وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 –قالمة–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم الإقتصادية

مذكرة تخرج لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية

تخصص: إقتصاد نقدي وبنكي

تحت عنوان

دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة إقتصادية

–دراسة حالة مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات SCS – ولاية سكيكدة

خلال الفترة 2016–2018

من إعداد الطالبتين:

- إكرام قدور
- سهام سلطاني

إشراف الدكتورة:

- آسيا سعدان

السنة الجامعية: 2019/2018

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى:

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ قُلْ إِنَّمَا أَنَا بَشَرٌ مِثْلُكُمْ يُوحَى إِلَيَّ أَنَّمَا إِلَهُكُمْ إِلَهٌ وَاحِدٌ فَمَنْ كَانَ يَرْجُوا لِقَاءَ رَبِّهِ فَلْيَعْمَلْ عَمَلًا صَالِحًا وَلَا يُشْرِكْ بِعِبَادَةِ رَبِّهِ أَحَدًا ﴾

. . . . . .

الكهف 110

شكر وعرفان

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه

وبعد...

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ومجدك، الحمد لله على ما أنعم علينا من نعم لا تحصى، منها توفيقنا على أنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذة للمشرفة "سعدان آسيا" على ما أحاطتنا به من رشد ونصح وتوجيه طيلة فترة إنجاز هذا العمل، كما لا ننسى أن نتقدم بجزيل الشكر لجميع أساتذتنا الكرام الذين درسونا طيلة المشوار الدراسي.

كما لا ننسى شكرنا وتقديرنا لكافة عمال شركة سكيكدة حاويات للخدمات لإستقبالهم لنا ومساعدتنا في إتمام هذا العمل، ونخص بالذكر السيد "عادل بلعابد" لدعمه وتقديمه لنا التسهيلات ويد المساعدة.

وشكرنا موصول لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد ولو بكلمة تشجيع أو مساهمة في إنجاز هذا البحث.

أهدي ثمرة عملي هذا إلى من قال في شأنهما الله عز وجل بعد بسم الله الرحمان الرحيم ﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا ...﴾23 –الإسراء–

إلى من رفعتني إلى أعلى المراتب وأرشدتني للصواب إلى من كان دعائها سر نجاحي...أمي الحبيبة حفظها الله

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى من كان بجانبي ومن شجعني على الرقي بالعلم إلى أعلى درجته...أبي العزيز حفظه الله

إلى من بها أكبر وعليها أعتمد إلى من بوجودها اكتسبت قوة ومحبة لا حدود لها إلى من عرفت معها معنى الحياة...أختي الحنونة إبتسام

إلى النجوم المضيئة في حياتي أخواتي ملاك سهى ومايا ألاء وإلى ابن أختي سفيان

إلى كل أفراد عائلتي، إلى كل صديقاتي اللواتي شاركتني الحياة، إلى كل الأساتذة الكرام الذين أشرفوا علي في الدراسة وإلى من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة

إكرام

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات... بعد مسيرة دراسية حملت في طياتها الكثير من الصعوبات والمشقة والتعب واليوم نقطف ثمرها والحمد لله

أهدي ثمرة عملي هذا إلى سيدنا وحبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار... إلى معنى الرجولة الحقيقية...إلى من علمني معاني كثيرة في الحياة ... إلى من ربيت على يده... أبي حفظه الله وأطال في عمره

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي... إلى أملي في الحياة وقرة عيني... إلى بحر الحب والحنان ... أمي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها

إليكم يا سند ظهري إخوتي... هدى، عماد، شمس الدين، إكرام، ملاك، مايا لجين وأسيل

وفقهم الله في مشوا رهم الدراسي وحفظهم ورعاهم

إلــى زوجــي الغالــي حفظه الله ورعاه

إلى إخوتي اللاتي لم تنجبهن أمي... منى، فايزة، شيماء وأمينة... إلى كل أهلي بدون إستثناء

إلى من كانت سندي في هذا العمل... صديقتي إكرام

سهام

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
البسملة	
آية قرآنية	
الشكر	
الإهداء	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
المقدمة العامة	**أ–هـ**
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية	
تمهيد	7
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة	8
المطلب الأول: مفهوم وأهمية الرقابة	8
الفرع الأول: تعريف الرقابة	8
الفرع الثاني: خصائص الرقابة	9
الفرع الثالث: أهمية الرقابة	10
المطلب الثاني: خطوات الرقابة وأهدافها	10
الفرع الأول: خطوات الرقابة	10
الفرع الثاني: أهداف الرقابة	12
المطلب الثالث: أنواع الرقابة	13
الفرع الأول: التصنيف على أساس توقيت القيام بالرقابة	13
الفرع الثاني: التصنيف على أساس المستوى التنظيمي	14
الفرع الثالث: التصنيف على أساس أطراف التعامل مع المؤسسة	15
المبحث الثاني: مدخل للرقابة الداخلية	16
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية	16
الفرع الأول: تطور الرقابة الداخلية	16
الفرع الثاني: تعريف الرقابة الداخلية	18

الفرع الثالث: العوامل المساعدة على تطور الرقابة الداخلية	19
الفرع الرابع: خصائص الرقابة الداخلية	21
المطلب الثاني: أهمية الرقابة الداخلية وأهدافها	23
الفرع الأول: أهمية الرقابة الداخلية	23
الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية	24
المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية وأنواعها	26
الفرع الأول: مكونات الرقابة الداخلية	26
الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية	30
المبحث الثالث: أساسيات حول الرقابة الداخلية	34
المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية	34
المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية	36
الفرع الأول: الإجراءات التنظيمية والإدارية	36
الفرع الثاني: إجراءات محاسبية	37
الفرع الثالث: إجراءات عامة	38
المطلب الثالث: تقييم الرقابة الداخلية	38
الفرع الأول: طرق تقييم الرقابة الداخلية	39
الفرع الثاني: خطوات تقييم الرقابة الداخلية	40
الفرع الثالث: أساليب تقييم الرقابة الداخلية	41
الفرع الرابع: التقييم العملي لنظام الرقابة الداخلية	44
خلاصة الفصل الأول	46
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية	
تمهيد	48
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية	49
المطلب الأول: مدخل إلى الأداء في المؤسسة الإقتصادية	49
الفرع الأول: ماهية المؤسسة الإقتصادية	49
الفرع الثاني: تعريف الأداء والعوامل المؤثرة فيه	53
الفرع الثالث: أنواع الأداء	56

المطلب الثاني: نظرة تاريخية حول الأداء المالي وماهيته	58
الفرع الأول: نظرة تاريخية حول الأداء المالي	58
الفرع الثاني: تعريف الأداء المالي	59
المطلب الثالث: أهمية الأداء المالي، أهدافه والعوامل المؤثرة فيه	60
الفرع الأول: أهمية الأداء المالي	60
الفرع الثاني: أهداف الأداء المالي	61
الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي	62
المبحث الثاني: ماهية تقييم الأداء المالي	64
المطلب الأول: مفاهيم حول تقييم الأداء وأهدافه	64
الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء	64
الفرع الثاني: أهداف تقييم الأداء	65
المطلب الثاني: تعريف تقييم الأداء المالي أهميته وأهدافه	66
الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء المالي	66
الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي	67
الفرع الثالث: أهداف تقييم الأداء المالي	68
المطلب الثالث: القواعد الأساسية لتقييم الأداء المالي ومراحله	69
الفرع الأول: القواعد الأساسية لتقييم الأداء المالي	69
الفرع الثاني: مراحل عملية تقييم الأداء المالي	70
المبحث الثالث: أساسيات تقييم الأداء المالي ودور الرقابة الداخلية في تفعيله	72
المطلب الأول: تقييم الأداء المالي بإستخدام مؤشرات التوازن المالي	72
الفرع الأول: رأس المال العامل	72
الفرع الثاني: إحتياج رأس المال العامل	78
الفرع الثالث: الخزينة	79
المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي بإستخدام النسب المالية	80
الفرع الأول: ماهية النسب المالية	80
الفرع الثاني: أنواع النسب المالية	82
المطلب الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية	88

الفرع الأول: علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي	88
الفرع الثاني: تفعيل الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية	88
خلاصة الفصل الثاني	90
الفصل الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS	
تمهيد	**92**
المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات	93
المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات	93
المطلب الثاني: تعريف مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات	94
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	95
المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات	**98**
المطلب الأول: عرض الميزانية المالية المختصرة وجدول حسابات النتائج للسنوات 2018/2017/2016	98
الفرع الأول: عرض الميزانية المالية المختصرة	98
الفرع الثاني: جدول حسابات النتائج	99
المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي عن طريق النسب المالية	102
الفرع الأول: نسب الهيكلة	102
الفرع الثاني: نسبة المديونية	103
الفرع الثالث: نسبة السيولة	103
الفرع الرابع: نسبة المردودية	104
المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي بإستخدام مؤشرات التوازن المالي	104
الفرع الأول: رأس المال العامل	105
الفرع الثاني: إحتياج رأس مال العامل	105
الفرع الثالث: الخزينة	106
المبحث الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات	107
المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية	107
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة	107
الفرع الثاني: التعريف بأداة الدراسة	107

الفرع الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	109
المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة	110
الفرع الأول: صدق أداة الدراسة	110
الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة	115
المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية	116
الفرع الأول: خصائص عينة الدراسة	116
الفرع الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة	119
المطلب الرابع: إختبار فرضيات الدراسة	126
الفرع الأول: إختبار الفرضية الرئيسية الأولى "تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية"	126
الفرع الثاني: إختبار الفرضية الرئيسية الثانية " توثر الرقابة الداخلية على تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS.	129
الفرع الثالث: إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة "توجد علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ومساهمتها في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة"SCS	129
الفرع الرابع: إختبار الفرضية الرئيسية الرابعة " هناك فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب المتغيرات الديمغرافية."	130
خلاصة الفصل الثالث	135
خاتمة	137
قائمة المراجع	141
قائمة الملاحق	152
الملخص	

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-02)	العناصر المؤثرة في رأس المال العامل	76
(01-03)	الميزانية المالية المختصرة للسنوات 2018/2017/2016	98
(02-03)	جدول حسابات النتائج للسنوات 2018/2017/2016	99
(03-03)	نسب الهيكلة لثلاث سنوات 2016، 2017، 2018	102
(04-03)	نسبة المديونية لثلاث سنوات 2016، 2017، 2018	103
(05-03)	نسب السيولة لثلاث سنوات 2016، 2017، 2018	103
(06-03)	نسبة المردودية لثلاث سنوات 2016، 2017، 2018	104
(07-03)	حساب رأس المال العامل	105
(08-03)	حساب إحتياج رأس مال العامل	105
(09-03)	حساب الخزينة	106
(10-03)	مقياس إجابات العبارات	108
(11-03)	يوضح طول الخلايا	109
(12-03)	معاملات ارتباط بيرسون للبعد الأول "بيئة الرقابة" وعباراته	111
(13-03)	معاملات ارتباط بيرسون للبعد الثاني "الأنشطة الرقابية" وعباراته	111
(14-03)	معاملات إرتباط بيرسون للبعد الثالث "تقييم المخاطر" وعباراته	112
(15-03)	معاملات إرتباط بيرسون للبعد الرابع "تقييم فعالية الرقابة" وعباراته	112
(16-03)	معاملات إرتباط بيرسون للبعد الخامس "نظام المعلومات المحاسبية والإتصال" وعباراته	113
(17-03)	معاملات إرتباط بيرسون للمحور الثاني مع أبعاده	113
(18-03)	معاملات إرتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث "مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS"	114
(19-03)	معاملات إرتباط بيرسون كل محور مع عبارات الإستبيان	114
(20-03)	معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الدراسة والإستبيان ككل	115
(21-03)	توزيع أفراد عينة أفراد الدراسة وفقا لمتغير الجنس	116
(22-03)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر	116
(23-03)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي	117

(03-24)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير التصنيف المهني	117
(03-25)	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	118
(03-26)	نتائج إجابات العينة حول المحور الثاني	120
(03-27)	نتائج إجابات العينة حول المحور الثالث	124
(03-28)	إختبار كولموغروف سميرنوف للتوزيع الطبيعي	126
(03-29)	نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الأولى	127
(03-30)	نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الثانية	127
(03-31)	نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الثالثة	128
(03-32)	نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الرابعة	128
(03-33)	نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الخامسة	128
(03-34)	نتائج إختبار T.Test للفرضية الرئيسية الثانية	129
(03-35)	نتائج إختبار الإرتباط الخطي	130
(03-36)	نتائج إختبار تجانس التباين لبيانات الدراسة	130
(03-37)	إختبار ستودنت للفروقات في آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس	131
(03-38)	نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير العمر	132
(03-39)	نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل العلمي	132
(03-40)	نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير التصنيف المهني	133
(03-41)	نتائج إختبار المقارنات البعدية بإستخدام إختبار Tuky	133
(03-42)	نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية	134

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	مستويات معايير الأداء	11
(02-01)	مكونات الرقابة الداخلية حسب لجنة (COSO)	26
(03-01)	أنواع الرقابة الداخلية	33
(04-01)	رموز من خرائط التدقيق ودلالتها	43
(01-02)	مصفوفة الفعالية والكفاءة	54
(02-02)	حساب لرأس المال العامل الموجب من أعلى الميزانية	74
(03-02)	حساب لرأس المال العامل المعدوم من أعلى الميزانية	74
(04-02)	حساب لرأس المال العامل السالب من أعلى الميزانية	75
(05-02)	احتياج رأس المال العامل	78
(01-03)	العلامة التجارية لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات	94
(02-03)	يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات	95
(03-03)	يوضح توزيع أفراد عينة أفراد الدراسة وفقا لمتغير الجنس	116
(04-03)	توزيع أفراد عينة أفراد الدراسة وفقا لمتغير العمر	116
(05-03)	توزيع أفراد عينة أفراد الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي	117
(06-03)	توزيع أفراد عينة أفراد الدراسة وفقا لمتغير التصنيف المهني	117
(07-03)	توزيع أفراد عينة أفراد الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	118

مقدمة

أولا: تمهيد

عرفت أغلب دول العالم تطورا تكنولوجيا وإقتصاديا صاحبته حركة إقتصادية هامة، مما دفع بالدول الإشتراكية إلى تغيير سياستها بتبنيها النظام الاقتصادي المتفتح بما فيها الجزائر، ومن بين نتائجه دخول المؤسسات الأجنبية للإستثمار في الجزائر، مما أدى إلى خلق المنافسة وظهور العروض الجيدة وبأقل التكاليف الأمر الذي ضغط على المؤسسات وخاصة العمومية منها، كذلك صاحب ذلك التطور في الحياة الإقتصادية ظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة وتزايد أهمية ودور المدراء في قيادة المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المسطرة بكفاءة وفعالية، فمن أهم التغيرات الحاصلة في الإدارة هو التركيز على الأداء المالي في المؤسسات، الأمر الذي دفع بالمسيرين إلى التفكير في الحلول المناسبة لمواكبة هذه التطورات والتأقلم مع المحيط الخارجي، ومن بين هذه الحلول إيجاد الطرق المثلى في تفعيل الأداء المالي في المؤسسات.

ولتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى فشل المؤسسة من جهة ومساعدتها في إتخاذ قراراتها من جهة أخرى، ومتابعة مختلف الأنشطة التي تقوم بها، وهنا يكون تجسيد نظام للرقابة الداخلية أمرا ملحا.

في هذا الإطار تبدو الحاجة إلى مهمة الرقابة الداخلية حتمية ولا غنى عنها في تزويد الأطراف الخارجية أو الداخلية بمعلومات موثوقة ودقيقة وذات مصداقية، فالمراقب له أثر على إتخاذ القرارات من قبل الأطراف المستخدمة للرقابة الداخلية التي تكمن أهميتها في كونها وسيلة لإكتشاف الأخطاء وتقييم الأداء ومساهمتها في ترقيته وتفعيله بإستمرار.

ثانيا: الإشكالية

على ضوء ما سبق تتضح ضرورة دراسة "دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة إقتصادية"، وعليه تتجلى معالم إشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

❁ كيف تساهم الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية؟

وللإحاطة أكثر بالموضوع سنحول طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل تتمتع مؤسسة SCSبفعالية في الرقابة الداخلية؟
- ✓ هل توثر الرقابة الداخلية على تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS؟
- ✓ هل توجد علاقة بين كل من بيئة الرقابة وتقييم المخاطر ومساهمتهما في تفعيل الأداء المالي في مؤسسةSCS ؟
- ✓ هل هناك فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب المتغيرات الديمغرافية؟

ثالثا: فرضيات البحث

لمعالجة الإشكالية المطروحة نضع مجموعة من الفرضيات كإجابات مبدئية للتساؤلات المطروحة لنقوم بإختبارها لاحقا.

- ✓ **الفرضية الرئيسية الأولى**: تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية.

وتتفرع هذه الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد بيئة الرقابة؛
- الفرضية الفرعية الثانية: تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد الأنشطة الرقابية؛
- الفرضية الفرعية الثالثة: تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم المخاطر؛
- الفرضية الفرعية الرابعة: تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم فعالية الرقابة؛
- الفرضية الفرعية الخامسة: تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد نظام المعلومات المحاسبية والإتصال.

- ✓ **الفرضية الرئيسية الثانية**: توثر الرقابة الداخلية على تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS؛
- ✓ **الفرضية الرئيسية الثالثة**: توجد علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ومساهمتها في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS؛
- ✓ **الفرضية الرئيسية الرابعة**: هناك فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCSحسب المتغيرات الديمغرافية.

وتتفرع هذه الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير الجنس عند مستوى معنوية 0.05.
- توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير العمر عند مستوى معنوية 0.05.
- توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير المؤهل العلمي عند مستوى معنوية 0.05.
- توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير التصنيف المهني عند مستوى معنوية 0.05.
- توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير الخبرة المهنية عند مستوى معنوية 0.05.

رابعا: أهمية البحث

تكمن أهمية الموضوع في العناصر التالية:

- ✓ أهمية الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية ومن ثم تحقيق أهدافها، بكل كفاءة وفعالية من خلال نجاح رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة؛
- ✓ لفت إنتباه المؤسسات الإقتصادية إلى ضرورة الإهتمام بالرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي للمساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها وإتخاذ ما يلزم من إجراءات لمنع حدوثها وذلك للمحافظة على مركزها التنافسي في السوق المحلية والدولية.

خامسا: أهداف البحث

تتركز أساسا في:

- ✓ محاولة فهم موضوع الرقابة الداخلية وإلقاء الضوء على أبعادها؛
- ✓ إبراز الجوانب المهمة للأداء المالي وطرق تقييمه؛
- ✓ الإشارة إلى الدور الكبير الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية؛

سادسا: أسباب إختيار الموضوع

تم إختيار هذا الموضوع نظرا للأسباب التالية:

- ✓ إندراج الموضوع ضمن تكويننا وتخصصنا؛
- ✓ حاجة المؤسسات الجزائرية للرقابة الداخلية قصد تحسين وتفعيل أدائها؛
- ✓ المكانة التي أصبحت تحوزها الرقابة الداخلية في الإقتصاديات الحديثة والحاجة للفهم الجيد لهذا النظام الذي يؤثر على الأداء المالي للمؤسسة.

سابعا: حدود الدراسة

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر التالية:

أ. الحدود المكانية:

سيتم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ألا وهي "مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات SCS ".

ج. الحدود الزمانية:

مر البحث الميداني بثلاث مراحل أساسية بمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات 2019/05/06 وإستمرت حتى يوم 2019/06/02

المرحلة الأولى: تضمنت هذه المرحلة جمع البيانات الخاصة بمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات والميزانيات المالية للمؤسسة وجداول حسابات النتائج الخاص بها للسنوات 2016، 2017 و2018؛

المرحلة الثانية: شملت هذه المرحلة بناء الإستبيان الموجه لمجموعة من موظفي المؤسسة؛

المرحلة الثالثة: تضمنت التطبيق الميداني للإستبيان.

ثامنا: منهج البحث

نظرا لطبيعة الموضوع محل الدراسة وحتى نتمكن من إختبار الفرضيات وللإجابة عن الإشكالية المطروحة إعتمدنا على المناهج التالية:

- **المنهج الوصفي التحليلي:** لمعالجة الجانب النظري بإعتباره ملائما لمعرفة وفهم مكونات الموضوع تحليل أبعاده، حيث أن الوصف يقوم على جمع المعلومات والبيانات من مختلف المراجع والمصادر من أجل تكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة. في حين التحليل إستخدم خاصة في الجانب التطبيقي فيما يخص تحليل القوائم المالية؛
- **المنهج التاريخي:** من خلال التطرق إلى كل من نشأة الرقابة الداخلية ومؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات؛
- **منهج دراسة الحالة:** فيما يخص الجانب الميداني وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات؛

تاسعا: صعوبات البحث

تم التعرض إلى عدة صعوبات أثناء إجراء البحث أهمها:

- نقص المراجع التي تربط بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي بصورة دقيقة؛

عاشرا: هيكلة البحث

للإلمام بجوانب الموضوع تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول لغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة كما يلي:

- الفصل الأول كان بعنوان "**الإطار النظري للرقابة الداخلية**" وذلك من خلال ثلاث مباحث:

يعرض المبحث الأول مفاهيم عامة حول الرقابة، والمبحث الثاني مدخل للرقابة الداخلية، في حين المبحث الثالث يعرض أساسيات الرقابة الداخلية.

- الفصل الثاني فكان بعنوان " **الإطار المفاهيمي للأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية** " وإنقسم بدوره إلى ثلاث مباحث كما يلي: المبحث الأول بعنوان مفاهيم أساسية حول الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، المبحث الثاني بعنوان ماهية تقييم الأداء المالي، في حين المبحث الثالث فقد كان بعنوان أساسيات تقييم الأداء المالي ودور الرقابة الداخلية في تفعيله.
- الفصل الثالث فكان بعنوان "**مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS** " وقد إنقسم إلى ثلاث مباحث هو أيضا كما يلي: المبحث الأول بعنوان "نظرة عامة حول مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات"، المبحث الثاني بعنوان " تقييم الأداء المالي لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات " في حين المبحث الثالث كان بعنوان " دراسة ميدانية لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات".

الفصل الأول:

الإطا ر النظري

للرقابة الداخلية

تمهيد:

تتعرض المؤسسات أثناء تواجدها إلى مجموعة كبيرة من التهديدات يمكن أن تؤدي إلى تعريض المؤسسات إلى خسائر مالية كبيرة، أو تهديد وجودها بشكل تام، أما إحتمال التهديدات فيطلق عليه الخطر، وتأخذ هذه التهديدات شكل الخسائر المالية الكامنة خسائر الأصول كتعرض أصول المؤسسة للضياع أو التخريب أو الإهمال والإستعمال الغير المشروع للتجهيزات والنقدية والمواد وغيرها من الأصول، زيادة التكاليف نتيجة المبالغة في الإنفاق كشراء أصول أعلى من قيمتها، أو شراء مواد بأعلى من أسعارها أو إنفاق مبالغ كبيرة على الدعاية أو مصاريف السفر، أيضا نقص الإيرادات نتيجة عدم تسجيل بعض المبيعات في حسابات المدينين، أخطاء في إعداد الفواتير للمدينين، الديون المعدومة وغيرها، كل هذا يؤدي إلى تخفيض أرباح المؤسسات وتهديد وجودها.

ومن بين أهم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة عدم دقة البيانات المحاسبية نتيجة بعض السياسات والإجراءات التي تنتج عنها معلومات محاسبية غير صحيحة وغير ملائمة أو مختلفة بشكل تام عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هذه الأخطاء قد تحدث في عمليات التقييم والقياس بشكل مقصود أو غير مقصود، مما يؤدي إلى تضليل جوهري في القوائم المالية، وتقديم معلومات للإدارة تقودها إلى إتخاذ قرارات غير رشيدة، من أمثلة المخاطر المحيطة بها أيضا عدم قدرة المؤسسات على التأكد من إلتزام الإدارات التنفيذية بتطبيق السياسات الإدارية الموضوعة مسبقا لتحقيق الأهداف المرجوة، إن تواجد المخاطر السابقة ينتج عنها عيوب تنافسية وعدم مقدرة المؤسسة على البقاء بشكل حيوي والمحافظة على موقعها في السوق، وإستمراريتها.

ولقد أدى تعدد أصناف المؤسسة وكبر حجمها وإتساع رقعتها من حيث النشاط وتنوع عملياتها إلى تقسيم وظائف المؤسسة ونشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بإنسجامها تستطيع المؤسسة رسم سياستها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها، وبهذا ظهرت الحاجة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفعالية، فتوسع مفهوم الرقابة الداخلية وتطورت أهدافها لتواكب التطورات في الحياة الاقتصادية في المؤسسة، بعدما كانت تهدف إلى حماية النقدية بإعتبارها أكثر الأصول عرضة للضياع والسرقة، إمتدت بعد ذلك لتضمن صحة البيانات المحاسبية ودقتها وإمكانية الإعتماد عليها وللتأكد من تنفيذ السياسات والإجراءات الإدارية والخطط التنظيمية، وذلك من خلال إطار منظم للرقابة الداخلية لما تحتويه من مكونات ومقومات أساسية وأساليب محاسبية وإدارية لتحقيق فعالية كبيرة بناءا على إجراءات تنفيذها.

وبناءا على ما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة

المبحث الثاني: مدخل للرقابة الداخلية

المبحث الثالث: أساسيات الرقابة الداخلية

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة

تعتبر وظيفة الرقابة من الوظائف الإدارية الهامة والجانب الأخير من العملية الإدارية، لقد تطورت مفاهيمها ومنظورها الإداري بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، وأصبحت الوسيلة الأكثر استعمالا، والتي تلعب دورا إيجابيا في الممارسات الإدارية، حيث تكتمل بوضع نظام رقابي فعال يضمن تحقيق مستوى مستمر ومرض من الأداء.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية الرقابة

تعد الرقابة إحدى الوظائف الأربعة للإدارة (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة)، حيث تبدأ وتستمر مع كل مرحلة من تلك المراحل.

الفرع الأول: تعريف الرقابة

يمكن تعريف الرقابة من زاويتين اثنتين هما: الناحية اللغوية والناحية الإصطلاحية.

أولا: الرقابة لغة

تعني مراقبة الشيء بغرض حراسته والمحافظة عليه، والرقيب هو الحافظ، والترقيب هو الإنتظار لأجل الحفظ، وتوقع الشيء والمرقب هو المكان المرتفع الذي يشرف وينظر منه الرقيب[1].

ثانيا: الرقابة إصطلاحا

تعددت تعاريف الرقابة إصطلاحا، إلا أنه يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

التعريف الأول: "تعني الرقابة متابعة وملاحظة وتقييم التصرفات والأشياء بواسطة الفرد ذاته أو بواسطة الغير، وذلك بهدف التأكد من أنها تتم وفق قواعد وأحكام وبيان الإنحرافات والأخطاء تمهيدا لعلاجها والقضاء عليها"[2].

التعريف الثاني: "تعرف الرقابة على أنها تنطوي على التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها"[3].

التعريف الثالث: "كما عرفت الرقابة على أنها تتيح التأكد من أن العمل الذي تم يطابق ما توقع أن يكون عليه، وهي تشمل تحديد معايير رقابية، قياس النتائج لمعرفة أي خروج عن المتوقع، التعرف على أسبابه والعمل على تصحيحه"[4].

---

[1] عبد الله خلف الوردات، "**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**" مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص 312.

[2] المرجع نفسه، ص312.

[3] بشير العلاق، "**مبادئ الإدارة**"، دار اليازوري، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص129.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2004، ص12.

ومن التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة: " الرقابة هي عملية متابعة الأنشطة للتأكد من أن الأداء الفعلي يسير وفقا لما هو مخطط لتحقيق النتائج المستهدفة".

وهناك العديد من الأسباب التي تدعو إلى الإهتمام بالرقابة أهمها[1]:

- ثقة العاملين في أنفسهم وهي دائما ثقة في غير موضعها، فهم يعتقدون دائما أن أدائهم على صواب وعلى خلاف الواقع أن أدائهم على ما يرام وأنهم لا يرتكبون أي أخطاء في العمل؛
- البحث عن المبررات، فإذا ما اعترف العاملين بارتكابهم الخطأ غالبا ما يُرجعون أسبابه إلى الأطراف الخارجية بحيث لا يكون لهم أي يد فيها؛
- التجنب، بمعنى محاولة المرؤوسين تجنب القيام بالمهام الصعبة وبحثهم عن أسهل المهام لأدائها لإظهار حجم إنجاز مبالغ فيه أمام رؤسائهم؛
- وضع معايير أداء منخفضة حيث يميل بعض المشرفين إلى وضع معايير إنجاز منخفضة من البداية، خوفا من المسائلة في حالة فشل مرؤوسيهم في تحقيق معدلات مرتفعة؛
- الإنعزال: ويقصد به أن المرؤوسين لا يعرفون التقارير التي تحوي نتائج إنجاز غير جيدة لرؤسائهم، وبالتالي ينعزل هؤلاء الرؤساء أو المديرين عن الواقع الفعلي المتدهور الذي يمكن أن تكون المؤسسة عليه.

الفرع الثاني: خصائص الرقابة

تتميز الرقابة الجيدة بجملة من الخصائص أهمها[2]:

1. الملائمة

على المؤسسة أن تستعمل نظام رقابة جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فحين تكون المؤسسة صغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابة بسيط وغير معقد، ولكن حين يكون حجم المؤسسة كبير فإن الأمر يتطلب نظام أكثر تعقيدا وأكثر ملائمة؛

2. مقارنة العائد بالتكاليف

إن أي عمل تجاري يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات التجارية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وينطبق هذا المفهوم على أسلوب الرقابة المستعمل؛

3. المرونة

يقصد بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة وتطوير وتعديل أساليب الرقابة كلما إحتاج الأمر إلى ذلك، حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها وعدم التأخر في استخدام الجديد والملائم في مجال الرقابة؛

---

(1) طارق طه، "**إدارة الأعمال–منهج حديث معاصر–**"، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2007، ص684.

(2) عمر السعيد وآخرون، "**مبادئ الإدارة الحديثة**"، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص ص 136-137.

4. الفعالية

ويقصد بالفعالية هو استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يكون قادر على اكتشاف الأخطاء والإنحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد ممكن.

الفرع الثالث: أهمية الرقابة

تشتمل أهمية الرقابة كل وظائف العملية الإدارية، ففي التخطيط تسعى وظيفة الرقابة إلى الكشف عن تنفيذ الخطة بحيث يمكن تعديلها والأخذ بإحدى الخطط البديلة، وذلك وفقا لما تمليه الإمكانيات المتاحة بالمؤسسة، كما تسهم أيضا الرقابة في تبسيط الإجراءات وطرق العمل، هذا بينما تظهر أهمية الرقابة في التنظيم من خلال تيسيرها لعملية التفويض وذلك عن طريق ما توفره من وسائل لمراجعة النتائج، كما أنها تقدم الكثير من المعلومات التي يتم في ضوئها تحقيق المزيد من النظام ومن التنسيق، كما يتم أيضا في ضوئها مراجعة التنظيم ومراجعة الأداء وتسهيل عمليات التوجيه والإشراف وتنمية المهارات القيادية[1]؛

وبصفة عامة تكمن أهمية الرقابة في [2]:

- متابعة تقدير الوظائف والأعمال التي تم إنجازها كما ونوعا مقارنة مع ما هو محدد سلفا؛
- كشف الأخطاء والإنحرافات المرتكبة ومسبباتها في سير الأعمال وأداء العاملين بغية عدم تكرارها؛
- وضع الحلول المناسبة والكفيلة بإصلاح ومعالجة الخلل أو القصور كان ذلك بوسائل عقابية أو توجيهية أخرى تحقق الهدف.

المطلب الثاني: خطوات الرقابة وأهدافها

حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها على أكمل وجه لابد وأن تكون العملية الرقابية منظمة وتتم وفقا لخطوات محددة سلفا.

الفرع الأول: خطوات الرقابة

تمر العملية الرقابية بأربع خطوات أساسية تتمثل في:

أولا: تحديد معايير الأداء

يقصد بمعايير الأداء تلك المعدلات أو الأهداف المطلوب تحقيقها، فهناك معايير أداء على مستوى المؤسسة وتكون أساسا للتقييم والرقابة على أداء الإدارة العليا، ثم يلي ذلك مجموعة من معايير الأداء الوظيفية (في وظائف الإنتاج والتمويل والتسويق والأفراد)، وتصلح للرقابة على أداء الإدارات الوظيفية الرئيسية والتي يضطلع بها مديرو

---

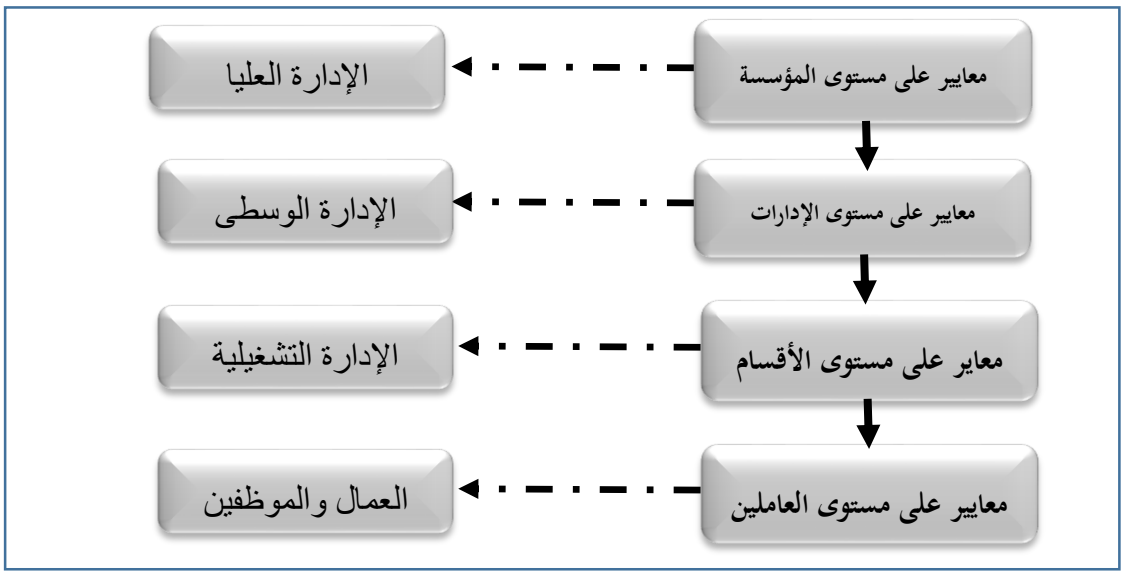
(1) فتحي أحمد ذياب عواد، "**إدارة الأعمال الحديثة بين النظرية والتطبيق**"، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص 236.

(2) موسى خليل، "**الإدارة المعاصرة–المبادئ–الوظائف–الممارسة**"، المؤسسة الجامعية بيروت، لبنان، الطبعة الثانية، 2004، ص ص183-184.

الإدارة الوسطى ثم يلي ذلك مجموعة من معايير الأداء عل مستوى الأقسام، وتصلح للتقييم والرقابة على أداء الإدارة التشغيلية والتي يضطلع بها مديرو الأقسام التشغيلية، وأخيرا هناك مجموعة من المعايير لأداء الأفراد التنفيذيين وللرقابة على نواتج أعمالهم وسلوك أدائهم[1]؛

ويوضح (الشكل رقم 01-01) هذه الأنواع الأربعة من معايير الأداء وكيف أنها مرتبطة ببعضها البعض وعلاقاتها بالمستويات التنظيمية المختلفة.

الشكل رقم (01-01): مستويات معايير الأداء



المصدر: أحمد ماهر، "**مبادئ الإدارة –بين العلم والمهارة–**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص339.

ثانيا: قياس الأداء الفعلي

بعد ما يتم تحديد معايير الأداء، تبدأ الخطوة الثانية في عملية الرقابة وهي قياس الأداء الفعلي، يتمثل جوهر المراقبة في جمع المعلومات التي تعبر وتمثل بموضوعية ودقة أداء فرد أو جماعة أو نشاط معين، وهي عملية مستمرة في معظم المؤسسات، وتتطلب وضع أساليب موثوقة يعتمد عليها لقياس الأداء، وتوفر إجابات واضحة وكافية عن الأسئلة: ماذا؟ وكيف؟ ومتى يتم القياس؟ فالفحوصات والتفتيش قد تتم بصورة متكررة لكي توفر معلومات كافية، ولكن قد تصبح عملية مكلفة وقد ينتج عنها ردود فعل سلبية من قبل العالمين الذين يخضعون للمراقبة، وبالرغم من ذلك يجب تجميع معلومات كافية وواضحة حول أداء فرد أو جماعة أو نشاط معين لتمهيد الطريق أمام الخطوة الثالثة في عملية الرقابة[2]؛

---

(1) أحمد ماهر، "**مبادئ الإدارة –بين العلم والمهارة–**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى ،2010، ص338.

(2) حسين حريم، " **مبادئ الإدارة الحديثة**"، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2010، ص309.

ثالثا: مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري

تتضمن الخطوة الثالثة في عملية الرقابة مقارنة الإنجاز أو الأداء المحقق مع الأداء المرغوب المتمثل في المعايير المعتمدة في الخطوة الأولى، وهنا تتم المقارنة بين ما هو موجود وبين ما يجب، والغرض من المقارنة هو إكتشاف ما إذا كان هناك إختلاف هام عما هو مخطط، والأداء الفعلي يمكن أن يفوق أو يستوفي التوقعات أو يقل عنها، وتتم المقارنة بتحليل البيانات الواردة من شبكة التغذية الراجعة في المؤسسة، وهي عبارة عن شبكة الإتصالات التي تربط مراحل عملية الرقابة ببعضها البعض، ويجب أن تنساب التغذية الراجعة إلى الأعلى، حيث مراكز صنع القرارات وإلى الأسفل مراكز النشاطات حيث يجب إتخاذ الإجراء التصحيحي[1]؛

رابعا: إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة

بعد قياس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعة، فإن الدور الهام الذي تؤديه عملية الرقابة حينئذ يتمثل في تصحيح الإنحرافات التي قد توجد في الأداء الفعلي عما تم رسمه أصلا من الأهداف[2]، فبمجرد انتهاء المدير من قياس الأداء وتحيد الإنحرافات يجب البدء فورا في إتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة، والإجراءات التصحيحية تستهدف الوصول بالأداء الفعلي إلى مستويات ومعايير الأداء المطلوبة أو المخططة، وتتركز هذه الإجراءات بصفة عامة على علاج الأخطاء والمشاكل خاصة في حالة الإنحرافات الغير مرغوبة. أما بالنسبة لأنواع ومجالات التصحيح فقد تشمل كل أو بعض الوظائف الإدارية المتعارف عليها، بمعنى آخر قد يتطلب تصحيح الإنحرافات إعادة التخطيط أو التنظيم أو تغيير أساليب التوجيه أو تطوير أدواته المستخدمة[3].

الفرع الثاني: أهداف الرقابة

تعتبر الرقابة ضرورية لضبط أنشطة الأفراد كونها كذلك تدفع نحو الإنجاز وتحقيق التوازن، ومن أهم أهداف الرقابة ما يلي[4]:

- تنظيم عمل الأفراد والجماعات لقواعد سلوك موحدة من خلال اللوائح والقوانين والتعليمات؛
- التأكد من طرق إتخاذ القرار والتوجيه والإشراف على أنها تسير لتحقيق الأهداف؛
- التأكد من الإستخدام الأمثل للموارد المادية والمالية والبشرية؛
- رفع كفاءة الأفراد والآلات وفقا لمعايير الإنتاج؛
- الكشف عن الجوانب الإبداعية وتحفيزها؛

---

(1) حسين حريم، مرجع سبق ذكره، ص ص 309-310.

(2) جمال الدين لعويسات، "**مبادئ الإدارة**"، دار هومة، الجزائر، بدون طبعة، 2005، ص144.

(3) عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، "**أساسيات تنظيم وإدارة الاعمال**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2004، ص 559.

(4) أسامة خيري، "**الإدارة العامة** "، دار الراية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص260

- تقليل مشاكل الناجمة عن الإنحرافات السلبية؛
- تفعيل نظام الإتصال في المؤسسة.

ومن أهم الأهداف المركزية لوظيفة الرقابة نذكر ما يلي[1]:

- **الهدف الإصلاحي**: ويقوم على دعامتين، تشخيص الداء أو المرض أو الانحراف(الخطأ) الإداري، ووصف الدواء الناجح أو العلاج الأنسب والملائم أو الحل الأفضل ماديا، بشريا، وزمنيا للأخطاء والإنحرافات وتصحيحها؛
- **الهدف التشجيعي**: ويتثمل بالتحفيز، إذ تسعى الرقابة نحو ترسيخ مبدأ الرعاية الكاملة والمتساوية لحقوق ومزايا العاملين وضمان مكافأة السلوكيات والجهود الملتزمة والمبدعة، كما هي كفيلة بمعاقبة المقصرين في واجباتهم؛
- **الهدف العقابي**: يمثل الوجه أو الطابع الجزائي من المعالجة على ما ارتكب من أخطاء عبر تحديد المسؤولية وجوانب الخلل الحاصل، بهدف عدم التكرار ووقف الضياع وهدر الوقت والجهد، ولكن مع ضمان عدم التعسف والظلم لأن من شأن ذلك تضييع الهدف الإيجابي للرقابة.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة

يوجد العديد من المحاور التي على أساسها يمكن تحديد أنواع الرقابة وبناءا عليها نحدد الأنواع الآتية:

الفرع الأول: التصنيف على أساس توقيت القيام بالرقابة

يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي[2]:

أولا: الرقابة السابقة

ويهتم هذا النوع بالتأكد من توافر متطلبات إنجاز العمل (أي المدخلات بالكم والجودة، الإجراءات والقواعد...) قبل البدء في التنفيذ، وهذا النوع من الرقابة يقلل بدرجة كبيرة الإنحرافات بين النتائج المتوقعة والنتائج الفعلية. كما أن الرقابة السابقة تساعد بدرجة ملموسة في مواجهة المشكلات المستقبلية التي قد تواجه العمل، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا كان التركيز على التنبؤ بالمشكلات المتوقعة في المستقبل ومن ثم تحديد طبيعة الإجراءات والإستعدادات الممكن إعدادها لمواجهة وتجنب هذه المشكلات فإن هذا يعتبر نوعا من الرقابة التنبئية؛

---

[1] موسى خليل، مرجع سبق ذكره، ص ص184-185 .

[2] عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص5.

ثانيا: الرقابة أثناء الإنجاز (المتزامنة)

إذا كان من الواضح أن النوع السابق يعتبر بمثابة رقابة وقائية، فإن هذا النوع يعتبر رقابة إصلاحية أو علاجية حيث يتم تصحيح الأخطاء-إذا حدثت-أثناء تنفيذ العمل أو التأكد من أن ما يتم إنجازه هو بالضبط المطلوب إنجازه؛

ثالثا: الرقابة اللاحقة أو التاريخية

ويهتم هذا النوع من الرقابة بالأنشطة بعد إنتهاء تنفيذها أي أن التركيز يكون على الأداء الماضي، حيث يتم إبلاغ الإدارة بما تم إنجازه من أنشطة ونتائج خلال فترة زمنية معينة. ويمكن تحقيق الرقابة اللاحقة أو التاريخية عن طريق ما يلي[1]:

- ملاحظة الأداء الفعلي والإطلاع على النتائج المحققة؛
- تقرير مستوى الأداء من ضعيف، ضعيف جدا، مقبول، جيد، جيد جدا وممتاز؛
- الإطلاع على مسوغات العمل والأداء وكذا أدلة الإثبات ومعززات القرارات؛
- الإطلاع وفحص المبررات والقرارات والتوصيات الخاصة بالعمل؛
- تحديد الإنحرافات والسلبيات ورصدها ومعالجتها؛
- التوصيات وإتخاذ القرارات بالمعالجة والحلول؛
- منع تكرار السلبيات والأخطاء بحكم القانون والتعليمات والجزاء والعقاب؛
- التركيز على الإيجابيات ومنح الحوافز والتشجيع والشكر والثناء؛
- رقابة حالية مستمرة وموازية للأداء والإنتاج.

