

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER-Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Economiques  
Réf : ...../D.S.E/2018



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الإقتصادية  
المرجع: ...../ق.ع./2018

# الموضوع

مساهمة آليات الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة مصنع النسيج والتجهيز TIFIB

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية

تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالب:

د/ قسوري إنصاف

▪ زللو محمد

السنة الجامعية: 2017-2018

# شكر وعرفان

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم ويسرت لنا سبله ويسرت لنا من يعيننا على  
تحصيله، وعلمتنا ما لم نكن نعلم....

ثم الصلاة والسلام على خير المعلمين سيد الخلق أجمعين....

يتنازع في نفسي شكر وتقدير كل من جعلهم الله عوناً لي فغمروني بكل معاني العون  
وعلى رأسهم الأستاذة المشرفة قسوري إنصاف التي لم تبخل علي يوماً بعطائها وتوجيهاتها  
في سبيل إتمام هذه المذكرة، وكذا مسيري مؤسسة TIFIB ساعدوني على إتمام هذا  
العمل.

كما لا أنسى أن أوجه شكري لكل أصدقائي وزملائي.

" زللو محمد "

# إهداء

الحمد لله الذي وفقني لهذا ولم أكن لأصل إليه لولا فضل الله علي والحمد

لله أهدي ثمره جهدي إلى ما وهبني الله في الحياة،

إلى من تعب حتى ذاق الصعب ليحقق كل نجاح، إلى من شجعني بكل حزم

وفخر، إلى من منحني الثقة وأهدني يد العون طوال مشواري الدراسي وكان

له الفضل فيما أنا عليه، إليك أنت أبي الغالي حفظك الله ورحمك.

إلى قرة عيني ومصباح دربي إلى من نبض قلبي بروحها، إلى من ربك

ورعت وسهرت، إلى التي رضعته منها الحنان وطيبة القلب، إلى التي تتعب

لتنال زهور الحب لك أنت أمي أدامك الله علي نورا وأدام صحتك ومخافتك.

إلى من قاسموني حنان أمي وأبي ومصدر افتخاري واعتزازي:

إلى كافة الأصدقاء كل واحد باسمه وزملاء الدراسة بدون استثناء وإلى

جميع الأهل والأقارب.

" زللو محمد "

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته، ومبادئه، ومقوماته، والإجراءات المتبعة في تطبيقه بالإضافة إلى الخصائص التي يتمتع بها النظام الجيد، ومن ثم مدى مساهمته في تحسين الأداء في المؤسسة من خلال أدواته المختلفة ودوره في تحسين الأداء المالي وأداء العاملين. حيث تم إجراء دراسة ميدانية شملت مصنع النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة للفترة (2012، 2013، 2014)، وذلك عن طريق دراسة حالة المؤسسة من خلال استخدام بعض الأدوات المتمثلة في المقابلة والملاحظة، والاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة. ولقد توصلنا إلى عدة نتائج نذكر منها أن تطبيق نظام رقابة داخلي فعال يساهم في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، ويساعده على تطوير أدائها ورفع مستوى التنافسية للمؤسسة. الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، الأداء، تقييم الأداء، تحسين الأداء، المؤسسة الاقتصادية.

## Summary

The purpose of this study is to highlight the role played by internal control in improving the performance of economic institutions by identifying the concept of the internal control system and its components، its principles، its components، the procedures followed in its application، the characteristics of the good system. In improving the performance of the organization through its various tools and its role in improving the financial performance and performance of employees. A field study was conducted including TIFIB Biskra for the period 2012، 2013 and 2014، through the study of the status of the institution through the use of some tools of the interview and observation، and reliance on the financial statements of the institution. We have reached several results، including the implementation of an effective internal control system that contributes to the achievement of the objectives pursued by the institution، and helps it to develop its performance and raise the level of competitiveness of the institution.

Key words: internal control system، performance، performance evaluation، performance improvement، economic institution.

# فهرس المحتويات

I	شكر وعرقان
II	إهداء
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
IX	فهرس الجداول
XII	فهرس الأشكال
XIV	قائمة المختصرات
أ	مقدمة
	الفصل الأول عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
1	تمهيد:
2	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية.
2	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
5	المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية، أهدافها وأهميتها
9	المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية ومبادئها وخطواتها
14	المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته وإجراءاته
14	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
18	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية
22	المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
26	المبحث الثالث: طرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية ومعايير فعاليته

26.....	المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.
26.....	المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.
32.....	خلاصة الفصل:
33.....	الفصل الثاني الأداء في المؤسسة الاقتصادية
35.....	المبحث الأول: الأداء في المؤسسة الاقتصادية
35.....	المطلب الأول: مفهوم الأداء والعوامل المؤثرة فيه
38.....	المطلب الثاني: مصطلحات ذات علاقة بالأداء
42.....	المطلب الثالث: أنواع الأداء
49.....	المبحث الثاني: تقييم الأداء في المؤسسة
49.....	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء، أهميته وأهدافه
53.....	المطلب الثاني: مستويات تقييم الأداء ومراحله
57.....	المطلب الثالث: ماهية مؤشرات تقييم الأداء
62.....	المطلب الرابع: مقاييس الأداء
67.....	المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن
67.....	المطلب الأول: تعريف بطاقة الأداء المتوازن، أهميتها وأهدافها
69.....	المطلب الثاني: مكونات بطاقة الأداء المتوازن وأبعادها
73.....	المطلب الثالث: تصميم بطاقة الأداء المتوازن
78.....	المطلب الرابع: بطاقة الأداء المتوازن وتحسين أداء المؤسسة
82.....	خلاصة الفصل
83.....	الفصل الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

84	تمهيد:
85	المبحث الأول: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة
85	المطلب الأول: عاقبة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء
86	المطلب الثاني: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية
100	المبحث الثاني: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي
100	المطلب الأول: ماهية الأداء المالي
103	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي
111	المطلب الثالث: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية
113	المبحث الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء العاملين
113	المطلب الأول: مفاهيم حول أداء العاملين
116	المطلب الثاني: تقييم أداء العاملين
117	المطلب الثالث: تحسين أداء العاملين من خلال نظام الرقابة الداخلية
122	الفصل الرابع دراسة حالة مصنع النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB
123	تمهيد:
124	المبحث الأول: الطريقة وأدوات الدراسة المستخدمة
124	المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات
132	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
133	المبحث الثاني: النتائج ومناقشة الدراسة
133	المطلب الأول: النموذج المقترح وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB
140	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB

152	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلة.....
158	خاتمة.....
162	قائمة المراجع.....
172	ملاحق.....

# فهرس الجداول

## فهرس الجداول:

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	مكونات نظام الرقابة الداخلية	17
02	قائمة استقصاء الرقابة الداخلية عن الجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي	28
03	خرائط الانسياب	29
04	أهداف بطاقة الأداء المتوازن حسب KAPLAN & NORTON	69
05	النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB	134
06	يوضح معدل دوران الخصوم	135
07	يبين تطور حجم المبيعات	136
08	يبين تطور حجم الطاقة الإنتاجية	136
09	رقم الاعمال المتوسط للعمال	137
10	النموذج المطبق لبطاقة الأداء المتوازن لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB	138
11	الميزانية المختصرة لسنة 2012	140
12	الميزانية المختصرة لسنة 2013	141
13	الميزانية المختصرة لسنة 2014	142
14	رأس المال العامل الدائم	143
15	رأس المال العامل الخاص	144
16	رأس المال العامل الاجمالي	145
17	رأس المال العامل الخارجي	145
18	احتياجات رأس المال العامل	146
19	خزينة الصافية	147
20	نسبة السيولة العامة	148

148	نسبة السيولة الجاهزة	21
149	نسبة المردودية الاقتصادية	22
149	نسبة المردودية التجارية	23
150	نسبة المردودية المالية	24
150	نسبة التمويل الدائم	25
151	نسبة التمويل الخاص	26
151	نسبة الاستقلالية المالية	27

# فهرس الأشكال

## فهرس الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
22	مقومات نظام الرقابة الداخلية	01
25	إجراءات الرقابة الداخلية	02
37	الأداء من حيث التكلفة والقيمة	03
48	حلقة القيادة الاستراتيجية	04
35	مستويات تقييم الأداء	05
73	نموذج بطاقة الأداء المتوازن	06
77	تنفيذ خطوات بطاقة الأداء المتوازن	07
112	علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي	08
114	أبعاد قياس أداء العاملين	09
114	عناصر أداء العاملين	10
125	يوضح المركبات أو المديریات	11
131	الهيكل التنظيمي لمؤسسة TIFIB	12

# قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
AICPA	American institute of Certified public accountant	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	International federation of accountant	الإتحاد الدولي للمحاسبين
COSO	Committee of sponsoring organisation	اللجنة الراعية للمنظمات
JPC	Japon Productivité Center	المركز الياباني للإنتاجية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
MEF	modèle d'évaluation fonctionnelle	نموذج التقييم الوظيفي

# مقدمة

تواجه المؤسسات اليوم أكثر من أي وقت مضى تحديات متعددة مصدرها أساسا تغيرات البيئة الخارجية، حيث يتوقف بقاء واستمرار أي مؤسسة اقتصادية على مدى قدرتها في تحقيق أهدافها وغاياتها وعلى كفاءة الأداء في ظل تطور الأنشطة والمنافسة الشديدة.

لقد أدت هذه الرؤية الجديدة في للتسيير إلى خلق حاجة إلى المعلومات المالية، المحاسبية، والاجتماعية، بجميع ممثلي الحياة الاقتصادية من دولة، مساهمين، مسيرين، العمال والغير، ولضمان تزويد الأعوان الاقتصاديين بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج وحتى تكون تلك المعلومات بعيدة كل البعد عن الشكوك ولكي تكون كذلك لا بد أن تخضع إلى المراقبة.

إن مستوى أداء المؤسسة يقاس من خلال النتائج التي تحققها المؤسسة، بفعاليتها في انجاز أهدافها وذلك من بالكفاءة في استخدام مواردها المتاحة والمحافظة على أصولها، وإدارة المؤسسة المسؤولة عن تحقيق مستوى أداء مرضي فلا بد للإدارة من تصميم نظام رقابة داخلية فعال يضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والمحافظة على أصولها وكفاءة إدارتها لتحقيق أفضل النتائج.

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة فهي تعمل على توازن بين الوسائل والأهداف وبين الجهود والنتائج من تحقيق تطابق الأداء الفعلي بالأداء المخطط لها، والكشف عن الانحرافات ثم تعمل على تصحيحها ونقادي وقوعها مستقبلا، كما تعتبر وسيلة تعمل على حماية أصول وممتلكات المؤسسة، وتقديم النصح للعمال من أجل تحسين أدائهم، ورفع كفاءتهم في العمل.

### إشكالية البحث:

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

### الأسئلة الفرعية:

1. ماذا نعني بالرقابة الداخلية؟
2. ما هي مميزات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية الجيد؟
3. ماذا نقصد بالأداء في المؤسسة وتقييمه ومؤشرات قياسه؟
4. هل يساعد نظام الرقابة الداخلية الجيد في تحسين أداء المؤسسة محل الدراسة؟

### فرضيات البحث:

1. نعني بالرقابة الداخلية الخطة التنظيمية والإجراءات المطبقة في المؤسسة.

2. يتميز نظام الرقابة الداخلية بإجراءات عملية تضمن السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة
3. نظام الرقابة الداخلية الذي يتبناه مصنع النسيج والتجهيز TIFIB فعال ويساهم في تحسين أدائه.

### أهمية البحث:

تكمن أهمية الموضوع المختار في الحاجة الملحة إلى نظام رقابي يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها والذي يعتبر كأداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها بالمؤسسة الاقتصادية نظرا لتطور واتساع حجم المشاريع وصعوبة التحكم في تسييرها، حيث سنتناول خلال هذه الدراسة محاولة دراسة أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

### أهداف البحث:

- التعرف على خصائص وأهمية نظام الرقابة الداخلية الرئيسية التي يحتويها والتي من شأنها ضمان تحقيق

### الأهداف.

- إبراز دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.
- إبراز أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة
- بيان الأداء في المؤسسة الاقتصادية وكيفية تقييمه وقياسه.

### أسباب اختيار الموضوع:

أن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة وإنما يعود أسباب موضوعية وأسباب ذاتية.

### أ- الأسباب الموضوعية:

- حاجة المؤسسات الجزائرية لنظام رقابة فعال.
- عدم وجود تطبيق فعلي للرقابة داخل المؤسسات الجزائرية.

### ب- الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة الرقابة.
- أهمية الرقابة والدور الذي تلعبه في تحسين صورة المؤسسة.

### حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: كانت الدراسة للفترة 2012-2013-2014.

الحدود المكانية: فقد كانت الدراسة في مصنع النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة.

**المنهج الدراسة:**

سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية وتحسن أداء المؤسسة الاقتصادية، ثم التطرق لمنهج دراسة حالة من خلال تطبيق النتائج المستعرضة نظريا وهذا للتعرف أكثر على أهمية تطبيق الرقابة الداخلية الفعال في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

**مرجعية الدراسة:**

سيتم الاعتماد على مراجع مختلفة من بينها:

- جمع القوائم المالية (الميزانيات الأصول والخصوم، جدول حسابات النتائج)، إجراء مقابلات التي ستجرى في المؤسسة محل الدراسة.

- الاعتماد على الكتب والمذكرات والمجلات والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

**صعوبات الدراسة:**

عند قيامنا بهذه الدراسة واجهتنا مجموعة من الصعوبات من بينها:

صعوبة جمع والحصول على البيانات المالية للمؤسسة نظرا لأنها تعتبر معلومات خاصة من الصعب التصريح بها بسهولة.

**هيكل الدراسة:**

تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، حيث الفصل الأول من الدراسة هو عرض لنظام الرقابة الداخلية، في المبحث الأول يجد القارئ عرضا للإطار العام لنظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن بعض المفاهيم أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية ثم الدخول إلى المبحث الثاني دراسة مكونات ومقومات وإجراءات النظام، وفي المبحث الثالث تناولنا طرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية ومعايير فعاليته.

وفي الفصل الثاني المعنون الأداء في المؤسسة الاقتصادية والذي من خلاله تعرفنا إلى مفهوم الأداء بصفة عامة والعوامل المؤثرة فيه وأنواعه في والمصطلحات ذات العلاقة به في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني الذي تطرقنا فيه إلى تقييم الأداء أهميته وأهدافه ومستويات تقييمه ومراحل تقييمه ومؤشرات ومقاييس تقييم الأداء، أما في المبحث الثالث فتناولنا مفهوم بطاقة الأداء المتوازن وأهدافها ومكوناتها وأبعادها وخطوات بنائها وبطاقة الأداء المتوازن كأداة لتحسين الأداء.

والفصل الثالث فتطرقنا فيه إلى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء ودور

الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية وتقييم الأداء والمراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، أما في المبحث الثاني تناولنا مفهوم الأداء المالي وأهميته وأهدافه وتقييمه وتحسن الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية، وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى مفهوم أداء العاملين والعوامل المؤثرة فيه وتقييمه وتحسين أداء العاملين من خلال نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الرابع فتطرقنا إلى إسقاط الجانب النظري على إحدى المؤسسات الاقتصادية بالجزائر عامة وبسكرة خاصة وهو مصنع النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة.

### الدراسات السابقة:

ومن خلال الدراسات التي اطعنا عليها، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها عاقبة بموضوعنا ما يلي:

#### 1. وجدان على احمد 2010

دور الرقابة الداخلية والمراجعة في تحسين أداء المؤسسة. رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة ال جزائر 3

عالج الطالب خلال هذه الدراسة إشكالية مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة. انطلاقا من محاولة الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالإشكالية والفرضيات المقترحة لمعالجتها وبناء على الأهداف التي يسعى الطالب إلى إيصالها فقد قام بتقسيم الدراسة إلى أربعة فصول. الفصل الأول تحدث على الرقابة الداخلية أما الفصل الثاني فكان مدخل عام إلى المرجعة ثم تناول بشي من التفصيل المراجعة الخارجية في الفصل الثالث، والفصل الرابع حاول فيه الإجابة على إشكالية الدراسة. توصل الطالب إلى مجموعة من نتائج من أهمها انه حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق نتائج مرضية لأصحاب المشروع يجب عليها تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية، حيث يمكن لهذه الأخيرة من خلال أدواتها المختلفة من موازنات تخطيطية ومحاسبة المسؤولية وتقييم الأداء وكذلك خلية الرقابة الداخلية التي تعتبر أحد الأدوات الرقابة المالية التي تعمل على تحسين أداء المؤسسة. ومن خلال تقييم الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط. مضيفا أيضا أن المراجعة تعتبر أيضا وسيلة من وسائل الرقابة التي تلعب دور في رقابة الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط.

#### 2. عفاف نفيسة: 2013

أثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسات المصرفية - دراسة حالة بنك الجزائر الخارجي وكالة ورقلة، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، 2013. وتمحورت الإشكالية لهذه الدراسة: إلى أي مدى يؤثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسة المصرفية. حيث

تضمن الجانب النظري وصف أنظمة الرقابة بالوكالة عن طريق التمعن فيها واستجواب موظفيها وذلك لفهم أهمية الدورة ود دراسة إجراءات تطبيق الرقابة مما يسمح لها باستنتاج عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالوكالة بسبب نقص تطبيق هذا النظام.

### 3. هاجر صغيري 2011

تقييم نظام الرقابة الداخلية-دراسة حالة تحليلية لعينة من البنوك التجارية لولاية ورقلة، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة الجزائر، 2011

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظاما لرقابة الداخلية في المؤسسة، وهذا من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: كيف تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟ ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية قام الباحث باستعراض لأهم التعاريف المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي استخدم بعض أدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وقائمة الاستقصاء، ولقد توصل إلى عدة نتائج من أهمها:

أن عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة مصلحة مستقلة تقوم بالفحص الدوري لقوائمها المالية وكذا نشاطها من أجل وضع تقرير يحكم فيه على حالة المؤسسة، أيضا وجد أن المراجعة الداخلية تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف، تحديد المخاطر ومنها تقييم نظام الرقابة الداخلية.

عملية اتخاذ القرار، الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجح لمختلف العمليات.

الفصل الأول  
عموميات حول  
نظام الرقابة الداخلية

## تمهيد:

إن ظهور الرقابة الداخلية وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب زيادة واتساع الأنشطة والبرامج داخل المؤسسات الاقتصادية أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بالنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الربحية وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة، والحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعه من قبل المؤسسة، وتعتبر الرقابة الداخلية بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها بالمؤسسة في جميع مراحل العمل والأهداف الموضوعه لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل. ومن الضروري أن يكون نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة اقتصاديا بمعنى الحصول النتائج المتوقعة بأقل التكاليف الممكنة وأن يكون هذا النظام واضحا وسهلا ومفهوما لدي القائمين بتطبيقه. ومنه قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث.

- مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية.
- مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية إجراءاته.
- طرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية ومعايير فعاليته.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية.

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية كما انه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها.

### المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها وتعدد معرفتها.

#### أولاً: تعريف الرقابة الداخلية

- يقصد بالرقابة الداخلية أنواع الرقابة التي تمارسها كل مؤسسة بنفسها على أوجه النشاطات والعمليات التي تؤديها والتي تمتد خلال مستويات التنظيم المختلفة.

- عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة مع المحاسبين القانونيين الأمريكيين "AICPA" الرقابة الداخلية بأنها: "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة التي تهدف إلى المحافظة على أصولها وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها المؤسسة".<sup>1</sup>

- أما COSO فقد عرفت الرقابة الداخلية على أنها: ((عبارة عن عملية تنفذ من طرف مجلس الإدارة؛ المدراء؛ وباقي الموظفين مصممة من أجل تأمين مستوى معقولة من إنجاز الأهداف التشغيلية؛ وإعداد التقارير؛ الالتزام))<sup>2</sup> كما عرفت أنها عملية تتأثر بمجلس إدارة الوحدة الاقتصادية والأشخاص الآخرين والتي تصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الرئيسية التالية: فعالية وكفاءة العمليات؛ موثوقية واكتمال التقارير المالية؛ الالتزام وتطبيق القوانين والتشريعات.

- جاء في الفقرة 42 من المعيار 315 من المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تعريف الرقابة الداخلية (IFAC).  
الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية كفاءة العمليات

<sup>1</sup> - Mariem chekroun , Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne cas d'un Echantillon d'entreprises algériennes, Thèse de doctorat en sciences de Gestion LMD (Non publié) , Université Abou Bekr belkaid Tlemcen-Algérie, 2013/2014, p, 121

<sup>2</sup> - Coso, **Internal Control- integrated framework, Executive summary**, may 2013, p2

والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، ويتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق هذه الأهداف.<sup>1</sup>

- عرف معهد المدققين الداخليين "IIA" الرقابة الداخلية بأنها: "الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاءة استعمالها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية، بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".<sup>2</sup>

ومن هنا نستنتج بأن الرقابة الداخلية هي مجموعة السياسات والإجراءات المتكاملة التي تضعها إدارة المؤسسة وتكون مسؤولة عن متابعة تنفيذها من خلال العاملين لديها، وذلك لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهدافها الموضوعية بمعرفة إدارة المؤسسة من قبل.

وعلى هذا الأساس نستطيع القول بأن مفهوم الرقابة الداخلية يكاد أن يكون متفق عليه، ولكن هنا يجب أن نفرق بين الرقابة الداخلية كمفهوم وكنظام حيث يعرف النظام بشكل عام بأنه " مجموعة المكونات التي ترتبط ببعضها البعض وبينها علاقات تفاعلية تمكنها من تكوين كل متكامل من أجل تحقيق هدف معين"<sup>3</sup>.

وعلى ضوء ذلك يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية بأنه: " مجموعة مترابطة من العناصر الرئيسية والتي تمثل الأعمدة أو الركائز الأساسية يتم تصميمها لتحقيق الأهداف المرسومة.

وعليه يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى أنظمة فرعية، فعلى سبيل المثال نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات، نظام الرقابة الداخلية على المصروفات، نظام الرقابة الداخلية على المحزونات، نظام الرقابة الداخلية على المشتريات،.... الخ، ويمكن تقسيم هذه الأنظمة إلى أنظمة فرعية أخرى، وهذه الأنظمة في مجملها تكون نظام الرقابة الداخلية.<sup>4</sup>

### ثانياً: العوامل التي ساعدت على زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية

توجد العديد من العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2015، ص، 204.

<sup>2</sup> - عبير خالد أحمد، نزار فليح حسن، الأطر والمعايير الحديثة في تقويم نظام الرقابة الداخلية " بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 11، العدد 35، الفصل الثاني، 2016، ص، 100.

<sup>3</sup> - احمد يوسف د ودين، إدارة الأعمال الحديثة، الطبعة الثانية، دار اليازوري، عمان الأردن، 2012، ص: 281.

<sup>4</sup> - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص، 315.

<sup>5</sup> - مقدم خالد وعبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة والسنة الأولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة (ل م د)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، قسم العلوم التجارية، 2015/2016، ص، 17.

- **كبر حجم المنظمات وتعدد عملياتها:** إن التطور الاقتصادي والنمو الهائل في حجم الوحدات الاقتصادية وتعدد هيكلها التنظيمي وتنوع عملياتها حتم عليها الاعتماد على وسائل هي من صميم أنظمة الرقابة الداخلية. مثل الكشوف التحليلية والتقارير والموازنات
- **تفويض السلطات:** في بداية الأمر كان صاحب المشروع هو الذي يديره ويراقب جميع أعماله. ومع كبر حجم المنشآت وظهور الشركات المساهمة التي أدت إلى فصل ملاك المشروع عن إدارة المشروع، نظراً لكثرة عدد المساهمين، أصبحت إدارة المشروع مركزة في مجلس إدارة منتخب يحدد صلاحياته القانون، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من توجيه أعماله بشكل صحيح اضطر إلى تفويض صلاحياته لإدارات مختلفة في المشروع، مثل إدارة المشتريات، وإدارة الإنتاج، والإدارة المالية وغيرها ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة الداخلية على أعمال الإدارات عن طريق وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية، كي يطمئن على حسن سير العمل بالمنشأة.
- **حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة:** كما سبق القول إن اتساع حجم الوحدة الاقتصادية وزيادة عدد عملياتها جعل من الصعب الاعتماد على الاتصال الشخصي بين أعلى وأدنى مستوى إداري. ومن هنا كان لابد من الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائيات مختلفة تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية إلى أرقام يمكن الاستناد إليها، فكان لابد من نظم إدارية سليمة تضمن للإدارة صحة البيانات التي تقدم لها كي تضع السياسات الصحيحة، وتصحح الانحرافات إن وجدت.
- **حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة:** تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة لاستخدامها في التخطيط ووضع السياسات العامة، وكثيراً ما تطلب الوزارات من الشركات التي تحت إشرافها بيانات بهدف الرقابة على أنشطتها. وهذا يستدعي تقديم البيانات بالسرعة المطلوبة وأن تكون البيانات المتاحة صحيحة ودقيقة مما يستوجب وجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال يضمن استخراج تلك البيانات وتقديمها في الوقت المناسب.
- **مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المنشأة:** من المعروف أنه أصبح مسؤولية المحافظة على أصول وأموال المنشأة ومسؤولية منع الغش والأخطاء يقع على عاتق الإدارة. ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية عليها أن توفر نظاماً سليماً للمراقبة الداخلية من شأنه حماية أصول وأموال المنشأة من السرقة أو إساءة الاستخدام أو التلاعب.

• **تطوير إجراءات المراجعة:** أصبح من الصعب القيام بالمراجعة التفصيلية للمشروعات بسبب كبر حجمها وتعدد عملياتها، وأصبح القيام بالمراجعة الاختيارية التي تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية هو الأسلوب السائد وهذا الأسلوب يعتمد في تقدير حجم الاختبارات وعلى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية، أهدافها وأهميتها

نتيجة اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية تقسم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أنواع، كما أنها تسعى إلى تحقيق أهداف متنوعة.

#### أولاً: أنواع نظام الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام تتمثل في:

#### 1- الرقابة الإدارية:

عرفت لجنة معايير المراجعة الرقابة الإدارية بأنها الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختصر بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات.<sup>1</sup>

#### 1-1- عناصر الرقابة الإدارية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية.
- وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها:
  - قواعد وأسس تقدير المبيعات.
  - قواعد وأسس تقدير الإنتاج.
  - قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى.
  - قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.
- وضع نظام خاص للسياسات، والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد ومنها:

<sup>1</sup> - بلعمري نور الهدى، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، قسم علوم التسيير، 2016/2017، ص،

- سياسات وإجراءات الشراء.

- سياسات وإجراءات البيع.

- سياسات وإجراءات الإنتاج.

- سياسات التوظيف والترقي بالنسبة للعاملين.

- سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المؤسسة

- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معنية وبعد دراسة وافية تقرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

### 1-2 وسائل الرقابة الإدارية:

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها ما يلي:

- التحليل الإحصائي ودراسة الزمن والحركة.

- برامج تدريب العاملين وتقارير الأداء.

- الميزانيات التقديرية ورقابة الجودة.

- الرسوم البيانية ومعرفة التكاليف النمطية (المعيارية).<sup>1</sup>

### 2- الرقابة المحاسبية:

تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة ودرجة الاعتماد عليها.<sup>2</sup>

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها نظام للمراقبات كاف وفعال مصمم لتوفير تأمين معقول ومناسب، ويراعي فيه الآتي:

- تنفيذ العمليات طبقاً لترخيص عام ومحدد من قبل الإدارة ويتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة كما يلي:
  - ✓ إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعاون عليها والمقبولة عموماً.
  - ✓ تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول.

<sup>1</sup> - بلعمري نور الهدى، نفس المرجع، ص، 34.

<sup>2</sup> - كيري محمد طاهر، حاتم رشيد تركي، متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحوكمة الإلكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، المجلد 9، العدد 28، 2013، ص، 274.

- لا يسمح بحياسة الأصول إلا بترخيص من الإدارة وإجراء المساءلة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة، وعند حدوث أي اختلافات بينهما يجب اتخاذ إجراءات مناسبة.<sup>1</sup>

## 2-1 عناصر الرقابة المحاسبية:

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملئم لعمليات المؤسسة.
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة.
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في اية الفترة من مسئول واحد أو أكثر في المؤسسة.

## 2-2 وسائل الرقابة المحاسبية:

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها ما يلي:

- المراجعة المستندية.
- المراجعة الفنية.
- الرقابة المالية.
- النظام المحاسبي.
- المراجعة الداخلية.<sup>2</sup>

## 3- الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل تنسيق الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- رضا خلاصي، مهام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص، 129.

<sup>2</sup>- بلعمري نور الهدى، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مرجع سابق، ص، 36.

<sup>3</sup>- صباح سلمان مطرش السعداوي، الرقابة الداخلية ودورها في إسناد نظام حوكمة الشركات وحماية حقوق المساهمين، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، العدد 21، 2016، ص، 3.

**ثانياً: أهمية نظام الرقابة الداخلية**

تتمثل أهمية نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- 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 العاملين والأنشطة الموكلة لكل منهم.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة.
- مدى ما يقوم به المدقق الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود ومساعدية في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة المؤسسة.

- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.<sup>1</sup>

**ثالثاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية<sup>2</sup>**

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق، وتتمثل في:

**صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة:** وتشمل على المعلومات المالية والمعلومات العمالياتية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الإعلام الآلي، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساس القرارات المتخذة من قبل الإدارة

**الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين:** الإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ومديرية المراجعة مسؤولة من جهة أخرى عن فحص، وتقييم، وقياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعية، والتأكد

<sup>1</sup>- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص ص، 226-227.

<sup>2</sup>- آمنة ملياني، فتحة عزيزي، دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة المركب الصناعي التجاري بالمسيلة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-قسم العلوم التجارية، فرع علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، 2016/2017، ص، 9.

الدائم من الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المؤسسة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الالتزام يتحقق.

**حماية الأصول:** وذلك من خلال قيام المدقق الداخلي من فحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات للمساهمة في هذه الخطة يقوم المدققين بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات خلال السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.

**تقدير مدى تحقيق الأهداف المسطرة:** من خلال وضع البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ويجب على المدققين قياس مدى تحقيقها وتماشيها مع الأهداف.

**تشجيع العمل بكفاءة:** إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لمواردها ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعمل على التحسين في مردودية المؤسسة.

ويمكن تفسير الهدف الرئيسي للمنشأة من وضع نظام رقابة داخلية في العديد من الأهداف التشغيلية المساعدة، والتي يمكن على أساسها تحديد خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية ومبادئها وخطواتها

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة، كما يجب أن يقوم على مجموعة من المبادئ التي سنتطرق إليها في هذا المطلب.

#### أولاً: خصائص نظام الرقابة الداخلية<sup>2</sup>

يتوفر نظام الرقابة الداخلية على العديد من الخصائص نذكر منها ما يلي:

<sup>1</sup> زين يوسف عواد مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011، ص 62-63.

<sup>2</sup> قرزوطة محمد، دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة لمؤسسة النقل البري S.N.T.R، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، فرع مالية ومحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، 2016/2017، ص، 4.

1. **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.
2. **الموضوعية:** لا شك أن الإدارة المالية تتضمن الكثير من العناصر البشرية، لكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة أي ينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية فذلك يؤثر على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم لأن التقارير المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات لها معنى ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمؤسسة.
3. **الدقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصادر المعلومات من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية.
4. **المرونة:** حتى يكون النظام الرقابي ناجحا يجب أن تتوافر المرونة، ومعنى ذلك التكيف مع التغيرات المتجسدة على النظام، فقليلا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، وهذا يتطلب أن تكون التصرفات مناسبة للموقف المتخذ، ففي حال استجدت ظروف ما أملت تغييرا في الأهداف والخطط الموضوعية على المدير أن تتوفر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المؤسسة.
5. **التوقيت المناسب:** لا بد من توفر نظام سليم لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية من مراعاة الوقت المناسب حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها.
6. **التوفير في النفقات:** فالهدف من وجود نظام للرقابة هو الحد من الانحرافات، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة بها، لذا فإنه يجب أن تكون مردودية النظام أكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.
7. **الاستمرارية والملاءمة:** ونعني بها اتفاق النظام الرقابي المقترح مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة يفضل لها أسلوب رقابة بسيط والعكس صحيح.

**8. التكامل:** يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية كما يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط وبين النظم الرقابية المستخدمة.

### ثانياً: المبادئ التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المبادئ يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية وهي كما يلي:<sup>1</sup>

❖ **دعم أهداف المنشأة:** يتم تطبيق الرقابة الداخلية لمساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها المنشأة. لهذا يجب على المنشأة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة.

❖ **تحديد الأدوار والمسؤوليات:** يتعين أن تحدد المنشأة مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة الهيئة التنظيمية، الإدارة بكل مستوياتها، العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.

❖ **تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز:** يتعين على الهيئة التنظيمية والمستويات الإدارية أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المنشأة على التصرف بما يتفق مع استراتيجيتها وسياسات إدارة المخاطر التي وضعتها الهيئة التنظيمية، فيما يتعلق بالرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المنشأة؛ ولا شك أن تصرفات الإدارة العليا تمثل عنصراً حاسماً في هذا المجال.

❖ **ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي:** يتعين على الهيئة التنظيمية والإدارية بالمنشأة، أن تربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد المنشأة. فكل فرد بالمنشأة يجب أن يكون مسؤولاً عن إنجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.

❖ **ضمان توافر المهارات الكافية:** يتعين أن يكون لدى الهيئة التنظيمية والإدارية والمشاركين الآخرين في نظام حوكمة المنشأة، من المعارف والمهارات والقدرات ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.

في هذا الصدد، تعني المهارات اللازمة ما يلي:

<sup>1</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل الممارسات الجيدة: تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، جويلية، 2013، ص 25.

- الفهم الكافي لكيفية تأثير التغيرات في تحقيق أهداف المنشأة، وبيئتها الخارجية والداخلية وباستراتيجيتها وأنشطتها والعمليات والنظم على درجة تعرض المنشأة للمخاطر؛
  - معرفة كيفية التعامل مع المخاطر باستخدام أساليب الرقابة المناسبة، بما لا يتعارض مع استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر وسياساتها بشأن الرقابة الداخلية؛
  - معرفة مبادئ فصل الواجبات وتحديد الاختصاصات بما يضمن الفصل السليم للواجبات والاختصاصات المتعارضة، بحيث لا يكون هناك فرد واحد لديه الصلاحيات الكاملة في إجراء عملية ما، من أولها إلى آخرها؛
  - القدرة على تنفيذ وتطبيق أساليب الرقابة ومتابعة درجة فعاليتها والتعامل مع أي مخاطر غير مغطاة بشكل كاف، وكذلك التعامل مع أي نقاط ضعف، أو حالات فشل محتملة؛
  - توافر القدرات الكافية لتقويم وتحسين كل أسلوب من أساليب الرقابة الفردية؛
  - القدرة على تقويم مراجعة وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.
- ❖ **الاستجابة للمخاطر:** يتعين دائماً تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية والاستجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.
- ❖ **التواصل بشكل منتظم:** يتعين أن تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالمنشأة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد المنشأة.
- ❖ **المتابعة والتقويم:** يتعين أن تتم متابعة وتقويم أساليب الرقابة، سواء كانت أساليب رقابة فردية، أم نظام الرقابة الداخلية بشكل منتظم. إن اكتشاف مستويات الخطر غير المقبولة، وفشل عملية الرقابة، أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول، يمكن أن يكون مؤشراً على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية، أو نظام الرقابة الداخلية ما يستدعي تحسينها وتطويرها.
- ❖ **توفير الشفافية والمساءلة:** يتعين أن تقوم الهيئة التنظيمية مع إدارة المنشأة بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة والأداء الفعلي لهذا النظام.

ثالثاً: خطوات الرقابة الداخلية: إن نجاح عملية الرقابة تتطلب وجود نظام إداري متكامل للتحقق من إنجاز

متطلبات الرقابة وفق خطوات منطقية متسلسلة يمكن إيجازها بما يلي<sup>1</sup>:

أ. تحديد معايير الأداء: حيث تعتبر هذه الخطوة نقطة البداية الصحيحة لأي نظام رقابي، فبدون وجود

المعايير يصعب الحكم على العمل المنجز. وقد قسم أحد الباحثين المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء

إلى ما يلي:

ب. معايير كمية: بمعنى كمية الإنتاج بالوحدات؛

ت. معايير نوعية: أي نوعية السلع المنتجة وجود؛

ث. معايير زمنية: أي مقدار الوقت الذي يتطلبه إنتاج سلعة أو خدمة معينة؛

ج. معايير التكلفة: أي النفقات المصروفة؛

ح. قياس الأداء الفعلي: ويعني قياس النتائج المتحققة فعلاً، وتعتمد هذه الخطوة وإمكانية التقييم الموضوعي

لها على الخطوة السابقة وعلى المعايير وسهولتها، وبشكل عام يجب أن يتوفر في عملية قياس الأداء الأصالة

والإبداع، إذ أن كثيراً من الأعمال يصعب قياسها مباشرة مما يجعل اللجوء إلى وسائل غير مباشرة في الرقابة

أمراً ضرورياً؛

خ. المقارنة بين الأداء الفعلي والمعايير؛

د. تشخيص الانحرافات والإيجابيات وتحديد أسباب كل منها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تتضمن

معالجة الأخطاء والانحرافات مما يعزز إيجابيات الأداء والتطور مستقبلاً.

<sup>1</sup> - مقدم خالد وعبد الله مايو، مرجع سابق، ص، 19.

## المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته وإجراءاته

نظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، كما يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز التي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه

### المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مكونات نظام الرقابة الداخلية بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة، وتتمثل في العناصر الخمسة التالية:

#### 1. بيئة الرقابة:<sup>1</sup>

تعني بيئة الرقابة الإجراءات التي توفرها إدارة المؤسسة والتي تشكل في إطارها العام الجو المناسب للعمل الرقابي وتمكن جهاز الرقابة الداخلية من القيام بواجباته ضمن تصور معقول.

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساساً لكل المعايير، حيث أنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة. وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

- نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.
- التزام الإدارة بالكفاءة بحث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.
- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وخدمة الأفراد وغيرها.
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد إطار المؤسسة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات لكي تحقق أهداف المؤسسة.

• أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.

• السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف، التدريب وغيرها.

• علاقة المالكين بالمؤسسة وكذلك علاقة أصحاب المصالح.

#### 2. تقييم المخاطر

إن عملية تقييم المخاطر هي العملية التي تقوم بها المؤسسة لتحديد والاستجابة لمخاطر العمل ونتائج ذلك، ولأغراض إعداد التقارير المالية تشمل عملية تقييم المؤسسة للمخاطر كيف تحدد الإدارة المخاطر المتعلقة بإعداد

<sup>1</sup> - بلعمري نور الهدى، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص، 40.

البيانات المالية التي تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق بالمؤسسة وتقدر أهميتها وتقييم احتمال وقوعها وتقرر الإجراءات لإدارتها<sup>1</sup>، وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بتغير الظروف منها<sup>2</sup>:

- التغيرات في بيئة الأعمال؛
- التغيرات في الموظفين؛
- أنظمة المعلومات؛
- النمو السريع لتقنيات جديدة؛
- خطوط إنتاج أو منتجات أو أنشطة جديدة؛
- إعادة هيكلة المؤسسة؛
- التجارة الخارجية؛
- إصدارات محاسبية جديدة من هيئات مهنية.

### 3. الأنشطة الرقابية<sup>3</sup>

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

#### 1.3. مراجعة الأداء

تشمل أنشطة الرقابة هنا على مراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، ومختلف البيانات التشغيلية والمالية فيما بينها مع تحليل العلاقات وإجراءات استقصائية وتصحيح ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط، مثل مراجعة مدير التقرير حول قروض استهلاكية مصرفية حسب الفرع والمنطقة ونوع القروض من أجل الموافقة على القرض وتحصيله.

<sup>1</sup> - ناظم جواد عبد، أحمد جاسم جبار الدراجي، تأثير الاهتمام برأس المال الفكري على أنظمة الرقابة الداخلية بحث تحليلي في عينة من مكاتب المفتشين العاملين في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد رقم 20، العدد رقم 80، 2014، ص، 151.

<sup>2</sup> - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، 2014، ص، 133.

<sup>3</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، 2015، ص، 213-215.

**2.3. معالجة المعلومات**

تعمل عناصر الرقابة على فحص دقة واكتمال المعلومات من خلال مجموعتين هما:

- عناصر رقابة التطبيق، وتطبق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد على ضمان الحصول على المعلومات وتقويضها، وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق؛
- عناصر الرقابة العامة، وهي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق، وذلك لضمان التشغيل الصحي والمستمر لنظم المعلومات.

**3.3. الرقابة الفعلية:**

تشمل هذه الأنشطة توفير الحماية والاستغلال الأمثل للأصول، وتقديم التسهيلات للوصول إلى السجلات والبرامج والملفات المحاسبية، والقيام بالجرد والمقارنات الدورية.

**4.3. فصل الواجبات**

إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعلومات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أثناء التنفيذ العادي لمهامه، وتشمل الأمثلة على فصل الواجبات في إعداد التقرير والمراجعة والموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

**4. الاتصالات والمعلومات**

يجب الوصول على المعلومات المناسبة وتوصيلها في الوقت المناسب بالشكل المناسب حتى يتمكن الأشخاص من تنفيذ مسؤولياتهم وذلك من خلال التقارير التي هي ناتج نظام المعلومات والتي تتضمن معلومات عن تنفيذ العمليات، ومعلومات مالية، ومعلومات عن مدى التطابق، ويتعامل نظام المعلومات أيضا مع الجهات الخارجية فيمدها بتقارير ذات تأثير مباشر على اتخاذ القرار.

أما الاتصالات الفعالة فهي التي تتم على نطاق واسع من أعلى إلى أسفل المنشأة ويجب على كل فرد في المنشأة أن يتفهم دوره ومسؤوليته في نظام الرقابة الداخلية من خلال الإدارة العليا، كما يجب أيضا أن يكون هناك اتصال فعال مع الجهات الخارجية مثل عملاء المنشأة والموردين وحملة الأسهم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص ص، 42-

## 5. المراقبة

هي عملية لتقييم جودة أداء نظام الرقابة الداخلية وتتم بصورة دورية أو مستمرة وتهدف إلى تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة تتم وفقا لما هو مخطط أو أنها في حاجة إلى تغيير نظرا لتغير في الظروف المحيطة من خلال دراسة نظم الرقابة الموجودة حاليا، وتقارير الراجع الداخلي الموجهة إلى الإدارة العليا، ولجنة المراجعة وتقارير الجهات الخارجية مثل المراجع الخارجي، وأيضا من خلال التغذية العكسية لعمليات المراجعة.

وقد أكد البعض في تقرير للجنة (cadbury) بضرورة إعداد تقرير عن مدى فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية موضحا به نقاط الضعف، وأن تكون إدارة المراجعة الداخلية في وضع يمكنها من تقييم المخاطر ومراجعة نظم الرقابة الداخلية ويجب أن يحتوي التقرير على جميع أنواع الرقابة، ويرفع التقرير إلى لجنة المراجعة أو الإدارة العليا.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - محمد سمير أحمد، مرجع سابق، ص، 44.

الجدول رقم(01): مكونات نظام الرقابة الداخلية

العناصر	وصف العنصر	المكونات الفرعية
بيئة الرقابة	هي قاعدة الرقابة الداخلية التي توفر الانضباط والهيكل والنظام وتشمل مواقف ووعي وإجراءات الإدارة وأولئك المكلفين بالتحكم فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمؤسسة وأهميتها. ومهام الرقابة والإدارة وتحدد الاتجاه العام للمؤسسة الذي يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة	إبصال وتنفيذ، النزاهة والقيم الأخلاقية، الالتزام بالكفاءة، مشاركة أولئك المكلفين بالرقابة وفلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي، الهيكل التنظيمي، تفويض الصلاحيات والمسؤوليات، سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقييم المخاطر	عملية تحديد والاستجابة للمخاطر ونتائج العمل من قبل المؤسسة لأغراض إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.	الأحداث والظروف الخارجية والداخلية، خطط الإدارة أو البرامج أو الإجراءات تناول مخاطر معينة أو قبول مخاطر بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى.
نظام المعلومات والاتصال	الإجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير والمحافظة على المسؤولية للأصول والالتزامات وحقوق المساهمين.	أساليب وسجلات، توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية على تقديم التقارير المالية، بنية تحتية (عناصر مادية وبرامج حاسوب) أشخاص، إجراءات وبيانات.
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تساهم في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة.	مراجعة الأداء، فصل الواجبات معالجة المعلومات، الرقابة الفعلية.
المراقبة	عملية تقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت.	مراجعة الإدارة (المديرين، تقييم المدققين الداخليين للامتثال للسياسات، إشراف الدائرة القانونية على الامتثال للسياسات الأخلاقية أو لممارسات العمل، الأطراف الخارجية (العملاء) واضعي الأنظمة الاتصال، المدققين الخارجيين.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، 2015، ص ص، 217-218

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس

صحيح لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

**أولاً: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:** يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية على

مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته ويمكن عرضها على النحو التالي:

**1. هيكل تنظيمي كفاء:**<sup>1</sup> يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي منظمة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفاء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة، وتتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشأة وحجمها ومدى الانتشار الجغرافي لها وعدد القطاعات والفروع، ويجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيساً يتابعه ويقيم أدائه باستمرار، وضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة، أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة، ومن ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل التنظيمي الكفاء على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة، تتناسب وقدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة.

**2. اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة:** يتضمن هذا الاختيار من توصيف دقيق لوظائف المشروع المختلفة، وبرنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة.<sup>2</sup>

**3. وجود نماذج ومعايير سليمة لتقييم الأداء:** تعتمد الرقابة على القياس والمقارنة بنماذج ومعايير محددة؛ وعلى هذا الأساس تقوم الرقابة الداخلية حيث ينبغي توفير نماذج يتم على أساسها القيام بالعمل وتحديد مستويات إنجازهم على أساس معايير محددة مسبقاً يتم وضعها وفقاً لظروف العمل وطبيعته والمستوى الإداري لتلك المهمة أو الوظيفة حيث ينبغي أن تكون تلك النماذج مناسبة وواضحة المعالم وتُمكن فعلاً من قياس الأداء كما ينبغي على تلك المعايير أن تكون عادلة وقابلة لتطبيق وتراعي الإمكانيات المتاحة والقدرات المتوفرة لدى المستخدمين.

**4. مجموعة من الإجراءات والسياسات لحماية الأصول:** في الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وجود مجموعة من السياسات والإجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو اختلاسها، وتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما كان التنظيم الذي تعتمده لا مركزي، حيث هناك بعد في المسافات بين الوحدات والسياسات الموضوعية هي ترجمة للأهداف المخططة، بينما الإجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ بها تلك السياسات

<sup>1</sup> - صافية جودر، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من المخاطر المالية، دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية - وكالة 904-لولاية المسيلة،

منكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، 2016/2017، ص، 17.

<sup>2</sup> - خالد أمين عيد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص، 195.

الموضوعة وبصورة أخرى فإن السياسة هي الهدف الذي تسعى إليه المنشأة، فقد يكون هذا الإجراء هو طريقة التنفيذ لهذا الهدف.

كل من السياسة والإجراء أداة جيدة لنظام الرقابة الداخلية، إذ تتطلب حماية الأصول ومنع تبديدها توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام والتقارير المتداولة بينها، فقد تكون هذه الإجراءات في صورة رسومات معينة واضحة تحدد مساراتها كيفية تنفيذها.

**5. قسم المراجعة الداخلية:**<sup>1</sup> من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد، وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة، وكذا التأكد وبشكل مستمر من مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام، أيضا التحقق من عدم وجود تلاعب أو مخالفات، وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهمات الرقابة الداخلية.

**ثانيا: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية:** تتمثل هذه المقومات في وجود نظام محاسبي سليم يكفل المحاسبة عن كافة أنشطة المؤسسة وإعداد قوائمها المالية وتحقيق الرقابة عن العمليات المختلفة، وتشمل هذه المقومات ما يلي:<sup>2</sup>

**1. الدليل المحاسبي:** ويعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لهل أهمية في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل، تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها فيما بعد يدويا أو إلكترونيا، وأيضا لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة إدارة المنشأة.

