.
- التحقق من صحة تقويم الاصول الثابتة .
- التحقق من كفاية الاستهلاك عن الاصول الثابتة .
- التحقق من ارباح وخسائر بيع الاصول الثابتة .

### المطلب الثالث : اجراءات المراقبة على الاصول الثابتة<sup>1</sup> :

#### 1\_ الموازنة الرأسمالية :

تعتبر الخطة التفصيلية للإضافات والتحسينات والتجديدات المستقبلية في اصول مشروع ، اي انها تعبر عن الانفاق الرأسمالي الذي يحدث في الفترة الحالية ولكن الايراد الذي سيحققه سيستثمر لفترة طويلة ، واتخاذ القرار الاستثماري يتوقف على عامل الربح الذي سيستغله الاستثمار والمفاضلة بين الاقتراحات البديلة مع الاتجاه الى الاخذ باقتراح الذي يحقق أكبر ربح الى ان عامل الربح ليس هو العامل الوحيد عن المفاضلة بين الاستثمارات حيث الحد من الخسائر في ضل ظروف معينة قد يكون عامل المفاضلة والموازنة الرأسمالية تعتبر جانبا مهما من برامج التخطيط حيث الاضافات الرأسمالية تحتاج الى مبالغ لتمليها ، ويجب ان يُبنى التخطيط لها على اساس سليم ، لان اي خطأ في القرار يؤثر على المركز المالي للمشروع وبالتالي على المنافسة وتحقيق الربح .

ويتناول التخطيط للإضافات الرأسمالية مداه الطويل والقصير ، فالتخطيط الطويل يرتبط بالإنتاج في حصة المبيعات ، ويتحتم وضع تخطيط الاجل للإضافات الرأسمالية في تحقيق الانتاج المطلوب وتخطيط الاحتياجات النقدية والمركز المالي للمشروع وذلك لتدبير الاموال اللازمة للتمويل الخارجي ووسائل الحصول عليه .

<sup>1</sup> خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، 1999، ص89



ويُعالج التخطيط طويل الاجل الاضافات الرأسمالية ، وتوقيت هذه الاضافات والتكاليف المقدمة لهذه الخطط ويتم بعدئذ اعداد الموازنة التقديرية للإضافات الرأسمالية السنوية على ضوء النفقات الرأسمالية المتوقعة خلال العام التالي وكذلك الخطط التفصيلية وعلى هذا فان موازنة المصروفات الرأسمالية قصيرة الاجل تعتبر جزءا ثانويا من الموازنة التقديرية الرأسمالية للمدى الطويل .

## 2\_ الاشراف على شراء الاصول :

ان الاشراف على شراء الاصول او تشييبها يتطلب وجود خطة موضوعة للتكاليف المتوقعة وتوقيت الصرف وكذلك اعتماد الشراء او الانشاء والمحاسبة الفعلية للشراء ويتم هذا بمطابقة الشراء الفعلي وتكلفة الشراء مع الموازنة الرأسمالية وملاحظة اوجه الاختلاف وتفسير هذا الانحراف .

## 3\_ اجراءات استخدام الاصول :

يُقصد بالاستخدام ما يترتب على تشغيل الآلات من ربح او خسارة بسبب حجم الانتاج الفعلي الذي يختلف عن حجم الانتاج طبقا للطاقة العادية ، وعلى هذا فان كافة الآلات تتوقف على عاملين وهما عدد الساعات التي تعملها وعدد الوحدات التي تنتجها ، ومن اجل مراقبة البرنامج الانتاجي فمن الضروري احتساب الطاقة العادية لكل الآلة او لمجموعة الآلات ، والطاقة العادية هي عدد الساعات التي يتوقع ان تقوم بها الآلة بعد السماح في التوقف العادي للصيانة وعدد الوحدات التي يتوقع انتاجها في كل ساعة عادية تُحدد عدد الآلات التي سَتستخدم وعلى هذا فان كفاءة الآلة هي معدل الانتاج العادي للساعات الى الانتاج الفعلي بالساعات الفعلية ، كما ان الاستخدام الكفء للأصول يتطلب وجود برنامج صيانة متكامل خلال الفترة الانتاجية حتى لا تتعطل الاصول لأسباب طبيعية .

ويرتبط الاستخدام الكفء للأصول باحتساب معدل الاهلاك المناسب الذي يُحتسب على الاصول الثابتة بصورة مناسبة مع الاستخدام والتقدم .

## 4\_ وجود سجلات مناسبة لتسجيل الاصول تُسهل المراقبة عليها :

من ناحية القيود الحسابية فان الاصول الثابتة تسجل في الدفاتر المالية طبقا لفرعها غير انه يلزم وجود تسجيل طلب لهذه الاصول طبقا لمفرداتها فالأصل يعطي رقما متسلسلا وتفرض له بطاقة في سجل الاصول او حساب في

سجل الأصول فيه كل البيانات عن الاصل اثناء حياته الانتاجية هذا السجل يُسهل العمل في تتبع مفردات الاصل من حيث الشراء او الاحلال وبرامج الصيانة والإهلاك وغطاء التأمين ومدى كفايته وتسجيل الاستغناء عن الاصل وقيمة هذا الاستغناء .

ويمكن اجمال اجراءات المراقبة للأصول الثابتة كالتالي :

- \_ وجود نظام للاعتماد يتيح للمسؤول ان يوافق مسبقا على شراء الاصل او تشييده مع استخدام مستندات الداخلية من امر شراء او امر تشغيل مرقم بالتسلسل حتى يسهل ملاحقة هاته المستندات والاعتماد عليها .
- \_ ان شراء الاصول الثابتة يتم عن طريق ادارة المشتريات مع تحديد اجراءات الشراء والاستلام والتفتيش والسداد .
- \_ التقرير السريع الذي يُظهر ويُحلل اسباب الانحراف بين المصروف المعتمد والتكلفة الفعلية .
- \_ وجود نظام للحصر الفعلي على مُدد متفاوتة للأصول الثابتة بغرض التأكد من وجود اصل وموقعيه وحالته مع المطابقة مع سجلات الاصول الثابتة لاكتشاف الاصول التي لم تسجل او الاصول المسجلة وغير المسجلة .
- \_ وجود نظام الاصول المستغنى عنها باعتماد سابق وأوامر مسلسلة يظهر فيها سبب استغناء اعلام الادارات ذات الشأن بالنسبة لهذه الاصول كإدارة الانتاج وإدارة المخازن والحسابات ليتولى الكل في اختصاصه الاجراءات المتعلقة بالاستبعاد الاصل المستغنى عنه وتسجيله .

## المبحث الثاني : المراقبة على المخزون وعملياتي الشراء والبيع .

تأخذ الأساليب والأدوات المراقبية العديد من الأشكال ، بعضها بسيط وأساسي في المراقبة والبعض الآخر أكثر تعقيدا وتشعبيا ويعتمد بصفة خاصة على استخدام الحسابات المتقدمة في تطبيقه ، وتقيس هذه الأساليب عددا من المؤشرات التي تحكم الأداء الكلي للمنشأة وسلامة المركز المالي ومدى تمتع المنشأة بمركز مالي متميز بين منافسيها ، بينما يركز البعض الآخر على قياس كفاءة الأداء في الوظائف المختلفة للمنشأة مثل الإنتاج والتسويق والشراء والتخزين ، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق الى كل من عملية التخزين والبيع والشراء.

## المطلب الاول : المراقبة على المخزون .

## 1\_ المراقبة على صرف المخزن .

يتم صرف المخزون لغرضين وهما الانتاج عن طريق الصرف الى اقسام الانتاجية ، ومن اجل البيع عن طريق الصرف الى اقسام الارسال لغرض الارسال للعملاء ويكون الصرف من واقع مستندات تحمل موافقة هذه الادارة وهذا التركيز يفيد في تحقيق .

\_\_ مراقبة حركة المخزون وعدم الصرف الا بالكميات المطلوبة لمقابلة البرنامج الانتاجي وبالتالي مراقبة مستويات المخزون حتى لا تتحمل خطط الطلب للمخزون حتى لا تتحمل خطط الطلب للمخزون وتدفع الانتاج .

\_\_ ان تمنع طلب امدادات جديدة من المخزون لنفس البرنامج الانتاجي اذا كان الانتاج غير صالح بالمواد التي صرفت من قبل

\_\_ ان المواد السليمة والمطلوبة لجودة الانتاج هي التي تصرف الانتاج لان المراقبة على ذلك من ادارة مراقبة الانتاج.

في حالة بيع البضاعة فإنها لا تخرج من المخزن للبيع إلا اذا تحققت عملية البيع عن طريق ادارة البيع الذي طلب الشراء من العميل ، وتعد فاتورة وتدرج فيها الكميات والاصناف والسعر وشروط البيع وترسل صورة منها لإدارة المخازن وصورة خالية من الاسعار ، اذن خروج البضاعة بالكميات المصرح بها اي بخروجها من المخزن لإدارة البضاعة ومراقبة البوابة .

## 2\_ المراقبة على المخزون المصنع .

ان المواد التي تصرف من المخزن الى الانتاج تنتج وتحول الى سلع تامة او نصف مصنعة ، وطبقا لمعايير الانتاج فان كمية المواد التي تستخدم في الانتاج تكون محددة ، غير انه يضاف جانب لمقابلة الفاقد والعجز الطبيعي والتلف ويعتبر الفاقد والتالف من المواد خسارة يجب ان يحرص على المراقبة عليها ، فتحدد الادارة نسبة الفاقد او العجز المسموح به لغرض اكمال المراقبة على المواد المستخدمة ، وعند المراقبة على المواد يتطلب الامر مايلي:

\_\_ تحديد المواقع التي يظهر فيها الفاقد .