الفرع الثاني: التصنيف على أساس المستوى التنظيمي

يمكن تصنيف الرقابة على هذا الأساس إلى الأنواع التالية[2]:

أولا: الرقابة على مستوى الفرد

حيث يكون التركيز على أداء الأفراد للعمل وكذلك السلوكيات المرتبطة بإنجاز هذه الأعمال، ويمكن في هذا الخصوص استخدام العديد من المؤشرات مثل الكفاءة الإنتاجية للفرد، معدل الغياب، معدل التأخير... بالإضافة إلى تقارير الأداء السلوكية التي يعدها رؤساؤه في العمل؛

---

[1] عبد الله حسين جوهر، "**الإدارة العامة وإدارة الأعمال**"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى،2014، ص ص162-163.

[2] عبد السلام أبو قحف، "**إدارة الأعمال-مدخل بناء المهارات-**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الثانية، 2008، ص397.

ثانيا: الرقابة على العمليات والأنشطة الوظيفية

كالتسويق والإنتاج والتمويل وإدارة القوى العاملة، وفي هذا الشأن نجد أن مؤشرات عديدة من الممكن استخدامها في كل مجال أو نشاط من الأنشطة المذكورة. فمعدل دوران العمالة ومعدلات التأخير والغياب والإنتاجية كلها مؤشرات من الممكن استخدامها في مجال إدارة القوى البشرية، أما نسب السيولة ونسب النشاط وغيرها فتستخدم في مجال الرقابة على النشاط المالي. وبالنسبة للتسويق فيمكن قياس إنتاجية رجال البيع؛ أو معدل نمو المبيعات الشهري، ونسبة التكاليف التسويقية إلى إجمالي المبيعات... كما أن نسب استغلال الطاقة ونسبة إجمالي الإنتاج الغير مطابق للمواصفات وغيرها تعتبر أمثلة من المؤشرات الممكن استخدامها للرقابة على النشاط الإنتاجي بالمؤسسة؛

ثالثا: الرقابة على الأداء الكلي للمؤسسة

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ومن أمثلة المعايير والمؤشرات التي تستخدم في هذا الخصوص معدل العائد على الإستثمار، حصة المؤسسة في السوق، معامل الإنتاجية الكلي، الربحية المعدلة، معدل نمو العمالة، معدل نمو الإنتاج، وغيرها من المؤشرات.

الفرع الثالث: التصنيف على أساس أطراف التعامل مع المؤسسة

في هذا الصدد يمكن التفرقة بين نوعين أساسين من الرقابة هما:

أولا: الرقابة الداخلية

هي عبارة عن مجموعة السياسات والإجراءات المتكاملة والتي تضعها إدارة المؤسسة وتكون مسؤولة عن متابعة تنفيذها من خلال العاملين لديها وذلك لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهداف المؤسسة الموضوعة بمعرفة إدارة المؤسسة من قبل[1]؛

ثانيا: الرقابة الخارجية

حيث يكون الإهتمام مركزا على علاقة المؤسسة بأطراف التعامل الخارجي (الموردين، العملاء، العلاقة مع الأجهزة الحكومية، بالإضافة إلى كافة الأنشطة المجتمعية التي تمارسها أو تساهم فيها المؤسسة)[2].

---

[1] ثناء علي القباني ونادر شعبان السواح، "**المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2006، ص122.

[2] عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص398.

المبحث الثاني: مدخل للرقابة الداخلية

تركز إدارة أي مؤسسة على نظام الرقابة الداخلية بإعتباره نظاما يساعدها في تحقيق أهدافها وكذلك الإلتزام بمسؤولياتها، حيث تعتبر الرقابة الداخلية من أهم الركائز الأساسية التي تعتمد عليها مختلف القطاعات بإعتبارها خط الدفاع الأول وأحد أركان الإدارة الحديثة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسات بوضع وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة عمليات المراقبة المختلة والتي تخص الجوانب المالية، المحاسبية والتنظيمية، وذلك لضمان حسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات والخطط الموضوعة.

الفرع الأول: تطور الرقابة الداخلية

لا شك أن التطور الكبير الذي عرفه النشاط الاقتصادي والتجاري وما رافقه من نمو في حجم المؤسسات والوحدات الاقتصادية وإتساع نطاقها أثر كبير في تطور مفهوم الرقابة الداخلية تاريخيا، وبشكل عام يمكن إستعراض المراحل التي مر بها تطور مفهوم الرقابة الداخلية كما يلي:

أولا: المرحلة الأولى

في بادئ الأمر لم يكن هناك إهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، حيث كان المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع[1]. عرفت هذه المرحلة مفهوما ضيقا للرقابة الداخلية، والذي يتناسب مع طبيعة المؤسسات الفردية الصغيرة التي سادت في حينه، حيث اقتصر تعريف الرقابة الداخلية على الطرق والوسائل التي تتبناها بقصد حماية النقدية، ثم توسعت لتشمل باقي أصول المؤسسة والقواعد التي تضعها إدارة المؤسسة، بهدف المحافظة على أموالها وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عملياتها[2]. وفي بداية القرن العشرين كانت وجهة نظر الرقابة الداخلية تتلخص في النقاط التالية[3]:

- تقسيم العمل بين الموظفين تقسيما من شأنه أن يحقق رقابة أحدهم على الآخر تلقائيا؛
- استخدام طرق الضبط الحسابي؛
- إجراء تنقلات دورية للموظفين في المراكز المختلفة.

وبالرغم من أن هذه العناصر لا تزال لها قيمتها في الرقابة الداخلية إلا أن مفاهيم الرقابة الداخلية قد تطورت بشكل يجعل العناصر المشار إليها مجرد مفردات في إحدى نواحي نظم الرقابة الداخلية.

---

(1) شحاتة السيد شحاتة وآخرون، "**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2006، ص14.

(2) خالد بن علية، "**الرقابة الداخلية بين المفهومين (التقليدي والحديث)**"، مجلة دراسات، جامعة ثليجي، الأغواط، الجزائر، مجلد07، عدد02، 2010، ص191.

(3) عبد الرزاق محمد عثمان، "**أصول التدقيق والرقابة الداخلية**"، الدار النموذجية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2011، ص82.

أي أن تعريف الرقابة الداخلية في هذه المرحلة انحصر بمجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والإختلاس، ثم إمتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول الأخرى، ومن أهمها "المخزون"[1].

ثانيا: المرحلة الثانية

في هذه المرحلة إستخدم مفهوم الرقابة الداخلية كمرادف للضبط الداخلي، والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية، وذلك عن طريق قيام شخص آخر بصورة تلقائية بمراجعة العمل الذي يقوم به شخص آخر، أو عن طريق تقسيم العمل بين أكثر من شخص في المشروع بطريقة سلمية، وكمثال عن ذلك عدم جعل أي شخص مسؤول عن عملية بالكامل على أساس أن اشتراك أكثر من شخص في عملية معينة يؤدي إلى سهولة إكتشاف الخطأ، كما أن تناوب العاملين على عمل معين يؤدي إلى إكتشاف الخطأ وتجنب الإستمرار في حدوثه[2].

وإن هذا التطور في مفهوم الرقابة الداخلية كان بعد التوسع الذي حصل في حجم المشروعات، وبالتالي في أنشطتها، ليشمل التعريف في هذه المرحلة مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تساعد على تقليل احتمالات أخطاء والغش، بالإضافة إلى حماية النقدية والموجودات الأخرى، وعليه فإن الهدف من فكرة الرقابة الداخلية في هذه المرحلة هو[3]:

- حماية موجودات المؤسسة من السرقة أو الإختلاس أو سوء الإستعمال؛
- التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، أي التأكد من صحة البيانات وخلوها من الأخطاء أو التلاعب.

ثالثا: المرحلة الثالثة

لقد تضمنت هذه المرحلة قفزة هامة في مفهوم ونطاق الرقابة الداخلية وشكلت النواة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية، حيث اهتمت بالجوانب التنظيمية والإدارية واتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة إستخدام الموارد المتاحة والإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية، إلى جانب الأهداف التقليدية المتعلقة بالمحافظة على أصول المؤسسة وضمان الدقة الحسابية للعمليات والسجلات، وقد شكل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة 1949 الأساس لهذه المرحلة، حيث ربط الرقابة الداخلية بالخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية الأصول، ومراجعة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها والإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية والتشجيع على الإلتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدما [4].

---

[1] عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص82.

[2] شحاتة السيد شحاتة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص14.

[3] عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص83.

[4] خالد بن علية، مرجع سبق ذكره، ص192.

رابعا: المرحلة الرابعة

وتتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية وهو ما أطلق عليها منهج النظم في الرقابة الداخلية، ويُعتقد أن سنة 1953 هي سنة الأساس لظهور هذا المنهج والذي يقوم على ما يسمى بالنظم الإجمالية أو الكلية، والتي ترتكز على العلاقات بين مجموعة النظم الفرعية، والعلاقات والإرتباطات بين هذه النظم والنظام الإجمالي، ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية على الفكرة التي تقول أن لأداء أي نشاط مسؤولية أساسية في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة تسمح لها بالإستعمال الإقتصادي الفعال المفيد[1].

الفرع الثاني: تعريف الرقابة الداخلية

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف الرقابة الداخلية، وهذا بإختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الإختلاف الشكلي بين المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف.

فهناك الكثير من الناس يعتقدون أن الرقابة الداخلية وضعت لأجل منع الغش من قبل الموظفين بينما هذا الغرض هو جزء من أغراض الرقابة الداخلية، وتوجد العديد من التعاريف نذكر منها مايلي:

التعريف الأول: عرفت الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققون الداخليون على أنها: "الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاية استخدامها، والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يُعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"[2].

التعريف الثاني: " الخطة أو الطرق التي تتبعها المؤسسة لحماية أصولها وإعطاء بيانات ومعلومات دقيقة يُعتمد عليها، وكذلك لتحسين الفاعلية التشغيلية وضمان الإلتزام بالقوانين واللوائح الإدارية، إن هذه الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية لتحقيقها قد تلقى قبولا من البعض، في حين أن الآخرين قد يرفضونها ويقاومونها وبدعوى أنها تهدف إلى إضعاف سلطتهم ونفوذهم وتعرضهم للتدخل الدائم في عملهم، أما القسم الآخر فيرى أنها وسيلة فاعلة للحصول على المعلومات بشكل أفضل وأسرع، وكذلك وسيلة جيدة لتحسين الأداء والفاعلية التشغيلية"[3].

التعريف الثالث: كما عرفتها المؤسسة الدولية للأجهزة الرقابية العليا *(INTOSAI): "الرقابة الداخلية هي عملية متكاملة تقوم بها إدارة موظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها ويتم تصميمها بحيث توفر ضمانا معقولا بأن الأهداف العامة للمؤسسة يتم تحقيقها"[4].

---

(1) خالد بن علية، مرجع سبق ذكره، ص193.

(2) هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص81.

(3) عبد الله عزت بركات وآخرون، "**التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات–بحوث محكمة منتقاة–**"، المؤسسة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، بدون طبعة، 2012، ص ص39-40.

* INTOSAI : International Organization of Supreme Audit Institution.

(4) لخضر أوصيف، "**طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات –إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100–**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، مجلد 10، عدد17، 31ماي 2017، ص168.

التعريف الرابع: كما عرفها المعهد الفرنسي لمراجعي الحسابات والرقابة الداخلية (IFACI) *على أنها: "نظام في المؤسسة محدد يضع تحت تصرفه مجموعة من المستويات، وهو يشمل مجموعة من المواد والسلوكيات والإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة، ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها، بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى"[1].

التعريف الخامس: كما عرفتها لجنة رعاية المنظمات (COSO) **على أنها:" عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها"[2].

ومما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الداخلية وهو كالتالي:" الرقابة الداخلية هي مجموعة من العمليات التي ينفذها مسؤولو إدارة وأفراد المؤسسة على كل المستويات التنظيمية، بغية تحسين أدائها وتحقيق الأهداف المسطرة".

الفرع الثالث: العوامل المساعدة على تطور الرقابة الداخلية

لقد لقيت الرقابة الداخلية مؤخرا عناية كبيرة واهتماما بالغا من المحاسبين والمراجعين وإدارة المؤسسات، وقد ساعد في ذلك عدة عوامل يمكن إيجازها فيما يلي:

أولا: كبر حجم المؤسسات وزيادة أعمالها

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها جعل من الصعب على إدارة المؤسسة التعرف على أوجه نشاطه المختلفة ونتائج أعماله عن طريق الاتصال الشخصي، فأصبح لزاما على القائمين بإدارة المؤسسة الإعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارة المؤسسة إدارة رشيد وقد وجدوا في التقارير والكشوفات التحليلية والموازنات وما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعنيهم على رسم الخطط ومراقبة تنفيذها، وكان لابد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير والكشوفات من بيانات وأرقام ومن خلوها من أي خطأ أو تلاعب، ومن هنا ظهرت فكرة الرقابة الداخلية على الحسابات والدفاتر[3].

---

* IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes.

(1) سليم مجلخ ووليد بشيشي، "**الرقابة الداخلية وأثرها على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية –دراسة قياسية بإستخدام شعاع الإنحدار الذاتي VAR خلال الفترة 2009/2015–**"، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، مجلد04، عدد01، 01سبتمبر2017، ص05.

** COSO : The Committee Of Sponsoring Organizations

(2) Pierre SCHICK et d'autre, **Audit interne et référentiels de risques**, Dunod, 2eme édition, 2014 , p19.

(3) خالد الخطيب وخليل الرفاعي، "**علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**"، دار المستقبل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 193.

هنا يمكن القول بأن المؤسسات عرفت عدة تقسيمات وأصناف سواء من ناحية طبيعة نشاطها (تجارية، فلاحية، صناعية وخدماتية) ومن ناحية طبيعتها القانونية: (خاصة، عمومية، شخصية ومعنوية)، أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة وكبيرة)، إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد عمل الهيئة المسيرة لها، وفيما يخص العمليات فالمؤسسة تقوم بعدة وظائف حيث أنها تستثمر تشتري، تحول، تنتج وتبيع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو موضوع في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة[1]؛

ثانيا: إنفصال الملكية عن الإدارة

وهو ما يسمى أيضا بالتعقيد الهيكلي والإداري للمؤسسات، مما أدى إلى وجود عدد من الإدارات داخل المؤسسة وفي كل إدارة عدد من الأقسام والفروع، ومن ثم حاجة أصحاب المؤسسات إلى بيانات موثوق بها للتحقق من سلامة أموالهم وكفاءة إدارتها، ومن هنا جاء الإهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لهم أهدافهم الرقابية ومنه إطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل في المؤسسة[2]؛

ثالثا: حماية أصول المؤسسة

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية، فالأولى تتجلى في المحافظة على الأصول من الضياع والإختلاس وسوء الإستخدام، والثانية تتجلى في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس كل عنصر من عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) تسجيلا آنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر هذا العنصر من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال نظام سليم للرقابة الداخلية بحيث يسمو إلى منع الأخطاء والغش أو تقليل ارتكابها[3]؛

رابعا: حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة

لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها، من أجل إتخاذ القرار المناسب والازم لتصحيح الإنحرافات ورسم سياسة المؤسسة في المستقبل، ولذلك لابد من وجود نظام رقابة داخلية سليم يطمئن الإدارة على صحة التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في إتخاذ قراراتها؛

---

(1) إيمان إبراهيم حسن، **"المراجعة والرقابة في النظم المحاسبية"**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2018، ص280.

(2) غسان فلاح المطارنة،" **تدقيق الحسابات المعاصر**"، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص206.

(3) إيمان إبراهيم حسن، مرجع سبق ذكره، ص 281.

خامسا: حاجة مؤسسات الحكومة وإداراتها إلى بيانات دقيقة

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة عن المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية وغيرها من الأسباب، فإذا ما طلبت هذه المعلومات من مؤسسة معينة، عليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا[1]؛

سادسا: تطور إجراءات التدقيق

حيث أن تطور التدقيق وتحول عملية التدقيق من فحص شامل إلى فحص إختياري يقوم على إستخدام الأدوات الإحصائية لاختيار عينات وإجراء الفحص لها، وبعد ذلك يتم تعميم النتائج المتواصل إليها وحتى يتم ذلك ويتمكن المدقق من إستخدام العينات لابد من وجود نظام رقابة قوي وفعال وإلا اضطر المدقق إلى القيام بالفحص الشامل[2].

وكل هذه العوامل السابقة مجتمعة أدت إلى الإهتمام بالرقابة الداخلية وتطويرها.

الفرع الرابع: خصائص الرقابة الداخلية

تتميز الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص نذكر منها [3]:

1. الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات، حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر؛
2. الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان، فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، لأن مسؤولية نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين لذلك تجد كافة الأفراد تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك؛
3. الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا، إذ على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالإعتماد على تكلفتها ومنفعتها، وبغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فإن أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف المؤسسة، لأن ثمة عوامل خارجة عن نطاق السيطرة وتأثير الإدارة تؤثر على مقدرة الشركة في تحقيق أهدافها، فمثلا تعمل كل من أخطاء الإنسان والأخطاء في الأحكام والتآمر لتجاوز أنظمة الرقابة؛
4. إن الرقابة الداخلية ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف، وتعد جزءا مكملا للوظائف الإدارية الرئيسية الخاصة بالتخطيط والتنفيذ والمتابعة؛

---

(1) مصطفى صالح سلامة، "**مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**"، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى،2010، ص11.

(2) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 206.

(3) عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "**الرقابة الداخلية والتدفيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**"، دار الراية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص ص 46-47.

5. تتأثر الرقابة الداخلية بالسياسات الموضوعة والمستندات والنماذج الواجب استخدامها، كما تتأثر بمجموعة من الأفراد مثل مجلس الإدارة المختصين بتحديد أهداف المؤسسة والذين يحددون إجراءات الرقابة الداخلية، كما تتأثر بالعاملين بالمؤسسة الذين يلتزمون بتنفيذ الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف الموضوعة[1]؛
6. وأوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)* أن نظام الرقابة الداخلية السليم يمتاز بالخصائص التالية[2]:
   - يتضمن هيكل تنظيمي يخصص توزيعا سليما للاختصاصات والمسؤوليات؛
   - يتضمن نظام ملائم لتوزيع السلطات وخطوات التسجيل المحاسبي مما يوفر رقابة محاسبية سليمة على الأصول، الخصوم، المنتوجات والاعباء؛
   - يوضح خطوات العمل الواجب اتباعها للقيام بالوظائف وأداء الواجبات المقررة على الإدارات؛
   - وجود المستخدمين الأكفاء، بما يتناسب مع مسؤوليات العمل.
7. السهولة والبساطة والوضوح: أي عدم المبالغة في إستخدام وسائل الرقابة منعا للتداخل والتعقيد؛
8. السرعة في إكتشاف الأخطاء: يعتبر نظام الرقابة الداخلية فعلا عندما يتم التبليغ عن الإنحرافات في الوقت المناسب، حتى يمكن عمل الاجراء التصحيحي المناسب[3].

---

(1) ثناء علي القباني ونادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص122.

* AICPA : American Institute of Certified Public Accountants.

(2) إبراهيم صبيعات ومحمد براق، "**دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة–دراسة حالة مؤسسة المجاهد حميدي مبارك–**"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 02، البليدة، الجزائر، مجلد13، عدد02، 24ديسمبر 2018، ص131.

(3) خالد رجم وآخرون، "**أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات والإتصال على جودة نظام الرقابة الداخلية–دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمينات بورقلة–**"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة أم البواقي، الجزائر، مجلد 05، عدد02، ديسمبر 2018، ص381.

المطلب الثاني: أهمية الرقابة الداخلية وأهدافها

إن الرقابة الداخلية في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يهدف إلى الإحترام الصارم للقوانين، كما تعتبر مصدر الثقة في المؤسسة، وتهدف الرقابة الداخلية إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الإنحرافات وإعطاء طرق تصحيحها، وكل هذا يكون بطرق عملية وسريعة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة.

الفرع الأول: أهمية الرقابة الداخلية

يتمثل السبب وراء وضع المؤسسة نظام للرقابة الداخلية في المساعدة على تحقيق المؤسسة لأدائها وربحيتها ومنع خسارة الموارد عن طريق الغش والوسائل الأخرى، إن الرقابة الداخلية يمكن أن تساعد أيضا على ضمان وجود تقرير مالي يمكن الإعتماد عليه والإلتزام بالقوانين واللوائح، ويتكون نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من الكثير من السياسات والإجراءات الخاصة المصممة لتزويد الإدارة بتأكد معقول بأن الغايات والأهداف التي تعتقد بأنها هامة للمؤسسة سوف يتم الوفاء بها[1].

إن زيادة وإتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على إختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات، وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة[2].

وتتمثل أهمية الرقابة الداخلية بصفة عامة فيما يلي[3]:

- نجاح وكفاءة وفعالية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة؛
- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الاعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم؛
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة؛
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها وإتخاذ ما يلزم من إجراءات لمنع حدوثها ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

ومن أهم الأمور التي تسهم في أهمية العملية الرقابية في المؤسسة ما يلي[4]:

- كونها تساعد الإدارة في الكشف عما قد يحدث هناك من مشكلات تعترض تنفيذ عمل ما، أو الإنحرافات أو الأخطاء في مسار التنفيذ ومعرفة أسبابها ومعالجتها قبل أن يستفحل الأمر؛

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، "**التطورات الحديثة في المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2007، ص254.

(2) محمد السيد سرايا، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2007، ص75.

(3) المرجع نفسه، ص ص75-76.

(4) حمزة كبلوتي ومحمد السعيد سعيداني، "**أثر تطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ميلة، الجزائر، مجلد02، عدد01، مارس 2018، ص40.

- كونها عملية ديناميكية شاملة بمعنى أنها ذات علاقة بكل عنصر من عناصر العملية الإدارية في المؤسسة وخاصة التخطيط وإتخاذ القرارات، كما أنها تنصب على جميع مدخلات المؤسسة الأفراد، الأموال، الأجهزة، المواد، مصادر المعلومات، السياسات الخطط وغيرها، ومخرجاتها وتشمل أيضا جميع المستويات الإدارية فيها.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

تهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق ما يلي [1]:

- حماية أصول المنشأة من أي تلاعب أو إختلاس أو سوء إستخدام؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الإعتماد عليها قبل إتخاذ أية قرارات أو رسم أي خطط في مستقبل؛
- الرقابة على إستخدام المواد المتاحة؛
- حسن إختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها؛
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الإختصاصات.

كما تهدف أيضا الرقابة الداخلية إلى [2]:

- المحافظة على مستوى الأداء الجاري وإكتشاف أي إنحرافات عن هذا المستوى؛
- الكشف عن أي اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف؛
- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن إنسياب العمل.

ومن جهة أخرى يمكن تلخيص ثلاث أهداف رئيسية للرقابة الداخلية فيما يلي [3]:

- حيث يتناول الهدف الأول أهداف الأعمال الرئيسية للمؤسسة متضمنا أهداف الأداء والربحية وحماية الموارد، فحتى يتم وضع عناصر الرقابة بالمؤسسة لتعزيز الإستخدام الفعال والكفء للموارد بما في ذلك الأفراد حتى يتم تحقيق أهداف المؤسسة، ومن أهم جوانب عناصر الرقابة توفير معلومات دقيقة لإتخاذ القرار داخليا حيث توجد معلومات متعددة يتم إستخدامها في إتخاذ القرارات الحيوية؛
- أما الهدف الثاني فهو يرتبط بإعداد قوائم مالية منشورة يمكن الإعتماد عليها متضمنا القوائم المالية المرحلية أو المختصرة، بالإضافة إلى بيانات مالية مختارة مشتقة من بعض القوائم على سبيل المثال نشرات الأرباح التي يتم التقرير عنها للجمهور؛

---

(1) أحمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق الحديث**"، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص81.

(2) أحمد قايد نور الدين، "**التدقيق المحاسبي**"، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص67.

(3) أمين السيد أحمد لطفي، "**فلسفة المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2008، ص ص599-600.

- بينما الهدف الثالث فهو يتعامل مع الإلتزام بتلك القوانين واللوائح التي تخضع للمؤسسة، فلا شك أنه يوجد العديد من القوانين واللوائح والقواعد التنظيمية التي يجب على المؤسسات أن تذعن لها، ويرتبط بعضها فقط بالجوانب المحاسبية ومثال على ذلك قوانين حماية البيئة والحقوق المدنية.

كما حدد معهد المراجعين الداخلين الأمريكي خمسة أهداف أولية للرقابة الداخلية موضحة فيما يلي[1]:

- **مدى الإعتماد والثقة في سلامة المعلومات:** نظام المعلومات يوفر بيانات تستخدم في إتخاذ القرارات وتفيد نظام الرقابة الداخلية كما تستخدم في الوفاء بأي متطلبات خارجية لذلك يجب على المراجعين الداخلين إختبار نظام المعلومات؛
- **الإمتثال للقواعد والإجراءات:** الإدارة مسؤولة عن إنشاء وتصميم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن تنفيذ الأنشطة مطابق ومتفق مع القواعد والسياسات والإجراءات التي حددتها والمراقبون مسؤولون عن تحديد ما إذا كان نظام الرقابة كافيا وفعالا وما إذا كانت أنظمة العمل التي تراجع متطابقة مع المتطلبات المحددة ومتوافقة مع القوانين والعقود المبرمة، وأن إجراءات وقواعد تعمل على منع أي إنحراف غير مرغوب فيه؛
- **كفاءة وإقتصاد استخدام الموارد:** تقوم إدارة المؤسسة بوضع معايير لقياس أداء الأنشطة ومدى فاعليتها واقتصادياتها وكفاءة استخدام الموارد؛
- **تحقيق وإنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات والبرامج:** الإدارة مسؤولة عن إنشاء البرامج والأهداف وتطوير وتنفيذ إجراءات الرقابة وتنفيذ العمليات، ويشير لفظ العمليات إلى الأنشطة التي يتم تنفيذها لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة خاصة، بينما يشير لفظ البرامج إلى الأنشطة ذات الأهداف الخاصة ويجب أن يتم قياس نتائج تنفيذ البرامج والعمليات بالنسبة للأهداف المحددة مسبقا.

[1] محمد سمير أحمد، "**الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية**"، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص ص26-27.

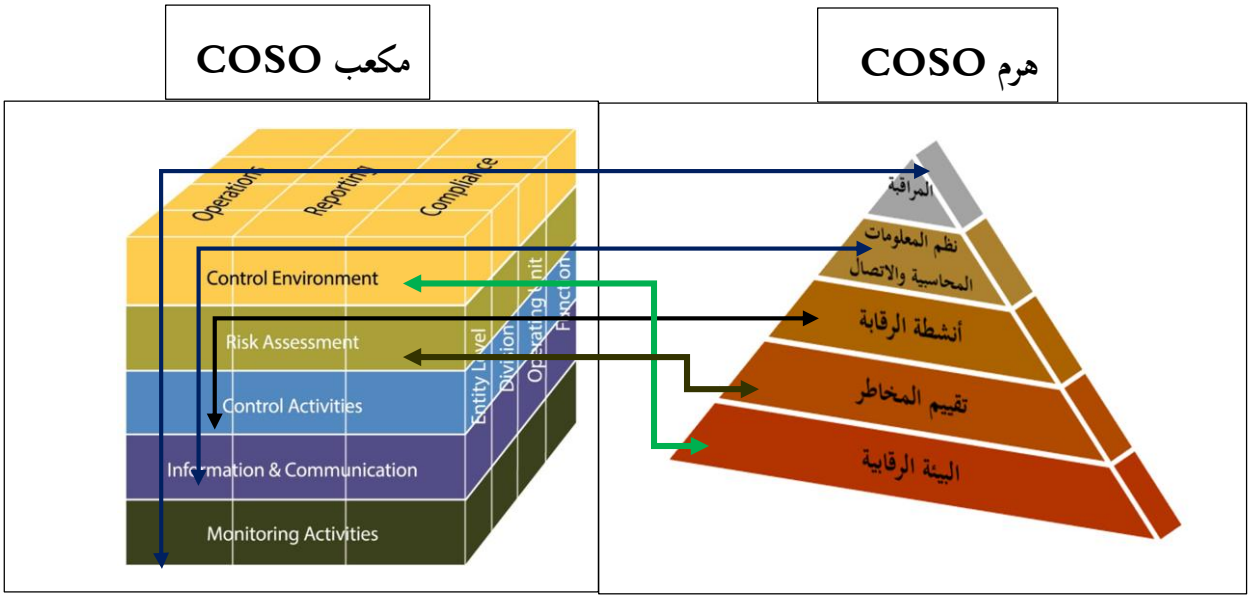
المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية وأنواعها

بالرغم من إختلاف أنواع نظام الرقابة الداخلية إلا أنه يلعب دورا بالغ الأهمية في أي مؤسسة لما يتضمنه من أهداف رئيسية، لذا وجب توفر مجموعة من المكونات الأساسية لتحقيق تلك الأهداف.

الفرع الأول: مكونات الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض، تشكل إطار متكامل لها تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات (COSO) كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وتم بناؤها إعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وفيما يلي شكلي يوضحان هرم ومكعب (COSO) المتضمنان لمكونات الرقابة الداخلية حسب تحديث 2013[1].

الشكل رقم (01-02): مكونات الرقابة الداخلية حسب لجنة (COSO)



Source:http://www.sox-online.com/coso-cobit-center/the-new-coso-cube/ **consulté le 06/05/2019 à 01 :18**

Source :Pierre SCHICK et d'autre, **Audit interne et référentiels de risques**, Dunod, 2eme édition, 2014 , p20.

(1) Pierre SCHICK et d'autre, OP.Cit, p20.

أولا: البيئة الرقابية

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن لنظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة، وتمثل الرقابة الداخلية انعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ويتطلب تحقيق رقابة داخلية فعالة الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، وإذا كانت الرقابة الداخلية مصممة جيدا وبشكل صحيح فإن الإلتزام يجب أن يبدأ من الأعلى إنطلاقا من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعم على كل المؤسسة[1].

هناك مجموعة من العناصر التي تساهم بنجاح في بيئة الرقابة الناجحة والتي يمكن أن تستخدم كمؤشرات لجودة بيئة الرقابة لأحد المؤسسات والتي تتمثل فيما يلي[2]:

1. **الأمانة والقيم الأخلاقية:** تعتبر الأمانة والقيم الأخلاقية عناصر جوهرية للبيئة الرقابية، حيث أنها تؤثر على تصميم وإدارة ومراقبة المكونات الأخرى للرقابة الداخلية–المعايير الأخلاقية والسلوكية للمؤسسة والطريقة التي في ضوئها يتم توصيلها وتعزيزها تحدد الأمانة والسلوك الأخلاقي للمؤسسة– تتضمن الأمانة والقيم الأخلاقية تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الدوافع التي قد تدفع العاملين على إرتكاب تصرفات غير أمنية أو غير قانونية أو غير أخلاقية، وهي تتضمن أيضا توصيل القيم الأخلاقية والمعايير السلوكية إلى العاملين من خلال قوائم السياسة، دليل السلوك ونموذج الإدارة للسلوك الملائم؛
2. **الإرتباط بالجدارة:** الجدارة أو الصلاحية عبارة عن المعرفة والمهارات الفردية لتحقيق المهام التي تصف وتحدد مهمة العامل، ويعني الإرتباط بالجدارة تحديد الإدارة مستويات الجدارة والأهلية لمهام محددة بغرض تنمية المهارات والمعرفة المطلوبة لكل موظف بالإضافة إلى تعيين العاملين ذوي الجدارة والأهلية لإدارة تلك المهام؛
3. **مجلس الإدارة ولجان المراجعة:** كثيرا ما يعهد مجلس الإدارة المسؤولية على عملية الإشراف على إعداد التقارير المالية إلى لجان المراجعة، وتتكون لجان المراجعة عادة من ثلاثة إلى خمسة مديرين لا يُعتبرون أعضاء في مجلس إدارة المؤسسة بصفة عامة توفر لجان المراجعة خط إتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين؛
4. **الهيكل التنظيمي:** يحدد الهيكل التنظيمي شكل وطبيعة الوحدات التنظيمية متضمنة تنظيم تشغيل البيانات والإدارة المرتبطة ووظائف إعداد التقارير، بصفة عامة يوفر الهيكل التنظيمي الإطار العام الشامل للتخطيط والتوجيه والرقابة على الأعمال حيث يساعد على تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين؛

---

[1] بلال برابح، "**تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية–دراسة عينة من المراجعين الداخلين**"، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر،2015/2014، ص12.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، " **المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2006، ص ص 387-389.

5. **تخصيص السلطة والمسؤولية**: يتم تعزيز الوعي الرقابي عندما يتم تحديد السلطة والمسؤولية والأمور الأخرى المرتبطة بالرقابة وتوصيله بوضوح إلى كافة مستويات الإدارة والعاملين بالمؤسسة، وعادة ما تحقق المؤسسات تلك الأهداف من خلال خرائط التنظيم، أو وكيل سياسات وإجراءات المؤسسة، وقوائم السياسة المرتبطة بتطبيقات الأعمال المقبولة وتحديد التعارض في المصالح ومسؤوليات العاملين عندما ينشأ مثل هذا التعارض ودليل السلوك وتوصيف الوظائف وتوثيق نظم الحاسب الإلكتروني؛

6. **سياسات وتطبيقات الموارد البشرية**: يؤثر المستوى المرتفع لجدارة العاملين وأمانتهم على قدرة المؤسسة على تحقيق أهداف التشغيل وإعداد التقارير–ويتوقف تحديد ما إذا كان العاملين لديهم تلك الخواص على نتائج سياسات وإجراءات المؤسسة في تعيين وتدريب وتحفيز وتقييم الأداء–يجب أن تتأكد الإدارة أيضا من أن العاملين لديهم من الإمكانيات ما تؤهلهم للإضطلاع بمسؤولياتهم المقررة.

ثانيا: تقييم المخاطر

إن عملية تقييم المخاطر هي العملية التي تقوم بها المؤسسة لتحديد والإستجابة لمخاطر العمل ونتائج ذلك، والأعراض إعداد التقارير المالية تشمل عملية تقييم المؤسسة للمخاطر كيف تحدد الإدراة المخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية التي تعطي رأيا صحيحا وعادلا حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق للمؤسسة، وتقدر أهميتها وتقيم احتمال وقوعها وتقرر الإجراءات لإدارتها، ولذلك تشمل المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية الأحداث والظروف الخارجية والداخلية التي قد تحدث وتؤثر بشكل عكسي على قدرة المؤسسة على إصدار وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعلومات المالية بما يتفق مع إثباتات الإدارة في البيانات المالية، وعندما يتم تحديد المخاطر تنظر الإدارة في أهميتها وإحتمال وقوعها وكيف يجب أن تدار، يمكن للإدارة إصدار الخطط أو البرامج أو الإجراءات لتناول مخاطر معينة أو قد تقرر قبول مخاطرة بسبب التكلفة أو إعتبارات أخرى[1]؛

[1] أحمد حلمي جمعة، " **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**"، دار صفا، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 200.

ثالثا: أنشطة الرقابة

هي السياسات والإجراءات الموضوعة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى التأكد من تنفيذ الاستراتيجيات المتبناة لمواجهة المخاطر بكل فعالية[1].

وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية الرقابة على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي[2]:

1. **معالجة المعلومات:** ومن خلال هذا النشاط يتم وضع مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة لفحص دقة وإكتمال وتفويض المعاملات وتشمل هذه الإجراءات:
   - **إجراءات رقابة التطبيق:** ويتم أدائها عند معالجة التطبيقات الفردية مثل مراجعة الحسابات؛
   - **إجراءات الرقابة الآلية للمعلومات:** وتساعد في ضمان أن المعاملات قد حدثت وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق مثل فحوصات التعديل لبيانات الإدخال.
2. **فصل المهام:** إن تفويض أفراد مختلفين بمسؤليات التصريح على العمليات وتسجيلها والإحتفاظ بالأصول في عهدتهم يهدف إلى تقليل فرص التلاعب والاحتيال أثناء التنفيذ العادي للمهام؛
3. **مراجعة أو تقييم الأداء:** خلال هذا النشاط تصنع الإدارة نظاما لتقييم أداء العاملين في مختلف الأنشطة والعمليات يعتمد على مراقبة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، حيث يتم تحليل الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات المخططة أو أداء الفترات السابقة، مما يساعد في التعرف على إيجابيات وسلبيات هذا الأداء، وتحديد نواحي القصور به وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

رابعا: نظم المعلومات المحاسبية والاتصال

إن كل مؤسسة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية، فالمعلومات يجب أن يتم تحديدها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلائم وأداء وظائفهم، إن المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المؤسسة، إن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على إتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المؤسسة واعداد تقارير مالية مؤثرة فيها[3]؛

---

(1) بشير كشرود ونسيمة محيوت، " **الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO-IC وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر**"، مجلة جديد الإقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين، الجزائر، مجلد11، عدد 01، ديسمبر 2016، ص266.

(2) رزق أبو زيد الشحنة، " **تدقيق الحسابات**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص ص 208-209 .

(3) وجدان علي أحمد،" **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**"، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009، ص 29.

خامسا: المراقبة

أي متابعة عناصر الرقابة وهي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل عناصر الرقابة في الوقت المناسب وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف، لذلك على المؤسسة انجاز متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما، وكثيرا ما يتم ادخال أنشطة المتابعة في الأنشطة العادية المتكررة للمؤسسة، وتشمل إدارة منتظمة وأنشطة إشرافية[1].

الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية، رقابة محاسبية وضبط داخلي.

أولا: الرقابة الإدارية

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى تحقيق أكبر كفاءة في العمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة ويتضمن هذا النوع من الأساليب الرقابية السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات، والتي ترتبط جميعها بإتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية وتوضع هذه الأساليب من أجل تنمية الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمؤسسة وتقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات والتعليمات، وينطوي هذا الجزء من نظام الرقابة الداخلية على وظائف أخرى، لا ترتبط بوظائف الأقسام المحاسبية والإدارية والمالية وإنما ترتبط بأقسام التنظيم والأساليب وأقسام التدريب[2].

ومن الأدوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الإدارية ما يلي[3]:

1. **الموازنات التخطيطية:** نظرا لأن الموازنة التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي لذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها، وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية، حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينهما وتقصي أسبابها وتحديد المسؤولين عنها وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها أو مواطن القوة وتنميتها؛
2. **الرسوم البيانية والجداول الإحصائية:** وهي إحدى وسائل عرض معلومات الإدارة فقد تم عرض تطور إنجازات المؤسسة عن عدة فترات سابقة في شكل بياني كاستخدام الأعمدة مثلا، أو منحنى يمثل تطور الكميات المنتجة والمباعة منها للسوق المحلي والمصدر منها مثلا، أو في جدول إحصائي يظهر بيانات مجمعة ومقارنة؛

---

(1) أحمد حلمي جمعة، " **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** "، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص128.

(2) حازم هشام الآلوسي،" **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق**"، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، الطبعة الأولى، 2003، ص ص 215-216.

(3) عبد الله خلف الواردات،" **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**"، دار الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص ص 127-128.

3. **تقارير الكفاية الدورية:** والتي يتم رفعها إلى الإدارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الحكم على كفاءة الأداء وإتخاذ القرارات المناسبة؛

4. **دراسات الحركة والزمن:** وهي إحدى وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية لكافة الخطوات والحركات اللازمة للإنتاج، بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلى لأداء العمل واستبعاد غير الضروري، وبالتالي استنفاذ القدرة الأدنى من الموارد البشرية وتحقيق أقل زمن ممكن؛

5. **البرامج التدريبية للعمال والموظفين:** والتي تهدف إلى رفع كفاءة أداء العاملين وذلك عن طريق امدادهم بكل ما هو جديد ومستحدث من المعلومات الملائمة من حين لآخر؛

6. **الرقابة على الجودة:** وذلك عن طريق عمليات الرقابة الإحصائية على الجودة باستخدام خرائط الرقابة على الجودة.

ثانيا: الرقابة المحاسبية

بعد التطور الذي حصل في حجم المشروعات وازدياد عملياتها لجأ أصحاب هذه المشروعات إلى إتباع أدوات وأساليب محاسبية في تحقيق الرقابة، إن المحاسبة المالية تكفل التحقق من صحة وجدية العمليات والعمل على تسجيلها وتبويبها وتلخيصها وعرض النتائج التي تعكس نشاط المشروع ومركزه المالي والعمل على إعداد القوائم المالية والبيانات المحاسبية للأغراض المختلفة في إطار الدقة المحاسبية، وعليه فإن الرقابة المحاسبية هي الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تعني بصفة رئيسية بطريقة مناسبة للمحافظة على الأصول ودقة البيانات المحاسبية وإجراءات اعتماد العمليات والتصريح بتنفيذها وفصل الواجبات المتعلقة بإثبات العمليات في السجلات وإعداد التقارير المالية عن الواجبات التي تتعلق بالإنتاج أو حفظ الموجودات والجرد الفعلي والمراجعة الداخلية[1].

يجب أن يتوفر في نظام الرقابة المحاسبية الداخلية عدد من الخصائص التي ينفرد بها بما يعطي المؤسسة تأكيدا معقولا من أن عناصر الرقابة المحاسبية تعمل كما ينبغي، وهذه الخصائص هي كالتالي[2]:

- يجب أن يكون الأفراد العاملون مؤهلون تأهيلا كافيا؛
- يجب أن يزود النظام بتحديد وفصل دقيق لأداء الوظائف؛
- يجب أن يقوم اشخاص مسؤولون بالتصريح بالعمليات قبل تنفيذها؛
- يجب أن يتم قيد العمليات حسب قيمتها في نفس الفترة المحاسبية التي صرفت فيها، على أن تتم قيد العمليات في الحسابات المناسبة؛
- يجب أن يكون الوصول إلى الأصول محدودا في الأشخاص المصرح لهم بذلك فقط؛
- يجب توفر المقارنات المستقلة، بين الأصول الموجودة فعلا وبين الحسابات التي تمثلها.

---

(1) عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 107-108.

(2) ثناء علي القباني،" **الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني**"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2003، ص18.

ومن بين عناصر الرقابة المحاسبية ما يلي[1]:

- وضع وتصميم نظام مسندي متكامل وملائم لعمليات المشروعات؛
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع؛
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- وضع نظام لمراقبة وحماية المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك؛
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة؛
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقيق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة؛
- وضع نظام لإعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المشروع.

ثالثا: الضبط الداخلي

يعرف الضبط الداخلي بأنه ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة وذلك بجعل عمل كل موظف بالمؤسسة يراجع بواسطة موظف آخر، وفي ذلك ضمان لحسن سير العمل وعدم وقوع أخطاء أو غش أو تلاعب بأصول المؤسسة وحساباتها، أو هو مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو الإختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها، فنظام الضبط الداخلي يعتمد في الواقع على تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والواجبات والفصل بين المسؤوليات والاختصاصات للوظائف المختلفة بحيث لا يقوم موظف واحد بعملية كاملة، ويهدف نظام الضبط الداخلي إلى حماية أصول المؤسسة وسجلاتها ودفاترها من الضياع أو سوء الاستعمال أو غيره ويلاحظ أن تطبيق هذا النظام يحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لذا لا نجده مطبقا بطريقة كاملة إلا في المؤسسة الكبيرة لارتفاع التكلفة[2].

