وزارة التـــــعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 08 ماي 1945 قالمة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مـــــذكرة تخرج لنيـــل شهـــــــــادة المـــــــاستر

فرع علوم مالية

تخصص مالية المؤسسات

الموضوع:

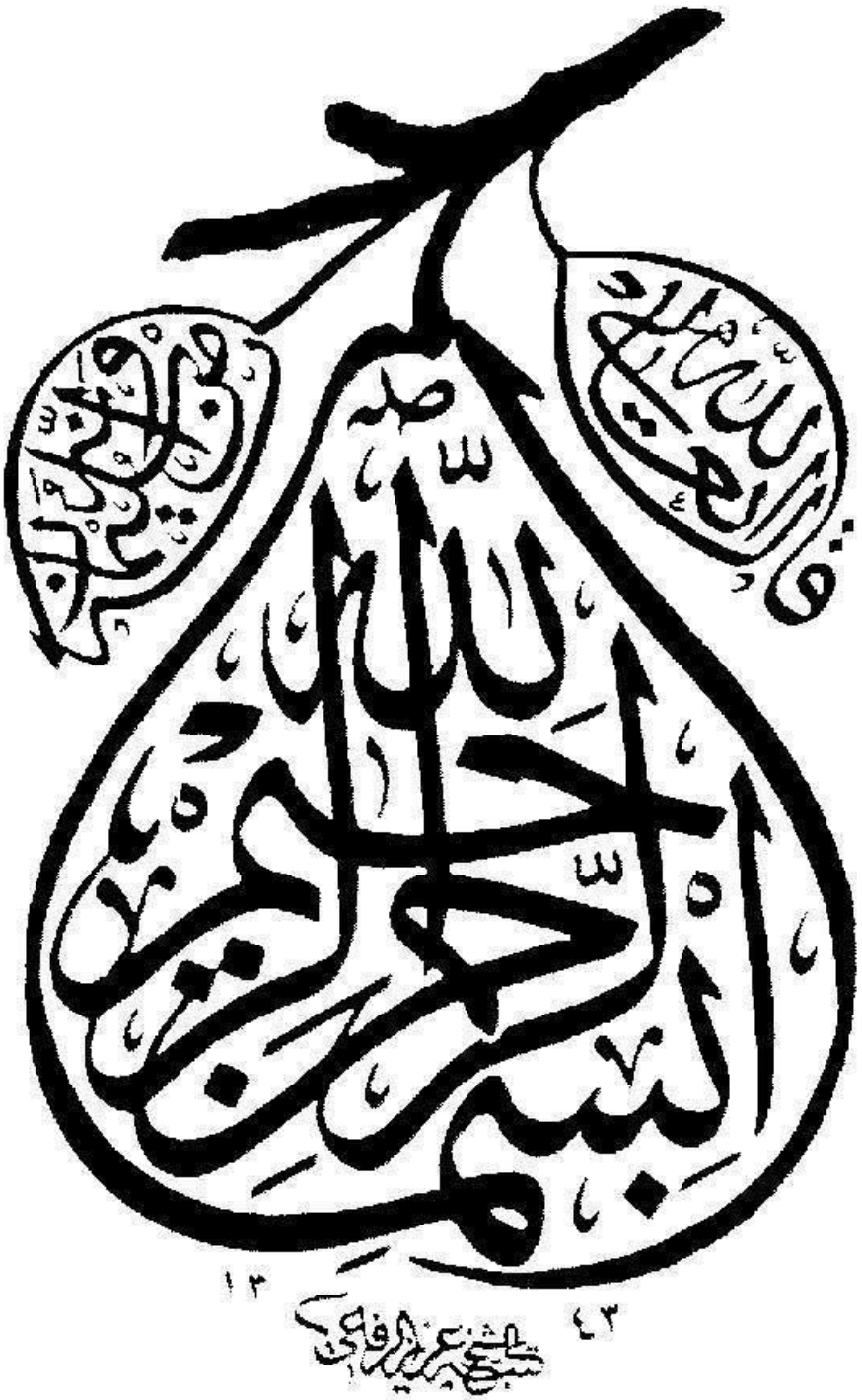
دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENA MARBRE

من إعداد الطالبتين:
– قاشي إيمان
– زرتي كلثوم

تحت إشراف الأستاذ:
لعفيفي الدراجي

السنة الجامعية: 2013/ 2014.


بسم الله الرحمن الرحيم
١٣
٤٣
شيخ عزيز الفاسي

شكر وعرفان

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفع ودعاء لا يستجاب، أحمد الهادي إلى الصراط المستقيم، إلى الذي له العزة والجبروت وبيده الملك والملكوت، وله الأسماء الحسنى والنعوت إلى الله عز وجل.

ونصلي ونسلم على أشر ف خلق الله وعلى اله وصحبه ومن اهتدى بهدية إلى يوم الدين.

نتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والعرفان بالجميل إلى الأستاذ المشرف "لعفيفي الدراجي" لقبوله الإشراف على هذا العمل وحسن التوجيه والمتابعة

كما لا ننسى الأستاذ "الياس قلاب ذبيح" الذي لم يبخل علينا بمعلوماته وإرشاداته القيمة.

ولا يفوتنا أن نشكر مدير وحدة الرخام قالمة ورئيس مصلحة المحاسبة على كل التسهيلات والمساعدات المقدمة لإتمام هذه الدراسة

كما نتوجه بخالص التقدير الامتنان لجميع أساتذة قسم علوم التسيير وخاصة أساتذة تخصص مالية المؤسسات على جهودهم المبذولة لكي نرتقي أعلى المراتب

إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد.

المحتويات

شكر وعرفان.

المحتويات.

قائمة الأشكال والجداول.

المقدمة العامة. أ-ه

الفصل الأول: الرقابة الداخلية في المؤسسة..... 01

تمهيد..... 02

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية..... 03

المطلب الأول: ماهية الرقابة..... 03

الفرع الأول: مفهوم الرقابة وأهميتها..... 03

الفرع الثاني: مراحل العملية الرقابية..... 05

الفرع الثالث: أنواع الرقابة..... 06

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول الرقابة الداخلية..... 08

الفرع الأول: نشأة الرقابة الداخلية وأسباب الإهتمام بها..... 08

الفرع الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية وخصائصها..... 10

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية..... 12

المطلب الثالث: مبادئ، أنواع ومقومات الرقابة الداخلية..... 13

الفرع الأول: المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية..... 13

الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية..... 14

الفرع الثالث: مقومات الرقابة الداخلية..... 15

المبحث الثاني: أدوات ووسائل نظام الرقابة الداخلية وطرق تنفيذها..... 18

المطلب الأول: أدوات الرقابة الداخلية..... 18

الفرع الأول: الأدوات الرقابية الخاصة..... 18

الفرع الثاني: الأدوات الرقابية الشاملة..... 19
المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية..... 20
الفرع الأول: الخطة التنظيمية..... 20
الفرع الثاني: تطبيق الطرق والإجراءات المسطرة..... 20
الفرع الثالث: المقاييس المختلفة..... 21
الفرع الرابع: الإعلام الآلي..... 21
الفرع الخامس: نشاطات التحقيق من التأثير و المراجعة الداخلية..... 21
المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية..... 22
الفرع الأول: الإجراءات التنظيمية والإدارية..... 22
الفرع الثاني : الإجراءات المحاسبية..... 24
الفرع الثالث: إجراءات عامة..... 25
المبحث الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية..... 27
المطلب الأول: فحص نظام الرقابة الداخلية..... 27
المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 28
المرحلة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية..... 28
المرحلة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة..... 28
المرحلة الثالثة: اختبارات الالتزام..... 29
المرحلة الرابعة: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية..... 29
المطلب الثالث: الأساليب المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية..... 31
الفرع الأول: طريقة قوائم الاستقصاء..... 31
الفرع الثاني: طريق التقرير الوصفي..... 32
الفرع الثالث: طريقة خرائط التدفق..... 33
خلاصة..... 36

الفصل الثاني: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية..... 37
تمهيد..... 38
المبحث الأول: الإطار النظري للمردودية..... 39
المطلب الأول: ماهية المردودية..... 39
الفرع الأول: تعريف المردودية..... 39
الفرع الثاني: خصائص المردودية..... 41
الفرع الثالث: أهداف المردودية..... 42
الفرع الرابع: أهمية المردودية..... 42
المطلب الثاني: أنواع المردودية..... 43
الفرع الأول: المردودية التجارية..... 43
الفرع الثاني: المردودية الاقتصادية 45
الفرع الثالث: المردودية المالية..... 46
الفرع الرابع: العلاقة بين أنواع المردودية..... 48
المطلب الثالث: أسباب ضعف المردودية وطرق تحسينها..... 51
الفرع الأول: أسباب ضعف المردودية..... 51
الفرع الثاني: آليات تحسين المردودية..... 54
المبحث الثاني: دراسة وتقييم الأداء..... 55
المطلب الأول: ماهية الأداء..... 55
الفرع الأول: مفهوم الأداء وأنواعه..... 55
الفرع الثاني: مفهوم الأداء المالي..... 58
المطلب الثاني: تقييم الأداء..... 59
الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء..... 59
الفرع الثاني: تقييم الأداء المالي..... 59

المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي في مؤسسة اقتصادية..... 62
الفرع الأول: مؤشرات مستوى النشاط..... 62
الفرع الثاني: مؤشرات مستوى النتيجة..... 63
الفرع الثالث: مؤشرات مستويات أخرى..... 65
المبحث الثالث: تفعيل نظام الرقابة الداخلية في دعم المردودية..... 67
المطلب الأول: مقارنة القوائم المالية مع الموازنات التقديرية..... 67
الفرع الأول: الموازنات التقديرية..... 67
الفرع الثاني: القوائم المالية كأساس لتقييم الأداء المالي..... 69
الفرع الثالث: مقارنة الموازنات التقديرية..... 72
المطلب الثاني: تحديد وتحليل الفروق المستخرجة من الموازنات..... 74
الفرع الأول: المراقبة الموازنية للنشاطات التجارية..... 75
الفرع الثاني: المراقبة الموازنية للنشاطات الإنتاجية..... 77
الفرع الثالث: المراقبة الموازنية للنشاطات الوظيفية..... 78
المطلب الثالث: دور الرقابة الداخلية في الرفع من المردودية..... 79
الفرع الأول: الإجراءات التصحيحية..... 79
الفرع الثاني: اتخاذ القرار..... 81
خلاصة..... 82
الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام ENA MARBRE..... 83
تمهيد..... 84
المبحث الأول: بطاقة تعريف المؤسسة الوطنية للرخام ENA MARBRE..... 85
المطلب الأول: تعريف المؤسسة ونشاطها..... 85
الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة..... 85
الفرع الثاني: نشاط المؤسسة..... 86

المطلب الثاني: طبيعة وأهداف الوحدة والمحيط الذي تنشط فيه..... 88
الفرع الأول: طبيعة وأهداف الوحدة..... 88
الفرع الثاني: محيط المؤسسة..... 88
المطلب الثالث: التنظيم الهيكلي للوحدة..... 90
المبحث الثاني: واقع الرقابة الداخلية لمؤسسة ENA MARBERE..... 93
المطلب الأول: تحليل القوائم المالية للمؤسسة..... 93
الفرع الأول: تحليل بواسطة التوازنات المالية لسنة 2011، 2012، 2013..... 93
الفرع الثاني: دراسة مؤشرات التوازن المالي..... 95
الفرع الثالث: دراسة نسب المردودية..... 98
المطلب الثاني: تحليل النتائج..... 100
الفرع الأول: تحليل نتائج التوازنات المالية..... 100
الفرع الثاني: تحليل نسب المردودية..... 101
المطلب الثالث: تحديد وتحليل الفروق المستخرجة من الموازنة التقديرية..... 101
الفرع الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة..... 101
الفرع الثاني: تحليل انحرافات موازنة المبيعات..... 102
المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج الميدانية..... 105
المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة..... 105
الفرع الأول: تحديد منهج الدراسة والوسائل الإحصائية المستعملة..... 105
الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات..... 105
الفرع الثالث: استمارة الاستبيان والعينة المقصودة المختارة للدراسة..... 106
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان..... 107
الفرع الأول: تحليل البيانات الشخصية..... 107
الفرع الثاني: تحليل المحور الخاص بالرقابة الداخلية..... 111
الفرع الثالث: تحليل المحور الخاص بتقييم الأداء والمردودية..... 114

خلاصة..... 118
الخاتمة العامة..... 119
قائمة المراجع.
الملاحق.

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	إجراءات نظام الرقابة الداخلية.	22
02	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.	30
03	أشكال ورموز خريطة التدفق.	34
04	خريطة تدفق عمودية.	35
05	خريطة تدفق أفقية.	35
06	مفهوم المردودية.	41
07	المردودية المالية والاقتصادية للمؤسسة.	48
08	أسباب ضعف المردودية والعوامل المؤثرة عليها.	51
09	مثلث الأداء.	55
10	تكوين الفائض الإجمالي للاستغلال.	63
11	تكوين نتيجة الاستغلال.	64
12	النتيجة الجارية قبل الضريبة.	64
13	النتيجة الصافية.	65
14	التغذية العكسية لنظام الرقابة الداخلية.	74
15	الهيكل التنظيمي لوحدة الرخام بقالمة.	90
16	التمثيل البياني لجانب الأصول للفترة (2011- 2013).	93
17	التمثيل البياني لجانب الخصوم للفترة (2011- 2013).	94
18	التمثيل البياني لرأس المال العامل للفترة (2011- 2013).	96
19	التمثيل البياني لاحتياجات رأس المال العامل للفترة (2011- 2013).	96
20	التمثيل البياني لخزينة المؤسسة للفترة (2011- 2013).	97
21	التمثيل البياني للتحليل المقارن.	98
22	التمثيل البياني للمردودية المالية للفترة (2011- 2013).	98
23	التمثيل البياني للمردودية الاقتصادية للفترة (2011- 2013).	99
24	التمثيل البياني للمردودية التجارية للفترة (2011- 2013).	100
25	منحنى بياني لانحراف رقم الأعمال للفترة (2011- 2013).	102
26	توزيع العينة حسب العمر.	107

27	توزيع العينة حسب الجنس.	108
28	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.	109
29	توزيع العينة حسب المهنة الحالية.	110
30	توزيع العينة حسب الأقدمية.	110

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الرقابة الداخلية على المبيعات.	32
02	تقييم معدلات المردودية.	47
03	مقارنة القوائم المالية بالموازنات التقديرية.	73
04	وحدات المؤسسة الوطنية للرخام.	85
05	جانب الأصول من الميزانية المختصرة للفترة (2011- 2013).	93
06	جانب الخصوم من الميزانية المختصرة للفترة (2011- 2013).	94
07	مكونات رأس المال العامل للفترة (2011- 2013).	95
08	حساب رأس المال العامل من منظور أسفل الميزانية للفترة (2011- 2013).	95
09	حساب احتياج رأس المال العامل للفترة (2011- 2013).	96
10	حساب الخزينة للفترة (2011- 2013).	97
11	المقارنة بين التوازنات للفترة (2011- 2013).	97
12	نسبة المردودية المالية للفترة (2011- 2013).	98
13	نسبة المردودية الاقتصادية للفترة (2011- 2013).	99
14	نسبة المردودية التجارية للفترة (2011- 2013).	99
15	انحراف رقم الأعمال للفترة (2011- 2013).	102
16	نسبة الإنجاز للفترة (2011- 2013).	103
17	نسبة التطور في رقم الأعمال للفترة (2011- 2013).	104
18	توزيع العينة حسب العمر.	107
19	توزيع العينة حسب الجنس.	108
20	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.	109
21	توزيع العينة حسب المهنة الحالية.	109
22	توزيع العينة حسب الأقدمية.	110
23	مفهوم الرقابة الداخلية.	111
24	أنواع الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة.	111
25	أهداف الرقابة الداخلية.	112
26	أدوات الرقابة الداخلية.	112

27	إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة.	112
28	مجالات الرقابة الداخلية في المؤسسة.	113
29	الرقابة على الآلات.	113
30	الطلب على الإنتاج.	113
31	الرقابة على المبيعات.	114
32	تقييم الأداء.	114
33	أنواع الأداء.	115
34	أهداف التقييم المالي.	115
35	مفهوم المردودية.	115
36	أهداف المردودية.	116
37	الغرض من القوائم المالية.	116
38	النظام المحاسبي الجديد.	116
39	أهداف رقابة القوائم المالية	117
40	دور الموازنة التقديرية.	117

المقدمة العامة

المقدمة العامة

يعتبر تحقيق المردودية من أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسات الاقتصادية شأنها شأن المؤسسات المالية، فهي تعتبر أمرا ضروريا لبقائها واستمرارها، كما يتم من خلالها تدعيم المركز المالي للمؤسسة مما يجعلها أكثر قدرة على مواجهة مختلف الالتزامات والأخطار التي قد تعترض طريقها، وحتى تتمكن المؤسسة الاقتصادية من تعظيم مردوديتها فإنه يتوجب عليها توظيف أموالها التي تحصلت عليها من المصادر المختلفة بأعلى كفاءة، بمعنى تعظيم إيراداتها وتخفيض تكاليفها إلى أقصى حد ممكن.

تسعى المؤسسات الاقتصادية دائما لتحسين مردوديتها كونها تمثل مقياسا للحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها، كما تعتبر مطلبا رئيسيا يسعى إليه المساهمين بغية تعظيم ثروتهم.

تتأثر المردودية في المؤسسات الاقتصادية بالعديد من العوامل منها أسعار البيع والشراء، أسعار الفائدة، الضرائب، القدرات البيعية والتسويقية، شدة المنافسة...الخ، لذلك أصبح لزاما على إدارة المؤسسات تنظيما داخليا يتيح رقابة ومتابعة الأعمال، لأن الرقابة الداخلية تمثل مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسات قصد حماية موجوداتها، فتواجدها يحقق لنا الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد والأصول.

وعليه أصبحت المؤسسات الجزائرية تعتني بالدرجة الأولى بالرقابة الداخلية كونها من أهم التقنيات المستعملة في تسيير المؤسسة عن طريق فحص السياسة المتبعة وتقييم الوضعية المالية لها للتعرف على مدى قدرتها في مواجهة التزاماتها مع الغير واستمرارية نشاطها، بالإضافة إلى اكتشاف وتحديد نقاط القوة والاستفادة منها ونقاط الضعف ومحاولة معالجتها وتفاديها مستقبلا، وغرضها من كل ذلك هو تعظيم مردوديتها.

1- إشكالية البحث:

لم يعد هناك خلاف على أن المتغيرات العالمية التي ميزت العقدين الأخيرين شكلت واقعاً تاريخياً معاصراً، وضع العالم على عتبة مرحلة جديدة في القرن الحالي، حيث أصبح لزاماً على المؤسسات الاقتصادية زيادة عنايتها بوظيفة الرقابة الداخلية كونها تعتبر صمام الأمان التي من خلالها يضمن المساهمون والمسيرون مستوى أداء أفضل للإدارة وتقديم الاقتراحات والحلول التي من شأنها أن تحسن من مردودية هاته المؤسسات.

من هذا المنطلق نطرح التساؤل الجوهري التالي: **ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية؟**

وتندرج ضمن هذا السؤال الرئيسي أسئلة أخرى مكملة له هي:

- ما هو مصدر المعلومات الضرورية لقياس وتقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية؟
- ما مدى فعالية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
- ما هي المتطلبات التي من شأنها أن تحسن من مردودية المؤسسة؟

2- فرضيات البحث:

كمنطلق للبحث ارتأينا وضع مجموعة من الفرضيات هي:

- تعتبر الرقابة الداخلية مصدر للمعلومات عن مستوى الأداء بالمؤسسة وتحليل الانحرافات في الأداء الفعلي وتقديم الاقتراحات اللازمة للمحافظة على مكانتها في السوق.
- تساهم الرقابة الداخلية من خلال أدواتها والأساليب المتبعة للفحص والتقييم في المحافظة على أصول المؤسسة واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية لتحقيق النتائج.
- الاستغلال الأمثل للموارد والوسائل هو السبيل للوصول إلى مردودية موجبة.

3- أهمية البحث:

ترجع أهمية هذا البحث إلى مايلي:

- محاولة علمية تستهدف الاستفادة من نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر الركيزة الأساسية للمؤسسة الاقتصادية، والذي من خلاله تضمن هذه الأخيرة مستوى أفضل لأداء إدارتها.
- تسليط الضوء على أحد المواضيع الهامة والمتعلقة بالرقابة الداخلية ودورها في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية بهدف تعزيز المردودية بما يحقق مصدر اطمئنان للمساهمين في المؤسسة وموضع ثقة للجهات الرسمية، وكذلك تعزيز البيئة الاستثمارية.
- تقديم معلومات مفيدة تساعد متخذي القرار في المؤسسات الاقتصادية والأطراف ذات العلاقة.

فالبحث يتماشى مع المساعي الإصلاحية للدولة لتحسين مردودية المؤسسات الاقتصادية والرفع من إنتاجيتها في ظل الظروف التي تمر بها البلاد.

4- أهداف البحث:

نتطلع من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعريف بالرقابة الداخلية وإبراز دورها في خلق التوازن للمؤسسة الاقتصادية باعتبارها الأداة الأكثر نجاعة للحد من الأخطاء والغش والتلاعبات.

- محاولة معرفة عملية التقييم ومراحلها، ومعرفة المعلومات الضرورية لقياس وتقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية.
- إظهار المفهوم الحديث للمردودية وأهميتها بالنسبة للمؤسسات على اعتبار أنها تمثل أهم المؤشـــرات في تقييم الوضعية المالية الداخلية في المؤسسات، وترشيد القرارات بها.
- المردودية ليست أداة لتقييم الإنتاج فقطـــ، بل هي كذلك أداة لمراقبة التسيير داخل المؤسســـة لأنهـــا تساعد في تحقيق إنتاجية أكبر.
- إعطاء طابع تجديدي للدراسات المطبقة حول الرقابة الداخلية ودورها في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية.

5- المناهج المتبعة:

لإنجاز هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بذكر خصائص ومميزات الظاهرة الموصوفة بدقة، معبراً عنها بصورة كمية أو كيفية، واستعملنا هذا المنهج بكثافة في معظم أجزاء البحث مثل الأجزاء المرتبطة بالمفاهيم العلمية للرقابة الداخلية والمردودية وأساسياتهما، واستخدام التحليل فيما يخص نسب المردودية في عملية التقييم، هذا ولأنه يتماشى وطبيعة الموضوع المدروس.

المنهج المتبع في الدراسة الميدانية هو المنهج التحليلي الأسلوب يظهر في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة.

6- الدراسات السابقة:

إن موضوع تأثير دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية موضوع حديث يخضع دائماً للبحث في مجرياته، إذ لا توجد كتب متخصصة في ذلك، وإن وجدت فهي قليلة ومعلوماتها محدودة، إلا أن هناك بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع نذكر منها:

- دراسة (عزوز ميلود، 2007) بعنوان: "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ببسكرة"، بين من خلالها دور المراجعة الخارجية في مؤسسة اقتصادية ومدى اسهامها في خلق التوازن داخلها، كما أن لها أهمية بالغة في تقييم نظام الرقابة الداخلية باعتبارها أداة فعالة في تشخيص نقاط القوة والضعف في الوظيفة التجارية لأنها مصدر التمويل الذاتي في المؤسسة.
- دراسة (حنان بوطغان، 2007) بعنوان: "تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة الشركة الوطنية للبيتروكيمياء ENIP بسكيكدة"، حيث قامت من خلالها إبراز أهمية دراسة وتحليل المردودية المحاسبية حيث تعتبر الأساس والمنبع الرئيسي للمساهمين بالمؤسسة لمعرفة مكانتها الاقتصادية في السوق، ومعرفة توجهاتها المستقبلية من خلال التعرف على مدى قدرة المؤسسة على

تحقيق مردود مالي واقتصادي من استخدامها لأموالها المستثمرة لكي تكسب المؤسسة ميزة تنافسية سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

- ❖ دراسة (سعاد معمر شدري، 2010) بعنوان: "دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة: دراسة حالة سونلغاز "، حيث سلطت الضوء في بحثها على الأهمية البالغة للمراجعة الداخلية المالية باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية في تحسين الأداء داخل لمؤسسة والتأكد من التطبيق الفعال لأنظمة الرقابة الداخلية.
- ❖ دراسة (محمد أمين عكوش، 2011) بعنوان: "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP ومؤسسة مدبغة ومراطة الرويبة TAMEG"، حيث يتمحور موضوع دراسته حول تبني معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الجزائرية وأثارها المحتملة على المردودية المالية باعتبارها من أهم النسب التي تقيم على أساسها المؤسسة وذلك من خلال المقارنة بين المعالجات الجديدة التي جاءت بها المعايير وما كان معمول به سابق في المخطط المحاسبي الوطني مع محاولة استخراج الاثار الممكنة لهذه المعالجات على المردودية المالية.
- ❖ دراسة (عبد الرحمان هباج، 2012) بعنوان: "أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI"، لقد أثبت في دراسته على أن مراقبة التسيير تعتبر كأداة لقيادة وضبط المساعدة في اتخاذ القرارات في المؤسسة حيث تتجاوز كونها متابعة ومعاينة نتائج معينة، للوقوف على قياس الأداء وخاصة الأداء المالي، لذلك تعتبر عملية مراقبة التسيير نظام لتسيير الاداءات بإعداد معايير أو مؤشرات لقياس هذا الأداء وتقييمه.

7- التوثيق العلمي:

للإلمام بالموضوع بمختلف جوانبه تم جمع البيانات من مختلف المصادر منها: الكتب الأكاديمية (العربية والأجنبية)، بعض مذكرات ماستر ورسائل ماجستير وأطروحات دكتوراه، المقالات المنشورة في المجلات، الملتقيات والمؤتمرات، بالإضافة إلى مواقع الانترنت.

8- محتويات البحث:

بغية تحقيق الأهداف المرجوة واختبار الفرضيات تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، حيث عملنا أن يكون هناك توازن منهجي بينهم.

ففي الفصل الأول تطرقنا إلى ماهية الرقابة الداخلية التي تعتبر القلب النابض في المؤسسات الاقتصادية، ذلك لأنها تمثل المصدر الأساسي لتحقيق أهداف المؤسسة، كما تطرقنا أيضاً إلى أن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية يتطلب الاعتماد على أدوات رقابية لاكتشاف الانحرافات وسرعة

معالجتها واتخاذ القرار، وذلك من خلال عدة طرق وإجراءات، ولغرض معرفة مدى نجاعة وقوة هذه الأخيرة، فلابد من تقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكن مواطن القوة والضعف.

أما الفصل الثاني فقد خصصناه كمدخل إلى مساهمة الرقابة الداخلية في الرفع من المردودية، لنكشف عن ماهية المردودية وكذا مختلف المفاهيم التي هي عبارة عن مدخل لدراسة وتقييم الأداء، كما اهتم هذا الفصل بصورة جوهرية على آلية نظام الرقابة الداخلية في دعم المردودية من خلال مقارنة النتائج المتحصل عليها على المستوى الاقتصادي مع الجهد المبذول في نفس المستوى، وتحديد وتحليل الفروق المستخرجة ومعالجتها بصورة ايجابية.

كما قمنا في الفصل الثالث بإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال تتبع أدوات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة الوطنية للرخام ENA MARBRE وحدة قالمة ودراسة أثرها على المردودية المالية والاقتصادية للمؤسسة، حيث قمنا تسليط الضوء على المؤسسة من خلال تقديم بطاقة تعريف لهذه الأخيرة وإبراز واقع الرقابة الداخلية فيها، ويعتبر تحليل وتفسير نتائج الاستبيان النتيجة النهائية للكشف عن آراء العاملين فيما يتعلق بأسلوب الرقابة المتبع لدى المؤسسة محل الدراسة، وذلك بهدف التأكد من صحة فرضياتنا.

9- صعوبات البحث:

في النهاية لابد من الإشارة إلى المشاكل والصعوبات التي واجهتنا أثناء فترة إنجاز هذا البحث من قلة الكتابات التي تتناول موضوع دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة، وكذا المراجع التي تتناول المردودية.

الفصل الأول
الرقابة الداخلية في المؤسسة

تمهيد:

لقد أدى التقدم التكنولوجي الذي صحب هذا العصر إلى زيادة حجم الوحدات الاقتصادية وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها نظرا لتنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها، فتطور مفهوم الرقابة الداخلية وزادت درجة الاهتمام بها لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة، حيث تعتبر الرقابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل انجاز العمل.

وحتى يمكن فهم الرقابة الداخلية بشكل أفضل لا بد من توضيح مفهومها والأهداف التي تسعى إلى الوصول إليها، إلى جانب إبراز المقومات والإجراءات التي ترفع من كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية ولغرض معرفة مدى نجاعة وقوة هذه الأخيرة، فلا بد من تقييمها حتى يمكن تحديد مواطن القوة والضعف.

وعليه تم تقسيم الفصل إلى المباحث الثلاث الآتية:

- المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: أدوات ووسائل الرقابة الداخلية وطرق تنفيذها.
- المبحث الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية:

حتى تتمكن المؤسسة من معرفة النتائج المتوصل إليها نتيجة القيام بالعمليات المختلفة، لابد من وجود وظيفة الرقابة والتي يرتبط وجودها بوظيفة التخطيط (إن لم يكن هناك عمليات يتم التخطيط لها والقيام بتنفيذها فلن تكون هناك رقابة). وتعتبر الرقابة الداخلية نوع مهم جدا من أنواع الرقابة خاصة وأن الإدارة تسعى إلى رفع الكفاءة الإنتاجية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة:

تعتبر الرقابة أداة ضرورية للسير الحسن لأي مؤسسة اقتصادية فهي أساس التوجيه لكل العمليات التي تتم داخلها لأنها تمثل الشطر الذي يسمح بالعمل بصفة قانونية وتفادي الأخطاء التي يمكن أن تحدث، أي أن الرقابة تعتبر بمثابة خطة دفاع للمؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة وأهميتها:

أولا- مفهوم الرقابة:

هناك عدد كبير من التعاريف لهذه الوظيفة فقد:

1- عرفها هنري فايول: "الرقابة هي التحقق من أن التنفيذ طبقا للخطة المقررة"[1].

2- عرفها الأستاذ جاري ديسلر: "أنها الوظيفة التي تضمن أن الأنشطة توفر لنا النتائج المرغوبة وتتعلق بوضع هدف وقياس أداء واتخاذ الإجراء التصحيحي"[2].

3- وعرفها ماهر عليش: "أنها العملية التي تسعى للتأكد من أن الأهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات الموجهة على أنها تنفذ بدقة وعناية، كما تعني الرقابة أن النتائج المحققة تطابق تماما ما تتوقعه الإدارة وتصبوا إليه"[3].

4- وتعرف كذلك أنها "عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة، واتخاذ إجراءات التصحيح عندما يكون ذلك ضروريا"[4].

5- كما عرفت على أنها "ذلك النشاط الإداري الذي يسعى إلى التحقق من كفاءة استغلال موارد المنظمة وتحقيق أهدافها"[5].

---

[1]_ عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1983، ص 13.

[2]_ صالح هاشم صادق، المدخل في التخطيط والرقابة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1998، ص 93.

[3]_ علي عباس، أساسيات علم الإدارة، دار الميسرة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص 182.

[4]_ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 84.

[5]_ علي شريف و آخرون، الإدارة المعاصرة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 280.

إذن فالرقابة هي إحدى الوظائف التسييرية فهي تقوم بكل مراحل التسيير داخل المؤسسة خاصة التخطيطية منها وبمفهوم أدق "الرقابة هي قياس الأداء وتصحيحه".

ثانيا- أهمية الرقابة:

لقد ذكرنا أن الرقابة هي الوسيلة التي تمكن الإدارة من التأكيد بأن الخطط الموضوعة قد تحققت وفقا لما سبق تخطيطه، وهذا يعني أن جودة التخطيط هي التي تحدد مستوى الرقابة المطلوب، والواقع أن أهمية هذه الوظيفة أصبحت بالغة ولا يمكن الاستغناء عنها بأي حال من الأحوال[1].

وتبرز أهمية الرقابة في النقاط التالية[2]:

1- الرقابة تشجع الإدارة على تحقيق الأهداف:

السبب في ذلك أن الرقابة يبرز فيها الوقوف على تنفيذ الخطط وتقوم على كشف المشاكل والصعوبات المترتبة عليه أولا بأول، وتقوم الرقابة بتوجيه الإدارة إلى ضرورة اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب من أجل تفادي أي خطأ يقع عند تنفيذ الخطط.

2- الرقابة تحقق العدالة:

العدالة المرجوة من الرقابة تمكن في معرفة المقصرين من العاملين، وتشجيع العمال الذين يبذلون الجهد لرفع مستوى الخطط التي وضعتها الإدارة، والرقابة إذا تمت من قبل الأجهزة المسؤولة فإن ذلك يوفر لنا إنتاجية سريعة بتكلفة أقل.

3- الرقابة تنير الطريق أمام الإدارة في معرفة مستوى العمل:

لأنها تقوم بتزويد المديرين من الموارد البشرية والموارد المادية التي تمكن المدير من متابعة العمال سواء كان ذلك أسبوعيا أو شهريا.

4- الرقابة فيها تجويد للأداء ولتصحيح الأخطاء ومنع الانحرافات:

ويتم ذلك عن طريق الجودة في الإنتاج بأقل تكلفة وبمستوى الأسعار التي وضعتها السلطة الإدارية أو التنفيذية تقوم بتصحيح الخطأ الذي يقع في العملية الإنتاجية عن طريق النظر إلى سرعة الإنتاج وجودة السلع بأقل وقت وهذا ما يشجع المسؤول على تحسين الإنتاج.

5- التنسيق بين المجموعة الواحدة:

الذي يقوم على تحقيق أقصى نتائج سليمة وتنفيذ للخطط بشكل سليم وسريع وكشف مواطن الضياع بطريقة سريعة وذلك من خلال التنسيق الذي تحققه عملية الرقابة.

---

[1]- صالح هاشم صادق، مرجع سبق ذكره، ص 95.

[2]- معن محمود عباصرة ومروان محمد بني أحمد، القيادة والرقابة والاتصال الإداري، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص ص 72- 73.

الفرع الثاني: مراحل العملية الرقابية:

وتمر العملية الرقابية بثلاث خطوات رئيسية هي:

أولا- تحديد المعايير:

هي المقاييس الموضوعة التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية أي الوسيلة التي تتم بمقتضاها مقارنة شيء بشيء آخر، وقد تكون هذه المعايير مادية، فهي تعتبر بمثابة نقاط أو أوجه قياس معينة يتم اختيارها للدلالة على إنجاز البرنامج أو الخطة الموضوعة والمعينة بحيث أن قياس الأداء عن طريقها يعطي للقائد صورة محددة عن مدى سير العمل وتختلف معايير الأداء باختلاف المستويات التنظيمية[1].

ونذكر أمثلة عن هذه المعايير[2]:

- معايير الربحية.
- معايير الموقف السوقي (الحصة السوقية).
- معايير الإنتاجية.
- معايير القيادة بالنسبة للمنتجات التي تنتجها المؤسسة.
- المعايير الخاصة باتجاهات العاملين.
- معايير المسؤولية الاجتماعية.
- المعايير الخاصة بمدى تحقيق التوازن بين الأهداف طويلة و قصيرة الأجل.

ثانيا- قياس الأداء:

قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير السابق وضعها، ففي الواقع تظهر كثير من الاختلافات والاختلالات في تنفيذ المهام كما كان مخططا لها في مستوى الأداء للأفراد والإدارات المختلفة، فيقصد بذلك مقارنة النتائج المحققة بالمعدلات الموضوعة سلفا، فهو تقييم الإنجاز الذي يتم عن طريق وسائل متنوعة كالتقارير الإدارية، الشكاوى والتفتيش[3].

ثالثا- الانحرافات عن المعايير والخطط:

ويقصد بذلك تلك الأخطاء والانحرافات التي تسفر عنها قياس الأعمال السابقة فإن عملية مقارنة أداء الخطط تمكن من رصد الانحرافات وبالتالي محاولة تصحيحها وقيام المدراء باتخاذ الإجراءات لعلاجها، فهذه العملية هي الخطوة التي تلتقي فيها الرقابة بباقي الوظائف الإدارية الأخرى، فعن طريق العملية الرقابية يمكن

---

[1]- زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، دار الراية، بدون بلد، طبعة الأولى، 2009، ص 40.

[2]- كامل علي متولي عمران، التخطيط والرقابة، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2007، ص 29.

[3]- زاهر عبد الرحيم عاطف، مرجع سبق ذكره، ص 41.

للقائد أن يقيم الخطط أو إعادة توضيح وتعريف الأفراد بالمهام والواجبات المخولة لهم، فلا يجب النظر للرقابة على أنها عملية مستقلة ومنفصلة عن باقي الوظائف الأخرى (التخطيط، التنظيم والتوجيه)[1].

الفرع الثالث: أنواع الرقابة:

هناك أنواع مختلفة للرقابة وذلك بحسب المعيار المستخدم في تصنيفها، ونلخص هذا الأنواع فيما يلي:

أولا- الرقابة من حيث توقيت حدوثها:

بموجب هذا المعيار تصنف الرقابة ضمن ثلاثة أنواع[2]:

1- الرقابة الوقائية:

يطلق عليها بعضهم تسمية "الرقابة التنبؤية" التي تهدف وتسعى إلى توقع الخطأ واكتشافه قبل حدوثه، للعمل والاستعداد لمواجهته مسبقا والحيلولة دون وقوعه، وهذا يعني أن الرئيس لا ينتظر حتى تأتيه المعلومات عن حدوث الخطأ بل يسعى هو إليه و يحاول كشفه قبل وقوعه، وهذا الأمر يتطلب منه أن يشرف على العمل ويتابع تنفيذه بشكل مستمر، حيث من خلال هذه الاستمرارية يمكنه أن يتنبأ بالانحرافات المتوقع حدوثها ويستعد لها ويمنع هذا الحدوث.

