جامعة الجيلالي بونعامة –خميس مليانة–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الإقتصادية

الموضوع:

الرقابة الداخلية ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

من إعداد الطالبتين:

بومسعود فتيحة

معيوف أميرة

تحت إشراف الأستاذة:

زروقي نسرين

السنة الجامعية:2021-2022

إهـــداء

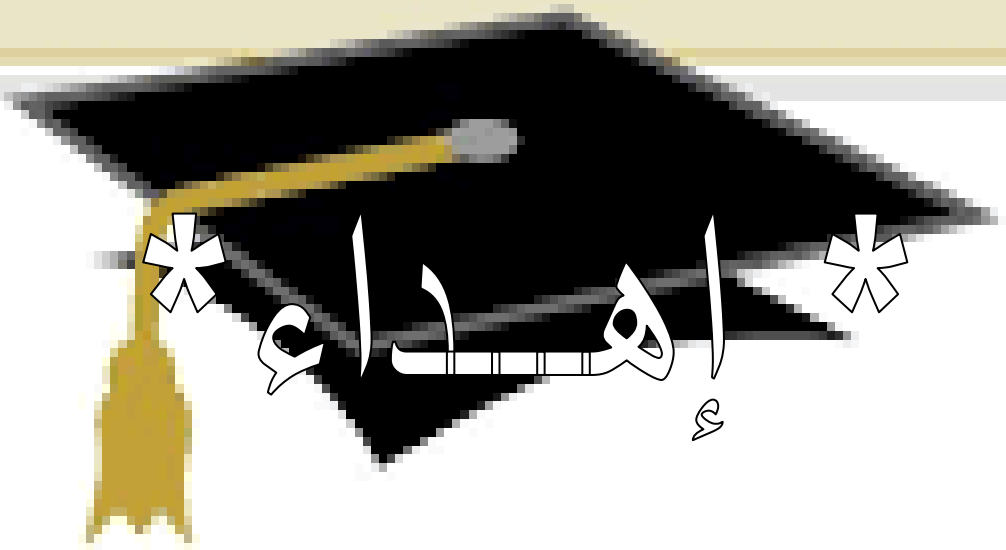
إلى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحت قدميها ووقرها في كتابه العزيز

"أمي الحبيبة"

إلى خالد الذكر الذي توفته المنية وكان خير مثال لرب الأسرة والذي لم يتهاون يوم في توفير سبيل الخير والسعادة لي **"أبي الموقر** "

إلى من اعتمد عليهم في كل كبيرة وصغيرة "أخواتي **"فاطمة، فريدة ،جميلة ، صليحة ، زهرة** و **ليلى** وإخوتي **محمد** وزوجته **عفاف و عبد القادر** وأولادهم صغيرهم وكبيرهم لا أنسى صديقاتي من الإعدادي حتى الجامعة خاصة **سعاد ،وسام ، ابتسام ، فتحية وبسمة** و إلى الكتاكيت **الين ، غالية وسيد علي** ربي يحفظهم ، الأستاذة المشرفة **زروقي نسرين** ، الأستاذ **عماري رياض و فآسي وليد** اشكرهم جزيل الشكر على مساعدتهم لي و إلى كل الأساتذة الذين ساهمو لوصولي إلى هذا المستوى .

فتيحة



إهـــداء

حمدا كثيرا وشكرا جزيلا لخالقي ومولاي باسط اليدين بالنعم مالك الملك ذي الجلال والإكرام الذي أمدني بالصبر و العزيمة لإتمام هذا العمل

يا منبع التوفيق ومسير الأعمال الذي أنار لي الدرب وسخر لي الأسباب ما يكفي لقطف ثمرة الجهد والاجتهاد ، هذا العمل الذي اهديه إلى من أدى الأمانة ونصح الأمة وأخرجنا من الظلمات إلى النور إلى نبي الرحمة ونور العالمين" .سيدنا محمد صلى اهلل عليه وسلم "إلى من علمني العطاء بدون انتظار وأحسن تربيتي، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار "**أبي** حفظه اهلل "إلى من رأتني بعينيها وكستني بحنها وعطفها، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب "**أمي** التي أنجبتني حفظها الله إلى من ترعرعت بينهم وعشت معهم إخوتي" :**سيد أحمد عبد النور نور الدين دعاء و أمينة** (ربي يحفظهم لي (إلى العائلة الكبيرة بأكملها .والى كل من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم وينطقه اللسان **ببلال بوعرار** التي لم يذخر جهدا لمساعدتي و مساندتي في مسيرتي الدراسية الجامعية و خصوصا في هذا البحث المتواضع ربي يهنيه في حياتو .إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

أميرة

شكر وتقدير

"وقل ربي أوزعني ان أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي ان أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " سورة النمل صدق الله العظيم .

ليس بعد تمام العمل من شيء أجمل من الحمد فلحمد لله والشكر له كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه وكما ينبغي لجزيل فضله وعظيم إحساسه على ما أنعم له علينا في إتمام هذا البحث المتواضع.

ثم غنه لا يسعى إلا أن أشيد بالفضل أقر بالمعروف لكل من ساهم في إنجاز هذا البحث وأخص بالذكر الأستاذة المشرفة **زروقي نسرين** على ما قدمت لنا من التوجه والتصويب .

وغلى كل من ساهم وساعد في إتمام هذا العمل خاصة الأستاذ **رياض عماري** العامل في شركة الكهرباء و الغاز "بعين الدفلى"

وكما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد بالدعاء بظاهر الغيب ،بورك فيكم جميعا وجزآكم الله عنا الجزاء الأوفى والله المسؤول أن يقع هذا العمل على قدر العناء فيه أن يجعله خالصا لوجهه الكريم أنه على ذلك قادر.

الملخص

من خلال هذه الدراسة نحاول تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات ،وذلك من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافه ، والإجراءات بالإضافة إلى مفهوم الأداء المالي وتقييمه وقد تم التطرق أيضا إلى العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي وكذلك تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية .

وقد قمنا باختيار مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء تم دراسة الحالة عليهما كما قمنا بإجراء مقارنة عليها.

Resume

A travers cette étude nous tentons d'apporter un éclairage sur la rôle joué par le contrôle interne pour améliorer la performance financière des établissements en identifiant la notion de système de contrôle interne ses objectifs et ses procédure ainsi que la notion de performance financière et son évaluation.la relation entre le système de contrôle interne et la performance financière a également été abordée ainsi que l'amélioration de la performance financière .

Nous avons choisir une société de distribution de gaz et de l'électricité une étude de cas a été menée sue celle-ci et nous avons fait une comparaison sur celle-ci.

الفهرس

الإهداء	
الشكر	
الملخص	
الفهرس	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
المقدمة	أ
تمهيد الفصل الأول	05
الفصل الأول:الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المالي	06
المبحث الأول :ماهية نظام الرقابة الداخلية و الأداء المالي	06
المطلب الاول :مفهوم نظام الرقابة الداخلية	06
المطلب الثاني :الإجراءات نظام الرقابة الداخلية	12
المطلب الثالث :مفهوم الأداء المالي	18
المبحث الثاني :مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي	19
المطلب الاول :تقييم الأداء المالي	19
المطلب الثاني :علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي	29
المطلب الثالث :تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية	30
المبحث الثالث :دراسات سابقة	33
المطلب الاول :دراسات بالغة العربية	33
المطلب الثاني :دراسات بالغة الاجنبية	38
المطلب الثالث :القيمة المضافة	44

الفهرس

خلاصة الفصل الأول	47
تمهيد الفصل الثاني	48
الفصل الثاني :و اقع الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في مؤسسة توزيع الغازوالكهرباء	49
المبحث الأول :لمحة عامة عن شركة توزيع الغازوالكهرباء	49
المطلب الأول : شركة توزيع الغازوالكهرباء	49
المطلب الثاني:وظائف وأهداف شركة توزيع الغازوالكهرباء	52
المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي للمؤسسة	54
المبحث الثاني :و اقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الغازوالكهرباء	59
المطلب الأول :تقييم نظام الرقابة الداخلية	59
المطلب الثاني:تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية	66
المطلب الثالث: التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية	68
خلاصة الفصل الثاني	70
الخاتمة	71
قائمة المراجع	73

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	دراسات بالقيمة المضافة	47_45
02	جدول1:المشتريات	62_61
03	جدول2:المخزونات	62
04	جدول3:المبيعات	63
05	جدول4:المدفوعات النقدية	64
06	جدول5:المقبوضات النقدية	65
07	جدول 6:الرواتب والأجور	66

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	مكونات نظام الرقابة الداخلية	09
02	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	18
03	علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي في المؤسسة	33
04	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز غرب – وحدة عين الدفلى –	56

قائمة الأشكال

المقدمة

ان التطور الاقتصادي الذي مس مؤسسات التي كبر حجمها و اتسعت رقعتها وتعددت وظائفها فرض عليها الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية باعتبارها الأساس الذي يعمل على المحافظة وبقاء أصول وأموال المؤسسة مما أدى بهذه الأخيرة غلى البحث عن أداة إدارية تقوم بمتابعة تقييم النظم الرقابية والتحقق من سلامة إجراءاتها ومدى تطبيقها بشكل مرضي وسليم .

حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الإطراف ذات صلة بالشركة حيث ان نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان السليمة ولا شك ان ازدياد حالات الإفلاس في السنوات الأخيرة والفشل لاعسار المالي أدت إلى الاهتمام بالأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الخاصة تلك الشركات التي تتداول أوراقها في بورصة الأوراق المالية .

كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات محل الدراسة ؟ وعلى ضوء هذه التساؤلات يمكن طرح الأسئلة التالية :

* مفهوم الرقابة الداخلية ؟

* ماذا يقصد بالأداء المالي وتقييمه ؟

*كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات محل الدراسة وللإجابة على الأسئلة

- **الفرضيات** : اعتمادنا على الفرضيات التالية :

المقدمة

* تعمل الرقابة الداخلية على اكتشاف نقاط قوة وضعف الأداء المالي .

* تعتبر الرقابة الداخلية كأداة ضغط لتحسين الأداء المالي .

* يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين الأداء وتطويره بمؤسسة سون لغاز "عين الدفلى".

* تعتبر الرقابة الداخلية من الأنظمة العامة للتسيير الجيد للمؤسسات .

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع في الحاجة الملحة إلى محيط رقابي يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها والذي يعتبر كأداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها بالمؤسسة الاقتصادية ، تسعى كل مؤسسة إلى تحقيق أفضل الأداء والذي يكفل لها السمعة الطيبة في بيئتها ويمكنها من الاستمرار في نشاطها .

أهداف الدراسة :

من أهم الأهداف التي يسعى غليها الموضوع :

*محاولة إبراز مفهوم الرقابة الداخلية .

* محاولة إبراز أهمية الرقابة الداخلية باعتبارها أداة لتقييم .

المنهج المتبع :

للإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج التحليلي الوصفي الذي يعتقد انه يتلاءم مع طبيعة الدراسة من خلال تحليل مختلف المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي ، يتم التطرق إلى منهج دراسة حالة من خلال تطبيق النتائج المستعرضة بمختلف المؤسسات المدروسة .

أسباب اختيار الموضوع :

ان اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة ،وإنما يعود لأسباب موضوعية وذاتية :

أ/ الأسباب الموضوعية :

*أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة .

* حاجة المؤسسة الجزائرية لنظام رقابة فعال .

ب/ الأسباب الذاتية :

* إرادة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال .

* الحافز الشخصي إلى مهنة الرقابة نظرا لتوافق بين الموضوع وتخصصنا .

صعوبات البحث :

لقد واجهنا صعوبة في إجراء التربص التطبيقي والحصول على المعلومات من طرف المؤسسة بسبب عدم وجود نظام رقابة داخلي لهته المؤسسة وكذلك ذيق الوقت وقلة الكتب .

هيكلة البحث :

تم تقسيم البحث إلى فصلين ، الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للرقابة الداخلية والأداء المالي . حيث تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث : المبحث الأول تضمن ماهية الرقابة الداخلية للأداء المالي ،والمبحث الثاني تضمن مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي ،والبحث الثالث تضمن دراسات سابقة بالغة العربية والأجنبية والقيمة المضافة .

المقدمة

الفصل الثاني تحت عنوان واقع الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية وتضمن هذا الفصل مبحثين ، المبحث الأول عموميات حول المؤسسة أما المبحث الثاني فتناولنا فيه واقع نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

تمهيد:

تطور مفهوم الرقابة الداخلية تطورا كبيرا نتيجة لتوسع وكبر حجم المشروعات الاقتصادية وتنوع عملياتها واتساع رقع نشاطها ومما لها من دور كبير في تحقيق الربحية ولتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة والمشروع بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة كما تساهم الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي .

لقد زادت أهمية الرقابة الداخلية كثيرا خلال السنوات الأخيرة و نتيجة لذلك فقد تطورت أساليبها بشكل كبير ومن خلال التعرف على طبيعة الرقابة الداخلية والأداء المالي والإجراءات المتبعة في هذا النظام

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية الأداء المالي

المطلب الأول : نظام الرقابة الداخلية وأهميته

سنتطرق لأولى تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهميتها ثم نتطرق إلى المكونات والأنواع

1-تعريف نظام الرقابة الداخلية

-التعريف الأول:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مشروع من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعة من حيث التفصيل أو الإجمال ومن حيث ما إذا كان سيتبع أسلوب المراجعة الكاملة أو الجزئية وتحديد نطاق عمل المراجع مراجعة من حيث التفصيل أ والإجمال ومن حيث ما إذا كان سيتبع أسلوب المراجعة الكاملة أو الجزئية وتحديد نطاق عمل المراجع ويعتمد ذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المشروع موضوع المراجعة والتدقيق ولذلك يعتبر قيام المراجع بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المراجع برنامج عمله داخل المشروع لأول مرة[1] .