**2. الدورة المستندية:** يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، ولذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والتشكيلية، بالإضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه وتداوله وأيضا ترقيم المستندات لتسهيل عملية الرقابة، وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية ومنع المسؤولية المزدوجة عنها، كذلك ينبغي تمييز المستندات بالوضوح والبساطة في التصميم والاستخدام.

<sup>1</sup> - صافية جودر، مرجع سابق، ص، 18.

<sup>2</sup> - صافية جودر، مرجع سابق، ص، 19-20.

إن إنشاء الدورة المستندية يمثل أساسا يجب المحافظة عليه، فلا تتم عملية الرقابة إلا بوجودها خاصة في نطاق التحصيل والصرف والشراء والبيع والتخزين، مع مراعاة خطوط السلطة والمسؤولية عند إنشائها.

3. **المجموعة الدفترية:** وفق طبيعة المنظمة وأنشطتها، تعد وتجهيز المجموعة الدفترية، مثل ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة والتركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، كذلك ينبغي أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم قصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

4. **الوسائل الآلية الإلكترونية المستخدمة:** أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال كما هو الحال في آلات عد النقدية المحصلة وتسجيلها، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسوب الإلكتروني في انجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها، وأن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم.

حيث يسمح استخدام كافة الوسائل الآلية توفير ما يلي:

- دقة وسرعة المعالجة-سهولة الحصول على المعلومات.
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة - توفير الوقت - تدعيم العمل بكفاءة - نقص تكلفة المعالجة - التحكم في المعلومات.

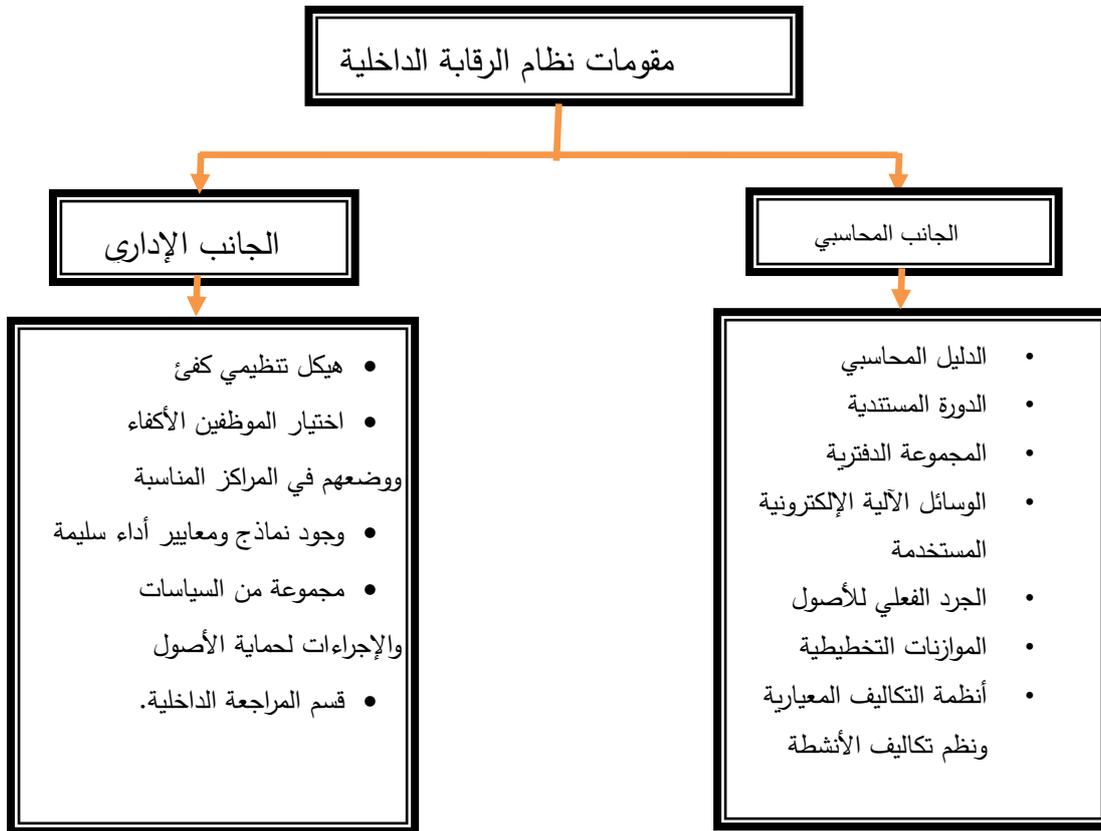
5. **الجرد الفعلي للأصول:** تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للوحدة الاقتصادية، بإمكانية جردها الفعلي كالنقدية بالخرينة والمخزن بأنواعه الثلاثة والأوراق المالية والتجارية ومعظم عناصر الأصول الثابتة للأراضي، المباني، السيارات، الآلات والأثاث، كما وأن نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الحسابية التي تشملها السجلات المحاسبية، إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.

6. **الموازنات التخطيطية:** الموازنة تمثل خطة كمية ومالية للمشروع ككل، ولوحداته الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة، ويمكن القول أن الموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة معينة، فالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي، فإن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنة من بيانات تقريرية موضوعة مسبقا، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها، الموازنة الشاملة تمثل نظاما متكاملًا للرقابة وتقييم الأداء، لذلك تتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه ووظائفه، كذلك تحديد

خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكنه ينبغي التنويه إلى أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة بل هي جزء من هذا النظام، لذلك أعدت ضمن المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.

7. أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة: التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقا، فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها، لأن غياب المعايير المحددة مسبقا، يدفع بالمسؤولين إلى مقارنة الأداء الفعلي للفترة الحالية بأداء الفترات السابقة والنتيجة هي عدم الكشف عن عناصر عدم الكفاءة التي كانت موجودة في التكاليف الفعلية.

الشكل رقم (01): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على ما سبق.

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية لها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية والإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة. وهي كما يلي:

1. الإجراءات العامة:<sup>1</sup> تكمن الإجراءات العامة لنظام الرقابة الداخلية التي تضعها المؤسسة في خمسة

عناصر التي تنقسم بدورها إلى إجراءات خاصة لكل نشاط وتتمثل في:

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

ويمكن إضافة وظيفة التدقيق الداخلي إلى إجراءات الرقابة الداخلية حيث أن المؤسسة التي تمتلك هذه الوظيفة لها الأفضلية والامتياز في التحكم الجيد للإجراءات مقارنة بالمؤسسة التي لا تملكها وبصفة عامة تضم الإجراءات العامة النواحي التالية:

- التأمين على أصول المؤسسة ضد الأخطار التي ممكن أن تتعرض لها.
- استخدام أساليب ووسائل الرقابة المزدوجة.
- استخدام أسلوب الرقابة الحدية والمتمثلة في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية معينة.
- وضع نظام وقائي لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام نظام الرقابة المفاجئ للتأكد من حسن السير والتأكد كذلك من عدم مخالفة الإجراءات والأنظمة المعمول بها.

## 2. الإجراءات الإدارية: تتمثل في العديد من الخطوات التي ترسمها الإدارة العامة بهدف تقسيم وتوزيع

الاختصاصات والمسؤوليات وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية إلى النهاية؛
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد كيفية الخطأ والإهمال؛
- الفصل بين الوظائف المتداخلة بشكل عام؛<sup>2</sup> بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:<sup>3</sup>
  - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة؛

<sup>1</sup> - أمانة ملياني، فتيحة عزيزي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 11-12.

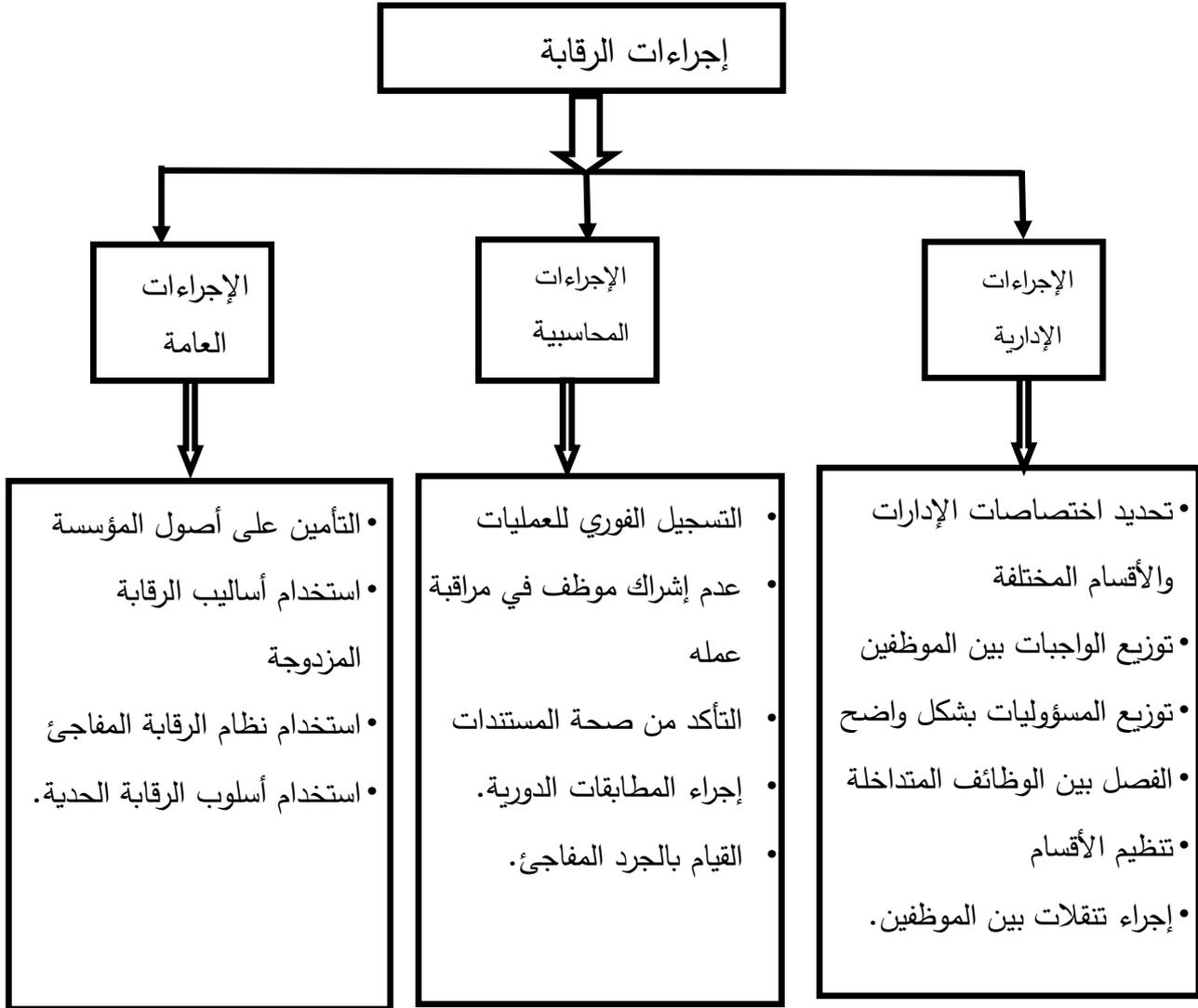
<sup>2</sup> - زين يوسف وعواد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص ص، 71-72.

<sup>3</sup> - زهير الدحرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، الأردن، 2010، ص، 137.

- وظيفة تنفيذ العمليات؛
  - وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول؛
  - وظيفة القيد والمحاسبة.
  - تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة؛
  - إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل؛
  - منح تعليمات بان يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات؛
  - استخراج المستندات من أصل وعدة صور تخص كل جهة صورة؛
  - محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر؛
  - ضرورة استقادة كل موظف من إجازته السنوية دفعة واحدة.
3. الإجراءات المحاسبية: وتشمل كل القواعد التي يتم وضعها من أجل تفعيل النظام المحاسبي في مجال الرقابة المتعلقة بالجانب المحاسبي في كل المراحل من عملية التسجيل الدفترية إلى غاية إجراء عملية الجرد، وتضم هذه الإجراءات ما يلي:
- إصدار تعليمات بوجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال أو يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.
  - عدم اشتراك موظف في تدقيق عمل قام به، بل أن يدققه موظف آخر.
  - استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.
  - استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية... إلخ.
  - إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء... إلخ.
  - القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية، ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص ص، 22-23.

الشكل رقم(02): إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على ما سبق.

### المبحث الثالث: طرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية ومعايير فعاليته

إن مسؤولية إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية يقع على عاتق إدارة المؤسسة، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام، والتأكد من سلامة تطبيقه، وذلك نظرا لما لأنظمة الرقابة الداخلية من أهمية بالنسبة للمؤسسة من حيث حماية أصول وممتلكات المؤسسة وضمان صحة البيانات وعليه فإن المؤسسة تحتاج إلى نظام رقابي يتمتع بالكفاءة والفعالية.

ومن خلال هذا المبحث سنتناول طرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية ومعايير فعاليته.

#### المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

تمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بالخطوات التالية:<sup>1</sup>

1. **جمع المعلومات والحقائق على نظام الرقابة الداخلية:** وتعني هذه الخطوة جمع المعلومات المتعلقة بالدورة المستندية والخرائط التنظيمية والوصف الوظيفي ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل المؤسسة ومن ضرورة حصول مراقب الحسابات على أدلة يمكن الاعتماد عليها في الدفاع على هذه المعلومات وتهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة شاملة وواضحة عن الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها.

2. **فحص النظام:** ويتم في هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من أن التنفيذ يتم وفقا لما هو مسطر مسبقا.

3. **مجموعة من الاختبارات:** ويعتمد نجاح نظام الرقابة الداخلية على كيفية تشغيل النظام ومدى فهم الموظفين لواجباتهم ومن ثم فإن على مراقب الحسابات ضرورة التأكد من إجراءات الرقابة الداخلية، وأنها تطبق كما هي محدد لها في النظام مع مراعاة توقيت المناسب للاختبارات.

#### المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

بعد فهم المراجع نظام الرقابة الداخلية يقوم بتوثيق هذا النظام بوسائل مختلفة من أجل الرجوع إلى ذلك عند الحاجة، ومن الطرق التي يمكن أن تستخدم في هذا المجال ما يلي:

<sup>1</sup> - عفان نفيسة، أثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسات المصرفية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، منشورة، علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2013، ص، 7.

## 1. الاستبيان الاستقصائي:

يقوم المراجع بإعداد قائمة مكتوبة تتضمن أقسام مستقلة لكل نوع من أنشطة المؤسسة وعملياته (كالعمليات النقدية) ويقوم بصياغة أسئلة هذه القائمة بمهارة بحيث يستطيع من تحليله للإجابات التي يتلقاها من العاملين بالمؤسسة عن هذه الأسئلة أن يتوصل إلى حكم ملائم عن نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.<sup>1</sup>

والجدول التالي يوضح قائمة استقصاء الرقابة الداخلية:

---

<sup>1</sup> - حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص، 40.

الجدول رقم (02): قائمة استقصاء الرقابة الداخلية عن الجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي.

لا	نعم	الأسئلة
		<p>1. هل يوجد رسماً حديثاً للهيكل التنظيمي؟</p> <p>2. هل يوجد وصف للوظائف ولوائح القائمين بها تبين ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>المسؤوليات والصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في المؤسسة.</li> <li>الأشخاص المفضين بالدخول في معاملات وتنفيذها.</li> <li>الأشخاص المسؤولين عن الأصول الثابتة.</li> <li>الأشخاص المسؤولين عن وظائف الضبط المالي.</li> </ul> <p>3. هل يتم إعداد تقارير مالية للإدارة دورياً (مثلاً شهر أو ثلاثة أشهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟</p> <p>4. هل الميزانيات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية، وهل تراجع الانحرافات المهمة وشرح أسبابها؟</p> <p>5. هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والأهداف ومراجعة إنجازات المؤسسة لاتخاذ القرارات المناسبة، وهل تجهز محاضرة لهذه الاجتماعات ويتم الاحتفاظ بها؟</p> <p>6. بالنسبة للمسؤولين عن حيازة النقد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>هل يجري التحري عنهم قبل ترشيحهم؟</li> <li>هل يتم التأمين عليهم ضد سوء الأمانة؟</li> <li>هل يوجد تأمين على النقد في الطريق؟</li> </ul> <p>7. هل لدى المؤسسة سياسات وإجراءات محاسبية؟</p> <p>8. هل يقوم بمسك حسابات الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم على:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>معالجة المقبوضات النقدية، واستلام البضاعة المشتراة، وشحن البضاعة الجاهزة.</li> <li>توقيع الشيكات الموافقة على الفواتير، الموافقة على أوامر الشراء.</li> <li>مسك دفاتر الأستاذ والسجلات المساعدة.</li> </ul>

المصدر: محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية،

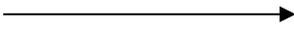
مصر، 2014، ص ص، 123-124.

## 2. خرائط التدفق (الانسياب):

يمثل تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المؤسسة في شكل خريطة تدفق (معبّر عنها على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات الأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت الإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها، يمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.<sup>1</sup>

والجدول التالي يوضح خرائط الانسياب:

## الجدول رقم(03): خرائط الانسياب

الرمز	معناه
	مستند
	مدخلات يدوية
	ملفات من عدة نسخ
	خط تدفق العملية
	أشرطة محفظة
	بداية ونهاية

المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات، 2014،

ص، 212.

<sup>1</sup> - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص، 132.

**3. التقرير الوصفي:**

ويقوم هنا المراجع بوصف الإجراءات المتبعة في كل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية ويتميز التقرير الوصفي بتحديد نقاط القوة والضعف المستعملة ومحاسبتها، أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطيته جميع نظام الرقابة في ذلك التقرير.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية**

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية ذو فعالية يجب أن يحتوي على معايير والتي تتمثل في:<sup>2</sup>

**أولاً: معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية**

يجب أن تكون الإدارة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية، والمتمثل في ضمان إعداد تقارير مالية صادقة يمكن الثقة بها والاعتماد عليها، وذلك باعتبارها المسؤول الأول والأخير عن تصميم وتشغيل النظام.

**ثانياً: معيار تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية.**

سبق وأن وضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمس أجزاء أو مكونات رئيسية المتمثلة في: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، معلومات والاتصال، المتابعة، فيجب أن تكون الإدارة متمكنة من تصميم وتشغيل النظام بأجزائه ومكوناته بصورة كاملة.

**ثالثاً: معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية**

لقد وضعت لجنة حماية المنظمات COSO نموذج لتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك بتحسين فعالية العناصر المكونة لهذا النظام والمتمثلة في:

**1. معيار فعالية بيئة الرقابة:** وتتوقف فعاليتها على سياسات جالس إدارة الشركة ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للشركة.

**2. معيار فعالية تقييم المخاطر:** أي تقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على الأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر.

<sup>1</sup> - بلعمري نور الهدى، مرج سبق ذكره، ص، 47.

<sup>2</sup> - أم كلثوم رزقة، دور نظام الرقابة الداخلية في تقليل المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر، فرع علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2017، ص، 12.

3. معيار فعالية أنشطة الرقابة: هي تلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

4. معيار فعالية نظام المعلومات والاتصال: يجب أن يكون للشركة نظام فعال للمعلومات والاتصال المحاسبي، حيث يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات في الشركة لضمان تحقيق أهدافها.

5. معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية: تؤدي عملية المتابعة والتقييم المستمر وبفعالية لمختلف مكونات وأجزاء هيكل الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة.<sup>1</sup>

#### رابعاً: معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها.

لكي يتم تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لابد من الاستخدام الأمثل والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة ذلك تسجيل العمليات آلياً، التحقق من دقة التشغيل آلياً، وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية والخارجية.

#### خامساً: معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية

لا شك من وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية في المؤسسة، وبما لها من مؤهلات مناسبة باعتبارها أداة من أدوات تقييم الرقابة الداخلية الذي يحقق الفعالية في التصميم، تشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتابعة مباشرة لمجلس الإدارة، حيث تلعب دور مهم في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي، كما أنه من أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - الغول سناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014، ص، 05.

<sup>2</sup> - براهيم بلال، دور المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة بوقرة بومرداس، 2015، ص، 38.

## خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة وظيفة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط العملي من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمانا لتحقيق الأهداف المخططة ولقد زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في محاولة لتحقيق الأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة.

في حين أن نظام الرقابة الداخلية الشامل يتكون من مجموعة من النظم الفرعية، حيث يغطي جزءا منها الجانب المحاسبي أما الآخر

الجانب الإداري فنظام الرقابة الداخلية يحتوي على مجموعة من المقومات والمكونات الأساسية والتي تختلف بدورها من وحدة لأخرى. ولذلك يجب مراعاتها سواء كانت بصدد تصميم نظام الرقابة الداخلية أو تشغيله أو تعديله.

كما يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، والذي يشمل على خطة تنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات ووسائل التنسيق بهدف حماية أصول المؤسسة وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية.

كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية أنه عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات والاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف.

الفصل الثاني  
الأداء في  
المؤسسة الاقتصادية

**تمهيد:**

مهما كان حجم المؤسسة أو شكلها (صغيرة، كبيرة، صناعية، خدمية أو زراعية) فهي تسعى إلى تحقيق أهدافها التي وجدت من أجلها وباعتبار أن المؤسسة موجودة في محيط ديناميكي يفرض عليها جملة من التحديات أدى ذلك إلى تطور فكرة الأداء، حيث أصبح الأداء من المفاهيم التي تعتمد عليها المؤسسات لمعرفة حالتها، كما أن تحسين هذا الأخير أصبح أمراً ضرورياً، خاصة في ظل تسارع التغيرات البيئية واشتداد المنافسة.

إن أداء المؤسسة يتحدد بدرجة أساسية بقدرتها على تعظيم الاستفادة من الموارد المختلفة، ولمعرفة المؤسسة للمستوى الذي وصلت إليه فإنها تلجأ إلى عمليات التقييم والقياس لما تم إنجازه فعلياً ومقارنته مع ما هو مخطط له وإن اختلفت أغراض وأساليب التقييم لها. وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث

- الأداء في المؤسسة الاقتصادية
- تقييم الأداء في المؤسسة
- بطاقة الأداء المتوازن

## المبحث الأول: الأداء في المؤسسة الاقتصادية

على الرغم من اختلاف الباحثين حول مفهومهم للأداء، ونظرتهم إليه، تعددت مساهماتهم أكثر لإثراء هذا الموضوع، باختلاف توجهاتهم النظرية، ومدى مساهمتها للتحويلات الاقتصادية وهو ما سنحاول إبرازه فيما يلي.

### المطلب الأول: مفهوم الأداء والعوامل المؤثرة فيه

#### أولاً: مفهوم الأداء

يعد مصطلح الأداء من بين المصطلحات صعبة الإحاطة، والتحديد والتعريف الدقيق، بشكل متفق عليه، ويرجع الاختلاف فيه إلى تباين وجهات الباحثين من جهة، ومن جهة أخرى إلى طبيعة الموضوع كغيره من العلوم الاجتماعية والإنسانية، لهذا سنبين أهم ما ورد من التعريفات التي تطرقت إليه من العديد من المداخل.

1. الأداء لغة: أصل الأداء من اللفظة اللاتينية Performer ومنها اشتقت اللفظة الانجليزية:

Performance والتي تعني إنجاز العمل وتأديته<sup>1</sup>.

2. الأداء اصطلاحاً، تعددت تعاريف الأداء، فمنهم من عرفه على أنه: "المخرجات أو الأهداف التي يسعى

النظام إلى تحقيقها"<sup>2</sup>، وهذا التعريف يتماشى مع آراء العديد من الباحثين الذين ركزوا على الأداء، من حيث تحقيق الأهداف ونسبة الوصول إليها، أي ما يتعلق أكثر بالفعالية ومدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، فقد تم تعريفه أيضاً على نفس النحو السابق، بأنه انعكاس لقدرة منظمة الأعمال وقابليتها على تحقيق أهدافها، كما وضح Miller and Bromiley الأداء في إشارة أكثر لمفهوم الكفاءة، حيث تم النظر إلى " أن الأداء هو محصلة أو انعكاس لكيفية استخدام المنظمة لمواردها المادية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها"<sup>3</sup>، وعرف آخرون الأداء بأنه «النشاط الشمولي المستمر الذي يعكس نجاح المنظمة، وإستمراريتها وقدرتها على التكيف مع البيئة، وفشلها وانكماشها وفق أسس وفق معايير محددة تضعها المؤسسة، وفق لمتطلبات نشاطاتها وفي ضوء الأهداف طويلة الأمد<sup>4</sup>»

من خلال هذه التعاريف السابقة، تم حصر الأداء في مفهومين رئيسيين يرتبطان به عموماً وهما الكفاءة والفعالية، فالكفاءة تعني بها العلاقة بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة، أما الفعالية فهي تتعلق بمستوى تحقيق الأهداف،

<sup>1</sup> - Oxford learners` pocket dictionary, Third edition, Oxford university, press ;oxford, 2003, P 318

<sup>2</sup> - توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء، دار الفكر العربي، مصر، 2002، ص، 3

<sup>3</sup> - وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص، 38.

<sup>4</sup> - علاء فرحان طالب وإيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص، 64.

لذلك تم اعتبار الأداء مفهوما يعكس كلا من الأهداف والوسائل (أو الموارد) اللازمة لتحقيقها<sup>1</sup>، كما عرف Peter Drucker "الأداء على أنه قدرة المؤسسة على الاستمرارية والديمومة، بتحقيق التوازن بين رضا المساهمين والعمال<sup>2</sup>، يشير هذا التعريف إلى هدف المؤسسة الأصل المتمثل في البقاء والاستمرارية، من خلال المستويات المقبولة للأداء - المترجمة في شكل مردودية -، وهو ما يساهم في خلق الثروة والقيمة، ومن الباحثين من اعتبر أن الأداء يعكس " كل ما يساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة<sup>3</sup> وتبني هذا الطرح من خلال العمل على رفع القيمة وزيادتها من خلال الثنائية: (قيمة-تكلفة) وهي تتعلق بتعظيم القيمة، أو تعظيم الاستفادة من المواد المستهلكة التي تتعلق بالاستهلاك الوسيط لإنشاء قيمة مضافة، حيث عرف الأداء على أنه " كل ما يساهم في تحسين وزيادة الثنائية (القيمة، التكلفة). أي تعظيم القيمة الصافية المنشأة خلال فترة محددة ولا يعني بالضرورة زيادة القيمة في مقابل تدنية التكاليف فقط<sup>4</sup> بقدر ما يتعلق بتعظيم الاستفادة من هذه الموارد (الاستهلاك الوسيط)، لذلك نجد أن الأداء من منظور تدنية التكاليف قد مهد للتوجه الجديد للأداء، أي إنتاج القيمة وزيادتها، وهي لا تعكس التحول في المفهوم، وإنما توسيعا له، فهما مفهومان في الحقيقة غير منفصلان عن بعضهم البعض، بدون إهمال التكلفة، وبذلك التأثير على المردودية، فحسب P.Kotler et Dubois اللذين يعتبران " أن المنتج الذي يحقق النجاح، هو الذي يحقق قيمة وإشباع للعملاء، من خلال أحسن توفقه بين الثلاثية الجودة / الخدمة / السعر، عن طريق العمل على زيادة القيمة بالمفاضلة بين المزايا (Avantages) التي يحققها وبين التكاليف ( القيمة = المزايا / التكاليف )، حيث لا تتعلق هذه الأخيرة بما يدفعه في مقابل السعر فقط، وإنما تتعدى إلى التكاليف التي يمكن النظر إليها ك: خسارة الوقت، الجهد، الحيرة، ومقارنة هذه التكاليف بالمزايا التي يحققها ك: المزايا الوظيفية، الجودة، ما يحققه من وظائف واستخدامات، مزايا مادية كالحجم والشكل، والمزايا النفسية التي يشعر بها<sup>5</sup>، لذلك فإن قيادة الأداء من منظور حديث يجب أن ننظر إليه كنظام لتحديد العلاقة بين القيمة والتكلفة كما هو موضح في الشكل الموالي.

<sup>1</sup> - R.BROSQUET : Fondement de la performance humaine dans l'entreprise, édition d'organisation, Paris, 1989, P, 1.

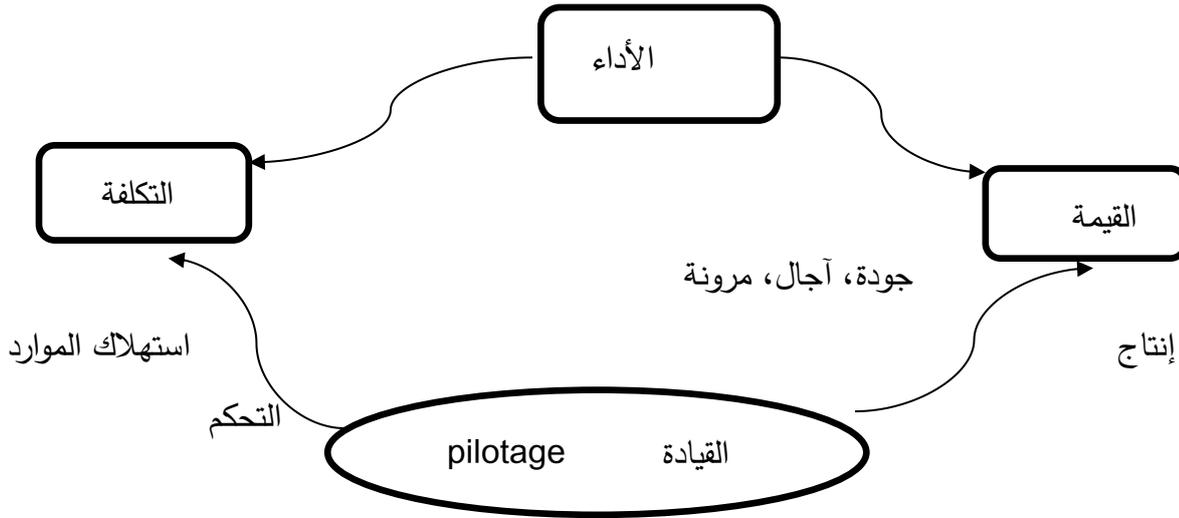
<sup>2</sup> - P. Drucker, L'avenir du management selon Drucker, édition Village mondial, Paris, 1999, P, 73.

<sup>3</sup> - Philippe LORINO méthodes et pratiques de la performance, Le Pilotage par les processus et les compétences, édition d'organisation, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2001, P, 23.

<sup>4</sup> - Philippe LORINO Op. cit, P, 23.

<sup>5</sup> - P.Kotler et Dubois. Marketing Management. 11 éditions. Pearson Education. Paris. 2003. P, 15.

الشكل رقم (03): الأداء من حيث التكلفة والقيمة



Source: Françoise Girard. Contrôle de Gestion et pilotage de la performance. 2<sup>ème</sup> édition Gualino éditeur. 69 , P,4Paris. 200

تجدر الإشارة إلى أن قيادة الأداء وفقا لهذين البعدين، أنه من الضروري إعطاء تسلسل للأهمية النسبية لكل بعد من هذين البعدين، مراعاة مع إستراتيجية المؤسسة، فقد ارتبط أداء المؤسسات خاصة مع بداية القرن العشرين، بمسألة تقليص التكاليف خاصة في إطار إستراتيجية الحجم، وهنا كان المحور الأساس للأداء يتعلق بالتحكم في سعر المنتجات من خلال تدنيها لتكاليف والسيطرة عليها، ومع التحولات الحاصلة في مجال التسويق خاصة في ظل إستراتيجية التنوع، تغيرت الشروط المتعلقة بالنجاح في الأسواق، وتحولت إلى نظرة القيمة وكيف يتم خلقها للعميل، وتشمل جوانب مادية للمنتج كالجودة، متطلبات الأمن، الوظيفية، وكذا جوانب غير مادية كالخدمات، سمعة وصورة المؤسسة، الولاء. "هذا التحول الحاصل والتطور نحو الأخذ بعين الاعتبار القيمة كان منذ الثمانينات، تماشيا مع التطورات الحاصلة في مقاربات الجودة، أين اعتبر العميل محور هام بالنسبة للمؤسسة وإعطائه أولوية كبيرة"<sup>1</sup>، فلا يتعلق إنتاج القيمة بكفاءة عمليات الإنتاج فحسب، وإنما من مدى فعاليتها أيما يجب فعله بأحسن طريقة، والذي ينتظره العميل من المؤسسة، وهو ما يتماشى مع التوجه الحديث للتسويق.

<sup>1</sup> -Françoise Girard, Op. cit. PP, 66-68.

**ثانيا: العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة**

إن تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة، جعل الاتفاق عليها وفي تصنيفها أمرا صعبا للغاية، نتيجة للترابط فيما بينها من جهة، ودرجة التأثير في الأداء من جهة أخرى، فهناك من الباحثين من صنفها إلى مجموعة العوامل النفسية والتكنولوجية، ومجموعة العوامل البشرية المتمثلة أساسا في المعرفة، التعليم، الخبرة، التدريب، المهارة، القدرة الشخصية، التكوين النفسي، ظروف العمل، حاجات ورغبات الأفراد، وهناك من صنف العوامل الأساسية المؤثرة في الأداء في: التحفيز، المهارات، مستوى العمل، الممارسات.

عموما يمكن تصنيف مختلف هذه العوامل في نوعين:

- **عوامل خاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا:** يكون هنا دور المسيرين هو تعظيم تأثيراتها الايجابية والتقليل من تأثيراتها السلبية، ويمكن ذكر أهمها في: التحفيز، المهارات، التدريب والتكوين، وهي بمثابة عناصر رئيسية في تمكين العاملين وزيادة دافعتهم وأداءهم.

- **العوامل غير الخاضعة لتحكم المؤسسة:** والمتعلقة عموما بالمحيط الخارجي كالعوامل الاقتصادية، الاجتماعية، التكنولوجية وعوامل سياسية وقانونية.

بذلك يمكن القول إن الأداء هو دالة للعديد من المتغيرات الكمية والنوعية، منها ما نستطيع التحكم فيه نسيا، ومنها ما نجد صعوبة في ذلك، لهذا تعددت الطرق والأدوات المستخدمة في تقييم الأداء وقياسه.

**المطلب الثاني: مصطلحات ذات علاقة بالأداء**

من خلال استعراضنا في المطلب الأول لجملة من التعريفات للأداء، نلمس أن هناك العديد من المفاهيم لها علاقة وطيدة بالأداء وهذا لارتباطه أساسا بالنتائج والأهداف المرجوة، لذلك نجد من الباحثين من ركز على علاقة الأهداف المحققة بالأهداف المنتظرة، بينما أشار آخرون إلى العلاقة بين الأهداف والوسائل المستخدمة في ذلك، في حين ذهب آخرون إلى التركيز على مدى ملائمة الوسائل إلى تحقيق الأهداف، لذا نجد أن هناك مجموعة من المفاهيم التي وجب الوقوف عليها والإمعان فيها، لكي نحدد أهم الفروقات فيما بينها ومن أهمها المفاهيم الآتية: الكفاءة، الفعالية، الملائمة، الإنتاجية، التنافسية.

**1. الكفاءة:** يعد مفهوم الكفاءة مفهوم جوهرى في الأدبيات التسييرية، لارتباطه ارتباطا وثيقا بنتائج المؤسسة مقارنة بالموارد المستعملة، ومن ثمة بأدائها كمحصلة لمستويات النتائج المحققة. فنجد من الباحثين من عرفها

على أنها: " القدرة على تحقيق وانجاز الأهداف والعمليات المنتظرة بأقل الوسائل <sup>1</sup> أي أن العملية الكفاءة هي عملية ذات تكلفة مناسبة، كما عرفت على أنها " انجاز النتائج المحددة (المخرجات) بأقل استخدام للموارد (المدخلات) <sup>2</sup> يمكن تلخيص مفهوم الكفاءة بالصيغة التالية:

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{النتائج المنجزة}}{\text{الموارد المستخدمة}} \\ \text{( المخرجات )} \quad \text{( المدخلات )}$$

وهنا إشارة إلى أن مفهوم الكفاءة - (efficiencie) أو ( efficiency) - يركز على الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بأقل التكاليف للوصول إلى الأهداف المرجوة، وهو ما يتماشى مع مفهوم الأداء من خلال حصره في أحد شقيه (أي الكفاءة) الأساسيين حيث عرف بعض الباحثين الأداء على أنه "علاقة الموارد المخصصة بالنتائج المحققة" <sup>3</sup> أي النسبة بين النتائج والاقتصاد في التكاليف وتدنيتهما. فعلى الرغم من هذا التداخل بين مفهومي الأداء والكفاءة، إلا أنه يجدر الإشارة إلى أن تحقيق الأهداف مقارنة بتدنية التكاليف يجب أن يراعي نسبة تحقيق الأهداف المنتظرة وبلوغها وهذا ما يقودنا إلى مفهوم الفعالية.

**2. الفعالية:** الشق الثاني الأساس للأداء هو الفعالية، فالعلاقة بين الكفاءة والفعالية مهمة جدا، فرغم إمكانية

أن تكون المؤسسة ذات فعالية وليست كفاءة أو العكس، لا بد من البحث عن وجود توافق بين هذين المفهومين، فالفعالية (efficacité) هي " القدرة على تحقيق الأهداف والعمليات المنتظرة والوصول إليها <sup>4</sup>، فالعملية الفعالة (ذات فعالية) هي الوصول إلى الأهداف وتحقيقها. وتحسب الفعالية من خلال العلاقة أو النسبة بين الانجازات المحققة والانجازات المحددة والمخطط لها، يمكن تلخيص الفعالية في الصيغة التالية:

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{النتائج المنجزة}}{\text{الأهداف المسطرة}}$$

أي هناك عنصرين للمقارنة في درجة بلوغ الأهداف أهداف مسطرة وأهداف منجزة. "مفهوم الأداء مرتبط بتحديد وتعريف الأهداف <sup>5</sup>، ولا يمكن فصلها عنه، ومن الباحثين من ينظر إلى قياس الفعالية من منطلقين داخلي

<sup>1</sup> - Vincent PLAUCHU. Mesure et amélioration des performances industrielles. Tome2. Office des Publications Universitaires. Université pierre mendés France. Grenoble. 2006. P. 07.

<sup>2</sup> - وائل محمد إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص، 46.

<sup>3</sup> - R.Brosquet, Op, cit, P, 11.

<sup>4</sup> - Vincent PLAUCHU, Op, cit, P, 06.

<sup>5</sup> -Philippe LORINO, Op, cit, P, 97.

وخارجي، فالفعالية ضمن البنية الداخلية تقيم على أساس درجة تحقيق المنظمة لأهدافها والمتعلقة بحجم المبيعات، الحصة السوقية، الأرباح، أم اضمن البنية الخارجية، فإنها تقاس على أساس قوتها التنافسية المستندة على درجة قبول منتجاتها وخدماتها، درجة استيعابها للتطور والإبداع التكنولوجي، مدى يقظتها للتقلبات الاقتصادية وقدرتها على اتخاذ ردود أفعال اتجاهها<sup>1</sup>، أو ما يعرف بسبق المحيط (L'anticipation) فالمنطلق الخارجي المتعلق بالتنافسية من بين المصطلحات التي لها علاقة كبيرة بأداء المؤسسة من خلال التفوق التنافسي للمؤسسة على المنافسين.

**3. التنافسية:** ترتبط التنافسية بقدرة المؤسسة على زيادة أو المحافظة على حصتها السوقية، ونجد العديد من المؤشرات التي تم استخدامها للتعبير عن التنافسية (compétitivité) وتعكس كذلك أبعاد معينة للأداء، خاصة من منظور الزبائن ضمن منظورات بطاقة الأداء المتوازنة في عملية تقييم الأداء. حيث تعد الآثار التابعة للتنافسية على مستوى المؤسسة والمتعلقة بالوصول إلى أهداف الاقتصاد الكلي، إلى جانب نمو الدول، وتحديد العلاقات النسبية وصولاً إلى النتائج من المحددات التنافسية للمؤسسة، أو على مستوى الدول. فقد عرفت التنافسية على مستوى المؤسسة على أنها " قدرة المؤسسة مقارنة بمنافسيها على عرض منتجات ذات قيمة عالية بتكاليف مناسبة، أو قيمة متساوية بتكاليف أقل، وكذا الوصول إلى وضعيات تنافسية ذات أفضلية تسمح بتحقيق أداءات اقتصادية مرتفعة في المدى الطويل ".<sup>2</sup>

أما على مستوى الدولي للمنافسة، فتنافسية المؤسسة هي مدى قدرتها في ظل شروط المنافسة الحرة والمفتوحة على إنتاج السلع والمعرضة في الأسواق الدولية، والتي تسمح لها بالمحافظة أو تحسين مردوديتها في المدى الطويل<sup>2</sup>، ومن خلال منظور التسيير الاستراتيجي، فإن التنافسية تتعلق بالاهتمامات والأولويات التسويقية والأهداف الإستراتيجية المتعلقة بالكفاءة والفعالية، وتخفيض حالات نسبة اللايقين وعدم التأكد، والمساهمة في التعلم التنظيمي. هذه الأولويات التسييرية تتمحور حول الإستراتيجية التي تتحرى من مدى مساهمات الوظائف في تنافسية المؤسسة، والبحث عن الأفضليات التنافسية كالقدرة على الإبداع، التحكم في الجودة، والمرونة، والأجال، بهذا التطور نحو الأخذ بعين الاعتبار التوجه الاستراتيجي، فإن التنافسية تنماشى إلى حد بعيد وترتبط بالأداء كما عرفناه سابقاً على أن "الأداء كلما يتعلق بالمساهمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - وائل محمد إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص، 46.

<sup>2</sup> - Mare angham, Management Stratégique et compétitivité, Ed, Deboeck Université, Bruxelles, 1995, P, 02.

<sup>3</sup> - philippe LORINO , Op, cit, P, 23.

فالتنافسية وتحقيق التفوق والتميز التنافسي ليست النهاية أو الغاية بحد ذاتها، فهي وسيلة للوصول إلى الأهداف المسطرة من خلال امتلاك الميزة التنافسية، التركيز على الجودة، والسعر، والوقت الملائم في إنتاج السلع والخدمات مقارنة مع المنافسين. فعرفت على هذا النحو على أنها " قدرة المؤسسة على إنتاج السلع والخدمات المطلوبة ذات الجودة العالية، وبالسعر والتوقيت الملائمين، أي القدرة على مواجهة حاجات المستهلكين بكفاءة أكثر من المشروعات الأخرى"<sup>1</sup>. أي أن المؤسسة التي لها تنافسية هي التي يمكنها تقديم المنتجات والخدمات ذات النوعية والجودة المميزة، وبتكلفة منخفضة، مقارنة مع المنافسين. هذا التعريف يله جوانب تتعلق بالاستراتيجيات التنافسية العامة لـ: Porter من خلال التميز، التركيز، السيطرة بالتكاليف.

**4. الإنتاجية:** استخدمت الإنتاجية كمصطلح مرادف للكفاءة، والتعبير عن أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين مستويات الإنتاج والوسائل المستخدمة أو عوامل الإنتاج. ومن الباحثين من ربط الإنتاجية بعنصر وحيد من عناصر الإنتاج وهو عنصر العمل، أي أننا نحسب إنتاجية العامل وباقي المعايير الأخرى تستخدم في تقييم أداء الوظيفة الإنتاجية. فعرفت الإنتاجية حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) " على أنه كمية الإنتاج (المخرجات) منسوبة إلى كل عنصر من عناصر الإنتاج، أي نسبة كمية المخرجات من المنتجات والخدمات خلال فترة معينة وكمية المدخلات التي استخدمت لإنتاج ذلك القدر من المخرجات"<sup>2</sup> وعلى هذا النحو فان:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات (الموارد المستخدمة)}}.$$

كما يعرف المركز الياباني للإنتاجية (JPC) "الإنتاجية على أنها تعظيم فائدة استخدام المصادر والعمل والمعدات وتخفيض تكاليف الإنتاج بما يمكن من توسيع السوق وزيادة استخدام العمالة، وتأمين أجور عالية، وتحسين مستوى المعيشة لصالح العمال والإدارة والمستهلكين"<sup>3</sup>. بناء على هذين التعريفين فإن الإنتاجية تعني مستوى الإنتاج من السلع والخدمات الذين حصل عليه باستخدام موارد محددة، أي العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية وبين المخرجات الناتجة عنها. ويعتبر الهدف الأساسي من قياس الإنتاجية هو من إنتاج أكبر قدر من الإنتاج بأقل قدر من الموارد (مقارنة بما تم وضعه من معايير)، وتحقيق التوازن بين العوامل المختلفة للإنتاج بما يحقق أكبر قدر من المخرجات، وهو ما يتماشى مع مفهوم الكفاءة في العديد من تعاريف الأداء.

<sup>1</sup> - فاطمة علي محمد الربابعة، دور سياسات إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات العامة في المملكة الأردنية الهاشمية مع التطبيق على الجامعة الأردنية، رسالة

دكتوراه الفلسفة في الإدارة العامة، جامعة القاهرة، 2006، ص، 167.

<sup>2</sup> - أحمد عرفه، سمية شلبي، إدارة العمليات والإنتاج بين أنظمة الجذب الحديثة في عصر العولمة، بدون دار النشر و سنة النشر، ص، 23.

<sup>3</sup> - أحمد عرفه، المرجع السابق، ص، 24.

وبذلك يمكن تعريف الكفاءة الإنتاجية على أنها الاستخدام الأمثل للمدخلات (المواد، العمالة، الآلات، والتجهيزات...) للحصول على أكبر قدر من المخرجات، متضمنة الأساليب العلمية التي تمكن من ذلك. وتجدر الإشارة هنا، إلى أن الإنتاجية واحدة من معايير منظور النمو والتعلم، إلى جانب رضا الأفراد وولائهم، بالنسبة لأبعاد بطاقة الأداء المتوازنة والتي تتأثر بالمناخ التنظيمي والبنى التحتية التكنولوجية إلى جانب مهارات الأفراد كمتطلبات أساسية.

**5. الملاءمة:** إلى جانب كون الأداء مفهوم يرتبط بالكفاءة والفعالية، وكلاهما يتعلق بمدى بلوغ الأهداف، يتطلب الأمر تنسيق ومواءمة ثلاثة جوانب أساسية وهي الأهداف، مدى ملائمة الوسائل المستخدمة لانجاز الأهداف من جهة، كذلك النتائج المحققة مقارنة بالأهداف المسطرة ومدى تناسبها مع الوسائل المستخدمة، فالربط بين النتائج المحققة والوسائل المستخدمة يطرح إشكالية الكفاءة (efficiency)، أما بين الأهداف والنتائج يطرح إشكالية فعالية المؤسسة (efficacité)، أما العلاقة بين الوسائل والأهداف يحدد إشكالية الملاءمة (affectivité). وهو ما يمكن النظر إليه في مؤشرات منظور النمو والتعلم في البطاقة المتوازنة، من حيث الرضا والولاء والإنتاجية فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بمدى ملائمة البنى التحتية التكنولوجية، مهارات الأفراد، المناخ التنظيمي للوصول إلى الأهداف السابقة.