---

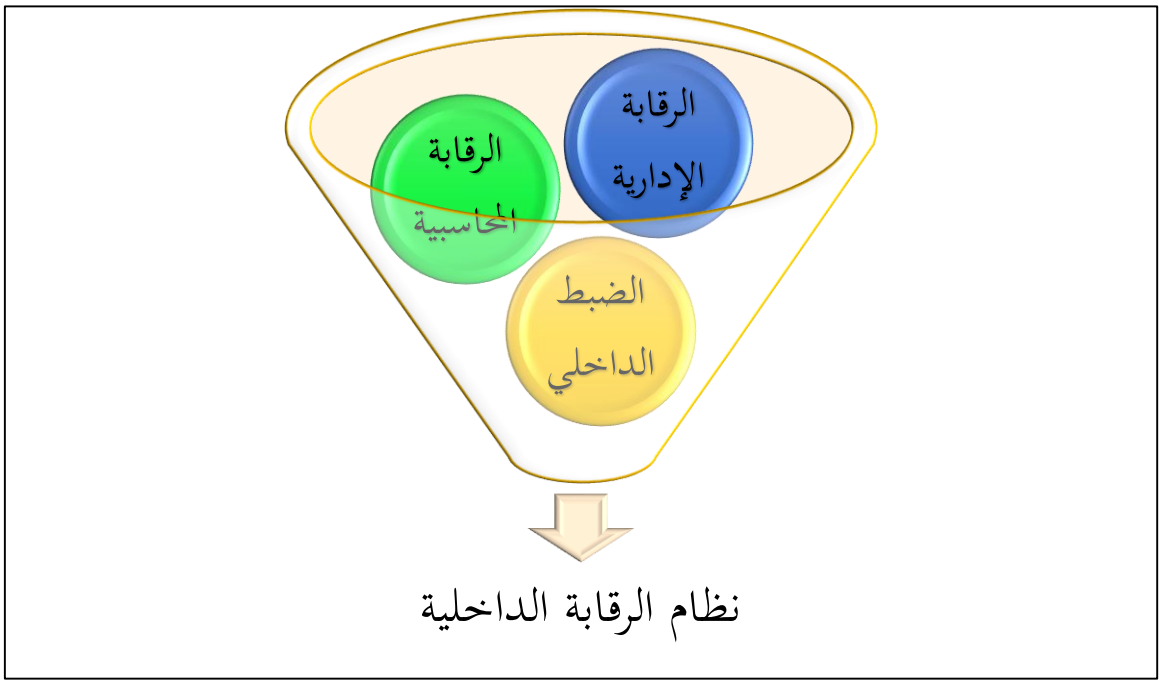
[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 80.

[2] عصام الدين محمد مستولي،" **المراجعة وتدقيق الحسابات1**"، دار الكتاب الجامعي، السودان، 2009، ص 122.

ومن أنماط الضبط الداخلي ما يلي[1]:

- أن تصبح المسؤولية مشتركة في الأصول القابلة للتحويل من حيث الإحتفاظ أو التسجيل؛
- ان تحدد إجازة سنوية يلتزم بها أفراد المؤسسة خلال غياب الفرد يتولى غيره عمله؛
- ألا يعهد للعامل بعمل أكثر من مسؤوليته طبقا للهيكل الوظيفي؛
- أن المستندات التي تسجل دفتريا تحمل اعتمادا مسبقا؛
- أن التسجيل الدفتري يتم من المستند الأصلي مباشرة؛
- فصل الأصل والاحتفاظ به عن السجل الذي يرصد تحركاته والاحتفاظ به.

الشكل رقم (01-03): أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على ما سبق.

[1] سمراء جدي،" **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية-**"، أطروحة دكتوراه، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2016، ص15.

المبحث الثالث: أساسيات حول الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والإجراءات التي تعكس الوعي الرقابي للإدارة لتحقيق الأهداف المرسومة للمؤسسة وتخص تلك المقومات والإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، مما يسهل عملية تقييم الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية

تعد الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة الركيزة الأساسية للأنظمة والتعليمات والإجراءات الموضوعة وهناك مقومات رئيسية لنظام الرقابة الداخلية السليم التي تصنفها وتتبعها الإدارة للحصول على تأكيد بأن أهداف الرقابة تتحقق وتتمثل هذه المقومات كالآتي:

1. الهيكل التنظيمي الكفء

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفء في أي مؤسسة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة، وتتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المؤسسة وحجمها ومدى الإنتشار الجغرافي لها وعدد القطاعات أو الفروع التابعة لها[1]؛

2. اختيار الموظفين الأكفاء

اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة هي عبارة عن وصف دقيق لوظائف المشروع المختلفة وبرامج مرسوم لتدريب العاملين في المؤسسة بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب للإستفادة من الكفاءات المتاحة للمؤسسة، أيضا يجب وصف كامل وشامل للمؤهلات العلمية لكل منها ذلك يتضمن حصول المؤسسة على الموظفين المناسبين للقيام بالعمل، هذا يساعد على رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة ككل[2]؛

3. نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية أقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد

---

(1) عامر حاج دحو وقالون جيلالي،" **الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي ودورها في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية**"، مجلة التكامل الاقتصادي، مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الافريقي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، مجلد 03، عدد04، 31 ديسمبر 2015، ص 162.

(2) توفيق مصطفى أبو رقبة وأبو الهادي أسحق المصري،" **تدقيق ومراجعة الحسابات**"، دار ومكتبة الكندي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص107.

المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية[1]؛

4. **فصل المهام**

يشكل فصل المسؤوليات أو الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الأساسية التي تساعد على انجاز العملية في مجملها بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد، وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار أوامر الصرف، التنفيذ، الحماية، التسجيل، وكذلك عمليات تطوير الأنظمة والعمليات اليومية في حالة اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية كما يجب أن يكون التدقيق[2]؛

5. رقابة الأداء

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفاعلية وبما يكفل الإلتزام بسياستها غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة تصحيحية وتتمثل في الطريقة المباشرة وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه اعوانه، والطريقة الغير مباشرة وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة لميزانيات تقديرية وتكاليف معيارية[3]؛

6. **استخدام الوسائل الآلية والالكترونية**

يؤدي استخدام الوسائل الآلية والالكترونية في انجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها وتقليل الأخطاء ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الالكترونية يساعد على انجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة كما أن الحسابات الإلكترونية تعطي نتائج دقيقة وفي سرعة فائقة[4].

---

[1] عمار بن عيشي ولحسن دردوري،" **الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية**"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، مجلد 02، عدد 04، 30 جوان 2017، ص 55.

[2] عبد الله خلف الواردات،" **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**"، مرجع سبق ذكره، ص335.

[3] طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود،" **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 101-102.

[4] إيهاب نظمي وهاني الغرب،" **تدقيق الحسابات الإطار النظري**"، دار وائل، عمان، الأردن، 2012، ص 139.

وقد حدد مجمع المحاسبين الأمريكي المقومات الرئيسية الواجب توافرها في أي نظام للرقابة الداخلية فيما يلي[1]:

- خطة تنظيمية توفر تقسيما سلميا للمسؤوليات الوظيفية وتحديدا واضحا للمسؤوليات في حدود هذا التقسيم بما يتماشى مع السياسات الإدارية وتفويضا واضحا للسلطة في إطار هذه المسؤوليات؛
- نظام محاسبي سليم يكفل تحقيق الرقابة على الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات؛
- إتباع أساليب سليمة للعمل في كل إدارة بما يكفل اتخاذ الخطوات اللازمة لإعتماد العمليات ذات القيم المالية، وتسجيلها والمحافظة على الأصول والتأكد من سلامة هذه العمليات ويتم ذلك عن طريق تقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث لا يقوم فرد واحد بعملية من أولها إلى آخرها؛
- أن يتوفر لدى المؤسسة مجموعة من العاملين تتناسب كفاءاتهم مع المسؤوليات الملقاة على عاتقهم داخل نطاق مسؤولياتهم.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية

لتحقيق المقومات الرئيسية للرقابة الداخلية التي سبق ذكرها لابد من اتخاذ الإجراءات التالية:

الفرع الأول: الإجراءات التنظيمية والإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، أي تعكس الوعي الرقابي للإدارة والأسلوب الذي تستخدمه في مجال الرقابة وغيرها من الأمور المؤثرة في سلوك الإدارة الرقابية وتتمثل في[2]:

1. تحديد الاختصاصات

بات من الواضح اعتماد وتحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياسة، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي له يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح من التضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح، ولغاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي، وإلى جانب الهيكل التنظيمي المرن الكفء يجب اعداد خرائط تفصيلية لكل قسم أو إدارة على حدى، لأن صياغة الخرائط التنظيمية تعني تحديد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدرات واهتمامات الأشخاص؛

2. تقسيم العمل

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويجنبه تضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب؛

---

[1] سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان،" **تدقيق الحسابات1**"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 177.

[2] نوفل سمايلي وآخرون، "**دور أخلاقيات العمل في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجلفة، الجزائر، مجلد 02، عدد01، 01مارس 2018، ص ص 11- 12.

3. توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين، إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، إلا أن تحديد المسؤوليات، تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزاماته تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الاجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التهرب من جهة، ومن جهة ثانية يضفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولا يستطيع أن يلقيه على غيره، وبالتالي فإن مبدأ توزيع المسؤوليات يسهل عملية الرقابة، حيث يتيح تطبيق هذا المبدأ تخصص كل قسم أو دائرة بعمل معين كوجود قسم للاعتمادات وآخر للكفالات، وهذا يعزز مبدأ محاسبة المسؤولية كنتيجة حتمية لتطبيق المبدأ السابق، منعا للتجاوزات والتهرب منها.

إن تلك الإجراءات السابقة الذكر تسمى بالإجراءات الخاصة بالأداء الإداري حيث أن تحديد الإختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل كل المؤسسة يضمن فرص على كل شخص داخلها، أيضا توزيع المسؤوليات يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وفيما يلي باقي الإجراءات التنظيمية والإدارية الأخرى[1]:

4. لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛
5. توقيع الموظفين على السندات التي أعدوها كإثبات قيامهم بهذا العمل؛
6. إخراج مستندات من أصل وعدة صور وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون معين؛
7. تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع سير العمل،
8. ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.

الفرع الثاني: إجراءات محاسبية

وتتضمن النواحي التالية[2]:

1. إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها ليقلل من الغش والاحتيال؛
2. إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين؛
3. عدم السماح لموظف قام بعمل أن يراجعه، أي عدم السماح لموظف ما مراقبة عمله؛
4. استعمال وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل المراجعة وحسابات المراقبة؛
5. إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات؛
6. القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

---

(1) إيهاب نظمي وهاني العرب، مرجع سبق ذكره، ص 140.

(2) زهير عيسى،" **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**"، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 138.

الفرع الثالث: إجراءات عامة

بالإضافة إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، هناك إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، وبتفاعل جميع هذه الإجراءات يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي[1]:

1. التأمين على ممتلكات وموجودات المؤسسة ضد الاخطار حسب طبيعتها؛
2. التأمين على الذين في حوزتهم عهد ضد خيانة الأمانة؛
3. وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
4. استخدام وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية؛
5. استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس؛
6. استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع؛
7. ادخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على[2]:
   - تحديد العمليات؛
   - السرعة في معالجة البيانات؛
   - تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة؛
   - إمكانية الرجوع أو معالجة المعطيات بسرعة.

المطلب الثالث: تقييم الرقابة الداخلية

إن تقييم الرقابة الداخلية سيتيح المراجع معرفة مواطن القوة والضعف في النظام والتي تشكل الأساس لتحديد نطاق الرقابة، وبالتالي إعداد برامج الرقابة والإرشاد لإدارة المؤسسة في هذا المجال.

ولغرض قيام المراقب بتنظيم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية فإن عليه:

- انتقاء طريقة التقييم؛
- معرفة خطوات التنظيم؛
- انتقاء أسلوب التقييم؛
- التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] مصطفى صالح سلامة،" **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**"، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 23-24.

[2] نجاة شملال،" **تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية**،" مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، مجلد 02، عدد 04، 2016/03/01، ص 176.

الفرع الأول: طرق تقييم الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق لتقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة منها، طريقة الدورات، طريقة وحدات النشاط وطريقة بنود القوائم المالية، وعلى المراقب اختيار احدى هذه الطرق، ويجب ملاحظة أن عملية الاختيار هذه تعمد على خبرة المراقب وعلى طبيعة وحجم المؤسسة ونشاطها الذي تزاوله، حيث نظم الرقابة تختلف من مؤسسة لأخرى، وهذه الطرق هي كالتالي[1]:

أولا: طريقة الدورات

وتعني تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات، يطلق على كل منها دورة والتي بدورها تغطي مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة ومن أمثلة هذه الدورات: دورة الإيرادات، دورة الإنتاج، دورة التقارير المالية المنشورة، دورة المصروفات ودورة التمويل.

علما أن محتويات الدورات قد تختلف في التطبيق العملي بسبب اختلاف المؤسسات، ولذلك ترك للمراقب حرية التصرف في مثل هذه الحالات بسبب خبرته وتقديره الشخصي، آخذا في الإعتبار طبيعة المؤسسة ونوعية نشاطها.

وبعد تقسيم جميع العمليات والحسابات بين الدورات المختلفة يقوم المراقب بتقييم الرقابة الداخلية لكل دورة من هذه الدورات على حدى، وعلى المراقب الاستعانة بمساعديه في هذا الشأن بحيث يقسم العمل فيما بينهم، وعند الإنتهاء من التقييم على هذا الأساس، يستطيع المراقب تكوين فكرة عن الرقابة الداخلية وإجراءاتها في المؤسسة ككل.

ثانيا: طريقة وحدات النشاط

وهي عبارة عن تجميع العمليات والحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفة إدارية أو قسم من أقسام المؤسسة مع بعضها البعض، حيث تتخذ كأساس لتقييم الرقابة الداخلية، مع مراعاة العلاقة بين هذه النشاطات أو الوظائف أو الأقسام، حيث أن هناك بعض المعلومات والبيانات التي تتدفق من نشاط لآخر أو من وظيفة لأخرى، وفيما يلي بعض أهم النشاطات او الإدارات الشائعة: إدارة الشؤون الإدارية، إدارة الشؤون المالية، إدارة الإنتاج، إدارة المشتريات، إدارة المبيعات وإدارة المخازن.

وبعد اجراء هذا التقسيم لنشاطات ووظائف المؤسسة، يقوم المراقب بعملية تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لكل وحدة أو شعبة أو قسم تابع لكل إدارة على حدى، ومن ثم اكتشاف مواطن القوة والضعف فيها وإبداء الرأي حيالها،

---

[1] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 240-242.

ثالثا: طريقة بنود القوائم المالية

يمكن في بعض الأحيان وخاصة في المؤسسات صغيرة الحجم أن يقوم المراجع بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة، كل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل على حدى، ومثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود الأصول الثابتة ثم الأصول المتداولة ثم الخصوم المتداولة وحقوق المالكين، بعدها تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصروفات ومن ثم الإيرادات.

الفرع الثاني: خطوات تقييم الرقابة الداخلية

ويمكن أن يقوم المراقب بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية[1]:

الخطوة الأولى: فهم هيكل الرقابة الداخلية

يجب على المراقب أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة) عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية يستطيع المراقب استخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدقيق وغيرها؛

الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة

ويمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، وقد نص المعيار (400) من معيار التدقيق على أنه عند تطوير خطة المراقبة الشاملة، على المراقب تقدير المخاطر اللازمة على مستوى البيانات المالية؛

الخطوة الثالثة: اختيارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة ويجب على إدارة المؤسسة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 214-215.

الفرع الثالث: أساليب تقييم الرقابة الداخلية

يمكن تقييم هيكل ونظام الرقابة الداخلية باستخدام الأساليب التالية:

- قائمة الاستقصاء النموذجية (الاستبيان)؛
- التقرير الوصفي للنظام؛
- الملخص التذكيري؛
- خرائط التدقيق.

أولا: الاستقصاء النموذجية (الاستبيان)

إن الطريقة التقليدية لتقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة هي مدخل الاستقصاء عن طريق الأسئلة، وتتلخص هذه الطريقة في الاستقصاء عن طريق اعداد قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة وعملياتها المختلفة، وتصاغ الأسئلة بعناية ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياتها وتأدية وظائفها، وتوضع الاستقصائيات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبينة على افتراض أن بعض الإجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسات مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة، كما ان الافتراض الآخر في هذه الاستقصائيات هو أن المؤسسة كبيرة الى الحد الذي يسمح باستخدام عدد كبير من العاملين يمكن تقسيم العمل بينهم، وعلى هذا فإن هذا الاستقصاء يكون قليل الأهمية عند استخدامه في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وفي هذه الحالة يتطلب تقرير وصفي مفصل بالرقابة الداخلية في المشروع بدلا من الاستقصاء عن طريق الأسئلة[1].

ولهذه الطريقة مزايا هي[2]:

- سهولة التطبيق؛
- مرونة الأسئلة؛
- توفير الوقت.

ولهذه الطريقة عيوب أيضا منها[3]:

- عدم مراعاة ظروف كل مشروع لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة؛
- لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة؛
- وجود الإستبيان يقود إلى الإتكالية بالإكتفاء به وعدم إجراء أية استفسارات أخرى.

---

[1] رجب السيد راشد وآخرون،" **أصول المراجعة**"، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص ص 89-90.

[2] خالد الخطيب وخليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 200.

[3] المرجع نفسه، ص200.

ثانيا: الملخص التذكيري

هو أن يقوم المراقب بوضع أسس نظام رقابة داخلية سليم ولا يغفل عن أية نقطة، ومن عيوبه ألا يقود إلى تدوين كتابي وهذا الملخص متروك لكل مراقب على حدى[1]؛

ثالثا: التقرير الوصفي

يتم إستخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة وتفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الإستقصاء، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل المراقب إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف، وماهي نقاط الضعف، يشمل التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية جميع الإجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل عملية، ويختلف التقرير الوصفي من مراقب لآخر ويختلف وفقا لإحتياجات المراقب، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام[2]؛

رابعا: خرائط التدقيق

هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي أو قرارات أو إجراءات معينة، وإذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية أو دفتر الأستاذ العام[3]؛

والشكل الموالي يوضح رموز خرائط التدقيق ودلالتها:

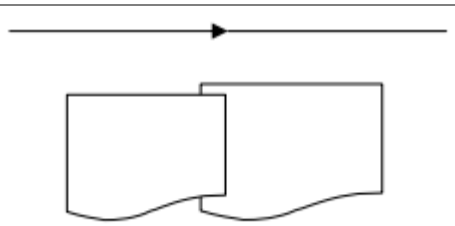
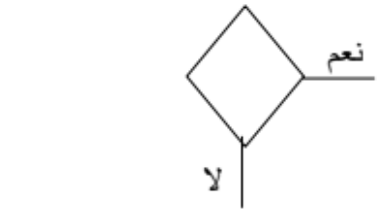
---

(1) إيمان إبراهيم حسين، مرجع سبق ذكره، ص283.

(2) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص220.

(3) رجب السيد راشد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص95.

الشكل رقم (01–04): رموز من خرائط التدقيق ودلالتها

الرمز	دلالته
	إتجاه التدفق
	ملفات من عدة نسخ
	الإحتفاظ بالملفات Archive
	المقارنة بي ملفين
	إحتفاظ مؤقت
	عملية محددة ينتج عنها تغير في القيمة أو شكل أو مكان للمعلومات
	ملاحظات أو تعليقات إضافية
	إجراء فيه خيار

المصدر: عتيقة مجنح، "**دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية –دراسة حالة مؤسسة سوناطراك وحدة الصيانة بسكرة–**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2006/2005، ص37.

خامسا: فحص النظام المحاسبي

وهو أن يقوم المراقب بفحص السجلات وأسماء منشئيها وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على متانة النظام، إلا أن هذه الطريقة تركز على الظروف المحيطة الخاصة بكل مشروع، والهدف هنا هو الحكم على درجة كفاءة ومتانة النظام الداخلي للرقابة وبإمكان المراقب أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر في سبيل تحقيق الهدف على أن تكون وسيلة شاملة[1].

وبعد التطرق إلى مختلف الأساليب المستخدمة في عملية تقييم الرقابة الداخلية يمكن القول بأن لها مجموعة من العيوب نوجزها فيما يلي[2]:

- إختلاف نتائج تقييم الرقابة لمؤسسة معينة من مراقب لآخر؛
- سوء تطبيق أسلوب التقييم ذاته، لأن التقييم يستغرق وقتا طويلا لذلك فإن بعض المراقبين ينهون العمل بسرعة؛
- نقص الموضوعية في التقييم، حيث يعبر عنها بوصف إنشائي مثل ممتاز، جيد جدا، ...إلخ.

الفرع الرابع: التقييم العملي لنظام الرقابة الداخلية

بعد أن يقوم مراقب الحسابات بالانتهاء من عملية فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية بإستخدام أحد الطرق السابقة، يقوم بتقييم ما توصل إليه حول نظام الرقابة الداخلية، حيث تعتبر مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من قبل المراقب الخطوة المبدئية للقيام بعملية الرقابة، وذلك إن المراحل القادمة تعتمد على هذه المرحلة من حيث نطاق الإختبارات التالية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال كلما قام المراقب بتصنيف حجم الإختبارات، وكلما كان النظام ضعيف كلما قام بتوسيع إجراءاته في تلك المناطق، وللقيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المراقب القيام بما يلي[3]:

- أن يتعرف المراقب على مكونات نظام الرقابة الداخلية من أنظمة فرعية؛
- التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي يتضمنها النظام؛
- أن يحدد الأخطاء المحتملة الحدوث؛
- أن يأخذ أنواع الرقابة المتكافئة في الإعتبار.

وبعد الانتهاء من دراسة تقييم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، واقتناع المراقب بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الإعتماد عليها، يبقى السؤال المهم الذي يواجه المراقب هو: هل نظام الرقابة الداخلية مطبق فعلا أم لا؟ أم أنه نظام على الورق فقط؟، وللإجابة على هذا السؤال على المراقب إجراء الإختبارات اللازمة للتأكد من

---

(1) خالد الخطيب وخليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص201.

(2) المرجع نفسه، ص201.

(3) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص221-222.

أن المعلومات التي تحصل عليها عن طريق قائمة الإستيان أو التقرير الوصفي أو خرائط التدقيق تتفق مع المتبع فعلا والمطبق عمليا، ولتنفيذ ذلك يقوم المراقب بإختيار عينات من العمليات المختلفة وتتبعها عمليا من بدايتها إلى نهايتها من الناحية الإجرائية، ونتيجة لذلك فإن المراقب سيتوصل إلى ثلاث إستنتاجات وهي[1]:

- سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، وأن المؤسسة تقوم بإتباع وتطبيق إجراءات وتعليمات النظام؛
- سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ولكن المؤسسة لا تقوم بالإلتزامات والإجراءات والتعليمات المقررة ولا تطبق النظام بالشكل المطلوب؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى عدم إلتزام العميل بإجراءات وتعليمات الرقابة الواردة بذلك النظام.

ففي الحالة الأولى يحتاج المراقب إلى القيام بأداء عدد محدود من الإختبارات الجوهرية للمراقبة على العمليات وأرصدة القوائم المالية، أما في الحالة الثانية فيجب على المراقب الإستفسار عما إذا كان عدم الإلتزام بتطبيق الإجراءات قد يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية مما يستوجب تعديل أو توسيع بعض الإجراءات الجوهرية، أما في الحالة الثالثة فقد يكوم من الضروري إنسحاب مراقب الحسابات من مهمة المراقبة، أو إمتناعه من إبداء الرأي في القوائم المالية، وكنتيجة نهائية لتقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم المراقب بإعداد برنامج المراقبة في ضوء عملية التقييم مع ضرورة إبلاغ الإدارة بنقاط ضعف هذا النظام -في شكل تقرير أو خطاب- مع ملاحظة أن المراقب غير مطالب بتبليغ الإدارة بمقترحاته بتحسين هذا النظام[2].

---

[1] حازم هشام الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص ص247-249.

[2] المرجع نفسه، ص249.

خلاصة الفصل:

تكتسي الرقابة الداخلية أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة والتي تمكنها من تحقيق أهدافها من خلال الإستخدام الأمثل لمواردها بأقل التكاليف، والتأكد من مدى إلتزام العاملين في المؤسسة بالقوانين والتعليمات، وكذا تفادي الوقوع في الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب والإختلاس وذلك من خلال توفرها على مجموعة من العناصر والمتمثلة في المقومات الداخلية والإجراءات التنظيمية والإدارية التي تعكس الوعي الرقابي للإدارة والأسلوب الذي تستخدمه في مجال الرقابة وغيرها من الأمور المؤثرة في سلوك الإدارة الرقابية، كذلك الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، بالإضافة إلى الإجراءات العامة التي تكون مكملة لسابقتها، وبتفاعل جميع هذه الإجراءات يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة.

ويتم معرفة مستوى الرقابة الداخلية في المؤسسات وفعاليتها من خلال تقييمها بواسطة مجموعة من الوسائل والطرق المختلفة كخرائط التدقيق والإستقصاء والتقرير الوصفي، فالمراقب ملزم بإتباع طريقة واحدة، لذلك فإن عملية التقييم تمكن الأطراف ذوي العلاقة بمعرفة أو إكتشاف نقاط القوة والإنتفاع، بها وإكتشاف نقاط الضعف ومعالجتها.

الفصل الثاني:
الإطا ر المفاهيمي للأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية

تمهيد:

يعد الأداء مفهوما شموليا هاما بالنسبة لجميع المؤسسات بشكل عام والمؤسسات الإقتصادية بشكل خاص، ويكاد يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة المحاسبية والإدارية، فالأداء المالي من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها، حيث أن المؤسسة في حالة تغير مستمر بسبب بيئتها وعلاقتها مع المؤسسات الأخرى ولقد لجأت المؤسسات الإقتصادية إلى استخدام الأداء المالي لكونه عملية من عمليات الرقابة لسياسة المؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها في ظل الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة وترشيدها في إعداد خطط مستقبلية وإتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي ودراسة مركزها المالي، فأصبح الأداء المالي عنصر فعال لنمو المؤسسة وتطورها، وفي ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة إلى تفعيل الأداء وإستنتاجه صار ضرورة ملحة في عالم اليوم.

ولدراسة عملية تقييم الأداء المالي ودور الرقابة الداخلية في تفعيله سنتعرض المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

المبحث الثاني: ماهية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

المبحث الثالث: أساسيات تقييم الأداء المالي ودور الرقابة الداخلية في تفعيله

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

يحظى الأداء المالي في المؤسسات بكافة أنواعها بإهتمام متزايد من قبل الباحثين والإداريين، سواء على المستوى الكلي أو الجزئي، وهذا الإهتمام يرجع إلى البحث عن الأداء الجيد الذي يعتبر كمقياس للنجاح، ويعتبر الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء واستمرار المؤسسة ويعتبر أداة للحكم الموضوعي على كفاءة المؤسسة وعلى مدى تحقق الأهداف بفعالية.

المطلب الأول: مدخل إلى الأداء في المؤسسة الإقتصادية

يعتبر مفهوم الأداء من أكثر المفاهيم شيوعا وإستعمالا في حقل إقتصاد وتسيير المؤسسات، حيث يحظى بإهتمام واسع من قبل الباحثين والمفكرين خاصة في علم الإقتصاد، فمعظم البحوث والدراسات في مجال نظرية الإدرة والمؤسسات تهدف إلى إيجاد الآليات والنماذج الإدارية عند التطبيق تجعل من الأداء حالة تميز المؤسسة عن غيرها وفي تنافس بين بعضها البعض.

الفرع الأول: ماهية المؤسسة الإقتصادية

تعتبر المؤسسات الإقتصادية بمثابة النواة الأساسية في النشاط الإقتصادي للمجتمع، كما أنها تعبر عن علاقات إجتماعية، لأن العملية الإنتاجية تتضمن مجموعة من العناصر البشرية متعاملة فيما بينها من جهة والعناصر المادية من جهة ثانية كما يشمل تعاملها مع البيئة.

أولا: مفهوم المؤسسة الإقتصادية

إختلفت تعاريف المؤسسة الإقتصادية حسب الإتجاهات الإقتصادية أو حسب الإيديولوجيات، حيث أدى إختلاف نظرة الإقتصاديين في الإقتصاد الإشتراكي إلى المؤسسة عن نظرة الرأسماليين لها إلى إعطاء تعاريف مختلفة، مما جعل من الصعب أن يقدم مفهوما واحدا لها فهي مفهوم يتميز بالشمولية ويمكن أن ينظر إليه من زوايا متعددة.

1. تعريف المؤسسة الإقتصادية

هناك تعاريف متعددة أعطيت للمؤسسة الإقتصادية، نذكر منها:

التعريف الأول: "المؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين، الهدف منه إيجاد قيمة سوقية معينة، من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة، ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيراد الكلي، الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها، وتكاليف الإنتاج"[1].

[1] عمر صخري، "**إقتصاد المؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الخامسة، 2007، ص24.

التعريف الثاني: "المؤسسة عبارة عن تجمع إنساني متدرج تستعمل وسائل فكرية، مادية ومالية لإستخراج، تحويل، نقل وتوزيع السلع والخدمات طبقا لأهداف محددة من طرف المديرية بالإعتماد على حوافز الربح والمنفعة الإجتماعية بدرجات مختلفة"[1].

التعريف الثالث: "المؤسسة الإقتصادية هي شكل إقتصادي، تقني، قانوني وإجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها، وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لتقسيم العمل بغية إنتاج وسائل الإنتاج، أو إنتاج سلع الإستهلاك، أو تقديم خدمات، وهي مجموعة من الأنظمة الفرعية المترابطة فيما بينها والمرتبطة أيضا بالبيئة الخارجية التي تعمل فيها"[2].

من التعاريف السابقة يتضح أن المؤسسة الإقتصادية هي الوحدة التي تجمع فيها وتنسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الإقتصادي.

2. خصائص المؤسسة الإقتصادية

تتميز المؤسسة الإقتصادية بمجموعة من الخصائص من بينها[3]:

- **المؤسسة مركز للتحويل**: إن المؤسسة هي ذلك المكان التي يتم فيها تحويل الموارد (المدخلات) إلى منتجات تامة الصنع (سلع وخدمات) وتتمثل الموارد في المواد الأولية، رؤوس الأموال، المعلومات والأفراد؛
- **المؤسسة مركز للتوزيع**: تعتبر المؤسسة المكان الذي يتم فيه تقسيم وتوزيع الأموال المتأتية من بيع السلع والخدمات، وذلك تحت أشكال مختلفة ليستفيد منها مختلف الأعوان الإقتصادية التي ساهمت في العملية الإنتاجية؛
- **المؤسسة مركز للحياة الإجتماعية**: تعتبر المؤسسة مكان يتم فيه العمل جماعيا من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة، وذلك بالتعاون والتنسيق في إطار إحترام القواعد وقيم المؤسسة؛
- **المؤسسة مركز القرارات الإقتصادية**: تلعب المؤسسة دورا مهما في الإقتصاد بإعتبارها مركزا للقرارات الإقتصادية التي تخص نوع المنتوجات، كمية المنتوجات، الأسعار، التوزيع، التصدير والإتصال. تتمثل هذه القرارات في الإختيارات في إستعمال الوسائل المحددة للوصول بأكثر فعالية للأهداف المسطرة؛
- **المؤسسة شبكة للمعلومات**: إن إتخاذ القرارات الرشيدة يتطلب معلومات من مصادر مختلفة (داخلية وخارجية عن المؤسسة)، وبالتالي يتحتم على المؤسسة إعداد أنظمة قادرة على إنتاج المعلومات وتحويلها إلى المقررين (نظام إتصالات) من أجل إنجاز المهام المنوطة بهم على أكمل وجه، وتعتبر الشبكة المعلوماتية والإتصالية بمثابة العنصر الحيوي للمؤسسة؛

---

(1) درحمون هلال، "**المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004، ص17.

(2) رفيقة حروش، "**إقتصاد وتسيير المؤسسة**"، شركة دار الأمة، برج الكيفان، الجزائر، بدون طبعة، 2013، ص30.

(3) فرحات غول، "**الوجيز في إقتصاد المؤسسة**"، دار الخلودية، القبة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2008، ص ص9-12.

- **المؤسسة مركز للمخاطرة:** إن المؤسسة معرضة للخطر بإستمرار، حيث يمكن أن تخسر جزء أو كل تسبيقاتها المالية والمادية في حالة الفشل، وترتبط هذه المخاطر بصعوبات التسيير وضغط المنافسين ومتطلبات الزبائن.

كما تتصف المؤسسة الإقتصادية بمجموعة من الصفات نذكر منها[1]:

- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث إمتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها؛
- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها؛
- التحديد الواضح للأهداف السياسية والبرامج وأساليب العمل؛
- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عمليتها.

ثانيا: أهداف المؤسسة الإقتصادية وتصنيفاتها

تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى تحقيق عدة أهداف، تختلف وتتعدد حسب إختلاف أصحاب المؤسسات، وكذا إختلاف طبيعة وميدان نشاطها، وهذا فهي تتداخل وتتشابك فيما بينها.

1. أهداف المؤسسة الإقتصادية

تتمثل أهداف المؤسسة الإقتصادية في[2]:

- **الأهداف الإقتصادية:** من الأهداف الإقتصادية التي تسعى المؤسسات الإقتصادية إلى تحقيقها: الربح، تحقيق متطلبات المجتمع، عقلنة الإنتاج؛
- **الأهداف الإجتماعية:** ضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال، العمل على تغيير نمط إستهلاك المجتمع، الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال، توفير تأمينات ومرافق العمال؛
- **الأهداف الثقافية:** توفير وسائل ترفيهية وثقافية مثل المسرح والرحلات لما لها من تأثير على مستوى العامل الفكري بما ينعكس على عمله وأدائه داخل المؤسسة، تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى، تخصيص أوقات للرياضة؛
- **الأهداف التكنولوجية:** البحث والتنمية، التعاون مع مؤسسات البحث العلمي مثل الجامعات والمؤسسات الإقتصادية الأخرى للقيام بعمليات البحث العلمي لتطوير المؤسسة.

---

[1] السعيد بلوم، **"أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات بالسوناكوم"**، مذكرة ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية (غير منشورة)، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الإجتماعية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2008/2007، ص89.

[2] رفيقة حروش، مرجع سبق ذكره، ص 34.

2. تصنيفات المؤسسة:

تصنف المؤسسة حسب عدة معايير من أهمها[1]:

- **حسب المعيار القانوني**: وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم المؤسسة إلى قسمين هما:
  - **المؤسسة الخاصة**: هي المؤسسة التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعة من الأفراد، أي أن رأس مالها ملك للشخص الذي يقوم بإنشائها وتسييرها؛
  - **المؤسسة العمومية**: هي مؤسسات تعود ملكيتها للدولة، والمسؤولون على هذه المؤسسات ينوبون عن الحكومة في تسيير وإدارة المؤسسة العمومية، وتهدف هذه المؤسسات إلى تحقيق مصلحة المجتمع.
- **حسب معيار الحجم**: إن معيار حجم النشاط قد يتخذ أشكالا عديدة منها رقم الأعمال، عدد العمال، أو حجم الإنتاج...إلخ، وتصنف المؤسسات حسب هذا المعيار إلى ما يلي:
  - **المؤسسات الحرفية**: وهي المؤسسات التي يقل عدد عمالها عن عشر عمال، حيث يتراوح هذا العدد غالبا بين أجير وخمس أجراء؛
  - **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**: ينحصر عدد عمال هذه المؤسسات بين 10و 500 عامل، حيث تكون المساهمة في رأسمالها من طرف أعوان خارج صاحب المؤسسة، وتستعمل الهيئات الدولية الأخرى مقاييس نوعية وكمية للتعريف بهذا النوع من المؤسسات؛
  - **المؤسسات الكبيرة**: وهي المؤسسات التي يشتغل بها أكثر من 500عامل.
- **حسب المعيار الإقتصادي**: حسب هذا المعيار يمكن تصنيف المؤسسة إلى:
  - **المؤسسات الصناعية**: هي مختلف المؤسسات التي تقوم بخلق السلع والخدمات وذلك عن طريق مزج عدة عوامل إقتصادية؛
  - **المؤسسات التجارية**: وهي الوسيط في قنوات التوزيع والبيع بالتجزئة، حيث تكون همزة وصل بين المورد والزبون؛
  - **المؤسسات المالية**: هي المؤسسات التي تهتم بشؤون المال وتقوم بتمويل المؤسسات الإقتصادية؛
  - **مؤسسات الخدمات**: هي تلك المؤسسات التي تقوم بعدة أنواع من الخدمات للمستهلكين، كما نشير إلى أن الميزة الخاصة لشركات الخدمات هي صغر حجمها، أي أن معظمها يتطلب ويعتمد بصورة كبيرة على الإشراف الشخصي الدقيق.

[1] عزيزة بن سمينة، "**إقتصاد المؤسسة**"، دار الأيام، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2017، ص ص23-25.

الفرع الثاني: تعريف الأداء والعوامل المؤثرة فيه

إن تحديد تعاريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات والإتفاق عليها يعد من الأهداف التي يصعب تحقيقها، ومن بين المصطلحات التي لم تلقى تعريفا وحيدا وشاملا مصطلح الأداء، بل هناك من يستخدم مصطلحات عدة كالكفاءة، الفعالية، الإنتاجية لتعتبر كمرادفات له، فإعطاء تعريفا وحيدا والإقتصار عليه يعد غير كاف للوصول إلى مفهوم الأداء، بل يجب عرض العديد من التعاريف للوصول إلى المفهوم الذي يناسب البحث.

أولا: تعريف الأداء

يعد تعريف الأداء مهمة صعبة لأن الأداء مفهوم عام ينطوي على العديد من المعاني فما يزال الباحثون يختلفون حول مفهومه، ويعود الإختلاف إلى تنوع أهدافهم المتوخاة من صياغة تعريف محدد للمصطلح.[1]

فهناك العديد من التعاريف للأداء نذكر منها :

- يراد بالأداء لغة: إتمام، إجراء، إنجاز، تحقيق، تنفيذ، عمل، قيام، وفاء، فإن جملة هذه المعاني تستند في الأصل إلى مسمى الأداء المستمد من كلمة الانجليزية (Perform)، والذي اشتق بدوره من الكلمة الفرنسية القديمة (Performer) والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل[2]؛
- كما عرف الأداء على أنه العمل الذي تكلف به المؤسسة عاملا معينا وعادة ما يحدد بكمية وينجز بمستوى جودة أي نوعية محددة وفق مقاييس تصيغها المؤسسة ويؤدى بأسلوب أو بطريقة ومنهجية تضعها المؤسسة كضوابط لنمطية الإنتاج وسلوكية العاملين[3]؛
- يعتبر الأداء بمثابة المرآة التي تعكس مختلف جوانب المؤسسة ويمثل الفعل الذي يحظى بإهتمام جميع أصحاب المصالح من أجل تعزيزه والإرتقاء بمستواه.[4]

ومن التعاريف السابقة نرى أن الأداء هو الحكم على المؤسسة من حيث الأهداف والطريقة المتبعة في تحقيقها، أي إنجاز الأهداف بإستخدام الموارد بكفاءة وفعالية، فالكفاءة (Efficacité) تعني إنجاز النتائج والإستفادة القصوى من الموارد بأقل تكلفة، في حين الفعالية Efficience وهي مصطلح يرتبط بتحقيق الأهداف، كما تعني التأكد من أن استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والمقاصد والأهداف المرجوة منها.

---

(1) محمد زرني، "**تحليل تأثير رأس المال الفكري على الأداء المالي للمؤسسة– دراسة حالة تجربة على عينة من المؤسسات الجزائرية–**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية (غير منشورة)،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017، ص128.

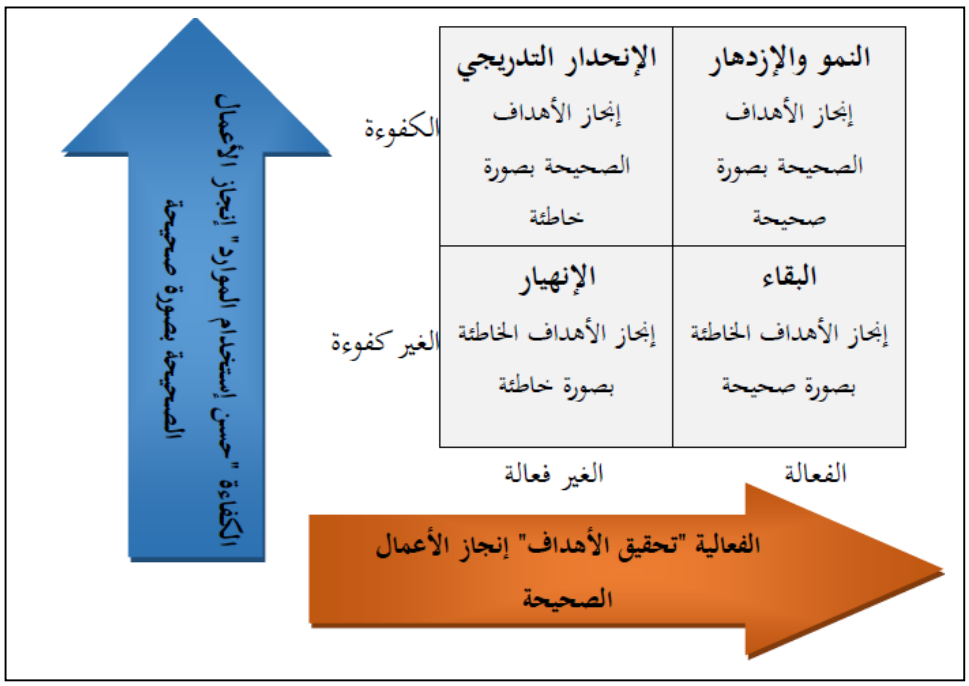
(2) مجيد الكرخي، "**موازنة الأداء وآليات إستخدامها في وضع تقييم موازنة الدولة**"، دار المناهج، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص141.

(3) مجيد الكرخي، "**مؤشرات الأداء الرئيسية**"، دار المناهج، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص16.

(4) أكرم محسن اليساري وآخرون، "**مستجدات فكرية في عالم إدارة الأعمال**"، دار المنهجية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص142.

والشكل الموالي يوضح مصفوفة الكفاءة والفعالية كما يلي[1]:

الشكل رقم (02-01): مصفوفة الفعالية والكفاءة



المصدر: طاهر منصور محسن الغالبي ووائل محمد صبحي إدريس، "**الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص486.

يتضح من الشكل السابق بأن المؤسسات التي تستطيع تحقيق عنصري الكفاءة والفعالية هي وحدها القادرة على النمو والإزدهار وإنجاز الأهداف الصحيحة بصورة صحيحة، بينما المؤسسات الغير كفوءة والغير فعالة يكون مصيرها الإنهيار لأنها لم تستطع إنجاز أهدافها أو أنجزت الأهداف بصورة خاطئة، أما المؤسسات الفعالة التي لا تتمتع بالكفاءة سوف تستطيع البقاء من خلال تحقيق أهدافها الخاطئة ولكن ليس بالكفاءة المطلوبة وربما لا تستطيع التنافس في الأمد البعيد، إلا أن المؤسسات الكفوءة التي لا تتمتع بالفعالية يكون الإنحدار التدريجي مصيرها لعدم قدرتها على تحقيق أهداف أصحاب المصالح، أي إنجاز الأهداف الصحيحة رغم أنها تستخدم الموارد بصورة كفوءة.

[1] طاهر منصور محسن الغالبي ووائل محمد صبحي إدريس، "**الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص486.

ثانيا: العوامل المؤثرة في الأداء

إن تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسات الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والإتفاق عليها من طرف الباحثين أمرا صعبا للغاية، وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بتحديد مقدار التأثير وكثافته، وفضلا عن كثافتها في التأثير في الأداء فهي مترابطة فيما بينها، أي أنها تشكل دوال فيما بينها، وكل التعقيدات السابقة تمخضت عنها عدة تصنيفات للعوامل المؤثرة في الأداء، وسيتم الإكتفاء بالتصنيف الموالي للعوامل المؤثرة في الأداء.

1. العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء:

وهي العوامل الناتجة عن تفاعل مختلف العناصر الداخلية للمؤسسة حيث يمكن للمؤسسة التحكم فيها لحد معين وتتمثل هذه العوامل في[1]:

- **العوامل التقنية:** كقدرة المؤسسة على التحكم في الآلات، الإنتاج، المخزون...؛
- **العوامل البشرية:** وهي مختلف القوى التي تؤثر على الموارد البشري داخل المؤسسة كمستوى تأهيل العالي.

2. العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء:

وهي العوامل غير الخاضعة لتحكم المؤسسة والتي تقع في المحيط الخارجي للمؤسسة، وبما أن المحيط متعدد الأبعاد فلا يمكن للمؤسسة التحكم في كل متغيراته، وتنقسم هذه العوامل إلى:

- **العوامل الاقتصادية:** تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظرف الاقتصادية كالأزمات الاقتصادية وتدهور الأسعار ارتفاع الطلب الخارجي[2]؛
- **العوامل الاجتماعية والثقافية:** تتكون العوامل الاجتماعية من المواقف والرغبات ومستوى الذكاء والتربية وقناعات وعادات الأفراد، أما العوامل الثقافية تتضمن نماذج الحياة والقيم الأخلاقية والفنية والتيارات الفكرية للمجتمع الذي تقع فيه المؤسسة[3]؛

---

[1] سهام محمد موسى ونوال إبراهيم شين، "**الإدارة الإستراتيجية والأداء**"، دار مجدلاوي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2018، ص ص 107-108.

[2] حمزة بن خليفة، "**دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة –دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي–**"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012، ص53.

[3] كريمة بن سعدة، "**قياس الأداء في مؤسسات الضمان الاجتماعي بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن –دراسة حالة الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء وكالة تلمسان–**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016/2015، ص ص46-47.

- **العوامل السياسية والقانونية:** تمثل عنصرا هاما بالنسبة للمؤسسة بفرصها ومخاطرها وانعكاسات تغيراتها السريعة والمفاجئة على أدائها ونذكر من بينها الاستقرار السياسي والأمني للدولة، السياسة الخارجية، المنظومة القانونية[1]؛
- **العوامل التكنولوجية:** وتشمل معدلات الإنفاق على البحوث وتطوير وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة[2].

الفرع الثالث: أنواع الأداء

يمكن تقسيم أنواع الأداء بغرض إختيار معيار التقسيم لذلك فإن نوع الأداء يكون حسب معيار التقسيم، ومن ثمة يمكن تقسيم الأداء إلى أنواع حسب معيار الشمولية ومعيار المصدر ومعيار الطبيعة.

أولا: حسب معيار الشمولية

وحسب هذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى نوعين هما[3]:

1. الأداء الكلي

وهو الذي يتجسد في الإنجازات التي ساهمت فيها جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة لتحقيقها، وفي هذا النوع يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية والشمولية؛

2. الأداء الجزئي

وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة، وينقسم بدوره إلى عدة أنواع، تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقييم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى أداء وظيفة مالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التموين، أداء وظيفة الإنتاج وأداء وظيفة التسويق.

---

(1) حمزة بن خليفة، "**دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية–دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية–**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017، ص66.

(2) نادي سعودي، "**مدى إستخدام الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم البنوك التجارية الجزائرية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018/2017، ص12.

(3) كمال بو الشرش، "**الثقافة التنظيمية والأداء في العلوم السلوكية والإدارية**"، دار الأيام، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص ص90-91.

ثانيا: حسب معيار المصدر

حسب هذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى نوعين الأداء الذاتي أو الداخلي والأداء الخارجي.

1. الأداء الداخلي

ويتركز على مجموع الأداء في المؤسسة نظرا للجهود التي يبذلها كل الأفراد داخل المؤسسة سواء القادة الإداريين والمرؤوسين في العمل وكذا الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة ويتمثل في أنواع الأداء التالية[1]:

- **الأداء المالي**: يهدف الأداء المالي إلى معرفة مدى فعالية وكفاءة المؤسسة في تعبئة مواردها المالية وتوظيفها، حيث تعد نسب التحليل المالي ومؤشرات التوازن المالي من أبرز مؤشرات الأداء المالي؛
- **الأداء التقني**: ويتمثل في مدى قدرة المؤسسة على استخدام تجهيزات الإنتاج في العملية الإنتاجية ومن أهم مؤشرات الأداء التقني: نسبة استخدام الطاقة، الإنتاج وكمية الإنتاج؛
- **الأداء البشري**: يتمثل في أداء العاملين بالمؤسسة مهما كان موقعهم أو مستواهم الوظيفي (قيادات عليا، إدارة وسطى، مشرفين، منفذين)، وهو من أهم مصادر الأداء حيث لا يمكننا أن نطور أي جانب من الأداء دون الإهتمام بأداء الفرد.

2. الأداء الخارجي

هو الأداء الناتج عن المتغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كإرتفاع سعر البيع، وكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب، وهذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها وهذا مهم إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين يمكن قياسها وتحديد آثارها[2].

ثالثا: حسب معيار الطبيعة

وهو المعيار الذي يصنف أهداف المؤسسة إلى إقتصادية، إجتماعية، تقنية وسياسية، وبالتالي فإنه يمكن تصنيف أداء المؤسسة الإقتصادية إلى أداء إقتصادي، أداء إجتماعي، أداء تقني وأداء سياسي. فالمؤسسة الإقتصادية مهما كان نشاطها، فإنه لا يمكن الإعتماد على الأداء الإقتصادي فقط والذي يتجسد في تحقيق الفوائض وتعظيم الأرباح وتدنية إستخدام مستويات الموارد، لمعرفة درجة أداء هذه المؤسسة، ولكن أيضا بالإعتماد على مدى تحقيق المؤسسة للأهداف الاجتماعية، فالمؤسسة الناجحة هي التي تعرف كيفية الوصول إلى تحقيق أكبر مستوى من الأداء الإقتصادي والإجتماعي[3].

---

[1] زهرة مختاري، "**التشخيص المالي ودوره في تقييم الأداء في شركة التأمين –دراسة حالة الشركة الجزائرية للتأمين وإعادة التأمين خلال الفترة 2007/2005**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011/2010، ص ص84-85.

[2] كمال بو الشرش، مرجع سبق ذكره، ص90.

[3] رفيقة حروش، مرجع سبق ذكره، ص202.

المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي

لقد تطور مفهوم الأداء المالي واتسعت مجالات استخدامه حتى أصبح أحد أهم العمليات الإدارية والاستراتيجية التي تحظى باهتمام معظم المؤسسات واتخذ حيزا هاما فيها بكافة أنواعها، حيث يعتبر السبيل الوحيد في الحفاظ على بقاء واستمرار المؤسسة.

الفرع الأول: نظرة تاريخية حول الأداء المالي

يمثل الجانب المالي تاريخيا محور اهتمام مؤسسات الأعمال، حيث الاهتمام بالأرباح وتراكمها باعتبارها تعطي انطباعا إيجابيا على نمو الأعمال وتوسعها من جانب ونجاح الإدارة وخاصة الإدارة العليا من جانب آخر، لقد مثلت المحاسبة على مر العصور نظام القياس وترجمة بلغة الأعمال وعرضت مؤشراتها وتقارير للإفصاح المستخدمة لهذه الجوانب بشكل واضح وجاءت الثورة الصناعية لتعطي توجها مغايرا حيث الاهتمام بنظم محاسبية أكثر حداثة من السابقة لعبت فيها النسب المالية كمؤشرات وطرق تحليل لتبيان أداء المؤسسات ومقارنة بعضها مع البعض الآخر للحكم على فعاليتها وكفاءة إدارتها[1].

وفي بداية القرن العشرين تم وضع مؤشرات تعكس الجانب المالي بصورة شمولية، ويتم من خلالها تقييم الأداء للمؤسسات وخاصة الكبيرة منها، فمؤشر مثل العائد على الاستثمار، أو العائد على حق الملكية ونسب التحليل المرتبطة بالموازنات التشغيلية والنقدية جاءت لتلبي متطلبات الإدارة لإتخاذ القرارات المناسبة لتوسيع الأعمال أو بقائها والإنسحاب منها، كما انتقلت اهتمامات المستخدمين لمؤشرات الأداء المالي في اطار المحاسبة المالية التقليدية إلى نتائج الأداء ومخرجات النظام المحاسبي الإداري، حيث يعد هذا الأمر انطلاقة حديثة لتطوير معلومات كمية يمكن الحكم من خلالها على الأداء بصورة أدق، ومع ظهور معايير التقارير المالية الدولية شرعت العديد من المؤسسات في تطبيقها نظرا لمزايا هذه المعايير من جهة ونظرا لدورها في إنتاج قوائم مالية تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وتسمح باستخراج نسب يعتمد عليها في تقييم الأداء المالي للمؤسسات، وفي ظل التغيرات التي تحدث في البيئة المحاسبية انتقلت اهتمامات مستخدمي القوائم إلى جودة المعلومة المحاسبية وذلك نظر لدورها في صنع القرارات في تقييم الأداء المالي[2].

---

[1] وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالي، "**سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص172.

[2] محمد رمزي جودي، "**أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية المعيار المحاسبي الدولي1 عرض القوائم المالية دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص 98.

الفرع الثاني: تعريف الأداء المالي

توجد عدة تعاريف للأداء المالي نذكر من أهمها:

التعريف الأول: "الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل، من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج، والجداول الملحقة، ولكن لا جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ الظرف الإقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة"[1].

التعريف الثاني: "الأداء المالي هو مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف الممكنة"[2].

التعريف الثالث: "عرف الأداء المالي بأنه المعبر عن أداء الأعمال بإستخدام مؤشرات كالربحية مثلا، ويمثل الركيزة الأساسية لما تقوم به المؤسسات من أنشطة مختلفة"[3].

التعريف الرابع: "يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق للمؤسسات حيث يركز على استخدام المؤشرات المالية لقياس مدى انجاز الأهداف، يساهم الأداء المالي في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة التي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق الأهداف"[4].

مما سبق يمكن تعريف الأداء المالي على أنه مدى نجاح المؤسسة في استغلال الموارد المالية المتاحة لديها أحسن استغلال وتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا من طرف الإدارة بأقل التكاليف.

---

(1) عبد الغني دادان، "**قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر بإستعمال المحاكاة المالية– دراسة حالة بورصتي الجزائر وباريس–**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)،، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006، ص36.

(2) إسكندر نشوان وآخرون، "**أثر مؤشرات الإفصاح عن المخاطر الإئتمانية على تحسين الأداء المالي للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي ،، أم البواقي، الجزائر، مجلد05 ، عدد01، جوان2018، ص426.

(3) علاء فرحان طالب وإيمان شيحان المشهداني، " **الحوكمة المؤسسية والأداء الإستراتيجي للمصارف**"، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص68.

(4) فلاح حسن الحسني ومؤيد عبد الرحمان، "**إدارة البنوك كمدخل كمي إسراتيجي معاصر**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2008، ص222.

المطلب الثالث: أهمية الأداء المالي، أهدافه والعوامل المؤثرة فيه

إن الأداء المالي للمؤسسة يمثل صورة لها وذلك بما حققته في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ عن طريق ما توصلت إليه من نتائج، وبالتالي فإن الأداء المالي هو أحد أهم العناصر في واقع المؤسسة الذي يعمل على تحقيق أهدافها والذي يشغل بال المسيرين بإعتباره يعكس النتيجة المنتظرة من وراء كل نشاط.

الفرع الأول: أهمية الأداء المالي

تكمن أهمية الأداء المالي في أنه يهدف إلى تقييم أداء المؤسسة من عدة جواب وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات من ذوي العلاقة بالمؤسسة خدمة لمصالحهم لما يوفره الأداء المالي من معلومات لترشيد قراراتهم المالية، بالإضافة لذلك أنه يمكن من متابعة أعمال المؤسسة ومراقبة أوضاعها ومستويات أدائها بالموارد المتاحة والأهداف المسطرة[1].

وبشكل عام يمكن تلخيص أهميته فيما يلي[2]:

- متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته؛
- متابعة ومعرفة الظروف المالية والاقتصادية المحيطة بالمؤسسة؛
- المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية؛

كما يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب التالية[3]:

- تقييم ربحية المؤسسة وتحسينها لتعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم؛
- تقييم سيولة المؤسسة لتحسين قدرة المؤسسات على الوفاء بالإلتزامات؛
- تقييم تطور نشاط المؤسسة لمعرفة كيفية توزيع المؤسسة لمصادرها المالية وإستثمارها؛
- تقييم تطور حجم المؤسسة لتزويد مستخدمي البيانات المالية بمجموعة من الميزات ذات ابعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للمؤسسة.

---

(1) علي بحري، "**تحليل الأداء المالي بالنسب المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة تطبيقية في مؤسسة مطاحن الحضنة 2011/2016**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، مجلد17، عدد 35، 01جويلية 2018، ص354.

(2) صافية بومصباح والحوسين بلعجوز، "**العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والأداء المالي للمؤسسات–دراسة لعينة من المؤسسات–**"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، مجلد 03، عدد 01، 20ديسمبر 2018، ص274.

(3) حمزة كبلوتي ومحمد السعيد سعيداني، "**أثر تطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، مجلد02، عدد 01، 31 مارس 2018، ص ص 43-44.

الفرع الثاني: أهداف الأداء المالي

يعمل الأداء المالي على تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. التوازن المالي

وهو هدف مالي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس الاستقرار المالي للمؤسسة، ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس مال ثابت، الأموال القائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها[1]؛

كما يهدف الأداء المالي إلى[2]:

2. نمو المؤسسة

ويعتبر عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها، ولهذا فان قرارات النمو تتميز بأنها قرارات استراتيجية كما أن نمو المؤسسة يعكس مدى نجاح ونجاعة استراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء والإستمرار...؛

3. الربحية والمردودية

تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في توليد الأرباح وهي بذلك تعبر عن العلاقة التي تربط الأرباح برقم الأعمال، وتهدف المؤسسة من قياس الربحية إلى تقدير قدرة المشروع على الكسب ومدى كفايته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه؛

4. السيولة وتوازن الهيكل المالي

تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل أي قدرتها على تحويل الأصول المتداولة إلى أموال متاحة بسرعة، فنقص السيولة يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على مواجهة التزاماتها، أما التوازن الهيكل المالي للمؤسسة يعني ان الموارد الدائمة تغطي الإستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي المواد قصيرة الأجل.

---

(1) السعيد فرحات جمعة، "**الأداء المالي لمنظمات الأعمال**"، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2000، ص247.

(2) محمد فيصل مايدة وأحمد صالح سباع، "**دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي وتعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية–دراسة حالة مؤسسة سوف للدقيق–**"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، مجلد02، عدد 03، ديسمبر 2017، ص249.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تنقسم العوامل المؤثرة على الأداء المالي إلى قسمين، والتي تتمثل في العوامل الخارجية والعوامل الداخلية.

أولا: العوامل الخارجية التي تؤثر على الأداء المالي

تواجه معظم المؤسسات مجموعة من المتغيرات الخارجية التي تؤثر على الأداء المالي منها[1]:

- منافسة المؤسسات الأخرى العاملة في نفس نوع النشاط؛
- القوانين والقواعد والسياسات الجمركية والضريبية التي تطبق على المؤسسات؛
- الحالة الاقتصادية والسياسة والمالية للدولة؛
- درجة التقدم التكنولوجي المتوقع في إنتاجية المؤسسة.

وهناك صعوبة تواجه إدارة المؤسسة للتحكم في هذه العوامل الخارجية حيث أن أقصى ما تستطيع فعله المؤسسة هو توقع الأحداث المستقبلية لهذه المتغيرات الخارجية، ومحاولة إعداد مجموعة من السيناريوهات البديلة لسلوك المؤسسة المتوقع وذلك لمواجهة التطورات المتوقعة في المستقبل.

ثانيا: العوامل الداخلية التي تؤثر على الأداء المالي

وتتلخص هذه العوامل فيما يلي[2]:

- **الهيكل التنظيمي**

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسات وأعمالها، حيث يؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها؛

- **المناخ التنظيمي**

هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين لمهام المؤسسة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال المؤسسات؛

---

[1] أحمد خليلي، "**أثر المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**"، مجلة آفاق علوم الإدارة والإقتصاد، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، مجلد 02، عدد02، 30 ديسمبر 2018، ص522.

[2] محمد محمود الخطيب، " **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**"، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص48-49.

بالإضافة إلى العوامل السابقة نذكر ما يلي[1]:

- **التكنولوجيا**

هي عبارة عن الأساليب والمهارات المعتمد في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالإحتياجات، ويندرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفقا للمواصفات التي يطلبها المستهلك وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تلتزم بمبدأ الإستمرارية وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة؛

- **الحجم**

يقصد به تصنيف المؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث توجد عدة مقاييس لحجم المؤسسة منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع أو إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية.

[1] أحمد خليلي، مرجع سبق ذكره، ص523.

المبحث الثاني: ماهية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

يعد الأداء المالي المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات، وأن عدم تحقيق المؤسسات للأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها واستمرارها للخطر لذا فإن التوجه نحو تقييم الأداء وفق المنظور المالي يعد من أكثر التوجهات رسوخا وتطورا.

المطلب الأول: مفاهيم حول تقييم الأداء وأهدافه

تسعى المؤسسة دوما إلى تحسين وضعيتها بهدف تحقيق أهدافها ورفع فعاليتها من خلال كشفها للأخطاء التي وقعت سابقا ومحاولة تصحيحها وتفاديها مستقبلا وهذا من خلال تقييم أدائها ويمثل تقييم الأداء أحد المراحل الأساسية للعملية الرقابية، التي تتحقق اعتماد أعلى عدد من المقاييس بحيث يمكن أن تقيس كل مجموعة منها وظيفة أو نشاط محدد.

الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء

من البديهي أن تسبق عملية القياس مرحلة التقييم في المؤسسة فالقياس هو عملية التقييم الجبري للشيء ووضعه في صيغة رقم أو عدد أو مبلغ أو نسب مصحوبة بوحدة قياس وبذلك تكون النتيجة صماء من غير تعليق لا تتضمن معنى الشيء المراد تقييمه[1].

أولا: التعريف اللغوي " يشير مصطلح التقييم إلى إثبات قيمة شيء ما وتقييم الأداء هي عملية تهدف إلى تحديد إيجابيات وسلبيات أو مناطق القوة والضعف في الأداء الحالي/الفعلي للعاملين بشكل فردي أو جماعي في المؤسسة"[2].

ثانيا: التعريف الإصطلاحي

هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء وسنحاول الإقتصار على مجموعة منها لإيضاح معناه.

التعريف الأول: "تعرف عملية تقييم الأداء أنها عملية تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة وتهتم بقياس كفاءة الوحدة الاقتصادية في استخدام الموارد المتاحة سواء بشرية أو رأسمالية"[3].

---

(1) جليلة بن خروف،" **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة وإتخاذ القرارات –دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات KANAGHAZ**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2009/2008، ص71.

(2) أبو النصر مدحت، " **الأداء الإداري المتميز**"، المجموعة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2008، ص139.

(3) إسماعيل سبتي، "**تقييم الأداء المالي في المؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المالي SCF–دراسة حالة مؤسسة ملبنة التل بسطيف لفترة 2016/2014–**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، مجلد16، عدد33، 01 أفريل 2018، ص421.

التعريف الثالث: "يعمل تقييم الأداء على تحقيق زاويتين رئيسيتين هما الكفاية الإنتاجية واستعداد الأفراد للتقدم، وتسعى المؤسسات إلى تقييم أدائهم للتعرف على مدى جودة نواتج ومخرجات العمل بهدف تحقيق هدفين[1]:

- الأول إداري: بغرض اتخاذ العديد من القرارات الإدارية المتعلقة بظروف العمل والترقية والمكافأة والحوافز وغيرها؛
- الثاني تطويري: لتحسين الأداء وقضاء على نقاط الضعف فيه وتدعيم نقاط القوة وذلك من خلال التدريب والتنمية الإدارية بغرض رفع مهارة الأفراد وزيادة إمكانيتهم الحالية والمستقبلية".

مما سبق يتضح أن تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة فيعمل على قياس نتائج المؤسسة ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفا ومن ثمة إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: أهداف تقييم الأداء

تهدف عملية تقييم الأداء إلى[2]:

- اكتشاف الإنحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الإجراءات التصميمية منعا لتكرارها ويساعد ذلك بمختلف المستويات الإدارية على ممارسة الوظيفة الرقابية؛
- تحفيز العاملين على الإبداع لوجود تقييم موضوعي لجودتهم؛
- الرقابة على المدراء التنفيذين أو مدراء الأقسام حينما تتبع الإدارة العليا نظاما لتقييم العاملين فهي ترغم المدراء التنفيذيين بمراقبة العاملين بصورة منتظمة وتقديم نتائج ذلك على شكل تقارير دورية مرفوعة لها؛
- تقييم سياسات الإختيار والتدريب ومعرفة آثار ذلك وانعكاساته على العاملين وقدراتهم؛

تهدف كذلك عملية تقييم الأداء إلى[3]:

- معرفة مستوى انجاز المؤسسة للوظائف المكلفة بأدائها ومقارنتها بتلك الوظائف المدرجة في خطتها؛
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائدا أكبر وبتكاليف أقل؛
- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع المؤشرات في المسار الذي يسمح بتوازن ما بين طموح المؤسسة والإمكانيات المتاحة؛

---

(1) محمد عبد الوهاب حسن عشماوي، "**دور تقييم الأداء في تنمية الموارد البشرية**"، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2014، ص06.

(2) فارس رشيد البياتي، " **محاسبة الأداء في المؤسسات الخدمية**"، دار أبلة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص ص19-20.

(3) علي سماي وليلى أولاد براهيم، "**تقييم أداء شركات التأمين بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن–دراسة ميدانية–**"، مجلة دراسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، مجلد13، عدد03، 28سبتمبر 2016، ص147.

كما تهدف عملية تقييم الأداء إلى تحقيق الأهداف التالية[1]:

- يظهر تقييم الأداء التطور الذي حققته المؤسسة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسو أو ذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زمانيا في المؤسسة من مدة إلى أخرى ومكانيا بالنسبة للمؤسسات المماثلة؛
- يساعد تقييم الأداء على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والارادات والمؤسسات المختلفة وهذا بدوره يدفع المؤسسة لتحسن مستوى أدائها.

المطلب الثاني: تعريف تقييم الأداء المالي، أهميته وأهدافه

يحظى تقييم الأداء المالي للمؤسسات بإهتمام بالغ وذلك لما يؤديه من دور جلي في مساعدة المؤسسات في تقييم مراكزها المالية والوقوف على نقاط الضعف ومحاولة معالجتها.

الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء المالي

هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء المالي وسنحاول الإقتصار على مجموعة منها لإيضاح معناه:

التعريف الأول: "يقصد بتقييم الأداء المالي تقديم حكما وقيمة عن إدارة الموارد الطبيعية والمادية المتاحة، لإدارة المؤسسة وبالطريقة التي تشبع رغبات أطرافها المختلفة ويعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياسا للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محدد سلفا"[2].

التعريف الثاني: "تقييم الأداء المالي هو قياس للنتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محدد سلفا لتحديد ما يمكن قياسها ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج أو الموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة "[3].

التعريف الثالث: "يعرف تقييم الأداء المالي على أنه مدى تحقيق القدرة الإيرادية والكمية في المؤسسة، حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها من أجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة، والبعض يعرفه بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان يزيل عنها العسر المالي" [4].

مما سبق يتضح أن عملية تقييم الأداء المالي هي عملية الكشف عن الإنحرافات المتسببة في النتائج السلبية وتصحيحها بإستخدام طرق معينة ولتجنب حدوثها مستقبلا وإكتشاف نقاط القوة وتعزيزها وتدعيمها، فعملية تقييم الأداء المالي عملية توجه الأداء المالي للمؤسسة نحو الأفضل.

---

(1) حمزة محمود الزبيدي،" **التحليل المالي**"، دار الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2011، ص93.

(2) البشير زبيدي ويحي سعيدي، "**جودة التقارير المالية ودورها في تقييم الأداء المالي –دراسة حالة مجمع صيدال**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، مجلد 09، عدد02، 31أوت 2016، ص92.

(3) نسيلة قدور وحمزة العرابي، "**المقارنة المرجعية كآلية حديثة لتقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية –دراسة مقارنة بين مجمع صيدال ومؤسسة حكمة للأدوية–**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة الجزائر، مجلد 05، عدد02، ديسمبر 2018، ص188.

(4) عبد الغني دادن، "**قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية**"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، مجلد 04، عدد04، 2006، ص41.

الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي

يقدم تقييم الأداء المالي أداة رئيسية لازمة للإجراء الرقابي في المؤسسة ويظهر ذلك فيما يلي [1]:

- عملية تقييم الأداء المالي تساعد في تحديد المسؤولين عن الإنحرافات بين الأداء المالي المخطط والأداء المالي المحقق؛
- تقييم الأداء المالي يظهر التطور الذي حققته المؤسسة خلال مسيرتها سواء نحو الأفضل أو نحو الأسوأ؛
- نظام التقييم يوفر معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، لأغراض التخطيط والرقابة، وإتخاذ القرارات المستندة على حقائق عملية وموضوعية؛
- إكتشاف الثغرات التي لها تأثير في أنشطة المؤسسة وإكتشاف القرارات الخاطئة فورا لإتخاذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب؛

تكمن أيضا أهمية تقييم الأداء المالي في [2]:

- يوضح تقييم الأداء المالي الإستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية سواء في المشروع الإقتصادي الخاص أو على مستوى الإقتصاد القومي؛
- يوجه العاملين للقيام بأعمالهم ويوجه إشراف الإدارة والعليا وسير العمليات الإنتاجية؛
- يساعد على تحقيق الأهداف المحددة في الخطط والعمل على إيجاد نظام سليم للحوافز والمكافئات.

بالإضافة إلى الأهمية السابقة، فتقييم الأداء المالي يعد أحد الأدوات الأساسية للعملية الإدارية حيث يوفر للإدارة نظاما متكاملا للمعلومات الدقيقة والموثوقة، من خلال مؤشرات محددة وبيانات تستخدم في قياس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها والتعرف على إتجاهات الأداء فيها، وبالتالي فهو أداة تدرك الثغرات والمشاكل التي قد تظهر في حياة المؤسسة، فالمؤشرات المالية التي توفرها عملية التقييم نظام إنذار مبكر عن المخاطر المتعلقة بنقص في السيولة أو ثقل الديون وشكل العسر المالي (الفني أو الحقيقي)، وبذلك تنذر إدارتها بضرورة معالجة الخلل [3].

---

[1] أحمد حابي والبشير زيدي، "**دور حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي**"، مجلة المدبر Le Manager، جامعة الجزائر، مجلد02، عدد01، 01 جوان 2015، ص 76.

[2] محمد منير شاكر وآخرون، "**التحليل المالي مدخل صناعة القرار**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية 2008، ص52.

[3] محمد رزقي، مرجع سبق ذكره، ص147.

الفرع الثالث: أهداف تقييم الأداء المالي

توجد عدة أهداف لتقييم الأداء المالي من أهمهما يلي [1]:

- الوقوف على مستوى أداء المؤسسة مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية؛
- الكشف عن الخلل والضعف في نشاط المؤسسة وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة وتصحيحها؛
- الوقوف على مدى كفاءة إستخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائد أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة؛
- تسهيل تحقيق تقييم شامل للأداء وذلك بالإعتماد على نتائج تقييم الأداء المالي لكل مؤسسة في قطاع معين وصولا إلى التقييم الشامل؛
- معرفة المركز المالي للمؤسسة حيث يوضح إمكانية الإدارة في إتخاذ بعض الإجراءات لتحقيق الأهداف المرجوة، كما أن عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة تسمح بمعرفة وضعية المؤسسة من حيث[2]:
  - السيولة وكفاءة المؤسسة في إستخدام رأس المال العامل بحيث لا يكون أقل أو أكثر من اللازم؛
  - ملائمة هيكل التمويل أي ملائمة الإلتزامات طويلة الأمد في ظل ظروف المؤسسة؛
  - قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح كافية وقادرة على تغطية فوائد الأموال المقترضة؛
  - كفاءة المؤسسة في إستخدام أصولها الثابتة منها والمتداولة؛
  - قدرة المؤسسة على تحقيق فائض مالي يسمح لها بالتمويل ذاتيا لإنجاز بعض المشاريع.

---

[1] عبد الرحمان محمد سليمان رشوان، "**دور إستخدام نسب التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لقطاع البنوك والخدمات المالية المدرجة في بورصة فلسطين**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة غزة، فلسطين، مجلد 05، عدد 02، ديسمبر 2018، ص282.

[2] رقية شطيبي، "**الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية ومؤشرات تقييمه دراسة ميدانية–مؤسسة ملبنة نوميديا قسنطينة–**"، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2011/2010، ص ص27-28.

المطلب الثالث: القواعد الأساسية لتقييم الأداء المالي ومراحله

إن عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة لا تتم بصفة عشوائية بل تستند على عدة مراحل تضبطها مجموعة من القواعد وذلك حتى يتمكن متخذ القرار من إكتشاف الإنحرافات وتصحيحها.

الفرع الأول: القواعد الأساسية لتقييم الأداء المالي

هناك مجموعة من القواعد الأساسية تتطلبها عملية تقييم الأداء المالي حيث يمكن تلخيصها في [1]:

أولا: تحديد الأهداف

إن إجراء تقييم أداء أية وحدة إقتصادية يقتضي التعرف على الأهداف التي تريد تحقيقها والتي يتعين تحديدها بشكل واضح ودقيق، مستعين بالأرقام والنسب والتوصيف الملائم كالربحية والقيمة المضافة المطلوب تحقيقها وحجم نوع السلع والخدمات التي تنتجها وغير ذلك، فالوحدة الاقتصادية لا يتوقف دورها حين رسم السياسات على الهدف العام لنشاطها بل يجب أن تتوسع لتشمل جميع الأهداف التفصيلية لها، والتي يمكن تصنيفها إلى أهداف قصيرة الأمد و بعيدة الأمد، وأهداف رئيسية وأهداف فرعية لتغطي كل قسم، ويجب الإشارة هنا إلى ضرورة أن تكون هذه الأهداف معروفة ومفهومة للعاملين في الوحدة الاقتصادية ولكل ذي شأن بنشاط الوحدة؛

ثانيا: وضع الخطط الإنتاجية

بعد إستكمال تحديد أهداف المؤسسة لابد من وضع خطة متكاملة لإنجاز تلك الأهداف توضح فيها الموارد المالية والبشرية المتاحة للوحدة وتحديد مصدرها وكيفية الحصول عليها والأساليب الفنية والإدارية والتنظيمية التي تتبعها في إدارة واستخدام هذه الموارد وطبيعة الإنتاج وكيفية التسويق ونوع التقنية المستخدمة وأساليب إعداد القوى العاملة وتدريبهم وقد يتطلب ذلك وضع خطط مساندة للخطة العامة كل منها تمثل نشاط فرعي في الوحدة على أن يجري إعدادها في ضوء الأهداف العامة، كما ينبغي أن تكون خطة العمل سواء على مستوى الوحدة أو هياكلها المختلفة منسجمة مع الهيكل التنظيمي ومع الأهداف المرسومة.

بالإضافة إلى القاعدتين السابقتين فعملية تقييم الأداء المالي ترتكز كذلك على الأسس التالية [2]:

ثالثا: تحديد مراكز المسؤولية

تتطلب عملية تقييم الأداء المالي ضرورة تحديد مراكز المسؤولية المختلفة التي تتمثل من الوحدات التنظيمية المختصة بأداء نشاط معين ولها سلطة إتخاذ القرارات الكفيلة بتنفيذ هذا النشاط وفي حدود الموارد الإنتاجية الموضوعة تحت تصرفها، وتتطلب عملية تقييم الأداء كذلك إيضاح إختصاصات كل مركز المسؤولية ونوع العلاقات التنظيمية التي تربط هذه المراكز ببعضها البعض مدى تأثير نشاط كل مركز على أنشطة المراكز الأخرى.

---

[1] مجيد الكرخي، "**تقويم الأداء بإستخدام النسب المالية**"، دار المناهج، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص37.

[2] عمرو حامد، "**قياس وتقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية**"، كتاب جماعي بعنوان قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص ص 127-129.

رابعا: تحديد معايير الأداء

تعتبر هذه الخطوة التي يتم على أساسها تقييم أداء المؤسسة بأكملها من أهم الجوانب في عملية التقييم، كما أنها أكثرها صعوبة في الوقت نفسه وترجع هذه الصعوبة إلى التعدد الكبير في أنواع وطبيعة النتائج التي يسفر عنها التنفيذ الفعلي لنشاط مؤسسة الأعمال، وبالتالي تتعدد المعايير والمؤشرات التي يمكن استخدامها لتقييم هذه النتائج، ونظر لإستحالة إستخدام كافة المعايير والمؤشرات المتاحة لذا كان من الضروري إنتقاء المعايير والمؤشرات التي تعبر أصدق تعبير عن مستوى الأداء بالنسبة لكل مركز من مراكز المسؤولية من جهة وبالنسبة للمؤسسة ككل؛

خامسا: توفير جهاز مناسب لتنفيذ عملية تقييم الأداء

حيث تعتبر هذه الخطوة أساس عملية تقييم الأداء، حيث يفترض وجوده قبل بدأ العملية السابقة الذكر، إذ يتكفل هذا الجهاز بجمع المعلومات والمتابعة لمختلف التطورات الحاصلة على مستوى المؤسسة أو على مستوى الإقتصاد ككل، وتسجيلها من أجل إستخدامها للأغراض المحددة التي تراها الإدارة مناسبة لعملية التقييم، حيث تعتمد على مدى الدقة في جمع المعلومات وتسجيل البيانات لهذا يتوجب وضع برامج متطورة تكون مخصصة لهذا المجال [1].

الفرع الثاني: مراحل عملية تقييم الأداء المالي

عموما يمكن حصر مراحل عملية تقييم الأداء المالي في خمسة مراحل أساسية مكملة لبعضها البعض، غياب واحد منها يعرقل العملية ككل، وهي بالترتيب كما يلي، جمع البيانات والمعلومات الإحصائية، تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية، إجراء عملية التقييم، إتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم وأخيرا تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للإنحرافات.

أولا: جمع البيانات والمعلومات الإحصائية

تعد المعلومات موردا من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياته، فلا يمكن أن يوجد تخطيط دون معلومات، ولا يمكن أن يكون اتخاذ القرار دون توفر معلومات ولا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات... فالمعلومات شيء ضروري في التسيير، ولكن توفر المعلومات ليس بالشيء الكافي، بل يجب على المؤسسة أن تتحصل عليها بالجودة العالية، وفي الأوقات المناسبة فالمعلومات فضلا عن أهميتها في تقييم الأداء، فهي تعد بمختلف أنواعها من الوسائل التي تلجأ إليها المؤسسة لتحسين أدائها الإقتصادي والحصول على مزايا تنافسية وتحقيق التنافسية المستديمة للمؤسسة[2].

---

[1] عمار بن مالك، "**المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء –دراسة حالة شركة الإسمنت السعودية 2006/2010–**" مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011/2010، ص94.

[2] عادل عشي، "**الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم –دراسة حالة مؤسسة صناعة كوابل ببسكرة–**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير(غير منشورة)، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2002/2001، ص28.

ثانيا: تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية

للوقوف على مدى دقتها وصلاحيتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء، حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات [1].

ثالثا: إجراء عملية التقييم

ويتم التقييم بإستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه المؤسسة على أن تشمل عملية تقييم النشاط العام للمؤسسة أي جميع أنشطة الفروع والأقسام فيها، وهذا للوصول إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه [2].

رابعا: إتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم

في كون نشاط الوحدة المنفذ كان ضمن الأهداف المخططة وأن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصلت جميعها وأن أسبابها قد حددت وأن الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت وأن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل .

خامسا: تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للإنحرافات

التي حدثت في الخطة الإنتاجية وتغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي تمخضت عن عملية التقييم للإستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة[3].

وتوجد اعتبارات أخرى تساعد المؤسسة على إختيار وسيلة فعالة في عملية تقييم الأداء والمتمثلة في [4]:

- التركيز على تدعيم الإيجابيات؛
- تقديم معلومات مركزة عن الأداء تكون مرتبطة بالواقع الفعلي وليس بنماذج عامة، تستخدم في جميع المواقف على السواء؛
- العمل على تشجيع ودعم الإبداع والقدرات الخلاقة؛
- العمل على التوجه نحو الأنظمة الجديدة لتقييم الأداء كإعتماد أنظمة الإعلام الآلي.

---

(1) مجيد الكرخي، "**تقويم الأداء بإستخدام النسب المالية**"، مرجع سبق ذكره، ص39.

(2) زهرة مختاري، مرجع سبق ذكره، ص90.

(3) مجيد الكرخي، "**تقويم الأداء بإستخدام النسب المالية**"، مرجع سبق ذكره، ص39.

(4) يزيد تقرارت، "**محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء**"، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2018، ص161.

المبحث الثالث: أساسيات تقييم الأداء المالي ودور الرقابة الداخلية في تفعيله

تسعى المؤسسات إلى تحقيق مبالغ معينة من الأرباح، وهنا تأتي ضرورة قياس ما تم تحقيقه من خلال دراسة وتحليل وتفسير أرقام دفاتر وسجلات نشاط المؤسسة حتى يتمكن فهم مضمونها ومعرفة حالة ومركز المؤسسة، والإستفادة منها في رسم المخطط وتوجيه السياسات وبالتالي تمكين المدير من إتخاذ القرارات المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة، وهذا ما يعرف بعملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، ويتم تقييم الأداء المالي عن طريق تحليل القوائم المالية بإستخدام مؤشرات التوازن المالي أو عن طريق تحليل القوائم المالية بإستخدام النسب المالية.

المطلب الأول: تقييم الأداء المالي بإستخدام مؤشرات التوازن المالي

تقييم الأداء المالي بإستخدام مؤشرات التوازن المالي يضعنا أمام مقارنة بين التوازن من أعلى الميزانية وأسفلها، حيث يعتبر التوازن من أعلى الميزانية سهل التحقيق في المؤسسة، ويرجع ذلك لكونه يخص العمليات التي تفوق السنة، ولأن الوقت يكون في صالح المؤسسة وهو ما يسمح لها بتسديد الديون في تاريخ إستحقاقها، أما التوازن من أسفل الميزانية يكون صعبا لأن مدة إستحقاقه تكون قصيرة، وبالتالي لا تتمكن من الوفاء بإلتزاماتها في الوقت المحدد، والتوازن المالي بصفة عامة يظهر في لحظة زمنية معينة لمقارنة رؤوس الأموال مع الأصول الثابتة، ويعبر هذا القانون الأساسي بتوازن رأس مال العامل، وهناك نوع أخر من التوازن لا بد من المحلل المالي من دراسته ولكن هذا الأخير غير مستمر فهو يعكس التوازن التجاري ويعبر عنه بإحتياجات رأس مال العامل، ثم هناك توازن ثابت أكثر دقة وعلى المدى القصير ينبغي دراسته هو الخزينة وسيتم التطرق إليهم فيما يلي:

الفرع الأول: رأس المال العامل

يعتبر من المؤشرات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة في إبراز توازنها المالي في الأجل الطويل.

أولا: تعريف رأس مال العامل

هناك من يطلق عليه هامش أمن للمؤسسة أو رأس المال العامل الدائم أو الصافي، ويظهر رأس المال العامل مقدرا ما تحتاط به المؤسسة للظروف الطارئة التي قد تواجهها، والمتمثلة في جمود بعض العناصر عن الحركة من الأصول المتداولة، كتوقف حركة بعض المخزونات، أو تعسر تحصيل بعض الحقوق فتتحول إلى أصول ثابتة، فتكون المؤسسة قد هيأت لذلك أموال دائمة لتغطيتها، وبالتالي تكون قد أجرت ملائمة بين سيولة الأصول وإستحقاقية الخصوم[1].

[1] مبارك لسلوس، "**التسيير المالي**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2004، ص31.

وهناك من يستخدم مؤشر رأس المال العامل كدليل للإحتياط لبعض الطوارئ في الأجل القصير، وبالتالي يتمثل في كون المؤسسة قد خصصت أصولا متداولة إضافية لضمان التغطية الكلية للديون قصيرة الأجل، فإذا عجزت بعض المخزونات أو بعض الحقوق في التحول إلى سيولة مقارنة بما يقابلها من ديون قصيرة الأجل، تكون هذه الإضافة من الأصول المتداولة كافية لإستدراك العجز في السيولة[1].

ثانيا: طرق حساب رأس المال العامل

يمكن حساب رأس المال العامل تبعا لمنظورين: منظور أعلى الميزانية (1) ومنظور أدنى الميزانية (2)، وعلى هذا الأساس يحسب رأس المال العامل وفق العلاقتين التاليتين[2]:

(1)	**رأس المال العامل= الأموال الدائمة – الأصول الثابتة**
(2)	**رأس المال العامل= الأصول المتداولة – القروض قصيرة الأجل**

ووفقا لقاعدة التوازن المالي، فإن الدلالة المالية لرأس المال العامل هي كما يلي[3]:

محتوى قاعدة التوزان المالي يتوجب إبقاء الموارد المستخدمة في تمويل الأصول لمدة لا تقل عن مدة بقاء الإستثمارات، وذلك لتفادي الإضطرابات التي قد تحدث في عناصر الميزانية الأقل من سنة، ولتحقيق هذا الهدف يجب أن يكون رأس المال العامل موجب أي أن:

$$FR \succ 0$$

(1) مبارك لسلوس، مرجع سبق ذكره، ص32.

(2) إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، "**التسيير المالي–الإدارة المالية–**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، الجزء الأول، 2011، ص87.

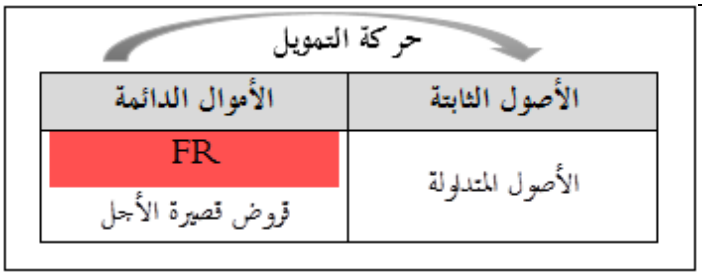
(3) المرجع نفسه، ص88.

وفي هذا الصدد نتوجه إلى دراسة حالات رأس المال العامل تبعا لكل منظور[1]:

1. **منظور أعلى الميزانية:** يعبر رأس المال العامل عن علاقة الفرق بين الأموال الدائمة والأصول الثابتة، ويمكن حصر ثلاث حالات لرأس المال العامل:

- **رأس المال العامل موجب:** في هذه الحالة يعبر رأس المال العامل عن فائض الأموال الدائمة المتبقي بعد تمويل كل الأصول الثابتة، أي أن المؤسسة إستطاعت تمويل جميع إستثماراتها بواسطة مواردها المالية الدائمة وحققت فائضا ماليا تمثل في رأس المال العامل، وذلك على النحو التالي:

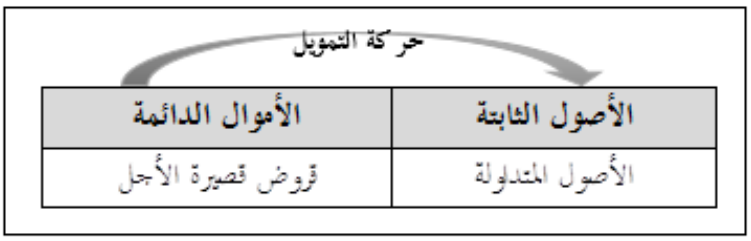
شكل(02-02): حساب لرأس المال العامل الموجب من أعلى الميزانية



المصدر: إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، **"التسيير المالي-الإدارة المالية-"**، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، الجزء الأول، 2011، ص88.

- **رأس المال العامل معدوم:** وهي حالة نادرة الحدوث حيث تمثل حالة التوافق التام في هيكل الموارد والإستخدامات، وتمثل الوضع الأمثل لتسيير عملية تمويل الإحتياجات المالية في المؤسسة.

شكل(02-03): حساب لرأس المال العامل المعدوم من أعلى الميزانية

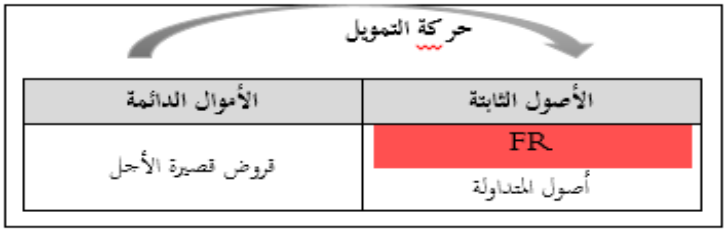


المصدر: إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، **"التسيير المالي-الإدارة المالية-"**، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، الجزء الأول، 2011، ص89.