التعريف الثاني:

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم الشركات وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة وانفصال المشروعات أدى ذلك إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد الملكية عن إدارة ضبط داخلي بهدف المحافظة على نقدية المشروع

[1] - -عبد الفتاح محمد صحن ’وآخرون **الرقابة والمراجعة الداخلية** .إسكندرية .المكتب الجامعي الحديث ,2006.ص139.

والأصول المادية لأدرى بالمنشأة والمحافظة على دقة الحسابات المختلفة إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.وفي البداية كان يستخدم لفظ نظام الرقابة الداخلية كمرادف لنظام الضبط الداخلي كنظام خاص لتوزيع العمل والاختصاصات والمسؤولية بين موظفي المنشأة في الأقسام المختلفة حيث يتم مراقبة أعمال الموظف بواسطة موظف إداري لايقوم موظف واحد بعملية واحدة من بدايتها غلى نهايتها.

ولكن مع تطور دور نظام الرقابة الداخلية ,وتكررت التعاريف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية ومنها ما نص على أن مفهوم الرقابة الداخلية يعني نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد للواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير ,وهذا بالإضافة إلى جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل الوحدة لتحقيق الأهداف التالية:

- تشجيع الدقة ومدى الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية وأي تقارير أذرى تعدد داخل الوحدة
- تشجيع وتقييم الكفاءة التشغيلية إلى جوانب أنشطة الوحدة ومدى الفعالية في تحقيق الأهداف العامة للوحدة
- الالتزامات بالسياسات والقرارات الإدارية وتشجيع قياس مدى التماشي معها[1] .

التعريف الثالث:

الرقابة الداخلية في كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة العمل والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهنئة معلومات *مالية موثقة في الوقت المناسب*[2].

[1] - -فتحي رزق السواري وآخرون **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية** دار الجامعة الجديدة الإسكندرية 2002ص11.
[2] - -عطاء الله أحمد سويلم الحسان **التدقيق والرقابة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية** ط1 دار الراية عمان الأردن 2009ص56.

2- أهمية الرقابة الداخلية :

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى الزيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفعالية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية كما يلي[1] :

- نجاح وكفاءة وفعالية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة.

- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم

- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة برامج الوحدة

- مدى ما يقوم به المراجع الخارج من خطوات ما يبذله من مجهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرامج مراجعته ونطاق هذا البرامج وما يشمله من إجمال أو تفضيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق(المراجعة) .

- المساعدة على اكتشاف إي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة برامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت الرقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

[1] نفس المرجع السابق

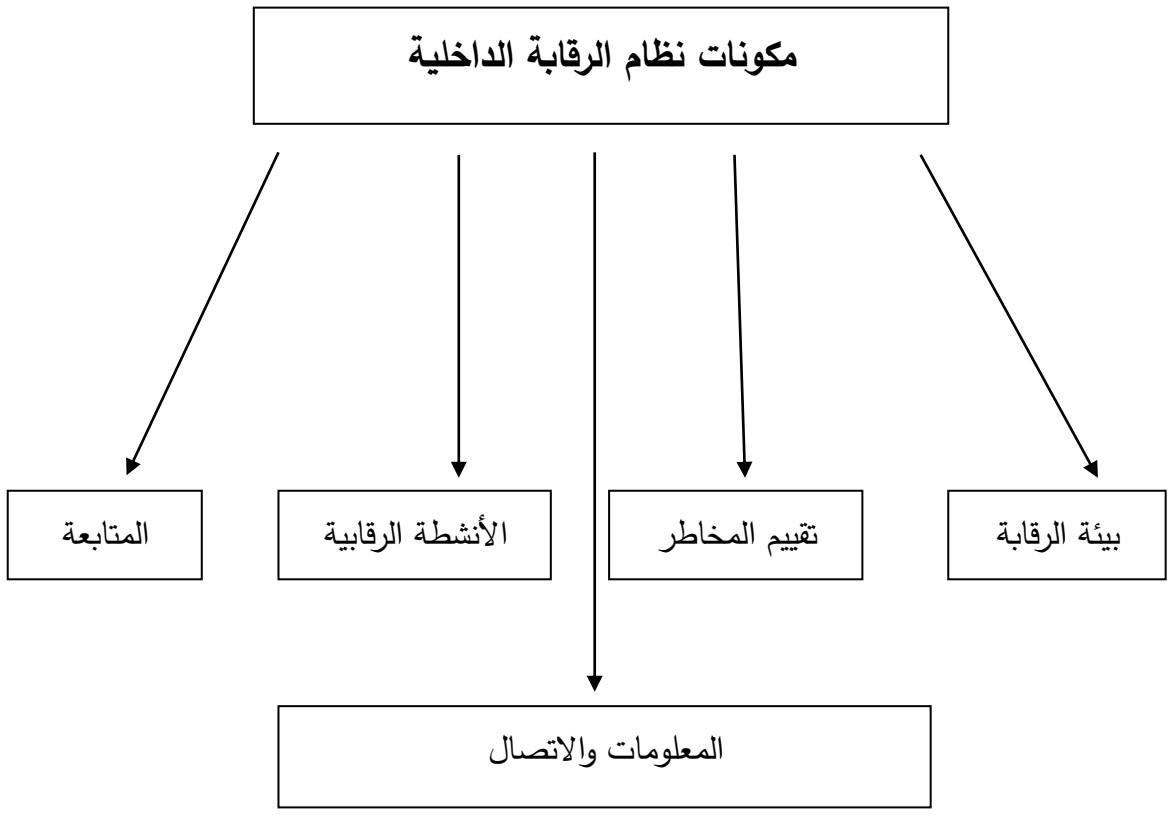
3-مكونات نظام الرقابة الداخلية:

لا يشمل أي نظام رقابي على خمس مكونات أساسية لابد من الاهتمام بها ودراستها عند تصميم وتنفيذ أي نظام رقابي حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية وتشمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة على:

1. البيئة الرقابة control environnement
2. تقييم المخاطر risk assissent
3. الأنشطة الرقابية control activités
4. المعلومات والاتصال information and communication
5. المتابعة monitoring

يمكن تحليل هذه المكونات الأساسية والمرتبطة مع بعضها البعض الحقيقية في الشكل التالي:

*** الشكل رقم 1: مكونات نظام الرقابة الداخلية :**



وفي مايلي شرح موجز لكل مفرد من هذه المكونات الخمسة لنظام الرقابة:

1- بيئة الرقابة:

تعتبر بيئة الرقابة أساس المكونات الأخرى وتحمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال وتتكون من عوامل متعددة لكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة وعوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسه[1].

وتتمثل تلك العوامل المرتبطة مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة للقيم الأخلاقية السائدة أدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء في وضع معايير وسياسة لتشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي ,أما بالنسبة للعوامل المكونة للبيئة الرقابية والمرتبطة ب تنظيم المؤسسة نفسها تتمثل في الهيكل التنظيمي والكفاءة ومدى تحديد السلطة والمسؤولية وتتمثل في الهيكل التنظيمي والكفاءة ومدى تحديد السلطة والمسؤولية وتتمثل باقي العوامل في سياسة الأفراد وممارساتهم المختلفة ومدى الإلتزام الحقيقي بسياسة المؤسسة وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وكيفية تقيدهم بواجباتهم ولكن القول أن من أهم العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة .

[1] عطا الله احمد سويلم الحسبان **التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية** دار الراية للنشر والتوزيع الطبعة الاولى ص56

2-تقييم المخاطر: يهتم هذا بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة

3-الأنشطة الرقابية: تساعد النشاطات الرقابة على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة, ويجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة وكفئة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة.

النشطات الرقابية عبارة عن سياسات و إجراءات و آليات تدعم توجهات الإدارة و هي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر و من أمثلة عن النشاطات الرقابية المصادقة و التأكيد و المراجعة الأداء و الحفاظ على إجراءات الأمن و الحفاظ على التسجيلات بشكل عام

4-المعلومات و الاتصالات

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة و الوصول إليها و تشغيلها و توصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة الاتصالات تسمح بتحقيق تلك المعلومات و إعداد التقارير المالية

5-المراقبة و المتابعة التقييم:

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف مكونات تنظيم الرقابة الداخلية و يعتمد تكرار نطاق التقييمات الدولي على نتائج المتابعة المستمرة و المخاطر ذات الصلة [1]بنظام الرقابة الداخلية ووفق التقرير coso فان تلك المكونات تعتبر مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية كما أنها تتضمن إرشادات تطبيقية بخصوص العوامل التي يمكن ان تؤخذ في الاعتبار عند تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.و

[1] محمد السيد سرايا ' **الرقابة والمراجعة الداخلية** ' الدار الجامعة الإسكندرية 2004 ص155

أشارة إلى ذلك الإرشاد التطبيقي لا يتضمن قائمة شاملة بكل تلك العوامل و انه مجرد نقطة بداية و ان بعض تلك العوامل غير موضوعية بدرجة عالية و تطلب ممارسة لمسيرة من تقرير الشخصي

4 أنواع نظام الرقابة الداخلية :

تتمثل أنواع نظام الرقابة فيما يلي:

1الرقابة الإدارية: تتمثل الرقابة الداخلية الإدارية في الخريطة التنظيمية وكل طرق الإجراءات التي تختص أساس بالكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة , وهذه الإجراءات عادة ما ترتبط بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية[1].

الرقابة المحاسبية : هي رقابة مانعة في طبيعتها حيث أنها تتجسد في مجموعة إجراءات ومقاييس الرقابة والأمان التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات وفي الإجراءات.

حيث تتضمن رقابة البيانات المحاسبية في الدفاتر المحاسبية وسجلات الأصول المختلفة ومراجعة القيود التي تتضمن تسجيلها في الدفاتر اليومية وترحيلها إلى دفاتر الأستاذ وفحص الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية وأساليب حماية من الضياع والتلف والإسراف وأخيرا تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعرف عليها.

وعن الأدوات الهامة في هذا المجال المراجعة المستندة, المراجعة الفنية ,الرقابة المالية على جميع العمليات والبيانات المالية , ضرورة تقييم العمل وفقا للمستويات الإدارية المختلفة ,تحديد مسؤوليات بيع جميع العاملين, إتباع نظام محاسبي سليم ومتكامل مدى توفر نظام متكامل للضبط الداخلي للمشروع .

[1] .عسان فلاح المطارنة ,**تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية** ,دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ’عمان 2006ص

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

سنتطرق غلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:

1. إجراءات تنظيمية وإدارية
2. إجراءات تخص العمل المحاسبي
3. إجراءات عامة

1-إجراءات تنظيمية وإدارية:تخص هذه الإجراءات أوجه نشاط داخل المؤسسة ,فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات ,تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يتضمن فرض رقابة على كل شخص واحتسابها توزيع وتحديد المسؤوليات بما ينتج معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه ,و إجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة ,بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية [1]:

- تحديد الاختصاصات
- تقسيم العمل
- توزيع المسؤوليات
- إعطاء تعليمات صريحة
- إجراءات حركة التنقلات بين العاملين

[1] -محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي – **المراجعة وتدقيق الحسابات** – الإطار النظري والممارسة التطبيقية – ديوان المطبوعات الجامعية 12-2006 ص 105

1-**1-تحديد الاختصاصات:**إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية,الاجتماعية والتكنولوجيا يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها حسب اختصاصه لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاص كل مديرية من المديريات الموجودة بها لا يسمح التضارب بين الاختصاصات

1-2 تقسيم العمل : إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الخطأ ' السرقة و التلاعب .

1-2 توزيع المسؤوليات: يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤولية للموظفين إذا يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الأخطاء لذلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في ذلك الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعملية المؤسسة على تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها.

1-3 إعطاء تعليمات صريحة:عادة ما يشمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها فالصراحة و الوضوح تمكن من الفهم والتطبيق الجيد للتعليمة [1].

1-5 إجراءات حركة التنقل بين العاملين : هذا يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية كون هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء و التلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصه وتحت مسؤولية ميدان حركة التنقل بين العاملين لابد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل

[1] -محمد التهامي طواهر-مسعود صديقي – **المراجعة وتدقيق الحسابات** – الإطار النظري والممارسة التطبيقية – ديوان المطبوعات الجامعية 12-2006 ص 106 ..... 112 .

21 إجراءات تخص العمل المحاسبي :

وتشمل كل القواعد التي يتم وضعها من أجل تفعيل النظام المحاسبي في مجال الرقابة المتعلقة بالجانب المحاسبي في كل المراحل من عملية التسجيل الأولي إلى غاية إجراء عملية الجرد وتضم هذه الإجراءات ما يلي

-إصدار تعليمات بوجود إثبات العملية بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يضل من فرص الغش والاحتيال أو يساعد الإدارة على الحصول ما تريده العمليات بسرعة

-عدم اشتراك موظف في تدقيق عمل قام ب هبا أن يحققه موظف أخر

-استعمال الآلات المحاسبية فيما يشمل الضبط المحاسبي ويقل الضبط المحاسبي ويقل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل

-استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية .....

-إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك و الموردين ومصادقات العملاء.....-القيام بجرد مفاجئ دوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الإدارة الدفترية[1] .

[1] -مصطفى طالح سلامة ‘**مفاهيم في الرقابة الداخلية والمالية** الطبعة الأولى دار البداية, ناشرون وموزعون ‘ عمان 2010ص 23-22

1. 3- إجراءات عامة :

تكم الإجراءات العامة لنظام الرقابة الداخلية التي تضعها المؤسسة في خمسة عناصر التي تتقسم بدورها إلى إجراءات خاصة لكل نشاط وتتمثل في:

- ✓ -تحديد الأهداف.
- ✓ -كتابة دليل الإجراءات .
- ✓ -نظام المعلومات.
- ✓ -طاقم عمل نوعي وكفئ.
- ✓ -الفصل بين المهام والمراقبة .

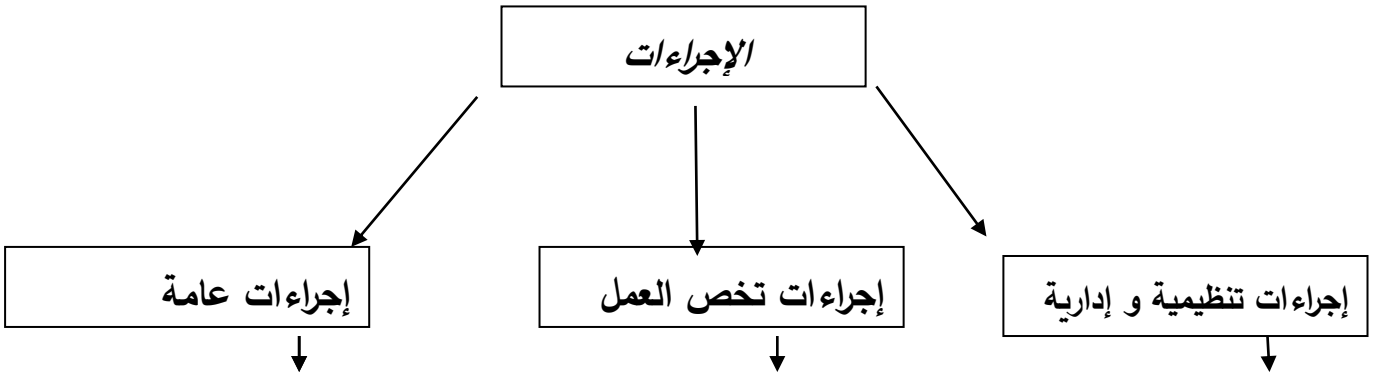
يمكن إضافة وضيفة التدقيق الداخلي إلى الإجراءات الرقابة الداخلية حيث ان المؤسسة التي تملك هذه الوظيفة لها الأفضلية و الامتياز في التحكم الجيد للإجراءات مقارنة بالمؤسسة التي لا تملكها بصفة عامة تضم الإجراءات العامة النواحي التالية :

- ✓ -التأمين على أصول المؤسسة ضد الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها.
- ✓ -استخدام أساليب ووسائل الرقابة المزدوجة[1] .
- ✓ -استخدام أسلوب الرقابة الحدية والمتمثلة في وضع حدود لتدرج السبطية في مجال التصريح بعملية معينة.
- ✓ -وضع نظام وقائي لمراقبة البريد الوارد والصادر [1]

[1] . وخالد محمد فضل مسعد الخطيب, **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** الطبعة الأولى دار كنوز المعرفة عمان – الأردن 2009ص196

-استخدام نظام الرقابة المفاجئ للتأكد من حسن السير والتأكد كذلك من عدم مخالفة الإجراءات والأنظمة المعمول بها.

الشكل رقم 2: إجراءات الرقابة الداخلية :



- تحديد الاختص
- تقسيم العمل
- توزيع المسؤوليات
- إعطاء تعليمات صريحة
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين

- التسجيل الفوري للعملية
- التأكد من صحة المستندات
- إجراء المطابقات الدورية
- عدم اشتراك موظف في المراقبة

- التأمين على ممتلكات المؤسسة
- التأمين ضد خيانة الأمانة
- اعتماد رقابة مزدوجة
- إدخال الإعلام الآلي

[1] ـ محمد التهامي طواهر مسعود "**ديوان المطبوعات الجامعية**" المراجعة والتدقيق حسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية 12-2006ص123

المطلب الثالث: مفهوم الأداء المالي

يعد الأداء المالي من أكث ميادين الأداء استخداما وقدما لقياس أداء المصرف,لأنه يمتاز بالاستقرار والثبات ويساهم في توجيه المصارف نحو المسار الأفضل و الصحيح (ECCLES 1991 :134) وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه "وصف لوضع المنظمة المالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات ,الإيرادات ,الموجودات ,المطلوبات وطافي الثورة " (GLADSRONE 1989 : 11) وعرف الأداء المالي أيضا بأنه المعبر عن أداء الأعمال باستخدام مؤشرات مالية كالربحية مثلا ' ويمثل الركيزة الأساسية لما تقوم به المنظمات من أنشطة مختلفة (MILLA & BESS 1996 :14) فيما ذهب الكاتبان "المسيني والدوري " في تعريفهما للأداء المالي إلى أنه "تبيان لأثر هيكل التمويل وانعكاس الكفاءة السياسية التحويلية (الحسيني الدوري 2000؛234) .

ونرى أن الأداء المالي ما هو إلا "انعكاس للمركز المالي للمصرف المتمثل بفقرات كل من الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر فضلا عن قائمة التدفقات النقدية الذي يصور حالة حقيقية عن أعمال المصرف لفترة زمنية معينة " [1]

[1] ـ -أ.د علاء فرحان طالب , م م إيمان شيخان المشهداني , **الحكومة المؤسسية ,** كمال دار صفاء للنشر والتوزيع 2011 م ص 67 . 68 .

المبحث الثاني:مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.

يرتبط نظام الرقابة الداخلية وعملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة ارتباطا وثيقيا فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض داخل المؤسسة ، ويسعيان بدورهما إلى تحقيق نفس الأهداف بغية اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة فتقييم الأداء يعتبر جزءا من نظام الرقابة الداخلية ،وإذا كانت الرقابة تنطوي على عملية قياس الأداء وتصحيحه فان عملية تقييم الأداء هو عبارة عن تحليل النتائج وإظهار جوانب القوة والضعف .

المطلب الأول: تقييم الأداء المالي.

تسعى كل مؤسسة اقتصادية لتأدية أعمالها بشكل صحيح يمكنها من تحقيق أهدافها المخطط لها وهذا أوفق طرق ومناهج خاصة وحتى تتمكن هذه المؤسسات من التأكد من تحقيقها لأهدافها المسطرة لابد لها من تقييم أدائها المالي بشكل خاص[1].

1-تقييم الأداء باستخدام النسب المالية :

تعتبر النسب المالية من وجهة النظر التقليدية بمثابة الأدوات الأكثر شيوعا في التحليل المالي وأكثر الوسائل استخداما لتقييم الأداء المالي للمؤسسة ' وتهدف طريقة النسب المالية إلى تحديد عتبات ومعايير يمكن من خلالها الحكم على وضع وأداء مؤسسة ما حيث تتم مقارنة نسبها مع قيم معيارية .

[1] – إسماعيل عمر ناجي **"اقتصاد وتسيير المؤسسة أهميته تنظيم ديناميكية الهياكل "** الطبعة الثالثة موفر للنشر الجزائر 2001 ص 249

مفهوم النسب المالية:

هي علاقة بين رقمين وناتج هذه المقارنة لا قيمة له إلا إذا قورن بنسب أخرى متماثلة وهذه النسب تسمح بإعطاء تفسير النتائج البيانات المالية المتخذة من طرف المؤسسة وذلك بصفة موضوعية وفي الظروف الخارجية على المؤسسة.

- أسس استخدام النسب في تقييم الأداء المالي:

هناك مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المحلل المالي أخذها بعين الاعتبار عند استخدام النسب كأداة للتقييم ومن هذه الأسس:

- وضع نسب معيارية للنسب المحسوبة وذلك لتفسير معاني النسب الخاصة بالمؤسسة بالمقارنة مع النسب المعيارية الموضوعية[1].
- تحديد المعنى الصحيح والتعبير الواقعي لما تعنيه كل نسبة والدلائل والمؤشرات التي تسير عليها تلك النسبة.
- تحديد الهدف من عملية التحليل المالي بوضوح ودقة حتى يساعد المطل على فهم عمله واختياره للتسلسل المنطقي لعملية التحليل.
- اختيار النسب حسب الهدف من التحليل بحيث يتم تحديد النسب التي تحقق الهدف المرجو من التحليل.
-

[1] زينة قمري "مداخلة حول واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة الميدانية ودورها في اتخاذ القرار "كلية العلوم الاقتصادية والتسيير .جامعة سكيكدة . 2009 ص 8

– أنواع النسب المالية المستخدمة في التحليل :

لقد صنفت النسب وفقا للنشاط أو المهمة المراد تقييمها داخل المؤسسة وقد قسمت إلى أربع مجموعات رئيسية منها:

نسبة الهيكلة , نسبة المر دودية , نسبة السيولة , نسبة المديونية .

أ – نسبة الهيكلة : هي مجموعة النسب التي تقيد المحلل المالي في تشخيص التوازنات المالية وكذالك للمؤسسة على المدى المتوسط والطويل , ويتم من خلال تقييم سياسة الاستثمار وكذلك السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة .

ب– نسبة التمويل الدائم : وهي تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة ويدل على نسبة التغطية المالية للأصول الثابتة بواسطة الأصول الدائمة وتعطي بالعلاقة التالية :

نسبة التمويل الدائم = أموال دائمة \ أصول ثابتة.

فإذا كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة أو بمعنى اخر رأسمال العامل الصافي أكبر من الصفر و هذا يدل على حالة توازن[1].

إذا كانت النسبة أقل من 1 يعني أن رأسمال العامل الصافي أقل من الصفر و هذا يدل على حالة عدم التوازن لأن الأموال الدائمة التي وجودها تحت تصرف المؤسسة لفترة طويلة تتناسب مع الأصول الثابتة غير كافية لتمويل هذه الأخيرة وبالتالي تكون المؤسسة قد لجأت إلى الديون قصيرة الأجل وهي وضعية ليست سليمة .

[1]. نفس الرجع السابق ص 84 .

وإذا كانت النسبة تساوي الواحد معناه رأسمال العامل يساوي الصفر وهذا يدل على أن الأموال الدائمة يساوي الأصول الثابتة وبالتالي لم يبقى هامش والذي يمثل رأسمال العامل الصافي يستعمل في تمويل دورة الاستغلال.

-نسبة التمويل الذاتي: تعتبر الأموال الخاصة مصدر دائم يستخدم في تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة وتعطي نسبة التمويل الذاتي بالعلاقة التالية:

نسبة التمويل الذاتي = أموال خاصة \ أصول ثابتة.

نسبة التمويل الذاتي تبين مدى إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة .

– إذا كانت النسبة مساوية ل 1 فإن رأس مال العامل الخاص مساوي للصفر ويبقى ذلك أن الأصول الثابتة مغطاة بالأموال الخاصة أما الديون الطويلة إن وجدت فهي تغطي الأصول المتداولة ويكون رأس مال العامل صافي أكبر من 1 –إذا كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن المؤسسة تمول قيمتها الذاتية بأموالها الخاصة وهناك فائض من هذه الأموال بالإضافة إلى ديون طويلة المدى لتمويل الأصول المتداولة وهذا ما ليس مفيد للمؤسسة لأن الديون طويلة الأجل عليها فوائد الأصول و الأصول المتداولة ليس لها فوائد [1].

ب – نسبة المديونية: وهي النسب التي تقيس مدى استقلالية المؤسسة ماليا ومدى قدرتها على تسديد ديونها.

– **نسبة الاستقلالية المالية:** لمعرفة مدى استقلالية المؤسسة ماليا يتم مقارنة الأموال الخاصة بمجموع الخصوم وتعطى بالعلاقة التالية: **نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة \ مجموع الخصوم.**

يجب ألا تنخفض هذه النسبة عن 0.5 أي يجب ألا تمثل الأموال الخاصة أقل من 50 بالمائة من مجموع الخصوم ' وألا تكون المؤسسة قد فقدت استقلاليتها لأن مواردها مشكلة بأكثر من 50 بالمائة من الديون.

[1] ـ زينة قمري مرجع سبق ذكره ص 09

– **نسبة قابلية التسديد :** تقيس مدى قابلية المؤسسة للوفاء بديونها بمقارنة مجموع الديون بمجموع الأصول وتعطى بالعلاقة التالية : **نسبة قابلية التسديد = مجموع الديون \ مجموع الخصوم** .

– إذا كانت هذه النسبة أقل من 0.5 معنى ذلك أن المؤسسة لها ضمانات لديون الغير و بالتالي لها الحظ في الحصول على ديون أخرى في حالة طلبها.

–إذا كانت هذه النسبة أكبر من 0.5 (طبعا منطقيا لأنها أقل من الواحد) معنى أن ديون المؤسسة تمثل أكثر من 50بالمئة من مجموع أصولها وبالتالي فإن أكثر من 50 بالمائة من أصول المؤسسة ممول بالديون[1].