### المطلب الثالث: أنواع الأداء

كون أن الأداء هو مفهوم متعدد الأبعاد، ونتيجة لعدم وجود اتفاق حول الأداء، وتعدد طرق قياسه وتقييمه سيما منها الأدوات الحديثة كجدول القيادة والبطاقة المتوازنة، تعددت تصنيفات الأداء وهذا ما طرح ضرورة اختيار معايير لتحديد مختلف الأنواع، وكل معيار تنطوي ضمنه أداءات محددة؛ ويمكن إبراز أهم هذه المعايير في:

❖ **حسب معيار الشمولية:** ويندرج ضمنه الأداء الكلي أو الشامل: فوصفه بمفهوم شمولي David بأنه " نتائج الأنشطة التي يتوقع أن تقابل الأهداف الموضوعية"<sup>1</sup> فالأداء هو دالة لكافة أنشطة المنظمة، وهو المرآة التي تعكس وضع المنظمة من مختلف جوانبها، وتتحدد درجة مستواه بالعديد من العوامل المؤثرة فيه ومدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها. من منظور نظرية النظم فإن مساهمة جميع الأنشطة والوظائف والموارد والعمليات في الوصول إلى مستويات الأداء لا يمكن نسب انجازها إلى أي عامل أو عنصر لوحده، من دون مساهمة وتفاعل جميع العناصر والعوامل. ففي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفية بلوغ المؤسسة لأهدافها الشاملة (كالبقاء والاستمرارية، النمو، التوازن،...)، أما الأداء الجزئي وفقا للمقاربة التنظيمية - التي جاءت كرد فعل للمقاربة

<sup>1</sup> - وائل محمد صبحي إدريس، ظاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سابق، ص، 39

التحليلية، هذه الأخيرة التي تعتمد على فصل المكونات عن بعضها البعض في التأثير والتحليل -، اعتبرت أن كل ظاهرة بمثابة نظام، حيث أن النظام حسب Mèlèse " هو مجموعة العناصر المتداخلة والمتبادلة التأثير والموجهة نحو تحقيق الهدف"<sup>1</sup>. فالتسيير - أو الإدارة - يمكن اعتباره بمثابة نظام من خلال تفاعل مجموعة الأنظمة التحتية (الإستراتيجية، الهياكل، المكافآت، المهارات، الثقافة التنظيمية...) التي تهدف إلى تحقيق الفعالية. من خلال هذا المعيار، ننظر إلى مختلف أدوات الأنظمة التحتية باعتماد التصنيف الوظيفي في تقييم وظائف المؤسسة إلى أداء إنتاجي، تجاري، أداء المورد البشري... كما يمكن النظر حسب هذا المعيار إلى أداء المؤسسة من منظور بطاقة الأداء المتوازنة إلى: الأداء المالي؛ الأداء التسويقي؛ العمليات الداخلية؛ النمو والتعلم، والعلاقات السببية المحددة للنتيجة والأداء بشكل عام، هي من خلال تفاعل مختلف أبعاد ومحاور بطاقة الأداء المتوازنة.

### ❖ حسب معيار الطبيعة: ينطوي ضمن هذا المعيار التصنيفات الآتية<sup>2</sup>:

الأداء الاقتصادي: ما تجدر الإشارة إليه وفقا لهذا التصنيف، أننا نجد صعوبة في فصل العوامل المؤثرة في كل نوع بالنسبة لهذا التصنيف، وهذا لطبيعة التداخل فيما بينها، ويمكن إسقاطه بتصنيفات المحيط بالنسبة للمؤسسة، سيما منها المحيط الخارجي. ويتم قياس الأداء الاقتصادي باستخدام الربحية أو المردودية بأنواعها المختلفة ومن أهم الأدوات المستخدمة هي التحليل المالي هذا على الرغم من أن التشخيص الاقتصادي لا بد أن يتماشى جنبا إلى جنب مع التشخيص المالي للوصول إلى نتائج هامة حول الأداء الاقتصادي.

الأداء الاجتماعي: يعد الأداء الاجتماعي لأي منظمة أساسا لتحقيق المسؤولية الاجتماعية، ويتميز هذا النوع بصعوبة إيجاد المقاييس الكمية، لتحديد مدى مساهمة المنظمة في المجالات الاجتماعية التي ترتبط بها وبين الجهات التي تتأثر به.

الأداء التكنولوجي: تعد التكنولوجيا من بين مصادر الأفضلية التنافسية والتميز في الأداء، لذا فإن الأداء التكنولوجي يرتبط بحد كبير بامتلاكها ومدى تطويرها وتحسينها مع المستجدات، لذلك تكون الأهداف التكنولوجية ضمن الأهداف المحددة في إستراتيجية المؤسسة.

الأداء الإداري: يتعلق هذا الجانب بالخطط والسياسات والإجراءات التي تحددها المؤسسة، ويتم تحقيق ذلك من خلال حسن اختيار أفضل البدائل التي تحقق الأهداف المسطرة. ويمكن الاستعانة بالنماذج والأساليب العلمية

<sup>1</sup> - Pascal LAURENT et Françoise BOUARD, Economie d'entreprise, Tom 1, les Editions d'organisation, Paris, 1997, PP, 31-32.

<sup>2</sup> - عمرو حامد، تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، ورقة عمل مقدمة في ملتقى تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية يناير 2007

مصر المنظمة العربية للتنمية

الإدارية، أعمال المؤتمرات، ص ص، 116-118.

لتطوير هذا الجانب، بالإضافة إلى الاستعانة بتشخيص الهوية والتشخيص الاستراتيجي لتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

❖ **حسب معيار المصدر:** يندرج ضمن هذا المعيار الأداء الخارجي من جهة، ويتعلق أساسا بالمحيط الخارجي وما تفرزه من فرص يمكن استغلالها، أو تهديدات والتي نعمل على تفاديها والتقليل من حدتها من خلال الاعتماد على مجموعة من الأدوات والنماذج الاستراتيجية، ومن جهة أخرى الأداء الداخلي الذي يرتبط بالمحيط الداخلي للمؤسسة، بهدف تحديد نقاط القوة والضعف، ولتسهيل دراسته عادة ما يتم اعتماد المعيار الوظيفي للأداء في تحديده، على الرغم من التكامل والتعاقد بين مختلف أدائه الجزئية والتي تعتبر في مجملها كمحصلة للأداء الشامل ككل.

❖ **حسب المعيار الوظيفي:** يمكن اعتبار المؤسسة حسب هذا المعيار، على أنها مجموعة من الأنشطة الوظائف المتداخلة فيما بينها لتحقيق هدف المؤسسة ويمكن حصرها فيما يأتي:

الأداء المالي حيث ينظر إليه كمحصلة لجميع أنواع الأداء، ويتعلق بتحقيق الأهداف المالية وكذا بالصحة المالية للمؤسسة من خلال التوازن المالي، والمردودية المناسبة، فهما بمثابة الهدفين الأساسيين من بين الأهداف المالية ككل.

إلى جانب الأداء الإنتاجي الذي يتعلق بتوليفة هامة من الجوانب الإنتاجية، والتحكم في الأداء الإنتاجي يكون من خلال "التحكم في التكاليف، الجودة، آجال الإنتاج والتسليم، المرونة الإنتاجية (القدرة على التكيف والسرعة في الاستجابة للتنوع) والقدرة على الإبداع"<sup>1</sup>. (منتجات محسنة أو جديدة أو طرق إنتاجية محسنة) إلى جانب هذه الأهداف المرتبطة بالسياسة الصناعية، هناك من يضيف التنوع في المنتجات إلى المرونة الإنتاجية وهذا لتحقيق المهمة الأساسية لها، وهي القدرة على تصور وفهم وإدراك خصائص المنتج الذي يلي حاجات المستهلكين، من أجل الوصول إلى الكفاءة الإنتاجية تماشياً مع أهداف المؤسسة إلى جانب تعظيم القيمة، والتي من خلالها يتم اعتبار "الوظيفة الإنتاجية الجوهرية مقارنة بالوظائف الأخرى"<sup>2</sup>. أما الأداء التمويني "فيرتبط بمجموعة من الأنشطة المتكاملة والمحتملة في الشراء والتخزين والإمداد"<sup>3</sup> وهذا لضمان استمرارية العملية الإنتاجية، حيث يتجلى ذلك من خلال الوقوف على ما تحتاجه المؤسسة من كافة الموارد والمواد بالتكلفة المناسبة، والجودة والآجال المناسبة - الثلاثية الأساسية - وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين وتدفق المواد،

<sup>1</sup> - Vincent PLAUCHU, Op, cit, P, 41.

<sup>2</sup> - أحمد عرفه، سمية شلبي، مرجع سابق، ص ص، 52-53.

<sup>3</sup> - Pascal LAURENT e Françoise BOUARD, Op, cit, PP, 162-167.

بما يضمن تخفيض التكاليف المتعلقة بالطلبات والتخزين<sup>1</sup>. أما الأداء التسويقي فيتمثل في مدى قدرة المؤسسة على إشباع حاجات ورغبات المستهلكين، وتحقيق الرضا والولاء بالنسبة لمنتجات المؤسسة، وتحسين صورة وسمعة المؤسسة، فيتجلى من خلال زيادة المبيعات والحصة السوقية للمؤسسة، وعمليات التحسين المستمر، جودة منجاتها، والمحافظة على زبائنها، تحسين العلاقة مع الزبائن لكسب عملاء جدد، وهذا لتقديم قيمة للعملاء من خلال الخصائص الآتية<sup>2</sup>: خصائص المنتجات /الخدمات، العلاقة مع العميل، الصورة والسمعة. ومن وجهة نظر أداء الموارد البشرية (الأداء البشري)، نجد انه تزايد الاهتمام بأهميتها ومكانتها أكثر في المؤسسة، باعتبارها أهم الموارد والقادرة على تفعيل مختلف الموارد الأخرى، كذا التركيز على الأصول غير الملموسة المشكلة للرأسمال الفكري للمؤسسة. وقد اعتبر Wernerfelt حسب "المقاربة المبنية على الموارد أن مزايا التفوق التنافسي تأتي من داخل المؤسسة، وبالضبط من مواردها الداخلية، والتي قسمها إلى موارد منظورة وأخرى غير منظورة، باعتبار أن المعرفة والمهارات أهم الموارد غير المنظورة (اللا ملموسة) وظهرت ضمن هذه المقاربة الأساسية مقاربتين هامتين وهما: المقاربة المبنية على الكفاءات والمقاربة المبنية على المعرفة وامتلاك المؤسسة لموارد نادرة، قيمة، مميزة هو الذي يحدد الأداء الفعال على المدى الطويل ويخلق مزايا فريدة للتحكم في مختلف الأنشطة<sup>3</sup>، كما يعرفها Wernerfelt" بأنها مجموع الأصول المنظورة وغير المنظورة التي تمتلكها المنظمة والموارد المنظورة أو الملموسة ك: مصنع، تجهيزات، موارد طبيعية وغير منظورة سمعة المنظمة، ثقافتها، العلامة التجارية، الكفاءات والمعارف لدى أفرادها، واتجه تركيز الاقتصاديين أكثر نحو ما يلاحظ أن الموارد غير المنظورة هي كل ما هو مجرد وغالبا ما تعتبر المصدر الرئيسي للميزة التنافسية نتيجة صعوبة تقليدها<sup>4</sup>، ومن هذا المنظور تم اعتبار أن الموارد البشرية هي موارد إستراتيجية تحقق التميز في الأداء باعتبارهم أفضلية تنافسية لذلك تم اعتبار وظيفة إدارة الموارد البشرية، كعامل من عوامل تفعيل وتجسيد إستراتيجية المؤسسة والمتمثلة في " مجموعة المعارف العملية ( savoir – faire) التي تساهم في ربط وانسجام الأفراد والمنظمات ومحيط العمل

<sup>1</sup> - Vincent PLAUCHU , Op, cit, P, 68.

<sup>2</sup> - وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص، 202.

<sup>3</sup> - Birger WERNERFELT, A resource- based view of the firme strategic, Management journal, Vols 1984, PP, 171-180

نقلا عن: رياض عيشوش، مساهمة الثقافة التنظيمية في نجاح تطبيق إدارة المعرفة، دراسة حالة بعض وكالات البنوك العمومية-المسيلة- رسالة ماجستير في علوم التسير، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص ص، 19-20.

<sup>4</sup> - أ. موساوي زهية أ. خالد حديجة، نظرية الموارد والتجديد في التحليل الإستراتيجي للمنظمات: الكفاءات كعامل لتحقيق الأداء المتميز، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، 09-10 مارس 2004، ص ص، 169-180.

مع تطلعات الأداء وتطوير المؤسسة وأجزائها<sup>1</sup>. وحسب المقاربة المبنية على المعرفة فالمنظمة هي منظمة متعلمة، وأن قدرتها على التعلم تنعكس على طريقة تنظيمها، فهي بذلك تفسر أكثر الاختلاف في الأداء بين المنظمات. لذلك تم اعتبار أن دور مديري الموارد البشرية هم بمثابة<sup>2</sup>: ركيزة وأساس لإستراتيجية المؤسسة؛ عامل للتنافسية؛ مصدر لخلق وإنشاء القيمة.

عموما يتجلى الأداء البشري من خلال قدرة الأفراد على انجاز المهام الموكلة لهم، وما يتطلبه ذلك من معارف ومهارات إلى جانب الاهتمام بالتحفيز كما حددها Vroom في نظريته. فالدافعية إلى جانب مناخ العمل، وقدرات الأفراد (المعارف والمهارات والخبرات) من العوامل المحددة للأداء البشري وتنميته، لذلك نجد ارتباطا كبير بين الأداء والأداء البشري. فمن الباحثين thomas Gilbert من اعتبر أن مصطلحا لأداء لا يجوز الخلط بينه وبين السلوك، والانجاز، ذلك أن السلوك (Behavior) هو ما يقوم به الأفراد من أعمال في المنظمة التي يعملون فيها أما الإنجاز، (Accomplishment) فهو ما يبقى من أثر والنتائج بعد أن يتوقف الأفراد عن العمل، أي أنه مخرج أو نتاج أو نتائج (محصلة)، أما الأداء فهو التفاعل بين السلوك والإنجاز وأنه محصلة السلوك والنتائج التي تحققت معا<sup>3</sup>

❖ تصنيف الأداء حسب مستويات التسيير: نجد ضمن هذا المعيار ثلاثة مستويات للتصنيف وهي<sup>4</sup>: الأداء العملي، التكتيكي والإستراتيجي.

يتعلق الأداء العملي بالاستغلال الجيد للوسائل والموارد في المدى القصير بينما الأداء التكتيكي يتعلق بمدى تحديد سياسات عقلنة الموارد ويشمل المدى القصير، المدى المتوسط. بينما يتعلق الأداء الإستراتيجي بتحديد المحاور الكبرى للتطوير، الذي يتجسد في المدى الطويل وتتكامل فيه جميع مستويات الأداء، من خلال تكامل المقاييس المحددة في جميع المستويات.

من خلال مساهمة الباحثين في مجال الإدارة الإستراتيجية تم إضفاء البعد الإستراتيجي للأداء، والبحث عن اختيار مؤشرات لقياسه. وقد عرف الأداء الإستراتيجي " على أنه انعكاس لتحقيق أهداف المؤسسة طويلة الأجل وأهداف البقاء والتكيف والنمو" كما عرفه آخرون (Ansoff and Medonnelg) "أن الأداء الإستراتيجي يحقق الموازنة بين متطلبات البقاء في الأمد القريب والبعيد، وأن للأداء الإستراتيجي أسبقيات وفق المؤشرين هما دورة

<sup>1</sup> -David Autissier, Blandine Simonin, Mesure la performance des ressources humaines, éditions d'organisation, Paris 2009, P, 50.

<sup>2</sup> - J. M. PERETTI, Op, cit, P, 19.

<sup>3</sup> - عبد الله بن عطية الزهراني، أثر الثقافة التنظيمية على أداء العاملين بالمملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية مقارنة بين المنظمات الحكومية والخاصة ورسالة دكتوراه غير منشورة في إدارة الأعمال، جامعة دمشق كلية الاقتصاد قسم إدارة الأعمال، 2007، ص، 94.

<sup>4</sup> -Gilles Bressy et Christian konkuyt, Economie d'entreprise, Edition sirey, Paris, 1990, P, 47.

حياة المؤسسة ومستوى المردودية"<sup>1</sup>، ويرى (Dyer and Sing h، 1998) أن التركيز على مستويات الأداء في المنظمات يعد من أكثر مجالات الاهتمام دراسة وبحثا من قبل كتاب ومنظري حقا لإدارة بصورة عامة، وحقا لإستراتيجية بصورة خاصة سيما الأخذ بعين الاعتبار الأصول اللاملموسة في تقييم الأداء.

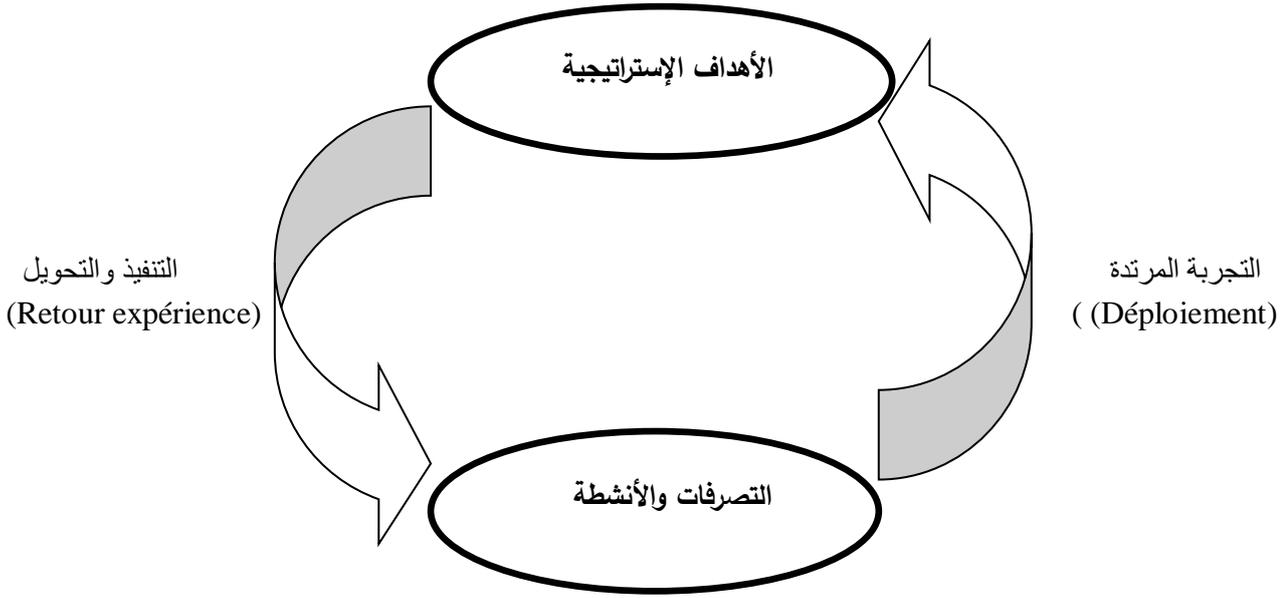
تعددت الأدوات المستخدمة في قياس الأداء، والتأكيد على ضرورة اعتماد المقاييس والمؤشرات غير المالية إلى جانب المؤشرات المالية في ذلك، لذا نجد أن بطاقة الأداء المتوازنة ما هي إلا إطار مفاهيمي لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة من مؤشرات الأداء، وفي كيفية تنفيذ إستراتيجية المؤسسة. وقد بين Philippe lorino أن "الأداء الإستراتيجي للمؤسسة متعدد الأبعاد ولا يمكن حصره فقط في النتائج المالية"<sup>2</sup>، لذلك تم اعتماد جدول قيادة متوازن بإدراج مؤشرات غير مالية إلى جانب المؤشرات المالية، والأخذ بعين الاعتبار التحول من المدى القصير إلى المدى الطويل، وربط المؤشرات فيما بينها من خلال تحليل نسبي. وتجدر الإشارة إلى أن هناك نماذج قريبة من هذا الطرح الذي تبناه Norton et Kaplan كنموذج: القيادة أو الملاحظة ل: le skandia (navigateur) إلى جانب نموذج (MEF) نموذج التقييم الوظيفي.

يمكن حصر هذا التوجه إلى الأداء الإستراتيجي كما حدده "Philippe lorino" من خلال الحلقة بين تطبيق وتنفيذ الإستراتيجية وتحويلها إلى سلوكيات وتصرفات عملية في المستوى التشغيلي، (الإستراتيجية نحو العمليات) ومن ثمة رسمة التجربة المكتسبة في الجانب العملي. (تكامل الإستراتيجية مع الأداء الجاري العملي) ويمكن تمثيله من خلال الشكل الآتي:

<sup>1</sup> - أكرم أحمد الطويل وحكمت رشيد السلطان: العلاقة بين الأسباب التنافسية والأداء الإستراتيجي دراسة استطلاعية لأراء المدراء، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية القاهرة، مصر، المجلد 26، العدد الأول، يونيو 2006، ص ص، 65-99.

<sup>2</sup> - Philippe LORINO, Op, cit, P, 159.

الشكل رقم(04): حلقة القيادة الإستراتيجية



Source: philippe lorino, op. cit, p. 25.

## المبحث الثاني: تقييم الأداء في المؤسسة

يعتبر الأداء ذلك النشاط الشامل لمختلف المهام والعمليات والذي يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها رغبة منها في تحقيق أهدافها وغاياتها والتي تكون مجسدة في الشكل خطط وسياسات وبرامج عمل. كما وان المؤسسة تتمكن من معرفة مدى انجاز الوحدات والأقسام التي بها كما هو مطلوب منها إلا بواسطة عملية التقييم والتي تعمل على كشف ما تم انجازه من نتائج فعلية للأداء وما إذا كانت تتفق مع ما هو مخطط له، كما وتعمل على اكتشاف الانحرافات ومواطن الخلل فيها مما يسهل من عملية المعالجة والتصحيح.

### المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء، أهميته وأهدافه

هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء، وسنحاول الاختصار على مجموعة منها لإيضاح معناه والتعرف على أهمية تقييم الأداء في المؤسسة والأهداف التي يسعى إليها.

#### أولاً: مفهوم تقييم الأداء

إن الإحاطة بمفهوم "تقييم الأداء" تتطلب أولاً وقبل أي شيء التفريق والتمييز بين مفهومي "التقييم والقياس". لقد تمكن Ecosip من خلال أعماله من التمييز بين المفهومين، حيث يرى أن التقييم عملية تتم عبر الزمن، وهي تنتقل من الأهداف إلى الآثار مروراً بمرحلة التنفيذ، في حين أن القياس يقتصر على الآثار أو النتائج فقط<sup>1</sup>، وهو ما ذهب إليه M. L'auras حيث يقول أن القياس يلعب دوراً مهماً لكنه يقتصر على الآثار والنتائج فحسب، بينما يعد التقييم عملية أوسع باعتباره ينظر إلى الأسباب ويهتم أيضاً بالأهداف وطرق بلوغها. وبذلك يمكن القول إن تقييم الأداء يعد مفهوماً أشمل وأوسع من قياس الأداء، كما يعتبر هذا الأخير مكونة أساسية من مكونات تقييم الأداء.

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الأداء، وذلك راجع لصعوبة تحديد تعريف دقيق للأداء، ومن بين أهم التعاريف نذكر:

عرف ديفرز (Devrise) تقييم الأداء على أنه عملية تحليل وقياس الأعمال المنجزة خلال فترة زمنية معينة<sup>2</sup>. وفي هذا الإطار يتفق البعض على أنه النتائج المنجزة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى

<sup>1</sup> - ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص، 21.

<sup>2</sup> - ريغة أحمد الصغير، مرجع سابق، ص، 21.

تتكون صورة لما حدث ولما يحدث فعلا في المؤسسة ومدى نجاح هذه الأخيرة في تحقيق أهدافها وتنفيذ خططها الموضوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء<sup>1</sup>.

كما عرف تقييم الأداء على أنه المراقبة المستمرة للإنجازات، البرامج، الأنشطة، المشاريع والوظائف في المؤسسة وتسجيلها<sup>2</sup>. وفي إطار هذا التعريف ينظر البعض إلى عملية تقييم الأداء على أنها جزء هام من عملية الرقابة، حيث يقولون أن الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم حتى تصل إلى هدف محدد، وأن تقييم الأداء هو استقراء لدلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية حتى يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسار الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا نحو الأهداف المحددة، أي أن العملية الرقابية الشاملة تختص أساسا بوظيفتين: الأولى محاولة توجيه الأنشطة نحو تحقيق الأهداف ومنعها من الانحراف، والثانية تصحيح مسارات هذه الأنشطة، وكل يتضمن تقييم الأداء<sup>3</sup>.

ومن خلال تحليل التعاريف السابقة يمكن القول أن مجال تقييم الأداء يشمل جميع الأنشطة داخل المؤسسة في ضوء المعلومات الرقابية التي يتم التوصل إليها، وذلك بهدف التأكد من أن الأنشطة الفعلية تسير نحو ما هو مخطط لها، مع إمكانية اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة انحراف مسارات بعض الأنشطة عن ما هو مخطط له، فبعد جمع المعلومات الخاصة بقياس الأداء وتوصيلها للشخص أو الهيئة المسؤولة عن التقييم في المؤسسة، تتجمع لدى هذه الأخيرة كافة المعلومات التي تسمح لها بتقييم الأداء وحساب الانحرافات والكشف عن نقاط الضعف، حيث يكون لديها المعلومات الخاصة بما يجب أن يكون عليه الأداء وما هو عليه فعلا، وفي حالة عدم تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف يظهر ما يسمى بفجوة الأداء (Performance Gap). وبناء على ما سبق يمكن القول بصفة عامة أن تقييم الأداء هو عبارة عن عملية تهدف إلى قياس ما تم إنجازه من قبل مؤسسة معينة خلال فترة زمنية محددة مقارنة بما تم التخطيط له، وذلك باستخدام مجموعة من المؤشرات مع تحديد أوجه القصور والانحرافات إن وجدت وسبل علاجها في الحاضر والمستقبل.

### ثانيا: أهمية تقييم الأداء

تحظى عملية تقييم الأداء في مختلف المؤسسات بأهمية بارزة وكبيرة وفي جوانب ومستويات عدة ومختلفة، يمكن أبرزها في الآتي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> - محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2012، ص، 11.

<sup>2</sup> - إبراهيم الخلف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص، 34.

<sup>3</sup> - محمود عبد الفتاح رضوان، مرجع سابق، ص، 10.

<sup>4</sup> - ريغة أحمد الصغير، مرجع سابق، ص ص، 23-24.

- تساعد عملية تقييم الأداء في التحقق من مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، فحتى يمكن معرفة مدى تطابق الإنجاز الفعلي مع الخطط الموضوعة فلا بد من توافر مجموعة من الأسس والأساليب التي تقيس ذلك، وعملية تقييم الأداء تعتبر من أهم الأساليب التي يمكن استخدامها لهذه الغاية فعملية التقييم تسمح بتوفير التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف، وفي حالة ما إذا كانت النتائج تختلف عن الأهداف يكون بمقدور المؤسسة أن تعمل على تحليل الفجوات الموجودة في الأداء وإجراء التعديلات التي تعيدها إلى مسارها المنشود
- إن عملية تقييم الأداء تشجع على التوجه بشكل بناء نحو حل المشاكل، حيث أن التقييم يوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد إليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المؤسسة.
- إن عملية تقييم الأداء تسلط الضوء على مدى الكفاءة في استغلال المؤسسة لمواردها المتاحة. وضمن هذه السياق فإن عملية تقييم الأداء تعمل على استثمار الموارد البشرية بصورة أفضل، والتقليل من الهدر والضياع وترشيد النفقات وتنمية الإيرادات، كما يشكل تقييم الأداء أساسا موضوعيا لوضع نظام الحوافز والمكافآت
- إن تقييم الأداء يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل الضياع في الوقت والجهد والمال مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات، ومن ثم تنشيط القدرة الشرائية وزيادة الدخل القومي.
- إن تقييم الأداء يحسن في الاتصالات بين العاملين فضلا عن الاتصالات الخارجية بين المنظمة وعمالها ومتعاملها. فالتأكيد على قياس وتحسين الأداء يؤدي إلى إيجاد مناخ جديد من شأنه التأثير في جميع المؤسسات باختلاف أنواعها.
- تسمح عملية تقييم الأداء بمعرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المنظمة من خلال تقييم أداء العاملين وربطه بتقييم أداء المنظمة ككل.
- يقدم تقييم الأداء المؤسسي صورة واضحة للدولة فيما يتعلق بمستوى أداء القطاع الذي تعمل فيه المؤسسات
- تحدد عملية التقييم ما يجب معرفته لتحقيق الأداء العالي، فنماذج وأنظمة تقييم الأداء تشتمل على مجموعة من المتغيرات المترابطة والمنظمة والتي إن تم إتباعها فسوف تساعد أصحاب القرار على السعي نحو تحسين مستوى الأداء بصورة علمية عقلانية.
- وعلى ضوء ما سبق نتجلى لنا الأهمية الجوهرية لعملية تقييم الأداء، فالمنظمة التي لا تعرف أين هي الآن من حيث واقع عملياتها لا يمكن لها أن تعرف ما هو مستقبلها، وبالتالي لا يمكنها الوصول إلى ما تريد.

**ثالثاً: أهداف تقييم الأداء**

لقد اتضح أنه ينبغي على جميع المؤسسات أن تقيس مدى فعالية أنشطتها ونتائج أعمالها لأن المعلومات التي يتم الحصول عليها سوف تقودها نحو تحقيق أهدافها وبالتالي تحسين أدائها. لذلك فالمؤسسة التي لا تستطيع قياس أدائها لا يمكنها الرقابة عليه، وإذا لم تستطع مراقبته فلن تقدر على إدارته، وبذلك فهي لن تتمكن من صناعة قرارات سليمة، حيث يقول R.Quinn ضمن هذا السياق ببساطة لا يمكن إدارة شيء لا تستطيع قياسه. وعلى هذا تحتاج المؤسسات لتقييم الأداء من أجل تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

**الرقابة:** يهدف تقييم الأداء إلى مراقبة الإنجازات والنتائج وتحليلها من خلال مقارنتها مع التوقعات، والتنبؤ بالأخطاء قبل وقوعها باستخدام مؤشرات أداء كمحطات إنذار مبكر عند وقوع انحرافات.

**التقييم الذاتي:** يهدف تقييم الأداء على مستوى المؤسسات إلى تشخيص المشكلات لحلها، والكشف عن مواطن الضعف لتقويتها ومواطن القوة للحفاظ عليها وتعزيزها.

**تقييم الإدارة:** يعتبر تقييم الأداء كمرآة للإدارة العليا تعكس أداء الوحدات والفروع، وبالتالي تمكنها من رسم الإستراتيجيات والأهداف بوضوح.

**التحسين المستمر:** يعتبر تقييم الأداء كهدف نهائي يتمثل في تحسين الأداء من أجل زيادة الإنتاجية

كما تهدف المؤسسة من خلال تقييم الأداء إلى:

- التأكد من تنفيذ الأهداف الموضوعية بأعلى درجة من الكفاءة
- التركيز على حسن سير الخطة الإستراتيجية للمؤسسة
- التأكد من سير التطورات الاقتصادية والاجتماعية طبقاً للأهداف المرسومة سلفاً.
- تحقيق أفضل عائد ودفع حركة التنمية، حيث أن تحقيق التنمية يتم عادة من خلال التوسع وتعزيز قدرات المؤسسة لتحسين أدائها.

- يهدف تقييم الأداء إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها للعملاء
- يهدف تقييم الأداء إلى الكشف عن العناصر الفعالة في المؤسسة لدعمها وتحديد العناصر التي بها خلل لمعالجتها، وكل ذلك من أجل الدفع بعجلة الأداء نحو الأمام.

<sup>1</sup> - عبد الرحيم محمد، قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي، مجمع أعمال مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية البشرية، القاهرة، 2008، ص 498.

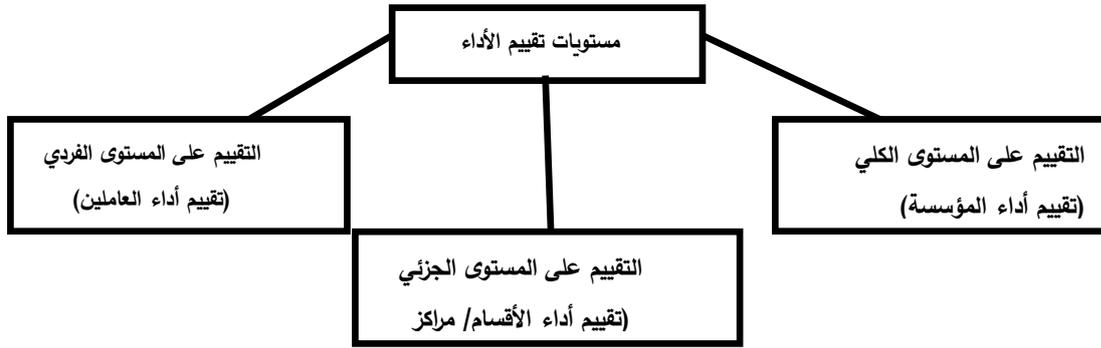
## المطلب الثاني: مستويات تقييم الأداء ومراحله

إن عملية تقييم الأداء تشمل عدة مستويات، كما أنها تتبع عددا من الخطوات والمراحل التي ينبغي المرور بها، وكل ذلك بغية الوصول إلى نتائج صحيحة تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة.

## أولاً: مستويات تقييم الأداء

هناك ثلاث مستويات لتقييم الأداء تشمل كل من التقييم على المستوى الكلي، التقييم على المستوى الجزئي، والتقييم على المستوى الفردي، والشكل الموالي يوضح ذلك:

## الشكل رقم (05): مستويات تقييم الأداء



المصدر: ريغة أحمد الصغير، مرجع سابق، ص، 30

## 1. تقييم الأداء الكلي للمؤسسة

يتلخص تقييم الأداء الكلي للمؤسسة في التقييم الكلي المتكامل لنتائج أعمال هذه الأخيرة وكافة وحداتها التنظيمية في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية، وذلك من خلال تطوير مجموعة من مؤشرات الأداء وقياس مستوى الإنجاز الفعلي في إطار المستويات المحددة للأداء المرغوب.

وتشمل الأعمال التقييمية للأداء على مستوى ككل ما يلي<sup>1</sup>:

- دراسة التقارير الدورية المرفوعة من إدارات الأقسام فيها وإعطاء الرأي والتوجيه بشأنها لتدعيم جوانب القوة في أداؤها وتقادي جوانب الضعف إضافة إلى إبداء المقترحات اللازمة لمعالجة حالات الإخفاق المسجلة.
- إعداد تقرير دوري شامل عن تقييم الأداء في المؤسسة بالاعتماد على التقارير الدورية المرفوعة من الأقسام، حيث يتضمن هذا التقرير جميع جوانب النشاط في المؤسسة كما يحتوي على جميع المؤشرات التي استعملت في عملية التقييم.

<sup>1</sup> - مجيد الكرخي، تقييم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص، 41.

- إعداد تقرير سنوي يتضمن تقييما لنتائج المؤسسة ويحتوي على الجداول والمؤشرات التي تحدد مستوى الأداء خلال السنة في كافة المجالات الإنتاجية، التسويقية، التمويلية وشؤون العاملين.

### 2. تقييم الأداء على المستوى الجزئي

يكون نظام التقييم في المنظمات والمؤسسات اللامركزية أكثر تعقيدا منه في المؤسسات البسيطة كالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لذلك فإن عملية تقييم الأداء تشمل إضافة للمستوى الكلي مستوى آخر أدنى منه يسمى بالمستوى الجزئي، والذي يضم مراكز المسؤولية ومختلف الأقسام والإدارات المكونة للمؤسسة (الإنتاج، المالية، التسويق...). ويعد تقييم الأداء على هذا المستوى مكملا ومتمما للتقييم على المستوى الكلي، حيث يرى العديد من الباحثين أن تقييم الأداء على مستوى الأقسام ومراكز المسؤولية يسمح للمؤسسة بالاستفادة من نظرة أكثر دقة وأكثر تعبير عن المستوى الحقيقي للأداء<sup>1</sup>.

تتطلب عملية التقييم على المستوى الجزئي قيام كل مسؤول أو مدير للقسم أو مركز المسؤولية المعني بإعداد تقييم لأداء قسمه مسترشدا بالخطط والأهداف المحددة، وذلك من خلال<sup>2</sup>:

- متابعة تنفيذ الأهداف المخططة لقسمه يوميا واتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات ضمن الصلاحيات المخول بها

- مفاتحة الإدارة العليا بالمؤسسة عن الانحرافات والمقترحات التي يراها مناسبة من أجل تصحيحها.

- إعداد تقارير دورية عن أداء القسم ترفع إلى الإدارة المسؤولة في المستوى الأعلى، يوضح فيه مقارنة الانجاز بالمخطط والعقبات التي واجهت العملية الإنتاجية في القسم والانحرافات التي حدثت والإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لمعالجتها وأهم المقترحات التي يراها للارتقاء بمستوى الأداء نحو الأفضل.

- إعداد تقرير سنوي عن تقييم الأداء للقسم يتضمن جميع الإجراءات والتعليمات والأساليب الخاصة بعملية التقييم، ويرفع هذا التقرير للإدارة المسؤولة على مستوى المؤسسة ككل.

### 3. تقييم الأداء على المستوى الفردي

يتمثل التقييم الفردي للأداء في تقييم العاملين داخل المؤسسة من خلال أدائهم لوظيفتهم والمساهمة في تحقيق أهداف مؤسستهم، وذلك بالتعرف على مستوى الأداء الحالي والمتوقع للعاملين بمختلف الوظائف والمستويات في

<sup>1</sup> - François Giroud et al, Op.cit., P. 122.

<sup>2</sup> - مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص، 40.

المؤسسة. ويعد تقييم أداء العاملين من الوظائف والأنشطة الأساسية في المؤسسة باعتباره يشكل حجر الأساس للأداء ككل<sup>1</sup>.

ويمكن إبراز أهم المبادئ التي يقوم عليها تقييم أداء الموارد البشرية من خلال النقاط التالية:

- تحديد أهداف ومجالات تقييم أداء العاملين على نحو دقيق.
- يجب أن يكون نظام تقييم أداء العاملين وثيق الصلة بالوظيفة قدر الإمكان.
- التعريف الواضح والدقيق لواجبات كل وظيفة ومؤشرات الأداء فيها.
- تدريب القائمين بالتقييم تدريباً كافياً على استخدام نظم وأساليب التقييم ونماذجه.
- يجب تزويد العاملين بتغذية عكسية وبوضوح عن كيفية أدائهم ومستوى هذا الأداء وبناء على ما سبق، تجدر الإشارة إلى أن المستويات الثلاث للأداء تؤثر وتتأثر فيما بينها، فهي تشترك في الأهداف العامة لعملية التقييم كمعرفة نقاط القوة والضعف في أداء الفرد، الإدارة والمؤسسة ككل مما يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية أو التعزيزية، كما تشترك أيضاً في البعد الزمني للتقييم. وبذلك يمكن القول أن مستويات الأداء تتكامل فيما بينها، حيث أن تقييم أداء المؤسسة يتطلب تقييم أداء وحداتها وإداراتها، وتقييم أداء الإدارات يتطلب تقييم أداء الأفراد العاملين بها، غير أن مستويات الأداء تختلف فيما بينها في نوعية المؤشرات المستخدمة والإجراءات والخطوات المتبعة.

### ثانياً: مراحل وخطوات تقييم الأداء

إن عملية تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية لم تحظى بالاتفاق التام حول مراحلها نظراً لطبيعة الموضوع مراد تقييمه، فعملية تقييم أداء الأفراد مثلاً تختلف في بعض مراحلها عن عملية تقييم الأداء الإنتاجي، لذلك سيتم التطرق في هذا العنصر إلى عملية التقييم التي نشقها من عملية الرقابة والتي تصلح لتقييم النتائج المتحصل عليها في شكل رقمي.

عموماً يمكن حصر مراحل عملية التقييم في أربع مراحل أساسية مكملة لبعضها البعض، غياب واحدة منها تعرقل العملية ككل، وهي بالترتيب ما يلي:

- أولاً جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم.
- ثانياً قياس الأداء الفعلي.
- ثالثاً مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية.

<sup>1</sup> - فارس رشيد البيتاني، محاسبة الأداء في تنمية المؤسسات والموارد البشرية، دار آيله للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص، 72.

- رابعا دراسة الانحراف وإصدار الحكم.

### 1. جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم

حيث تتطلب عملية التقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية عن نشاط المنشأة والتي يمكن الحصول عليها من حسابات الإنتاج والأرباح والخسائر والميزانية العمومية والمعلومات المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية والمستخدمات وأرس المال وعدد العاملين وأجورهم وغير ذلك أن جميع هذه المعلومات تخدم عادة عملية التقييم خال السنة المعنية.

تعد المعلومات موردا من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياته، فلا يمكن أن يوجد تخطيط دون معلومات، ولا يمكن أن يكون اتخاذ القرارات 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 الاقتصادي، والحصول على مزايا تنافسية، وتحقيق التنافسية المستدامة للمؤسسة<sup>1</sup>.

### 2. قياس الأداء الفعلي

هي المرحلة الثانية من عملية التقييم، من خلالها تتمكن المؤسسة من قياس كفاءتها وفعاليتها. والعقبة التي يمكن مواجهتها في هذه المرحلة هي: ما هي المعايير والمؤشرات التي يتم اللجوء إليها، فالمؤسسة تواجه مشكلة اختيار المعايير والمؤشرات الموافقة لطبيعة الأداء المراد قياسه.

ويتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية فيما يخص أدائها بناء على معايير الفعالية والكفاءة. مما سبق يتضح أن عملية القياس لا يمكن أن تتم إلا بتوفر مجموعة من المعايير التي هي الأخرى تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات. ففي هذا المقام نشير إلى وجود فرق بين المعيار والمؤشر، فالأول يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية تقييم الأداء أما المؤشر فهو أداة للقياس وتفسير المعيار، أي أن المعيار يتم قياسه وتفسيره من خلال مجموعة من المؤشرات<sup>2</sup>.

فقياس الأداء وتقييمه مرهون باختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد تقييمه.

<sup>1</sup> - علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص، 49

<sup>2</sup> - علي شيتور، مرجع سابق، ص، 49.

### 3. مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية

بعد أن تكون المؤسسة قد انتهت من مرحلة قياس الأداء الفعلي تشرع في المرحلة الموالية والمتمثلة في مقارنة أدائها المحقق بالأداء المرغوب. فالعقبة التي تواجه المؤسسة في هذه المرحلة هي المرجع الذي تستند إليه في عملية المقارنة. وبصفة عامة تحدد المؤسسة العناصر التالية كمراجع لمقارنة الأداء: الزمن، أداء الوحدات الأخرى، الأهداف، المعايير.

### 4. دراسة الانحراف وإصدار الحكم

إن عملية المقارنة تفصح عن ثلاث نقاط هي: انحراف موجب، انحراف سلبي، انحراف معدوم، فالأول في صالح المؤسسة ارتفاع الأرباح، ارتفاع حصة السوق انخفاض التكاليف أما الانحراف الثاني فهو ضد المؤسسة استهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية، انخفاض الإنتاجية... أما الانحراف الثالث فليس له تأثير على نتائج المؤسسة، والحكم على الأداء من خلال الانحراف الكلي يعد من الأحكام المضلة، بل يجب على المسؤولين القيام بتحليل الانحراف الكلي سواء كان موجبا، سالبا أو معدوما، إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلية للانحراف، لتشجيع ما هو إيجابي ومعالجة ما هو سلبي.

وفي حقيقة الأمر عملية التحليل تمكن المؤسسة من معرفة مصدر أداؤها، أهو أداء داخلي أو أداء خارجي، فالحكم الجيد على الأداء يجب أن يكون مبني على تحليل الأداء أو الظاهرة إلى غاية الوصول إلى أبعد مؤثراته. ومن الطرق الفعالة في عملية التحليل طريقة الإحلال المتسلسل التي تساعد على تحديد تأثير كل عنصر ينتمي إلى الظاهرة في الانحراف الكلي<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: ماهية مؤشرات تقييم الأداء

تستلزم عملية تقييم الأداء ضرورة توافر مجموعة من المؤشرات من أجل الوقوف على مستوى الأداء الذي بلغته المؤسسة، وكذا من أجل تحديد تطور أي جانب من جوانب نشاطها. ومن هنا جاء الاهتمام بدراسة هذه المؤشرات وتحليلها وتصنيفها وفقا لأبعاد متعددة، لذلك سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لمفهوم المؤشرات وأهميتها وخصائصها إضافة إلى المبادئ الأساسية لتصنيفها.

<sup>1</sup> - علي شيتور، مرجع سابق، ص، 50.

## أولاً: مفهوم مؤشر الأداء

من أكثر التعريفات شيوعاً لمؤشرات الأداء نجد تعريف P.Lorino الذي يرى أن مؤشر الأداء هو عبارة عن معلومة تساعد فرد أو مجموعة من الأفراد على توجيه مسار نشاطهم بغرض تحقيق هدف معين أو تساعدهم في تقييم نتائج ذلك النشاط<sup>1</sup>.

ويمكن للمؤشر أن يأخذ جملة من الأشكال قد تكون أرقاماً أو بعض الدلالات النوعية وذلك حسب النشاطات التي تقوم بها المؤسسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها. لذلك يعرف P.Voyer المؤشر على أنه عنصر أو مجموعة من العناصر المشكلة لمعلومة ذات دلالة بالنسبة للمؤسسة<sup>2</sup>.

كما يفترض من المؤشر أن يقدم لمستعمليه جملة من المعلومات المفيدة أهمها<sup>3</sup>:

- سبب وجوده والهدف الإستراتيجي الذي يرتبط به.
- الشخص أو الجهة المسؤولة عن إعداده ومتابعته.
- المسؤول عن النشاط أو العملية التي يراد تقييم أدائها بواسطته.
- المدة الزمنية اللازمة لإعداده ومتابعته.
- طريقة تصميمه ومصادر المعلومات اللازمة لحسابه.
- قائمة الأشخاص أو الجهات المعنية باستعماله

من خلال التعاريف السابقة تتجلى لنا أهمية مؤشرات الأداء، فهي تعد أداة رئيسة تساعد المنظمة على تنفيذ إستراتيجيتها<sup>4</sup>، كما أصبحت تلعب دور همزة الوصل بين المؤسسة ومختلف أصحاب المصالح.

إن استخدام المؤشرات في قياس أداء المؤسسات يرتبط بقدرة هذه الأخيرة على معرفة توجهات أصحاب المصالح، والتي بالاعتماد عليها تقوم المؤسسات بتبني التوجهات والتصرفات التي تخدم مصالحهم وتشبع رغباتهم انطلاقاً من مبدأ أن أصحاب المصالح ينتظرون دوماً من المؤسسة أن تتوفر على أداة للاتصال تسمح لهم بالحصول دون عناء على معلومات شفافة وهو ما توفره مؤشرات الأداء<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - Philippe Lorino, Op.cit., P. 130.

<sup>2</sup> - ريغة أحمد الصغير، مرجع سابق، ص، 39.

<sup>3</sup> - Philippe Lorino, Op.cit., P. 130.

<sup>4</sup> - مراد كواشي، إشكالية تقييم الأداء الشامل في المؤسسة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2011، ص، 138.

<sup>5</sup> - John Roberts, Organisation de l'Entreprise moderne, performance et croissance, Economico, 2008, P. 86.

**ثانيا: تصنيف مؤشرات الأداء**

نظرا لكون هناك العديد من المؤشرات المختلفة الأشكال، فغالبا ما تستخدم عدة تصنيفات لتمييز بين هذه المؤشرات أو تجميعها، وضمن هذا الإطار يؤكد P. Voyer أنه ليس هناك تصنيف أمثل لمؤشرات الأداء، وإنما يعتمد التصنيف الجيد للمؤشرات على حاجيات وأهداف عملية التقييم ونوعية المعلومات المراد الحصول عليها<sup>1</sup>. ومن أكثر التصنيفات شيوعا، تقسيم مؤشرات الأداء إلى مؤشرات مالية وغير مالية<sup>2</sup>.

**❖ مؤشرات الأداء المالية**

إن قياس وتقييم الأداء باستخدام المؤشرات المالية يعتبر الأسلوب التقليدي الأكثر استخداما، حيث أنه لا يمكن تصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المؤسسات ومراكزها المالية بدون استخدام المؤشرات المالية بصورة أو بأخرى. وتعد المؤشرات المالية من أهم أدوات التحليل استعمالا في قياس أداء المؤسسات، وذلك من خلال مقارنة أداء المؤسسة ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء فيها أو عن طرق المقارنة بين المؤشرات المالية للمؤسسة والمؤشرات المالية لمؤسسة منافسة ضمن إطار البيئة التي تنشط فيها هذه الأخيرة. وقد سعى الكثير من الباحثين إلى تطوير استخدامات المؤشرات المالية بأسلوب علمي يعتمد على العلاقة بين هذه المؤشرات وإمكانية تركيزها في منظور واحد متكامل وشمولي، يضمن تغطية وتقييم كافة أوجه النشاطات التي تقوم بها المؤسسة.

**❖ مؤشرات الأداء غير مالية**

لا شك في أن التغيرات الحادثة في مجال البيئة التكنولوجية للعمليات التصنيعية الحديثة وما صاحبها من زيادة احتياجات العملاء وشدة المنافسة أدت إلى ضرورة إيجاد مؤشرات جديدة لأداء المنظمات تتلاءم مع أهدافها، وهو ما دفع المؤسسات إلى استخدام مؤشرات غير مالية من خلال نماذج حديثة سوف تساعد إدارة المؤسسة في خلق القيمة الحقيقية التي تنشدها، وذلك من خلال استخدام هذه النماذج في تحقيق التفاعل والترابط بين مختلف المواد المادية وغير المادية التي تمتلكها المؤسسة.

