الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضـــر –بسكرة–

كلية العلـوم الاقتصـاديـة والتجارية وعلـوم التسييـر

قسـم علـوم الاقتصادية

الموضوع:

مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي
دراسة حالة: مؤسسة التسيير السياحي بسكرة
للفترة: 2014-2019

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم الاقتصادية
تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات

إعداد الطالب
- سليمان محمدي

الأستاذة المشرفة
- أ. د. نسرين بوزاهر

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
د. عمـــران كريمـــة	أستاذ محاضر	رئيسا	بسكرة
د.نسرين بـــوزاهـــر	أستاذ محاضر	مشرفا	بسكرة
د. صيفـــي وليـــد	أستاذ محاضر	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي :2020 - 2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضـــر –بسكرة–

كلية العلـوم الاقتصـاديـة والتجارية وعلـوم التسييـر

قسـم علـوم الاقتصادية

الموضوع:

مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي
دراسة حالة: مؤسسة التسيير السياحي بسكرة
للفترة: 2014-2019

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم الاقتصادية
تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات

إعداد الطالب
- سليمان محمدي

الأستاذة المشرفة
- أ. د. نسرين بوزاهر

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
د. عمـــران كريمـــة	أستاذ محاضر	رئيسا	بسكرة
د.نسرين بـــوزاهـــر	أستاذ محاضر	مشرفا	بسكرة
د. صيفـــي وليـــد	أستاذ محاضر	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي :2020 - 2021

شكر وتقدير

احمد الله سبحانه وتعالى واشكره على تمكيني من إنهاء مذكرتي المتواضعة، الحمد لله الذي انار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا لإنجاز هذا العمل

ومن ثم اتقد بوافر الشكر والتقدير لأستاذتي الفاضلة الدكتورة بزاهر نسرين التي لم تبخل بأي جهد ولتوجيهاتها القيمة التي كانت عونا لي في إتمامه هذه المذكرة، كما اشكر جميع أساتذتي الذين كانوا نبعا علميا نهلت من صافي علومه القيمة، كما يطيب لي أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى زملائي الذين كانوا عونا وسندا لي خلال إعداد هذه المذكرة.

كما أتقدم بالشكر لأعضاء المناقشة الكريمة على ما أعطوه من وقتهم الكريم في دراسة ومعاينة هذا الجهد المتواضع. ولا يفوتني أن اشكر كل زملائي في العمل وكل عمال مؤسسة التسيير السياحي بسكرة واخص بالذكر السيد المدير العام لكل التسهيلات التي قدمت لي.

اهداء

اهدي هذا العمل المتواضع الى:

روح امي رحمها الله والى والدي الكريم الذي اطال الله في عمره.

الى زوجتي التي كانت سندا ومشجعا لأكمل دراستي

والى كل الاخوة والاخوات الذين شاركونا حياتنا عبر كل السنوات

كل الأقارب.

كل الأساتذة عبر كل المراحل الدراسية.

كل الطلبة الأعزاء.

كل الاصدقاء

ملخص الدراسة باللغة العربية

مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي دراسة حالة (مؤسسة التسيير السياحي بسكرة)

تهدف الدراسة إلى دراسة الى قياس مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة خلال الفترة 2014 الى 2019، حيث حاول الباحث في هذه الدراسة الوقوف على توضيح وبيان مدى مساهمة الانفاق التي تقوم به المؤسسة لدعم أنشطة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي الممثل في المردودية المالية،

واعتمدنا في الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك باستعمال أسلوب المقابلة لجمع البيانات من المبحوثين، حيث بلغ عددهم 28 مفردة للوقوف على مدى فعالية الرقابة الداخلية و الاعتماد الى تحليل المؤشرات المالية لتقييم أدائها المالي، و لزيادة دقة دراستنا و التوصل الى الإجابة على فرضيات البحث و لأثبات وجود العلاقة أو نفيها بين التكاليف المنفقة على انشطة الرقابة الداخلية و مدى مساهمتا في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة و تمت باستعمال EVIEWS 12 من خلال دراسة التوجه العام للمعطيات في شكل سلاسل زمنية . .

حيث قسمت الدراسة إلى جانب منهجي وجانب تطبيقي الذي تم فيه التحقق من صحة الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها

- ✓ الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات التي تتبعها المؤسسة بهدف حماية ممتلكاتها وضمان التطابق مع القوانين، وتطبيق التعليمات التي تحددها الإدارة العامة للمؤسسة؛
- ✓ تعمل الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة على منع وتقليل حدوث الأخطاء واكتشافها في الوقت المناسب، وكذا العمل على الحد من الإسراف والضياع في استعمال موارد المؤسسة، المالية منها والمادية، الشيء الذي يزيد من مردودية المؤسسة وكفاءتها وتحسين أدائها وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة؛
- ✓ يتمثل دور المدقق الداخلي في المؤسسة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية في إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف في نظامها؛
- ✓ إن المؤسسة الاقتصادية قامت بتطبيق نظام الرقابة الداخلية من اجل حماية أصولها وممتلكاتها، وكذا ضمان صحة ودقة البيانات والمعلومات والمعطيات.
- ✓ لا يمكن للأنفاق على الرقابة الداخلية ان تفسر تحسين في الأداء المالي الا بنسبة 33.47 %
- ✓ ان التغيرات في الأداء المالي (المردودية المالية) يتم تفسيرها من خلال التغير في المتغير المستقل (تكاليف الرقابة الداخلية) بينما تفسر عوامل اخرى النسبة المتبقية 68.53 % وهي نسبة كبيرة جدا.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، الأداء المالي، المردودية المالية، الأداء المالي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

Summary

The study aims at a study to measure the contribution of internal control to improving the financial performance of the Entreprise de gestion touristique of Biskra, during the period 2014 to 2019, as the researcher tried in this study to clarify and demonstrate the extent of the contribution of the institution's spending to support internal control activities in improving the financial performance represented in financial return,

In the study, we relied on the descriptive and analytical approach by using the interview method to collect data from the respondents, as their number reached 28 individuals to determine the effectiveness of internal control and relying on the analysis of financial indicators to assess its financial performance, and to increase the accuracy of our study and arrive at the answer to the research hypotheses and to prove.

The existence or negation of the relationship between the costs spent on internal control activities and the extent of their contribution to improving the financial performance of the institution under study. It was carried out using EVIEWS 12 by studying the general trend of the data in the form of time series.

The study was divided into a methodological side and an applied side in which the hypotheses were verified.

The study reached a number of results, the most important of which are

- ✓ Internal control is a set of policies that the institution follows with the aim of protecting its properties and ensuring compliance with the laws, and applying the instructions specified by the general management of the institution;
- ✓ The internal control in the institution under study works to prevent and reduce the occurrence of errors and discover them in a timely manner, as well as work to reduce waste and waste in the use of the institution’s resources, both financial and material, which increases the efficiency and efficiency of the institution and improves its performance and thus increases the profits recorded by the institution;
- ✓ The role of the internal auditor in the organization, through the evaluation of the internal control system, is to show the strengths and weaknesses of its system;
- ✓ The economic institution has implemented an internal control system in order to protect its assets and properties, as well as to ensure the clarity and accuracy of data, information and data.
- ✓ The spending on internal control cannot explain an improvement in financial performance except by 33.47%. Changes in financial performance (financial return) are explained by the change in the independent variable (internal control costs), while other factors explain the remaining 68.53%, which is a percentage. Very large.

Key words: internal control, financial performance, financial performance of the company " Enterprise de Gestion Touristique of Biskra"

فهرس الجداول

رقم الجدول	الجدول	الصفحة
جدول رقم 01	جدول يبين أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	الصفحة
جدول رقم 02	جدول يلخص مكونات الرقابة الداخلية	14
جدول رقم 03	الطاقة الإنتاجية لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة	19
جدول رقم 04	وحدات مؤسسة التسيير السياحي بسكرة	64
جدول رقم 05	الأطراف المعنية بالمقابلة	67
جدول رقم 06	تطور رقم أعمال لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة 2014-2019	72
جدول رقم 07	الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة التسيير السياحي (2014-2019) أصول	75
جدول رقم 08	الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة التسيير السياحي (2014-2019) خصوم	75
جدول رقم 09	حسابات النتائج لفترة الدراسة الممتدة من سنة 2014 الى 2019	76
جدول رقم 10	قيم رأس المال العامل لمؤسسة التسيير السياحي للفترة (2014-2019)	77
جدول رقم 11	قيم الاحتياج في راس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة (2014-2019).	79
جدول رقم 12	المردودية التجارية لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2014-2019)	80
جدول رقم 13	المردودية المالية لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)	82

جدول رقم 14	نسب وزن الدين لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)	82
جدول رقم 15	نسب دوران الأصول لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)	83
جدول رقم 16	المردودية الاقتصادية بدلالة النتيجة لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)	83
جدول رقم 17	المردودية الاقتصادية الإجمالية لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)	84
جدول رقم 18	نسبة هامش الاستغلال لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)	84
جدول رقم 19	نسبة ثبات الأصول الاقتصادية لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)	85
جدول رقم 20	درجة إنتاجية الاستثمارات لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)	85
جدول رقم 21	بيانات المتغير المستقل (تكاليف الرقابة الداخليةCC) والمتغير التابع(المردودية المالية RF)	86
جدول رقم 22	عرض نتائج الدراسة الوصفية بالبرنامج الاحصائي EVIEWS10	89
جدول رقم 23	تحليل الارتباط للمتغير التابع المردودية المالية RF بالمتغير المستقل تكاليف الرقابة ب ال EVIEWS10	90

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العبارة	الصفحة
الشكل رقم 01	تكلفة وفائدة الرقابة الداخلية	**24**
الشكل رقم 02	الإجراءات التنفيذية للرقابة الداخلية	**26**
الشكل رقم 03	مراحل تقييم الرقابة الداخلية	**34**
الشكل رقم 04	علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي	**60**
الشكل رقم 05	الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة (EGT BISKRA)	**66**
الشكل رقم 06	الهيكل التنظيمي لوحدة فندقية	**68**

فهرس الرسوم البيانية

الرسم البياني	العبارة	الصفحة
الرسم البياني 01	تطور بنية الميزانية المالية لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة 2014-2019	**77**
الرسم البياني 02	تطور النتيجة الصافية لمؤسسة التسيير السياحي لفترة (2014-2019)	**76**
الرسم البياني 03	تطور قيم لراس المال العامل لمؤسسة التسيير السياحي للفترة (2014-2019)	**79**
الرسم البياني 04	تطور الاحتياج في رأس المال العامل لشركة خلال الفترة (2014-2019)	**81**

الرسم البياني 05	عرض بياني لتطور تكاليف الرقابة الداخلية والمردودية المالية بالEVIEWS10	**90**

قائمة المختصرات

العبارة بالغة العربية	الاختصار	العبارة كامل
اللجنة الراعية للمنضمات	COSO	Committee Of Sponsoring Organizations
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين	ECCA	d'experts Organisme français comptables
الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC	International Federation of Accountants
معهد المحاسبين القانونين بإنجلترا	PCCAB	Instute of Chartered Accountants in England

المقدمة

لا يزال تزايد الحاجة إلى الرقابة الداخلية نتيجة التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي وإلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إداراتها وتعدد مشاكلها، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها. فكانت الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تفتضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، وازدادت الحاجة إلى توافر نظام رقابة داخلية فعال والذي يجب أن يمارس على كل أوجه نشاطات المشروع إذ أن وجوده أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عملية من عمليات المشروع،

وقد أشارت العديد من الدراسات والندوات العلمية المتعلقة بهذا الموضوع وجود مشكلات عديدة تتعلق بضعف أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات وضعف الأجهزة المشرفة في مختلف مستوياتها الإدارية، مما يجعلها تفتقر إلى متابعة سير العمل وتقييم الأداء العام للمنشاة وتكون النتيجة تعثر في تحقيق أهدافها أو سوء تنفيذها، وبالتالي تؤدي إلى ضعف أدائها المالي.

وبناء على ذلك يمكن طرح الإشكالية التالية:

2- طرح الاشكالية والأسئلة البحثية

الإشكالية: إلى أي مدى يمكن للرقابة الداخلية إن تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

يأتي هذا التساؤل بهدف تسليط الضوء أكثر على هيكل الرقابة الداخلية وأثر كل مكون في خلق قيمة للمؤسسة، ومنه يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

الأسئلة البحثية:

1- ما المقصود بالرقابة الداخلية؟ وما هي العناصر المهيكلة لها في المؤسسة؟

2 – ما مفهوم الأداء المالي؟ وماهي محدداتها وطرق قياسها؟

3-كيف يمكن للرقابة الداخلية من خلال أدواتها المختلفة ان تعمل على التأثير على الأداء المالي من خلال المردودية المالية كمؤشر لتقييه، وهل يمكن تقييم مساهمة كل عنصر من هيكل الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي؟

4- ما هو واقع الرقابة الداخلية في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة ومدى مساهمته في تحسين أداءها المالي؟

3-الدراسات السابقة:

ومن خلال بعض الدراسات التي اطلعنا عليه يمكن عرض بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بموضوعنا:

أولا: الدراسات باللغة العربية:

الدراسة الأولى: (شيتور، 2014)

على شيتور، 2013-2014، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة جامعة بسكرة، مذكرة ماستر، 89 صفحة.

حيث حاول الباحث الإجابة عن الإشكالية "كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟ "

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات، وذلك من خلال التعرف على فمهموم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته، ووسائله، ومقوماته، بالإضافة الإجراءات المتبعة في تطبيقه، ومن ثم مدى مساهمته في تحسين الأداء المالي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام رقابة داخلي فعال يساهم في تحقيق أهداف التي تصبوا إليها المؤسسة، ألا وهي تحقيق أقصى ربح وبأقل التكاليف والذي بدوره يبرز المستوى الجيد للأداء المالي ورفع مستوى التنافسية للمؤسسة.

الدراسة الثانية: (المبارك إدريس، 2018)

آدم البشير المبارك إدريس: 2012، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة بعض الجامعات السودانية، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية جامعة إفريقيا العالمية، العدد 02 يناير 2018.

الإشكالية: إلى أي مدى يحقق نظام الرقابة الداخلية تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي؟

هدفت الدراسة إلى معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعلم العالي بالتطبيق على بعض الجامعات السودانية، اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة،

أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود نظام رقابة داخلية كفء في مؤسسات التعليم العالي يقلل من وقوع الأخطاء المالية والمحاسبية. كما توجد نظم معلومات حديثة وفعالة ودورة مستنديه متكاملة لسهولة انسياب البيانات المالية وضبطها. كما يعمل النظام وفق ألمبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجة المحاسبية للعمليات بالمنشأة. ولدى النظام مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية المحكمة لا نجاز العمل بأقل جهد ممكن وترشيد الوقت المستغرق في التسجيل فبها.

الدراسة الثالثة: بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006 / 2007.

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية المتمثلة في:

ما هي آليات دراسة وتقييم فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية للصندوق الوطني الفلاحي؟

وهدفت الدراسة إلى أن الرقابة تعتبر بمثابة وظيفة تسيير هامة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط العلمي من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء المالي وضمانا لتحقيق الأهداف المخططة، كذلك تعتبر الرقابة الداخلية ضرورة حيوية لتأكد من حسن سير العمل والانجاز وأن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة يتضمن:

- التعرف على نظام الرقابة الداخلية.

- اختبارات الاستمرارية.

- اختبارات الفهم والتطابق للتأكد من أن كل الإجراءات داخل المؤسسة موجودة ومفهومة.

ثانيا: الدراسات باللغة الاجنبية:

1**– Sssuuna Pius Mawanda** (2008).EFFECTS OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS ON FINANCIAL PERFORMANCE IN AN INSTITUTION OF HIGHER LEARNING IN UGANDA

سعت إلى إقامة علاقة بين أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي في مؤسسة للتعليم العالي في أوغندا. تم النظر إلى الضوابط الداخلية من منظور بيئة الرقابة والتدقيق الداخلي وأنشطة الرقابة بينما ركز الأداء المالي على السيولة والمساءلة وإعداد التقارير كمقاييس للأداء المالي. شرع الباحث في تحديد أسباب استمرار ضعف الأداء المالي من منظور الضوابط الداخلية.

الإشكالية: ما هي العلاقة بين وظائف أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي في مؤسسة التعليم العالي في أوغندا؟

تم إجراء البحث باستخدام المنهجين الكمي والنوعي باستخدام المسح والارتباط ودراسة الحالة كتصاميم بحثية. تم جمع البيانات باستخدام الاستبيانات ودليل المقابلة الشخصية بالإضافة إلى مراجعة الوثائق والسجلات المتاحة التي تستهدف بشكل أساسي العمداء والعمداء المساعدون ورؤساء الأقسام وأعضاء لجنة الإدارة والشؤون المالية والشؤون المالية. تقدر العينة ب 270 فرد تم استعمال الحزمة الإحصائية **SPSS** لدراسة الاستبيان.

لخلصت الدراسة إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل على الرغم من وجود عوائق وأن هناك علاقة مهمة بين أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي في مؤسسة التعليم العالي.

2–Mohamed Hassan Abdullahi : EFFECT OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS ON FINANCIAL PERFORMANCE OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS IN PUNTLAND.

الإشكالية: ماهي اثار أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي؟

كان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تحديد آثار أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي لمؤسسة التعليم العالي في بونتلاند . تم النظر إلى الضوابط الداخلية من منظور أنظمة المعلومات والاتصالات، والتدقيق الداخلي والمراقبة والأداء المالي كأبعاد. تم إجراء البحث باستخدام تصميم المسح الكمي. تم استخدام حجم عينة من 30 مستجيبًا للدراسة.

تم جمع البيانات باستخدام الاستبيانات. تم استخدام تحليل الارتباط والانحدار لتوليد النتائج. ووجدت الدراسة أن إدارة المؤسسة ملتزمة بأنظمة الرقابة، وتشارك بنشاط في المراقبة والإشراف على أنشطة الجامعات، وأنظمة الاتصالات موجودة. يتسم قسم التدقيق الداخلي بالكفاءة، ويعمل به، ويقوم بأنشطة تدقيق منتظمة ويصدر تقارير تدقيق منتظمة. كما تم الكشف عن وجود فصل واضح للأدوار، ويتم معالجة نقاط الضعف في النظام، وقد ساعدت المراقبة في تقييم جودة أداء المؤسسة بمرور الوقت.

لذلك خلصت الدراسة إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل على الرغم من التأخير وأن هناك علاقة كبيرة بين أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي في مؤسسة للتعليم العالي.

وبناءً للدراسات السابقة التي أتيح للباحث الاطلاع عليها والتي تتعلق بالرقابة الداخلية وعلاقتها بالأداء المالي من خلال قياس فعاليتها وكفاءتها، .

أظهر معظم الباحثين أن الرقابة الداخلية تساعد المنظمة على تقليل عدم الكفاءة والمخاطر، وتحسين موثوقية التقارير المالية لبناء ثقة أصحاب المصلحة وثقتهم، وجدت الدراسة في تلك الأيام، أن اختلاس الأموال من المؤسسات العامة أكثر شيوعًا بسبب غياب المساءلة وعدم الالتزام بالمحاسبة..

فقد لاحظنا ذلك النقص في الدراسات حول اثر تطبيق الرقابة الداخلية على الأداء المالي حيث لاحظنا أن معظم الأبحاث التي مررنا بها استندت الدراسات فيها على تفسير العلاقة بالنتائج المستخلصة من تحليل المؤشرات المالية من دون تبيان العلاقة بشكل واضح بين المتغيرين، و من هنا يستحق البحث التعمق أكثر و إضافة إسهام جديدة للدراسات السابقة من خلال صياغة هذا النموذج للدراسة.

4- نموذج وفرضيات الدراسة

أولا- نموذج الدراسة:

طبيعية العلاقة بين المتغيرات: حتى نتمكن من تقدير العلاقة بين المتغيرات سنعتمد على البيانات ومعطيات تمتد من 2014 الى 2019.

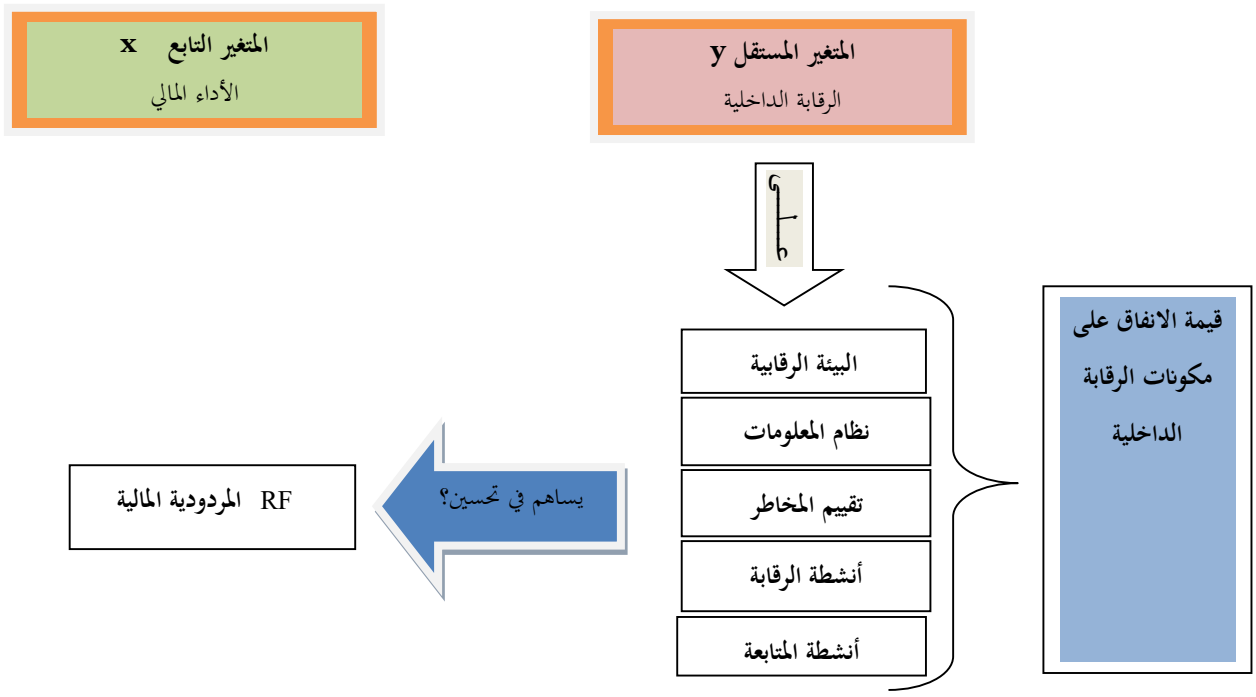
التعريف بمتغيرات الدراسة:

المتغير التابع: وهو المتغير المدروس الداخلي وهو الأداء المالي سوف ندرسه من خلال دراسة مؤشر" المردودية المالية " ونرمز لها ب (**RF**) حيث تم حسابها من خلال العلاقة المر دودية المالية = النتيجة العادية بعد الضريبة / الأموال الخاصة.

– المتغيرات المستقلة: وهي المتغيرات المفسرة للظاهرة المدروسة والمتمثلة في دراستنا في:

* **قيمة النفقات على الرقابة الداخلية** (Control Couts total) حيث يتم حسابها بجمع المبالغ التي انفقتها المؤسسة على كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية. انطلاقا من سنة 2014 الى 2019.

ثانيا تمثيل نموذج الدراسة: $Y=a+f(x1)$



مصدر النموذج: من اعداد الطالب وباقتراح من طرف الأستاذة المحترمة الدكتورة بوزاهر نسرين للدراسة.

فرضيات الدراسة:

بناءً على الإشكالية المطروحة والتساؤُلات البحثية السابقة يمكن وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسة:

نظام الرقابة الجيد له دور فعال في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

الفرضيات الجزئية:

1- يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة، والرقابة الداخلية تعتبر أداة فعالة للكشف عن الأخطاء والتلاعبات وتساهم في ضبط الانحرافات.

2-وجود علاقة تأثير متعدية بين الرقابة الداخلية والأداء المالي يجسد وجود رابط مباشر بين خلل الرقابة الداخلية وضعف الأداء.

3-وجود علاقة ذات دلالة إحصائية ويفترض ان تكون طردية بين تكاليف الرقابة الداخلية (المتغير المستقل) والأداء المالي الممثل في المردودية المالية (المتغير التابع) في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة.

4- قد توجد علاقة سببية بين الأداء المالي ومتغيرات الدراسة في اتجاهات مختلفة، وقد تكون هناك علاقة تكامل مشترك بين متغيرات الدراسة في مؤسسة التسيير السياحي بسكرة.

5- التموضع الأبستمولوجيا ومنهجية الدراسة

أولا– تحديد الفلسفة الأبستمولوجيا للبحث:

قام الباحث بناء دراسته انطلاقا من فسلفة واقعية نقدية التي تتيح له دراسة الظواهر التنظيمية باستقلالية عن بعضها البعض؛ فلا تتم دراسة ظاهرة تنظيمية معينة إلا إذا تم الاطلاع على واقع علاقتها بباقي الظواهر، موقعها، أهميتها بالنسبة للمؤسسة، فضلا عن إمكانية احتواء الظاهرة المدروسة على مكوناتٍ تمثل جزءً من ظاهرة تنظيمية أخرى، وغيرها من الأسباب. فكل ذلك يجعل من الفلسفة الواقعية النقدية أفضل من الأخرى المباشرة في البحث العلمي.

تعد مقاربة الاستنباط الافتراضي نوعا من الاستنباط، بحيث لا يركز البحث العلمي وفقها على مصادر النظريات والفرضيات التي سيبدأ منها كما هو الحال في المقاربة الاستنباطية، بل يركز فقط على الأفكار التي ستتم دراستها لاختبارها وتبريرها.

ثالثا– تحديد منهج الدراسة:

انطلاقا من طبيعة الدراسة، والأهداف التي تسعى لتحقيقها، والبيانات المراد الحصول عليها، بهدف دراسة مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة، وبناء على التساؤلات الدراسة للإجابة عليها، فقد استخدمت الدارسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دارسة الظاهرة، كما توجد في الواقع، وسيتم وصفها وصفا دقيقا، ويوضح خصائصها عن طريق جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها ومن ثم تطبيق النتائج في ضوئها. على مستوى المؤسسة محل الدراسة "مؤسسة التسيير السياحي بسكرة".

ا–استراتيجية الدراسة

اعتمد الباحث على استراتيجية دراسة حالة التي تناسب أكثر الدراسات الوصفية، الاستكشافية والتفسيرية، التي يراد بها دراسة علاقات التأثير والتأثر فيما بين المتغيرات، كما وترتبط هذه الاستراتيجية باستعمال عدة أدوات لجمع البيانات بنوعها الكمي والنوعي والتنسيق بينها مثل المقابلات بالإضافة إلى الملاحظة، وتحليل المستندات، وذلك للتأكد من الترجمة الصحيحة للبيانات والخروج بنتائج تعبر فعلا عن واقع الظاهرة المدروسة.

ب: أدوات الدراسة وطرق جمع البيانات.

1– البحث الأرشيفي: واستند الباحث في دراسته للظاهرة على جمع المعلومات من الوثائق والمستندات الرسمية للمؤسسة (التقارير التشغيلية والمالية السنوية تقارير التدقيق الداخلي والخارجي ...)

، فقد لجأ الباحث إلى جمع هذه البيانات لمعرفة كيف تطورت الظاهرة محل الدراسة وما أسباب ذلك وكيف كان التصرف تجاه تطور تلك الظاهرة أن سبب اختيار هذا الأسلوب لجمع البيانات، أنه يقدم للباحث بيانات حقيقية كونها لا تتأثر بسلوك الإنسان كما هو الحال في الإجابات على الاستبيان والمقابلة، كما تتميز بيانات الأرشيف بأنها دقيقة جدا، واضحة ومعبرة عن الواقع، كونها قد تم جمعها من النشاطات اليومية التي تقوم بها المؤسسة.

2–المقابلة: Interview

قام الباحث باستخدام المقابلة كطريقة لدعم البيانات والمعلومات المتحصل عنها مسبقا وهي أداة أخرى من أدوات جمع البيانات الأولية، وهي وسيلة لجمع البيانات (أو المعلومات) من خلال الاتصال المباشر مع المبحوث والتحدث معه حول الظاهرة المدروسة. وتكون المقابلة في شكل اجتماع أو حوار بين الباحث والمبحوث في إطار اتصال مباشر يكون إما وجها لوجه أو باستعمال وسائل الاتصال المتعددة مثل الهاتف أو المقابلات على شبكة الإنترنت. حيث قام الباحث بإعداد المسبق للمقابلة كن خلال، إعداد قائمة للأسئلة **check-list** المستهدفة حيث تساهم في لترتيب الأفكار التي سيتم تناولها مع المستجوب في المقابلة، وذلك لضمان الحصول على أكبر قدر من المعلومات حول الموضوع محل الدراسة؛

3-الملاحظة،

إضافة للأدوات السابقة فان الباحث استعمل طرق الملاحظة (**Observation**) وهي إحدى أقدم وأهم الأدوات المستعلمة لجمع البيانات، حيث يطّلع الباحث بنفسه على الظاهرة المدروسة محل الدراسة بغرض جمع المعلومات اللازمة حولها. حيث وبحكم طبيعة عمل الباحث أساسا في المؤسسة قام وبشكل ممنهج بالاطلاع على الظاهرة المدروسة، بتسجيل المعلومات، بوصفها، وتحليلها وتفسيرها بغرض فهم الظاهرة المدروسة.

4-**الدراسة الإحصائية بواسطة** (الأكسل وEviews12)

ج- حدود الدراسة: حيث تم تحديد الدراسة في العناصر التالية

- ✓ **الحدود الموضوعية:** سيتم التركيز على المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية، مفهوم الأداء المالي ومكوناتها وطرق قياسها...الخ، كما سنحاول التوصل لإبراز دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي من خلال محددات هذه الأخيرة.
- ✓ **الحدود الزمنية:** يمكن حصر الخدود الزمنية للبحث في جانبين، الجانب النظري والذي نلمسه من خلال التطور التاريخي للرقابة الداخلية، والجانب التطبيقي من خلال التعرض الى تحليل وتقييم الأداء المالي خلال الفترة 2019/2014.
- ✓ **الحدود المكانية:** سيتم اسقاط الدراسة على احدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في " مؤسسة التسيير السياحي بسكرة".

د-مبررات اختيار الموضوع

وسبب اختيارنا لهذا الموضوع هو ما نراها اليوم في واقعنا المعاصر من اختلالات في ادارة المؤسسات لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة، وإنما كان نتيجة عدة اعتبارات موضوعية وذاتية، حيث تتمثل الاعتبارات الموضوعية فيما يأتي:

1- أهمية الموضوع البالغة لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية وخاصة تلك الفئة التي تشتغل بالوظيفة المالية.

2- محاولة إثراء الدراسات الأكاديمية بموضوع تطبيقي أكثر منه نظري.

أما عن المبررات الذاتية فهي كما يلي:

1- الوضع المهني للباحث الذي يعمل في مجال التدقيق الداخلي ذات الصلة بالرقابة الداخلية في المؤسسة حيث حاول دمج الخبرة الميدانية المكتسبة مع الدراسة الاكاديمية النظرية.

2- الميل الشخصي إلى التقنيات الكمية وخاصة المالية في ميدان تسيير المؤسسات.

3- إمكانية مواصلة البحث في موضوع الأداء الكلي للمؤسسة.

6-تصميم البحث

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، حيث في الفصل النظري الأول الإطار النظري للرقابة الداخلية، في الفصل النظري الثاني حاول تحديد مفاهيم الأداء المالي تم البحث عن العلاقة بين الرقابة الداخلية و الأداء المالي ، و أخير الفصل التطبيقي بدراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة .

7-أهمية الدراسة

إن الأهمية التي يكتسبها البحث مستمدة من أهمية الموضوع في حد ذاته فالرقابة الداخلية من بين المواضيع التي لا تزال تشغل بال المسؤولين في مختلف المستويات الإدارية والعمليات الإشراقية والتي تفتقر إليها الكثير من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ويجهلها مسيروها إذا ترجع أهمية الدراسة إلى سعيها لإلقاء الضوء على أهمية تطبيق معايير الرقابة الداخلية من قبل المنشاة وإثر ذلك على تحقيق أهداف المنشأة عموما، ودعم مساهمتها في تعظيم القيمة الناتجة عن ممارسة المنشاة لنشاطها.

8-أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى ما يلي:

1- التعرف على أهم المفاهيم المرتبطة بالرقابة الداخلية وخطواتها وأهدافها وخصائصها وأنواعها ومكوناتها.

2-التعرف على معاير الرقابة الداخلية بحسب النماذج الدولية.

3- التعرف على العلاقة بين أهداف المنشاة وتطبيق لكل معيار من معايير الرقابة الداخلية.

4- تحاول الدراسة الوصول إلى نتائج ذات دلالات إحصائية حول أثر تطبيق معايير الرقابة الداخلية على تحقيق الأهداف يمكن من خلالها تقديم توصيات تؤدي إلى تحقيق أهداف الدراسة.

9-خطة مختصرة للدراسة

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، حيث في الفصل النظري الأول الإطار النظري للرقابة الداخلية، في الفصل النظري الثاني سوف يحاول الباحث تحديد مفاهيم الأداء المالي تم البحث عن العلاقة بين الرقابة الداخلية والأداء المالي، وأخير الفصل التطبيقي بدراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة.