2- الرقابة المتزامنة:

هي التي تراقب سير العمل أولا بأول، فتقيس الأداء الحالي وتقيمه بمقارنته مع المعايير المحددة لاكتشاف الخطأ ساعة وقوعه، والعمل تلقيه فورا لمنع استفحال أثره الضار.

3- الرقابة اللاحقة:

يطلق عليها بعضهم تسمية "الرقابة البعدية" وتتم بعد الانتهاء من تنفيذ العمل حيث يقارن الإنجاز الفعلي الكلي مع المعايير المحددة لرصد الانحرافات والإبلاغ عنها بعد فترة من الحلول المقترحة لعلاجها و عدم الوقوع فيها ثانية في المستقبل.

ثانيا- الرقابة من حيث شموليتها:

تصنف الرقابة وفق هذا المعيار ضمن ثلاثة أنواع هي[3]:

1- الرقابة الشاملة:

يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تقييم الأداء الكلي للمنظمة ومعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة المطلوبة، مثل نسبة الربحية التي تم تحقيقها وحصة المنظمة من السوق وقدرتها التنافسية ...الخ.

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 41.

[2]- عمر وصفي عقيلي، الإدارة المعاصرة (التخطيط، التنظيم والرقابة)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 436.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 437.

2- الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية:

يسعى هذا النوع إلى قياس وتقييم الأداء والإنجاز الفعلي لإدارة وحدة المعرفة مدى كفاءتها في أداء مهامها وتحقيق الأهداف المطلوبة منها.

3- الرقابة على مستوى الفرد:

يسعى هذا النوع إلى تقييم أداء الأفراد ومعرفة كفاءتهم في العمل وسلوكهم كذلك.

ثالثا- الرقابة من حيث المصدر:

تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى[1]:

1- رقابة داخلية:

هي التي تتم داخل المنظمة وتمارس من قبل كافة الرؤساء على اختلاف مستوياتهم الإدارية ومجال أعمالهم وقد تمارس من قبل وحدة إدارية متخصصة بالعملية الرقابية.

2- رقابة خارجية:

هي التي تتم من قبل أجهزة رقابية متخصصة من خارج المنظمة وتكون تبعيتها في الغالب للدولة، كرقابة البنك المركزي على أعمال المصارف التجارية وديوان المحاسبات...إلخ.

رابعا- الرقابة من حيث نوعية الانحراف:

وتنقسم إلى[2]:

1- رقابة إيجابية:

هي التي تسعى إلى تحديد الانحرافات الإيجابية ذات النفع لمعرفة أسبابها والاستفادة منها بشكل أكثر مستقبلا.

2- رقابة سلبية:

هي التي إلى تحديد وكشف الانحرافات السلبية ومعرفة الأسباب التي أدت إليها، للعمل على علاجها وعدم الوقوع فيها ثانية.

خامسا- الرقابة من حيث تنظيمها:

وتصنف إلى [3]:

1- الرقابة المفاجئة:

وهي التي تتم بشكل مفاجئ دون سابق إنذار من أجل مراقبة العمل وضبطه دون تحضير مسبق.

---

[1]- مهدي الطاهر غنية، مبادئ إدارة الأعمال (المفاهيم والأسس والوظائف)، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص 258.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 258.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 259.

2- الرقابة الدورية:

وهي التي تنفذ كل فترة زمنية (كل أسبوع أو كل شهر) مثلا.

3- الرقابة المستمرة:

هي التي تتم عن طريق المتابعة المستمرة والتقييم المستمر لأداء العمل.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية نوع مهم جدا من أنواع الرقابة خاصة في ظل كبر حجم المشروعات وانفصال الملكية عن الإدارة، خاصة وأنه أصبح من الصعب القيام بالرقابة الشخصية في ظل ظهور شركات المساهمة واندماج المؤسسات وتكوين فروع لها في أماكن مختلفة.

الفرع الأول: نشأة الرقابة الداخلية وأسباب الإهتمام بها:

أولا- نشأة الرقابة الداخلية:

نشأت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان، حيث ظهرت حاجة ملاك الأرض أو القائمون بالتسويق إلى من يقوم بمراقبة الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل والاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم، ونظرا لقلة العمليات التجارية وعدم اتساعها في المراحل الأولى من التقدم البشري كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت غير أن التقدم الذي عرف فيما بعد نتيجة انتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة.

ويمكن تلخيص التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية في المراحل التالية[1]:

1- المرحلة الأولى (قبل سنة 1500 ميلادية):

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص يتولى كل منهم كل العمليات باستقلالية عن الأخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما وبالتالي منع التلاعب والاختلاس، وعليه فإن وظيفة الرقابة 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 أماكن جديدة، تطلب الأمر استخدام مراجعين قباطنة السفن ومنع الاختلاس، ومنه فإن الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهدت إليهم المسؤوليات المالية.

[1]- عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 10.

2- المرحلة الثانية (من سنة 1500 إلى سنة 1850 ميلادية):

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية، وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها ثم تحقيقها خلال هذه المرحلة حيث كان اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاس والتغير الآخر كان قبول العام للحاجة واستعراض مستقل للنواحي المالية للمشروعات الصغيرة والكبيرة.

3- المرحلة الثالثة (مابعد سنة 1850):

كان هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروعات كبيرة الحجم وبروز شركات المساهمة، وانتقلت الإدارة إلى أفراد مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون تماما عن الإدارة وبالتالي انصبت اهتماماتهم على سلامة رأس المال والمحافظة عليه، وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة وتم الاعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي .

ثانيا- أسباب الاهتمام بالرقابة الداخلية:

هناك عدة أسباب أدت إلى الاهتمام أكثر بالرقابة الداخلية ومن بينها ما يلي[1]:

1- زيادة حجم المؤسسات واتساع أعمالها وانفصال الملكية عن الإدارة، وتطور شكلها القانوني.

2- حاجة الإدارة العليا إلى نظام فعّال يحقق أهدافها من حيث تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، وحماية أصول المؤسسة من الضياع والسرقة وسوء الاستعمال ومنع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها وضمان دقة البيانات المالية المقدمة إليها بما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية الصائبة.

3- تحول عملية المراجعة (التدقيق في مراجعة التفصيلية إلى مراجعة إختبارية تقوم على أساس العينة حيث أصبح من المتعذر بنسبة لمراقب الحسابات في ضوء زيادة الحجم المؤسسات و تعدد عملياتها).

4- ظهور الوسائل الآلية والحاسبات الالكترونية.

إضافة إلى الأسباب السابقة نجد مايلي[2]:

- حاجة الأطراف الخارجية للمعلومات الدقيقة عن المؤسسة خاصة الدولة وهذا لاتخاذ القرارات المناسبة بشأن الضرائب وأهداف التخطيط على المستوى الوطني.

---

[1]- صلاح ربيعة، "المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 60.

[2]- http://world.acc.net/vb/showtheard.php2014/01/10 . بتاريخ

- حاجة المؤسسة إلى تحقيق أقصى كفاءة ممكنة عن طريق نظام رقابي يضمن انجاز خطط موضوعة مسبقا وفق الموارد المتاحة لديها.
- الازدياد الهائل في كمية البيانات والمعلومات المحاسبية بشكل أوجب توافر ظوابط تضمن جودة هذه البيانات.

الفرع الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية وخصائصها:

أولا- مفهوم الرقابة الداخلية:

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد المعرفين لها لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة فقد:

عرفت من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC[*] على أنها: "نظام يحتوي على خطة تنظيمية ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرين بغية تحقيق الأهداف المرسومة لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية وكذلك تتضمن الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية"[1].

عرفت من طرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين سنة 1984على أنها: "نظام الرقابة الداخلية هو تلك الخطة التنظيمية والفرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول وضمان الدقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والمحافظة على السير وفقا للسياسة المرسومة"[2].

وعرفتها جمعية المدققين الأمريكيين على أنها: "مجموعة من الطرق والمقاييس التي تتبعها المؤسسة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية"[3].

وعرفت لجنة المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكي الرقابة الداخلية بأنها "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة، والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة، وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، وزيادة درجة الاعتماد عليها"[4].

---

[*]- International Fédération of Accoutrant.

[1] - Lionel Collins et Gerard Vallin, Audit et Control Interne aspects financières opérationnels et stratégiques, 4éme édition, Dollaz, 1992, pp 39- 40.

[2]- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 167.

[3]- عطاالله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 27.

[4] - Mohamed bouhadida, Dictionnaire des finances des affaires et de management, Casbah, Alger, édition 2000, p 73.

من خلال التعاريف السابقة يتبين أن الرقابة الداخلية: "هي مجموعة من الإجراءات التي تضعها الإدارة من أجل حماية أصولها ومواردها ليس ذلك فحسب وإنما التأكد أيضا من مدى كفاءة استغلال موارد المشروع في ظل السياسات والقوانين الموضوعة من قبل الإدارة".

ثانيا- خصائص الرقابة الداخلية:

تتميز الرقابة الداخلية بجملة من الخصائص والتي يمكن إيجازها في مايلي[1]:

1- الوضوح:

يجب أن تكون المعايير التي تبنى عليها عملية الرقابة مقبولة وواضحة للأطراف المعنيين بتطبيقها (أي أن تكون مفهومة وسهلة التطبيق).

2- المرونة:

بما أن المؤسسة موجودة في محيط ديناميكي فيجب عليها أن تتكيف معه عن طريق التغيير في الخطط والذي يتبعه تغيير في الأهداف مما يستوجب عليها تعديل معايير الرقابة بشكل يتوافق مع التغيرات الحاصلة في الخطة.

3- السرعة:

حتى يكون النظام الرقابي فعّال فيجب عليها توفير البيانات والمعلومات اللازمة في الوقت المناسب (الكشف عن الانحرافات مبكرا)، فكلما تم ذلك كلما أمكن السيطرة على الموقف مبكرا.

4- الاقتصاد:

يجب أن تكون تكلفة النظام الرقابي تتناسب مع العائد منه أي من المهم أن تكون عوائد النظام الرقابي المتمثلة في حماية المشروع في الانحرافات أكبر من تكلفته.

على ضوء ما سبق ذكره من خصائص للنظام الرقابي الفعّال يمكن القول أن الرقابة الداخلية تحتاج إلى وجود قيادة قادرة على تحقيق أقصى استفادة ممكنة من النظام الرقابي الذي يتبناه، كما تحتاج إلى وجود العاملين القادرين على تفهم أهداف الرقابة والمساعدة في تنفيذها على النحو المطلوب لتحقيق ثمارها المرجوة، بالإضافة إلى وجود البيئة التنظيمية الداعمة للنظام الرقابي المتبع.

[1]- علي الشريف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 286.

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية:

من خلال التعاريف الواردة لنظام الرقابة الداخلية نجد أن الأهداف المراد تحقيقها من الرقابة الداخلية متعددة يمكن حصرها في مايلي:

أولا- التحكم في المؤسسة:

يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، وذلك عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف العمليات.

فالمراجعون الفرنسيون يستعملون مصطلح التحكم أو السيطرة وليس التحقق، فالمسيرون هم الذين يصممون نظام الرقابة الداخلية، كما أن التحكم الجيد في المؤسسة يتطلب التحديد الجيد لأهدافها والموازانات والإجراءات.

وعليه فإنه يجب على المؤسسة تحديد أهدافها وهياكلها وطرقها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها[1].

ثانيا- حماية أصول المؤسسة:

تمثل حماية أصول المؤسسة وجميع ممتلكاتها هدف رئيسي من أهداف الرقابة الداخلية وتتخذ حماية أصول المؤسسة أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من السرقة والإسراف[2]، وتشمل حماية الأصول على العناصر التالية[3]:

- العنصر البشري من عمال وموظفين ومسيرين من خلال التأمين الاجتماعي والمحافظة على أمن العمال.
- صورة المؤسسة اتجاه محيطها والتي قد تنهار جراء حادث طارئ مفاجئ.
- المحافظة على المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

ثالثا- ضمان نوعية ودقة المعلومات:

تضمن الرقابة الداخلية دقة نوعية المعلومات المقدمة والمتصلة بالوثائق المحاسبية والتي تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة وذلك خدمة للأطراف المعنية وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة للمؤسسة، وهذه العمليات تعتبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية[4].

---

(1) - Jean Raffegeau et Alain Ritzz, audit et informatique, Edition que sais je, Paris, 1986, p 40.

(2)- عبد الفتاح الصحن ومحمد السرايا، مرجع سبق ذكره، 136.

(3) - Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3éme Edition, Paris, 2000 , p104.

(4)- عبد الفتاح الصحن ومحمد السرايا، مرجع سبق ذكره، 140.

رابعا- تحسين الأداء الكفاءة الإنتاجية:

من أجل تحسن المؤسسة في أدائها يجب أن تلجأ إلى الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية وبالتالي تحقيق الكفاءة الإنتاجية، أي تحقيق أهدافها المحددة بأقل تكلفة ممكنة، وتلعب الرقابة الداخلية دورا هاما في مجال تحقيق الكفاءة الإنتاجية ويتم هذا الهدف من خلال أداء الرقابة الداخلية لدورها بالنسبة لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية[1].

خامسا- تطبيق تعليمات الإدارة:

إن أهداف المؤسسة يتم تحقيقها من خلال القوانين واللوائح التي تضعها بحيث تغطي كافة الجوانب، وتصدر الإدارة بذلك قوانين ولوائح توجهها إلى منفذي العمليات في كل المستويات[2].

المطلب الثالث: مبادئ، أنواع ومقومات الرقابة الداخلية:

تتضمن الرقابة الداخلية في إطارها التصوري عدة مقومات، تشتق منه مبادئ رقابية تفسرها كل التطبيقات الميدانية في المؤسسة، كما تنقسم إلى عدة أنواع سوف نتناولها في هذا المطلب بشيء من التفصيل.

الفرع الأول: المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية:

ترتكز الرقابة الداخلية على مجموعة من المبادئ الأساسية التي من شأنها أن توفر التأمين لامتداد جيد للأفعال التسييرية وتتمثل في[3]:

أولا- الدوليل المكتوب:

الوثيقة يجب أن تكون مفصلة تفصيلا دقيقا وتسترد بطريقة سهلة في حالة الحاجة للاستعمال وكذلك يجب أن تكون مخزنة ومنتظمة ومن جانب آخر الوثيقة يجب جمعها في أربعة شروط وهي:

1- أن تكون مكتوبة.

2- تحرير بدون تشطيب.

3- الإمضاء من طرف مسؤول.

4- التاريخ.

ثانيا- التخزين السريع:

تخزين العمليات المحاسبة بسرعة أي لا يتم تركها لكي لا تتراكم، وكذلك أن يجب أن تكون معالجة.

---

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 144.

[2] - Jean Charles Becour et Henri Bouquin, Audit opérationnel efficacité ou sécurité, 2éme Edition, Economie, Paris, 1996, p 47.

[3] - Hamini Alel, le control interne et élaborationdu bilan compital, Office du Publication Universitaires, Alger, 2003, pp 23-29.

ثالثا- تقسيم العمل ورقابة تبادلية:

لا يجب على كل أن شخص أن يحصل كليا على المسؤولية لتسيير مجموعة من المراحل، حيث أن كل شخص يراقب شخص آخر من خلال تقسيم العمل .

رابعا- التخصص والرقابة الشخصية:

أن يكون الشخص مؤهل وأكثر تخصص في منصب العمل، أي أن يكون على دراية كافية عن المؤسسة.

خامسا- وضع الإعلام لمعالجة المعلومات:

يتم معالجة المعلومات والمعطيات آليا بطريقة سهلة وسريعة لما يسهل وصولها لمتخذي القرار.

الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية:

من خلال المفاهيم التي تطرقنا إليها خاصة تعريف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من الرقابة الداخلية.

أولا- الرقابة المحاسبية:

تهدف الرقابة المحاسبية إلى ضمان الدقة المحاسبية في التسجيلات بالدفاتر والسجلات، فما تحتويه هذه الأخيرة يعتبر كقاعدة أساسية لاتخاذ القرارات من طرف البنوك، النقابات، المساهمين...الخ[1].

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات المؤسسة مع الأصول الموجودة فعلا في أقسام المؤسسة المختلفة ومخازنها، وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسؤولة عن وضع سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها[2].

ثانيا- الرقابة الإدارية:

وظيفة الرقابة الإدارية تعني بقياس وتصحيح أداء المسؤولين لغرض التأكد من أن الأهداف الموضوعة قدتم تحقيقها، فهي وظيفة تمكن القائد من أن ما تم مطابق لما خطط له فقد عرفها هنري فايول: "تنطوي الرقابة على التحقق إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تنطبق على كل شيء (معدات، أفراد، عمال).

(1) - Revue Algérienne de Comptabilité et Audit, N° 01 premier trimestre, SNC, 1994, p 43.

(2)- عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2005/ 2006، ص 58.

ومن أهم أهدافها هي حماية الصالح العام، وكذلك توجيه القيادة الإدارية لأنها أحد الأركان الأساسية في الإدارة العلمية الحديثة للنهوض بالمؤسسات لتتماشى مع التطور والتحديث وتحقيق مستويات عالية من الكفاءة والفعالية[1].

ثالثا- الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل والمراقبة الذاتية، حيث يخضع كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد على تمديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات[2].

الفرع الثالث: مقومات الرقابة الداخلية:

يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعال بعدد أو جملة من المقومات والعناصر الأساسية التي يحدد وجودها مدى نجاعة وفعالية هذا النظام الرقابي وتتمثل في:

أولا- المقومات الإدارية:

1- هيكل تنظيمي كفء:

تصبو المؤسسة الاقتصادية الحديثة إلى خلق مرونة دائمة في هيكلها التنظيمي من خلال التعديل المستمر له[3]، فهو يضمن الوقوف على نظام الرقابة الداخلية من خلال التحكم في المؤسسة، حماية أصولها إلى غير ذلك من الأهداف، يظهر دور الهيكل التنظيمي في بسط الرقابة الداخلية كون أن تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر التالية[4]:

- حجم المؤسسة.
- طبيعة النشاط.
- تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديريات.

---

[1]_ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 165.

[2]_ فضيلة بوطورة، "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك "دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي"، مذكرة مقدمة لنيل رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007/2006، ص 27.

[3]_ نفس المرجع السابق، ص 27.

[4]_ مسعود صديقي، "دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص 63.

ويتضمن الهيكل التنظيمي الكفء ما يلي[1]:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد مختلف الأجزاء المكونة له و إبراز العلاقات التسلسلية و المهنية لمختلف الأنشطة.
- تعيين حدود و درجات المسؤولية لكل شخص.

2- كفاءة الأفراد:

إن فعالية النظام الرقابي لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة معينة من الكفاءة المهنية[2].

3- سياسات وإجراءات لحماية الأصول:

يقصد بها توفير الحماية للأصول ومنع تسريبها أو اختلاسها لضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبة[3].

4- قسم التدقيق الداخلي:

ويقصد به أن يكون التقييم مستقل، وأن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بها وأن يتبع إداريا لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكام غير منحازة[4].

ثانيا- المقومات المحاسبية:

1- الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة:

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى[5].

---

(1)_ lionel Collins et valin gerard, Audit et Control Interne et Vérification, Edition préparation, INC, canada, 1984, p 45.

(2)_ محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 176.

(3)_ عبد الفتاح الصحن وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 190.

(4)_ نفس المرجع، ص 211.

(5)_ فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 26.

2- المجموعة الدفترية:

وتعد حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها ذات أهمية كبيرة، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية مايلي[1]:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.
- إثبات العمليات وقت حدوثها إن أمكن.
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام.

3- الوسائل الإلكترونية و الآلية المستخدمة:

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في إنجاز الأعمال وأحسن مثال الحاسب الإلكتروني ومختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل ومعالجة مختلف البيانات المحاسبية[2].

4- الجرد الفعلي للأصول:

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لها مثل المخزونات والنقدية...الخ، فعملية الجرد تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية وما هو موجود فعلا[3].

5- الموازنات التخطيطية:

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحراف لمحاولة تفاديها[4].

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث في تدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 28.

[2]- عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافري، مرجع سبق ذكره، ص 191.

[3]- فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[4]- نفس المرجع السابق، ص 30.

المبحث الثاني: أدوات ووسائل نظام الرقابة الداخلية وطرق تنفيذها:

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام لرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة الاعتماد على أدوات رقابية لاكتشاف الانحرافات وسرعة معالجتها واتخاذ القرار، وذلك من خلال وسائل وإجراءات.

المطلب الأول: أدوات الرقابة الداخلية:

تنقسم الأدوات التي تستخدمها العملية الرقابية إلى قسمين رئيسيين:

الفرع الأول: الأدوات الرقابية الخاصة:

وتتضمن أدوات متعددة منها ما يلي[1]:

أولا- سجلات و بطاقات الدوام:

سجل الدوام هو عبارة عن كشف يوقع عليه العاملون عند حضورهم للعمل وانصرافهم منه بحيث يحدد لكل منهم ساعة حضوره وانصرافه.

ثانيا- بطاقة الآلة:

تستخدم هذه البطاقة في معظم المصانع حيث يسجل عليها اسم الآلة والتاريخ التي بدأت فيه العمل، ومواعيد الصيانة الدورية، وتغيير الزيت والتشحيم...الخ.

ثالثا- خرائط جانت:

تستخدم في مجال مراقبة زمن الإنتاج، وتتكون الخريطة من عمودين أفقي ويستخدم لبيان وحدات الزمن التي يستغرقها تنفيذ الأنشطة وعمودي يستخدم لبيان الأنشطة التي يتم تنفيذها.

رابعا- التحليل المخبري:

يستخدم هذا التحليل من أجل مراقبة و تحديد مستوى الجودة المتوفرة في الإنتاج الذي تم إنجازه ومطابقته مع المستوى المعياري المطلوب توفره فيها إذا كانت هناك انحرافات في الجودة أم لا، ويستخدم في هذا المجال أجهزة إلكترونية ومواد كيماوية متنوعة حسب طبيعة ونوعية المنتج.

خامسا- قائمة المقبوضات والمدفوعات:

هي عبارة عن كشف يبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنظمة والتفاضل بينهما يعبر عن رصيد النقدية المتوفر لدى صندوق المنظمة.

سادسا- بطاقة الجرد المستمر:

عبارة عن بطاقة يوضح فيها عدد وحدات المخزون من الصنف الواحد الداخلة إلى المستودع تاريخ إدخالها وعدد الوحدات المصروفة منها وتاريخ صرفها والجهة التي صرفت لها...الخ.

---

[1]- عمر وصفي عقيلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 450- 453.

الفرع الثاني: الأدوات الرقابية الشاملة:

تتمثل أهمها في[1]:

أولا- الموازنة التقديرية:

هي ترجمة رقمية مالية للخطة عن فترة زمنية مقبلة، بمعنى آخر هي قائمة للنتائج المتوقعة من الخطة معبر عنها بقيم مالية، وبذلك فالموازنة التقديرية تربط عملية التخطيط بالرقابة، حيث تسمح للإدارة العليا بأن ترى بوضوح مقدار الأموال اللازمة لتنفيذ خطة العمل.

ثانيا- التحليل المالي:

وأبرز أدواته هي النسب المالية والتي تتمثل في:

- نسب السيولة: تقيس هذه النسبة إمكانية المنظمة المالية على سداد التزاماتها المالية الجارية (ق أ).
- نسب الديون: تقيس أهمية التمويل المقدم من الدائنين أو مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي عن طريق فوائدها.
- نسب الدوران: تقيس قدرة المؤسسة على الحركة والنشاط مثل سرعتها في بيع البضائع.

ثالثا- شبكة بيرت:

تستخدم في مجال الرقابة على الأعمال الإنشائية المختلفة لبيان الفرق بين الزمن المعياري لتنفيذ العمل أو المشروع وبين الزمن الفعلي للتنفيذ لتوضيح الانحراف.

رابعا- قائمة الأرباح والخسائر:

تعد قائمة الأرباح والخسائر من القوائم الختامية التي توضح لنا نتائج النشاط والأداء الكلي للمنظمة عن الفترة الزمنية المنصرمة، حيث تبين لنا مقدار الإيرادات والمصاريف وصافي الربح والخسارة.

خامسا- المراجعة (التدقيق) المحاسبية:

إن التفتيش الدوري للسجلات المحاسبية التي توضح حركة النشاط الكلي للمنظمة والتأكد من سلامتها وصحة بياناتها...إلخ، يشكل أساسا سليما للرقابة الشاملة على الأداء الكلي للمنظمة.

[1]- نفس المرجع السابق، ص ص 453- 456.

المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية:

لتقدير نوعية مختلف إجراءات الرقابة الداخلية ومعرفة نقاط الضعف، و إجراء التعديلات اللازمة عليها، علي المراجع الداخلي أن يستعمل في كل مهمة يقوم بها وبشكل نظامي عدة وسائل ضرورية، هاته الأخيرة يمكن اعتبارها خطوات منطقية تكتب بشكل طبيعي في الإطار المنهجي.

الفرع الأول: الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على وجود خطة تنظيمية، تستجيب إلى القرارات التي تتخذ مع محاولة توجهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبني هذه الخطة على أضواء تحديد الأهداف المتوفرة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، وبالرغم من الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أنها تشير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي[1]:

- تحديد أهداف المؤسسة.
- التنظيم العام للمؤسسة ومختلف القطاعات المبنية للعلاقات الترتيبية والوظيفية بين مختلف النشاطات.
- التعريف بمسؤوليات كل نشاط.
- التعريف بالمناصب وتحديد مسؤولية كل فرد.

إلا أن مساهمة الخطة التنظيمية في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون من خلال:

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية.
- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي.

الفرع الثاني: تطبيق الطرق والإجراءات المسطرة:

حسب هيئة الخبراء المحاسبية نعني بالطرق والإجراءات "تعليمات تطبيق المهام، الوثائق المستعملة، محتواها، نشرها والاحتفاظ بها، الترخيصات والموافقات، مسك ومعالجة المعلومات الضرورية مدى حياة المؤسسة ورقابتها".

تكون الطرق والإجراءات أكثر فعالية إذا وردت في دليل للتعليمات لضمان فهم كل فرد يساهم في تشغيل المؤسسة للمعنى والمفهوم الصحيح لطبيعة العمل الذي يقوم به[2].

(1)- Lionel collins, gérard Valin, Audit et Control Interne et Vérification, op.cit , P 45.
(2)- Alain-d, Information Comptabilité Audit Commerce, les éditions d'organisation, Paris, 1987, P 117.

الفرع الثالث: المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتكمين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه الموضوعية فى طل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية[1]:

- درجة مصداقية المعلومات.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- إحترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

الفرع الرابع: الإعلام الآلي:

إن التشغيل الإلكتروني للبيانات يساهم كثيرا في سرعة ودقة إنجاز العمليات،كما أن خفض حجم التدخل البشري فيه يؤدي إلى جعل نتائجه أكثر موضوعية، ويمكن الاعتماد عليها بدرجة أفضل فهذا ما يتم تشغيل البيانات وفق التصميم للبرامج والنظام فإن احتمال ظهور أخطار حسابية وإجرائية يعتبر ضئيلا جدا وعليه فإن التشغيل الالكتروني للبيانات يؤدي إلى دعم فعالية وكفاءة النظام المحاسبي بصورة عامة[2].

الفرع الخامس: نشاطات التحقيق من التأثير والمراجعة الداخلية:

إن هذا التعداد أو الإحصاء يقودنا إلى إحدى الطرق الخاصة المستعملة لضمان فعالية أي نظام من أنظمة الرقابة الداخلية، وفي هذا السياق تستلزم كل عملية تحقيق المباشرة في تحليل جدير للمراقبة والتأكد من صحة النتيجة المحققة وذلك بعد القيام بأية عملية.

إن اندماج وظيفة المراجعة الداخلية ضمن وسائل المراقبة الداخلية يؤكد الفرق الموجود بين اللفظين ويحدد بصورة أحسن موضوع العلاقة الموجودة بينهما[3].

---

[1]- ميلود عزوز، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، دفعة 2007، ص 56.

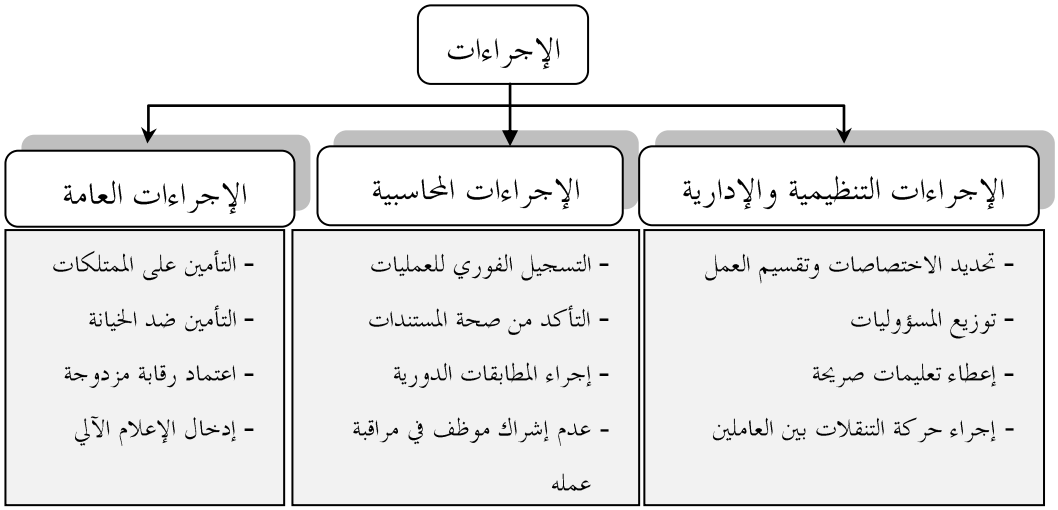
[2]- نفس المرجع السابق، ص 56.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 57.

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

نظرا للوسائل المعتمدة التي يستعملها نظام الرقابة الداخلية من أجل إحكام العمل المحاسبي من جهة، وتحقيق الأهداف من جهة أخرى، ويجب عليه سن جملة من الإجراءات التي من شأنها أن تدعم المقومات الأساسية له، والشكل التالي يوضح إجراءات الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (01): إجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2000، ص 123.

الفرع الأول: الإجراءات التنظيمية والإدارية:

إن هذه الإجراءات تخص أوجه النشاط داخل المؤسسة، حيث نجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحرير الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يتضمن رقابة على كل شخص داخلها، بالإضافة إلى إجراءات أخرى تخص توقيع المستندات، وإجراءات حركة التنقلات بين الموظفين، وسنتناول هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:

أولا- تحديد الاختصاصات:

إن تحديد الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية للمؤسسة يكون نتيجة تظافر جهود العاملين داخل جميع أجهزتها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الضروري تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بشكل دقيق وفي إطار سياستها، حيث إنه عند الوقوف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة يجب تحديد اختصاصاتها، وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي[1].

[1]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2000، ص 106.

ثانيا- تقسيم العمل:

إن التقسيم الملائم يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة لأنه منع تضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل من احتمالات وقوع الأخطاء بدرجة كبيرة، السرقة والتلاعب، وحتى يكون التقييم ملائما يجب أن يقوم على الاعتبارات التالية[1]:

- الفصل بين الأداء وسلطة تسجيله.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه.
- تقسيم العمل المحاسبي.

ثالثا- توزيع المسؤوليات:

إن تحديد المسؤوليات بدقة للموظفين يساعد كل موظف على معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه اتجاهه، فيحاسب كل موظف ويراقب في حدود المجال المحدد له[2].

رابعا- إعطاء تعليمات صريحة:

يجب أن تكون التعليمات المقدمة من طرف المسؤول داخل المؤسسة أو الدائرة أو المصلحة الصريحة حتى تكون مفهومة و يتم تنفيذها على أحسن وجه للوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لابد أن تتوفر على العناصر التالية:

- الوضوح.
- الصراحة.
- الفهم.
- احترام السلم التسلسلي للوظائف[3].

خامسا- إجراء حركة التنقلات بين العاملين:

إن هذا الإجراء يعتبر من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأنه يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي يرتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤوليته، ويجب أن تكون حركة التنقلات بين العاملين مدروسة وزمنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل، ومن الضروري أن يأخذ كل موظف إجازة سنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 106.

[2]- وليد بن زبوشي، "أهمية الرقابة والمراجعة في البنوك التجارية في ظل اقتصاد السوق دراسة حالة البنك الوطني الجزائري BNA"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص نقود ومالية، جامعة 08 ماي 1945، دفعة 2005/ 2006، ص 68.

[3]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 108.

غيابه، لاكتشاف أي خطأ أو تلاعب في ذلك العمل، ولإمكانية تدارك هذه الأخطاء وتصحيحها أو كشف التلاعب وأخذ الإجراءات الملائمة لذلك[1].

الفرع الثاني: الإجراءات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعالة، لذلك بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي وهي على النحو الآتي[2]:

أولا- التسجيل الفوري للعمليات:

يعتبر تسجيل العمليات التي تقبها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، ومنه فإن السرعة والدقة في التسجيل تمكن من ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي.

ثانيا- 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.
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضح خطوات سيرها.
- يجب استعمال الأرقام المتسلسلة عند طبع نماذج المستندات.
- إن هذه المبادئ تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند على الشروط التالية:
- يجب أن يعد على مطبوعة مخصصة لهذا الشأن.
- أن يتم إعداده بدون شطب واضح، ويجمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط والتأويل.
- أن يكون ممضيا عليه من طرف المسؤولية المؤهلية، وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم.
- أن يحتوي على تاريخ.

ثالثا- إجراءات المطابقة الدورية:

تعتبر المطابقات الدورية من أهم الإجراءات التي تفرض علي العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا علي المستندات الداخلية والخارجية، أي أن هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة، مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات، المحاسبية وبالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة منه جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات الدورية بين

[1]- نفس المرجع السابق، ص 109.

[2]- ميلود عزوز، مرجع سبق ذكره، ص ص 62- 64.

مختلف مصدر المستندات من جهة، ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساسا في الواقع كالجرد المادي.

رابعا- عدم إشراك الموظف في مراقبة عمله:

نظرا للأهمية التي يكتسبها العنصر البشري في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية والمحافظة على السير الحسن له، أصبح من الضروري سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في المراقبة داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة والتلاعبات التي وقعت، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل الطرق والقواعد المحاسبية فإنه لا يستطيع كشف خطئه، وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صدر عنه فوضع هذا الإجراء لا يقتضي على الإشكال، و يتيح معالجة الخلية من الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

الفرع الثالث: إجراءات عامة:

بالإضافة إلى الإجراءات التنظيمية والإدارية والإجراءات المحاسبية، هناك إجراءات عامة تكون مكملة لسابقاتها و هي تتمثل فيما يلي[1]:

أولا- التأمين على ممتلكات المؤسسة:

إن المؤسسة من خلال ممارستها لنشاطها تسعى لتحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية، التكنولوجية، وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواء 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 إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر .

ثانيا- التأمين ضد خيانة الأمانة:

إن هذا الإجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية، سواء تحصيلها أو صرفها، أو الأشخاص الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو القارية ضد خيانة الأمانة، لأن نظام الرقابة الداخلية لا يمكنه المحافظة على تحقيق أهدافه المرسومة دون هذا الإجراء.

ثالثا- اعتماد رقابة مزدوجة:

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فمثلا عند شراء مادة معينة يتم تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية ثم يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي

[1]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 120- 123.

عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلا للسحب.

إن اعتماد المؤسسة على رقابة مزدوجة يمكنها من تحقيق:

- حماية النقدية.
- تفادي التلاعب.
- إنشاء رقابة ذاتية.
- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

رابعا- إدخال الإعلام الآلي:

إن اعتماد المؤسسة على الإعلام الآلي في تنفيذ عملها المحاسبي له عدة مبررات هي:

- حجم العمليات.
- السرعة في معالجة البيانات.
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة.
- إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.
- إن المعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي يمكن أن تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

إن إدخال الإعلام الآلي في أنظمة المعلومات التي بها علاقة مباشرة بنظام المعلومات المحاسبية يسمح لهذا الأخير من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت و المكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات.

المبحث الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

لغرض معرفة مدى نجاعة وفعالية الرقابة الداخلية لابد من القيام بتقييمها وذلك لمعرفة مدى إمكانية الاعتماد عليها من قبل الإدارة أو من قبل المدقق (من خلال تحديد نطاق عملية التدقيق)، ويمكن تقييم الرقابة الداخلية باستعمال عدة طرق وذلك لمعرفة نقاط القوة والضعف التي ينتفع بها أو يعاني منها.

المطلب الأول: فحص نظام الرقابة الداخلية:

تعني هذه الخطوة الأولى لاختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا، وتهدف هذه الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسايرته للحقائق التي تم التوصل إليها، وهذه الخطوة تعتبر الأولى لأنها تحدد فيها ما يجب أن يكون عليه النظام[1].

وعند القيام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية لابد أن يتحقق من[2]:

- الحصول على وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتبعة.
- استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فعالية الرقابة.
- اختيار التطبيق الفعلي للرقابة.