ج – نسبة السيولة : هي عبارة عن مجموعة النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها قصيرة المدى أو قدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل ,وبالتالي فهي تقيس وضعية المؤسسة من حيث توازنها المالي قصير الأجل أي أنها تهدف إلى تحليل وتقييم الرأسمال العامل وتعرف على درجة تداول ناصره وتقاس سيولة المؤسسة من خلال النص الدالي تتمثل في:

–**نسبة السيولة العامة :** وتسمى سيولة رأسمال العامل وتبين هذه الأخيرة مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون قصيرة الأجل بأموالها المتداولة التي يمكن تحويلها إلى سيولة نقدية في المواعيد التي تتفق مع تاريخ استحقاق وتعطي هذه العلاقة كالتالي : **نسبة السيولة = أصول متداولة \ ديون قصيرة الأجل** .

ويجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد لكي تتمكن المؤسسة من تسديد ديونها وتحقيق رأسمال العامل موجب.

---

[1] . مليكه رغيب الميلود بوشنعير , **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد** "ديوان المطبوعات جامعة الجزائر 2010 ص 37.

أما إذا كانت هذه النسبة تساوي الواحد فهذا يعني أن المؤسسة لديها رأسمال معدوم أي عدم وجود هامش ضمان للمؤسسة من الوفاء بالتزاماتها.

أما إذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد فهذا يعني أن المؤسسة في حالة سيئة وعليها أن تراجع هيكلها المالي بزيادة الديون طويلة الأجل او تخفيض ديونها القصيرة وزيادة أصولها المتداولة .

– **نسبة السيولة المنخفضة المختصرة:** وتسمى السيولة المنخفضة وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية بالأصول سريعة المتداول تعطى بالعلاقة التالية :

نسبة السيولة المختصرة = أصول متداولة .الخزن اديون قصيرة الأجل [1]

قيمة هذه السيولة تتراوح بين 0.3 كحد أدنى و 0.5 كحد أقصى إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات أي تكون القيم الجاهزة وغير الجاهزة تساوي نصف الديون القصيرة وأقل .

نسبة السيولة الحالية: تمكن هذه النسبة من مقارنة مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون الأجل وتعطي بالعلاقة التالية: **نسبة السيولة الحالية =قيم جاهزة \ ديون قصيرة الأجل.**

وحدودها بين 0.2 كحد أدنى و 0.3 كحد أقصى إذا كانت مرتفعة معناه وجود أموال مجمدة كان من الممكن توظيفها في استخدامات أخرى وتعطي أكثر مرد ودية أي القيم الجاهزة غطت كل الديون القصيرة وبقي فائض منه جامد لم يستخدم.

[1] ـ زينب قمري ,مرجع سبق ذكرى ص 11.

نسبة سيولة الأصول: تمكن هذه النسبة من تقييم رؤوس الأموال المتداولة بمجموع الأصول وتتغير هذه النسبة بتغير فروع النشاط فنجدها في المؤسسات التجارية عاليا أكثر من 0.5 وحتى تكون حركة الأصول المتداولة سريعة وتحقق أرباحا وتعطى بالعلاقة التالية :

نسبة سيولة الأصول =أصول متداولة /مجموع الأصول[1].

فإن ارتفاع هذه النسبة يدل على أن المؤسسة تستثمر معظم أموالها في الأصول القابلة للتحويل إلى نقدية في المدى القصير وبالعكس انخفاضها يدل على ارتفاع قيمة الاستثمارات مما يعطي للمؤسسة إمكانية تحسين مردودها على مدى طويل .

د.نسبة المرد ودية: المرد ودية هي فدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في إطار نشاطاتها وينبغي أن تكون هذه المرد ودية دائمة التحقيق أرباح متتالية كما تقيس نسب المر دودية نتائج النسب المالية حيث أنها تبين مدى تحقيق المؤسسة للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها المؤسسة فيما يتعلق بالسيولة والدفع المالي وهي بذلك تعطي إجابات نهائية عن الكفاءة العامة الإدارة المؤسسة[2].

نسبة المر دودية المالية: تعبر عن مدى مرد ودية الأموال الخاصة أو مدى مساهمتها في تحقيق النتيجة وتسمى أيضا معدل العائد عن الأصول الخاضعة وتعطي بالعلاقة التالية

[1] . مليكة زغيب الميلود بوش نقير مرجع سبق ذكره ص 38

[2] - زينة قمري مرجع سبق ذكره ص29.10

نسبة المر دودية =نتيجة الدورة الصافية*100/الأموال الخاصة

كلما زادت هذه النسبة كلما دل على وجود تسيير أمثل من طرف المؤسسة لمواردها المالية وكلما قلت أو انعدمت كلما لزم ذلك على المؤسسة إعادة النظر في سياسة استثمارها الموارد المالية مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

نسبة المرد ودية الاقتصادية : تعبر عن النسبة الأفضل لقياس ربحية العمليات خاصة عند المقارنة بين المؤسستين حيث الأرباح التي تحققها المؤسسة من عملياتها يجب أن تكون كافية وتسمح بالحصول على معدل عائد مناسب على الأصول التي تستخدم لتنفيذ عملياتها وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة المر دودية الاقتصادية =نتيجة الدورة الصافية *100/مجموع الأصول.

نسبة المردودية التجارية (معدل دوران الأصول الثابتة): تقيس هذه النسبة مدى كفاءة الأصول الثابتة حيث كل دينار دينار من المبيعات وكلها كانت الأصول غير مشغلة يجب أن تتخلص منها X مستثمر من الأصول الثابتة يعطي المؤسسة لأنها تشكل عبئا عليها وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة المرد ودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية *100/الأصول الثابتة

2-تقييم الأداء باستخدام التوازنات المالية: من أجل القيام بتقييم الأداء المالي انطلاقا بتحليل التوازنات المالية تلجأ إلى استخدام مؤشرات مالية للكشف عن توازن المؤسسة ومدى نجاح السياسات المالية والمتمثلة في :

-رأسمال العامل

-الخزينة

-احتياجات رأسمال العامل

أ/ رأسمال العامل: يعرف رأسمال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة رأي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة المتداولة رأي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة وفي فترة زمنية لا تتعدى السنة وبين الخصوم المتداولة الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة لا تتعدى سنة [1].

ويتم حساب رأسمال العامل الذي يرمز له اختصارا .ر.م.ع كما يلي:

ر.م.ع =الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

أنواع رأسمال العامل: ويمكن تقسيم رأسمال العامل إلى أربعة أنواع:

رأسمال العامل الإجمالي :هو مجموع الأصول المتداولة لذا يرى بعض المحللين الماليين أنه لا داعي لوضع مصطلح آخر بما أنه من الناحية المالية هناك مصطلح يؤدي إلى نفس المعنى ويحسب كما يلي :

ر.م.ع الإجمالي = قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق +قيم جاهزة

رأسمال العامل الصافي: هو جزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة وهو ر.م.ع .الذي رأيناه سابقا ويحسب كما يلي:

ر.م.ع الصافي =الأموال الدائمة –الأصول الثابتة

رأسمال العامل الأجنبي: هو جزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل الأصول المتداولة ويحسب كما يلي

[1] - نعيمة شباح **دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية** مذكرة لنيل الماجستير كلية علوم التسيير محمد خيضر بسكرة 2007 2008 ص 69

ر.م.ع الأجنبي =ر.م.ع الصافي –ر.م.ع الخاص

ب/ الاحتياطات من رأس المال العامل :يمكن تعريف الاحتياج من رأس المال العامل على أنها رأسمال الأمثل ، أي الجزء من الأموال الدائمة للممول لجزء من الأصول المتداولة ،والذي يضمن للمؤسسة توازنها المالي الضروري وتظهر هذه الاحتياطات بالعلاقة التالية:

إ ر م ع =(قيم الاستغلال +قيم جاهزة)-(الديون قصيرة الأجل – سلفات)

ج/ الخزينة الصافية وكيفية حسابها :الخزينة الصافية هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة الاستغلال ، أي مجموع الأصول السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فورا، والخزينة الصافية على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن توازن مالي بالمؤسسة وتحسب عن طريق صافي قيم الجاهزة [1]

خزينة صافية = القيم الجاهزة – سلفات مصرفية أو خزينة صافية = ر م ع – إ ر م ع

المطلب الثاني: علاقة نظام الرقابة بتقييم الأداء

إن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة فقد عرفها أحد الباحثين هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تعمل إلى هدف محدد، وإن تقييم الأداء هو استقرار دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابة لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها العميلة إذا كانت تتجه فعلا إلى الإنجازات

[1] نفس المرجع السابق

المرغوبة ،أي العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تخفض أساسا بوظيفتين الأولى محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف ،والثانية مسارات الأنشطة وهذا هو تقييم الأداء [1].

و حسب FAYO الرقابة على التعلق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقا لا حطة الموضوعة والتعليقات الصادرة والمبادئ المحددة ،وإن عرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف الموضوعة والتعليقات الصادرة والأخطاء يقصد معالجتها ومنع تقرير جدوتها وهي تطبيق على كل شيء .

ومن خلال تعريف FAYOL يمكن ملاحظة التداخل الكبير من تقييم الأداء والرقابة من حيث الغرض منها COVLAU وDERVAUX أن الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان أن القرارات التي اتخذتها الإدارة العليا يتم بفعالية وكفاءة من أجل تحسن أداء المؤسسة[2] .

المطلب الثالث: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلي

إن عملية تحسين الأداء هي عملية إدارية ترتكز على المخرجات الكلية للمنظمة من خلال جهود مستثمرة للضبط والتحسين بدلا من البحث عن الأخطاء أثناء العمل ،وذلك بتعليل الفجوة بين ما يجب أن يكون وما نحن عليه ،وهي العملية المستثمرة و المنهجية لتصنيف الفجوة بين الأداء المالي والنتائج المرغوب فيها.

[1] محمود عبد الفتاح رضوان **تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن المجموعة العربية للتدريبي** النشر مصر 2013-2012

[2] **-** كوثر بوغابة **دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية علوم التسيير وجامعة قاصدي مرياح ورقلة 2011-2012 ص33

ومن أهم الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية لحماية النقدية للمنشأة والتي تلجأ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي جيد وملائم لمستخدمين الإدارة والتي تستغلها في تقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات المناسبة.

فأي خلل يطفو على نظام المعلومات المحاسبية فإنه بشكل مصدرا أساسيا لعدة مشكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها كثير من المؤسسات الاقتصادية والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها وينتج هذا الخلل في النظام على التوالي في توصيل المعلومات المالية العامة ،أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، ونظر الاعتماد كثير من القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة وبالتالي إلى نشأة المشاكل التشغيلية[1].

لذا يمكن اعتبار المعلومات أحد عوامل الإنتاج داخل المؤسسة إذ تتدخل البيانات في شكلها الخام مثلها مثل المواد الأولية، بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي كمنتج جديد معلومات صالحة للاستعمال.

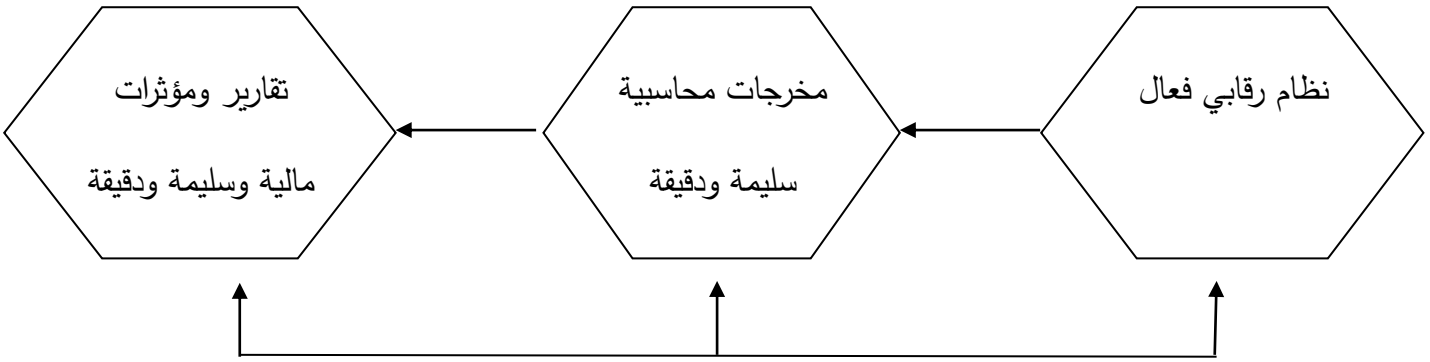
فتعتبر المعلومات المحاسبية الأداء الأساسية لعملية اتخاذ القرار ،يتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية المصادقة والصحة والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات والذي يعد قيامه وتدقيق

[1] - عتيقة مجنح **دور التحقيق في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** . مذكرة لنيل شهادة الماجيستر , علوم التسيير , جامعة محمد خيضر بسكرة 5-2-2006 ص .83 .

ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد إتمام برنامج التدقيق فإنه يعد تقرير عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حسابات النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.

ومن هنا تتضح لنا علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي في المؤسسة فوجود نظام رقابي داخلي فعال وجيد فإنه يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مداخلات التحليل المالي فوجود نظام رقابي يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة وهذا ماس نوضحه في الشكل التالي[1] :

الشكل3: **علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي في المؤسسة**



[1] ـ نفس المرجع السابق ص 84.