ابتداءً يجب علينا في هذا البحث أن نتكلم عن مفهوم الرقابة الداخلية وبيان مدى ارتباطه بالأداء الجيد للمؤسسات، ثم السعي لتوصيف العلاقة بينهما في الواقع الميداني وأهم التحديات التي تواجه المؤسسات لتصميم وصيانة نظام رقابة داخلي فعال يمكن لعب الأدوار المنوط به وتحقيق أهداف، وبناء على ذلك سنتحدث من خلال المطالب الآتية عن مفهوم الرقابة الداخلية وبيان أنواعه، وكذلك مفهوم الأداء المالي والعلاقة بينهما كما يأتي:

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي والنظري للرقابة الداخلية

مقدمة الفصل

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة، حيث يعتمد عليها المراجع لإنجاز عمله، ولقد مرت الرقابة الداخلية بعدة مراحل ، لتصبح على ما هي عليه حيث يمكننا أن نميز بين مرحلتين الأولى ما قبل الثورة الصناعية، أي عندما كانت تتسم المنشأة بصغر حجمها وعدم انفصال الملكية عن الإدارة (التسيير)، الثانية كانت بعد الثورة الصناعية ، وظهور ما يعرف بالشركات العملاقة ذات الحجم الكبير (الأنشطة والفروع)، مما صعب من مهمة الملاك في إدارتها، حيث أصبحت الإدارة توكل إلى أشخاص آخرين، يصطلح عليهم اسم المسيرون ، ومن هنا ظهرت مرحلة فصل الملكية عن الإدارة.

ونظرا لأهمية الرقابة الداخلية، من حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة، وكذا بيان الانحراف على الخطة الموضوعة مسبقا، وتحديد هذا الانحراف، ونظرا للأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية خصصنا هذا الفصل لتناوله بالتفصيل، حيث تم تقسيمه منهجيا إلى ثلاثة مباحث

ويتعرض الباحث من خلال هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية عبر المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: مدخل حول نظام الرقابة الداخلية
- ✓ المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها
- ✓ المبحث الثالث. إجراءات نظام الرقابة الداخلية ووسائلها

المبحث الأول: مدخل حول نظام الرقابة الداخلية

لا تزال حاجة المؤسسات إلى تحقيق أهدافها وبلوغ أقصى مستويات الأداء المطلوبة لديها، بحتم على مسيريها توفر نظام رقابة فعال له القدرة على اكتشاف الانحرافات والأخطاء عند حدوثها ومعالجتها في الوقت المناسب. إن كثرة اهتمام الباحثين والخبراء والهيئات الدولية بنظام الرقابة الداخلية أدى إلى تعدد التعاريف الخاصة به، **يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.**

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية وتقييم الأداء، حيث سنتناول في المطلب الأول إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية، مراحله، وسائله، وتقييم الأداء، بينما المطلب الثاني تعرضنا إلى أهداف نظام الرقابة الداخلية وأنواعه.

كما أصبح نظام الرقابة الداخلية امرأ حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث إن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نظام المراجعة او عدم توسيعه. فمن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفهومها وأهدافها ومكوناتها من خلال ثلاث مطالب

المطلب الأول: نشأة الرقابة الداخلية ومفهومها

سنتعرض من خلال هذا المطلب إلى مراحل نشأة الرقابة الداخلية إضافة إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بها.

الفرع الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين حيث اضطرت الإدارة إلى توزيع السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة. وحاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات دورية ودقيقة والعامل الرئيسي لتطوير نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة إلى حماية منشاتها، حيث كان اصطلاح الرقابة الداخلية يستخدم في وقت قريب كمرادف لاصطلاح "الضبط الداخلي" غير انه طرا في السنوات الأخيرة توسع مفهوم الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي أحد أهم حلقاتها.

الفرع الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور نظام الرقابة الداخلية: وهي كثيرة ونذكر منها:

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات وتعقد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية.

كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها إلى النمو والتضخم في حجمها وتنوع إعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة، الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل أخرى هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.

اضطرار الإدارة إلى تفويض وتوزيع السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات بالمؤسسة فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعو إلى توزيع السلطات والمسؤوليات على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.

حاجة المؤسسات الاقتصادية والمالية إلى حماية وصيانة أموالها، فعلى الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتى تخلى نفسها من المسؤولية المترتبة عليها من منع الأخطاء والغش وتقليل احتمال ارتكابها،

حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة: فان ما طلبت هذه البيانات التي تستخدمها في التخطيط والرقابة الحكومية عليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسك،

تطور إجراءات المراجعة حيث تحولت المراجعة من كاملة تفصيلية إلى اختيارية ويعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقدير حجم وكمية اختياراته على درجة متانة ودقة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية والمالية المعنية كل هذه العوامل أدت إلى الاهتمام وتطوير نظام الرقابة الداخلية أسلوبا ومفهوما وإجراءًا.

الفرع الثالث: مراحل تطور وتبلور مفهوم الرقابة الداخلية

لقد تطور تعريف الرقابة الداخلية تاريخيا ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما رافقه من نمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصادية، اتساع نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة وبصورة عامة يمكن تلخيص وإظهار المراحل التي مرّت بها الرقابة الداخلية حسب (هلدني و الغبان، 2010، الصفحات 03-04) كما يلي:

أولا: مرحلة الرقابة الشخصية

وقد تضمّنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، والذي تناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت آنذاك، وفيها اقتصر تعريفها على أنها مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتدت لتشمل باقي أصول المنشاة والقواعد التي تضعها إدارة المشروع بهدف المحافظة على أمواله وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عمليات المشروع وسجلاته.

وكان أول تعريف للرقابة الداخلية هو تعريف جمعية المدققين الأمريكيين، والذي بنص على أن "الرقابة الداخلية هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة، من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدِقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر"

ثانيا: مرحلة الضبط الداخلي والرقابة (Internal Check and Control)

وهي المرحلة التي شهدت نمو في حجم المؤسسات وزيادة أنشطتها وعملياتها كما اتسع نطاقها الجغرافي، وهو ما اقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها للمنشاة بقصد حماية أصولها من النقدية، والمخزون السلعي من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام والإهمال والتي عرفت في حينه باسم الضبط الداخلي، ومن أهم تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1936 حيث عرّف الرقابة الداخلية على أنها " الضبط الداخلي و الرقابة هو مجموعة المقاييس و الطرق ، التي تتبناها المؤسسة أو(المنشاة) نفسها بقصد حماية أصولها النقدية و غيرها ، وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر" (القاضي، دحدوح، و قريط، 2014، صفحة 292) "

ومن خلال التعريف نلاحظ أن مصطلح الضبط الداخلي (Internal Check*[1]) استعمل كمرادف للرقابة الداخلية، الأمر الذي دفع ببعض الكتاب إلى استخدام مصطلح الرقابة بدل الضبط في ترجمة التعريف نفسه وإن كان يختلف كل منها عن الأخر.

ثالثا: – مرحلة الكفاءة الإنتاجية

و مع زيادة توسع المؤسسات ، و ما صاحب ذلك من تضخم في العمليات الإدارية و الإشرافية وتعقيد في مشكلات الإنتاجية التسويق و الإدارة و التمويل، ظهرت الحاجة إلى رفع كفاية الإنتاجية، في ظل المنافسة الاحتكارية التي أصبح معا مقياس الربح غير كاف وحده لقياس كفاية المؤسسة، فظهرت الإدارة العلمية التي تسعى إلى تحقيق أقصى استغلال اقتصادي للإمكانيات المتاحة المادية و البشرية ، عن طريق الاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية و رفع الكفاءة الإنتاجية ، بتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة، وانعكس هذا التطور على الرقابة الداخلية واتساع مفهومه و أهدافه، مما دفع لجنة التدقيق المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين، إلى تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية سنة 1949 ،أصبح أكثر التعاريف تطورا كما ورد عن (القاضي، دحدوح، و قريط، 2014، صفحة 293) ،

ويمثل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1949 الأساس لهذه المرحلة، حيث عرّف الرقابة الداخلية على أنها "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية"

" تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما". (القاضي، دحدوح، و قريط، 2014، صفحة 293)

رابعا: مرحلة هيكل الرقابة الداخلية

* "internal Check and control is to describe those measures and methods adopted within the organization itself to safeguard the cash and other assets of the company as well as check the clerical accuracy of the book keeping" (عثمان، 1990)

وهي تتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية حسب بعض الباحثين وبهيكل الرقابة الداخلية عند البعض الأخر (نصر علي و شحاتة السيد، 2006) باعتبار أن هذه الأخيرة أكثر شمولا، وقد وُضع تعريف جديد لها واعتبرت بموجبه على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعة بما يوفر تأكيد معقول بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية هنا على أنه لأداء أي نشاط مسؤوليات أساسية يتحملها المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي عليه تأدية مهامه الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة، ز يتكون هيكل الرقابة الداخلية في هذه المرحلة من ثلاث عناصر (هلدني و الغبان، 2010، صفحة 07) وهي بيئة الرقابة و النظام المحاسبي والإجراءات الرقابية

رابعا: مرحلة منهج النظم في الرقابة الداخلية

وتتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية وهو ما أطلق عليها منهج النظم في الرقابة الداخلية، ويعتقد أن العام 1953 يمثل الأساس لظهور هذا المنهج، والذي يقوم على ما يسمى بالنظم الإجمالية آو الكلية والتي تركز على العلاقات والارتباطات بين مجموعة النظم الفرعية، والعلاقات والارتباطات بين هذه النظم والنظام الإجمالي. ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية على الفكرة التي تقول أن لأداء أي نشاط مسؤولية أساسية في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة تسمح لها بالاستعمال الاقتصادي الفعال والمفيد.

خامسا: مرحلة عمليات وإجراءات الرقابة الداخلية:

1992-1996حيث في هذه المرحلة تغير مصطلح هيكل الرقابة الداخلية إلى مصطلح عملية الرقابة الداخلية وأصبح هناك هيكل متكامل للرقابة الداخلية يتكون من خمسة عناصر وهي بيئة الرقابة، تقدير المخاطر أنشطة الرقابة المعلومات والاتصالات، والمتابعة، و "تعتبر العناصر السابقة بمثابة مقاييس يتم على أساسها لتقييم كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية بالشركة" (نصر علي و شحاتة السيد، 2006، صفحة 23)

الفرع الرابع: أهم التعاريف الحديثة للرقابة الداخلية

كان المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية هو حماية أصول المشروع والتأكد من الدقة الحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر غير أن المفهوم الحديث لنظام الرقابة الداخلية اتسع نطاقه بحيث تخطى حدود الإشراف على العمليات المحاسبية والمحافظة على الأصول.

فمن أبرز الهيئات التي ساهمت في ترقية مفهوم الرقابة الداخلية نذكر مرجعية لجنة المنظمات الراعية (COSO1) التي تم إعدادها من طرف مجموعة أغلبها محاسبين وماليين وقد أوصى بها معهد المراجعينُ الداخليين (IIA2)، وكذلك مرجعية معايير الرقابة (COCO) المعدة من طرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، ومرجعية إرشادات الرقابة الداخلية لأعضاء مجلس الإدارة على المدونة الموحدة (Turnbull4) المعدة من طرف معهد الخبراء المحاسبين في إنكلترا وبلاد الغال. أما في فرنسا فنجد الإطار المرجعي لسلطة الأسواق المالية (CDR.AMF5) الذي تم إعداده من طرف ممثلي المؤسسات وهيئات محاسبية،

وشخصيات مؤهلة تنتمي إلى المعهد الفرنسي للإدارة (IFA) والمعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI) وغيرها.. كل هذه الهيئات كان لها مساهمة في تبلور وتطور مصطلح الرقابة الداخلية. (صبيعات و براق، 2018)

مع اختلاف مضمونها وزاوية رؤيتهم لهذا النظام. ولعل أهم تعرف يمكن أن يستدل به، هو تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مفهوم لجنة (COSO)، حيث عرفت نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من العمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية:

- مدى كفاءة العمليات وفعاليتها؛

- مدى الاعتماد على التقارير المالية؛

- مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية:

لذلك نقترح أولاً تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وبالتالي يمكن تحديد مدى مجال عملها.

التعريف الأول: عرف من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) على أنها:

" نظام يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة، من طرف المديرية بغية الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية، وكذلك تتضمن الوقت المستغرق، في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية" (Collins و Vallin، 1979، الصفحات 39-40) .

وقدم كل من Collins & Vallin تعريف نقابة المحاسبين القانونيين والمحاسبين القانونيين، 1977 " الرقابة الداخلية هي مجموعة الضمانات التي تساهم في السيطرة على الشركة. ويهدف من جهة إلى ضمان حماية التراث وصونه وجودة المعلومات، ومن جهة أخرى، تطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز تحسين الأداء. يتجلى ذلك من خلال تنظيم وأساليب وإجراءات كل نشاط من أنشطة الشركة للحفاظ على استدامتها". (Collins & Vallin, 1979, p. 40)

وتعرف كذلك الرقابة الداخلية بانها: "تخطيط التنظيم الإداري للمنشاة وما يترتب به من وسائل تستخدم داخل المنشأة للمحافظة على الأصول، اختيار دقة البيانات ومدى تنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير لسياسات الإدارية في طريقها المرسوم."

"الرقابة الداخلية هي عمليات توفر تأكيدات معقولة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في الفئات التالية:

-فعالية وكفاءة العمليات (أي هل تعمل على النحو المنشود؟)؛

- موثوقية ودقة وتوقيت التقارير المالية؛ و

– الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها."(Fight, 2002)

يمكن توضيح مبادئ الرقابة الداخلية بشكل أساسي باستخدام المهام المشتركة في تنفيذ مسؤوليات الوظيفة. الرقابة الداخلية هي أي شيء تفعله لحماية أصول الشركة أو ضمان الاستخدام الفعال والفعال لهذه الأصول. تساعد الضوابط الداخلية الشركة على تحقيق أهدافها.

كما عرفها المعهد الغربي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI) على أنها: " نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المستويات و هو يشمل مجموعة من الموارد و السلوكيات و الإجراءات و الأعمال التي تناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما انه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية و يضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة و يمكنها من الأخذ في الحسبان و بطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية و المالية من جهة أخرى".

وهي أيضا: "كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تتبناها المنشاة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفؤة في العمل ".

وهي: "الرقابة التي تتبع من داخل المشروع أو تقوم بها جهات إدارية والتي يمكن عن طريقها الاطمئنان إلى حسن استخدام وتوجيه الموارد المادية والبشرية نحو تحقيق الأهداف المخططة وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع "

عرفتها (COSO، 2012، صفحة 01) كما يلي "الرقابة الداخلية هي عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة الكيان والإدارة والموظفين الآخرين، وهي مصممة لتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات وإعداد التقارير والامتثال.

"عرفتها لجنة COSOعلى أنها عملية يتم وضعها من طرف مجلس الإدارة، الإدارة والموظفون في كيان ما، وتهدف إلى توفير ضمان معقول لتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات وإعداد التقارير والمطابقة".(Reding، وآخرون، 2015، صفحة 254)

حسب لجنة المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيينAICPA الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة".(شحاتة، سرايا، و إبراهيم، 2013، صفحة 13)

كما عرفت الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكيين IIA على أنها نشاط تقيمي مستقل داخل الوحدة الاقتصادية يهدف إلى بيان وتقييم مجموعة من الأنشطة وتشمل هذه الأنشطة العمليات المالية وغير المالية ومدى التزام المنظمة بالتشريعات القانونية وتقييم الكفاءة التشغيلية وتحديد ومتابعة التلاعب والغش في المنظمة.

وتعرف الرقابة الداخلية أيضا (Porter, Simon, & David, 2014, p. 386) على أنها مجموعة من الآليات التي تصمم من اجل التحكم في جميع الوظائف والمهمات والعمليات داخل المنظمة وليس فقط فيما يتعلق بالعمليات المحاسبية.

"أصدر المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) إطارًا يسمى معايير الرقابة (COCO 1995b)، حيث اعتمد إطار عمله على COSO، لكنه اتخذ نهجًا أوسع قليلاً، على عكس COSO، يضيف (COCO) عناصر داخلية يحدد فيها ثلاث فئات موضوعية للرقابة الداخلية على النحو التالي:

فعالية وكفاءة العمليات

موثوقية التقارير الداخلية والخارجية

الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها والسياسات الداخلية." (Pfister، 2009، صفحة 51)

ويعتمد جوهر الرقابة على أربع أساسيات: الهدف، الالتزام، القدرة، المتابعة والتعلم، وكذا يركز على أصغر وحدة في المنظمة والشخص الفرد.

الهدف: وهي تتناول الأهداف والمخاطر والفرص والسياسات والأهداف والمؤشرات المتعلقة بالتخطيط والأداء.

الالتزام: وتتناول القيم الأخلاقية وسياسات الموارد البشرية والسلطة والمسؤولية والمساءلة والثقة المتبادلة.

القدرة: وتوفر معايير القدرة إحساسا بكفاءة المنظمة. وهي تتناول المعارف والمهارات والأدوات وعمليات الاتصال والمعلومات والتنسيق والأنشطة الرقابية.

الرصد والتعلم: توفر معيار الرصد والتعلم إحساسا بتطور المنظمة. وهي تنطوي على استعراض البيئات الداخلية والخارجية، ورصد الأداء مقابل الأهداف، وتحدي الافتراضات، وإعادة تقييم الاحتياجات والنظم المعلوماتية، ووضع إجراءات المتابعة وتقييم فعالية الرقابة.

من جهة أخرى تعرفها هيئة السوق المالي الفرنسيةَ:(AMF)

الرقابة الداخلية هي أداة محددة في الشركة ويتم تنفيذها في إطار مسؤوليتها. وهي تشتمل على مجموعة من الموارد، والسلوكيات والإجراءات التي تعمل على:

المساهمة في السيطرة على أنشطتها، وفعالية عملياتها والاستخدام الفعال للموارد،

أن تأخذ في عين الاعتبار المخاطر الهامة، سواء التشغيلية والمالية أو الامتثال.

وتهدف خصيصا لضمان ما يلي:

أ. الامتثال للقوانين واللوائح؛

ب. تطبيق التعليمات والتوجيهات التي وضعتها الإدارة العليا أو المجلس التنفيذي؛

ج. حسن سير العمليات الداخلية للشركة، ولا سيما المساهمة في الحفاظ على أصولها؛

د. موثوقية المعلومات المالية."(AMF, 2010, p. 08)

وكخلاصة لما سبق،

يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه؛ نظام داخلي يعمل على وضع خطط تنظيمية، ومتابعة تنفيذ الأهداف المسطرة مسبقا، والقيام بالعمليات التصحيحية إن تطلب الأمر، وهي ضرورية لاكتمال عملية التسيير واستخدام كل الطرق والإجراءات التي تهدف إلى التحكم في المؤسسة من خلال حماية أصول المؤسسة، وضمان صحة ودقة البيانات المحاسبية، من أجل زيادة درجة الاعتماد عليها، بالإضافة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

ثانيا: مراحل نظام الرقابة الداخلية:

تمر عملية الرقابة بعدة خطوات يمكن تلخيصها في مراحل نظام الرقابة التي قدرها S.G.Franclin و G.R.terry وهي كالآتي:

1. وضع معايير القياس(المخطط)؛
2. قياس المنجز(المنتج)؛
3. مقارنة المنجز بالمخطط وفق المعايير والتأكد من الاختلافات الموجودة؛
4. تحديد مواطن الانحراف (الاختلاف)؛
5. إجراء التصحيحات اللازمة (تحسين الأداء).

المطلب الثاني: أهداف وخصائص الرقابة الداخلية

فحسب COSO يسمح نظام الرقابة الداخلية للإدارة بالاستمرار في التركيز على سعي المؤسسة لتحقيق عملياتها وأهداف الأداء المالي، بينما تعمل ضمن حدود القوانين ذات الصلة وتقليل المفاجآت على طول الطريقون مساعدة الإدارة على التحكم بشكل أفضل في المنظمة وتزويد مجلس الإدارة بقدرة إضافية للإشراف على الرقابة الداخلية.،كما تمكن الرقابة الداخلية المنظمة من التعامل بشكل أكثر فاعلية مع البيئات الاقتصادية والتنافسية المتغيرة والقيادة والأولويات ونماذج الأعمال المتطورة. (COSO, 2012, p. 01) ، فهناك مجموعة من الأهداف والخصائص المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية نوجزها فيما يلي:

الفرع الأول: أهداف الرقابة الداخلية

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص أهم أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

موجه نحو تحقيق الأهداف

يحدد الإطار ثلاث فئات من الأهداف، والتي تسمح للمنظمات بالتركيز على جوانب منفصلة للرقابة الداخلية:

أولا: أهداف العمليات

تتعلق بفاعلية وكفاءة عمليات الكيان، بما في ذلك أهداف الأداء التشغيلي والمالي، وحماية الأصول من الخسارة.

ثانيا: أهداف إعداد التقارير

تتعلق بإعداد التقارير المالية وغير المالية الداخلية والخارجية وقد تشمل الموثوقية أو حسن التوقيت أو الشفافية أو غيرها من الشروط على النحو المنصوص عليه من قبل المنظمين أو واضعي المعايير أو سياسات الكيان.

ثالثا أهداف الامتثال

تتعلق هذه الأهداف بالالتزام بالقوانين واللوائح التي يخضع لها الكيان.

أ- صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة، وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساسا للقرارات المتخذة من قبل الإدارة،

ب – الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة: الإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعة والتأكد دائما من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشاة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالية وأن الالتزام يتحقق،

ج- حماية الأصول والمجودات والممتلكات وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر، التلاعب، الاختلاس او سوء الاستخدام، وكجزء من هذه العملية ومن حين إلى أخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات للمساهمة في هذه الخطة،

د- تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة من وضع البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى انجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية،

هـ- تنمية الكفاءة الإنتاجية في المنشاة من خلال الرقابة على الاستخدام الأمثل الموارد المتاحة وضمان تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة حيث لا يمكن تحقيق كفاءة إنتاجية في المنشاة بدون حماية مواردها من سوء الاستخدام.

و- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات.

ي- حسن اختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها والتدريب والعلاقات الإنسانية

أأ- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن تنظيم العمل

الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية: ونلخصها فيما يلي: (احمد سويلم الحسبان، 2009، الصفحات 46-47)

اولا- الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات حيث تكون عبارة عن رقابة إدارية متينة كجزء من نظام المؤسسة وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة في تحقيق أهدافها بشكل مستمر،

ثانيا- الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الأشخاص، فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في كل مستويات المؤسسة، لان مسؤولية نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين، لذلك نجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما ذلك،

ثالثا- الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلق حيث على الإدارة أن تصمم أنظمة الرقابة بالاعتماد على تكلفتها ومنفعتها، وبغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فان أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف الشركة لان ثمة عوامل خارجة عن نطاق السيطرة وتأثير الإدارة يؤثر على قدرة الشركة في تحقيق أهدافها، فمثلا تعمل كل من أخطاء الإنسان والأخطاء في الأحكام والتأمور لتجاوز أنظمة الرقابة.

الفرع الثالث: مميزات الرقابة الداخلية

ويجب أن يميز نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته، ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتشمل هذه الخصائص والمميزات فيما يلي:

أولا- الملائمة:

على المؤسسة استعمال نظام رقابي جديد يناسب طبيعة عملها وحجمها للمؤسسة الصغيرة يفضل لها أسلوب رقابي بسيط وغير معقد والعكس بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم،

ثانيا-مقارنة العائد بالتكاليف:

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، و من الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على ان تكون تكلفتها اقل من عائداتها حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، و كل ما كان الفرق بينهما كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، و بالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد و التكاليف عند تصميم النظام الرقابي،

ثالثا-المرونة: المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها،

رابعا-الفعالية:

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت واقل جهد،

خامسا–الموضوعية:

تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، و مسالة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سلمية و جيدة و ألا يكون خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية مهمة جدا، لان الإدارات و الأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة دقيقة و كاملة على الأداء و في الوقت المناسب و التأكد من مصادرها من خلال الوثائق و السجلات المحاسبية من جهة على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية، مراعاة الوقت خاصة القائمين على إعداد التقارير المالية بإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية

نتيجة الاختلاف في الزاوية التي ينظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية يمكن تقسيم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أنواع: رقابة المحاسبية والرقابة الإدارية والضبط الإداري.

الفرع الأول: الرقابة المحاسبية Accounting Controls

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من إن كل عمليات المنشاة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وان كل عمليات المنشاة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشاة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم. (علي و شحاتة، 2014، صفحة 21)

أولا– تعريف الرقابة المحاسبية:

عرفت من طرف لجنة التدقيق بأنها: " الخطة التنظيمية وما يرتبط بهام من إجراءات وأساليب تهدف إلى حماية الأصول والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات المحاسبية".

عرفت أيضا بأنها: " الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة فعلا في أقسام الشركة المختلفة، وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية لهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها "

ثانيا– مجال الرقابة المحاسبية:

انطلاقا من التعريفات التي وردت و التي اختصت بالرقابة المحاسبية بالإمكان تحديد مجال الرقابة المحاسبية بأنها تنصب على الدفاتر و السجلات المحاسبية و المستندات الخاصة الصرف و التحصيل و كذألك مدى مطابقة التخصيصات المالية المخططة مع

المبالغ المعروفة فعلا، و التأكيد من أن العمليات المالية المثبتة في الدفاتر و السجلات تمت وفق الأصول و الأعراف المحاسبية، كما تمتد رقابة المحاسبة إلى فحص النظام المحاسبي المتبع و نظم الرقابة الداخلية و التحقق من سلامة تطبيق الأنظمة و التعليمات الخاصة بالأمور المالية و الاقتصادية للوحدة، و أخيرا إعداد التقارير الخاصة بالحسابات الختامية و قائمة المركز المالي و مدى تعبيرها عن نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية فيذلك التاريخ و إمكانية الاعتماد عليها من قبل المستفيد منها ، ثم انتهاء ببيان أهم الملاحظات حول الانحرافات و الأمور غير الطبيعية التي صادفت المدقق أثناء عمله.

ثالثا–عناصر الرقابة المحاسبية: نلخصها في الاتي:

أ. وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة،

ب. وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة،

ج– وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها،

د– وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المؤسسة وممتلكاتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك،

هـ– وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.

و– وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولة عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري، ويتيح ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكتشفها هذه المقارنة،

ي– وضع نظام للجرد يمكن الاعتماد عليهن والمستويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو عدة مسؤولين في داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: الرقابة الإدارية Administrative Controls:

ويعرف كل من (نصر علي و شحاتة السيد، 2006، صفحة 17) الرقابة الإدارية بأنها:" كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية أي التحقق من كفاءة أداء الأعمال التشغيلية والتحقق من الالتزام باللوائح والقوانين والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة".

وهي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات".

أولا– مجال الرقابة الإدارية:

مع التطور الذي حدث ف بالوحدات الاقتصادية أصبحت المشاكل التي تواجه الإدارة العليا هي الندرة في الموارد الاقتصادية والإمكانيات المادية المتاحة والمستخدمة في العمليات الإنتاجية وكذلك الندرة في بعض الإمكانيات البشرية- الكفاءات- التي تستلزم تدريبا خاصا، وعليه فقد حدث تطور في مهام الإدارة فلم تعد تقوم برسم السياسات ومتابعة التنفيذ و الرقابة بل تجاوزته إلى استغلال لموارد والإمكانيات البشرية والمادية المتاحة بكفاءة عالية وتكلفة اقل إلى رفع الكفاءة الإنتاجية.

ثالثا- عناصر الرقابة الإدارية: نلخصها في الأتية:

أ. وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة والمسطرة مسبقا،

ب. وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هده التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة،

ج- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها ومنها،

د- وضع نظام خاص بعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما يتعارض مع مصالح المؤسسة، وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى هذا الأساس إن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناءا على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية.

ومن خلال الجدول التالي يمكن ان نحد بعض الفروقات بين الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية

جدول رقم: 01 يبين أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	– حماية الأصول من السرقة، الضياع، الاختلاس وسوء الاستخدام. –التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية.	– التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. –التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	– التحقق من تنفيذ عمليات المنشاة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد مقبل الإدارة. – التحقق من أن عمليات المنشاة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	– إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي، إيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة. – التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر: (شحاتة، سرايا، و إبراهيم، 2013، صفحة 17).

من خلال الجدول نلاحظ ان هناك اختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية حيث لكل واحدة مجال تخصصها والوظيفة التي تؤديها.

الفرع الثالث: الضبط الداخلي Internal Check:

ويعتبر أحد أهم أنواع الرقابة الداخلية والهدف منه هو حماية أصول المؤسسة.

أولا- مفهوم الضبط الداخلي:

وهو يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف اخر يشارك في تنفيذ العملية.

ويتضمن تقسيم العمل والسلطة لإحداث الضبط على العمليات أليومية الروتينية والذي بواسطته يمكن أن يتحقق شخص ما من عمل شخص آخر مستقل عنه أي لا ينفرد شخص واحد بعمل معين من بدايته حتى نهايته، وبهذا يمكن التفادي من الوقوع في الأخطاء والأشياء غير المرغوبة فيها واكتشاف ما قد يحدث مسبقا.

"وبذلك بعد الضبط الداخلي الجزء الميكانيكي أو الآلي لنشاط الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل ويوفر لها دليلا تلقائيا على الدقة والانضباط". (أمين عبد الله، 1999، صفحة 75)

ثانيا: عناصر الضبط الداخلي: إذا أرادت المنشاة وضع نظام داخلي سليم فلابد من توفير العناصر الآتية:

أ- تحديد المسؤوليات والسلطات

ب- وضع الإجراءات التفضيلية التي تحدد خطوات أداء كل عملية

ج- وضع طرق للإثبات والمطابقة

د- تصميم المستندات

هـ- ثبات الإجراءات

و- استخدام موظفين أكفاء

ي- تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة.

ثالثا: الوسائل المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية

توضح تعريفات الرقابة الداخلية مجموعة من الوسائل الخاصة بها يمكننا تلخيصها فيما يلي:

1. - التنظيم (الخطط التنظيمية، الخطط التنظيمية)؛

2. - الأساليب والإجراءات؛

3. - جميع الأنظمة الرقابية والمالية وغيرها.

إن الفحص التفصيلي لكل عنصر من عناصر التعريف هذه، سواء كان يتعلق بالأهداف أو الوسائل، سيسمح لنا بتعميق مفهوم الرقابة الداخلية.

"الرقابة الداخلية ليست من اختصاص شخص واحد (في منصب وظيفي)، بل هي الشغل الشاغل للمديرين التشغيليين للشركات ومجالس إدارتها" (Collins و Vallin، 1979، صفحة 39).

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها

إن أي نظام قائم له مكونات يقوم عنها، لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى المكونات والمقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، التي يستند عليها المدقق (المراجع) في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون خاصة المراجعون على انه لابد من توافر المقومات الرئيسية التي تعكس قوة وفعالة هذا النظام حيث أن نظام الرقابة الداخلية القوي من شأنه تحقيق أهداف المؤسسة المرسومة في الخطة العامة من جهة ويسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة أخرى، نظرا لأن هذه المقومات تعمل على زيادة قوة وإثبات قوة نظلم الرقابة الداخلية.

يتشكل أي نظام للرقابة الداخلية في كل المؤسسات الاقتصادية، في الغالب من خمسة مكونات تقسمها الإدارة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، يمكن تخليصها فيما يلي:

- محيط تواجد الرقابة؛
- تقدير المخاطر؛
- أنشطة الرقابة؛
- الإعلام والاتصال (داخل النظام)؛
- المتابعة (متابعة الإجراءات).

وهذه المكونات تمثل بالنسبة للمراجع (المدقق)، معايير يستند عليها لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، لأي مؤسسة اقتصادية وفيما يلي شرح موجز لهاته المكونات:

الفرع الأول: محيط الرقابة

يمثل محيط الرقابة جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المؤسسة ذلك وسيستجيبون لها من خلال تنفيذهم لإجراءات الرقابة المنصوص عليها من طرف الإدارة ، وفي المقابل إذا لم تعطي

الإدارة أهمية للرقابة ، فمن المؤكد أن أهداف الرقابة الداخلية لن يتم تحقيقها، و تتكون بيئة الرقابة الداخلية من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإدارة و بعضها ذات صلة بتنظيم المنشاة ذاتها. (نصر علي و شحاتة السيد، 2006، الصفحات 24-25)،

- نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية

-الالتزام بالكفاءة

- دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة

فلسفة الإدارة ونمط التشغيل.

-سياسات وممارسات الأفراد والموارد البشرية

الفرع الثاني: تقدير تقييم الخطر

أولا- تقدير الخطر: إن تقدير الخطر يعد جزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية، لتقليل الأخطاء والمخالفات، ويهتم هذا العنصر المكون بتحديد وتحليل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات منخفضة، ولأجل ذلك يتوجب على المؤسسة إتباع إجراءات رقابة خاصة، بتقدير المخاطر، وهذا من خلال محاولة جرد هذه المخاطر والتعرف عليها، ومحاولة التقليل من حدتها.

وتظهر أهمية تقدير المخاطر في تحديد نطاق التدقيق الضروري، فإذا قامت إدارة المؤسسة بتقدير فعال (صحيح) للأخطار المحيطة بها، يعمل المدقق على تصغير (تضييق) نطاق المراجعة ومنه تخفيض تكاليف المراجعة، والعكس صحيح إذا قامت المؤسسة بتقدير خاطئ لأخطار يستعمل المراجع على توسيع نطاق المراجعة، وبالتالي تزداد التكلفة، وهذا سيؤثر على صورتها أمام المتعاملين بالسلب.

ثانيا. خطوات تقيم المخاطر (نصر علي و شحاتة السيد، 2006، صفحة 28)

1-تحديد الأهداف

2-تحديد الخطر واحتمال حدوثه.