\_\_ تحديد نسبة مئوية او وحدات كمييار للفاقد .

\_\_ وجود نظام تسجيلي في صورة دورية مستنديه لتسجيل الفاقد .

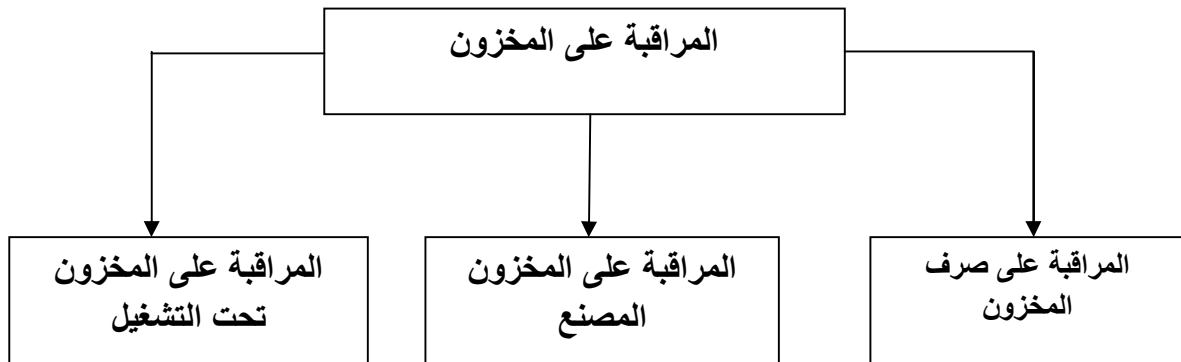
\_\_ دراسة الفاقد وتحليله على اساس المنتجات حيث يختلف طبقا لطبيعة المنتج .

### 3\_ المراقبة على المخزون تحت التشغيل .

يمثل المخزون تحت التشغيل القيمة الاجمالية للإنتاج غير التام في نهاية الفترة المحاسبية ، والقيمة الاجمالية تمثل قيمة المواد التي قام بصنعها العمل المباشر وساهمت فيه بعض المصاريف المباشرة والمصاريف الاضافية طبقا لمدى التشغيل .

ويصعب في بعض الحالات تحديد قيمة دقيقة للمخزون تحت التشغيل حيث اننا نعرف قيمة المواد وقيمة العمل المباشر في هذه المرحلة من المخزون اما الجانب من المصاريف فيصعب تحديده إلا في ظل وجود نظام سليم للتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية ، حيث ان عناصر التكلفة تحدد بأنماط محتسبة بصورة دقيقة ومستمرة في استخدامها من فترة لأخرى .

#### الشكل رقم (4):انواع المراقبة على المخزون



المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على البيانات السابقة.

## المطلب الثاني : اهداف المراقبة على المخزون .

تزداد اهمية المراقبة على المخزون نظرا لان التطور في التصنيع وتعقد العمليات الانتاجية يؤدي الى حدوث اسراف في المواد اثناء التشغيل ، الامر الذي يحتم ضرورة المراقبة والاشراف على المواد المخزنة وتهدف على المراقبة على الخزن الى تحقيق الاهداف التالية<sup>1</sup> :

\_\_ ضمان الحصول على كميات المواد المطلوبة للمصنع في الوقت المناسب بأقل الاسعار وذلك حتى نضمن استمرار الانتاج بطريقة منتظمة وبدون اعطال .

\_\_ تخزين المواد داخل المنشأة بحيث تنخفض نفقات المناولة اي المتعلقة بالاستلام او الصرف الى حد ممكن وضمان الحماية الكاملة للمواد ضد السرقة او الاهمال او التناقص لأي سبب .

\_\_ حصر المواد الراكدة وتخزينها في مناطق خاصة وبعيدة عن المواد المطلوبة بصورة اكبر .

\_\_ تخفيض الاستثمار في المخزون الى ادنى حد ممكن حيث لا يؤثر هذا مجال من احوال على استمرار الانتاج بطريقة منتظمة وبعد الاخذ بعين الاعتبار وقت التسليم ، وامكانية التخزين والاسعار المتوقعة .

كما ان المبالغة في الاحتفاظ بمستويات عالية من المخزون تحمل معها مخاطر الخسائر التي تنشأ عن انخفاض قيمة المخزون نتيجة لانخفاض الاسعار او عن التقادم والتلف، وفي نفس الوقت فان المراقبة على المخزون تعي ان المبالغة في تخفيض مستويات المخزون لما هو اقل من الحدود الواجبة تمثل اسرافا من زوايا مختلفة ، فهي ترفع تكاليف المشتريات بسبب الشراء او التعاقد مع الموردين على التصنيع بكميات قليلة ولكثرة الطلبات العاجلة ، وتزيد من تكاليف المصنع بسبب حالات التوقف او التأخير او اعادة تخطيط برامج الانتاج ، كما تزيد من تكاليف الاعمال الخاصة بالشراء او الاستلام والفحص والمناولة والمحاسبة بسبب تكرار اوامر التوريد بكميات قليلة اضافة الى ذلك فان عدم كفاية المخزون لمقابلة الاحتياجات لا بد وان يؤدي الى ضياع فرص البيع والى اضعاف علاقات التعامل مع العملاء نتيجة لعدم القدرة على الوفاء بالتسليم في المواعيد المتفق عليها<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> هيثم الزعبي ومحمد عدوان ، ادارة الموارد مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع ، الاردن، 2000، ص65  
<sup>2</sup> عيسى بن حسين الأنصاري ،سعد بن عبد العزيز العثمان،الحقيبة التدريبية لادارة المخزون، برنامج مدرسة الامير محمد فهد بن عبد العزيز لتأهيل وتوظيف الشباب السعودي، 2008

## المطلب الثالث : المراقبة على عملية الشراء والبيع .

### 1\_ المراقبة على عملية الشراء .

يعتبر الشراء من الأنشطة الهامة لأي مشروع سواء كان صناعيا او تجاريا او خدميا ، ويتم الشراء من خلال ادارة خاصة للشراء ، ولها رئيس مسؤول عن عمليات الشراء وتنفيذ سياسة المشروع طبقا لموازنة المشتريات ، وتتم عملية الشراء عن طريق طلب البضاعة للشراء واستلام البضاعة<sup>1</sup> .

### 1\_1 طلب البضاعة للشراء .

يكشف الحاجة للشراء امين المخزن او رؤساء الاقسام الانتاجية، فأمين المخزن يستطيع ان يتبين حاجة المنشأة من الصنف المعين طبقا لرصيد الصنف وقربه من الحد الادنى ، وإذا قامت ادارة مراقبة الانتاج بدراسة طلب التوريد وتاكدت من الحاجة اليه اعتمد طلب التوريد الذي يرسل الى ادارة المشتريات بفحص طلبات التوريد الوارد اليها وتقرر الطريقة التي تم بها الشراء طبقا للوائح الداخلية ، ويتم اختيار المورد المناسب .

وعندما يقبل توريد البضاعة وذلك بعد دراسة السوق ومعرفة بدائله يقوم قسم المشتريات بفحص طلبات التوريد البضاعة وذلك بعد دراسة السوق ومعرفة بدائله يقوم قسم المشتريات باعداد طلب شراء من خمسة نسخ ويرسل الاصل الى المورد ، وترسل نسخة الى قسم المخازن حيث يتم التحقق من صحة السعر وبيانات العناصر المطلوب شرائها، ويتم ارسال نسخة الى اقسام حسابات المدفوعات واستلام البضاعة ، لتحفظ في الملف ولتوضيح انه قد تم شراء البضاعة ، ويتم ارسال نسختين من طلب الشراء الى المورد الذي يعيد ارسال نسخة منها الى قسم المشتريات لتوضيح انه قد تم العلم بمحتوى الطلبية ، ويقوم المورد بشحن البضاعة ومعها صورة الفاتورة والتي يستلمها قسم الاستقبال حيث يتم فحص وعد البضاعة ثم يعد تقرير استلام من ثلاث نسخ .

### 1\_2 استلام البضاعة .

تقوم مراقبة البوابة بإدخال البضاعة عند وصولها من واقع مواصفاتها الظاهرة وعدد الطرود والتثبيت من سجل البوابة بعد مقارنة البيانات بإشعار الارسال الذي يحمله وكيل الشحن ، وتتولى الادارة تسجيل تحركات البضاعة

<sup>1</sup> هيثم الزعبي ، محمد عدوان ، مرجع سبق ذكره، ص102

من وقت دخولها من البوابة ، ويطبق هذا على كل تحركات البضاعة سواء كانت آلات او معدات او ادوات او سلع تامة ، وتصل البضاعة ومعها الاشعار الخاص بها والمرسل من المورد ويتحقق من البضاعة مع امر الشراء المحفوظ صورته لديه من حيث تفاصيل الكميات المطلوبة والمستلمة ويفحص قسم الفحص البضاعة الواردة من الناحية الفنية ويعمل محضر فحص لإثبات البضاعة ومطابقتها لأمر الشراء فإذا تطابقه البضاعة المستلمة مع تلك طلبت فيعد محضر استلام يسجل فيه تاريخ وصول البضاعة واسم المورد وتفاصيل البضاعة ورقمها ورقم الشراء والكمية المطلوبة والكمية المستلمة والكميات غير المطابقة .

## 2\_ المراقبة على عملية البيع<sup>1</sup>.

تتناول مراقبة المبيعات تحليل ودراسة المبيعات الفعلية طبقا للسياسات والطرق التي اتبعت لتحقيق حجم المبيعات المخطط لها وبنفقة مناسبة .