هناك عدة طرق لوصف نظام الرقابة الداخلية وضمان الاستيعاب والفهم السليم له كما سبقت الإشارة، وسيتم فيما يلي عرض أهم الأساليب التي سيتم استخدامها، ونذكر منها[3]:

❖ طريقة الوصف النظري:

تتمثل أساسا في وصف كتابي لنظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسة من طرف المراجع عن طريق تحديد مكونات هذا النظام ودور كل عنصر من عناصره والمسؤوليات المخولة له، ومن أجل ضمان فعالية هذه الطريقة لأي نظام يجب توفر المعلومات الضرورية حول العناصر التالية:

- كافة العمليات المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- نشأة كل سجل داخل المؤسسة والمراحل التي يمر بها إلى غاية اتلافهأو حفظه في الأرشيف.

❖ طريقة المقابلات الشخصية:

عبارة عن لقاء ينظمه المراجع مع أحد عمال المؤسسة دون إخطار مسبق لهذا الاخير من خلال طرح مجموعة من الأسئلة المطروحة عليه، وهي طريقة لا تتطلب أي تكوين متخصص أو معرفة تقنية من المراجع.

---

(1)_ محمد بشير غوالي، "دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية للمؤسسة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/ 2004، ص 74.

(2)_ سعاد شدري معمر، "دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، فرع مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2008/ 2009، ص 113.

(3)_ نفس المرجع السابق، ص ص 106- 107.

❖ طريقة الهيكل الوظيفي:

يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة من أهم مقومات نظامها الرقابي الذي يدعم تحقيق أهدافها ولابد من التفريق من الهيكل التنظيمي والهيكل الوظيفي، حيث أن الأول تتولى تصميمه وإعداده الإدارة العليا للمؤسسة بهدف تنظيمها وتقسيم المهام بين مصالحها وأفرادها، أما الثاني فيقوم بين بإعداد المراجع من خلال المعلومات المحصلة من الوصف النظري والمقابلات الشخصية كوصف النظام الرقابي بهدف توضيح الرؤية أكثر وتدعيم المعلومات المحصلة بتحاليل لمهام ووظائف كل منصب ومصلحة من الهيكل التنظيمي وبيان مدى استقلاليتها وعدم وجود تداخل بين المسؤوليات.

❖ طريقة تحليل شبكة المهام:

وهي عبارة عن صورة فوتوغرافية لتوزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة في زمن معين.

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية خطوة مهمة يقوم بها المدقق قبل الشروع في عملية التدقيق حيث يمر بمجموعة من المراحل تتمثل فيما يلي[1]:

المرحلة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

حيث يتم الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق المعرفة الكيفية ببيئة الرقابة النظام المحاسبي وكذا أساليب الرقابة، بحيث يتمكن من ذلك من خلال الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة وكذا الرجوع إلى المستندات التي تصف النظام الرقابة واستعمال العديد من الأساليب كقوائم الاستقصاء وخرائط التدفق (سيتم العرض إليها لاحقا)، ومن خلال هذه الخطوة يتحقق التقييم المبدئي.

المرحلة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة:

في الخطوة الثانية من عملية التقييم يتم تحديد مخاطر الرقابة ويتم ذلك من خلال تحديد مواطن القوة الضعف، بحيث يمكن نظام الرقابة الداخلية من طمأنة المدقق بعدم وجود أخطاء جوهرية أو أية مخالفات في السجلات المحاسبية حيث يقل احتمال وجود هذه الأخطاء والمخالفات إلى حدها الأدنى إذا من كانت مقومات وعناصر الرقابة الداخلية سليمة وقوية وقادرة على توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها،كما يتوقف اكتشاف المخاطرة والأخطاء على درجة العناية المهنية الكافية والتي يتبعها المدقق في مجال تنفيذ إجراءات

[1]_ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص ص 214-218.

الفحص، لذلك يجب على المدقق في أن يعدل من طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف التي اكتشفها عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية.

المرحلة الثالثة: اختبارات الالتزام:

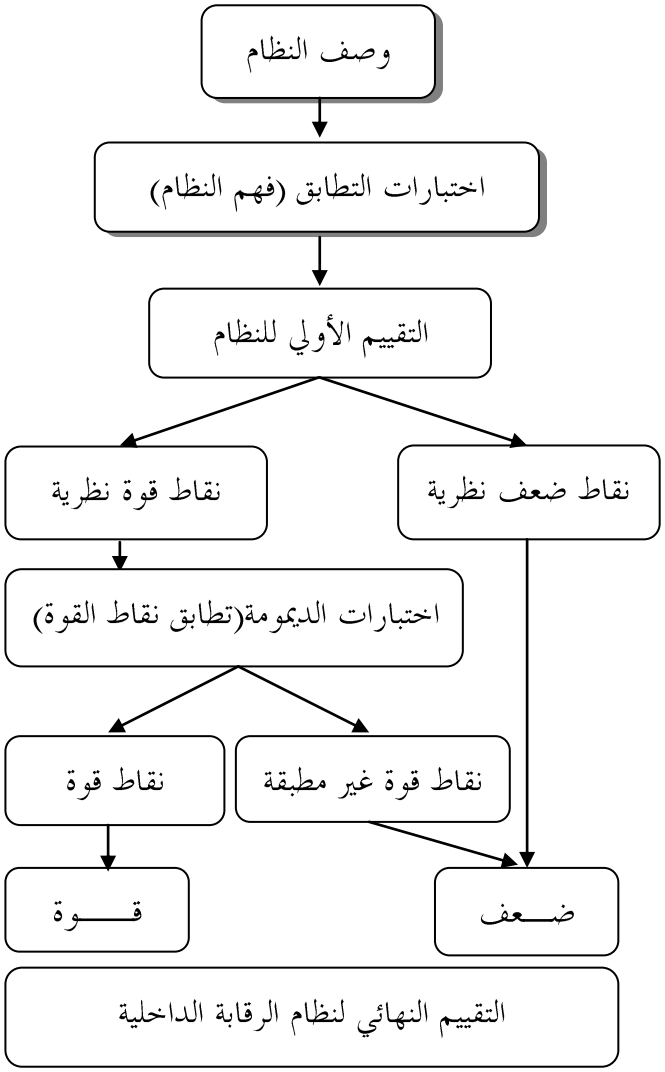
تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق هذه الإجراءات، بحيث تساهم الإدارة في حثهم على ذلك عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد مفهم لكي يكون على علم تام بمسؤلياته وما هو مطلوب منه، وبالتالي كلما كان هناك التزام واستمرارية في تطبيق الإجراءات يدل ذلك على فعالية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها.

المرحلة الرابعة: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

ويتم هذا التقييم النهائي بالاعتماد على نتائج المراحل السابقة والتي يجب تبليغها للإدارة في شكل تقارير مع إعطاء توصيات من شأنها تحسين نظام الرقابة الداخلية، وتتلخص هذه النتائج مايلي:

- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية كونه فعّال وبالتالي تضييق حجم الاختبارات المفروض القيام بها.
- عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يعمل على توسيع نطاق وحجم الاختبارات.

الشكل رقم (02): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك.

الوسائل	
الأسلوب الوصفي أو/وخرائط التدفق	
قوائم الاستقصاء أو الاستبيان	
وثيقة شاملة	

المصدر: سعاد شدري معمر، "دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، فرع مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2008/ 2009، ص 121.

المطلب الثاني: الأساليب المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

من أهم الأساليب والوسائل المستخدمة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية المطبق نجد ما يلي:

الفرع الأول: طريقة قوائم الاستقصاء:

وتسمى كذلك بقوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة حيث تشمل مجموعة من الأسئلة المباشرة يتم أعدادها بدقة من طرف المدقق وذلك من أجل إبراز مواطن الضعف في النظام ويتم توجيه هذه الأسئلة إلى العاملين داخل المؤسسة للإجابة عليها إما "نعم" أو "لا" و الإجابة بنعم تشير إلى قوة النظام أما لا فتدل على ضعفه، ومن خلال هذه الإجابات يبني المدقق رأيه في نظام الرقابة الداخلية[1].

من هذا الأسلوب نبرز مجموعة من العيوب نذكر منها[2]:

- الإجابة بنعم أو لا غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- هذا الأسلوب يعتمد على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.
- الإجابة عن هذه الأسئلة قد تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنتقل إجابات السنة الماضية إلى قائمة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها تعديل.

وفي ما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية و المبيعات.

---

[1]- فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى، 2009، ص 145.

[2]- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 116.

الجدول رقم (01): الرقابة الداخلية على المبيعات.

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
	المبيعات				
01	هل تخضع طلبات الزبائن للفحص والموافقة من قبل				
	- قسم المبيعات وأوامر البيع؟				
02	- قسم الائتمان؟				
03	هل تستخدم إشعارات تنفيذ شحن البضاعة التي تحمل أرقاما متسلسلة مسبقا؟				
	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من:				
	- الكميات الواردة بها؟				
	- الأسعار المستخدمة؟				
	- العمليات الحسابية؟				
04	- شروط البيع؟				
	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن؟				

المصدر: يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 119.

الفرع الثاني: طريقة التقرير الوصفي:

تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة عن طريق شرح تدفق البيانات، عن طريق تحديد مراكز السلطة و المسؤولية لكل دورة عمليات[1].

من خلال هذا الأسلوب يقوم المدقق أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وكذا عن تدفق مختلف المعلومات والبيانات بين الأقسام والوظائف داخل المؤسسة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والموظفين، ومن خلال الملاحظة والاختبار وكذا الاستفسار واستخدام المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق، حيث يلخص التقرير الوصفي في

[1]_ حسين القاضي وحسين ممدوح، مرجع سبق ذكره، ص 275.

النهاية نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، غير أنه يعاب على هذا الأسلوب في صعوبة تتبع الوصف المطلوب للإجراءات المتبعة في أداء كل عملية، الأمر الذي يجعلها تتلاءم مع ظروف المؤسسات الصغيرة[1].

الفرع الثالث: طريقة خرائط التدفق:

إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين، ولدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة و في فترة وجيزة نسبيا[2].

عن طريق هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية (manuels des procédures internas) في حالة وجوده بالمؤسسة وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها[3].

وتشمل خرائط التدفق على ثلاث عناصر أساسية وهي[4]:

أولا- مجموعة الرموز:

وتعتمد عليها خرائط التدفق للتعبير عن الخطوات والأعمال التي تؤدي إذ لا يتم التركيز بعدد الأشكال والرموز بل بتحديد تعريف لكل رمز يتم استخدامه.

ثانيا- خطوط التدفق:

تستخدم من أجل إظهار كيفية الربط بين السجلات والمستندات ويمكن التفريق بين نوعين الأول خطوط متواصلة للدلالة على تدفق المستندات والثاني خطوط متقطعة للدلالة على تدفق المعلومات، وفي كلتا الحالتين يجب تحديد اتجاه التدفق للمستندات والمعلومات وذلك عن طريق رؤوس الأسهم.

ثالثا- مجالات المسؤولية:

وتظهر في خرائط التدفق في شكل أعمدة رأسية فرعية حيث يتم تدفق المستندات أفقيا من خلالها، أي تقسيم كل خريطة إلى أعمدة رأسية تمثل الإدارة المختلفة المتصلين بالعملية[5].

---

[1]- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، لبنان، الطبعة الأولى، 2004، ص 180.

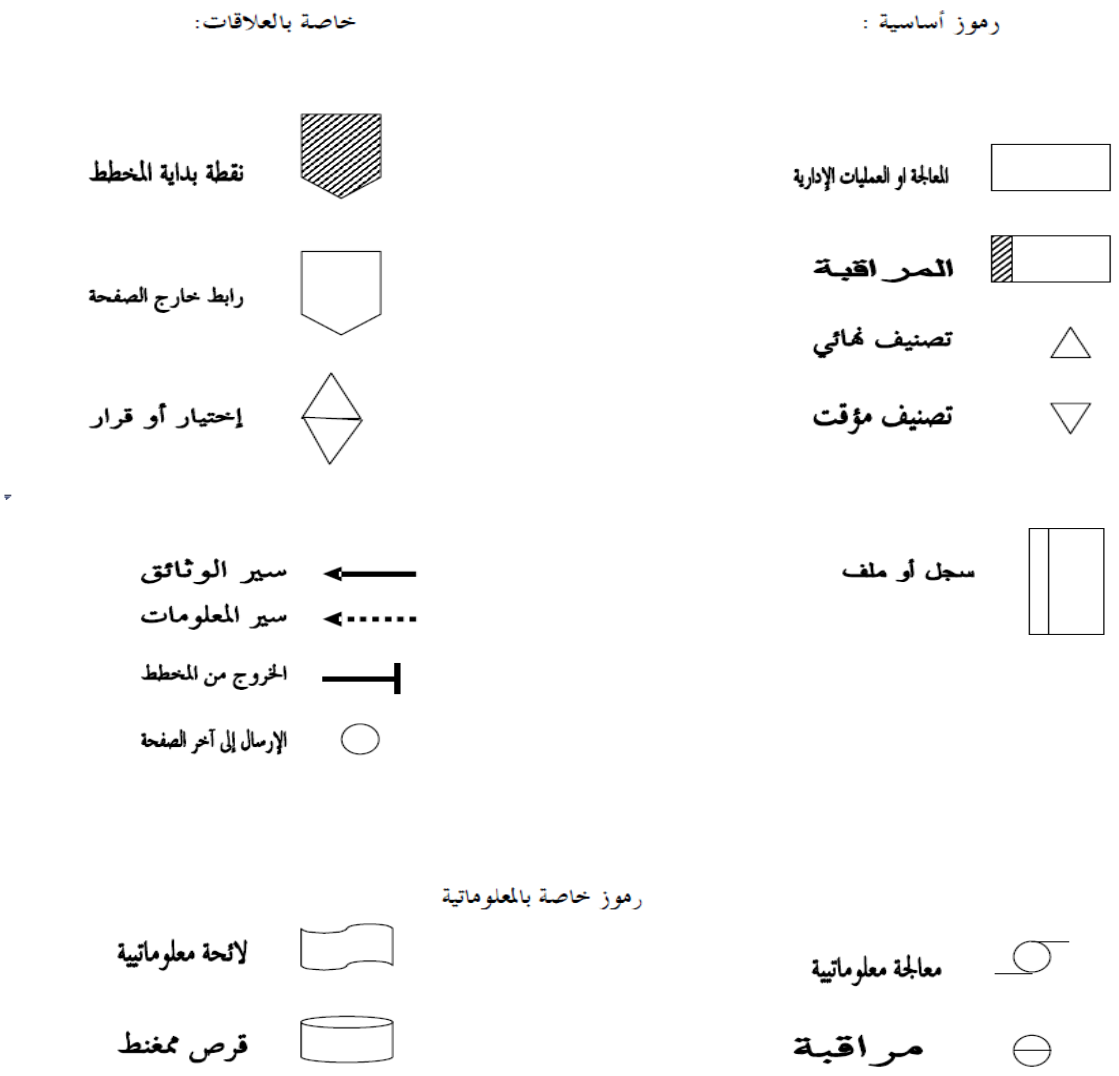
[2]- حسين القاضي وحسين ممدوح، مرجع سبق ذكره، ص 276.

[3] - Batud-D, l'audit comptable et financier, Natran, paris, 1997, p 58.

[4]- محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 1996، ص 248.

[5]- سعاد شدري معمر، مرجع سبق ذكره، ص 117.

الشكل رقم (03): أشكال ورموز خريطة التدفق.



المصدر: سميرة بلخيضر، "المراجعة في قطاع البنوك"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 48.

كما نلاحظ أن هناك نوعين من خرائط التدفق وهما :

1- خرائط التدفق العمودية:

يتميز هذا النوع بالانتقال من مصلحة إلى أخرى بشكل عمودي وذلك باستعمال الرموز والأشكال المذكورة سابقا[1].

الشكل رقم (04): خريطة تدفق عمودية

زبون... خريطة... التاريخ ...		
وصف كتابي (نثري)...	عملية رقم ...	وصف بياني...

المصدر: سعاد شدري معمر، "دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، فرع مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2008/ 2009، ص 118.

ففي هذا النوع من الخرائط (خرائط التدفق عمودية) لا يمكن تتبع إلا خط واحد للتدفق.

2- خرائط التدفق الأفقية:

عكس الأولى لأن الانتقال هنا يتم باستعمال مجموعة من الرموز والأشكال[2].

الشكل (05): خريطة تدفق أفقية.

زبون... خريطة... التاريخ ...					
المصلحة أ	المصلحة ب	المصلحة ج	المصلحة د	المصلحة ه	المصلحة و

المصدر: سعاد شدري معمر، "دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، فرع مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2008/ 2009، ص 119.

[1]- نفس المرجع السابق، ص 117.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 119.

خلاصة:

من خلال ما سبق ذكره في هذا الفصل نجد أن الرقابة الداخلية تكتسي أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، والتي تمكنها من تحقيق أهدافها من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها، وكذلك العمل على تفادي وقوع الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب والاختلاس، لأنها تتوفر على مجموعة كبيرة من العناصر والمتمثلة في المقومات والإجراءات.

وتتم معرفة مستوى الرقابة الداخلية في المؤسسات وفعاليتها من خلال تقييمها بواسطة مجموعة من الوسائل والطرق المختلفة كخرائط التدفق وقائمة الاستقصاء والتقرير الوصفي فالمدقق ملزم بإتباع طريقة واحدة، لذلك فإن عملية التقييم تمكن الأطراف ذوي العلاقة بمعرفة أو اكتشاف نقاط القوة والانتفاع بها، واكتشاف نقاط الضعف أيضا ومعالجتها معالجة ايجابية.

الفصل الثاني
مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تختلف وجهات النظر لمصطلح المردودية من محيط لآخر، ففي المحيط الاشتراكي المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي تهدف بالدرجة الأولى إلى تحقيق المردودية الاجتماعية (امتصاص البطالة، توفير منتجات بأسعار منخفضة...الخ)، حتى وإن كان ذلك يؤثر سلبا على الوضعية المالية للمؤسسة، أما في المحيط الرأسمالي والانتقال الحر إلى اقتصاد السوق، المؤسسة أصبحت فعالة لتحقيق مردودية مالية أحسن والتي تعكس تحقيق الأرباح.

وعموما فإن دراسة مردودية مؤسسة، هي مقارنة النتائج المتحصل عليها على المستوى الاقتصادي مع المجهود المبذول على نفس المستوى، ويمكن التعبير عن المردودية في شكل حاصل قسمة عنصرين أو على شكل مؤشر يبين إلى أي مدى قيمة الجهد المبذول معوض بالنتائج.

وعلى ضوء ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

- المبحث الأول: الإطار النظري للمردودية.
- المبحث الثاني: دراسة وتقييم الأداء.
- المبحث الثالث: تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدعم المردودية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمردودية:

إن التحدث عن المردودية موضوع هام، حيث من هذه الأخيرة تستطيع المؤسسة التحكم في الأموال الإنتاجية والاستخدام الأمثل لمواردها البشرية، المالية والمادية.

المطلب الأول: ماهية المردودية:

من خلال دراستنا سيتم في هذا المطلب إبراز تعريف المردودية من وجهة نظر عامة، ومن وجهة نظر اقتصادية بالإضافة إلى الحديث عن أهمية دراسة المردودية في المؤسسة الاقتصادية.

إن المردودية عبارة عن مركب نشأ عن عدة عناصر معتمدا على تعريفها، هدفها، كذلك فإن خاصيتها حركية أي ديناميكية، ينتهي تحليل المردودية إلى أن كل عملية منفذة تترجم عن طريق مواجهة من جانب الإيرادات والنفقات، جانب آخر من المقبوضات والمدفوعات، ومن ثم تؤدي إلى ربح أو خسارة[1].

الفرع الأول: تعريف المردودية:

إن مصطلح المردودية كثير الاستخدام وهي لغة مشتقة من كلمة "رد" والتي تعني رد الشيء إلى صاحبه دون نقصان، والمعنى الاصطلاحي هو الشيء الذي ينتج لنا مردودا أو عائدا، أما أصل المردودية فهي مردود أو عائدا، أما بالنسبة للمؤسسة يكون لها مردودا إذا كانت نسبة الأموال المتحصل عليها أكبر نسبة الأموال المستمرة والمستعملة[2].

وهناك مفاهيم عدة تتمثل في:

أولا- تعريف ريكاردو:

المردودية هي عائد استخدام أرض فلاحية ملك للآخرين، و بعبارة أخرى هي عبارة عن الربع المتحصل عليه نتيجة استخدام الأرض أي ما تقدمة الأرض نتيجة استغلالها[3].

ثانيا- تعريف الفيزيوقراط:

المردود يعتبرونه فائض محصول الأرض على ما انفق من أجل نفس هذا المحصول، أي الفلاح يحصل من الأرض أكثر مما يعطيها، و هذا ما يؤدي إلى التقدم و الحصول على الثروة[4].

---

(1)-حنان بوطغان، "تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007، ص 74.

(2)- عبد الوهاب قرش، "دراسة وتحليل مردودية وكالة بنكية دراسة حالة البنك الوطني الجزائري وكالة 654"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة في البنوك، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، دفعة 2005/2004، ص 02.

(3)- نفس المرجع السابق، ص 02.

(4)- نفس المرجع السابق، ص 03.

ثالثا- المفهوم الحديث للمردودية:

المردودية هي قاعدة تطبق كل المراحل الاقتصادية، وهذا عند استخدام أو استعمال الإمكانيات المادة، المالية والبشرية، فهي إذن تعبر عن العلاقة بين الإمكانيات والنتائج.

بمعنى أن المردودية تظهر بوجهين مختلفين وتربط مع النشاط التجاري للمؤسسة، فهي وسيلة لمساهمة أكيدة من الموارد كأسهم مثلا، كما أنها دلالة على فعالية الإنتاج وتخصيص الموارد[1].

عرف B-Collasse المردودية على أنها: "قدرة المؤسسة في تحقيق وفر في النقدية، أي قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح"[2].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول على أن المردودية هي ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها، من حيث تحدد مدى مساهمة الأموال المستثمرين (رأس المال المستثمر، الأموال الخاصة) في تحقيق النتائج، أي تقيس مساهمة كل وحدة نقدية من تلك الأموال في توليد النتائج[3].

والعلاقة العامة لمعدل المردودية تكتب كما يلي:

$$\text{معدل المردودية (بشكل عام)} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الإمكانيات المستخدمة}}$$

يقابل معدل المردودية بمعدل المخاطرة لأنه لا توجد مردودية دون التعرض للمخاطرة، ففي كل مرة يبحث عن مردودية أكبر فإنه يتعرض لمخاطرة أكبر، لذلك تعتبر المردودية مقياس النجاعة المالية و هي تمثل التعويض عن المخاطر التي يمكن أن تعرض لها المؤسسة أثناء قيامها بالاستثمار[4].

---

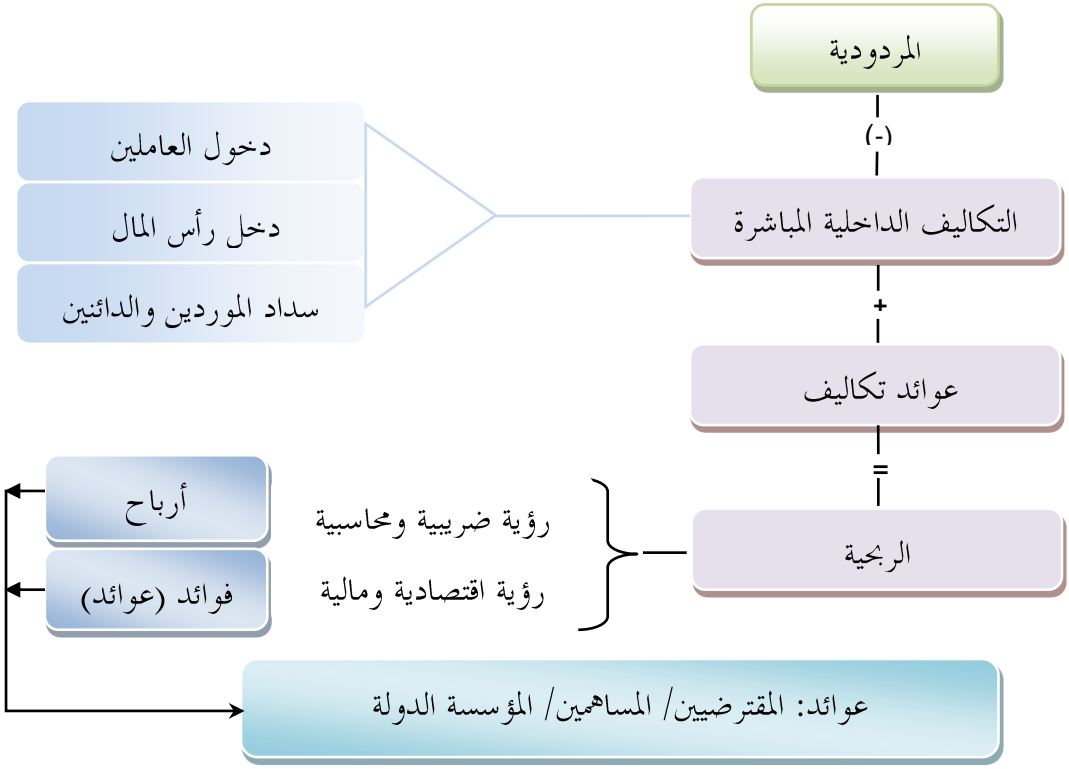
[1]_ حنان بوطغان، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[2] - Bernard Collasse, Analyse financière, Paris, 1995, p 189.

[3]_ عبد السلام بن جدو، "المردودية المالية والاقتصادية وتحليل المخاطر"، محاضرات مقدمة في مقياس مالية المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة قالمة، 2011.

[4]_ رقية شطيبي، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ومؤشرات تقييمه"، مذكرة مكملة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2010/ 2011، ص 43.

الشكل رقم (06): مفهوم المردودية.



المصدر: السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، دار المريخ للنشر و التوزيع، الرياض، السعودية، 2000، ص 76.

الفرع الثاني: خصائص المردودية:

تتلخص خصائص المردودية في النقاط التالية[1]:

- يمثل تحليلها محاولة رشيدة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى دخولها أي كفاءتها، حتى يمن تعظيم مكافأة كافة الأطراف المشاركة.
- لا تستشعر المؤسسة الحاجة الملحة إليها في كل لحظة من حياتها.
- تمثل ظهريا هدفها متعارض مع السير والسيولة المالية خاصة في الأجل القصير، بينما في الواقع هما هدافان متكاملان لأن تأمين الحد الأدنى من سيولة لا يتأتى مردودية مناسبة.
- يرتبط مفهومها بالمؤسسة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص يعنيه إلا أنه يمكن أن تكون نسبية وجزئية وتقسيمية.
- تبعا لشخصيتها يؤثر عليها السياسات المختلفة كثيرا أو قليلا مثل سياسات الاستثمار (الإهتلاك، المخصصات)، السياسات المالية (المديونية، الدائنية)، والسياسات الضريبية (التحاسب والمعدل الضريبي).

[1]_ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، دار المريخ للنشر و التوزيع، الرياض، السعودية، 2000، ص 59.

الفرع الثالث: أهداف المردودية:

إن هدف كل مؤسسة هو تحقيق الربح والبقاء والاستمرارية، لذلك وجب الرفع من الإنتاجية الإجمالية للمؤسسة، أما أهداف المردودية تتمثل في تحقيق ما يلي[1]:

- قياس كفاءة ورشد استخدام الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ بالحسبان تكلفة الفرصة البديلة.
- تلعب دورا جوهريا في تأمين وتطوير المؤسسة، عن طريق إنماء الموارد المتاحة.
- تحقيق الحد الأدنى منها يمثل شرط لا بديل له لدعم والصيانة والتوازن المالي للمؤسسة.
- تخصيص الأموال لأفضل الاستخدامات.
- ضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة في المؤسسة.
- قياس القدرة الداخلية لتمويل الاحتياجات المستقبلية.

الفرع الرابع: أهمية المردودية:

تتجلى أهمية دراسة مردودية المؤسسات في مدى مساهمتها في تحديد مستوى أداء هذه المؤسسات، وذلك حسب الطرق المهتم بهذه الدراسة كالدولة أو ميسري المؤسسة أو المساهمين فيها.

1- الدولة:

من وجهة النظرة الاقتصادية الكلية، حيث تهتم الدولة قبل كل شيء بإنشاء الثروة عن طريق المؤسسات، هذه الثروة مقاسة بالقيمة المضافة التي تدخل في تركيب الناتج الداخلي الخام (PIB)[*] وهي ما قدمته المؤسسة للاقتصاد الوطني، وفائض الاستغلال الخام ونتيجة الاستغلال، حيث يعبر فائض الاستغلال الخام عن الأداء الصناعي والتجاري للمؤسسة وهو مستوى النتيجة التي تعبر عن مدى تكيف المؤسسة مع محيطها وشروط السوق، ومنه يقيس الأداء الاقتصادي للمؤسسة[2].

2- المسيرون:

حيث يهتم المسير في المؤسسة بالتدفق النقدي الخام والقدرة على التمويل الذاتي، أي بالفائض النقدي الذي يضمن للمساهمين عائدا وللمؤسسة تمويلا داخليا متاحا من أجل استرجاع رأس مال بالموازاة مع التنمية[3].

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 58.

[*] - Produit Intérieur Brut

[2]- عبد الوهاب قرش، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 88.

3- المساهمون:

الربح الصافي وتوزيعات الأرباح، وذلك باعتبار أن المؤسسة هي منظمة والمشاركين فيها يهتمون بالدرجة الأولى بتعظيم ثروتهم، وتعظيم الثروة يتم قياسه من خلال الربح الصافي وتراكم فوائض القيمة الكامنة، فجزء من هذه الأرباح يقسم على المساهمين والذي يسمى عائد رأس المال المساهمة.

يتضح مما سبق أن لدراسة المردودية أهمية بالغة بدءا من المستوى الاقتصادي الجزئي إلى مستوى الاقتصادي الكلي باعتبار أن كل مستوى هو بناء مكمل لآخر[1].

المطلب الثاني: أنواع المردودية:

عادة ما نتكلم عن مردودية مؤسسة ونقصد بذلك قدرتها على تحقيق النتيجة، حيث تقاس المردودية على ثلاث مستويات:

- المستوى التجاري.
- المستوى الاقتصادي.
- المستوى المالي.

وعليه تظهر لنا ثلاث أنواع رئيسية للمردودية وهي:

- المردودية التجارية (ROS)[*].
- المردودية الاقتصادية (ROA)[*].
- المردودية المالية (ROE)[*].

الفرع الأول: المردودية التجارية:

المردودية التجارية يطلق عليها أيضا مردودية النشاط أو مردودية الاستغلال، فهي تعد الفائض المتولد من الأنشطة الصناعية والتجارية للمؤسسة، وعلى هذا المستوى يتم تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة بين النتيجة ورقم أعمالها المحقق (خارج الضرائب)، وهو الذي يشمل مستوى النشاط.

أولا- تعريف المردودية التجارية:

تعرف على أنها: "تقوم بتقديم نشاط المؤسسة، وتعتمد على مقارنة النتيجة الصافية برفع الأعمال خارج الرسم الممثل للنشاط حيث يفترض على المؤسسة أن تتحصل على نتيجة كافية لكل منتوج مباح يسمح لها بتغطية التكاليف الثابتة والمتغيرة للوصول إلى ربح"[2].

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 88.

[*]- Return On Sales.
[*]- Return On Asset.
[*]- Return On Equity.

[2]- السعيد فرحات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 83.

"وهي عبارة عن مقدار الأرباح التي حققت مقابل كل وحدة من صافي المبيعات"[1].

وتعكس هذه النسبة قدرة المؤسسة على تقديم المنتجات بكلفة أدنى أو بسعر أعلى لذلك فهي تؤشر على قدرة الدينار من المبيعات.

ثانيا- مؤشرات قياس المردودية التجارية:

وتحسب بعدة نسب تستند إلى مؤشرات النتيجة إلى رقم الأعمال، وهي تعادل الربحية، ويمكن وضع النسب التالية[2]:

الهامش التجاري	القيمة المضافة	الفائض الخام للاستغلال
النتيجة الجارية / رقم الأعمال خ ض	النتيجة الاستغلال / رقم الأعمال خ ض	

حركة هذه النسب ومقارنتها مع مؤسسات القطاع تسمح بمتابعة حركة وتطور إنتاجية المؤسسة، وكذلك مكانتها بالنسبة لمنافسيها.

ثالثا- أهمية حساب المردودية التجارية:

إن لحساب المردودية التجارية أهمية كبيرة لدى إدارة المؤسسة وعموما يمكن لمس أهميتها في ما يلي:

- تسمح بتقييم الأداء التجاري أو البيعي للمؤسسة، فهي معيار مهم لتقييم الأداء، إذ تتمثل في قدرة المؤسسة على استخلاص فائض من التشغيل، لتقدم بذلك معلومات تساعد عن إصدار حكم ذو قيمة حول فعالية وكفاءة النشاط التجاري والصناعي الذي تمارسه المؤسسة[3].
- تسمح بإصدار حكم ذو قيمة حول فعالية وكفاءة السياسات الإنتاجية والتجارية التي تنتهجها إدارة المؤسسة، مما ينتج عنه أن هذه المردودية مستقلة عن سياسات الاستثمار وتوزيع الأرباح[4].

---

[1]- حنان بوطغان، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[2]- عبد الوهاب قرش، مرجع سبق ذكره، ص 89.

[3]- عبد الصمد بوشايب، "دور التحليل المالي كأداة للرقابة على أداء مؤسسة اقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، دفعة 2011، ص 147.

[4]- رقية شطيبي، مرجع سبق ذكره، ص 107.

الفرع الثاني: المردودية الاقتصادية:

تقيس المردودية الاقتصادية الفعالية في استخدام الموجودات الموضوعة تحت تصرف المؤسسة[1]، وقياسها يسمح للمؤسسة بمعرفة قدرتها على تحقيق أرباح بعيدا عن تأثير التمويل.

أولا- تعريف المردودية الاقتصادية:

هي قدرة المؤسسة على الحصول على نتيجة بصرف النظر عن قراراتها المالية، فهي تعرف استثمارات المؤسسة والنتيجة الاقتصادية المحصل عليها[2].

تهتم المردودية الاقتصادية بالنشاط الرئيسي وتستبعد النشاطات الثانوية ذات الطابع الاستثنائي، حيث تحمل في مكوناتها عناصر دورة الاستغلال ممثلة بنتيجة الاستغلال من جدول حسابات النتائج والأصول من الميزانية المالية[3].

ثانيا- مؤشرات قياس المردودية الاقتصادية:

وتحسب المردودية الاقتصادية بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية الاقتصادية (ROA)} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الاصول الاجمالية}}$$

ويمكن أن تحسب بالعلاقة التالية[4]:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{معدل دوران الأصول} \times \text{هامش الربح الصافي}$$

حيث:

$$\text{معدل دوران الأصول} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

و:

$$\text{هامش الربح الصافي} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال}}$$

(1) - Hubert de la Bruslerie, Analyse financier et Risque de Crédit, Dunod, Paris, p 163.

(2) - Charle Darci moleet et J.SOULQUIN, Finance Appliqué "Analyse Financière", Edition Vuiber, Paris, 1995, P 162.

(3)- رقية شطيبي، مرجع سبق ذكره، ص 108.

(4)- إيمان خلفلاوي، "التشخيص المالي في البنوك حالة البنك الخارجي الجزائري"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2011/2010، ص 124.

ثالثا- أهمية قياس المردودية الاقتصادية:

تلعب المردودية الاقتصادية دورا أساسيا لتقييم أداء المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة عن مقدمي الأموال،

حيث تعتبر مقياسا ملائما لازدهار وتقدم الأعمال، ويشير وجود مردودية اقتصادية في المؤسسة إلى[1]:

- طاقة تمويل ذاتي قادرة على المشاركة في تطويرها ونموها.
- مكافأة مغرية لمساهميها.
- مقدرة متميزة كضمان لسداد المقرضين.
- موقف ناجح لمعاونة بيئتها.
- استخدام أمثل لطاقتها التمويلية المتاحة.
- تأمين مكافأة الأموال المستثمرة بعدالة.

الفرع الثالث: المردودية المالية:

لكي تتطور المؤسسة لا بد عليها من أن تستثمر، والاستثمارات يجب أن تمول، وهذا يعني تدعيم الأموال الخاصة وهذا التدعيم يعني اللجوء إلى المساهمين القدامى أو المستثمرين الجدد، وهذا الأمر طبيعي كون المؤسسة لا تستطيع الاستمرارية بدون دعم مساهميها، وأن هؤلاء ينتظرون منها مكافأة عادلة لقاء تحملهم المخاطرة.

أولا- تعريف المردودية المالية:

تعرف المردودية المالية على أنها "مقياس يفسر قدرة المؤسسة على الحصول على الأموال لتجديد جهازها الإنتاجي وكذلك إعادة تطوير على قاعدة أكثر اتساعا"[2].

وتدعى كذلك بمردودية الأموال الخاصة، إذ تقيس قدرة المؤسسة على تحقيق مردودية من كافة أنشطتها، وتسمى أحيانا بمعدل المردودية الإجمالية وأحيانا أخرى مردودية المساهمين، حيث تحسب انطلاقا من معدل المردودية المالية والمتمثل في نسبة النتيجة الصافية إلى الأموال الخاصة، وبالتالي فهي من أهم معايير تقييم الاستثمار المالي المستخدم من طرف المساهمين[3].

---

[1]- حنان بوطغان، مرجع سبق ذكره، ص 108.

[2]- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (تحليل مالي، الجزء الأول)، الدار المحمدية، الجزائر، 1990، ص 56.

[3]- الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية الجزء الثاني)، دار وائل للنشر، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011، ص 294.