[1] إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص ص88-89.

- **رأس المال العامل سالب**: في هذه الحالة تكون الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الإحتياجات المالية الثابتة، حيث يلبي جزء من هذه الإحتياجات فقط، مما يستدعي البحث عن موارد مالية أخرى لتغطية العجز في التمويل.

شكل(02-04): حساب لرأس المال العامل السالب من أعلى الميزانية



المصدر: إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، "**التسيير المالي-الإدارة المالية-**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، الجزء الأول، 2011، ص89.

2. **منظور أدنى الميزانية**: يمثل رأس المال العامل الفرق بين الأصول المتداولة والقروض قصيرة الأجل، حيث يعبر رأس المال العامل من أدنى الميزانية المختصرة عن قدرة المؤسسة على الإستجابة للإستحقاقات قصيرة الأجل عن طريق تحويل أصولها المتداولة (وهي الأكثر قابلية للتحول إلى سيولة) إلى نقود سائلة يتم بواسطة تسديد القروض قصيرة الأجل وهناك ثلاث حالات لهذا المؤشر:

- **رأس المال العامل موجب**: أي أن المؤسسة تستطيع مواجهة القروض قصيرة الأجل بإستخدام أصولها المتداولة، ويتبقى فائض مالي يمثل هامش أمان وهو رأس المال العامل، حيث تلعب درجة تحقيق السيولة دور هام في تحقيق التوازن المالي للمؤسسة.
- **رأس المال العامل معدوم**: في هذه الحالة تتمكن المؤسسة من تغطية القروض قصيرة الأجل بإستخدام الأصول المتداولة دون تحقيق فائض ولا عجز وهي حالة مثلى نادرة الحدوث.
- **رأس المال العامل سالب**: في هذه الحالة تكون الأصول المتداولة القابلة للتحصيل في الأجل القصير غير كافية لتغطية الإستحقاقات التي ستسدد في الأجل القصير[1].

[1] إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص89.

ثالثا: العوامل المؤثرة في مستوى رأس مال العامل

هناك العديد من المتغيرات التي تحتويها الميزانية المالية والتي يمكن أن تؤثر في مستوى رأس المال العامل، سواء بزيادته أو بنقصانه، أي أن كل زيادة أو نقصان في قيمة عنصر ما قد تؤدي إلى زيادة أو نقصان حسب وضعيته في الميزانية المالية، تنتمي تلك العناصر إلى الأموال الدائمة أو إلى الأصول الثابتة فقط، لأن العناصر التي تحتويها الأصول المتداولة والديون قصيرة الأجل تغييرها لا يؤثر في رأس المال العامل. فزيادة عنصر من عناصر الأصول المتداولة يؤدي إما إلى نقصان عنصر آخر منها، وإما إلى زيادة عنصر من الديون القصيرة الأجل، فمثلا بيع جزء من الإنتاج التام -أي نقص في المخزونات-يؤدي إلى زيادة في قيمة العملاء أو أحد النقديات[1].

والجدول الموالي يوضح العناصر التي تزيد في رأس المال العامل والعناصر التي تنقص منه:

جدول رقم (02-01): العناصر المؤثرة في رأس المال العامل

العمليات المنقصة من رأس المال العامل	العمليات التي تزيد في رأس المال العامل
1. زيادة الأصول الثابتة • قيم معنوية • قيم ثابتة • قيم أخرى **2. إنخفاض الأموال الدائمة** نقص الأموال الخاصة: • توزيع الإحتياطات • توزيع أرباح الأسهم • إقتطاعات لفائدة المستغل • خسائر الإستغلال • تسديد الأموال المقترضة	**1. زيادة الأموال الدائمة** • زيادة الأموال الخاصة بزيادة رأس المال والإحتياطات، إعانات الإستثمار... • زيادة القروض الطويلة والمتوسطة الأجل **2. إنخفاض الأصول الثابتة** • التنازل عن الإستثمارات المعنوية، الثابتة والأخرى.

المصدر: عادل عشي، "**الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم- دراسة حالة مؤسسة صناعة كوابل ببسكرة-**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير(غير منشورة)، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2002/2001، ص51.

يتضح من الجدول أن زيادة عنصر من الأصول الثابتة أو إنخفاضه من الأموال الدائمة يؤدي إلى إنخفاض مستوى رأس المال العامل، أما الزيادة عنصر من الأموال الدائمة أو إنخفاضه من الأصول الثابتة فيؤدي إلى زيادته.

[1] عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص52.

رابعا: أنواع رأس المال العامل

وأهم أنواعه هي[1]:

1. **رأس المال العامل الخاص:** هو المقدار الإضافي من رؤوس الأموال الخاصة عن تمويل الأصول غير الجارية ويحسب وفق العلاقة:

رأس المال العامل الخاص= الأموال الخاصة–الأصول ثابتة

ولدينا:

الأصول الثابتة = الخصوم–مجموع الديون

الأصول الثابتة= الأصول–الأصول المتداولة

وعليه نجد أن

رأس المال الخاص= الأصول المتداولة–مجموع الديون

2. **رأس مال العامل الإجمالي:** هو مجموع عناصر الأصول التي يتكلف بها نشاط إستغلال المؤسسة وهو يدور في مدة سنة أو أقل ويشمل مجموع الأصول المتداولة أي:

رأس المال العامل الإجمالي= الأصول– الأصول الثابتة

3. **رأس المال العامل الخارجي:** هو جزء من الديون الخارجية التي تمول رأس المال العامل الإجمالي أو الأصول المتداولة ويحسب وفق العلاقة:

رأس المال العامل الخارجي= رأس المال العامل الإجمالي–رأس المال العامل الخاص

أو

رأس المال العامل الخارجي= ديون طويلة ومتوسطة الأجل+ ديون قصيرة الأجل= مجموع الديون

[1] زهرة مختاري، مرجع سبق ذكره، ص112.

ثانيا: إحتياج رأس المال العامل

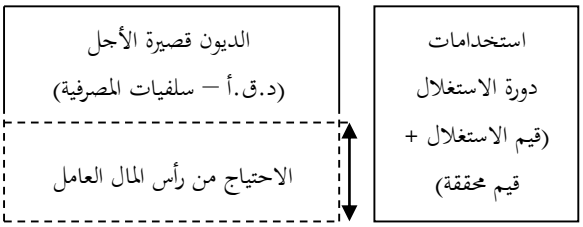
تدرس إحتياجات رأس المال العامل في الأجل القصير، وتصبح الديون قصيرة الأجل ما لم يحن موعد تسديدها تسمى موارد لدورة الإستغلال، بينما الأصول المتداولة التي لم تتحول بعد إلى سيولة فتسمى إحتياجات دورة الإستغلال، فيحاول المسيرون الماليون الإستعانة بالموارد المالية في تنشيط دورة الإستغلال على أن تكون هنا ملائمة بين إستحقاقية الموارد مع سيولة الإحتياجات، وفي التحليل المالي عندما تكون قيمة إحتياجات رأس المال العامل سالبة يعاب على المسيرين أن هناك موارد مالية متاحة فائضة لم تستخدم في دورة الإستغلال لتوسيع نشاط المؤسسة كسندات توظيف إضافية تدر أموالا على المؤسسة مثلا أو زبائن إضافيين لزيادة كسب ثقة الزبائن...إلخ، وإذا كانت قيمة إحتياجات رأس المال العامل موجبة فيعاب على المسيرين أنهم لم يبحثوا على موارد مالية مادام ضمان التسديد موجود أو المتمثل في كبر بعض المخزونات أو بعض الحقوق، خاصة وأن بعض الموارد المالية منخفض أو حتى منعدم التكلفة ويساهم بشكل بارز في زيادة حركية وسرعة نشاط دورة الإستغلال، وبالتالي كلما كانت إحتياجات رأس المال العامل تقترب من الصفر دلت على حسن تغطية الإحتياجات بالموارد[1].

ويحسب إحتياج رأس المال العامل بالعلاقة التالية[2]:

إحتياج رأس المال العامل= (الأصول المتداولة–القيم الجاهزة) –(الديون قصيرة الأجل– السلفات المصرفية)

ويمكن تمثيل احتياج من رأس المال العامل من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02–05): احتياج رأس المال العامل.



Source: Khemissi chiha, "**Gestion et Stratégie Financière**", Edition houma, Algerie, 2005, p37.

ويتأثر التغير في إحتياج رأس المال العامل بالعناصر التالية[3]:

- إرتفاع قيمة المخزون أو إنخفاضها في الفترة وإرتفاع رصيد الموردين وباقي الديون أو إنخفاضها في الفترة؛
- إرتفاع رصيد العملاء أو إنخفاضه في الفترة؛
- إرتفاع باقي الحقوق أو إنخفاضها في الفترة؛

---

(1) مبارك لسلوس، مرجع سبق ذكره، ص ص33-34.

(2) المرجع نفسه، ص35.

(3) سليمان بلعور، "**التسيير المالي**"، دار مجدلاوي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص165.

ثالثا: الخزينة

الخزينة الصافية هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة إستغلالية، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة إستخدامها فورا، والخزينة على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن وجود أو عدم وجود توازن مالي بالمؤسسة، وتحسب عن طريق صافي القيم الجاهزة، أي[1]:

الخزينة الصافية= القيم الجاهزة –السلفات المصرفية

أو عن طريق الفرق بين رأس المال العامل وإحتياج رأس المالي العامل كما يلي:

الخزينة الصافية= رأس المال العامل– إحتياج رأس المال العامل

وعند حساب الخزينة يمكن تحديد ثلاث حالات لها[2]:

1. **الخزينة الموجبة**: هذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل إحتياجات الدورة (أي رأس المال العامل أكثر من إحتياج رأس المال العامل)، وهناك فائض يضم إلى الخزينة، إلا إن عملية تجميد الأموال ليست في صالح المؤسسة، لذلك ينبغي أن تعمل المؤسسة على إستعمال الأموال في تسديد ديونها قصيرة الأجل، أو تحويلها إلى إستثمارات.
2. **الخزينة السالبة**: نجد أن إحتياج رأس المال العامل أكبر من رأس المال العامل، أي تفتقر المؤسسة إلى أموال تمول بها عملياتها الإستغلالية (وهي وضعية سلبية)، فتلجأ المؤسسة إلى الإقراض قصير الأجل، وإن دام الحال فإن المؤسسة تواجه خطر دائم ومستمر، وللخلص من هذا المشكل تلجأ المؤسسة للرفع من رأس المال العامل أو التقليل من إحتياج رأس المال العامل.
3. **الخزينة الصفرية**: إذا كانت الخزينة صفرية فهذا يعني أن رأس المال العامل مساوي لإحتياج رأس المال العامل، وهي الوضعية المثلى للخزينة لأنه لا يوجد إفراط أو تبذير للأموال مع عدم وجود إحتياجات في نفس الوقت.

---

(1) مليكة زيغب وميلود بوشنقير، "**التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011، ص53.

(2) جليلة بن خروف، مرجع سبق ذكره، ص ص92-93.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي بإستخدام النسب المالية

إن إستخدام النسب المالية لأغراض قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسات قد أصبح من الأمور الواسعة الإنتشار إلى درجة يمكن معها القول بأنه قد لا يتصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المؤسسات ومراكزها المالية بدون إستخدام النسب المالية بصورة أو بأخرى.

الفرع الأول: ماهية النسب المالية

إن إستخدام النسب المالية في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسات وتحليل مراكزها المالية يؤدي إلى تحديد الأثر المستقل لحجم الأرقام في القوائم المالية للمؤسسات عند المقارنة بينها، وبالتالي تصبح عملية القياس والتقييم ذات معنى من خلال المعلومة التي يتم تركيبها من بيانات مستقلة ومطلقة تتمثل في بسط ومقام النسبة.

أولا: تعريف النسب المالية

النسبة المالية هي علاقة رقم بأخر، ويقوم هذا التحليل على أساس أن فحص أي رقم من أقام القوائم المالية (قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي) لا يدل على في حد ذاته على شيء مهم ولا يقدم لنا معلومات مفيدة، ولكن تظهر أهمية هذا الرقم إذا قورن بغيره من الأرقام أو نسب إليها[1]؛

فالنسبة المالية هي عبارة عن علاقة بين بسط ومقام، شرط أن تكون هذه العلاقة معبرة عن الأداء ومرتبطة به ومفسرة له، وهذا يعني أن هناك علاقات بين البيانات المحاسبية يجب إعتمادها دون الإخلال بمكونات البسط أو المقام، ولا بد أن ندرك مسألة في غاية الأهمية وهي أن نتيجة كل نسبة مالية تتأثر عادة بقيمة مكونات البسط وقيمة مكونات المقام، فإذا كانت العلاقة بين البسط والمقام تعطي نتيجة ضعيفة تعكس أداء غير جيد أو ضعيف فإن ذلك سببه يعود إلى بسط النسبة، أو إلى مقامها أو إلى الإثنين معا، وعليه فإن الإدارة المالية والمحلل المالي لا بد وأن يعللوا هذا الضعف بالأداء من أنه يعود إلى أداء المؤسسة كما تعرضه قيمة البسط أو أداء المؤسسة كما يعرضه المقام أو الإثنين معا، وفي ضوء هذا التحديد تستطيع الإدارة المالية من أن تتخذ القرارات التصحيحية اللازمة[2].

---

(1) محمد سامي راضي، "**المحاسبة عن التخطيط والموازنات وتقييم الأداء**"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018، ص374.

(2) حمزة محمود الزبيدي، "**الإدارة المالية المتقدمة**"، دار الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص ص120-121.

ثانيا: محددات تحليل النسب

هناك بعض المحددات التي يجب مراعاتها وأخذها بعين الإعتبار عند التحليل بالنسب المالية، وهنا لا بد من الإشارة إلى[1]:

- إن إعداد النسب المالية لا يتطلب قدرا هاما من المهارة والمقدرة، لكن تحليل وتفسير النتائج المترتبة عليها، فيحتاج إلى مهارة فائقة في التفسير ومقدرة عالية على الفهم والإستيعاب؛
- إن التمييز بين النسب والنتيجة عامل حاسم في وضع العلاج المناسب للمشكلة القائمة، لا سيما وإن النتيجة ما هي إلا مؤشر على مدى وجود المشكلة من عدمها وحتى نتوصل إلى الأسباب الحقيقية لوجودها من عدمه لا بد من الخوض بشكل أعمق بالتفاصيل؛
- لا تعطي نتيجة النسبة الواحدة بمفردها صورة كافية ووافية على مدى سلامة هذا الجانب أو ذلك النشاط، بل إنه ومن أجل إصدار الحكم المناسب فإنه لا بد من إستخدام مجموعة من النسب، فالحقيقة لها عدة أبعاد ولا نستطيع رؤيتها كاملة من خلال بعد واحد؛
- عند إجراء تحليل النسب من الأفضل إستخدام قوائم مالية مدققة لأن المعلومات الواردة في القوائم المالية غير المدققة قد لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة[2]؛
- عند مقارنة النسب المالية لمؤسسة معينة مع النسب المالية لمؤسسة أخرى في فترات مختلفة فإن النتائج قد تحرف أو تشوه أو تتغير نتيجة للتضخم، فالتضخم يؤدي إلى تغير القيمة الدفترية للمخزون والأصول الثابتة (القابلة للإستهلاك أو التي تستهلك) بشكل كبير عن قيمتها الحقيقية بالإضافة إلى إنخفاض قيمة تكلفة المخزون وقيمة الإستهلاك بأكثر من قيمتها الحقيقية مما يؤدي إلى إنخفاض الأرباح، ويزداد تأثير التضخم كلما زاد عمر الأصول وبالتالي فإن تأثير التضخم على المؤسسات القديمة يكون أكثر من تأثيره على المؤسسات المنشأة حديثا، ولذلك يجب أخد عمر المؤسسة بعين الإعتبار عند مقارنة النسب المالية[3].

---

(1) فيصل محمود الشواورة، "**مبادئ الإدارة المالية**"، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص303.

(2) مؤيد عبد الرحمان الدوري وحسين محمد سلامة، "**أساسيات الإدارة المالية**"، دار الراية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص102.

(3) المرجع نفسه، ص102.

ثالثا: أهمية النسب المالية

تتخلص أهمية النسب المالية في الجوانب التالية[1]:

- تحديد مدى قدرة المؤسسات على مواجهة الإلتزامات الجارية؛
- قياس درجة نمو المؤسسة والكشف عن مواطن الضعف والقوة؛
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات ورسم السياسات وإعداد الميزانيات التقديرية؛
- قياس الفعالية الكلية للمؤسسة ومستوى أدائها؛
- قياس الفعالية التي تحصل عليها المؤسسة بإستغلالها لمختلف موجوداتها لتحقيق الربحية.

الفرع الثاني: أنواع النسب المالية

إن إيجاد وتفسير كل نسبة من النسب المالية يعد محاولة جيدة لإيجاد العلاقة التي تربط بين البسط والمقام بين كل بند من بنود قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل أو الإثنين معا، الأمر الذي يساعد مختلف الأطراف على الفهم الأفضل لحقيقة الأداء المالي للمؤسسة، وبهدف دراسة النسب المالية بشكل واف،تم تقسيمها إلى أربعة مجموعات رئيسية على النحو التالي:

1. نسب السيولة؛
2. نسب الهيكلة؛
3. نسب المردودية؛
4. نسب المديونية.

[1] محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص54-55.

أولا: نسب السيولة

وتهدف هذه النسبة إلى تقييم القدرة المالية للمؤسسة على المدى القصير ذلك من خلال قياس قدرة المؤسسة على مقابلة إلتزاماتها قصيرة الأجل بتدفقاتها النقدية العادية الناتجة عن عمليات التشغيل في مواعيد إستحقاقها[1].

وتقاس سيولة المؤسسة من خلال النسب والتي تتمثل في:

1. **نسبة السيولة العامة**

وتسمى سيولة رأس المال العامل وتبين هذه الأخيرة مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون القصيرة الأجل بأموالها المتداولة، التي يمكن تحويلها إلى سيولة نقدية في المواعيد التي تتفق مع تاريخ الإستحقاق، وتعطى بالعلاقة التالية[2]:

السيولة العامة= الأصول المتداولة/ الديون قصيرة الأجل

تفسير حالات هذه النسبة:

- يجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد لكي تتمكن المؤسسة من تسديد ديونها وتحقيق رأس مال عامل موجب؛
- إذا كانت هذه النسبة تساوي الواحد فهذا يعني أن المؤسسة لديها رأس مال معدوم أي عدم وجود هامش ضمان لإمكان المؤسسة من الوفاء بإلتزاماتها؛
- أما إذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد فهذا يعني أن المؤسسة في حالة سيئة وعليها أن تراجع هيكلها المالي بزيادة الديون الطويلة أو تخفيض الديون القصيرة وزيادة أصولها المتداولة.

2. **نسبة السيولة المختصرة (المنخفضة)**

تبين هذه النسبة كفاءة المؤسسة في تغطية الإلتزامات الجارية بالأصول سريعة التداول وتعطى بالعلاقة التالية[3]:

نسبة السيولة المختصرة= (الأصول المتداولة– المخزون) / الديون قصيرة الأجل

وقد تم إستبعاد المخزون من هذه النسبة بإعتباره العنصر الأقل سيولة، بالإضافة إلى كونه يمثل أكبر حصة من الأصول المتداولة، وبالتالي فهو يحتاج لمدة أكبر ليتحول إلى نقدية؛

قيمة هذه السيولة تتراوح ما بين 0.30 كحد أدنى و0.50 كحد أقصى، إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات.

---

(1) فيصل محمود الشواورة، مرجع سبق ذكره، ص103.

(2) مليكة زيغب وبوشنقير ميلود، مرجع سبق ذكره، ص37.

(3) المرجع نفسه، ص38.

3. نسبة السيولة الحالية

توضح هذه النسبة مقدار النقدية المتاحة لدى المؤسسة في وقت معين لمقابلة الإلتزامات قصيرة الأجل[1]، وتعطى هذه النسبة بالعلاقة التالية[2]:

نسبة السيولة الحالية= القيم الجاهزة/ الديون قصيرة الأجل

وحدودها ما بين 0.25 و0.35، إذا كانت مرتفعة معناه وجود أموال مجمدة كان من الممكن توظيفها في إستخدمات أخرى وتعطي أكثر مردودية أي القيم الجاهزة غطت كل الديون قصيرة الأجل وبقي فائض منه جامد لم يستخدم.

إن إرتفاع هذه النسبة عن الواحد الصحيح فهذا يعني أحد الإحتملات التالية[3]:

- تراجع نشاط المؤسسة؛
- نقص تجديد الإستثمارات؛
- فائض في النقديات غير مستغل وعرضه للتدهور في القيمة.

---

(1) مليكة زيغب وميلود بوشنقير، مرجع سبق ذكره، ص38.

(2) يوسف حسن يوسف، "**التمويل في المؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي**"، الإسكندرية، مصر، 2012، ص95.

(3) اليمين سعادة، "**إستخدام التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها–دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة العلمة سطيف–**"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص46.

ثانيا: نسب الهيكلة

تقيس هذه النسبة مدى مساهمة كل الملاك والدائنين في تمويل المؤسسة، وبعبارة أخرى تقيس مدى إعتماد المؤسسة على تمويلها العام على أموالها الخاصة وأموال الغير[1]، وتتمثل هذه النسبة فيما يلي:

1. **نسبة التمويل الدائم**

تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة، فإذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد الصحيح فإن رأس المال العامل يكون سالبا، وهذا ما يدل على أن جزء من الأصول الثابتة ممول عن طريق القروض القصيرة الأجل، أما إذا كانت هذه النسبة أكبر من الواحد فهذا يدل على أن الأصول ممولة بالأموال الدائمة، ويتم حساب هذه النسبة وفق الصيغة التالية[2]:

نسبة التمويل الدائم= الأموال الدائمة/ الأصول الثابة

2. **نسبة التمويل الذاتي**

وتعني مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة، أي قدرة أموال المساهمين وما يلحق بها على تغطية الأموال الثابتة، وتبين هذه النسبة ذلك المقدار من القروض طويلة الأجل الذي تحتاجه المؤسسة لتوفير الحد الأدنى من رأس المال العامل، وتحسب كما يلي[3]:

نسبة التمويل الذاتي= الأموال الخاصة/الأصول الثابتة

ونميز حالات لهذه النسبة[4]:

- إذا كانت هذه النسبة مساوية للواحد فإن رأس مال العامل الخاص مساوي للصفر ويبقى ذلك أن الأصول الثابتة مغطاة بالأموال الخاصة أما الديون الطويلة إن وجدت فهي تغطي الأصول المتداولة ويكون رأس المال العامل الصافي أكبر من الواحد؛
- إذا كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن المؤسسة تمول قيمتها الذاتية بأموالها الخاصة وهناك فائض من هذه الأموال بالإضافة إلى ديون طويلة لتمويل الأصول المتداولة. وهذا ما ليس مفيدا للمؤسسة لأن الديون طويلة الأجل عليها فوائد والأصول المتداولة ليس لها فوائد.

---

(1) طارق طه، "**إدارة البنوك وتكنولوجيا المعلومات**"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 410.

(2) اليمين سعادة، مرجع سبق ذكره، ص54.

(3) مبارك لسلوس، مرجع سبق ذكره، ص46.

(4) زينة قمري، "**واقع إستخدام الأساليب الكمية في تقييم الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في إتخاذ القرار**"، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 27، 28 جانفي 2009، ص07، على الموقع الإلكتروني:
http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/03/ consulté le 20/03/2019 à 21:33h.

3. نسبة التمويل الخارجي

وتقيس هذه النسبة مدى إعتماد المؤسسة في تمويل أصولها من أموال الإقتراض وكذا نسبة إعتمادها على مواردها المالية الخاصة، وتصاغ هذه النسبة كما يلي[1]:

نسبة التمويل الخارجي= إجمالي الديون/إجمالي الأصول

إن أصحاب المؤسسة يفضلون أن تكون هذه النسبة مرتفعة لزيادة نصيبهم من الأرباح في حالة تحقيق الأموال المقترضة لإيرادات مالية تفوق تكلفة إستخدامها، في حين يفضل الدائنون أن تكون هذه النسبة متوسطة أو ضعيفة لزيادة إحتمال إسترجاع أموالهم في حالة توقف المؤسسة عن النشاط لسبب أو لآخر.

ثالثا: نسب المردودية

تعرف المردودية على أنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها، وتنقسم المردودية إلى ثلاث أنواع رئيسية هي المردودية التجارية، الإقتصادية والمالية، وهم كالتالي[2]:

1. نسبة المردودية التجارية

هي المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها، وتحسب كما يلي:

المردودية التجارية= نتيجة الدورة الصافية/ رقم الأعمال خارج الرسم

وتبين هذه النتيجة الربح المحقق عن كل دينار من المبيعات الصافية، وهي تساعد إدارة المؤسسة على تحديد سعر البيع الواجب للوحدة.

2. نسبة المردودية الإقتصادية

وهي مردودية تقيس الفعالية في إستخدام الأصول الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، وتقاس من خلال رصيد الفائض الإجمالي للإستغلال، وتسمى بالمردودية الإقتصادية الإجمالية، لأنها تتحق قبل عمليات الإهتلاك، العمليات المالية وعمليات التوزيع، وتحسب كما يلي:

نسبة المردودية الإقتصادية الإجمالية= نتيجة الدورة الصافية/ مجموع الأصول

تبين النتيجة العائد من وراء إستخدام كل دينار في مجموع أصول المؤسسة.

---

[1] طارق طه، "**إدارة البنوك وتكنولوجيا المعلومات**"، مرجع سبق ذكره، ص411.

[2] مليكة زيغب وميلود بوشنقير ، مرجع سبق ذكره، ص ص 87-88.

3. نسبة المردودية المالية

في إطار إقتصاد السوق على المؤسسة تحقيق مردودية مرتفعة حتى تستطيع أن تمنح للمساهمين أرباحا كافية تمكنهم من تعويض المخاطر المحتملة، التي يمكن أن يتعرضوا لها نتيجة مساهمتهم في رأس مال المؤسسة، وتحسب كما يلي:

معدل المردودية المالية= نتيجة الدورة الصافية/ الأموال الخاصة

وتبين النتيجة مقدار الربح الصافي الذي يعود على المستثمرين عن كل دينار مستثمر في رأس مال المؤسسة، وكلما كان هذا المعدل مرتفعا كلما كان أفضل للمؤسسة، وتعتبر هذه المردودية الممثل الرئيسي للمردودية العامة للمؤسسة.

رابعا: نسب المديونية

وهي النسبة التي تقيس مدى إستقلالية المؤسسة ماليا ومدى قدرتها على تديد ديونها، وهي نوعان[1]:

1. نسبة الإستقلالية المالية

تعبر هذه النسبة في الواقع عن مدى قدرة المؤسسة على مواجهة إلتزاماتها وديونها المالية التي تقع على عاتقها اتجاه الدائنين باللجوء فقط إلى مواردها الخاصة، وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة الإستقلالية =الأموال الخاصة/مجموع الخصوم

ويجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد إذ يدل ذلك على أن المؤسسة تستطيع التعامل بمرونة مع دائنيها.

2. نسبة قابلية السداد

وتسمى هذه النسبة بنسبة القدرة على الوفاء، إذ تبين مدى تغطية موجودات المؤسسة بأموالها الخارجية، وكلما كانت هذه النسبة صغيرة كانت أموال الدائنين مضمونة، وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة قابلية السداد= مجموع الديون/مجموع الخصوم

[1] مبارك لسلوس، مرجع سبق ذكره، ص46.

المطلب الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

ترتبط عملية الرقابة الداخلية وعملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة إرتباطا وثيقا فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض داخل المؤسسة، ويسعيان بدورهما إلى تحقيق نفس الأهداف بغية إكتشاف النقائص والثغرات وإقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية وإتخاد القرارات السليمة.

الفرع الأول: علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي

لقد كانت الرقابة الداخلية تتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان إكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للرقابة الداخلية، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والملاحظة على أصول المؤسسة، بعدها حدث تطور تسلسلي لوظيفة نظام الرقابة الداخلية، لتصبح بمثابة نشاط التقييم الذي يساعد الإدارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج لنظام الرقابة الداخلية من خلال إستقلاله التنظيمي، لذلك ظهرت صورة جديدة للمراقب الداخلي إتجاه الأفراد الذي يراجع أعمالهم، فهو ينصح ولا يأمر ويصلح ولا يفضح، بل يساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم، وكذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد[1].

فمن التعاريف السابقة لكل من الرقابة الداخلية والأداء المالي يتضح أن الرقابة الداخلية في جوهرها تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة، أي أنها تسعى إلى تحقيق فعالية الأداء المالي في جميع المستويات، وذلك من خلال التحليلات والتوصيات والمشورة التي تقدمها عملية الرقابة الداخلية لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة. فإذا كانت عملية الرقابة الداخلية تنطوي على عملية قياس الأداء وتصحيحه فإن عملية تقييم الأداء عبارة عن تحليل النتائج وإظهار جوانب القوة والضعف التي تكتشف عند إنجاز الأنشطة داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: تفعيل الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية

من أهم الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الإعتماد عليها في البيانات المحاسبية، لحماية النقدية والأصول المادية للمؤسسة، والتي تلجأ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي جيد وملائم لمستخدمي الإدارة والتي تستغلها في تقييم الأداء وإتخاد القرارات المناسبة.

فأي خلل يطفوا على نظام المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها كثير من المؤسسات الإقتصادية والتي تكون عادة سببا في إختفاء البعض منها، وينتج هذا الخلل على التوالي في توصيل المعلومات المالية الهامة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لإتخاد القرار. ونظرا لإعتماد

---

[1] زينب بوقابة ،"**التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA-Rouiba**"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011/2010، ص125.

كثير من القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية، فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة وبالتالي إلى نشأة المشاكل التشغيلية[1].

فتعتبر المعلومات المحاسبة الأداة الأساسية لعملية إتخاد القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم، ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة لكي يمكن الإعتماد عليها في إتخاد القرارات من خلال المصادقة عليها من طرف المراقب، والذي بعد قيامه بفحص ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد إتمام برنامج المراقبة فإنه يعد تقريرا عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حسابات النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية[2].

من هنا تتضح لنا العلاقة بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي في المؤسسة، فمن خلال وجود نظام رقابة داخلية جيد وفعال داخل المؤسسة فإن هذا يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة، والتي تعتبر بدورها مدخلات التحليل المالي، فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة.

---

(1) عتيقة مجنح، "**دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة سوناطراك وحدة الصيانة بسكرة**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2006/2005، ص83.

(2) المرجع نفسه، ص84.

خلاصة الفصل الثاني:

تبين لنا مما سبق أن المؤسسات تسعى دوما إلى تحسين وضعيتها المالية والحفاظ على مكانتها والوقوف على نقاط الضعف ومحاولة معالجتها بالإضافة إلى الوقوف على مدى كفاءة إستخدام الموارد المتاحة بطريقة تضمن تحقيق عائد أكبر بتكاليف أقل، وتتم عملية تقييم الأداء عن طريق بعض مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية التي لها القدرة على أن تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فقد تعود أسباب إنخفاض كفاءة وفعالية الأداء في المؤسسة إلى نقص أو إهمال الرقابة الداخلية لأنهما عنصران مكملان لبعضهما البعض كونهما يهدفان إلى تحقيق نفس الأهداف.

الفصل الثالث:

مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS

تمهيد:

بناءا على ما تقدم في الجانب النظري من دراسة لدور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، وبعد توضيح متغيرات الدراسة. إرتأينا التطرق في هذا الفصل إلى الواقع العلمي للموضوع، وهذا للتحقق من صحة النتائج النظرية والتعرف على علاقة المتغيرات التابعة والمستقلة فيما بينها، ولهذا تم إسقاط الدراسة النظرية على أحد المؤسسات الإقتصادية المتواجدة على المستوى الوطني، ألا وهي مؤسسة سكيكدة حاويات للخدماتSCS، حيث سنقوم بتقييم أدائها المالي عن طريق النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي بالإضافة إلى دراسة العلاقة بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي في هذه المؤسسة من خلال برنامج SPSS وذلك بعد الحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة والمتعلقة بالموضوع لإجراء التحليل الإحصائي وتفسير النتائج المتحصل عليها وبالتالي الوصول إلى هدف الدراسة. ولتحقيق هذا الغرض قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات SCS

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات

مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات المتخصصة في مجال النقل واللوجستيك، والتي تعد فرع من فروع مجمع الخدمات المينائية، تشهد قفزة نوعية من ناحية نشاطها الإقتصادي والخدماتي، مما أهلها لأن تكون ضمن مصاف الشركات العمومية الإقتصادية على المستوى الوطني.

المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات

تأسست مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات في 25 مارس 2000م بشراكة بين المؤسسة المينائية لولاية سكيكدة والمؤسسة الوطنية لتوزيع السيارات الخاصة، إذ قاموا بإيداع الحاويات الفارغة بإعتبارها بداية إنطلاق لنشاطها الفعلي الذي تم في 02 ماي 2000م على مستوى الميدان الإقتصادي وبدأت في التطور عبر السنوات حيث تقوم بإيداع الحاويات وذلك بتفريغ وشحن الرافعات إلى أن وصلت إنتاجية الحمولة إلى 200.000 طن حيث بدأت نشاطها بـ 13 عامل سنة 2000 لتصل إلى 149 عامل مع نهاية سنة 2018 (92 عامل دائم و57 عامل بعقد عمل مؤقت) ورأس مال قدر بـ 13.000.000دج، كما شهدت المؤسسة تطور لرقم أعمالها حيث سجلت سنة 2015 ما يعادل 331.902.164,25دج ليتطور سنة 2016 ويصبح 417.062.976,40 وبعدها إلى 536.660.818,66دج سنة 2017، ليتراجع سنة 2018 حيث أصبح 374.431.279,51دج.

وبإزدهار نشاط المؤسسة وتنوعه في العقد الأخير فكرت في تخفيض تكاليفها وهذا من أجل زيادة أرباحها، وذلك بغرض تطوير إنتاجها حيث قامت بزيادة النقل إلى نشاطها الفعلي، ففي سنة 2009 تم إيداع الحاويات الفارغة إضافة إلى الحاويات المملوءة والتي يتم تخزينها ثم تفتيشها ومراقبتها من قبل الجمارك بغية ضمان عدم وجود ممنوعات داخلها فكل هذه الأمور زادت من تطور نشاطها وحولته من الإيداع إلى النقل [1].

[1] بالإعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الثاني: تعريف مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات

سكيكدة حاويات للخدمات هي مؤسسة صناعية خدماتية جزائرية برأس مال 870.000.000 دج، وهي مؤسسة ذات أسهم مسيرة من طرف ميناء سكيكدة، مقرها الإجتماعي بمنطقة الإيداع حمروش حمودي 260 سكيكدة، يحدها من الشرق مؤسسة التخزين والتبريد، أما من الشمال فتحدها المؤسسة الوطنية للنقل البري SNTR ومن الغرب فيحدها كل من المؤسسة الخاصة "**بيدي**" ومؤسسة التبغ والكبريت ومؤسسة توزيع الخشب ONAB ومن الجنوب تحدها المؤسسة الوطنية نفطال NAFTAL.

تحتوي مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات على مستودع خاضع للجمارك بمساحة تقدر بـ 15000م^2 بالإضافة إلى إمتلاكها لـ 57 مقطورة ومعدات أخرى تستعملها في نشاطها، حيث بدأت نشاطها الأول بحضيرة لكراء الحاويات الفارغة ثم مع تطور المؤسسة وتوسع نشاطها أصبح يشمل: نقل السلع المختلفة، إستيداع (تخزين) الحاويات والبضائع وشحن وتفريغ البضائع[1].

- **بطاقة فنية للمؤسسة:**

التسمية: مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات SCS؛

الشكل القانوني: مؤسسة عمومية إقتصادية ذات أسهم SPA؛

المساهمين: فرع من المجمع المينائي؛

تاريخ الإنشاء: 25 مارس 2000 ؛

رأس المال: 870000000دج؛

رقم الهاتف: 038.93.11.02 / 07.70.72.13.51 ؛

رقم الفاكس: 038.93.11.04 ؛

E-mail : scskikda@gmail.com أو contact@scs-spa.com

العنوان: منطقة الإيداع حمروش حمودي 260 سكيكدة؛

رقم الضمان: 2171051369 ؛

الأنشطة (المهام): نقل، شحن وتخزين الحاويات والبضائع العامة[2]؛

العلامة التجارية: **الشكل رقم: (03-01) العلامة التجارية لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات**

EPE S.C.S Spa
Skikda Containers Services
Entreprise de Logistique et de Transport

المصدر: من الموقع الرسمي للمؤسسة http://scs-spa.com

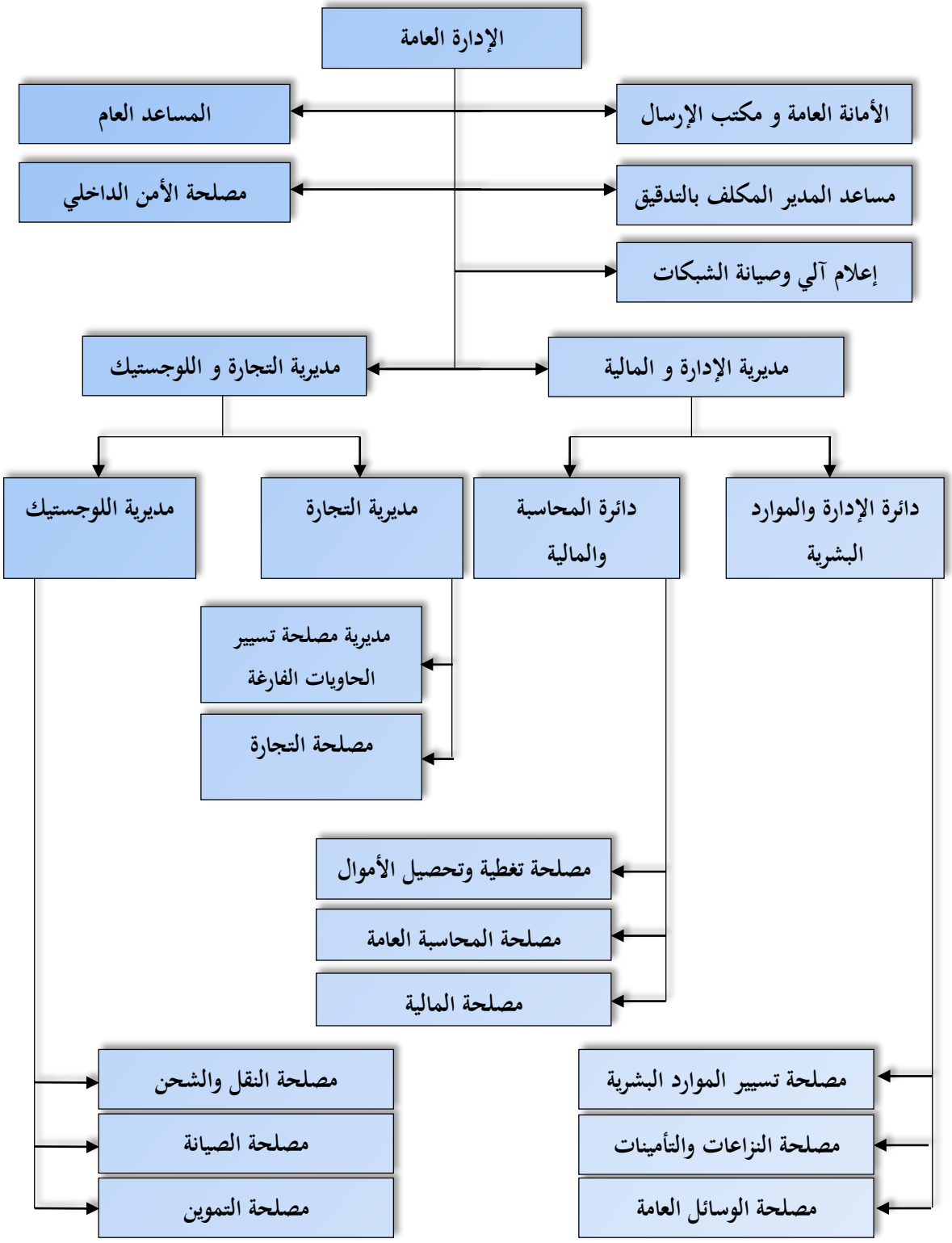
(1) بالإعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة محل الدراسة.

(2) بالإعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة محل الدراسة والموقع الرسمي لها http://scs-spa.com .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن التحولات الجذرية التي يعرفها المحيط الاقتصادي الجزائري وطبيعة نشاط مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات أدت إلى برمجة هيكلته على النحو التالي:

الشكل رقم(03-02) يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات



المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

➢ **شرح الهيكل التنظيمي:**

1. المديرية العامة:

تعتبر المديرية العامة أعلى هيئة في المؤسسة وتقوم بالمهام التالية:

- الإشراف المباشر على المديريات؛
- تسيير وتنسيق ومراقبة جميع أعمال المؤسسة وذلك عن طريق المديريات التي تسيرها في إطار السياسة المسيطرة من طرف الرئيس وكذا معرفة الأهداف العامة وتحديد الوضع العام لأعمال المؤسس؛
- تطبيق لوائح وتوجيهات مجلس إدارة المؤسسة.

2. مديرية الإدارة والمالية:

وهو ركن إداري ومالي يقوم بتسيير الوسائل (المصالح) البشرية والمالية للمؤسسة ويقوم بالمهام التالية:

- القيام بالمحاسبة العامة ومراقبة الحسابات؛
- السهر على تطبيق القوانين؛
- متابعة حركة العمال داخل وخارج القوانين؛
- إعداد كشوف الأجور؛
- تسجيل مختلف العمليات المالية ومسك الدفاتر المحاسبية؛
- تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات؛
- تسيير شؤون المستخدمين.

ويندرج تحت هذه المديرية دائرة الإدارة والموارد البشرية ودائرة المحاسبية والمالية، نجد أن دائرة الإدارة والموارد البشرية وتنقسم إلى ثلاثة مصالح وهي كالتالي:

- مصلحة تسيير الموارد البشرية والمستخدمين؛
- مصلحة النزاعات والتأمينات؛
- مصلحة الوسائل العامة.

أما دائرة المحاسبة والمالية فيتفرع منها ثلاثة مصالح وهي كالتالي:

- مصلحة تغطية وتحصيل الأموال؛
- مصلحة المحاسبة العامة؛
- مصلحة المالية.

3. مديرية القسم التجاري واللوجستيكي:

هذه التشكيلة تسيير من قبل القسم التجاري، وتحتوي على مجموعة من الوسائل الضرورية وتنفيذ العمليات التالية:

- العبور والنقل والصيانة أشغال أخرى؛
- التخزين وتقوم بتأجير المخازن والمساحات للزبائن؛
- تسهر على إبرام صفقات ومشاريع من اجل تطوير المؤسسة من الجانب المادي؛
- العمل على تنفيذ البرامج المسطرة من طرف المديرية العامة؛
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من شاحنات وآلات الشحن؛
- توفير الأدوات واللوازم للمؤسسة مثل تمويلها بالوقود وقطع الغيار وإمكانيات أخرى.

وتنقسم مديرية التجارة واللوجستيك إلى دائرتين هما دائرة التجارة ودائرة اللوجستيك، حيث تحتوي دائرة التجارة على مصلحتين:

- مصلحة تسيير الحاويات الفارغة؛
- المصلحة التجارية.

أما دائرة اللوجستيك فهي تحتوي على ثلاثة مصالح وهي:

- مصلحة النقل والشحن؛
- مصلحة الصيانة؛
- مصلحة التسويق.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات SCS

سوف نقوم في هذا المبحث بتحليل الوضعية المالية لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات وذلك من خلال الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج، بإستعمال التحليل المالي الذي يتمثل في مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية، من أجل الوصول إلى نتائج دقيقة وشاملة عن عملية التقييم.