المبحث الثالث: دراسات سابقة

المطلب الأول: دراسات باللغة العربية

الدراسة الأولى:

منة ملياني ، فتيحة عزيزي ، دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة المركب الصناعي التجاري بالمسيلة .السنة الجامعية 2017/2016 مذكرة ماستر وفي هذه الدراسة تطرقوا إلى تطور مفهوم الرقابة الداخلية وتنوع عملياتها وأتساع رقع نشاطها ومما لها من دور كبير في تحقيق الربحية وتحقيق الأهداف المسيطرة من قبل إدارة المؤسسة والمشروع حيث تم طرح الإشكالية التالية .كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي ؟

وهذه الدراسة التي تحقق جملة من النقاط منها :

- التركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- إبراز أهمية الرقابة الداخلية بالمؤسسة .
- تحسين آليات الوصول غلى الأداء المالي الأمثل في المؤسسة .

وفي الأخير توصل الباحثين إلى مجموعة من النتائج أدرجتاها في النقاط التالية:

* تحسين أداء المؤسسة يمكن أن يتأتى من المتحسن في الأداء المالي للمؤسسة .

* التحسن في الأداء المالي يمكن أن يتأتى من نظام الرقابة داخلية كفيء وفعال .

*تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية والإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.

* تقييم الأداء المالي عملية تقوم على تحديد الوضعية المالية للمؤسسة من خلال النتائج المحقق أو المنتظرة في ضوء المعايير المحددة سلفا.

إن وجود نظام رقابي فعال يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات كما يضمن وجود مؤشرات مالية منها:

- مؤسسة مطاحن الحضنة تنتج رقابة داخلية له دور في تحسين الأداء المالي .

ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها خرج الباحثين ببعض الفرضيات والاقتراحات اختصارا التوصيات والمقترحات كما يلي :

تم التوصل إلى جملة من التوصيات والاقتراحات تندرج ضمن النقاط التالية:

*الاهتمام بتحسن الأداء في كافة المستويات لغرض التيسير الأمثل لكل الوظائف .

* محاولة تطور نظام للرقابة الداخلية لغرض تحسين العديد من الوظائف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

*الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية كونها المادة الخام للعديد من الوظائف الإدارية.

*إتباع نظام أرشفة متطورة لتسجيل الحصول على المعلومات بالدقة والكم المطلوب .

الدراسة الثانية :

بدير فارس ' بيطار بهاء الدين دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المؤسسة السنة الجامعية 2017_2018 مذكرة مكملة لنيل شهادة مستر حيث تدور الإشكالية الرئيسية لهذا البحث حول ماهية محددات اعتبار نظام الرقابة الداخلية فعال حتى يسهم في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية والأداء المالي على وجه الخصوص ؟

وقد لخصت أهداف الدراسة في :

- التركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية .

- إبراز أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة .

تحصلت هذه الدراسة إلى النتائج المذكورة أدناه :

- نظام الرقابة الداخلي يقوم على التخطيط والتنظيم الإداري للمشروع داخل المؤسسة وحماية ممتلكاتها من التلاعب ومن الوقوع في الأخطاء المحتملة بإظهار التغيرات السلبية ومحاولة تحسينها والذي يظمن السير الحسن لوظائف المؤسسة .
- إن استعمال أسلوب المقابلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ليؤدي إلى فهم حقيقي للإجراء وذلك راجع للإجابات المتحصل عليها ب "نعم " أو "لا" دون ذكر الأسباب .
- يقوم تقييم الأداء المالي على تحديد الأهمية بين النتائج والموارد المستخدمة للحكم علة مكانة المؤسسة وطبيعتها المالية .
- وختاما لدراسات نذكر التوصيات والاقتراحات الموصل إليها

- ضرورة توعية المؤسسة الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية وهذا لتقييم المساعدة اللازمة للباحث العلمي في إنجاز بحثه .
- ضرورة التنويع في استخدام وسائل دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحد وذلك لاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها بما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية .

الدراسة الثالثة :

وجدان علي أحمد /دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ،السنة الجامعية 2009-2010 رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق .

حيث حاول الباحث الإجابة على الإشكالية المتمثلة في ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ؟

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال إبراز مفهومها وأدواتها وموقف المراجع منها .
- محاولة تقييم زاوية حول المراجعة بشكل عام من خلال تحديد إطار نظري للمراجعة وعلاقتها بالرقابة .
- محاولة إعطاء نظرة حول المراجعة الخارجية من خلال إظهار طبيعتها وأسسها ومنهجيتها .

- محاولة تقديم نموذج يعكس دور التكامل بين المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء الإدارة وذلك من خلال شرح عن المراجعة لإدارية ومهامها

✓ بناء على مسابق ذكره تم التوصل إلى النتائج التالية :

✓ –لكي تتمكن دارة المؤسسة من تحقيق نتائج مرضية لأصحاب المشروع (المساهمين)اللذين تربيط معهم بعلاقة الوكالة نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة فيجب عليها تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يحافظ على أصول المؤسسة ويشرف على عمليتها ويراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام وتنفيذ قراراتها .

✓ إن موضوع المراجعة بشكل عام يقوم على مجموعة المفاهيم إلى تطورت الحياة الاقتصادية والاجتماعية للإنسان على مر التاريخ ونتيجة لهذا التطور تطورت الأهداف و المراجعة وبزيادة أهميتها ظهرت مبينات مهنية تنظيم عمر المراجعة وتوجد لها أسس وقواعد ومعايير تحكم ممارستها .

ان الرقابة الداخلية من خلال أدواتها المختلفة المتمثلة بالموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية وتقييم الأداء وكذلك خلية الرقابة الداخلية التي تعتبر أداء أدوات الرقابة المالية تعمل على تحسين أداء المؤسسة من خلال تقييم الأداء الفعلي على النتائج السابقة يمكن اقتراح التوصيات التالية :

- يجب على الإدارة تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي يعتبر مهام أمانها في كفاءة التشغيل والحفاظ على الأصول وحسب إدارتها واستغلال الموارد المتاحة بفعالية للحصول على أفضل النتائج الممكنة وتحسين أداءها باستخدام أدوات الرقابة حتى تضمن المؤسسة مكانتها في السوق وتحفظ الإدارة مكانتها لدى الملاك.

- إن الاستعانة بخدمات الاستشارة الإدارية التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية التي يتميز أعضائها بالخبرة الواسعة في عدة مجالات (اقتصادية مالية تسويقية ...الخ) تلقب دور كبير في ترشيد الإدارة نحو استعمال أفضل الطرق لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وطاقتها لتحقيق أداء مرضي .
- الاهتمام برأي المراجع الخارجي المستقل الذي يشير فيه إلى حالة نظام الرقابة الداخلية والى انحرافات في أداء المؤسسة عبر السنوات أو غيرها من المؤسسات لنفس الفترة.

المطلب الثاني :دراسة حالة بلغة الأجنبية ودولية (بالفرنسية)

1. دراسة حالة فرنسا:

Houenokpo senanile . ede agblemawuchi innocent

ليسانس في ديسمبر 2020 والتحكم الداخلي والأداء من نظام مالي للامركزية في حالة من كاويك انمي ، تطرقوا في هذه الدراسة إلى إلزامية وضع إجراءات تنظيمية تحقق رقابة داخلية فعالة وأداء مالي مرضي للغاية داخليا وخارجيا و من هذا وذلك تم طرح الإشكالية التالية :

كيف تتناسب وظيفة الرقابة الداخلية مع ديناميكية تحسين الأداء المالي من أجل استدامة الشركة ؟ استخدم الباحثين المنهج الاستشاري والتحليلي ومن أهم الأهداف المرجو تحقيقها من هذه الدراسة :

- استخدام الموارد بشكل اقتصادي وفعال وتحقيق الأعمال والأهداف المرسومة .
- التحكم في المخاطر وحماية الأصول والمعلومات المالية والمعلومات الخاصة بها كالإدارة كاملة وموثوقة.
- التحكم في القوانين واللوائح وكذلك السياسات والخطط.
- احترام القواعد والإجراءات الداخلية .

- مراقبة السيولة والملائمة المالية.

ومن اجل إيجاد حل للإشكالية لخصت نتائج الدراسة في ما يلي :

- فحص مستندات البنك .
- مراقبة سجل الضمانات .
- التحكم في تقرير الإخراج.
- السيطرة الهرمية.
- مراقبة الوثائق الإدارية (الشبكات).
- مراقبة للائتمان عن طريق الوسيط.
- فحص جدول الاستهلاك .
- تحقق مما إذا كان الائتمان قد تم استدامة لإغراضه .
- الرقابة العامة على الملف بعد الصرف.

وفي الأخير ومن خلال النتائج توصل إلى الاقتراحات والتوصيات التالية:

- ✓ تزويد المدقق بأدوات فعالة للرقابة الداخلية .
- ✓ تحسين التعاون بين الموظفين والمراجعة.
- ✓ تحسين التبادل بين الموظفين والمراجع .
- ✓ توفير الأدوات والمواد المناسبة لجميع الإدارات الرقابة.
- ✓ تزويد الشركة بالبرمجيات الملائمة لتسجيل السندات المحاسبية من قبل الموظفين.
- ✓ جعل الرقابة الداخلية العامة الأساسية لمهام المراجعة .

✓ يجب ان تكون خدمة التدقيق والرقابة عادة في خروج المؤسسة في فترات أقصر (أسبوع) .

2. دراسة حالة السودان :

إدريس ،ادم البشير المبارك ،دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة بفصل جامعات السودان الخرطوم جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا كلية العلوم التجارية 2012-2013 رسالة ماجستير .

تمثلت إشكالية البحث في الأسئلة التالية :

- هل يوجد إهدار للمال العام وما هو دور نظام الرقابة الداخلية اتجاه ذلك في مؤسسات التعليم العالي ؟
- هل هناك سوء الاستغلال للمال وما هي المشكلات التي تواجه نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي (دراسة حالة بعض جامعات السودان)؟
- إلى أي مدى يحقق نظام الرقابة الداخلية تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي؟

أهم أهداف البحث تمثلت في :

- التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي.
- التعرف على تحقيق تحسين الأداء المالي المحاسبي في مؤسسات التعليم العالي .
- التعرف على الاستخدام الأمثل لنظم اللوائح المالية والمحاسبية في مؤسسات التعليم العالي .

تمحورت نتائج البحث إلى توصل إليها الباحث في :

- وجود نظام رقابة داخلية كفأ في مؤسسات التعليم العالي يقلل من وقوع الأخطاء المالية والمحاسبية .
- وجود نظام رقابة داخلية كفأ في مؤسسات التعليم العالي يحد من مخاطر السرقة من الأصول النقدية.

- وجود نظام رقابة داخلية كفأ في مؤسسات التعليم العالي يسعى لإيجاد سبل لزيادة موارد وأصول المؤسسة .
- لا يسعى نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي نظم معلومات حديثة وفعالة لسهولة انسياب البنيات المالية .
- يوجد نظام رقابة داخلية كفأ في مؤسسات التعليم العالي يعمل وفق مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجة المحاسبية للعمليات والمنشاة .

وفي ظل هذه النتائج توصل الباحث إلى توصيات التالية :

- استمرارية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي في منصة لوقوع الأخطاء المالية والمحاسبية باستخدام الأجهزة الحديثة للمساعدة في ذلك .
- تكثيف الجهود لتوفير الدورات التدريبية المتخصصة للكوادر الحسابية للاستمرارية في المحافظة على النظام المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي .
- وضع معيار واضح يبرر مميزات وإبداعات أفراد المؤسسة لمكافئتهم وتحفيزهم في مؤسسات التعليم العالي .

3. دراسة حالة الكويت:

"عبد الرحمن البواردي " "توفان التعليمات" ،دور الرقابة الداخلية في الحد من المخاطر المالية المرتبطة بسياسة تنويع الاستثمار دراسة ميدانية السنة الجامعية 2014-2015 قسم المحاسبة جامعة الكويت ،تتمثل مشكلة الرقابة في توضيح دور الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المالية المرتبطة بسياسة تنويع الاستثمار من خلال إجراء دراسة ميدانية في البنوك التجارية الكويتية وبناء على ما سبق تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال التالي :

ما هو دور الرقابة الداخلية في الحد من المخاطر المالية المرتبطة بسياسة تنويع الاستثمار ؟

سعت الدراسة غلى تحقيق جملة من الأهداف المذكورة أدناه :

- التعرف على علاقة الرقابة الداخلية بالمخاطر المالية المرتبطة بسياسة تنويع الاستثمار .
- التعرف على أبعاد المخاطر المالية التالية :(مخاطر الائتمان ، ومخاطر السيولة ومخاطر كفاية رأسمال ، ومخاطر التمويل ومخاطر التضخم)
- تحديد دور الرقابة الداخلية من الحد من المخاطر المالية المرتبطة بسياسة تنويع الاستثمار.

الخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات المرتبطة بموضوع الدراسة بناء على اختيار الفرضيات .

وضحت الدراسة نتائجها في النقاط التالية :

- وجود دور ذي دلالة إحصائية للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر كفاية رأسمال مخاطر التمويل ومخاطر التضخم .
- إدارات البنوك التجارية الكويتية تولى أغلب اهتمامها بمخاطر السيولة أكثر من بقية المخاطر الأخرى.
- إدارة البنوك التجارية الكويتية تتبع سياسة استثمارية متشددة لتخفيض مخاطر الائتمان وقد يعود هذا الاستثمار لدول النامية والأزمات المالية الملاحقة جعلها أكثر عرضة للمخاطر المالية لذلك تنتهج سياسة استثمار متشددة .