ثانيا- مؤشر قياس المردودية المالية:

وتحسب المردودية المالية بالعلاقة التالية[1]:

$$\text{المردودية المالية (ROE)} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

ونستطيع كتابة المردودية المالية أو مردودية الأموال الخاصة بالعلاقة[2]:

$$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خ ض}} \times \frac{\text{رقم الأعمال خ ض}}{\text{مجموع الأصول}} \times \frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

- النتيجة الصافية / رقم الأعمال خ ض: تأثير الهامش الصافي
- رقم الأعمال خ ض / مجموع الأصول: معدل دوران الأصول بالنسبة لرقم الأعمال
- مجموع الأصول / الأموال الخاصة: معامل تأثير الهيكل التمويلي للمؤسسة أو معامل الاستدانة

والجدول التالي يوضح المعدلات الممكنة للمردودية المالية وتقييماتها.

الجدول رقم (02): تقييم معدلات المردودية.

معدل المردودية المالية	التقييم
$\%0 \geq (ROE)$	لا توجد مردودية مالية
$\%5 \geq (ROE) \geq \%0$	مردودية مالية ضعيفة
$\%10 \geq (ROE) \geq \%5$	مردودية متوسطة
$\%10 \leq (ROE)$	مردودية مرتفعة ومرضية

المصدر: محمد أمين عكوش، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، دفعة 2011، ص 53.

ثالثا- أهمية قياس المردودية المالية:

إن المردودية المالية ليست مجرد هدف فقط، بل هي أيضا وسيلة لتحقيق الإستراتيجية كتطوير وتوسيع المؤسسة مثلا، أو خلق منتجات جديدة، ولها دور تكميلي للحفاظ على توازن المؤسسة وهي أساس لتقييمها

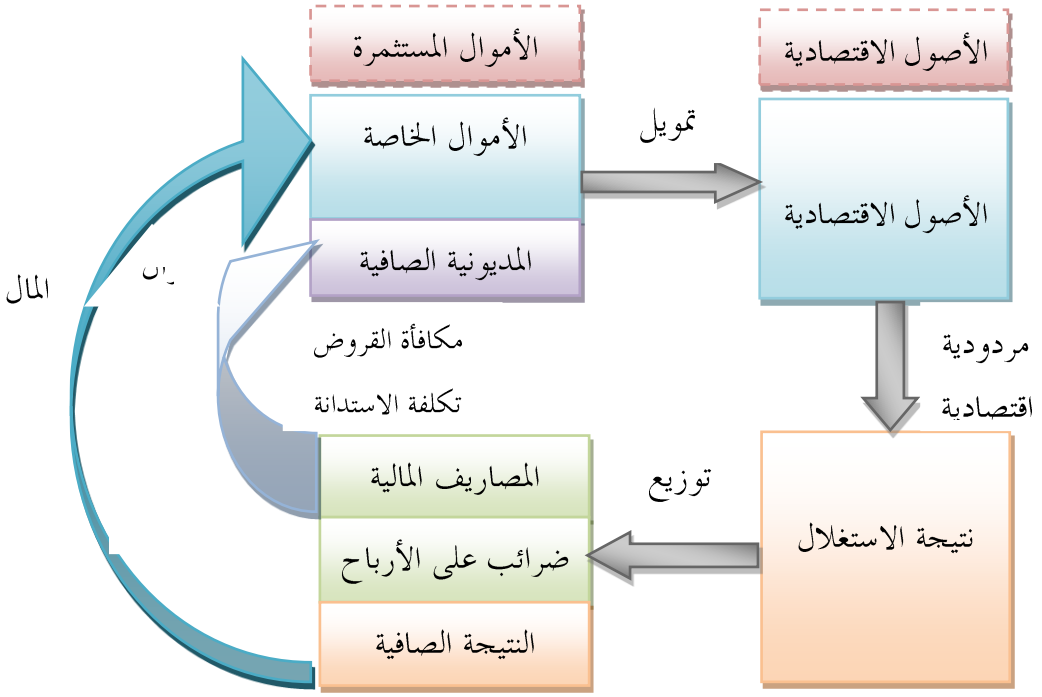
[1]- إيمان خلفلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

[2]- Hubert de la buselerie, op cit, p 166.

وبالتالي التعرف على مراكز القوة والضعف فيها، وكذا تحديد ومعرفة وضعيتها داخل القطاع الذي تنشط فيه، وتساعد في عملية اتخاذ القرار وتتخذ كأساس لتصحيح الانحرافات وذلك بمقارنتها بنتائج السنوات السابقة[1].

إن قياس المردودية المالية يسمح بالحكم على فعالية وكفاءة رؤوس الأموال الخاصة وخاصة في الأجل الطويل، هذا بالإضافة إلى أنها تعد ضمان للمقرض[2].

الشكل رقم (07): المردودية المالية والاقتصادية للمؤسسة.



المصدر: الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة الحديثة، الجزء الثاني)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2011، ص 290.

الفرع الرابع: علاقة المردودية المالية بالمردودية الاقتصادية وأثر الرفع المالي:

أولا- مبدأ أثر الرافعة المالية:

يقصد بالرافعة المالية أثر الهيكلة المالية أو استخدام الديون على مردودية الشركاء، فإذا كانت مردودية الأصول تتجاوز التكاليف المالية المدفوعة للمقرضين يكون هذا الفائض في صالح المساهمين، حيث نجد أن أثر رافعة إيجابي، أما في الحالة العكسية أي مردودية الأصول غير كافية لتغطية التكاليف المالية تنخفض مردودية المساهمين ونجد أثر الرافع سلبي، فأثر الرافعة المالية يدرس العلاقة بين المردودية المالية والاقتصادية.

---

[1]- محمد أمين عكوش، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المرودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص 54.

[2]- رقية شطيبي، مرجع سبق ذكره، ص 109.

عند المقارنة بين المردودتين نجد أن الفرق يعود إلى أثر الهيكل المالي، وعليه يعرف هذا الفرق بأثر الرافعة المالية[1]. وهذا ما سنتطرق إليه في العنصر الموالي بشيء من التفصيل.

ثانيا- تحليل العلاقة بين المردودية الاقتصادية والمردودية المالية:

تتساوى المالية مع المردودية الاقتصادية في حالة كون السياسة التمويلية كلها أموال خاصة أي عدم وجود ديون مالية صافية، لكن في حالة كون السياسة التمويلية عبارة عن مزيج بين الأموال الخاصة والديون المالية الصافية فهنا تكون المردودية الاقتصادية والمردودية المالية غير متساويتان، ويعود السبب في عدم التساوي إلى وجود أثر الرفع المالي والذي يسمح بمعرفة الأثر السلبي أو الإيجابي لديون المؤسسة على مردوديتها المالية وتحسب المردودية المالية بدلالة المردودية الاقتصادية كمايلي[2]:

المردودية الاقتصادية = (النتيجة الصافية للأنشطة العادية + الأعباء المالية الصافية بعد الضريبة Cf)/ (الأموال الخاصة Cp + الديون المالية الصافية D)

$$ROA = (Rnet + Cf) \setminus (Cp + D) \ldots\ldots\ldots (1).$$

المردودية المالية = (النتيجة الصافية للأنشطة العادية Rnet / الأموال الخاصة Cp)

$$ROE = Rnet \setminus Cp \ldots\ldots\ldots (2) .$$

الأعباء المالية بعد الضريبة = (الديون المالية D) x (معدل الديون بعد الضريبة i)

$$Cf = D \times i$$

من العلاقة (1) نجد:

$$Rnet = ROA\ (Cf + D) - Cf$$

وبتعويض قيمة Rnet في العلاقة (2) نجد:

$$ROE = [\ ROA\ (Cp + D) - Cf\ ] / Cp$$

$$= [ROA\ (Cp + D) / Cp] - Cf / Cp$$

بعد النشر والتوزيع نتحصل على المعادلة التالية:

$$ROE = ROA + (ROA - i) \times D / Cp$$

حيث:

ROE : المردودية المالية

---

[1]- وفاء معاوة ومراد حطاب، "التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية"، الملتقى الوطني حول تشخيص المؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، سوق أهراس، يومي 22- 23 ماي 2012، ص 07.

[2]- سمير بوفاس وراضية كبابي، "دراسة الوضعية المالية في مؤسسة اقتصادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي scf"، مذكرة ماستر، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، دفعة 2013، ص ص 39-40.

ROA: المردودية الاقتصادية.

i: معدل الديون بعد الضريبة.

D: الديون المالية الصافية.

Cp: الأموال الخاصة.

(ROA - i) D/Cp: أثر الرفع المالي.

D/Cp: الرافعة المالية.

المردودية المالية= المردودية الاقتصادية + (المردودية الاقتصادية – معدل الديون بعد الضريبة) × (الديون المالية الصافية/ الأموال الخاصة)

تدعى العلاقة: (الديون المالية الصافية/ الأموال) الخاصة بالرافعة المالية.

والعلاقة: (المردودية الاقتصادية – معدل الديون بعد الضريبة) ×(الديون المالية الصافية/ الأموال الخاصة) بأثر الرافعة المالية.

فيكون لدينا: المردودية المالية= المردودية الاقتصادية + أثر الرفع المالي

من هذه العلاقة نستنتج أن المردودية المالية ترتبط بالمردودية الاقتصادية وأثر الرفع المالي، فكلما ارتفعت المردودية الاقتصادية وارتفع أثر الرفع المالي كلما ارتفعت المردودية المالية والعكس صحيح.

ثالثا- حالات أثر الرفع المالي:

وتوجد ثلاث حالات لأثر الرفع المالي وهي[1]:

1- الحالة الأولى:

أثر الرفع المالي أكبر من الصفر (ROA - i) D /CP > 0 ويلعب فيها أثر الرفع المالي دورا إيجابيا، ويتحقق عندما تكون المردودية الاقتصادية (ROA) أعلى من معدل الديون (i)، وفي هذه الحالة كلما زادت النسبة D/CP أي زيادة المديونية أدى ذلك إلى ارتفاع المردودية المالية.

2- الحالة الثانية:

في هذه الحالة أثر الرفع المالي أصغر من الصفر (ROA - i) D /CP < 0 ويلعب فيها أثر الرفع المالي دورا سلبيا، وتتجسد هذه الحالة عندما تكون المردودية الاقتصادية (ROA) أقل من معدل الديون (i)، وفي هذه الحالة كلما زادت النسبة D /CP أدى ذلك إلى انخفاض المردودية المالية.

[1]- الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية الجزء الأول)، دار وائل للنشر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011، ص ص 290- 292.

3- الحالة الثالثة:

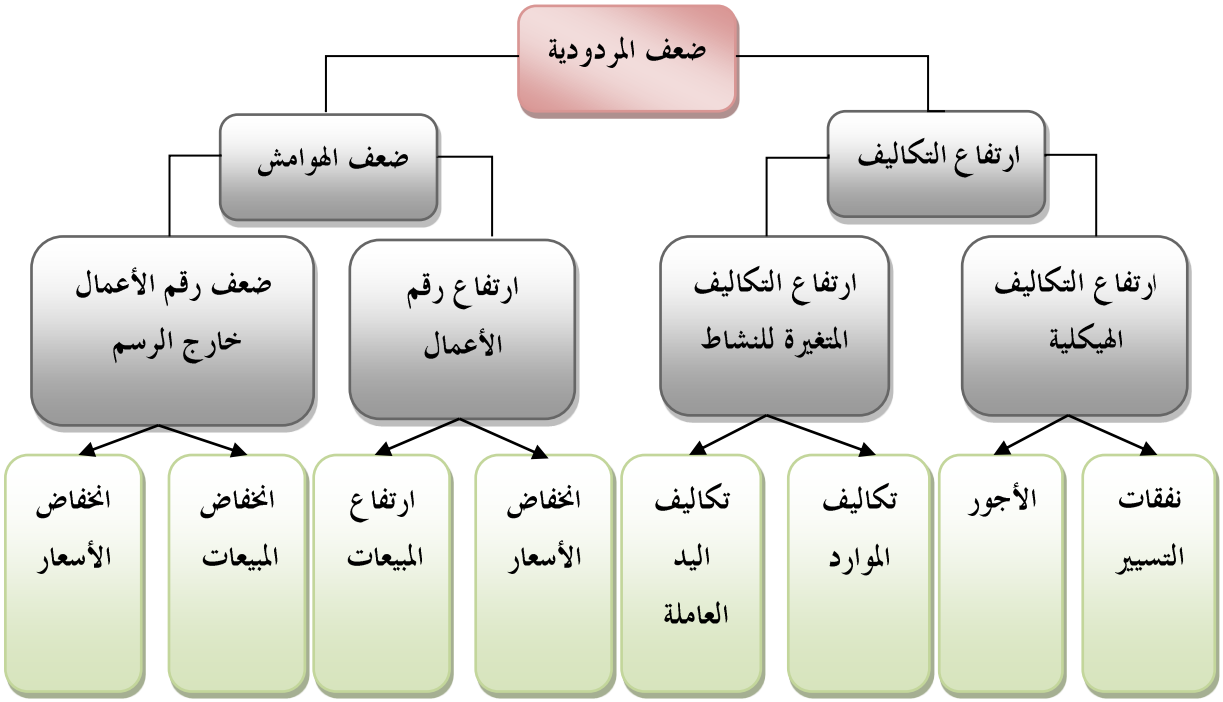
أثر الرفع المالي يساوي الصفر (ROA - i) D /CP = 0 وهي حالة حياد أثر الرفع المالي، وتتجسد هذه الحالة عندما تتساوى المردودية الاقتصادية (ROA) بمعدل الديون (i)، فمهما تغيرت النسبة D/CP فإن المردودية المالية تبقى على حالها.

المطلب الثالث: أسباب ضعف المردودية وطرق تحسينها:

إن هدف كل مؤسسة هو الوصول إلى أقصى ربح ممكن أو تحقيق نسبة المردودية، إلا أن التغيير الحاصل في التكاليف والنواتج سواء بالارتفاع أو الانخفاض يؤثر على مردودية المؤسسة سلبا أو إيجابا.

الفرع الأول- أسباب ضعف المردودية:

الشكل رقم (08): أسباب ضعف المردودية والعوامل المؤثرة عليها.



المصدر: حنان بوطغان، "تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007، ص 79.

من الشكل السابق يمكننا أن نشخص أسباب انخفاض المردودية والتي تعود إلى سببين هما:

- ارتفاع التكاليف.
- انخفاض رقم الأعمال.

أولا- ارتفاع التكاليف:

يعود ارتفاع التكاليف إلى ارتفاع كل من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة[1].

[1]- علي الشريف، اقتصاديات الإدارة، منهج اتخاذ القرارات، دار النهضة العربية، بيروت، 1986، ص 104.

1- ارتفاع التكاليف المتغيرة:

نعرف التكاليف المتغيرة على انها: "التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط وبنفس النسبة"[1]، ومن أهم الأسباب التي تؤثر على التكاليف المتغيرة هي[2]:

1-1- ارتفاع تكاليف التموين:

من أهم الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع تكاليف التموين نذكر:

عدم توفر موردين، عدم توفر مصلحة الشراء على معلومات كافية بخصوص المخزون المادي الموجود في المؤسسة، ارتفاع مصاريف النقل والتخزين، الشراء بكميات قليلة يضيع على المؤسسة فرصة الحصول على تسهيلات نقدية (الخصم النقدي...)، انقطاع المخزون، المخزونات التالفة، سوء تخطيط الطلبيات...الخ.

1-2- ارتفاع تكاليف البيع والتسويق:

يمكن إرجاعه إلى عدة عوامل مثل تقلص سلسلة المنتجات، عدم الوفاء بالطلبات، عدم احترام آجال التسليم، الجهل باحتياجات الزبائن، الجهل بسياسة المنافسين، انعدام الكفاءة لدى رجال البيع، ضعف خدمات ما بعد البيع...الخ.

1-3- ارتفاع تكاليف الإنتاج:

بسبب العجز في تخطيط الإنتاج، امتلاك معدات متطورة وغير متحكم فيها، وجود ضياع للوقت عند تغيير الإنتاج، فضلات ومهملات معتبرة بسبب رداءة نوعية المواد، الضياع التكنولوجي وضعف الرقابة على تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة.

كما تجدر الإشارة إلى بعض الأسباب الأخرى التي تؤدي إلى انخفاض التكاليف المتغيرة من أهمها[3]:

- ارتفاع الأجور.
- ارتفاع حجم المبيعات.
- زيادة أسعار المواد المستعملة في دورة الإنتاج.
- زيادة تكاليف التسيير.
- زيادة اليد العاملة وبالتالي زيادة التكاليف.

2- ارتفاع التكاليف الثابتة:

تعرف التكاليف الثابتة على أنها: "التكاليف التي تتحملها المؤسسة بصرف النظر عن حجم الإنتاج والتي تبقى مبالغها ثابتة دون تغيير"[4].

---

[1]- فوزي غرايبية، محاسبة التكاليف، مكتب النهضة الإسلامية، الأردن، 1979، ص 23.

[2]- حنان بوطغان، مرجع سبق ذكره، ص 77.

[3]- محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1999، ص 105.

[4]- سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري كمدخل كمي، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، بدون بلد، 1997، ص 63.

رغم التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج إلا أن التكاليف الثابتة تبقى على حالها حيث أن الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكاليف الثابتة هي:

- التغير في نشاط المؤسسة وهذا يحتاج إلى تكاليف كبيرة.
- ارتفاع الفوائد والعملات وزيادة الضرائب.
- التقدم التقني.
- اهتلاك الآلات.

ثانيا: ضعف رقم الأعمال:

يعكس ضعف رقم الأعمال انخفاض في حجم المبيعات أو انخفاض في أسعار البيع للمنتجات.

1- انخفاض حجم المبيعات:

يعود إلى أسباب عديدة من بينها[1]:

- ضعف حصة المؤسسة من السوق.
- ضعف قدرتها التنافسية وذلك لانتشار السلع البديلة ونجاح المنافسين في تقديم منتجات أفضل.
- ضعف الترويج للمبيعات وانعدام خدمات ما بعد البيع.
- الكساد الذي تتعرض له الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة أو يتعرض لها الاقتصاد القومي.

2- انخفاض سعر البيع:

إن ظروف السوق واشتداد حدة المنافسة قد يفرضان على المؤسسة البيع بأسعار غير ملائمة وقد تلجأ إلى تخفيض سعر البيع لزيادة الطلب على المنتجات، كما يضاف إلى ذلك التدخل الحكومي من وقت لآخر للتحكم في الأسعار[2].

3- بطء دوران الأصول الاقتصادية:

نعني بكلمة بطء هو طول فترة تحويل أصول المؤسسة إلى سيولة، فمن أسباب بطء دوران الأصول الاقتصادية هي[3]:

- وجود استثمارات ضخمة غير مستغلة، أي أنها عبارة عن أموال مجمدة.
- وجود كميات كبيرة من المنتجات في المخازن لسبب ما كسوء التسويق...الخ.
- طول فترة الإنتاج وذلك لنقص الآلات والمعدات المتطورة وبالتالي يؤدي إلى انخفاض المبيعات.
- صعوبة تحصيل الديون.

---

[1]- حنان بوطغان، مرجع سبق ذكره، ص 79.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 79.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 79.

الفرع الثاني: آليات تحسين المردودية:

ينطوي تحسين المردودية على إتباع مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تحقيق توازن الاستغلال للمؤسسة وجعلها قادرة على تلبية احتياجاتها.

أولا- خفض التكاليف:

يمكن تحقيق الهدف العام للمردودية من خلال الشروع في تنفيذ سلسلة من الأهداف المشتقة منه، تبدأ من توسيع طاقة وقدرات المؤسسة إلى تخفيض التكاليف، ومصاريف التسيير إلى مراقبة مجمل المصاريف التي تظهر على مستوى حساب الاستغلال والميزانية.

وتخفيض التكاليف يكون على المستويات التالية[1]:

1- خفض تكاليف الصنع:

يتم تحسين المردودية أولا عن طريق تكاليف الصنع، وأهمها تكاليف المواد الأولية واليد العاملة ويتم ذلك باتخاذ الإجراءات مثل:

- وقف التشغيل وتجميد الأجور عن مستوى معين وغلق الفروع التي لا تحقق مردودية.
- تقليص فترة العمل والتوقف عن صنع المنتجات التي لا تحقق هامش ربح.
- تحقيق وفر في تكاليف المواد الأولية باختيار موردين يتمتعون بأسعار تنافسية، وكذلك تقليص المخزونات عن طريق بيوع خاصة.

2- خفض مصاريف التسيير:

يشكل الهدف الثاني للإنتاجية، ويتعلق الأمر بتقليص المصاريف الإدارية والمصاريف العامة عن طريق تجميع الوظائف التي لا تعتبر حيوية، تطوير إمكانيات المؤسسة يتركز حول اختيارات الاستثمارات ودراسة مردوديتها والطرق الملائمة لتمويلها (اللجوء إلى قروض الإيجار بدلا من الشراء).

3- خفض المصاريف المالية:

يرتبط بتطلب المتابعة والحفاظ عند مستوى معقول على حسابات الزبائن والموردين، لما يترتب عنها من انعكاسات تظهر في المدى القصير، وكذا متابعة القروض المخصصة لغرض الاستثمار والتي تنعكس آثارها على المصاريف المالية في المدى الطويل.

ثانيا- زيادة النواتج:

تتحقق الزيادة في النواتج من خلال زيادة رقم الأعمال بزيادة حجم الإنتاج وزيادة المبيعات وتحديد السعر وكمية المبيعات لتغطية التكاليف وذلك من خلال[2]:

- تحسين الإنتاجية والمكننة وبعث منتجات جديدة أو دخول أسواق جديدة.

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص ص 81- 82.

[2]- سمير محمد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 63.

- رفع أسعار البيع.

المبحث الثاني: دراسة وتقييم الأداء:

تسعى المؤسسة الاقتصادية دوما إلى تحسين وضعيتها المالية وبالتالي تحسين مردودية نشاطها بهدف تحقيق أهدافها، خاصة فيما يتعلق بربحيتها والبحث عن معايير وأدوات جديدة لتساعدها على الرفع من مردوديتها، إنتاجيتها وفعاليتها من خلال كشف الأخطاء التي وقعت سابقا ومحاولة تصحيحها وتفاديها مستقبلا وهذا من خلال تقييم الأداء المالي.

المطلب الأول: ماهية الأداء:

يعد الأداء مفهوما جوهريا وهاما بالنسبة للمؤسسات، فضلا عن كونه البعد الأكثر أهمية والذي يتمحور حوله وجود المؤسسة أو عدمه، لذلك وجب تقييم الأداء لإعطاء وزن وقيمة للمؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم الأداء وأنواعه:

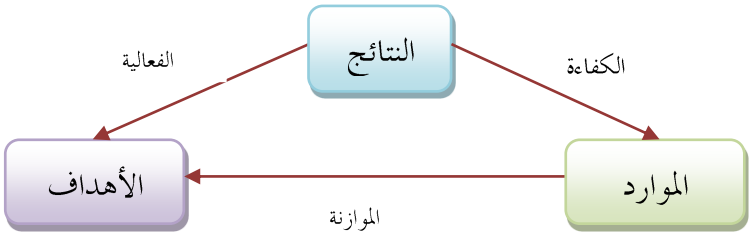
أولا- مفهوم الأداء:

إن أصل كلمة أداء هو لاتيني "Performance" ولكن اللغة الإنجليزية هي التي أعطت معنى واضح ومحدد "to perform" بمعنى إنجاز نشاط وتنفيذ مهمة للوصول إلى الأهداف المسطرة[1].

وعليه بشكل عام فإن أداء أي قسم أو أي وحدة أو مؤسسة يعبر عن الكفاءة والفعالية، حيث يظهر بها هذا المركز أمام تحقيق الأهداف المسطرة.

لذلك يمكننا القول أن الأداء هو انعكاس لقدرة المؤسسة وقابليتها على تحقيق أهدافها[2]، ويعبر عنه كذلك بأنه البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج اكبر ما يمكن، والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم[3].

الشكل رقم (09): مثلث الأداء



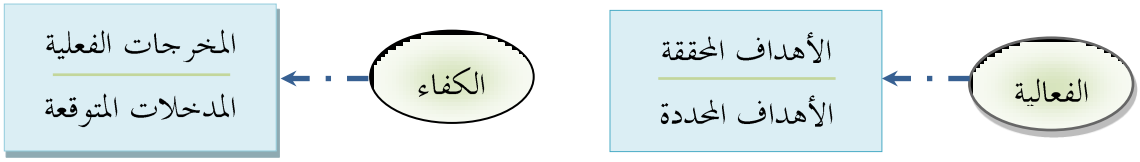
Source: Bartoli Amine, le management dans l'organisation publique, édition DUNOD, paris, 1997, p 79.

(1)- علي عبد الله، "أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 1999، ص 33.

(2)- طاهر محسن الغالبي ووائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 38.

(3) - Alain Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des décideurs,2eme édition, édition d'Organisation, Paris, 2007, p 41.

- فالفعالية (Efficacité) هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك[1].
- أما الكفاءة (Efficience) فيشير معناها إلى الاستخدام العقلاني والرشيد لاختيار أفضل البدائل الذي يقلل التكاليف أو يعظم العائد إلى أقصى درجة ممكنة[2].



ثانيا- أنواع الأداء:

باعتبار أن المؤسسة تشتمل على مجموعة من المكونات سواء بشرية، مالية، مادية أو تنظيمية جميعها في بلوغ الأهداف، إلاّ أن هذا يكون بدرجات متفاوتة مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الخارجية.

1- الأداء حسب معيار المصدر:

وتبعا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين:

1-1- الأداء الداخلي:

وهذا أداء ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من موارد، فهو ينتج أساسا من ثلاثة توليفات وهي:

1-1-1- الأداء البشري:

وهو من أهم العوامل التي لها أثر كبير على أداء المؤسسة، فكثير من الكتاب حصروا أداء المؤسسة في أداء المورد البشري فقط وعرفوه على أنه "قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله"[3].

1-1-2- الأداء التقني:

يتمثل في قدرة المؤسسة على استغلال استثماراتها بفعالية[4].

1-1-3- الأداء المالي:

وهو قدرة المؤسسة على تجسيد جانب من أهدافها المسطرة في نتائج فعلية والتي تحققها المؤسسة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المالية المتاحة في ظل ظروف بيئتها الخارجية[5].

---

(1)_ عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، ، ص 120.

(2)_ نفس المرجع السابق، 120.

(3)_ ربيعة بركات، "دور تقييم الأداء في تحسين الخدمات العمومية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006، ص 40.

(4) - Bernard Martory, Control de Gestion sociale, librairie Vuibert, 2eme édition, paris, 1999, p 236.

(5)_ كلثوم بن ثامر وآخرون، "أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة"، الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة مسيلة، يومي 10-11 نوفمبر 2009، ص 04.

2-1- الأداء الخارجي:

ويعرف بـــــ "الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة"[1].

وحتى يتحقق الأداء لابد على المؤسسة الاستجابة للتغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي والتنبؤ بها لأنها تحدد مسار المؤسسة، فنجاح أو فشل المؤسسة يتحدد من خلال قدرتها على التلاؤم مع بيئتها الخارجية[2].

2- الأداء حسب معيار الشمولية:

حسب هذا المعيار ينقسم أداء المؤسسة إلى:

2-1- الأداء الجزئي:

وهو الأداء الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة، فالأنظمة الفرعية تسعى إلى تحقيق الأهداف الخاصة بها لا أهداف الأنظمة الأخرى[3].

2-2- الأداء الكلي:

وهو الذي يتجسد بالانجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح، النمو...[4].

3- حسب المعيار الوظيفي:

يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، ويمكن حصر الوظائف الخمسة في المالية، الإنتاج، الأفراد، التسويق والتموين.

3-1- أداء الوظيفة المالية:

يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المال وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيدة وتكاليف منخفضة[5].

---

[1]- ربيع قرين وياسين عطاالله، "فعالية بطاقة الأداء المتوازن في المنظمة"، الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة مسيلة، يومي 10-11 نوفمبر 2009، ص 04.

[2]- عادل عليش، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وأداء"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع مالية المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2004/2003، ص 07.

[3]- عبد المالك مزهودة، "الأداء بين الكفـــاءة والفعالية (مفهوم وتقييم)"، مجلة العلـــوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، نوفمبر 2001، ص 89.

[4]- نفس المرجع السابق، ص 89.

[5]- نعيمة شباح، "دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2008/2007، ص 10.

3-2- أداء وظيفة الأفراد:

تكمن أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة في قدرتها على التحكم في الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة، ولتحقيق فعالية المورد البشري يجب وضع الشخص المناسب في المكان والوقت المناسب لإنجاز عمله[1].

3-3- أداء وظيفة الإنتاج:

يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بالنسبة للقطاع الذي تنتمي إليه، بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح بمزاحمة المنافسين[2].

3-4- أداء وظيفة التموين:

يتجسد أداء هذه الوظيفة من خلال إبرام العقود التزويد بالمنتجات والتجهيزات باستعمال كفاءات الأعوان بالدراسة والتفاوض على أفضل الأسعار وأحسن النوعيات للتجهيزات، والخدمات المقدمة للموردين[3].

3-5- أداء وظيفة التسويق:

تتمثل في بلوغ الأهداف بأقل التكاليف الممكنة ويمكن معرفة هذا الأداء من خلال مجموعة من المؤشرات هي: حصة السوق، إرضاء العملاء، السمعة، مردودية كل منتج...الخ[4].

الفرع الثاني: مفهوم الأداء المالي:

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات، حيث يرتكز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، فالأداء المالي يعتبر الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم[5].

ويمكننا القول أن الأداء المالي هو[6]:

- أداة تحفيز للمستثمرين للتوجه بالمؤسسة التي تشير معاييرها المالية إلى التقدم والنجاح عن غيرها.
- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في حياة المؤسسة.

---

[1]- ربيع قرين وعطاالله ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 06.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 06.

[3]- عبد الوحيد صدارمة، "الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 9/8 مارس 2005، ورقلة، ص 142.

[4]- نفس المرجع السابق، ص 142.

[5]- عبد الرحمان هباج، "أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2011/ 2012، ص 09.

[6]- نفس المرجع السابق، ص 09.

- أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج أفضل من سابقاتها.
- أداة للتعرف على الوضع القائم في المؤسسة في فترة معينة.

تعبر المؤسسات عن أدائها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيمة عددية وكمية، بدلا من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة.

المطلب الثاني: تقييم الأداء:

بعد تناول أداء المؤسسة وإيضاح معناه وأنواعه نتناول الآن دراسة عملية لتقييم الأداء محاولين تغطية جميع الجوانب المتعلقة بها من ماهيتها وأهدافها والعوامل المؤثرة بها التي تجعل منها عملية جيدة.

الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء:

هناك العديد من المفاهيم لتقييم الأداء نذكر منها مايلي[1]:

عرف بيش "Beach" تقييم الأداء هو التقويم المنظم للفرد مع احترام أدائه في العمل وكرامته في التطور.

أما فيلدمان وأرنولد "Fieldman, Arnold" فيعرفان تقييم الأداء بأنه عملية قياس وتقويم أداء أعضاء المؤسسة.

وعرفه سزيلاشي "Szelachi" على أنه العملية التي تحصل بواسطتها المؤسسة على التغذية المرتدة لفاعلية موظفيها".

إن التعاريف الثلاثة السابقة تشير إلى المفهوم العام دون التعرض إلى العناصر الأساسية التي يتكون منها تقييم الأداء كطبيعة الأداء، مجاله، توقيت الأداء، تحديد معاييره، أسلوبه ومكانه...الخ.

لذا نعرف تقييم الأداء على أنه: "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة من خلال مدى جودة الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمؤسسة بما يحقق الأهداف المرجوة منها"[2].

الفرع الثاني: تقييم الأداء المالي:

تعتبر عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة عملية بالغة الأهمية، وذلك بما تخدم لأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة.

أولا- مفهوم تقييم الأداء المالي:

وهناك العديد من التعاريف لتقييم الأداء المالي فهو يعتبر[3]:

"تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية، المادية والمالية المتحدة (إدارة المؤسسة ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة)".

---

[1]- ناصر محمد العديلي، السلوك الإنساني والتنظيمي (منظور كلي مقارن)، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1995، ص 49.

[2]- منصور حامد توفيق محمد وثناء عطية فراج، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، جامعة القاهرة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1994، ص 77.

[3]- عبد الغني دادن، "قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الباحث، الجزائر، العدد 04، 2006، ص 41.

"قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا، لتحديد ما يمكن قياسه ومن مدى أهمية تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة".

ويعرف تقييم الأداء المالي أيضا بقياس مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لجميع مواردها ومصادرها الداخلية والخارجية ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة[1].

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن تقييم الأداء المالي للمؤسسة يهدف إلى:

- الكشف عن مدى تحقيق مردودية للمؤسسة، أي توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية.
- الكشف عن مدى تحقيق المؤسسة فائض من أنشطتها، من أجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقا للنظرة الحديثة.

إن هدف المردودية الذي يرتبط دائما بالوظيفة المالية هو في حقيقة الأمر هدف للمؤسسة ككل، فتحقيق هذا الهدف لا يتم إلا بتضافر جهود جميع الوظائف وعامل نجاح المؤسسة لتحقيق هذا الهدف هو التخصيص الأمثل للموارد المتاحة[2].

ثانيا- أهداف تقييم الأداء المالي:

يتوقف تقييم الأداء المالي على دراسة الوضعية المالية للمؤسسة لعدة دورات مالية متتالية، حيث يتم تحليل الوضعيات المالية السابقة من أجل تشخيص الوضع المالي الحالية وتقدير الوضعية المالية المستقبلية، ولإجراء هذه الدراسة لابد من امتلاك المؤسسة نظام معلومات محاسبي ومالي متطور وفعال، وحتى يتمكن المقيم من الوقوف على الحالة المالية للمؤسسة ووضعها المالي في المستقبل، حيث تظهر أهداف تقييم الأداء المالي كنظام رقابي للمؤسسة من خلال العناصر التالية[3]:

1- تقييم النشاط والنتائج:

حيث يهتم هذا التقييم بكيفية تحقيق المؤسسة للنتائج، والحكم على مدى قدرة النشاط على تحقيق الربحية وذلك باستخدام الأرصدة الوسيطية للتسيير، وهي أرصدة توضح المراحل التي من خلالها يتشكل الربح أو الخسارة، ومن خلالها يمكن تحديد الأسباب التي أدت إلى النتيجة المحققة، حيث يعتبر هذا التقييم كأداة رقابية من خلال متابعة التغيرات في النشاط عبر الزمن، اعتمادا على التغير في رقم الأعمال أو القيمة المضافة أو

---

[1]- عبد الغني دادن ومحمد الأمين كماسي، "الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية"، المؤتمر العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 08/ 09 مارس 2005، ص 304.

[2]- رزيقة تالي، "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التجهيزات المنزلية EDIED"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، المركز الجامعي العقيد أكلي محند اولحاج البويرة، الجزائر، 2012، ص 20.

[3]- الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية الجزء الأول) مرجع سبق ذكره، ص ص 52- 53.

النتائج المحاسبية...الخ، ومن ثمة الحكم على نمو النشاط فيما إذا كان يتطابق مع أهداف المؤسسة ومعطيات السوق وأيضا بناءا على حالات النمو (مرتفع، مستقر، منخفض).

2- تحليل الهيكل المالي:

يعتبر من مصادر تمويل المؤسسة والمتمثلة أساس في الأموال الخاصة ومصادر الاستدانة، والهدف من هذا التحليل هو ضمان تمويل الاحتياجات المالية دون التأثير على قيود التوازن المالي والمردودية...الخ.

3- تقييم المردودية:

كما تطرقنا سابقا فهي الأساس الرئيسي الذي يقوم عليه الهدف الاقتصادي للمؤسسة، كما تعتبر ضمان للبقاء والنمو والاستمرار، وهي أيضا المؤشر الأكثر موضوعية في تقييم الأداء المالي حيث يمكن الحكم على أداء المؤسسة من جميع النواحي ويمكن من خلالها اتخاذ قرارات التمويل وقرارات الاستثمار، ومنه فمراقبة تطور معدلات المردودية يمثل قاعدة أساسية لتقييم الأداء المالي وذلك عن طريق نسب المردودية وآلية الرافعة المالية.

4- تحليل التدفقات المالية:

حيث يمكن استخدام جداول التدفقات المالية لتحليل التوازن المالي والوقوف على أسباب العجز أو الفائض في الخزينة وتحديد الدورة المسؤولة عن هذا العجز أو ذلك الفائض كما يحوي هذا التحليل مجموعة من المؤشرات ذات البعد الاستراتيجي والتي لها دور في اتخاذ بعض القرارات الإستراتيجية والمساعدة في تقييم الاستراتيجية المتبناة من طرف المؤسسة.

ثالثا- العوامل المؤثرة في تقييم الأداء المالي:

حتى تتمكن المؤسسة من الحكم على استخدام الأموال داخليا وإعداد الخطط المالية للفترات المالية المقبلة تحتاج إلى تقييم الموقف المالي للفترات السابقة، ومقارنة الإنجاز الفعلي لما هو مستهدف، كما تتم مقارنة المؤشرات المالية الفعلية بمؤشرات الفترات السابقة، وكذلك بالمؤشرات النمطية للمؤسسات العاملة في نفس السوق المالي والتي لها نفس السوق والتي لها نفس خصائص المؤسسة.

هناك عوامل تؤثر على مدى الأداء المالي ونسب المالية، وتقسم هذه العوامل إلى[1]:

1- العوامل الداخلية:

تواجه المؤسسة مجموعة من العوامل الداخلية التي تؤثر على أدائها المالي وربحيتها وهذه العوامل يمكن لإدارة المؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد المتوقع، وتقليل التكاليف والمصروفات وهذه العوامل:

- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال.
- الرقابة على التكاليف.

[1]- سعاد شدري معمر، مرجع سبق ذكره، ص 133.

- الرقابة على كفاءة استخدام الأموال المتاحة.
- إدارة السيولة.
- المؤشرات الخاصة بالربحية.