ومن جهته فقد ذهب P. Lorino إلى تصنيف مؤشرات الأداء إلى مؤشرات نتيجة ومؤشرات متابعة، وذلك حسب وظيفة المؤشر<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - Pierre Voyer, Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance, 2<sup>ème</sup> édition, Presses de L'université du Québec, Québec, 1999, P.63.

<sup>2</sup> - Charles T. Horngren et al, control de gestion et gestion budgétaire, 3<sup>ème</sup> édition, Pearson éducation, Paris, 2006, P. 35.

<sup>3</sup> - Philippe Lorino, Op.cit., P. 131.

- ففي حالة ما إذا تعلق الأمر بتقييم نتيجة نهائية لنشاط تم إنجازه أو لهدف تم بلوغه فنحن بصدد مؤشر النتيجة، حيث يشير الباحث إلى أن هذا النوع من المؤشرات يأتي النهاية وبالتالي فلا يسمح بإجراء تعديلات أو تصحيح الانحرافات، وإنما يقتصر عمله على تحديد ما إذا تمكنت المؤسسة من بلوغ أهدافها أم لا.
- أما في حالة ما إذا تعلق الأمر بعملية أو نشاط في طور الإنجاز أين يمكن مراقبة تقدمه والتدخل إن لزم الأمر قبل فوات الأوان فنحن بصدد مؤشر المتابعة، حيث يسمح هذا الأخير بمتابعة التطورات الحاصلة في العمليات كما يوفر القدرة على التنبؤ بالانحرافات مما يسمح بالتدخل في الوقت المناسب من أجل تعديلها.
- إضافة إلى ما سبق فقد ذهب البعض الآخر من الكتاب في تصنيف مؤشرات الأداء إلى تقسيمها لخمسة أنواع تشمل<sup>1</sup>:

- **مؤشرات المدخلات:** تستخدم لفهم الموارد البشرية والمالية والتي تستخدم لغرض الوصول إلى المخرجات والنتائج المطلوبة.
- **مؤشرات العمليات:** تستخدم لفهم الخطوات المباشرة لعمليات إنتاج المنتج أو الخدمة.
- **مؤشرات المخرجات:** تستخدم لتقويم المنتج أو الخدمة التي يوفرها النظام أو المؤسسة ويتم إيصالها إلى العملاء.
- **مؤشرات المحصلات:** تستخدم لتقويم النتائج المتوقعة أو المرغوبة أو الفعلية، وفي بعض الحالات فإن بناء علاقة سببية مباشرة بين مخرجات النشاط ونتائجه المقصودة يمكن أن يكون صعبا.
- **مؤشرات التأثير:** تستخدم لتقويم الآثار المباشرة أو الغير مباشرة التي تنشأ عن تحقيق غايات المؤسسة.
- **مؤشرات الأسباب:** تقوم الأداء بعد ظهور الحقيقة، ومثال ذلك هو مقاييس الإصابات والأمراض الواقعة.
- **مؤشرات النتائج:** هذه المقاييس تنتبأ بالأداء المستقبلي، مثل تقويم التكلفة التقديرية على أساس العوامل ذات العلاقات القوية.
- **المؤشرات السلوكية:** وتقوم الثقافة الأساسية للأفراد والمؤسسة، مثل قياس رضا العاملين في المؤسسة.

<sup>1</sup> - طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبيحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص، 77.

**ثالثا: الصفات النوعية لمؤشرات الأداء**

وتعرف على أنها مجموعة الصفات والخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات التي يعرضها مؤشر الأداء حتى تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات والقائمين على عملية تقييم الأداء بالمؤسسة وفي هذا الإطار فقد قام P. Voyer بتحديد أربع خصائص أو صفات عامة يجب توافرها في المؤشرات حتى تكون فعالة، وهي ما أطلق عليها بصفات المؤشر الجيد والتي تشمل كل من درجة الملائمة، الدقة في التصميم، القدرة على التقييم والسهولة في الاستخدام<sup>1</sup>.

**1. الملائمة**

ينبغي على مؤشر الأداء أن يعبر عن هدف أو غاية معينة تسعى المؤسسة لتحقيقها، كما يجب عليه أن يستجيب لحاجات التقييم وأن يكون له معنى بالنسبة لمستخدميه وأن يلائم طبيعة المجال الذي يسعى لقياسه. ومن جهة أخرى على المؤشرات أيضا أن تكون ملائمة مع طبيعة القرارات التي يتم اتخاذها بناء عليها، بحيث إذا فقدت هذه المؤشرات القدرة على التأثير في القرارات فسوف تفقد قيمتها ومعناها.

وبناء على ما سبق فإنه ينبغي على المؤسسة أن تسعى لإعطاء القيمة القصوى للمؤشرات التي تختارها وذلك من خلال ربطها بالمراجع والدلالات الأكثر ملائمة (الأهداف، القرارات، قيم المقارنة...).

**2. الدقة في التصميم**

لابد أن تتميز المؤشرات بالدقة والوضوح فيما يتعلق بتصميمها، حيث يجب على المؤشرات أن تكون مصاغة بطريقة جيدة وأن تكون معالمها محددة بدقة، وإضافة إلى ذلك ينبغي أن تكون المؤشرات حساسة بما يكفي للكشف عن أي انحراف في الأهداف المحددة، ومتجانسة نسبيا في الزمان والمكان للسماح بإجراء عملية المقارنة والتقييم.

**3. القدرة على التقييم**

ينبغي على المؤشر أن تكون له القدرة على تقييم الأداء بشكل فعال، وذلك من خلال عرض المعلومات بطريقة متكاملة وصفية أو كمية تفيد المستخدمين بما يضمن اتخاذ القرار السليم، لذلك فلا بد على المؤسسة أن تتوفر لديها القدرة المعلوماتية اللازمة التي تسمح لها بإنتاج المؤشرات التي تحتاجها، وذلك من خلال أساليب المعالجة الدقيقة التي توفر بيانات ومعلومات ذات جودة في الوقت المناسب، وهنا يجدر الإشارة إلى أن قدرة المؤشر على التقييم ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية البيانات والمعلومات الموفرة.

<sup>1</sup> – Pierre Voyer, Op.cit, Québec, 1999, PP.68-71.

## 4. السهولة في الاستخدام

وتتمثل هذه الخاصية في الإمكانية العلمية والمعرفية لاستخدام المؤشر بشكل صحيح وبسهولة، حيث يجب أن تكون المؤشرات معروضة بطريقة بعيدة عن التعقيد تمكن كافة المستخدمين من فهمها ببساطة ودون جهد. وتستوجب السهولة في استخدام المؤشرات ضرورة توفر الشروط التالية:

- **إمكانية البلوغ:** يجب أن يكون المؤشر في متناول الجميع ويسهل الحصول عليه واستعماله، كما يجب أن يتميز بالبساطة حتى يستطيع كل الأفراد في المؤسسة على اختلاف مستوياتهم أن يستخدموه.
- **الوضوح:** يجب أن يكون المؤشر مفهوم بنفس الطريقة من طرف الجميع في المؤسسة وأن يكون تفسيره عام ومشترك.

- **التمثيل:** يجب أن يكون المؤشر مقدم وممثل بصورة أو بشكل واضح يسهل تفسيره من قبل المستخدمين، وذلك من خلال اختيار الشكل المناسب للتمثيل (جدول، رسم بياني أو تخطيطي).

## المطلب الرابع: مقاييس الأداء

يمثل الأداء النتيجة النهائية لنشاط منظم يتضمن تحقيق أهداف واضحة ومسطرة مسبقا، ويعتبر تقييم الأداء منهجا يمكن المؤسسات إتباعه لمعرفة الكيفية التي تمكنها من تحقيق ما تسعى وتصبو إليه والذي يجب عليه أن يشتمل على جميع المستويات داخلها.

كما وتتضمن عملية التقييم تكوين مقاييس أو مؤشرات تساعد في دراسة نشاط المؤسسة ككل وكذا تبيان الكيفية التي تمكنها من تحقيق الأهداف ولقد اعتمدت المؤسسات في ذلك مسبقا على ما يسمى بالمقاييس المالية التقليدية والتي من أبرزها العائد على الأصول أو الاستثمارات، صافي الربح، القيمة المضافة. إلا أن القصور أو العجز الذي تواجهه هذه الأخيرة في عملية التقييم واقتصارها فقط على الأحداث الماضية أدى بالمؤسسات إلى تطوير وابتكار نظم ومؤشرات أداء جديدة تتجه إلى تقييم الأحداث الحالية أو ما سيواجهها في المستقبل.

## أولا: المقاييس التقليدية (المالية)

تهدف المؤسسات بصورة عامة إلى توسيع دائرة استثماراتها وأنشطتها التي تسعى من خلالها إلى تحقيق الأرباح الكبيرة، ومن أجل تقييم أداء الوحدات الفرعية فيها، ومعرفة مدى مساهمتها في الوصول إلى ذلك فإن أغلب المؤسسات اتجهت إلى الاعتماد على المقاييس المالية التي تعتمد بدورها على المعلومات المالية والمحاسبية والتي من أشهرها: العائد على الاستثمار، القيمة المضافة الاقتصادية، صافي الربح كما وأن هذه المقاييس ما هي إلا

ترجمة لنتائج القياس التشغيلي - العمليات التشغيلية - والتي تستخدم في تحديد مدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

وعلى الرغم من أن استخدام المقاييس المالية يؤدي إلى تحقيق جملة من الفوائد إي أنها تعرضت إلى انتقادات أدت إلى البحث عن مقاييس أخرى<sup>1</sup>.

### أهم الفوائد

- تصور المقاييس المالية تأثير القرارات بوحدة قياس قابلة للمقارنة وهي النقود التي تسمح بتجميع النتائج عبر الوحدات المؤسسة.

- توضح تكاليف المبادلات بين الموارد ومن ثم فالأداء المالية مؤشرا ضروريا بالقياس وتقييم الأداء .  
- يمكن القياس الكمي للأداء من ربط نظام الأجور والحوافز بالأداء والإنجازات الفعلية مما يؤدي إلى تطوير أداء العاملين

بما يتوقف مع الأهداف الإستراتيجية، وبذل الجهد الكافي في حسن استغلال الموارد لتحقيق الأهداف المحددة بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

أما الانتقادات فهي تتمثل فيما يلي:

❖ لا تساعد المقاييس المالية التقليدية المديرين على إدراك العوامل التي توجه النجاح في مؤسساتهم وتطور مهارات العاملين

وكفاءة العمليات التشغيلية التي تبذل فيها المؤسسة، لذا فإن هذه المقاييس لا تعبر بشكل كاف عن أداء المؤسسات وتحد من قدرة مدراءها على اتخاذ القرارات الصائبة التي توجه الأداء الحالي والمستقبلي فيها إلى أفضل مستوى تطمح إليه.

❖ تضعف الأداء لأنها ذات طبيعة تاريخية، بمعنى أن التقارير الصادرة تركز على الأنشطة التي حدثت في السابق دون الاهتمام بالقيمة الحالية والمستقبلية، ولهذا السبب فهي تعتبر غير كافية في عمليات اتخاذ القرارات التي يقوم بها المديرون لتحسين العمليات التشغيلية الحالية والمستقبلية كما أنها تعطي إشارات مظلمة عن التحسين المستمر والابتكارات في تطوير العمليات التشغيلية.

<sup>1</sup> - حسناوي إبراهيم و بن عمر عبد المطلب، أثر عملية الإبداع على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية SONATRACH - قسم الإنتاج، منكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس في علوم التسيير التخصص إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص، 64.

ولقد أشار Kaplan&Johnson إلى أن هناك ثلاثة مجالات أساسية لفشل المؤشرات أو المقاييس الحالية التقليدية في المحاسبة الإدارية وهي<sup>1</sup>

✓ مجال الاستخدام: إذ لاحظ أن هناك فشل في استخدام الموازنات المرنة في تقييم النفقات الاختيارية الثابتة أو استخدام مقاييس مناسبة للرقابة على التكاليف الثابتة.

✓ مجال الملائمة: حيث أن هناك فشل في مقاييس تطوير الرقابة على الجودة وعامل الإنتاجية أو في إلقاء الضوء على تكلفة الفرصة البديل.

✓ مجال الرقابة بمعنى أن المقاييس المالية ركزت على العوامل المالية دون العوامل الأخرى غير المالية وذلك في الأجل القصير دون الأجل الطويل.

### ثانياً: المقاييس المتطورة (غير المالية)

تعتبر المقاييس الأداء غير المالية أداة رئيسية للرقابة الإستراتيجية، إذ تمثل محاولة للتأكيد على أهمية التوجه أو التغيير في العمليات الداخلية (التشغيلية) نظراً لما تشهده البيئة المحيطة بالمؤسسة من تغيرات تكنولوجية حديثة في تلك العمليات وما لهذه الأخيرة من اثر على زيادة احتياجات الزبائن وكذا اشتداد المنافسة التي أدت بدورها إلى ضرورة البحث عن مقاييس جديدة للأداء التشغيلي للمؤسسة تتلاءم مع الأهداف الصناعية الحديثة (كالبحث عن الجودة، زيادة الإنتاجية، التطوير والابتكار) بالإضافة إلى ذلك فإن هذا النوع من المقاييس يتضمن على مقاييس كمية مثل إدارة الإنتاج على أساس عدد الوحدات المنتجة ومقاييس كيفية تقيس سمعة المنتج أو الخدمة رضاء وولاء المستهلك، مرونة عمليات التصنيع. فضلاً عن أنها تعطي عدة مجالات تختلف من المؤسسة إلى أخرى أو حسب كل باحث إذ اقترحت Whitt أربعة مجالات للأداء تغطيها تلك المقاييس وهي: المنتجات والأسواق العاملين والعملاء أما Gosling فقد اقترح مقاييس ترتبط بمجالات الموارد وأداء العمل والمنتجات على اعتبار أن قياس الأداء الكلي يجمع بين الكفاءة والفعالية بمعنى كفاءة في استخدام الموارد وفعالية في انجاز النتائج المرغوبة. أما Smith فقد اقترح 65 مؤشرات غير مالية تم تصنيفها طبقاً لست مجالات وهي: المدخلات، أداء العمل، المنتجات، الأسواق، العاملين، العملاء<sup>2</sup>.

استناداً إلى ما سبق فإنه يمكن القول أن تقييم وقياس الأداء أصبح يركز على المؤشرات غير المالية على حساب تلك المؤشرات التي تتعلق بالجانب المالي. وفيما يلي ثلاث نماذج حديثة لتقييم الأداء.

<sup>1</sup> - حسناوي إبراهيم، بن عمر عبد المطلب، المرجع السابق، ص، 65.

<sup>2</sup> - حسناوي إبراهيم، بن عمر عبد المطلب، نفس المرجع، ص23.

## 1. نموذج سلسلة القيمة

يهتم هذا النموذج بالعلاقة الداخلية والخارجية مع العميل والموارد، ونجد أن هذا النموذج يتمتع بأهمية كبيرة خاصة في المؤسسات التي تعمل في بيئة تنافسية عالية والتي ترتبط مباشرة بالعملاء حيث يساعدها هذا النموذج على التأكد من أن منتجاتها تكون متاحة دائماً للعملاء في الوقت والمكان والسعر المناسب، كما انه يؤكد على الجودة كمعيار للتقييم وليس فقط كعنصر منافسة<sup>1</sup>.

2. الأسلوب المقارن<sup>2</sup>

يعتبر أحد تلك الأساليب الحديثة في عمليات التقييم والتي تستخدمها المؤسسات في عمليات المقارنة بينها وبين المؤسسات الأخرى المنافسة لها أو ذات تفوق عليها في مجال معين، ولقد ظهر هذا المصطلح أو الأسلوب عام 1979 بواسطة شركة زير وكس التي تعمل في مجال تصوير المستندات، حيث وضعت ما يسمى بالقياس المقارن التنافسي والذي يعتبر على انه تلك العملية التي تستهدفها المؤسسة من اجل التطوير وذلك عن طريق مقارنة بين ملامح ومكونات منتجاتها مع غيرها من منافسين. ولقد انتشر بعد ذلك استخدام هذا الأسلوب واتساع صورة تطبيقه ليشمل على الآلات الوظيفية للمؤسسة كالشراء والتسويق، المنظمات الحكومية كالبنوك والمستشفيات، كما انه أصبح ينتقد من قبل العاملين فيها. وفي إطار هذا النوع من الأساليب لم تعد المؤسسات تتنافس من خلال المقارنة مع المنافسين بل بدأت تسعى إلى اكتساب مزايا تنافسية عن طريق المقارنة والتعلم من المنظمات المنافسة وغير المنافسة وكذا من خلال إيجاد وتعزيز الأفكار التي تساهم بصورة مباشرة في تحقيق قدرات تنافسية لها.

3. نموذج بطاقات الأداء المتوازن<sup>3</sup>

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أفضل النماذج وأوسعها انتشاراً على المستوى العلمي كما أنها تمثل نظام قياس أداء متوازن ومتكامل وأداة لترجمة الاستراتيجيات إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تعمل على تحقيق رؤية المؤسسة بالإضافة إلى ذلك فقد تعددت وتجاوزت النظرة التقليدية للأداء والتي تركز على المقاييس أو المؤشرات المالية التي تحقق مصالح المساهمين فقط إلى التعامل مع المقاييس غير المالية التي تحقق مصالح كافة الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة كالموظفين، العملاء، الموردين.... الخ.

<sup>1</sup> -نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور المنظمات الأعمال في التنمية المستدامة، المجلد الواحد والعشرين، العدد الثاني ديسمبر 2005، ص ص، 6-7.

<sup>2</sup> - حسناوي إبراهيم، بن عمر عبد المطلب، مرجع السابق، ص، 66.

<sup>3</sup> - حسناوي إبراهيم، بن عمر عبد المطلب، مرجع سابق، ص، 66.

4. لوحة القيادة (Tableau de Bord): تعتبر لوحة القيادة من بين الطرق الحديثة لقياس الأداء، لكن جذورها تعود إلى القرن العشرين حيث كان يتم تطبيقها بصفة مباشرة، ثم إلى الثلاثينيات من القرن الماضي حيث كان يتم تطبيقها من قبل أكبر الشركات في ذلك الوقت، لتشهد عودتها بقوة في سنة 1980 بفرنسا.
- تنتقل فكرة إعداد لوحة القيادة من تشخيص وضعية المؤسسة، أي تحديد كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الأجل المحددة، ومحاولة التحكم فيها من أجل تحسين الوضعية العامة. وتوجد عدة تعريفات للوحة القيادة إلا أننا نقتصر في هذا المقال على التعريف التالي: لوحة القيادة هي: (( عبارة عن وسيلة تسيير تجمع بين مؤشرات مالية وغير مالية المناسبة للمسؤولين لقيادة أداء النشاط الذي يمارسونه))<sup>1</sup>.
- إذا نستنتج من هذا التعريف أن لوحة القيادة تتضمن مجموعة من المؤشرات المتكاملة التي تسمح للمسؤولين بمعرفة درجة تقدم العمليات ومعرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين، وقياس الانحرافات بمقارنة الأهداف الفعلية بالأهداف المعيارية، وإجراء التصحيحات المناسبة.
- لكل مؤسسة لوحة قيادة خاصة بها تتغير بتغير الغاية والأهداف، ومن ثم تتغير المؤشرات المكونة للوحة القيادة تبعاً لذلك، كما تمنح لوحة القيادة للمسير صورة حول أوضاع المؤسسة باعتبارها وسيلة تساعد على اتخاذ القرار. وتستطيع المؤسسة أن تجني عدة فوائد من تبنيها للوحة القيادة كمقياس لأدائها، ومن أهمها<sup>2</sup>:
- منح المعلومة المناسبة للأشخاص المناسبين.
  - تمكين مختلف المسؤولين من المعلومات وليس فقط المديرية العامة.
  - توفير المعلومات لكل شخص التي هو بحاجة إليها في المؤسسة لقيادة أداء الوحدة التي يترأسها، مع ضمان توافق في المعلومات المقدمة لجميع الوحدات.

<sup>1</sup> - الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص، 224.

<sup>2</sup> - الشيخ الداوي، مرجع سابق، ص، 224.

### المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث الأدوات لقياس وتقييم الأداء في المؤسسات فهي تشمل الجوانب المالية وغير المالية، وفي إطار هذا السياق سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف بطاقة الأداء المتوازن وأهميتها، مكوناتها، أبعادها والتعرف على خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن وفيما تكمن الفوائد والمعوقات.

#### المطلب الأول: تعريف بطاقة الأداء المتوازن، أهميتها وأهدافها

كان أول ظهور لبطاقة الأداء المتوازن سنة 1990 في أمريكا الشمالية من طرف المستشارين R. Kaplan و D. Norton من جامعة هارفارد، ونشر عبر مجلة Harvard Business Review عام 1992، حيث أصبحت نموذجا شاملا لقياس أداء المؤسسات يجمع بين الجوانب المالية وغير المالية.

#### أولا: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

وهناك عدة تعريفات لبطاقة الأداء المتوازن نذكر أهم منها:

- ❖ حيث عرفها الباحثون R.Kaplan و D.Norton على أنها: نظام شامل لقياس الأداء المؤسسات، حيث يتم ترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجياتها إلى الأهداف، مقاييس، قيم مستهدفة وخطوات إجرائية واضحة<sup>1</sup>.
- ❖ تعرف على أنها نظام إداري يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين على ترجمة رؤية وإستراتيجيات شركاتهم إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة<sup>2</sup>.
- ❖ وهناك من يرى أن بطاقة الأداء المتوازن بإضافة إلى أنه أسلوب لقياس الأداء فإنه أيضا طريقة لتحقيق أعلى ربحية وزيادة القدرة تنافسية في آجل الطويل، وذلك عن طريق تحقيق التوازن بين المسببات المختلفة للربح<sup>3</sup>.
- ❖ تعرف أيضا على أنها: نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنظمة على ترجمة تصورها وبرامجها إلى مجموعة من الأهداف، والقياسات البرامج المترابطة، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المنظمات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - راشد بئينة، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017، ص، 8.

<sup>2</sup> - عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الإستراتيجية، طبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص، 8.

<sup>3</sup> - رحاب محمد عبد الرحمان، أثر الإدارة بالقيم على الأداء المتوازن، طبعة الأولى، دار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص، 168.

<sup>4</sup> - نعمة عباس الخفاجي وإحسان محمد ياغي، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصاريف التجارية (منظور متعدد الأبعاد)، الطبعة العربية، عمان، الأردن، 2014، ص، 43.

❖ كما عرفت بأنها: إطار عام يساعد مختلف المستويات المنظمة على ترجمة أهدافها وخططها الاستراتيجية إلى أهداف عملية قابلة للقياس بدقة مع توجيه الأداء السلوك الفردي وذلك من خلال ربط رسالة ورؤية النشاط بمهام الموظفين من خلال الأبعاد الأربعة بعد العملاء، البعد المالي، البعد العمليات الداخلية، البعد التعلم والنمو<sup>1</sup>.

### ثانيا: أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي<sup>2</sup>:

- أنها تترجم الرؤية الإستراتيجية؛
- تقرير إداري دقيق يصف الأداء التشغيلي عبر المنظورات الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن؛
- إن بطاقة الأداء المتوازن تقيس الأداء المالي الحالي للمؤسسة؛
- تعمل على إيجاد ت رابط بين الأهداف ومقاييس الأداء؛
- أن بطاقة الأداء المتوازن تزود المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن منظماتهم؛
- تمكن بطاقة الأداء المتوازن من تعقب المؤسسات على النتائج المالية بالإضافة إلى المراقبة للتقدم في بناء الكفاءات واكتساب الأصول غير الملموسة التي تحتاجها للنمو المستقبلي؛
- مساعدة المنظمة بالتركيز الشمولي على ما ينبغي عمله لزيادة تحسين مستويات الأداء.

### ثالثا: أهداف بطاقة الأداء المتوازن

حدد Kaplan & Norton (،) 1992 مجموعة من الأهداف لبطاقة الأداء المتوازن وتتمثل في<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - سالمة باعزيز، مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة الجزائرية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015، ص، 4.

<sup>2</sup> - سالمة باعزيز، مرجع سابق، ص، 4.

<sup>3</sup> - راشد بثينة، مرجع سابق، ص، 10-11.

## الجدول رقم (04) (-أهداف بطاقة الأداء المتوازن حسب Kaplan &amp; Norton)

الأهداف	أهداف جزئية	المقاييس
الأهداف المالية	- تحسين العائد - توسيع مزيج العملاء - تخفيض تكاليف	- العائد على المقاييس - نمو العائد - التغير في التكلفة السلع المنتجة
أهداف مرتبطة بالعملاء	- زيادة رضا العملاء - زيادة الرضا عن الخدمة ما بعد البيع	- زيادة الحصة السوقية - الاحتفاظ بالعملاء
أهداف مرتبطة بالعمليات الداخلية	- فهم العملاء - ابتكار منتجات جديدة - تحويل العملاء لقنوات أقل تكلفة - تخفيض المشكلات إلى أدنى حد - الاستجابة السريعة	- إيرادات منتجات جديدة - معدل بيع المنتجات الجديدة - عدد العملاء الحاليين - التغير في مزيج القنوات التوزيع - معدل أخطاء الخدمات - معدل الزمني للاستجابة
أهداف مرتبطة بالعاملين (التعلم والنمو)	- تنمية المهارات - توفير المعلومات الإستراتيجية - توجيه الأهداف الشخصية وربطها بالهدف الأساسي للشركة	- رضا العاملين - العائد لكل موظف

## المطلب الثاني: مكونات بطاقة الأداء المتوازن وأبعادها

تضم بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من العناصر الأساسية تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة ويتم في بطاقة الأداء المتوازن ترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس يتم تبويبها في أربعة أبعاد يقوم كل منها بقياس الأداء من منظور مختلف.

## أولاً: مكونات بطاقة الأداء المتوازن

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من ثمانية عناصر أساسية تتمثل في<sup>1</sup>:

- الرؤية المستقبلية " **Futur Vision** ": هي تصور للحالة التي ستكون عليها المؤسسة في المستقبل وبالتالي تبين إلى أين تتجه المؤسسة.
- الإستراتيجية " **stratégie** ": والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديدتها.
- المنظور " **Perspective** ": مكون يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفق تحليل المؤشرات مهمة في هذا المنظور أو المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في المنظور.
- الأهداف " **Objectives** ": إن الهدف هو بيان عرض الإستراتيجية وهو يبين كيفية القيام بتنفيذ الإستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الإستراتيجية.
- المقاييس " **Measures** ": تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض أن يكون المقياس ذو طابع كمي وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
- المستهدفات " **Targets** ": والتي تمثل البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل.
- المبادرات الإستراتيجية " **Stratégique Initiatives** ": هي برامج عمل توجه الأداء الإستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ وإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا.

## ثانياً: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

يتم ترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس يتم تبويبها في أربعة أبعاد تتمثل في<sup>2</sup>:

## 1. البعد المالي:

إن البعد المالي يحدد أحد محاور قياس الأداء، وتمثل نتائج لمقاييس تحقيق الأهداف على مستوى الأرباح، الإستراتيجية للمؤسسة ويتركز على: (مستوى الدخل التشغيلي، العائد على رأس المال المستثمر، ونمو حجم المبيعات، نصيب السهم من الأرباح، ومتوسط الإيرادات لكل قناة التوزيع....) يبقى السؤال مطروح (كيف سنحقق النجاح المالي وفقاً لما يرغبه المساهمون؟)؛

<sup>1</sup> - مرضية بن مير، أثر الرقابة الإستراتيجية على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة (CCLS) بورقلة، منكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016، ص، 14.

<sup>2</sup> - سالمة باعزيز، مرجع سابق، ص ص، 5-7.

فالأهداف المالية الإستراتيجية تتماشى مع الأرباح والنمو وقيمة المساهمون مقارنة مع نتائج الأداء المالي في المنظمات. إن أهم مؤشرات البعد المالي تتمثل في: معدل العائد على الاستثمار، نمو رقم الأعمال، معدل هامش الربح، نتيجة استغلال هذه المؤشرات تساعد في تفسير وتعزيز المؤشرات المالية العامة وتستخدم لقياس النسب المالية حيث تستخدم في تشخيص المشكلات الإدارية وتحدي الحل المناسب وباستخدام المؤشرات المالية يجب أن تقارن أداء المؤسسة بوضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة وبهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء لديها؛

- **معدل العائد على الاستثمار:** هذا المؤشر يندمج ويدخل الأموال المستثمرة في حسابه ويعتبر أكثر انتشارا، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \text{صافي الربح بعد الضريبة/الأموال المستثمرة}$$

- **نمو رقم الأعمال:** وهي نسبة المبيعات الصافية خلال سنة مالية معينة بالقياس مع السنة الماضية وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نمو رقم الأعمال} = 100 \times \frac{(n-1)-n}{(n-1)}$$

- **معدل هامش الربح:** يعد هامش الربح من المؤشرات المالية الأكثر انتشارا واستعمالا، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل هامش الربح} = 100 \times \frac{\text{نتيجة الاستغلال}}{\text{رقم الأعمال}}$$

## 2. بعد العملاء:

يتضح من خلال هذا البعد أن بطاقة الأداء المتوازن تطلب من المدراء أن يترجموا رسالتهم العامة حول خدمة عملاء المؤسسة إلى مقاييس محددة تعكس العوامل التي تهتم عملاء المؤسسة الاقتصادية ويركز هذا البعد على ( رضا العملاء، اكتساب عملاء جدد، المحافظة على العملاء الحاليين، الحصة السوقية وحصة العملاء....)، عند تحقيق رؤيتنا، كيف سنبدو في نظرة عملائنا؟ وتتمثل مؤشرات العملاء فيما يلي:

- **رضا العملاء:** يمثل نتيجة التقييم الذي يجريه العملاء لتبادل بين ما تم اتقاؤه وما تم الحصول عليه.
- **اكتساب عملاء جدد:** هو مقياس لقدرة المؤسسة في الحصول على عملاء جدد ويقاس بطرق متعددة حيث تكون نسبة العملاء الجدد إلى العملاء الحاليين أو نسبة العملاء الجدد إلى إجمالي العملاء.

- **المحافظة على العملاء الحاليين:** لقد اكتشفت المؤسسة حديثا حقيقة هامة تتمثل في أن خسارة عميل أنها تعني خسارة تيار متدفق له مردوده الإيجابي على نجاح المؤسسة واستمرارها.
- **الحصة السوقية وحصة العملاء:** بأنها الجزء الخاص بالمنظمة من مجمل المبيعات في تلك السوق وتقاس بعدد العملاء أو القيمة النقدية المتحققة من مبيعات المنظمة لكل سوق.

### 3. بعد العمليات الداخلية:

(ماهية العمليات الداخلية التي يمكن أن تحقق لنا الانطلاق والتميز ومن عدم التركيز عليها؟)  
يعتمد هذا البعد على مختلف العمليات الداخلية التي تحقق كل من رضا العملاء عن طريق قيمة الزبائن والذين يعتبرون نقطة حاسمة وحساسة بالنسبة للمؤسسة.

من خلال كل من كابلان ونورتن فإن هذا الجانب يهتم بثلاثة دورات هي:

- **دورة الابتكار والإبداع:** يقصد بها خلق المنتجات والخدمات والعمليات التي ستقابل احتياجات العملاء من خلال تحسين تكنولوجية التصنيع؛

- **دورة التشغيل والعمليات:** تتمثل في عملية الإنتاج وتوصيل المنتج والخدمات المتواجدة والمبادرات الأساسية الإستراتيجية للمؤسسات الرائدة من خلال تحسين التصنيع وتقليل وقت التوصيل للعملاء؛

- **دورة الخدمات ما بعد البيع:** تهتم إدارة المبيعات في المؤسسات الرائدة بمراقبة وفهم كيف تتماشى خصائص المنتج مع احتياجات العميل؛

إن العمليات الداخلية تلعب دورا فعلا في تعزيز قدرة منظمة الأعمال على الانجاز والوصول إلى الأهداف ولديها أهم المؤشرات

- **التسليم في الوقت المحدد:** يقصد به تسليم المؤسسة منتجاتها/خدماتها لعملائها؛
- **سرعة الاستجابة للطلبات:** تعيين مدى سرعة المؤسسة في تلبية طلبات عملائها لمنتجاتها/خدماتها؛
- **الطاقة الإنتاجية:** يحدد حجم المبيعات/إنتاج المؤسسة السنوي.

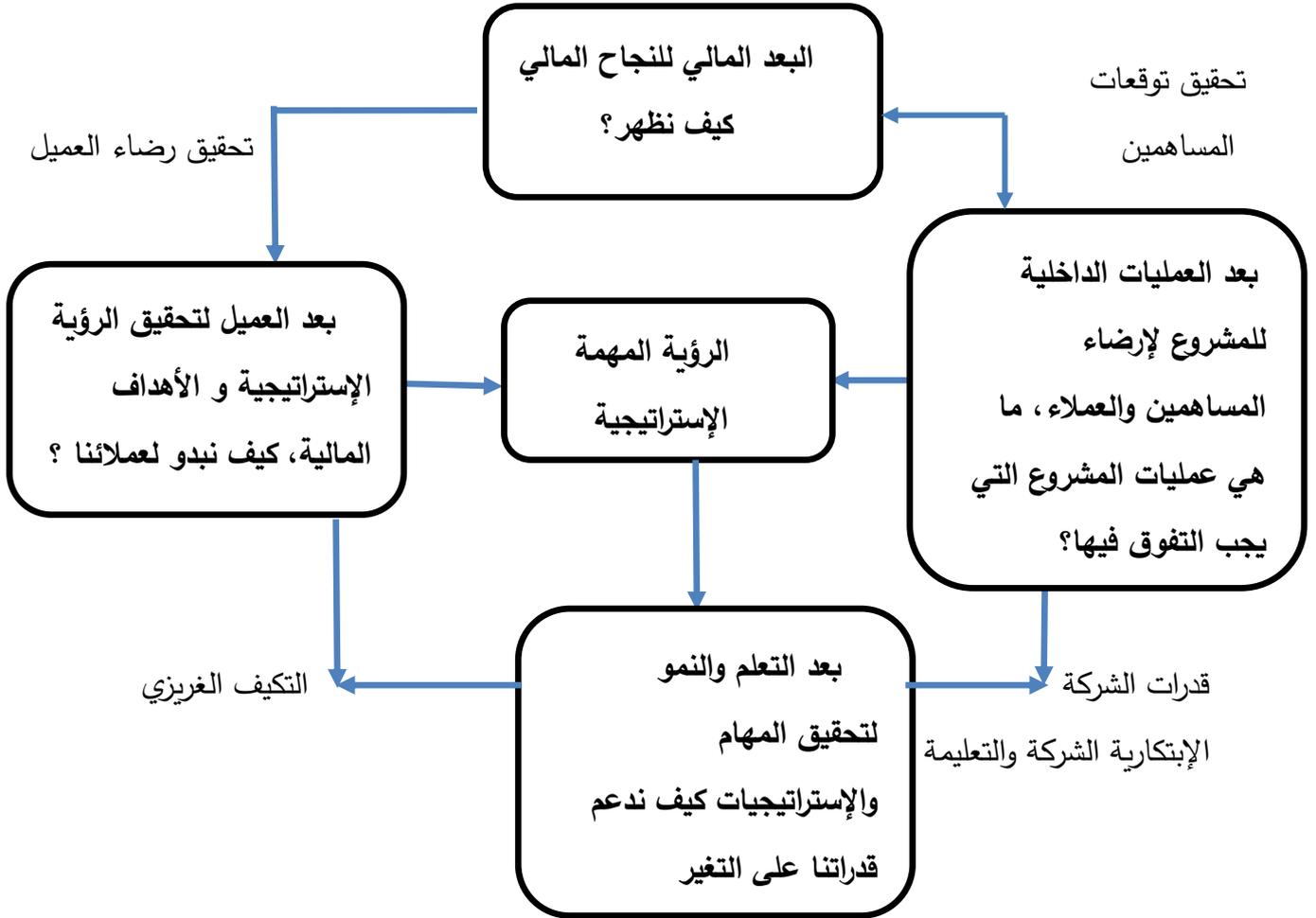
### 4. بعد التعلم والنمو:

(لتحقيق رؤيتنا كيف سنحتفظ بقدرتنا على التغيير والتطور؟) يتركز هذا المؤشر حول التعليم التنظيمي والنمو ويقصد به تحديد وتشخيص لبنية التحتية التي يجب أن تحققها المنظمة لتحسين أدائها وتحقيق النمو طويل الأجل.  
إن مؤشرات التعليم والنمو تركز على ما هو مهم وفعال ويساهم في إيجاد قيمة حقيقية لها من خلال سلاسل الأنشطة المختلفة فيها، كما أن هذا الأمر يختلف من مرحلة إلى أخرى باختلاف الزمن والمؤشرات ومحيط المؤسسة

ومن أهم المؤشرات في إطار منظور التعليم والنمو: (رضا العاملين، فرص الترقيات الداخلية، ساعات العمل، تكوين الموظفين للعمل، الإنتاج المتوسط للعمال، رقم الأعمال المتوسط للعمال...).

فيما يلي الشكل يوضح الأبعاد الأربعة لقياس الأداء المتوازن:

الشكل رقم(06): نموذج بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: نادية راضي عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص، 7.

### المطلب الثالث: تصميم بطاقة الأداء المتوازن

لتصميم بطاقة الأداء المتوازن هناك مجموعة من الخطوات التي يجب الاعتماد عليها بالإضافة إلى وجود عدد من القواعد الأساسية لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن يجب التقيد بها عند تصميمها.

### أولاً: خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن

اختلفت آراء الباحثين بخصوص وضع الخطوات اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن إلا أنه يمكن تلخيص الخطوات في المراحل التالية<sup>1</sup>:

#### 1. صياغة الرؤية التنظيمية

يجب على الوحدة أن تحدد أولاً رؤيتها ورسالتها الإستراتيجية، وبوجه عام إن بطاقة قياس الأداء المتوازن تقوم على رؤية شاملة مشتركة تلائم الوحدة التي يكون لها زبائن، وقنوات اتصال مع الزبائن، ومقاييس أداء مالي خاصة بها. ويتمثل الغرض الأساس في هذه المرحلة في إرساء أساس للتوصل إلى إجماع بشأن خصائص ومتطلبات الخدمة، والى تعريف واضح لوضع المؤسسة الحالي ودورها، وكذلك الوصول إلى اتفاق حول الكيفية التي ستتطور بها الخدمة في المستقبل، ويتم أداء هذا العمل من خلال عقد المقابلات مع مستويات الإدارة العليا لتحديد رؤية الوحدة ورسالتها، والغايات والأهداف التي ترغب في الوصول إليها من خلال مجالات الرؤية التي سيتم بناء المقاييس عليها.

#### 2. وضع الاستراتيجيات وتحديد الأهداف الإستراتيجية بدقة:

تترجم عملية صياغة إستراتيجية المؤسسة من خلال وضع مخطط مفصل يصف النشاطات اللازم القيام بها بدلالة الوسائل والقيود من أجل الوصول إلى هدف ثابت في زمن محدد وسيكون إطاراً لمصب القرارات المتخذة لبلوغ أفضل إستراتيجية ملائمة، وتمر هذه المرحلة من خلال الخطوات الآتية:

- الخطوة الأولى: صياغة الاستراتيجيات الملائمة وفيها يتم الإجابة عن التساؤلات الآتية:

من نحن؟: تحليل كيان المؤسسة (مواردها، هياكلها، المستخدمين، التجهيزات) أين نحن؟: تحليل المحيط (سوق المؤسسة، زبائننا، موردوها، منافسوها، شركاؤها) إلى أين نود الاتجاه للتعبير عن الأهداف المرجوة؟  
الإجابات عن هذه الأسئلة تسهل وضع الاستراتيجيات واختيار الاستراتيجيات الأكثر ملائمة من بين مجموعة من الاستراتيجيات المحتملة.

- الخطوة الثانية: وضع الأهداف الإستراتيجية انطلاقاً من الاستراتيجيات التي تمت صياغتها، تقوم المؤسسة بتحديد عدد من الأهداف الكلية على المستوى الإستراتيجي بحيث تحدد عدداً محدداً من الأهداف مقابل كل محور

<sup>1</sup> - هدى مؤيد حاتم السعدون، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي في جامعة القادسية، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة القادسية، 2017، ص ص، 45-47.

من محاور بطاقة الأداء المتوازن. ويجب أن يتميز الهدف بالخصائص الآتية: أن يكون محدداً، قابلاً للقياس، واقعياً (يمكن بلوغه)، وأن يرتبط بإستراتيجية المؤسسة.

### 3. تحديد عوامل النجاح الحاسمة:

تعني هذه الخطوة الانتقال من الاستراتيجيات الموصوفة إلى مناقشة ما نحتاجه لنجاح الرؤية والعوامل التي سيكون تأثيرها أكثر على النتيجة من خلال ترجمة هذه الاستراتيجيات في شكل أهداف إستراتيجية لمحركات الأداء الأربعة. بمعنى آخر يجب أن تحدد الوحدة ما أكثر العوامل تأثيراً على النجاح ضمن كل محور (الأبعاد التي ذكرناها سابقاً) وترتيبهم حسب الأولوية والطريقة المناسبة للبدء بهذا الجزء من العملية هو مناقشة مجموعات التصميم.

### 4. تحديد مقاييس الأداء للأهداف الإستراتيجية المرتبطة بمحركات الأداء:

تحديد ما الذي يجب قياسه، في هذه الخطوة يتم صياغة مقاييس للتعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن بين المقاييس المختلفة بحيث إن المقاييس تكون رئيسة وذات صلة وثيقة لاستخدامها في العمل، مع إجراء صياغة شاملة للمقاييس التي تم تجميعها لتسهيل تنفيذها وبالتالي إجراء تحليل المقاس والمقاييس وفقاً للوحدة التنظيمية تبعاً لحجم الوحدة وتنظيمها أي يتم بوجه عام تحليل المقاس بالمستوى الأعلى والمقاييس وتطبيقها على وحدات تنظيمية واقعية عند مستويات أدنى.

### 5. تحديد وتطوير خطة العمل:

في هذه الخطوة يجب تحديد كيفية تقييم النجاح في استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن من خلال:

- **صياغة الأهداف:** يتم صياغة الأهداف النهائية في صورة اقتراحات تقدم من قائد كل وحدة في المشروع تمهيداً للموافقة النهائية عليها من جانب الإدارة العليا؛

- **وضع خطة عمل:** يجب تحديد الخطوات الواجبة اتخاذها لتحقيق الأهداف والرؤية التي تمت صياغتها؛

### 6. تحديد الأفعال التنفيذية:

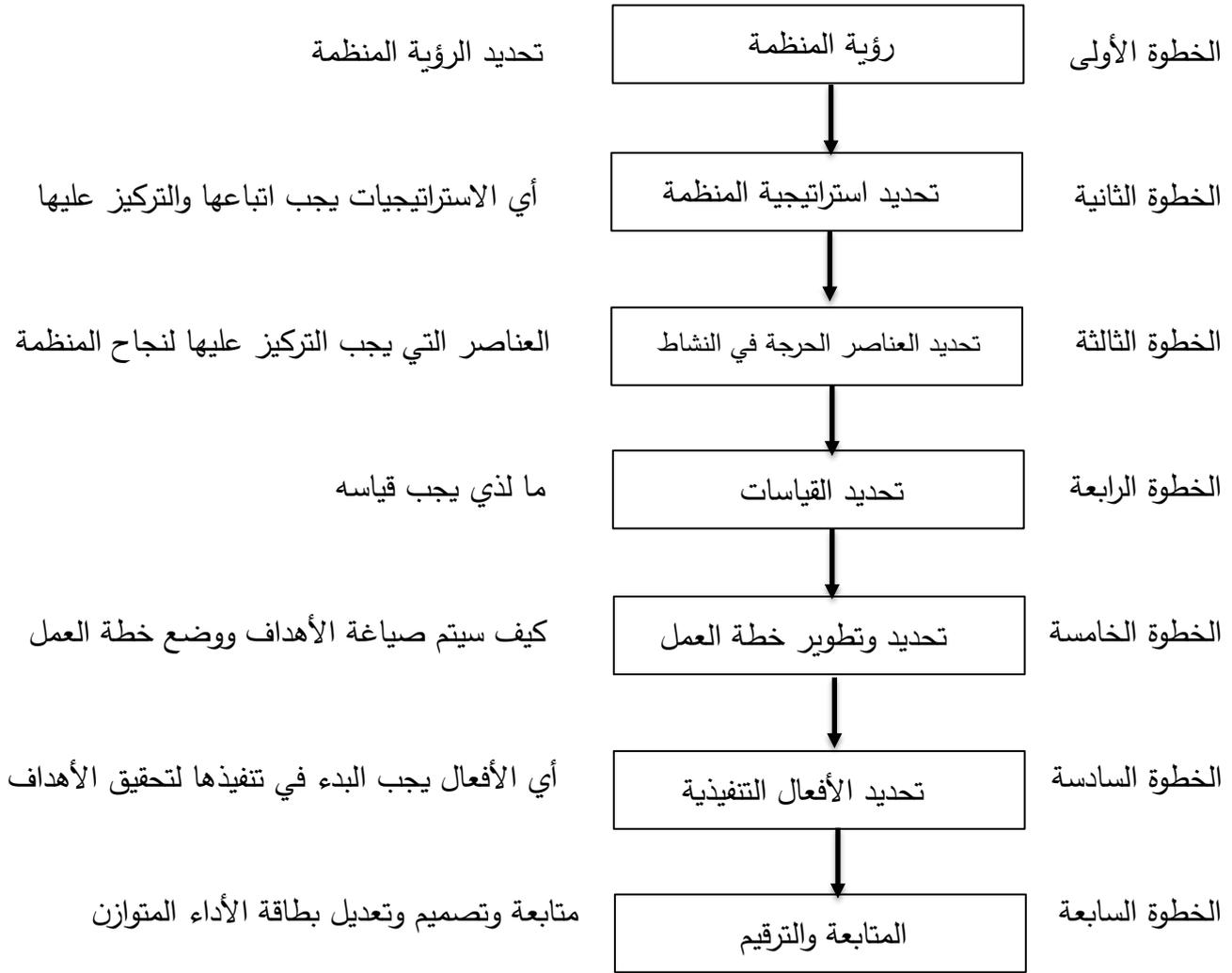
ويتطلب تبيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى الواقع، وهذا يتطلب تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد، وتحديد المسؤوليات، وتدعيم البرامج، ويقوم فريق من المؤسسة على تنفيذ مقياس الأداء المتوازن، ويشمل ذلك ربط المقاييس بقواعد البيانات وأنظمة المعلومات وتعريف الموظفين العاملين في كافة أقسام المؤسسة بمقياس الأداء المتوازن. ويتم في هذه المرحلة وضع وتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن.

### 7. متابعة وتقييم بطاقة الأداء المتوازن:

للتأكد من سلامة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لا بد من متابعتها بشكل مستمر للتأكد من أنها تنجز الوظيفة المقصودة باعتبارها أداة ديناميكية للإدارة الإستراتيجية، ومن الضروري استخدامها في العمليات اليومية للوحدة وعلى مستوى كل المستويات الإدارية في الوحدة، يتم ذلك من خلال متابعة المقاييس المعدة في جميع المستويات الإدارية والحرص على اللجوء إليها بشكل مستمر في العمليات اليومية للإدارة، إذن يجب أن تكون عملية تسجيل درجات قياس الأداء المتوازن جزءاً من العمل اليومي للوحدة.

ويمكن توضيح خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن بالشكل الآتي:

الشكل رقم (07): يوضح تنفيذ خطوات بطاقة الأداء المتوازن:



المصدر: عبد الفتاح المغربي ورمضان فهم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية المنصورة، مصر، 2006، ص ص، 221-222.