3-مواجهة الخطر الذي تواجهه الشركة

الفرع الثالث: أنشطة الرقابة

تعتبر أنشطة الرقابة ثالث عنصر تدخل في تكوين هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويتخذه الباحث أو (المراجع)كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل الدراسة (المراجعة) ، وتتمثل أساسا في الأنشطة التي يمارسها كل فرد والتي تسمح له بتسيير أعماله، في إطار احترام المبادئ العامة لنظام الرقابة الداخلية(المتبع) القائم فقد عرفت على أنها " عبارة سياسات

و تقنيات و آليات تدعم توجهات الإدارة،" (احمد سويلم الحسبان، 2009، صفحة 11) و هي أيضا تشتمل على " الإجراءات و السياسيات و القواعد التي توفر تأكيد مناسب من انه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، و انه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة" (نصر علي و شحاتة السيد، 2006، صفحة 28).

وتتعلق أنشطة الرقابة الداخلية:

أولا–بالرقابة على التشغيل عن طريق تقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وفقا للموازنات التخطيطية اتخاذ إجراءات التصحيحية وكذا متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم وفقا لنظلم الرقابة المطبق.

ثانيا–بالرقابة على أنظمة المعلومات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات (رقابة عامة رقابة على البرامج، رقابة على الحماية)

ثالثا–الرقابة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة لها الشركة.

الفرع الرابع: الإعلام والاتصال

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة، لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها لمعالجتها وإيصالها لمختلف المستويات التسييرية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات، وإعداد التقارير بإبداء الرأي حول كل نشاط.

تقييم المدقق لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملائمة نظام المعلومات، والاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة وهي كالآتي:

– المعلومات هل تصل في الوقت المناسب، للأفراد الذين هم بحاجة إليها بتفصيل كاف يمكن لكل فرد عامل بالمؤسسة تحمل مسؤولياته؟

– المعلومات المحصل عليها، هل تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة مع الأهداف المسطرة؟

– المهام والمسؤوليات الخاصة بالأفراد، هل يتم توضيحها لهم بشكل جيد؟

– هل توجد أدوات تنذر وتنبه إلى وجود أمور غير موافقة؟

– الإدارة هل تسمع إلى اقتراحات الأفراد، عندما تريد اتخاذ القرارات لتحسين إنتاجها جودة منتجاتها، إجراءاتها؟

– وسائل الاتصال مع العملاء والموردين، والمتعاقدين الآخرين، هل هي كافية للحصول على معلومات تخص عروض الموردين، وتطور احتياجات العملاء؟

– الإدارة هل تقوم بإجراء متابعة للمعلومات المتعلقة بالموردين والعملاء، والمتعاقدين الآخرين.

الفرع الخامس: المتابعة

ويهتم هذا المكون بمكونات الرقابة الداخلية، بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري، لمختلف مكونات هيكل النظام وتحديد مدى الالتزام بتنفيذ الرقابة، في ظل التصميم الموضوع لها وتحديد إمكانية تعديلها، بما يتلاءم وتغير الظروف المحيطة، وأهم أداة يتم التوصل عن طريقها إلى معلومات، تخص الرقابة الداخلية هي وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة والتي يتمثل نشاطها أساسا، في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

جدول رقم 02: جدول يلخص مكونات الرقابة الداخلية

مكونات الرقابة الداخلية	وصف مكونات الرقابة الداخلية	عناصر مكونات الرقابة الداخلية
بيئة الرقابة	السياسات والإجراءات والتصرفات والاتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها	-القيم الأخلاقية والنزاهة -الالتزام بالكفاءة -مجلس الإدارة أو مشاركة لجنة التدقيق -الهيكل التنظيمي -تحديد السلطات والمسؤوليات -سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقدير المخاطر	تحديد وتحليل الغارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للتدقيق	عمليات تقدير الخطر: -تحديد العوامل التي تؤثر على الخطر -إمكانية حدوث الخطر -قرار إدارة الخطر
الأنشطة الرقابية	الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي	أنواع الأنشطة الرقابية: -الفصل الكافي للواجبات -الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة -السجلات والمستندات الكافية -الرقابة المادية المستقلة على الأداء
المعلومات والاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع م تسجيل والتقرير عن عمليات الوحدة الاقتصادية	
المتابعة	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواطن الضعف	متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

المصدر: (Arens et al..:2005:282) بتصرف عن (هلدني و الغبان، 2010، صفحة 11)

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وحدوده

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يعتمد أولا على النموذج المحاسبي المصمم في المؤسسة، الذي من شانه أن يسمح لنظام الرقابة المحاسبية، من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، وبالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخات منه، ولذلك سنتطرق إلى مقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد، التي بدورها تنقسم إلى مجموعتين:

الفرع الاول: المقومات المحاسبية

وتتضمن المقومات المحاسبية مجموعة من العناصر التي يمكن تناولها على النحو الآتي:

أ- نظام محاسبي سليم ومكتوب: ويمثل مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والطرق والأساليب والإجراءات الفنية التي تتبع لتحقيق العمليات المالية وتسجيلها وتبويبها وقياس نتائجها وعرضها لأغراض تقويم الأداء وترشيد القرارات (هلدني و الغبان، 2010، صفحة 11)ويشمل على:

1. الدليل المحاسبي: يتمثل الدليل المحاسبي في تلك العمليات الخاصة بعملية تبويب حسابات، بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة والنظام المحاسبي المستخدم، من أجل بلوغ الأهداف التي يسعى لتحقيقها، ومنه عند إعداد الدليل المحاسبي يجب التركيز والمراعاة على ما يلي:
   - يجب على الدليل المحاسبي، أن يكون مرآة لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي؛
   - يجب توفر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفردية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير متعمدة، لأن الأخطاء المتعمدة غالبا ما مرتكبها يحدث توازن لتغطية هذه الأحداث.
2. الدورة المستندية: أن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة، يعتبر من الأولويات للوصول إلى نظام جيد للمراقبة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز:
   - التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري، حتى يستعمل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات، من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب؛
   - تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها، لكل عملية مستندية للتمكن من المتابعة والرقابة؛
   - منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات، حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها؛
   - العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية، إلى أدنى حد ممكن من اجل تبسيط العمل الإداري والمكتبي، وتسيير الإجراءات في المؤسسة.
3. المجموعة الدفترية: تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة، وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي:

- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك؛
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها، بقصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

4. الجرد الأصلي للأصول: جل الأصول التي تمتلكها المؤسسة، تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يجب القيام بالجرد الفعلي لهذه الأصول، ومقارنته بالجرد المحاسبي، فعملية الجرد والمقارنة تسمح بالرقابة الفعالة والناجعة لأصول المؤسسة.

ب – الموازنة التقديرية: تعتبر الموازنة التقديرية أداة رقابة، تحاول مقارنة ما أنجز فعليا بما تهدف إليه المنظمة وما هو متوقع، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل أية انحرافات هامة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع الانحرافات الضارة وتشجيع النواحي الإيجابية. حيث يمكن تعريفها كما يلي: "الموازنة التقديرية هي عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات والأنشطة، التي تنوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية محددة وتصبح هذه الوثيقة برنامج عمل المنظمة خلال هذه الفترة، وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقبلية الموضوعة للمنظمة، بناءً على خبرة الماضي والطاقة الاستيعابية للمنظمة، والموارد المتوفرة لها وعلى التنبؤات المستقبلية، فيما يتعلق بكل الظروف الداخلية للمنظمة والخارجية المحيطة بها.

ج– العمل بنظم الإعلام الآلي: إن إدخال أداة الإعلام الآلي في ميدان إدارة الأعمال ، أدى إلى ثورة معلوماتية كبيرة، وتطور حقيقي في مجال الطرق المستخدمة، وإن عملية التسيير أصبحت ترتبط ارتباطا وثيقا بالقرارات الصحيحة والسريعة، أيضا أصبح اتخاذ القرارات يعتمد على المعلومات المعدة في المؤسسة ، بقدر ما يعتمد على المعلومات المستمدة من محيطها، وإن السرعة في معالجة المعطيات والمعلومات، وفي إعداد القوائم المالية والمحاسبية يعتمد اعتمادا كبيرا، على استعمال الكمبيوتر ،كما أن اتصال المؤسسة ببنوك المعلومات المنحدرة من محيطها، يسمح لها من تحديد نشاطها وتقدير سوقها، والحصول على فكرة دقيقة لمنافسيها، وإن تعقد وظائف التسيير يزداد مع تطور الاقتصاد، وهذا التعقيد يولد عددا كبيرا من المعطيات الجديدة التي يجب تحليلها، وحتى نتمكن من تحليلها بسرعة ملائمة لابد من توفر المؤسسة على وسائل الإعلام الآلي الضرورية، وبفضل التطور السريع لبرامج الإعلام الآلي ، أصبح هذا الأخير يشكل دعامة أساسية للمراقبين والمراجعين، لأنهم بفضله يتجنبون كل العمل المضيع للوقت ، في بحث الوثائق ومقارنة المعطيات.

بعدما تطرقنا للمقومات المحاسبية، وجب علينا التطرق إلى المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية الفعال.

الفرع الثاني: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية، يجب توفرها ليكون على درجة عالية من الكفاءة وسيمكن تلخيصها فيما يلي:

أولا– هيكل تنظيمي وإداري سليم:

حيث يتم تحديد المسؤوليات والسلطات لكافة الإدارات بدقة تامة حيث يختلف تبعا لحجم الوحدة وانتشار أعمالها وطبيعة نشاطاها وعدد الفروع (هلدني و الغبان، 2010، صفحة 11) ويراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات وتوضيح الإدارة الرئيسية، مع تحديد السلطات ومسؤوليات هذه الإدارات بدقة تامة.

والهيكل التنظيمي لابد منه خاصة في المستودعات الكبيرة ، التي تتعذر إدارتها عن طريق الاتصال، بل لابد من وجود إدارات فرعية متعمدة ، تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه وشكله القانوني ، ولابد أن تراعى فيه البساطة والمرونة ، لمقابلة أي تطورات مستقبلية، وكذلك الوضوح من حيث تحديد السلطة والمسؤولية، كذلك يجب أن تتحقق الخطة التنظيمية، استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول ، وعن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول.

والمقصود من استقلال الإدارات، هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها، أي ألا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل من شخص آخر، حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا.

ويمكن تلخيص أهداف الخطة التنظيمية في النقاط التالية: (Collins و Vallin، 1979، صفحة 45).

- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له، وإبراز العلاقة
- التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل المستويات والأنشطة؛
- تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

ثانيا-اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مكانهم المناسب:

مما لا شك فيه أن العامل الكفء ، يلعب دورا هاما في إنجاح و تحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية ، التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه ، فبدون العاملين المدربين والأكفاء والحريصين على أداء أعمالهم ، وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة ، لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، حيث يقول في هذا الشأن Mautz : انه بدون المشرفين والمنفذين لسياسة المؤسسة، الذين يتمتعون بالنشاط والمثابرة، وبقدر كاف من المهارة والكفاءة ، فإن نظام الرقابة الداخلية سيواجه صعوبة في تحقيق أهدافه.

ويراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في الميدان العملي؛
- خبرة تمكنه من التحكم في الوظيفة؛

- الالتزام بالسياسات المرسومة؛
- احترام نظام التدريب

ثالثا–وجود معايير واضحة لجودة الأداء والرقابة عليها.

وجود معايير واضحة لجودة الاداء إن وضع مستويات الأداء في حد ذاته ، غير كاف لتحقيق الرقابة الموجودة ما لم يصاحب ذلك مراجعة الأداء ، بغية التأكد من الالتزام بهذه المستويات وإتباع الإجراءات الموضوعة ، ولتحديد الانحرافات علينا التعرف على أسبابه واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتصحيح الأوضاع الخاطئة ، وتتم هذه المراجعة على جميع مستويات التنظيم الإداري، أما بطريقة مباشرة بأن يقوم كل مسؤول بمراجعة أداء من هم تحت مسؤوليته أو إشرافه، وأما بطريقة غير مباشرة ، باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة، نذكر منها الميزانية التقديرية، التكاليف المعيارية، وخاصة المراجعة الداخلية .

رابعا–الإثبات الكتابي:

إن من أصول المحاسبة تسجيل العمليات وترجمتها في قيود، ثم توضيبها في حساباتها ، وهذا بفضل نظام للمحاسبة يتكيف مع خصائص المؤسسة، لكن لا يمكن أن نقوم بعملية التسجيل المحاسبي دون الاستناد إلى وثائق ثبوتية، يستوجب أن تكون مكتوبة بصفة مفهومة ومفصلة بشكل كاف، وهذا حتى لا تكون محل خلط وإبهام، قد يؤدي إلى جهد إضافي من أجل التأكد من صحة البيانات والمعلومات، وعند الالتزام بهذه الإجراءات ، يسهل استخراجها وتمحيصها إذا دعت الحاجة إلى ذلك، وبالتالي فالمستندات الثبوتية تشكل ركيزة أساسية للرقابة الفعالة ، حيث يلزم القانون التجاري الجزائري السجلات والوثائق والرسائل المرسلة ، أن تحفظ وترتب لمدة 10 سنوات لذلك من واجب المؤسسة أن تتوفر على أرشيف فيه هذه الوثائق.

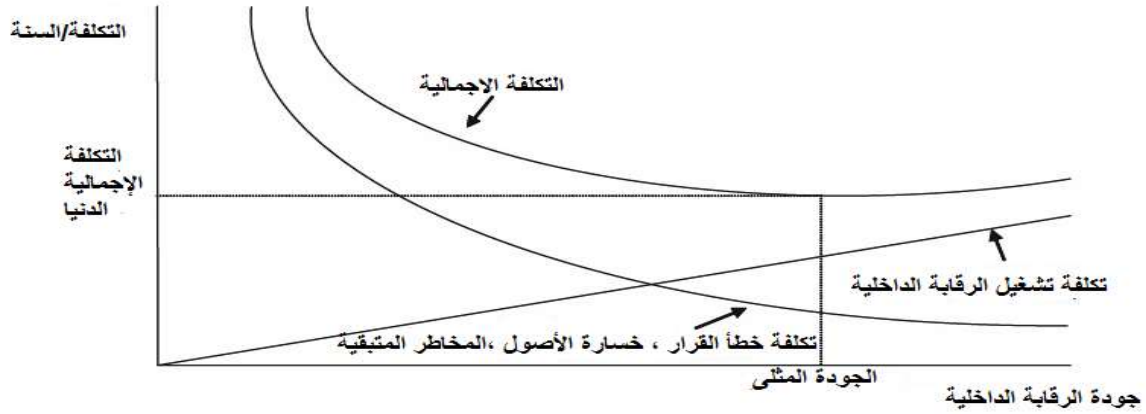
الفرع الثالث: حدود الرقابة الداخلية

هناك اثنين من القصور الملازمان للرقابة الداخلية يزيدان من احتمال عدم تحقيق المنظمة لأهدافها حتى في حالة رقابة داخلية محكمة التصميم، لأن الأشخاص المكلفين: (Pfister, 2009, p. 30)

– قد يقومون بأخطاء، يقعون في النسيان أو يتورطون في الغش والاحتيال.

– يجب عليهم أن يأخذوا في عين الاعتبار الموازنة بين التكلفة والفائدة عند تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (01): تكلفة وفائدة الرقابة الداخلية



المصدر: مقتبس من (Pfister، 2009، صفحة 32)

المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، داخل المؤسسة إلى الحصول على المعلومات ذات مصداقية، وتعبر عن وظيفتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات، بقوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي، والتي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة، إن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية حتمت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة المساعدة على تطوره وهي:

الفرع الأول: ظهور المنشآت ذات الفروع وانتشارها

أدى ظهور المنشآت ذات الفروع وتباعدها الجغرافي، عن الإدارة والمركز الرئيسي إلى الحاجة الضرورية، لمعرفة ما يتم من معلومات في الفروع التابعة وإلى التأكد أن العمل يتم وفقا للسياسات والقواعد الموضوعة بواسطة المركز الرئيس، وبالتالي تحتاج الإدارة إلى الاطمئنان، على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للرقابة، يغطي فروع المنشأة المنتشرة، ويساعد الإدارة في ضمان فرض رقابتها على تلك الفروع.

الفرع الثاني: توزيع السلطات والمسؤوليات

إن التوسع الجغرافي وظهور ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات ، يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات المناسبين، على أن تكون هذه المديريات الفرعية ، أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة، كون أن هذه المديريات الفرعية مسؤولة ، عن كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة التي يقيم أداءها ، بما فيها أداء المديريات الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخات، من نظم الرقابة الداخلية، وفي هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة ، أن يعرف الواجبات المسندة إليه، وحدودها، مما يسمح له بالتصرف في حدود سلطته ومسؤوليته، إن هذا التقسيم الملائم للعمل والواجبات ، من شأنه أن يمنع أي تضارب بين

الاختصاصات داخل المديرية الواحدة، أو على مستوى المديريات الأخرى، كما أنه يقلل بقدر الإمكان من احتمالات وقوع الخطأ، لذلك يمكن أن نميز بين الاعتبارات التالية ، التي يقوم عليها التقسيم الملائم للعمل.

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله في دفاتر المؤسسة؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل، وسلطة تسجيل العمليات المتعلقة به؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وتقرير الحصول عليه؛
- تقسيم العمل المحاسبي على عدة أشخاص.

الفرع الثالث: الحاجة إلى المعلومات والبيانات

يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات والبيانات للأنظمة الأخرى، الداخلية منها والخارجية، وإلى نظام اتخاذ القرار الخاص بالمؤسسة: وكذا الجماعات الحكومية لتستعملها في التخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفاءات العلمية ، وما شابه ذلك، فإن طلبت هذه المعلومات من منشأة ما، عليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا.

الفرع الرابع: اعتماد المراجعة الاختبارية

يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، في هذا النوع من المراجعة كون أن المراجع يستند في النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل، الخاص بحجم المفردات المنتقاة ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات، التي تمثل المجتمع، ويتوقف تحديد حجم العينة بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة.

وتبعا لما سبق ذكره يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل، أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما يجعل في حالة اطمئنان خاصة بما يتعلق بالجزء الثاني، والذي لم يكن موضوع الاختيار.

الفرع الخامس: إدخال الإعلام الآلي

ان إدخال جهاز الإعلام الآلي في ميدان التسيير، أعلن عن ثورة وتطور حقيقي في مجال الطرق المستعملة، وإن التسيير في عصرنا أصبح يرتبط ارتباطا وثيقا بالقرارات السليمة والسريعة، أيضا أصبحت عملية اتخاذ القرارات تعتمد على المعلومات المعدة داخل المؤسسة، بقدر ما تعتمد على المعلومات الموجودة في محيطها الخارجي، وإن السرعة في معالجة المعطيات والمعلومات وإعداد القوائم المالية والمحاسبية، يعتمد اعتمادا كبيرا على استخدام جهاز الإعلام،

حيث أن إدخال الإعلام الآلي في التسيير: من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية: «من خلال الآتي: دقة وسرعة المعالجة وسهولة الحصول على المعلومات وحماية الأصول بوجود برامج مساعدة وتوفير الوقت وتدعيم العمل بكفاءة وخفض تكلفة المعالجة والتحكم في المعلومات.

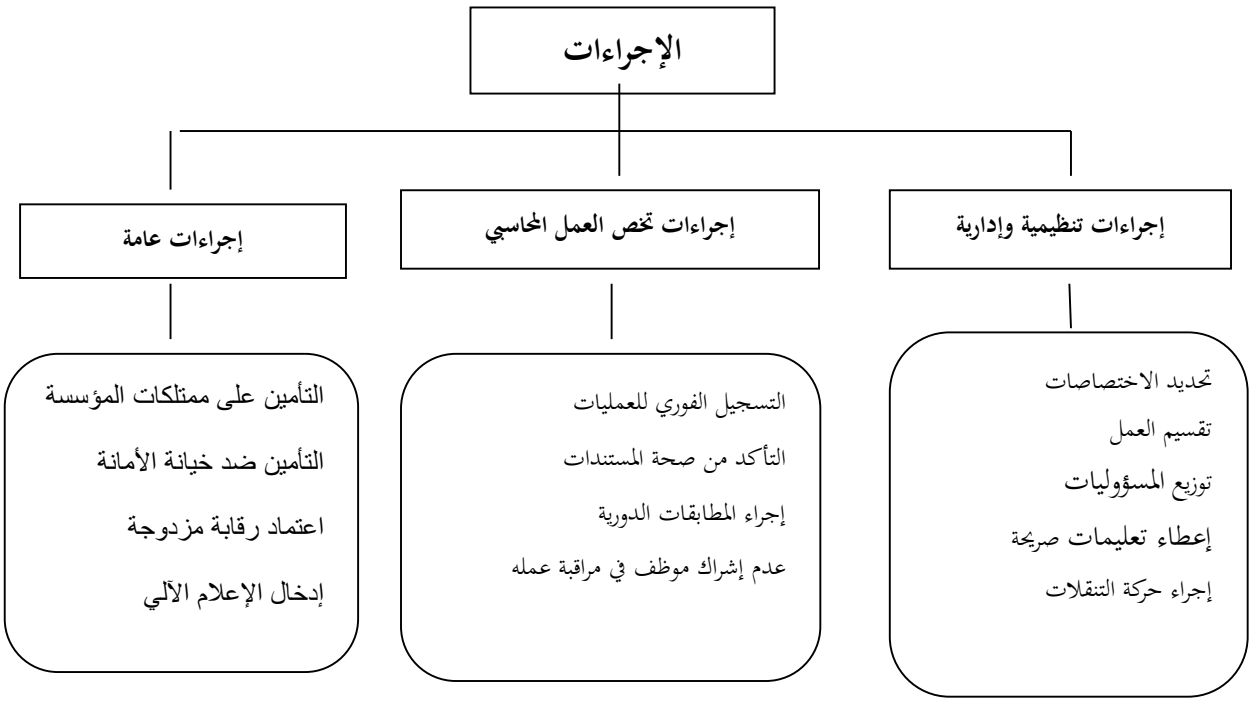
وإن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال:

- الالتحام: يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات، وفق طريقة وإجراءات منطقية منظمة ومتجانسة.

- يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للرقابة، بغية تدارك الأخطاء والغش وإجراء التصحيحات اللازمة.

وفيما يلي شكل يوضح الإجراءات التنفيذية لعملية الرقابة الداخلية.

شكل رقم (02) : الإجراءات التنفيذية للرقابة الداخلية



المصدر: محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، ص: 123

تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية ثلاث أنواع يمكن تلخيصها وفق ما جاء في الآتي: إجراءات إدارية وتنظيمية، إجراءات تخص العمل المحاسبي وأخرى عامة.

المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية، المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا، لا بد أن تتوافر على وسائل وإجراءات رقابية، من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد والصحيح، أي التأكد من نظام الرقابة الداخلية وفاعليته.

ومن هنا نستطيع القول إنه يوجد مدخلين لاختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

المدخل الأول شخصي يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع في تحديد مدى الفحص، وإجراء التقييم اللاحق للنتائج المتوصل إليها.

والثاني مدخل إحصائي يعتمد على الأدوات الإحصائية، بصدد تحديد إجراءات المراجعة الاختبارية وإجراء الاختبارات.

المطلب الأول: أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية

يستخدم المراجعون عدة أساليب وأدوات، لدارسة إجراءات نظام الرقابة الداخلية والتعرف عليها بهدف الحكم على فعالية وأداء النظام، في إنتاج البيانات المحاسبية السليمة والمحافظة على أصول المؤسسة، وبهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف التي تتطلب فحصا وتمحيصا دقيقين ولتحديد نطاق المراجعة.

الفرع الأول: طريقة التقرير الوصفي

تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق شرح تدفق البيانات، وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات.

حيث يقوم المراجع بوصف نظام الرقابة، بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة فإنه يعد وصفا مكتوبا للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام، حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أية حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة، ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية، إلى سوء فهم للنظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام.

الفرع الثاني: طريقة الاستقصاء

تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة، تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، والبيانات الواردة ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل، وخطواته المتبعة في مركز النشاط، ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة، بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية وهي:

إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال، والتحقيقات التي تتم للتأكد منها؛

- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة، ونواحي الضعف الجسيمة، في إجراءات الرقابة الداخلية؛

- احتواءها على وصف تفصيلي، لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالآتي:

- مدى صحة النظام المحاسبي؛
- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي؛
- المشتريات والمبيعات؛
- المخزونات؛
- المدفوعات النقدية؛
- المقبوضات النقدية؛
- الرواتب والأجور وما يتبعها.

الفرع الثالث: طريقة خرائط التدفق

أولا- إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين، ولدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبيا. (احمد سويلم الحسبان، 2009، صفحة 55)

ثانيا- تتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي، وطريقة الاستبيان(الاستقصاء)، بأنها توضح خط سير العمليات، بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها (يدويا، آليا، إلكترونيا)، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والإلكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز متعارف عليها عالميا تختلف عن الرموز المستخدمة في إعداد خرائط الإجراءات.

ثالثا-أهمية خرائط التدفق والمراجعة

يستفيد مراجع الحسابات من خرائط التدفق في الأمور التالية:

تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات، لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية؛

- تعتبر خرائط التدفق مفيدة، في إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة؛
- يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه القصور، في نظم الرقابة الداخلية بسرعة؛
- تتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة، يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة، وهذا عند استخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تنجز دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لأربعة مراحل جوهرية:

الفرع الأول: دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية

على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية، والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمؤسسة (المنشأة)، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة به، ويجب أن يتم ذلك لأحد السببين:

- للتأكد من إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية، كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الاختبارات التحليلية؛
- يساعد المراجع في تصميم الاختبارات التحليلية، في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية، لدرجة يمكن الاعتماد عليها.

ولاكتساب المعرفة المناسبة ، والفهم الكافي حول الرقابة الداخلية المحاسبية، على المراجع أن يكمل الاستقصاءات حول الرقابة ، ويعد خرائط التدفق للأنظمة ويقوم بالتوصيف الدقيق ، المحدد لعناصر هذا النظام ، ومع ذلك قد يتعرف المراجع في بعض الحالات خلال المرحلة المبدئية من المراجعة ، على أنه لا يمكن الاعتماد على نظام المراقبة المحاسبية الداخلي، وذلك لأنه وحدة نظام ضعيف جدا، وفي هذه الحالة يبرر التساؤل عن الحد الأدنى من الدراسة والتقييم ، الذي يعتبر كافيا لمقابلة متطلبات المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، إن ذلك الحد الأدنى هو الذي يمكن المراجع من الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات.

ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي؛
- الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية؛
- الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية؛
- ويتضمن فهم تدفق العمليات معرفة ما يلي:
- أنواع العمليات التي تنجز في المنشاة؛
- طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

ويمكن تحقيق هذا الفهم الأساسي، خلال الخبرة السابقة حول هذا النظام، والاستفسارات والملاحظات، أو إجراء مسح شامل لعملية إعداد المستندات في المنشأة (المؤسسة)، أو المستندات الخاصة بالمراجع السابق.

الفرع الثاني: التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

يمكن للمراجع او الباحث أن يعد تقييما مبدئيا، لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها

نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

ومن الناحية الفنية يمكن اعتبار هذا الأسلوب جانبا من اختبارات الالتزام، يتم قبل عملية التقييم المبدئي، خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ما هي مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام الجيد التصميم ميزات مثل:

- أفراد أكفاء قادرين،
- توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات،
- استخدام مستندات مرقمة...وهكذا،

ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.

الفرع الثالث: إجراء اختبارات المراجعة

يمكننا التمييز بين الاختبارات التي يتضمنها فكر المراجعة، والدراسات الخاصة بها من الناحية العملية والنظرية، وبين تلك الاختبارات التي تلقى مجالا واسعا في التطبيق العملي، ونعرضها على النحو التالي:

أولا-إجراءات المراجعة التحليلية:

وهي تشمل تحليل المعادلات والاتجاهات، لأغراض المقارنة مع السنوات السابقة، أو المقارنة بمعايير القطاع وتساعد هذه الاختبارات المراجع، في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وحينما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع، فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.

ثانيا- اختبارات الالتزام:

وتصمم هذه الاختبارات، للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق، وتهتم اختبارات الالتزام بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة.

أ. تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية؛

ب. جودة تنفيذ إجراءات الرقابة؛

ج. الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة.

المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة

يعرف كل من (علي و شحاتة، 2014، صفحة 70) اجراءات الرقابة الداخلية بانها مجموعة السياسات والإجراءات التي تم وضعها والتي قد يقوم مراجع الحسابات بدراستها والحصول على فهم كاف عنها وذلك لتقييم خطر الرقابة.

تمر الإجراءات التنفيذية بعدة مراحل هي كالآتي:

الفرع الأول: إجراءات تنظيمية وإدارية

وتضم النواحي التالية:

اولا- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام المختلفة، بشكل يضمن عدم التداخل؛

ثانيا- توزيع الواجبات بين الموظفين، بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية حتى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر؛

ثالثا- توزيع المسؤوليات بشكل واضح، يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال؛

رابعا- تقسيم العمل بين الإدارة والموظفين، بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:

أ- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها؛

ب- وظيفة تنفيذ العمليات؛

ج- وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول؛

د- وظيفة القيد والمحاسبة.

خامسا- تنظيم الأقسام، بحيث يجتمع الموظفين الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة.

سادسا- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل، بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛

- إعطاء تعليمات صريحة، بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات، لما قام به من عمل؛

- استخراج المستندات من أصل وعدة صور، وأحيانا من عدة ألوان تختص كل إدارة معين بصورة ذات لون معين؛

- إجراءات حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر، بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل؛

- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعملية أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

الفرع الثاني: إجراءات محاسبية:

وتضم النواحي التالية:

أولا. إصدار معلومات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة؛

ثانيا. إصدار التعليمات بعد إثبات أي مستند، ما لم يكن معتمدا لدى الموظفين المسؤولين، ومرفقة بالوثائق الأخرى المؤيدة؛

ثالثا. عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛

رابعا. استعمال الآلات الحسابية مما يسهل الضبط الحسابي، وتقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في إنجاز العمل؛

خامسا. استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري، مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية...الخ؛

سادسا. إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج، وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات، كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء...الخ؛

سابعا. القيام بجرد دوري مفاجئ، للنقدية والبضاعة والاستثمارات، ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

الفرع الثالث. إجراءات عامة:

وتضم النواحي التالية:

- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهدة نقدية، أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة؛

- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛

- استخدام وسيلة الرقابة الحدية بجعل سلطات الاعتماد، متماشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير، بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائة دينار وهكذا؛

- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة، فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع، كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن النقدية...الخ؛

- استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص بالمشروع، في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول، بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما نساعد هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.

– اختبار التحقق: هو إجراء يصمم لاختبار الخطأ في المقدار النقدي، والذي يؤثر مباشرة على العرض العادل للأرصدة الظاهرة في القوائم المالية، وتعتبر هذه الأخطاء والتي سيشار إليها غالبا، على إنهاء أخطاء نقدية، مؤشرا واضحا على تحريف الحسابات، والسؤال الوحيد الذي يجب على المراجع الإجابة عليه هو:

هل الأخطاء جوهرية بدرجة كافية لكي تبرر الإفصاح عنها؟

– تقييم نتائج دراسة واختبار النظام:

بعد إكمال تقييم الرقابة الداخلية المحاسبية، وإجراء اختبارات الالتزام، يستطيع المراجع تصميم اختبارات التحقق على أساسه، وتؤثر نقاط الضعف والقوة التي اكتشفها المراجع خلال عملية التقييم، وإجراء هذه الاختبارات، على طبيعة وتوقيت وإطار إجراءات المراجعة، سيوضح الشكل رقم (03) التالي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- خدمة المستويات الإدارية المختلفة:
- معلومات محاسبية ومالية تخدم المستويات الإدارية.

نظرا لاتصافه بالشمول حيث يمتد إلى كل نشاط المؤسسة، فإنه يوفر المعلومات المفيدة للمديرين في كل المستويات الادارية، فغالبا ما يحتاج كل موقع من مواقع اتخاذ القرارات إلى المعلومات المحاسبية سواء في المستويات الدنيا لمعرفة سير العمل اليومي، أو مستوى الإدارة الوسطى لمعرفة مستوى جودة وكفاءة الأداء، أو مستوى الإدارة العليا في شكل موازنات رأسمالية توضح نتائج القرارات الاستثمارية في الأجل الطويل.