وتتم المراقبة على المبيعات عن طريق التقارير التحليلية لنشاط المبيعات والتي قد تظهر التباعد عن الاهداف التي حددت في موازنة المبيعات ولهذا فان متابعة الاداء الفعلي للبيع مع ارقام موازنة المبيعات امر ضروري لتحقيق مراقبة الناتج من البيع ، ويعرض تحليل المبيعات في صورة كمية او قيمه او كليهما متناولا الاتي :

\_\_ السلعة نوعها ، المنتج الوانه واحجامه وسلسلة سعره وجودته .

\_\_ الناحية الجغرافية المدن المحافظات والبلدان .....

\_\_ طرق البيع بالبريد او بالتجوال او بالأمانة او سلسلة محلات.

\_\_ العميل محلي او اجنبي ، خاص او عام .....

\_\_ شروط البيع لأجل ، تقسيط نقدي ، امانة .....

\_\_ نوع المشروع ، الفروع، اقسام .....

وتتناول المراقبة على المبيعات ايضا خروج السلع المباعة من الخزن ، ولا تخرج البضاعة من المخزن للبيع إلا اذا تحققت عملية البيع عن طريق ادارة البيع الذي طلب الشراء من العميل وتؤكد من وجود الاعتماد بالبيع الائتماني

<sup>1</sup>محمد راشد العزيز ، ادارة الشراء والتخزين ، دار زهران للنشر ، عمان الاردن ، 1997 ، ص97



من وجود السلع المطلوبة وسعر البيع وبذلك تعد فاتورة وتدرج فيها الكميات والاصناف والسلع والشروط الخاصة بالبيع وتراجع كل فاتورة بتفصيلها وعملياتها الحسابية ، وترسل صورة لإدارة المخازن ولإدارة الحسابات والتكاليف وصورة خالية من الاسعار واذن خروج البضاعة بالكميات المصرح بخروجها من الخزن لإدارة البضاعة الخارجة ومراقبة البوابة .

وبناء على فاتورة البيع واذن خروج البضاعة تعد المخازن تمهيدا لإرسالها الى ادارة البضاعة الخارجة ، وعند خروج البضاعة يسجل قيد على بطاقة الصنف يظهر التاريخ والكمية الخارجة والرصيد وتعد ملخصات للبضاعة الخارجة على اساس كمية وقيمة كل نوع ودليله الرقمي وتستخدم وتعد الملخصات للمقارنة مع قوائم المخزون وحسابات المخازن .

### المبحث الثالث : المراقبة على العملية الانتاجية .

تقوم مراقبة الانتاج بصفة عامة بأعمال تخطيطية وتنظيمية وتنسيقية للجهود الانتاجية التي تخص مباشرة تشغيل وصناعة السلعة بحيث يكون هدفها هو ان يتم الانتاج بالكمية المحددة والوقت المناسب والجودة المطلوبة ، وتخضع المنتجات المصنعة جميعا للمواصفات ينبغي ان يتم انتاجها وذلك حسب مقاييس ومعايير ونسب تقررها مواصفات صنف كل مادة منتجة ، وتحقق هذا من خلال مراقبة العملية الانتاجية من بدايتها الى غاية نهايتها ، وتهدف المراقبة على العملية الانتاجية الى تحقيق ما يلي :

- \_\_ تقدم المراقبة على العملية الانتاجية في حال اذا ما كان الانتاج الذي تيم انتاجه مطابقا للمواصفات ام لا .
- \_\_ باكتشاف اي تغير في العملية الانتاجية والذي من شأنه ان يجعل الانتاج القادم غير مطابق للمواصفات .

**المطلب الاول : مراقبة العملية الانتاجية .**

ليس بكاف اعداد وترتيب العمليات وتهيئة عوامل انتاجها ، بل يجب ايضا مراقبة التشغيل وتببع سلسلته ويتم تحقيق هذا الغرض باستخدام ما يلي<sup>1</sup> :

\_\_ بطاقات ودفاتر تسجيل خطوات العمل حتى يسهل تتبعها ومراقبتها .

\_\_ رسوم بيانات لعرض النتائج التي يحصل عليها .

\_\_ مساعدون للمنسق لتتبع الاوامر في الاقسام المختلفة .

**1\_ البطاقات والسجلات :**

اثناء مراقبة التشغيل يجب ان تسجل كل خطوة من خطوات العمل ، ويتم التسجيل اما في سجلات او في البطاقات فمثلا ان تحظر جميع اوامر التشغيل الصادرة وتقيدها في سجل خاص وهو سجل اوامر التشغيل ويبين فيه رقم الانتاج او التشغيل ورقم بطاقة الشغل ورقم الجزء والكمية ومواصفات الامر ولحصر حركة التشغيل العناصر او الاجزاء المختلفة لمسك سجل خاص يسمى سجل الاجزاء تحت التشغيل والكميات التامة والكميات التالفة وعندما يتم صنع الاجزاء تُرسل لفحصها فإذا ما وافق عليها يتم ارسالها الى مخزن الاجزاء والعناصر حيث يقوم امين المخزن بقيدها في سجل المخازن كما يقيد في بطاقة الجزء التامة ، اما اذا رفض الفاحص الموافقة على بعض الاجزاء فتحصر ضمن كمية الاجزاء التالفة ويُستثنى تشغيل كميات اخرى بدل منها وتسجل في سجل خاص وهو سجل العمل التالف .

**2\_ الرسوم البيانية :**

ان اثبات البيانات والأرقام في السجلات والبطاقات ليس في حد ذاته غاية بل هو وسيلة لتسجيل المعلومات وحصرها تمهيدا لعرضها وإظهارها في شكل او بآخر يسهل معه تتبعها والاستفادة منها غير ان استعراض الارقام في شكل جداول او قوائم لا يسهل الدراسة والمقارنة مثلما تعرض في شكل رسوم بيانية اذ تعطي صورة سريعة واضحة ، والبيانات التي تسجلها ادارة التنسيق عن خطوات لتشغيل على عرضها في شكل رسوم بيانية بطرق مختلفة عنها .

<sup>1</sup> وجيه عبد الرسول العلي ، الانتاجية : مفهومها وقياسا والعوامل المؤثرة فيها ، دار الطليعة للنشر ، بيروت ، 1983 ص 124

### 3\_ طريقة العمدة الرأسية :

وطريقة المنحنيات البيانية والطريقة الخيرة هي افضل الطرق اذ يمكن قياس كميات الانتاج المنتظرة والكميات الفعلية على اساس الزمن وتستعمل هذه الطريقة بأشكال عديدة .

#### المطلب الثاني : طرق مراقبة العملية الانتاجية .

##### 1\_ التفتيش لمتابعة التقدم في الانتاج .

لا نقصد هنا بالربحية على جودة الانتاج اي التأكد من ان جودة الانتاج متفقة مع معايير موضوعية ومواصفات بل لقصد المراقبة على الانتاج ومتابعة التقدم فيه اي تنفيذ متابعة الاوامر المباشرة في الورش واجراء مقارنات بين تقدم الاعمال الفعلية وبين الخطة التفصيلية الموضوعية بغية اتخاذ الاجراء المناسب في الخطة ومع المنفذين وتتم المقارنة من حيث الكمية ومن حيث الوقت ، كما يقوم قسم التكاليف بمقارنة التكلفة الفعلية للسلعة في مراحل الانتاج مع التكلفة التقديرية في تلك المرحلة وبالتالي مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج التقديرية ، كما يقوم قسم المراقبة بتسجيل النتائج الفعلية التي يحصل عليها من عمليات الانتاج بجانب نظائرها التقديرية حتى تسهل المقارنة وان نلاحظ اختلالا حتى يسهل الرجوع اليه عند مناقشة تلك الكميات النتيجة او ازمائها مع معايير كمية والزمنية الموضوعية في جدول تقدير بذلك لرفعه الى ادار المراقبة على الانتاج<sup>1</sup>.

##### 2\_ المراقبة على العملية الانتاجية احصائيا .

يمكن هذا الاسلوب من الرقابة على العملية الانتاجية ذاتها حيث ان الفحص يتم اثناء العملية الانتاجية ، فيمكن فحص اداء عامل معين العمل او فحص جودة الوحدات النتيجة بواسطة الة معينة او مركز انتاجي وذلك اثناء الاداء الفعلي ويكون ذلك عادة عن طريق اخذ عينات على فترات زمنية بشكل دوري ووضعها على خرائط المراقبة للتأكد من انها حدود مقاييس الجودة المسموح بها فإذا كانت في حدود هذه المقاييس اعتبرت العملية الانتاجية منضبطة ، وبفضل استخدام هذا الاسلوب في الحالات التالية<sup>2</sup> :

<sup>1</sup> www.startimes.com

<sup>2</sup> وجيه عيد الرسول العلي ، مرجع سبق ذكره ، 150

\_\_ عندما تكون تكلفة فحص الوحدة منخفضة .

\_\_ عندما تكون الاثار المترتبة على قبول وحدات معينة اثار مرتفعة من حيث التكلفة ومن حيث الشهرة لدى المستهلك .

\_\_ اذا كان تعديل ايقاف وفحص اعادة تشغيل العملية الانتاجية احصائيا هو درجة الاستقرار الاحصائي الموجود في التغيير في بعض المقاييس ممكن ارجاعه الى نوعين :

\_\_ تغيير عشوائي وله تأثير محدود .

\_\_ تغيير له اسباب يمكن معرفتها وهو نوع من التغيير الذي يمكن ارجاعه الى اسباب متعددة يمكن اكتشافها وعلاجها مثل تغير في الالة مع مرور الوقت لحاجتها الى صيانة او تغيير نوع الزيت .