ثانيا: قواعد تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن

أشار (Pimm) 1997 إلى أن هناك عدد من القواعد أطلق عليها القواعد الذهبية (Golden RULES)

الأساسية لتنفيذ بطاقة قياس الأداء المتوازن، يمكن عرضها على النحو التالي<sup>1</sup>:

1- ضرورة تبني ودعم الإدارة العليا لتطبيق مقاييس بطاقة قياس الأداء المتوازن، مع وجوب أن يكون ذلك

الدعم واضح لكل العاملين حتى يؤدي إلى التزام العاملين بالمقاييس؛

<sup>1</sup> - حمد أحمد أبو جزر، مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSG) كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني، رسالة ماجستير في المحاسبة

والتمول، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص، 70

- 2- يجب إدراك أنه لا توجد هناك حلول معيارية تناسب كل المنظمات، نظرًا لاختلاف عوامل البيئة الداخلية والخارجية التي تؤثر على تلك المنظمات؛
- 3- يجب إدراك أن تحديد وفهم إستراتيجية المنظمة إنما هي نقطة البداية في مشروع بطاقة قياس الأداء المتوازن، فعندما يتم تحديد الأهداف بشكل واضح واختيار مجموعة من المقاييس تتفق مع الإستراتيجية التي تعكس على مدى تنفيذ الأهداف المحددة؛
- 4- ضرورة إدراك أثر مؤشرات الأداء على سلوك العاملين مع التأكد من أن تغييرها سيؤثر على ذلك السلوك وذلك للتشجيع على التحسين؛
- 5- ضرورة إدراك صعوبة القياس الكمي لكل مقاييس الأداء؛ لذلك ينبغي أن ندرك أن هناك مقاييس كمية ومقاييس كيفية.
- 6- ضرورة التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تعميم النظام أو تطبيقه، وهذا يمثل دافعا قويا للمسؤولين عن تطبيق النظام
- 7- يجب تحديد عدد محدد من الأهداف والمقاييس تتوافق مع السمات الفريدة التي تميز كل تنظيم أعمال.
- 8- ضرورة الاعتماد على مدخل الاتصال من أسفل لأعلى ومن أعلى لأسفل التنظيم، وذلك لإدراك التغيرات المستمرة.
- 9- ضرورة إدراك دقة وبساطة أنظمة نقل المعلومات من البداية كي لا يتم نقل معلومات خاطئة إلى المستخدم النهائي للنظام.

#### المطلب الرابع: بطاقة الأداء المتوازن وتحسين أداء المؤسسة

##### أولاً: مفهوم تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية<sup>1</sup>:

يعتبر تحسين الأداء من أهم مخرجات إدارة الأداء، حيث أصبح نجاح المؤسسة مرهون بقدرات موظفيها وكفاءتهم وحسن أدائهم لأعمالهم، وفي ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة إلى تطوير وتحسين الأداء والإنتاجية بطريقة تقنية ومنظمة، أصبح حاجة ضرورية وضمانا لمنافسة قوية في عالم متقلب.

<sup>1</sup> - سفيان مصطفى، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية - وحدة ورقلة-، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017، ص، 8.

كما يعرف على أنه: المهمة الأساسية للإدارة أن تحقق الأهداف التي قامت من أجلها المؤسسة، ويتم التوصل إليها من خلال توفير مجموعة من الموارد اللازمة وتنسيقها وتوجيهها بما يجعلها قادرة على تحقيق النتائج التي تبتغيها المؤسسة، ويتطلب الأداء المتميز المحقق للغرض منه توفير العناصر التالية:

توفير مستلزمات الأداء المادية والتقنية من موارد، ومعدات، وغير ذلك من معدات يتطلبها التنفيذ السليم للعمل حسب التصميم الموضوع.

تهيئة الظروف المحيطة بمكان تنفيذ العمل بما يتوافق ومتطلبات التنفيذ السليم.

متابعة الأداء وملاحظة ما يقوم به الفرد أو الأفراد أثناء العمل، وتزويده بالمعلومات المتجددة والمساندة بما يساعده على تصحيح مسار التنفيذ وتخفي ما قد يصادفه من عقبات.

رصد نتائج التنفيذ وتقييمها بالقياس إلى الأهداف والمعدلات المحددة، ومكافأة الأفراد عن أدائهم وفق نتائج التقييم.

كما يعرف بأنه: نظام متكامل يبدأ بتحديد المستوى المطلوب من الأداء، ثم قياس المستوى الفعلي للأداء، وتحديد الفجوة التي قد تفصل بين المستويين، والانطلاق إلى تصميم آليات سد الفجوة بتحسين وتطوير الأداء الفعلي ليصل إلى المستوى المستهدف.

كما يعرف بأنه استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى.

ويعرف أيضا: أ، عملية تحسين الأداء بأنها طريقة منظمة وشاملة لعلاج المشاكل التي تعاني منها المؤسسة ما وهي عملية منظمة تبدأ بمقارنة الوضع الحالي والمرغوب فيه ومحاولة تحديد الفجوة في الأداء.

ومما سبق نستنتج أن تحسين الأداء هو النموذج الذي يركز على مبدأ تحليل الفجوة أو انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المستهدف، والبحث عن مصادر هذا الانحراف واقتراح الكيفية أو الوسائل التي يمكن أن تصحح هذا الانحراف.

### ثانيا: أهمية تحسين الأداء<sup>1</sup>:

بعد تقييم الأداء تظهر الحاجة إلى تحسين الأداء، خاصة في الحالات التي لا تحقق مستوى الأداء المتوقع لذلك تظهر أهمية وضع الخطط لتحسين الأداء.

<sup>1</sup> - سفيان مصطفى، نفس مرجع سابق، ص، 9.

تعتبر نتائج تقييم الأداء الأساس في التعرف على جوانب الضعف في أداء المنظمات والعاملين بها، وبناء عليها يتم وضع خطط تحسين الأداء، وهنا يجب على المسؤولين اتخاذ الإجراءات والأفعال والممارسات اللازمة لتصحيح الأخطاء وبالتالي تحسين الأداء، وتكون الخطوة الأولى في ذلك تحديد مصادر الأداء غير الفعال.

### ثالثاً: بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتحسين الأداء<sup>1</sup>:

تعد بطاقة الأداء المتوازن إطار عملي مستخدم كمدخل لتحسين الأداء الحالي والمستقبلي وذلك من خلال عدد من المقاييس ضمن أربع أبعاد والمتمثلة في البعد المالي، وبعد العمليات الداخلية، وبعد العملاء، وبعد التعلم والنمو مع ضرورة التأكيد على التفاعلات فيما بينها، والتي من خلالها يظهر الأداء المتوازن.

#### 1. علاقة البعد المالي بتحسين الأداء

يعد البعد المالي أحد المحاور الأساسية في قياس وتقييم الأداء، حيث تمثل نتائج هذا البعد مؤشرات موجهة لبلوغ أهداف المؤسسة والوقوف على مستوى النتائج المحققة بإتباع إستراتيجيتها، كما تقدم المؤشرات المالية صورة واضحة عن الأداء المالي للمؤسسة الذي يسمح بالتأكد مما إذا كان تنفيذ إستراتيجيتها يساهم فعلاً في تحسين نتائج المؤسسة وبلوغ أهدافها المنشودة، وحتى تتمكن المؤسسة من تحسين أدائها المالي عليه إتباع الإستراتيجيات التالية: إستراتيجية نمو المبيعات: تهدف هذه الإستراتيجية إلى تعميق علاقة المؤسسة بعملائها وذلك من خلال تقديم منتجات وخدمات جديدة ومتنوعة إلى جانب السعي إلى جذب عملاء جدد ومحاولة الدخول في الأسواق الجديدة، كما تسعى المؤسسة إلى تركيز الاهتمام على العملاء الأكثر ربحية.

إستراتيجية نمو الإنتاجية: تعتبر هذه الإستراتيجية من أهم إستراتيجيات تحسين الأداء المالي ويتم تحقيق هذه الإستراتيجية من خلال:

- الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية بكفاءة وفعالية.

- تخفيض تكاليف المؤسسة إلى أدنى قدر ممكن.

#### 2. علاقة بعد العملاء بتحسين الأداء

إن المؤسسة الناجحة هي التي تركز على زبائنها من خلال تحقيق رغباتهم والاستماع إلى تطلعاتهم، وذلك من خلال تحسين أداء المؤسسة واستمرارية نشاطها، وللمحافظة على ذلك لابد على المؤسسة من أن تكون قادرة على الاستجابة إلى التغيرات الحاصلة في أذواقهم واحتياجاتهم ورغباتهم وهذا يزيد من رضاهم وولائهم للمؤسسة إلى

<sup>1</sup> - سفيان مصطفى، مرجع نفسه، ص 9-10.

جانبا ضرورة إطلاعهم على جميع التغييرات الحاصلة في بيئتها، وبذلك تكون قادرة على توفير منتجات ذات جودة عالية وأسعار معقولة، فهذا سيزيد من رضا وولاء العملاء عنها، وبالتالي زيادة حصتها السوقية.

### 3. علاقة بعد العمليات الداخلية بتحسين الأداء

إن أنشطة العمليات الداخلية للمؤسسة تقيم درجة نجاح المؤسسة ومدى قدرتها في تلبية رغبات العملاء، إذ يقيس مستوى تقديم الخدمة من أجل قياس الأداء الداخلي للمؤسسة وتحسينه، كما أن أنشطة العمليات الداخلية تمر بثلاث دورات وكل دورة تعطي قيمة للعملاء، وتبدأ بالدورة الأولى وتسمى (دورة الإبداع) بما يعنيه من خلق السلع والخدمات الملبية لحاجيات ورغبات المستهلكين، ثم الدورة الثانية التي تسمى (دورة العمليات والإنتاج) والتي تعمل على ترجمة ما وضع في الدورة الأولى إلى فعل سلع مادية أو خدمات، ثم الدورة الثالثة (خدمات ما بعد البيع) بما تشمله من وضع الضمان للمستهلك والصيانة إلى غير ذلك.

### 4. علاقة بعد التعلم والنمو بتحسين الأداء

يعتبر بعد التعلم والنمو الأساس الذي تبنى عليه بطاقة الأداء المتوازن وهو معرفة البنية التحتية للأعمال التي يجب أن تعمل على بناء التحسين والتطوير المستمر للسلع والخدمات والبحث عن ابتكارات جديدة، وإن استثمار رأس المال الفكري يعد من العوامل الهامة التي تساعد المؤسسة على بيئة حديثة في تصنيع وتحقيق النجاح باعتبار المورد البشري أداة للبناء وبالتالي تدريبه وتعليمه سوف يقود إلى تحسينات كبيرة على المؤسسة، ويمكن تحديد عوامل نجاح هذا البعد من خلال الآتي:

- زيادة قدرة نظام المعلومات من حيث كمية وتوقيت الحصول على المعلومات.
- التجديد والابتكار في المنتجات مثل زيادة عدد المنتجات الجديدة والحصول على براءات الاختراع.
- كفاءة وفعالية استخدام العاملين وتوجيههم والإشراف عليهم.

## خلاصة الفصل

إن مفهوم الأداء يظهر فعلا كمفهوم جوهري يستدعي ضرورة الاهتمام به ومتابعته من طرف جميع المؤسسات باعتباراه المحدد الرئيسي لقدرة هذه المؤسسات على تحقيق أهدافها.

تبين أن مفهوم الأداء يرتكز على أشد المصطلحات قريبا له حيث أنه جمع بين الكفاءة والفعالية، والحكم الايجابي أو السلبي يطلق على المؤسسات والأفراد كنتيجة لحسن أو سوء استخدامها لمواردها.

ولغرض معرفة الفجوة بين ما هو مخطط ومسطر له وما هو فعلي وإيجاد الحلول لتلك الفجوة فإن المؤسسة تلجأ إلى ما يسمى بتقييم الأداء التي تكتسي أهمية بالغة باعتبارها جزء من عملية الرقابة، والتي من خلالها تتم مقارنة النتائج المتحققة بما تم تخطيطه وتقدير ما إذا كانت الوحدات أو المؤسسات في حد ذاتها تستخدم مواردها بكفاءة وفعالية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية لها، وفي سبيل ذلك تلجأ المؤسسة إلى مجموعة من الأساليب والأنظمة المختصة في تقييم الأداء منها ما هو تقليدي ومنها ما هو حديث، ونظرا للانتقادات التي عرفتھا الأنظمة التقليدية من جهة وتغير الظروف البيئية وعوامل المنافسة أوجب على المؤسسات التوجه نحو الأنظمة الحديثة لما لها من قيمة حيث أنها تعطي نظرة واسعة ودقيقة وصحيحة لما يجري في المؤسسة وتسمح لها بالتأقلم مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة.

كما تطرقنا في هذا الفصل إلى مفهوم بطاقة الأداء المتوازن التي تعتبر أحد الاتجاهات الحديثة ذات نظرة شمولية لتقييم أداء المؤسسات من ناحية الجوانب المالية والغير مالية، كما أنها تساهم في ضبط وترشيد الأداء كما أنها تعتبر إطارا عاما يساعد المؤسسات على ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف تشغيلية والتي بدورها تعبر السلوك والأداء، كما أنها تعتبر أسلوب لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية وهذا لأنها ملمة بجميع الجوانب المتعلقة بالمؤسسة.

## الفصل الثالث:

مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء  
المؤسسة الاقتصادية

**تمهيد:**

من خلال الفصل الأول تبين لنا أهمية نظام الرقابة الداخلية لخدمة الأطراف ذات العلاقة بنشاط المؤسسة ومما يؤكد هذه الأهمية النظر إلى عملية الرقابة باعتبار أنها أحد أهم عناصر النشاط الإداري في المؤسسة. يعتبر نظام الرقابة الداخلية وسيلة لضمان سير العمليات وتنظيم العمل وسلامة البيانات المحاسبية كما يسعى إلى اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات.

كما يكمن الغرض من نظام الرقابة الداخلية من خلال شقيه الإداري والمحاسبي إلى المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من إتباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة سابقاً، كما يهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف الموضوعية وعدم الانحراف عن معدلات الأداء المنصوص عليها في الخطة والتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء المرسومة وما سيتبع ذلك من إدخال التعديلات في الخطة وذلك من خلال عملية تقييم الأداء التي تعتبر جزءاً من نظام الرقابة، كما يعمل نظام الرقابة الداخلية على تقييم أداء العاملين ومراقبتهم وملاحظتهم للتأكد من أن تنفيذ الأعمال والمهام يتم بما يتفق واللوائح والتعليمات والإجراءات المختلفة في إطار السياسات العامة للمؤسسة، فحص وتدقيق الأعمال والمهام وتقييم النتائج التي تحققت عن طريق تحليلها وتفسيرها وإعداد التقرير عنها.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ومنه

قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة.
- المبحث الثاني: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.
- المبحث الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء العاملين.

### المبحث الأول: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

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

#### المطلب الأول: علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء

إن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة فقد عرفها احد الباحثين " الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، وإن تقييم الأداء هو استقراء دالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى الإنجازات المرغوبة، أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين: الأولى محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف، والثانية تصحيح مسارات الأنشطة، وهذا هو تقييم الأداء"<sup>1</sup>.

وحسب FAYOLH الرقابة على التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة. وإن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف الموضوعية والتعليمات الصادرة والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء.

ومن خلال تعريف FAYOLH يمكن ملاحظة التداخل الكبير بين تقييم الأداء والرقابة من حيث الغرض منها.

واعتبر COULAUD و DERVAUX أن الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان أن القرارات التي اتخذتها الإدارة العليا يتم تتبعها بفعالية وكفاءة من أجل تحسين أداء المؤسسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم الأداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2012-2013، ص، 10.

<sup>2</sup> - كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية علوم التسيير، منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012، ص، 33.

## المطلب الثاني: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

## تعريف المؤسسة:

المؤسسة (هي عبارة عن نظام يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية أو الجزئية التي يعتمد كل جزء منها على الآخر، وتتداخل العلاقات فيما بينها، وبين البيئة الخارجية لتحقيق الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها) ويمكن لنا أن نستخلص العناصر التالية من هذا المنظور.

1. التدفقات الخارجة ناتجة عن تشغيل النظام، وعن العملية الإنتاجية للمؤسسة وبالتالي فهي تعكس الغايات والأهداف التي تحددت على مستوى مركز القرار.

2. يقود نظام القيادة المجموع ((الكل)) يقدر في البداية التدفقات الداخلية الضرورية للإنتاج، ويضمن في النهاية التدفقات الخارجة هي مطابقة لما هو منظر ومتوقع.

3. إن الضبط ضروري جداً، فهو يمكن من القيام بالتصحيحات (التعديلات) الضرورية للتأقلم مع كل التغيرات الحادثة في محيط المؤسسة والتنبؤ

بالانحرافات التي قد تحدث. بين ما هو مبرمج (مستهدف) وبين ما تحقق فعلاً أثناء أداء المؤسسة نشاطها. وتعني الرقابة أن يقوم المديرين باتخاذ الخطوات اللازمة للتأكد من أن كل أجزاء التنظيم تعمل وفقاً لما هو مخطط في مرحلة التخطيط، ولذلك يقوم المديرين بدراسة ما يقدم لهم من التقارير المحاسبية وغير المحاسبية ومقارنتها بالخطة وهذه المقارنات قد توضح أن العمليات لا تتم بكفاءة، أو أن هناك أشخاص ما يحتاجون إلى المساعدة في القيام بالإعمال المحددة لهم ويطلق على التقارير المحاسبية وغير المحاسبية المقدمة للمديرين (التغذية العكسية) وقد توضح التغذية العكسية الواردة للإدارة اقتراحات تفيد ضرورة مراجعة الخطط الموضوعة، أو وضع استراتيجيات جديدة، أو إعادة هيكلة هيكل التنظيم الإداري،

وتعتبر التغذية العكسية مفتاح الإدارة الفعالة في أي منظمة، فتوفير التغذية العكسية يمثل أحد الأغراض الرئيسية للمراجعة الداخلية<sup>1</sup>.

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

<sup>1</sup> - ري انتش جاري سون واريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة د/ محمد عصام الدين زايد ود/ أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2008، ص، 14.

وتتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على التشغيل والرقابة على الالتزام حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وفقاً للموازنات التخطيطية واتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم وفقاً لنظام الرقابة المطبق.

ويجب أن تكون هناك إجراءات تعمل على زيادة كفاءة أداء العمليات المختلفة داخل المنشأة وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية حيث انه قد تكون البيانات والتقارير المحاسبية صحيحة ودقيقة ولكن يوجد إسراف في استغلال الموارد ومن الأساليب التي تستخدم لزيادة الفعالية والكفاءة التشغيلية في المنشأة استخدام نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.

وقد لاحظنا أن الرقابة الداخلية تنقسم إلى ثلاثة أقسام الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية والضبط الداخلي. ونظراً لارتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بحماية الأصول والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية فان مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لمعرفة درجة الاعتماد عليها تمهيداً لتحديد نطاق فحصه.

في حين لا تخضع الرقابة الإدارية لتقييم المراجع الخارجي إلا في الحدود التي يرى فيها مراجع الحسابات الخارجي أن الرقابة الإدارية لها تأثير هام على سلامة السجلات الرقابية المالية كما في حالة ما إذا وجد مراجع الحسابات الخارجي أن السجلات الإحصائية في احد أقسام الإنتاج تؤثر على المعلومات المالية وقد عرفة لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الرقابة الداخلية بأنها (خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة في أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة ) ويتضح من التعريف أن مفهوم الرقابة الداخلية لا يقتصر على نظام الضبط الداخلي بل يشمل الجوانب المحاسبية والاقتصادية والإدارية التي تحقق الأهداف المذكورة<sup>1</sup>

ومن هنا نورد دور الرقابة الداخلية كأداة لتحقيق الرقابة على وتحسين الأداء .

من خلال أدوات الرقابة الداخلية المتنوعة سنتناول ( الموازنات التخطيطية - محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء - المراجعة الداخلية ) كأدوات للرقابة الداخلية لتحسين أداء المؤسسة.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح صحن، و آخرين، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص، 17-18.

## أولاً: الموازنات التخطيطية:

لقد تطور دور الموازنة التخطيطية خلال السنوات الأخيرة وأصبحت تمثل أداة مهمة تساعد الإدارة في أداء وظائفها الرئيسية (التخطيط + الرقابة - التقويم - التنسيق وتوفير المعلومات إلى المستويات الإدارية المختلفة) بالإضافة إلى أهميتها بالنسبة لمعالجة المشاكل والتوجيه اللاحق للأنشطة والخطط والأهداف.

وتعرف الموازنة التخطيطية بأنها (خطة أو برنامج للعمل في مدة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي للمنشأة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة لكي يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرجوة المحددة مقدماً باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل هذه الأهداف<sup>1</sup>.

## 1. أهداف الموازنة التخطيطية:

يمكن تلخيص الأهداف الرئيسية للموازنات التخطيطية في الآتي:

- 1-التنسيق بين الأهداف من خلال توفير خطط تفصيلية وشاملة للأنشطة كافة.
  - 2-الاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة في سبيل تحقيق تلك الأهداف.
- المقارنة وتحليل النتائج المحققة بالأهداف المخططة لنفس المدة أو بمدد سابقة، ومن أساليب المقارنة ما يلي:
- معايير المقارنة للنتائج المحققة بالأهداف المخططة للمدة نفسها.
  - معايير المقارنة للنتائج المحققة للمدة الحالية بمدد سابقة.
  - تحليل نتائج المقارنة ومعرفة العوامل المؤثرة عليها سلباً وإيجاباً.
  - تحديد وتشخيص المشاكل ورسم السياسات في ضوء نتائج التحليل والمقارنة
- بمعنى (اتخاذ الإجراءات التصحيحية) لغرض التوجيه للأهداف والأنشطة والخطط بما يؤدي إلى تحسين الأداء ونلاحظ ذلك جلياً من خلال النظر إلى وظائف الموازنات التخطيطية وهي (التخطيط - التنسيق - الاتصال - الدافعية - الرقابة)<sup>2</sup>.
- وهذه الوظائف مجتمعة تؤدي إلى تحقيق أهداف الموازنات التخطيطية لتحسين الأداء ونحو الوصول إلى الأهداف المخططة.

<sup>1</sup> - وجدان على احمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة في تحسين أداء المؤسسة. رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، 2010، ص، 170.

<sup>2</sup> - وجدان على احمد، مرجع سابق، ص، 171.

ويتطلب إعداد الموازنة التخطيطية مشاركة الأطراف كافة بالمنشأة ومنها إشراك كافة المستويات الإدارية المسؤولة عن تحقيق الخطة. كذلك تساعد الموازنات التخطيطية إدارة المنشأة على تقييم الأداء من خلال تتبع وقياس مؤشرات الأداء الفعلي للتنفيذ بالمقارنة مع ما يقابلها من المؤشرات المخططة خلال مدة الموازنة وتساعد كذلك على توضيح سلطات ومسؤوليات المديرين وتوضيح إجراءات التنفيذ.

## II. تبويب الموازنات التخطيطية:

تتألف الموازنات التخطيطية من مجموعة من الموازنات الفرعية التحليلية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمنشأة وتوجد عدة تقسيمات للموازنات التخطيطية كل منها يعبر عن غرض معين ويعكس الهدف من ذلك التقسيم.

❖ **التبويب من حيث الزمن:** وتبويب الموازنات على أساس هذا الغرض إلى:

1. موازنات قصيرة الأجل: وهي أداة تخطيطية ورقابية تغطي مدة محاسبية واحدة عادة ما تكون سنة.
2. موازنات طويلة الأجل: وتعد تخطيطية وليست رقابية وتزيد مدتها عن سنة واحدة وتمتد من (5-7) سنوات وتهدف إلى تنسيق أهداف وإمكانات المستقبل في ضوء الحاضر.
3. موازنات مستمرة ونهائية: والمستمرة تبدأ بداية العام وتنتهي آخره، وهكذا سنوياً. والنهائية تنتهي بانتهاء المدة وتحل محلها أخرى.

❖ **التبويب على أساس الأنشطة:** وتنقسم على أساس هذا الغرض إلى:

1. موازنات استثمارية: وتختص برسم سياسة المنشأة الاستثمارية في المدى القصير والطويل وتتضمن الأنواع التالية من الموازنات.
  - موازنة الموارد.
  - الموازنة النقدية لبرامج الاستثمار.
  - برنامج الاستثمار في الأصول والاستخدامات الرأسمالية.
  - الميزانية العمومية التقديرية (المركز المالي).
2. موازنات جارية: وتختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة والموارد المتاحة والاستخدامات اللازمة لها وتشمل على الأنواع الآتية:
  - موازنة المبيعات.
  - موازنة الإنتاج.
  - موازنة المواد الأولية.
  - موازنة العمل والأجور المباشرة.

- موازنة المصروفات الصناعية غير المباشرة.
- موازنة المصروفات التسويقية.
- موازنة المصروفات الإدارية.
- موازنة المخزون السلعي من المواد والإنتاج التام.
- قائمة التكاليف التقديرية.
- قائمة الدخل التقديرية.
- موازنة الموارد النقدية التقديرية.
- قائمة المركز المالي التقديرية.

وهناك تبويبات أخرى مثل التقسيم على أساس المعاملات التي تغطيها الموازنة مثل

الموازنات النقدية والموازنات المالية والموازنات العينية.

كذلك التقسيم على أساس الغرض من إعداد الموازنة (الوحدة الحسابية) (موازنات البرامج، موازنة المسؤوليات،

موازنات المنتجات / الموازنات العامة).

### III. خصائص الموازنة التخطيطية:

تمتاز الموازنة التخطيطية بأنها يمكن تطبيقها في المنشآت كافة باختلاف أنشطتها سواء أكانت صناعية أو تجارية أو خدمية لان الموازنة أداة تساعد الإدارة على القيام بوظائفها لذا فان الموازنة التخطيطية تمتاز بعدد من الخصائص مثل:

- 1- الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الأهداف في خطة عمل مستقبلية عن مدة مقبلة.
- 2- الموازنة تعتمد على بيانات تقديرية تستمد من جداول فرعية، وتتضمن بيانات تقديرية كمية ومالية عن المبيعات. بيانات كمية عن الإنتاج وبيانات كمية ومالية عن عناصر التكاليف وبيانات تقديرية عن الطاقة الإنتاجية للمنشأة، وكذا بيانات تقديرية عن حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية (التدفق النقدي الداخل والخارج) بالإضافة إلى بيانات تقديرية عن خطة التمويل للمشروع وأوجه الاستخدام.
- 3- توفير البيانات المتعلقة بالآتي:

- التنبؤ بالمستقبل.
- عملية التقويم والنقد الموضوعي لنتائج الفترات السابقة.
- دراسة الاتجاهات في المستقبل ووضع فروض خاصة بالمدة المقبلة.
- وضع معايير مناسبة للجوانب الاقتصادية والفنية والمحاسبية والمالية.

- 4- تحقيق المرونة لمواجهة الأحوال الطارئة نتيجة للتغيرات في العوامل الداخلية والخارجية.
- 5- تحقيق التنسيق وتحقيق قدر معقول من التوازن بين الأنشطة المحددة مثل التوازن بين برامج الإنتاج والطاقة الإنتاجية المتاحة، والتوازن بين الإيرادات والمقبوضات، والتوازن بين التمويل والاستثمار.
- 6- ترتبط الموازنة بمدة التخطيط.
- 7- مشاركة كل الأطراف في إعداد الموازنة.
- 8- تعكس الموازنة الإجراءات اللازمة للتنفيذ.
- 9- تحدد المسؤوليات والسلطات للمديرين.
- 10- تساعد الموازنات على تقويم الأداء.

وهذه الخصائص تمكن الموازنات من أداء وظائفها وتحقيق أهدافها وتساهم في تحسين الأداء<sup>1</sup>.

#### ثانياً: محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء:

1. مراكز المسؤولية: يتم تنظيم معظم المنشآت في شكل عدد من الوحدات الفرعية التي تؤدي وظائف مختلفة وتستخدم الشركات العديد من الأسماء المختلفة لوصف وحدات التشغيل والإدارات والفروع وخطوط المنتجات ومناطق البيع وكل جزء من هذه الأجزاء يعرف بمركز المسؤولية لتتمكن الإدارة من معرفة أداء كل قطاع حتى تقوم بتحديد أهداف الإدارة المستقبلي.

وحتى يتم تخصيص الموارد على مراكز المسؤولية التي تحقق أكبر ربح محتمل ونظراً لأن كل مركز يعد مجالاً لمسؤولية إدارية يعتبر أداء المركز أساساً لتقييم أداء مدير كل مركز. وهكذا يعد قياس أداء كل مركز في منظمة الأعمال وظيفة هامة في النظام المحاسبي<sup>2</sup>.

تعريف محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ( محاسبة المسؤولية هي ارتباط الموازنات وتقارير الأداء بمسؤوليات المديرين بحيث يكون كل منهم مسئولاً عن إحدى هذه الموازنات أو جزء منها وذلك عن طريق الربط بين الموازنات والتنظيم الإداري وتحديد مركز المسؤولية للمنشأة)<sup>3</sup>

ولكي يتم تطبيق محاسبة المسؤولية فإنه لا بد من تقويم الأداء لأن الأداء محور مسؤولية الفرد تجاه المهمات الملقاة على عاتقه بغض النظر عن موقفه من التنظيم الإداري للمنشأة، فالأداء هو المسؤولية والواجب وله أبعاد كثيرة يمكن عكسها في شيئين رئيسيين هما الكفاءة والفاعلية.

<sup>1</sup> عبد الله حزام الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، مطابع جامعة عدن، اليمن، 2004، ص، 198.

<sup>2</sup> روبرت ميجر وآخرين، المحاسبة أساساً لقرارات الأعمال، ترجمة مكرم عبد المسيح، دار المريخ للنشر، 2006، ص، 1095.

<sup>3</sup> حسين شحاتة، المحاسبة الإدارية لرجال الأعمال، دار النشر والتوزيع الإسلامية، القاهرة، 2001، ص، 185.

ويعتبر تقويم الأداء حلقة هامة بين حلقات الرقابة بمفهومها الشامل فالتقويم لا يقتصر على الانجازات والنتائج النهائية بل عملية مستمرة تمتد لتقويم الأنشطة والجهود التي بذلت لتحقيق تلك النتائج.

ويتوقف تقويم الأداء في الأساس على تحسين جودة القرارات ومدى توافق الأهداف لان تحسين جودة القرارات وتوافق الأهداف بالإضافة إلى سلامة نظام الرقابة الداخلية ونظام الموازنات التخطيطية هي عوامل ذات ارتباط وتأثير مباشر على الأداء لذلك لا بد أن توجه القرارات الإدارية نحو تحقيق الأهداف المرجوة والتي تؤدي الجهة الإدارية دوراً مهماً في صياغتها والتهيئة لها من خلال تقديم بيانات تساعد على اتخاذ قرارات سليمة وصحيحة تساهم في تحقيق أهداف المنشأة ويتطلب تحقيق التوافق في الأهداف اخذ الاتجاهات السلوكية للأفراد في الحسبان.

ويقصد بالتوافق في الأهداف العلاقة بين أهداف الفرد وأهداف المنشأة التي يعمل فيها، فكل فرد في التنظيم الإداري في المنشأة له أهدافه الخاصة التي قد تكون متوافقة وثابتة مع الأهداف الخاصة بالتنظيم، فإذا كان الفرد يسلك في تصرفاته السلوك الذي يضمن تحقيق أهدافه الخاصة والذي يساعد في ذات الوقت على انجاز أهداف المنشأة فإنه يتم التعبير هنا عن وجود توافق في الأهداف وإذا كان السلوك مغاير ويؤدي إلى حدوث مصاعب تعيق من تحقيق أهداف المنشأة فإنه لا يوجد عندئذ توافق في الأهداف<sup>1</sup>

لذا ينبغي عند تصميم أنظمة الرقابة بالمنشأة وضع أسس تضمن توفر التوافق في الأهداف بمعنى أن يأخذ التنظيم في الحسبان كل الأهداف الرئيسية وعلاقتها المتداخلة بعناية أي تحديد العلاقة بين الأهداف العامة والفرعية بما يؤدي إلى تشجيع سلوك الأفراد ودفعهم لتقبل أهداف الإدارة العليا على أنها أهدافهم.

وفي المنشأة الكبيرة التي تتعدد فيها الأنشطة وما يترتب عنها من تقسيم المنشأة إلى مراكز وأقسام ووحدات... الخ حيث تتسع السلطات والصلاحيات وظهور عدد واسع من المديرين والمساعدين والعاملين والموظفين فإنه في سبيل تحقيق أهداف المنشأة من الضروري وجود مؤشر لقياس الأداء يساعد في التعرف على مستوى الجهود المبذولة ومدى مساهمتها في تحقيق تلك الأهداف فيأخذ ذلك المؤشر توضيح العلاقة بين مستوى الجد المبذول والتكاليف والزمن والعائد المحقق... الخ.

فهذه العلاقة تعكس الأبعاد التي تعتمد عليها عملية تقويم الأداء والمتمثلة في تحديد الكفاءة والفاعلية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - وجدان على احمد، مرجع سابق، ص، 176.

<sup>2</sup> - عبد الله حزام، الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، مرجع سبق ذكره، ص، 200.

## 2. فوائد وأهمية تقويم الأداء :

ترجع أهمية تقويم الأداء للأسباب الآتية:

- 1-يساعد على توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.
- 2-يعمل على ترشيد الطاقة البشرية بالمنشأة في المستقبل حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتمييزها، وكذلك غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها أو محاولة إصلاحها لزيادة كفاءتها، حيث أن تقويم الأداء يمثل أساساً موضوعياً لوضع الحوافز والمكافآت التشجيعية.
- 3-المساعدة على وجود نوع من الإقناع الوظيفي بتعرف المدير لكيفية أداء العمل الذي يتولى مهامه مقدماً. وكذلك توفير الأساس السليم لإقامة نظام سليم وفعال للحوافز، كما انه يساعد على تحديد المدى الذي يتحقق عنده تحمل المسؤولية الإدارية.
- 4-تمدنا مؤشرات تقويم الأداء بالأساس الذي يتم بموجبه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المنشأة وكذلك بين الأعمال بعضها ببعض.
- 5-تساعد مؤشرات تقويم الأداء المستويات الإدارية على التعرف على أسباب الانحرافات التي يتم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات لتلافيها.
- 6-يفيد تقويم الأداء إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات من خلال تزويدها بالمعلومات اللازمة سواء في حالات التطوير والتوسع أو في الاستثمارات الجديدة.
- 7-يعتبر تقويم الأداء مصدراً هاماً للمعلومات اللازمة للتخطيط للمستقبل.
- 8-يساعد المنشأة على الاستمرار من خلال تحسين أدائها وتلافيها لجوانب القصور. ويجب أن يكون واضحاً أن نجاح أي منشأة يتوقف بدرجة كبيرة على النجاح في أداء كل نشاط سواء كان هذا النشاط إنتاجياً أو تسويقياً أو إدارياً أو تمويلياً أو اجتماعياً ودرجة التنسيق والتفاعل بين هذه الأنشطة.

## 3. التقارير الرقابية لتقويم الأداء :

هي تلك التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنشأة بهدف مساعدة تلك المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقويم الأداء للأنشطة المختلفة.

وبمساعدة تلك التقارير تتم الرقابة من خلال موازنة الأداء الفعلي بمختلف الأنشطة بالمعايير أو الموازنات الموضوعية مقدماً للتحقق من أن الأداء الفعلي يسير في إطار الأهداف المحددة وعن طريق تحليل ما قد يظهر من فروق يمكن الكشف عن الأسباب المسؤولة عن هذه الفروق. وبذلك فإن تقارير الأداء تعد أداة الاتصال بين

أداء مختلف الأنشطة والمستويات الإدارية المختلفة في المنشأة لذا فهي تساعد تلك المستويات في تقييم أداء أنشطتها وفي اتخاذ قرارات كفيلة بتحقيق الأهداف المحققة مقدماً.

وكما هو معروف من أن العملية الرقابية ملازمة لعملية التخطيط وتنفيذ القرارات فإن النظام المحاسبي يقوم بانجاز عملية في جوهرها تصوير لحالة الأداء الفعلي فتجمع البيانات عن هذا الأداء وتُقارن وتوصل النتائج للإدارة في هيئة تقارير بيانية ورقمية.

وتساعد تقارير تقييم الأداء الفعالية في توجيه نشاط المنشآت نحو تحقيق الأهداف وذلك بتحفيز العاملين حيث يقومون بتعديل الأنشطة أو الخطط أو كليهما معاً عندما تحدث انحرافات عن الخطط الموضوعة، ولكي تتوفر الفعالية لتقارير الأداء فإنها يجب أن تتصف بعدة مميزات أهمها:

1- توافر معايير لتقييم الأداء (التي تضعها الإدارة بمشاركة العديد من المتخصصين في المنشأة مثل الفنيين والاقتصاديين والمحاسبين وغيرهم من المسؤولين الذين ترى الإدارة أهمية مشاركتهم) لقياس الأداء والمعلومات التي تتضمنها.

2- ملائمة تقارير الأداء لاحتياجات مستخدميها ومتخذي القرارات وتكون التقارير محكمة الصياغة.

3- يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب حتى لا تفقد المعلومات أهميتها أي أن تسلّم إلى الجهات المختصة في المنشأة قبل اتخاذ القرار.

4- يجب أن تراعي التقارير الجوانب السلوكية للأفراد بحيث تحفز العاملين نحو العمل وتساعدهم في انجاز أعمالهم كما يجب أن تعمل على دفع العاملين في اتجاه التوافق مع أهداف الإدارة كما تعبر عنها الموازنة الشاملة ومعايير التكاليف

5- الدقة تعد من أهم الجوانب التي يجب أن تتميز بها تقارير الأداء فينبغي أن تكون بياناتها واضحة دقيقة وسهلة الفهم وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في التحقق من دقة البيانات المحاسبية<sup>1</sup>.

### ثالثاً: المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المشروع. ومخرجاتها تقرير أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة. والقائم بها موظف بالمشروع واستقلالها استقلال تنظيمي فقط، ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية المراجعة الداخلية لمجلس

<sup>1</sup> - أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية، الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، مؤسسة شباب الجامعة، 1977، ص، 566.

الإدارة مباشرة ولأهمية المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية فقد اتجهت إدارة الشركات خاصة تلك المقيدة بالبورصة إلى تطوير هذه الأداة الرقابية<sup>1</sup>.

فمديرو الشركة لديهم واجبات قانونية شاقة تجاه حماية الأصول وضمان الاحتفاظ بسجلات محاسبية صحيحة أيضاً، فإنهم يجب أن يؤسسوا القرارات الهامة لتخصيص الموارد على معلومات المحاسبة الإدارية ولا شك أن حجم وتعقيد كثير من الشركات يجعل من المستحيل على مديريها أن يقوموا بالإشراف اليومي على أعمالها شخصياً ومن ثم فهم يعتمدون بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية، فان نظم الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات ومدى سلامتها - الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح - الاستخدام الاقتصادي الأمثل والكفاء للموارد - تحقيق الأهداف العامة والخاصة والمقررة للأعمال والبرامج.

وحيث أن المديرين لا يمكنهم الإشراف على تشغيل النظام بأنفسهم ومن ثم فإنهم مع ذلك يمكنهم تعيين إدارة داخلية لتنفيذ تلك الوظيفة بالنيابة عنهم ويتم وصف المراجعة الداخلية بأنها (وظيفة الرقابة الإدارية والتي تهتم بشكل مباشر ورئيسي بقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى)<sup>2</sup>.

ويتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الأفراد داخل التنظيم في أداء مسؤولياتهم بكفاءة ولتحقيق هذه الغاية توفر لهم المراجعة الداخلية التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

ويتضمن هدف المراجعة الداخلية تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة.

ويتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاية وفاعلية الأداء.

ويقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط والمعايير والأهداف والسياسات الموضوعية ويعتبر هذا النوع من مراجعة الأداء هو مراجعة الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات والخطط والمعايير والأهداف أجزاء من نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء هذه كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي التي تقوم به الإدارة وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من هدفها في مجال تقييم الأداء فإنه يتعين على المسؤولين عنها أن يتسموا بالموضوعية والاستقلالية عن الإدارات التنفيذية في جميع مراحل عملية المراجعة.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن و آخرين، المراجعة التشغيلية، مرجع سبق ذكره، ص، 164.

<sup>2</sup> - أمين السيد أحمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص، 159.

وقد يكلف المراجعون الداخليين بفحص مجالات لم تحدد لها معايير أداء رسمية وفي مثل هذه الحالات قد يضطر المراجعون الداخليين إلى مقارنة الأداء الفعلي المتوسط الأداء في الصناعة أو معايير الأداء في الصناعة أو أداء تنظيمات مماثلة ويجب أن يلاحظ أن المراجع الداخلي لا يحدد مقياس الأداء الذي يتعين استخدامه وإنما تقع مسؤولية ذلك على الإدارة العليا ذاتها.

مع ذلك فإنه يجب على المراجع الداخلي التحقق من مدى ملائمة تلك المقاييس الخارجية المستخدمة لظروف العمل في التنظيم الذي ينتمي إليه.

وتتمد قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية لتتضمن تقييم الكيفية التي تتم بها إدارة الموارد المتاحة للتنظيم أكثر شمولاً للأداء الإداري.

وذلك انه بتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة فان وظيفة الرقابة الداخلية تمتد إلى تقييم الإدارة ذاتها نظراً لان الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد<sup>1</sup>.

وقد عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية بأنها:

(وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة ويتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية والإجراءات الرقابية الداخلية وذلك بهدف التأكد من مدى تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة والمعلومات سليمة ودقيقة وكافية)

ومن هذا التعريف يتضح أن من أهداف المراجعة الداخلية التحقق من مدى كفاءة وفاعلية

الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع. ولتحقيق ذلك يجب على المراجع الداخلي أن يقوم

بالتالي:

- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع.
- التحقق من حماية ممتلكات وأصول المشروع والمحاسبة عنها.
- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية بالشركة<sup>2</sup>

وتعتمد شرعية وظيفة المراجعة الداخلية في أي منظمة للأعمال على مكانة وحدة المراجعة داخل التنظيم

وعلى الدعم الذي تلقاه من الإدارة العليا من خلال إقناع المسؤولين في المستويات العليا بأهمية الخدمات التي

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص، 217-218.

<sup>2</sup> كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سريا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص،

تؤديها وحدة المراجعة الداخلية وعن طريق تدخلها في تحديد نطاق عمل وحدة المراجعة ورسم سياساتها المبدئية، وتستطيع الإدارة العليا أن تسهم في الرفع من كفاية المراجعة الداخلية لزيادة فعاليتها<sup>1</sup> ونتيجة للاختلاف بين العديد من الاصطلاحات الشائع استخدامها في مجال المراجعة الداخلية كمراجعة العمليات ومراجعة الأداء ومراجعة الالتزام بالسياسات ومراجعة الرقابة المالية وسنتناول النوعين الأوليين لارتباطهم بتقييم الأداء بالمؤسسة.

### 1- مراجعة العمليات:

تتشابه عادة خطوات المراجعة بغض النظر عن نوع هذه المراجعة ويمكن إرجاع الفروق بين الأنواع المختلفة من المراجعات إلى أهداف ونطاق عملية الفحص وكذلك أنواع الاختبارات حيث تشمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم، في هذا الصدد يفحص المراجعون ويقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والأمن وتشغيل البيانات وإدارة الأفراد والإدارة المالية والمحاسبية.

ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم فمعظم المراجعين الداخليين يوافقوا على اعتبار أن أهداف وأنواع وطرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم.

فإذا كانت المستندات الدالة على الأنشطة هي إحدى الطرق الرقابية بغرض تحقيق رقابة مانعة واستكشافية فإن الأهداف الخاصة بعملية الرقابة هذه هي تحقيق التوافق مع السياسات الموضوعة المخططة وضمان الحماية لأصول الوحدة الاقتصادية كما تكون الأدوات محل الرقابة في هذه الحالة هي أوامر الشراء والشكايات أو الفواتير... الخ وان اختبارات المراجعة تتم على خرائط التدفق والمستندات المؤيدة للأنشطة.<sup>2</sup>

ويتم القيام بمراجعة العمليات بهدف تحليل الخطر والانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف مجلس الإدارة والعمل على النصيحة، بوضع الإجراءات اللازمة لذلك واقتراح إستراتيجية جديدة.<sup>3</sup>

### 2- مراجعة الأداء:

تركز مراجعة الأداء على الكفاءة والفاعلية ويتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعامل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، وإذا كانت الكفاءة والفاعلية مقياس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إحلال

<sup>1</sup> - أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990، ص، 22.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن، رزق الوافي، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص ص، 248-250.

<sup>3</sup> - Alain Mikol L'audit financier d'organisation, Paris, 1999, P 10.

وبديل لتقييد أداء الإدارة بذاتها، إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدراً للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء أي أن المعلومات هي احد العوامل التي تؤثر على أحكام الإدارة والتي يعتبر العديد منها خاضعاً للحكم الشخصي للإدارة وعلى الجانب الأخر فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء وتقاس الكفاءة نتيجة إجراء مقارنة بين المعايير التشغيلية وبين الأداء الفعلي والمقابل لها. كذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بأهداف<sup>1</sup>.

#### • تحديد الفاعلية والكفاءة:

##### 1. الفاعلية:

يشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف والعلاقة بين الآثار المتوقعة والآثار الحقيقية للنشاط ففاعلية التكلفة تعني قدرة وإمكانية النشاط الخاضع للمراجعة على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة أما تحليل فاعلية التكلفة فهو دراسة العلاقة بين التكلفة والنتائج ويعبر عنها بتكلفة الوحدة في النتيجة الحاصلة وليس فاعلية التكلفة سوى عنصر من التقويم الشامل للفاعلية وقد يشمل هذا التقييم أيضاً على سبيل المثال تحليل المدة التي تم خلالها تسليم النتائج.

##### 2. الكفاءة:

وهي العلاقة بين الإنتاج في شكل سلع أو خدمات أو غيرها من النتائج وبين الموارد المستخدمة لإنتاجها، من هنا نلاحظ أن الكفاءة مرتبطة بالاقتصاد والموارد المستخدمة، والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا السياق في ما إذا تم استعمال هذه الموارد بالطريقة المثلى والمرضية، وما إذا كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها، ونتائج مماثلة من حيث الجودة وزمن الانجاز، وهل نحصل على أعلى النتائج من حيث الكم والكيف من مداخلتنا وأعمالنا. وان التعبير عن وجود كفاءة تكون بواسطة المقارنة بأنشطة مماثلة أو بفترات أخرى أو بالرجوع إلى معيار محدد ويعني مفهوم فاعلية التكلفة مثلاً بقدرة وإمكانية النشاط الخاضع للمراجعة على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة (يعني القيمة المضافة إلى النشاط) وتشمل الرقابة على الكفاءة الجوانب التالية:

- مدى استعمال الموارد البشرية والمالية وغيرها استعمالاً فعالاً.
- مدى تسيير البرامج والنشاطات وضبطها وتنظيمها بشكل فعال.
- مدى تحقيق الأهداف مع مراعاة فاعلية التكلفة.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 253-254.

• مدى الانجاز في الوقت المناسب<sup>1</sup>

إذاً مفهوم الكفاءة يرتبط بالموارد المستهلكة لتحقيق هذه الأهداف، فان استهلاككم وارد بدرجة اقل يعني تحقيق كفاءة كبيرة، والنقد الذي يوجه أحيانا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة يرجع ربما إلى صعوبة اعتمادها على معايير واضحة وان العنصر الشخصي يهمن ويسيطر في كثير من المواقف على المراجعين الداخليين بدرجة أكبر من أدلة الإثبات المتاحة وبالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص بالحكم على مدى فاعلية أداء التنظيمات من قبل المراجع الداخلي وعلى الرغم من هذا الضعف في عملية التقييم فان برامج تقييم الأداء والحوافز ودراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليتها في ظل إمكانية ضبط وقياس الفاعلية بصورة دفترية، وفي ضوء المناقشة السابقة تتضح أهمية حصول المراجع الداخلي على أدلة موضوعية قادرة على تأييد ودعم استنتاجات المراجعة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مرجع سبق ذكره، ص، 355.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص، 255.

## المبحث الثاني: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

تهتم المؤسسة والشركات بالأداء المالي بحيث تراه هو السبيل والحل الأمثل للحفاظ على البقاء والاستمرارية، فهو من بين المقومات والدعائم الرئيسية للمؤسسة، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها، لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة، لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سلفاً.

### المطلب الأول: ماهية الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسة، حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف المسطرة، ويعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسة باعتباره الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة ويساهم في إتاحة الموارد المالية لها وتزويدها بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة.

### أولاً: مفهوم الأداء المالي

لقد أجمع معظم الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي، والتي تعرف على أنها من الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع، ومعرفة نواحي الاختلاف بينهما، ويؤدي الأداء المالي الجيد إلى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتشخيص الإيجابي (نقاط القوة) والسلب (نقاط الضعف) لأدائها المالي<sup>1</sup>.

وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه "وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات وصافي الثروة"<sup>2</sup>.

ومما سبق فإن الأداء المالي هو:

- أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه المؤسسات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى المؤسسة والأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم الناجح عن غيرها.
- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة. فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تتذمر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل.

<sup>1</sup> - علي شيتور، مرجع سابق، ص، 51.

<sup>2</sup> - علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي، دار الصفاء، عمان، 2011، ص، 67.

- أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء المؤسسة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفي فترة معينة.
- أداة لتحفيز العاملين والإدارة في المؤسسة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج مالية أفضل من سابقتها.

وتعتبر المؤسسات عن أدائها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيم عديدة وكمية بدلا من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة يتسنى للمؤسسات تحديد مستوى الأداء بدقة عالية وفعالة<sup>1</sup>.

## ثانيا: أهمية وأهداف الأداء المالي

### 1: أهمية الأداء المالي

تكمن أهمية الأداء المالي في<sup>2</sup>:

- تقييم ربحية المؤسسة والهدف منه تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم.
- تقييم سيولة المؤسسة والهدف منه تحسين قدرة المؤسسة في الوفاء بالالتزامات.
- تقييم تطور نشاط المؤسسة وذلك بغية معرفة سياسة المؤسسة في توزيع الأرباح
- تقييم مديونية المؤسسة من خلال معرفة مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي.
- تقييم تطور حجم المؤسسة من أجل تحسين القدرة الكلية للمؤسسة.

### 2: أهداف الأداء المالي

يمكن حصر الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة في ما يلي:

**1/ التوازن المالي:** وهو هدف مالي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي. ويمثل « التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها ». ومنه يتضح أن الرأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمويل عن طريق الأموال الدائمة-رأس المال الخاص مضافا إليه الديون الطويلة والمتوسطة الأجل- وهذا يضمن عدم اللجوء إلى

<sup>1</sup> - محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 45-46.

<sup>2</sup> - عماري إلهام وسهتالي عبل، تفعيل الرقابة المالية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP - وحدة الأخضرية-، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: مالية المؤسسة، جامعة أكلي محمد ولحاج، البويرة، 2014-2015، ص، 42.

تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات. وتحقيق تغطية الأموال الدائمة لأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات<sup>1</sup>.

مما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وت من أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية:

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة؛

- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي؛

- الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير .

**2/ نمو المؤسسة:** يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو وظيفة إستراتيجية هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح ونجاعة إستراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الاستمرار، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الأرباح وهيكل سياسات التمويل وتحديد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة.

**3/ الربحية والمردودية:** تمثل الربحية عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفعالية إدارة الشركة في توليد الأرباح، وتمثلت نسب الربحية بالدارسة من خلال العائد على حقوق الملكية (الأرباح الصافية مقسومة على حقوق الملكية) ويقيس هذا المتغير النسبة التي يحصل عليها المساهمون مقابل أرس المال المستثمر في الشركة ويتوقع أن تكون العلاقة بين العائد على حقوق الملكية وعوائد السهم علاقة موجبة.

**4/ السيولة:** تقيس السيولة، بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة. "المخزونات والقيم القابلة لتحقيق" إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.

**5/ توازن الهيكل المالي:** يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي. أي أن التكلفة المالية تلعب دور مهما في التخصيص الأمثل للمورد المالية.

### ثالثاً: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

ويمكن تصنيف وتبويب العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات إلى<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000، ص، 30.

<sup>2</sup> - عماري إلهام وسهتالي عيلة، مرجع سابق، ص ص، 44-45.

➤ **العوامل الخارجية:** وهي مجموعة من التغيرات الخارجية التي تواجه المؤسسة وتؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها وإنما يمكنها فقط توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات ومحاولة إعطاء خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيراتها وتشمل هذه العوامل:

- التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات.
- القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق.
- السياسات المالية والاقتصادية للدولة.

➤ **العوامل الداخلية:** وهي تلك العوامل التي تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة بحيث يمكن للمؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل:

- الرقابة على التكاليف.
- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة.
- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال.

بالإضافة إلى تأثير مؤشرات خاصة بالرقابة حيث تهدف إلى رقابة اتجاه المصروفات خلال الفترات المالية المختلفة وتحليل مدى أهميتها النسبية للمؤسسة ومحاولة ترشيدها ومن أهمها: نسبة الفوائد المدفوعة للأصول المنتجة، وتبرز هذه النسبة قدرة المؤسسة على رقابة سلوك هذه الفوائد المدفوعة وقدرتها على زيادة الأصول المنتجة.

#### المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي

يحتل تقييم الأداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية القطاعات الاقتصادية حيث ركزت عليه الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية، وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمد عليها المؤسسات قياساً بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة والمتنافس عليها، ولهذا فإن تقييم الأداء المالي يعد أحد العناصر الأساسية للعملية الإدارية حيث يوفر للإدارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس وتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على اتجاهات الأداء فيها لذا يوفر أساس في تحديد مسيرة المؤسسة ونجاحها ومستقبلها.

#### أولاً: مفاهيم حول تقييم الأداء المالي:

تقييم الأداء المالي هو استخدام نسب بسيطة بالاستناد إلى مؤشرات مالية يفترض أنها تعكس انجاز الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، ويعد تقييم الأداء المالي بأنه وصف لوضع المؤسسة آنياً وتحديد الاتجاهات المستخدمة للوصول إليه من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات وصافي الثروة، بالإضافة إلى أنه

يوضح أثر التمويل على ربحية المؤسسة، ويعكس كفاءة السياسة التمويلية لها، أما أهمية دراسة تقييم الأداء المالي فإنه ينبع من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته، المتابعة والمعرفة بالظروف المالية والاقتصادية المحيطة بالمؤسسة، المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية.

#### ثانياً: مؤشرات تقييم الأداء المالي:

يعتمد تقييم الأداء المالي على مجموعة كبيرة جداً من المؤشرات والمعايير المالية لفهم البيانات المالية والتي يمكن إدراجها تحت عناوين عديدة منها ما يتعلق بالربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات، وضمن كل عنوان من هذه العناوين هناك العديد من المؤشرات المالية التي تلعب دوراً توعوياً وهاماً لمستخدمي البيانات المالية.

#### ❖ تقييم الأداء باستخدام النسب المالية

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

**1. مفهوم النسب المالية:** النسب المالية هي "العلاقة بين رقمين وناتج هذه المقارنة لا قيمة له إلا إذا قورن بنسب أخرى متماثلة" وهذه النسب تسمح بإعطاء تفسير لنتائج السياسات المالية المتخذة من طرف المؤسسة وذلك بصفة موضوعية وفي الظروف الخارجية على المؤسسة<sup>2</sup>.

**2. أنواع النسب المالية:** هناك مجموعة من النسب التي يرى المحللون الماليون أنها كافية والتي تضع المؤسسة أمام الأمر الواقع وتجعل الحكم على المؤسسة منطقي ودلالة قطعية على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ويمكن تقسيم هذه النسب المالية إلى أربع مجموعات وهي<sup>3</sup>:

• نسب السيولة

• نسب النشاط (نسب الدوران)

• نسب المديونية (الرفع المالي)

<sup>1</sup> - علاء نعيم عبد القادر وآخرون، مفاهيم حديثة في إدارة البنوك، دار البداية، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص، 251.

<sup>2</sup> - إسماعيل عرياحي، اقتصاد وتسيير المؤسسة أهمية التنظيم. ديناميكية الهياكل، الطبعة الثالثة، موفر للنشر، الجزائر، 2001، ص، 249.

<sup>3</sup> - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير الجزء الأول: تحليل مالي، الجزائر، 1990، ص ص، 56-57.

## • نسب المردودية (نسب الربحية)

1/ **نسب السيولة:** وهي النسب التي تقيس مدى قدرة الشركة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، عند استحقاقها باستخدام أصولها السائلة وشبه السائلة (الأصول المتداولة) دون تحقيق خسائر ومن أهم نسب تلك المجموعة:

○ نسب السيولة العامة.

○ نسب السيولة الجاهزة

✓ **نسب السيولة العامة:** وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة العامة = مجموع الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل

وتسمى هذه النسبة كذلك بنسبة رأس المال العامل.

فإذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد فهذا يعني عدم إمكانية المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بموجوداتها المتداولة، أي رأس المال العامل سالب وهذا يغير الوضعية المالية السيئة للمؤسسة.

إذا كانت هذه النسبة تساوي الواحد فهذا يعني رأس المال العامل معدوم أي وضعية مالية متوازنة وبالتالي المؤسسة قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بالموجودات المتداولة.

إذا كانت هذه النسبة أكبر من الواحد فهذا يدل على الوضعية الجديدة للمؤسسة لأنها قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بأصولها المتداولة أب رأس المال العامل موجب.

إلا أن هذه النسبة تعتبر مؤشر عام لأنها لا تأخذ بعين الاعتبار سيولة مختلفة للموجودات المتداولة وكذا استحقاق الديون قصيرة الأجل الأمر الذي تطلب وضع نسبة مالية أخرى لتقابل النقص المرتبط لنسبة السيولة العامة<sup>1</sup>.

✓ **نسب السيولة الجاهزة:** هذه النسبة تعتبر أكثر تشددا من النسبة السابقة حيث لا تأخذ في الاعتبار الذمم والمخزون وتقتصر على النقديات (السيولة) التي تمتاز بعدم تعرضها تقريبا لأي نقص في قيمتها عند التصفية.

وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة الجاهزة = النقديات / الديون قصيرة الأجل

<sup>1</sup> - قودة الصادق وآخرون، التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة منتوري، قسنطينة، 2004-2005، ص، 25.

يجب أن تكون هذه النسبة تساوي الواحد، فبواسطتها نقارن بين مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت وبين الديون القصيرة الأجل، وحدود هذه النسبة هي ما بين 0.2 و 0.3<sup>1</sup>.

2/ **نسب النشاط (نسب الدوران):** وهو مجموعة من النسب التي تعكس كفاءة الموظفين والمسؤولين في الشركة وقدرتهم على إدارة موجوداتها، كما تقيس مستوى العلاقة بين الموجودات والمبيعات وقد سميت بنسب الدوران أو النشاط لأنها تبين السرعة التي يتم من خلالها تحويل الموجودات إلى المبيعات ومن أهم النسب ضمن هذه المجموعة هي<sup>2</sup>:

○ معدل دوران المخزون.

○ معدل دوران مجموع الأصول.

○ معدل دوران المدينين.

○ معدل دوران الأصول الثابتة

✓ **معدل دوران المخزون:** يحدد كما يلي<sup>3</sup>:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$$

حيث أن متوسط المخزون يساوي إلى:

$$\text{متوسط المخزون} = \text{مخزون السنة } n + \frac{\text{مخزون السنة } 1-n}{2}$$

• **بالنسبة للمؤسسات التجارية:** معدل الدوران المخزون، يشير إلى عدد المرات التي يتحول فيها المخزون في السنة إلى قيمة المبيعات، ويمكن حساب زمن دوران المخزون بالأيام من خلال العلاقة التالية:

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{100 \times}$$

• **بالنسبة للمؤسسات الصناعية:** يتم حساب معدل دوران المواد الأولية كما يلي:

وهو يوضح سياسة تموين المؤسسة لما تحتاجه من المواد الأولية<sup>4</sup>.

$$\text{المواد الأولية المستهلكة خلال الدورة} / \text{متوسط المخزون للمواد}$$

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص، 57.

<sup>2</sup> علي عباس، الإدارة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 83.

<sup>3</sup> علي عباس، مرجع سابق، ص 83.

<sup>4</sup> عادل بومجان، دور التحليل المالي في اتخاذ القرار للمؤسسة الصناعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص تسيير المؤسسات، جامعة محمد

خيضر، بسكرة، 2003-2004، ص ص، 65-66.

✓ **معدل دوران المدينين:** إن سيولة المؤسسة مرتبطة بسرعة تحويل ديون العملاء إل سيولة جاهزة، ومن أجل تخفيض خطر عدم السداد على المؤسسة أن تقوم بجمع المعلومات حول عملائها وأن اختار الأكثر سداد لمستحقيها، وأن تحدد مقادير ديون عملائها، تضمن متابعة وتغطية الديون، وهي تحسب كما يلي<sup>1</sup>:

$$\text{معدل دوران المدينين} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{متوسط حسابات المدينين}}$$

✓ **معدل دوران مجموع الأصول:** تقيس مدى استغلال مجموع الموجودات على اختلاف أنواعها في توليد المبيعات<sup>2</sup>، تحسب بالعلاقة التالية<sup>3</sup>:

$$\text{معدل دوران مجموع الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{مجموع الأصول}}$$

1. **معدل دوران الأصول الثابتة:** يبين قدرة المؤسسة على استخدام الإمكانيات والتسهيلات الإنتاجية في تحقيق المبيعات، وتحسب بالعلاقة التالية<sup>4</sup>:

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

3/ **نسب المديونية (الرفع المالي):** وترتكز هذه النسبة على قياس قدرة المنشأة على خدمة الديون الطويلة الأجل، وسدادها عندما يحين موعد استحقاقها وتقيس هذه النسب مدى اعتماد الشركة على الديون في تمويل أصولها، أي أنها تبين مقدار الأصول التي ساهم بها الدائنون في مجموع الأصول الشركة، وتحسب نسب المديونية كالتالي:

$$\text{نسبة المديونية} = \frac{\text{الأموال الدائمة الأجنبية}}{\text{الأموال الدائمة}}$$

ويشترط البنك عادة على المؤسسة أن تكون عوائدها المالية المستقبلية كافية لتسديد خدمات القروض والقيمة المعيارية لهذه النسبة لا تتعدى 50%<sup>5</sup>.

وتنقسم نسب المديونية أيضا إلى مجموعة من النسب نذكر منها فيما يلي<sup>6</sup>:

✓ **نسبة التمويل الدائم:** تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة بالأموال، فإذا كانت هذه النسبة اقل من الواحد الصحيح، فإن رأس المال العامل يكون سالبا، وهذا يدل على جزء من الأصول الثابتة ممول عن طريق القروض القصيرة الأجل، أما إذا كانت هذه النسبة اكبر من الواحد فهذا يدل على أن الأصول الثابتة ممول بالأموال الدائمة، ويتم حساب هذه النسبة وفق الصيغة التالية:

<sup>1</sup> - Josette Peyrard, **analyse financière**, 8eme Ed, Vuibert, Paris, 1999, P132.

<sup>2</sup> - عبد الرحمان كراجة وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الأولى، دار صنعاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص، 173.

<sup>3</sup> - أيمن الشنطي، عامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 160.

<sup>4</sup> - حسن عطا غنيم، دراسات في التمويل، المكتبة الأكاديمية، في القاهرة، ص 117.

<sup>5</sup> - حسين سمير عشيش، التحليل الائتماني ودوره في ترشيد عمليات الإقراض والتوسع النقدي في البنوك، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص ص 44، 45.

<sup>6</sup> - مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص ص 45-46.

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = (\text{الأموال الدائمة} / \text{الأصول الثابتة}) \times 100$$

✓ **نسبة التمويل الخاص:** تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة أي قدرة أموال المساهمين وما يلحق بها على تغطية الأصول الثابتة، وكلما كانت هذه النسبة أكبر من الواحد كلما دل ذلك على أن المؤسسة قادرة على قروض إضافية بسهولة كلما أرادت ذلك والعكس صحيح.

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = (\text{الأموال الخاصة} / \text{الأصول الثابتة}) \times 100$$

✓ **نسبة الاستقلالية المالية:** تشير هذه النسبة إلى وزن الديون داخل الهيكل المالي للمؤسسة وبالتالي درجة استقلاليتها، إذ أن الحجم الكبير للديون يجعل المؤسسة غير مستقل في اتخاذ قراراتها المالية في شكل اقتراض وتسديد الديون، أما إذا كانت النسبة صغيرة فهذا يعني أنها في وضعية مثقلة بالديون، ولا تستطيع الحصول على الموارد المالية التي تحتاجها من قروض إضافية إلا بتقديم ضمانات، وقد تكون هذه الضمانات مرهقة، وتحسب نسبة الاستقلالية المالية كما يلي:

$$\text{نسبة الاستقلالية المالية} = (\text{الأموال الخاصة} / \text{مجموع الديون}) \times 100$$

**4/ نسب المردودية (نسب الربحية):** تعتمد هذه المجموعة من النسب على كفاءة الإدارة في توظيف الأصول لتحقيق الإيرادات والأرباح، المردودية في حد ذاتها هي نسبة النتائج المحققة إلى الوسائل الموظفة، وتنقسم إلى عدة أنواع هي<sup>1</sup>:

○ نسب المردودية الاقتصادية.

○ نسب المردودية المالية.

○ نسب المردودية التجارية (الاستغلالية).

✓ **نسبة المردودية الاقتصادية:** نقصد بها درجة فعالية الوسائل المستعملة من طرف المؤسسة أي نصيب الموجودات من الربح المحقق، وتحسب كما يلي<sup>2</sup>:

$$\text{نسبة المردودية الاقتصادية} = (\text{نتيجة الدورة الصافية} / \text{مجموع الموجودات}) \times 100$$

<sup>1</sup> - محمد إبراهيم عبد الرحيم، اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2008، ص 147.

<sup>2</sup> - محمد إبراهيم عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 147.

✓ نسبة المردودية التجارية (الاستغلالية): تعرف على أنها معدل الربحية، حيث يوضح مقدار الأرباح التي تحققت مقابل كل وحدة واحدة من صافي المبيعات (إجمالي المبيعات) مما يساعد إدارة المؤسسة على تحديد سعر بيع الوحدة الواحدة<sup>1</sup>.

كما يمكن مقارنة هذه النسبة بنسبة مجمل الأرباح إلى صافي المبيعات (هامش الربح الإجمالي) للحكم على مدى كفاءة المؤسسة في الرقابة على المبيعات وهي تحسب كالتالي<sup>2</sup>:

$$\text{نسبة المردودية التجارية} = (\text{نتيجة الدورة الصافية} / \text{رقم الأعمال خارج الرسم}) \times 100$$

✓ نسبة المردودية المالية: تسمح بمقارنة الربح المتحصل عليه مع رؤوس أموال المساهمين، حيث أن تحقيق مستوى جيد (عالي) لهذه النسبة يسمح للمؤسسة بإيجاد أموال جديدة في السوق المالية لتمويل نموها والعكس إذا كان المعدل ضعيف وأقل من معدل السوق. وهي مرتبطة ارتباطاً وثيقاً مع المردودية الاقتصادية، وتحسب كما يلي<sup>3</sup>:

$$\text{نسبة المردودية المالية} = (\text{نتيجة الدورة الصافية} / \text{الأموال الخاصة}) \times 100$$

#### ❖ تقييم الأداء باستخدام التوازنات المالية

يتمثل هذا النوع في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة معينة من نشاطها، عادة عند نهاية الدورة الاستغلالية وهاته المعرفة تقوم على أساس تقويم الميزانية المالية، والتي تعطي المعلومات الخاصة بالنسب المالية المؤسسة والأموال المستثمرة كذلك، وإذا كان الحكم يبني على دعامة في شكل كمي فإنه في هذا المجال تستخدم التقابل القيمي والزمن للموارد المالية من جهة، والاستخدامات من جهة أخرى وهذا هو التحليل بواسطة مؤشرات التوازن المالي وهي كما يلي<sup>4</sup>:

1. رأس المال العامل: يعرف رأس المال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة ( أي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة وفي فترة زمنية لا تتعدى السنة ) وبين الخصوم المتداولة (الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة لا تتعدى سنة ).

<sup>1</sup> - حكيم لحكري بسمينة وآخرون، دور الأدوات التحليل المالي في البنوك التجارية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، دفعة 2008-2009، ص ص، 29-30.

<sup>2</sup> - زينة قمري، مداخلة حول واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سكيكدة، 2009، ص ص، 9-10.

<sup>3</sup> - زينة قمري، مرجع سابق، ص ص، 9-10.

<sup>4</sup> - آمنة ملياني، فتحة عزيزي، مرجع سابق، ص ص، 22-23.

ويتم حساب رأس المال العامل الذي يرمز له اختصاراً: ر م ع كما يلي:

$$\text{ر م ع} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

1.1. أنواع رأس المال العامل: ويمكن تقسيم رأس المال العامل إلى أربعة أنواع:

أ- رأس المال العامل الإجمالي: هو مجموع الأصول المتداولة، لذا يرى بعض المحللين الماليين أنه لا داعي لوضع مصطلح آخر بما أنه من الناحية المالية هناك مصطلح يؤدي إلى نفس المعنى ويحسب كالتالي:

$$\text{ر م ع الإجمالي} = \text{قيم الاستغلال} + \text{قيم قابلة للتحقيق} + \text{قيم جاهزة}$$

ب- رأس المال العامل الصافي: هو الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة

وهو - ر م ع- الذي رأيناه سابقاً ويحسب كالتالي:

$$\text{ر م ع الصافي} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

ج- رأس المال العامل الخاص: وهو ذلك الجزء من الأموال الخاصة المستعمل في تمويل جزء من الأصول

المتداولة بعد تمويل الأصول الثابتة ويحسب كالتالي:

$$\text{ر م ع الخاص} = \text{الأموال الخاصة} - \text{الأصول المتداولة}$$

د- رأس المال العامل الأجنبي: وهو جزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل الأصول المتداولة ويحسب

كالتالي:

$$\text{ر م ع الأجنبي} = \text{ر م ع الصافي} - \text{ر م ع الخاص}$$

2. الاحتياجات من رأس المال العامل: يمكن تعريف الاحتياج من رأس المال العامل على أنها رأس المال

العامل الأمتل، أي ذلك الجزء من الأموال الدائمة الممول لجزء من الأصول المتداولة، والذي يضمن للمؤسسة

توازنها المالي الضروري وتظهر هذه الاحتياجات بالعلاقة التالية:

$$\text{إ ر م ع} = (\text{قيم الاستغلال} + \text{قيم جاهزة}) - (\text{الديون قصيرة الأجل} - \text{سلفات})$$

الخزينة الصافية وكيفية حسابها: الخزينة الصافية هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف

المؤسسة لمدة دورة الاستغلال، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فوار، والخزينة

الصافية على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن وجود توازن مالي بالمؤسسة، وتحسب عن طريق صافي القيم الجاهزة أي:

$$\text{الخزينة الصافية} = \text{القيم الجاهزة} - \text{سلفات مصرفية}$$

أو

$$\text{الخزينة الصافية} = \text{ر م ع} - \text{إ ر م ع}$$

### المطلب الثالث: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية

إن من أهم الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية<sup>1</sup>، لحماية النقديّة والأصول المادية للمنشأة والتي تلجأ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي جيد وملائم لمستخدمي الإدارة والتي تستغلها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

فأي خلل يطفوا على نظام المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها كثير من المؤسسات الاقتصادية والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها، وينتج هذا الخلل في النظام على التواني في توصيل المعلومات المالية الهامة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، ونظرا لاعتماد 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.

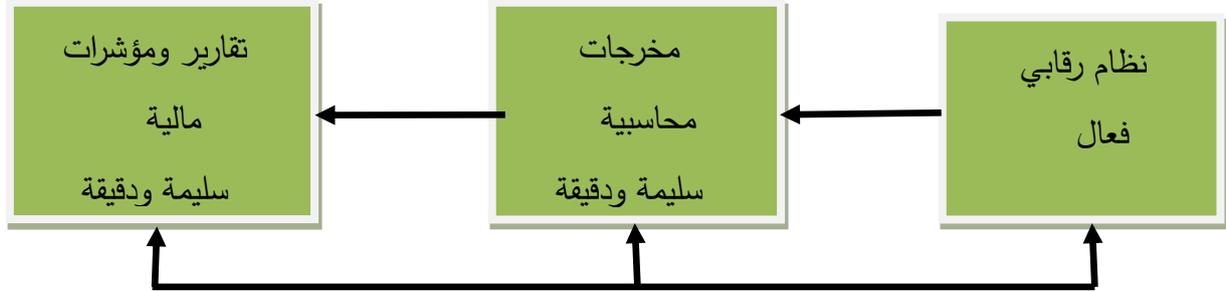
لذا يمكن اعتبار المعلومات أحد عوامل الإنتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام مثلها مثل المواد الأولية، بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي كمنتج جديد "معلومات" صالحة للاستعمال.

فتعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ 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 ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد إتمام برنامج التدقيق فإنه يعد تقريرا عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حسابات النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص، 91.

ومن هنا نتضح لنا علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي في المؤسسة، فوجود نظام رقابي داخلي فعال وجيد فإنه يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مدخلات التحليل المالي. فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة<sup>1</sup> وهذا ما سنوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي.



المصدر: عتبة بن عتبة عبد الله وتيطاوني كريم، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، دراسة حالة مؤسسة -مليانة عريب-، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجليلي بونعامة، بخميس مليانة، 2016-2017، ص، 21.

<sup>1</sup> - عتبة بن عتبة عبد الله وتيطاوني كريم، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، دراسة حالة مؤسسة -مليانة عريب-، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجليلي بونعامة، بخميس مليانة، 2016-2017، ص، 21.

### المبحث الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء العاملين

يعد العامل المحرك الرئيسي للمؤسسة بالرغم من الاختلافات بين العاملين في عدة نواحي فيما يخص الأداء نجد عامل يمتاز بأداء جيد مقارنة بعامل آخر، وهذا راجع إلى عدة عوامل منها الأجر أو طبيعة الرقابة المطبقة في المؤسسة فالرقابة ما هي إلا مطابقة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

#### المطلب الأول: مفاهيم حول أداء العاملين

##### أولاً: مفهوم أداء العاملين ( الموارد البشرية)

يرى بعض الباحثين أن أداء العامل هو عبارة عن حصيلة الجهد المبذول من قبل فرد معين، والناجم عن ثلاثة عوامل وهي دافعية الفرد وقدراته ومستوى إدراكه، كما أنه مدى مساهمة الفرد في انجاز الأعمال والواجبات الموكلة إليه بشكل فعال<sup>1</sup>؛

ويتجه كثير من الباحثين إلى التمييز بين السلوك والانجاز والأداء، ويرون أن السلوك يعبر عن ما يقوم به الفرد من أعمال في المؤسسة التي يعمل بها. أما الانجاز فهو ما يبقى من أثر أو ناتج بعد أن يتوقف الفرد عن العمل، في حين أن أداء العامل هو التفاعل بين السلوك والانجاز معا<sup>2</sup>.

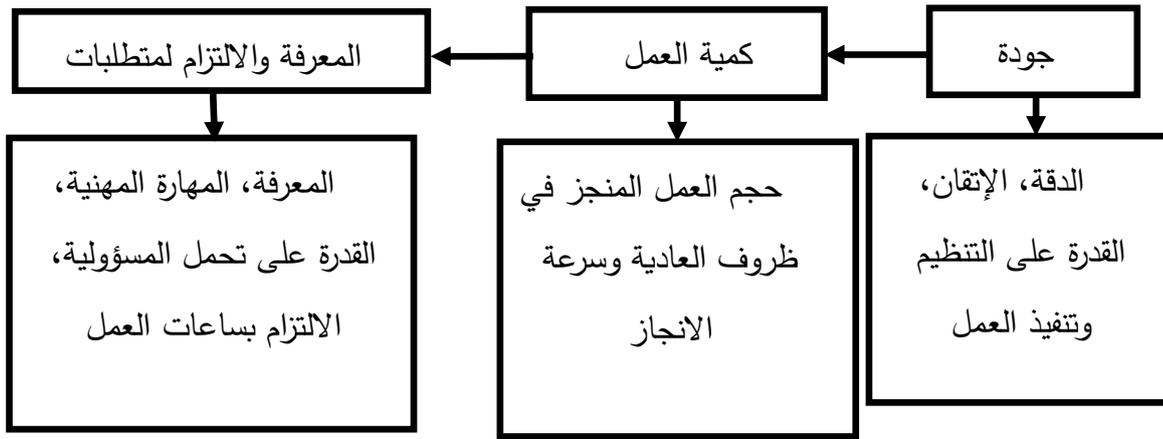
كما يعرف أيضاً: أنه كل ما يقدمه العامل من مخرجات أو عمل إضافي يتميز بالفعالية والكفاءة العالية، بالإضافة إلى علاقتهم بالآخرين والتزامهم بالأنظمة والتعليمات، ومن ثم قياس هذه التغيرات من خلال الأبعاد التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - عروب حسناء ، أثر نظام الرقابة الداخلية في أداء الموارد البشرية، دراسة حالة مركز الزيت ببنفطال-وحدة تقرت- مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015، ص، 7.

<sup>2</sup> - عروب حسناء، مرجع سابق، ص، 7.

<sup>3</sup> - علالي جمال الدين، أثر الرقابة الإدارية على أداء العاملين في المؤسسات البيروقراطية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال والآبار ENTP، مذكرة ماستر في علوم اقتصادية، تخصص: اقتصاد وتسيير ببترولي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015، ص، 3.

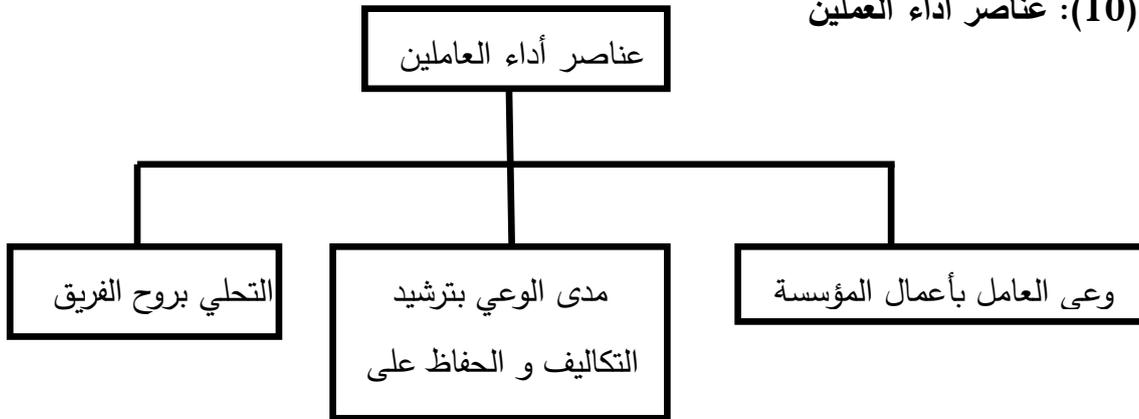
الشكل رقم (09): أبعاد قياس أداء العاملين



المصدر: علالي جمال الدين، أثر الرقابة الإدارية على أداء العاملين في المؤسسات البيتروولية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال والآبار ENTP، مذكرة ماستر في علوم اقتصادية، تخصص: اقتصاد وتسيير ببتروولي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015، ص، 4.

من خلال التعريف فأداء العامل يقف على تنفيذ الأعمال والمسؤوليات التي توكلها إليه المؤسسة أو الجهة التي ترتبط بها الوظيفة والنتائج التي يحققها الموظف في الوقت المناسب.

الشكل رقم(10): عناصر أداء العاملين



المصدر: علالي جمال الدين، أثر الرقابة الإدارية على أداء العاملين في المؤسسات البيتروولية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال والآبار ENTP، مذكرة ماستر في علوم اقتصادية، تخصص: اقتصاد وتسيير ببتروولي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015، ص، 4.

## ثانيا: العوامل المؤثرة في أداء العاملين

توجد عدة عوامل تؤثر على العاملين سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ايجابية أو سلبية وهناك نوعين من العوامل الأول خارجي والثاني ذاتي والمتمثلة في<sup>1</sup>:

1. **العوامل الخارجية:** قد تكون المتغيرات السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية ومن أهمها:

• **ظروف العمل المادية:** وهي الظروف التي تساعد العامل في تأدية مهامه بطريقة أفضل مثل الإنارة، النظافة وغيرها وهذا ما يؤدي إلى جعل العامل يتميز في عمله.

• **العوامل الفنية:** تعني الوسائل المستعملة والتكنولوجيا المطبقة في المؤسسة والتي بدورها ترفع فعالية أداء العامل.

• **العوامل الاجتماعية:** تعني ظروف العمل من أهمها العلاقات الرسمية داخل جماعة العمل.

2. **العوامل الذاتية:** هي العوامل التي ترتبط بسلوك العامل من خلال العلاقة التالية (الأداء × الجهد × البيئة) ومن أهمها:

• **القدرة على العمل:** تعني مدى قدرة العامل على العمل وتحديد درجة فعالية وكفاءة الجهد المبذول من طرف العامل، قد تكون قدرات فطرية التي تتوفر في العامل من حدة سمع وحسن الخلق أما القدرات المكتسبة هي التي يحصل عليها العامل من خلال التدريب والمؤهلات العلمية والخبرة وغيرها.

• **الدافعية:** وهي قوة تدفع العامل نحو تأدية مهامه بشكل أفضل أي قوة الحماس وبمعنى آخر هي مدى استخدام الفرد لقدراته.

<sup>1</sup> - علالي جمال الدين، مرجع سابق، ص، 5.

## المطلب الثاني: تقييم أداء العاملين

## أولاً: معايير أداء العاملين

وتمثل أهم معايير أداء العاملين فيما يلي<sup>1</sup>:

- **الجودة:** مثل جودة الأداء مدى مطابقة أداء العامل لما هو منتظر منه (مستوى أداء العامل) وينعكس أيضا على مدى ولبية رغبات العملاء؛
- **الكمية:** يقصد بها حجم العمل المنجز، حيث يتم مقارنة كمية أو حجم العمل المنجز مع ما هو مستهدف وذلك بعد تحديد كمية العمل المطلوبة من العامل، حيث يجب أن تكون الكمية المستهدفة متوافقة وقدرات العامل؛
- **الوقت:** ويمثل أحد أهم موارد المؤسسة وما يميزه أنه غير متجدد وغير قابل للتعويض مما يتطلب تحديد الوقت المناسب والكافي لكل نشاط حتى يتم استغلاله أحسن استغلال؛
- **الإجراءات:** هي خطوات أداء العامل الضرورية للنشاط أو المهمة، لذلك يجب الاتفاق على الطرق والأساليب المسموح بها والمصرح باستخدامها لتحقيق الأهداف.

## ثانياً: تقييم أداء العاملين

هناك مجموعة من التعاريف منها<sup>2</sup>:

يقول جاري ديسلر (Gary Dessler) عن تقييم أداء العاملين أنه: " تحديد لمدى مساهمة كل فرد في إنجاز الأعمال الموكلة إليه، وضمان الحفاظ على التوازن اللازم بين متطلبات الوظيفة وقدرات العامل الذي يشغلها أو سيرقى إليها"

كما يعرف تقييم أداء العاملين أنه: " عملية يتم بموجبها تقدير جهود الموظف بشكل منصف وعادل، لتجزي مكافأته بقدر ما يعمل وينتج، وذلك بالاستناد إلى عناصر ومعدلات يتم على أساسها مقارنة أدائه بها لتحديد مستوى كفاءته في العمل الذي يقوم به.

يقصد بتقييم أداء العاملين قياس مدى قيام العاملين بالوظائف المسندة إليهم وتحقيقهم للأهداف المطلوبة منهم، ومدى تقدمهم في العمل وقدرتهم على الاستفادة من فرص الترقى وزيادة الأجور.

من التعاريف سابقة الذكر يمكننا أن نلخص إلى تعريف نكاد نراه شاملا من أي مضي:

<sup>1</sup> - عروب حسناء، مرجع سابق، ص، 8.

<sup>2</sup> - الوافي صحراء، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم أداء العاملين، دراسة حالة الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بورقلة ENGEM، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2013-2014، ص، 11.

- أن تقييم أداء العامل يتم بصفة منتظمة ودورية خلال فترات معينة حسب طبيعة الأعمال بالمؤسسة.
- وجود معدلات أداء يتم على أساسها مقارنة أداء الموظف الفعلي.
- أن الجوانب محل التقدير هي عادة الأداء الفعلي للأعمال المكلف بها العامل، وكذلك سلوكه وتصرفاته ذات الصلة بأداء العمل، أو بالواجبات الوظيفية المكلف بها، بالإضافة إلى القدرات الذاتية للعامل، سواء ما تعلق منها بالقدرات المادية والنمطية أو ما تعلق بالخلق أو الابتكار، مستواها الحالي ومدى ملاءمتها للقيام بواجبات وأعباء وظائف أخرى أعلى من الوظيفة الحالية التي يشغلها.
- عملية تحليلية لأداء الموظف بحيث يمكن تقرير سمات نوعية بدرجات متفاوتة لدى الموظفين، وما لهذه السمات من علاقة بالشخصية، والقدرات حتى يمكن وضع الشخص المناسب في المكان المناسب.

### المطلب الثالث: تحسين أداء العاملين من خلال نظام الرقابة الداخلية

- تعمل المؤسسات جاهدة من أجل الرقابة على سلوك الموظفين وذلك بربط نظم المكافأة بنظم الرقابة. واستنادا إلى إستراتيجيتهم يجب على المديرين أن يقرروا نوعية السلوكيات التي تمنح عنها المكافآت، ومن ثم يقومون باستحداث نظام للرقابة لقياس تلك السلوكيات وربط المكافآت بها.
- إن تحديد كيفية ربط المكافأة بالأداء يعتبر قرارا إستراتيجيا حاسما لأنه يساهم في تحديد هيكل الحوافز التي تؤثر على الطريقة التي يتصرف بها المدبرون والموظفون على كل مستويات المؤسسة.
- ولذلك فإن كلا من الهيكل وضوابط الرقابة يساهمان في تشكيل سلوك العاملين. ويعتبر تصميم الحوافز بمثابة عنصر حيوي وفعال بالنسبة لعملية الرقابة لأنه يحث على انتهاج السلوكيات المرغوبة ويقويها.
- وعموما فإن نظم المكافأة تتواجد على المستوى الفردي والجماعي أو على المستوى الكلي للمؤسسة، وغالبا ما تستخدم هذه النظم فيما بينها، وعلى سبيل المثال، فإن الجدارة التي تدفع على المستوى الفردي يمكن أن تتزوج مع العلاوات التي تركز على مستوى الأداء المرتبط بقسم معين أو بالمؤسسة كلها، ويلاحظ أن كل نموذج يشتمل على نظم متعددة من المكافآت.

**نظم المكافأة الفردية<sup>1</sup>:**

**خطط العمل بالقطعة:** تستخدم هذه الخطط عندما يمكن قياس المخرجات بشكل موضوعي، وتدفع رواتب العاملين وفق هذا النظام على أساس كل وحدة من المخرجات المنتجة. ويشجع استخدام العمل بالقطعة عندما يعمل الأفراد بمفردهم مع إمكانية قياس أدائهم مباشرة، ونظرا لهذا النظام يشجع الكمية لا النوعية، تلجأ الشركة لتطبيق ضوابط صارمة للجودة لضمان قبولها.

**نظم العمولة:** هذه النظم تشبه نظم الشغل بالقطعة، إلا فيما يختص بعدم ارتباط هذه النظم بما تم إنتاجه، ولكن بما تم بيعه. وهكذا تتركز تلك النظم بصفة رئيسية على مواقف البيع، وغالبا ما تتركز رواتب أفراد فريق البيع بصفة أساسية على العمولة لتشجيع الوصول إلى تحقيق الأداء المتفوق.

**خطط العلاوات والحوافز:** تقتضي هذه الخطط بمكافأة الأفراد الرئيسيين في المؤسسة على مستوى أدائهم الفردي، مثل الرئيس التنفيذي والنائب الأول للرئيس، إن أداء هؤلاء الأفراد عادة ما يكون واضحا للمؤسسة ككل. ولا شك أن هناك مبرر قوي ومعقول لدفع رواتب لهؤلاء الأفراد طبقا لبعض المقاييس المرتبطة بالأداء الوظيفي والأداء على مستوى القسم.

**الترقية:** أخيرا وليس آخرا، تعتبر الترقية مصدرا مهما من مصادر المكافأة بالنسبة لأفراد على مستويات المؤسسة، ويتنافس المديرون على الترقية إلى المستوى التالي في الهيكل التنظيمي، ويصبح المديرون الوظيفيون ذوو الأداء العالي هم مديرو الجيل التالي على مستوى القسم. وتعتبر الترقية عنصرا مهما لأن الرواتب والعلاوات ترتفع بشكل كبير عندما يصعد المديرون في السلم الوظيفي.

وتتميز مكافآت الترقية بالضخامة ولذلك يخضع سلم المهني في المؤسسة لعيون المديرين المتطلعين، وتعتمد بعض المؤسسات إلى تشجيع المنافسة على الترقية بين المديرين لحفزهم على الأداء المرتفع.

**نظم المكافأة على مستوى المجموعة والمؤسسة:** إن تلك النظم توفر طرقا إضافية يمكن للمؤسسات من خلالها أن تربط الأجور بالأداء. إن الاعتماد المتصاعد على هياكل فريق المنتج وفريق العمل قد دفع كثيرا من المؤسسات إلى تطوير نظم المكافآت الجماعية لتشجيع على تحقيق مستويات الأداء العالي، وأشهر هذه الأنظمة يتمثل في العلاوات الجماعية والمشاركة في الربح وخيارات صندوق الأسهم وعلاوات المؤسسة.

<sup>1</sup> - زواويد علي، دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الحبوب والخضر الجافة CCLS بورقلة، مذكرة ماستر في علوم لتسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016، ص، 17.

**نظم العلاوات الجماعية:** أحيانا تقوم المؤسسة بإنشاء فرق للمشروع أو جماعات عمل، تكون مسؤولة عن تنفيذ كل العمليات المرتبطة بإنتاج المنتج أو تقديم خدمة، تلك الترتيبات تسهل قياس الأداء الجماعي وتطرح مكافآت ترتبط بحجم إنتاجية المجموعة، إن هذا النظام يمكن أن يكون محفزا بصورة كبيرة حيث يسمح للموظفين خلاله بالعمل على تطوير أفضل إجراءات انجاز المهام وأن يتحملوا مسؤولية تحسين إنتاجهم.

**نظم المشاركة في الأرباح:** يجري تخطيط تلك النظم لمكافأة العاملين بالنظر إلى معدلات الأرباح التي تحققها المؤسسة خلال فترة معينة من الزمن، ومثل تلك الخطط تشجع العاملين على الإحاطة بأنشطتهم والشعور بالارتباط بالمؤسسة ككل.

**نظم العلاوات الخاصة بالمؤسسة:** لا يمكن أن نعتبر الربح بمثابة القاعدة الوحيدة التي تمنح المؤسسة على أساسها المكافآت على الأداء، أيضا تركز على الاقتصاد في التكاليف وزيادة الأجر، ومعدلات الارتفاع في الإنتاج. ويعتبر هذا النظام بشكل رئيسي كأداة دعم لأنظمة دفع الرواتب الأخرى، وفي قليل من المواقف تصبح هذه الأنظمة الوسائل الأساسية للرقابة.

إن الرقابة من خلال أنظمة منح المكافآت يعد بمثابة أداة لاستكمال كل صيغ وأشكال الرقابة<sup>1</sup> حيث أن المكافآت تقوم بدور الوقود الذي يؤدي إلى تشغيل نظام التحكم بصورة فعالة ولذلك فلا بد من تصميم تلك النظم الخاصة بالمكافآت بحيث لا تؤدي إلى صراعات بين الأقسام والأفراد.

كما تعمل المؤسسات من أجل تحسين أداء العاملين من تطبيق مجموعة من إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في:

**الضبط الداخلي:** هي مجموعة الإجراءات والترتيبات يتم وضعها بهدف التأكد من تنفيذ الأعمال وفق القواعد المعمول بها والكشف عن الأخطاء والعمل على تصحيحها، وتطوير مستوى أداء العامل ولها ثلاثة أسس هي<sup>2</sup>:

#### أولا: قواعد وأسس عامة

➤ **التأمين على أصول المؤسسة:** وهي مجموعة الإجراءات الخاصة بالتأمين على الأصول من السرقة والاختلاس والتلف، والتعاقد مع شركة التأمين.

#### ➤ استخدام أسلوب الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة:

• **الرقابة الحدية:** وضع حدود لتدرج السلطة بعملية معينة وتزداد هذه السلطة مع صعود مستويات الإدارية.

<sup>1</sup> - زواويد علي، مرجع سابق، ص، 18.

<sup>2</sup> - علالي جمال الدين، مرجع سابق، ص ص، 12-13.

• الرقابة المزدوجة: من خلالها يتم اشتراك أكثر من شخصين لإنجاز عملية ومن أمثلتها أهمية وجود توقيعين معتمدين للشبكات ووجود مفتاحين مع شخصين مختلفين للخرينة.

➤ نظام مراقبة البريد: وضع إجراءات سليمة بالنسبة لكل بريد صادر ووارد مثل حفظ صور المراسلات حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

➤ نظام التفتيش: يهدف إلى تحسين أداء الأعمال ودقة الانجاز وسلامة الإجراءات المتبعة والتفتيش يسعى إلى الكشف عن الأخطاء ومعرفة أسبابها وتحديد المسؤول عنها ويكون التفتيش عادة بالإجراء مقابلة مع العاملين ثم فحص أعمالهم ومناقشتهم والوقوف على المشاكل التي تواجههم.

ثانيا: أسس وقواعد إدارية: ترتبط هذه القواعد بنظام العمل في المؤسسة وهي:

- تحديد اختصاصات المختلفة الخاصة بكل فرد في التنظيم الإداري.
- وضع دليل خاص يتضمن كافة إجراءات خاصة بأنشطة المؤسسة.
- وضع برنامج خاص بتبديل الاختصاصات المختلفة بين العاملين والمستويات الإدارية كل فترة زمنية معينة تحدد في هذا البرنامج.

ثالثا: أسس القواعد المحاسبية: هذه الأسس ترتبط بالعمليات المالية والمحاسبية المستخدمة في المؤسسة ومن أسسها:

- وضع إجراءات خاصة بعملية التسجيل الدفترية للعمليات المالية.
- الضبط الحسابي للدفاتر عن طريق وضع نظام المطابقة ما تم تسجيله دفتريا مع أرصدة الحسابات.
- مطابقة الأصول بالأرصدة الدفترية.

## خلاصة الفصل:

لقد لاحظنا من خلال هذا الفصل لدور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة باستخدام أدواتها المتمثلة في: الموازنات التخطيطية التي تعمل على معالجة المشاكل والتي تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي للمؤسسة والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتقييم الأداء من خلال استخدام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، واستخدام المراجعة الداخلية التي تعتبر من أدوات الرقابة الداخلية والتي تركز على مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط وتصحيح الانحرافات في الأداء.

كما تهتم المؤسسات الاقتصادية بالأداء المالي حيث تراه هو السبيل والحل الأمثل للحفاظ على البقاء الاستمرارية، فهو من بين المقومات والدعائم الرئيسية للمؤسسة، حيث تعمل المؤسسات على تحسين أدائها المالي، حيث يتحقق هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيد وتحقيق الكفاءة الإنتاجية أي تحقيق أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف والتحسين من الأداء المالي يجب على المؤسسة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الفعال الذي يلعب دورا كبيرا في تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتحسن الأداء المالي للمؤسسة ويتم تحقيقه من خلال أداء الرقابة لدورها بالنسبة لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية.

ومن خلال هذا الفصل تم استعراض مدى تأثير الرقابة الداخلية في تحسين أداء العاملين من خلال ربط نظم المكافآت بنظم الرقابة وذلك من خلال تحديد نوعية السلوكيات الأداء المرغوب فيه التي تمنح عنه المكافآت وذلك باستحداث نظام رقابة لقياس تلك السلوكيات وتقييم الأداء وربط المكافآت بها، كما يقوم نظام الرقابة الداخلية بتحسين أداء العاملين من خلال الطرق والأساليب الرقابة الداخلية المستخدمة، كما تعد الرقابة على العامل شيء مهم لا يمكن الاستغناء عنه، وهي الوسيلة التي يتم من خلالها الحكم على أداء العامل وتحقيق العدل والمساواة وتسعى إل البحث عن المشاكل والانحرافات التي تعيق أداء العامل فمن خلال الرقابة الداخلية يتم تقييم العامل ويتم إبراز نقاط القوة والضعف عند إنجاز مهامه.