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج الدراسة ، وما تم عرضه سابقا يوصى الباحثان بما يلي :

- ضرورة اهتمام دوائر الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الكويتية بالتأكد من صحة تقدير المخاطر الناجمة عن تنويع الاستثمار بشكل دوري ومستمر ومتلاحق وذلك لتقييم دقيق للمخاطر المالية المرتبطة بالاستثمار .
- على البنوك التجارية الكويتية زيادة الاهتمام والتركيز على إستراتيجية المحافظة على الأموال المستثمرة التي تعطي عائد مرتفع للحد من مخاطر التضخم ونقصان القيمة الشرائية للوحدة النقدية .
- أهمية تدريب موظفي دائرة الرقابة الداخلية في البنوك الكويتية من خلال برامج تدريبية متخصصة تفقدها البنوك أو تقوم باشتراك الموظفين فيها خارج البنك.

المطلب الثالث : القيمة المضافة

جدول: الدراسات بالقيمة المضافة

الدراسات	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
1. دراسة بالغة العربية: **1. دراسة** هنة ملياني ؛ فتيحة عزيزي شهادة ماستر المسيلة	- تطرقت كلا الدراستين إلى نفس الموضوع الذي يتمثل في دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي	- في الدراسة السابقة تم تقسيم العنوان إلى قسمين الرقابة الداخلية و الأداء المالي على حدى أما في دراستنا فقمنا بالتركيز أكثر على الرقابة الداخلية و علاقتها بالأداء المالي. دراسة حالة كانت في المركب

		الصناعي التجاري بالمسيلة آما دراستنا كانت في الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز.
1. دراسة وجدان علي احمد ,رسالة ماجيستر جامعة الجزائر 03	القاسم المشترك بين الدراستين هو دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء بصفة عامة و الأداء المالي بصفة خاصة	- تعتبر دراستنا محدودة بالنسبة لهذه الدراسة لمدى توسعها و تطرقها إلى أدوات الرقابة و دورها في تحسين أداء المؤسسة بصفة عامة بينما نحن تطرقنا إلى الرقابة الداخلية بصفة عامة و تحسين الأداء المالي بصفة خاصة .
1. الدراسة: بدير فارس , بيطار بهاء الدين مذكرة ماستر المسيلة .	شملت كلا الدراستين متغيرين تمثلا في دور الرقابة في تحسين الأداء.	تناولت الدراستين دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي على عكس ما تناولت هذه الدراسة التي اهتمت بالأداء بصفة عامة. دراسة حالة في الشركة الوطنية

		للكهرباء و الغاز بالنسبة لدراستنا أما الدراسة هذه الدراسة فكانت في مطاحن الحضنة المسيلة.
1. <u>دراسة باللغة الأجنبية:</u> **1. دراسة** HOUENONKPO SENANINLEONIE و EDE,AGBLEMAWUCHI INMOCENT فرنسا	تمثل التشابه بين الدراستين في دراسة الرقابة الداخلية و مراقبة الأداء المالي	كان الاختلاف بين الدراستين في تركيز على الرقابة الداخلية كوظيفة أما نحن تطرقنا إلى الرقابة الداخلية كمفهوم
1. دراسة إدريس , ادم البشير المبارك السودان . رسالة ماجيستر	- اتخذا الدراستين نفس الاتجاه دراسة الرقابة الداخلية و دورها في تحسين الأداء المالي	- تطرقوا في هذه الدراسة إلى عنصر جديد المتمثل في تحسين الأداء المالي و المحاسبي بينما نحن درسنا الأداء المالي فقط . انطلقنا في دراستنا بإشكالية واحدة هذان البحثين إلى ثلاث إشكاليات

1. دراسة عبد الرحمان البواردي ,نوفان العليمات الكويت	دراسة الرقابة الداخلية في كلا الدراستين	يكمن الاختلاف بين دور الرقابة الداخلية في الحد من المخاطر المالية المرتبطة بسياسة تنويع الاستثمار و دورها في تحسين الأداء المالي.

خلاصة:

لاحظنا من خلال هذا الفصل: إن التطور في الحياة الاقتصادية وأساليب الإدارة كان له دور في تطوير نظام الرقابة الداخلية ,فقد أصبح التسيير في المؤسسة بشكل عام والتيسر المالي بشكل خاص من أهم الوظائف البارزة في عمل المؤسسة إذ بواسطته تستطيع المؤسسة أن تحقق أهدافها العامة و تحقيق الاستقرار بأكثر كفاءة وفعالية ومن هذا المنطق تطور مفهوم الرقابة والتي كان أحد أهم الأسباب هو انفصال الملكية عن الإدارة فزاد الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد,ومن أجل تحقيق الأهداف يجب على المؤسسة إتباع نظام رقابة داخلية فعال والذي يلعب دورا كبيرا في تحقيق الإنتاجية وتحسين الأداء المالي للمؤسسة ويتم تحقيقه من خلال أداء الرقابة لدورها بالنسبة لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية وفي كل الوظائف الإدارية بما فيها الوظيفة المالية.

تمهيد :

ان الرقابة الداخلية تسعى غلى تحقيق أهداف الشركة وعلى رأسها تعظيم المنفعة فإنها تسعى دوما إلى تحقيق أحسن أداء مالي من خلال السعي إلى وضع نظام متكامل للرقابة الداخلية مع تعيين الكفاءة البشرية العالية للإشراف على تنفيذه ضمانا لكفاءته وفاعليته في تحقيق الأهداف وعليه يمكن للرقابة الداخلية ان تلعب دور في تحسين الأداء المالي ؟

المبحث الأول: لمحة عامة عن شركة توزيع الكهرباء والغاز

تعتبر شركة توزيع الكهرباء والغاز من أهم الشركات الوطنية قياسا للقطاع الذي تعمل فيه، حيث يمس نشاطها اغلب السكان ويغطي معظم التراب الوطني كما تأتي في المرتبة الثالثة بعد سوناطراك ونفطال. ففي هذا المبحث سنتطرق إلى تعريفها وأهميتها ومهامها.

المطلب الأول: شركة توزيع الكهرباء والغاز

لقد أصبحت لشركة توزيع الكهرباء والغاز دورا هاما في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد في المجال الطاقوي لذلك سنقوم في هذا المطلب بعرض عام لهذه الشركة، ومراحل نشأتها بالإضافة إلى أهم الأهداف التي أنشأت من أجلها.

أولا: تقديم الشركة بشكل عام

تعتبر شركة توزيع الكهرباء والغاز من أهم الشركات الكبرى في الجزائر فهي المتعامل التاريخي في الإمداد بالطاقة الكهربائية و الغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها عبر قنوات، وقانونها الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إليها ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

منذ صدور القانون حول الكهرباء و توزيع الغاز عن طريق قنوات، قامت شركة توزيع الكهرباء والغاز بإعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد إذ أضحت اليوم مجمعا صناعيا يتألف من 29 شركة فرعية، و تشغل أكثر من 40.000 عامل.

لقد لعبت شركة توزيع الكهرباء والغاز على الدوام دورا كبيرا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج الإنجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز التي سمحت برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97 % ونسبة توغل الغاز إلى ما يفوق 37%.[1]

[1] وثائق مقدمة من طرف الشركة .

وتطمح شركة توزيع الكهرباء والغاز أن تغدو شركة تنافسية لكي تقوى على مواجهة الشركات المنافسة وأن تكون من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط

ثانيا:المراحل التي مرت بها المؤسسة

مرت شركة توزيع الكهرباء والغاز من ناحية التنمية والتسيير بالمراحل التالية:

1- مرحلة (1944-1947) : لقد أنشات هذه الشركة من طرف المستعمر الفرنسي الذي كان يسيرها، حيث كان الجزائريون مجرد عمال بسطاء مقابل اجر زهيد، وبقيت على هذا الحال إلى غاية عام 1947، حيث أصبحت محتكرة من طرف الفرنسي LE BON وسميت باسمه COMPANY LE BON ولقد كان دورها يقتصر على إنتاج الكهرباء فقط دون الغاز واستعمال الفحم كمولد لهذا الإنتاج.

2- مرحلة (1947-1969) : في هذه المرحلة ظهرت شركة توزيع الكهرباء والغاز تحت اسم كهرباء وغاز الجزائر EGA والتي تجمع بين إنتاج وتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي وكان ذلك تحديدا بتاريخ 05 جوان 1947.

3- مرحلة (1969-1991) : وتبدأ تحديدا بتاريخ 29 جويلية 1969 أي تاريخ تأميم مجمع سونلغاز مثلها مثل المؤسسات الأخرى وهذا بموجب الأمر رقم : 69/54 المؤرخ في 29 جويلية 1969 والذي نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ : 10 أوت 1996 الذي ينص على حل EGA وتأسيس الشركة الوطنية للكهرباء والغاز رسميا، وفي هذا الوقت كانت الشركة من الحجم الكبير أين تجاوز عدد عمالها 6000 موظف، وقد حدد المرسوم مهمة رئيسية لها تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد.

إن احتكار ونقل وتوزيع واستراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لشركة توزيع الكهرباء والغاز قد عزز من مكانة الشركة، كما أنها وجدت نفسها قد اسند إليها تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن وهذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيون، محطات توليد الطاقة الكهربائية، زبائن المنزل).

سنة 1975 : في هذه المرحلة تم الفصل بين النشاطات الميدانية والنشاطات القاعدية وكذا إنشاء وحدات كهرباء وترتيب.[1]

سنة1983 : إعادة هيكلة شركة توزيع الكهرباء والغاز والتي جاء معها ستة مؤسسات حيث أصبحت الشركة في هذه السنة، ذات خدمات عمومية وتسيير وتسويق المؤسسة وبذلك تكتسب خمسة فروع للأعمال وهي :

- مؤسسة أشغال توليد الكهرباء الريفي، كهريف (KAHRIF).
- مؤسسة إقامة المنشآت وتركيب التجهيزات الكهربائية، كهركيب (KAHRKIB).
- المؤسسة الوطنية لإنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز، كنا غاز (KANAGAZ).
- مؤسسة هندسة الكهرباء والغاز(CEEG).
- مؤسسة التركيب الصناعي (ETTERKIB).
- مؤسسة انجاز الهيكل الأساسي للطاقة أو القاعدة الطاقية (INERGA).
- AMC مؤسسة صناعة العدادات ومختلف التجهيزات المستعملة في المراقبة.

4- مرحلة (1991-2004) : في ديسمبر 1991 أصبحت تسمى المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC) في قرار تنفيذي رقم 975/91 المؤرخ في 1991/12/14، وبدأت تمارس أعمالها بصفة عادية إلى غاية سنة 1998 السنة التي فتحت فيها البورصة وتم عرض جزء من رأس مال الشركة للبيع عن طريق الأسهم ويقدر بـ : 20 من رأس مال المؤسسة وترجع هذه التغيرات للأسباب التالية:

- تسهيل وتقديم الخدمات للزبون والاعتماد على التمويل الذاتي (رأسمالها الخاص).
- أصبحت ذات طابع تجاري (تشتري الغاز وتبيعه).

سنة 2002 : تحولت شركة توزيع الكهرباء والغاز إلى مؤسسة ذات أسهم هدا التحول أعطى لشركة التوزيع في مبادئ أخرى في قطاع الطاقة، كذلك التدخل في هدا الميدان خارج حدود الجزائر، وباعتبارها مؤسسة ذات أسهم فعليها اكتساب محفظة الأسهم وقيم منقولة أخرى مع إمكانية مشاركتها في مساهماتها في شركات أخرى.

[1] وثائق مقدمة من طرف الشركة .

5- مرحلة مابعد2004: أصبحت شركة توزيع الكهرباء والغاز خلال السنوات 2004- 2006 مجمعا أو شركة قابضة (HOLDING)، حيث تميزت هذه المرحلة بنشاط كثيف على جميع الأصعدة وقامت بإعادة هيكلة نفسها في شكل شركات متفرعة مكلفة بالنشاطات الأساسية:

- شركة إنتاج الكهرباء (SPE).
- مسير شبكة نقل الكهرباء (GRTE).[1]
- مسير شبكة نقل الغاز (GRTG).

وفي سنة 2006 تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية:

- شركة توزيع الكهرباء والغاز للتوزيع: الجزائر العاصمة (SPA).
- شركة توزيع الكهرباء والغاز للتوزيع: الجهة الوسطى (SDC).
- شركة توزيع الكهرباء والغاز للتوزيع: الجهة الشرقية(SDE).
- شركة توزيع الكهرباء والغاز للتوزيع: الجهة الغربية (SDO)، وهي محل دراستنا وبالتحديد مديرية التوزيع وسط، عين الدفلى.

وتتمتع هذه المديريات باستقلالية واسعة في المهام والقرارات والتوجيه والمراقبة التي يحظى بها مجلس الإدارة للمحافظة على تطور وضمان الخدمة العمومية وهي المهمة الجوهرية لشركة توزيع الكهرباء والغاز.

المطلب الثاني : وظائف وأهداف شركة توزيع الكهرباء والغاز

1- وظائف شركة توزيع الكهرباء والغاز

من خلال التطورات التي عرفتها شركة توزيع الكهرباء والغاز أصبحت تقوم بمجموعة من الوظائف والمهام ومن خلال المادة 6 من الجريدة الرسمية رقم 54 وفي ديسمبر 1995، وفي إطار الأهداف المسطرة والخدمات العمومية تقوم المؤسسة بمجموعة من الوظائف نذكر ما يلي:

- ضمان نوعية إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية وكذا ضمان توزيع الغاز في إطار احترام شروط الحماية والأمن وبأقل التكاليف.
- تركيب، تصليح وصيانة وإعادة تجديد مراكز الإنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية بالإضافة إلى مراكز التوزيع العمومي للغاز.
- التخطيط ووضع البرامج السنوية وكذا المراكز المعدة لسنوات.