### 3\_ خرائط جودة العملية الانتاجية احصائيا

3\_1 خرائط قياس المتغيرات ويقوم على عملية قياس فعلية لأحد الخصائص الاساسية للمنتج وذلك بقياس الوزن والطول ودرجة الصلابة وهناك خريطة المتوسطات التي تهتم بقياس المتوسط الحسابي لبيانات العينة وهناك خريطة المدى والتي تهتم بقياس درجة التشتت في شكل الفرق بين القيمة العلى والأقل .

3\_2 خرائط قياس الخصائص وهي انواع من الخرائط التي تقوم على عملية قياس عامة لمدى مطابقة الوحدة المنتجة للمواصفات دون تسجيل للمتوسطات وان يتم تسجيل القراءات فيتم تحديد ماذا كانت الوحدة معيبة او غير معيبة وذلك يتم على قياس فعلي واختيار معين ولكن لا يهتم في مثل هذه الحال بالرقم المطبق الناتج من عملية القياس وتعرف هاته المجموعة بمجموعة القياس على اساس النسبة المئوية وأكثرها شيوعا خريطة النسب المعيبة وهي تهتم بقيا النسبة المئوية للوحدات المعيبة في العينة وخريطة عدد المعيب وهي تهتم بعدد الوحدات غير المطابقة للمواصفات في العينة .

## المطلب الثالث : اهداف مراقبة العملية الانتاجية :

\_\_ انتاج السلعة بأقل تكلفة ممكنة وتحقيق ذلك بتحقيق الوقت الضائع من جانب العمال او الالات الى ادنى حد ممكن ، تقليل تكاليف التخزين عن طريق الاحتفاظ بأدنى حد ممكن من المخزونات ، استخدام الالات بأحسن شكل ممكن وذل باستغلال كل آلة في أكثر من غرض .

\_\_ انتاج السلع بالجودة المطلوبة .

\_\_ انهاء السلع بالكمية المطلوبة .

\_\_ مقابلة مواعيد التسليم المتفق عليها بالخطط الموضوعية .

\_\_ معرفة الانتاج الذي تم انتاجه مطابق للمواصفات ام لا ، اي هناك كفاءة كاملة في استغلال الموارد او ان العلاقة المثلى بين المنتج والمستخدم قد تحققت ، ويقال الحالة ان الاداء كفاء ولكن ليس فعالا ومن ناحية اخرى فانه قد يتم تنفيذ اهداف الانتاج ولكن التشغيل يتم اسرافا في الموارد والعمالة وهنا نجد ان الاداء فعال وليس كفاء .

وكل ما سبق ممكن اختصاره في عبارتين عن القياس ومراقبة الاداء .

\_\_ هل مستوى الادارة فعال ؟

\_\_ هل الادارة او المدير المعين كفاء ؟

فالأول يختص بتحقيق اهداف الانتاج والربح وأما الثاني فانه يختص بالعلاقة المثلى بين عناصر المدخلات والمخرجات اي بعبارة اخرى فانه في ضل حجم معين من النشاط او الدخل .

## خلاصة :

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم على المؤسسة أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعا , كما تعددت الأطراف المتعاملة, مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق

**تمهيد:**

تحدثنا في الدراسة النظرية عن الرقابة الداخلية و الانشطة الاقتصادية ، ففي هذا الفصل الجانب النظري على الجانب التطبيقي و ذلك بدراسة الميدانية في مؤسسة UAB ( وحدة تغذية الانعام ) بولاية مستغانم، بحيث سنتطرق الى التعرف على الجانب التاريخي للمؤسسة و الحالي لها ، وتحديد دور الرقابة الداخلية في تحسين المردودية بحيث سنقسم هذا الفصل الى ثلاث مباحث كما يلي :

**المبحث الأول : عموميات حول مؤسسة UAB .**

**المبحث الثاني : تقييم نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة وحدة تغذية الانعام .**

**المبحث الثالث : مراقبة حسابات وحدة تغذية الانعام .**



## المبحث الأول عموميات حول المؤسسة .

بناء على الوثائق معتمدة سيتم التعرف على مؤسسة U.A.B وكيفية تطورها و ستعرف على مختلف جوانبها التاريخية و الاستراتيجية وكذا مختلف مبيعاتها .

## المطلب الأول : الجانب التاريخي لوحدة اغذية الانعام .

تعتبر وحدة اغذية الانعام "U.A.B" من بين الوحدات الاثنى والثلاثون الموزعة عبر الوطن ، والى ورثت من العهد الاستعماري.

تم تأسيس الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية وأمت من طرف الديوان القومي لأغذية الانعام بتاريخ 4 أفريل 1969 ، وهذا تحت اشرف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية نشاطها انتاج اغذية الانعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة ، كان عدد عمالها 65 عامل بينما قدر متوسط انتاجها بحوالي 3 طن /سا وذلك عن طريق فوجين متناوبين وحيث الفترة الممتدة ما بين 77/76 اعيدت هيكله الوحدة بغية رفع قدرتها الانتاجية والتي وصلت الى 10 طن / سا ، وكانت عملية مراجعة التجهيزات المتكفل بأعبائها وتحقيقها الاسباني " مارينو قوبي " وهذا لأجل توسيعها وإقامة نظام انتاجي للشحن " VRAC " جانب عدد مطامير " SILOS " المواد الغذائية التي شرعت في تشييدها يوم 15 أفريل 1984.

ولقد شهدت سنة 1986 عملية اعادة هيكلت الوحدة ، والتي سمحت برفع مستواها حيث ارتفع عدد المطامير الى 21 مطمورة ، ووصلت القدرة الانتاجية الى 15 طن / سا .

كما تم انشاء مخازن استقبال وحفظ المواد الاولية مع تزويد الوحدة بميزان آلات ومعدات اخرى وضعت من اجل تدعيم ورفع مستوى الانتاج .

والى غاية 1-1-1998 كانت الوحدة تابعة للشركة الام " ONAB " المتواجدة بالعاصمة لكن بعد هذا التاريخ تخلت هذه الشركة عن الوحدات الانتاجية والتوزيعية وبقيت تتكفل بوحدات التمويل فقط الموجودة في وهران ، الجزائر ، سكيكدة ، عنابة حيث تم الاتفاق بين الديوان القومي لأغذية الانعام " ONAB " مع الديوان الجهوي لتربية الدواجن " ORAVIO " ، وتشكيل ما سمي مجموعة تربية الدواجن الغرب " GAO "

" والتي مقرها في مستغانم ، حيث أصبحت هاته الوحدة تحت سلطة هذه المجموعة ، ونفس الشيء مع الوحدات الانتاجية الموجودة في وسط وشرق البلاد .

انشأت بتاريخ 1998/01/09 برأس مال قدره 7000.000.000 دج وارتفع الى ما يعادل

2.703.000.000 دج متواجد بمستغانم وتشغل حاليا 80 عامل

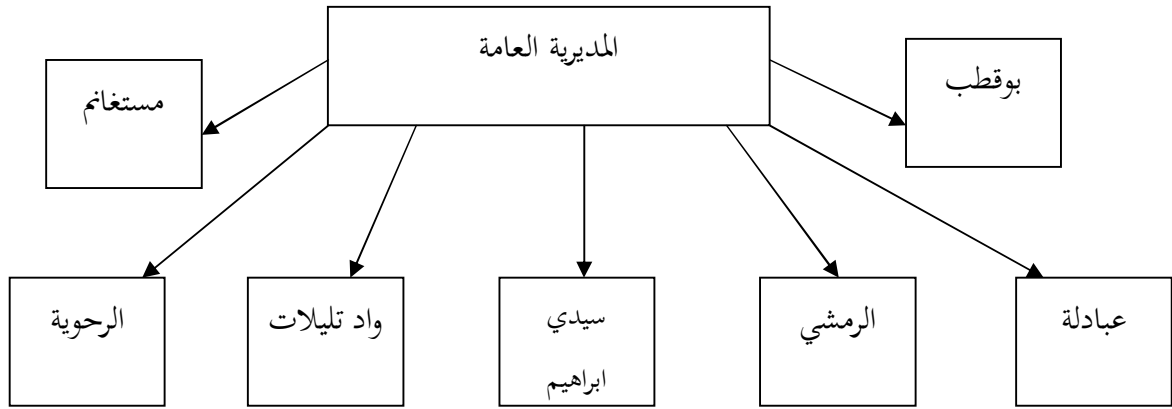
- تبعية الوحدة للمؤسسة الأم :

إن الوحدة الانتاجية محل الدراسة يقتصر عملها على الانتاج و البيع اما مديريتها فهي المتواجدة بصلامندر بولاية مستغانم التي تعتبر السلطة ORAVIO تابعة للمؤسسة الأم الوصية المشرفة عليها لأنها مسؤولة عن السير الحسن لنشاط الوحدة و معالجة اي حالة طوارئ وتتحمل نتيجة السنة ( في حالة خسارة الضرائب و الرسوم) ، ذلك لأنها تصدر الأوامر للوحدة فيما يخص انتاج منتج معين او تغيير مع تحكها في الاسعار .

- علاقة لوحدة بالوحدات النظرية :

إن الوحدة تنتمي الى ناحية الغرب و التي تضم سبعة وحدات جهوية فرعية لتغذية الأنعام حيث توجد في كل من وهران - مستغانم - تلمسان - سيدي بلعباس - تيارت - بشار - البيض . وبحكم هذا الارتباط فإنها EURL وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات تتعامل مع الوحدات على اساس التبادل المشترك بالمواد الاولية لسد احتياجاتها الضرورية .

الشكل رقم(5): الوحدات لتابعة لمجمع الغرب GAO



المصدر : من وثائق المؤسسة

\_ نشاط المؤسسة :

يتميز نشاط الوحدة بالطابع الصناعي التجاري لأغذية الأنعام بمختلف أنواعها و تعتمد في عملية الإنتاج على عدة مواد أولية و من المواد المستعملة من الخارج أهمها :

كندا	←	MAIS
امريكا	←	SOJA
ERAD	←	ISSUE
ENAMARBRE	←	CALCAIRE
ONAB	←	CMV
تونس	←	PHOSPHATE

المطلب الثاني : الجانب التنظيمي لوحدة تغذية الانعام .