## الفصل الرابع

دراسة حالة مصنع النسيج والتجهيز بسكرة

**TIFIB**

**تمهيد:**

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث والمتمثلة في الفصول السابقة، سنقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع العملي للمؤسسة المحلية، حيث أخذنا مصنع النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB كميدان لإجراء هذه الدراسة، كمحاولة لإبراز الجوانب المتعلقة بالبحث والمتمثل في: مساهمة آليات الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، من خلال إجراء مقابلات مع الموظفين الإداريين في المؤسسة وطلب الوثائق المعتمدة في الدراسة في محاولة لمعرفة نظام الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة

لذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

**المبحث الأول:** الطريقة وأدوات الدراسة المستخدمة.

**المبحث الثاني:** النتائج ومناقشة الدراسة.

## المبحث الأول: الطريقة وأدوات الدراسة المستخدمة

### المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات

#### أولاً: منهج الدراسة

تتمثل طبيعة الدراسة في استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، لهذا فإن الجانب النظري يعتمد على المنهج الوصفي التحليلي والجانب التطبيقي على منهج دراسة حالة وذلك لمحاولة جمع المعلومات اللازمة من أجل محاولة التطبيق الميداني لنموذج بطاقة الأداء المتوازن وتقييم الأداء المالي لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة وكما استعملنا أيضاً تقنية المقابلة لتزويدنا بالمعلومات حول الرقابة الداخلية ومساهمتها في تحسين أداء المصنع، بالإضافة إلى وثائق المؤسسة.

#### ثانياً: مجتمع الدراسة

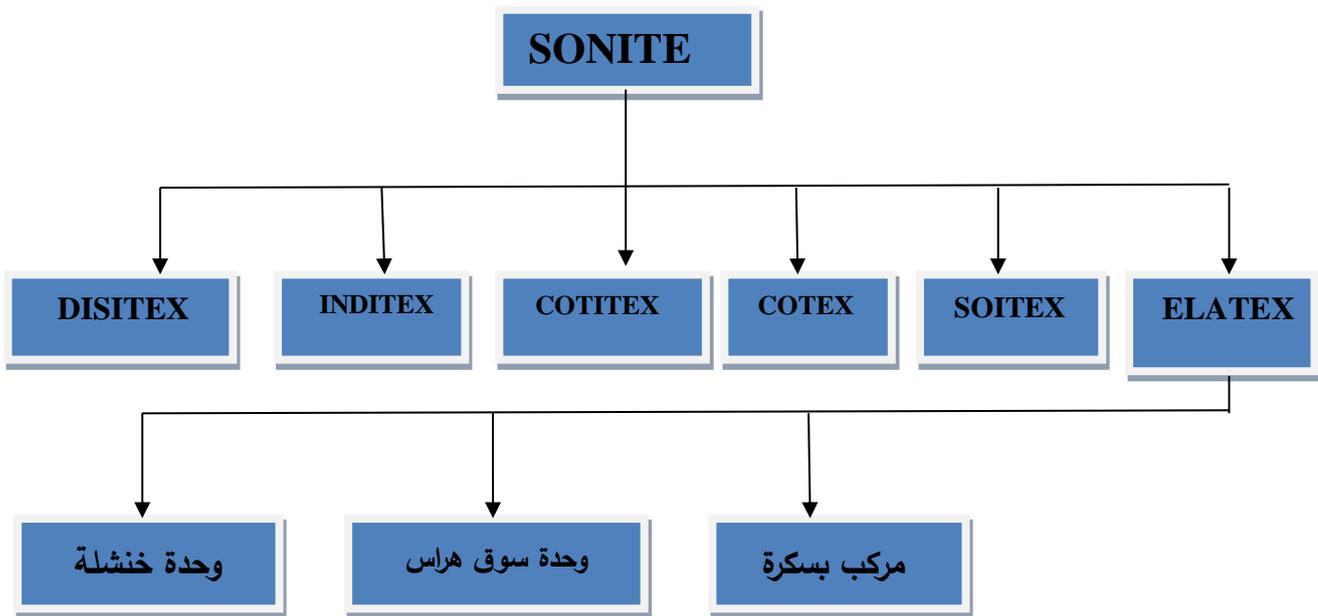
يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية في ولاية بسكرة وكعينة اخترنا مصنع النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة، وذلك لنوعية منتجاتها وهذا ما مكننا من دراسة الموضوع.

#### ثالثاً: مدخل تعريفي بالمؤسسة

### 1. نشأة وتعريف مؤسسة TIFIB

**1/ نشأة المؤسسة TIFIB:** ظهرت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX بعد تبعية شبه تامة للخارج من جانب المنتجات النسيجية، كان إنشائها عبارة عن محاولة التخلي عن الخارج والسعي وراء النهوض نحو الإستقلالية الإنتاجية وذلك بموجب المرسوم رقم 66/218 الصادر بتاريخ 1966/07/22 وتطورت هذه الشركة وتوسعت حيث أصبحت تضم 31 وحدة إنتاجية مجهزة بالآلات الحديثة تستهلك مواد أولية مختلفة نذكر منها: القطن، الصوف، الفيسكوز.... إلخ. وبعد سنوات انفصلت المركبات عن المؤسسة الأم بالكامل وأصبح مجال النسيج قائماً على المركبات أو المديرية المفصلة كالتالي:

## شكل رقم (11): يوضح المركبات أو المديريات



المصدر: مديرية الموارد البشرية

تسمية الشركات:

✓ المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات النسيجية **.DISTITEX**.✓ المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية **.INDITEX**.✓ المؤسسة الوطنية لتفصيل الملابس الجاهزة القطنية **.ECOTEX**.✓ المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الحريرية **.SOITEX**.✓ المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الصوفية **.COTITEX**.✓ المؤسسة الوطنية لصناعة الألياف النسيجية الصوفية **.ELATEX**.

تعتبر مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة من أقدم المؤسسات الجزائرية المنتجة للأقمشة وهذا لإحتلالها مكانة في السوق الجزائرية ولكي تبقى هذه المكانة لابد من تنظيم إداري محكم يقوم على تسييرها خاصة في معاملات البيع والشراء ، لذا يجب أن يكون لها مزيج تسويقيا منظما تستطيع من خلاله تصريف منتجاتها خاصة في ظل المنافسة الشديدة من قبل المؤسسات الخاصة الأجنبية وقد أنشئ مركب بسكرة تحت قرار 82/397 بتاريخ 11أفريل 1982 بعد مدة إنجاز دامت ثلاثة سنوات و 4 أشهر بتكلفة 71.9 مليار سنتيم وقد مرت عملية إنجازة بعدة مراحل يمكن حصرها كما يلي:

- ✓ **أفريل 1976**: تمت دراسة المشروع من قبل شركة **SENRI**
- ✓ **ديسمبر 1976**: إمضاء العقد بين الشركة الوطنية للصناعات النسيجية والشركة الألمانية **FAMATEX**.
- ✓ **ديسمبر 1977**: إنطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات.
- ✓ **ديسمبر 1978**: بداية تركيب الآلات ومختلف التجهيزات الخام بالمركب.
- ✓ **ديسمبر 1980**: وضع مخطط الإنتاج بمعدل تجريبي منتظم.
- ✓ **11 أفريل 1982**: الإنطلاقة الفعلية للعملية الإنتاجية.
- وقد ساهمت عدة شركات أجنبية متخصصة كل واحدة منها بما يلي:
- ✓ شركة **FAMATEX** الألمانية متكلفة بتمويل الخيوط.
- ✓ شركة مازورتو الإيطالية متكلفة بالتكوين التقني لعمال لتركيب الآلات.
- وقد تفرع مركب الصوف بدوره عن تبسة بعد عقد محضر إجتماع الجمعية العامة الإستثنائية للمؤسسة يوم **25 مارس 1998** وتم تسميتها مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة كشركة تابعة لمجموعة النسيج **TEXMACO** التي أصبحت تسمى **TEXALG** الجزائرية للمنسوجات في سنة **2012**.
- 2/ التعريف بالمؤسسة صناعية النسيج والتجهيز بسكرة**: مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB** هي مؤسسة إنتاجية متخصصة في صناعة القماش الجاهز، تقع في المنطقة الصناعية لمدينة بسكرة يحدها شرقا مؤسسة العموري للأجر، وغربا مؤسسة الكوابل، وشمالا مؤسسة نفضال، وجنوبا مؤسسة الغزال للطحين، فهي شركة متخصصة في الأقمشة ذات الجودة العالمية المتكونة من الصوف (100%) والخيوط من (بولستار، صوف أوبوستار فسكوز) إضافة إلى بعض الأقمشة الخاصة، وقد دامت مدة انجازها 3 سنوات و4 أشهر بتكلفة 9,71 مليار سنتيم، يقدر رأسمالها بقدر 839000000 دج وتتربع على مساحة قدرها 123364 م<sup>2</sup> أي ما يعادل 12.5 هكتار منها 6 هكتار مغطاة تشمل الإدارة العامة و18 ورشة الطاقة الإنتاجية 6 ملايين متر/ للسنة وآلات المصنع تتكون وبصفة حصرية على تجهيزات ذات تكنولوجيا (بصفة خاصة آلات النسيج) التي تسمح بالإضافة تقنية أخرى ذات أهمية كبيرة، وقد تحصلت المؤسسة على شهادة الجودة العالمية (**WOOL MARK**) سنة 1986 من طرف اللجنة الدولية للصوف وعلامة (**WOOL MARK**) تعني أن هذا المصنع للصوف يوفر صوف حقيقي صافي طبقا لمعايير الجودة العالمية، ويد عاملة مقدر بـ 350 عاملا موزعة على 15 ورشة ويتم ايجازها فيما يلي:

A- مخزن الخيط F- التجهيز الرطب والجاف L- الإدارة

B- التخضير G- مخزن القماش النهائي M- المطعم

C- النسيج H- الملحقات التقنية N- عيادة العلاج

D- التصليح I- ورشة المراقبة ومخزن قطع الغيار P- تكرير الماء

E- مخزن قماش الخام K- التكوين والابداع Q- مولد الكهرباء والغاز

ومن هذه الملاحق توجد 7 ورشات إنتاجية مجاورة لبعضها البعض على شكل U وهي:

(A<sub>1</sub>)، (B<sub>2</sub>)، (C<sub>3</sub>)، (D<sub>4</sub>)، (E<sub>5</sub>)، (F<sub>6</sub>)، (G<sub>7</sub>)

(A<sub>1</sub>) ورشة مخزن الخيط: تتم فيها عملية تخزين لكل أنواع الخيط التي تدخل في العملية الإنتاجية.

(B<sub>2</sub>) ورشة التحضير: تتم فيها عملية تحضير الخيط الذي يدخل في عملية النسيج (القماش).

(C<sub>3</sub>) ورشة النسيج: تتم فيها عملية نسيج القماش.

(D<sub>4</sub>) ورشة التصليح: تتم فيها عملية تعديل وتصليح كل الأخطاء الموجودة في القماش.

(E<sub>5</sub>) مخزن القماش الخام: يتم فيه عملية التخزين الأولي التي تدخل في عملية الغسل.

(F<sub>6</sub>) التجهيز الرطب والجاف: وتتم في هذه الورشة بعملية الغسل وتجفيف كل أنواع القماش ومراقبة وتغليفه.

(G<sub>7</sub>) مخزن القماش النهائي: تتم فيه عملية التخزين والتوزيع للقماش.

## 2. أهداف ونشاط المؤسسة الصناعية النسيج والتجهيز بسكرة

### 1/ أهداف المؤسسة:

✓ تحقيق الربح: لا يمكن أن يستمر وجود المؤسسة ما لم تستطيع تحقيق مستوى أدنى من الربح، والذي

يمكنها من رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها والصمود أمام المؤسسات الاقتصادية المنافسة.

✓ عقلانية الإنتاج: يتم ذلك باستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ودفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق

للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة عملية التنفيذ هذه الخطط والبرامج.

✓ تحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة الاقتصادية.

✓ التكامل الاقتصادي على مستوى الوطني.

✓ تقليل الواردات من المواد الأولية، وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات

المحلية.

✓ الحد من الواردات خاصة السلع الكمية.

✓ إنتاج سلع معتدلة الثمن.

✓ تلبية حاجيات المستهلكين المحليين.

✓ ضمان مستوى مقبول من الأجور.

- ✓ تحسين مستوى معيشة العمال.
- ✓ إقامة أنماط استهلاكية معينة.
- ✓ توفير تأمينات ومرافق للعمال.
- ✓ امتصاص الفائض من العمالة.

## 2/ نشاط المؤسسة: يتمثل نشاط المؤسسة في 3 عناصر:

- أ. **عملية الشراء:** العملية تخص مدير التجارة حيث يقوم بطلب الخيط مع تحديد الكمية والنوعية هناك من الداخل مثل بريكة.... وهناك من دول الخارجية كالمغرب، تركيا، الهند وكذلك قطع الغيار ومواد كيميائية.
- ب. **عملية الإنتاج:** وهناك عدة مصالح تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:
  - ✓ **مصلحة تسيير المخزونات:** (مخزون الخيط) حيث هنا يقومون بوضع الخيط في المستودع سواء من داخل أو خارج البلاد وهنا يتم إعادة وزن الخيط والتأكد من نفس النوعية المطلوبة وإذا كانت غير مطابقة مع الطلبية هنا يجب إقامة تقرير إلى مدير التجارة حيث يكون هو المكلف بهذا الخطأ.
  - ✓ **مصلحة التحضير:** حيث يقومون بوضع الخيط في السدادة وتجهيزه إلى مصلحة النسيج.
  - ✓ **مصلحة النسيج:** حيث يقومون بنسج الخيط.
  - ✓ **مصلحة المراقبة:** وهنا يتم مراقبة النسيج من حيث الكمية أو الصنع إذا كان به خطأ يتم إعادته إلى مصلحة النسيج لتصحيح الخطأ.
  - ✓ **مصلحة التجهيز:** هناك قسمين التجهيز الجاف والتجهيز الرطب.
    - **قسم التجهيز الجاف:** حيث يقومون بغسل القماش مع إضافة بعض المواد الكيماوية حسب نوعية القماش وتجفيفه.
    - **قسم التجهيز الرطب:** وهنا مراقبة القماش من أي خطأ سواء (الطلبية) بقع أو ما شاله ذلك وتجفيفه ثم تغليفه بغلاف بلاستيكي مع كتابة الكمية ونوع القماش.
- ج. **عملية البيع:** بيع القماش أي تسليم القماش حسب الطلبية سواء إلى:

Gendarmerie Nationale ، Scientifique Police، Police،Police Marine

<sup>1</sup> - مصلحة الإنتاج.

**3. الهيكل التنظيمي لمؤسسة TIFIB**

الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة والتي تعتبر وحدة مستقلة بذاتها وذلك بإحتوائها خمس مديريات وكل مديرية تحتوي على خمس مصالح وفروع ونقابة ولجنة المساهمة الخاصة بالعمال.

✓ **المديرية العامة:** ويشرف عليها رئيس مدير عام وهو المسؤول الأول ويسيرها داخليا وخارجيا.

✓ **سكرتاريا:** ويشرف عليها كاتبة وهي التي تنسق كل الأعمال الإدارية الخاصة بتلك المديرية وتنظيم العلاقات الخارجية والمواعيد الخاصة بالمدير.

✓ **الحماية والأمن:** ويشرف عليها رئيس مصلحة وتنقسم إلى أربعة أفواج أ.ب.ج.د التي تسهر على سلامة وحماية المؤسسة.

✓ **قسم الحسابات والتدقيق:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بدراسة كل الحسابات وتدقيق خاصة بالمؤسسة.

✓ **قسم الإبداع:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالإبداع وهو الذي يخطط للإبداعات وتعتبر خطوة من خطوات المراحل الإنتاجية الأولى.

✓ **قسم المنازعات:** يشرف عليها رئيسة منازعات مكلفة بالقضايا القانونية التي تخص المؤسسة.

1/ **مديرية الموارد البشرية:** يشرف عليها مدير مكلف بالموارد البشرية وهو الذي تربطه علاقة مع كل المصالح وكذلك المدير العام ويتمثل دور هذه المديرية في تسيير وتكوين العمال وهي مقسمة إلى مصلحتين.

1- **مصلحة الموارد البشرية:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون العمال وتنقسم إلى فرعين: فرع الموارد البشرية وفرع الأجور.

2- **مصلحة الوسائل العامة:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير وسائل النقل ونظافة المؤسسة داخليا ولها ثلاثة فروع وهي: فرع نظافة، فرع صيانة، فرع وسائل نقل.

2/ **مديرية المحاسبة والمالية:** ويشرف عليها مكلف بالمحاسبة والمالية وهو الذي يقوم بكل الحسابات للمؤسسة مع الإتصال الدائم بالمدير العام ويحتوي على: مصلحة المحاسبة والمالية

والإجراءات الحسابية كما يقوم بتحديد أسعار المنتجات وتنقسم إلى أربعة فروع، فرع المواد، فرع البنوك، فرع الشراء، فرع الممولين.

3/ **مديرية التجارة والتمويل:** يشرف عليها المكلف بالتمويل والتجارة وهو المسؤول على العلاقات التي تربط بين الإدارة ومصالحها وتنقسم هذه المديرية إلى ثلاثة مصالح:

1- **مصلحة التجارة:** ويشرف عليها رئيس مصلحة ويقوم بكل المبيعات الخاصة بالقماش التام محليا (مدني، عسكري، شبه عسكري) وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي فرع البيع، فرع تسيير المخزونات وفرع الفوترة.

2- مصلحة تسيير المخزونات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل المخزونات الخاصة بالمؤسسة مثل: المواد الأولية، قطع الغيار... وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي: فرع تسيير المخزونات، فرع تسيير المواد الأولية، فرع تسيير المواد الكيماوية.

3- مصلحة الشراء: ويشرف عليها مدير مكلف بكل مشتريات المؤسسة وإحتياجاتها.

4/ مديرية الصيانة: ويشرف عليها مدير مكلف بالصيانة وتنقسم إلى خمس مصالح.

1- مصلحة الصيانة العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بصيانة الآلات الإنتاجية والآلات غير الإنتاجية.

2- مصلحة الكهرباء: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون كهرباء الآلات والكهرباء العامة.

3- مصلحة الملحقات: يشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل فروعها.

4- مصلحة صيانة الآلات الميكانيكية: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتصليح كل أعطاب الآلات الصناعية الخاصة بعملية الإنتاج.

5- مصلحة الدراسات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بالقيام بدراسات حول قطع الغيار الداخلية في عملية الإنتاج.

5/ مديرية الإستغلال: ويشرف عليها مدير مكلف بالإستغلال وتنقسم إلى أربع أقسام وهي كالاتي:

1- قسم النسيج: ويشرف عليه نائب مدير مكلف بالنسيج وتنقسم إلى مصلحتين: مصلحة النسيج ومصلحة التحضير

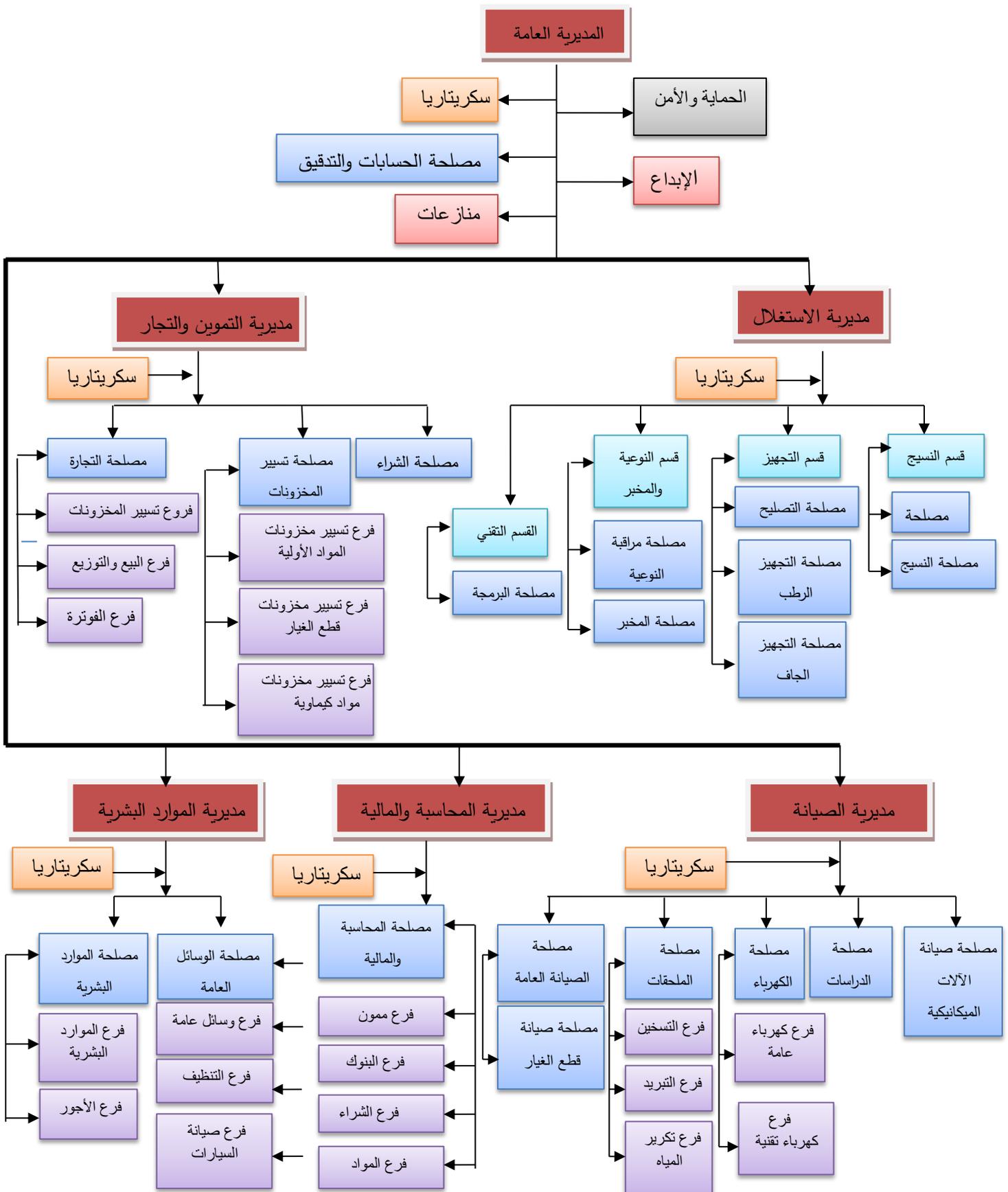
2- قسم التجهيز: ويشرف عليه نائب مدير مكلف بالتجهيز وتنقسم إلى ثلاث مصالح مصلحة التجهيز الرطب، مصلحة التجهيز الجاف، مصلحة التصليح.

3- قسم التقني: ويشرف عليه نائب مدير مكلف بالشؤون التقنية وتوجد بها مصلحة البرمجة.

4- قسم النوعية والمخبر: يشرف عليه نائب مدير مكلف بمراقبة النوعية والتحليل المخبري

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة

الشكل رقم (12): الهيكل التنظيمي لمؤسسة TIFIB



**المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة**

بعد اختيارنا للمنهج وجب علينا تحديد أدوات البحث المستعملة في جمع المعلومات والبيانات، ولهذا هناك عدة أدوات مستخدمة للوصول إلى نتائج الدراسة هي:

**✓ المقابلة الشخصية:**

تعتبر المقابلة من أهم الأدوات المستعملة في جمع المعلومات اللازمة التي لا يمكن الحصول عليها بطريقة أخرى حيث من خلالها تعرفنا على طريقة العمل بالمؤسسة، ومختلف الهيئات الموجودة بها، وهذا من خلال المقابلة الشخصية مع العديد من أفراد مصالحي إدارة مصنع النسيج والتجهيز TIFIB المتمثلة في مديرية المحاسبة والمالية ومصحة التدقيق، كان لاستكشاف مدى انسجام المعلومات التي حصلنا عليها والمرتبطة بموضوع الدراسة للوصول إلى نتائج دقيقة.

**✓ الملاحظة:**

استخدمنا في هذا البحث الملاحظة كوسيلة ثانية للتأكد من فرضيات البحث وتشخيص وضع المؤسسة محل الدراسة والتي اقتصرنا على اعتماد المؤسسة على أدوات تقليدية وهذا غير كافي للحكم على أداء المؤسسة.

**✓ البيانات المالية والمحاسبية:**

من أجل إعطاء صورة لحالة المؤسسة محل الدراسة قمنا بجمع القوائم المالية للفترة (2012، 2013، 2014) وترجمتها للمساعدة في عملية تقييم أداء المؤسسة من خلال تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن وتقييم الأداء المالي للمؤسسة والمتمثلة في الميزانيات المالية (الأصول والخصوم) وجدول حسابات النتائج، وهذا بغرض تطبيق ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على واقع المؤسسة محل الدراسة.

**المبحث الثاني: النتائج ومناقشة الدراسة**

**المطلب الأول: النموذج المقترح وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB**

**أولاً: النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB**

إن النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB يضم رؤية المؤسسة، ورسالتها وأهداف كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة بالإضافة إلى مؤشرات القياس والمبادرات والشكل الموالي يوضح ذلك:

## الجدول رقم(05): النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB

تحقيق الربح بأقل تكلفة			
<p>الرسالة</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- العمل على الاستمرارية في تحقيق العائد.</li> <li>- زيادة عدد العملاء.</li> <li>- المساهمة في تطوير القطاع.</li> <li>- توظيف أكبر عدد من الأشخاص ودمجهم في محيط العمل.</li> </ul>			
الأبعاد الأربعة	البعد المالي	بعد العملاء	بعد التعلم والنمو
الأهداف الاستراتيجية	<ul style="list-style-type: none"> <li>- توفير السيولة</li> <li>- زيادة الربح</li> <li>- تحقيق أعلى عائد</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إرضاء العملاء</li> <li>- المحافظة على العملاء الحاليين</li> <li>- جلب عملاء جدد</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تخفيض التكاليف</li> <li>- تحسين ورفع فعالية الإنتاج</li> <li>- المساهمة في تحسين القطاع</li> </ul>
مؤشرات القياس	<ul style="list-style-type: none"> <li>- نمو رقم الأعمال</li> <li>- معدل دوران الأصول</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الحصة السوقية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- رقم الأعمال المتوسط للعمال</li> </ul>
المبادرات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- زيادة المبيعات</li> <li>- تخفيض التكاليف</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تعزيز علاقة المؤسسة مع عملائها والحفاظ عليهم</li> <li>- السعي بإرضاء المتعاملين مع المؤسسة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- صيانة العتاد</li> <li>- تخفيض التكاليف</li> </ul>
			<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكوين دوري للعمال والموظفين لكل المؤسسة</li> <li>- تحفيز وتشجيع موظفي المؤسسة من خلال الترقية وإعطاء منح لهم</li> <li>- ترقية الكفاءات في المؤسسة</li> </ul>

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

## ثانياً: مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB

في ضوء ما تطفرفنا إليه في الجانب النظري لأهم مؤشرات قياس الأداء المالية وغير المالية حسب كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وتجسيدها في الميدان كالتالي:

## 1. تقييم البعد المالي

سنركز في هذا البعد على أهم مؤشرات الأداء المالي الموجودة في المؤسسة محل الدراسة وهي: **معدل دوران الأصول**: يقيس مدى قدرة المؤسسة على استغلال كافة الأصول المتاحة في تحقيق وزيادة المبيعات، ويشير إلى أن المؤسسة تستخدم موجوداتها بكفاءة عالية ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الأصول} = \text{صافي المبيعات} / \text{إجمالي الأصول}$$

ويتم تحديد تطور هذا المؤشر وفق المعلومات المقدمة لنا من طرف المؤسسة في الجدول التالي: (الوحدة: دج)

الجدول رقم 06: يوضح معدل دوران الأصول

السنة	2012	2013	2014
المبيعات	322766410.42	135809761.90	703517713.40
إجمالي الأصول	2614588786.48	2251463200.32	2228343504.15
المعدل %	12.34	6.03	31.57

المصدر: ميزانيات، جدول حسابات النتائج بالمؤسسة (2012-2013-2014) مصلحة المالية والمحاسبة،

أنظر للملاحق.

## التعليق:

نلاحظ أن معدل دوران الأصول في انخفاض وارتفاع حيث قدر في سنة 2012: 12.34% لينخفض في سنة 2013 إلى 6.03% وهذا راجع إلى ارتفاع التكاليف وتأخر سداد الزبائن، ليعود ليرتفع في سنة 2014 ليصل إلى أعلى معدل بنسبة 31.57% وهذا راجع إلى زيادة عدد المبيعات وتخفيض التكاليف.

## 2. تقييم بعد العملاء

سنركز في هذا البعد على واحد من أهم المؤشرات التي يحتوي عليها بعد العملاء وهو: **مؤشر الحصة السوقية**: وهو ما يعبر عن زيادة في حجم المبيعات وبالتالي زيادة في حصة السوق من سنة لأخرى، ويمكن التعبير عنه من خلال معدل النمو السنوي للمبيعات، ويحدد هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل النمو السنوي للمبيعات} = \frac{\text{مبيعات السنة } n+1 - \text{مبيعات السنة } n}{\text{مبيعات السنة } n} \times 100$$

الجدول رقم (07): يبين تطور حجم المبيعات (الوحدة: دج)

السنة	2012	2013	2014
مبيعات	322766410.42	135809761.90	703517713.40
معدل النمو	%-57.92	%418.01	%-32.21

المصدر: ميزانيات، جدول حسابات النتائج بالمؤسسة (2012-2013-2014) مصلحة المالية والمحاسبة، أنظر للملاحق.

مبيعات سنة 2015: 476863872.6

التعليق:

نلاحظ أن معدل النمو السنوي للمبيعات قدر سنة 2012 كأدنى قيمة بنسبة % -57.92 وأما سنة 2013 فقد سجل ارتفاعا بنسبة %418.01 وهذا راجع إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة عدد العملاء وفي سنة 2014 عاد ليسجل انخفاضا بنسبة % -32.21 وهذا راجع زيادة مصاريف وأتعاب العمال وتأخر سداد العملاء.

## 3. تقييم بعد العمليات الداخلية

يبحث هذا البعد عن كيفية زيادة كفاءة وفعالية العمليات الأساسية التي تحقق الأهداف الإستراتيجية وتسمح بتقديم خدمات الزبائن لدى المؤسسة، ولديه مجموعة من المؤشرات من بينها: الطاقة الإنتاجية التي سنتناولها في

هذا البعد ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الطاقة الإنتاجية} = \text{كمية الإنتاج} / \text{عدد ساعات العمل}$$

الجدول رقم(08): يبين تطور حجم الطاقة الإنتاجية (الوحدة: M/L)

السنة	2012	2013	2014
كمية الإنتاج	2469198	314149	306597
عدد ساعات العمل	2920	2920	2920
معدل الطاقة الإنتاجية	%845.61	%107.58	%104.99

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معلومات من مصلحة المحاسبة

## التعليق:

نلاحظ أن الطاقة الإنتاجية خلال سنة 2012 سجلت نسبة مرتفعة قدرت ب 845.61% لتتخف في سنة 2013 بنسبة 107.58% وهذا راجع لمشاكل في التموين أي نقص المواد اللازمة للقيام بعملية الإنتاج ونفس الشيء في سنة 2014 حيث انخفضت الطاقة الإنتاجية حيث سجلت نسبة 104.99% وهذا راجع لنفس مشاكل السنة السابقة.

## 4. تقييم بعد التعلم والنمو

يعتمد تقييم هذا البعد على عدة مؤشرات وعليه سنعمد على مؤشر رقم الأعمال المتوسط للعمال والذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رقم الأعمال المتوسط للعمال} = \text{رقم الأعمال} / \text{عدد العمال}$$

الجدول رقم (09): بين رقم الأعمال المتوسط للعمال (الوحدة: دج)

السنة	2012	2013	2014
رقم الأعمال	322766410.42	135809761.90	703517713.40
عدد العمال	335	335	335
رقم الأعمال المتوسط للعمال	963481.8221	405402.2743	2100052.876

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

## التعليق:

تلاحظ أن رقم الأعمال المتوسط للعمال كان في سنة 2012 = (963481.8221 دج) لينخفض في سنة 2013 ليسجل رقم الأعمال المتوسط للعمال نتيجة (405402.2743 دج) وهذا راجع للمشاكل مع الإدارة وعدم تلبية مطالب العمال (الزيادة في الأجور التقاعد المبكر). أما بالنسبة لسنة 2014 عاد رقم الأعمال المتوسط للعمال للارتفاع حيث سجل نتيجة جيدة بلغت (2100052.876 دج) وهذا راجع للاستماع للإدارة لمطالب العمال.

الجدول رقم (10): النموذج المطبق لبطاقة الأداء المتوازن لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB

تحقيق الربح بأقل تكلفة				
<p>- زيادة عدد العملاء .</p> <p>- المساهمة في تطوير القطاع.</p> <p>توظيف أكبر عدد من الأشخاص ودمجهم في محيط العمل.</p>				الرسالة
بعد الأبعاد الأربعة	البعد المالي	بعد العملاء	بعد العمليات الداخلية	بعد التعلم والنمو
الأهداف الإستراتيجية	- توفير السيولة - زيادة الربح - تحقيق أعلى عائد	- إرضاء العملاء - المحافظة على العملاء الحاليين - جلب عملاء جدد	- تخفيض التكاليف - تحسين ورفع فعالية الإنتاج - المساهمة في تحسين القطاع	- تكوين موظفي وعمال المؤسسة - وضع نظام محفز ومشجع للعمال - ترقية الكفاءات
مؤشرات القياس	معدل دوران الأصول	الحصة السوقية	الطاقة الإنتاجية	رقم الأعمال المتوسط للعمال
الأداء المحقق	نلاحظ أن معدل دوران الأصول في انخفاض وارتفاع حيث قدر في سنة 2012: 12.34% لينخفض في سنة 2013 إلى 6.03% وهذا راجع إلى ارتفاع التكاليف وتأخر سداد الزبائن، ليعود ليرتفع في سنة 2014 ليصل إلى أعلى	أن معدل النمو السنوي للمبيعات قدر سنة 2012 كأدنى قيمة بنسبة -57.92% وأما سنة 2013 فقد سجل ارتفاعا بنسبة 418.01% وهذا راجع إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة عدد العملاء وفي سنة 2014 عاد ليسجل انخفاضا	الطاقة الإنتاجية خلال سنة 2012 سجلت نسبة مرتفعة قدرت ب 845.61% لتتخفيض في سنة 2013 بنسبة 107.58% وهذا راجع لمشاكل في التمويل أي نقص المواد اللازمة للقيام بعملية الإنتاج ونفس الشيء في سنة	كان في سنة 2012 = (963481.8221) دج) لينخفض في سنة 2013 ليسجل رقم الأعمال المتوسط للعمال نتيجة (405402.2743) دج) وهذا راجع للمشاكل مع الإدارة وعدم تلبية مطالب العمال ( الزيادة في الأجور التقاعد المبكر). أما بالنسبة لسنة 2014 عاد رقم الأعمال المتوسط

<p>للعمال للارتفاع حيث سجل نتيجة جيدة بلغت (2100052.876 دج) وهذا راجع للاستماع الإدارة لمطالب العمال</p>	<p>2014 حيث انخفضت الطاقة الإنتاجية حيث سجلت نسبة 104.99% وهذا راجع لنفس مشاكل السنة السابقة.</p>	<p>بنسبة 32.21- % وهذا راجع زيادة مصاريف وأتعاب العمال وتأخر سداد العملاء.</p>	<p>معدل بنسبة 31.57% وهذا راجع إلى زيادة عدد المبيعات وتخفيض التكاليف</p>	
<p>- تكوين دوري للعمال والموظفين لكل المؤسسة - تحفيز وتشجيع موظفي المؤسسة من خلال الترقية وإعطاء منح لهم - ترقية الكفاءات في المؤسسة</p>	<p>- صيانة العتاد - تخفيض التكاليف</p>	<p>- تعزيز علاقة المؤسسة مع عملائها والحفاظ عليهم - السعي بإرضاء المتعاملين مع المؤسسة</p>	<p>- زيادة المبيعات - تخفيض التكاليف</p>	<p><b>المبادرات</b></p>

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

## المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB

أولاً: إعداد الميزانية المالية المختصرة لسنوات 2012، 2013، 2014

جدول رقم (11): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2012

النسبة	المبالغ	الخصوم	النسبة	المبالغ	الأصول
12.05	315262098.33	الأموال الخاصة	48.52	1268512327.73	الأصول غير الجارية
15.20	397585514.04	ديون طويلة الأجل	24.01	627978652.35	قيم الاستغلال
27.26	712847612.37	الأموال الدائمة	29.91	677465588.13	قيم قابلة للتحقيق
72.73	1901741174.11	ديون قصيرة الأجل	1.55	40632218.27	قيم جاهزة
			51.48	<b>1346076458.75</b>	مجموع الأصول الجارية
100	<b>2614588786.48</b>	المجموع العام الخصوم	100	<b>2614588786.48</b>	المجموع العام للأصول

المصدر: أنظر للملحق رقم 05

## رقم (12): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2013

النسبة	المبلغ	الخصوم	النسبة	المبلغ	الأصول
32.14	723756748.28	الأموال الخاصة	54.09	<b>1217743308.70</b>	الأصول غير الجارية
25.04	563772903.74	ديون طويلة الأجل	36.48	821351265.47	قيم الاستغلال
57.18	<b>1287529652.02</b>	الأموال الدائمة	8.26	186081811.90	قيم قابلة لتحقيق
42.81	963933548.30	ديون قصيرة الأجل	1.16	26286714.24	قيم جاهزة
			45.91	<b>1033719891.62</b>	مجموع الأصول الجارية
100	<b>2251463200.32</b>	المجموع العام للأصول	100	2251463200.32	مجموع العام للأصول

المصدر: أنظر للملحق رقم 06

## جدول رقم (13): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2014

الاصول	مبلغ	النسبة	الخصوم	المبلغ	النسبة
الأصول غير جارية	1130680273.94	50.74	الأموال الخاصة	792478825.78	35.56
قيم الاستغلال	629746875.10	28.26	ديون طويلة الأجل	393829168.41	17.27
قيم قابلة للتحقيق	405780891.69	18.20	الأموال الدائمة	1186307994.00	53.23
قيم جاهزة	62135463.42	2.78	ديون قصيرة الأجل	1042035509.90	46.76
مجموع الأصول الجارية	1097663230.21	49.25			
مجموع العام للأصول	2228343504.15	100	المجموع العام للأصول	2228343504.15	100

المصدر: أنظر للملحق رقم 07.

• تحليل هيكل الميزانيات المختصرة لسنوات 2012، 2013، 2014:

من خلال عرضنا للميزانيات المالية المختصرة نلاحظ ما يلي:

✓ أن نسبة الأموال الخاصة في سنة 2012 تقدر بـ 12,05% وسنة 2013 تقدر بـ 32,14% أما سنة 2014 قدرت بـ 35,56%.

✓ من خلال النسب السابقة الذكر نقول أن المؤسسة لا تستطيع تغطية أصولها الغير الجارية بأموال الخاصة لكل من السنوات المدروسة، وبالتالي نقول أن السياسة المتبعة من طرف المؤسسة جيدة.

كذلك من خلال النسب المئوية للميزانية نلاحظ أن نسبة الأصول غير الجارية أكبر من الأصول الجارية وهذا يعني أن المؤسسة صناعية.

**ثانياً: تقييم الأداء المالي بواسطة التوازنات المالية**

لقياس التوازن المالي للمؤسسة سنقوم باستخدام الأدوات الأكثر استعمال لهذا الغرض وهي: رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل، الخزينة الصافية.

**أولاً- رأس المال العامل:**

**1. رأس المال العامل الدائم:** ويمكن حسابه بطريقتين:

• من أعلى الميزانية:

رأس المال العامل الدائم (الصافي) = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

• من أسفل الميزانية:

رأس المال العامل الدائم (الصافي) = الأصول المتداولة - ديون قصيرة الأجل

حيث نجسدها في الجدول التالي:

**جدول رقم (14): رأس المال العامل الدائم**

2014	2013	2012	السنوات البيانات	
1 186 307 994.25	1 287 529 652.02	712 847 612.37	أموال الدائمة	أعلى الميزانية
1 130 680 273.94	1 217 743 308.70	1 268 512 327.73	أصول الثابتة	
55 627 720.31	69 786 343.32	(555 664 715.36)	رأس المال العامل الدائم	
1 097 663 230.21	1 033 719 891.62	1 346 076 458.75	الأصول المتداولة	أسفل الميزانية
1 042 035 509.90	963 933 548.30	1 901 741 174.11	ديون قصيرة الأجل	
55 627 720.31	69 786 343.32	(555 664 715.36)	رأس المال العامل الدائم	

**المصدر:** من إعداد الطالب اعتماداً على الميزانية المختصرة

• **التحليل:** نلاحظ من خلال دراستنا لجدول رأس المال العامل الدائم 2012 ذو قيمة سالبة بالمبلغ

(555 664 715.36)، وذلك لأن الأموال الدائمة لم تغطي الأصول الثابتة، أما في سنتين 2013 و2014

نلاحظ أن القيمة موجبة رقم أنها في تناقص بالقيم التالية 69 786 343.32 دج، 562 772.31 دج، ويعود

السبب في ذلك أن الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة.

2. رأس المال العامل الخاص: ويمكن حسابه بطريقتين:

ط1: رأس المال العامل الخاص = أموال الخاصة - الأصول الثابتة

ط2: رأس المال العامل الخاص = رأس المال العامل الدائم - ديون طويلة الأجل

حيث نجسدها في الجدول التالي:

جدول رقم (15): رأس المال العامل الخاص

2014	2013	2012	السنوات البيانات	
792 478 825.78	723 756 748.28	315 262 098.33	أموال الخاصة	ط1
1 130 680 273.94	1 217 743 308.70	1 268 512 327.73	أصول الثابتة	
(338 201 448.16)	(493 986 560.42)	(953 250 22.40)	رأس المال العامل الخاص	
55 627 720.31	69 786 343.32	(555 664 715.36)	رأس المال العامل الدائم	ط2
393 829 168.47	563 772 903.74	397 585 514.04	ديون طويلة الأجل	
(338 201 448.26)	(493 986 560.42)	(953 250 228.68)	رأس المال العامل الخاص	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الميزانية المختصرة

• التحليل: نلاحظ من خلال دراستنا لجدول رأس المال العامل الخاص ذو قيمة سالبة بالنسبة للسنوات 2012

و 2013 و 2014 بالقيم التالية: (953 250 228.68) دج، (493 986 560.42) دج، (338 201 448.26)

دج، ويعود السبب في ذلك أن الأموال الخاصة لا تغطي الأصول الثابتة.

3. رأس المال العامل الإجمالي: ويمكن حسابه بطريقتين:

رأس المال العامل الإجمالي = مجموع الأصول المتداولة

رأس المال العامل الإجمالي = مجموع الأصول - الأصول الثابتة

## جدول رقم (16): رأس المال العامل الإجمالي

2014	2013	2012	السنوات البيانات	
1 097 663 230.21	1 033 719 891.62	1 346 076 458.75	مجموع الأصول المتداولة	ط1
2 228 343 504.15	2 251 463 200.32	2 614 588 786.48	مجموع الأصول	ط2
1 130 680 273.94	1 217 743 308.70	1 268 512 327.73	الأصول الثابتة	
1 097 663 230.21	1 033 719 891.62	1 346 076 458.75	رأس المال العامل الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الميزانية المختصرة

• التحليل: نلاحظ من خلال دراستنا لجدول رأس المال العامل الإجمالي لسنوات الثلاثة 2012 و2013 و

و2014 ذو القيمة موجبة 1 346 076 458.75 دج، 1 033 719 891.62 دج،

و1 097 663 230.21 دج والسبب أن مجموع الأصول المتداولة موجبة.

4. رأس المال العامل الخارجي: ويمكن حسابه بطريقتين:

ط1: رأس المال العامل الخارجي = مجموع الخصوم - الأموال الخاصة

ط2: رأس المال العامل الخارجي = رأس المال العامل الإجمالي - رأس المال العامل الخاص

حيث نجسدها في الجدول التالي:

جدول رقم (17): رأس المال العامل الخارجي

2014	2013	2012	السنوات البيانات	
2 228343 5041.15	2 251 46 200.32	2614588786.48	مجموع الخصوم	ط1
792 478 825.78	723 756 748.28	315 262 098.33	الأموال الخاصة	
1 435 864 678.47	1 527 706 452.04	2 299 326 688.15	رأس المال العامل الخارجي	
1 097 663 23021	1 033 719 891.62	1 346 076 458.75	رأس المال العامل الإجمالي	ط2
338 201 448.16	493 986 560.42	953 250 229.40	رأس المال العامل الخاص	
1 435 864 678.47	1 527 706 452.04	2 299 326 688.15	رأس المال العامل الخارجي	

مصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الميزانية المختصرة

- **التحليل:** نلاحظ من خلال دراستنا لجدول احتياجات رأس المال العامل كل من السنوات 2012 و 2014 قيمة احتياجات رأس المال العامل سالبة بالقيم التالية: (596 296 93363) دج، (6 525 74311) دج، ويعود السبب في ذلك أن قيمة ديون قصيرة الأجل أكبر من قيمتي قيم الاستغلال وقيم قابلة للتحقيق، أما سنة 2013 نلاحظ أن قيمة احتياجات رأس المال العامل موجب بسبب انخفاض قيمة ديون قصيرة الأجل.
- **ثانياً-احتياجات رأس المال العامل:** تضم ميزانية المؤسسة في كل دورة استغلال موارد دورية (ديون قصيرة الأجل - سلفات المصرفية) وهذا الموارد تغطي بها المؤسسة احتياجات الدورة وهي (قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق) وبمقارنة قيمة العنصرين نحددها إذا كانت تحتاج المؤسسة إلى موارد إضافية من غير الدورة أم ط، فإذا كانت احتياجات دورة الاستغلال أكبر من موارد الدورة الاستغلالية فعلى المؤسسة البحث عن موارد أخرى لمواجهة هذه الاحتياجات ويتم حسابها بطريقتين كالتالي:

$$\bullet \text{احتياجات رأس المال العامل} = \text{احتياجات الدورة} - \text{مواردها}$$

$$\bullet \text{احتياجات رأس المال العامل} = [\text{قيم الاستغلال} + \text{قيم قابل للتحقيق}] - (\text{ديون قصيرة الأجل} + \text{تسبيقات})$$

[(البنكية)]

• حيث نجسدها في الجدول التالي:

**جدول رقم(18): احتياجات رأس المال العامل**

2014	2013	2012	السنوات البيانات
629 746 875,10	821 351 265,47	627 978 652,35	قيم الاستغلال
405 780 891,69	186 081 811,91	677 465 588,13	قيم قابلة للتحقيق
1 035 527 766,79	1 007 433 077,38	1 305 444 240,48	احتياجات الدورة
1 042 053 509,90	963 933 548,30	1 901 741 174,11	ديون قصيرة الأجل
0,00	0,00	0,00	تسبيقات البنكية
1 042 053 509,90	963 933 548,30	1 901 741 174,11	موارد الدورة
(6 525 743,11)	434 995 529,08	(596 296 933,63)	احتياجات رأس المال العامل

مصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الميزانية المختصرة

• **التحليل:** نلاحظ من خلال دراستنا لجدول احتياجات رأس المال العامل كل من السنوات 2012 و 2014 و 2014 قيمة احتياجات رأس المال العامل سالبة بالقيم التالية: (596 296 933,63) دج، (6 525 743,11) دج، ويعود السبب في ذلك أن قيمة ديون قصيرة الأجل أكبر من قيمتي قيم الاستغلال و قيم قابلة للتحقيق، أما سنة 2013 نلاحظ أن قيمة احتياجات رأس المال العامل موجب بسبب انخفاض قيمة ديون قصيرة الأجل.

**ثالثا-الخزينة الصافية:** وهي مجموعة الأموال التي في حوزتها لمدة دورة الاستغلال وهي الصرف فعلا من مبالغ سائدة خلال الدورة. ولحساب الخزينة هناك طريقتين هما:

**الطريقة الأولى:** الخزينة الصافية = القيم الجاهزة - السلوفات المصرفية

**الطريقة الثانية:** الخزينة الصافية = رأس المال العامل الدائم - احتياجات رأس المال العامل

**جدول رقم (19): الخزينة الصافية**

2014	2013	2012	السنوات البيانات	
62 135 463.42	26 286 814.24	40 632 218.27	القيم الجاهزة	ط 1
00,0	00,0	00,0	السلوفات المصرفية	
62 135 463.42	26 286 814.24	40 632 218.27	الخزينة الصافية	
55 627 720.31	69 786 343.32	(555 664 715.36)	رأس المال العامل الدائم	ط 2
(6 525 743.11)	434 995 529.08	(596 296 933.63)	احتياجات رأس المال العامل	
42,62 135 463	26 286 814.24	40 632 218.27	الخزينة الصافية	

**المصدر:** من إعداد الطالب اعتمادا على الميزانية المختصرة

**التحليل:** نلاحظ من خلال دراستنا لجدول الخزينة الصافية لثلاث سنوات 2012 و 2013 و 2014 أن الخزينة أكبر من الصفر بالقيم التالية: 40 632 218.27 دج، 26 286 814.24 دج، 62 135 463.42 دج، وهذا يعني أن رأس المال العامل الدائم أكبر من احتياجات رأس المال العامل، ولكن لها أموال غير مستغلة ولذلك يجب التفكير في كيفية استثمار تلك الأموال والاستفادة منها.