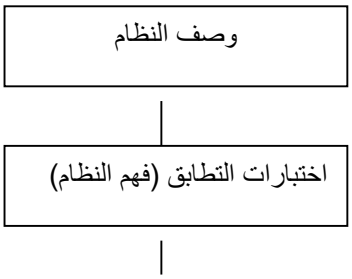
يضاف إلى ذلك هناك مجموعة عريضة من المستخدمين الخارجيين للبيانات المحاسبية يمكن تصنيفهم إلى ثلاث (3) مجموعات:

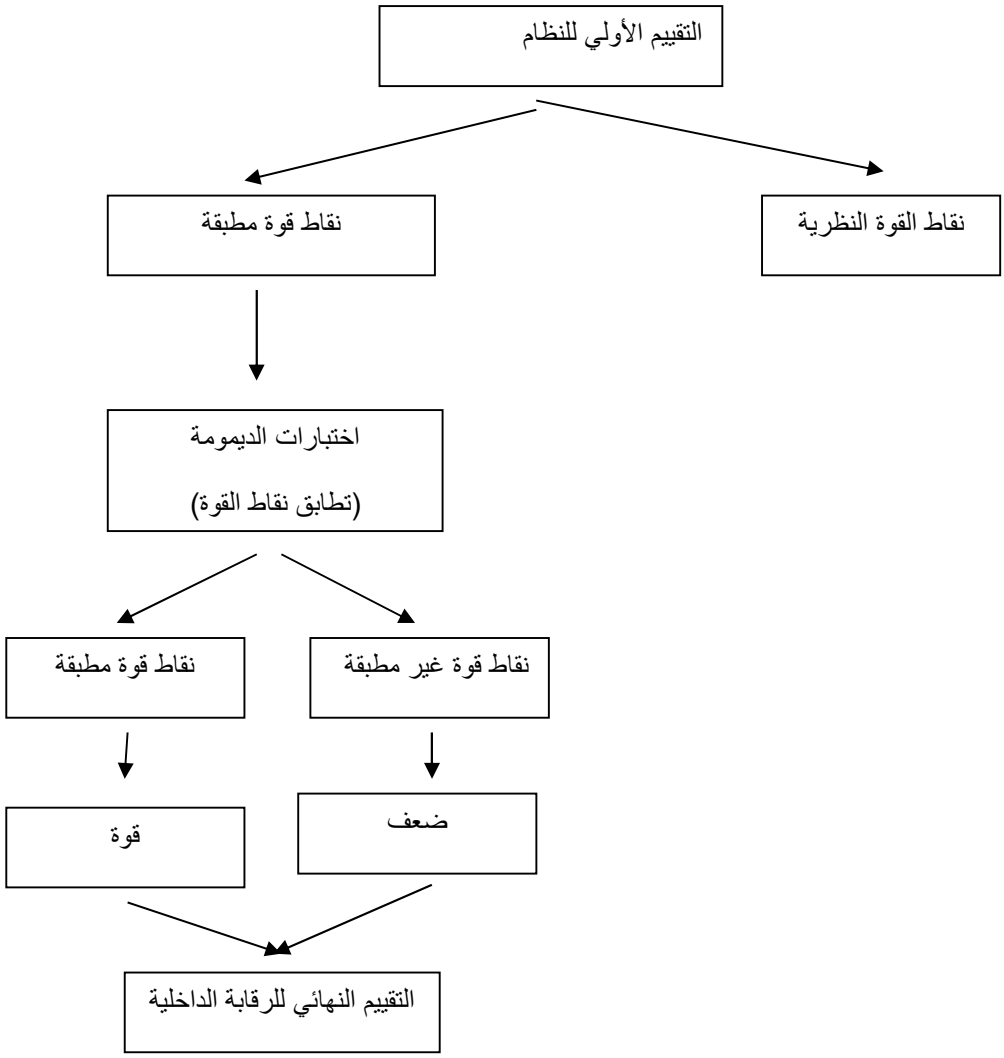
المجموعة الأولى المستثمرون الحاليون والمتوقعون والبنوك الذين يمثلون مصادر التمويل الهامة المتاحة للوحدة

أما المجموعة الثانية فتشمل المدنيون والدائنون، الذين يساهمون في عمليات التشغيل اليومي للمؤسسة

وتتمثل المجموعة الثالثة من المستخدمين الخارجيين في الهيئات التجارية والرسمية والحكومية، التي تؤثر قراراتها على المؤسسة مثل مصلحة الضرائب ووزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات...الخ

الشكل (03): مراحل تقييم الرقابة الداخلية





المصدر: الأخضر لقليطي، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير ،باتنة ،ص 74

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات والقوانين والقواعد وميكانيزمات العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، التي تضمن حماية أصول وممتلكات المؤسسة وصحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات.

أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم تحديد أهميتها كأداة لدعم تحديد حجم الاختبارات ونوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب ضعف والقوة في النظام المحاسبي المعتمد، وباعتبار هذا الأخير مخزن للمعلومات المحاسبية فيمكن أن نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية تعتبر كأداة تساهم في تحسين الأداء المالي في المنشاة وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

ماهية الأداء المالي

مقدمة الفصل

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق إلى ماهية الرقابة الداخلية سنحاول في هذا الفصل أن نوضح طبيعة العلاقة التي تربطه (باعتباره متغيرا مستقلا) بالأداء المالي (المتغير التابع له)، ونكشف عن كيفية تأثيره في هذا الأخير في المؤسسة الاقتصادية.

ومن أجل ذلك ارتأينا أن نتناول في محاور هذا الفصل ما يلي:

- مفهوم الأداء المالي؛
- عملية تقييم الأداء المالي؛
- علاقة الرقابة الداخلية بالأداء المالي.

المبحث الأول: مفهوم الأداء المالي.

في العديد من الحالات تواجه المؤسسة مشكلة في التوفيق بين مصالح الإدارة ومصالح أصحاب الملكية في المؤسسة خاصة المساهمين، وهو ما يطرح مشكلة سلطة اتخاذ القرار التي تكون نتيجة فصل الملكية عن الإدارة، ولقد ركزت العديد من الدراسات على هذا المشكل وحاولت البحث عن الأسباب الأساسية له، والعمل على إيجاد وسبلة للحد منه من خلال وضع أسلوب عادل لقياس ثروة المساهمين، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى مؤشرات و معايير لتقميم أداء المؤسسة تهدف إلى تحديد مدة قدرة المديرين على خلق قيمة للمساهمين وتحقيق عائد يتناسب مع حجم رأس المال المستثمر.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة عناصر أساسية هي: مفهوم الأداء وخصائصه ثم أهمية وأهداف تقييم الأداء وفي الأخير يتم التعرف على مفهوم وأهمية، وأهداف قياس الأداء.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للأداء.

قبل التطرق الى مفهوم الأداء في المؤسسة علينا التلميح الى هذه الأخيرة أولا، حيث تطورت المؤسسة عبر الزمن الى ان وصلت الى شكلها الحالي غبر مراحل متعددة، بداية بالإنتاج الاسري البسيط 1000 سنة قبل الميلاد ثم مرحلة الوحدات الحرفية ثم مرحلو الإنتاج الخرفي المنزلي بين منتصف القرن 15 ومنتصف القرن 18، ثم بعد ذلك ظهور المؤسسات الصناعية في شكلها الاولي وفي بداية القرن 18 ظهرت المؤسسات الصناعية الالية، الى ان أصبحت المؤسسات في شكلها الحالي، وظهرت التكتلات والشركات متعددة الجنسيات.

والمؤسسة هي: «كل هيكل تنظيمي اقتصادي مستقل ماليا، في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من اجل الإنتاج، او تبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين اخرين، او القيام بكليهما معا (انتاج + تبادل)، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزماني الذي فيه، وتبعا لحجم ونوع نشاطه"

و تقسم المؤسسة حسب المعيار القانوني الى مؤسسات فردية و شركات (اموال و اشخاص)، و حسب المعيار الاقتصادي الى مؤسسات صناعية و فلاحية و خدماتية، و حسب المعيار الحجمي الى مؤسسات مصغرة، صغيرة، متوسطة، كبيرة و مؤسسات ضخمة

يعد الأداء من بين المصطلحات التي لم تلقى تعريفا وحيدا وشاملا، بل هناك من يستخدم مصطلحات عديدة كالكفاءة، والفاعلية، والإنتاجية، لتعتبر كمفردات له، كما انه غالبا ما يتم الخلط بينه وبين مفهوم الرقابة الداخلية حسب (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 208) ، وإعطاء تعريفا وحيداً والاقتصار عليه يعد غير كافي للوصول إلى مفهوم الأداء، بل يجب عرض العديد من التعاريف للوصول إلى المفهوم الذي يناسب هذه الدراسة.

الفرع الأول: تعريف الأداء

أولا- لغة واصطلاحا

الاشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من الكلمة الانجليزية (To Perform)، وقد اشتقت الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية والذي يعني مهمة أو تأدية عمل (Performare)، التي تعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما والتي اشتقت منها الكلمة الإنجليزية Performance التي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.

أما أدى الشيء: أوصله، "والاسم الأداء"، و"أدى بالتشديد؛ ووجه الكلام أن يقال: فلان أحسن أداء". وأشار بعض اللغويين والأدباء إلى أن معنى "أدى الشيء: قام به"، "والأداء: التأدية "

ثانيا- اصطلاحا: الأداء هو "كل ما يساهم في تحسين الثنائية (قيمة، تكلفة) أي خلق قيمة المضافة، وهو الوسيلة التي تساعد المؤسسة في قياس نتائجها ومدى تحكمها في تكاليفها ومدى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة"

ثالثا-تعريف الأداء في مختلف الادبيات

ان شيوع استخدام مصطلح الأداء في الادب التسييري وكثرة استعماله خاصة في البحوث التي تتناول المؤسسة لم يؤدي الى توحيد مختلف وجهات النظر حول مدلوله، فهو قد يستخدم للتعبير عن مدى بلوغ الأهداف أو عن مدى الاقتصاد في استخدام الموارد، و بالتالي فلا يمكن إعطاء تعريف محدد للأداء نظرا لكثرة اهتمام الباحثين به واختلاف وجهات نظراتهم بحيث يمكن تعريفه على أنه: "المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها، ولذا فهو مفهوم يعكس كل من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخل المؤسسة" (محامدية، 2009، صفحة 16)

ويعرف الأداء على أنه:" مجموعة من النشاطات والأعمال التي تقوم بها الإدارات والأقسام والوحدات والأفراد في المنظمة، لتحقيق الهدف العام الذي أنشأت من أجله المؤسسة" (الخلوف الملكاوي، 2009، صفحة 29) .

وتضيف الباحثة (محامدية، 2009) على ان الأداء هو ذلك السلوك أو النشاط المرتبط بإنجاز العمل مع التزام الفرد بالمسؤوليات والواجبات المحددة مسبقا وهذا في ظل تحقيق الأهداف المسطرة. (ص17).

ويعرفه (علي رحان المحمدي، 2011)"أداة تعتمد لغرض تقويم عمل المنظمة من جهة التكاليف التي تعبر عن الكفاءة بواسطة النسبة بين الوسائل المستعملة والنتائج المتحققة ومن جهة أخرى القيمة المضافة التي هي تعبير عن التآزر والفاعلية من خلال الوقوف على درجة تحقيق النتائج المتوقعة"(ص133)، كذلك يظهر لنا الأداء حسب الباحث في القيمة المضافة التي تنتج عن فاعلية والكفاءة المنظمة لتحقيق الأهداف،

كما يمكن أن "يعبر الأداء على أنه انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها"" (حاج دحو و جيلالي، 2017، صفحة 699).

من خلال هذه التعاريف نجد انها الباحثين أشاروا الى مصطلحي الكفاءة والفعالية وربطتها بتحقيق أهداف المؤسسة

رابعا–الأداء بين الكفاءة والفعالية

الكفاءة والفعالية: يرتبط مصطلح الأداء بالكفاءة والفعالية ولا يمكن التكلم عن الأداء بدون الإشارة إلى الكفاءة والفعالية، باعتبارهما جزءا لا يتجزأ من الأداء.

ويمكن تعريف الكفاءة على أنها" مدى تحقيق الأهداف وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة، في حين يقصد بالفعالة القدرة على تدنية مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة. التي تقاس بالعلاقة بين النتائج وعوامله أو بين الموارد المستخدمة والنتائج"

من خلال ما سبق يمكننا إعطاء تعريف شامل للأداء والذي يعبر عن مجموعة من العمليات التي تتم من خلال الاستعمال الأمثل والعقلاني للموارد بهدف تحقيق الأهداف والنتائج التي تسعى المؤسسة إلى تحققها.

وعلى العموم يمكن القول إن الأداء يشمل ما يلي:

– وضع سياسات وإستراتيجية المؤسسة لفترة معينة؛

– الاستخدام الأمثل لمختلف موارد المؤسسة من خلال أنشطتها المختلفة؛

– يعتبر وسيلة لتحقيق أهداف المؤسسة في المدى القصير والمدى المتوسط والطويل؛

– يسمح بتحقيق النمو للمؤسسة واستمراريتها.

فرع الثاني: أنواع الأداء

يمكن تصنيف الأداء حسب المعايير التالية:

أولا- حسب معيار الشمولية

يقسم الأداء حسب معيار الشمولية إلى ما يلي: (نوبلي، 2005، الصفحات 71-73)

أ. الأداء الكلي: يتحقق هذا النوع من الأداء من خلال الإسهامات التي يمكن أن يقدمها كل عنصر ووظيفة أو نظام فرعي للمؤسسة من أجل بلوغ الأهداف المرجوة.

ب. الأداء الجزئي: يتحقق هذا النوع من الأداء على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة، وعليه يمكن القول بأن الأداء الكلي هو نتاج لتفاعل أداءات الأنظمة الفرعية للمؤسسة.

ثانيا- حسب معيار المصدر

وحسب هذا المعيار يقسم الأداء إلى: (مزهودة ، 2001، صفحة 89)

أ. الأداء الذاتي (الداخلي): ينتج بفضل ما هو بحوزة المؤسسة من موارد ضرورية لنشاطها وعلى هذا الأساس ينقسم إلى ما يلي:

01- الأداء البشري: وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.

02- الأداء التقني: ويعبر عن مدى قدرة المؤسسة على استخدام استثماراتها ووسائلها التقنية بشكل فعال.

03- الأداء المالي: ويمثل مدى فعالية وكفاءة استخدام الوسائل المالية المتاحة في المؤسسة.

ب. الأداء الخارجي (أداء ظاهري): "وهو ذلك الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة، فهذه التغيرات لا تكون المؤسسة سببا في حدوثها وإنما هي وليد المحيط الخارجي، وهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة ارتفاع سعر الصرف أو خروج أحد المنافسين"

ثالثا-حسب المعيار الوظيفي

يقسم الأداء وفق هذا لمعيار حسب وظائف المؤسسة وذلك على النحو التالي: (نوبلي، 2005، الصفحات 145-146)

أ. أداء الوظيفة المالية: يتمثل هذا الأداء في مدى قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل

التكاليف.

ب. أداء وظيفة الإنتاج: ويقصد به مدى قدرة المؤسسة على تحقيق المعدلات المطلوبة من الإنتاجية وإنتاج المنتجات بجودة عالية وبتكلفة منخفضة تسمح لها بالتنافس مع مثيلاتها.

ج. أداء وظيفة الموارد البشرية: ويقصد به الأثر الصافي لمجهود الفرد والذي يشير إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد.

د. أداء وظيفة التموين: يتمثل هذا الأداء في مدى قدرة المؤسسة على ت وفير المواد الأولية بجودة عالية في الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية، والحصول على آجال التسديد للموردين تفوق الآجال المحددة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

د. أداء وظيفة البحث والتطوير: ويتمثل في مدى قدرة المؤسسة على توفير الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد ومواكبة التطورات الحديثة.

و. أداء وظيفة التسويق: يتمثل في مدى قدرة هذه الوظيفة على التحديد الجيد لمتطلبات العملاء وبالتالي محاولة تلبيتها ومعرفة الحصص السوقية للمؤسسة ومحاولة تنميتها وتغطيتها.

ي. أداء وظيفة العلاقات العمومية: وتتجسد في مدى قدرة المؤسسة على تسيير علاقاتها مع مختلف الأعوان الاقتصاديين والاجتماعيين.

رابعا- حسب معيار الطبيعة

أما حسب هذا المعيار فإن الأداء ينقسم إلى:

أ. الأداء الاقتصادي: يتجسد هذا الأداء في مدى مقدرة المؤسسة على " تحقيق نتائج فورية في المدى القصير وخلق القدرات على المدى الطويل"

ب. الأداء الاجتماعي:" يقصد به مدى نجاح المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها الاجتماعية"(مقدم، 2014، صفحة 161).

ج. الأداء التكنولوجي: "يكون للمؤسسة أداء تكنولوجيا عندما تكون قادرة على ما قامت بالتخطيط **له** من أهداف تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين" (نوبلي، 2005، صفحة 146) .

د. الأداء السياسي: "يتجسد الأداء السياسي في مدى قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها السياسي" (نوبلي، 2005، صفحة 146).

المطلب الثاني: تعريف الأداء المالي ومداخله

ليس من السهل تحديد مفهوم دقيق للأداء المالي وذلك نظرا لاختلاف وجهات النظر بين الكتاب والباحثين، ومن التعريفات التي قدمت للأداء المالي ما يلي:

الفرع الأول: تعريف الأداء المالي:

حسب (الخطيب، 2010) عرف الأداء المالي على أنه:" مدى مساهمة الأنشطة في المؤسسة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية (صفحة 45).

ويضيف قائلا: "يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث انه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم" (الخطيب، 2010، صفحة 45)

كما يعرف بأنه تعبير عن " مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أفضل النتائج المالية من جراء استخدامها للأموال المتاحة لديها وتقاس هذه القدرة من خلال تحليل القوائم المالية المتمثلة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، لأن هذه القوائم تعكس حصيلة الأداء المالي الإداري والفني خلال مدة زمنية معينة" (فرحات، 2000، صفحة 174)

ويعرف أيضا بأنه:" وصف لوضع المؤسسة الآن وتحديد الاتجاهات التي استخدمتها للوصول إليه من خلال دراسة المبيعات والإيرادات والموجودات المطلوبات وصافي الثروة، كما أن الأداء المالي يوضح أثر هيكل التمويل على ربحية المؤسسة ويعكس كفاءة سياستها التمويلية للمنشأة" (محمود حسن عبد السيد، 2009، صفحة 134)

يعرف الأداء المالي على أنه: "استخدام مؤشرات مالية لقياس مدة انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي على أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها هذه المؤسسات، وسيساهم في إتاحة الموارد المالية والتزويد بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد في تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم".

ومما سبق فإن الأداء المالي:

- ✓ أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجيه إلى الشركة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها.
- ✓ أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل.
- ✓ أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.
- ✓ أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء الشركة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة.

الفرع الثاني: مداخل الأداء المالي

إن جل الدراسات الحديثة ترى بأن الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية يرتبط ارتباطا وثيقا ومحكما بالكفاءة والفعالية، وذلك كما هو موضح فيما يلي (الخطيب، 2010، صفحة 47)

أولا- الكفاءة

ينظر للكفاءة بأنها إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة، وتعني الحصول على أكبر كمية من المخرجات أي النتائج مقابل استخدام أقل كمية أو أقل تكلفة من الموارد والوسائل، فالكفاءة (الخطيب، 2010) تمثل معيارا للرشد الاقتصادي بالنسبة للمؤسسة وذلك عن طريق الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة سواء الملموسة (كالمواد الأولية) منها أو غير الملموسة (كساعات العمل).

مما تقدم يمكن القول بأن مفهوم الكفاءة يرتكز على مؤشرين أساسيين هما:

- مدى توفر الموارد (الملموسة والغير ملموسة)؛

- سبل تحقيق الأهداف عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

ثانيا. الفعالية

الفعالية تعني "فعل الأشياء الصحيحة وتعبر عن القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة وذلك مهما كانت الإمكانيات المستخدمة، ويتم تقييم الفعالية بدلالة الفرق بين النتيجة المنجزة والهدف المحدد سابقا.

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن الأداء المالي يعتبر مزيجا بين مفهومي الكفاءة والفعالية، لأن الأداء المالي يترجم في الفعالية (تحقيق الأهداف المالية المسطرة) والكفاءة (عقلانية استخدام الموارد)، أي أن هناك ارتباط وثيق بين الكفاءة والفعالية، لكن هذا لا يعني أنهما مترادفان حيث أن الفعالية تتأثر أكثر بعلاقة المؤسسة بالمحيط الخارجي وقدراتها على التكيف واستغلال الفرص وتجنب التهديدات لتحقيق النمو والاستمرارية على عكس الكفاءة والتي تعتمد أكثر على مدى استغلال المؤسسة للموارد المتاحة بعقلانية، وبما أن الأداء ينطوي على البعدين (الكفاءة والفعالية) فإنه يتعلق بمتغيرات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة وهو ما يجعله يمثل الصورة الشاملة لنجاعة المؤسسة.

المطلب الثالث: معايير الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه

تتمثل معايير الأداء المالي وكذا العوامل المؤثرة عليه فيما يلي:

الفرع الأول: معايير الأداء المالي

هناك أربعة معايير للأداء المالي هي: (بونور، 2009، صفحة 72)

أولا- المعايير التاريخية للمنشأة: وهي عبارة عن نسب تحسب من الكشوف المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

ثانيا- المعايير المطلقة: تأخذ هذه المعايير شكل نسب ثابتة مشتركة بين عدة مؤسسات متجانسة، بحيث يتم اعتبارها كمعايير نموذجية للأداء ويتم الاستناد إليها لتقييم الأداء المالي في مؤسسة معينة.

ثالثا- المعايير القطاعية: هي عبارة عن معايير تمثل متوسط الأداء لكل المؤسسات لقطاع معين من النشاط، بحيث تستند إليها مؤسسة معينة تنتمي إلى ذلك القطاع وتستدل بها لتقييم الأداء المالي فيها.

رابعا- المعايير المستهدفة: هي نسب موضوعة مسبقا من قبل المؤسسة بحيث تستهدف تحقيقها خلال فترة معينة وبالتالي فإن مقارنة النسب المحققة بهذه النسب المستهدفة تبرز أوجه الابتعاد بين الأداء الفعلي والأداء المخطط مما يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحسين الأداء المالي

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي دالة تابعة إلى للعديد من العوامل التي تؤثر فيه سواء بالسلب أو الإيجاب، الأمر الذي دفع بالمهتمين بموضوع الأداء المالي إلى تحديد وحصر العوامل المؤثرة فيه، على نحو يمكن من التعامل معها سواء تعلق الأمر بتعظيم أثارها الايجابية أو التقليص من تلك السلبية. وتتلخص أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي في: يتأثر الأداء المالي بالعوامل التالية:

أولا. العوامل الداخلية الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المالي:

أ. الهيكل التنظيمي:

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية هي الوظائف الإدارية في الشركات والتمايز الرأسي هو عدد المستويات الإدارية في الشركات وأما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل والانتشار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء الشركات من خلال: (الخطيب، 2010، الصفحات 48-49)

1. المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها
2. بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للإفراد في الشركات
3. والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة الشركات اتخاذ القرار بأكثر فاعلية.

ب. المناخ التنظيمي

يشمل المناخ التنظيمي وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري فعموما توضيح التنظيم يكون من خلال إدراك العاملين مهام المؤسسة، أهدافها، عملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، اما اتخاذ القرارات هو احذ ب طريقة عقلانية قائمة على مجموعة من المعلومات الملائمة، هذا بالإضافة إلى تحسين أسلوب الإدارة من خلال تنمية العنصر البشري وتشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء وتوجيه الأداء لتمكين العامل من تحقيق مستويات عليا من الأداء.

ويؤثر المناخ التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال:

1. ضمان سلامة الأداء بصورة ايجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية؛
2. إعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء؛
3. التعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال المؤسسات

ج. العوامل التكنولوجية

هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل علة ربط المصادر بالاحتياجات، ويندرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفقا للمواصفات التي يطلبها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي يلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة.

وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب إن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه الشركات والتي لابد لهذه الشركات من التكيف بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنويع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصص السوقية. (الخطيب، 2010، صفحة 50) .

د. الحجم

يقصد بالحجم هو تصنيف الشركات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لحجم الشركة منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع أو إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات سلبا أو إيجابا فقد يشكل الحجم عائقا لأداء الشركات حيث إن بزيادة الحجم فان عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أداؤها اقل فاعلية، وإيجابا من حيث انه كلما زاد حجم الشركة يزداد عدد المخللين الماليين المهتمين بالشركة.

وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم الشركات، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء الشركات وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

ثانيا. العوامل الخارجية

أ. السوق

يؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانون العرض والطلب، فإن تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فإن ذلك سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي، أما في الحالة العكسية فنلاحظ تراجع في الأداء المالي للمؤسسة.

ب. المنافسة

تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة، فقد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين أدائها المالي عن طريق لتواكب هذه التداعيات، أما من جهة أخرى فإن لم تكن المؤسسة أهلا لهذه التداعيات ولا تستطيع مواجهة المنافسة فإن الأداء المالي يسوء.

ج. الأوضاع الاقتصادية

إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو إيجابية فنجدها مثلا في حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة ارتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما فذلك يؤثر بإيجابية على الأداء المالي للمؤسسة

المطلب الرابع: أهمية الأداء المالي وأهدافه.

الفرع الأول: أهمية الأداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في انه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين

ويضيف كذلك (الخطيب، 2010، صفحة 46).وتنبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفاعليته وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.

ويوضح كل من (عداي الحسني و عبد الرحمان عبد الله، 2008، صفحة 234) انه:

– أيا كانت المؤسسة خاصة أو عامة فإن هدفها بالدرجة الأولى هو تحقيق الربح، لذا فإن دراسة الأداء المالي وتقويمه يقدم أداة رئيسية لازمة للرقابة في المؤسسة من أجل تصحيح وتعديل الاستراتيجية وترشيد استخدام الموارد المتاحة.

– يعمل الأداء المالي على الكشف عن النقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة، وبالتالي إن الأداء المالي الجيد يصبح شرطا أساسيا لتأمين بقاء المؤسسة في بيئة تنافسية ويظهر كشرط إجباري للمساهم بصفة خاصة، حيث تسمح مؤشراته بالحكم على درجة أمان المؤسسة.

– يمثل الحصول على مستويات أداء مرتفعة إجراء ديناميكيا إذ أن النجاح في إنجاز أهداف المؤسسة يحقق الإشباع المطلوب ويقوي دافعية المؤسسة وأطرافها، وهذه الدافعية تؤدي بدورها إلى زيادة الفعالية إلى المستوى النجاح المطلوب.

الفرع الثاني: أهداف الأداء المالي

حيث أن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:

أولا. يمكن المستثمر من متابعة ومعرفة نشاط الشركة وطبيعته وكما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومديونية وتوزيعات على سعر السهم.

ثانيا. يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع الشركات.

ثالثا. يمكن من معرفة ومتابعة نشاط المؤسسة؛

أ. يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية المحيطة بها؛

ب. يساعد على تقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومديونية وتوزيعات على سعر السهم للمؤسسة؛

ج. يساعد في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بينها لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسات.

ومنه فان الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار السهم الأفضل من وقت لآخر من خلال مؤشرات الأداء المالي للشركات.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في انه يلقي الضوء على الجوانب الآتية:

1. تقييم ربحية الشركة
2. تقييم سيولة الشركة
3. تقييم مطور نشاط الشركة
4. تقييم مديونية الشركة

حدد "دونالد ووترز" مجموعة من الإرشادات المساعدة على رفع مستوى الأداء والتي يمكن ذكر بعضها كما يلي:

1. تحديد الأهداف في شكل نقاط.
2. الاستفادة من علم الادارة.
3. البحث عن أسباب تدهور العمل والقضاء عليها.
4. تشجيع وتحفيز الموظفين.

المبحث الثاني: عملية تقييم الأداء المالي

بعد التعرف على ماهية الأداء المالي في المطلب السابق يمكن من خلال هذا المطلب التعرف على مفهوم عملية تقييم الأداء المالي مع إبراز أهم أهدافها المارد تحقيقها.

تستوجب عملية تقييم الأداء المالي أن تتوفر المعلومات اللازمة له من مصادر مختلفة وتتطلب عند تنفيذها المرور بعدة خطوات متكاملة واستخدام أدوات معينة، كما تسمح نتائجها للمؤسسة* نفسها أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات السليمة بهدف تقويم وترشيد الأداء المالي، وفيما يلي شرح لتفاصيل هده العملية.

المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء المالي وأركانه الأساسية

قبل الانتقال إلى شرح تفاصيل عملية تقييم الأداء المالي يجدر بنا من الناحية الموضوعية تعريف هذه العملية وتحديد أركانها وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء المالي

حسب محمود عبد الفتاح (2013)فقد عرف عملية تقييم الأداء كجزء من عملية الرقابة على النحو التالي " الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، و ان تقييم الأداء هو استقراء دلالات و مؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى الانجازات المرغوبة، أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين : الأولى محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف و منعها من الانحراف و الثانية تصحيح مسارات الأنشطة و هذا هو تقييم الأداء" (صفحة 10)

اتفقت معظم التعاريف التي تناولت تقييم الأداء رغم تعددها على انه "وظيفة إدارية تمثل الحلقة الخيرة من سلسلة العمل الإداري المستمر، والتي تشمل مجموعة من الإجراءات التي يتحدها جهاز الإدارة سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على المستوى القطاعي، للتأكد من أن (النتائج) تتحقق على النحو المرسوم لها بأعلى درجة الكفاءة" (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 2008) .

تعرف عملية تقييم الأداء المالي بأنها:" تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة" (دادن، 2006، صفحة 41).

وبمعنى آخر يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة " عملية تقيس النتائج المنتظرة من خلال إجراءات وسائل وطرق القياس المحددة" (فرحات جمعة، 2002، صفحة 39). وبالتالي تسمح بما يلي:

- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية.

- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.

يمكن القول أن عملية تقييم الأداء المالي ترتكز على الأركان الأساسية التالية: (شباح، 2014، صفحة 72)

الفرع الثاني: الأركان الأساسية لتقييم الأداء المالي

اولا. وجود أهداف محددة مسبقا

إن عملية تقييم الأداء المالي لا يمكن أن تنفذ إلا إذا توفرت أهداف محددة لها مسبقا، بحيث قد تكون في صورة خطة أو معيار نموذجي أو نمط... الخ، ويتم على أساس هذه الأهداف تقييم الأداء المالي المحقق من قبل المؤسسة خلال فترة معينة.

ثانيا. قياس الأداء الفعلي

يتم قياس الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات، ويجب توفر مستخدمين مدربين للقيام بهذه الأعمال مع استخدام الآلات المستحدثة متى كان ذلك مناسبا.

ثالثا: مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير

يتم مقارنة الأداء المحقق بالمعايير(الأهداف) لتحديد الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية ولتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء قبل وقوعها، من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة التي تحول دون وقوعها.

رابعا. اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات

إن اتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء المحقق بالهدف المخطط لذلك، حيث أن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير المواقف واتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات المناسبة، مع توضيح نوع التصحيح المطلوب أخذا في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرارات.

المطلب الثاني: مصادر معلومات تقييم الأداء المالي وخطواته

قبل الشروع في عملية تقييم الأداء المالي يتطلب الأمر جمع المعلومات المطلوبة واللازمة للقيام بذلك من عدة مصادر كما هو مبين فيما يلي:

الفرع الأول: مصادر معلومات تقييم الأداء المالي

تنقسم هذه المصادر إلى داخلية وخارجية على النحو التالي: (فرحات، 2000، صفحة 84).

اولا. المصادر الداخلية

وتشمل جميع البيانات والمعلومات المحاسبة والإحصائية والإدارية وغيرها التي مصدرها المؤسسة نفسها وأهمها:

- التقرير السنوي الصادر عن مدقق الحسابات.

- القوائم المالية للمؤسسات: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملاحق، ...الخ.

ثانيا. المصادر الخارجية وتشمل ما يلي:

أ. المعلومات والبيانات التي تصدرها هيئات البورصة والمؤسسات المالية ومكاتب السماسرة والتي لها علاقة بمجال نشاط المؤسسة؛

ب. الصحف اليومية والمجلات المتخصصة والنشرات الاقتصادية التي تصدر عن الهيئات والمؤسسات الحكومية ومراكز الأبحاث.

ج. وأحيانا المدققين الخارجيين (خاصة منهم في مجال التدقيق المالي والمحاسبي).

الفرع الثاني: خطوات تقييم الأداء المالي

بعد جمع المعلومات المطلوبة واللازمة لتنفيذ عملية تقييم الأداء المالي من المصادر المختلفة وخاصة منها التدقيق الداخلي (المالي والمحاسبي بالدرجة الأولى)، يشرع في إتباع خطوات التقييم التالية: (الخطيب، 2010، الصفحات 51-52).

أ. حساب المقاييس المختلفة لتقييم الأداء المالي (من مؤشرات التوازن المالي ونسب النشاط وكذا السيولة والربحية والرفع المالي وتوزيعات النتيجة وغير ذلك)، بحيث يتم عادة اختيار كل الأدوات التي تستخدم في عملية التقييم قبل الشروع في تنفيذها؛

ب. دراسة وتقييم مختلف المؤشرات والنسب المحسوبة، واستخراج النتائج المترتبة عن حسابها ثم معرفة الانحرافات والفروقات بين الأرقام المحققة والمعايير (أو الأهداف) الموضوعة، والكشف عن مواطن القوة والضعف للأداء المالي الفعلي؛

ج. وضع التسويات الملائمة واتخاذ قرارات وإجراءات تصحيح الأخطاء ومعالجتها بالاعتماد على نتائج (مخرجات) عملية تقييم الأداء المالي، مع العمل على تفادي تكرار نفس الأخطاء في المستقبل.

المطلب الثالث: أدوات تقييم الأداء المالي

يسمح التحليل المالي* (من منظور السيولة / الاستحقاق) بتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وهو يتطلب استخدام وتوظيف الأدوات الرئيسية التالية:

الفرع الأول: مؤشرات التوازن المالي

يمكن دراسة التوازن المالي باستخدام المؤشرات التالية:

أولا. رأس المال العامل

لأغراض تقييم الأداء المالي يتم عادة التمييز بين الأنواع التالية لرأس المال العامل:

أ. رأس المال العامل الإجمالي

وهو يعبر عن " مجموع الأصول المتداولة التي تمتلكها المؤسسة، (حامد حجاز ، 2008). بحيث يحسب وفقا لهذه النظرة كما يلي:

رأس المال العامل الإجمالي = مجموع الأصول (الصافية) – الأصول الثابتة (الصافية)

ب. رأس المال العامل الصافي

هو ذلك الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة أي أنه يحسب كما يلي:

1- من أعلى الميزانية المالية: وفق هذه الطريقة فإن رأس المال العامل يتمثل في الفرق بين الأموال الدائمة والأصول الثابتة: (دادي عدون، 2001، صفحة 46) .

رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة (الصافية)

2- من أسفل الميزانية المالية: وفق هذه الطريقة فإن رأس المال العامل يتمثل في الفرق بين الأصول المتداولة والديون قصيرة الأجل: (زغيب و بوشنقير، 2011، صفحة 50).

رأس المال العامل = الأصول المتداولة – الديون قصيرة الأجل

الحالات الممكنة لرأس المال العامل الصافي:

هناك ثلاث حالات مختلفة لرأس المال العامل الصافي وهي: (بن الساسي، 2006، صفحة 83)

- رأس المال العامل الصافي موجب (FRN>0): المؤسسة تحترم قاعدة التوازن المالي، ولكن يبقى على المسير المالي أن يبحث عن رأس المال العامل الأمثل.
- رأس المال العامل الصافي معدوم (FRN=0): يعني أنه هناك توازن مالي أدنى أي تساوي الأموال الدائمة مع الأصول الثابتة، وتساوي الأصول المتداولة مع الديون قصيرة الأجل، إلا أنه يمكن أن تخلق بعض الصعوبات خاصة إذا علمنا أن هناك تذبذبات في دورة الاستغلال ينجم عنها عدم المطابقة الجيدة بين السيولة من جهة والالتزامات من جهة أخرى.
- رأس المال العامل الصافي سالب (FRN<0) : يعني أن الديون قصيرة الأجل تمول الأصول الثابتة، وهذا يمثل خطرا على المؤسسة لأنه تمويل غير عقلاني والمؤسسة مطالبة بتسديد قروض قصيرة الأجل في فترة لا تتجاوز السنة، في حين أن الأصول الثابتة الممولة بهذه القروض يستحيل في الحالات العادية تحويلها إلى نقود في أقل من سنة.

ج. رأ س المال العامل الخاص

هو ذلك الجزء من الأموال الخاصة المستعمل في تمويل جزء من الأصول المتداولة بعد تمويل الأصول الثابتة أي: (زغيب و بوشنقير، 2011، صفحة 50)

رأس المال العامل الخاص = الأصول المتداولة (الصافية) – مجموع الديون

د. رأس المال العامل الأجنبي

أما هذا النوع فإنه يمثل ذلك الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة بحيث يكون مصدره من الديون ويحسب كالآتي: (خميسي، 2010، صفحة 73):

رأس المال العامل الأجنبي = الأصول المتداولة(الصافية) – الأموال الخاصة

ثانيا. احتياجات رأس المال العامل

وهي عبارة عن رأس المال العامل الصافي الذي تحتاج إليه المؤسسة فعلا لمواجهة احتياجات السيولة عند مواعيد استحقاق الديون قصيرة الأجل، ويمكن حسابها كالآتي:3 إلياس بن الساسي، مرجع سابق، ص 83.

احتياج رأس المال العامل الصافي= (الأصول المتداولة– النقدية) – (الديون قصيرة الأجل- السلفات البنكية)

– الحالات الممكنة للاحتياج في رأس المال العامل الصافي:

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي بالخطوات التالية:

من الممكن أن نصادف ثلاث حالات للاحتياج في رأس المال العامل تتمثل فيما يلي: (دادي عدون، 2001، صفحة 50):

- احتياج رأس المال العامل موجب (BFR>0): هذا يعني أن الاستخدامات تفوق الموارد، وفي هذه الحالة فإن القروض القصيرة لا تغطي احتياجات الدورة، ومنه فالمؤسسة في حاجة إلى أموال إضافية لتغطية الجزء المتبقي.
- احتياج رأس المال العامل معدوم (BFR=0): في هذه الحالة الاحتياجات مغطاة بواسطة القروض.
- احتياج رأس المال العامل سالب (BFR<0): وجود فائض في الموارد وعليه فإن القروض قصيرة الأجل تغطي كل احتياجات الدورة ويبقى هناك فائض يمول جزء من الأصول الثابتة، أي أن المؤسسة لها إمكانية تسديد التزاماتها اتجاه الديون القصيرة في مواعيدها، وتنشأ هذه الحالة عندما تكون سرعة دوران المخزونات كبيرة جدا، وفترة الائتمان التي يمنحها الموردون تفوق تلك التي تمنحها المؤسسة للزبائن.

ثالثا. الخزينة

هي مجموع الأموال التي تكون تحت تصرف المؤسسة خلال الدورة، وتشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من المبالغ السائلة.

وتحسب كما يلي (دادي عدون، 2001، صفحة 51).

الخزينة = رأس المال العامل (الصافي) - احتياج رأس المال العامل(الصافي)

– الحالات الممكنة للخزينة:

إن نشاط المؤسسة الاقتصادية قد يصادف ثلاث حالات للخزينة تبرز فيما يلي: (.مغربي و ديب، 2007، صفحة 221):

- الخزينة الموجبة (FRN>BFR): في هذه الحالة المؤسسة حققت هامش دائم من النقود ويظهر في هذه الحالة شكل سيولة متاحة وتحت التصرف.
- الخزينة معدومة (FRN=BFR): المؤسسة حققت توازن مالي، أي وجود تطابق بين سيولة المؤسسة واستحقاق ديونها ولابد من البحث عن موارد مالية جديدة لضمان تغطية احتياجاتها المستقبلية.
- الخزينة السالبة (FRN<BFR): وهي حالة عدم التوازن حيث تكون المؤسسة بحاجة إلى الموارد المالية ويدفعها ذلك إلى الاستعانة بالقروض المصرفية لسداد العجز.

الفرع الثاني: النسب المالية

يعتبر التحليل المالي بواسطة النسب المالية من أهم وأقدم الأدوات المستخدمة في تحليل المركز المالي للمؤسسة والحكم على مدى ناجعتها، وتعتبر هذه النسب الأكثر شيوعا في هذا المجال بسبب سهولة تطبيقها وتعدد الأغراض التي تحققها، حيث تحسب " بالعلاقة بين بنود الميزانية أو بنود الميزانية وبنود حساب الأرباح والخسائر(النتائج) (حسون عتاب، 2007، صفحة 84). ويمكن تقسيمها كما يلي (وليم، 2006، صفحة 98) .

– نسب السيولة؛ نسب النشاط؛ نسب التمويل(المديونية)؛ نسب المردودية.

اولا. نسب السيولة

وتتمثل فيما يلي:

أ. نسبة السيولة العامة

هدفها قياس القدرة على مواجهة الالتزامات التي تستحق في موعدها أو تاريخ استحقاقها على المدى القصير، وهي تساوي:

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل

بحيث يجب أن تكون عادة من 01 مرة إلى 02 (مرتين).

ب. نسبة السيولة السريعة

تقيس القدرة على تسديد الالتزامات الجارية بعد استبعاد المخزونات وتحسب كما يلي:

نسبة السيولة السريعة = (الأصول المتداولة - المخزونات) / الديون قصيرة الأجل

ويجب أن تكون عادة أقل أو تساوي 01 مرة.

ج. نسبة السيولة الجاهزة:

تقيس القدرة على تسديد الالتزامات الجارية باستعمال أموال الخزينة المتاحة فقط، وتحسب كما يلي:

نسبة السيولة الجاهزة = القيم الجاهزة (الخزينة)/ الديون قصيرة الأجل

ويجب أن تكون عادة في حدود 0.30 مرة. (زغيب و بوشنقير، 2011، صفحة 40) .

ثانيا. نسب النشاط

تعكس كيفية تسيير المؤسسة لأصولها وتتمثل فيما يلي،

أ. مدة تسديد الزبائن

تقيس متوسط المهلة التي تمنحها المؤسسة لزبائنها من أجل تسديد ما عليهم من ديون اتجاهها (بعدد الأيام) كما يلي:

مدة تسديد الزبائن = (الزبائن + أو ا رق القبض) / (المبيعات السنوية متضمنة الرسم) × 360 يوم

بحيث يجب أن تكون أقل من مدة تسديد الموردين.

ب. مدة تسديد الموردين: تقيس متوسط المهلة التي تمنح للمؤسسة من طرف مورديها من أجل تسديد ما عليها من ديون اتجاههم، وتحسب كما يلي (بعدد الأيام):

مدة تسديد الموردين= (الموردون + أو ا رق الدفع) / (المشتريات السنوية متضمنة الرسم) ×360 يوم

بحيث يجب أن تكون أكبر (ما يمكن) من مدة تسديد الزبائن.

ج. معدل دوران الأصول:

تقيس مدى قدرة المؤسسة على خلق المبيعات من خلال استخدام مجموع أصولها، ويحسب كما يلي:

معدل دوران مجموع الأصول = المبيعات السنوية خارج الرسم / مجموع الأصول(الصافية)

ومن الأفضل أن يكون أكبر أو يساوي 01 مرة.

د. معدل دوران الأصول المتداولة: تقيس مدى قدرة المؤسسة على خلق المبيعات من خلال أصولها المتداولة، ويحسب كما يلي:

معدل دوران الأصول المتداولة = المبيعات السنوية خارج الرسم / الأصول المتداولة(الصافية)

ومن الأفضل أن يكون يساوي عدة مرات.

و. معدل دوران الأصول الثابتة: تقيس مدى قدرة المؤسسة على خلق المبيعات من خلال أصولها الثابتة، ويحسب كما يلي:

معدل دوران الأصول الثابتة = المبيعات السنوية خارج الرسم/ مجموع الأصول الثابتة (الصافية)

ويجب أن يكون أكبر تماما من 01 مرة.

ثالث. نسب التمويل(والمديونية)

وتشمل خصوصا ما يلي:

أ. نسبة التمويل الدائم:

ب. تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الدائمة حيث تعبر عن التوازن المالي للمؤسسة، وتحسب كما يلي (وليم، 2006، صفحة 98) .

نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة / الأصول الثابتة(الصافية)

ويجب أن تكون أكبر أو تساوي 01 مرة.

ج. نسبة التمويل الخاص: تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال

نسبة التمويل الخاص = الأموال الخاصة / الأصول الثابتة(الصافية)

بحيث من الأفضل أن تصل إلى حدود 0.6 مرة.

د. نسبة المديونية الكلية: تسمح هذه النسبة بقياس مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي عن طريق الاقتراض من الغير، وتحسب كما يلي:

نسبة المديونية الكلية = مجموع الديون / مجموع الخصوم

بحيث يجب أن تكون عادة محصورة بين 0.20 مرة (كحد أدنى) و 0.80مرة (كحد أقصى).

و. نسبة المديونية طويلة الأجل

أما هذه النسبة فتقيس مدى اعتماد المؤسسة على الاقتراض من الغير على المدى الطويل(والمتوسط)، وتحسب كالآتي:

نسبة المديونية طويلة الأجل = الديون الطويلة(والمتوسطة) الآجال / الأموال

بحيث يجب أن تكون عادة محصورة بين 0.20 مرة (كحد أدنى) و 0.60مرة (كحد أقصى).

ي. نسبة الاستقلالية المالية*

تسمح هذه النسبة بمعرفة مدى استقلالية المؤسسة عن دائنيها وبالتالي مدى تمويلها بواسطة مواردها الذاتية، ويمكن أن تحسب كما يلي:

نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة / الأموال الدائمة

بحيث من الأفضل أن تكون محصورة بين 0.60 مرة (كحد أقصى) و 0.40مرة (كحد أدنى).

ن. نسبة القدرة على التسديد: تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد ديونها الطويلة

(والمتوسطة) الآجال بالاعتماد على قدرتها على التمويل الذاتي، وتحسب كما يلي:

نسبة القدرة على التسديد = الديون الطويلة (والمتوسطة) الآجال / قدرة التمويل الذاتي

بحيث يجب أن تساوي أقل ما يمكن من عدد المرات.

هـ. نسبة تغطية المصاريف المالية: تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تغطية مصاريفها

المالية (خاصة فوائد القروض) من خلال مبيعاتها السنوية الصافية + وتحسب كما يلي:

نسبة تغطية المصاريف المالية = المصاريف المالية / المبيعات السنوية خارج الرسم

ومن الأفضل أن تساوي أقل ما يمكن من عدد المرات

رابعا. المردودية

تعبر المردودية عن مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها، ومن أهم أنواعها نجد ما يلي: (زغيب و بوشنقير، 2011، الصفحات 88-98):

أ. المردودية التجارية: وهي الهامش الصافي للاستغلال الذي يمكن للمؤسسة تحقيقه، أي مدى مساهمة كل دينار من المبيعات في تحقيق النتيجة الصافية للدورة، ويحسب كما يلي:

المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية / رقم الأعمال خارج الرسم

ب. المردودية الاقتصادية: هي المردودية التي تقيس مدى الفعالية في استخدام الأصول الاقتصادية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، ويمكن أن تقاس من خلال رصيد الفائض الإجمالي للاستغلال، وتسمى بالمردودية الاقتصادية الإجمالية لأنها تتحقق قبل عمليات العمليات المالية والإهلاك، والعمليات الاستثنائية (خارج الاستغلال)، وقبل الضريبة على الأرباح وعمليات توزيع الأرباح الصافية،

المردودية الاقتصادية =الفائض الإجمالي للاستغلال / مجموع الأصول(الصافية)

ج. المردودية المالية: وتسمى كذلك بمردودية الأموال الخاصة، حيث تسمح بقياس مدى قدرة المؤسسة على مكافأة مالكيها(المساهمين)، وتحسب كما يلي:

المردودية المالية = نتيجة الدورة الصافية / الأموال الخاصة

حيث تبين مقدار الربح الصافي الذي يعود على المستثمرين عن كل دينار مستثمر في رأس مال المؤسسة، وكلما كان هذا المعدل مرتفعا كلما كان أفضل للمؤسسة.

المطلب الرابع: أهمية تقييم الأداء المالي والجهات المستفيدة منه

يمكن تلخيص الأهمية التي يتميز بها تقييم الأداء المالي وكذا الجهات المستفيدة منه فيما يلي:

الفرع الأول: أهمية تقييم الأداء المالي

إن عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية تحظى بأهمية بالغة لأنها تحقق الأهداف التالية :1 (بلعطار، 2015، صفحة 82) يسمح تقييم الأداء المالي بالكشف عن مدى تحقيق القدرة الإرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها بغرض مكافئة عوامل الإنتاج.

- ✓ يقدم تقييم الأداء المالي معلومات حول مستوى الأداء المالي، ويبين أوجه تطوره وهو يمثل الأساس في عملية التخطيط، إذ أن المعلومات الناتجة عن تقييم الأداء المالي يمكن الحكم من خلالها على كفاءة نشاط المؤسسة، ومعرفة احتياجاتها المستقبلية.
- ✓ وعلى العموم يسمح تقييم الأداء المالي بتشخيص نقاط الضعف في نشاط المؤسسة، مما يسمح بمعالجتها وتفادي تكرارها، كما يسمح كذلك بمعرفة نقاط القوة، مما يسمح بالعمل على دوامها والاستفادة منها في المستقبل.

الفرع الثاني: الجهات المستفيدة من تقييم الأداء المالي

هناك العديد من الجهات المستفيدة من تقييم الأداء المالي للمؤسسة من أبر زها ما يلي: (عداي الحسني و عبد الرحمان عبد الله، 2008، الصفحات 239-240)

اولا. إدارة المؤسسة: من الطبيعي أن المديرين- بما فيهم المديرين الماليين على الخصوص.- يرغبون بمقارنة أدائهم خلال السنوات الماضية مع أهداف الربحية والسوق المختارة ومع أداء منافسيهم، فالإدارة تحدد الأهداف من خلال الحصة السوقية و النمو في قيمة المبيعات أو الوحدات والعائد على الاستثمار، ويهتم بهذه المعلومات بشكل كبير المديرين ضمن المستوى الإداري الأعلى، حيث أن هؤلاء لديهم مصادر عديدة للحصول على هذه المعلومات وبشكل خاص من التقارير المالية السنوية (الميزانية وحساب الأرباح والخسائر النتائج) وغير ذلك.

ثانيا. حملة الأسهم العادية

وهم يقسمون إلى ثلاث فئات كما يلي:

أ. حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر قصيرة الأمد وهم يتطلعون إلى تعظيم الإيراد الحالي وتوزيعه عليهم.

ب. حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر طويلة الأمد وهم يهتمون بإنجاز الربح لتحقيق النمو المستقبلي في الإيرادات، وتعظيم رأس المال.

د. حملة الأسهم الذين يمتلكون وجهة نظر مستقبلية وهم يختبرون قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، العوائد والمخاطر للبدائل الاستثمارية.

ثالثا. حملة الأسهم الممتازة: وهم يتطلعون إلى استقرار الأرباح بمستوى معين يوفر تغطية ملائمة لمقسوم الأرباح.

رابعا. حملة السندات: مثل الأفراد والمصارف أو المنشآت المالية الذي يركزون على مستوى الأرباح الحالية والمستقبلية ومدفوعات مقسوم الأرباح واقتراض المؤسسة وتقييمها للموجودات لتغطية الديون...الخ.

خامسا. مانحي الائتمان والمصرفيون: وهم يتحققون من التغيرات الرئيسية التي تطرأ على ممتلكات المؤسسة أي أنهم يتأكدون في حقيقة الأمر من مدى كفاية الموجودات المتاحة في توفير الضمانة لمتطلباتهم على المؤسسة.

سادسا. المحللون الماليون: وهؤلاء ينصب اهتمامهم على مقارنة تقييم أسهم المؤسسة بموجب كشف المركز المالي مع تقييمها في سوق الأوراق المالية، ومن هذه الزاوية نفسها يهتم كذلك المضاربون في سوق(البورصة) الأسهم بتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

سابعا. اتحادات التجارة: وهم يقارنون بين اتجاهات أرباح الإداريين وحملة الأسهم وبين ما يتقاضاه أعضاء النقابة والمستخدمون عامة من أجور في المؤسسة (عداي الحسني و عبد الرحمان عبد الله، 2008، صفحة 240) .

مما سبق نستنتج أنه يتوجب تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لإعطاء الصورة الحقيقة عنها باعتباره أداة رقابية فعالة تعتمد عليها المؤسسة في دراسة وتحليل مركزها المالي وربحية أموالها، وكذا الكشف عن مواطن القوة والضعف، وهو ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها ومحاولة معالجة نقاط الضعف باتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة وبالتالي تحسين الأداء المالي في المستقبل.

المبحث الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين بالأداء المالي

يعتبر نظام الرقابة الفعال أساس تطور المؤسسات الاقتصادية ونجاحها، لأنها تساعد في خلق بيئة رقابية تسمح بتحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة، حيث يرتبط نظام الرقابة الداخلية وعملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة ارتباطا وثيقا فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض.

المطلب الأول: مسؤولية المراجع عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أدى ظهور المؤسسات المساهمة والشركات القابضة ذات الفروع المنتشرة في مختلف أنحاء القرارات في العقد الثاني من القرن الماضي إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل وضع حماية كافية على أصول وممتلكات هذه الشركات لمنع السرقة والاختلاس والعبث، ومن أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات حيث انفصلت الملكية عن إدارة هذه الشركات.

كما أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية إلى زيادة اعتماد م ا رجع الحسابات الخارجي عليها، أن نتائج تقييم المراجع لنظام الرقابة تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها، والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات أي نتيجة، أي أن نتيجة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات.

ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعة، والتأكد من أن تلك الإجراءات والطرق تستخدم كما هو مخطط، فالمراجع يجب أن يحدد:

- ✓ مدى ملائمة نظام الضبط الداخلي.
- ✓ ما إذا كان النظام يتم تشغيله وفقا لما هو مخطط له.

فإذا كان قسم المراجعة الداخلية بالمنشأة يمارس فحصا منتظما لنظام الرقابة الداخلية، فإن، مراجع الحسابات بأخذ ذلك في اعتباره عند تصميم إجراءات المراجعة، أن المراجع الخارجي سيخطط برنامج المراجعة اعتمادا على نظام المراجعة الداخلية بالنسبة للمجالات التي تكون قوية في هذا النظام، وبذلك يتجنب الازدواج في الإجراءات التي تم القيام بها بكفاءة بواسطة إدارة المراجعة الداخلية.

وتقع مسؤولية إنشاء وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية على عاتق إدارة المؤسسة، ومع ذلك فإن مدى تأثير الرقابة والحالة التي تمارس فعلا تكون هامة بالنسبة لمراجع الحسابات، كما أن من مسؤولية المراجع الخارجي أن يحدد مدى إمكانية الاعتماد على هذا النظام والى أي مدى يستطيع أن يحدد من إجراءات المراجعة.

كما يجب على المراجع الخارجي التأكد من أن الحسابات والسجلات منظمة بطريقة تعكس أداة نظام الرقابة الداخلية، كما يجب أن توضح التقارير المقدمة للإدارة كيفية تشغيل واستخدام أساليب الرقابة المختلفة، ومن ناحية أخرى فإنه من الضروري أن يخضع نظام الرقابة للفحص المستمر لتحديد مدى ملائمته في ظل ظروف التشغيل المنفذة، والتحقق من أنه يعمل وفقا لما هو مخطط أم لا، ويكون هذا الفحص المستمر جزء هام من وظيفة المراجعة الداخلية. ويجب أن يقوم المراجع الخارجي بفحص العناصر المختلفة لنظام الرقابة وبتأكد من توافر الاعتبارات السابقة، ومن أن أساليب الرقابة تعمل بكفاءة لأن ذلك ستوفر لديه المبرر لتحديد حجم اختباراته إلى المدى الملائم في ضوء ذلك.

وقد استقر الرأي بين المعاهد والهيئات المهنية الرائدة في العالم على أن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولا عن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية خاصة للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية، مع تزويد تلك الهيئات بتقرير مفصل عن أي عجز أو قصور في هذا النظام.

المطلب الثاني: علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء.

تعد عملية الرقابة و تقييم الأداء إحدى وظائف المؤسسة و جزءا من إعمالها الرئيسية، و أن من أهم نتائج استخداماتها أنها تمكن المديرين من توفير واستخدام الموارد المتاحة بفعالية اكبر و ذلك من اجل تحقيق أهداف المؤسسة و تمكن هذه العملية في التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها باختيار انسب الأدوات و الوسائل الكفيلة لإجراء عملية الرقابة و تقييم الأداء بشكل واضح يعكس الوضعية المالية للمؤسسة، و تتمثل هذه الوسائل خاصة في التحليل المالي و الميزانيات التقديرية، و في هذا الشأن هناك من يرى بان تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد فان تقييم الأداء هو استقراء دلالات و مؤشرات المعلومات الرقابية.

ويرتبط نظام الرقابة الداخلية وعملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة ارتباطا وثيقا فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض، ويسعيان بدورهما إلى تحقيق نفس الأهداف بغية الحد من المخالفات والأخطاء واكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات المناسبة والملائمة، وكذا وضع الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة، فتقييم الأداء يعتبر جزءا من نظام الرقابة الداخلية فهو عبارة عن تحليل النتائج.

وحسب FAYOLH الرقابة هي التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها.

من خلال تعريف FAYOLH يمكن ملاحظة التداخل الكبير بين تقييم الأداء والرقابة من حيث الغرض والهدف. (جرمان، 2018، صفحة 43)

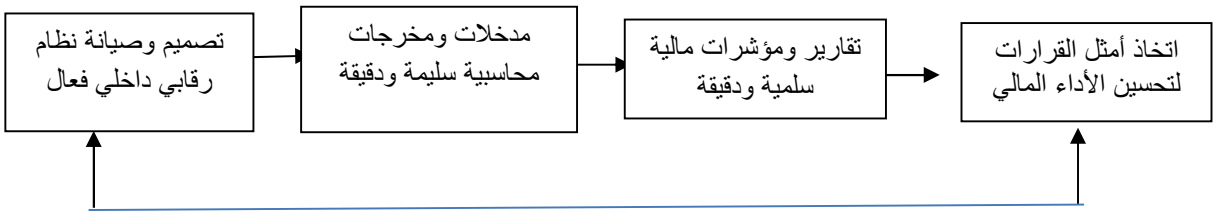
المطلب الثالث: تحسين الأداء المالي من خلال الرقابة الداخلية

إن من بين الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية لحماية النقدية و الأصول المادية للمؤسسة، و التي تلجا هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي جيد و ملائم لمستخدمي الإدارة، و إعطاء أهمية اكبر لمخالف مكونات الرقابية الداخلية من خلال تجنيد موارد مالية لدعمها، وبالتالي الحصول على كفاءة و فعالية لنظام الرقابة الداخلي و التي تستغلها في تقييم الأداء بصفة عامة و الأداء المالي بصفة خاصة و اتخاذ القرارات المناسبة، فأي خلل يطفو على نظام المعلومات المحاسبي فانه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها الكثير من المؤسسات الاقتصادية و التي تكون سببا في اختفاء البعض منها و ينتج هذا الخلل في النظام، عن التواني في توصيل المعلومات المالية الهامة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، حيث تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، و يتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة مصداقية المعلومات و دقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة، يمكن 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 فانه يعد تقريرا عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة، والمتمثلة في الميزانية وجدول النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.

ومن هنا يتضح لنا علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الاداء المالي في المؤسسة، فوجود نظام رقابة داخلي فعال وجيد و و جود استمرارية في دعمه و صيانته فانه يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مدخلات التحليل المالي، فوجود نظام رقابة فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة، وهذا ما سنوضحه في الشكل الموالي،

الشكل (02). علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي



المصدر: (من اعداد الطالب).

من خلال الشكل أعلاه والذي يمثل علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي نلاحظ أن النظام الرقابي الفعال الذي تعتمده المؤسسة والذي يعتبر ركيزتها الأساسية لبلوغ وتحقيق أهدافها، يعتمد أساسا على تقارير ومؤشرات مالية سليمة ودقيقة، ومخرجات محاسبية سليمة ودقيقة، أي لا يتم الوصول إلى النظام الرقابي الفعال إلا بوجودها وتوفرها.

لقد سبق وأن أ رينا أن الرقابة الداخلية لها علاقة مباشرة وثيقة بتقييم الأداء المالي، حيث ان الاهتمام و الدعم الذي تقدمه الادارة العليا لإرساء نظام للرقابة الداخلية فعال يمكنه ان يسهم بطريقة مباشرة او غير مباشرة في تحسين الأداء المالي، حيث أن مخرجاته وخاصة منها مخرجات التدقيق المالي والمحاسبي والمتمثلة خصوصا في الميزانيات المالية وجداول حسابات النتائج وكذا جداول تدفقات الخزينة وجداول تغيرات الأموال الخاصة وغيرها من القوائم المالية ومصادر المعلومات التي تم تدقيقها، تعتبر من المدخلات الرئيسية لعملية تقييم الأداء المالي، فكلما زادت جودة ومصداقية هذه القوائم والمعلومات زادت على إثر ذلك جودة ومصداقية النتائج التي تترتب عن تقييم الأداء المالي، و بالتالي اتخاذ القرارات السليمة الثي تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

مما يسمح بالتالي للمؤسسة باتخاذ أمثل القرارات من أجل تحسين الأداء المالي أكثر فأكثر.

الفصل التطبيقي

دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة

مقدمة الفصل

يعتبر الأداء المالي للمؤسسة مرآتها العاكسة عن وضعها في السوق، لذلك تعمل جاهدة على تحسينه، ويمثل التدقيق الداخلي أحد الوسائل الهامة المساهمة في تحسين للأداء المالي للمؤسسة، ومن خلال هذا الفصل سوف نحاول اسقاط الجانب النظري على الواقع ومحاولة معرفة درجة مساهمة الرقابة الداخلية على الوحدة محل الدراسة (مؤسسة التسيير السياحي) وذلك بالإجابة عن الاشكالية المطروحة ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة.

حيث سيتم التطرق الى تقديم مؤسسة التسيير السياحي بسكرة والهيكل التنظيمي لها، وكذا عرض واقع الرقابة الداخلي بالمؤسسة وأداءها المالي واستخلاص الملاحظات والنتائج، مع تقديم مساهمة نتجت عن الدراسة الميدانية في المؤسسة وذلك بوضع الاقتراحات التي ارتأينا أن تكون مناسبة لتحسين الأداء المالي.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة التسيير السياحي بسكرة

تعتبر من أهم المؤسسات التابعة لمجمع فندقة حمامات التي تغطي محور السياحة الصحراوية وتساهم في تقديم خدمات فندقية راقية للسائح المحلي والأجنبي، وفي هذا الإطار سيتم التطرق الى التعريف بمؤسسة التسيير السياحي كمؤسسة اقتصادية عمومية، من خلال هدا المبحث سوف نقدم المحاور التالية.

- ✓ التعريف بمؤسسة التسيير السياحي
- ✓ الهيكل التنظيمي للمؤسسة
- ✓ اهداف وطبيعة نشاط المؤسسة

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

الفرع الأول: نشأة وتطور مؤسسة التسيير السياحي

مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (اختصارًا: (E.G.T.Biskra)، التي تم إنشاؤها بموجب المرسوم رقم 83-216 المؤرخ 26 مارس 1983 ، انبثقت عن إعادة هيكلة القطاع السياحي الذي شمل المؤسستين الوطنيتين: ALTOUR و SONATHERM .

في المرحلة الأولى ورثت تراثًا مكونًا من وحدات:

المركب الحموي حمام الصالحين بسكرة

- فندق الزيبان–ولاية بسكرة
- فندق سوف– ولاية الوادي

في المرحلة الثانية، تم اتخاذ قرار بإعادة تنظيم القطاع بموجب المرسوم رقم 85-48 المؤرخ 2 مارس 1985. يتعلق هذا الأخير بنقل جزء من التراث الذي كانت تديره مؤسسة التسيير السياحي للشرق. (EGTEST، المقر الرئيسي في قسنطينة) إلى مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، وهي:

- فندق القايد ببوسعادة–ولاية المسيلة
- فندق الواحة في توقرت–ولاية ورقلة

كما تم إرفاق وحدتين قيد الانجاز في ذلك الوقت:

- فندق لوس ولاية الواد
- فندق القلعة ولاية المسيلة

بالإضافة إلى القرار رقم 97/02 بتاريخ 2009/10/04 الصادر عن مجلس مساهمات الدولة الذي ينص على إعادة تأهيل الفنادق في الجنوب واقتراح إعادة التنظيم الجزئي لمحفظة SGP GESTOUR، فقد تم إعادة تحويل فندق القايد ببوسعادة ليصبح تابع لسلسلة الجزائر "EGH EL DJAZAIR " بدأ سريانه في 01 يناير 2010.

المرحلة الثالثة: التحول إلى الاستقلالية وتغيير الوضع ورأس المال الاجتماعي:

في إطار تنفيذ القانون 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 الذي يحمل القانون التوجيهي الخاص بالمؤسسات الاقتصادية العمومية، تم تحويل المؤسسة الاشتراكية للتسيير السياحي بسكرة الى مؤسسة عمومية للتسيير السياحي بسكرة (EGT BISKRA) بموجب عقد الموثق رقم 483 بتاريخ 21 مارس 1990 الى مؤسسة عمومية اقتصادية /شركة مساهمة (EPE/SPA).

تم تحديد رأسمالها الأولي عند 20.000.000 دينار جزائري مقسمة إلى 200 سهم بقيمة 100،000 دينار جزائري موزعة على صناديق المشاركة، أدناه:

- صندوق مساهمات الخدمات: 40٪
- صندوق مساهمات البناء: 30٪
- صندوق مساهمات الصناعات المتنوعة: 30٪

في عام 1992، استفادت الشركة من إجراءات التطهير المالي التي مكنتها من زيادة رأس مالها بنحو 89.000.000 دينار جزائري ليرتفع من 20.000.000 دينار جزائري إلى 109.000.000 دينار جزائري.

تم الاكتتاب بهذه الزيادة في رأس المال بالكامل من قبل صندوق مساهمات الخدمات، والذي أصبح المساهم الأكبر بنسبة 89٪. وفي عام 1994، تم تحويل الأسهم ما بين صندوق الصناعات المتنوعة وصندوق الخدمات، لصالح هذا الأخير. حيث أصبح هيكل راس المال في سنة 1992 على النحو التالي:

- صندوق مساهمات الخدمات 1.300 سهم أي بنسبة 94.50 ٪ من راس المال.
- صندوق مساهمات البناء: 60 سهم أي بنسبة 5.50 ٪ من راس المال.

في عام 1995 شهد رأس المال زيادة أخرى بحوالي 91.000.000 دينار جزائري على أن تزيد من 109.000.000 دينار جزائري إلى 200.000.000 دينار جزائري. مع إعادة تنظيم الشركات القابضة، حيث اصبحت مملوكة بالكامل لشركة الخدمات العامة القابضة في عام 1996، من قبل شركة هولدينج كمياء للخدمات الصيدلانية في جوان 2000. وعندما تم إنشاء شركات تسيير مساهمات الدولة SGP/GESTOUR في عام 2002 أصبحت تابعة لها.

تم تعزيز الهيكل المالي للشركة في عام 2007 بزيادة في رأس المال من 200.000.000 دج إلى 782.000.000 دج ، ملك بالكامل من قبل SGP - GESTOUR.

وفي 30 مارس 2014، تمت زيادة رأس المال إلى 835.400.000.00 دينار جزائري.

في عام 2017 تم إعادة هيكلة شركة SGP/GESTOURلتصبح تسمى بمجمع فندقة، سياحة وحمامات معدنية.

الفرع الثاني: التعريف بمؤسسة التسيير السياحي

تعتبر مؤسسة التسيير السياحي بسكرة من الناحية القانونية مؤسسة عمومية شركة ذات أسهم رأسمالها يقدر 835.400.0000 دينار جزائري مقسم على 1360 سهم مملوكة بالكامل من طرف مجمع فندقة سياحة، وحمامات معدنية تعتبر الشركة الام.

مجلس الإدارة: تدار الشركة من قبل مجلس إدارة يتألف من تسعة (09) أعضاء (07) منهم يمثلون المساهمين وعضوان يمثلان العمال.