تسهر الوحدة على تنفيذ مصطلحتين مهمتين هما مصلحة البيع و مصلحة الإنتاج ففي هذه الأخيرة يتم تطبيق برنامج الإنتاج الذي يتضمن تحويل المواد الى منتجات (اغذية النعام) اما المصلحة الاولى فمن خلالها يتم ضمان السير الحسن للمنتجات و توزيعها على عملائها من الزبائن ، مؤسسات عمومية ، تعاونيات ، خواص .

**1\_ تعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة .**

هو مخطط يقدم بواسطته وثيقة مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح و هو احسن وسيلة لإعلام الداخلي لأنه يوضح وضعية كل عامل في المؤسسة و يبين ايضا معظم المهام المؤدات من طرف مختلف المصالح و الاشخاص ، وعلى جانب هذا يمكن القول لأنه يلعب دورا هاما في تحسين الجو الاجتماعي في المؤسسة ذلك انه يتميز بالبساطة و السهولة و سرعة التنفيذ .

**2\_ تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة .**

من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لوحدة مستغانم ، يتضح ان هذا الهيكل وضع وفق التقسيم حسب الوظائف كما يتضح وجود نوع من التنسيق بين مختلف الاقسام .

ان حجم هذه الوحدة من النوع المتوسط حيث يبلغ عدد عمالها 154 عامل موزعين حسب اعمالها وذلك يظهره الجدول التالي :

**جدول رقم ( 1 ) : عدد العمال الموزعين حسب مهامهم**

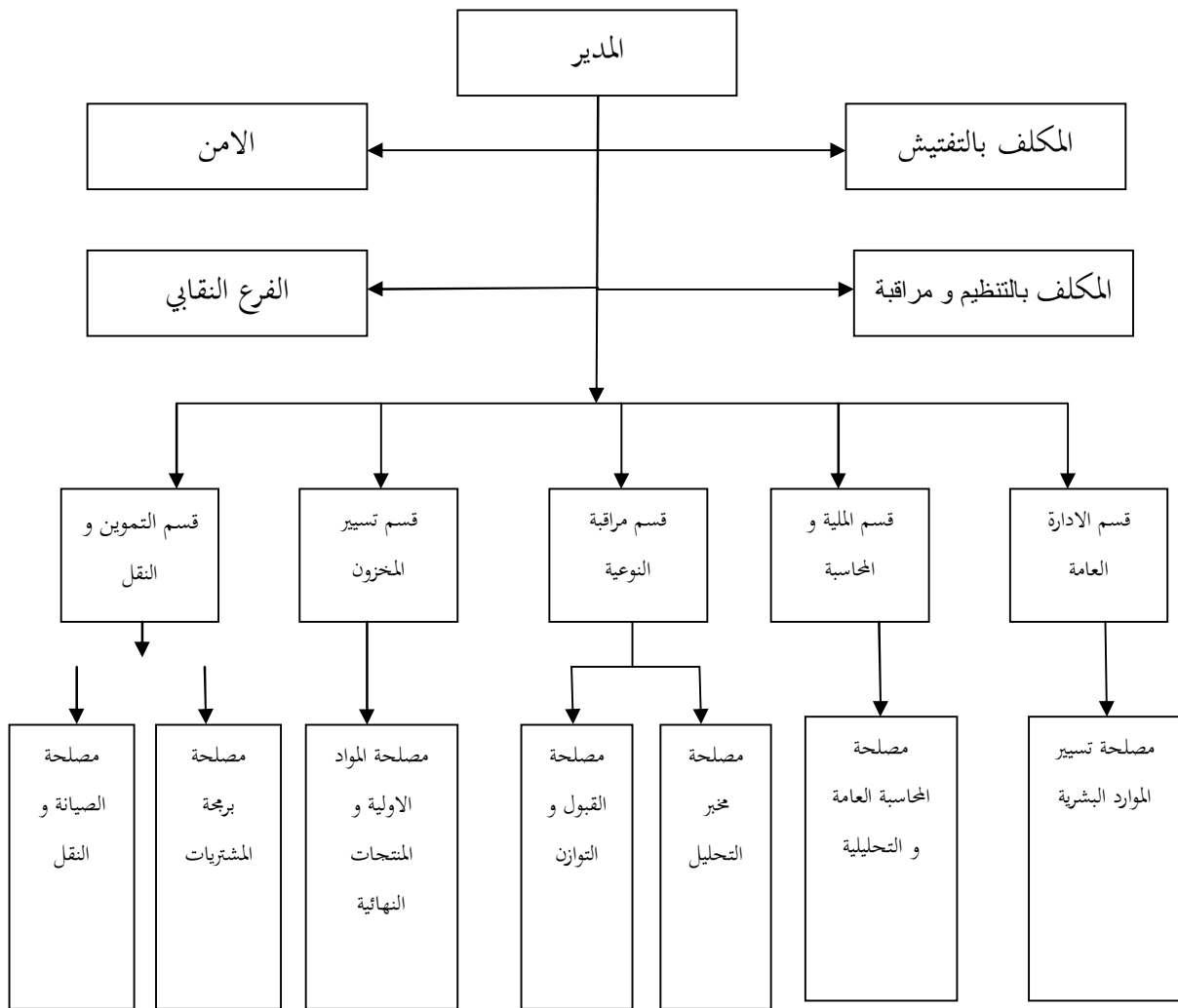
البيان	عدد العمال	%
الإدارة	88	57
الأمن	25	16
عمال الإنتاج	41	27
المجموع	154	100

المصدر : وثائق المؤسسة .

التعليق :

نلاحظ أن الأغلبية المقدرة ب 57% من عمال هذه الوحدة يمثلون الإدارة ، كما أن 16% يمثلون الأمن ، في حين ان عمال الإنتاج نسبتهم 27% فقط . يمكن ملاحظة أن نسبة عمال الإنتاج تعتبر قليلة ما دامت هذه الوحدة هي إنتاجية .

الشكل رقم (06) : الهيكل التنظيمي للوحدة .



المصدر : وثائق خاصة بالمؤسسة .

المطلب الثالث : الجانب الإستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام .

### 1\_ عدد المنتوجات :

- هذه الوحدة تنتج ثلاث أنواع من الأغذية الموجهة للأنعام :
- النوع الأول موجه للدجاج المنتج للبيض ponte.
  - النوع الثاني موجه للدجاج الذي يستهلك chair
  - النوع الثالث موجه الى المواشي bauvin

### 2\_ نوعية المنتج :

استثناءا الى التصريحات مسؤولي الوحدة فإن منتوجهم يتميز بجولة عالية مقارنة بمنتوج القطاع الخاص ، و هذا نتيجة للنوعية الجيدة للمواد الاولية المستوردة من الخارج و كذا احترام المقاييس العلمية في تركيبة المنتج .

### 3\_ طبيعة الزبائن و ابعاد السوق :

الزبائن متعددون وهم التعاونيات و المربين الخواص وكذا المؤسسات العمومية مثل ORAVIO . كما تنشط الوحدة في السوق الجهوي و حصتها تتزايد نسبيا .

### 4\_ طبيعة الموردين :

وهم مؤسسات عمومية وطنية اهمها :

— وحدة الميناء و التي خصصها ONAB لشراء السلع و المواد الاولية (الذرى،الصوغة) من الخارج و استقبالتها و توزيعها على الوحدات ، وتتمركز هذه في منطقة وهران .

— مركب الادوية C.M.V بتليلات مهمتها صنع الفيتامينات التي تدخل في تركيب الاغذية .

— المؤسسة الوطنية للرخام ENOF

— المؤسسة الوطنية للورق المقوى ENAPAL

— المطبعة ( البطاقات) ETIQUETTE

### 5\_ نوعية طرق البيع :

البيع يتم بطريقة مباشرة حسب الطلبية .

**6\_ نوعية التصنيع :**

هي تدخل الصناعات الغذائية (الصناعات الخفيفة ) وعملية الانتاج تقوم على عملية التمويل و الانتاج على الطلبات .

**7\_ حجم الانتاج : الوحدة المتوسطة الحجم .**

**8\_ المنافسة :** يوجد منافسين المتمثلين في المربين الخواص الذين ينتجون اغذية انعامهم بأنفسهم ويبيعون الفائض.

**الجدول رقم (2): توزيع وحدات تغذية الانعام بالغرب حسب الولايات .**

الولايات	وحدات تغذية الانعام بالغرب
مستغانم	وحدة مستغانم
مستغانم	وحدة بن يحيى
وهران	وحدة واد تليلات
تلمسان	وحدة الرمشي
تيارت	وحدة الرحوية
البيض	وحدة بوقطاب
بشار	وحدة عبادلة
سيدي بلعباس	وحدة سيدي ابراهيم

المصدر : وثائق المؤسسة.

**المبحث الثاني: تقييم نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة .**

سيتم اعطاء اهداف المؤسسة و كيفية سير عملية الشراء و البيع فيها.

**المطلب الأول : اهداف و مبيعات وحدة تغذية الأنعام .**

وضعت المؤسسة خطة تعمل عليها و منها تحقق عدة اهداف و قم اعمال جيد.

**1\_ أهداف المؤسسة : وتتمثل فيما يلي :**

\_\_ التنسيق الداخلي لكفاءات و خبرات المتواجدة عبر كافة المجالات خاصة منها نوعية المنتجات و تحسين

القدرات التقنية و الاقتصادية لتمكين خلق ظروف تمنح التقدم في المنافسة .