## ثالثاً: تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية

يمكن تقييم الأداء للمؤسسة بالنسب المالية من خلال الجداول التالية:

أولاً- نسب السيولة:

1. نسبة السيولة العامة:

نسبة السيولة العامة = مجموع الأصول المتداولة / ديون قصيرة الأجل

جدول رقم (20): نسبة السيولة العامة

2014	2013	2012	السنوات البيانات
62 135 463.42	26 286 814.24	40 632 218.27	مجموع الأصول المتداولة
1 042 053 509.90	963 933 548.30	1 901 741 174.11	ديون قصيرة الأجل
1.05	1.07	0.71	نسبة السيولة العامة

مصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة

• التحليل: نلاحظ من خلال دراستنا لجدول نسبة السيولة العامة خلال سنة 2012 أقل من الواحد يعني عدم إمكانية المؤسسة عن تغطية ديونها قصيرة الأجل بأصولها المتداولة أي رأس المال العامل سالب، أما السنوات 2013 و2014 نسبة السيولة العامة أكبر من الواحد وهذا يدل على الوضعية الجيدة للمؤسسة لأنها قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بأصولها المتداولة أي رأس المال العامل موجب.

2. نسبة السيولة الجاهزة:

نسبة السيولة الجاهزة = النقديات / ديون قصيرة الأجل

جدول رقم (21): نسبة السيولة الجاهزة

2014	2013	2012	السنوات البيانات
1 097 663 230.21	62،1 033 719 891	75،1 346 076 458	النقديات
1 042 053 509.90	30،963 933 548	11،1 901 741 174	ديون قصيرة الأجل
0.06	0.03	-0.02	نسبة السيولة الجاهزة

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة

- التحليل: نلاحظ من خلال دراستنا لجدول نسبة السيولة الجاهزة خلال السنوات الثلاثة حققت نسب أقل من الواحد على التوالي (تتراوح ما بين 0.2 و0.3)، وهذا يعني ن هناك انخفاض في قيمة النقديات بالنسبة للسنوات الثلاث، وهذا يدل على أنها لم تغطي ديونها قصيرة الأجل.
- ثانياً - نسب المردودية:

## 1. نسبة المردودية الاقتصادية:

نسبة المردودية الاقتصادية = نتيجة الدورة الصافية / مجموع الموجودات

جدول رقم (22): نسبة المردودية الاقتصادية

2014	2013	2012	السنوات البيانات
-312 358 811.84	-188 093 094.50	-263 071 503.48	نتيجة الدورة الصافية
2 228 343 504.15	2 251 463 200.32	2 614 588 786.48	مجموع الموجودات
-0.14	-0.08	-0.10	نسبة المردودية الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة

- التحليل: من خلال جدول نسبة المردودية الاقتصادية نلاحظ أن المؤسسة حققت مردودية سالبة خلال السنوات الثلاث 2012، 2013، 2014 ويرجع هذا إلى المؤسسة غير قادرة لعى استعمال أصولها لتوليد الأرباح، حيث حققت نتيجة اقتصادية سالبة وهذا يدل على عدم تسيير المؤسسة للموجودات الخاصة بها بعقلانية.

## 2. نسبة المردودية التجارية:

نسبة المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية / رقم الأعمال خارج الرسم

جدول رقم (23): نسبة المردودية التجارية

2014	2013	2012	السنوات البيانات
-312 358 811.84	-188 093 094.50	-263 071 503.48	نتيجة الدورة الصافية
703 517 716.54	135 809 761.90	322 766 410.42	رقم الأعمال خارج الرسم
-0.44	-1.38	-0.82	نسبة المردودية التجارية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة

- التحليل: من خلال جدول نسبة المردودية التجارية خلال السنوات الثلاث 2012، 2013، 2014، أن جميع النسب أقل من الصفر، وهذا يدل إلى عدم قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ومدى علاقتها للمنافسة.

## 3. نسبة المردودية المالية:

نسبة المردودية المالية = نتيجة الدورة الصافية / الأموال الخاصة

جدول رقم (24): نسبة المردودية المالية

2014	2013	2012	السنوات البيانات
-312 358 811.84	-188 093 094.50	-263 071 503.48	نتيجة الدورة الصافية
792 478 825.78	723 756 748.28	315 262 098.33	الأموال الخاصة
-0.39	-0.26	-0.83	نسبة المردودية المالية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة

- التحليل: من خلال جدول نسبة المردودية المالية نلاحظ أن المؤسسة حققت مردودية سالبة خلال السنوات الثلاث 2012، 2013، 2014، وهذا راجع إلى نتيجة الدورة الصافية، وأن المؤسسة لم تلجأ إلى المساهمين لأنها غير قادرة على ملائمة رؤوس أموالهم بصفة جيدة.

## ثالثا- نسب المديونية:

## 1. نسبة التمويل الدائم:

نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

جدول رقم (25): نسبة التمويل الدائم

2014	2013	2012	السنوات البيانات
1 186 307 994.25	1 287 529 652.02	712 847 612.37	أموال الدائمة
1 130 680 273.94	1 217 743 308.70	1 268 512 327.73	أصول الثابتة
1.05	1.06	0.56	نسبة التمويل الدائم

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة

- التحليل: من خلال دراستنا لجدول نسبة التمويل الدائم خلال السنوات 2013 و2014 نلاحظ أن النسبة موجبة أي أكبر من 1، معنى هذا أن رأس المال عامل الدائم يغطي جميع الأصول الثابتة وهذا يدل على جزء

من الأصول الثابتة مغطى بديون طويلة الأجل، أما في سنة 2012 نلاحظ نسبة التمويل الدائم أقل من 1 فإن رأس المال العامل سيكون سالب وهذا يدل على أن جزء من أصول الثابتة لم يغطى بديون قصيرة الأجل.

## 2. نسبة التمويل الخاص:

### جدول رقم (26): نسبة التمويل الخاص

السنوات	2012	2013	2014
البيانات			
الأموال الخاصة	315 262 098.33	723 756 748.28	792 478 825.78
أصول الثابتة	1 268 512 327.73	1 217 743 308.70	1 130 680 273.94
نسبة التمويل الخاص	0.25	0.59	0.70

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة

• التحليل: من خلال جدول نسبة التمويل الخاص خلال السنوات الثلاث 2012 و 2013 و 2014 نلاحظ أن النسبة المتحصل عليها أقل من 1، وهذا يدل على عدم قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة.

## • نسبة الاستقلالية المالية:

### جدول رقم (27): نسبة الاستقلالية المالية

السنوات	2012	2013	2014
البيانات			
الأموال الخاصة	315 262 098.33	723 756 748.28	792 478 825.78
مجموع الديون	2 299 326 688.15	1 527 706 452.04	1 435 864 678.37
نسبة الاستقلالية المالية	0.14	0.47	0.55

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل: من خلال دراستنا لجدول نسبة الاستقلالية المالية خلال السنوات 2012 و 2013 نلاحظ أن النسبة أقل من 1، معنى هذا الأموال الخاصة غطت جزء من الديون أي لا تستطيع الحصول على موارد المالية التي تحتاجها، أما سنة 2014 نلاحظ أن النسبة تساوي 0,5 وهذا يدل على أن الأموال الخاصة غطت كامل الديون أي أن المؤسسة تستطيع أن تتعامل بمرونة مع الدائنين عن طريق تسديد الديون.

**المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج المقابلة**

كانت محاور المقابلات موجهة نحو معرفة مساهمة آليات الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة محل الدراسة وذلك عن طريق إجراء مقابلات في مصنع النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة كانت أهمها مع المحاسب والمدقق الداخلي الذين حاولوا الإجابة على معظم الأسئلة المقدمة.

**أولاً: نموذج الأسئلة المطروحة:**

لقد قسمنا الأسئلة إلى بعدين من الدراسة وكانت كالتالي:

**البعد الأول: الأسئلة الخاصة بنظام الرقابة الداخلية:**

1. ماهو مفهومكم حول نظام الرقابة الداخلية ؟ وما هي الأهداف التي يحققها ؟
2. من الذي يقوم بها ؟
3. هل يوجد لديكم قسم خاص لعملية الرقابة ؟
4. ما الفرق بين الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي ؟
5. ماهي الأساليب والأدوات التي تعتمد عليها الرقابة الداخلية عندكم ؟
6. هل لديكم قسم أو مصلحة للمراجعة الداخلية ؟ وما هي مهمتها ؟
7. من الذي يضع الإجراءات المتبعة لعملية الرقابة الداخلية؟
8. هل توجد مهام منفصلة لكل شخص بالمصلحة أم يوجد تعدد للمهام للشخص الواحد ؟
9. ماهي أنواع تقارير الرقابة الداخلية عندكم ؟ وهل هي شهرية أم ثلاثية أم ... ؟
10. هل توجد زيارات دورية لمصالح المؤسسة ( قسم الإنتاج، قسم الشراء..... ) ؟
11. هل توجد تقارير حول نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي ؟

**البعد الثاني: الأسئلة الخاصة بالأداء في المؤسسة:**

1. ما هو مفهومكم حول الأداء ؟ وماهي العوامل المؤثرة فيه ؟
2. هل لديكم عملية تقييم لأداء المؤسسة ؟ ومن الذي يقوم بها ؟
3. لمن ترفع التقارير الخاصة بعملية التقييم ؟
4. هل يتم البحث عن الانحرافات التي تقع في الأداء ؟ وهل يتم تصحيحها ؟
5. هل هناك مقارنة بين الأداء المنجز والأداء الواجب إنجازه ضمن الأهداف والخطط المرسومة ؟ من الذي يقوم بها ؟
6. هل هناك مقارنة ومتابعة لنتائج السنوات السابقة بنتائج الوقت الراهن ؟

7. هل هناك متابعة والاستماع والبحث عن عدم الرضا للزبائن ومحاولة إيجاد الحلول؟
8. ماهو مفهومكم حول الأداء المالي ؟
9. هل تساهم الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة ؟ وكيف ذلك ؟
10. هل تعتمدون على نموذج بطاقة الأداء المتوازن في تقييم وقياس أداء المؤسسة ؟
11. كيف تتم عملية تقييم أداء العاملين ؟
12. هل هناك محاولات لتحسين الأداء ؟

### ثانيا: نموذج إجابات المقابلة

بعد طرح الأسئلة قدمت لنا الإجابات التالية:

#### البعد الأول: الإجابات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية:

- س1- ماهو مفهومكم حول نظام الرقابة الداخلية ؟ وما هي الأهداف التي يحققها ؟
- ج1- هي عبارة عن عملية تقوم بها الإدارة لرقابة العمليات والوثائق المالية وغير المالية وتضمن صحة المعلومات والبيانات كما أنها عملية تسييرسة
- تهدف الرقابة الداخلية إلى: تطوير أداء العاملين، ورفع الكفاءة الإنتاجية كشف الانحرافات والأخطاء وتصحيحها.

س2- من الذي يقوم بها ؟

ج2- هنا في مؤسستنا المدقق الداخلي هو المسؤول عن الرقابة.

س3- هل يوجد لديكم قسم خاص لعملية الرقابة ؟

ج3- لا يوجد

س4- ما الفرق بين الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي ؟

ج4- لا توجد رقابة إدارية وضبط داخلي، توجد رقابة المحاسبية يقوم بها المدقق الخارجي وتكون كل سنة.

س5- ماهي الأساليب والأدوات التي تعتمد عليها الرقابة الداخلية عندكم ؟

ج5- تقوم على عدة أساليب أهمها هو التصريح وهو ( رسالة مهمة من طرف مدير المؤسسة ) من خلالها

تسمح بإجراء عملية الرقابة على جميع مصالح وأقسام المؤسسة كما نعتد على أدوات الملاحظة والتدقيق في جميع أنواع السجلات والوثائق.

س6- هل لديكم قسم أو مصلحة للمراجعة الداخلية ؟ وما هي مهمتها ؟

- ج6- نعم يوجد قسم المراجعة الداخلية، مهمتها هي المسؤولة عن عملية الرقابة في المؤسسة حيث يقوم بالرقابة على جميع مصالح المؤسسة والتدقيق في السجلات المستندات.
- س7- من الذي يضع الإجراءات المتبعة لعملية الرقابة الداخلية؟
- ج7- تبين لنا أنه لا توجد إجراءات خاصة بعملية الرقابة الداخلية وإنما هناك مجموعة من المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي المذكورة سابقا للقيام بعملية الرقابة.
- س8- هل توجد مهام منفصلة لكل شخص بالمصلحة أم يوجد تعدد للمهام للشخص الواحد ؟
- ج8- تبين لنا وجود مهام منفصلة لكل عامل.
- س9- ماهي أنواع تقارير الرقابة الداخلية عندكم ؟ وهل هي شهرية أم ثلاثية أم... ؟
- ج9- لا يوجد تنوع للتقارير الرقابية، وهي ثلاثية.
- س10- هل توجد زيارات دورية لمصالح المؤسسة ( قسم الإنتاج، قسم الشراء..... ) ؟
- ج10- نعم توجد زيارات دورية لمصالح وأقسام المؤسسة، يقوم بها المدقق الداخلي.
- س11- هل توجد تقارير حول نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي ؟
- ج11- لا توجد.

#### البعد الثاني: الإجابات الخاصة بالأداء في المؤسسة:

- س1- ما هو مفهومكم حول الأداء ؟ وماهي العوامل المؤثرة فيه ؟
- ج1- هو عبارة انجاز العمل أو النتيجة النهائية لأنشطة وعمليات المؤسسة، العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة هي سلوك العمال وكفائتهم، والتحفيزات المقدمة للعمال، مناخ العمل داخل المؤسسة.
- س2- هل لديكم عملية تقييم لأداء المؤسسة ؟ ومن الذي يقوم بها ؟
- ج2- نعم توجد عملية تقييم أداء المؤسسة، المدقق الداخلي والمدير العام اللذان يقومان بعملية التقييم.
- س3- لمن ترفع التقارير الخاصة بعملية التقييم ؟
- ج3- ترفع إلى المؤسسة الأم في الجزائر العاصمة TEXALG
- س4- هل يتم البحث عن الانحرافات التي تقع في الأداء ؟ وهل يتم تصحيحها ؟
- ج4- نعم يتم البحث عن الانحرافات التي تقع في الأداء، ويتم تصحيحها من خلال إعداد تقارير حول عملية تقييم جميع مصالح وأقسام المؤسسة، وتحديد الانحرافات في الأداء ومحاولة تصحيحها وعند عدم ايجاد حل للانحرافات يرفع التقرير إلى المديرية العامة بالجزائر بباب الزوار والمدقق الداخلي هو الذي يقدم التقرير إلى المديرية العامة.

س5- هل هناك مقارنة بين الأداء المنجز والأداء الواجب إنجازه ضمن الأهداف والخطط المرسومة ؟ من الذي يقوم بها ؟

ج5- نعم هناك مقارنة بين الأداء المنجز والواجب انجازه، المدقق الداخلي.

س6- هل هناك مقارنة ومتابعة لنتائج السنوات السابقة بنتائج الوقت الراهن ؟

ج6- نعم هناك مقارنة بين نتائج السنوات السابقة بنتائج السنة الحالية، يقوم بها المحاسب والمدير العام.

س7- هل هناك متابعة والاستماع والبحث عن عدم الرضا للزيائن ومحاولة إيجاد الحلول؟

ج7- نعم يتم الاستماع للزيائن وايجاد الحلول.

س8- ماهو مفهومكم حول الأداء المالي ؟

ج8- هو قدرة على تسديد الديون وتحصيل مستحقاتها وتوفير السيولة.

س9- هل تساهم الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة ؟ وكيف ذلك ؟

ج9- نعم تساهم الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة من خلال كشف الانحرافات في الأداء والاختفاء

وإعطاء حلول لهذه الانحرافات.

س10- هل تعتمدون على نموذج بطاقة الأداء المتوازن في تقييم وقياس أداء المؤسسة ؟

ج10- لا لا يتم الاعتماد عليها.

س11- كيف تتم عملية تقييم أداء العاملين ؟

ج11- تتم عن طريق الملاحظة المباشرة من طرف المسؤول عن العمال في ذلك القسم أو المصلحة بعدها

يحرر تقرير عن أداء الفرد ويتم ارساله إلى قسم الموارد البشرية، وتتم أيضا عن طريق المدقق الداخلي من خلال

زيارة دورية إلى مصالح المؤسسة وتكون أيضا عن طريق الملاحظة المباشرة واعداد تقرير عن أداء العامل.

س12. نعم هناك مبادرات لتحسين أداء المؤسسة عن طريق مجموعة من الوسائل منها اقتناء آلات جديدة

ذات تكنولوجيا عالية لتحسين جودة المنتجات واعتماد برامج تكوين وتدريب العاملين لتحسن كفاءتهم.

**ثالثا: عرض نتائج المقابلة:**

من خلال المقابلة والاسئلة المطروحة والإجابات المقدمة توصلنا إلى النتائج التالي:

أن مصنع النسيج والتجهيز TIFIB لا يعتمد على نظام رقابة داخلية متكامل بل يعتمد في عملية الرقابة على

المراجعة الداخلية التي هي مسؤولة عن عملية الرقابة في المؤسسة وأنه لا توجد إجراءات للرقابة الداخلية، وهذا

ما يتيح وجود بعض الثغرات والتلاعبات والغش كما تعتمد المؤسسة في عملية الرقابة على الزيارات الدورية

لمصالح المؤسسة والملاحظة، فمن خلال نظام الرقابة الداخلية التي تعتمده المؤسسة لا يوجد تأكيد بشأن تحقيق أهداف المؤسسة.

أما في ما يخص الأداء فإن مصنع النسيج والتجهيز TIFIB يعتمد في تقييمه لأداء المؤسسة على طرق وأساليب تقليدية التي لا تعطي صورة واضحة عن وضعية المؤسسة فهو يعتمد على الملاحظة المباشرة على العاملين عند انجاز مهامهم وتقييمهم على أساس العمل المنجز، والتدقيق في السجلات والوثائق المحاسبية وغير المحاسبية، ومقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط من خلال التقارير عن الأداء، كما أن هناك مبادرات لتحسين أداء المؤسسة من خلال تصميم برامج تكوين وتدريب العمال واستخدام آلات ومعدات جديدة تتوفر على تكنولوجيا متطورة.

## خلاصة الفصل:

بعد تناولنا لنظام الرقابة الداخلية لمصنع النسيج والتجهيز TIFIB، على مختلف الجوانب وكل المراحل ودراسة مدى تطبيق وتحسين أداء المؤسسة بتطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن على المؤسسة وإجراء مقابلات وتحليلها وتقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال حساب النسب وتحليل نتائجها، تبين لنا أن المؤسسة تتوفر على نظام الرقابة الداخلية غير متكامل في مكوناته ومقوماته وإجراءاته، ولا تطبق نظام رقابة داخلية بالمستوى المطلوب والفعلي، الذي يسمح بتحقيق رقابة دورية بواسطة مجموعة من الوسائل المستعملة بصفة دائمة في الوحدات العملية والخدمية، وهذا قصد ضمان شرعية وأمن صحة العمليات المحققة وكذا متابعة العمليات والوحدات المكلفة بالتحقق من صحتها، لاسيما من الناحية المحاسبية والإدارية وهذا الذي يبرزه المستوى المالي للمؤسسة الذي يمكن القول أن المؤسسة لم تتمكن من تحقيق أهدافها المالية والتوازن المالي خلال فترة الدراسة (2012، 2013، 2014) ومعاناتها من بعض الإختلالات في أدائها المالي الذي يبين مدى الهشاشة والضعف لنظام الرقابة الداخلية ويعكس الجانب السلبي للمؤسسة.

كما تبين أن بطاقة الأداء المتوازن لم يتم تطبيقها في المؤسسة رغم وجود كل المقومات لتطبيقها وما لها من أهمية حيث تشمل جميع المؤشرات المالية والغير مالية، بالإضافة إلى متابعة تحقيق الأهداف بشكل مستمر ودوري مما يسمح بالوقوف على أهم الانحرافات ثم تحليلها وشرح أسبابها باتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

خاتمة

## خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع مساهمة آليات الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، حاولنا إبراز هذه المساهمة الفعالة والدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة من خلال أدواته المختلفة والمتمثلة في الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية وتقييم الأداء والمراجعة الداخلية والتي تعمل على رقابة تنفيذ الخطط الموضوعة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها الإدارة وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له واستخراج الفرق ومعرفة أسبابه وتحليل الانحرافات كما تعمل على ضمان صحة المعلومات والوثائق المالية التي تقدمها للإدارة والتي تساعد في عملية اتخاذ القرارات السليمة والتي تعطي صورة واضحة ودقيقة عن وضعية المؤسسة فالأداء يمثل المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة أمام منافسيها والمتعاملين معها.

## اختبار فرضيات البحث:

**الفرضية الأولى:** نعني بالرقابة الداخلية الخطة التنظيمية والإجراءات المطبقة في المؤسسة.

من خلال الجانب النظري تبين لنا أن الرقابة الداخلية خطة تنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة التي تهدف إلى المحافظة على أصولها وضمان دقة المعلومات المحاسبية وتحقيق الكفاءة التشغيلية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

**الفرضية الثانية:** يتميز نظام الرقابة الداخلية بإجراءات عملية تضمن السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة.

نظام الرقابة الداخلية يقوم على التخطيط والتنظيم للعمليات والأنشطة داخل المؤسسة وحماية ممتلكاتها من الوقوع الأخطاء المحتملة والمساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها وضمان السير الحسن لوظائف المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

**الفرضية الثالثة:** نظام الرقابة الداخلية الذي يتبناه مصنع النسيج والتجهيز TIFIB فعال ويساهم في تحسين أدائه.

تبين لنا أن المؤسسة تتبع نظام رقابة داخلي ذو فعالية قليلة وأنه غير متكامل في مكوناته ومقوماته وإجراءاته أي غير مواكب لأي معيار من معايير الدولية الخاصة بالرقابة الداخلية فهو لا يساهم إلا بنسبة ضئيلة في تحسين أداء المؤسسة وهذا ما ينفي هذه الفرضية.

## نتائج البحث:

- إذا ما طبق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بطريقة جيدة واحتوائه على جميع مكوناته الخمسة وقيامه على جملة من المقومات المحاسبية والإدارية، كان له دور فعال في تقييم أدائها، أما في غياب

هذه المكونات والمقومات وغياب قواعد إجراءات صارمة وفعالة للنظام من شأنه أن يؤدي إلى فشله وعدم قدرته على تحقيق أهدافه على النحو المرجو منه.

- عملية تقييم الأداء تساعد على توجيه اهتمام المديرين والمسيرين ومساعدتهم في اتخاذ القرارات السليمة كما يوضح وضعية المؤسسة الحقيقية كما تساهم في تحسين الأداء.
- أهمية الاعتماد على أساليب وأنظمة حديثة في عملية تقييم الأداء وذلك لارتكازها على جوانب مالية وغير مالية في قياس وتقييم أداء المؤسسات
- المؤسسة محل الدراسة تنتهج نظام رقابة داخلية غير فعال ولا يساهم بنسبة كبيرة في تحسين أدائها.
- المؤسسة محل الدراسة لا يتابع أدائه المالي بالرغم من النقائص التي يشهدها
- المؤسسة محل الدراسة تقوم بمبادرات لتحسين أدائها من خلال مجموعة من البرامج لتحسين أداء العاملين واستحداث آلات جديدة ذات تكنولوجيا متطورة لتحسين الإنتاج.

#### التوصيات:

- ✓ على المؤسسة إنشاء قسم جديد خاص بعملية الرقابة.
- ✓ ينبغي على المؤسسة مواكبة المعايير الدولية عند تصميم نظام رقابة داخلي فعال.
- ✓ على المؤسسة أن تشغل مقوماتها الإدارية والمحاسبية من أجل نظام رقابي متين وصلب يتكامل مع الأهداف ويحقق ما خطط له.
- ✓ على المؤسسة زيادة تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال الاهتمام بمكونات هذا النظام لما له من أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة
- ✓ على المؤسسة تحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلية وجعله أكثر فعالية.
- ✓ ينبغي على المؤسسة ربط نظام الحوافز والمكافآت المادية والمعنوية للعاملين بمؤشرات نتائج التقييم مما يضمن تحسين وتطوير الأداء.
- ✓ على المؤسسة استخدام أساليب وأنظمة حديثة في عملية التقييم لما لها من أهمية في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن وضعية المؤسسة وتحديد أسباب وقوع الانحرافات والأخطاء.

آفاق الدراسة:

وفي الختام حاولنا إبراز الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية والذي يعتبر مجرد نقطة من عدة نقاط تستوجب الدراسة، تظهر لنا إمكانية المواصلة بالبحث فيه من عدة جوانب يمكنها أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة منها:

- دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية.
- مساهمة المراجعة الداخلية في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- دور الأساليب الحديثة في قياس الأداء وتحسينه في المؤسسات الاقتصادية.

وختاماً فإن بحثنا هذا وكأي مجهود بشري قد يحتوي على بعض النقائص التي لا بد منها وهو ما يجعل منه عمل قابل للتمحيص والتعديل من خلال المناقشة.

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

## 1- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2015.
- احمد يوسف د ودين، إدارة الأعمال الحديثة، الطبعة الثانية، دار اليازوري، عمان الأردن، 2012.
- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
- رضا خلاصي، مهام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- زين يوسف عواد مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011.
- محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
- زهير الدحرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، الأردن، 2010.
- مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية، ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
- حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014.
- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات، 2014.
- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء، دار الفكر العربي، مصر، 2002.
- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

- علاء فرحان طالب وإيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- أحمد عرفه، سمية شلبي، إدارة العمليات والإنتاج بين أنظمة الجذب الحديثة في عصر العولمة، بدون دار النشر وسنة النشر.
- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2012.
- إبراهيم الخلف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- فارس رشيد البيتاني، محاسبة الأداء في تنمية المؤسسات والموارد البشرية، دار آيله للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبيحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الإستراتيجية، طبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2009.
- رحاب محمد عبد الرحمان، أثر الإدارة بالقيم على الأداء المتوازن، طبعة الأولى، دار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- نعمة عباس الخفاجي وإحسان محمد ياغي، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصاريف التجارية (منظور متعدد الأبعاد)، الطبعة العربية، عمان، الأردن، 2014.
- عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية المنصورة، مصر، 2006.
- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم الأداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2012-2013.
- ري انش جاري سون واريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة د/ محمد عصام الدين زايد ود/ أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2008.

- عبد الفتاح صحن، و آخرين، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- عبد الله حزام الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، مطابع جامعة عدن، اليمن، 2004.
- روبرت ميجر وآخرين، المحاسبة أساسا لقرارات الأعمال، ترجمة مكرم عبد المسيح، دار المريخ للنشر، 2006.
- حسين شحاتة، المحاسبة الإدارية لرجال الأعمال، دار النشر والتوزيع الإسلامية، القاهرة، 2001.
- أمين السيد أحمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
- أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية، الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، مؤسسة شباب الجامعة، 1977.
- عبد الفتاح الصحن، رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سريا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2006.
- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990.
- علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي، دار الصفاء، عمان، 2011.
- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000.
- علاء نعيم عبد القادر وآخرون، مفاهيم حديثة في إدارة البنوك، دار البداية، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير الجزء الأول: تحليل مالي، الجزائر، 1990.
- إسماعيل عرباجي، اقتصاد وتسيير المؤسسة أهمية التنظيم. ديناميكية الهياكل، الطبعة الثالثة، موفر للنشر، الجزائر، 2001.
- علي عباس، الإدارة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

- عبد الرحمان كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الأولى، دار صنعاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- أيمن الشنطي، عامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- حسن عطا غنيم، دراسات في التمويل، المكتبة الأكاديمية، في القاهرة
- حسين سمير عشيش، التحليل الائتماني ودوره في ترشيد عمليات الإقراض والتوسع النقدي في البنوك، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 2-المذكرات:**
- بلعمري نور الهدى، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، قسم علوم التسيير، 2016/2017.
- قرزوطة محمد، دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة لمؤسسة النقل البري S.N.T.R، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، فرع مالية ومحاسبة، تخصص مالية المؤسسة، 2016/2017.
- آمنة ملياني، قتيحة عزيزي، دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، دراسة حالة المركب الصناعي التجاري بالمسيلة، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، فرع علوم تجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-2016/2017.
- صافية جودر، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من المخاطر المالية، دراسة حالة بينك الفلاحة والتنمية الريفية -وكالة 904-لولاية المسيلة، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، 2016/2017.
- عفان نفيسة، أثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسات المصرفية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2013.
- أم كلثوم رزقة، دور نظام الرقابة الداخلية في تقليل المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر، فرع علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2017.

- الغول سناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014.
- براج بلال، دور المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بوقرة بومرداس، 2015.
- فاطمة علي محمد الربابعة، دور سياسات إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات العامة في المملكة الأردنية الهاشمية مع التطبيق على الجامعة الأردنية، رسالة دكتوراه الفلسفة في الإدارة العامة، جامعة القاهرة، 2006.
- عبد الله بن عطية الزهراني، أثر الثقافة التنظيمية على أداء العاملين بالمملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية مقارنة بين المنظمات الحكومية والخاصة ورسالة دكتوراه غير منشورة في إدارة الأعمال، جامعة دمشق كلية الاقتصاد قسم إدارة الأعمال، 2007.
- ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.
- علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- مراد كواشي، إشكالية تقويم الأداء الشامل في المؤسسة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2011.
- حسناوي إبراهيم وبن عمر عبد المطلب، أثر عملية الإبداع على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية SONATRACH-قسم الإنتاج، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس في علوم التسيير التخصص إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.
- راشد بثينة، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية ومحاسبية، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017.
- سالمة باعزیز، مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة الجزائرية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.
- مرضية بن مير، أثر الرقابة الإستراتيجية على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة (CCLS) بورقلة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016.

- هدى مؤيد حاتم السعدون، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي في جامعة القادسية، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة القادسية، 2017.
- حمد أحمد أبو جزر، مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSG) كأداة لتقويم أداء البنك الإسلامي الفلسطيني، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- سفيان مصطفى، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية -وحدة ورقلة-، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017.
- كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية علوم التسيير، منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012.
- وجدان على احمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة في تحسين أداء المؤسسة. رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، 2010.
- عماري إلهام وسهتالي عبلة، تفعيل الرقابة المالية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP -وحدة الأخضرية-، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: مالية المؤسسة، جامعة أكلي محمد ولحاج، البويرة، 2014-2015.
- قودة الصادق وآخرون، التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة منتوري، قسنطينة، 2004-2005.
- بومجان، دور التحليل المالي في اتخاذ القرار للمؤسسة الصناعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص تسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2003-2004.
- زينة قمري، مداخلة حول واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سكيكدة، 2009.
- عتبة بن عتبة عبد الله وتيطاوني كريم، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، دراسة حالة مؤسسة -ملبنة عريب-، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجبالي بونعامة، بخميس مليانة، 2016-2017.
- عروب حسناء، أثر نظام الرقابة الداخلية في أداء الموارد البشرية، دراسة حالة مركز الزيت بنفطال-وحدة تقرت-مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.

- علالي جمال الدين، أثر الرقابة الإدارية على أداء العاملين في المؤسسات البيتروولية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال والآبار ENTP، مذكرة ماستر في علوم اقتصادية، تخصص: اقتصاد وتسيير ببتروولي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.

- الوافي صحراء، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم أداء العاملين، دراسة حالة الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر بورقلة ENGEM، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

- زواويد علي، دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الحبوب والخضر الجافة CCLS بورقلة، مذكرة ماستر في علوم لتسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016.

### 3-المجلات:

- كبري محمد طاهر، حاتم رشيد تركي، متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحوكمة الإلكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، المجلد 9، العدد 28، 2013

- عبير خالد أحمد، نزار فليح حسن، الأطر والمعايير الحديثة في تقويم نظام الرقابة الداخلية " بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 11، العدد 35، الفصل الثاني، 2016.

- صباح سلمان مطرش السعداوي، الرقابة الداخلية ودورها في إسناد نظام حوكمة الشركات وحماية حقوق المساهمين، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، العدد 21، 2016.

- ناظم جواد عبد، أحمد جاسم جبار الدراجي، تأثير الاهتمام برأس المال الفكري على أنظمة الرقابة الداخلية بحث تحليلي في عينة من مكاتب المفتشين العاملين في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد رقم 20، العدد رقم 80، 2014.

- أكرم أحمد الطويل وحكمت رشيد السلطان: العلاقة بين الأسبقيات التنافسية والأداء الإستراتيجي دراسة استطلاعية لأراء المدراء، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، المجلد 26، العدد الأول، يونيو 2006.

- نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور المنظمات الأعمال في التنمية المستدامة، المجلد الواحد والعشرين العدد الثاني ديسمبر 2005.
- الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة الجزائر، 2009-2010.

#### 4-الملتقيات والمؤتمرات:

- عمرو حامد، تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، ورقة عمل مقدمة في ملتقى تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية يناير 2007 مصر المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أعمال المؤتمرات.
- موساوي زهية أ. خالد حديجة، نظرية الموارد والتجديد في التحليل الإستراتيجي للمنظمات: الكفاءات كعامل لتحقيق الأداء المتميز، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإدماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، 09-10 مارس 2004.
- عبد الرحيم محمد، قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي، مجمع أعمال مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية البشرية، القاهرة، 2008.

#### 5-مقالات:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل الممارسات الجيدة: تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، جويلية، 2013.
- مقدم خالد وعبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة والسنة الأولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة (ل م د)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، قسم العلوم التجارية، 2015/2016.

#### 6-المراجع بالغة الأجنبية:

- Mariem chekroun, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne cas d'un Echantillon d'entreprises algériennes, Thèse de doctorat en sciences de Gestion LMD (Non publié), Université Abou Bekr belkaid Tlemcen-Algérie, 2013/2014.
- Coso, Internal Control- integrated framework, Executive summary, may 2013.
- Oxford learners`pocket dictionary, Third edition, Oxford university, press;oxford, 2003.
- R.BROSQUET : Fondement de la performance humaine dans l'entreprise, édition d'organisation, Paris, 1989.

- 
- P. Drucker, L'avenir du management selon Drucker, édition Village mondial, Paris, 1999.
  - Philippe LORINO méthodes et pratiques de la performance, Le Pilotage par les processus et les compétences, édition d'organisation, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2001.
  - Françoise Girard. contrôle de Gestion et pilotage de la performance. 2<sup>ème</sup> édition Gualino éditeur. Paris. 2004.
  - P. Kotler et Dubois. Marketing Management. 11 éditions. Pearson Education. Paris. 2003.
  - Vincent PLAUCHU. Mesure et amélioration des performances industrielles, Tome 2. Office des Publications Universitaires. Université Pierre Mendès France, Grenoble. 2006.
  - Mare Angham, Management Stratégique et compétitivité, Ed, Deboeck Université, Bruxelles, 1995.
  - Pascal LAURENT et Françoise BOUARD, Economie d'entreprise, Tom 1, les Editions d'organisation, Paris, 1997.
  - Birger WERNERFELT, A resource-based view of the firm strategic, Management journal, Vols 1984.
  - David Autissier, Blandine Simonin, Mesure la performance des ressources humaines, éditions d'organisation, Paris 2009.
  - Gilles Bressy et Christian Konkuyt, Economie d'entreprise, Edition Sirey, Paris, 1990.
  - John Roberts, Organisation de l'Entreprise moderne, performance et croissance, Economico, 2008.
  - Pierre Voyer, Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance, 2<sup>ème</sup> édition, Presses de l'université du Québec, Québec, 1999.
  - Charles T. Horngren et al, control de gestion et gestion budgétaire, 3<sup>ème</sup> édition, Pearson.
  - Alain Mikol L'audit financier d'organisation, Paris, 1999.
  - Josette Peyrard, **analyse financière**, 8<sup>ème</sup> Ed, Vuibert, Paris, 1999.

ملاحق

# TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:001116098897042

المذوق رقم 1 هـ

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2012	2011
Ventes et produits annexes		315 806 505,32	520 340 052,73
VENTE INTER UNITE		6 959 905,10	0,00
Variation stocks produits finis et en cours		38 165 916,85	-50 353 286,69
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>360 932 327,27</b>	<b>469 986 666,04</b>
CONSOMMATION INTER UNITE		-44 250 479,28	0,00
Achats consommés		-236 349 087,51	-408 329 064,03
Services extérieurs et autres consommations		-22 442 549,84	-30 634 318,88
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-303 042 116,63</b>	<b>-438 963 383,01</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>57 890 210,64</b>	<b>31 023 283,03</b>
Charges de personnel		-197 120 233,47	-176 779 509,36
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 546 208,96	-13 795 030,00
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>-143 776 231,79</b>	<b>-159 551 256,33</b>
Autres produits opérationnels		175 212,72	1 283 209,61
Autres charges opérationnelles		-754 747,37	-3 769 628,69
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-113 878 051,12	-118 935 354,93
Reprise sur pertes de valeur et provisions		322 137,90	3 160 821,79
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-257 911 679,66</b>	<b>-277 812 208,55</b>
Produits financiers		65 931,05	3 142 259,89
Charges financières		-71 708 569,73	-245 493 137,34
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-71 642 628,68</b>	<b>-242 350 877,45</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-329 554 308,34</b>	<b>-520 163 086,00</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		78 408 104,40	107 488 852,30
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>361 496 608,94</b>	<b>477 572 957,33</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-612 641 812,88</b>	<b>-890 247 191,03</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-251 146 203,94</b>	<b>-412 674 233,70</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-11 925 300,00	0,00
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>-11 925 300,00</b>	<b>0,00</b>
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-263 071 503,94</b>	<b>-412 674 233,70</b>

# EPE TEXALG SPA UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIELLE BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:001116098897042

المذوق رقم ٤٥

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2013	2012
Ventes et produits annexes		109 503 536,18	315 806 505,32
VENTE INTER UNITE		26 306 225,72	6 959 905,10
Variation stocks produits finis et en cours		124 607 283,78	38 165 916,85
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>260 417 045,68</b>	<b>360 932 327,27</b>
CONSOMMATION INTER UNITE		-36 468 000,37	-44 250 479,28
Achats consommés		-161 183 980,23	-236 349 087,51
Services extérieurs et autres consommations		-21 409 735,29	-22 442 549,84
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-219 061 715,89</b>	<b>-303 042 116,63</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>41 355 329,79</b>	<b>57 890 210,64</b>
Charges de personnel		-175 269 538,42	-197 120 233,47
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 504 186,00	-4 546 208,96
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>-135 418 394,63</b>	<b>-143 776 231,79</b>
Autres produits opérationnels		1 143 599,60	175 212,72
Autres charges opérationnelles		-6 711 960,95	-754 747,37
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-96 826 800,79	-113 878 051,12
Reprise sur pertes de valeur et provisions		37 478 491,85	322 137,90
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-200 335 064,92</b>	<b>-257 911 679,66</b>
Produits financiers		1 193 303,66	65 931,05
Charges financières		-33 753 787,93	-71 708 559,73
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-32 560 484,27</b>	<b>-71 642 628,68</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-232 895 549,19</b>	<b>-329 554 308,34</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		44 802 454,69	78 408 104,40
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>300 232 440,79</b>	<b>361 495 608,94</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-488 325 535,29</b>	<b>-612 641 812,88</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-188 093 094,50</b>	<b>-251 146 203,94</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			-11 925 300,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			-11 925 300,00
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			<b>-11 925 300,00</b>
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-188 093 094,50</b>	<b>-263 071 503,94</b>

TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2014	2013
Ventes et produits annexes		590 105 302,29	109 503 536,18
VENTE INTER UNITE		113 412 411,25	25 306 225,72
Variation stocks produits finis et en cours		-180 521 058,86	124 507 283,75
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>522 995 754,68</b>	<b>260 417 045,68</b>
CONSUMMATION INTER UNITE		-54 732 937,87	-36 468 000,37
Achats consommés		-353 654 539,84	-161 183 950,23
Services extérieurs et autres consommations		-28 062 734,13	-21 409 738,28
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-436 450 211,84</b>	<b>-219 061 715,89</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>86 545 542,84</b>	<b>41 355 329,79</b>
Charges de personnel		-190 437 695,83	-175 269 538,42
Impôts, taxes et versements assimilés		-13 913 122,67	-1 504 188,00
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>-116 905 275,66</b>	<b>-135 418 334,63</b>
Autres produits opérationnels		937 899,23	1 143 599,60
Autres charges opérationnelles		-776 657,41	-6 711 960,95
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-248 799 544,56	-96 826 800,79
Reprise sur pertes de valeur et provisions		53 221 370,26	37 478 491,95
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-312 322 208,14</b>	<b>-200 335 064,92</b>
Produits financiers		1 330 288,54	1 133 303,66
Charges financières		-1 356 892,24	-33 753 787,93
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-36 603,70</b>	<b>-32 560 484,27</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-312 358 811,84</b>	<b>-232 895 549,19</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>578 485 312,71</b>	<b>300 232 440,79</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-890 844 124,55</b>	<b>-488 325 535,29</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-312 358 811,84</b>	<b>-188 093 094,50</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-312 358 811,84</b>	<b>-188 093 094,50</b>

# TEX ALG UNITE-TIFIB

BP 139 RP ZONE INDUSTRIEL BISKRA BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:001116098897042

## BILAN (ACTIF)

NOTE BRUT

AMO/PROV

NET 2018

### LIBELLE

#### ACTIFS NON COURANTS

Ecarts d'acquisition-goodwill positif ou négatif

R1S1L1

Immobilisations incorporelles

103 283,75

44 059,45

59 224,30

Immobilisations corporelles

Terrains

181 667 000,00

0,00

181 667 000,00

Batiments

952 186 101,85

95 551 360,08

856 634 741,77

Autres immobilisations corporelles

47 548 208,05

15 192 617,11

32 355 590,94

Immobilisations en concession

Immobilisations encours

Titres mis en équivalence

Autres participations et créances rattachées

Autres titres immobilisés

Prêts et autres actifs financiers non courants

Impôts différés actif

TOTAL ACTIF NON COURANT

197 795 770,72	0,00	197 795 770,72
1 379 300 364,37	110 788 036,64	1 268 512 327,73

#### ACTIF COURANT

Stocks et encours

673 870 355,79

45 891 703,44

627 978 652,35

Créances et emplois assimilés

R2S2L1

512 229 816,53

127 348 470,62

384 881 345,91

Clients

10 304 552,22

0,00

10 304 552,22

Autres débiteurs

282 279 690,00

0,00

282 279 690,00

Impôts et assimilés

Autres créances et emplois assimilés

Disponibilités et assimilés

Placements et autres actifs financiers courants

40 632 218,27

0,00

40 632 218,27

Trésorerie

1 519 316 632,81

173 240 174,06

1 346 076 458,75

TOTAL ACTIF COURANT  
TOTAL GENERAL ACTIF

2 898 616 997,18	284 028 210,70	2 614 588 786,48
------------------	----------------	------------------

البيانات رتبة 09

**TEX ALG UNITE-TIFIB**  
 BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKRA BISKRA  
 N° D'IDENTIFICATION:001116098897042

**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE	NOTE	2012
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-263 071 503,94
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Comptes de liaison		176 333 602,27
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>		<b>-86 737 901,67</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières		402 000 000,00
Impôts (différés et provisionnés)		86 567 731,81
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		311 017 782,23
<b>TOTAL II</b>		<b>799 585 514,04</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés		173 009 007,55
Impôts		21 180 284,69
Autres dettes		196 043 759,67
Trésorerie passif		1 511 508 122,20
???? Comptes non classés ????		
<b>TOTAL III</b>		<b>1 901 741 174,11</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>2 614 588 786,48</b>

# EPE TEXALG SPA UNITE-TIFIB

BP 130 RP ZONE INDUSTRIELLE BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:001116098897042

06 رقم 2011

## BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	ERUT	AM/OPROV	NET 13
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecarts d'acquisition-goodwill positif ou négatif		103 283,75	55 904,31	47 379,44
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles		181 667 000,00		181 667 000,00
Terrains		952 480 108,22	181 278 521,13	771 201 587,09
Bâtiments		47 643 815,05	25 414 698,29	22 229 116,76
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations encours</b>				
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence		242 598 225,41		242 598 225,41
Autres participations et créances rattachées		1 424 492 432,43	206 749 123,73	1 217 743 308,70
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>				
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>		866 211 826,96	44 860 561,49	821 351 265,47
<b>Créances et emplois assimilés</b>		108 965 674,81	20 372 036,09	88 593 638,72
Clients		87 299 008,19		87 299 008,19
Autres débiteurs		10 189 165,00		10 189 165,00
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants		26 286 814,24		26 286 814,24
Trésorerie				
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		1 098 952 489,20	65 232 597,58	1 033 719 891,62
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		2 523 444 921,63	271 981 721,31	2 251 463 200,32

**EPE TEXALG SPA UNITE-TIFIB**

BP 130 RP ZONE INDUSTRIELLE BISKRA

N° D'IDENTIFICATION 001116098897042

**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE	NOTE	2013
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-188 093 094,50
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Comptes de liaison		911 849 842,78
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>		<b>723 756 748,28</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		86 567 731,81
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		477 205 171,93
<b>TOTAL II</b>		<b>563 772 903,74</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés		23 351 384,97
Impôts		12 057 693,91
Autres dettes		75 304 469,42
Trésorerie passif		853 220 000,00
<b>TOTAL III</b>		<b>963 933 548,30</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>2 251 463 200,32</b>

**TEX ALG UNITE-TIFIB**  
 BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA  
 N° D'IDENTIFICATION:

08 ٤٥٠ ر ١١١

**BILAN (ACTIF)**  
 NOTE BRUT AMO/PROV NET2014

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET2014
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecarts d'acquisition-goodwill positif ou négatif		103 283,75	76 561,06	26 722,69
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains		181 667 000,00	0,00	181 667 000,00
Bâtimens		953 730 108,22	277 039 152,41	676 690 955,81
Autres immobilisations corporelles		70 366 920,21	40 669 550,18	29 697 370,03
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>242 598 225,41</b>	<b>0,00</b>	<b>242 598 225,41</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
Stocks et encours		687 432 331,74	57 685 456,64	629 746 875,10
Créances et emplois assimilés				
Clients		284 622 546,46	43 156 424,69	241 466 121,77
Autres debiteurs		160 823 194,97	0,00	160 823 194,97
Impôts et assimilés		3 491 574,95	0,00	3 491 574,95
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		62 135 463,42	0,00	62 135 463,42
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 198 505 111,54</b>	<b>100 841 881,33</b>	<b>1 097 663 230,21</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 646 970 649,13</b>	<b>418 627 144,98</b>	<b>2 228 343 504,15</b>

**TEX ALG UNITE-TIFIB**BP 130 RP ZONE INDUSTRIEL BISKR BISKRA  
N° D'IDENTIFICATION:

المحاسبة رقم ٥٥

**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE

NOTE 2014

**CAPITAUX PROPRES**

Capital émis

Capital non appelé

Primes et réserves - Réserves consolidés (1)

Ecart de réévaluation

Ecart d'équivalence (1)

Résultat net - Résultat net du groupe (1)

-312 358 811,84

Autres capitaux propres - Report à nouveau

Comptes de liaison

1 104 837 637,62

Part de la société consolidante (1)

Part des minoritaires (1)

**TOTAL I**

792 478 825,78

**PASSIFS NON-COURANTS**

Emprunts et dettes financières

Impôts (différés et provisionnés)

34 266 490,97

Autres dettes non courantes

Provisions et produits constatés d'avance

359 562 677,50

**TOTAL II**

393 829 168,47

**PASSIFS COURANTS:**

Fournisseurs et comptes rattachés

34 005 602,37

Impôts

36 104 171,80

Autres dettes

118 705 735,73

Trésorerie passif

853 220 000,00

**TOTAL III**

1 042 035 509,90

**TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)**

2 228 343 504,15