2- العوامل الخارجية:

يصعب على إدارة المؤسسة التحكم في التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها، والسيطرة عليها وكل ما يمكن عمله توقع الآثار والنتائج المستقبلية لهذه التغيرات، ومحاولة إعداد الخطط البديلة لمواجهتها في الظروف الفجائية، وأهم هذه التغيرات:

- التغير التكنولوجي المتوقع للخدمات.
- القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات، ومنافسة المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع.
- السياسات المالية والاقتصادية للدولة.

المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي في مؤسسة اقتصادية:

يهتم تقييم الأداء المالي بدراسة تفصيلية ومعمقة لمؤشرات المردودية على مستويات النشاط والنتيجة ومعرفة العلاقة التسلسلية التي تربط كل عنصر بآخر.

الفرع الأول: مؤشرات مستوى النشاط:

أولا- رقم الأعمالCAHT(*):

رقم الأعمال يعبر عن ديناميكية النشاط التجاري للمؤسسة وتقييم مركزها التنافسي، وهو أداة أساسية لقياس المردودية والتنبؤ بحجمها في المستقبل والعمل بذلك على تحسينها.

فهو يعبر عن تحليل المبيعات من خلال الحجم والسعر، يسمح تحليل الحجم بمعرفة النمو الحقيقي للمؤسسة، ويسمح التحليل على أساس السعر بمعرفة مساهمة التضخم في الزيادة الظاهرية للمبيعات، ويتم ذلك بمقارنة أسعار المؤسة مع مستوى الأسعار العام، ومع أسعار المنافسين في نفس القطاع.

ثانيا- القيمة المضافة VA(*):

تعني الفرق بين الإنتاج من جهة، والاستخدامات الوسطية من سلع وخدمات المتحصل عليها من الغير والمستعملة من هذا الإنتاج من جهة ثانية، وحسب المخطط الوطني للمحاسبة فإن القيمة المضافة في الوحدات التجارية تعبر عن الفرق بين الهامش الإجمالي و اللّوازم والخدمات المستهلكة، أما في الوحدات الإنتاجية فتساوي إلى الفرق بين الإنتاج المخزون و إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة[1].

(*)- Chiffre d'Affaires Hors Taxe.
(*)- Valeur Ajouter.

[1]_ ناصر داي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 78.

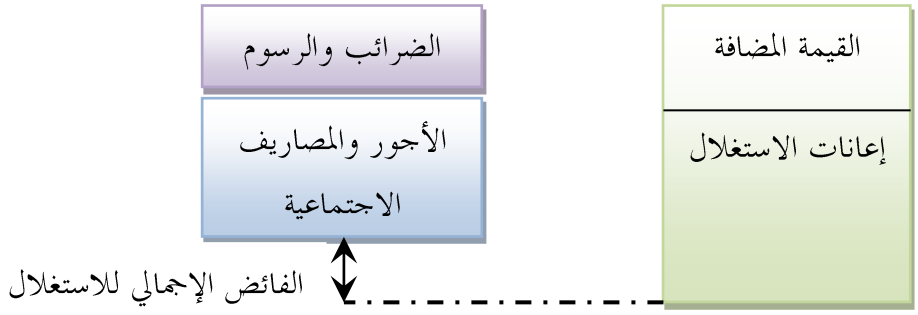
الفرع الثاني- مؤشرات مستوى النتيجة:

أولا- فائض الاستغلال الإجمالي EBE (*):

يعد اقتطاع من القيمة المضافة الضرائب والرسوم وأعباء العاملين والأعباء الأخرى يبقى رصيد يسمى الفائض الإجمالي للاستغلال، كما يعتبر أداة للتحليل والتنبؤ هامة إذا ما قورن عبر الزمن، ويمكن حسابه بالطريقة التالية:

EBE= القيمة المضافة+ إعانات الاستغلال+ تحويل التكاليف+ تحويل ضرائب ورسوم- مصاريف العمال- ضرائب ورسوم

الشكل رقم (10): تكوين الفائض الإجمالي للاستغلال.



المصدر: حنان بوطغان، "تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهاده الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007، ص 90.

يساهم فائض الاستغلال الإجمالي في قياس أداء المؤسسة على المستوى التشغيلي من خلال حساب المردودية التجارية ومدى قدرة هذه الأخيرة على توليد موارد الخزينة من خلال طاقتها التشغيلية.

ثانيا- نتيجة الاستغلال RE (*):

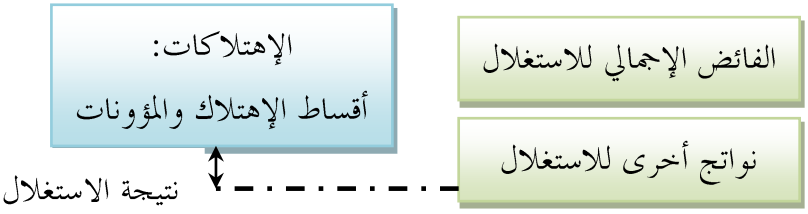
تسمح نتيجة الاستغلال بالتعبير عن زيادة ثروة المؤسسة الناجمة عن نتيجة عمليات التشغيل والاستثمار، كما تسمح بقياس النتيجة الصناعية والتجارية للمؤسسة بشكل مستقل عن سياسة الاستدانة والسياسة الجبائية، وتسمح بمقارنة المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع واحد للنشاط، وتقديم صورة عن النتيجة المتولدة عن الاستغلال الأمثل أو الأسوء لوسائل الإنتاج[1].

RE = الفائض الإجمالي للاستغلال+ تحويل أقساط الإهتلاك والمؤونات- أقساط الإهتلاك والمؤونات- أقساط اهتلاك الاستثمارات الممولة بالتمويل التأجيري

(*)- Excédant Brute d'Exploitation
(*)- Résultat d'Exploitation

[1]- حنان بوطغان، مرجع سبق ذكره، ص 91.

الشكل رقم (11): تكوين نتيجة الاستغلال.



المصدر: حنان بوطغان، "تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007، ص 91.

ثالثا– النتيجة الجارية قبل الضريبة RCAI (*):

تفيد النتيجة الجارية في تقدير مردودية الفعالية الطبيعية (الجارية في المؤسسة)، ولكن قد يتسبب الاكتفاء بها في تشويه الحقائق، وهذا ما دفع المختصين بالإدارة المالية إلى وضع الحساب الخاص بالنفقات والإيرادات الاستثنائية، كما يقدم هذا الرصيد نتيجة الاستغلال المتأتية من العمليات العادية للمؤسسة، ويستبعد هذا الرصيد العمليات التي تقوم بها المؤسسة بشكل استثنائي وهو مؤشر أداء جيد، يأتي بعد الأخذ بعين الاعتبار العناصر المالية، ويسمح بتقييم المردودية المالية للمؤسسة، وسياسة تمويلها المختارة وتحسب كالتالي:

RCAI = نتيجة الاستغلال + النواتج المالية + تحويل مختلف الفوائد – أعباء مالية

الشكل رقم (12): النتيجة الجارية قبل الضريبة.

المصدر: حنان بوطغان، "تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007، ص 92.

رابعا– النتيجة الاستثنائية:

قد يكون من الأفضل عند دراسة النتيجة الاستثنائية التمييز بين تلك النفقات والإيرادات الناجمة عن عناصر استثنائية، ولكن متعلقة بالتشغيل (كتلف مؤونات على المخزون، أثر أسعار القطع...) وتلك الناجمة عن عناصر فوق عادية مثل أخطار التأميم أو الكوارث الطبيعية.

كما يسمح هذا الرصيد بقياس وزن النتيجة الاستثنائية بالمقارنة مع النتائج الأخرى في تكوين النتيجة الإجمالية للمؤسسة، أما إذا اتخذ بشكل فوري فإنه يسمح بقياس أداءات المؤسسة الجيدة ويحسب بالطريقة التالية:

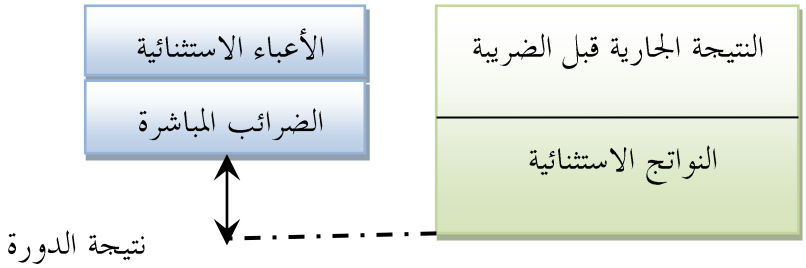
النتيجة الاستثنائية= نواتج استثنائية – أعباء استثنائية

خامسا- النتيجة الصافية RN[*]:

يمثل رصيد جدول حسابات النتائج للدورة، وهو النتيجة النهائية للنشاط بعد تأجير جميع عواملها، ويمثل قاعدة لحساب توزيع الأرباح بين المساهمين، وتحسب كما يلي:

RN = النتيجة الجارية قبل الضريبة + النتيجة الاستثنائية – مساهمات العمال – ضريبة على الأرباح

الشكل رقم (13): النتيجة الصافية.



المصدر: حنان بوطغان، "تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007، ص 93.

الفرع الثالث: مؤشرات مستويات أخرى:

أولا- التدفق النقدي:

حيث يسمح بالحكم على مقدرة المؤسسة في تحقيق مصادر تمويل ذاتي، وهو عبارة عن فرق في الإيرادات المحققة لدورة معينة من حجم معين من المبيعات والنفقات التي استلزمها لتحقيق الحجم وذلك بعد طرح الضريبة على الأرباح، كما يمثل فائض الإيرادات عن المدفوعات المتعلقة بنشاط المؤسسة باعتبار أن كل من الإيرادات والنفقات تمت نقدا وفي نفس الوقت[1].

وينقسم الفائض النقدي إلى قسمين هما:

- الفائض النقدي الإجمالي = النتيجة الإجمالية + الإهتلاكات + المؤونات.
- الفائض النقدي الصافي = النتيجة الصافية + الإهتلاكات + المؤونات.

ثانيا- التمويل الذاتي:

يعني إمكانية المؤسسة من تمويل نفسها وذلك من خلال نشاطها، وهذا بعد الحصول على نتيجة الدورة مضافاً إليها عنصرين هامان داخل المؤسسة وهما الإهتلاكات والمؤونات وقبل الوصول إلى قدرة التمويل الذاتي، تمر على يسمى بالفائض النقدي الذي سبق التطرق إليه.

التمويل الذاتي= التدفق النقدي الصافي – الأرباح الموزعة

(*) - Résultat Net

(1)- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 84.

ويمكن تقديم التمويل الذاتي على أنه مجموع المواد المالية الموجودة تحت تصرف المؤسسة لغرض تطوير نشاطها والاستقلالية من التمويل الخارجي ويستعمل التمويل الذاتي في المجالات التالية:

- إمكانية تمويل الاستثمارات وبالتالي يأخذ بعين الاعتبار في برامج استثمارية للمؤسسة.
- إمكانية دفع السندات و الأسهم.
- إمكانية تعديل أو تصحيح عدم كفاية رأس مال العامل الصافي أي تحقيق شروط التوازن الدائم[1].

ثالثا- النتيجة المالية:

قياس مردودية المؤسسة تمكن من مقارنة النتيجة المتحصل عليها في نهاية السنة بالإمكانيات المتوفرة، ويمكن حساب النتيجة المالية كما يلي[2]:

$$\text{النتيجة المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

في ضوء ما تقدم من تحليلات وتفسيرات نستخلص بأن مردودية الموارد المستخدمة تظهر كهدف رئيسي للمؤسسة لمساهمتها في تعظيم الاستخدام الرشيد للموارد المحددة، كما أن الرشد الاقتصادي يقود إلى تعظيم ثروة المؤسسة بطريقة تشبع كل أطرافها، ولكي يتحقق ذلك على المراقب المالي اتخاذ إجراءات رقابية وذلك لتحسين المردودية.

[1] - فيصل قاسمي، "أثر التمويل الذاتي على الهيكل المالي للمؤسسة"، الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، المركز الجامعي بسوق أهراس، يومي 22- 23 ماي 2012.

[2] - Boukhazar et P.Conso, La gestion financière, opu/ Dunod, Paris P 135.

المبحث الثالث: تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدعم المردودية:

تعمل الرقابة الداخلية على إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما تساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات، هذا الأمر الذي جعل من الرقابة الداخلية أداة أساسية للمؤسسة في دعم وتحسين المردودية.

المطلب الأول: مقارنة القوائم المالية مع الموازنات التقديرية:

لاشك أن الموازنات التقديرية هي عبارة عن خطة الأعمال التي ترغب المؤسسة في القيام بها، حيث يتم إنجازها مسبقا بالاعتماد على أسلوب علمي يضمن صحة التقديرات، أما القوائم المالية تعبر عن النتائج الفعلية، فدور عملية الرقابة الداخلية هنا هو مقارنة تلك النتائج المقدرة بالنتائج المحققة والبحث عن الانحراف وتصحيحه.

الفرع الأول: الموازنات التقديرية:

أولا- تعريف الموازنة التقديرية:

يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها: "خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وهي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة وكذا الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"[1].

ثانيا- أهمية الموازنة التقديرية:

تظهر اهمية الموازنة التقديرية في المرحلة الأولى من خلال أهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق أي التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال مرحلة الموازنة، أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة التقديرية تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج التقديري، الميزانية التقديرية.

وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج عملي، وبالتالي فهي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات[2].

---

[1]- محمد فركوس، الموازنات التقديرية (أداة فعالة للرقابة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1995، ص 04.

[2]- محمد سامي راضي ووجدي حامد الحجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 13.

ثالثا- أنواع الموازنات التقديرية:

سوف نعرض أهم الموازنات التقديرية التي تعتمد عليها المؤسسات الإنتاجية:

1- الموازنات التقديرية للمبيعات:

تترأس هذه الموازنة باقي الموازنات التقديرية وتعتبر حجر الزاوية في وضع الموازنات التشغيلية وهي تشمل المبيعات التقديرية لفترة الموازنة القادمة، إذ أنها المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة، كما تعتبر موازنة المبيعات المصدر أو الأساس في إعداد موازنة الإنتاج، المواد والمشتريات، الأجور، التكاليف الصناعية وتكاليف البيع والتوزيع، وعلى هذا الأساس فإن سلامة ودقة نظام الموازنة يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية (في حالة المنافسة الكاملة).

2- الموازنة التقديرية للإنتاج:

بإعداد موازنة الإنتاج فإنه يمكن إعداد موازنة الإنتاج، وموازنة الإنتاج تحدد عدد الوحدات الواجب إنتاجها من كل سلعة.

فلأجل تلبية طلب المبيعات تحرص المؤسسة على وجود مستمر وتوافر للبضائع تامة الصنع المعدة للبيع ويجب أن تحاول دورة الصنع تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة.

3- الموازنة التقديرية للتموين:

تتطلب عملية الإنتاج مواد أولية يتم استخدامها في نشاطها، ولهذا فإن عملية الانتقال من برنامج الإنتاج إلى برنامج التموين يتطلب استخدام المعطيات التقنية المتعلقة بتركيبة المنتجات، فكل منتوج يجب أن تتم معرفة قائمة المواد اللازمة والقطع الداخلة في إنتاجه وتحديد كمياتها، لذا يمكن اعتبار برنامج الإنتاج مصدرا يعتمد عليه في معرفة كمية المواد الواجب شراؤها، وترتبط عموما عملية وضع ميزانية التموين بمشكلة إدارة المخزونات.

إضافة إلى الميزانيات العملية ذات العلاقة المباشرة بعملية الإنتاج كميزانيات المبيعات، التموين والإنتاج...إلخ، توجد ميزانيات أخرى مرتبطة بمصالح ذات الصلة غير مباشرة بالعملية الإنتاجية.

4- موازنة الأجور:

تحتوي موازنة الأجور على كل البيانات الخاصة بساعات العمل وتكلفتها لمقابلة احتياجات الإنتاج منها، حيث تتحدد ساعات العمل عن طريق ضرب وحدات الإنتاج التامة في احتياجات كل وحدة من ساعات العمل المباشر، كما أن تكلفة هذه الساعات تتحدد بضرب الأخيرة في معدل أجرة الساعة[1].

[1]- أمينة كولال، "الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، ص 95.

5- موازنة التكاليف الصناعية:

تغطي التكاليف الصناعية كافة التكاليف بخلاف تكاليف التموين والعمل المباشر حيث تشمل تكلفة الخدمات والصيانة بالإضافة إلى مرتبات المشرفين وأقساط التأمين والضرائب الصناعية وغيرها.

تهدف موازنة التكاليف الصناعية إلى بيان عناصر التكلفة التي لا تدخل في تركيب المنتج بشكل مباشر ولكنها ضرورية للعملية الإنتاجية، وتعد هذه الموازنة من الأهمية بما كان في ظل المعلوماتية والتكنولوجيا والتطور السريع في أساليب الإنتاج وتقنياته والذي أدى إلى رفع نسبة التكلفة غير المباشرة قياسا بالتكلفة المباشرة للإنتاج[1].

6- موازنة تكاليف البيع والتوزيع:

تتمثل مصاريف البيع في كافة الأعباء التي تتحملها المؤسسة لتصريف منتجاتها سواء تعلق الأمر بتلك التي تسبق عملية الإنتاج (كدراسة السوق، سلوك المستهلك)، أو التي تلي عملية الإنتاج والتي تشمل كل الأعباء منذ خروج المنتج من الورشات إلى المخازن إلى غاية تسليمه للمستهلك وتتعدى في بعض المؤسسات إلى ما بعد البيع.

والهدف من تقدير مصاريف البيع والتوزيع اللازمة لتنفيذ الموازنة التقديرية للمبيعات هو متابعة ومراقبة هذه المصاريف، وغالبا ما يتم تقدير هذه المصاريف على أساس المبيعات السابقة مع اجراء التعديلات اللازمة تماشيا مع التعديلات في حجم المبيعات[2].

الفرع الثاني: القوائم المالية كأساس لتقييم الأداء المالي:

تعد القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات والبيانات المالية التي تشمل مختلف جوانب المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، إذ تمثل عملية فحص القوائم المالية إحدى المراحل الأساسية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، حيث تسمح هذه العملية بتقييم النشاط المالي عن طريق الحصول على أكبر قدر من الأدلة والإثباتات ما يؤدي إلى تقييم الأداء المالي داخل المؤسسة وذلك باستخدام بعض النسب المالية[3].

أولا- ماهية القوائم المالية:

1- تعريف القوائم المالية:

تعرف القوائم المالية بأنها: "عبارة عن أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة نشاط المؤسسة، أو مركزها المالي عن فترة مالية ماضية، أو توقع هذه النتيجة والمركز المالي عن فترة مالية مقبلة"[4].

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 95.

[2]- محمد سامي راضي ووجدي حامد الحجازي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[3]- الياس قصابي، "تحليل القوائم المالية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة"، المؤتمر الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، جامعة باجي مختار عنابة ، يومي 22- 23 ماي 2012.

[4]- حسين القاضي ومأمون توفيق، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000، ص 200.

وتعرف أيضا بأنها: "أداة لتوصيل نتائج القياس والنشاط المحاسبي لتحقيق أهداف المحاسبة المالية، فهي ليست نقطة بداية في العمل المحاسبي بل هو العمل النهائي لعمليات القياس المحاسبي لفترة زمنية معينة"[1].

مما سبق نستنتج أن القوائم المالية هي وسيلة تعبير عن نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة من خلال مركزها المالي، وهي العمل النهائي لعمليات القياس المحاسبي خلال تلك الفترة، كما أنها تساهم في توصيل نتائج التقييم للأطراف المعنية سواء كانوا داخليين كالإدارة والملاك أو الخارجيين كالمساهمين والمستثمرين.

2- خصائص القوائم المالية:

من أهم الخصائص التي تتميز بها القوائم المالية نذكر ما يلي[2]:

2-1- القابلية للفهم:

يعني إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم بافتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية.

2-2- الملاءمة:

تكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمؤسسة سواء كانت أحداث ماضية أو حاضرة أو مستقبلية.

2-3- الموثوقية:

ويقصد بها خلو القوائم المالية من الأخطاء الهامة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة تعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقديمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وأن تكون محايدة وخالية من التحيز، وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة.

2-4- القابلية للمقارنة:

ويقصد بها جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، وذلك بناءا على أسس في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية.

2-5- الإفصاح:

ويكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن تأثير التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية للفترات السابقة.

---

[1]- يحي أحمد مصطفى قللي، أساسيات المحاسبة الإدارية، إتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2003، ص 17.

[2]- حسين القاضي ومأمون توفيق، مرجع سبق ذكره، ص 169.

ثانيا- أنواع القوائم المالية:

تشمل القوائم المالية عادة على قوائم أساسية وهي: الميزانية العامة (قائمة المركز المالي)، جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)، قائمة التدفقات النقدية، وأخرى مساعدة (ملحقة).

1- الميزانية:

حسب المادة 33 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإنه: "تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية (المتداولة) والعناصر غير الجارية، حيث أن الأصول ترتب حسب درجة سيولتها أما الخصوم حسب درجة استحقاقيتها بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة "[1].

2- جدول حسابات النتائج:

إن تحليل النتائج يعتبر أساسا من أجل فهم كيفية شكل النتيجة الصافية والناتجة عموما عن الفرق بين الإجراءات والمصاريف التي تعطى رؤية واضحة حول أسعار البيع، الكميات المباعة الوضعية التنافسية للمؤسسة وتعتمد هذا التحليل من جدول حسابات النتائج.

يعرف جدول حسابات النتائج بأنه تقرير يوضح نتائج الأعمال بهدف تبيان إيرادات ومصروفات المؤسسة خلال فترة زمنية معينة (الفترة المحاسبية) بشكل تفصيلي وإظهار الربح أو الخسارة عن الفترة[2].

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، حيث ترتب فيه الأعباء إما حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة ويحتوي كذلك على أرصدة السنة الماضية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)[3].

3- جدول سيولة الخزينة:

التدفقات النقدية هي التدفقات الداخلة والخارجة للنقدية وما في حكمها والخاصة بمؤسسة معينة فالنقدية تتضمن النقدية والصندوق والودائع تحت الطلب أما في حكم النقدية فهي الاستثمارات قصيرة الأجل

---

[1]- محمد صالح زويتة وفاتح ساحل، "دور حساب النتائج حسب الطبيعة في قياس أداء المؤسسة"، الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، سوق أهراس، يومي 22- 23 ماي 2012.

[2]- يحي أحمد قللي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[3]- بدر الزمان حمقاني، "مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل أدوات التشخيص المالي للمؤسسة"، الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، سوق أهراس، يومي 22- 23 ماي 2012، ص 09.

عالية السيولة والتي يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية محددة، ويكون تعرضها لمخاطر التغير في قيمتها ضئيلا[1].

والهدف الرئيسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات عن المصادر النقدية الواردة للمؤسسة وكذا استخداماتها بالإضافة إلى ذلك فإنها توفر معلومات عن الأنشطة التمويلية والاستثمارية للمؤسسة والتي تساعد كل من الإدارة والمستثمرين والدائنين والمستخدمين للقوائم المالية[2].

4- جدول تغيرات الأموال الخاصة:

يشكل تغير رأس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية[3].

5- الملحق:

الملاحق هي مجموعة من القوائم المالية التي تفسر أهم الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية الأساسية، حيث يدرج المراقب المالي في تقريره صفحة أو أكثر تضمن إيضاحات متممة تشرح العديد من السياسات والممارسات المحاسبية وغيرها من المعلومات الأخرى الضرورية وتتم هذه الإيضاحات بدرجة كبيرة من الأهمية، وهي على القدر نفسه من الأهمية التي تتمتع بها القوائم المالية[4].

الفرع الثالث: مقارنة الموازنات التقديرية:

لمعرفة مدى تطابق الموازنات التقديرية مع القوائم المالية لابد من إجراء المقارنة بين تقديرات البيانات المحددة مسبقا مع النتائج المتحصل عليها في آخر المدة، باعتبار أن القوائم المالية هي الوحيدة التي تعبر عن النتائج الفعلية، فالمقارنة تعتبر الأداة والوسيلة الأساسية للكشف واستخراج الفروق بين مستوى المتوقع من النشاط والأداء الفعلي.

سوف نحاول من خلال هذا الجدول تلخيص كيفية المقارنة بين النتائج الفعلية للقوائم المالية والنتائج المتوقعة للموازنات التقديرية، كما سنوضح أوجه الاختلاف بينهما لاستخراج الفروق.

---

[1]_ أحمد نور، المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية)، الدار الجامعية، مصـــر، 2004، ص 782.

[2]- أحمد نور، المحاسبة الإدارية، جامعة الإسكندرية، مصر، 1997، ص 35.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 36.

[4]- حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 137.

الجدول رقم (03): مقارنة القوائم المالية بالموازنات التقديرية.

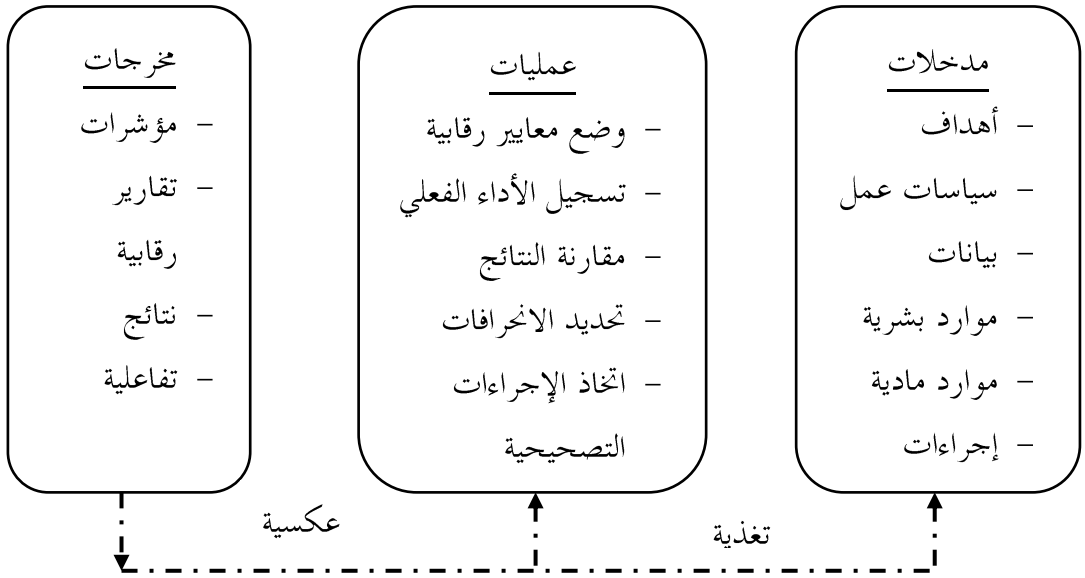
البيان	النتائج الفعلية (القوائم المالية)	النتائج المقدرة (الموازنات التقديرية)	المقارنة
الأساس التي توضع لأجله الموازنات التقديرية كالمبيعات، الإنتاج، المواد الأولية، التكاليف...الخ	أداة لتحليل وتفسير الماضي: أي تحليل معلومات واقعية وتسيير الفترة المنقضية، بحيث تستخدم معلومات تاريخية حقيقية.	أداة تقدير للمستقبل: أي أنها تقوم بجمع وإعداد المعلومات المفيدة في وضع تقديرات للفترة المنقضية، لتحقيق هذا الهدف تستند على معلومات حقيقة للماضي وتأخذ بعين الاعتبار التطورات التي يقدرها المسؤولون للمستقبل.	توضع الموازنة التقديرية كخطة وبعد التنفيذ البرنامج العملي تظهر القوائم المالية، عند ذلك تتم عملية المقارنة بين الفعلي والتقديري وذلك لتقصي الفروق، إما أن يكون تطابق نسبي بين الأداء الفعلي والأداء التقديري، وإما تكون انحرافات ايجابية تخدم المؤسسة أو انحرافات سلبية تؤثر على مردوديتها بالانخفاض.
	تهدف القوائم المالية إلى إيضاح المركز المالي للمؤسسة	تهدف الموازنة التقديرية إلى مساعدة الإدارة في تخطيط أنشطتها ومراقبة مواردها.	
	تحتوي على أرقام حقيقة	تحتوي على أرقام مقدرة مسبقا	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على العديد من المراجع.

إن المقارنة بين ما هو مستهدف طبق للموازنة ونتائج الأداء الفعلي تحدث التغذية العكسية للمعلومات في نظام الرقابة الداخلية، حيث أن المعلومات تستخدم في تحديد مشكلة القرار وحصر البدائل المتاحة لحل المشكلة والمفاضلة بينها من أجل اختيار البديل الأفضل والذي يمثل القرار المطلوب[1].

[1]- إيمان الهنيني وبلال بدران، "دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 27، الأردن، 2013، ص 30.

الشكل رقم (14): التغذية العكسية لنظام الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على العديد من المراجع.

المطلب الثاني: تحديد وتحليل الفروق المستخرجة من الموازنات:

بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل ميزانيات لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك متابعة الإنجازات وذلك عن طريق مراقبة الميزانيات لأنها تتمثل في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية والتقديرية المحددة مسبقا، ويعتمد مسار مراقبة الموازنات على منفذين أساسيين في المؤسسة:

- مراقب التسيير الذي ينفذ مراقبة الموازنات.
- المديرية أو المصلحة المراقبة التي عليها أن تبرر الفوارق الموازنية.

إن المقارنة بين المعطيات الحقيقية والمعطيات الموازنية تسمح باستخراج الفوارق الموازنية معبرا عنها بالقيمة وبالنسبة المئوية، وتختلف التقنيات المستعملة في المراقبة حسب نوع النشاط المراقب:

- النشاطات التجارية.
- النشاطات الصناعية.
- النشاطات الوظيفية[1].

الانحراف هو "الميل وعدم التطابق بين ما هو مقدر الانجاز وما هو منجز فعلا وبشكل عام فإن الانحرافات تكون إما ايجابية ملائمة أو سلبية غير ملائمة"، وتكمن أهمية تحليل الانحرافات انطلاقا من العناصر المكونة لهفي تسهيل حصر المصدر الأساسي للانحرافات وأسبابه وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية له[2].

---

[1]_ صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 105.

[2]_ أمينة كولال، مرجع سبق ذكره، ص 111.

كل الانحرافات تقارن الإنجازات بالانحرافات بالتقديرات، حيث تقيم وفقا لسعر أو لتكلفة تم تقديرها، أما انحرافات السعر فترجح للكمية الحقيقية[1].

انحراف الكمية = $P_P \times (Q_P - Q_R)$

حقيقي – تقديري الكميات المقيمة بسعر

وفيما يلي سنحاول عرض الكيفية التي تتم بها المراقبة الموازنية للنشاطات الثلاثة:

الفرع الأول: المراقبة الموازنية للنشاطات التجارية:

تعتبر عملية تحليل الانحرافات وسيلة لاكتشاف وإظهار الخلل وتحديد مصدره.

الانحراف = التحقيقات – التقديرات

وعموما توجد ثلاث أنماط من المراكز لتغطية النشاط التجاري بالمؤسسة وهي:

- مراكز الإيرادات.
- مراكز الأرباح.
- مراكز الاستثمار.

وتتحقق مراقبة النشاطات التجارية بالاعتماد على مؤشرين هما رقم الأعمال والهامش.

أولا– المراقبة الموازنية لرقم الأعمال:

تتم المراقبة الموازنية لرقم الأعمال بحساب الفرق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المقدر في الموازنة[2].

الانحراف على رقم الأعمال = رقم الأعمال المحقق – رقم الأعمال

الانحراف على رقم الأعمال = (الكمية الفعلية x السعر الفعلي) – (الكمية المقدرة x السعر المقدر)

ويوجد شرحين مختلفين لهذا الانحراف وهما:

[1]- نور الدين زعيبط، "مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والادارية، العدد الأول، 2007، ص 93.

[2]- صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص 106.

1- انحراف الكمية:

يقيس التغير الذي حصل بين كمية المبيعات الفعلية والمقرة وتحسب كما يلي:

الانحراف على الكميات المباعة = (الكمية الحقيقية المباعة – الكمية المقدرة المباعة) x السعر المقدر

2- انحراف السعر:

يقيس هذا الانحراف التغير الذي حصل بين السعر الفعلي والسعر المقدر بدلالة الكميات الفعلية.

الانحراف على السعر = (السعر الحقيقي – السعر المقدر) x الكمية الحقيقية

ثانيا: المراقبة الموازنية للهامش:

يتم حساب الانحراف الإجمالي على الهامش بمقارنة الهامش الحقيقي بالهامش المقدر في الموازنة[1].

الانحراف الإجمالي = الهامش الحقيقي – الهامش المقدر

الانحراف الإجمالي = [الكمية الحقيقية للمبيعات x (سعر البيع الحقيقي – التكلفة الوسطية الحقيقية للوحدة)] – [الكمية المقدرة للمبيعات x (سعر البيع المقدر – التكلفة الوسطية المقدرة للوحدة)]

ويرجع الانحراف على الهامش إلى ثلاث احتمالات ممكنة وهي:

- الاختلاف بين سعر البيع الحقيقي وسعر البيع المقدر في الموازنة.
- الاختلاف بين الكميات الحقيقية المباعة والكميات المقدرة في الموازنة.
- الاختلاف بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المقدرة.

وتعود مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمالين الأولين إلى المصلحة التجارية، بينما تعود مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمال الثالث إلى مصلحة الشراء في المؤسسات التجارية أو مصلحة الإنتاج في المؤسسات الصناعية.

الانحراف على سعر البيع = (سعر البيع الحقيقي – سعر البيع المقدر) x الكمية الحقيقية المباعة

الانحراف على الكميات المباعة = (الكمية الحقيقية – الكمية المقدرة) x الهامش المقدر

الانحراف على التكاليف = (التكلفة الحقيقية للوحدة – التكلفة المقدرة للوحدة) x الكمية

[1]- نفس المرجع السابق، ص 107.

الفرع الثاني: المراقبة الموازنية للنشاطات الإنتاجية:

تتم مراقبة النشاط الإنتاجي حسب طبيعة التكاليف كما يلي[1]:

أولا: الانحراف على التكاليف المباشرة:

يتم حساب الانحراف على التكاليف المباشرة بمقارنة التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي بالتكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي.

الانحراف الإجمالي على التكاليف المباشرة =
(التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي- التكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي)

التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي = التكلفة الحقيقية للوحدة x كمية الإنتاج الحقيقي.

التكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي = التكلفة المقدرة للوحدة x كمية الإنتاج الحقيقي.

إذن:

الانحراف الإجمالي على التكاليف المباشرة =
(التكلفة الحقيقية للوحدة – التكلفة المقدرة للوحدة) x كمية الإنتاج

ثانيا: الانحراف على التكاليف الغير المباشرة:

تعود صعوبة هذه الانحرافات إلى:

- اشتراك هذه التكاليف بين عدة منتوجات.
- واحتوائها على عناصر ثابتة لا تتغير مع تغير حجم النشاط.

1- الانحراف الإجمالي على التكاليف الغير مباشرة:

يتم حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة بمقارنة التكاليف غير المباشرة الحقيقية بالتكاليف غير المباشرة المقدرة ولكن المحسوبة على أساس الإنتاج الحقيقي:

الانحراف الإجمالي على التكاليف الغير المباشرة =
التكاليف الغير مباشرة الحقيقية – الموازنات المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي

2- الانحراف على الميزانية:

أو ما يطلق عليه بانحراف المصاريف، ويساعد هذا الانحراف على معرفة درجة احترام الموازنة الموضوعة مسبقا، أي مدى التبذير أو الاقتصاد في الميزانية.

الانحراف على الميزانية = التكاليف الغير مباشرة الحقيقية – الموازنات المرنة حسب النشاط الحقيقي

[1]- نفس المرجع السابق، ص ص 108- 111.

3- الانحراف على النشاط:

يساعد هذا الانحراف المؤسسة على تقييم نشاطها، لمعرفة هل حققت فائض في النشاط أو عجز في النشاط، وتتحقق الحالة الأولى عندما يكون النشاط الحقيقي أكبر من النشاط المقدر، أما الثانية فتحقق عندما يكون النشاط المقدر أكبر من النشاط الحقيقي.

الانحراف على حجم النشاط =
الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي – الموازنات المرنة حسب الإنتاج الحقيقي

4- الانحراف على المردودية:

يسمح هذا الانحراف بقياس الربح أو الخسارة الناتجين على الفارق بين مردودية النشاط الفعلي ومردودية النشاط المقدر، فإذا كانت عدد ساعات عمل الأفراد الحقيقية أكبر من عدد ساعات العمل المقدرة فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف أكبر من التكاليف المقدرة، وهذا ما يستلزم إنتاج كميات موافقة لمستوى تلك النفقات وليس الاكتفاء بالمستوى التقديري فقط.

الانحراف على المردودية =
التكاليف المعيارية للنشاط الحقيقي – التكاليف المعيارية للإنتاج الحقيقي

الفرع الثالث: المراقبة الموازنية للنشاطات الوظيفية:

تجزأ النشاطات الوظيفية للمؤسسة على مستوى مراكز المصاريف حسب مقتضيات الحال إلى: المحاسبة، الإعلام الآلي، الإدارة...إلخ.

وتطبق مراقبة التسيير على مستوى هذه النشاطات رقابة موازنية للمصاريف العامة لها: كتلة الأجور، مصاريف الهاتف، مصاريف الإعلام الآلي، مصاريف الإشهار...إلخ.

وتتمثل المراقبة الموازنية لهذه النشاطات في متابعة الانحرافات للمجاميع الإجمالية لهذه المصاريف حسب طبيعتها وذلك دون تجزئتها إلى الكميات والتكاليف الوحدوية لأنه من الصعب تحقيق ذلك في هذا النوع من المصاريف[1].