\_\_ الاستثمار في ميادين هامشية للفرع مثال البيع بالتجزئة عبر شبكة من النقاط البيع و تنمية تربية دجاج اللحم

و التموين في إطار علاقة الشراكة .

\_\_ تطوير و تحسين منتجات التغذية الحيوانية لا سيما الاغذية المحببة و منتجات اخرى وذلك بعصرنة مصانع

الانتاج.

\_\_ و اخيرا تبحث عن الشراكة و هذه الاستراتيجية ترمي في الاخير الى جعل منتجات المجمع في المستوى

المقاييس الدولية مع اسعار مطابقة للمعايير سارية كما تهدف الى ترشيد ايجابي للجهد الاقتصادي المتوفر لدى

المجمع و فروعه .

**2\_ مبيعات وحدة تغذية الانعام :**

لدى وحدة تغذية النعام اصناف مختلفة لمبيعاتها حسب حاجة كل نوع من الحيوانات و حسب رغبة فلاح في

المنتج الذي يرغب ان تنتجه النعام التي يملكها ، وسندكر في هذا الفرع مختلف هذه الانواع كما يلي :

**1\_2 اغذية الدجاج الموجه يصبح لحوم بيضاء chair :**

و هذا الدجاج موجه للاستهلاك مباشرة ، بمعنى انه نخصص مباشرة مجموعة من الدجاج ليصبح لحوما بيضاء

فيمر هذا الدجاج من مرحلة الكتكوت الى ان يصل الى مرحلة الدجاج الموجه للاستهلاك بنوع من التغذية الخاصة

بهذا النوع الذي نرغب في الحصول عله و المتمثلة فيما يلي :

\_\_ تغذية البداية demarrage و التي تكون في المرحلة الاولى من عمر الكتكوت .

\_\_ تغذية النمو croissance و تكون من مرحلة الكتكوت الى ان يصبح في مرحلة الدجاج .



تغذية 1 finition 2- finition و هي تغذية خاصة بهذا الدجاج البالغ لكن من اجل ان يوجه للاستهلاك يجب اولا التخلص من الشحوم التي يحتوي عليها جسم الدجاج و هذه التغذية تساعد على حرق تلك الشحوم و بهذا يصبح الدجاج بعد تناوله لهذه التغذية لفترة معينة جاهزا ليوجه للاستهلاك كالحوم بيضاء.

## 2\_2 اغذية الدجاج البيوض pont :

وهنا ايضا نستطيع التحكم في المنتج الذي نرغب به ، بمعنى نستطيع بتغذية خاصة تعطى لهذا الدجاج كي ينتج البيض لكن حسب ما نرغب به اما بيض موجه للاستهلاك او بيض ملقح ليصبح كتاكيث ، ومن اجل الحصول على ما ذكرناه علينا اتباع التغذية التالية و طبعا يكون هذا النوع من الدجاج قد مر على مرحلة تغذي البداية في الاسبوعين الاولين demarrage :

تغذية 1 pfp و تكون من الاسبوع الثاني يعني بداية مرحلة النمو الى غاية الاسبوع الثامن

تغذية 2 pfp و تكون من الاسبوع الثامن الى غاية الاسبوع الثامن عشر

تغذية الدجاج التي ينتج بيض موجه للاستهلاك pondeuse و هو عبارة عن غذاء خاص يتحكم في انتاج

هذا الدجاج لينتج بيض عقيم غير ملقح و هذا من اجل البيض الموجه للاستهلاك

تغذية الدجاج المنتج للبيض كتاكيث بعد فترة و يسمى pont repro وبهذا نحصل على بيض ملقح

للحصول على كتاكيث اما تباع مثلما هي او تخضع لإحدى المرحلتين 1 او 2 التي سبق ذكرها .

## 3\_2 تغذي البقر s/t ruminant :

و تنقسم هي الاخرى الى قسمين كما يلي :

تغذية bovin و هو غذاء خاص بالبقرة الحلوب يساعدها في الانتاج الحليب و لا يجوز للثور التناول من نفس

غذاءها لان كل نوع له غذاء يتوافق حسب حاجاته وطبيعة الحيوان بنفسه و ما نرغب في الحصول عليه من منتج

كما سلف و ان ذكرنا .

تغذية ovin و هنا يوجه هذا النوع من الغذاء الى الثور و الخروف لأنه يساعد في النمو .

## 4\_2 تغذية اخرى تدعى s/t divers :

وتخص بالذكر باقي الانعام التي نذكرها في الاصناف اعلاه و منها :

الديك الرومي .

الحصان .

الغزلان اذا كنا نتحدث عن الحيوانات الموجودة بحديقة الحيوانات .

ـ الارانب .

ـ وباقي الحيوانات .

### المطلب الثاني : سير عملية الشراء في المؤسسة .

تسير عملية الشراء في مؤسسة انتاجية لوحدة اغذية الانعام بمستغانم حسب قواعد و اسس قانونية و ذلك للإنتاج الامثل للمؤسسة .

ان عملية الشراء تتم في المؤسسة خلال كل شهر و لكن حتى تكون هناك طلبية لإنتاج منتج تم طلب عليه بحيث يتم اعداد سند طلبية شراء المواد الاولية بالكمية التي يحتاجها في اعداد المنتج المعني و بنوعية المواد الاولية التي بحاجة اليها ، و يتم شراؤها من اماكن مختلفة مثلا من مؤسسات خاصة او مؤسسات حكومية . فبعدها تتحصل المؤسسة على طلبية المواد الاولية يتم ادخالها الى المؤسسة بعد استلام سند وصول البضاعة مرفقة بفاتورة البضاعة يتم ادخال البضاعة الى المخزن ليتم نقلها الى معمل الانتاج بحيث تعرف هذه المؤسسة بأنها لا تقوم بشراء المواد الاولية حتى تكون هناك طلبية بيع ليتم شراء مواد اولية تدخل في انتاج المنتج المطلوب و بكمية محددة . وهنا تنتهي عملية الشراء لتبدأ عملية البيع .

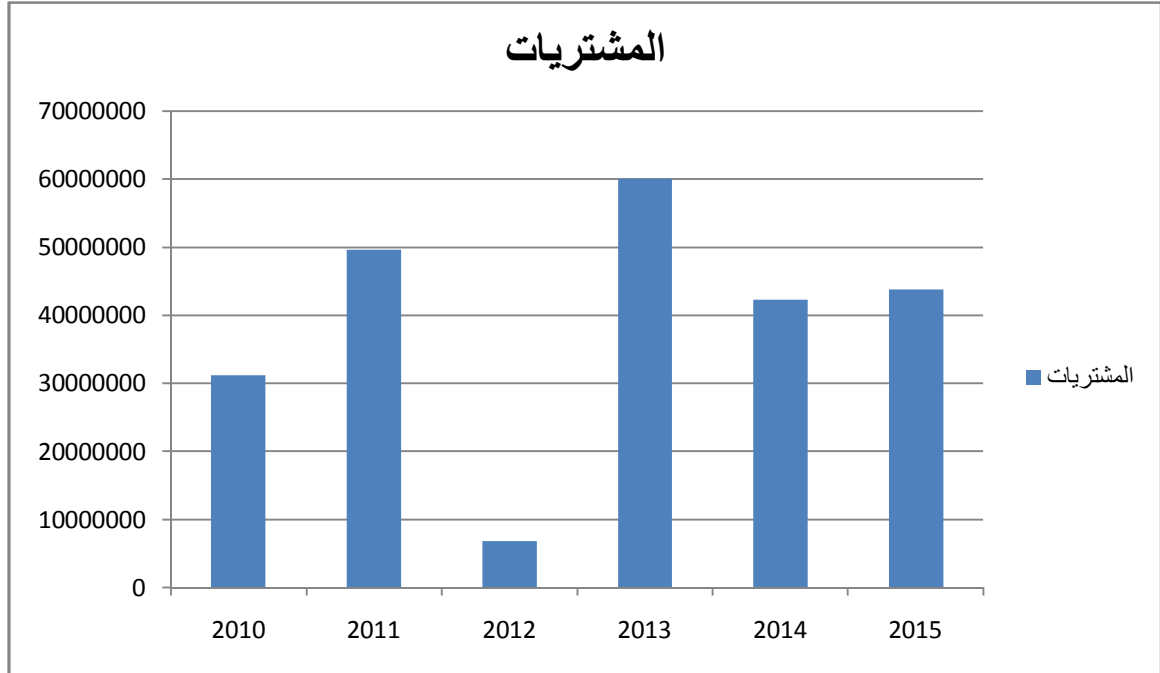
### الجدول رقم(3) : تطور نظام المشتريات في وحدة تغذية الانعام مستغانم

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المشتريات	312189524.8	496061407.54	568835168.75	600811280.84	422937467.14	437583707.87
%	59	15	6	30	3	

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على المحققين رقم 04-01-10-08

من خلال الجدول اعلاه الذي يبين لنا تطور نظام المشتريات خلال السنوات المدروسة حيث نلاحظ تناقص مستمر في المشتريات ، وهذا التناقص ناتج عن عدم توفر المادة الاولية ، بينما في السنة الاخيرة 2015 ونلاحظ تزايد ملحوظ ملحوظ في المشتريات مقارنة بالسنة 2014 ويعود سبب هذا التناقص الى ميزانية المؤسسة المحدودة التي لم تتمكن من توفير المادة الاولية في الوقت المناسب .

الشكل رقم (7): تغير المشتريات من 2010 الى 2015



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم

## المطلب الثالث : عملية البيع .

تتم عملية في المؤسسة في انتاجية لوحدة الانعام بمستغانم حسب قواعد وأسس قانونية وذلك للتسيير الامثل للمؤسسة .