المطلب الأول: عرض الميزانية المالية المختصرة وجدول حسابات النتائج للسنوات 2018/2017/2016

سنقوم في هذا المطلب بإظهار الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات SCS بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج خلال السنوات 2016، 2017 و2018.

الفرع الأول: عرض الميزانية المالية المختصرة

جدول رقم (03-01): الميزانية المالية المختصرة للسنوات 2018/2017/2016

الوحدة (دج)

البند	2016	2017	2018
الأصول			
الأصول الثابتة	419 517 628,03	922 475 339,36	974 471 580,45
الأصول المتداولة	245 776 196, 27	245 597 689,73	200 217 436,89
قيم جاهزة	178 359 895,00	132 395 204,72	50 403 342,20
مجموع الأصول	**843653719,3**	**1300468233,81**	**1225092359,54**
الخصوم			
الأموال الخاصة	521 097 023,00	991 011 204,85	1 018 879 723,45
الديون طويلة الأجل	51 673 545,21	55 194 483,67	70 971 644,30
الأموال الدائمة	572 770 568,21	1 046 205 688,52	1 089 851 367,75
ديون قصيرة الأجل	92 523 256,09	121 967 340,57	84 837 649,59
مجموع الديون	144 196 801,30	177 161 824,24	155 809 293,89
المخزون	1 513 727,58	1 218 607,06	3 698 143,43
مجموع الخصوم	**665 293 824,30**	**1 168 173 029,09**	**1 174 689 017,34**

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على الملحق رقم 02.

الفرع الثاني: جدول حسابات النتائج

جدول رقم(03-02): جدول حسابات النتائج للسنوات 2018/2017/2016

الوحدة (دج)

البيان	2016	2017	2018	التغير في2017	النسبة٪	التغير في 2018	النسبة٪
رقم الأعمال	417 062 976,40	536 660 818,66	374 431 279,51				
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتوجات قيد التصنيع							
الإنتاج المثبت	5 969 736,44	2 160 796,20	504 251,77				
إعلانات الإستغلال							
I. إنتاج السنة المالية	423 032 712,84	538 821 614,86	374 935 531,28	115 788 902,02	37, 27	-163886083,58	-30,41
المشتريات المستهلكة	26 845 119,63	34 393 256,40	51 936 886,99				
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	78 352 598,72	94 296 231,88	92 050 254,14				
II. إستهلاك السنة المالية	105 197 718,35	128 689 488,28	143 987 141,13	23 491 769,93	22,33	15297652,85	11,88
III. القيمة المضافة	317 834 994,49	410 132 126,58	230 948 390,15	92 297 132,09	29,03	-179183736,43	-43,68
أعباء المستخدمين	149 132 031,63	191 458 734,08	188 351 348,03				
الضرائب والرسوم والمدفوعات المالية	11 386 038,44	11 875 358,22	6 494 376,00				
IV. إجمالي فائض اللإستغلال	157 316 924,42	206 798 358,22	36 102 666,12	49 481 433,80	31,45	-170695692,1	-82,54
المنتجات العملياتية الأخرى	275 194,11	454 070,58	12 964 051,74				
الأعباء العملياتية الأخرى	609 501,48	794 102,08	737 423,35				
المخصصات للإستهلاك والمؤونات وخسائر القيمة	71 140 495,05	84 076 640,05	39 079 095,49				
الإسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات		2 457 145,30	3 919 109,41				
V. النتيجة العملياتية	85 842 122,00	124 838 831,97	13 515 308,43	38 996 709,97	45,42	-111323523,54	-89,17

المنتجات المالية	767 708,34	237 847,22	74 652,78				
الأعباء المالية		1 492 659,74					
VI. النتيجة المالية	767 708,34	-1 254 812,52	74 652,78	- 2 022 520,59	-236,44	1329465,03	-105,94
VII. النتيجة العادية قبل الضرائب	86 609 830,34	123 584 019,45	13 225 961,21	36974189,11	42,69	-110358058,24	-89,29
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	25 461 326,02	34 691 953,94					
الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	-1 738 949,40	-1 093 732,37	-7 667 197,42				
مجموع منتجات الأنشطة العادية	424 075 615,29	541 970 677,96	391 875 345,21				
مجموع أعباء الأنشطة العادية	361 188 161,57	451 984 880,08	370 982 186,58				
VII. النتيجة الصافية للأنشطة العادية	62 887 453,72	89 985 797,88	20 893 158,63	27098344,16	43,09	-69092639,25	-76,78
العناصر الغير العادية (منتوجات)							
العناصر الغير العادية (الأعباء)							
IX. النتيجة الغير عادية							
X. صافي نتيجة السنة المالية	62 887 453,72	89 985 797,88	20 893 158,63	27098344,16	43,09	-69092639,25	-76,78

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على الملحق رقم 03.

تحليل نسب التغير لجدول حسابات النتائج

1. **إنتاج السنة المالية:** نلاحظ زيادة في إنتاج السنة المالية في سنة 2017 مقارنة بـ 2016 بنسبة37,27٪ وهذا راجع أساسا إلى الإرتفاع في رقم الأعمال خاصة من خلال نشاط الإستيداع تحت النظام الجمركي،كما نلاحظ إنخفاض معتبر في سنة 2018 مقارنة بـ 2017 بـ 30,41٪ هذا راجع بالأساس إلى الإنخفاض في رقم الأعمال الإجمالي خاصة ما تعلق بنشاط إستيداع الحاويات الذي إنخفض بـ63٪ مقارنة بـ2017 متأثرا بشكل كبير بالإجراءات المتخذة من طرف الحكومة والرامية إلى تحديد فاتورة الإستيراد حيث تقلص عدد الحاويات التي وصلت إلى رصيف ميناء سكيكدة سنة 2018 بـ 30٪؛
2. **إستهلاكات السنة المالية:** نلاحظ زيادة في إستهلاكات المالية لسنة 2017 بـ 22,33٪ مقارنة بـ2016 هذا راجع إلى الزيادة المسجلة في رقم الأعمال حيث تتناسب الإستهلاكات طرديا مع حجم النشاط حيث تتمثل هذه الإستهلاكات خصوصا في الوقود والزيوت وقطع الغيار، الزيادة المسجلة في 2018 مقارنة بـ 2017 أي 11,88٪ هذا يفسر بإرتفاع نشاط النقل بـ 27.99 ٪ تتبعه زيادة منطقية في إستهلاك الوقود، الزيوت، الشحوم وقطع الغيار وغيرها؛
3. **القيمة المضافة:** نلاحظ زيادة في 2017 بـ 29,03٪ مقارنة بـ 2016 راجع إلى إرتفاع رقم الأعمال رغم وجود زيادة في الإستهلاكات لنفس الفترة، وسجل نقص كبير سنة 2018 بالمقارنة بسنة 2017 بـ 43,68٪ راجع إلى نقص رقم الأعمال بسبب تراجع النشاط للأسباب المذكورة سالفا؛
4. **إجمالي فائض اللإستغلال:** الزيادة المسجلة سنة 2017 مقارنة بـ 2016 أي 31,45٪ راجع كذلك إلى إرتفاع رقم الأعمال رغم إرتفاع أعباء المستخدمين، فالزيادة في رقم الأعمال فاقت الزيادة في الإستهلاكات وأعباء المستخدمين. وفي 2018 عرف هذا الفائض نقص كبير راجع إلى نقص رقم الأعمال رغم التناقص الطفيف في أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم؛
5. **النتيجة العملياتية:** نلاحظ زيادة بـ 45,42٪ في 2017 راجع أساسا إلى إرتفاع رقم الأعمال الذي فاق الزيادة المسجلة في مخصصات الإهتلاك، في حين أن النقص الكبير على مستوى هذه النقطة في سنة 2018 مقارنة بـ2017 راجع إلى تراجع رقم الأعمال رغم تراجع مخصصات الإهتلاك الراجع إلى انتهاج الشركة لطريقة الإهتلاك الخطي بتجزئة بعض الإستثمارات إلى عدة تركيبات، ورغم إرتفاع قيمة المنتجات العملياتية الأخرى و الإسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات التي لا يمكنها تغطيت التراجع الكبير في رقم الأعمال؛
6. **النتيجة المالية:** علما أن النواتج المالية للشركة تتمثل في الفوائد البنكية الناتجة عن التوظيفات المالية على المدى القصير من خلال قسائم الصندوق، بينما لا توجد تكاليف مالية لعدم لجوء الشركة للإقتراض عدا سنة 2017 أين سجلت أعباء بقيم 1.492.659,74نتيجة خسارة الصرف للعملة الأوروبية من خلال عملية إستراد إستثمارات، ففي سنة 2017 عرفت هذه النتيجة إنخفاض نتيجة زيادة الأعباء المالية للأسباب السالفة الذكر

ونقص في النواتج فكانت نسبة الإنخفاض بـ236,44 ٪، بينما في سنة 2018 فعرفت زيادة تعود أساسا لعدم وجود أعباء مالية رغم انخفاض النواتج المالية لنقص التوظيفات بسبب تدني الخزينة؛

7. **النتيجة العادية قبل الضرائب:** نلاحظ تسجيل زيادة بـ 42,96 ٪ في 2017 مقارنة بـ 2016 نتيجة الزيادة في رقم الأعمال، ونقص بـ89,29 ٪ في 2018 راجع إلى الإنخفاض الكبير في رقم الأعمال مع استقرار في الأعباء؛

8. **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** نفس التغير تقريبا في النتيجة قبل الضريبة لثبات نسبة الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة المدروسة أي 26 ٪ من النتيجة الجبائية؛

9. **صافي نتيجة السنة المالية:** نلاحظ تسجيل نفس التغير في النتيجة الصافية للأنشطة العادية وهذا لعدم تسجيل أي نشاط غير عادي خلال هذه الفترة.

في الختام نستنتج أن عنصر رقم الأعمال لعب دور كبير في التغيرات الطارئة على جدول حسابات النتائج فهو يعتبر المحدد الأساسي لنتائج المؤسسة.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي عن طريق النسب المالية

إن تقييم الأداء المالي يعتمد على تحليل النسب المالية الأساسية والتي ستتم دراستها خلال الفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2018 والمتعلقة بنسب الهيكلة، نسب المديونية، نسب السيولة ونسب المردودية وذلك من خلال المعطيات المالية التي تلخصها الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج.

الفرع الأول: نسب الهيكلة

تهتم بسب الهيكلة بإبراز هيكل ميزانية المؤسسة والجدول التالي يوضح أهم نسب الهيكلة.

جدول رقم (03-03): نسب الهيكلة لثلاث سنوات 2016، 2017، 2018

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة/الأصول الثابتة	1,37	1,13	1,12
نسبة التمويل الذاتي	أموال خاصة/ الأصول الثابتة	1,24	1,07	1,05

المصدر: من إعداد الطالبتان، بالإعتماد على الميزانيات المالية المختصرة في الجدول رقم (03-01)

1. **نسبة التمويل الدائم:** نلاحظ أن نسبة التمويل الدائم لسنة 2016 تفوق النسب لكل من سنة 2017 و2018، وبما أن كل النسب تفوق الواحد فهذا يدل على أن الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة تقوم بتمويلها عن طريق الأموال الدائمة مع وجود هامش أمان يعبر عن فائض تغطية الأصول الثابتة التي تقوم بتمويلها الأموال الدائمة.

2. **نسبة التمويل الذاتي:** نلاحظ من الجدول (03-03) أن نسبة التمويل الذاتي لسنة 2016 تفوق نفس النسبة لسنة 2017 وهذه الأخيرة تفوق النسبة لسنة 2018 لكن بفارق صغيرا جدا، وبما أن كل النسب تفوق

الواحد فهذا يدل على أن الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة تقوم بتمويلها عن طريق الأموال الخاصة مع وجود هامش أمان يعبر عن فائض تغطية الأصول الثابتة التي تقوم بتمويلها الأموال الخاصة.

الفرع الثاني: نسبة المديونية

وتتلخص في نسبتين أساسيتين تحددان مدى إستقلالية المؤسسة ماليا ومدى قدرتها على تسديد ديونها.

جدول رقم (03-04): نسبة المديونية لثلاث سنوات 2016، 2017، 2018

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018
نسبة الإستقلالية المالية	الأموال الخاصة/ مجموع الخصوم	0,78	0,85	0,87
نسبة قابلية السداد	مجموع الديون/ مجموع الخصوم	0,22	0,15	0,13

المصدر: من إعداد الطالبتان، بالإعتماد على الميزانيات المالية المختصرة في الجدول رقم (03-01)

1. **نسبة الإستقلالية المالية**: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإستقلالية المالية خلال الفترة المدروسة نسبتها تتراوح ما بين 78%و 87%، وهي مرتفعة مقارنة بالنسبة المعيارية التي تقدر بـ 50 % وهذا يدل على أن المؤسسة محل الدراسة ليست بحاجة إلى مصادر لتمويل إستثماراتها فهي مؤسسة تتمتع بإستقلالية مالية جيدة.
2. **نسبة قابلية السداد**: نلاحظ من الجدول (03-04) أن نسبة قابلية السداد خلال سنوات الدراسة تراوحت ما بين 0,22و0,13 وهي نسبة ضئيلة، وبما أن هذه النسبة تعبر عن الضمان الذي تمنحه المؤسسة لدائنيها فكلما كانت النسبة صغيرة زاد إرتياح الدائنين إتجاه المؤسسة وبالتالي فالمؤسسة لديها ضمانات لتسديد ديونها مما يوفر لديها الحظ للحصول على ديون أخرى عند طلبها.

الفرع ثالث: نسبة السيولة

تهدف هذه النسبة إلى تقييم القدرة المالية للمؤسسة على المدى القصير.

جدول رقم (03-05): نسب السيولة لثلاث سنوات 2016، 2017، 2018

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018
نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة/ ديون قصيرة الأجل	2 ,66	2,01	2 ,36
نسبة السيولة المنخفضة	(الأصول المتداولة-المخزون)/ ديون قصيرة الأجل	2 ,64	2,00	2,32
نسبة السيولة الحالية	قيم جاهزة/ ديون قصيرة الأجل	1,93	1,09	0,59

المصدر: من إعداد الطالبتان، بالإعتماد على الميزانيات المالية المختصرة في الجدول رقم (03-01)

1. **نسبة السيولة العامة** : نلاحظ من الجدول (03-05) أن نسبة السيولة العامة خلال سنوات الدراسة أكبر من الواحد و هذا يبين مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون القصيرة الأجل من خلال لجوئها إلى الأصول المتداولة (القيم القابلة للتحقيق ، المخزونات و القيم الجاهزة) و التي يمكن أن تحول إلى نقدية في تواريخ إستحقاقها.
2. **نسبة السيولة المنخفضة** : نلاحظ من الجدول (03-05) أن نسبة السيولة المنخفضة لسنة 2016 هي 2,64و2,00 في سنة 2017 و2,32 في سنة 2018 و كل النسب خلال هذه الفترة عالية مما يعني أن المؤسسة قادرة على الوفاء بإلتزاماتها في تغطية الإلتزامات الجارية دون الإعتماد على تحصيل الديون.

3. **نسبة السيولة الحالية:** من الجدول رقم (03-05) نلاحظ أن نسبة السيولة الحالية في سنة 2016 وسنة 2017 تفوق الواحد بنسبة 1,93 و 1,09 على التوالي، مما يدل أن المؤسسة قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بإستعمال القيم الجاهزة، أما بالنسبة لسنة 2018 فهي أقل من الواحد أي 0,59 وهي ضعيفة مقارنة بالنسب المعيارية وهذا يبين أن المؤسسة في تلك السنة لم تكن قادرة على تغطية الديون القصيرة الأجل بإستعمال القيم الجاهزة فالمؤسسة تعاني من نقص في السيولة النقدية الجاهزة.

الفرع الرابع: نسبة المردودية

تهتم نسب المردودية بقياس الكفاءة والفعالية للمؤسسة، لتوليد الأرباح من خلال إستخدام مواردها المالية، والجدول رقم (03-06) يوضح أهم نسب المردودية.

جدول رقم (03-06): نسبة المردودية لثلاث سنوات 2016، 2017، 2018

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018
نسبة المردودية المالية	نتيجة الدورة الصافية 100/ الأموال الخاصة	12,07	9,08	2,05
نسبة المردودية الإقتصادية	نتيجة الدورة الصافية 100/مجموع الأصول	9,45	7,70	1,78

المصدر: من إعداد الطالبتان، بالإعتماد على الميزانيات المالية المختصرة في الجدول (03-01) وجدول حسابات النتائج في الجدول رقم (03-02).

1. **نسبة المردودية المالية:** تعبر هذه النسبة على قدرة مسيري المؤسسة على الإستخدام الأمثل لمواردها المتاحة وتحقيق الأرباح، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من إستثمار أموال أصحاب المؤسسة. وما يمكن ملاحظته من خلال الجدول رقم (03-06)، أن المردودية المالية لسنة 2016 كانت 12,07 وهذا يعني أن الدينار الواحد الذي يستثمره أصحاب رأس المال في المؤسسة يولد ربح قدره 12,07 دج وهي نسبة موجبة ومرتفعة نوعا ما مما يدل على مدى مساهمة المسيرين على تحقيق نتيجة جيدة، بينما في سنة 2017 و2018 نلاحظ إنخفاض لهذه النسبة حيث بلغت 9,08 بالنسبة لسنة 2017 و2,05 بالنسبة لسنة 2018 وهذه الوضعية غير جيدة للمؤسسة.

2. **نسبة المردودية الإقتصادية:** وتعبر هذه النسبة عن مساهمة الأصول الإقتصادية في تكوين نتيجة الإستغلال أي حساب مساهمة كل وحدة نقدية مستثمرة كأصول في تكوين نتيجة الإستغلال، ومن الجدول رقم (03-06)، نلاحظ أن هناك تذبذب في نسبة المردودية الإقتصادية خلال سنوات الدراسة، حيث شهدت أعلى نسبة لها سنة 2016 حيث بلغت قيمتها نسبة 9,45 أي أن المؤسسة تولد 9,45دج من كل دينار واحد تستثمره، لكن شهدت النسبة إنخفاض ملحوظ في كل من السنتين 2017 و2018 إذ أصبحت 7,70و 1,78 على التوالي.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي بإستخدام مؤشرات التوازن المالي

لتحليل التوازن المالي لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات يعتمد المحلل المالي على ثلاث مؤشرات وهي رأس المال العامل، إحتياج رأس المال العامل والخزينة، وتعد هذه التوازنات المالية من أهم الأدوات المستخدمة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة ومعرفة وضعيتها المالية وتستند التوازنات المالية نتائجها من ميزانياتها المالية لمدة ثلاث سنوات متتالية.

الفرع الأول: رأس المال العامل

يتم حساب رأس المال العامل للمؤسسة من أجل معرفة إن كانت المؤسسة متوازنة ماليا أم لا، ولهذا نقوم بحساب رأس المال العامل إنطلاقا من الميزانية المالية المختصرة للمؤسسة لسنوات 2016، 2017و 2018 من أجل متابعة تطوره كما هو موضح في الجدول رقم (03-07).

جدول رقم (03-07) حساب رأس المال العامل

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018
رأس المال العامل	الأموال الدائمة-الأصول الثابتة	153252940,18	123730349,16	115379787,3

المصدر: من إعداد الطالبتان، بالإعتماد على الميزانيات المالية المختصرة في الجدول رقم (03-01)

يتضح من خلال النتائج المحصل عليها والمبينة في الجدول أعلاه أن رأس المال العامل لثلاث سنوات الدراسة كان موجب، مما يشير إلى أن الأموال الدائمة كانت كافية لتغطية الأصول الثابتة للمؤسسة وبقي هامش أمان عبارة عن فائض الأموال عن ديون قصيرة الأجل تستعمله لتغطية الدورة الإستغلالية.

الفرع الثاني: إحتياج رأس مال العامل

يعتبر إحتياج رأس المال العامل في تاريخ معين هو رأس المال العامل الذي تحتاجه المؤسسة لمواجهة ديونها المستحقة في هذا التاريخ.

جدول رقم (03-08) حساب إحتياج رأس مال العامل

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018
إحتياج رأس مال العامل	(أصول متداولة- القيم الجاهز)- ديون قصيرة الأجل	-25106954,82	-8764855,56	64976445,1

المصدر: من إعداد الطالبتان، بالإعتماد على الميزانيات المالية المختصرة في الجدول رقم (03-01)

من خلال الجدول السابق يتضح أنه خلال السنتين 2016 و2017 كانت قيمة إحتياج رأس مال العامل سالبة فيعاب على المسيرين أن هناك موارد مالية متاحة فائضة لم تستخدم في دورة الإستغلال لتوسيع نشاط المؤسسة، بينما في سنة 2018 نلاحظ تسجيل قيمة موجبة له وهذا دليل على أن المسيرين لم يبحثوا على موارد مالية مادام ضمان التسديد موجود.

الفرع الثالث: الخزينة

تعبر الخزينة عن القيم المالية التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة خلال دورة معينة، أي أنها تمثل السيولة النقدية أو شبه النقدية التي في حوزة المؤسسة والتي يمكن أن تتصرف فيها في أي وقت.

جدول رقم (03-09) حساب الخزينة

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018
الخزينة	رأس المال العامل-إحتياج رأس مال العامل	178359895	132395204,72	50403342,2

المصدر: من إعداد الطالبتان، بالإعتماد على النتائج السابقة.

نلاحظ من الجدول السابق أن خزينة المؤسسة موجبة خلال سنوات الدراسة الثالث 2016، 2017 و2018 وهذا يدل على أن المؤسسة لديها أموال سائلة جاهزة للإستعمال الفوري وهذا يساعد على تغطية الديون قصيرة الأجل دون اللجوء إلى حلول أخرى أي فائض في السيولة النقدية.

من خلال تقييم الأداء المالي عن طريق النسب المالية يتضح أن المؤسسة محل الدراسة قد سجلت توازنا ماليا مقبولا، حيث كانت جميع النسب إيجابية ماعدا نسبتي السيولة الحالية والمردودية اللتان شهدتا تدهورا خلال فترة الدراسة.

ومن خلال تقييم الأداء المالي بإستخدام مؤشرات التوازن المالي يتضح أن المؤسسة سجلت توازنا جزئيا على مستوى رأس مال العامل والخزينة في حين كان هناك إختلال على مستوى إحتياج رأس مال العامل.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات

تتطلب عملية تصميم الدراسة الميدانية توفر مجموعة من الوسائل اللازمة لذلك، كإستمارة البحث والأدوات المستعملة فيه، والبرنامج الذي يتم إستخدامه لمعالجة وتحليل البيانات التي يتم جمعها إحصائيا، إضافة إلى أدوات التحليل الإحصائي والإستدلالي المستخدمة، وأخيرا قياس مدى ثبات وصدق المعلومات المتحصل عليها من خلال إستمارة البحث.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

بناءا على طبيعة الموضوع وللوصول إلى الأهداف المسطرة يتم توضيح هذه الإجراءات على النحو التالي:

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

نعني بمجتمع الدراسة أو المجتمع الإحصائي:" مجموع الوحدات الإحصائية المراد دراستها ومعرفة خصائصها بشكل دقيق، حيث يمكن تمييزها عن غيرها من الوحدات التي تكون مجتمعا أخر، بعبارة أخرى هو مجموعة الوحدات الإحصائية المشتركة في الصفة الأساسية التي تهم الباحث في دراسته والذي يختلف بإختلاف المشكلة أو الظاهرة محل الدراسة"[1].

وبناءا على موضوع دراستنا المتمثل في: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة إقتصادية – دراسة حالة مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات–** " فإن مجتمع دراستنا تمثل في مجموعة من المبحوثين يتمثلون في عمال إداريين بمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات SCS، حيث إرتأينا إلى إجراء الدراسة على عينة من المستخدمين في مجال المحاسبة والتدقيق، ولهذا الغرض تم توزيع 35 إستمارة تم الإسترداد منها 33 إستمارة إستبعدت منها إستمارتان غير صالحتان للتحليل لعدم إكتمالها، وتم تحليل 31 إستمارة أي بنسبة 88,75 ٪ من الإستمارات الموزعة لغرض الوصول إلى النتائج المرجوة من الدراسة.

الفرع الثاني: التعريف بأداة الدراسة

بغرض إتمام عمليات البحث تم الإستعانة بإستمارة أعدت خصيصا لتحقيق هدف الدراسة وهي من بين أهم الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة، حيث تم تصميمها بالإعتماد على بعض الأساتذة المختصين في الميدان، وقد تم إعداد هذه الإستمارة بعدما تم تحديد أبعاد الموضوع ومكوناته، وإدراك أهمية المعلومات المطلوبة وعلاقتها بالموضوع والتعرف على مجتمع الدراسة.

---

[1] رحال السعدي، "**الإحصاء الوصفي**"، مؤسسة الرجاء، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013، ص18.

وقد إشتملت الإستمارة على رسالة وجهت إلى أفراد العينة لحثهم على الإجابة بكل دقة وموضوعية.

وتم إعداد الإستمارة (أنظر للملحق رقم 04) على النحو التالي:

- **المحور الأول**: تضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بشخصية المستوجب أي البيانات الشخصية وتضمن العناصر التالية: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التصنيف المهني والخبرة المهنية. أي خمسة أسئلة من السؤال الأول إلى السؤال الخامس؛
- **المحور الثاني**: تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بقياس فعالية عناصر الرقابة الداخلية في مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات، وتضمن 29 عبارة، ولقد تم تقسيم هذا المحور إلى خمسة أبعاد جزئية من أبعاد الرقابة الداخلية وذلك بغرض قياس مدى توفر كل عنصر من الرقابة الداخلية على حدى في المؤسسة محل الدراسة وكانت هذه الأبعاد كما يلي:
  - **البعد الأول**: بيئة الرقابة، واشتمل على 6 عبارات؛
  - **البعد الثاني**: الأنشطة الرقابية، وتضمن 6 عبارات؛
  - **البعد الثالث**: تقييم المخاطر، وتضمن 6 عبارات؛
  - **البعد الرابع**: تقييم فعالية الرقابة الداخلية، وتندرج ضمنه 5 عبارات؛
  - **البعد الخامس**: نظام المعلومات المحاسبية والإتصال، وهو أيضا تضمن 6 عبارات.
- **المحور الثالث**: العبارات التي تقيس مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS، ويتضمن 7 عبارات.

وكان مجموع العبارات المكونة للإستمارة 42 عبارة، تم إفراغها وفق مقياس ليكارت الخماسي المعتمد إحصائيا، والذي يأخذ الدرجات التالية كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (03-10): مقياس إجابات العبارات

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبتان .

وسنحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة وفقا لكل خاصية من الخصائص النوعية المدروسة، ثم إستنتاج إتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة، وهذا بالإعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الخماسي، ولتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) تم حساب المدى الذي يحدد كما يلي:

المدى= (أكبر قيمة في المقياس –أصغر قيمة في المقياس) / أكبر قيمة في المقياس

ومنه: $\text{المدى} = \frac{(5-1)}{5} = \frac{4}{5} = 0.8$

ومنه طول الفئة يساوي (0.8) وبعد ذلك نضيف هذه القيمة إلى بداية المقياس وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03-11): يوضح طول الخلايا.

المتوسط المرجع	إتجاه الإجابة
[1-1.8]	غير موافق بشدة
[1.81-2.61]	غير موافق
[2.62-3.42]	محايد
[3.43-4.23]	موافق
[4.24-5]	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتان.

وقد تم تحديد مستوى المعنوية بـ 0.05 (أي 5%) الذي عنده تقبل أو ترفض الفرضيات الصفرية.

الفرع الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

بعدما تم إدخال البيانات في الحاسب الآلي، بإستخدام (برنامج SPSS إصدار 20) تم الإعتماد على الأساليب الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل: التكرارات، المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري،...إلخ، وتضمن الإحصاء الإستدلالي مثل: المعاملات الإرتباط وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تم إستخدامها في هذه الدراسة.

- **معامل الإرتباط:** لتأكيد الصدق البنائي وصدق الاتساق الداخلي وإثبات أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، حيث تم إستخدام معامل الإرتباط بيرسون (Pearson) كما أستخدم في تحديد العلاقة والارتباط بين متغيرات الدراسة؛
- **معامل الثبات:** (Cronbach Alpha) لقياس ثبات الإستبيان؛
- **التكرارات والنسب المئوية:** للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وكذا تحديد إستجابات أفرادها إتجاه عبارات محاور الإستبيان؛
- **المتوسط الحسابي:** للحصول على متوسط إجابات أفراد عينة الدارسة على أسئلة الاستبيان أي احتساب القيمة التي يعطيها أفراد مجتمع الدارسة لكل عبارة أو مجموعة من العبارات؛
- **الإنحراف المعياري:** لقياس درجة تشتت قيم إستجابات عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي؛
- **إختيبار التوزيع الطبيعي:** تم استخدام اختبار (**Kolmogorov-Smirnov**) (كولموقروف-سميرنوف) للتأكيد أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؛
- **إختيار ستودنت لعينة واحدة One Simple T.Test:** لدراسة الفروق بين المتوسطات؛
- **إختبار الإرتباط الخطي:** لمعرفة الإرتباط بين متغيرين، أي أن التغير في إحداهما مرتبط بالتغير في المتغير الآخر؛
- **إختبار تحليل التباين الأحادي:** يستخدم لمعرفة الفروق بين آراء أفراد العينة وفقا للمتغيرات الديمغرافية؛
- **إختبار توكي TUKY وحيد البعد:** لتحديد إتجاه الفروق في حالة وجودها.

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

قبل الشروع في عملية التحليل وإستخلاص النتائج، يجب التأكد من صدق وثبات العبارات التي تضمنتها الإستمارة حتى تكون النتائج ذات مصداقية وأكثر واقعية.

الفرع الأول: صدق أداة الدراسة

صدق الدراسة هو مدى قدرة أداة الدراسة على قياس ما أعدت لقياسه وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال:

أولا: صدق المحكمين

بعد بناء الإستمارة المستخدمة في هذه الدراسة، تم التأكد من صحة محتواها وذلك من خلال عرضها بعد تطوير الشكل الأولي لها على عدد من المحكمين المختصين (أنظر للملحق رقم 05) للتأكد من تغطيتها لجوانب الموضوع الأساسية، ومن وضوحها وسلامة صياغتها لتخدم الغرض الذي وضعت من أجله، تم تعديل الأداة بناءا على ملاحظاتهم، حيث تم حذف بعض العبارات وتعديل البعض الآخر وكذا إعادة صياغة بعض الفقرات وإعادة ترتيب بعضها، لتصبح أكثر وضوحا لدى أفراد العينة. وبالتالي أكثر صدقا في قياس موضوع الدراسة.

ثانيا: صدق الإتساق الداخلي

إتساق عبارات الإستمارة يقصد به مدى إنسجام عبارات الإستمارة وملائمتها لتفسير وقياس ما أعدت لقياسه، ومدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومن أجل التحقق من صدق الإتساق الداخلي لعبارات الإستبيان قمنا بحساب الإتساق الداخلي لعبارات الإستبيان من خلال حساب معاملات الإرتباط بيرسون (Person corrélation) بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وبالدرجة الكلية للإستمارة.

1. صدق الإتساق الداخلي لكل بعد من أبعاد المحور الثاني مع عباراته

تم التحقق من صدق الإتساق الداخلي للمحور الثاني بحساب معامل إرتباط بيرسون بين درجات كل عبارة مع البعد الذي تنتمي إليه وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (03-12): معاملات ارتباط بيرسون للبعد الأول "بيئة الرقابة" وعباراته

الرقم	عبارات البعد الأول	معامل الإرتباط
1	تعمل إدارة المؤسسة على إيجاد القيم الأخلاقية التي تضمن إزالة كل ما يدفع بالعاملين على إرتكاب تصرفات غير أمنية، غير قانونية وغير أخلاقية	**0.714**
2	تلتزم إدارة المؤسسة بعقد دورات تدريبية لتهيئة موظفين ذوي كفاءة عالية لإنجاز المهمات في أقل وقت وبأقل تكلفة.	**0.674**
3	يوفر الهيكل التنظيمي الإطار العام الشامل للتخطيط والتوجيه والرقابة على الأعمال ويساعد على تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين.	**0.510**
4	تعمل إدارة المؤسسة على تفويض الصلاحيات بشكل جيد يتناسب مع مسؤوليات المؤسسة.	**0.480**
5	تطلع الإدارة كافة الموظفين على أدوارهم في إطار عمليات الرقابة الداخلية بطريقة واضحة ومكتوبة.	**0.455**
6	يؤثر المستوى المرتفع لجدارة العاملين وأمانتهم على قدرة المؤسسة على تحقيق أهداف التشغيل وإعداد التقارير.	**0.400**

**دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر.

* دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 فأكثر.

المصدر: من إعداد الطالبتان إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (**03-12**) يتضح أن قيم معامل إرتباط كل عبارة من العبارات مع البعد الأول "بيئة الرقابة"، هي دالة إحصائة عند مستوى الدلالة 0.01 و0.05، ولقد تراوحت قيمة معامل الإرتباط بيرسون ما بين 0.400 و0.714 وهي قيم مقبولة وتدل على وجود إرتباط للعبارات بالدرجة الكلية للبعد وهو ما يؤكد على الإتساق الداخلي لعبارات هذا البعد.

جدول رقم (03-13): معاملات ارتباط بيرسون للبعد الثاني "الأنشطة الرقابية" وعباراته

الرقم	عبارات البعد الثاني	معامل الإرتباط
1	تعمل إدارة المؤسسة على تحليل المخاطر وتصنيفها وتحديد احتمالية حدوثها.	**0.732**
2	تعمل إدارة المؤسسة على الإستعداد واتخاذ الإجراءات السليمة الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة.	**0.805**
3	تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن الموظفين الجدد.	**0.539**
4	تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن استحداث نظم معلومات محاسبية جديدة.	**0.499**
5	تدرس الرقابة الداخلية إحتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن النمو والتوسع السريع للمؤسسة.	**0.407**
6	تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن تغيير في الهيكل التنظيمي أو تغيير في الإشراف وفصل المهام.	**0.553**

**دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر.

* دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 فأكثر.

المصدر: من إعداد الطالبتان إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (**03-13**) يتضح أن قيم معامل إرتباط كل عبارة من العبارات مع البعد الثاني "الأنشطة الرقابية" هي دالة إحصائة عند مستوى الدلالة 0.01 و0.05، ولقد تراوحت قيمة معامل الإرتباط بيرسون ما بين 0.407 و0.805 وهي قيم مقبولة جدا وتدل على وجود إرتباط للعبارات بالدرجة الكلية للبعد وهو ما يؤكد على الإتساق الداخلي لعبارات هذا البعد.

جدول رقم (03-14): معاملات إرتباط بيرسون للبعد الثالث "تقييم المخاطر" وعباراته

الرقم	عبارات البعد الثالث	معامل الإرتباط
1	تتوفر الرقابة الداخلية على معالجة البيانات الإلكترونية حيث هناك حماية كافية على أجهزة الحاسب الإلكتروني والبرامج وملفات البيانات الخاصة بالمؤسسة.	**0.654**
2	يتم معالجة المعلومات من خلال وضع مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة لفحص دقة وإكتمال المعاملات وتفويضها.	**0.535**
3	الحماية المادية والإلكترونية لأصول المؤسسة ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق أو السرقة هي حماية جيدة وفعالة.	**0.764**
4	يؤدي الفصل في المهام إلى التقليل من فرص التلاعب والإحتيال.	**0.887**
5	توجد صلاحيات محددة لكل مستوى إداري مما يساعد في تحديد من تقع عليه مسؤولية الأخطاء.	**0.650**
6	تتعامل إدارة المؤسسة من الشكاوي بكل موضوعية ونزاهة.	**0.689**

**دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر.

المصدر: من إعداد الطالبتان إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (**03-14**) يتضح أن قيم معامل إرتباط كل عبارة من العبارات مع البعد الثالث "تقييم المخاطر" هي دالة إحصائة عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر، ونلاحظ أن قيمة معامل الإرتباط بالنسبة لأغلب العبارات أكبر من 0.6 وهذا ما يؤكد على أنها تتمتع بدرجة صدق مرتفعة جدا، مما يشير إلى أن هناك إتساق داخلي للعبارات مع البعد الذي تنتمي إليه.

جدول رقم (03-15): معاملات إرتباط بيرسون للبعد الرابع "تقييم فعالية الرقابة" وعباراته

الرقم	عبارات البعد الرابع	معامل الإرتباط
1	تقوم إدارة المؤسسة بالمتابعة والتقييم بشكل دوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى فاعليتها وحاجتها للتطوير.	**0.860**
2	تتم متابعة وتعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية بإبلاغ المستوى الإداري المعني في الوقت المناسب من أي ثغرات أو مشكلات في نظام الرقابة الداخلية.	**0.699**
3	يتناسب نظام الرقابة الداخلي والمستخدم مع طبيعة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.	**0.902**
4	يتمتع العاملون في وحدة الرقابة الداخلية بالتأهيل العلمي والخبرة الكافية وبكامل الصلاحيات للوصول إلى كافة السجلات والوثائق الخاصة بكافة أعمال المؤسسة.	**0.533**
5	يتعامل الكل مع أنشطة الرقابة الداخلية كجزء من الواجبات اليومية للمؤسسة.	**0.631**

**دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر.

المصدر: من إعداد الطالبتان إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (**03-15**) يتضح أن قيم معامل إرتباط كل عبارة من العبارات مع البعد الرابع "تقييم فعالية الرقابة" هي دالة إحصائة عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر، ونلاحظ أن قيمة معامل الإرتباط بالنسبة لأغلب العبارات أكبر من 0.6 وهذا ما يؤكد على أنها تتمتع بدرجة صدق مرتفعة جدا، مما يشير إلى أن هناك إتساق داخلي للعبارات مع البعد الذي تنتمي إليه.

جدول رقم (03-16): معاملات إرتباط بيرسون للبعد الخامس "نظام المعلومات المحاسبية والإتصال" وعباراته

الرقم	عبارات البعد الخامس	معامل الإرتباط
1	يتوفر لدى المؤسسة أنظمة معلومات داخلية مالية وإدارية واضحة تساهم في تفعيل عمليات الرقابة الداخلية.	**0.636**
2	يتوفر لدى المؤسسة قنوات إتصال واضحة ومفتوحة تسمح بتدفق المعلومات المحاسبية إلى جميع أقسام المؤسسة.	**0.659**
3	تمتلك المؤسسة معلومات دائمة مرتبطة بكل الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل النماذج المالية وغير المالية.	**0.560**
4	جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة في إتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المؤسسة.	**0.593**
5	تضمن وسائل الإتصال في كافة الإتجاهات في المؤسسة فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.	**0.798**
6	يتوفر نظام آمن لعدم إختراق الأنظمة المحوسبة والدخول إلى النظام وإجراء التعديلات عليه حيث تستخدم أرقام سرية لدخول إلى برامج العمل المحوسبة.	**0.684**

**دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر.

المصدر: من إعداد الطالبتان إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (**03-16**) يتضح أن قيم معامل إرتباط كل عبارة من العبارات مع البعد الخامس "نظام المعلومات المحاسبية والإتصال" هي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة0.01 فأكثر، ونلاحظ أن قيمة معامل الإرتباط بالنسبة لأغلب العبارات أكبر من 0.6 وهذا ما يؤكد على أنها تتمتع بدرجة صدق مرتفعة جدا، مما يشير إلى أن هناك إتساق داخلي للعبارات مع البعد الذي تنتمي إليه.

2. صدق الإتساق الداخلي للمحور الثاني مع الأبعاد التي تنتمي إليه

تم التحقق من صدق الإتساق الداخلي للمحور الثاني مع أبعاده بحساب معامل إرتباط بيرسون وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (03-17): معاملات إرتباط بيرسون للمحور الثاني مع أبعاده

الرقم	أبعاد المحور الثاني	معامل الإرتباط
1	البعد الأول: بيئة الرقابة	**0.717**
2	البعد الثاني: الأنشطة الرقابية	**0.898**
3	البعد الثالث: تقييم المخاطر	**0.603**
4	البعد الرابع: تقييم فعالية الرقابة	**0.847**
5	البعد الخامس: نظام المعلومات المحاسبية والإتصال	**0.727**

**دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر.

المصدر: من إعداد الطالبتان إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (**03-17**) يتضح أن قيم معامل إرتباط كل بعد من الأبعاد مع المحور الثاني " فعالية عناصر الرقابة الداخلية في مؤسسة SCS" هي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة0.01 فأكثر، ونلاحظ أن قيمة معامل

الإرتباط بالنسبة لكل الأبعاد أكبر من 0.6 وهذا ما يؤكد على أنها تتمتع بدرجة صدق مرتفعة جدا، مما يشير إلى أن هناك إتساق داخلي للأبعاد مع المحور الثاني الذي تنتمي إليه.

جدول رقم (03-18): معاملات إرتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث "مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS"

الرقم	عبارات المحور الثالث	معامل الإرتباط
1	في المؤسسة يتم تحليل الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية أو أداء الفترات السابقة.	0.412*
2	توجد رقابة جيدة على الأداء المالي والمحاسبي في المؤسسة.	0.606**
3	تتم الرقابة على الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن تقديم الخدمات أو إعداد البيانات.	0.521**
4	تتوفر الرقابة الداخلية على معايير محاسبية لتقييم الأداء الشامل مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والمؤشرات المالية وغير المالية.	0.479**
5	يوجد في المؤسسة معايير رقابية لمتابعة وتقييم الأداء في المؤسسة بشكل دوري.	0.532**
6	تستخدم نتائج تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور في الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات.	0.624**
7	بناءا على دراسة وتحليل النسب والمؤشرات يتم تقليل الإختلالات والإنحرافات داخل المؤسسة التي هي من أهداف الرقابة الداخلية أيضا.	0.337

**دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر.

* دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 فأكثر.

المصدر: من إعداد الطالبتان إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من نتائج الجدول السابق نجد أن جميع معاملات إرتباط بيرسون بين عبارات المحور الثالث "مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS" والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01 و0.05، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الإرتباط 0.412 فيما كان الحد الأعلى 0.624، وعليه فإن أغلبية عبارات المحور متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي له، مما يثبت صدق الإتساق الداخلي للعبارات.

ثالثا: صدق الإتساق البنائي

يتم قياس الاتساق البنائي من خلال قياس درجة الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة وكل عبارات الاستبيان.

جدول رقم (03-19): معاملات إرتباط بيرسون كل محور مع عبارات الإستبيان

المحور	العنوان	معامل الإرتباط
المحور الثاني BB	فعالية عناصر الرقابة الداخلية في مؤسسة SCS	0.935**
المحور الثالث CC	مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS	0.706**

**دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر.

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (03-19) أن قيم اعامل إرتباط كل محور بالدرجة الكلية للإستمارة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر، وبما أن قيمة معامل الإرتباط أكبر من 0.6 فإن ذلك يدل على أن صدق الإتساق البنائي للإستبيان متحقق.

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة

نعني بثبات الإستبيان مدى قدرة هذا الأخيرة على إعطاء نفس النتائج في حالة ما إذا تم إعادة تطبيقه على نفس العينة وتحت نفس الظروف والشروط، ولقياس مدى ثبات الإستبيان تم استخدام معامل الثبات **ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)** وجاءت نتائجه كما في الجدول الموالي:

جدول رقم (03-20): معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الدراسة والإستبيان ككل

محاور الإستمارة	البعد	عدد العبارات	قيمة ألفا α
المحور الثاني	بيئة الرقابة	6	0.680
	الأنشطة الرقابية	6	0.654
	تقييم المخاطر	6	0.769
	تقييم فعالية الرقابة	5	0.795
	نظام المعلومات المحاسبية والإتصال	6	0.704
القيمة الكلية للمحور الثاني		29	0.821
القيمة الكلية للمحور الثالث		7	0.654
كامل الإستمارة		36	0.900

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

علما أن:

- $\alpha \leq 0.5$: ثبات ضعيف وإستبيان غير معقول؛
- $0.5 \leq \alpha \leq 0.6$: ثبات متوسط؛
- $0.6 \leq \alpha \leq 0.8$: ثبات جيد؛
- $\alpha \geq 0.8$: ثبات مثالي.