[1] وثائق مقدمة من طرف الشركة.

- ضمان التموين اللازم لتحقيق وتنفيذ البرامج المسطرة.
- توفير المنشآت الضرورية (التجهيزات، الهياكل البنائية) لضمان سير مهمتها.[1]

التحديد والتعريف بالكيفيات والإمكانيات المتعلقة بالتطبيق (التجهيزات والتركيبات الكهربائية الغازية) وكذا المتعلقة بأجهزة القياس والحساب.

- ضمان التحكم في السير الحسن للبرامج.
- تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة ومراقبتها.

- ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء والإصلاح واستغلال الموارد.
- ضمان التسيير الحسن للموارد البشرية والعتاد اللازم للعمل.
- ضمان امن الأشخاص والمواد التي لها علاقة مع نشاط العمل والتوزيع.

- ضمان تمثيل شركة توزيع الكهرباء والغاز على المستوى المحلي أحسن تمثيل.

وعموما فان شركة توزيع الكهرباء والغاز تضمن تحقيق الاستثمارات للمؤسسة والتحكم في الطاقة وهو عامل ضروري للاقتصاد العام وبصفة خاصة الدراسات والرقابة وتحقيق ميزة إستراتيجية في التطور الاقتصادي والصناعي للوطن.

2- أهداف شركة توزيع الكهرباء والغاز

تسعى شركة توزيع الكهرباء والغاز من خلال الوظائف التي تمارسها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والنتائج ولقد حددت هذه أهداف تسعى إلى بلوغها وهي كما يلي:

- التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات بهدف الترقية، والتحسن الدائم لصورة علامتها تلبية الحاجات الوطنية.

توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية وتنويع منتجاتها.

المشاركة في الانجازات الصناعية والتجارية في الخارج حتى تكون اقرب من الزبون النهائي.

- استقلالية التسيير وإدخال قواعد ذات طابع تجاري.
- الحصول على حصة السوق العالمي.

[1] وثائق مقدمة من طرف الشركة .

- إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- توزيع الغاز عن طرق القنوات الطاقوية وترقيتها وتنميتها.
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية.
- إنشاء فروع واخذ مساهمات وحيازة حقيبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة، أو يتم إنشاؤها في الجزائر أو الخارج.

المطلب الثالث : مديرية توزيع الكهرباء والغاز وسط – مديرية عين الدفلى–

سنحاول في هذا المطلب التعريف بمديرية التوزيع غرب مديرية عين الدفلى، وإلى تقديم هيكلها التنظيمي الذي يوضح لنا أهم وحدات المؤسسة وأقسام كل وحدة من وحداتها على حدا.

أولا : تقديم عام لمديرية التوزيع وسط – مديرية عين الدفلى –

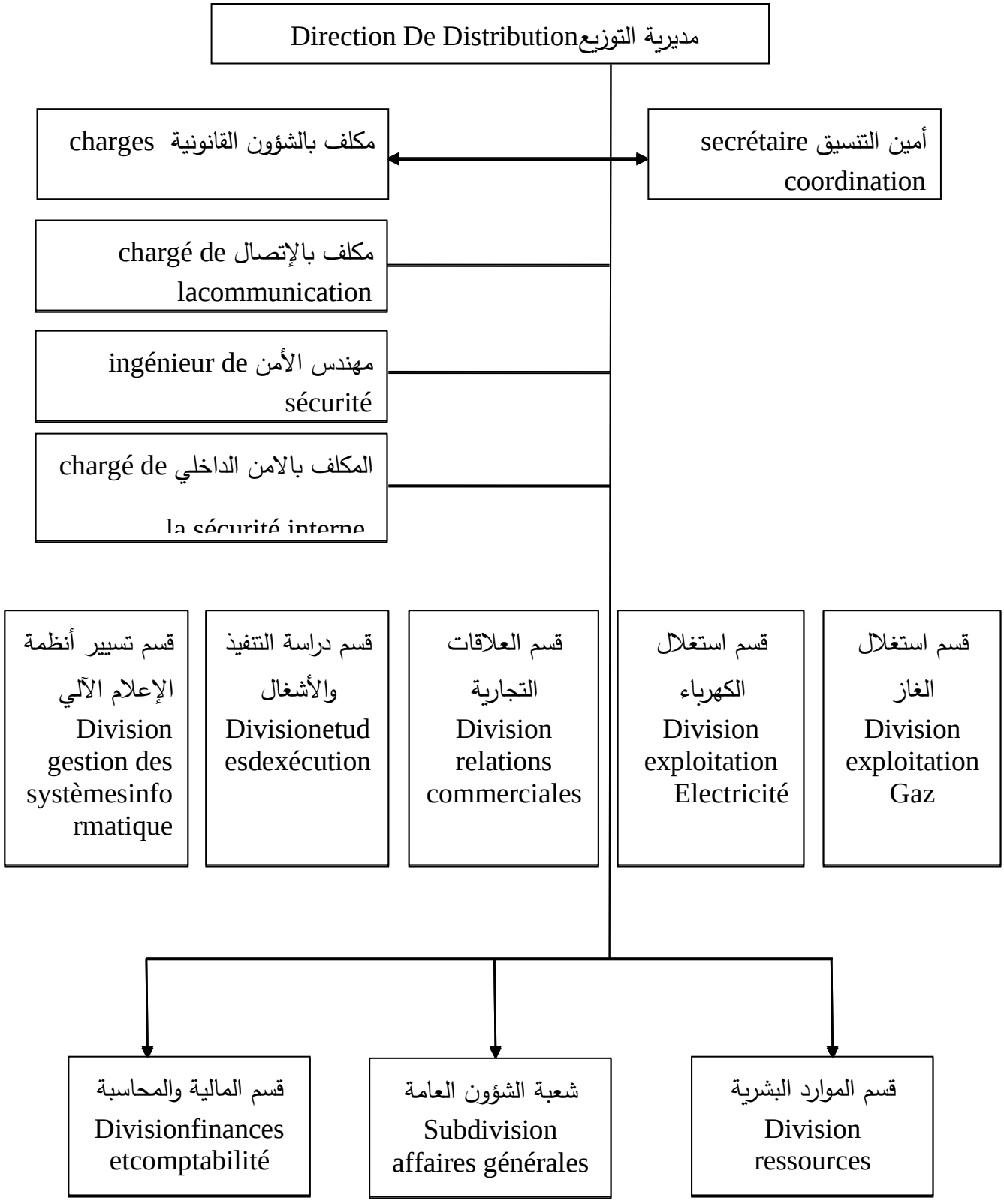
تتواجد مديرية التوزيع لعين الدفلى بشارع الشهداء– عين الدفلى– إذ تضم 430 عامل حسب إحصائيات أفريل 2016، حيث تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1990، المديرية محل الدراسة كانت قبل 2006 تابعة لمديرية[1] التوزيع شلف شمال لكنها أصبحت سنة 2006 مديرية توزيع تتحكم في ولاية عين الدفلى تابعة للمديرية العامة للتوزيع غرب والتي تضم ولاية شلف، مستغانم، عين تموشنت، تلمسان، معسكر، سيدي بلعباس، غليزان، تيارت، تيسمسيلت، سعيدة، النعامة، البيض ، بشار، تندوف، أدرار، ولاية وهران هي المركز لها والتي تدير كل الولايات.

ثانيا :الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع وسط– مديرية عين الدفلى–

يوضح الهيكل التنظيمي التالي أهم وحدات المؤسسة كما يبين أقسام ومهام كل قسم على حدا.

[1] وثائق مقدمة من طرف الشركة .

الشكل (1): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز وسط – وحدة عين الدفلى –



المصدر: قسم الموارد البشرية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز وسط–وحدة عين الدفلى–

ثالثا :تحليل وظائف الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز وسط– وحدة عين الدفلى–

يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز غرب –مديرية عين الدفلى– من :

1–مديرية التوزيع : التي يسيرها مدير التوزيع ويعتبر المسؤول الأول على جميع العمليات المتعلقة بتسيير وتنظيم المركز حيث يقوم بالسهر على المتابعة والإشراف والتنسيق بين جميع الهياكل التابعة للمركز ، وله بعض الصلاحيات المتعلقة بالعمليات المالية منها:

- الأمر بالصرف
- إصدار القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين
- يقوم بالتقييم السنوي للميزانية الاختتامية للمركز
- يشرف على الموازنات التقديرية
- يمثل المؤسسة لدى السلطات المحلية
- يتعهد بإنجاز ما جاء في الوثيقة المسماة بعقد التسيير بناءا على الموازنة التقديرية

2–أمين التنسيق : يهتم بكافة الإجراءات الإدارية الداخلية والخارجية للمؤسسة، وكذا التنسيق بين المديرية العامة ومديرية التوزيع.

3–مكلف بالشؤون القانونية : ينظم ويسهر على تطبيق كامل القوانين الخاصة بالمؤسسة وكذا كامل المتابعات القانونية للمؤسسة سواء النزاعات مع الزبائن أو المكلفين بإنجاز مشاريع المؤسسة.

4– مكلف بالاتصال : ومن مهامه :

- توصيل كامل المعلومات للزبائن التجاريين أو المستهلكين باستعمال مختلف وسائل الإعلام .

_خلق علاقة دائمة مع وسائل الإعلام المتوفرة محليا.[1]

5- المكلف بالأمن : ويسهر على:

- تنظيم حملات توعية للمواطنين حول أخطار الكهرباء والغاز.
- متابعة حوادث العمل الحاصلة في المؤسسة .

- الاحتياط من هذه الحوادث من خلال نشر وتوزيع منشورات احترازية ووقائية

6- المكلف بالأمن الداخلي : يقوم بالمهام التالية :

- توفير كل الوسائل اللازمة لضمان الأمن الداخلي للمؤسسة.
- التبليغ عن كل الإجراءات المتخذة لضمان الأمن وكذا عن كل الحوادث الحاصلة إن وجدت.

7- قسم استغلال الكهرباء:

يعمل هذا القسم على وضع برنامج لتحسين نوعية الخدمات المقدمة ودوره الأساسي يتمثل في استغلال وصيانة المنشآت المتعلقة بالطاقة الكهربائية، ويتابع هذا القسم الشركات الجديدة والقديمة حيث يقوم باكتشاف الأعطاب وإصلاحها في حالة فساد أو احتراق المعالجات والمحولات.

8- قسم استغلال الغاز:

يقوم هذا القسم بوضع برنامج لتحسين جودة واستمرارية الخدمات المقدمة والحماية ضد الحوادث، ودوره الأساسي هو استغلال وصيانة المنشآت المتعلقة بالغاز.

9-قسم دراسات الأعمال التنفيذية:

يقوم هذا القسم بدراسة الطلبيات التي تتلقاها المديرية الإقليمية، مع جمع الملفات التقنية للأعمال المنجزة، والسهر على تطبيق المعايير التقنية والأمنية المتبعة.

[1] وثائق مقدمة من طرف الشركة .

10_ قسم العلاقات التجارية:

يقوم هذا القسم باقتراح خدمات جديدة للعملاء، وكذا تحليل النتائج و الإجراءات التصحيحية وإعداد ملخصات والتحليل الدوري لصالح المديرية، كما يقوم بمتابعة طلبات التوصيل للزبائن إلى غاية بداية الخدمة، ويعتبر المسؤول عن الفواتير وتوزيعها وتحصيل القيمة المالية للطاقة المستهلكة من الزبون. [1]

11- قسم الإعلام الآلي:

القيام بإعداد الفواتير وإدارة العمل في نظام الإعلام الآلي، بالإضافة إلى تركيب البرمجيات المستخدمة في المديرية وتحليل المبيعات وإدارة قواعد البيانات.

12- قسم الموارد البشرية:

يقوم هذا القسم بإتباع الحياة المعنية بالموظفين من بداية التوظيف وحتى التقاعد (التدريب المهني، الحوادث، النقل، التكوين) في تنفيذ مختلف خطط الموارد البشرية.

13- شعبة الشؤون العامة:

هو المسؤول عن احتياجات العتاد على مستوى المديرية حيث يوجد موردين محدودين تتعامل معهم مديرية توزيع الكهرباء والغاز غرب–مديرية عين الدفلى–، كما يتكفل كل قسم بالمهام الخاصة به في إطار التنظيم والتسيير بين الوحدات لتسهيل السير الحسن لهدف الشركة من الناحية الداخلية والخارجية ومن الناحية التجارية والاقتصادية، كما أن هذه الأقسام مترابطة ومتجانسة فيما بينها وكل قسم مرتبط بالآخر أو بمجموعة من الأقسام بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

14- قسم المالية والمحاسبة:

تقوم هذه المصلحة بضمان حسابات المؤسسة والقيام بالمراقبة المالية والمحاسبة، وتحديد واقتراح دراسات وفق الإمكانيات وتلخيص سياسة المؤسسة التي يجب إتباعها عند تنفيذ الأعمال.[2]

[1] وثائق مقدمة من طرف الشركة .
[2] وثائق مقدمة من طرف الشركة .

المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة توزيع الغاز والكهرباء

بعد تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الاول نحاول الان التطرق إلى أساليب وأدوات مع البيانات ولقد تنوعت لكل مستعمليها يبقى محصور حسب الموضوع الخاضع لدراسة معينة فحسب موضوعنا المتمثل في دراسة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك للحصول على نتائج جيدة في الدراسة الميدانية لقد اعتمدنا على أسلوب المقابلة في جمع البيانات الخاصة بالموضوع .فتقوم هذه الأخيرة على الحوار الشفوي بين الباحث والمبحوث وتعرف أيضا أنها محادثة موجهة ،و يقوم بها فرد مع أخر بهدف الحصول على أنواع من المعلومات فقد اعتمدنا في دراستنا هذه مقابلة شخصية مع إطارات الشركة حيث قمنا بطرح الأسئلة التي نخص الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة .

المطلب الأول :تقييم نظام الرقابة الداخلية

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

الجدول الأول :المشتريات

الجدول الثاني :المحزونات

الجدول الثالث :المبيعات

الجدول الرابع :المقبوضات النقدية

الجدول الخامس :المدفوعات النقدية

الجدول السادس:الرواتب والأجور

أولا : المشتريات

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

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
1	هل هناك قسم خاص بالمشتريات ؟	×		
2	هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات ؟		×	
3	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء و أوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء ؟	×		
4	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات ؟	×		
5	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات ؟	×		
6	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات ؟	×		
7	هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم المشتريات ؟	×		
8	هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص ؟	×		
9	هل مثل هذه التقارير مسلسلة الأرقام ؟	×		
10	هل لوثائق عملية الشراء ألوان مختلفة ؟		×	

11	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول ؟	×		
12	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات ؟		×	تسجيل دوري

ثانيا: المخزونات

الجدول رقم2: قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
1	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على البضاعة في المخزن؟	×		
2	هل تخزن المنتجات في مكان واحد حسب نوعها ؟	×		
3	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	×		
4	هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات ؟	×		
5	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و الإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف ؟		×	
6	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات ؟	×		حسب المخطط المالي المحاسبي
7	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لرئيس المصلحة التجارية؟	×		

ثالثا: المبيعات

جدول رقم3: قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
1	هل هناك رقابة على التسجيل المحاسبي ؟	×		
2	هل لنسخ وثائق المبيعات ألوان مختلفة؟		×	
3	هل تراقب الإمضاءات في الفاتورة للمصالح المعنية ؟	×		مصلحة المحاسبة والتجارة
4	هل توجد رقابة على تسجيل المردودات؟	×		

رابعا:المدفوعات النقدية

الجدول رقم4: قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمدفوعات النقدية

الرقم	الاسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
1	هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة؟		×	
2	هل تعالج الفوروقات ؟	×		
3	هل يتم مراقبة معدلات الصرف للمدفوعات بالعملة الصعبة ؟		×	لا يوجد
4	هل دفتر الشيكات مراقب ومحفوظ ؟	×		
5	هل تراقب الشيكات الملغاة؟	×		
6	هل توجد مراجعة للقيود المحاسبية للمدفوعات ؟	×		
7	هل تجري مقارنة بين تواريخ الدفع وتواريخ الكشف البنكي ؟	×		

خامسا:المقبوضات النقدية

الجدول رقم5:قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
1	هل تجري مراجعة بين المقبوضات وديون العملاء؟		×	عدم وجود سياسة الإقراض
2	هل توجد رقابة على المقبوضات بالعملة الصعبة ومقارنتها بسعر الصرف ؟		×	غير موجود
3	هل تتم مراجعة لمبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة؟	×		
4	هل هو مطابق للمقبوضات الفعلية؟	×		
5	هل دفتر المقبوضات موجود ومراقب؟	×		
6	هل تجري مقارنة بينها وبين جدول المقبوضات؟	×		يوميا
7	هل يجري جرد محاسبي للمقبوضات؟	×		الجرد اليومي
8	هل كل الشيكات المقبوضة مسجلة في دفتر الخزينة؟	×		
9	هل يتم إشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع؟	×		

سادسا:الرواتب والأجور

الجدول رقم6:قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالرواتب والأجور

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
	هل نظام إعداد الأجور فعال؟	×		
	هل توجد م ا رجعة لطريقة إعداد الأجور؟	×		
	هل هناك رقابة على السلفيات للعمال؟	×		شهريا
	هل يتم تحسين نظام الأجور وفق للتغييرات؟		×	الأجر ثابت
	هل هناك مقارنة بين كشف الأجور و دفتر الأجور؟	×		الصندوق
	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي؟	×		
	هل توجد مراجعة محاسبية وبيانية للرواتب والأجور؟	×		
	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالشركة؟	×		
	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟	×		

المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

أولا :تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لوظائف الشراء والتخزين والبيع

1 – نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية :

* ارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في المؤسسة .

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

* تامين التدفق المنتظم للمواد داخل المؤسسة من طرف الإدارة .

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

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

* التسجيل المحاسبي من طرف المحاسب لا يتم إلا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتلقاها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء والبيع والتخزين .

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

2– نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية :

* عدم استعمال الألوان المتباينة للوثائق في عملية الشراء و البيع.

* عدم وجود إعلام من طرف آمين المخازن لقسم الحسابات بالإدخالات و الاخراجات (لا يوجد تقارير استلام وتقارير صرف)

* عدم وجود رقابة محاسبية على مجاميع الفاتورة من حيث المبلغ والحروف في المبيعات .

ثانيا :تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات والمدفوعات

1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية

* وجود دفتر للمقبوضات ومراقب .

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

* وجود مراقبة للمبالغ المدفوعة من مبالغ الفواتير تساعد على اكتشاف الأخطاء والمتلاعبات التي تقع .

* وجود مراقبة لقيود التسجيل المحاسبي للمدفوعات تساعد على التأكد من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية

2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية :

* القيام بإجراءات الجرد وإعداد ملف الجرد للخزينة معدة وموقعة من طرف نفس الشخص ورئيس مصلحة الخزينة .

* عدم وجود جرد مفاجئ.

ثالثا :تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للرواتب والأجور

1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية :

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

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

* استخدام ساعات الضبط بالشركة إثبات ساعات العمل الفعلية .

2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية :

* عدم تحسين كشف الأجور بالتنسيق مع الترقيات الجديدة .

* دفتر العمل السنوية يحمل عطل لسنوات ماضية لبعض العمال .

المطلب الثالث :التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية

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

* ضرورة وجود تواصل وربط مباشر بين أمين المخازن وقسم الحسابات للاطلاع على جميع مدخلات ومخرجات المؤسسة .

* ربط العمل بتحفيزات فردية مباشرة بالعمال .

* التنويع في المعاملات البنكية مع بنوك أخرى .

* إتباع ألامركزية في اتخاذ القرارات على مستوى المصالح .يجب استقلال قسم الشراء والبيع عن قسم الحسابات .

* ضرورة إجراء عمليات جرد مفاجئ لمصلحة التجارة لتجنب أي اختلاس أو أخطاء قد تحدث .

خلاصة:

من خلال دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز –عين الدفلى – توصلنا إلى أن هذه الشركة عمومية اقتصادية ذات طابع تجاري تخضع للقانون الخاص، حيث أن نشاطها الأساسي يتمثل في خدمة توصيل وتوزيع الكهرباء والغاز للمستهلكين الطبيعيين والمعنويين، فهي تسعى لتوفير خدمة عمومية من خلال توصيل وتوزيع الكهرباء والغاز من جهة، وتحقيق العوائد والأرباح من جهة أخرى. إلا أنها عند قيامها بنشاطها الأساسي، فهي تستعين بمختلف أدوات التسيير الفعالة، التقليدية والحديثة، والتي من أهمها لوحات القيادة، فهذه الأخيرة تستعين بها في مختلف مراكز أنشطتها، قسم العلاقات التجارية وقسم المحاسبة والمالية وقسم الموارد البشرية وغيرها من الأقسام الأخرى، وذلك نظرا لما تتميز به من خصائص وما يميزها عن الأدوات الأخرى، كالقدرة على توفير البيانات اللازمة لإدارة الشركة حتى تقوم بوظيفة الرقابة على أكمل وجه، وتساعد المسيرين على اتخاذ قرارات سريعة، وتمكنهم من المتابعة والتحكم بشكل جيد في السير اليومي للعمليات

تناولت الدراسة موضوع مهم يتعلق بدور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك بمعالجة الإشكالية الرئيسية والتي تتمثل في :

كيف تساهم الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ؟

وذلك من خلال الفصلين السابقين وذلك في ظل الفرضيات الموضوعة للبحث ,حيث ان في الفصل الأول المعنون بالإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية والأداء المالي حيث تناول عموميات حول الرقابة الداخلية من مفهوم وأهداف كما تناول أيضا أهميته وطرق تقييمه ,إما الفصل الثاني يتعرض لدراسة إجراءات الرقابة الداخلية في مؤسسة توزيع لغاز والكهرباء بعين الدفلى حيث حاولنا إبراز دورها في تحسين الأداء المالي لها .

***دراسة مدى تحقق الفرضيات :**

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية :

يتميز النظام الرقابي القوي والفعال بدرجة كبيرة من المصداقية للمؤسسة وأهميته لما له من مقومات رئيسية تعتبر بمثابة حجر الأساس ذو الارتفاع العالي ،وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى والتي تنص على انه تعتبر الرقابة الداخلية من الأنظمة الهامة للتسيير الجيد للمؤسسات .

تقييم الأداء المالي هو قيام إدارة المؤسسة بفحص وتشخيص المركز المالي ومقارنة نتائج ما حققته وما لم تحققه من فرص من سنة الأخرى ،وإعطاء خطط كفيلة بتحدي المستقبل وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية اي ان تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة المجابهة المستقبل .

النتائج :

من خلال تناولنا للموضوع توصلنا إلى جملة من النتائج تمثلت في النقاط التالية :

– يعتبر نجاح المؤسسة الاقتصادية في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون بتحسين أدائها عبر كافة المستويات.

– تحسن أداء المؤسسة يمكن ان تأتي من التحسن في الأداء المالي للمؤسسة .

– تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية والإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة .

– تعتبر المعلومات المحاسبية مادة خام تستخدم في صياغة العديد من القرارات الإدارية الهامة وخاصة المالية منها .

– تقييم الأداء المالي عملية تقوم على تحديد الوضعية المالية للمؤسسة من خلال النتائج المحققة آو المنتظرة في ضوء المعايير المحددة سلفا .

الاقتراحات :

تم التوصل إلى جملة من الاقتراحات تندرج ضمن النقاط التالية :

– الاهتمام بتحسين الأداء في كافة المسويات لغرض تحقيق التسيير الأمثل لكل الوظائف .

– الاهتمام بتحسين الأداء المالي ما ينجز عنه التحسن الملحوظ لأداء مختلف الوظائف التي لها علاقة بالوظيفة المالية للمؤسسة .

– محاولة تطوير نظام الرقابة الداخلية لغرض تحسين العديد من الوظائف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة .

– وضع معايير دقيقة لتقييم الأداء المالي بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة .

– إتباع نظام أرشفة متطور لتسهيل الحصول على المعلومات بالدقة والحكم المطلوب .

أفاق البحث :

ويمكن بنهاية هذا البحث ان نلفت النظر لبعض النقاط التي وجدناها جديرة بالبحث والدراسة نظرا لأهميتها مثل :

– مساهمة الأساليب الحديثة في قياس الأداء المالي للمؤسسات .

– دور الرقابة الداخلية في تحسين وظيفة الموارد البشرية في المؤسسة .

– دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية .

وختاما فان بحثنا هذا وكآي مجهود بشري قد يحتوي بعض النقائض التي لابد منها وهو ما يجعل منه عمل قابل للتمحيص والتعديل من خلال المناقشة .

– أ.د علاء فرحان طالب ،إيمان شيخان المشهداني ، **الحوكمة المؤسسية** ،عمان دار صفاء للنشر والتوزيع 2011.

– إسماعيل عمر باجي **اقتصاد وتسيير المؤسسة أهمية تنظيم ديناميكية الهياكل** الطبعة الثالثة موفر للنشر الجزائر 2001.

– خميسي شيخة **التسيير المالي دور وسائل محلولة** دار هومة للطباعة الجزائر 2010.

– زينة قمري **مداخلة حول واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة الميدانية ودورها في اتخاذ القرار كلية العلوم الاقتصادية والتسيير** جامعة سكيكدة 2009.

– فتحي رزق السوافيري ،وآخرون **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية** دار الجامعة الحديثة الإسكندرية 2002.

– محمد التهامي وطاهر ،مسعود صديقي **المراجعة وتدقيق الحسابات** الإطار النظري التطبيقي ديوان المطبوعات الجامعية 12– 2006.

– محمد السيد سرايا ، **الرقابة والمراجعة الداخلية** ،الدار الجامعة الاسكندرية 2004.

– محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** الطبعة الأولى دار الكنوز المعرفة عمان ،الأردن 2009.

– مصطفى صالح سلامة ،**مفاهيم في الرقابة الداخلية والمالية** الطبعة الأولى دار البداية ناشرون وموزعون عمان .2010

– ملكية رغيب ،الميلود بوشنقير **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد** ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2010.

– نعيمة شباح **دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية مذكرة لنيل الماجستر كلية علوم التسيير** محمد خيضر بسكرة 2008/2007.

–عبد الفتاح محمد صحن ، وآخرون **الرقابة والمراجعة الداخلية**.إسكندرية المكتب الجامعي الحديث 2006.

–عطا الله احمد سويلم **حسابات التدقيق والرقابة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية** ط1 دار الراية عمان ،الأردن .2009

–غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية** دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان .2007/2006