ان عملية البيع للمواد التامة للزبون تتم عن طريق إيداع ملف مصلحة البيع لتلبية الطلب ، والملف المتكون من :

- بطاقة فلاح

- شهادة بيطرية حسب المهنة الوجهة اليه .

- يودع طلبية لتلبية حاجته في المصلحة .

تقوم مصلحة البيع بتوفير الجو الملائم للزبون وذلك بإتباعه خطوة بخطوة باتجاه المصالح حيث تعطيه وصل تسليم البضاعة حتى تقوم مصلحة بتحويل المواد الاولية الى منتج مصنع .

ثم تقوم مصلحة التخزين مرفقة بالوثائق المعمولة من طرف الزبون لتقوم في النهاية بعملية وزن الحمولة المنتجة

ثم تقوم مصلحة البيع بإداعه فاتورة للزبون ثم تقوم مصلحة الامن الداخلي بتحرير كل ما يوزع من المؤسسة .

## 1\_تحليل رقم الاعمال :

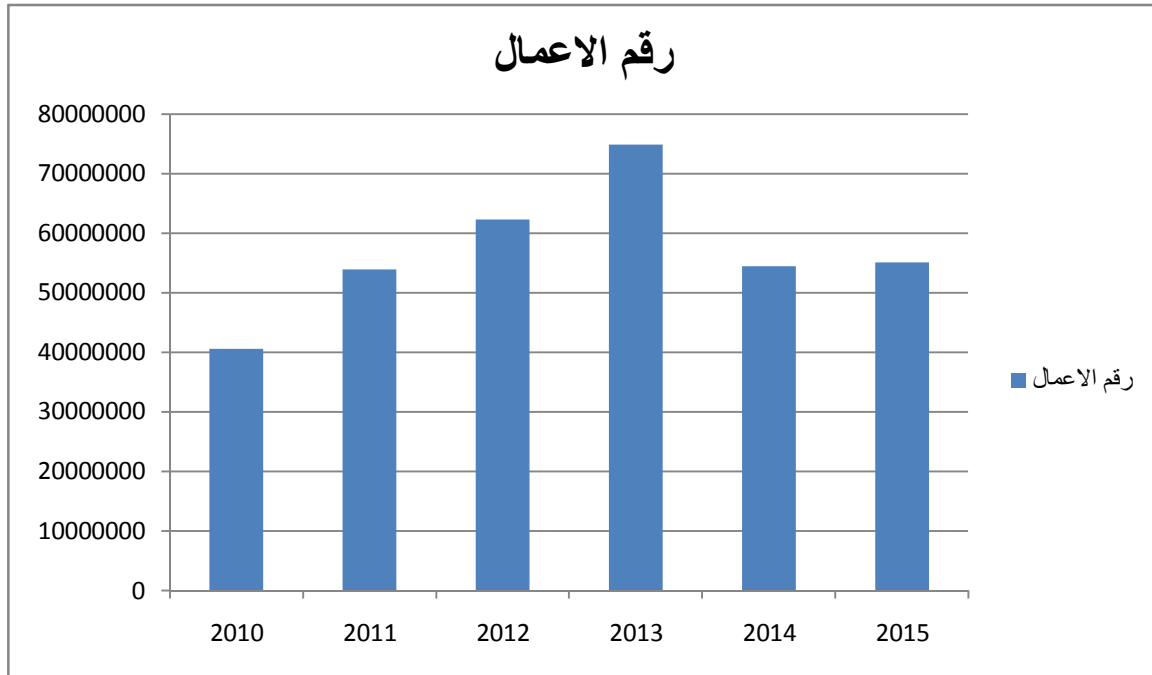
رقم الاعمال هو مجموعة مبيعات السلع و الموارد او مجموع الخدمات المحققة و المقدمة من طرف المؤسسة للغير خلال دورة الاستغلال .

## الجدول رقم (4) : تطور رقم الاعمال في وحدة تغذية الانعام UAB مستغانم .

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المبيعات	40606387.88	539532222.25	623089723.98	748119768.64	543969987.50	51241949.80
%	32.87	15.48	20.06	-	27.28	1.33

المصدر : من اعداد الطالبة اعتماد على الملحقين 10-04-01-08

الشكل رقم (8): تغير رقم الاعمال من سنة 2010 الى 2015



المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الجدول

## المبحث الثالث : مراجعة حسابات وحدة تغذية الانعام UAB مستغانم.

سنقوم بتحليل مراجعة حسابات المؤسسة وهي كل من جدول حسابات النتائج و الميزانية المالية .

## المطلب الاول : تحليل مكونات جدول حسابات النتائج .

سوف نقوم بتحليل مكونات جدول حسابات النتائج للسنوات الثلاثة التالية : 2013-2014-2015

الجدول رقم (5): جدول حسابات النتائج .

2015	2014	2013	البيانات
551241949.80	543969987.50	74811968.64	إنتاج الدورة
445747039.97	422937467.14	600211280.84	استهلاك الدورة
10549499.83	113683354.62	141247468.87	القيمة الاقتصادية المضافة
33966265.14	38563329.26	58272726.00	فائض الاستغلال الاجمالي
27031926.55	154184305.74	45928420.77	النتيجة العملية
/	/	/	النتيجة المالية
27031926.55	154184305.74	45928420.77	النتيجة العادية قبل الضريبة
26397345.79	153486054.67	4622747.70	النتيجة الصافية للعمليات العادية
/	/	/	نتيجة استثنائية
2639734.79	153486054.67	46227457.70	النتيجة الصافية

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين 10-09-08-07

## إنتاج الدورة :

ان إنتاج الدورة في وحدة تغذية الانعام تعتبر مؤشرا هاما في تحليل نشاطها ، فمن خلال القيم المتحصل عليها في

السنوات المدروسة يتضح ان نشاط الوحدة يتركز على الجانب الانتاجي باعتبارها وحدة تنتج اغذية الانعام ،

وهذا الانتاج شهد تناقص في سنة 2014 مقارنة بسنتي 2013 و 2015.

استهلاك الدورة :

يمثل استهلاك الدورة كل ما تستعمله المؤسسة بنشاطها الانتاجي ، وهو متزايد في سنة 2013 و هذا راجع لتزايد انتاج الدورة لسنة 2013 اما في سنتي 2014 و 2015 عرف تناقص في الاستهلاك و هذا ايضا بسبب تناقص انتاج الدورة لسنتي 2014 و 2015.

القيمة المضافة للاستغلال :

تمثل القيمة المضافة للاستغلال الفرق بين انتاج الدورة و استهلاك الدورة و هو يشهد ارتفاع في سنة 2013 بينما انخفض في سنتي 2014 و 2015 .

فائض الاستغلال الاجمالي :

نلاحظ ان فائض الاستغلال الإجمال يرتفع من سنة الى اخرى حسب ارتفاع القيمة المضافة للاستغلال .

النتيجة العملية :

نلاحظ ان النتيجة ترتفع في سنة 2013 ثم تشهد انخفاضا ملحوظا في سنة 2014 و كذلك ترتفع في سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 بحيث تكون عاجزا عن تغطية تكاليفها و تحقق نتيجة سلبية .

النتيجة المالية :

نلاحظ ان المؤسسة لا تقوم بأي عمليات لذلك فالنتيجة للعمليات المالية معدومة .

النتيجة العادية قبل الضريبة :

النتيجة العادية قبل الضريبة هي نفسها النتيجة العملية لان قيمة النتيجة المالية معدومة .

النتيجة الإستثنائية :

نلاحظ ان النتيجة الاستثنائية معدومة .

النتيجة الصافية :

النتيجة الصافية هي نفسها النتيجة الصافية للعمليات العادية بحيث توجد ضريبة على ارباح الشركات لان النتيجة الصافية لم تكن هي نفسها النتيجة العادية قبل الضريبة .

المطلب الثاني : تحليل الافقي و الراسي للميزانية المالية :

يعتمد التحليل الراسي على دراسة العلاقات الكمية القائمة بين العناصر المختلفة للقوائم المالية بتاريخ معين ، كما يعتمد التحليل الافقي على دراسة اتجاه كل بند من بنود القائمة المالية موضع التحليل و ملاحظة الزيادة او النقص مع مرور الزمن .

الجدول رقم (6): اصول الميزانية المالية المختصرة .

الاصول	2013	2014	2015
اصول ثابتة AF	161150593.84	185776634.27	217856863.93
قيم الاستغلال VE	75797000.73	67007003.51	61101753.37
قيم محققة VR	719973899.38	851684089.76	1017949485.94
قيم جاهزة VD	2106521.86	6811537.57	1541028.07
مجموع الاصول	95902801.81	1111279265.11	1298449131.31

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين 09-10

الجدول رقم (7): خصوم الميزانية المالية المختصرة .

الخصوم	2013	2014	2015
اموال خاصة	681184328.21	753695626.74	845303962.80
ديون طويلة الاجل	3014008.42	24902179.86	22957627.35
ديون قصيرة الاجل	247703629.18	332681458.51	430187541.16
مجموع الخصوم	95902801.81	111127926.11	1298449131.31

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين 09-10



## 1\_ التحليل الافقي للميزانية المالية :

سوف نتطرق الى عرض البيانات لسنة 2013 و 2015 افقيا .

الجدول رقم (8): التحليل الافقي للميزانية المالية.

مقدار التغير 2013	نسبة التغير 2013	مقدار التغير 2015	نسبة التغير 2015
24626040.43	15.28%	32080229.66	17.26%
-8789997.22	-11.59%	-5905250.14	-8.81%
131710190.38	18.29%	166265396.18	19.52%
4705015.71	223.35%	-5270509.5	-77.37%
152250249.3	15.87%	187169866.2	16.84%
24626040.43	3.61%	91608336.06	12.15%
-5237878.56	-17.37%	-1944552.51	-7.80%
332678981.14	134.30%	97506082.65	29.30%
152251249.3	15.87%	187169866.2	16.84%

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين 09-10

التعليق :

نلاحظ ان هناك نمو ملحوظ بين سنتي 2013 و 2015 اي ان المؤسسة في حالة استقرار مالي فعليها المحافظة عليه و الاستمرار .