تقع مؤسسة التسيير السياحي بسكرة في حي المجاهدين في الشمال الغربي لمقر الولاية تبعد عنها حوالي 10 كلم،

بالنسبة لطاقتها البشرية تقدر ب 396 عامل في شهر أفريل 2021 م منهم:

12 إطار سامي

21اطار عادي

112عامل متحكم

251عامل تنفيذي

اما بالنسبة للطاقة الإنتاجية للمؤسسة فهي تضم 6 ست وحدات اقتصادية ومقر اجتماعي للمديرية العامة وهي تقسم كما يلي.

الجدول رقم (03): الطاقة الإنتاجية لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

الوحدات	تاريخ بداية الاستغلال	القدرات الحالية					
		الغرف	الاجنحة	الأسرة	طبق/خدمة	علاج	حمام
احمام الصالحين	1976	119	72	382	400	1550	600
فندق الزيبان	1971	98	/	196	150	/	/
فندق السوف	1971	89	/	182	100	/	
فندق الواحات	1972	69	/	138	150	//	/
فندق القلعة	1995	141	/	296	130	/	/
فندق اللوس	1997	96	/	192	150	/	
المجموع		*612	72	1386	1080	1550	600

المصدر: التقرير السنوي للتسيير للمؤسسة

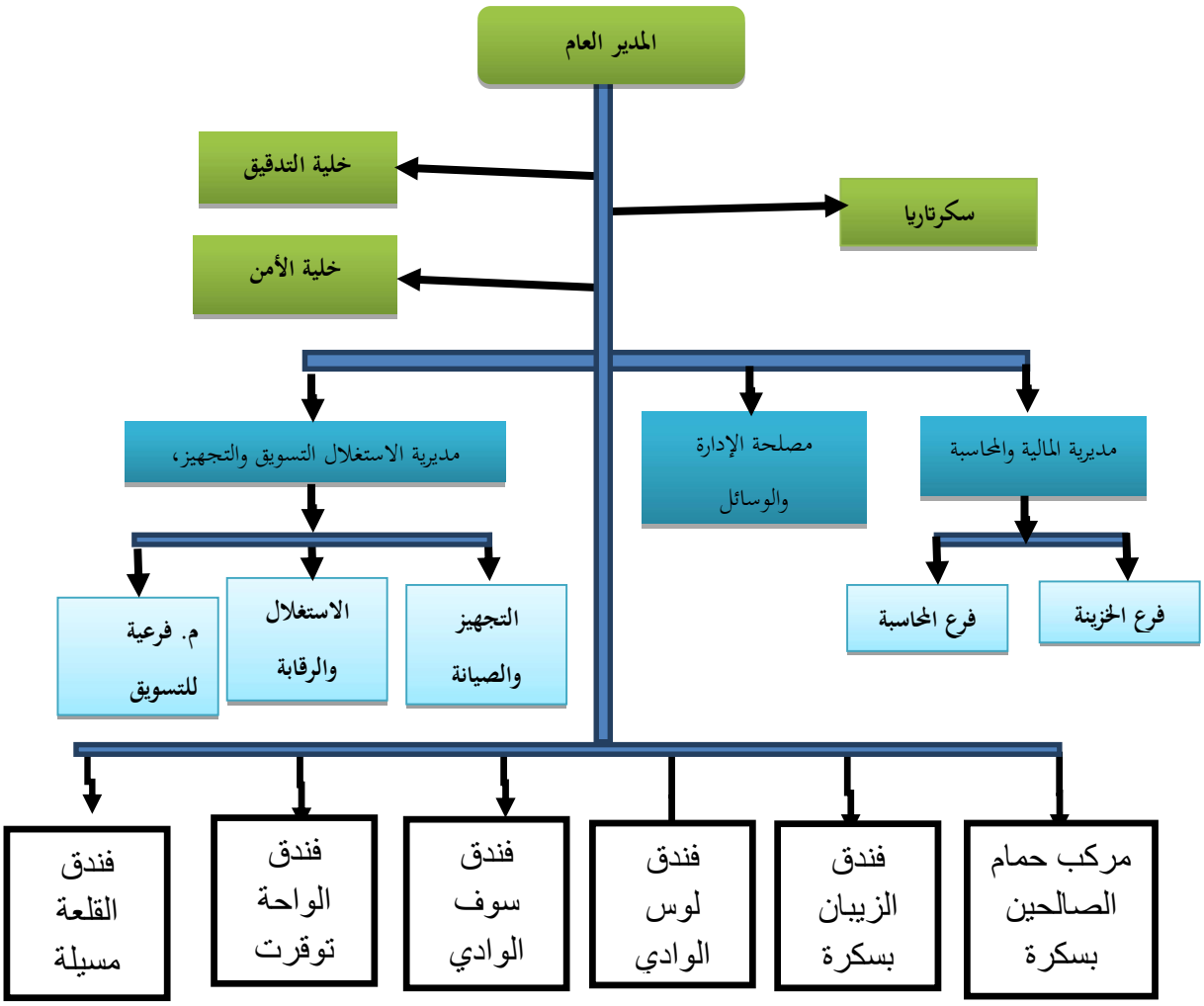
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة التسيير السياحي

يعتبر الهيكل التنظيمي اداة فعالة في تنظيم العلاقات بين مختلف المستويات الادارية في أي مؤسسة، وهو أيضا يساهم في تنظيم عملية الاتصال بين مختلف الأقسام وبين الرؤساء والمرؤوسين وكذا مساعدة الإدارة على تتبع سير العمل وتسهيل عملية المراقبة التدقيق من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات التي يوضحها الهيكل التنظيمي.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة

يمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمديرية العامة وشرح مختلف المهام والوظائف الموجودة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة (EGT BISKRA)



المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة

يتغير الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع تطورها وزيادة وحداتها وخدماتها، الى أن وصل الى ما هو عليه الآن في الشكل التالي:

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة يمكن شرح مختلف مهام الوظائف المشكلة لها وذلك بالرجوع الى مرجعية المناصب Fiches De Postes وتوصيف الوظائف كما يلي:

أولا–المدير العام: وهو المسؤول الأول عن إدارة اعمال ونشاطات المؤسسة، فهو يمثل المؤسسة في جميع الحالات ويمارس سلطته الإدارية على عمالها.

ثانيا–السكرتارية او موظف الاستقبال: تتعلق المهام في هذا المكتب في تنظيم وتسيير مهام المدير العام وعلاقاته مع جميع الأطراف سواء داخل المؤسسة او خارجها، واستقبال المكالمات الهاتفية وتسجيل البريد الوارد والصادر، وكذا العمل على تنظيم المواعيد وترتيب الاجتماعات وحفظ الأرشيف والمعلومات المتداولة اثناء العمل.

ثالثا- مديرية المالية والمحاسبة: تعمل على تسيير أموال المؤسسة وتوفير الموارد المالية اللازمة للقيام بالنشاط من خلال قيامها بعدة مهام نذكر منها:

أ- متابعة وتسجيل العمليات المالية والمحاسبية خلال الدورة،

ب- دراسة الوضعية المالية للمؤسسة،

ج-تهتم بالعلاقات مع الأطراف الخارجية المختلفة بالمؤسسات المالية والعمومية.

د- القيام بالرقابة الدورية على محاسبة الوحدات التابعة وظيفيا لها.

هـ- تقوم بالمتابعة اليومية لأعمال المديرية العامة من ايرادات ونفقات، وتسجيل مختلف العمليات السائدة.

تنقسم الى فرعين

1. فرع الخزينة: من مهام هدا الفرع تسجيل مختلف المدفوعات والمقبوضات،
2. فرع المحاسبة العامة: مهمة هذا الفرع تسجيل وتقييد جميع العمليات اليومية التي تجري على مستوى المؤسسة والمتعلقة بالنشاط، كذلك متابعة مختلف الديون والارادات والمصاريف،

ثالثا-خلية التدقيق الداخلي: وهي أهم مصلحة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث تمثل هذه الوحدة صورة الوحدات التابعة لها حيث يقوم المدقق الداخلي بالمؤسسة بمهام التدقيق على مستوى كامل المستويات الإدارية والمصالح بكل الوحدات الفندقية وكذا مؤسسة التسيير السياحي، وإعطاء الصورة الأوضح للوضع المالي عن طريق تقرير يبدي فيه رأيه الفني المحايد.

رابعا-خلية الأمن الداخلي: وتوفر هذه المصلحة الأمن الداخلي للمؤسسة وحماية الممتلكات.

خامسا-مصلحة الاستغلال، التسويق والتجهيز: وتنقسم إلى ثلاث مديريات فرعية، الأولى خاصة بالتجهيز والصيانة، والثانية للاستغلال والرقابة أما المديرية الفرعية الثالثة للتسويق وتجسد هذه المصلحة أعمال وخدمات المؤسسة.

الفرع الثاني: وحدات الفندقة التابعة للمؤسسة وهيكلها التنظيمي

تمتلك مؤسسة التسيير السياحي في حافظتها 5 وحدات فندقية ومركب سياحي حمام الصلحين علاجي

الجدول رقم (04): وحدات مؤسسة التسيير السياحي بسكرة

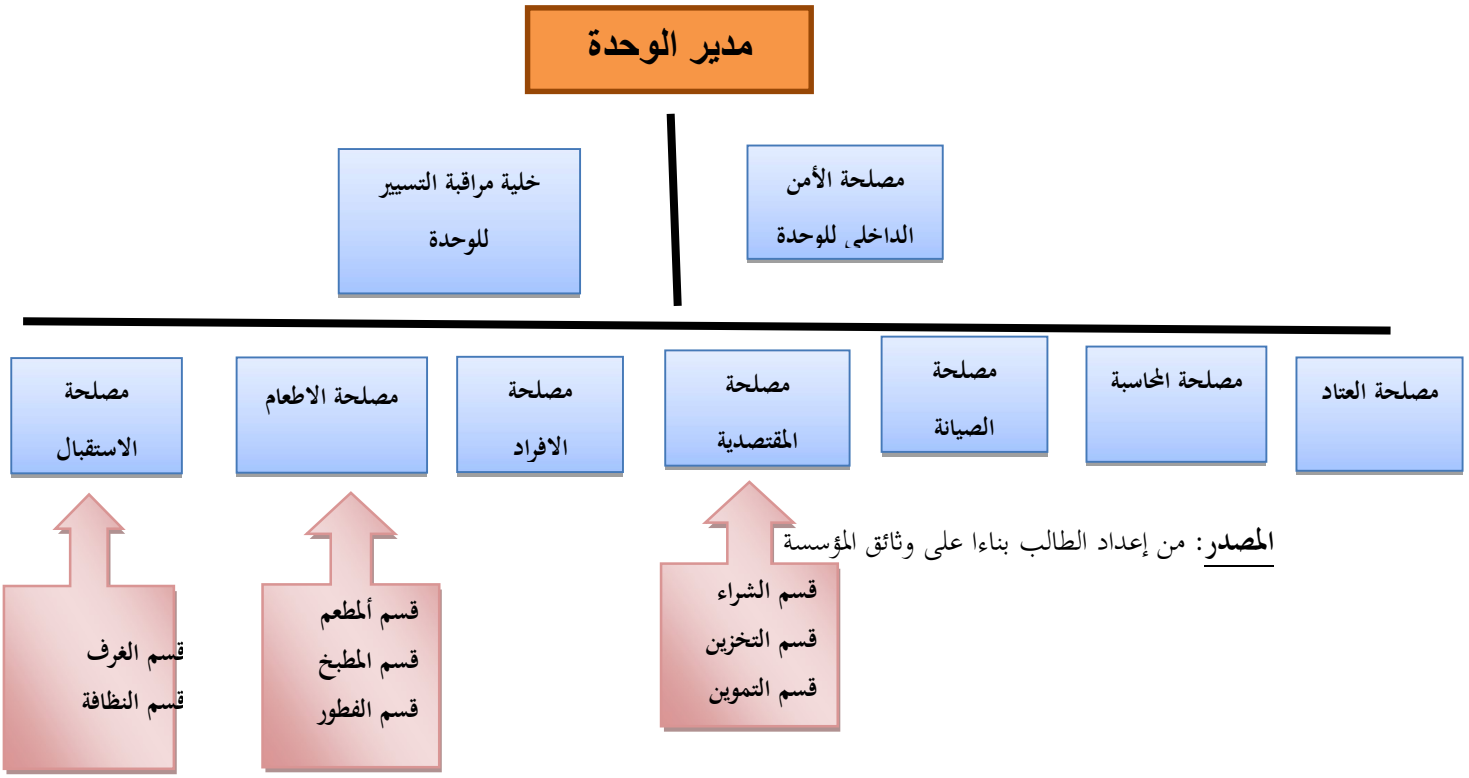
الوحدة	مساحة الوحدات			تاريخ الفتح	القيمة بـ د.ج
	م الإجمالية	م المبنية	م غ المبنية		
حمام الصالحين – بسكرة–	27 هك و 141 م²	26.014 م²	24 هك و 4127 م²	1988/05/12	4.538.368,80
فندق الزيبان – بسكرة–	20.272 م²	5.272 م²	15.000 م²	1988/09/21	504.865,92
فندق لوس – الوادي–	30.615 م²	8.844 م²	21.772 م²	1995/05/03	3.100.000,00
فندق الواحة – تقرت–	16.992 م²	5.500 م²	11.492 م²	2000/02/22	1.882.156,00
فندق القلعة – مسيلة–	22.978 م²	10.200 م²	12.778 م²	2002/06/02	4.500.471,00
فندق سوف – الوادي–	13.593 م²	6.000 م²	7.593 م²	2005/05/22	1.749.419,10

المصدر: وثائق المؤسسة

الهيكل التنظيمي للوحدة الفندقية.

يتغير الهيكل التنظيمي من فندق لآخر بحسب حجمه وحسب مختلف الخدمات التي يقدمها، الا ان اغلب الوحدات يظهر الهيكل التنظيمي لها على الشكل التالي:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لوحدة فندقية



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق المؤسسة

1- **مدير الوحدة:** وهو الذي يقوم بالمتابعة اليومية لجميع عمليات المصالح ومهمته هي تسيير الوحدة وتسيير المصالح (الإدارة)، ويقوم باستقبال الضيوف من دبلوماسيين، سفراء وغيرها من الشخصيات المهمة.

2- **مصلحة الاستقبال:** يتم الوصول الى مصلحة الاستقبال التي تقع في الطابق الأول من مبنى الربط وهي أهم مصلحة بالنسبة للنزيل أو الزائر للفندق، حيث من خلالها يتحصل على جميع المعلومات المستفسر عنها، من الغرف أو الأجنحة المتاحة، التسجيل لأخذ غرفة ودفع ما عليه، إذا فهي تختص بإرشاد النزلاء وتشمل هذه المصلحة قسمين:

- **قسم الغرف:** يتولى هذا القسم مراعات ما يحتاجه النزيل بتقديم جميع الخدمات المطلوبة في الغرف وحسن التنسيق بينها.
- **قسم النظافة:** يختص هذا القسم بنظافة الغرف من أرضية وأفرشة وأغطية وكذا نظافة المعدات الموجودة داخل الغرف، وهذا القسم لا تتوقف خدماته على الغرف فقط وإنما تشمل قاعة الاستقبال، المطعم، الخيمة، الحانة، المسبح وكذا نظافة المساحة الخضراء.

3- **مصلحة الإطعام:** تختص هذه المصلحة بتحسين خدمات الإطعام في الوجبات التي تتنوع بين وجبات عالمية وتقليدية جزائرية ومحلية، وتختص كذلك في خدمات الخيمة التي تتسم بأجواء صحراوية.

4- **مصلحة المستخدمين:** مهمة هذه المصلحة هي متابعة العمال داخل الوحدة من حضور أو غياب ومراقبتهم أثناء القيام بعملهم، إعداد كشف الحضور والغياب من أجل الراتب الشهري، وكذا توظيفهم.

5- **مصلحة الصيانة:** وهي المصلحة المختصة بعمليات التصليح وصيانة موجودات الفندق كالكهرباء، أنابيب الغاز، وتصليح معدات الفندق وغيرها من التصليحات.

6- **مصلحة الأمن:** وتختص هذه المصلحة بتوفير الراحة والاطمئنان للنزلاء، وتوفير مختلف وسائل الأمن ك قوارير الاطفاء.

7- **مصلحة المقتصدية:** وتختص هذه المصلحة بعمليات شراء وتخزين السلع (مواد غذائية، تجهيزات الغرف، الخيمة، المطعم...) واستهلاك هذه السلع بتموين المصالح بما تحتاجه، وتشمل هذه المصلحة ثلاث أقسام:

- **قسم الشراء:** يقوم هذا القسم بوظيفة تحديد احتياجات المصالح المختلفة من أجل شراءها، هذا لتغطية النقص الموجود خاصة في المطعم والخيمة وغيرها من الأقسام الأخرى.
- **قسم التخزين:** ويقوم هذا القسم بعملية تخزين ما تم شراءه حتى يطلب استخدامه من مواد غذائية، أفرشة، أثاث، أدوات الطبخ والمائدة ...
- **قسم التموين:** ومهمة هذا القسم توزيع ما تم تخزينه على المصالح لتغطية الاحتياجات.

8- مصلحة المراقبة التسيير: وتختص هذه المصلحة بمراقبة سير عمليات الإدارة ومختلف مصالحها وتنظيمها من أجل الأداء الحسن لجلب أكبر عدد من النزلاء والشهرة.

9- مصلحة المالية والمحاسبة: وتعتبر أهم مصلحة في الهيكل التنظيمي فهي تعمل على التنسيق بين المصالح فتقوم بالمتابعة اليومية لحصيلة العمل اليومي من إيرادات ونفقات وتسجيل مختلف العمليات وتنظيمها.

المطلب الثالث: مهام واهداف وطبيعة نشاط المؤسسة

من خلال المرسوم رقم 83-216 المؤرخ 26 مارس 1983 و (المادة 02 عقد موثق483، 1990، صفحة 3) من القانون الأساسي لمؤسسة التسيير السياحي يمكن ان نستخلص مهام وطبيعة نشاط مؤسسة التسيير السياحي لولاية بسكرة فيما يلي:

أولا: مهام وطبيعة نشاط المؤسسة

1) مهمتها الاساسية هي تعزيز السياحة في حدود موقعها الجغرافي .

على هذا النحو، فهي مسؤولة عن تطوير وإدارة وتنظيم وتسويق أي مؤسسة سياحية ذات طبيعة صحراوية وحموية تشكل تراثها. يتكون نشاطها الأساسي من الفنادق والمعالجة المائية

2) تنسق عمل المنشآت والوحدات السياحية.

التي تتولى مسؤوليتها وتقوم بدراسة مردودية الوحدات وتضع كيفيات تسييرها، توفر المصالح العامة والمشتركة لمجموع المنشآت والوحدات السياحية ولا سيما ما تعلق منها بتسويق الخدمات المرتبطة بها،

3) تسهر على اختراع قواعد التسيير والنظافة والامن وعلى جودة الخدمات السياحية، تقوم بإنجاز جميع وسائل الخزن والتموينيات الضرورية لعملها،

4) تشارك في التبادل السياحي بين المؤسسات، تنظم وتطور بالاتصال مع الهياكل المختصة التنشيط السياحي في وحداتها،

5) تساهم في تكوين المستخدمين وتحسين مستواهم،

6) تنجز او تكلف من ينجز برامج التجهيز المخططة المرتبطة بهدفها، تنفيذ او تكلف من ينفذ الاشغال وتقديم الطلبات وتوفر جميع الأدوات لتركيب وحداتها او تحديثها،

7) تقوم فيما يخصها في إطار الأحكام القانونية والتنظيمية بالمراقبة التقنية والمالية على أساس الوثائق، او في ورشة الاشغال المنجزة،

8) تقوم بالدراسات التقنية المرتبطة بأشغال التهيئة او تكلف من يقوم، تجمع وتحليل واستغلال الاحصائيات الضرورية لتسويق المنتوج السياحي، تقوم بصيانة التجهيزات والمنشآت التي لها علاقة بهدفها.

9) تسخر المؤسسة زيادة على ذلك وفي حدود صلاحياتها وطبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها جميع الوسائل البشرية والمنقولة والعقارية والصناعية والمالية والتجارية لتحقيق الاهداف المحددة بموجب القانون الأساسي وبرامجها، تقوم

بترقية السياحة وتسير وتنظم وتتعامل مع اية مؤسسة سياحية ذات طابع حضري كانت او صحراوي ومناخي وحمامي وتخيمي تشتمل عليها ممتلكاتها، كما تمارس المؤسسة الاعمال المطابقة لهدفها عبر مناطق التي تتواجد بها فروعها.

أهدافها الاستراتيجية

يمكن حصرها وفق السياسات المعتمدة من قبل المؤسسة في:

- جلب أكبر عدد من النزلاء.
- محاولة تحقيق مردودية جيدة من أجل اكتساب مكانة هامة في السوق
- توفير أكبر قدر ممكن من الأمن والراحة والخدمة الراقية للنزيل.
- تحقيق أكبر قدر من الأرباح (زيادة رقم الأعمال).
- الصيانة وإعادة تجهيز الغرف تجهيز حديث وراقي.

المبحث الثاني. الرقابة الداخلية وتحليل اهم مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

سوف نقوم من خلال هذا المبحث التطرق إلى نتائج المقابلة التي أجريت في مختلف المصالح سواء بالمديرية العامة او مختلف مصالح الوحدات التشغيلية التابعة لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة وتحليلها مع دراسة الميزانية الخاصة بهذه المؤسسة لسنوات 2014 الى 2019 والتحليل المالي لها بغية الوصول إلى تحليل النسب والمؤشرات المالية.

من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة تحصلنا على بعض المعلومات التي تخص موضوع بحثنا، وتتجسد في واقع الرقابة الداخلية والأداء المالي بالمؤسسة، وسوف نتعرض في هذا المبحث الى:

المطلب الأول: أدوات وأساليب جمع البيانات

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المقابلة

المطلب الثالث: عرض النسب والمؤشرات المالية وتحليلها لمؤسسة التسيير السياحي لفترة (2014-2019)

المطلب الأول: أدوات وأساليب جمع البيانات:

حتى نتمكن من جمع البيانات اللازمة قمنا باتباع الخطوات التالية:

الفرع الاول: فترة الدراسة الميدانية:

تم إجراء الدراسة الميدانية من تأريخ 02 أفريل 2021 الى 05 ماي 2021.

الفرع الثاني: طرق جمع المعلومات:

أولا- تمثلت الطريقة الأساسية في جمع المعلومات في إجراء المقابلة المباشرة وهدا من اجل أخد معلومات وجمع معطيات عن المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة والتي هي مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، إضافة إلى استعمال طرق أخرى كالزيارة الميدانية لأهم المصالح التي كنا نتوقع أن نجد على مستواها الأجوبة الملائمة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة إضافة إلى الملاحظة المباشرة وتحليل المحتوى لبعض وثائق المؤسسة.

ثانيا - ولزيادة دقة وصحة وموثوقية الاجابات المقدمة، قام الباحث باستخدام وسيلة 'اختبار التواجد' Test d'existence من خلال الملاحظة وتحليل الوثائق الخاصة بكل مصلحة وكذلك بالاعتماد على مخرجات التقارير الدورية للمدقق الداخلي والخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة واهم الملاحظات المقدمة في التقارير ومدي قيام المؤسسة بالتصحيحات الملائمة لصيانة النظام بالإضافة الى تحليل اهم المؤشرات المالية التي يمكن اعتبارها مبدئيا من الأثار المباشرة و/اوالغير مباشرة لمدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية المتواجد، و من خلال الاعتماد على البيانات والتقارير والقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية التي تعتمد على: تحليل رقم الأعمال، تحليل القيمة المضافة، تحليل الفائض الإجمالي للاستغلال، المردودية التجارية، المردودية الاقتصادية، المردودية المالية، حيث تمثلت الأساليب في تجميع المعطيات واستخراجها في شكل نسب مئوية ورسومات، بيانية وصفية، باستخدام برنامج Microsoft Office Excel 2010

ثالثا. و لتعميق دراستنا و التوصل الى الإجابة على فرضيات البحث و لأثبات وجود العلاقة أو نفيها بين التكاليف المنفقة على انشطة الرقابة الداخلية و مدى مساهمتا في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، قام الباحث بدراسة قياسية احصائية لبناء نموذج اقتصادي نمثلها بالعلاقة $y=a+f(x)$, يدعم تفسير العلاقة القائمة حيث يمكن لهذا النموذج ان يقيس اثر المتغير المستقل (x) الرقابة الداخلية الممثلة (في التكاليف الاجمالية التي انفقتها مؤسسة التسيير السياحي على انشطة الرقابة الداخلية) والمتغير التابع (y) الذي مثلناه(بالمردودية المالية) و تتم الدراسة باستعمال EVIEWS 12 من خلال دراسة التوجه العام للمعطيات في شكل سلاسل زمنية من خلال دراسة قياسية .في المبحث الثالث.

الفرع الثالث: الأطراف المعنيون بالمقابلة وبرنامج سير المقابلات

جدول رقم 05 الأطراف المعنية بالمقابلة

مستويات اجراء المقابلة		عدد المقابلات	المدة الزمنية /ساعة
الإدارة العليا	المدير العام	02	1
	مدير الإدارة الإمكانيات	02	8
	مدير المحاسبة والمالية	02	8
	مدير الاستغلال والتسويق	02	8
الوحدات التشغيلية	مديري الوحدات	06	8
	الإطارات المحاسبين	06	16
	إطارات مراقبي التسيير	06	16
	مسؤولي الاستغلال في الوحدة	06	16

المصدر: من اعداد الباحث ومن خلال الاعمال الدورية للمدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة

الفرع الرابع: محاور المقابلات:

كانت محاور المقابلات تدور حول دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة من خلال استخدام المقابلات المغلقة تارة التي تلائم البحث المسحي لضمان وحدة الحوار في كامل مجتمع الدراسة في جميع جلسات المقابلة واستخدام المقابلة مغلقة ومفتوحة تارة أخرى وذلك حسب نوع المجتمع المستهدف، حيث قام الباحث بتضمين الأسئلة المغلقة لفهم تفضيلات المستجيب لمجموعة من الإجابات، في حين فام بتضمين الأسئلة المفتوحة للحصول على تفاصيل حول جزء معين من المقابلة في البحث.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتاج المقابلة في مؤسسة التسيير السياحي

لقد كان الهدف من المقابلة هو عرض الموضوع من الجانب التطبيقي وذلك من خلال إجراء د راسة ميدانية بمؤسسة التسيير السياحي بسكرة عن طريق إجراء مقابلات مع إطارات و مسؤولي المصالح المختلفة المشاركة بطريقة مباشرة او غير مباشرة في تسيير نظام الرقابة الداخلية و/او صيانته في هده المؤسسة والمتمثلة في شخص مدبرها العام و الاطارات العليا و مديري الوحدات و

الإطارات في مختلف الوظائف انظر جدول رقم 01.و الذين لم يبخلوا عنا أي معلومة من خلال الأجوبة الوافية للأسئلة و مساعدتنا في فهم واقع عمل نظام الرقابة الداخلية و دوره في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة.

نموذج الأسئلة المطروحة

لقد قسم الباحث الأسئلة الى بعدين:

البعد الأول الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية تشمل المكونات الخمسة للرقابة الداخلي انظر نموذج الأسئلة والأجوبة المقدمة في الملاحق من الملحق رقم 1الى الملحق رقم 5.

البعد الثاني: الأسئلة المتعلقة بالأداء المالي انظر نموذج الأسئلة والأجوبة المقدمة في الملحق رقم 6

عرض وتحليل نتائج المقابلة

البعد الأول. واقع نظام الرقابة في المؤسسة

الهيكل التنظيمي وبيئة الرقابة:

من خلال الملحق رقم 01 نلاحظ أن هناك بيئة رقابية على مستوى المؤسسة المدروسة، وتتوافر على هيكل تنظيمي واضح المعالم يساعد في هيكلة مكونات النظام.

تقدير المخاطر

من خلال الملحق رقم 02 نلاحظ أن معظم الإجابات كانت إجابيه هذا يعني ان المؤسسة لا يدركون بأهمية المخاطر المحتملة التي تواجه المؤسسات الفندقية محل الدراسة.

الأنشطة الرقابية:

نلاحظ من خلال الملحق رقم 03 إن المؤسسة لديها إدراك لا بأس به لأهمية هذه الأنشطة الرقابية لكن الى ان هناك نقص في الاهتمام بالإنفاق على التكوين الدوري لمسؤولي الأنشطة الرقابية كالمدقق الداخلي ومراقبي التسيير.

نظام المعلومات والاتصال:

نلاحظ من خلال الملحق رقم04 ان المؤسسة تدرك أهمية وضع نظامي معلومات واتصالات داخلي أو خارجي تقليدي أو الكتروني، من أجل تسهيل أنماط الاتصال في المؤسسة محل الدراسة وتطويره، إضافة إلى معالجة انشغالات وآراء واقتراحات وشكاوى الزبائن في إطار عصرنة المؤسسة التي تقوم بها حاليا وقد رصدت المؤسسة ميزانية ضخمة لوضع أنظمة معلومات إدارية متكامل حيث يدعم مختلف الوظائف في المؤسسة.

المراقبة أو المتابعة:

نلاحظ من خلال الملحق رقم 05 أن القائمين على المؤسسة محل الدراسة يدركون إجراءات الرقابة الداخلية، ولكنها تقليدية، في حين يجهلون إجراءات الرقابة الداخلية الحديثة مثل قياس وتصحيح أعمال المساعدين والمرؤوسين، ومتابعة المؤشرات الأداء المالية.

البعد الثاني. الأداء المالي

نلاحظ من خلال الملحق رقم 06 ان المؤسسة وضعت نظام رقابة فعال لمتابعة الأداء التشغيلي من خلال جداول القيادة الشهرية لمتابعة اهم مؤشرات الأداء الفندقية والحموية العلاجية، وكذلك الاهتمام بالرقابة على مدى تحقيق المؤشرات التشغيلية مقارنة بالمخطط وتحديد الانحرافات (الرقابة على رقم الاعمال، الرقابة على التكاليف، الرقابة من خلال معايير موضوعة مسبقا قصد الرقابة على الأداء التشغيلي. الا انها اهملت إضافة الى جدول القيادة الشهرية مؤشرات مالية لمراقبة الأداء المالي والمساهمة أكثر في فعالية الرقابة الداخلية وبالتالي تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

وضع استراتيجيات، لتحقيق أداء تشغيلي يتطلب هيكلة مكونات نظام الرقابة الداخلية، بما يتلاءم وإمكانيات المؤسسات الفندقية محل الدراسة

خلاصة التقييم لنظام الرقابة الداخلية

نقاط القوة للنظام:

- هناك تنظيم موحد يعمل في كافة الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسة.
- تواجد المقاربة البنكية شهريا.
- اعداد الأجور يتم حسب المعايير والقوانين.
- تواجد جرد شهري وسنوي للمخزون.
- تواجد جرد سنوي للأصول الثابتة بطريقة كود بار.
- تواجد تقارير دورية حول تسجيل النقدية من خلال محاضر دورية للجرد.

نقاط الضعف التي تعتبر خلل في الرقابة الداخلية:

- على المستوى التنظيمي الاخلال بمبدأ فصل المهام وتداخل في الصلاحيات في بعض الوحدات التابعة حيث يعتبر من المعايير المتعارف عليها لفعالية الرقابة الداخلية حيث من غير التوافق وضع مهام لرئيس قسم المحاسبة و/او لأمين المخزن لموظف واحد الذي يقوم بوظيفة تسجيل العمليات الحسابية، ووظيفة الرقابة عليها والتأشير على بيان المقاربة الدورية لحساب البنك، حيث هناك خطر عدم الإفصاح الصحيح للمعلومات المالية.
- عدم وجود دليل لإسناد المهام.

- نقص الرقابة في بعض عمليات (Processus) غياب تأشير العميل على فاتورة المطعم لتأكيد استهلاكها فعليا.
- عدم وجود دليل الإجراءات لبعض عمليات التسيير (دليل إجراءات عمليات الفوترة ودليل متابعة المدينين).

- عدم استعمال بفاعلية لأنظمة المعلومات الإدارية في بعض الوحدات بسبب نقص الكفاءات لتسييرها في بعض الوحدات (كنظام الفوترة الالي) واكتفائهم بالعمليات اليدوية.

خلاصة:

بناءً على المقابلة التي تمت مع إطارات مؤسسة التسيير السياحي بسكرة والأجوبة التي قدمت حول التساؤلات التي طرحها الباحث توصلت إلى:

أولا: بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية: مما لا شك فيه هو ان أي مؤسسة اقتصادية تسعى دوما أن يكون لديها نظام رقابة داخلي فعال وهذا ما لمسناه من خلال تحليل الأجوبة، وفعلا إن كل الإجراءات المتخذة والأساليب المعمول بها على مستوى مؤسسة محل الدراسة توحي بان نظام الرقابة لهده المؤسسة هو نظام فعال، ولكن يبقى جانب يعتبر من أساسيات نظام الرقابة الداخلية ألا وهو الجانب البشري الذي يستحيل التحكم فيه وبالتالي يستحيل تحقيق فعالية بنسبة مائة بالمائة.

ثانيا: بالنسبة للأداء المالي: ان أي مؤسسة اقتصادية تهدف إلى الاستمرارية والبقاء وسعيا منها لبلوغ ذلك فإنها تعمل على تحقيق أداء مالي متوازن مما يسمح لها بتغطية احتياجاتها وهذا ما تم استخلاصه من تحليل الأجوبة المتعلقة بالأداء المالي فالمؤسسة تسعى إلى تحقيق أداء متوازن من خلال تقييم شهري للأداء المنجز والأداء المرغوب مع العمل على تصحيح الانحرافات في حال اكتشافها وان الطريق المتبعة في تقييم الأداء هي التحليل المالي.