نلاحظ من الجدول رقم (03-19) أن قيمة ألفا كرونباخ لكامل الإستمارة تساوي 0.9 وهي أكبر من 0.8، وهذا يدل على أن الإستمارة بجميع محاورها تتمتع بدرجة عالية من الثبات أي ثبات مثالي، ويمكن الإعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

كما نجد من ناحية أخرى أن قيمة معامل الثبات بالنسبة للمحور الثاني أكبر من 0.8 وهذا يدل على أن المحور الثاني بجميع عباراته يتمتع بدرجة عالية من الثبات أي ثبات مثالي، أما بالنسبة للمحور الثالث فإن قيمة معامل الثبات محصورة بين $0.6 \leq 0.654 \leq 0.8$ وهذا يدل على أن المحور الثالث يتمتع بثبات جيد مع عباراته.

بعد دراستنا لثبات وصدق الإستبيان تبين أنه صالح للإستعمال في هذه الدراسة الميدانية، وفقا للمعايير العلمية والإحصائية المتعارف عليها.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

يتم من خلال هذا المطلب تحليل البيانات المتحصل عليها وإستخلاص النتائج النهائية وذلك بإستعمال أدوات الإحصاء الوصفي والإستدلالي.

الفرع الأول: خصائص عينة الدراسة

للتعرف على توزيع مفردات الدراسة حسب الخصائص الديمغرافية، تم حساب التكرارات والنسب المئوية حيث إشتمل وصف للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التصنيف المهني والخبرة المهنية) وذلك من خلال تحديد عدد ونسبة كل عنصر من عناصر هذه العينة.

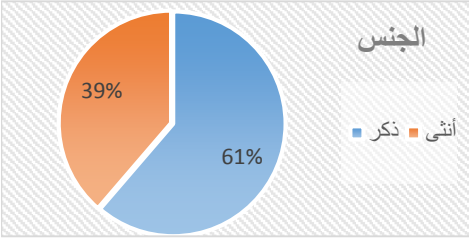
1. توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير الجنس

جدول رقم (03-21): توزيع أفراد عينة أفراد الدراسة وفقا لمتغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية %
ذكر	19	61.3
أنثى	12	38.7
المجموع	31	100

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (03-03): يوضح توزيع أفراد عينة أفراد الدراسة وفقا لمتغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على معطيات الجدول رقم (03-21)

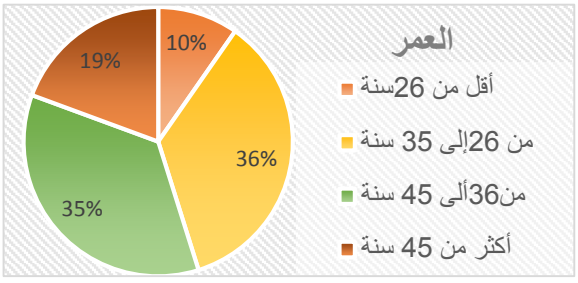
نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-21) أن أغلب أفراد العينة هم من فئة الذكور وذلك بنسبة 61.3% في حين تمثل نسبة الإناث 38.7% من حجم العينة.

جدول رقم (03-22): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 26سنة	3	9.7
من 26إلى 35 سنة	11	35.5
من36ألى 45 سنة	11	35.5
أكثر من 45 سنة	6	19.4
المجموع	31	100

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (03-04): توزيع أفراد عينة أفراد الدراسة وفقا لمتغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على معطيات الجدول رقم (03-22)

يوضح الجدول رقم (03-22) توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير العمر لأفراد العينة، ونلاحظ من خلاله أن نسبة 9.7% من العينة تقل أعمارهم عن 26 سنة، و35.5% من العينة تتراوح أعمارهم بين

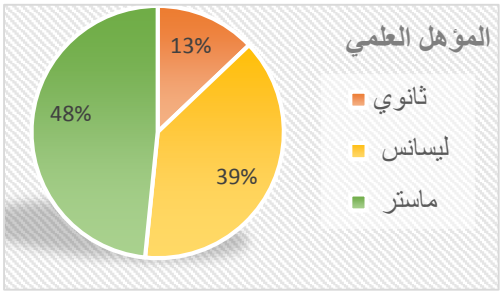
26و45سنة وهي الفئة العمرية الأكثر تكرارا، وهذا يدل على أن معظم العاملين في المؤسسة هم شباب وبالتالي هناك إمكانية للإستفادة من هذه الطاقات الشبابية في تحقيق التجديد والإستمرار، في حين أن نسبة 19.4% من العينة تتراوح أعمارهم أكثر من 45 سنة فهي تعتبر فئة إطارات وخبرات يمكنها إضافة الكثير للمؤسسة.

جدول رقم (03-23): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
ثانوي	4	12.9
ليسانس	12	38.7
ماستر	15	48.4
المجموع	31	100

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (03-05): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على معطيات الجدول رقم (03-23)

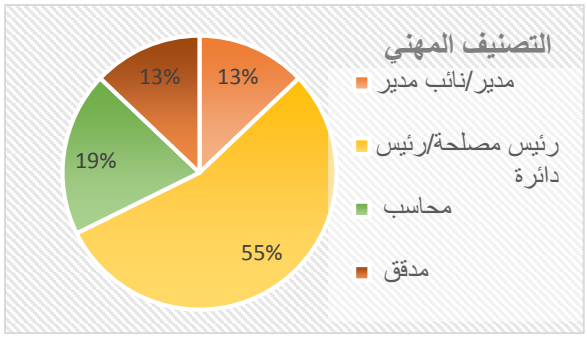
نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-23) أن معظم أفراد العينة ذات مستوى ماستر حيث بلغت نسبتهم 48.4%، أما حملة شهادة الليسانس فيمثلون ما نسبته 38.7% من العينة، في حين أن 12.9% من أفراد العينة مستواهم التعليمي ثانوي.

جدول رقم (03-24): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير التصنيف المهني

التصنيف المهني	التكرار	النسبة المئوية %
مدير/نائب مدير	4	12.9
رئيس مصلحة/رئيس دائرة	17	54.8
محاسب	6	19.4
مدقق	4	12.9
المجموع	31	100

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (03-06): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير التصنيف المهني



المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على معطيات الجدول رقم (03-24)

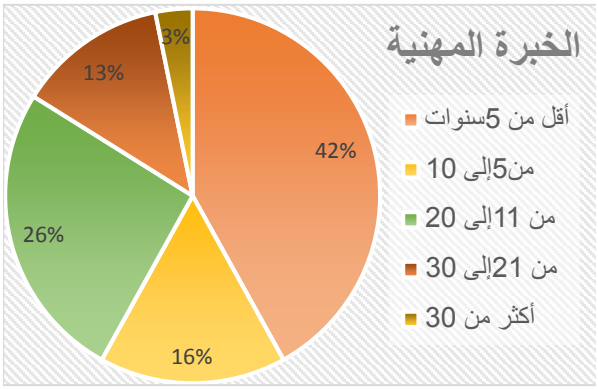
نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-24) أن معظم أفراد العينة هم (رئيس مصلحة/رئيس دائرة) بنسبة54.8%، في حين كانت نسبة المحاسبين 19.4%، وفيما يخص كل من (مدير/نائب مدير) و (مدقق) فهم يمثلون نفس النسبة 12.9% وهي أصغر نسبة.

جدول رقم (03-25):توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 5سنوات	13	41.9
من5إلى 10	5	16.1
من 11إلى 20	8	25.8
من 21إلى 30	4	12.9
أكثر من 30	1	3.2
المجموع	31	100

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

شكل رقم (03-07): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على معطيات الجدول رقم (03-25)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03-25) أن نسبة 41.9% من أفراد العينة خبرتهم أقل من 5سنوات، و25.8% من عينة الدراسة خبرتهم من 11 إلى 20 سنة، ونسبة 16.1% من العينة خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات، ونسبة 12.9% من أفراد العينة خبرتهم من 21 إلى 30 سنة، أما أصغر نسبة فهي 3.2% من أفراد العينة خبرتهم أكثر من 30 سنة.

ويمكن تفسير ذلك بأن العينة محل الدراسة هي لعمال ينتمون إلى مؤسسة تشجع على توظيف الشباب، وخريجي الجامعات، لذلك تؤول النسبة الأكبر لذوي الخبرة الأقل من 5سنوات.

من خلال تفحص النتائج السابقة المتعلقة بالعوامل الديمغرافية لعينة الدراسة يمكن الإستنتاج بأن تلك النتائج في مجملها توفر مؤشرا يمكن الإعتماد عليه بشأن أهلية أفراد العينة للإجابة على الأسئلة المطروحة في الإستبيان، ومن ثم الإعتماد على إجاباتهم أساسا لإستخلاص النتائج المستهدفة من الدراسة.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

بعد تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة ننتقل إلى عرض وتحليل العبارات المتعلقة بمساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS وهذا حسب آراء عينة الدراسة.

أولا: عرض نتائج إجابات العينة حول المحور الثاني

نستعرض فيما يلي إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني، فقد تم حساب التكرارات، المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لجميع الفقرات المتعلقة بالمحور الثاني" **فعالية عناصر الرقابة الداخلية في مؤسسة SCS**" وتم تلخيص هذه النتائج في الجدول الموالي:

جدول رقم (03-26): يوضح نتائج إجابات العينة حول المحور الثاني

الإستجابات											
الرقم	العبارة	التكرارات					المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة	ترتيب العبارة
		1	2	3	4	5				
6	تعمل إدارة المؤسسة على إيجاد القيم الأخلاقية التي تضمن إزالة كل ما يدفع بالعاملين على إرتكاب تصرفات غير أمنية، غير قانونية وغير أخلاقية.	0	1	0	19	11	4,290	0.642	موافق بشدة	1
7	تلتزم إدارة المؤسسة بعقد دورات تدريبية لتهيئة موظفين ذوي كفاءة عالية لإنجاز المهمات في أقل وقت وبأقل تكلفة.	0	4	0	20	7	3,967	0,874	موافق	7
8	يوفر الهيكل التنظيمي الإطار العام الشامل للتخطيط والتوجيه والرقابة على الأعمال ويساعد على تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين.	0	3	2	19	7	3,967	0,836	موافق	7
9	تعمل إدارة المؤسسة على تفويض الصلاحيات بشكل جيد يتناسب مع مسؤوليات المؤسسة.	0	4	0	22	5	3,903	0,830	موافق	8
10	تطلع الإدارة كافة الموظفين على أدوارهم في إطار عمليات الرقابة الداخلية بطريقة واضحة ومكتوبة.	0	3	3	21	4	3,838	0,778	موافق	9
11	يؤثر المستوى المرتفع لجدارة العاملين وأمانتهم على قدرة المؤسسة على تحقيق أهداف التشغيل وإعداد التقارير.	0	2	2	17	10	4,129	0,805	موافق	5
12	تعمل إدارة المؤسسة على تحليل المخاطر وتصنيفها وتحديد احتمالية حدوثها.	0	6	1	17	7	3,806	1,013	موافق	10
13	تعمل إدارة المؤسسة على الإستعداد واتخاذ الإجراءات السليمة الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة.	0	4	4	14	9	3,903	0,978	موافق	8
14	تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن الموظفين الجدد.	0	8	9	10	4	3,322	1,012	محايد	18
15	تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن استحداث نظم معلومات محاسبية جديدة.	0	8	4	10	9	3,645	1,170	موافق	13
16	تدرس الرقابة الداخلية إحتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن النمو والتوسع السريع للمؤسسة.	0	2	11	13	5	3,677	0,832	موافق	12
17	تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن تغيير في الهيكل التنظيمي أو تغيير في الإشراف وفصل المهام.	0	9	5	13	4	3,387	1,054	محايد	17
18	تتوفر الرقابة الداخلية على معالجة البيانات الإلكترونية حيث هناك حماية كافية على أجهزة الحاسب الإلكتروني والبرامج وملفات بيانات المؤسسة	0	1	1	21	8	4,161	0,637	موافق	4
19	يتم معالجة المعلومات من خلال وضع مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة لفحص دقة وإكتمال المعاملات وتفويضها.	0	0	2	23	6	4,129	0,499	موافق	5
20	الحماية المادية والإلكترونية لأصول المؤسسة ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق أو السرقة هي حماية جيدة وفعالة.	0	2	3	11	15	4,258	0,893	موافق بشدة	2
21	يؤدي الفصل في المهام إلى التقليل من فرص التلاعب والإحتيال.	0	2	2	15	12	4,193	0,833	موافق	4

22	توجد صلاحيات محددة لكل مستوى إداري مما يساعد في تحديد من تقع عليه مسؤولية الأخطاء.	0	1	2	20	8	4,129	0,670	موافق	5
23	تتعامل إدارة المؤسسة من الشكاوي بكل موضوعية ونزاهة.	0	0	3	22	6	4,096	0,538	موافق	6
24	تقوم إدارة المؤسسة بالمتابعة والتقييم بشكل دوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى فاعليتها وحاجتها للتطوير.	0	8	1	18	4	3,580	1,025	موافق	15
25	تتم متابعة وتعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية بإبلاغ المستوى الإداري المعني في الوقت المناسب.	0	5	4	17	5	3,709	0,937	موافق	11
26	يتناسب نظام الرقابة الداخلي والمستخدم مع طبيعة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.	0	8	3	16	4	3,516	1,028	موافق	16
27	يتمتع العاملون في وحدة الرقابة الداخلية بالتأهيل العلمي والخبرة الكافية وبكامل الصلاحيات للوصول إلى كافة سجلات ووثائق المؤسسة.	0	3	5	15	8	3,903	0,907	موافق	8
28	يتعامل الكل مع أنشطة الرقابة الداخلية كجزء من الواجبات اليومية للمؤسسة.	0	5	4	20	2	3,612	0,843	موافق	14
29	يتوفر لدى المؤسسة أنظمة معلومات داخلية مالية وإدارية واضحة تساهم في تفعيل عمليات الرقابة الداخلية.	0	0	1	21	9	4,258	0,514	موافق بشدة	2
30	يتوفر لدى المؤسسة قنوات إتصال واضحة ومفتوحة تسمح بتدفق المعلومات المحاسبية إلى جميع أقسام المؤسسة.	0	3	2	19	7	3,967	0,836	موافق	7
31	تمتلك المؤسسة معلومات دائمة مرتبطة بكل الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل النماذج المالية وغير المالية.	0	0	2	21	8	4,193	0,542	موافق	3
32	جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة في إتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المؤسسة.	0	6	5	14	6	3,645	1,018	موافق	13
33	تضمن وسائل الإتصال في كافة الإتجاهات في المؤسسة فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.	0	8	2	16	5	3,580	1,057	موافق	15
34	يتوفر نظام آمن لعدم إختراق الأنظمة المحوسبة والدخول إلى النظام وإجراء التعديلات عليه حيث تستخدم أرقام سرية لدخول إلى برامج العمل.	0	2	1	20	8	4,096	0,746	موافق	6
	المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري العام						4,015	0,874		

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (03-26) التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني "**فعالية عناصر الرقابة الداخلية في شركة سكيكدة حاويات للخدمات**"، حيث جاء في المرتبة الأولى العبارة رقم 6 التي تنص على "**تعمل إدارة المؤسسة على إيجاد القيم الأخلاقية التي تضمن إزالة كل ما يدفع بالعاملين على إرتكاب تصرفات غير أمنية، غير قانونية وغير أخلاقية**" بمتوسط حسابي (4,290) وإنحراف معياري (0.642) بإجمالي موافق وموافق بشدة عدد 30 مستجيب من أصل 31، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة موافق بشدة، أي أن المؤسسة تعتبر الأمانة والقيم الأخلاقية عناصر جوهرية حيث أنها تؤثر على تصميم وإدارة ومراقبة المكونات الأخرى للرقابة الداخلية في المؤسسة، كما جاءت العبارة رقم 20 "**الحماية المادية والإلكترونية لأصول المؤسسة ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق أو السرقة هي حماية جيدة وفعالة**" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4,258) وإنحراف معياري قدره(0,8930) بإجمالي موافق وموافق بشدة عدد26 مستجيب من أصل 31 مستجيب، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة موافق بشدة، أي أن المؤسسة تأخذ جميع إحتياطاتها لحماية أصولها المادية والإلكترونية ضد المخاطر الخارجية التي قد تتسبب في حدوث كوارث من الممكن أن تعرقل نشاطها، كذلك في المرتبة الثانية جاءت العبارة رقم29 المتضمنة ما يلي "**يتوفر لدى المؤسسة أنظمة معلومات داخلية مالية وإدارية واضحة تساهم في تفعيل عمليات الرقابة الداخلية**" بمتوسط حسابي قدر بـ(4,258) وإنحراف معياريقدر بـ(0,514) بإجمالي موافق وموافق بشدة عدد26 مستجيب من أصل 31 مستجيب، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة موافق بشدة، ، في حين جاء في المرتبة الثالثة العبارة رقم31 التي تنص على " **تمتلك المؤسسة معلومات دائمة مرتبطة بكل الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل النماذج المالية وغير المالية**" بمتوسط حسابي قدر بـ(4,193) وإنحراف معياريقدر بـ(0,542) بإجمالي موافق وموافق بشدة عدد29 مستجيب من أصل 31 مستجيب، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة هي موافق، أي أن المؤسسة لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية تساعدها في تطبيق الرقابة الداخلية بشكل جيد.

هذا وقد جاءت العبارة رقم 14 التي تنص على "**تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن الموظفين الجدد** " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3,322) وإنحراف معياري (1,012) بإجمالي غير موافق ومحايد عدد17 مستجيب من أصل 31 مستجيب، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة محايد، أي أن المؤسسة قد لا تدرس أحيانا احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن الموظفين الجدد في سياق تطبيق الرقابة الداخلية، تأتي قبل هذه العبارة مباشرة العبارة رقم 17 التي تنص على " **تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن تغيير في الهيكل التنظيمي أو تغيير في الإشراف وفصل المهام**" في المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3,387) وإنحراف معياري (1,054) بإجمالي غير موافق ومحايد عدد14 مستجيب من أصل 31 مستجيب، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة محايد أي

أن المؤسسة لا تدرس أحيانا احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن تغيير في الهيكل التنظيمي أو تغيير في الإشراف وفصل المهام.

أما بالنسبة لبقية العبارات فقد كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حولها موافق.

كما يتضح من الجدول رقم (03-25) بأن المتوسط الحسابي للمحور الثاني ككل "**فعالية عناصر الرقابة الداخلية في مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات**" بلغ (4,015) بإنحراف معياري (0,874) وهو ما يقابل الموافقة أي أن عناصر الرقابة الداخلية في مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات فعالة إلى حد كبير من وجهة نظر المجيبين.

ثانيا: عرض نتائج إجابات العينة حول المحور الثالث

نستعرض فيما يلي إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لجميع الفقرات المتعلقة بالمحور الثالث "**مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في شركة SCS**" وتم تلخيص هذه النتائج في الجدول الموالي.

جدول رقم (03-27): يوضح نتائج إجابات العينة حول المحور الثالث

الإستجابات										
رقم العبارة		التكرارات					المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة	ترتيب العبارة
		1	2	3	4	5				
36	في المؤسسة يتم تحليل الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية أو أداء الفترات السابقة.	0	0	2	21	8	4,193	0,5428	موافق	2
37	توجد رقابة جيدة على الأداء المالي والمحاسبي في المؤسسة.	0	0	2	10	19	4,548	0,6239	موافق بشدة	1
38	تتم الرقابة على الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن تقديم الخدمات أو إعداد البيانات.	0	1	2	25	3	3,967	0,5467	موافق	6
39	تتوفر الرقابة الداخلية على معايير محاسبية لتقييم الأداء الشامل مثل الموازنات التخطيطية والمؤشرات المالية وغير المالية.	0	0	2	24	5	4,096	0,4729	موافق	4
40	يوجد في المؤسسة معايير رقابية لمتابعة وتقييم الأداء في المؤسسة بشكل دوري.	0	2	1	19	9	4,129	0,7634	موافق	3
41	تستخدم نتائج تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور في الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات.	0	5	6	17	3	3,580	0,8860	موافق	7
42	بناءا على دراسة وتحليل النسب والمؤشرات يتم تقليل الإختلالات والإنحرافات التي هي من أهداف الرقابة الداخلية أيضا.	0	0	3	24	4	4,032	0,4819	موافق	5
المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري العام							4,078	0,3611		

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (03-27) التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث "**مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في شركة SCS**"، حيث جاء في المرتبة الأولى العبارة رقم 37 التي تنص على " **توجد رقابة جيدة على الأداء المالي والمحاسبي في المؤسسة** " بمتوسط حسابي (4,548) وإنحراف معياري (0.623) بإجمالي موافق وموافق بشدة عدد 29 مستجيب من أصل 31، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة موافق بشدة، أي أنه توجد رقابة جيدة على الأداء المالي والمحاسبي في المؤسسة محل الدراسة، كما جاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 36 التي تنص على " **في المؤسسة يتم تحليل الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية أو أداء الفترات السابقة** " بمتوسط حسابي (4,193) وإنحراف معياري (0.542) بإجمالي موافق وموافق بشدة عدد 29 مستجيب من أصل 31، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة موافق، أي أنه توجد رقابة جيدة على الأداء المالي والمحاسبي في المؤسسة محل الدراسة، تأتي في المرتبة الثالثة العبارة رقم 40 التي تنص على " **يوجد في المؤسسة معايير رقابية لمتابعة وتقييم الأداء في المؤسسة بشكل دوري**" بمتوسط حسابي (4,129) وإنحراف معياري (0.763) بإجمالي موافق وموافق بشدة عدد 28 مستجيب من أصل 31، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة موافق، أي أنه يوجد في المؤسسة معايير رقابية لمتابعة وتقييم الأداء في المؤسسة محل الدراسة بشكل دوري.

هذا وقد جاءت العبارة رقم 41 التي تنص على " **تستخدم نتائج تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور في الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات** " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3,580) وإنحراف معياري (0.886) بإجمالي موافق وموافق بشدة عدد20 مستجيب من أصل 31 مستجيب، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة موافق، تستخدم نتائج تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور في الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات، وتأتي قبل هذه العبارة مباشرة العبارة رقم 38 التي تنص على " **تتم الرقابة على الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن تقديم الخدمات أو إعداد البيانات**" في المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3,967) وإنحراف معياري (0,5467) بإجمالي غير موافق ومحايد عدد28 مستجيب من أصل 31 مستجيب، حيث كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حول هذه العبارة موافق أي أنه تتم الرقابة على الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن تقديم الخدمات أو إعداد البيانات وعادة ما يكونون مراقبين داخليين.

أما بالنسبة لبقية العبارات فقد كانت الدرجة الكلية لإستجابة أفراد العينة حولها موافق.

كما يتضح من الجدول رقم (03-26) بأن المتوسط الحسابي للمحور الثاني ككل " **مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في شركة SCS** " بلغ (4,078) بإنحراف معياري (0.361) وهو ما يقابل الموافقة أي أن الرقابة الداخلية في مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات تساهم إلى حد كبير من وجهة نظر المجيبين في تفعيل الأداء المالي.

المطلب الرابع: إختبار فرضيات الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية الرقابة الداخلية في مؤسسة SCS، وكذا الدور الذي تلعبه في تفعيل الأداء المالي لهذه المؤسسة، كما تهدف كذلك إلى معرفة ما إذا كانت هناك علاقة إرتباط بين تبني أبعاد الرقابة الداخلية وبين تفعيل الأداء المالي، ومدى تباين آراء العينة في المؤسسة حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي حسب تباين خصائصهم الديمغرافية، وفيما يلي عرض تفصيلي لنتائج الدراسة التي تم التوصل إليها في ضوء أسئلة الدراسة وفرضياتها مع النتائج.

وسنحاول من خلال هذا المطلب اختبار فرضيات الدراسة والتأكد من تحققها أو عدم تحققها وقبل ذلك لابد من اختبار التوزيع الطبيعي.

الفرضية الصفرية: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الإختبار.

جدول رقم(03-28): إختبار كولموغروف سميرنوف للتوزيع الطبيعي

محاور الإستمارة	مستوى الدلالة *Sig*
المحور الثاني: فعالية عناصر الرقابة الداخلية في مؤسسة SCS	0,200
المحور الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS	0,001

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (03-28) يتضح أن مستوى الدلالة للمحور الثاني أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية أي أن بيانات المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي.

أما بالنسبة للمحور الثالث نلاحظ أن مستوى الدلالة أقل من مستوى المعوية 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن بيانات المحور الثالث لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ووفقا لنظرية النهايات المركزية فإن البيانات تؤول للتوزيع الطبيعي لأن حجم العينة أكبر من 30 عينة.

الفرع الأول: إختبار الفرضية الرئيسية الأولى"تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية"

لإختبار صحة هذه الفرضية سنقوم بإختبار مدى تمتع المؤسسة بفعالية في كل بعد من أبعاد الرقابة الداخلية على حدى، حيث تضمنت الدراسة خمسة أبعاد للرقابة الداخلية تمثلت في كل من بيئة الرقابة، الأنشطة الرقابية، تقييم المخاطر، تقييم فعالية الرقابة ونظام المعلومات المحاسبية والإتصال.

ولإختبار الفرضيات الفرعية الخمسة تم إستخدام إختبار ستودنت لعينة واحدة **One Simple T.Test.**

1. **إختبار الفرضية الفرعية الأولى** "تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد بيئة الرقابة" ولإختبارها يتم صياغة الفرضية الصفرية H_0 والبديلة H_1 التاليتين:

H_0 : لا تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد بيئة الرقابة عند مستوى معنوية 0.05.

H_1 : تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد بيئة الرقابة عند مستوى معنوية 0.05.

جدول رقم(03-29) نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الأولى

البعد الأول	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة *Sig*
بيئة الرقابة	11.428	1.697	30	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة T المحسوبة تساوي 11.428 عند درجة حرية 30 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نرفض H_0 ونقبل H_1، أي أن مؤسسة SCS تتمتع بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد بيئة الرقابة.

2. **إختبار الفرضية الفرعية الثانية** "تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد الأنشطة الرقابية" ولإختبارها يتم صياغة الفرضية الصفرية H_0 والبديلة H_1 التاليتين:

H_0 : لا تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد الأنشطة الرقابية عند مستوى معنوية 0.05.

H_1 : تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد الأنشطة الرقابية عند مستوى معنوية 0.05.

جدول رقم(03-30) نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الثانية

البعد الثاني	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة *Sig*
الأنشطة الرقابية	5.650	1.697	30	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة T المحسوبة تساوي 5.650 عند درجة حرية 30 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نرفض H_0 ونقبل H_1، أي أن مؤسسة SCS تتمتع بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد الأنشطة الرقابية.

3. **إختبار الفرضية الفرعية الثالثة** "تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم المخاطر" ولإختبارها يتم صياغة الفرضية الصفرية H_0 والبديلة H_1 التاليتين:

H_0 : لا تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم المخاطر عند مستوى معنوية 0.05.

H_1 : تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم المخاطر عند مستوى معنوية 0.05.

جدول رقم(03-31) نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الثالثة

البعد الأول	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة *Sig*
تقييم المخاطر	13.688	1.697	30	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة T المحسوبة تساوي 13.688 عند درجة حرية 30 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نرفض H_0 ونقبل H_1، أي أن مؤسسة SCS تتمتع بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم المخاطر.

4. **إختبار الفرضية الفرعية الرابعة** "تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم فعالية الرقابة" ولإختبارها يتم صياغة الفرضية الصفرية H_0 والبديلة H_1 التاليتين:

H_0: لا تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم فعالية الرقابة عند مستوى معنوية 0.05.

H_1: تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم فعالية الرقابة عند مستوى معنوية 0.05.

جدول رقم(03-32) نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الرابعة

البعد الرابع	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة *Sig*
تقييم فعالية الرقابة	5.248	1.697	30	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة T المحسوبة تساوي 5.248 عند درجة حرية 30 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نرفض H_0 ونقبل H_1، أي أن مؤسسة SCS تتمتع بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد تقييم فعالية الرقابة.

5. **إختبار الفرضية الفرعية الخامسة** "تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد نظام المعلومات المحاسبية والإتصال"

ولإختبارها يتم صياغة الفرضية الصفرية H_0 والبديلة H_1 التاليتين:

H_0: لا تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد نظام المعلومات المحاسبية والإتصال عند مستوى معنوية 0.05.

H_1: تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد نظام المعلومات المحاسبية والإتصال عند مستوى معنوية 0.05.

جدول رقم(03-33) نتائج إختبار T.Test للفرضية الفرعية الخامسة

البعد الخامس	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة *Sig*
نظام المعلومات المحاسبية والإتصال	10.319	1.697	30	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول رقم (03-33) أن قيمة T المحسوبة تساوي 10.319 عند درجة حرية 30 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نرفض H_0 ونقبل H_1 ، أي أن مؤسسة SCS تتمتع بفعالية في الرقابة الداخلية وفقا لبعد نظام المعلومات المحاسبية والإتصال.

الفرع الثاني: إختبار الفرضية الرئيسية الثانية " تؤثر الرقابة الداخلية على تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS".

لإختبار صحة هذه الفرضية سنقوم بإختبار تأثير الرقابة الداخلية على تفعيل الأداء المالي في مؤسسةSCS، ولإختبار هذه الفرضية تم إستخدام إختبار ستودنت لعينة واحدة One Simple T.Test لبيانات المحور الثالث من محاور الإستمارة، وقبل ذلك يتم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة بالشكل التالي:

H_0 : لا تؤثر الرقابة الداخلية على تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS عند مستوى معنوية 0.05.

H_1 : تؤثر الرقابة الداخلية على تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS عند مستوى معنوية 0.05.

جدول رقم(03-34) نتائج إختبار T.Test للفرضية الرئيسية الثانية

المحور الثالث	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة *Sig*
مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS	16.627	1.697	30	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه وإعتمادا على معيار القيمة الإحصائية نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي 16.627 وهي أكبر من القيمة الجدولية 1.697 مما يقودنا إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ونفس النتيجة يمكن الوصول إليها عند مقارنة قيمة مستوى الدلالة مع مستوى المعنوية حيث نجده أقل من 0.05، وبالتالي فإن الرقابة الداخلية تؤثر على تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS.

الفرع الثالث: إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة "توجد علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ومساهمتها في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS"

لإختبار صحة هذه الفرضية سنقوم بإختبار وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ومساهمتها في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب كل بعد من أبعاد الرقابة الداخلية المذكورة سابقا على حدى.

ولإختبار الفرضيات الفرعية الخمسة تم إستخدام إختبار الإرتباط الخطي تحديدا بإستخدام بيرسون، وقبل ذلك يتم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة بالشكل التالي:

H_0 : لا توجد علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ومساهمتها في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS عند مستوى معنوية 0.05.

H_1 : توجد علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ومساهمتها في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS عند مستوى معنوية 0.05.

جدول رقم (03-35) نتائج إختبار الإرتباط الخطي

	البعد الأول	البعد الثاني	البعد الثالث	البعد الرابع	البعد الخامس
	بيئة الرقابة	الأنشطة الرقابية	تقييم المخاطر	تقييم فعالية الرقابة	نظام المعلومات المحاسبية والإتصال
المحور الثالث	0.459**	0.370*	0.379*	0.342	0.559**
Sig	0.009	0.041	0.035	0.059	0.001

**دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 فأكثر.

* دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 فأكثر.

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم(03-35) يمكننا القول أن البعد الرابع "**تقييم فعالية الرقابة**" هو البعد الوحيد الذي مستوى دلالته أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ومنه لا توجد علاقة بين العنصر الرابع من الرقابة الداخلية ومساهمته في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS.

بينما توجد علاقة إرتباط بين كل من الأبعاد الأربعة التالية: "**بعد بيئة الرقابة، بعد الأنشطة الرقابية، بعد تقييم المخاطر وبعد نظام المعلومات المحاسبية والإتصال**"، وذلك لكون مستوى الدلالة Sig أقل من مستوى المعنوية المقدر ب0.05.

أما عن قوة وإتجاه علاقة الإرتباط فنجدها في مجملها علاقة طردية، موجبة ومتوسطة، حيث تراوحت قيم معامل الإرتباط بيرسون ما بين [0.370 – 0.559] وهي علاقة مقبولة.

الفرع الرابع: إختبار الفرضية الرئيسية الرابعة " هناك فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب المتغيرات الديمغرافية".

تهتم هذه الفرضية بدراسة مدى إمكانية وجود فروق في آراء أفراد العينة حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS، وهذا من خلال إختلاف خصائصهم الديمغرافية، حيث نستخدم إختبار تحليل التباين الأحادي لتحديد فيما إذا كانت هناك فروق، والذي يعتمد بدوره على إختبار فيشر، وفي حالة وجود فروق فإننا نعمل على تحديد إتجاه الفروق وأي العينات الجزئية التي يوجد بها هذا الفرق بإستخدام إختبار TUKY.

إلا أنه وقبل البدء بإجراء إختبار تحليل التباين لابد من التأكد من تجانس التباين لبيانات الدراسة، وذلك بإستخدام إختبار Levene والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(03-36) نتائج إختبار تجانس التباين لبيانات الدراسة

العامل	الجنس	العمر	المؤهل العلمي	التصنيف المهني	الخبرة المهنية
إحصائية Levene	2.299	0.666	1.106	2.783	1.485
مستوى الدلالة	0.140	0.580	0.345	0.060	0.242

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (03-36) وإعتمادا على مستوى الدلالة نلاحظ أنه أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وهذا بالنسبة لجميع الإختبارات تم التوصل إلى أن التباين متجانس بالنسبة لبيانات الدراسة وفقا للمتغيرات الديمغرافية المعنية بالإختبار.

وبعد التأكد من توفر شرط تجانس التباين يمكننا إستخدام إختبار تحليل التباين الأحادي وذلك كما يلي:

H_0: لا توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب المتغيرات الديمغرافية عند مستوى معنوية 0.05.

H_1: توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب المتغيرات الديمغرافية عند مستوى معنوية 0.05.

ولإختبار الفروقات يتم إستخدام إختبار تحليل التباين إذا كان لدينا أكثر من عاملين، ويستخدم إختبار ستودنت إذا كان هناك عاملين مثل الجنس.

1. إختبار الفروق حسب متغير الجنس:

جدول رقم: (03-37) إختبار ستودنت للفروقات في آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس

المحور	فرضيات التباين	إحصائية ستودنت T	درجة الحرية	Sig
مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS	تباين متجانس	1.719	29	0.096
	تباين غير متجانس	1.857	28.491	0.074

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

بما أنه تم التأكد من تجانس التباين بالنسبة لبيانات الدراسة فإننا سنعتمد على الصف الأول الذي يبين بأن $(Sig = 0.096) \succ (\alpha = 0.05)$، لذلك تقبل الفرضية الصفرية وترفض الفرضية البديلة، أي أنه لا توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير الجنس عند مستوى معنوية 0.05.

وعليه فقد أجمع كل أفراد العينة على إختلاف جنسهم على أن الرقابة الداخلية تساهم في تفعيل الأداء المالي.

2. إختبار الفروق حسب متغير العمر:

تم إختبار تحليل التباين الأحادي لتوضيح دلالة الفروق بين الفئات العمرية للمبحوثين حول محاور الدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول رقم: (03-38) يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير العمر.

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	Sig
مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS	بين المجموعات	0.351	3	0.117	0.888	0.460
	داخل المجموعات	3.561	27	0.132		
	المجموع	3.912	30			

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج الملاحظة في الجدول الخاص بتباين إتجاهات آراء أفراد العينة حسب العمر يتبين أن $(Sig = 0.460) \succ (\alpha = 0.05)$ مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية، أي أنه لا توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير العمر عند مستوى معنوية 0.05.

وعليه فقد أجمع كل أفراد العينة على إختلاف أعمارهم على أن الرقابة الداخلية تساهم في تفعيل الأداء المالي.

3. إختبار الفروق حسب متغير المؤهل العلمي:

تم إختبار تحليل التباين الأحادي لتوضيح دلالة الفروق بين المؤهل العلمي للمبحوثين حول محاور الدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول رقم: (03-39) يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل العلمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	Sig
مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS	بين المجموعات	0.121	2	0.061	0.448	0.643
	داخل المجموعات	3.790	28	0.135		
	المجموع	3.912	30			

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج الملاحظة في الجدول الخاص بتباين إتجاهات آراء أفراد العينة حسب المؤهل العلمي يتبين أن $(Sig = 0.643) \succ (\alpha = 0.05)$ مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية، أي أنه لا توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير المؤهل العلمي عند مستوى معنوية 0.05.

وعليه فقد أجمع كل أفراد العينة على إختلاف مؤهلاتهم العلمية على أن الرقابة الداخلية تساهم في تفعيل الأداء المالي.

4. إختبار الفروق حسب متغير التصنيف المهني:

تم إختبار تحليل التباين الأحادي لتوضيح دلالة الفروق بين التصنيف المهني للمبحوثين حول محاور الدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول رقم: (03-40) يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير التصنيف المهني

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	Sig
مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS	بين المجموعات	1.470	3	0.490	5.420	0.005
	داخل المجموعات	2.441	27	0.090		
	المجموع	3.912	30			

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج الملاحظة في الجدول الخاص بتباين إتجاهات آراء أفراد العينة حسب التصنيف المهني يتبين أن $(Sig = 0.005) \prec (\alpha = 0.05)$ مما يدعونا إلى رفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير التصنيف المهني عند مستوى معنوية 0.05.

ولتحديد إتجاه الفروقات تم إستخدام إختبار Tuky وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم: (03-41) يوضح نتائج إختبار المقارنات البعدية بإستخدام إختبار Tuky

المحور	الفروق	مدير/نائب مدير	رئيس مصلحة/رئيس دائرة	محاسب	مدقق
مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS	مدير/نائب مدير	//	0.60	0.08	0.008
	رئيس مصلحة/رئيس دائرة	0.60	//	0.370	0279
	محاسب	0.008	0.370	//	0.983
	مدقق	0.008	0.279	0.983	//

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول (03-41) نلاحظ بأن الفروق في آراء العينة حول مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS يكمن بين التصنيف المهني (مدير/ نائب مدير) والتصنيف المهني (محاسب)، وكذلك توجد فروق ما بين التصنيف المهني (مدير/ نائب مدير) والتصنيف المهني (مدقق)، وذلك لأن $(Sig \prec \alpha)$.

5. إختبار الفروق حسب متغير الخبرة المهنية:

تم إختبار تحليل التباين الأحادي لتوضيح دلالة الفروق بين الخبرة المهنية للمبحوثين حول محاور الدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول رقم: (03-42) يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	Sig
مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS	بين المجموعات	0.698	4	0.175	1.412	0.258
	داخل المجموعات	3.214	26	0.124		
	المجموع	3.912	30			

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج الملاحظة في الجدول الخاص بتباين إتجاهات آراء أفراد العينة حسب الخبرة المهنية يتبين أن $(Sig = 0.258) \succ (\alpha = 0.05)$ مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية، أي أنه لا توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب متغير الخبرة المهنية عند مستوى معنوية 0.05.

وعليه فقد أجمع كل أفراد العينة على إختلاف خبرتهم المهنية على أن الرقابة الداخلية تساهم في تفعيل الأداء المالي.

خلاصة الفصل الثالث:

شكل هذا الفصل قاعدة أساسية لما جاء في الدراسة النظرية، وهذا لمعالجة الإشكالية المطروحة وتحديد الإجابة الواقعية لها، ولتحقيق هذا الهدف تمت الدراسة على جزئين، جزء قمنا فيه بتحليل النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي، وجزء عن طريق نتائج الإستمارة بإستخدام برنامج SPSS.

فالجزء الأول كان من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة الإقتصادية سكيكدة حاويات للخدمات SCS، قمنا بتقديم عرض كامل وتصنيف شامل لها من خلال التعريف بها وعرض هيكلها التنظيمي، إضافة إلى إبراز وضعيتها المالية خلال السنوات 2016، 2017 و2018، وذلك بالإعتماد على الميزانيات المالية وجداول حسابات النتائج ودراسة مختلف المؤشرات والنسب المالية التي ساعدتنا في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، حيث من خلال تحليلنا للنسب المالية تبين أن المؤسسة المالية سجلت توازنا ماليا مقبولا، في حين نتائج تحليل مؤشرات التوازن المالي تبين أن المؤسسة سجلت توازنا ماليا جزئيا، حيث كان الإختلال سوى على مستوى إحتياج رأس المال العامل.

في حين الجزء الثاني من الدراسة الميدانية فكان من خلال إعداد إستمارة وزعت على عينة من مجتمع الدراسة الذي يضم مجموعة من عمال مؤسسة SCS، ولقد بينت نتائج إختبار الفرضيات في المؤسسة محل الدراسة أن للرقابة الداخلية دور في تفعيل أدائها المالي لها.

خاتمة

ساهمت التغيرات والتطورات التي شهدتها المؤسسات الإقتصادية سواء على مستوى أنشطتها أو حجمها إلى الزيادة التدريجية في أهمية الرقابة الداخلية بشكل أساسي، لاسيما على مستوى مساهمتها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية لما تتضمنه من أنشطة هامة يتم من خلالها مراجعة التنظيم والأداء وتسهيل العمليات التوجيهية في المؤسسة الإقتصادية وتنمية المهارات القيادية، وما ينتج عنه من إحداث أثر إيجابي على نتائج المؤسسة وإكتشاف الإنحرافات غير المرغوب فيها في وقتها ومعالجتها والتقليل من آثارها السلبية.

نتائج إختبار الفرضيات:

إنطلاقا من الدراسة النظرية والميدانية التي إعتمدت في هذا البحث، تم التوصل أثناء إختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

- **الفرضية الرئيسية الأولى:** تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية.

تم إثبات صحة الفرضية الأولى حيث تتمتع مؤسسة SCS بفعالية في الرقابة الداخلية، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05 خاصة وفق بعد بيئة الرقابة؛

- **الفرضية الرئيسية الثانية:** تؤثر الرقابة الداخلية على تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS .

وثبتت صحة هذه الفرضية حيث توصلنا من خلال الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية تؤثر على تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS؛

- **الفرضية الرئيسية الثالثة:** توجد علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ومساهمتها في تفعيل الأداء المالي في مؤسسةSCS .

تم قبول الفرضية الثالثة حيث توصلنا إلى وجود علاقة بين معظم عناصر الرقابة الداخلية وتفعيل الأداء المالي والمتمثلة في بعد بيئة الرقابة، الأنشطة الرقابية، تقييم المخاطر ونظام المعلومات المحاسبية والمالية والإتصال، ليبقى بعد تقييم فعالية الرقابة هو البعد الوحيد الذي لا يساهم في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب آراء أفراد عينة الدراسة؛

- **الفرضية الرئيسية الرابعة:** هناك فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب المتغيرات الديمغرافية.

تم نفي صحة الفرضية الرابعة حيث تم التوصل إلى أنه لا توجد فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في مؤسسة SCS حسب أغلبية المتغيرات الديمغرافية في الدراسة (متغير الجنس، العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية) وهذا بإستثناء متغير التصنيف المهني الذي تم التوصل من خلاله إلى وجود فروق في الآراء حول مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة SCS.

النتائج العامة:

وقد تمخضت هذه الدراسة في شقيها النظري والميداني عن الكثير من النتائج تتلخص أهمها فيما يلي:

- تسمح عملية الرقابة من التأكد بأن ما يتم تحقيقه يتطابق مع الأهداف المسطرة وتصحيح الإنحرافات ومحاولة تجنبها من خلال إتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب؛
- تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والمقومات التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها وضمان إستقرارها، فهي ضرورة حتمية في جميع المؤسسات؛
- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لأنه يضمن تطبيق التوصيات والإقتراحات المقدمة وإكتشاف أوجه القصور والعمل على تحسينها؛
- يتمثل أداء المؤسسة في قدرتها على تحقيق الأهداف المرسومة من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بكفاءة وفعالية؛
- يعتبر الأداء المالي محورا أساسيا وفعالا لمعرفة نجاح أو فشل المؤسسة الإقتصادية في قراراتها وخططها؛
- تقييم الأداء المالي يقوم على تحديد وضعية المؤسسة من خلال قياس النتائج المحققة في ضوء المعايير المحددة سابقا؛
- يعتبر التحليل المالي أحد الأدوات المهمة التي يمكن إستخدامها من طرف الإدارة لغرض الحصول على معلومات إضافية تساعد في عملية التقييم؛
- تمكن مؤشرات التوازن المالي من معرفة وضعية المؤسسة ومركزها المالي وكذا التغيرات التي تطرأ على أدائها المستقبلي؛
- المؤسسة محل الدراسة في وضعية مالية جيدة على العموم وذلك من خلال البيانات المحاسبية المتحصل عليها خلال ثلاث سنوات الأخيرة 2016، 2017 و2018؛
- تتمتع مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات برقابة داخلية فعالة؛
- تساهم الرقابة الداخلية لمؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات في تفعيل أدائها المالي.