[1]- نفس المرجع السابق، ص 111.

المطلب الثالث: دور الرقابة الداخلية في الرفع من المردودية:

لكي تتطور المؤسسة لا بد عليها من أن تستثمر، والاستثمارات يجب أن تمول، وهذا يعني تدعيم الأموال الخاصة وهذا التدعيم يعني اللجوء إلى المساهمين القدامى أو المستثمرين الجدد، وهذا الأمر طبيعي كون المؤسسة لا تستطيع الاستمرارية بدون دعم مساهميها، وأن هؤلاء ينتظرون منها مكافأة عادلة لقاء تحملهم المخاطرة[1].

هذه العملية تؤكد أن أموال المستثمرين والمساهمين يجب على إدارة المؤسسة المحافظة عليها، وقياس مدى استخدام هذه الأموال والموجودات الأخرى لتصبح المؤسسة تتمتع بالكفاءة.

إن الرقابة على محددات المردودية كالتكاليف ورقم الأعمال الذين بدورهما يكونان نتيجة المؤسسة عملية ضرورية من طرف المراقب المالي أو المسير، فخفض التكاليف والعمل على رفع رقم الأعمال تعتبر من أهم الدوافع لتحسين المردودية، كما أن رقابة الأموال الخاصة ومحاولة تخفيضها هذا الأمر كذلك يدفع بالمؤسسة إلى رفع مردوديتها.

إن عملية الرقابة لا تعطي ثمارها من جراء المقاييس أو مقارنة الإنتاج الفعلي بالمقاييس الموضوعة بل من جراء اتخاذ القرارات الضرورية لتصويب الأعمال الفعلية وإغلاق الفجوة بينها وبين المعايير المرغوبة، وبالتالي فإن الإجراء التصحيحي يعيد العمل إلى مساره الصحيح وفقا لما كان مخططا له.

الفرع الأول: الإجراءات التصحيحية:

التصحيح يعني العمل على إزالة الأسباب والعوامل التي نتج الانحراف بتأثيرها، حيث تعتبر الانحرافات السلبية ومعالجتها الموجبة هي الخطوة الأساسية للعملية الرقابية، أما بالنسبة للانحرافات فينبغي على المدير معالجتها بعد التعرف على أسبابها وفي بعض الحالات قد تكون الانحرافات الموجبة كبيرة ومتكررة وهذا يشير إلى أن المعيار الرقابي والذي سبق وصفه أقل مما كان يجب أن يكون عليه حاله، وحينئذ يتم التصحيح بتعديل المعيار الرقابي ومن هنا يمكن القول أن تصحيح الانحراف أو تعديله عادة ما يتخذ ثلاث أشكال:

- البقاء على الوضع الحالي.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- تغيير المعايير.

[1]- عبد السلام بن جدو، مرجع سبق ذكره.

وقد يتم اتخاذ الإجراء التصحيحي من جراء استخدام الوسائل التالية:

أولا- تعديل ظروف العمل:

كلما ازداد تغير الظروف كلما انحرفت النتائج الفعلية عن مسارها الطبيعي وتباعدت الأهداف التي تم تحقيقها عن الأهداف المطلوبة في الأصل، ولهذا يجب العمل ما أمكن على تعديل ظروف العمل بما يتطابق والافتراضات التي بنيت عليها الخطة.

ثانيا- تحسين طرق اختيار العمال وطرق تدريبهم وتوجيههم:

يمكن القول عامة أن العامل يقوم بواجبه تبعا لقدرته الجسمية والفعلية وتناسبا مع درجة التدريب والتوجيه التي تلقاها.

ثالثا- تحسين وسائل الحفز:

إن وضع الخطط الجيدة أو إدخال تعديلات عليها عند الحاجة أو التدريب أو التوجيه والإرشاد لا تؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة بل يجب أن تقوم الإدارة بالاهتمام والعناية بالعنصر الإنساني وحفزه لبذل أقصى جهوده في تحقيق تلك الأهداف.

رابعا- البحث عن الأسباب وليس الظواهر:

يجب على المسؤول أن يفرق بين الأسباب والظواهر قبل اتخاذ أي إجراء تصحيحي من خلال معالجة الأسباب الجذرية وليس العرضية.

خامسا- دور المعلومات في العملية الرقابية:

إن أهمية المعلومات في الرقابة تنبع من أن الرقابة لا تتعدى كونها نظما للمعلومات فحسب بل تعتمد على صحتها في عملية تصحيح الأخطاء، ويمكن تقسيم المعلومات التي تعنى بقياس ووصف أداء العمل الفعلي من حيث:

1- الوقت المناسب لوصول المعلومات:

أي هل جاءت المعلومات في حينها لأنها قد تصبح لا فائدة لها ولا يعول عليها إذا لم تصل في الوقت المناسب.

2- الثقة بالمعلومات:

وتعود الثقة إلى صحة المعلومات وخلوها من الأخطاء الميكانيكية والكتابية.

3- صحة المعلومات:

فقد تكون المعلومات موثوق بها لأنها تخلو من الأخطاء إلا أنها غير صحيحة، فالصحة تأتي من صدقها في الكشف والإفصاح عن الشيء المراد بدقة وموضوعية ودافعية، حيث أننا لا نقر أن استخدام مجمل المبيعات كمؤشر لربحية المشروع.

4- إرسال المعلومات إلى الجهة المختصة:

تسلم المعلومات إلى الجهات المختصة أو المعنية بالأمر وصاحبة السلطة والمسؤولية والقادرة على اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: اتخاذ القرار:

إن اتخاذ القرار هو جوهر العملية التسييرية، وهو يعتبر الخطوة النهائية من مراحل العملية الرقابية، وذلك بعد حصر مجموعة من البدائل أو الإجراءات التصحيحية.

بعد ذلك يقوم صانع القرار باختيار أفضل بديل من البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل وأثرها في تحقيق أهداف المؤسسة وبالأخص تحسين مردوديتها.

يوضع البديل الأفضل قيد التنفيذ، حيث يحتاج المسير إلى متابعة تنفيذه وذلك من أجل تحقيق النمو والاستمرارية للتأكد من معالجة الانحرافات معالجة ايجابية لكي تعود هذه الأخيرة بمردود ايجابي للمؤسسة.

إذن فإن دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة يكمن في تطبيق مختلف أدواتها والإجراءات اللازمة للرفع من الإنتاجية وذلك بإعطاء الدافعية للعاملين، حيث يؤثر هذا على زيادة المبيعات أي الزيادة في رقم أعمالها وذلك بمعالجة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحقيق الكفاءة والفعالية.

خلاصة:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل يمكن رفع الغموض الذي يرتبط بمفهوم كلمة المردودية، حيث تطرقنا لبعض التعاريف المرتبطة بهذه الكلمة الشائعة الاستعمال وإعطاء صورة بسيطة تمكننا من أن نتفهم مقصودها، لأنها تعتبر من المؤشرات الهامة والأساسية في تحليل وتقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية وذلك لكونها تعطي إجابات واضحة عن كفاءة الأداء التشغيلي لها .

تفضي الرقابة الداخلية للمؤسسة قيمة مضافة وذلك باكتشاف الانحرافات، وذلك من خلال قياس الأداء الفعلي بمستوى النشاط المقدر، يتم استخراج الفروق بمقارنة القوائم المالية التي تعتبر ترجمة رقمية للوضع المالي الحال للمؤسسة بالموازنات التقديرية والتي بدورها تعتبر خطة رقمية مستقبلية، حيث توضح طريقة المقارنة مختلف الانحرافات فهي أداة لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات الممكن حدوثها والعمل على معالجتها مما يساهم في بناء اتخاذ قرارات صائبة.

الفصل الثالث
دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام
ENA MARBRE
وحدة قالمة

تمهيد:

أصبحت الدراسات والأبحاث الاجتماعية بمختلف مجالاتها لا تكتفي بمجرد التفسيرات النظرية، بل هي الأخرى تسعى إلى التقرب من الواقع الاجتماعي، وذلك بإجراء دراسات ميدانية لتحقيق الكثير من النتائج والأهداف دون الاكتفاء بالتأمل العقلي والتصور النظري كأساس للوصول إلى الحقائق التي تفسر الواقع، لذلك قمنا بدراسة ميدانية لتفسير الوقائع.

بعد القيام بالدراسة النظرية للموضوع والتي تضمنت فصلين، تم التطرق إلى وظيفة الرقابة الداخلية وأساسيات المردودية، سوف نحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال تتبع أدوات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة الوطنية للرخام ENA MARBREوحدة قالمة ودراسة أثرها على المردودية المالية والاقتصادية للمؤسسة، وذلك من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: بطاقة تعريف المؤسسة الوطنية للرخام ENA MARBRE.
- المبحث الثاني: واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للرخام.
- المبحث الثالث: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: بطاقة تعريف المؤسسة الوطنية للرخام ENA MARBRE:

سنحاول في هذا المبحث إعطاء صورة عامة لوحدة سوماسك للرخام بقالمة، والتعرف على طبيعة عمل الوحدة وذلك من خلال إعطاء لمحة تاريخية عن هذه المؤسسة من حيث النشأة والموقع وأسباب اختيار هذا الأخير وطبيعتها والهيكل التنظيمي الخاص بها وأهدافها.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة ونشاطها:

الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة:

تأسست مؤسسة الرخام بسكيكدة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 83/83443 المؤرخ في 1983/07/16، والمتعلق بإعادة هيكلة الشركات، وهي عبارة عن مجمع يحتوي على عدة وحدات إنتاجية ونقاط بيع، حيث انبثقت عن المؤسسة الوطنية للأبحاث المنجمية (سوناريم) 07 مؤسسات هي:

- المؤسسة الوطنية للرخام.
- شركة أسميدال.
- الشركة الوطنية للملح.
- شركة فورفوس للحديد والصلب.
- المؤسسة الوطنية للحصى.
- شركة موبيدال للأدوية والمبيدات.
- شركة أنيوف[1].

سوف نوضح في الجدول التالي مختلف الروابط المتعلقة بوحدات الرخام الموجودة عبر تراب الوطن.

الجدول رقم (04): وحدات المؤسسة الوطنية للرخام.

Unités	Adresse	Telephone	Fax	E-mail
Carriére de bloc fil fila	Les platane fil fila skikda	038 92 02 56	038 92 02 56	enamarbre-somask@ live.fr
Unités chatt	Les platane fil fila skikda	0770 92 55 09	038 92 02 56	chattsidma@yahoo.fr
Unités de skikda	Pont safsaf BP 228 skikda	030 92 50 72	038 92 02 56	Enamarbre-somask@ live.fr
Unité de guelma	BP 94 boumahraahmedg uelma	037 22 23 72 037 22 24 53	037 33 23 72	uniteguelma@gmail.com
Unités mekla	BP 13 meklatiziouzou	020 67 56 33	/	meklasidma@yahoo.fr
Unités remchi	Boulvard colonel amirouchetelemce n	043 24 05 57 043 24 04 91	043 24 05 57	remchisidma@yahoo.fr
Unité kristel/ sig	38 Boulvard de l'indépendance prolongé SIG	045 84 95 25	045 84 95 25	enamarbresig_kristel@hotmail.fr

المصدر: مصلحة المستخدمين.

[1]– مصلحة المستخدمين.

وعندما نتحدث عن وحدة قالمة التي قمنا فيها بدراستنا الميدانية، فقد تأسست سنة 1993 على يد خبراء ومهندسين من ايطاليا، ودخلت في طور التشغيل سنة 1995 برأس مال إجمالي قدره 000 000 73دج.

تقع وحدة قالمة للرخام ببلدية بومهرة أحمد، على الطريق الرابط بين بلديتي بومهرة احمد وجبالة خميسي، حيث يحدها من الشمال واد سيبوس ومن الجنوب وحدة إنتاج البلاط، تتربع على مساحة 1.2 هكتار بما فيها الإدارة وورشة الإنتاج، والتي تعود ملكية الأرض الأصلية إلى الدولة فهي تعتبر مؤسسة عمومية اقتصادية.

تم إنشاء هذه الوحدة بعد دراسة معمقة، وذلك لعدة أسباب:

- اختير الموقع لقربه من الواد لاستغلال الماء في الآلات.
- كذلك لغنى المنطقة بالمادة الأولية وهي الرخام الخام، فكان الزاما إنشاء هذا المصنع حتى يتم استخدام محاجر الرخام الموجودة في المنطقة، حيث نجد مصدرين للمواد الأولية للمؤسسة:
  - رخام أبيض وأسود: من محجرة سكيكدة.
  - رخام أحمر: وهو موجود بالولاية بجبل ماونة، الطريق الرابط بين جامعة قالمة وبلدية بن جراح.
- الموقع المعزول لتفادي إزعاج سكان البلدية نظرا لما تحدثه الآلات من ضجيج وغبار.

الفرع الثاني: نشاط المؤسسة:

نشاط وحدة الرخام بقالمة فيتمثل في النشاط الصناعي والتجاري، حيث تتكون العملية الإنتاجية كما في معظم المؤسسات الصناعية من أربعة مراحل أساسية وهي:

أولا- التموين:

تتم عمليات الشراء التي تقوم بها الوحدة تخص فقط قطع الغيار والتموياتالأخرى ذلك أن المواد الأولية المستخدمة غالبا في عملية التصنيع يتم التزود بها مباشرة من قبل المؤسسة الأم المتواجدة بسكيكدة.

ثانيا-التخزين الأولي:

تخزين المواد الأولية المستعملة في مساحة مخصصة لحجر الرخام يتم إدخالها من الزاوية الخلفية للمصنع حيث يتم وضعها بالقرب من ورشة الإنتاج لتسهيل عملية رفع المواد وإدخالها إلى الورشة[1].

[1]- مصلحة التموين.

ثالثا-الإنتاج:

الإنتاج يكون بعد تصفية المياه في حوض كبير وذلك بوضع مادة كيميائية خاصة بذلك، لاستعمال الماء في تشغيل الآلات وتبريدها كي لا تتوقف عن العمل.

بعد ذلك يتم إدخال الحجر بواسطة آلة الرفع (Portique) التي تستطيع حمل 25 طن من خارج إلى داخل الورشة التي تحتوي على أربعة مداخل، تحتوي الورشة على أربعة آلات يمر من خلالها الحجر ليصبح منتوج تام الصنع "الرخام" وتكون كالآتي:

1- الآلة الأولى (Refondeuse):

تقوم بقطع الحجر إلى قطع كبيرة غير متساوية وتحتوي على اربعة أقراص، حيث توجد منها أربعة آلات عند كل مدخل من مداخل الورشة الخلفية وتقوم بنفس العمل.

2- الآلة الثانية (Colibreuse):

تقوم بجعل القطع متساوية العرض حيث تقطع الرخام نصف مصنع أفقيا.

3- الآلة الثالثة (Polisseuse):

مهمتها ترطيب القطع المتساوية العرض، وهي آلة حديثة تم استبدالها في ديسمبر 2013 ذات تقنية عالية وسرعة، تجعل المنتوج أحسن جودة.

4- الآلة الرابعة (Multidisque):

تقوم بقص الرخام إلى أمتار حسب الأبعاد الموجودة في الطلبيات ومعضمها 2و30 م x 2و30 م، هذه الآلة هي من الآلات الحديثة التي استبدلت السنة الماضية وتوجد منها ثلاثة آلات لتسهيل العمل وتقديم الطلبيات للزبائن في وقت أقل.

تقدر القدرة الإنتاجية لوحدة الرخام حوالي 200- 250 م^{2}يوميا و5000 م^{2}شهريا، ومن 50000- 60000 م^{2}سنويا[1].

رابعا- التخزين النهائي:

عند إتمام الطلبية يقومون بتغليف الرخام، ويوضع في المخازن.

خامسا-البيع:

إذا كان المنتج النهائي مصنوع تحت الطلب فيتم يتم تسليمه لأصحابه، والباقي يبقى في المخزونإلى غاية وصول طلب عليه.

[1]- مصلحة الإنتاج.

المطلب الثاني: طبيعة وأهداف الوحدة والمحيط الذي تنشط فيه:

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى طبيعة الوحدة وأهدافها وكذلك المحيط الذي تنشط فيه.

الفرع الأول: طبيعة وأهداف الوحدة:

أولا- طبيعة الوحدة:

تعمل وحدة الرخام لولاية قالمة بطاقم عمالي (80 عاملا) حيث يكون نظام العمل وفق ورديتان:

- الوردية الأولى: من الساعة السادسة صباحا إلى الساعة الثانية زوالا.
- الوردية الثانية: من الساعة الثانية زوالا إلى الساعة العاشرة مساءا.

أما بالنسبة للطاقم الإداري فيتكون من 15 إطار موزعة على عدة مصالح، ساعات العمل لديهم فترة صباحية من الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثانية عشر صباحا، وفترة مسائية من الواحدة زوالا إلى الرابعة زوالا[1].

ثانيا- أهداف الوحدة:

تهدف المؤسسة الوطنية للرخام (وحدة قالمة) إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر أهمها في النقاط التالية:

- تحقيق الاكتفاء الذاتي والتقليل من التبعية الخارجية من ناحية إنتاج الرخام وتلبية احتياجات السوق الوطنية للرخام.
- محاولة توفير نوعيات مختلفة من الرخام للحفاظ على مكانتها في السوق.
- توفير جو ملائم للعمال وإتباع سياسة التحفيز لإعطائهم دافعية لزيادة الإنتاجية.
- الحفاظ على مناصب الشغل، وتوفير مناصب شغل جديدة لمساهمة في القضاء على البطالة.
- ضمان النوعية والكمية.
- الحفاظ على استقرار الأسعار.
- المنافسة في السوق الوطنية.
- السعي لإرضاء الزبون.
- محاولة تحسين العمل الإشهاري والإعلاني لمختلف منتجاتها، وهذا بهدف ترقية مبيعاتها[2].

الفرع الثاني: محيط المؤسسة:

أولا- المحيط الطبيعي:

يتمثل في جميع الظروف المناخية والجغرافية المحيطة بالمصنع والتي على أساسها تم إنشاؤه كما ذكرنا سابقا توفر المادة الخام والمياه.

---

[1]- مصلحة المستخدمين.

[2]- مصلحة المستخدمين.

ثانيا-المحيط الاجتماعي:

يقع المصنع في بلدية بومهرة، نظرا لبعده عن مركز البلدية لأسباب ذكرت من قبل إلا أنه ساهم في توفير مناصب شغل لسكان هذه المنطقة.

ثالثا-المحيط الاقتصادي:

باعتبار أن المؤسسة خلية اقتصادية فهذا يؤدي بنا إلى الوقوف عند علاقتها التي تربطه مع محيطها الاقتصادي، كما أن للوحدة عدة علاقات يمكن حصرها فيما يلي:

1- علاقة المصنع بالعملاء:

معظم الإنتاج السنوي يباع بطريقة مباشرة لزبائن المصنع سواء القطاع العام أو الخاص.

- القطاع العام: يتمثل في الشركات العمومية.
- القطاع الخاص: يتمثل في الشركات الخاصة والمقاولاتية، وأصحاب الوحدات الإنتاجية البائعين بالجملة، أصحاب البناء الذاتي وتختلف إقامتهم بين الولايات لكن أغلبهم من ولاية قالمة.

2- علاقة المصنع بالموردين:

المؤسسة تحضر مادتها الأولية المتمثلة في الرخام الخام من المؤسسة الأم الموجودة بولاية سكيكدة وكذلك محجرتها الموجودة بماونة، وكذلك يقتصر على تعاملاتها حول نوعية معينة من قطع الغيار، الأوراق، البلاستيك، الحديد...الخ.

وهذه العلاقة مبنية على المصلحة المتبادلة بين الطرفين، فهي علاقة تجارية بحتة لتبادل طريقة التسيير وميكانيزمات العمل.

3- علاقة المصنع بالبنك:

يعتبر البنك الوسيط بين المصنع وزبائنه، حيث تكمن وساطته مع الزبائن في تحويل ثمن الشراء إلى حساب الشركة، وذلك لأن الزبائن تدفع ثمن البضاعة بواسطة شيكات، والبنك المتعامل معه هو البنك الوطني الجزائري[1].

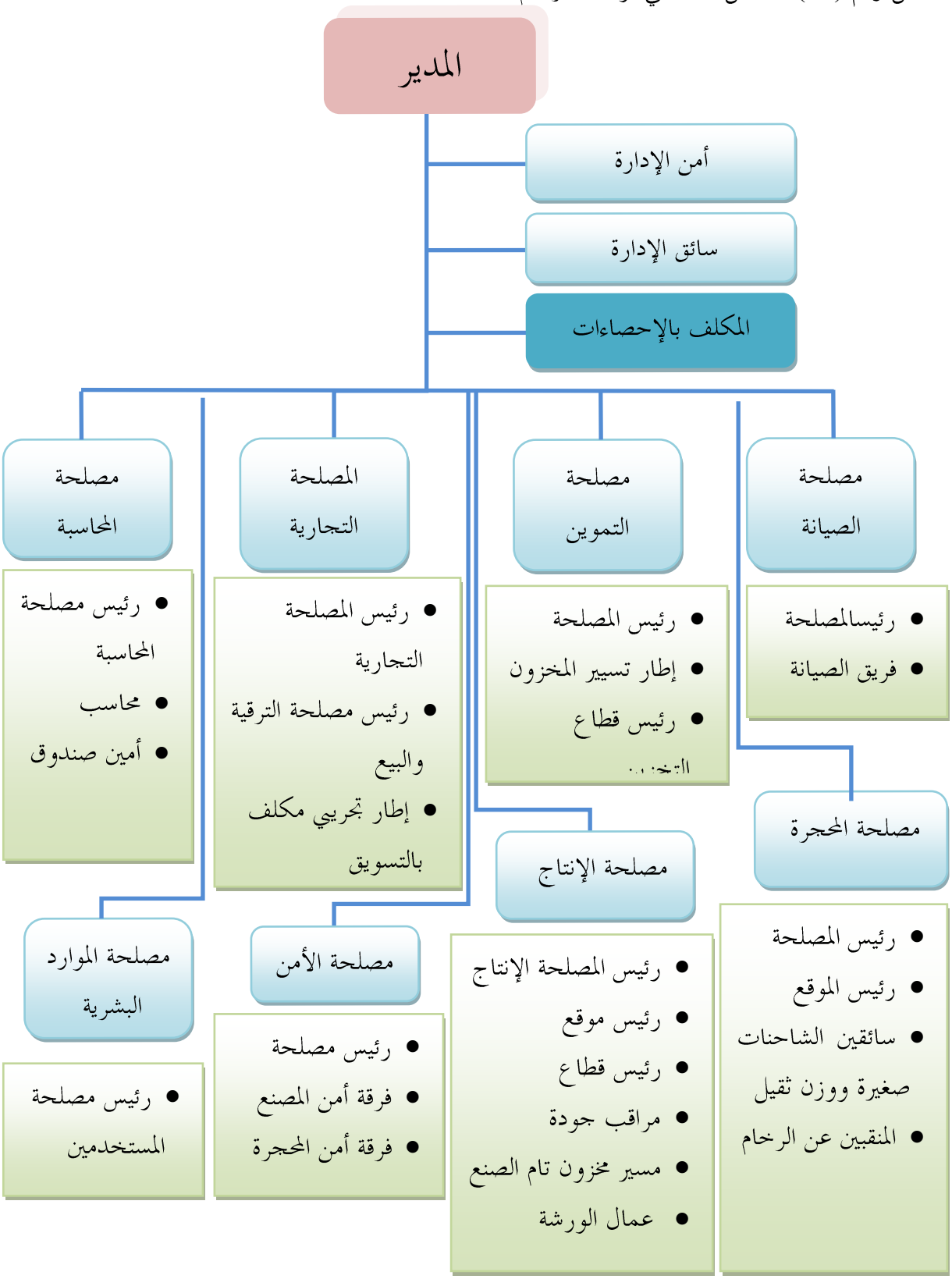
معلومات إضافية عن الوحدة:

- اسم المسير: بن قيراط عثمان.
- البريد الالكتروني للوحدة: uniteguelma@gmail.com.
- رقم الهاتف: 72 23 22 037/ 53 24 22 037
- رأسمالها الاجتماعي الحالي: 345.000.000 دج.

[1]- استجواب العمال الإداريين.

المطلب الثالث: التنظيم الهيكلي للوحدة:

الشكل رقم (15): الهيكل التنظيمي لوحدة الرخام بقالمة.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

يضم الهيكل التنظيمي لوحدة الرخام بقالمة والموضح سابقا ما يلي:

1- المدير:

يقوم المدير بالاشراف على جميع الأنشطة بالمؤسسة وسير الأعمال بها، يتخذ القرارات التمويلية والاستثمارية كما يقوم بمراقبة سير العمل من خلال التقارير والملاحظة الشخصية عند قيانه بجولات على كافة أرجاء المصنع.

2- المديرية: تضم:

- الأمانة العامة: يطلق عليها هذا الإسم لكونها شديدة الحرص على أسرار المؤسسة، ويكون عاتق المسؤولية على كل المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة كما أن لها علاقة وطيدة بالإدارة العامة.
- سائق الإدارة: يقوم بمهمة توصيل المدير بالإضافة إلى رؤساء المصالح.
- المكلف بالإحصائيات: يقوم بترجمة المعلومات المحاسبية إلى قيم إحصائية (نسب) وذلك لمعرفة الحالة المالية للمؤسسة.

3- مصلحة المحاسبة:

تضم هذه المصلحة ثلاثة أعضاء (المحاسب الرئيسي، رئيس المصلحة، أمين الصندوق)، حيث تقوم هذه المصلحة بـــ:

- جمع الوثائق المحاسبية من مختلف الدوائر والمصالح.
- تسجيل كل ما يتعلق بالمدخلات والمخرجات.
- تسديد كل الفواتير وكل المشتريات واحتياجات المصنع.
- إعداد مختلف الجداول والميزانيات المحاسبية للمصنع في ميزانية محاسبية وجدول حسابات النتائج.
- القيام بأعمال الجرد والإقفال المحاسبي في نهاية السنة.

4- مصلحة الموارد البشرية:

تتكون من رئيس المصلحة المكلف بالمنازعات أي المكلف بالقضايا القانونية الخاصة بالمصنع، وهي عصب المؤسسة أي الرابط بين العمال والمدير ابتداءا من التوظيف إلى التقاعد، حيث يقوم بتحضير العطل والتأمينات والترقيات وإعداد الرواتب لكل عامل وذلك شهريا.

5- المصلحة التجارية:

تتكون من رئيس المصلحة التجارية، رئيس مصلحة البيع، إطار تجاري مكلف بالتسويق، وتقوم هذه المصلحة بتسجيل قائمة الزبائن وتحديد الكمية المخصصة لهم.

- استلام طلبات الزبائن وإعطائها لمصلحة الإنتاج لإعداد طلب إنجاز.
- مناقشة الطلبية مع الزبون من حيث وقت التسليم السلعة ودفع عربون 30%.

6- مصلحة التموين:

تضم رئيس المصلحة، إطار تسيير المخزن، رئيس قطاع التخزين، حيث تمثل هذه المصلحة المرتبة الأولى وذلك لتعهد المهام التي يشرف عليها والتي تتمثل في توفير حاجيات المصنع من المواد الأولية وقطع الغيار، وتتم عملية الشراء من طرف المديرية العامة للتجارة.

7- مصلحة الصيانة:

تتكون من رئيس المصلحة ولها فعالية كبيرة بالوحدة فهي تقوم بصيانة التجهيزات للحفاظ عليها، حيث تخصص سنويا فترة لإجراء عمليات الصيانة وتضم صيانة آلات المصنع وصيانة المحجرة.

8- مصلحة الإنتاج:

تتكون من رئيس المصلحة، رؤساء الفصائل، سائقي آلات القص، سائق آلات الرسكلة، العمال وتتمثل وظيفتها في تحويل المادة الأولية إلى منتج تام الصنع.

9- مصلحة الأمن والنظافة:

تتكون من رئيس المصلحة، رئيس الفصيلة، أعوان أمن وحراسة، وهي المسؤولة عن الأمن داخل المؤسسة[1].

[1]- مصلحة المستخدمين.

المبحث الثاني: واقع الرقابة الداخلية لمؤسسة ENA MARBERE:

إن وحدة الرخام قالمة لا تتبنى أساليب رقابية كثيرة لكن سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم الأدوات المستعملة في المؤسسة والتي تتماشى مع موضوعنا محل الدراسة، وذلك من أجل حماية أصولها والتحكم في تسيير العمليات.

المطلب الأول: تحليل القوائم المالية للمؤسسة:

تعتبر القوائم المالية المرآة العاكسة لصورة أي مؤسسة اقتصادية ومن خلالها يتمكن المساهمين والعملاء وباقي الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من تقييم وضعيتها المالية.

الفرع الأول: تحليل بواسطة التوازنات المالية للفترة (2011- 2013):

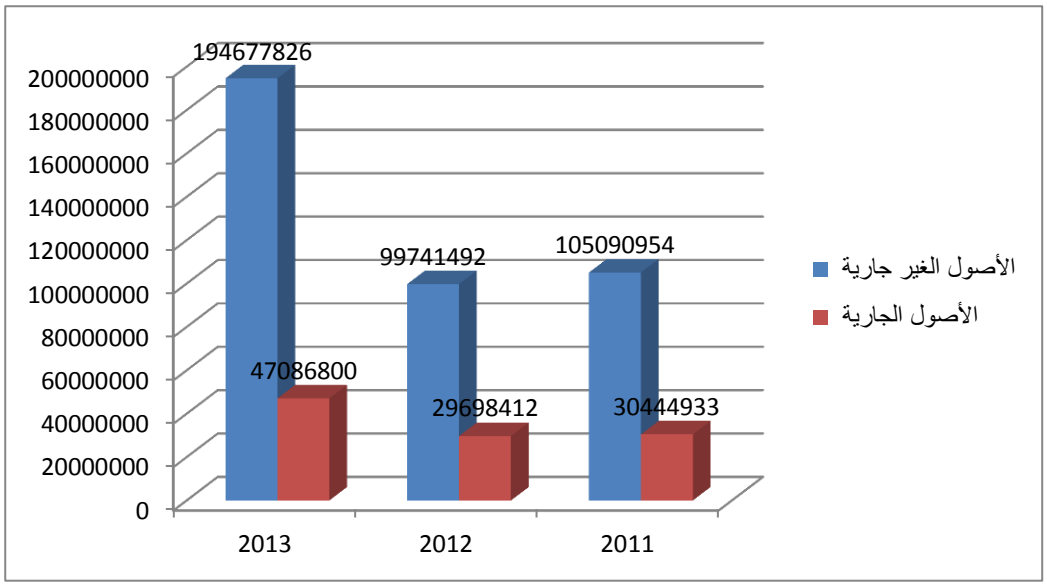
أولا- عرض جانب الأصول للفترة (2011- 2013):

الجدول رقم (05): جانب الأصول من الميزانية المختصرة للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

السنوات / الأصول	2011	2012	2013
الأصول غير جارية	105090954	99741492	194677826
الأصول الجارية	30444933	29698412	47086800
المجموع	135535887	129439904	241764626

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها(*).

الشكل رقم (16): التمثيل البياني لجانب الأصول للفترة (2011- 2013).



المصدر:من إعداد الطالبتين.

(*)- انظر الملحق رقم(6)، (10)، (14).

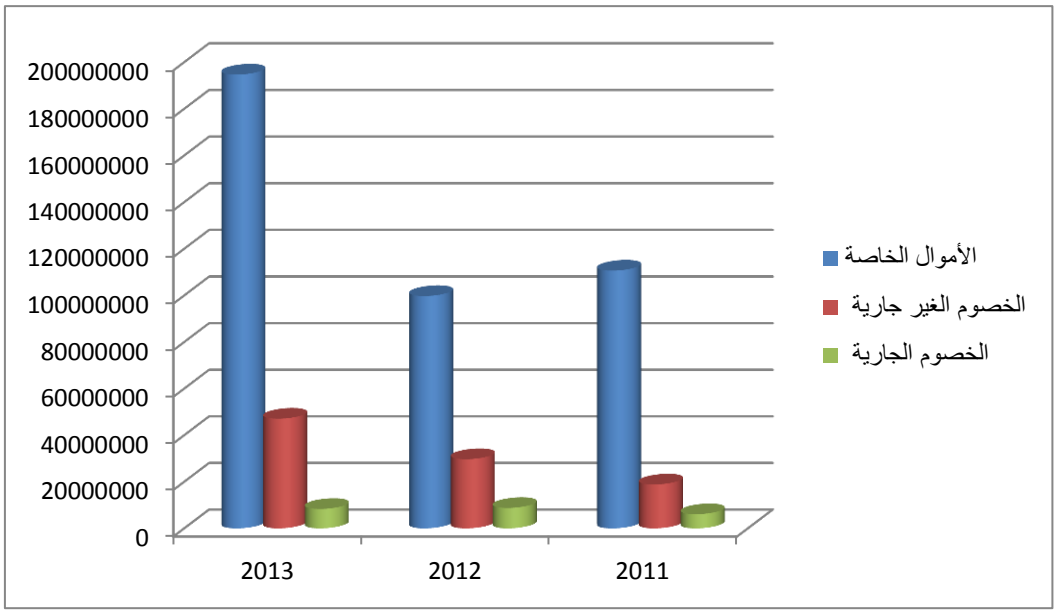
ثانيا- عرض جانب الخصوم للفترة (2011- 2013):

جدول رقم (06): جانب الخصوم من الميزانية المختصرة للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

السنوات / الخصوم	2011	2012	2013
الأموال الخاصة	110632836	99833987	213583953
الخصوم غير جارية	18836883	20853015	20858208
الخصوم الجارية	6066168	8752901	8322465
المجموع	135535887	129439903	241764626

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها(*).

الشكل رقم (17): التمثيل البياني لجانب الخصوم للفترة (2011- 2013).



المصدر:من إعداد الطالبتين.

(*)- انظر الملحق رقم(7)، (11)، (15).

الفرع الثاني: دراسة مؤشرات التوازن المالي:

أولا- حساب رأس المال العامل للفترة (2011- 2013):

1- من منظور أعلى الميزانية:

جدول رقم (07): مكونات رأس المال العامل للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

السنوات / البيان	2011	2012	2013
الموارد الدائمة	129469719	120687002	234442161
الاستخدامات الثابتة	105090954	99741492	194677826
رأس المال العامل	24378765	20945510	39764335

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها(*).

2- من منظور أسفل الميزانية:

جدول رقم(08): حساب رأس المال العامل من منظور أسفل الميزانية للفترة (2011- 2013).الوحدة: (دج)

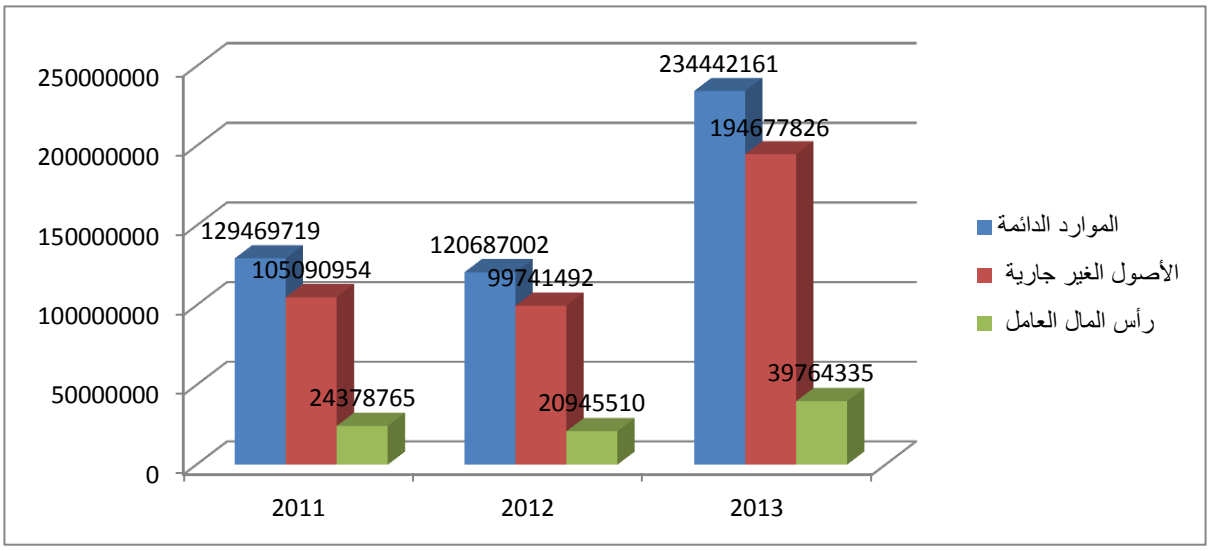
السنوات / البيان	2011	2012	2013
الأصول الجارية	30444933	29698412	47086800
الخصوم الجارية	6066168	8752901	7322465
رأس المال العامل	24378765	20945510	39764335

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها(*).

(*)- انظر الملحق رقم(6)، (7)، (10)، (11)، (14)، (15).

(*)- انظر الملحق رقم(6)، (7)، (10)، (11)، (14)، (15).

الشكل رقم (18): التمثيل البياني لرأس المال العامل للفترة (2011- 2013).



المصدر:من إعداد الطالبتين.