المطلب الثالث: عرض النسب والمؤشرات المالية وتحليلها لمؤسسة التسيير السياحي لفترة (2014-2019)

الفرع الأول: تطور رقم أعمال مؤسسة التسيير السياحي.

أما عن تطور رقم أعمال الشركة خلال فترة الدراسة فالجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 06: تطور رقم أعمال لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة 2014-2019

السنة	2014	2015	2016	2017	2018	2019
رقم الاعمال بالآلف دج	808.715	813.777	718.971	638.699	601.259	525.416

المصدر: التقارير المالية السنوية 2014،2015،2016،2017،2018،2019

من خلال الجدول نلاحظ أن رقم أعمال المؤسسة في تدهور مستمر من سنة إلى أخرى،

الفرع الثاني: عرض تلخيصي للمعطيات المجمعة

أولا. عرض الميزانيات المالية المختصرة لفترة الدراسة الممتدة من سنة 2014 إلى 2019

الجدول رقم 07: الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة التسيير السياحي (2014-2019) اصول

السنة	2014		2015		2016	
الأصول	القيمة	النسبة%	القيمة	النسبة%	القيمة	النسبة%

الأصول الثابتة	1 947 016	82,36	1 978 901	81,69	1 986 103	82,04
الأصول الجارية	417 030	17,64	443 505	18,31	434 832	17,96
المجموع	2 364 046	100	2 422 406	100	2 420 935	100

السنة	2017		2018		2019	
الأصول	القيمة	النسبة%	القيمة	النسبة%	القيمة	النسبة%
الأصول الثابتة	1 937 887	69,01	2 111 531	75,03	2 212 161	83,84
الأصول الجارية	870 161	30,99	702 780	24,97	426 456	16,16
المجموع	2 808 048	100	2 814 311	100	2 638 617	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة لسنة 2014-2019

الجدول رقم 08: الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة التسيير السياحي (2014-2019) خصوم

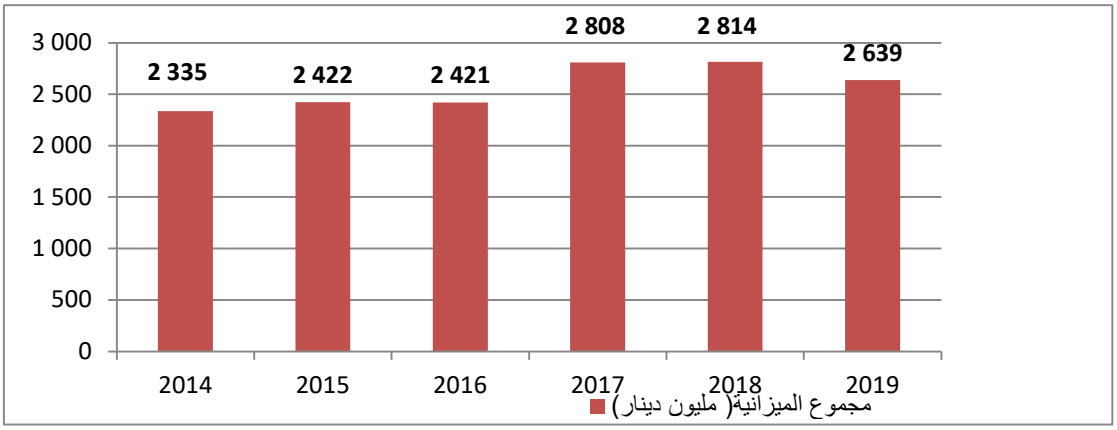
السنة	2014		2015		2016	
الخصوم	القيمة	النسبة%	القيمة	النسبة%	القيمة	النسبة%
الأموال الخاصة	1 989 961	84,18	2 055 170	84,84	2 059 992	85,09
الخصوم غ الجارية	235 546	9,96	242 837	10,02	245 736	10,15
الخصوم الجارية	138 540	5,86	124 398	5,14	115 207	4,76
المجموع	2 364 046	100	2 422 405	100	2 420 935	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة لسنة 2014-2019

السنة	2017		2018		2019	
الأصول	القيمة	النسبة%	القيمة	النسبة%	القيمة	النسبة%
الأموال الخاصة	2 087 668	74,35	2 017 479	71,69	2 020 304	76,57
الخصوم غ الجارية	597 029	21,26	613 827	21,81	461 213	17,48
الخصوم الجارية	123 351	4,39	183 005	6,50	157 099	5,95
المجموع	2 808 048	100	2 814 311	100	2 638 617	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات القوائم المالية للمؤسسة.

الرسم البياني رقم 01: تطور بنية الميزانية المالية لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة 2014-2019



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 02

نلاحظ من خلال معطيات الجدول والتمثيل البياني أن البنية المالية لمؤسسة التسيير السياحي في تزايد وارتفاع مستمر من سنة لأخرى، حيث بعد أن كانت تبلغ 2335 مليون دينار جزائري سنة 2014 تطورت لتصل إلى 2814 مليون دينار جزائري سنة 2018، لتستقر عند 2639 مليون دينار جزائري سنة 2019 وهذا راجع إلى

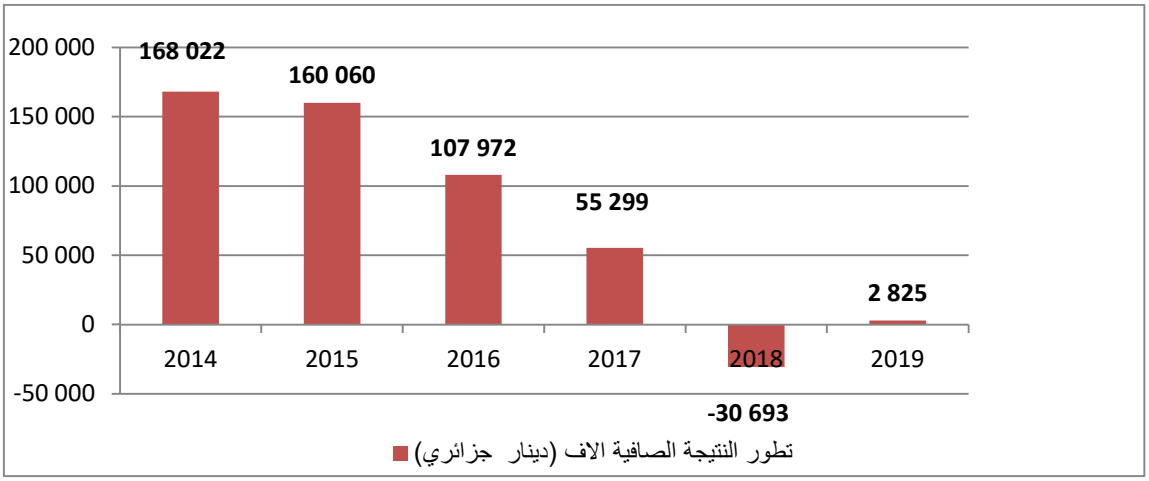
ب- عرض جدول رقم 09 حسابات النتائج لفترة الدراسة الممتدة من سنة 2014 الى 2019

السنة / الأصول	2014	2015	2016	2017	2018	2019
رقم الأعمال	804 348	811 550	718 971	595 652	545 744	476 009
رقم الأعمال	4 368	2 228	23 814	43 047	55 516	49 407
إنتاج السنة المالية	808 715	813 777	742 785	638 699	601 259	525 416
مشتريات مستهلكة	-200 007	-201 378	-178 720	-157 141	-159 064	-134 985
خدمات خارجية واستهلاكات	-26 892	-23 847	-44 840	-74 312	-84 984	-66 626
استهلاك السنة المالية	-226 899	-225 225	-223 560	-231 454	-244 049	-201 612
القيمة المضافة	581 816	588 553	519 225	407 246	357 211	323 804
أعباء الموظفين	-304 580	-294 336	-298 317	-276 435	-284 447	-270 581
الضرائب والرسوم المدفوعة	-29 442	-29 984	-28 413	-22 770	-21 020	-20 309
الفائض الإجمالي للاستغلال	247 795	264 233	192 496	108 040	51 744	32 913
منتجات عملياتية أخرى	17 096	4 146	964	1 189	2 808	2 412
أعباء عملياتية أخرى	-4 151	-6 269	-6 639	-4 308	-4 429	-5 008
مخصصات الإهتلاكات و المونات	-87 562	-87 605	-84 320	-80 351	-105 895	-93 152
الاستئناء عن خسائر القيمة	14 606	14 837	20 395	10 689	15 719	57 134
النتيجة العملياتية	187 784	189 342	122 896	35 258	-40 053	-5 701

المنتجات المالية	16 088	11 677	12 930	10 785	9 972	8 850
الأعباء المالية	-866	-	-	-	-12	-19
النتيجة المالية	15 221	11 677	12 930	10 785	9 960	8 831
النتيجة العادية قبل الضريبة	203 005	201 018	135 826	46 044	-30 094	3 130
فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	-45 802	-39 696	-25 605	-7 345	-10	-10
فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	10 819	-1 263	-2 250	16 600	-590	-295
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	168 022	160 060	107 972	55 299	-30 693	2 825
نواتج خارج الاستغلال (استثنائية)						
أعباء خارج الاستغلال (استثنائية)						
نتيجة خارج الاستغلال (استثنائية)						
النتيجة الصافية	168 022	160 060	107 972	55 299	-30 693	2 825

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

الرسم البياني رقم 02: تطور النتيجة الصافية لمؤسسة التسيير السياحي لفترة (2014-2019)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول رقم 03

نلاحظ من خلال الشكل أن النتيجة الصافية للشركة في انخفاض مستمر من سنة إلى أخرى، وهذا راجع إلى تراجع النشاط بسب انطلاق عمليات دراسات واشغال وتجهيز لتحديث وعصرنة هياكل وحدات المؤسسة وتوقف جزئي للنشاط في معظم الوحدات ما عدى وحدة اللوس في الوادي، بالإضافة الى تحقيق نتيجة مالية سالبة في السنة 2018، الأمر الذي أثر سلبا على النتيجة الصافية الكلية وهو أمر الذي استدركته المؤسسة في سنة 2019 إلا انه مع استمرار الأوضاع على هذا النحو فالمؤسسة مقبلة على تحقيق خسارة خلال السنوات المقبلة.

الفرع الثالث: تحليل الميزانيات المالية المختصرة للمؤسسة:

رأس المال العامل الصافي(FRN) = الموارد الدائمة أو المستقرة (RS)-الأصول الثابتة (AF)

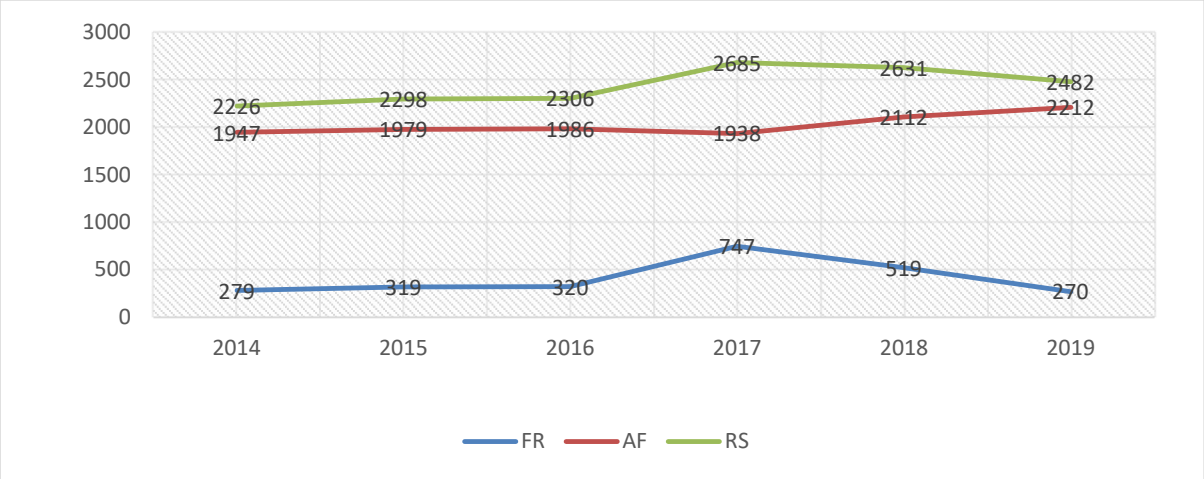
- الجدول رقم 10: قيم رأس المال العامل لمؤسسة التسيير السياحي للفترة (2014-2019)

الوحدة: مليون دينار جزائري

البيان / السنة	2014	2015	2016	2017	2018	2019
الموارد الدائمة RS	2226	2298	2306	2685	2631	2482
TC	-	3%	0%	16%	-2%	-6%
الأصول الثابتة (AF)	1947	1979	1986	1938	2112	2212
معدل التطور TC		2%	0%	-2%	9%	5%
رأس المال العامل (FR)	279	319	320	747	519	270
معدل التطور TC	-	14%	0%	133%	-31%	-48%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

الشكل رقم 03: تطور قيم لراس المال العامل لمؤسسة التسيير السياحي للفترة (20014-2019).



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الجدول

نلاحظ من خلال الجدول والتمثيل البياني (03) أعلاه أن قيم رأس المال العامل موجبة خلال كل سنوات الدراسة (2014-2019)، وهذا راجع لارتفاع الموارد المستقرة حيث بلغت نسبة الارتفاع 3% سنة 2015 لتنخفض نسبة الزيادة نسبيا سنة 2016 الى قرابة 0% ، وبالرغم من هذا

فيستمر الارتفاع النسبي لقيم رأس المال العامل خلال السنوات 2014،2015،2016من الدراسة الى أنه عاد ليشهد انخفاضا في كل من سنة 2018 و2019، مما يدل على أن المؤسسة تملك هامش أمان كبير، وقدرة كبيرة تملكها الأموال المستقرة على تغطية الأصول الثابتة، وهذا دليل على أن الشركة تملك توازنا ماليا، إلا أنه تجدر الإشارة الى أن هذا التوازن لا يعبر مطلقا عن الوضعية المالية الجيدة للشركة، وهذا ما سيتم التحقق منه من خلال دراسة نسب المردودية.

- الاحتياج في رأس المال العامل (BFR): يتمثل احتياج رأس المال العامل (BFR) الجزء من احتياج التمويل الناجم عن الأصول المتداولة، ويتولد الاحتياج المالي للاستغلال عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن النشاط بواسطة حقوقها لدى المتعاملين ومخزوناتها، وبالتالي يتوجب البحث عن مصادر أخرى لتمويل العجز.

ويحسب الاحتياج في رأس المال العامل وفقا للعلاقة الآتية:

الاحتياج في رأس المال العامل (BFR) = استخدامات الاستغلال (EEX) – موارد الاستغلال (REX)

(قيم الاستغلال + قيم جاهزة)–(الديون قصيرة الاجل – السلفات المصرفية)

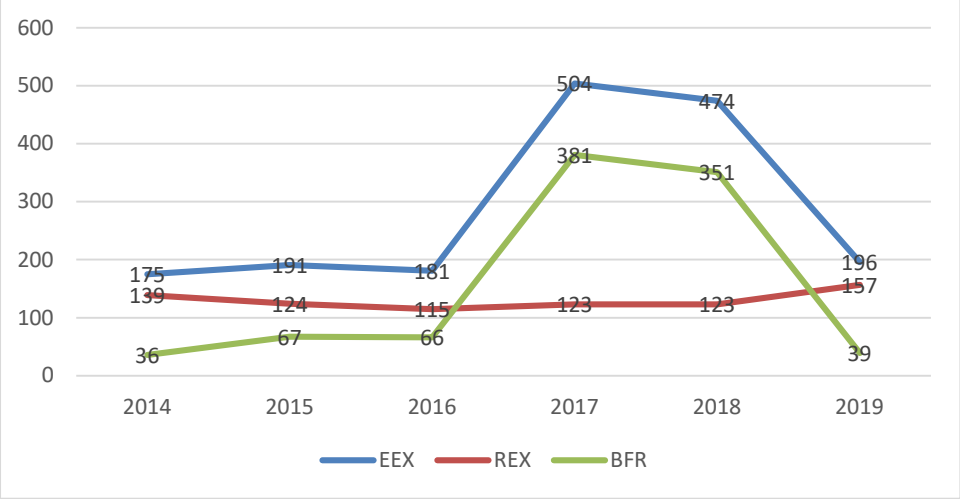
الجدول رقم (11): قيم الاحتياج في راس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة (2014-2019).

الوحدة: مليون دينار جزائري

السنة / البيان	2014	2015	2016	2017	2018	2019
استخدامات الاستغلال (EEX)	175	191	181	504	474	196
معدل التطور TC	-	%9	%5-	%178	%6-	%59-
موارد الاستغلال (REX)	139	124	115	123	123	157
معدل التطور TC		%11-	%7-	%7	%0	%28
الاحتياج في رأس المال العامل (BFR)	36	67	66	381	351	39
معدل التطور TC	-	%86	0%	133%	-31%	-48%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة.

الشكل رقم 04: تطور الاحتياج في رأس المال العامل لشركة خلال الفترة (2014-2019).



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الجدول

نلاحظ من خلال الجدول والتمثيل البياني أن الخزينة كانت موجبة خلال السنوات الأربعة من الدراسة، وهذا يعني أن المؤسسة أو الشركة تمكنت من تغطية وتمويل احتياجات دورة الاستغلال، ويفسر هذا بقدرة المؤسسة على متابعة حركة توازناتها وكذا التحكم في كل من سياستي التمويل والاستثمار.

ثانيا– تحليل المردودية للمؤسسة باستخدام المؤشرات النسبية للمردودية:

✓ **المردودية التجارية:**

الجدول رقم 12: المردودية التجارية لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2014-2019)

الوحدة مليون دج

السنة / البيان	2014	2015	2016	2017	2018	2019
النتيجة الصافية RN	168	160	108	55	30-	2
رقم الأعمال CA	809	814	743	639	601	525
النتيجة الصافية / رقم الأعمال	20,77%	19,66%	14,54%	8,61%	-4,99%	0,38%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن نسب المردودية التجارية في كل السنوات أخذت قيما موجبة ما عدى في سنة 2018، وهذا مؤشر جيد بالنسبة للمؤسسة ويفسر إيجابية رقم الأعمال، لكن هذه النسبة أي نسبة المردودية التجارية تشهد انخفاضا مستمرا من سنة لأخرى وهذا ما يفسره كدلك للانخفاض المستمر الحاصل في رقم الأعمال،

وهذا مرده الى ورشات الاشغال الكبرى التي باشرت فيها المؤسسة في إطار عصرنة الهياكل السياحية وإعادة ترميم التي، إذ أن الانخفاض في رقم الأعمال صاحبه انخفاض كبير في النتيجة الصافية المحققة بسبب تناقص حجم النشاط، الأمر الذي يستدعي من المؤسسة كما تطرقنا سابقا الى ضرورة إ الإسراع في اكمال الاشغال للإعادة إطلاق النشاط المتوقف ويجب اعادة النظر في طريقة تسييرها لأنشطتها المختلفة ومزيدا من التحكم في التكاليف الناتجة عن هذه الأنشطة. لأنه إذا استمر الوضع على هذه الحال لسنوات قادمة فالمؤسسة تتجه نحو الخطر.

✓ **المردودية المالية:**

الجدول رقم 13: المردودية المالية لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)

الوحدة مليون دج

البيان / السنة	2014	2015	2016	2017	2018	2019
النتيجة الصافية RN	168	160	108	55	30-	2
الأموال الخاصة CP	1990	2055	2060	2088	2017	2020
النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	8,44%	7,79%	5,24%	2,63%	-1,49%	0,10%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن معدل المردودية المالية في تدهور مستمر طيلة فترة الدراسة التي قمنا بها، حيث يأخذ نسبا متراجعة وهذا ما يفسر أنّ هناك ظروف غير عادية تنشط فيها الشركة، وهذا التراجع في حجم الأرباح الصافية لا يعود فقط إلى الأوضاع الصعبة التي تعاني منها الشركة، وإنما يعود إلى سوء تسيير واستخدام الموارد المالية المحققة، ونميز هذا من خلال ارتفاع تكاليف الاستغلال خاصة أعباء العمال والاستهلاكات.

تركيبة المردودية المالية: مدى الاستقلالية المالية يتضح من الجدول 14 :

الجدول رقم 14: نسب وزن الدين لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)

الوحدة (مليون دج)

السنة / البيان	2014	2015	2016	2017	2018	2019
مجموع الاصول TA	3426	3571	3636	4031	4037	3983
الأموال الخاصة CP	1990	2055	2060	2088	2017	2020
مجموع الاصول / الأموال الخاصة	172,16%	173,77%	176,50%	193,06%	200,15%	197,18%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

نلاحظ أن معدل الاستدانة للشركة في سنوات الدراسة كان متفاوت بنسب كبيرة ومتزايد من سنة لأخرى وهذه النسب لا تشكل خطورة على الاستقلالية المالية للشركة، وعلية يمكن القول أن مؤسسة التسيير السياحي تنتهج سياسة مالية تسعى من خلالها الى تفادي فقدان الاستقلالية المالية وهي ناجحة في ذلك الى حد ما. إلا أن هذا لا ينفي تحقيقها نتائج مالية متعثرة نوعا ما لرأسمالها نظرا لضعف مردوديتها المالية خاصة في السنوات الثلاثة 2017-2018-2019.

الجدول رقم 15: نسب دوران الأصول لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)

الوحدة مليون دج

السنة / البيان	2014	2015	2016	2017	2018	2019
رقم الأعمال	809	814	743	639	601	525
مجموع الأصول الصافية	2364	2422	2421	2808	2814	2639
رقم الأعمال / مجموع الأصول الصافية	34,22%	33,61%	30,69%	22,76%	21,36%	19,89%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

نلاحظ أن نسب دوران الأصول في تذبذب مستمر من سنة إلى أخرى، وهذا بسبب ارتفاع الأصول الصافية بشكل كبير جدا مقارنة بالتغيرات التي شهدتها قيم رقم الأعمال السنوي، وهذا مؤشر غير طبيعي، حيث يدل على عدم وجود فعالية إنتاجية في استخدام الأصول الاقتصادية للشركة.

المردودية الاقتصادية:

✓ **المردودية الاقتصادية بدلالة النتيجة**

الجدول رقم 16: المردودية الاقتصادية بدلالة النتيجة لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)

الوحدة مليون دج

السنة / البيان	2014	2015	2016	2017	2018	2019
نتيجة الاستغلال RE	188	189	123	35	-40	-6
مجموع الاصول TA	3426	3571	3636	4031	4037	3983
نتيجة الاستغلال / مجموع الأصول	5,49%	%5,29	%3,38	%0,87	%0,99-	%0,15-

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن معدلات المردودية الاقتصادية بدلالة النتيجة الخاصة بالمؤسسة في انخفاض مستمر، وهذا مرده الارتفاع الكبير في قيمة أصول الشركة وفي نفس الوقت الانخفاض المتتالي في نتيجة الاستغلال من سنة إلى أخرى بسبب ارتفاع تكاليف الاستغلال خاصة بالنسبة لتكاليف العمال لمرتفعة وهو ما تمت الإشارة إليه سابقا، إذ يبدو من خلال هذه النسب والنتائج أن الشركة إن استمرت على هذه الحال فستشهد ظروفا ستكون متدهورة جدا في المستقبل القريب.

✓ **المردودية الاقتصادية الإجمالية (بدلالة فائض الاستغلال الإجمالي)**

الجدول رقم 17: المردودية الاقتصادية الإجمالية لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)

الوحدة مليون دج

السنة / البيان	2014	2015	2016	2017	2018	2019
الفائض الإجمالي للاستغلال EBE	248	264	192	108	52	33
مجموع الاصول TA	3426	3571	3636	4031	4037	3983
الفائض الإجمالي للاستغلال/ مجموع الأصول الصافية	7,24%	%7,39	%5,28	%2,68	%1,29	%0,83

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن معدلات المردودية الاقتصادية الإجمالية كانت أحسن نوعا ما مقارنة بمعدلات المردودية الاقتصادية السابقة، حيث بلغت7,39 % في سنة 2015 وهي أعلى نسبة ممكنة لتنخفض بشكل كبير سنة 2019 الى 0.83 %، وهذا بسبب انخفاض قيمة الفائض الإجمالي للاستغلال من جهة وارتفاع قيمة إجمالي الأصول من جهة أخرى، لذا يجب على الشركة البحث عن ظروف تحسين مستوى نشاطها بشكل مستمر من جهة وضرورة التحكم في مستوى تكاليفها من جهة أخرى.

✓ **نسبة هامش الاستغلال**

الجدول رقم 18: نسبة هامش الاستغلال لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)

الوحدة مليون دج

البيان / السنة	2014	2015	2016	2017	2018	2019
نتيجة الاستغلال RE	188	189	123	35	-40	-6
		0,53%	-	-	-	-
			34,92%	71,54%	214,29%	85,00%
رقم الأعمال CA	809	814	743	639	601	525
		0,62%	-8,72%	-	-5,95%	-
				14,00%		12,65%
نتيجة الاستغلال RE / رقم الأعمال	23,24 %	%23,22	%16,55	%5,48	%6,66-	%1,14-

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة هامش الاستغلال في تناقص مستمر من سنة الى أخرى، وهذا بسبب الانخفاض المستمر والكبير في نسبة نتيجة الاستغلال وبشكل أكبر من الانخفاض الحاصل في رقم الاعمال، بسبب انخفاض في حجم النشاط ابتداء من سنة 2016 بنسب متذبذبة من سنة الى أخرى، كما تجدر الإشارة أنه خلال كل هذه السنوات وبناءً على النسب المسجلة فإن المؤسسة قد تواجه مخاطر مالية ان لم تستدرك الامر بإجراءات تصحيحية معينة.

✓ **تركيبة المردودية الاقتصادية بدلالة الإنتاجية والقيمة المضافة**

الجدول رقم 19: نسبة ثبات الأصول الاقتصادية لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)

الوحدة مليون دج

البيان / السنة	2014	2015	2016	2017	2018	2019
الأصول الثابتة (AF)	1947	1979	1986	1938	2112	2212
مجموع الاصول TA	3426	3571	3636	4031	4037	3983

الأصول الثابتة / مجموع الأصول	56,83%	%55,42	%54,62	%48,08	%52,32	%55,54

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن نسبة الأصول الثابتة الى مجموع الأصول في كل السنوات فاقت 50% ما عدى سنة 2017 وهذا مؤشر يجعل المؤسسة في وضع خطر نسبيا، لأنها بذلك تعتمد بشكل كبير على أصولها الثابتة، في حين أن مجموع اصولها الجارية لم تتعدى نسبة 45 %، كما أن هذه النسبة انخفضت بشكل كبير في سنة 2013 مقارنة بالسنوات السابقة لها (2014،2015،2016) أين فاقت % 55 وبالرغم من هذا الانخفاض إلا أنه لم يشفع للمؤسسة من تحقيق مردودية اقتصادية معتبرة الى حد ما.

✓ درجة إنتاجية الاستثمارات

الجدول رقم 20: درجة إنتاجية الاستثمارات لمؤسسة التسيير السياحي خلال الفترة (2017-2019)

الوحدة مليون دج.

السنة / ***البيان***	*2014*	*2015*	*2016*	*2017*	*2018*	*2019*
القيمة المضافة (VA)	582	589	519	407	357	324
الأصول الثابتة (AF)	1947	1979	1986	1938	2112	2212
القيمة المضافة / الأصول الثابتة	29,89%	%29,76	%26,13	%21,00	%16,90	%14,65

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الميزانيات المالية للمؤسسة

نلاحظ أن نسبة إنتاجية الاستثمارات في تذبذب مستمر خلال سنوات الدراسة، بحيث أنتجت الأصول الثابتة في سنة 2014 قيمة مضافة قدرت ب 29,89% من قيمة الأصول الثابتة، لتشهد النسبة انخفاضا متتاليا طيلة سنوات الدراسة لتصل في سنة 2019 الى نسبة 65,14%، هذا الانخفاض يعتبر حرج على وضعية الرأس المال التقني للمؤسسة مادامت النسبة لا تفوق % 50، وعموما وأمام هذه النسب أو النتائج الخاصة بمدى إنتاجية استثمارات المؤسسة، فإن الأمر يدل على أن الاستثمارات الثابتة لا تساهم في اعطاء قيمة مضافة مرتفعة، وبالتالي فإن استثمارات المؤسسة ليست بالكفاءة الازمة لتكون منتجة وبالتالي لها أثر سلبي على المردودية الاقتصادية.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية واحصائية سلسلة زمنية تمد من2014 الى 2019

سوف نقوم من خلال هذه الدراسة القياسية بدراسة أثر الرقابة الداخلية على المردودية المالية من خلال محددات هذه الأخيرة (علاقة متعدية)، وعليه سنقوم بالتعرض الى ذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المتغيرات

المطلب الثاني التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة،

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاختبارات القياسية

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المتغيرات

حتى نتمكن من تقدير العلاقة بين المتغيرات اعتمدنا على سلسلة زمنية فصلية طويلة تمتد من 2014 الى 2019 وذلك من اجل استخدام تقنية نموذج VAR.

1-التعريف بالمتغيرات الدراسة: كل نموذج قياسي يستخدم لتفسير ظاهرة ما، يجب ان يحتوي على متغير تابع، متغيرات مفسرة والمتغير العشوائي.

المتغير التابع: وهو المتغير المدروس او المتغير الداخلي وهو الأداء المالي الممثل في المردودية المالية في دراستنا (**RF**)وهو يمثل العلاقة الموجودة بين النتيجة المالية العادية بعد الضريبة للدورة والموارد الخاصة وذلك قبل النتيجة الصافية للدورة بالنسبة للموارد الخاصة. ويعبر عنها بالعلاقة:

المردودية المالية = النتيجة العادية بعد الضريبة على الضريبة على الأموال الخاصة.

– المتغيرات المستقلة: وهي المتغيرات المفسرة للظاهرة المدروسة والمتمثلة في دراستنا في:

- الانفاق الرقابة الداخلية (DCC)حيث تتمثل في اجمالي التكاليف التي تتحملها المؤسسة على أنشطة الرقابة الداخلية كمراقبي التسيير، المدققين الداخليين والخارجيين والخبراء ان وجدت وتتمثل هذه التكاليف في الأجور، تكاليف المهمات، تكاليف التكوين والتكاليف على أنظمة المعلومات والاتصال وتتمثل في تكاليف اقتناء ووضع الأنظمة الادارية والبرمجيات المختلفة.....

2. مصادر بيانات متغيرات الدراسة:

اعتمدت الدراسة على السلاسل الزمنية الفصلية والمستمدة من ميزانيات مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، حيث تم اخذ قيم المردودية المالية في حين تكاليف الرقابة الداخلية بالمليار دج، وقد تم تحويل القيم السنوية من الميزانيات السنوية الى قيم فصلية.

3-العلاقة النظرية التي تربط المردودية المالية والمتغيرات المفسرة حسب المنطق النظري:

- ✓ العلاقة الموجودة بين المردودية المالية والتكاليف المتعلقة بالرقابة الداخلية علاقة طردية حيث نفترض انه كلما ارتفعت حجم التكاليف على الرقابة الداخلية ساهمت في ارتفاع المردودية المالية والعكس بالعكس،

المطلب الثاني التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة،

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بدراسة وتحليل وتقييم كل متغير من متغيرات الدراسة على حدى.

1- مشكلة الدراسة:

أثر الانفاق على الرقابة الداخلية على المردودية المالية من عام 2014 الى 2019.

2-فرضيات الدراسة:

1-وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين تكاليف الرقابة والمردودية المالية في العينة محل الدراسة خلال الأعوام في الفترة من عام 2014 الى 2019.

2-وجود تأثير معنوي عند مستوى معنوية (0.05) التكاليف الرقابة الداخلية على المردودية المالية في العينة محل الدراسة خلال الأعوام في الفترة من عام 2014 الى 2019.

التحليل الاحصائي للبيانات

أولا بناء النموذج

سيتم بناء نموذج قياسي لقياس أثر التكاليف المرصدة على الرقابة الداخلية كمتغير مسقل على المتغير التابع المتمثل في المردودية المالية وبالتالي الأداء المالي، تم تقدير معلمات النموذج ومرحلة اختبار الفروض ثم مرحلة تقييم المعلمات المقدرة للنموذج، و أخيرا مرحلة اختبار مقدرة النموذج عن التنبؤ.

$$Y= B_0+B_1(Xi)+U$$

Y : المتغير التابع و هو المردودية المالية.

Xi : المتغير المستقل و هو تكاليف الرقابة الداخلية

B_0 : ثابت دالة المردودية المالية

B_1 : معامل المتغير المستقل (تكاليف الرقابة).

ثانيا تجميع البيانات الإحصائية

تم جمع البيانات من مصادرها الموثقة والجدول ادناه يوضح هذه البيانات.