الإقتراحات:

بناءا على ما سبق يمكن إدراج أهم الإقترحات كمايلي:

- ✓ الإهتمام الجدي والواضح من قبل المؤسسات الإقتصادية بالرقابة الداخلية، ووجوب عصرنة إجرائتها وذلك بإستخدام تقنيات أكثر حداثة لزيادة سلامتها؛
- ✓ ضرورة تبني المؤسسات الإقتصادية لنظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO والإهتمام بتطبيق مكوناته الخمسة من أجل تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وتعزيز مصداقية البيانات المالية، والحرص على إلتزام العاملين بالقوانين والقواعد التنظيمية المعمول بها داخل هذه المؤسسة؛
- ✓ الإهتمام بالبيئة الرقابية التي تمكن الأفراد من تحمل مسؤولياتهم الرقابية، والإهتمام بالقيم الأخلاقية، فلسفة الإدارة، أسلوب التشغيل، وسياسات الموارد البشرية من تخطيط وتعيين وتدريب؛
- ✓ العمل على تعزيز أنشطة الرقابة والتي تمثل عمودا أساسيا لنظام الرقابة الداخلية، وتوفر رقابة فعلية على أصول وموارد المؤسسة، وتوفر حماية مادية وإلكترونية على الأصول والسجلات من خلال تعزيز التقارير الدورية المقدمة من قبل الإدارة لمساهمتها الفعالة في إنجاح إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ العمل على تقدير المخاطر التي تشكل تهديدا لتحقيق أهداف المؤسسة وخاصة المخاطر الناتجة عن تغيير في الهيكل التنظيمي أو تغيير في الإشراف وفصل المهام؛
- ✓ الإهتمام بعنصر المراقبة حيث يلعب دورا مهما في تحقيق أهداف الرقابة وذلك من خلا توظيف مراقب يتمتع بالإستقالية؛
- ✓ الإهتمام بعملية تقييم الأداء المالي وهذا لإكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف في مركزها المالي لتحسينها ومواجهتها وإتخاد الإجراءات اللازمة لتصحيحها؛
- ✓ الرفع من كفاءة المراقبين الداخليين من خلال تنظيم دورات علمية وتحسيسهم بأثار والإنعكاسات السلبية على مستخدمي الكشوفات المالية.

آفاق الدراسة:

في ضوء نتائج هذه الدراسة وإقتراحاتها، نجد أنفسنا أمام آفاق مستقبلية واسعة، تثير العديد من التساؤلات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وذلك نظرا لأهمية البالغة، وقدرته على أن يكون منطلقا لدراسات أخرى منها:

- ✓ تقييم الأداء الكلي في المؤسسة بإستعمال بطاقة الأداء المتوازن؛
- ✓ دور المدقق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية؛
- ✓ الرقابة الداخلية في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات والإتصال في المؤسسة.

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1. أبو النصر مدحت، " **الأداء الإداري المتميز**"، المجموعة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2008.
2. أبو قحف عبد السلام، "**إدارة الأعمال–مدخل بناء المهارات–**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الثانية، 2008.
3. أحمد لطفي أمين السيد، " **المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2006.
4. أحمد لطفي أمين السيد، "**التطورات الحديثة في المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2007.
5. أحمد لطفي أمين السيد، "**فلسفة المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2008.
6. أحمد محمد سمير، "**الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية**"، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى،2009.
7. الآلوسي حازم هشام،" **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق**"، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، الطبعة الأولى، 2003.
8. بركات عبد الله عزت وكريمة علي الجوهر وإيهاب نظمي ومسعود صديقي وصالح العقدة ومحمد ياسين الرحاحلة ومحمود الجبالي ومداني بن بلغيث، "**التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات–بحوث محكمة منتقاة–** "، المؤسسة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، بدون طبعة، 2012.
9. بلعور سليمان، "**التسيير المالي**"، دار مجدلاوي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016.
10. بن ساسي إلياس وقريشي يوسف، "**التسيير المالي– الإدارة المالية –**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، الجزء الأول، 2011.
11. بن سمينة عزيزة، "**إقتصاد المؤسسة**"، دار الأيام، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2017.
12. بو الشرش كمال، "**الثقافة التنظيمية والأداء في العلوم السلوكية والإدارية**"، دار الأيام، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
13. البياتي فارس رشيد، " **محاسبة الأداء في المؤسسات الخدمية**"، دار أبلة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
14. تقرارت يزيد، "**محاسبة التكاليف ودورها في تقييم الأداء**"، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2018.
15. التميمي هادي، "**مدخل إلى التدقيق**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2004.

16. التهامي طواهر محمد وصديقي مسعود،" **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

17. جمعة أحمد حلمي، " **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**"، دار صفا، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

18. جمعة أحمد حلمي، " **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** "، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

19. جمعة أحمد حلمي، "**المدخل إلى التدقيق الحديث**"، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.

20. جمعة السعيد فرحات، "**الأداء المالي لمنظمات الأعمال**"، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2000.

21. جوهر عبد الله حسين، "**الإدارة العامة وإدارة الأعمال**"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى،2014.

22. حامد عمرو، "**قياس وتقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية**"، كتاب جماعي بعنوان قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

23. حروش رفيقة، "**إقتصاد وتسيير المؤسسة**"، شركة دار الأمة، برج الكيفان، الجزائر، بدون طبعة، 2013.

24. حريم حسين، " **مبادئ الإدارة الحديثة**"، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2010.

25. الحسبان عطا الله أحمد سويلم، "**الرقابة الداخلية والتدفيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**"، دار الراية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

26. حسن إيمان إبراهيم، "**المراجعة والرقابة في النظم المحاسبية**"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2018.

27. حسن عشماوي محمد عبد الوهاب، "**دور تقييم الأداء في تنمية الموارد البشرية**"، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2014.

28. الحسني فلاح حسن وعبد الرحمان مؤيد، "**إدارة البنوك كمدخل كمي إسراتيجي معاصر**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2008.

29. حنفي عبد الغفار، عبد السلام أبو قحف، "**أساسيات تنظيم وإدارة الاعمال**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2004.

30. الخطيب خالد والرفاعي خليل، "**علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**"، دار المستقبل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

31. الخطيب محمد محمود، " **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**"، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.

32. خليل موسى، "**الإدارة المعاصرة–المبادئ–الوظائف–الممارسة**"، المؤسسة الجامعية بيروت، لبنان، الطبعة الثانية، 2004.

33. خيري أسامة، "**الإدارة العامة** "، دار الراية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.

34. الدوري مؤيد عبد الرحمان وسلامة حسين محمد، "**أساسيات الإدارة المالية**"، دار الراية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.

35. راشد رجب السيد والصحن عبد الفتاح محمد ودرويش محمود ناجي،" **أصول المراجعة**"، الدار الجامعية، مصر، 2000.

36. راضي محمد سامي، "**المحاسبة عن التخطيط والموازنات وتقييم الأداء**"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018.

37. رحال السعدي، "**الإحصاء الوصفي**"، مؤسسة الرجاء، الجزائر، الطبعة 2013.

38. الرنيدي حمزة محمود،" **التحليل المالي**"، دار الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2011.

39. الزبيدي حمزة محمود، "**الإدارة المالية المتقدمة**"، دار الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008.

40. زيغب مليكة، بوشنقير ميلود، "**التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011.

41. سرايا محمد السيد، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2007.

42. السعيد عمر وعلي عبد الله إبراهيم وعساف غسان والخليلي منذر وكتاوي حسين والزعبي حسن، "**مبادئ الإدارة الحديثة**"، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.

43. سلامة مصطفى صالح، "**مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**"، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى،2010.

44. سلامة مصطفى صالح،" **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**"، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.

45. شاكر محمد منير وعبد الناصر نور وإسماعيل إسماعيل، "**التحليل المالي مدخل صناعة القرار**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية 2008.

46. شحاتة السيد شحاتة والصحن عبد الفتاح محمد وسرايا محمد السيد، "**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2006.

47. الشحنة رزق أبو زيد، " **تدقيق الحسابات**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

48. الشواورة فيصل محمود، "**مبادئ الإدارة المالية**"، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.

49. صبحي إدريس وائل محمد والغالبي طاهر محسن منصور، "**سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

50. صخري عمر، "**إقتصاد المؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الخامسة، 2007.

51. طالب علاء فرحان والمشهداني إيمان شيحان ، " **الحوكمة المؤسسية والأداء الإستراتيجي للمصارف**"، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

52. طه طارق، "**إدارة الأعمال–منهج حديث معاصر–**"، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2007.

53. طه طارق، "**إدارة البنوك وتكنولوجيا المعلومات**"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2007.

54. عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2004.

55. عثمان عبد الرزاق محمد، "**أصول التدقيق والرقابة الداخلية**"، الدار النموذجية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2011.

56. العلاق بشير، "**مبادئ الإدارة**"، دار اليازوري، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

57. عواد فتحي أحمد ذياب، "**إدارة الأعمال الحديثة بين النظرية والتطبيق**"، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.

58. عيسى زهير،" **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**"، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

59. الغالبي طاهر منصور محسن وصبحي إدريس وائل محمد، "**الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل**"، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.

60. غول فرحات، "**الوجيز في إقتصاد المؤسسة**"، دار الخلودية، القبة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2008.

61. القباني ثناء علي والسواح نادر شعبان، "**المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2006.

62. القباني ثناء علي،" **الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني**"، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2003.

63. الكرخي مجيد، "**مؤشرات الأداء الرئيسية**"، دار المناهج، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016.

64. الكرخي مجيد، "**تقويم الأداء بإستخدام النسب المالية**"، دار المناهج، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.

65. الكرخي مجيد، "**موازنة الأداء وآليات إستخدامها في وضع تقييم موازنة الدولة**"، دار المناهج، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

66. لسلوس مبارك، "**التسيير المالي**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2004.

67. لعويسات جمال الدين، "**مبادئ الإدارة**"، دار هومة، الجزائر، بدون طبعة، 2005.

68. ماهر أحمد، "**مبادئ الإدارة –بين العلم والمهارة–**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى،2010.

69. محمد موسى سهام وإبراهيم شين نوال، "**الإدارة الإستراتيجية والأداء**"، دار مجدلاوي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2018.

70. مستولي عصام الدين محمد،" **المراجعة وتدفيق الحسابات1**"، دار الكتاب الجامعي، السودان، 2009.

71. مصطفى توفيق أبو رقبة والمصري أبو الهادي أسحق ،" **تدقيق ومراجعة الحسابات**"، دار ومكتبة الكندي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.

72. المطارنة غسان فلاح،" **تدقيق الحسابات المعاصر**"، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.

73. نظمي إيهاب والغرب هاني،" **تدقيق الحسابات الإطار النظري**"، دار وائل، عمان، الأردن، 2012.

74. نور الدين أحمد قايد، "**التدقيق المحاسبي**"، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016.

75. الواردات خلف عبد الله،" **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**"، دار الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.

76. الوردات خلف عبد الله، "**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**" مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.

77. الوقاد سامي محمد وورديان لؤي محمد،" **تدقيق الحسابات1**"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010.

78. اليساري أكرم محسن والخالدي عواد كاظم والحميري بشار عباس، "**مستجدات فكرية في عالم إدارة الأعمال**"، دار المنهجية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016.

79. يوسف حسن يوسف، "**التمويل في المؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي**"، الإسكندرية، مصر، 2012.

ثانيا: أطروحات الدكتوراه

1. بن خليفة حمزة، "**دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية– دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية–**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017.
2. بن سعدة كريمة، "**قياس الأداء في مؤسسات الضمان الاجتماعي بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن – دراسة حالة الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء وكالة تلمسان–**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016/2015.
3. جدي سمراء،" **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية–**"، أطروحة دكتوراه، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2016.
4. جودي محمد رمزي، "**أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية المعيار المحاسبي الدولي1 عرض القوائم المالية دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
5. دادان عبد الغني، "**قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر بإستعمال المحاكاة المالية–دراسة حالة بورصتي الجزائر وباريس–**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006.
6. درحمون هلال، "**المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004.
7. رزقي محمد، "**تحليل تأثير رأس المال الفكري على الأداء المالي للمؤسسة –دراسة تجريبية على عينة من المؤسسات الجزائرية–**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017.
8. سعودي نادي، "**مدى إستخدام الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم البنوك التجارية الجزائرية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018/2017.

ثالثا: مذكرات الماجستير

1. برابح بلال، "**تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية– دراسة عينة من المراجعين الداخلين**"، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر،2015/2014.
2. بن خروف جليلة،" **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة وإتخاذ القرارات – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات KANAGHAZ**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2009/2008.
3. بن خليفة حمزة، "**دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة –دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي–**"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012.
4. بن مالك عمار، "**المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء دراسة حالة شركة الإسمنت السعودية 2010/2006**" مذكرة ماجستير في علوم التسيير(غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011/2010.
5. سعادة اليمين، "**إستخدام التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها–دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة العلمة سطيف–**"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008.
6. السعيد بلوم، **"أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات بالسوناكوم"**، مذكرة ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية (غير منشورة)، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الإجتماعية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2008/2007.
7. شطيبي رقية، "**الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية ومؤشرات تقييمه دراسة ميدانية–مؤسسة ملبنة نوميديا قسنطينة–**"، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2011/2010.
8. عشي عادل، "**الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم –دراسة حالة مؤسسة صناعة كوابل ببسكرة–**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2002/2001.

9. علي أحمد وجدان،" **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**"، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009.

10. مجنح عتيقة، "**دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية –دراسة حالة مؤسسة سوناطراك وحدة الصيانة بسكرة–**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2006/2005.

11. مختاري زهرة، "**التشخيص المالي ودوره في تقييم الأداء في شركة التأمين –دراسة حالة الشركة الجزائرية للتأمين وإعادة التأمين خلال الفترة 2007/2005**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011/2010.

رابعا: المجلات

1. أوصيف لخضر، "**طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات –إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100–**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، مجلد 10، عدد17، 31ماي 2017.

2. بحري علي، "**تحليل الأداء المالي بالنسب المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة تطبيقية في مؤسسة مطاحن الحضنة 2016/2011**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، مجلد17، عدد 35، 01جويلية 2018.

3. بن علية خالد، "**الرقابة الداخلية بين المفهومين–التقليدي والحديث–**"، مجلة دراسات، جامعة ثليجي، الأغواط، الجزائر، مجلد07، عدد02، 2010.

4. بن عيشي عمار ودردوري لحسن،" **الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية**"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، مجلد 02، عدد 04، 30 جوان 2017.

5. بومصباح صافية وبلعجوز الحوسين، "**العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والأداء المالي للمؤسسات–دراسة لعينة من المؤسسات–**"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، مجلد 03، عدد 01، 20ديسمبر 2018.

6. حابي أحمد وزبيدي البشير، "**دور حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي**"، مجلة المدبر Le Manager، جامعة الجزائر، مجلد02، عدد01، 01 جوان 2015.

7. حاج دحو عامر وقالون جيلالي،" **الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي ودورها في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية**"، مجلة التكامل الاقتصادي، مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الافريقي، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، مجلد 03، عدد04، 31 ديسمبر 2015.

8. خليلي أحمد، "**أثر المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**"، مجلة آفاق علوم الإدارة والإقتصاد، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، مجلد 02، عدد02، 30 ديسمبر 2018.

9. دادن عبد الغني، "**قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية**"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، مجلد 04، عدد04، 2006.

10. رجم خالد وشربي محمد الأمين وتيجاني تركية، "**أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات والإتصال على جودة نظام الرقابة الداخلية–دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمينات بورقلة–**"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة أم البواقي، الجزائر، مجلد 05، عدد02، ديسمبر 2018.

11. زبيدي البشير سعيدي يحي، "**جودة التقارير المالية ودورها في تقييم الأداء المالي –دراسة حالة مجمع صيدال**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، مجلد 09، عدد02، 31أوت 2016.

12. سبتي إسماعيل، "**تقييم الأداء المالي في المؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المالي SCF–دراسة حالة مؤسسة ملبنة التل بسطيف لفترة 2014/2016–**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، مجلد16، عدد33، 01 أفريل 2018.

13. سماي علي وأولاد براهيم ليلى، "**تقييم أداء شركات التأمين بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن–دراسة ميدانية–**"، مجلة دراسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، مجلد13، عدد03، 28سبتمبر 2016.

14. سمايلي نوفل وجعارات خالد جمال وبوطورة فضيلة، "**دور أخلاقيات العمل في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجلفة، الجزائر، مجلد 02، عدد01، 01مارس 2018.

15. شملال نجاة،" **تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية**،" مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، مجلد 02، عدد 04، 01 مارس2016.

16. صبيعات إبراهيم وبراق محمد، "**دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة–دراسة حالة مؤسسة المجاهد حميدي مبارك–**"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 02، البليدة، الجزائر، مجلد13، عدد02، 24ديسمبر 2018.

17. قدور نسيلة والعرابي حمزة، "**المقارنة المرجعية كآلية حديثة لتقييم وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية –دراسة مقارنة بين مجمع صيدال ومؤسسة حكمة للأدوية–**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة الجزائر، مجلد 05، عدد02، ديسمبر 2018.

18. كبلوتي حمزة وسعيداني محمد السعيد، "**أثر تطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ميلة، الجزائر، مجلد02، عدد01، 31مارس 2018.

19. كبلوتي حمزة وسعيداني محمد السعيد، "**أثر تطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميلة، الجزائر، مجلد02، عدد 01، 31 مارس 2018.

20. كشرود بشير ومحيوت نسيمة، " **الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO-IC وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر**"، مجلة جديد الاقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين، الجزائر، مجلد11، عدد 01، ديسمبر 2016.

21. مايدة محمد فيصل وسباع أحمد صالح، "**دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي وتعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية–دراسة حالة مؤسسة سوف للدقيق–**"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، مجلد02، عدد 03، ديسمبر 2017.

22. مجلخ سليم وبشيشي وليد، "**الرقابة الداخلية وأثرها على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة قياسية بإستخدام شعاع الإنحدار الذاتي VAR خلال الفترة 2015/2009–**"، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، مجلد04، عدد01، 01سبتمبر2017.

23. محمد سليمان رشوان عبد الرحمان، "**دور إستخدام نسب التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لقطاع البنوك والخدمات المالية المدرجة في بورصة فلسطين**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة غزة، فلسطين، مجلد 05، عدد 02، ديسمبر 2018.

24. نشوان إسكندر والطويل عصام وشحادة محمد، "**أثر مؤشرات الإفصاح عن المخاطر الإئتمانية على تحسين الأداء المالي للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي ،، أم البواقي، الجزائر، مجلد05، عدد01، جوان2018.

خامسا: الملتقيات

1. قمري زينة، "**واقع إستخدام الأساليب الكمية في تقييم الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في إتخاذ القرار**"، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 28/27 جانفي 2009. على الموقع الإلكتروني:

http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/03/

II. المراجع باللغة الفرنسية

أولا: الكتب باللغة الفرنسية

1. Pierre SCHICK et d'autre, **Audit interne et référentiels de risques**, Dunod, 2eme édition, 2014.
2. Khemissi chiha, "**Gestion et Stratégie Financière**", Edition houma, Algerie, 2005.

III. مواقع الأنترنت

1. http://www.sox-online.com/coso-cobit-center/the-new-coso-cube/
2. http://scs-spa.com

قائمة

الملاحق

République Algérienne Démocratique & Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université de Guelma
Faculté des Sciences Economique, commercial et Sciences de Gestion
Département des Sciences économiques

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة قالمة
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

الملحق رقم 01

رقم: 62 /ق.ع.إ/ك.ع.إ.ت.ع.ت/ج.ق./2019

قالمة، في: 05 ماي 2019

إلى السيِّدا مدير شركة سكيكدة حاويات للخدمات

الموضوع: طلب إجراء دراسة ميدانية للطلبة بشركتكم.

في إطار ربط المعرفة النظرية بالجانب التطبيقي و استكمالاً لإعداد مذكرة نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، يشرفنا أن نطلب من سيادتكم التفضل بالموافقة على إجراء **دراسة ميدانية بمؤسستكم**، للطلبة الآتية أسمائهم:

1 -قدور إكرام
2 -سلطاني سهام

المستوى: **الثانية ماستر**، شعبة: **العلوم الاقتصادية**، تخصص: **اقتصاد نقدي وبنكي**، السنة الجامعية :**2019/2018**

عنوان المذكرة:

دور الرقابة الداخلية في تفعيل الاداء طالي -دراسة حالة شركة سكيكدة حاويات للخدمات -

و عليه، نرجو من سيادتكم بذل العناية بخصوص توفير الوثائق و المستندات ذات الصلة لتحقيق الغاية المرجوَّة.

تقبلوا السيد المدير تحياتنا الخالصة.

رئيس القسم

الدكتور : بضياف عبد المالك
رئيس قسم العلوم الاقتصادية

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

KHOUMA Ali
ASSISTANT DG
CHARGE DU PERSONNEL

Http://economie.univ-guelma.dz

الملحق رقم 02

SKIKDA CONTAINERS SERVICES Spa
EPE SCS Spa

Bilan financier

Exercice clos le 31/12/2018

	Classe	Actif	Valeur réelle
Actif fixe (immobilisé)	2	**Immobilisations**	**974 471 580,45**
		Immobilisations incorporelles	194 305,08
		Immobilisations corporelles amortissables (immobilier, mobilier)	949 766 314,82
		Immobilisations financières (actions, obligations et cautions)	2 000 000,00
		Impots differés actif	22 510 960,55
Actif circulant	3	**Stocks**	**3 698 143,43**
		Marchandises, matières premières	3 698 143,43
	4	**Créances**	**146 115 951,26**
		Clients	127 500 783,35
		autres débiteurs	7 129 526,87
		Impots et assimilés	11 485 641,04
	5	**Comptes financiers - Trésorerie**	**50 403 342,20**
		Disponibilités (Banque et caisse)	50 403 342,20
		Valeurs mobilières de placement	
		Total Actif Bilan	**1 174 689 017,34**

	Classe	Passif	Valeur réelle	
Capitaux permanents	1	**Capitaux propres**	**1 018 879 723,45**	Capitaux permanents
		Capital	870 000 000,00	
		Ecart de réevaluation		
		Réserves	73 015 204,85	
		Report à nouveau	54 971 359,97	
		Résultat du dernier exercice	20 893 158,63	
		Passif non courant (empruts et dettes à long terme)	**70 971 644,30**	
		Emprunts à moyen et long terme		
		Impots differés et provisionnés	21 253 318,07	
		Provisions pour risques et charges	49 718 326,23	
		subventions d'investissement		
Capitaux circulant	4	**Comptes de tiers (emprunts et dettes à court terme)**	**84 837 649,59**	Capitaux circulant
		Fournisseurs et comptes rattachés	35 518 667,47	
		Impots	22 446 385,91	
		Autres dettes	26 872 596,21	
		Trésorerie du passif (découverts bancaires, emprunts)		
		Total Passif Bilan	**1 174 689 017,34**	

SKIKDA CONTAINERS SERVICES Spa
EPE SCS Spa

Bilan financier

Exercice clos le 31/12/2017

Actif

	Classe		Valeur réelle
Actif fixe (immobilisé)	2	**Immobilisations**	**922 475 339,36**
		Immobilisations incorporelles	188 618,38
		Immobilisations corporelles amortissables (immobilier, mobilier)	905 296 353,96
		Immobilisations financières (actions, obligations et cautions)	2 000 000,00
		Impots differés actif	14 990 367,02
Actif circulant	3	**Stocks**	**1 218 607,06**
		Marchandises, matières premières	1 218 607,06
	4	**Créances**	**111 983 877,95**
		Clients	71 583 776,13
		autres débiteurs	13 668 386,09
		Impots et assimilés	26 731 715,73
	5	**Comptes financiers - Trésorerie**	**132 395 204,72**
		Disponibilités (Banque et caisse)	82 395 204,72
		Valeurs mobilières de placement	50 000 000,00
		Total Actif Bilan	**1 168 073 029,09**

Passif

Classe		Valeur réelle	
1	**Capitaux propres**	**991 011 204,85**	Capitaux permanents
	Capital	870 000 000,00	
	Ecart de réevaluation	2 596 000,00	
	Réserves	28 429 406,97	
	Report à nouveau		
	Résultat du dernier exercice	89 985 797,88	
	Passif non courant (empruts et dettes à long terme)	**55 194 483,67**	
	Emprunts à moyen et long terme	5 033 095,94	
	Impots differés et provisionnés	50 161 387,73	
	Provisions pour risques et charges		
	subventions d'investissement		
4	**Comptes de tiers (emprunts et dettes à court terme)**	**121 967 340,57**	Capitaux circulant
	Fournisseurs et comptes rattachés	32 615 620,72	
	Impots	52 865 247,54	
	Autres dettes	36 486 472,31	
	Trésorerie du passif (découverts bancaires, emprunts)		
	Total Passif Bilan	**1 168 173 029,09**	

SKIKDA CONTAINERS SERVICES Spa
EPE SCS Spa

Bilan financier

Exercice clos le 31/12/2016

Actif

	Classe		Valeur réelle
Actif fixe (immobilisé)	2	**Immobilisations**	**419 517 628,03**
		Immobilisations incorporelles	267 998,38
		Immobilisations corporelles amortissables (immobilier, mobilier)	403 414 835,27
		Immobilisations financières (actions, obligations et cautions)	2 000 000,00
		Impots differés actif	13 834 794,38
Actif circulant	3	**Stocks**	**1 513 727,58**
		Marchandises, matières premières	1 513 727,58
	4	**Créances**	**65 902 573,69**
		Clients	31 838 038,62
		autres débiteurs	21 738 407,02
		Impots et assimilés	12 326 128,05
	5	**Comptes financiers - Trésorerie**	**178 359 895,00**
		Disponibilités (Banque et caisse)	48 359 895,00
		Valeurs mobilières de placement	130 000 000,00
Total Actif Bilan			**665 293 824,30**

Passif

	Classe		Valeur réelle
Capitaux permanents	1	**Capitaux propres**	**521 097 023,00**
		Capital	453 100 000,00
		Ecart de réevaluation	
		Réserves	5 109 569,28
		Report à nouveau	
		Résultat du dernier exercice	62 887 453,72
		Passif non courant (empruts et dettes à long terme)	**51 673 545,21**
		Emprunts à moyen et long terme	
		Impots differés et provisionnés	4 971 255,67
		Provisions pour risques et charges	46 702 289,54
		subventions d'investissement	
Capitaux circulants	4	**Comptes de tiers (emprunts et dettes à court terme)**	**92 523 256,09**
		Fournisseurs et comptes rattachés	30 782 825,30
		Impots	34 594 560,35
		Autres dettes	27 145 870,44
		Trésorerie du passif (découverts bancaires, emprunts)	
Total Passif Bilan			**665 293 824,30**

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifient Fiscal : 000021042251777

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		417 062 976,40	331 902 164,25
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		5 969 736,44	1 998 105,03
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**423 032 712,84**	**333 900 269,28**
Achats consommés		26 845 119,63	25 552 253,33
Services extérieurs et autres consommations		78 352 598,72	79 840 143,38
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**105 197 718,35**	**105 392 396,71**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**317 834 994,49**	**228 507 872,57**
Charges de personnel		149 132 031,63	135 144 353,15
Impôts, taxes et versements assimilés		11 386 038,44	8 527 885,17
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**157 316 924,42**	**84 835 634,25**
Autres produits opérationnels		275 194,11	18 580 424,88
Autres charges opérationnelles		609 501,48	1 596 318,86
Dotations aux amortissement et aux provisions		71 140 495,05	64 521 239,19
Reprise sur pertes de valeur et provisions			2 574 745,30
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**85 842 122,00**	**39 873 246,38**
Produits financiers		767 708,34	1 490 173,89
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER		**767 708,34**	**1 490 173,89**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**86 609 830,34**	**41 363 420,27**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		25 461 326,02	12 531 115,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 738 949,40	-4 751 684,48
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		424 075 615,29	356 545 613,35
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		361 188 161,57	322 961 623,60
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**62 887 453,72**	**33 583 989,75**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**62 887 453,72**	**33 583 989,75**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Exercice 2017

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		536 660 818,66	417 062 976,40
Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subventions d'exploitation		2 160 796,20	5 969 736,44
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**538 821 614,86**	**423 032 712,84**
Achats consommés		34 393 256,40	26 845 119,63
Services extérieurs et autres consommations		94 296 231,88	78 352 598,72
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**128 689 488,28**	**105 197 718,35**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**410 132 126,58**	**317 834 994,49**
Charges de personnel		191 458 734,08	149 132 031,63
Impôts, taxes et versements assimilés		11 875 034,28	11 386 038,44
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**206 798 358,22**	**157 316 924,42**
Autres produits opérationnels		454 070,58	275 194,11
Autres charges opérationnelles		794 102,08	609 501,48
Dotations aux amortissement et aux provisions		84 076 640,05	71 140 495,05
Reprise sur pertes de valeur et provisions		2 457 145,30	
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**124 838 831,97**	**85 842 122,00**
Produits financiers		237 847,22	767 708,34
Charges financières		1 492 659,74	
VI. RESULTAT FINANCIER		**-1 254 812,52**	**767 708,34**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**123 584 019,45**	**86 609 830,34**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		34 691 953,94	25 461 326,02
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 093 732,37	-1 738 949,40
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		541 970 677,96	424 075 615,29
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		451 984 880,08	361 188 161,57
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**89 985 797,88**	**62 887 453,72**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**89 985 797,88**	**62 887 453,72**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1) Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Exercice 2018

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		374 431 279,51	536 660 818,66
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		504 251,77	2 160 796,20
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**374 935 531,28**	**538 821 614,86**
Achats consommés		51 936 886,99	34 393 256,40
Services extérieurs et autres consommations		92 050 254,14	94 296 231,88
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**143 987 141,13**	**128 689 488,28**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**230 948 390,15**	**410 132 126,58**
Charges de personnel		188 351 348,03	191 458 734,08
Impôts, taxes et versements assimilés		6 494 376,00	11 875 034,28
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**36 102 666,12**	**206 798 358,22**
Autres produits opérationnels		12 946 051,74	454 070,58
Autres charges opérationnelles		737 423,35	794 102,08
Dotations aux amortissement et aux provisions		39 079 095,49	84 076 640,05
Reprise sur pertes de valeur et provisions		3 919 109,41	2 457 145,30
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**13 151 308,43**	**124 838 831,97**
Produits financiers		74 652,78	237 847,22
Charges financières			1 492 659,74
VI. RESULTAT FINANCIER		**74 652,78**	**-1 254 812,52**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**13 225 961,21**	**123 584 019,45**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			34 691 953,94
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-7 667 197,42	-1 093 732,37
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		391 875 345,21	541 970 677,96
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		370 982 186,58	451 984 880,08
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**20 893 158,63**	**89 985 797,88**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**20 893 158,63**	**89 985 797,88**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم 04

الجمهـــوريـــة الجـــزائـريـــة الديمقـــراطيـــة الشـــعبـــية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 08 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الإقتصادية

السنة الثانية ماستر **تخصص: إقتصاد نقدي وبنكي**

إستبيان

السيد/ السيدة:

يرجى منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بتمعن بوضع الإشارة (X) التي تتفق مع رأيكم لإنجاح هذه الدراسة المعنونة بـــــ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة اقتصادية –دراسة حالة شركة سكيكدة حاويات للخدمات–**"، كما نعلمكم بأن هذه البيانات سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستعامل بسرية تامة، شاكرين لكم سلفا حسن تعاونكم.

من إعداد الطالبتان:

- قدور إكرام
- سلطاني سهام

تحت إشراف الأستاذة:

- سعدان آسيا

المحور الأول: البيانات الشخصية

1. **الجنس:**

أنثى ☐ ذكر ☐

2. **العمر:**

أقل من 26 سنة ☐ من 26 إلى 35سنة ☐

من 36إلى 45سنة ☐ أكثر من 45سنة ☐

3. **المؤهل العلمي:**

ثانوي فأقل ☐ ليسانس/ماستر ☐

ماجستير/دكتوراه ☐ أخرى.....

4. **التصنيف المهني:**

مدير/نائب مدير ☐ رئيس دائرة/ رئيس مصلحة ☐

محاسب ☐ مدقق ☐

وظائف أخرى.....

5. **الخبرة المهنية:**

أقل من 5سنوات ☐ من 5إلى 10 سنوات ☐

من 11 إلى 20سنة ☐ من 21إلى 30سنة ☐

أكثر من 30سنة ☐

المحور الثاني: فعالية عناصر الرقابة الداخلية في مؤسسة سكيكدة حاويات للخدمات

الرقابة الداخلية هي مجموعة من العمليات التي ينفذها مسؤولو إدارة وأفراد المؤسسة على كل المستويات التنظيمية، بغية تحسين أدائها وتحقيق الأهداف المسطرة.

العبارات	الخيارات				
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: بيئة الرقابة					
6. تعمل إدارة المؤسسة على إيجاد القيم الأخلاقية التي تضمن إزالة كل ما يدفع بالعاملين على إرتكاب تصرفات غير أمنية، غير قانونية وغير أخلاقية.					
7. تلتزم إدارة المؤسسة بعقد دورات تدريبية لتهيئة موظفين ذوي كفاءة عالية لإنجاز المهمات في أقل وقت وبأقل تكلفة.					
8. يوفر الهيكل التنظيمي الإطار العام الشامل للتخطيط والتوجيه والرقابة على الأعمال ويساعد على تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين.					
9. تعمل إدارة المؤسسة على تفويض الصلاحيات بشكل جيد يتناسب مع مسؤوليات المؤسسة.					
10. تطلع الإدارة كافة الموظفين على أدوارهم في إطار عمليات الرقابة الداخلية بطريقة واضحة ومكتوبة.					
11. يؤثر المستوى المرتفع لجدارة العاملين وأمانتهم على قدرة المؤسسة على تحقيق أهداف التشغيل وإعداد التقارير.					
البعد الثاني: الأنشطة الرقابية					
12. تعمل إدارة المؤسسة على تحليل المخاطر وتصنيفها وتحديد احتمالية حدوثها.					
13. تعمل إدارة المؤسسة على الإستعداد واتخاذ الإجراءات السليمة الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة.					
14. تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن الموظفين الجدد.					
15. تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن استحداث نظم معلومات محاسبية جديدة.					
16. تدرس الرقابة الداخلية إحتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن النمو والتوسع السريع للمؤسسة.					
17. تدرس الرقابة الداخلية احتمالية حدوث مخاطر ناتجة عن تغيير في الهيكل التنظيمي أو تغيير في الإشراف وفصل المهام.					
البعد الثالث: تقييم المخاطر					
18. تتوفر الرقابة الداخلية على معالجة البيانات الإلكترونية حيث هناك حماية كافية على أجهزة الحاسب الإلكتروني والبرامج وملفات البيانات الخاصة بالمؤسسة.					
19. يتم معالجة المعلومات من خلال وضع مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة لفحص دقة وإكتمال المعاملات وتفويضها.					
20. الحماية المادية والإلكترونية لأصول المؤسسة ضد المخاطر الخارجية مثل الحرائق أو السرقة هي حماية جيدة وفعالة.					
21. يؤدي الفصل في المهام إلى التقليل من فرص التلاعب والإحتيال.					
22. توجد صلاحيات محددة لكل مستوى إداري مما يساعد في تحديد من تقع عليه مسؤولية الأخطاء.					
23. تتعامل إدارة المؤسسة من الشكاوي بكل موضوعية ونزاهة.					

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الرابع: تقييم فعالية الرقابة					
24. تقوم إدارة المؤسسة بالمتابعة والتقييم بشكل دوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى فاعليتها وحاجتها للتطوير.					
25. تتم متابعة وتعديل ثغرات الضعف في نظام الرقابة الداخلية بإبلاغ المستوى الإداري المعني في الوقت المناسب.					
26. يتناسب نظام الرقابة الداخلي والمستخدم مع طبيعة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.					
27. يتمتع العاملون في وحدة الرقابة الداخلية بالتأهيل العلمي والخبرة الكافية وبكامل الصلاحيات للوصول إلى كافة السجلات والوثائق الخاصة بكافة أعمال المؤسسة.					
28. يتعامل الكل مع أنشطة الرقابة الداخلية كجزء من الواجبات اليومية للمؤسسة.					
البعد الخامس: نظام المعلومات المحاسبية والإتصال					
29. يتوفر لدى المؤسسة أنظمة معلومات داخلية مالية وإدارية واضحة تساهم في تفعيل عمليات الرقابة الداخلية.					
30. يتوفر لدى المؤسسة قنوات إتصال واضحة ومفتوحة تسمح بتدفق المعلومات المحاسبية إلى جميع أقسام المؤسسة.					
31. تمتلك المؤسسة معلومات دائمة مرتبطة بكل الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل النماذج المالية وغير المالية.					
32. جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة في إتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المؤسسة.					
33. تضمن وسائل الإتصال في كافة الإتجاهات في المؤسسة فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.					
34. يتوفر نظام آمن لعدم إختراق الأنظمة المحوسبة والدخول إلى النظام وإجراء التعديلات عليه حيث تستخدم أرقام سرية لدخول إلى برامج العمل المحوسبة.					

المحور الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في شركة سكيكدة حاويات للخدمات

تقييم الأداء المالي هو أحد المراحل الأساسية للعملية الرقابية، وهو مدى نجاح المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة لديها أحسن استغلال وتحقيق الأهداف المحققة مسبقا من طرف الإدارة، وهو عملية للكشف عن الإنحرافات المتسببة في النتائج السلبية وتصحيحها، وإكتشاف نقاط القوة وتدعيمها.

العبارات	الخيارات				
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
35. في المؤسسة يتم تحليل الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية أو أداء الفترات السابقة.					
36. توجد رقابة جيدة على الأداء المالي والمحاسبي في المؤسسة.					
37. تتم الرقابة على الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن تقديم الخدمات أو إعداد البيانات.					
38. تتوفر الرقابة الداخلية على معايير محاسبية لتقييم الأداء الشامل مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والمؤشرات المالية وغير المالية.					
39. يوجد في المؤسسة معايير رقابية لمتابعة وتقييم الأداء في المؤسسة بشكل دوري.					
40. تستخدم نتائج تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور في الأداء لأغراض منح الحوافز وتوقيع العقوبات.					
41. بناءا على دراسة وتحليل النسب والمؤشرات يتم تقليل الإختلالات والإنحرافات داخل المؤسسة التي هي من أهداف الرقابة الداخلية أيضا.					

وشكرا

الملحق رقم 05

الإسم	الرتبة
بن جلول خالد	أستاذ محاضر قسم –أ– قسم العلوم الإقتصادية
سعدان آسيا	أستاذ محاضر قسم –ب– قسم العلوم الإقتصادية
بخاخشة موسى	أستاذ محاضر قسم –ب– قسم علوم التسيير
بشيشي وليد	أستاذ محاضر قسم –أ– قسم علوم التسيير
دغمان راضية	أستاذ مساعد قسم –ب– قسم العلوم الإقتصادية
بوناب محمد	أستاذ مساعد قسم–أ– قسم علوم التسيير

الملحق رقم 06

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,900	36

Tests de normalité اختبار التوزيع الطبيعي

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
الأول البعد	,229	31	,000	,865	31	,001
الثاني البعد	,101	31	,200*	,972	31	,566
الثالث البعد	,108	31	,200*	,961	31	,319
الرابع البعد	,199	31	,003	,919	31	,023
الخامس البعد	,206	31	,002	,934	31	,056
الثاني المحور	,078	31	,200*	,986	31	,946
الثالث المحور	,216	31	,001	,895	31	,005

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

Corrélations الإتساق البنائي

			ZZ	الثاني المحور	الثالث المحور
Rho de Spearman	ZZ	Coefficient de corrélation	1,000	,990**	,537**
		Sig. (bilatérale)	.	,000	,002
		N	31	31	31
	الثاني المحور	Coefficient de corrélation	,990**	1,000	,448*
		Sig. (bilatérale)	,000	.	,011
		N	31	31	31
	الثالث المحور	Coefficient de corrélation	,537**	,448*	1,000
		Sig. (bilatérale)	,002	,011	.
		N	31	31	31

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الثاني المحور	11,376	30	,000	,88452	,7257	1,0433

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الأول البعد	11,428	30	,000	1,01613	,8345	1,1977
الثاني البعد	5,650	30	,000	,62366	,3982	,8491
الثالث البعد	13,688	30	,000	1,16129	,9880	1,3346
الرابع البعد	5,248	30	,000	,66452	,4059	,9231
الخامس البعد	10,319	30	,000	,95699	,7676	1,1464

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الثالث المحور	16,627	30	,000	1,07834	,9459	1,2108

Corrélations

		الثالث المحور	الأول البعد	الثاني البعد	الثالث البعد	الرابع البعد	الخامس البعد
الثالث المحور	Corrélation de Pearson	1	,459**	,370*	,379*	,342	,559**
	Sig. (bilatérale)		,009	,041	,035	,059	,001
	N	31	31	31	31	31	31

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الفروق في الآراء حسب متغير الجنس

Test d'homogénéité des variances

الثالث المحور

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig
2,299	1	29	,140

ANOVA à 1 facteur

الثالث المحور

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Sig
Inter-groupes	,362	1	,362	2,956	,096
Intra-groupes	3,550	29	,122		
Total	3,912	30			

الفروق في الآراء حسب متغير العمر

Test d'homogénéité des variances

الثالث المحور

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig
,666	3	27	,580

ANOVA à 1 facteur

الثالث المحور

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Sig
Inter-groupes	,351	3	,117	,888	,460
Intra-groupes	3,561	27	,132		
Total	3,912	30			

الفروق في الآراء حسب متغير المؤهل العلمي

Test d'homogénéité des variances

الثالث المحور

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig
1,106	2	28	,345

ANOVA à 1 facteur

الثالث المحور

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Sig
Inter-groupes	,121	2	,061	,448	,643
Intra-groupes	3,790	28	,135		
Total	3,912	30			

الفروق في الآراء حسب متغير الخبرة المهنية

Test d'homogénéité des variances

الثالث المحور

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig
1,485[a]	3	26	,242

a. Les groupes avec une seule observation sont ignorés lors du calcul du test d'homogénéité de variance pour الثالث المحور.

ANOVA à 1 facteur

الثالث المحور

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Sig
Inter-groupes	,698	4	,175	1,412	,258
Intra-groupes	3,214	26	,124		
Total	3,912	30			

الفروق في الآراء حسب متغير التصنيف المهني

Test d'homogénéité des variances

الثالث المحور

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig
1,485[a]	3	26	,242

a. Les groupes avec une seule observation sont ignorés lors du calcul du test d'homogénéité de variance pour الثالث المحور.

ANOVA à 1 facteur

الثالث المحور

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Sig
Inter-groupes	1,470	3	,490	5,420	,005
Intra-groupes	2,441	27	,090		
Total	3,912	30			

Comparaisons multiples

Variable dépendante

	المهني التصنيف (I)	المهني التصنيف (J)	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Sig
Test de Tukey	مدير نائب/مدير	دائرة رئيس/مصلحة رئيس	-,44328	,16711	,060
		محاسب	-,67857*	,19411	,008
		مدقق	-,75000*	,21263	,008
	دائرة رئيس/مصلحة رئيس	مدير نائب/مدير	,44328	,16711	,060
		محاسب	-,23529	,14279	,370
		مدقق	-,30672	,16711	,279
	محاسب	مدير نائب/مدير	,67857*	,19411	,008
		دائرة رئيس/مصلحة رئيس	,23529	,14279	,370
		مدقق	-,07143	,19411	,983
	مدقق	مدير نائب/مدير	,75000*	,21263	,008
		دائرة رئيس/مصلحة رئيس	,30672	,16711	,279
		محاسب	,07143	,19411	,983