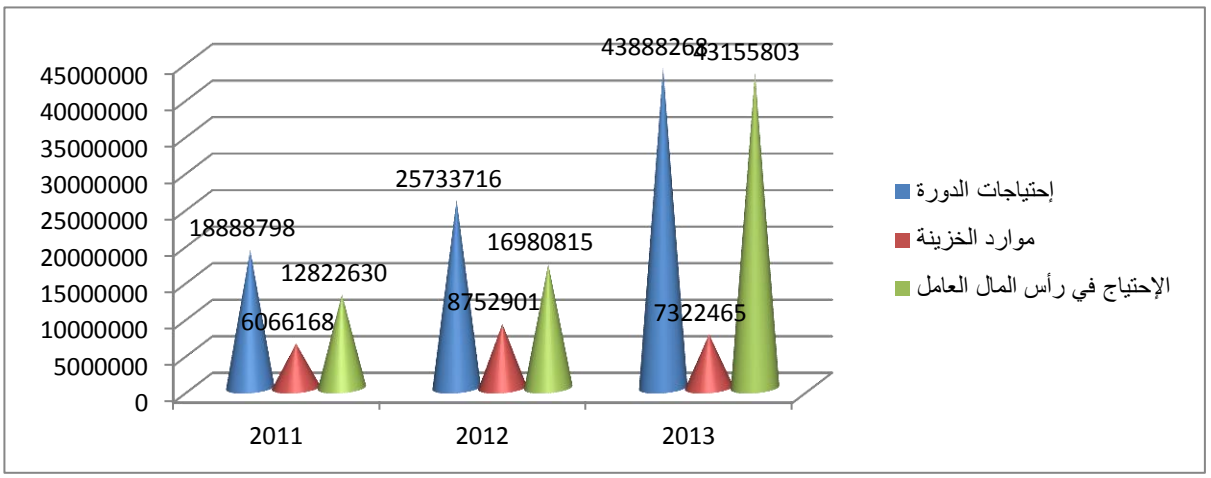
ثانيا- حساب الاحتياج في رأس المال العامل:

الجدول رقم (09): حساب احتياج رأس المال العامل للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

البيان / السنوات	2011	2012	2013
احتياجات الدورة	18888798	25733716	43888268
موارد الخزينة	6066168	8752901	7322465
الاحتياج في رأس المال العامل	12822630	16980815	43155803

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها(*).

الشكل رقم (19): التمثيل البياني لاحتياجات رأس المال العامل.



المصدر:من إعداد الطالبتين.

(*)- انظر الملحق رقم(6)، (7)، (10)، (11)، (14)، (15).

ثالثا- حساب الخزينة:

الجدول رقم (10): حساب الخزينة للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

البيان / السنوات	2011	2012	2013
خزينة الأصول	11556135	3964696	2705042
خزينة الخصوم	---------	---------	---------
الخزينة	---------	---------	---------

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها(*).

من الجدول نحاول إيضاح أن خزينة المؤسسة تحسب انطلاقا من خزينة الأصول باستبعاد خزينة الخصوم منها، لكن تعذر توفير المعلومات عن خزينة الخصوم، لذلك سوف نقوم بحسابها عن طريق التحليل المقارن بين رأس المال العامل والاحتياجات لرأس المال العامل.

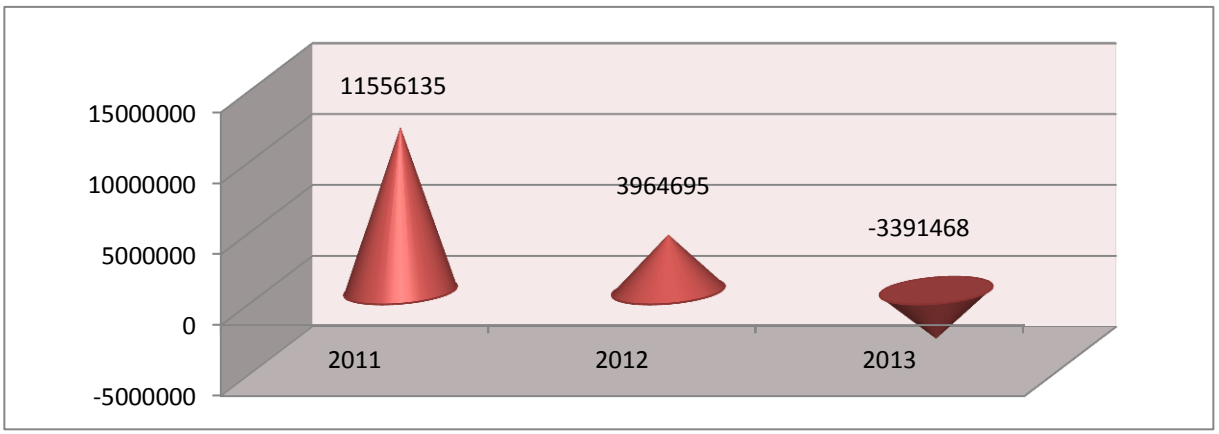
رابعا- التحليل المقارن:

جدول رقم (11): المقارنة بين التوازنات للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

البيان / السنوات	2011	2012	2013
رأس المال العامل	24378765	20945510	39764335
احتياج رأس المال العامل	12822630	16980815	43155803
الخزينة	11556135	3964696	-3391468

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها.

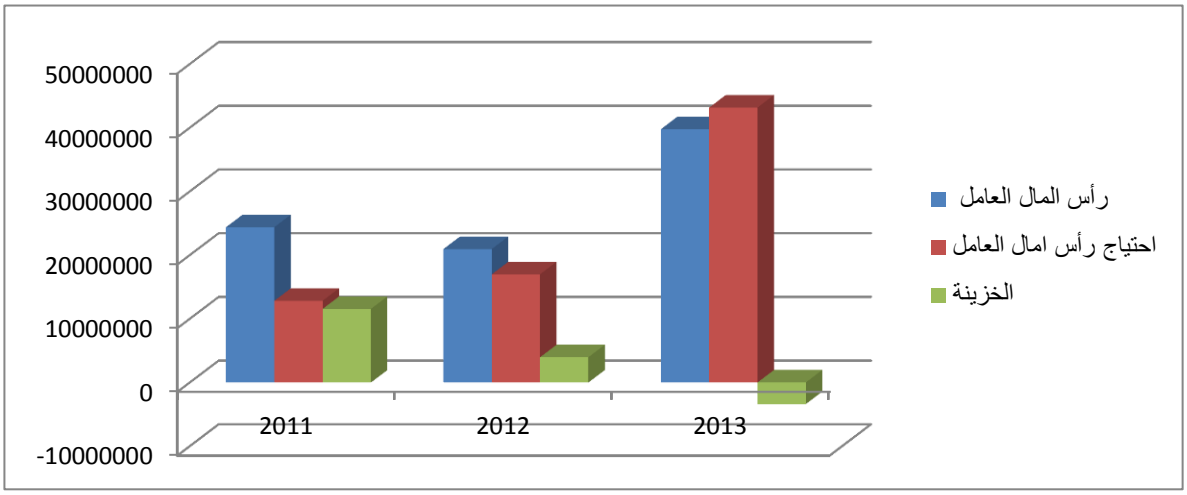
الشكل رقم (20): التمثيل البياني لخزينة المؤسسة للفترة (2011- 2013).



المصدر: من إعداد الطالبتين.

(*)- انظر الملحق رقم(6)، (7)، (10)، (11)، (14)، (15).

الشكل رقم (21): التمثيل البياني للتحليل المقارن.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثالث: دراسة نسب المردودية:

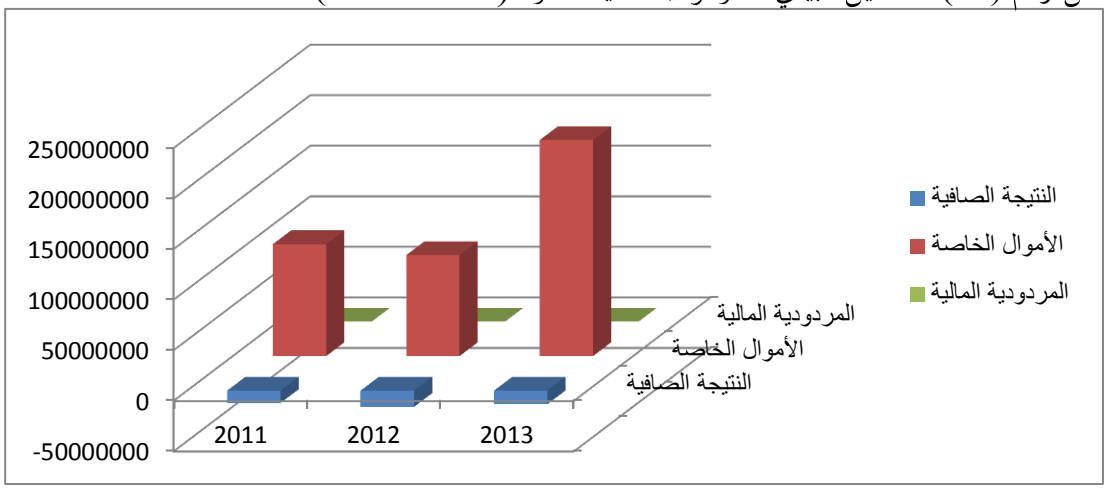
أولا- المردودية المالية:

جدول رقم (12): نسبة المردودية المالية للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

البيان \ السنوات	2011	2012	2013
النتيجة الصافية	-12277717	-16204303	-13417772
الأموال الخاصة	110632836	998339887	213583953
المردودية المالية	-0.11	-0.16	-0.06

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها(*).

الشكل رقم (22): التمثيل البياني للمردودية المالية للفترة (2011- 2013).



المصدر: من إعداد الطالبتين.

(*)- انظر الملحق رقم (7)، (09)، (11)، (13)، (15)، (16).

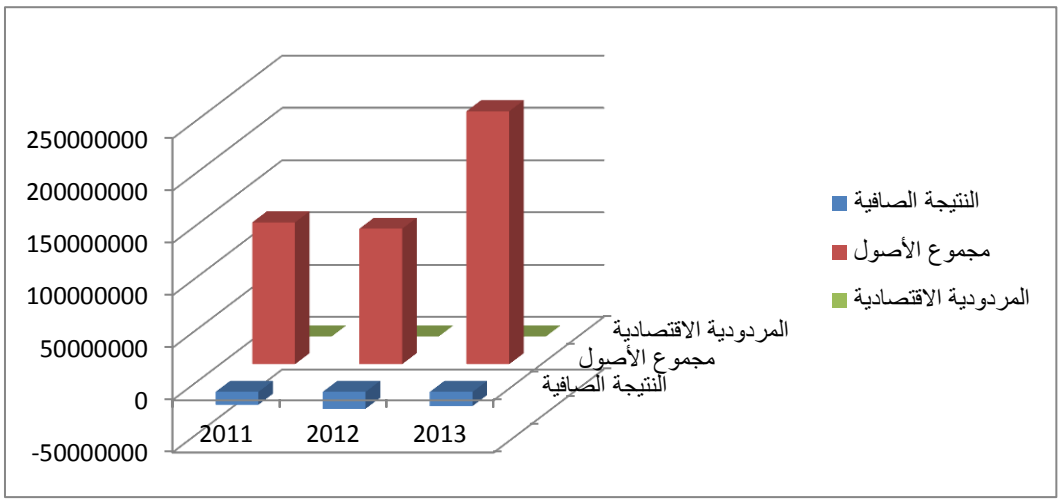
ثانيا- المردودية الاقتصادية:

جدول رقم (13): نسبة المردودية الاقتصادية للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج).

البيان / السنوات	2011	2012	2013
النتيجة الصافية	-12277717	-16204303	-13417772
مجموع الأصول	135535888	129439904	241764626
المردودية الاقتصادية	-0.09	-0.12	-0.05

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها(*).

الشكل رقم (23): التمثيل البياني للمردودية الاقتصادية للفترة (2011- 2013).



المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثالثا- المردودية التجارية:

جدول رقم (14): نسبة المردودية التجارية للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

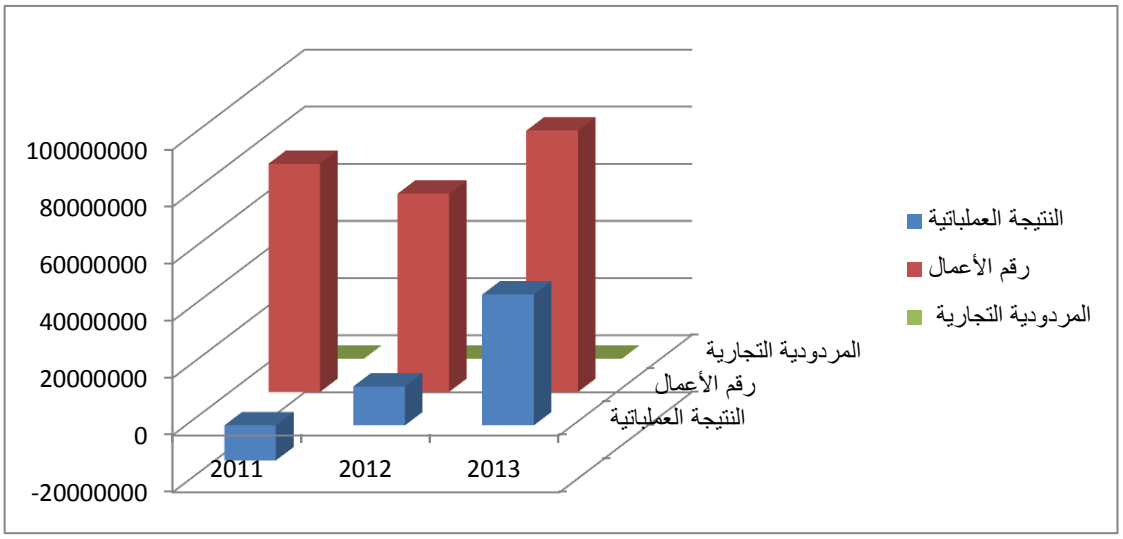
البيان / السنوات	2011	2012	2013
النتيجة العملياتية	-12264153	13625313	45799527
رقم الأعمال	79927016	69400156	91531236
المردودية التجارية	-0.15	0.19	0.5

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى القوائم المالية المتحصل عليها(*).

(*)- انظر الملحق رقم(06)، (09)، (10)، (13)، (14)، (16).

(*)- انظر الملحق رقم (08)، (12)، (16).

الشكل رقم (24): التمثيل البياني للمردودية التجارية للفترة (2011- 2013).



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: تحليل النتائج:

من خلال هذا المطلب سنحاول تحليل النتائج المتحصل عليها في حدود ما يمكننا.

الفرع الأول: تحليل نتائج التوازنات المالية:

أولا- رأس المال العامل:

1- من منظور أعلى الميزانية:

من خلال النتائج المحصل عليها نلاحظ أن رأس المال العامل الدائم موجب في السنوات الثلاثة وهذا يعني أن المؤسسة استطاعت تمويل استثماراتها بواسطة مواردها الدائمة.

2- من منظور أسفل الميزانية:

من خلال النتائج نجد أن المؤسسة تستطيع مواجهة ديونها قصيرة الأجل باستخدام أصولها الجارية.

ثانيا- الاحتياج في رأس المال العامل:

نلاحظ أن قيمة الاحتياج في رأس المال العامل موجبة خلال السنوات الثلاثة، وهذا يدل على ارتفاع قيمة احتياجات التمويل مقارنة بالموارد التمويلية، ذلك يعني أن المؤسسة لم تغطي احتياجاتها قصيرة الأجل.

ثالثا- الخزينة:

نلاحظ أن قيمة الخزينة قد انخفضت سنة 2012 مقارنة بسنة 2011،مما يدل على أن المؤسسة قد قامت بتوظيف السيولة المتاحة في دورتها الاستغلالية، أما في سنة 2013 نلاحظ خزينة سالبة وهذا يعني أن رأس مال العامل غير كافي لتمويل احتياجات الدورة وعدم الكفاية، أي لا يوجد توازن.

الفرع الثاني: تحليل نسب المردودية:

أولا- المردودية المالية:

تقدر المردودية المالية بـــ 0.11-، 0.16-، 0.06-، وهي تعبر عن عدم وجود مردود مالي وذلك لزيادة حجم الديون وانخفاض في أموالها الخاصة، هذا فيما يخص سنتي 2011 و2012، أما بالنسبة لسنة 2013 فقد شهد ارتفاعا طفيفا وذلك راجع إلى ارتفاع قيمة الديون مع ارتفاع في الأموال الخاصة.

ثانيا- المردودية الاقتصادية:

كما هو ملاحظ أن المردودية الاقتصادية سالبة، هذا يدل على عدم قدرة المؤسسة على تحقيق عوائد وذلك لزيادة احتياجاتها الاستثمارية وانخفاض في قيمة مبيعاتها خاصة في سنتي 2011 و 2012، أما في سنة 2013 فقد تحسنت المردودية عن سابقاتها وذلك راجع إلى ارتفاع قيمة الأصول.

ثالثا- المردودية التجارية:

كما هو ملاحظ أن المردودية التجارية سالبة في سنة 2011، يلاحظ كذلك ارتفاع في سنة 2012 و2013، وهي تدل على قدرة المؤسسة من تحقيق الأرباح مقابل مبيعاتها، أي أن مبيعاتها تغطي تكاليف الإنتاج.

المطلب الثالث: تحديد وتحليل الفروق المستخرجة من الموازنة التقديرية:

تتحقق فعالية الموازنات من خلال الاستراتيجية للمؤسسة، حيث تلتزم وحدة قالمة للرخام بوضع خطة محل التطبيق وتتخذ الإجراءات الرقابية السليمة والتي تتضمن تحديد المهام، وتحديد من الذي يقوم بذلك وتوقيت القيام به، وكذلك تحديد الضوابط الرقابية الضرورية والتي تعتبر الموازنات من أهمها وهذا للتأكيد أن النتائج المتوقعة يتم تحقيقها.

الفرع الأول: الموازنات التي تعدها المؤسسة:

تعد وحدة الرخام قالمة موازنتين هما: موازنة الموارد البشرية، موازنة المبيعات.

أولا- موازنة الموارد البشرية:

وهي موازنة تختص بتقدير عدد العمال المشاركين في عملية الإنتاج وكم ستوظف المؤسسة من عمال خلال العام القادم، تقدير عدد العمال الذين سيتقاعدون، تقدير الأجور، تقدير تكلفة التكوين والبرامج المخصصة له، ساعات العمل، الساعات الإضافية، وظائف العمال، المنح والاقتطاعات....الخ، بمعنى أن هذه الموازنة تهتم بكل ما يتعلق بالجانب البشري في المؤسسة حسب الفروع والمصالح.

ثانيا- موازنة المبيعات:

تراعي المؤسسة في تقدير موازنة المبيعات مبيعات ثلاث سنوات، كما تأخذ بعين الاعتبار احتياج السوق وعدد الزبائن...الخ.

بما أن الهدف الأساسي لوحدة الرخام هو تحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات لذا ترتكز الوحدة على موازنة رقم الأعمال.

ونظرا لقلة المعلومات تم التطرق إلى تحليل انحرافات موازنة المبيعات فقط.

الفرع الثاني: تحليل انحرافات موازنة المبيعات:

تعتبر موازنة المبيعات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها وحدة الرخام قالمة لأنها أكثر فعالية من حيث الرقابة وكأداة لقياس فعالية النظام الرقابة للوحدة بالاعتماد على المعلومات التي تحصل عليها مصادر مختلفة عن الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المقدر، وتعتبر هذه المعلومات الأساس لقيام الإدارة العليا بممارسة وظيفة الرقابة وتقييم الأداء لكافة الأنشطة داخل الوحدة.

أولا- انحراف رقم الأعمال:

1- تحديد الانحرافات:

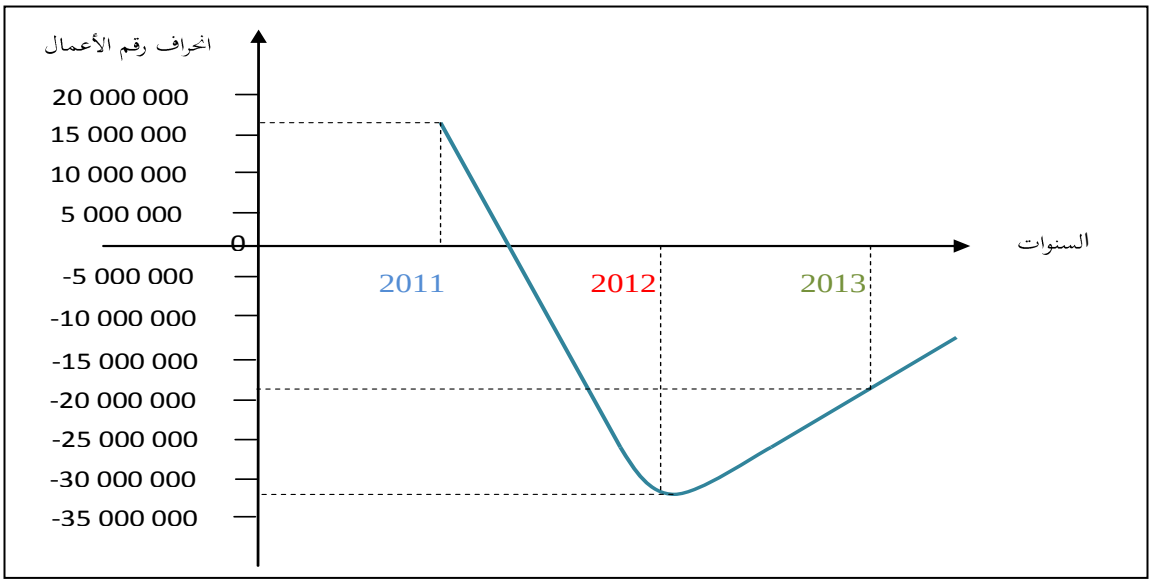
الجدول رقم (15): انحراف رقم الأعمال للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

السنة	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال المقدر	انحراف رقم الأعمال
2011	79927016	64007171	15919845
2012	94400156	101640739	-32240283
2013	91531236	109693515	-18162279
المجموع	240858408	275341125	-34482717

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة.

ويمكن تمثيل الانحراف في رقم الأعمال لثلاث سنوات بالمنحنى التالي:

الشكل رقم (25): منحنى بياني لانحراف رقم الأعمال للفترة (2011- 2013).



المصدر: من إعداد الطالبتين.

2- تحليل الانحرافات:

❖ لسنة 2011:

نلاحظ من خلال هذه السنة بأن انحراف رقم الأعمال موجه وهذا يعود الارتفاع في الكميات المباعة وذلك بزيادة الطلب عليها، وتوفر المنطقة على المادة الأولية ذات الجودة العالية.

❖ لسنة 2012:

نلاحظ أن هناك انحراف سالب في رقم الأعمال يعود إلى نقس الكميات المباعة، وذلك لانخفاض الطلب على الرخام لعدم مطابقة المنتوج لأذواق المستهلكين، وكذلك ارتفاع مصاريف النقل.

❖ لسنة 2013:

هناك انحراف سالب في رقم الأعمال نتيجة انخفاض الكميات المباعة من الرخام عن الكميات المقدرة.

نلاحظ أن انحراف رقم الأعمال لسنة 2011 أكبر من انحراف رقم الأعمال لسنتي 2012، 2013 وذلك لارتفاع الكميات المباعة من الرخام الأبيض والأحمر، كما نلاحظ أيضا ارتفاع طفيف في انحراف رقم الأعمال لسنة 2013 مقارنة بانحراف رقم الأعمال لسنة 2012، وهذا لما شهدته هذه الأخيرة من متغيرات في نظام العمل، وذلك لنتقص ساعات العمل بالإضافة إلى إضراب قام به عمال الوحدة في مارس 2012، بالإضافة إلى استقالة بعض العمال، والارتفاع يدل بأن الوحدة اتخذت إجراءات تصحيحية محكمة متفادية الوقوع في انحراف سالب لرقم الأعمال كما حدث سنة 2012.

ثانيا- نسبة الانجاز والتطور في رقم الأعمال:

خلال الدراسة التي تمت تبين وحدة الرخام قالمة لا تتبع طريقة إحصائية منظمة في تقدير رقم أعمالها بل تعتمد على النتائج المحققة في السنوات الأخيرة بالإضافة إلى الطلبيات الجديدة.

1- نسبة الإنجاز:

الجدول رقم (16): نسبة الإنجاز للفترة (2011- 2013). الوحدة: (دج)

السنة	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال المقدر	نسبة الإنجاز
2011	79927016	64007171	%124.87
2012	94400156	101640739	%68.28
2013	91531236	109693515	%83.44
المجموع	240858408	275341125	%87.47

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الانجاز لسنة 2011 اكبر من نسبة الإنجاز لسنة 2012 و2013 لأن هناك انحراف موجب في رقم الأعمال لسنة 2011، وعندما نقارن نسبة الإنجاز سنة 2013 نجدها اكبر

(*)- نسبة الإنجاز= (رقم الأعمال الفعلي/ رقم الأعمال المقدر) x 100.

من نسبة إنجاز سنة 2012 وذلك نظرا للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وظروف العمل لسنة 2012.، ولكنها وضعت إجراءات تصحيحية في سنة 2013 مما جعل الوحدة تحقق نسبة إنجاز أعلى من سابقاتها.

2- نسبة التطور:

الجدول رقم (17): نسبة التطور في رقم الأعمال للفترة (2011- 2013).

السنوات / المنتج	2011/2010	2012/2011	2013/2012
الرخام الأبيض	%37.29	%-13.17	%31.89

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة.

من خلال هذا الجدول نلاحظ انخفاض نسبة تطور رقم الأعمال لسنة 2012 مقارنة بسنة 2011، في شهد رقم الأعمال تطور في الفترات 2011/2010، 2013/2012 وذلك بسبب ارتفاع المبيعات.

(*)- نسبة التطور= (النتائج الفعلية N- النتائج الفعلية N-1)/ النتائج الفعلية N-1 x 100.

المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج الميدانية:

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة وتحليل البيانات والمعلومات المستخلصة من الاستبيان، لكن قبل ذلك سوف نتطرق إلى تحديد المنهج العلمي المناسب لدراستنا الميدانية وفق لطبيعة موضوع البحث، كما سوف نحدد الأدوات المستعملة والمساعدة على إتباع منهج الدراسة المختار.

المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة:

تتطلب الدراسة الميدانية جمع البيانات وتحليلها ومعالجتها لنستخلص منها معلومة يمكن الاستفادة منها في القرارات المختلفة في المؤسسة سواء قرارات تمويلية، استثمارية،...الخ.

الفرع الأول: تحديد منهج الدراسة والوسائل الإحصائية المستعملة:

أولا- تحديد منهج الدراسة:

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، وباعتبار البحث يدور حول دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية، بمعنى أوضح تحديدا ما إذا كان هناك أهمية وفاعلية الرقابة الداخلية وأثرها على تحسين مردودية المؤسسة وهذا من خلال مرحلة الفحص والتحقيق وإعداد التقرير، لذلك اتبعنا المنهج التحليلي.

ثانيا- الوسائل الإحصائية المستعملة:

استخدمنا في تحليل بيانات البحث والوسائل الإحصائية التالية:

- النسب المئوية: لمعرفة أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل أسئلة الاستبيان.

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات:

أولا- الاستبيان:

يعد الاستبيان من أكثر الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، حيث استعملنا هذه الأداة كوسيلة بحث للكشف عن آراء ومواقف العاملين عن أسلوب الرقابة في التسيير، وعن وجهة نظرهم في المتغيرات التي ترفع من مردودية وحدة الرخام بقالمة، هذا الاستبيان موجه لعدد من العمال، وقد تم حصر الأسئلة المطروحة في الاستبيان إلى أبعاد معينة (بيانات شخصية، الرقابة الداخلية، المردودية، تقييم الأداء المالي، الموازنات التقديرية، رقابة القوائم المالية)، وذلك بهدف التأكد من صحة فرضياتنا.

ثانيا- المقابلة:

بغرض الحصول على معلومات حول نشاط وحدة الرخام قالمة بصفة عامة، وأساليب تقييم الاستعمال للموارد المتبعة في المؤسسة بصفة خاصة، قمنا بإجراء مقابلة مع رؤساء المصالح في المؤسسة، تضمنت مجموعة من الأسئلة المفتوحة، ودارت حول نشاط ومهام كل مصلحة ومدى تقييمها من طرف مسيريها وعن علاقتها

بالمصالح الأخرى، وعلاقات أفرادها فيما بينهم لتبيين وسائل الاتصال ومسار عملية الرقابة بغرض الاستفادة من هذه المعلومات عند القيام بتفسير نتائج البحث.

كما قمنا بمقابلة بعض المرؤوسين بغرض الحصول على معلومات حول درجة الانضباط والاهتمام عند أداء المهام المسندة إليهم، ومن جهة أخرى مدى عنايتهم وإحساسهم بالمسؤولية اتجاه المؤسسة ونظرتهم لها، والظروف التي يمارسون فيها مهامهم.

ثالثا- الملاحظة:

استخدمنا في هذا البحث الملاحظة المباشرة بغرض التأكد من صحة الفرضيات، وتشخيص وضع وحدة الرخام قالمة، وكذا الحصول على معلومات التي لم يتم التمكن من الحصول عليها من الاستبيان مباشرة، أو لتوضيح عناصر لم يتم التطرق بالتفصيل في الاستبيان، فقد قمنا بجولات استكشافية لجميع مكاتب الوحدة وكذلك ورشة الإنتاج التي تم مراقبة الآلات عن قرب، والمخزون حيث يتم وضع المنتجات التامة الصنع.

الفرع الثالث: استمارة الاستبيان والعينة المقصودة المختارة للدراسة:

أولا- العينة المقصودة بالدراسة:

استهدف الاستبيان فئة واحدة وهي فئة العمال الإداريين حيث اقتصرت الدراسة على المؤسسة الوطنية للرخام ENA MARBRE وحدة قالمة.

ثانيا- الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:

اشتمل الاستبيان والمقابلة على المؤسسة الوطنية للرخام ENA MARBRE وحدة قالمة على فترة زمنية دامت شهرين من 17 فيفري 2014 إلى غاية 15 أفريل 2014، حيث قمنا بأربع جولات إلى المؤسسة محل الدراسة:

- الجولة الأولى: قمنا بها كجولة استكشافية وذلك لمعرفة موقع المؤسسة والتعرف على المدير والعمال وأخذ الموافقة للدراسة.
- الجولة الثانية: في هذه الجولة قمنا باستجواب العمال ورؤساء المصالح عن سير العمل.
- الجولة الثالثة: وزعنا استمارات الاستبيان على 15 إداري واستطلعنا على القوائم المالية لمؤسسة.
- الجولة الرابعة: جمعنا استمارات الاستبيان.

ثالثا- جمع استمارات الاستبيان:

بعد عملية توزيع الاستمارات قمنا بتجميعها، وهي أهم خطوة في الوصول إلى نتائج عملية تفيدنا في إثراء موضوع البحث، وقد كانت عملية تجميع وتحليل الاستبيان وفق جداول يتم تحليلها إحصائيا، باستخدام التكرارت والنسب بالاستعانة ببرنامجMS.EXCEL.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان:

سوف نقوم في هذا المطلب بتحليل المعلومات والبيانات التي تحصلنا عليها من جمع الاستمارات بعد معالجتها واستخلاص النتائج التي تعتبر كمخرجات تبنى عليها الحقائق الميدانية الخاصة بوحدة الرخام قالمة.

الفرع الأول: تحليل البيانات الشخصية:

تتكون عينة الدراسة 13 فردا:

1- توزيع أفراد العينة حسب السن:

من خلال الجدول رقم (18) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين أعمار أفراد العينة، وأن الفئة العمرية الأكثر تكرار هي الفئة الكبر من 40 سنة بنسبة مئوية 46.15%، تليها الفئة العمرية من 30-40 سنة بنسبة مئوية 30.76% وفي الأخير الفئة الأقل من 30 سنة بنسبة 23.07%.

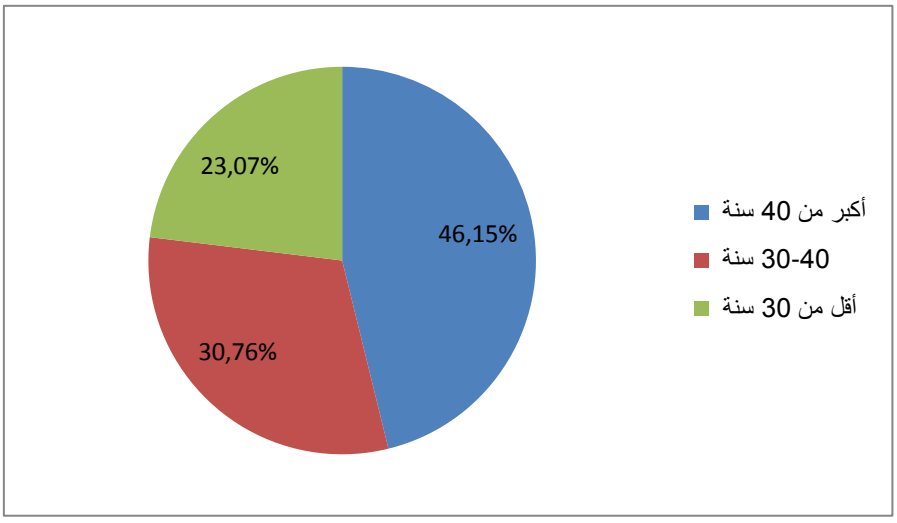
ومنه فالفئة العمرية الأكثر تكرار في عينة الدراسة تميل إلى الأعمار الكبيرة نسبيا في السن أي لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانيا، وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجابا على نتائج البحث.

الجدول رقم (18): توزيع العينة حسب العمر.

العمر	أقل من 30 سنة	من30-40 سنة	أكبر من40 سنة	المجموع
التكرار	3	4	6	13
النسبة	% 23.07	% 30.76	% 46.15	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (26): توزيع العينة حسب العمر.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

2- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس:

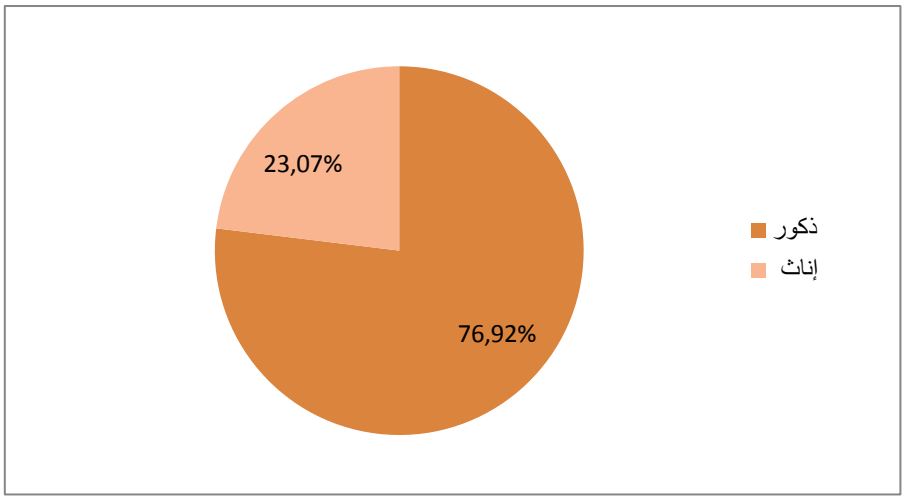
تتكون عينة الدراسة من 13 فردا إداريا منهم 10 ذكور و3 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس إذ نسبة الذكور مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلت نسبة الذكور 76.92% في حين قدرت نسبة الإناث بـــ 23.07%.

الجدول رقم (19): توزيع العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	10	% 76.92
إناث	03	% 23.07
المجموع	13	% 100

المصدر:من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (27): توزيع العينة حسب الجنس.



المصدر:من إعداد الطالبتين.

3- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

نلاحظ من الجدول رقم (20) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من مستوى جامعي حيث بلغ عددهم 09 أفراد بنسبة مئوية 96.23% وهي نسبة مرتفعة، في حين بلغت نسبة الأفراد من مستوى الثانوي 30.76%.

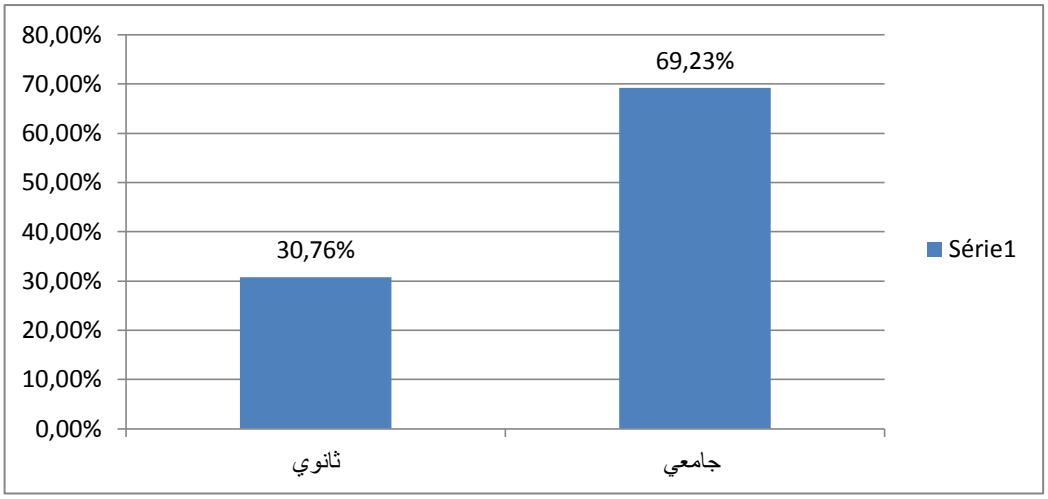
ومنه فمعظم أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (20): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة
ثانوي	04	% 30.76
جامعي	09	% 69.23
المجموع	13	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (28): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

4- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الحالية:

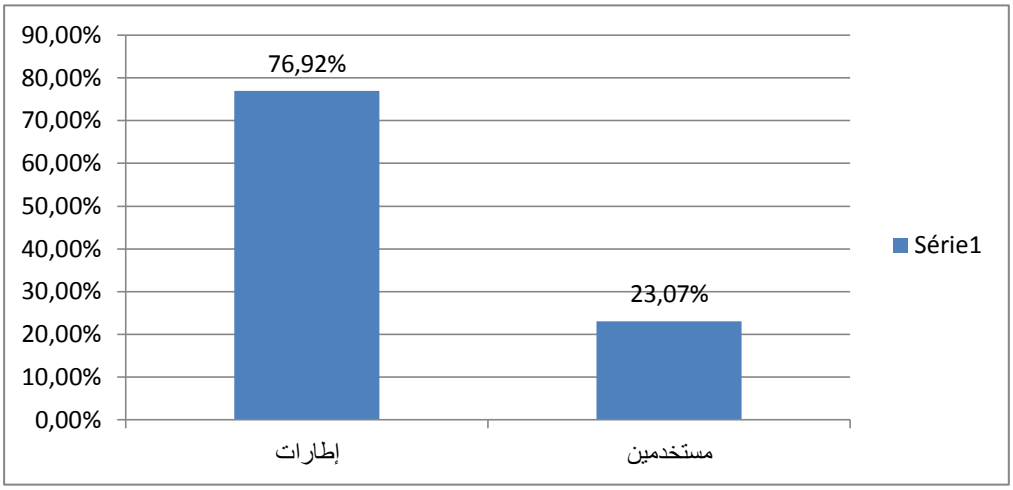
يتضح لنا أن أغلبية العينة من الإطارات الذين يشكلون رؤساء المصالح حيث بلغ عددهم 10 أفراد بنسبة مئوية 76.92% وتليها أفراد عينة المستخدمين حيث بلغ عددهم 03 أفراد بنسبة 23.07%.