الجدول رقم (21): بيانات المتغير المستقل (تكاليف الرقابة الداخليةCC) والمتغير التابع ا(لمردودية الماليةRF)

وحدة القياس الاف دج

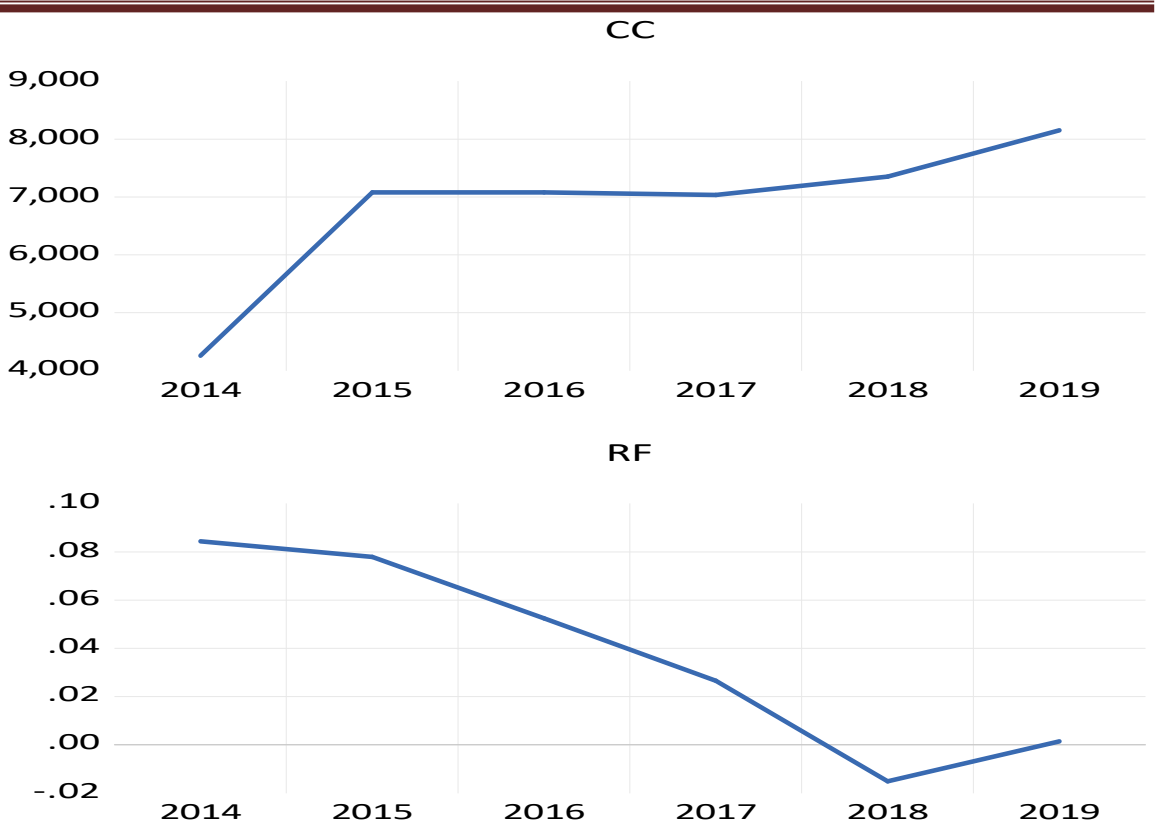
السنوات	لمردودية المالية(RF)	تكاليف الرقابة الداخلية CC
2014	8,44%	4 253
2015	7,79%	7 078
2016	5,24%	7 078
2017	2,65%	7 034
2018	-1,52%	7 352
2019	0,14%	8 152

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: النتائج على ضوء الفرضيات

اولا. العرض البياني للبيانات

الرسم البياني رقم 05: عرض بياني لتطور تكاليف الرقابة الداخلية والمردودية المالية بالEVIEWS10



المصدر.: تطبيق على البرنامج الاحصائي EVIEWS10

ثانيا: عرض نتائج الاحصائيات الوصفية للبيانات

جدول رقم 22: عرض نتائج الدراسة بالبرنامج الاحصائي EVIEWS10

	CC	RF
Mean	6824.500	0.037900
Median	7078.000	0.039450
Maximum	8152.000	0.084400
Minimum	4253.000	-0.015200
Std. Dev.	1328.574	0.040631
Skewness	-1.352458	-0.105294
Kurtosis	3.614306	1.498949
Jarque-Bera	1.923485	0.574376
Probability	0.382226	0.750371
Sum	40947.00	0.227400
Sum Sq. Dev.	8825540.	0.008254
Observations	6	6

المصدر.: تطبيق على البرنامج الاحصائي EVIEWS10

ثالثا: تحليل النتائج

- بلغ متوسط المردودية المالية في العينة في الفترة من 2014 الى 2019 قيمة 0.0379 اي3.79 % بوسيط قيمته 0.039450 أي 3.945%، حيث نلاحظ ان المتوسط اقل من الوسيط اذن الالتواء سيكون سالب وقيمة عليا لمتوسط المردودية المالية هي 0.0844 أي 8.44 % والقيمة الدنيا -0.015200، وقيمة الانحراف المعياري للمردودية 0.040631 أي 4.06 % ، فيما بلغ معامل الالتواء قيمة سالبة -0.105294 تدل على ان منحنى التوزيع التكراري ملتوي يسار بمعامل تفلطح 1.4989 كما يتضح ذاك من الشكل رقم (22).
- بلغ متوسط تكاليف الرقابة في العينة محل الدراسة في الفترة من 2014 الى 2019 قيمة 6824.5 ووسيط قيمته 7078 والقيمة العليا لمتوسط تكاليف الرقابة 8152 والقيمة الدنيا 4253 وقيمة الانحراف المعياري 1328.57 فيما بلغ معامل الالتواء -1.3524 وهي قيمة سالبة تدل على ان منحنى التوزيع التكراري ملتوي جهة اليسار بمعامل تفرطح 3.6143، كما يتضح ذاك من الشكل رقم (22).
- ولاختبار من مدى اقتراب البيانات من توزيعها الطبيعي '' Distribution Normal''

اتم استخدام اختبار Jarque Bera من خلال حزمة البرنامج الاحصائي الاقتصاديEviews وتكون قاعدة القرار لقبول الفرضية العدمية بان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار أكبر من 0.05.

ويبين جدول رقم (22) ان جميع المتغيرات محل الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي حيث القيمة الاحتمالية (0.750371، 0.382226) أكبر من 0.05 وبذلك يكون ليس هناك مشكلة في التوزيع الطبيعي.

رابعا: تقدير نموذج الانحدار وتقييم نتائج التقدير.

تم اعتماد طريقة معادلة الخط البسيط (Simple Linear Regression Model)

لتقدير النموذج القياسي لقياس أثر التكاليف الرقابة الداخلية على الأداء المالي (المردودية المالية) تبعا للمعادلة

$$Y= B_0+B_1(Xi)+U$$

ويوضح الجدول رقم (23) ادناه نتائج تحليل الارتباط للمتغير التابع المردودية المالية RF بالمتغير المستقل تكاليف الرقابة CC .

Dependent Variable: RF
Method: Least Squares
Date: 06/01/21 Time: 20:24
Sample: 2014 2019
Included observations: 6

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.180654	0.077319	2.336478	0.0797
CC	-2.09E-05	1.12E-05	-1.875229	0.1340

R-squared	0.467836	Mean dependent var	0.037900
Adjusted R-squared	0.334795	S.D. dependent var	0.040631
S.E. of regression	0.033139	Akaike info criterion	-3.715039
Sum squared resid	0.004393	Schwarz criterion	-3.784452
Log likelihood	13.14512	Hannan-Quinn criter.	-3.992907
F-statistic	3.516485	Durbin-Watson stat	1.474086
Prob(F-statistic)	0.134018		

المصدر.: تطبيق على البرنامج الاحصائي EVIEWS10

حامسا: تقييم النموذج وفقا للمعيار الاقتصادي

1- إشارة الثابت إشارة موجبة بقيمة 0.180654 وهي تمثل قيمة المردودية عندما تكون قيمة المتغير المستقل (تكاليف الرقابة الداخلية) يساوي صفر (0).

2- إشارة معامل المتغير (تكاليف الرقابة الداخلية) سالبة (-2.09) تدل على وجود علاقة عكسية بينها و بين الأداء المالي و القيمة الاحتمالية 0.1314 تعتبر كبيرة اكبر من 0.05 كذلك غير دال احصائيا عند مستوى معنوي 1 % أي ان الأداء المالي لا يتأثر تأثيرا اجابي كلما ارتفعت قيمة الانفاق على الرقابة الداخلية لتواجد عوامل تأثر تأثيراً سلبي على الأداء المالي حاليا و ذلك كون ان المؤسسة تقوم بالعصرنة و التحديث في اطار استراتيجية الدولة لتحسين مرافق الايواء وهذا ما ادى الى التوقف الجزئي لنشاط بعض الوحدات و بالتالي انخفاض في رقم الاعمال مما أدى الى انخفاض المردودية.

3- يظهر معامل الارتباط Corrélation ان هناك علاقة معنوية ضعيفة وسالبة بين الأداء المالي والمتغير المستقل (تكاليف الرقابة) حيث بلغت قيمة (R^2) R-squared = 0.4678

4- يدل معامل الارتباط المعدل (0.3347) على ان 33.47 % من التغيرات في الأداء المالي (المردودية المالية) تم تفسيرها من خلال التغير في المتغير المستقل (تكاليف الرقابة الداخلية) بينما تفسر عوامل اخرى النسبة المتبقية 68.53 % وهي نسبة كبيرة جدا.

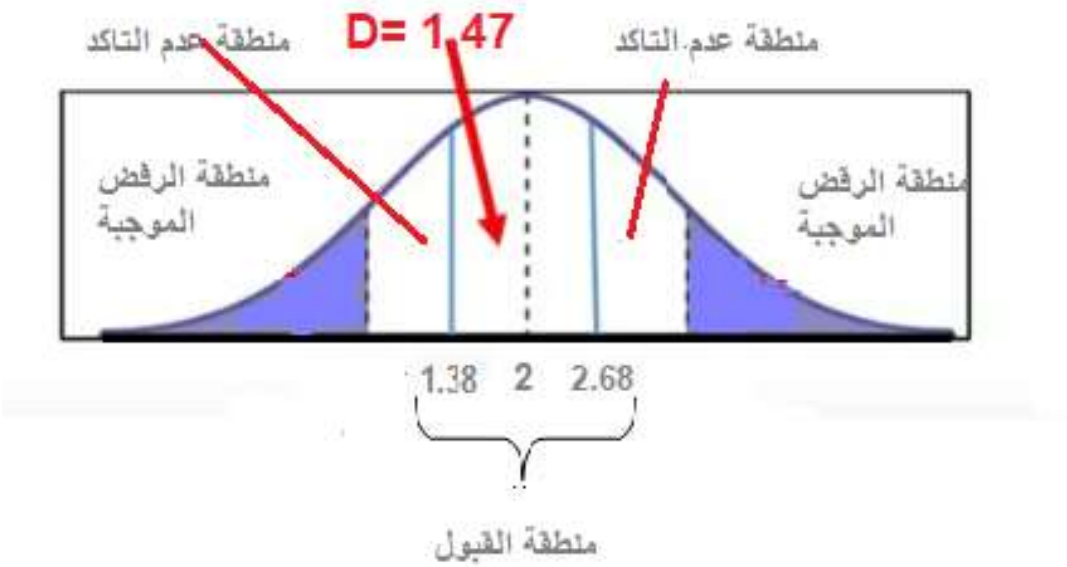
5- جاءت قيمة F-statistic = -1.8752 بقيمة احتمالية 0.1340 أكبر من .0.05 مما يعني عدم معنوية الانحدار وعدم معنوية أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

سادسا: اختبار الارتباط الذاتي بين الأخطاء العشوائية

الارتباط الخطي الذاتي للأخطاء يعتبر من بين اهم المشاكل التي تواجه القياسيين في تقديرهم للنماذج والذي يؤدي الى أخطاء معيارية وبالتالي اختبارات احصائية خاطئة وتحدث هذه المشكلة عندما يكون حد الخطأ للفترة الزمنية للفترة الزمنية مرتبط طردياً هع أخطأ الفترة السابقة له زمنيا.

ويمكن اختبار وجود الارتباط الخطي الذاتي للأخطاء من الدرجة الأولى باستخدام اختبار (Durban Watson) وذلك بعد استخراج القيمة المحسوبة من جدول الانحدار الخطي ومقارنتها بالقيم الجدولية.

وبما ان قيمة D=1.47تقع يذلك في منطقة القبول التي تقع بين الحد الأعلى 2.68 والحد الأدنى 1.32 كما هو موضح من خلال المقارنة في جدول داربن واتسون الملحق رقم () نستخرج المخطط ادناه، سنقبل الفرض الصفري الذي يقول ان R = 0 لا يوجد الارتباط الذاتي الخطي بين الأخطاء العشوائية. ونرفض الفرض البديل.



المصدر من اعداد الطالب

سابعا تقدير معادلة نموذج الانحدار.

وبناءً على النتائج السابقة تم تقدير العلاقة بين التكاليف الرقابة الداخلية كمتغير مستقل والمتغير التابع الأداء المالي (المردودية المالية) وفقا للمعادلة التالية:

$$RF= 0.180654-2.09X + U$$

ومن خلال هذه المعادلة نستطيع التنبؤ بقيمة المردودية المالية من خلال تكاليف الرقابة الداخلية فنجد انه كلما زادت قيمة التكاليف الرقابة الداخلية بمقدار الوحدة نقص المردودية بمقدار 2.09 وحدة

خلاصة الفصل التطبيقي

يمكن القول انه من خلال دراستنا لماهية الرقابة الداخلية وللاهيتها للمؤسسة وكذا معرفة كيفية تقييم الأداء المالي ومحاولة ابراز علاقته بالرقابة الداخلية من خلال الدراسة الميدانية. فكانت نتائج الدراسة التي تحصلنا عليها ورغم عدم وجود ارتباط قوي لتكاليف الرقابة الداخلية مع المردودية المالية بطريقة مباشرة الا انه وبطريقة غير مباشرة فانه كلما زاد الانفاق على مكونات الرقابة الداخلية كلما كان نظام الرقابة الداخلية ذو كفاءة وفعالية وبالتالي تؤثر على صحة وصدق وموثوقية المعلومات المحاسبية التي يمكن تحليلها كمؤشرات مالية وبالتالي تساعد في اتخاذ القرارات الجيدة قصد المساهمة في تحسين الأداء المالي، إذا فمساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي فيتجلى حسب دراستنا في: تصميم وصيانة دورية لنظام الرقابة الداخلية من خلال الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا له (الدعم المالي والتنظيمي والكفاءات المكونة لتشغيله وكذا إرساء نظام معلومات متطور).

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع مساهمة الرقابة الداخلة في المؤسسة الاقتصادية حاولنا إبراز العلاقة بين الرقابة الداخلية والأداء المالي والدور الذي تلعبه في تحسبن الأداء المالي، فهي تعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة الاقتصادية وتحقيق الأهداف التي تصبو إليها الإدارة.

كما تعمل على اكتشاف نقاط قوة وضعف الأداء المالي، إضافة إلى مساعدة متخذي القرار في ترشيد قراراتهم لتصحيح نقاط ضعف نقاط الأداء المالي.

كما أن تقييم الأداء المالي يعتبر الأساس الذي تقوم به الإدارة المالية، ويساعد في ذلك العمل الذي يقوم به المراجع الداخلي، والذي يسمح بوضع المكانة التي وصلت إليها المؤسسة.

أولا. نتائج اختبار الفرضيات

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع بأطواره المختلفة توصلنا للنتائج الخاصة باختبار فرضيات البحث ونتائج عامة ومجموعة من الاقتراحات والتوصيات.

أما فيما يخص نتائج اختبار فرضيات البحث فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: تم تأكيد صحة هذه الفرضية، حيث أن للرقابة الداخلية أهمية كبيرة كونها خطة تنظيمية يعتمدها المراجع من أجل حماية ممتلكات المؤسسة، وتحقيق أهدافها المرسومة، وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاولة معالجتها.

الفرضية الثانية: تم تأكيد صحة هذه الفرضية، حيث أن المؤشرات المالية أضحت عاجزة لوحدها عن تقديم صورة صادقة وشاملة عن أداء المؤسسة، لكن هذا لا يعني جواز التخلي عنها، بل يجب الإبقاء علبها وتدعيمها بمؤشرات أخرى غير مالية. ومنه يمكن القول أن المؤشرات غير المالية لا تعد بديلا عن المؤشرات المالية، ولكن مكملا لها.

الفرضية الثالثة: لم ينم تأكيد صحة هذه الفرضية، حيث تعتبر عملية تقييم الأداء عملية هامة جدا وضرورية كونها تمثل آلية فعالة لكشف الأخطاء ثم تصحيحها مما يؤدي إلى تطويره وتحسين الأداء بما يعمل على تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا: النتائج المتوصل إليها

انطلاقا من الدراسة التي تم التطرق إليها سابقا توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات التي تتبعها المؤسسة بهدف حماية ممتلكاتها

وضمان التطابق مع القوانين، وتطبيق التعليمات التي تحددها الإدارة العامة للمؤسسة؛

- ✓ تعمل الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة على منع وتقليل حدوث الأخطاء واكتشافها في الوقت المناسب، وكذا العمل على الحد من الإسراف والضياع في استعمال موارد المؤسسة، المالية منها والمادية، الشيء الذي يزيد من مردودية المؤسسة وكفاءتها وتحسين أدائها وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة؛
- ✓ يتمثل دور المدقق الداخلي في المؤسسة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية في إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف في نظامها؛

- ✓ إن المؤسسة الاقتصادية قامت بتطبيق نظام الرقابة الداخلية من اجل حماية أصولها وممتلكاتها، وكذا ضمان صحة ودقة البيانات والمعلومات والمعطيات.

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات

1- على المؤسسة وضع نظام رقابي فعال من خلال زيادة الانفاق على الرقابة الداخلية؛ بتكثيف تكوين الافراد المسؤولين مباشرة بتطبيق ومراقبة نظام الرقابة الداخلية

2- تحديث إجراءات الرقابة الداخلية من طرف المؤسسة، وجعلها أكثر فعالية؛

3- التزام المؤسسة بضرورة وضع واعداد برنامج مسطر لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له مسبقا، وكذا القيام بفحص المؤشرات المالية، وهذا بغرض تحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة عالية؛

4- ضرورة الاعتماد على مؤشرات أخرى بالإضافة إلى المؤشرات المالية.

ربعا: آفاق البحث

رغم سعينا للإلمام بأهم جوانب هذا الموضوع، إلا أنه كأي عمل أكاديمي يوجد هناك تقصير في عملنا، كما أن هناك جوانب لم نتمكن من التطرق لها، ولكن نعتقد أنها قد تعالج بطريقة واسعة لمواضيع أخرى، وعليه نقترح بعض المواضيع التي نراها جديرة لأن تكون إشكالية لأبحاث ودراسات أخرى:

دور نظام الرقابة الداخلية في التحكم بالمخاطر المحبطة بالمؤسسة؛

تقييم دور لجان المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الرقابة بالمؤسسات.

الفهرس

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
الشكر والعرفان	I
إهداء	II
ملخص الدراسة	III
فهرس الجداول	V
فهرس الاشكال	VII
فهرس الرسوم البيانية	VII
قائمة المختصرات	VIII
مقدمة	أ-ط
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والنظري للرقابة الداخلية	
مقدمة الفصل	01
المبحث الأول: **مدخل حول نظام الرقابة الداخلي**	02
المطلب الأول: نشأة الرقابة الداخلية ومفهومها	02
المطلب الثاني: أهداف وخصائص الرقابة الداخلية	09
المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية	12

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته	16
المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية	16
المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وحدوده	20
المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية	24
المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	
المطلب الأول: أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية	26
المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	29
المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة	31
خلاصة الفصل الأول	35
الفصل الثاني: ماهية الأداء المالي	
المبحث الأول: مفهوم الأداء المالي	36
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للأداء	36
المطلب الثاني: تعريف الأداء المالي ومداخل	40
المطلب الثالث: معايير الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه	42
المطلب الرابع: أهمية الأداء المالي وأهدافه	45

المبحث الثاني: عمليـة تقييم الأداء المالـي	46
المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء المالي وأركانه الأساسية	47
المطلب الثاني: صادر معلومات تقييم الأداء المالي وخطواته	48
المطلب الثالث: أدوات تقييم الأداء المالي	49
المطلب الرابع: أهمية تقييم الأداء المالي والجهات المستفيدة منه	56
المبحث الثالث: علاقة الأداء المالي بالرقابة الداخلية	58
المطلب الأول: مسؤولية المراجع عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	58
المطلب الثاني: علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء	59
المطلب الثالث: تحسين الأداء المالي من خلال الرقابة الداخلية	60
خلاصة الفصل	60
الفصل الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي في مؤسسة التسيير السياحي دراسة ميدانية	
مقدمة الفصل	61
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة	62
المطلب الأول: نشأة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة	62
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة التسيير السياحي	65

المطلب الثالث: مهام واهداف وطبيعة نشاط المؤسسة	70
المبحث الثاني. الرقابة الداخلية وتحليل اهم مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة التسيير السياحي بسكرة	
المطلب الأول: أدوات وأساليب جمع البيانات	71
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتاج المقابلة في مؤسسة التسيير السياحي	73
المطلب الثالث: عرض النسب والمؤشرات المالية وتحليلها لمؤسسة التسيير السياحي لفترة (2014-2019)	76
المبحث الثالث: دراسة تحليلية واحصائية سلسلة زمنية تمد من2014 الى 2019	
المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المتغيرات	88
المطلب الثاني التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة،	89
المطلب الثالث: النتائج على ضوء الفرضيات	90
الخاتمة	96
قائمة المراجع	98
الملاحق	103

الملاحق:

الملحق رقم01: بيانات أسئلة المقابلة المتعلقة بالمكون الأول بيئة الرقابة

الرقم	العبارة	نعم	لا
1	هل يتلاءم الهيكل التنظيمي مع طبيعة النشاط الفندقي	✓	
02	هل يتوفر الهيكل التنظيمي للمؤسسة على قسم التدقيق الداخلي أو لجنة التدقيق	✓	
03	هل تعمل إدارة المؤسسة على منع الأعمال غير القانونية	✓	
04	هل تلتزم إدارة المؤسسة بإجراء دورات تكوينية	✓	
5	هل يعمل القائمون على إدارة المؤسسة على استقلالية المدقق الداخلي	✓	
6	هل هناك تقارير المدقق الخارجي أو تقارير المدقق الداخلي حول الرقابة الداخلية	✓	
7	هل يستخدم المدقق الخارجي تقارير المدقق الداخلي	✓	
8	هل يتم مراجعة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من حين لأخر، كيف؟	✓	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلة

الملحق رقم (02): بيانات أسئلة المقابلة المتعلقة بالمكون الثاني تقدير المخاطر

الرقم	العبارة	نعم	لا
1	هل تدرك إدارة المؤسسة بخصوصية النشاط الفندقي والحموي	✓	
02	هل تتم المواجهة بالإشهار والترويج		✓
03	المواجهة بإضافة منتجات وخدمات جديد ة		✓
04	هل يدرك القائمين على المؤسسة بالمشاكل التي توجه إدارته	✓	
5	المشاكل المحتملة التي تواجه وحدات المؤسسة مثلا "مشكل الغلق "	✓	
6	التعامل مع الموردين		✓
7	عدم انضباط الموظفين والعاملين	✓	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلة

الملحق رقم (03): بيانات أسئلة المقابلة المتعلقة بالمكون الثالث الأنشطة الرقابية

الرقم	العبارة	نعم	لا
1	هل هناك معايير الرقابة على الأداء الفندقي	✓	
2	هل يقوم قسم التدقيق الداخلي باستشارة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق عند اختيار أسلوب لتقييم نظام الرقابة الداخلية		✓
3	هل يقوم قسم التدقيق الداخلي باختيار أسلوب تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب الوظائف والأنشطة المتواجدة بالفندق	✓	
4	هل يتم مراجعة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	✓	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلة.

.

الملحق رقم 04: بيانات أسئلة المقابلة المتعلقة بالمكون الرابع نظام المعلومات والاتصال

الرقم	العبارة	نعم	لا
1	هل يتوفر لدى إدارة الفندق أنظمة معلومات	✓	
2	هل يوجد شبكة معلومات مرنة تسمح بانتقال المعلومات		✓
3	هل توفر إدارة المؤسسة ووحداتها الوسائل اللازمة والطرق التي تسمح للزبون بتقديم الشكوى.		✓
5	وسائل وطرق تخص شكاوى الزبائن الانترنت، مواقع التواصل الاجتماعي.		✓
6	وسائل وطرق تخص شكاوى الزبائن الاتصال المباشر، الهاتف	✓	
7	وسائل وطرق تخص شكاوى الزبائن صندوق الشكاوى، السجلات	✓	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلة.

الملحق رقم (05): : بيانات أسئلة المقابلة المتعلقة بالمكون الخامس المراقبة (المتابعة)

الرقم	العبارة	نعم	لا	**نوع ما**
1	هل هناك تفويض للسلطات يتناسب والمسؤوليات المنوطة بهم	✓		
2	هل هناك تحديد للمسؤوليات			✓
3	هل تفسر وتحلل الفروق بين الميزانية الحقيقية والموازنات التقديرية.	✓		
5	هل تقوم إدارة الفندق بالرقابة الفعلية على السجلات والدفاتر المحاسبية	✓		
6	الإجراءات الرقابية التي تعتمدها إدارة المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة			✓

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات المقابلة.

الملحق رقم 06: بيانات أسئلة المقابلة المتعلقة بتحقيق الأداء المالي (الكفاءة والفاعلية)

الرقم	العبارة	نعم	لا
1	هل هناك معايير الرقابة على الأداء الفندقي	✓	
2	هل توجد أساليب واجراءات معينة تستخدمها المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفاعلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة	✓	
3	هل يتم توظيف اليد العاملة المؤهلة وذات الخبرة والمتخصصة وتدريبها	✓	
4	هل جودة الخدمات السياحية وفقا للمواصفات العالمية والتنافسية	✓	
5	كسب ثقة الزبائن		

6	الرقابة المستمرة للعمال وتقديم النصائح والتوجيهات	✓	
7	استخدام أنظمة تكنولوجيات الإعلام والاتصال الحديثة وتحيينها (التشغيل، الرقابة)		✓
8	هل يوجد هناك تقييم لأداء المالي، وكيف تم عملية التقييم؟		✓
9	هل يتم البحث عن الانحرافات وهل يتم تصحيحها وماهي الاجراءات المتخذة في عملية تدارك تلك الانحرافات؟	✓	
10	هل تسعى المؤسسة للحصول على شهادة الجودة ISOلتحسين اجراءات خدماتها من اجل إرضاء زبائنها ومواكبة التطورات؟		✓

المراجع العربية

أولا: قائمة الكتب

إبراهيم الخلوف الملكاوي. (2009). **إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن** (الإصدار الطبعة الأولى،). عمان: دار الوراق للنشر.

السعيد فرحات جمعة. (2002). **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**. الرياض: دار المريح للنشر والتوزيع.

إلياس بن الساسي. (2006). **التسيير المالي والإدارة المالية**. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

جليلة بن خروف. (2009). **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات**، بومرداس: جامعة محمد بوقرة.

حسين يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح، وعصام نعمة قريط. (2014). **اصول المراجعة** (المجلد الجزء الاول). دمشق، كلية الاقتصاد، العراق: منشورات جامعة دمشق.

خالد أمين عبد الله. (1999). **التدقيق والرقابة في البنوك** (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

رضوان محمود عبد الفتاح. (2013). **تقييم اداء المؤسسات في ظل معايير المتوازن**. المجموعة العربية للتدريب والنشر.

شحاتة السيد شحاتة، احمد السيد سرايا، ومحمد إبراهيم. (2013). **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**. الاسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.

شيحة خميسي. (2010). **التسيير المالي للمؤسسة، دروس ومسائل محلولة**. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.

عاطف وليم. (2006). **التمويل والإدارة المالية للمؤسسات**. الإسكندرية: دار الفكر الجامعي.

عبد الفتاح محمد الصحن، وفتحي رزق السوافري. (2004). **الرقابة والمراجعة الداخلية**. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

عبد الوهاب نصر علي، وشحاتة السيد شحاتة. (2014).، **دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والامريكية**. الاسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.

عبد الوهاب نصر علي، وشحاتة شحاتة السيد. (2006). **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال " الواقع وأفاق "**. مصر: الدار الجامعية.

عطا الله احمد سويلم الحسبان. (2009). **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**. عمان، الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع.

فلاح حسن عداي الحسني، ومؤيد عبد الرحمان عبد الله. (2008). **إدارة البنوك– مدخل كمي واستراتيجي معاصر** (الإصدار الطبعة الرابعة). عمان: ار وائل للنشر والتوزيع.

محمد فضل مسعد، وخالد راغب الخطيب. (2009). **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** (المجلد الطبعة الاولى). عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والاشهار.

محمد مدياني. (2015). **انهيار اسعار النفط على الاقتصاد. مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول انعكاسات انهيار أسعار النفط على الاقتصاد**. مدية: جامعة يحي فارس.

محمود الخطيب الخطيب. (2010). **الاداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة** (المجلد الطبعة الاولى). عمان، الاردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.

ناصر دادي عدون. (2001). **تقنيات مراقبة التسيير**. الجزائر: الدار المحمدية العامة.

ناظم محمود حسن عبد السيد. (2009). **محاسبة الجودة– مدخل تحليلي**، الطبعة الأولى. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

وجدي حامد حجاز. (2008). **تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية**. الإسكندرية: دار الكتب المصرية.

ثانيا المذكرات

إيمان محامدية، (2009). **الرقابة التنظيمية والأداء**، مذكرة مكملة لنيل درجة الماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية. سكيكدة: جامعة 20 أوت 195.

جناة جرمان. (2018). فعالية انظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. مذكرة مكملة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة. ام البواقي: جامعة العربي بن مهيدي.

جهاد بونور، (2009). دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. مذكرة ماجستير في العلوم المالية. سكيكدة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 اوت 1955.

عبد الرزاق بن حبيب، (2000). اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ديوان المطبوعات الجامعية.

حمزة شباح، (2014). تطبيق مبدأ التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. مذكرة ماجستير في علوم التسيير. جيجل، جامعة محمد الصديق بن يحي: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

زليخة بلعطار، (2015). أثر إدراج الشركات في البورصة على أدائها المالي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلي العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جيجل: جامعة محمد الصديق بن يحي.

عبد السلام خميس بدوي، (2011). أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة. قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل. الجامعة الاسلامية، غزة: الجامعة الاسلامية غزة كلية التجارة.

مليكة زغيب، وميلود بوشنقير، (2011). التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد. الجزائر: لمطبوعات الجامعية.

علي شيتور، (2014). مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، مذكرة ماستر، بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

فاطمة الزهراء بوبركة، (2017). دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة ميناء سكيكدة. سكيكدة، الجزائر: جامعة سكيكدة،

ميلود بوشنقير، (2005-2004). محاضرات في تحليل أنظمة التسيير. سكيكدة، الجزائر: جامعة سكيكدة.

ميلود عزوز، (2006). دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة (مذكرة ماجستير). جيجل، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جيجل: جامعة 20 اوت .

جلاء نوبلي، (2005). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث. بسكرة، في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

وهيبة مقدم، (2014). تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية. رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير. وهران: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة السانية.

يوسف حسون عتاب، (2007). تقييم كفاءة معايير الأداء المالي والإداري المستخدمة في قطاع النقل البحري. مذكرة ماجستير في علوم التسيير. دمشق: جامعة تشرين.

ثالثا: المجلات

ابراهيم صبيعات، ومحمد براق. (ديسمبر, 2018). **دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة دراسة حالة مؤسسة المجاهد حميدي مبارك**. مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة.

آدم البشير المبارك إدريس. (يناير, 2018). **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسن الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة بعض الجامعات السودانية**، مجلة العلوم الإدارية.

الان عجيب مصطفى هلدني، وثائر الصبري محمود الغبان. (2010). **دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي**. مجلة العلوم الإنسانية.

عامر حاج دحو ، و قالون جيلالي. (1 6, 2017). تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسن أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة فيلامب. مجلة الحقيقة، 16(02)، صفحة 705. تم الاسترداد من https://www.asjp.cerist.dz/en/Articles/49

عبد الغني دادن. (2006). قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية. مجلة الباحث، الصفحات 41-48. تاريخ الاسترداد 04

عبد المليك مزهودة . (نوفمبر, 2001). الاداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم. مجلة العلوم الإنسانية (01)، الصفحات 85-100.

ايهاب نادر. (2016). الرأسمالية. مجلة البعث، الصفحات 60-64.

المادة 02 عقد موثق483. (21 مارس, 1990). تحويل تسمية المؤسسة الاشتراكية للتسيير السياحي الى مؤسسة التسيير السياحي. ابسكرة: مكتب الموثق.

المراجع الأجنبية

AMF, L. d. (2010). Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne (Cadre de réference). Consulté le Avril 21, 2021, sur https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/les_dispositifs_de_gestion_des_risques_et_de_contr%C3%B4le_interne___cadre_de_r%C3%A9f%C3%A9rence___amf__juillet_2010_.pdf

Andrew Fight. (2002). Measurement and Internal Audit. Oxford OX4 1RE ،United Kingdom: Capstone Publishing (a Wiley company).

Brenda Porter ،Jon Simon و ،Hatherly David. (2014). Principles Of External Auditing (الإصدار 4th edition .(England: John Wiley & Sons. Ltd.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO. (Septembre, 2012). Internal Control—Integrated Framework -Framework and Appendices تم الاسترداد من-www.ic.coso.org.
Gilles, b., & christain, k. (1990). Economie d'entreprise. Paris: sirey.

Jacques Walter و ،Philippe Noirot. (2010). Contrôle interne. AFNOR Éditions.

Jan Pfister. (2009). Managing Organizational Culture for Effective Internal Control From Practice to Theory. Berlin ،Lancaster University ،United Kingdom: Physica-Verlag Berlin Heidelberg.

Kurt F Reding ،Sobel Paul J ،Anderson Urton L ،Michael J. Head ،Sridhar Ramamoorti ، Mark Sa lamasick و ،Cris Riddle. (2015). Manuel d'Audit Interne,Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques) .,The lnstitute of Internai Auditors Chicago Chapter (المحرر ،Paris ،france: Groupe Eyrolles.

Lionel Collins و ،Gérard Vallin. (1979). Audit et controle interne, Principes, objectifs et pratiques °¨2 المجلد) edition .(FeniXX réédition numérique (Dalloz).

سعد علي رحان المحمدي. (2011). The Relation between Strategic Choice and Organisational Structureand Their Impact on Organisational Effectiveness. St Clements International University تم الاسترداد من.https://studylib.net/doc/14283562/the-relation-between-strategic-choice-and-organisational…–