## 2\_ التحليل الرأسي للميزانية المالية :

سوف نتطرق الى عرض البيانات للسنوات 2013 و 2014 و 2015 عموديا

الجدول رقم (9): التحليل الرأسي للميزانية المالية .

السنوات	2013	2014	2015
الاصول الثابتة	16.80%	16.71%	16.77%
قيم الإستغلال	7.90%	6.02%	4.70%
قيم محققة	75.07%	76.63%	78.39%
قيم جاهزة	0.21%	0.61%	0.11%
مجموع الاصول	100%	100%	100%
اموال خاصة	71.02%	67.82%	65.10%
ديون طويلة الاجل	3.14%	2.24%	1.76%
ديون قصيرة الاجل	25.82%	29.93%	33.13%
مجموع الخصوم	100%	100%	100%

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين 09-10

التعليق :

من خلال التحليل الرأسي يمكن معرفة نوع المؤسسة اذا كانت تجارية ام صناعية بحيث اذا كانت نسبة أكثر من 50% فالمؤسسة تجارية و اذا كانت اقل من 50% فهي صناعية ففي هذه الحالة نلاحظ ان معظم النسب اقل من 50% فمؤسسة وحدة تغذية الانعام هي مؤسسة صناعية و تجارية في نفس الوقت .

و ليس لديها عسر مالي لان نسبة الديون طويلة الاجل اقل من نسبة الديون القصيرة الاجل .

المطلب الثالث : دور الرقابة الداخلية في الحد من عملية الغش و الاخطاء و الاحتيال .

ان للرقابة الداخلية دور فعال في الحد من اكتشاف الاخطاء و الاحتيال و الغش ومن هنا نستنتج بأنها تساعد في تحسين سير المؤسسة ومردوديتها وذلك لان نطاق عمل المراقب الداخلي في مؤسسة وحدة تغذية الانعام فيما يلي

- فحص وتقييم نظام الرقابة بالمؤسسة .

- فحص المعلومات التي ينتهجها نظام الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها.

- مراجعة و تقييم الخدمات و اليد العاملة .

- مراجعة التعليمات المالية و اقتراح مايلزم من تعديلات ، ومراقبة تنفيذها .

## خلاصة :

من خلال هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء على مؤسسة وحدة تغذية الانعام بمستغانم وتطبيق ما درسناه في الجانب النظري و كانت النتيجة هي ان المؤسسة تحاول مواكبة التطور الاقتصادي و التكنولوجي من خلال اعادة هيكلتها و التطور المستمر لها و تأكدنا فعالية الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة التي تساعدها في النمو و التطور و تحقيق الاستقلالية المالية ، فالرقابة الداخلية تلعب دورا كبيرا في تحقيق الربح وذلك من خلال اكتشاف الاخطاء و الاحتيال الذي تتعرض له المؤسسة .

نظرا لما يشهده الإقتصاد الوطني من تحولات كبرى فإنه يستلزم إمكانيات كبرى لتغطية هاته التطورات ولكن يجب ان تكون مثل هاته الإمكانيات وخاصة المحاسبة والمالية مبنية على اسس متينة من أجل بلورة استراتيجية العمل في المستقبل ، وهذا لا يكون إلا بالتحكم او التسيير العقلاني او الرشيد للموارد او الاستخدامات المتاحة والمتابعة الدقيقة لمختلف العمليات بالاعتماد على تقنيات مساعدة لإتخاذ قرارات مستقبلية إتجاه المؤسسة ، ومن بين هذه التقنيات تقنية الرقابة الداخلية وانعكاساتها على الأنشطة الاقتصادية التي كانت موضوع دراستنا .

ومن خلال هذا البحث حاولنا ابراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا انها ضرورية في المؤسسات ، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها المحاسبية والمالية ، بحيث يمكن الاعتماد عليها .

وتظهر اهمية الرقابة الداخلية للمؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمتها المطبقة وأداة في يد الادارة العليا للمؤسسة وتعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام .

فبعد معاجلتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا الى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات والتوصيات .

ففيما يخص اختبار الفرضيات فقد ادت معالجة البحث الى ما يلي :

- \_\_ تعتبر الرقابة وسيلة وأداة هامة تساعد المديرين والمسؤولين على التحكم في تسيير الامور .
- \_\_ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعتبر وسيلة وقائية هامة في المؤسسة بحيث تبعد احتمال حدوث الخطأ وتحسين الاداء ويزيد من الكفاءة والفاعلية .
- \_\_ من خلال تعدد المصادر والبراهين وإستخدام أساليب متعددة في تجميع المعلومات يوفر للمدقق الداخلي فرصة اكبر لإعداد تقرير ملائم حول صحة القوائم المالية وإبداء رأي فيني محايد .
- \_\_ تقليل حدوث الاخطاء ومنعها وذلك من خلال الرقابة الداخلية التي تعمل على إظهار نقاط القوة والضعف الخاصة بنظام الرقابة وتقوم بتقديم توصيات للإدارة العليا حتى تصل الى تصحيح هذا النظام ، والذي من شأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة .

النتائج المتوصل اليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع :

- \_\_ الرقابة الداخلية تساهم في اكتشاف الاخطاء والانحرافات والغش والاحتيال .
- \_\_ هدف الرقابة الداخلية هو اظهار نقاط القوة والضعف من اجل معالجتها .
- \_\_ لممارسة الرقابة الداخلية يجب ان يتبع عدة خطوات وإجراءات للقيام بها بشكل صحيح
- \_\_ تساهم الرقابة في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وحماية ممتلكاتها مما يحسن مردوديتها .
- \_\_ الرقابة الداخلية وظيفة مستقلة تنشأ لفحص وتقييم كافة الانشطة وهدفها خدمة المنظمة ككل وليس خدمة الادارة فقط .

\_\_ المدقق الداخلي يستعين بالمعايير عند ادائه لمهمته .

بعد عرض النتائج توصلنا الى عرض مجموعة من التوصيات الخاصة بالمؤسسة .

- \_\_ يجب تحسين اليد العاملة من اجل تحسين مردودية المؤسسة .
- \_\_ فتح فروع تابعة للمؤسسة تحوي مشاريع جديدة لتوسيع وتطوير المؤسسة .
- \_\_ تخفيض في التكاليف والرفع من المبيعات لتحسين المردودية .
- \_\_ يجب على كل مصلحة مراقبة حساباتها بشكل جيد كي تخلق الجو المناسب للعمل الجيد .

توصيات خاصة بالدراسة :

- 1 - خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من اجل جو مناسب للعمل بكل اتقان .
- 2 - تحسيس الموظفين بأهمية التدقيق الداخلي وتوضيح الهدف منه .
- 3 - يجب ان يكون هناك اكثر من مدقق واحد في المؤسسة وتخصيص قسم لها يترأسه مدير التدقيق الداخلي .
- 4 - محاولة المشاركة في الدورات العلمية من اجل الاطلاع على التطورات الحاصلة في مجال الرقابة .

المراجع باللغة العربية :

1. عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998
2. محمد احمد خليل، المراجعة والمراقبة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، 1997
3. محمد ابراهيم عبيدات، اساسيات الادارة الحديثة، دار المعرفة الجامعية، 1997
4. عطاء الله سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظام المعلومات المحاسبية، دار الراجة للنشر، الاردن، 2009
5. محمد التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005
6. كريمة علي الجوهر، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة
7. الفين ارينز، جيمس لوباك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2002
8. محمد فريد الصحن، مبادئ الادارة، الدار الجامعية الاسكندرية، 1999-2000
9. فتحي السوافيري واخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2002
10. جميل احمد توفيق، ادارة الاعمال مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000
11. محمد اسماعيل بلال، مبادئ الادارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية 2004
12. محمد قاسم القيروني، مبادئ الادارة النظرية والعمليات والوظائف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001
13. محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2016
14. يحيى حسين عبيد، ابراهيم طه عبد الوهاب، اصول المراجعة، مكتبة الجلاء، المنصورة - مصر 2001
15. مهيب الساعي، وهيبي عمر، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الاردن 1991
16. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1999
17. هيثم الزعبي ومحمد عدوان، ادارة الموارد مدخل حديث للشراء والتخزين، دار الفكر للطباعة للطباعة والنشر والتوزيع، الاردن، 2000
18. محمد راشد العزيز، ادارة الشراء والتخزين، دار زهران للنشر، عمان الاردن، 1997

19. وجيه عبد الرسول العلي، انتاجية : مفهوما وقياسيا والعوامل المؤثرة فيها، دار الطليعة للنشر، بيروت  
1983

المراجع باللغة الفرنسية :

20 .M.medjour hamid et terbag fadila mimoir de fin detude « le contrôle intern » sc 2003/2004

21.Lionel collins , gerard valin .audit control interne et verification , edition preparatoire , inc , canada , 1984

22. alain-d :information comptabilite audit commerce , les edition  
déorganisation , paris , 1987

الملتقيات:

عيسى بن حسين الانصاري، سعد بن عبد العزيز العثمان، الحقيبة التدريبية لادارة المخزون، برنامج مدرسة الامير  
محمد فهد بن عبد العزيز لتاهيل وتوظيف الشباب السعودي 2008

المذكرات :

بوطرة فضيلة، دراسة وتقنيات فعالية الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير، لمسيلة 2007