جدول رقم(21): توزيع العينة حسب المهنة الحالية.

الجنس	التكرار	النسبة
إطارات	10	% 76.92
مستخدمين	03	% 23.07
المجموع	13	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (29): توزيع العينة حسب المهنة الحالية.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

5- توزيع عينة الدراسة حسب الأقدمية:

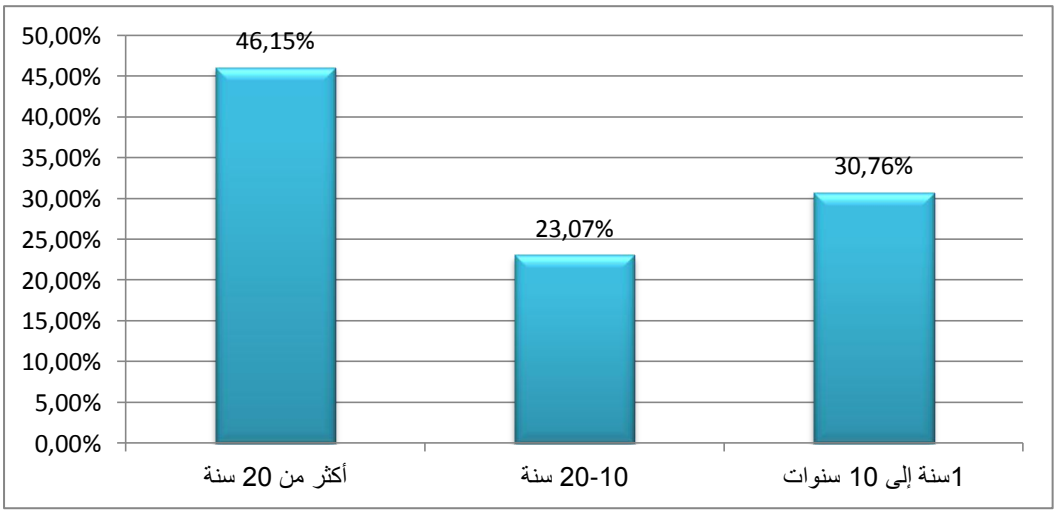
يتضح أن أفراد العينة الذين لديهم الخبرة في العمل هم الأكثر من 20 سنة بنسبة مئوية 46.15%وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تفضي الدراسة نوع من الدقة، ثم تليها أفراد العينة من 01 سنة إلى 10 سنوات بنسبة 30.76% وفي الأخير أفراد العينة من 10- 20 سنة بنسبة مئوية 23.07%.

الجدول رقم (22): توزيع العينة حسب الأقدمية.

الأقدمية	من1 سنة-10سنوات	10-20سنة	أكثر من 20سنة	المجموع
التكرار	04	03	06	13
النسبة	% 30.76	% 23.07	% 46.15	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم (30): توزيع العينة حسب الأقدمية.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: تحليل المحور الخاص بالرقابة الداخلية:

6- ما هي نظرتكم لمفهوم الرقابة الداخلية؟

من خلال النتائج المبينة في الجدول (23) عبرت نسبة 52.94%من المستجوبين على أن الرقابة الداخلية هي الإشراف والتفتيش ومتابعة الأداء داخل المؤسسة وتأتي نسبة 35.29%التي عبرت على أن الرقابة الداخلية هي وظيفة إدارية من وظائف المؤسسة، أما النسبة الأخيرة فهي 5.88% والتي تعبر عن كل من أنها المراجعة التقنية للعمل في المؤسسة، وهي اتخاذ الإجراءات التصحيحية للانحرافات والأخطاء.

الجدول رقم (23): مفهوم الرقابة الداخلية.

السؤال السادس	وظيفة إدارية من وظائف المؤسسة	هي الإشراف والتفتيش ومتابعة الأداء داخل المؤسسة	المراجعة للعمل التقنية	اتخاذ الإجراءات التصحيحية للانحراف	المجموع
التكرار	06	09	1	1	17
النسبة	%35.29	%52.94	%5.88	%5.88	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

7- ما هي أنواع الرقابة الداخلية المطابقة في مؤسستكم؟

من خلال الجدول أدناه يتضح أن الرقابة المطبقة في المؤسسة هي رقابة إدارية بنسبة 43.75%وبعدها الرقابة المحاسبية بنسبة 31.25%، وفي الأخير الضبط الداخلي بنسبة 25%.

الجدول رقم (24): أنواع الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة.

السؤال السابع	رقابة محاسبية	رقابة إدارية	ضبط داخلي	المجموع
التكرار	05	07	04	16
النسبة	%31.25	%43.75	%25	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

8- في اعتقادكم إلى ما تهدف الرقابة الداخلية؟

من خلال النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (25) عبرت فيه نسبة 41.66%إلى تحسين الأداء والكفاءة الإنتاجية، أما نسبة 20.83% فكانت تعكس الهدف الأول وهو حماية الأصول والهدف الثاني هو تطبيق تعليمات الإدارة وأخيرا نسبة 16.66% تعبر عن اكتشاف الأخطاء.

(*)– من خلال الجداول يلاحظ أن عدد التكرارات أكبر من عدد أفراد العينة لأن كل فرد في العينة له الحق في اختيار أكثر من احتمال.

الجدول رقم (25): أهداف الرقابة الداخلية.

السؤال الثامن	حماية الأصول	تحسين الأداء والكفاءة الإنتاجية	اكتشاف الأخطاء	تطبيق تعليمات الإدارة	المجموع
التكرار	05	10	04	05	24
النسبة	%20.83	%41.66	%16.66	%20.83	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

9- ما هي الأدوات الرقابية المستعملة في مؤسستكم؟

بينت النتائج أن التحليل المالي نسبته المئوية 10% أما بطاقات الجرد المستمر بنسبة 23.33%وسجلات وبطاقات الدوام بنسبة 30%، أما أعلى نسبة فهي للموازنات التقديرية حيث قدرت بنسبة 36.66%.

الجدول رقم (26): أدوات الرقابة الداخلية.

السؤال التاسع	التحليل المالي	الموازنة التقديرية	سجلات وبطاقات الدوام	بطاقات الجرد المستمر	المجموع
التكرار	03	11	09	07	30
النسبة	%10	%36.66	%30	%23.33	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

10- ما هي إجراءات الرقابة الداخلية في مؤسستكم؟

توضح نتائج الجدول أن المؤسسة تطبق إجراء المطابقة الدورية والتسجيل الفوري للعمليات بنسبة 38.46% كل على حدا أما نسبة 23.07% فهي لإجراء التأكد من صحة البيانات.

الجدول رقم (27): إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة.

السؤال العاشر	التسجيل الفوري للعمليات	التأكد من صحة البيانات	إجراء المطابقة الدورية	المجموع
التكرار	10	06	10	26
النسبة	%38.46	%23.07	%38.46	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

(*)– من خلال الجداول تبين أن عدد التكرارات أكبر من عدد أفراد العينة لأن كل فرد في العينة له الحق في اختيار أكثر من احتمال.

11- فيم تتمثل مجالات الرقابة الداخلية؟

نجدأن أفراد عينة الدراسة قد عبروا على أن مجالات الرقابة المطبقة في المؤسسة على رقابة الإنتاج بنسبة 36.11% ورقابة المبيعات كذلك 36.11% أما الرقابة على الآلات فقد عبروا عنها بنسبة أقل 27.77%.

الجدول رقم (28): مجالات الرقابة الداخلية في المؤسسة.

السؤال الحادي عشر	الرقابة على الآلات	الرقابة على الإنتاج	الرقابة على المبيعات	المجموع
التكرار	05	10	04	24
النسبة	%20.83	%41.66	%16.66	%100

المصدر: من إعداد الطالبتينحسب نتائج الاستبيان.

12- هل الرقابة على الآلات تتمثل في:

تعتبر الرقابة على الآلات إجراء الصيانة ومعرفة أسباب العطل بنسب50% أي الأغلبية أما نسبة 40% فتعبر عن التأكد من الاستخدام الأمثل للآلات داخل المؤسسة أما نسبة 10% وهي أضعف نسبة فنعبر عن التأكد من أن الآلات توفرها موجودة وصالحة للعمل.

الجدول رقم (29): الرقابة على الآلات.

السؤال الحادي عشر	التأكد من أن الآلات موجودة وصالحة للعمل؟	التأكد من الاستخدام الأمثل للآلات ؟	معرفة أسباب العطل وإجراء الصيانة اللازمة؟	المجموع
التكرار	02	08	10	20
النسبة	%10	%40	%50	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

13- هل الإنتاج يكون؟

توضح النتائج أن أفراد عينة الدراسة عبروا عن الإنتاج قبل الطلب بنسبة مئوية 66.66% والإنتاج بعد الطلب 33.33%.

الجدول رقم (30): الطلب على الإنتاج.

السؤال الثالث عشر	قبل الطلب	بعد الطلب	المجموع
التكرار	12	06	18
النسبة	%66.66	%33.33	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

(*)– من خلال الجداول تبين أن عدد التكرارات أكبر من عدد أفراد العينة لأن كل فرد في العينة له الحق في اختيار أكثر من احتمال.

14- هل الرقابة على المبيعات تحاول الالتزام بـــ:

من خلال النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (31) عبرت نسبة 68.75%من المستجوبين على أن الرقابة على المبيعات تحاول الالتزام بالأرباح المحققة من المبيعات وتأتي نسبة 18.75% التي عبرت على أنها تلتزم بحجم المبيعات أما 12.5% فقد عبرت على أن الرقابة على المبيعات تحاول الالتزام بتكاليف المبيعات بالنسبة للمؤسسة.

الجدول رقم (31): الرقابة على المبيعات.

السؤال الرابع عشر	حجم المبيعات	الأرباح المحققة من المبيعات	تكاليف المبيعات بالنسبة للمؤسسة	المجموع
التكرار	03	11	02	16
النسبة	%18.75	%68.75	%12.5	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

الفرع الثالث: تحليل المحور الخاص بتقييم الأداء والمردودية:

15- في اعتقادكم ماهو تقييم الأداء؟

من خلال النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (32)، 66.66%من أفراد العينة عبروا عن موافقتهم أن تقييم الأداء هو الكشف عن مدى تحقيق مردودية المؤسسة، أما نسبة 26.66%من أفراد العينة عبروا على تقييم الأداء أنه التأكد من الاستخدام الأمثل للوسائل والموارد المتاحة، أما نسبة 6.66%من أفراد العينة عبروا عن الحكم على مدى نجاح مستوى كفاءة الأفراد.

الجدول رقم (32): تقييم الأداء.

السؤال الخامس عشر	الحكم على مدى نجاح مستوى نجاح كفاءة الأفراد	التأكد من الاستخدام الأمثل للوسائلالموارد المتاحة	الكشف عن مدى تحقيق مردودية المؤسسة	المجموع
التكرار	01	04	10	15
النسبة	%6.66	%26.66	%66.66	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

(*)– من خلال الجداول تبين أن عدد تكرارات أكبر من عدد أفراد العينة لأن كل فرد في العينة له الحق في اختيار أكثر من احتمال.

16- على أي أداء يتم التركيز في المؤسسة؟

يوضح الجدول أن أفراد الدراسة عبروا بنسبة 42.30% على الأداء المالي وهي أعلى نسبة، ثم 34.61% على الأداء البشري وفي الأخير 23.07%على الأداء التقني.

الجدول رقم (33): أنواع الأداء.

السؤال السادس عشر	الأداء البشري	الأداء التقني	الأداء المالي	المجموع
التكرار	09	06	11	26
النسبة	%34.61	%23.07	%42.30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

17- ما هي الأولوية الممنوحة لأهداف التقييم المالي؟

نلاحظ من الجدول أن الهدف الرئيسي لتقييم الأداء المالي هو الربحية والمردودية كما عبروا عن أغلبية عينة الدراسة وذلك بنسبة مئوية 72.22%، بعد ذلك عبروا عن الزيادة الإنتاجية كهدف لتقييم الأداء المالي بنسبة 22.22%أما نمو النشاط فنال نسبة 5.55% وهي أدنى نسبة.

الجدول رقم (34): أهداف التقييم المالي.

السؤال السابع عشر	نمو النشاط	زيادة الإنتاجية	الربحية والمردودية	المجموع
التكرار	01	04	13	18
النسبة	%21.42	%28.57	%50	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

18- حسب رأيكم ما مفهوم المردودية؟

إن نتائج الدراسة بينت أن المردودية هي الاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف كما عبروا عليها أفراد الدراسة بنسبة 50% أما فئة من العينة عبرت على أن المردودية هي مجموع الأرباح المحققة من المبيعات وذلك بنسبة 28.57%أما الفئة الأخيرة عبرت بنسبة 21.42% على أن المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق إيرادات.

الجدول رقم (35): مفهوم المردودية.

السؤال الثامن عشر	قدرة تحقيق الإيرادات	الأرباح المحققة من المبيعات	الاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف	المجموع
التكرار	03	04	07	14
النسبة	%21.42	%28.57	%50	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

(*)– من خلال الجداول تبين أن عدد التكرارات أكبر من عدد أفراد العينة لأن كل فرد في العينة له الحق في اختيار أكثر من احتمال.

19- ما هي أهداف المردودية؟

من خلال الجدول رقم (36)عبروا عينة الدراسة بـــ 47.05% بأن المردودية تهدف إلى تطوير المؤسسة، و 41.17% عبروا بأن المردودية تهدف إلى التوازن المالي للمؤسسة ، و11.76% عبروا بأن المردودية تهدف إلى التنبؤ بمردودية السنوات القادمة.

الجدول رقم (36): أهداف المردودية.

السؤال التاسع عشر	تطوير المؤسسة	التوازن المالي للمؤسسة	التنبؤ بمردودية السنوات القادمة	المجموع
التكرار	08	07	02	17
النسبة	%47.05	%41.17	%11.76	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

20- القوائم المالية عبارة عن أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار:

يتضح أن أفراد العينة المستهدفة عبروا بنسبة 42.85% بمعنى القوائم المالية تستخدم لإظهار توقع النتيجة والمركز المالي أما البقية فقد عبر مجموعة منهم بنسبة 35.71%على أن القوائم المالية تظهر نتيجة النشاط، أما 21.42% تعبر النسبة عن الأفراد الذين قالوا بأن القوائم الملاية تظهر المركز المالي للمؤسسة.

الجدول رقم (37): الغرض من القوائم المالية.

السؤال السابع عشر	نتيجة النشاط	المركز المالي للمؤسسة	توقع النتيجة والمركز المالي	المجموع
التكرار	05	03	06	14
النسبة	%35.71	%21.42	%42.85	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

21- هل تطبق المؤسسة النظام المحاسبي الجديد SCF؟

يتضح من الجدول أن أفراد العينة تعبر عن الاستجواب بنسبة 100% على ان المؤسسة تطبق النظام المحاسبي الجديد SCF.

الجدول رقم (38): النظام المحاسبي الجديد.

السؤال واحد وعشرين	نعم	لا	المجموع
التكرار	13	00	13
النسبة	%100	%00	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

(*)– من خلال الجداول تبين أن عدد التكرارات أكبر من عدد أفراد العينة لأن كل فرد في العينة له الحق في اختيار أكثر من احتمال.

22- ما الهدف من رقابة القوائم المالية؟

من خلال الجدول رقم (39) نستنتج أن أفراد من عينة الدراسة أفادوا أن رقابة القوائم المالية تهدف إلى تحسين مردودية المؤسسة وذلك بنسبة 41.17%، وبنفس النسبة كذلك عبروا أن الرقابة على القوائم المالية تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات، أما نسبة 17.64% من الأفراد عبروا أن رقابة القوائم المالية تهدف إلى تقديم صورة جيدة للمؤسسة.

الجدول رقم (39): أهداف رقابة القوائم المالية.

السؤال الثاني والعشرين	تحسين مردودية المؤسسة	تقديم صورة جيدة للمؤسسة	اكتشاف الأخطاء والتلاعبات	المجموع
التكرار	07	03	07	17
النسبة	%41.17	%17.64	%41.17	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

23- في اعتقادكم ما هو دور الموازنة التقديرية في مؤسستكم؟

لقد بينت نتائج الجدول أن أعلى نسبة هي 46.66% تعبر عن دور الموازنة التقديرية هو تحقيق الاستمرارية ورفع المردودية عن طريق الدراسة المستمرة ،أما النسبة الثانية هي 26.66%وتكون بالتوازي لكل دور أي دور الموازنة التقديرية هي أداة الإدارة في التنسيق والاتصال والرقابة، وكذلك يعتبر دورها في تقييم الأداء وتوقع المشاكل والمعوقات.

الجدول رقم (40): دور الموازنة التقديرية.

السؤال الثالث والعشرون	أداة الإدارة في التنسيق والاتصال والرقابة	تقييم الأداء وتوقع المشاكل والمعوقات	تحقيق الاستمرارية	المجموع
التكرار	05	03	06	14
النسبة	%35.71	%21.42	%42.85	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

(*)– من خلال الجدول تبين أن عدد التكرارات أكبر من عدد أفراد العينة لأن كل فرد في العينة له الحق في اختيار أكثر من احتمال.

خلاصة:

إن الدراسة الميدانية التي أجريت في مؤسسة ENA MARBRE بمدينة قالمة تمثل محاولة للوقوف على واقع دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة وهذا من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر، وذلك من خلال تحليل القوائم المالية المستخرجة من المؤسسة واستخراج نسب المردودية لتمكننا من معرفة مستوى الأداء المحقق للوحدة، والجهود المبذولة من طرف العمال لزيادة الإنتاجية، كذلك معالجة الانحرافات والفروق الموجودة في رقم أعمالها كونه يعبر عن مبيعاتها التي تترجم الأرباح المحققة.

وكذلك ارتأينا من خلال هذه الدراسة معرفة اتجاهات وأراء كافة عمال الإدارة بالوحدة للوقوف على سير العمل والظروف التي تحيط بتطبيق نظام الرقابة الداخلية وبالتالي الوصول إلى النقاط التي يمكن من خلالها تحسين االمردودية، كما كشف هذا الفصل عن التعريف بعدة جوانب تتعلق بميدان الدراسة كنشأتها التاريخية ودورها الاقتصادي وأهمية هذا الميدان بمدى ملائمته للبحث.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

جاءت هذه الدراسة لبيان أثر الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية وذلك بالاعتماد على مختلف الإجراءات، المقومات والأدوات في ترشيد وضبط القرارات التسييرية والمالية، على أساس أن مردودية المؤسسة الاقتصادية تعكس لنا قدرة هذه الأخيرة في تحقيق أرباح كافية ومستديمة توزعها على المساهمين في رأس مالها وتضمن بقاءهم وتعويضهم المخاطر أو الخسائر المحتملة، فهي تمثل مقياسا للحكم على مدى كفاءة المؤسسة وفعاليتها في استخدامها لمواردها.

من خلال دراستنا لفاعلية الرقابة الداخلية ودورها في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية، وبمعالجة جوانب وحيثيات هذا الموضوع مع التعريج لواقع هذا الحال على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في المؤسسة الوطنية للرخام وحدة قالمة، للإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات المرفقة لها.

1. النتائج:

توصلنا من خلال بحثنا هذا إلى العديد من النتائج أهمها:

- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير فهو أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس استقرار المؤسسة.
- تساهم الرقابة في الوصول إلى معلومات وتحليلات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد القرارات والسياسات العامة.
- تساهم الرقابة الداخلية من خلال أدواتها والأساليب المتبعة للفحص والتقييم في المحافظة على أصول المؤسسة واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية لتحقيق النتائج.
- الرقابة الداخلية تعمل على إظهار نقاط القوة والضعف بالمؤسسة، وتقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية والتي من شأنها تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة.
- إن تحليل المردودية محاولة رشيدة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على مستوى كفاءتها حتى يمكن تعظيمها ومكافأة المساهمين.
- تعبر المردودية التجارية عن النشاط البيعي للمؤسسة ومدى قدرتها على تغطية التكاليف الثابتة والمتغيرة للوصول إلى ربح.

- المردودية الاقتصادية تعبر عن كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها.
- تتحدد المردودية الاقتصادية بمعدل دوران الأصول وهامش الربح الصافي حيث لنا يعكس هذا الأخير مدى الكفاءة في إدارة ومراقبة التكاليف.
- تعبر المردودية المالية عن الربح المتحصل عليه مقابل كل وحدة نقدية من الأموال الخاصة المستعملة.
- تتحدد المردودية المالية وفقا لمؤشرين هما: المردودية الاقتصادية ومعامل الإستدانة.
- إن أسباب ضعف المردودية تكمن في ارتفاع التكاليف (تكاليف التشغيل)، وانخفاض رقم الأعمال (انخفاض حجم المبيعات أو انخفاض السعر).
- إن عملية المقارنة بين القوائم المالية والموازنات التقديرية تمكن المؤسسة من تحديد وتحليل الفروق المستخرجة ومعالجة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية والتي من شأنها تعظيم المردودية.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الوطنية للرخام، مع الإشارة إلى أن هذه الأخيرة قد اعتمدت على الرقابة الدورية والرقابة البعدية.
- تستعمل المؤسسة العامة المحاسبة العامة لأنها ضرورة حتمية لتسجيل البيانات والمعلومات المالية.
- عدم تبني المؤسسة المحاسبة التحليلية رغم كونها أداة للكشف عما إذا كان للمؤسسة نظام رقابي فعال أم لا.
- رداءة منتوج المؤسسة أدى بها إلى جلب المواد الأولية من محاجر ولاية سكيكدة، وذلك مما جعلها تتحمل تكاليف إضافية، وهذه الزيادة بدورها تؤدي إلى انخفاض مردودية المؤسسة.
- مكننة ورشات الإنتاج بآلات أكثر تطور مما استدعى خفض حجم العمالة وساعات العمل.
- الاحتراق الوظيفي لأغلبية العمال يؤدي إلى ضعف إنتاجية المؤسسة.
- المؤسسة تركز على الأداء المالي أكثر من اعتمادها على الأداء البشري والتقني، لأنه يعتبر الوسيلة الأنجع للحكم على مدى مردودية المؤسسة.
- اعتماد المؤسسة على تخطيط الأهداف المرجوة والرقابة عليها باستعمال موازنتي الموارد البشرية والمبيعات، وذلك لتحسين أدائها واتخاذ القرارات المالية الصحيحة والتي من شأنها أن تحقق مردود إيجابي.
- تعتبر القوائم المالية المرآة العاكسة لصورة أي مؤسسة اقتصادية، ومن خلالها يتمكن المساهمين والعملاء وباقي الأطراف بالمؤسسة من تقييم وضعيتها المالية، فهي أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة.
- إن الهدف من رقابة القوائم المالية هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والعمل على تحسينها مما يساهم في تحسين مردودية المؤسسة.
- المؤسسة لا تحقق مردودية اقتصادية وهذا دلالة على سوء استخدامها لمواردها.

- مردودية المؤسسة سالبة وهذا دلالة لعدم تحقيق أرباح.
- مردودية تجارية منخفضة لكنها مكنت من تغطية تكاليف التشغيل.
- خزينة المؤسسة سالبة ذلك يعني أنها لا تتوفر على سيولة جاهزة (لا تملك هامش الأمان)، كونها تعزز دورة استثمارية.

2. الاقتراحات:

يجب على المؤسسة اتخاذ بعض القرارات لتحسين مردوديتها وهي:

- خفض التكاليف إلى أقصى حد ممكن وذلك بإقصاء العمليات التي لا ترجع على المؤسسة بمدخلات.
- تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وتنسيق العمليات التسييرية لأنها سبب ضعف المردودية في المؤسسة.
- زيادة النواتج والعمل على تحقيقات مبيعات أكبر وذلك يكون بدءا بتحسين جودة المنتوج، تحديد أسعار بيع منافسة ومناسبة للسوق، تطوير النشاطات التسويقية لأنها تعتبر محرك ديناميكي للمبيعات، كما عليها أن تهتم بخدمات ما بعد البيع لتضمن كسب زبائن جدد.
- توفير السيولة كهامش أمان للمؤسسة يودع في الخزينة وذلك يتم بزيادة رأس المال العامل وخفض احتياجات رأس المال العامل.
- يجب على المؤسسة أن تمول نفسها ذاتيا وتتجنب الاعتماد على مصادر التمويل الخارجية وبالتالي تخفيض تكلفة الاستدانة.
- من الأحسن أن تكون نسبة المردودية المالية مرتفعة حتى لا تواجه المؤسسة صعوبات في جذب مساهمين جدد إذا كانت بحاجة إلى ذلك، فيتطلب تحسينها ما يلي:
  - حسن التسيير (جودة الإدارة).
  - معدل مردودية اقتصادية جيد.
  - سياسة استدانة متوازنة.
- العمل على تحسين نسبة المردودية الاقتصادية وذلك من خلال:
  - خفض حجم الأصول.
  - زيادة النتيجة حيث أن زيادتها تعني رفع الإيرادات إلى أقصى حد ممكن وخفض التكاليف إلى أقصى حد ممكن.
- على المؤسسة الاعتناء بالمجال التسويقي وزيادة المبيعات لأن كل وحدة من صافي المبيعات من شأنها أن ترفع من المردودية التجارية للمؤسسة.
- لابد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر للقوائم المالية.

- الاعتناء بدراسة وتحليل الانحرافات ومعرفة الأسباب لا الظواهر من أجل التقييم الفعال لمستوى الأداء.
- يجب على المؤسسة اعتماد الأساليب الإحصائية والعلمية في التنبؤ وهو ما يسمح لها ببلوغ أهدافها المسطرة بشكل أفضل.
- ضرورة تحديث الأساليب الرقابية المستخدمة تكون أكثر تطورا وتناسبا مع احتياجات المؤسسة.
- توسيع مجال استعمال البرامج المعلوماتية المساعدة على الاستخدام الفعال للمعلومات المتاحة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I. الكتب:

أ. باللغة العربية:

1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث في تدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.

2- أحمد نور، المحاسبة الإدارية، جامعة الإسكندرية، مصر، 1997.

3- أحمد نور، المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية)، الدار الجامعية، مصر، 2004.

4- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، دار المريخ للنشر و التوزيع، الرياض، السعودية، 2000.

5- الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية الجزء الأول)، دار وائل للنشر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011.

6- الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية الجزء الثاني)، دار وائل للنشر، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011.

7- حسين القاضي وحسين ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

8- حسين القاضي ومأمون توفيق، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000.

9- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

10- زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، دار الراية، بدون بلد، الطبعة الأولى، 2009.

11- سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري كمدخل كمي، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، بدون بلد، 1997.

12- صالح هاشم صادق، المدخل في التخطيط والرقابة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1998.

13- طاهر محسن الغالبي ووائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

14- عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006.

15- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، لبنان، الطبعة الأولى، 2004.

16- عبد الفتاح الصحن وفتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
17- عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1998.
18- عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2005/ 2006.
19- عطاالله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
20- علي الشريف، اقتصاديات الإدارة (منهج اتخاذ القرارات)، دار النهضة العربية، بيروت، 1986.
21- علي شريف وآخرون، الإدارة المعاصرة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
22- علي عباس، أساسيات علم الإدارة، دار الميسرة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2004.
23- عمر وصفي عقيلي، الإدارة المعاصرة (التخطيط، التنظيم والرقابة)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
24- عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1983.
25- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
26- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
27- فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
28- فوزي غرايبية، محاسبة التكاليف، مكتب النهضة الإسلامية، الأردن، 1979.
29- كامل علي متولي عمران، التخطيط والرقابة، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2007.
30- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2000.
31- محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1999.
32- محمد سامي راضي ووجدي حامد الحجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
33- محمد سمير الصبان وعوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 1996.

34- محمد فركوس، الموازنات التقديرية (أداة فعالة للرقابة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1995.
35- محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003.
36- مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
37- معن محمود عباصرة ومروان محمد بني أحمد، القيادة والرقابة والاتصال الإداري، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
38- منصور حامد توفيق محمد وثناء عطية فراج، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، جامعة القاهرة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1994.
39- مهدي الطاهر غنية، مبادئ إدارة الأعمال (المفاهيم والأسس والوظائف)، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
40- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (تحليل مالي، الجزء الأول)، الدار المحمدية، الجزائر، 1990.
41- ناصر محمد العديلي، السلوك الإنساني والتنظيمي (منظور كلي مقارن)، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1995.
42- يحي أحمد مصطفى قللي، أساسيات المحاسبة الإدارية، إتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2003.
43- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2000.

ب. باللغة الفرنسية:

1- Alain Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, 2éme édition, édition d'Organisation, Paris, 2007.
2- Alain-d, Information Comptabilité Audit Commerce, édition d'organisation, Paris, 1987.
3- Bernard Collasse, Analyse financière, Paris, 1995.
4- Bartoli Amine, le management dans l'organisation publique, édition DUNOD, paris, 1997.
5- Batud-D, l'audit comptable et financier, Natran, paris, 1997.
6- Bernard Martory, Control de Gestion sociale, librairie Vuibert, 2eme édition, paris, 1999.
7- Boukhazar et P.Conso, La gestion financière, opu/ Dunod
8- CHQRLE DQRCI moleet et J.SOULQUIN, Finance Appliqué "Analyse Financière", Edition Vuiber, Paris, 1995.
9- Hamini Alel, le control interne et élaborationdu bilan compital, Office du Publication Universitaires, Alger, 2003.
10- Hubert de la Bruslerie, Analyse financier et Risque de Crédit, Dunod, Paris.
11- Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3éme Edition, Paris, 2000.

12- Jean Charles Becour et Henri Bouquin, Audit opérationnel efficacité ou sécurité, 2éme Edition, Economie, Paris, 1996.
13- Jean Raffegeau et Alain Ritzz, audit et informatique, Edition que sais je, paris, 1986.
14- lionel Collins et valin gerard, Audit et Control Interne et Vérification, Edition préparation, INC, canada, 1984.
15- Lionel Collins et Gerard Vallin, Audit et Control Interne aspects financières opérationnels et stratégiques, 4éme édition, Dollaz, 1992.
16- Mohamed bouhadida, Dictionnaire des finances des affaires et de management, Casbah, edition 2000.

II. المذكرات:

أ. مذكرات ماستر:

1- رزيقة تالي، "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التجهيزات المترلية EDIED"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي العقيد أكلي محند اولحاج البويرة، الجزائر، 2011 /2012.
2- سمير بوفاس وراضية كبابي، "دراسة الوضعية المالية في مؤسسة اقتصادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي SCF"، مذكرة ماستر، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، دفعة 2013.
3- عبد الرحمان هباج، "أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الاداء المالي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012/2011.

ب. رسائل ماجستير:

1- أمينة كولال، "الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال، قسم علوم تجارية،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/ 2009.
2- إيمان خلفلاوي، "التشخيص المالي في البنوك حالة البنك الخارجي الجزائري"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2010/ 2011.
3- حنان بوطغان، "تحليل المردودية المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007.

4- ربيعة بركات، دور تقييم الأداء في تحسين الخدمات العمومية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005/ 2006.

5- ربيعة صلاح، "المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

6- رقية شطيبي، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ومؤشرات تقييمه"، مذكرة مكملة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2011/2010.

7- سعاد شدري معمر، "دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية المؤسسات، فرع علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2008/ 2009 .

8- سميرة بلخيضر، "المراجعة في قطاع البنوك"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

9- صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/ 2006.

10- عادل عليش، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وأداء"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع مالية المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2003/ 2004.

11- عبد الصمد بوشايب، "دور التحليل المالي كأداة للرقابة على أداء مؤسسة اقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، دفعة 2011.

12- فضيلة بوطورة، "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك "دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي"، مذكرة مقدمة لنيل رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006/ 2007.

13- محمد أمين عكوش، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المرودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.

14- محمد بشير غوالي، "دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية للمؤسسة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/ 2004.

15- ميلود عزوز، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، دفعة 2007.

16- نعيمة شباح، "دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2007/ 2008.

17- وليد بن زبوشي، "أهمية الرقابة والمراجعة في البنوك التجارية في ظل اقتصاد السوق دراسة حالة البنك الوطني الجزائري BNA"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص نقود ومالية، جامعة 08 ماي 1945، دفعة 2005/ 2006.

ج. أطروحات دكتوراه ودراسات عليا:

1- عبد الوهاب قرش، "دراسة وتحليل مردودية وكالة بنكية دراسة حالة البنك الوطني الجزائري وكالة 654"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة في البنوك، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، دفعة 2005/2004.

2- علي عبد الله، "أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 1999.

III. الملتقيات:

1- الياس قصابي، "تحليل القوائم المالية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة"، المؤتمر الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، جامعة باجي مختار- عنابة ، يومي 22- 23 ماي 2012.

2- بدر الزمان خمقاني، "مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل أدوات التشخيص المالي للمؤسسة"، الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، سوق أهراس، يومي 22- 23 ماي 2012.

3- ربيع قرين وياسين عطاالله ، "فعالية بطاقة الأداء المتوازن في المنظمة"، الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة مسيلة، يومي 10-11 نوفمبر 2009.

4- عبد الغني دادن ومحمد الأمين كماسي، "الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية"، المؤتمر العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 08/ 09 مارس 2005.

5- عبد الوحيد صدارمة، "الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقلة، يومي8 /9 مارس 2005.

6- فيصل قاسمي، "أثر التمويل الذاتي على الهيكل المالي للمؤسسة"، الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، المركز الجامعي بسوق أهراس، يومي 22- 23 ماي 2012 .

7- كلثوم بن ثامر وآخرون، "أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة"، الملتقى العلمي الدولي، حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة مسيلة، يومي 10-11 نوفمبر 2009.

8- محمد صالح زويتة وفاتح ساحل، "دور حساب النتائج حسب الطبيعة في قياس أداء المؤسسة"، الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، سوق أهراس، يومي 22- 23 ماي 2012.

9- وفاء معاوة ومراد حطاب، "التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية"، الملتقى الوطني حول تشخيص المؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، سوق أهراس، يومي 22- 23 ماي 2012.

IV. المجلات:

أ- باللغة العربية:

1- إيمان الهنيني وبلال بدران، "دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 27، الأردن، 2013.

2- عبد الغني دادن، "قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الباحث، الجزائر، العدد 04، 2006.

3- عبد المالك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة والفعالية (مفهوم وتقييم)"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، نوفمبر 2001.

4- مسعود صديقي، "دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

5- نور الدين زعيبط، "مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، 2007.

ب- باللغة الفرنسية:

1- Revue Algérienne de Comptabilité et Audit, N° 01 premier trimestre, SNC, 1994, p 43.

V. المحاضرات:

1- عبد السلام بن جدو، المردودية المالية والاقتصادية وتحليل المخاطر، محاضرات مقدمة في مقياس مالية المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة قالمة، 2011.

VI. مواقع الانترنت:

1- http://world.acc.net/vb/showtheard.php 2014/01/10 بتاريخ.

ملخص:

تحتل الرقابة الداخلية في الوقت الراهن مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، والتي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعولمة وتطور المستوى التكنولوجي والمنافسة الحادة، في ظل هذه الظروف أصبح لزاما على مسيري المؤسسات الاقتصادية وضع نظام فعال للرقابة على تنفيذ الخطط والبرامج بمدى تحقيق الفعالية في الأداء، كما أنها مصدر كل التحسينات في المؤسسة بما فيها تحسين المردودية.

نظرا لما تضفيه الرقابة الداخلية على المؤسسات من خصائص ومميزات وذلك من خلال قدرة نظام الرقابة الداخلية على ترشيد وتوجيه المؤسسة من خلال قياس وتقييم الأداء وكشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة وبالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية، ومنه تحسين مردودية المؤسسة ككل، نظرا للتحولات التي تعرفها البيئة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، المردودية، الكفاءة والفعالية، الأداء، تقييم الأداء.

Résumé:

Le contrôle interne joue un rôle très important dans les entreprises économiques et se considère l'un des supports de bon fonctionnements. Dans l'environnement actuel qui se caractérise de développement technologique, la pression concurrentielle et la globalisation. Ce qui obligé les entreprises d'adopter un système de contrôle efficace. Il constitue un outil permettent l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience.

Le contrôle interne peut être perçu comme une amélioration de performance économique et financière d'entreprise, avec l'orientation et la recommandation l'évaluation de la performance, la détection et l'analyse des écarts, subséquemment bonification la rentabilité d'entreprise afin de conforter tous ces changements dans le sphère économique.

Les mots clés: le contrôle interne, la rentabilité, l'efficience et l'efficacité, la performance, l'évaluation de performance.