جامعة يحي فارس – المدية –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

ـ دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بتابلاط ـ

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

إعداد الطالبتين:

– فلاح نور الهدى

– بريج ثلجة

الأستاذ المشرف:

د. شراطي نسيمة

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
موزاوي عائشة	جامعة المدية	رئيسا
شراطي نسيمة	جامعة المدية	مشرفا
حيولة إيمان	جامعة المدية	عضو متحنا

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

إلى . . . .من تحت قدمها تكمن الجنة، إلى أمي الحنون.

إلى ....من جعل مشواري العلمي ممكنا، إلى أبي الرحيم.

إلى من ساندني وآزرني في دربي، إلى كل عائلتي وزملائي.

إليهم جميعا أهدي جهدي المتواضع هذا راجيا الله تعالى منه التوفيق.

نور الهدى



الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى قرة عيني ونبع الإخلاص والتضحية

أبي وأمي حفظهما الله.

إلى الذين عشت بين جوانبهم فوجدت

الحب والاحترام والتقدير.

إخوتي وأخواتي حفظهم الله

إلى كل من جمعتني بهم الأقدار عبر

طيات

الحياة من أصدقاء وزملاء

ثلجة

شكر و عرفان

نشكر الله عز وجل ونحمده على أن وفقنا على إتمام هذا العمل المتواضع .

كما نوجه شكرنا وتقديرنا إلى الأستاذة الفاضلة نسيمة شراطي على إشرافها في إعداد هذا البحث، ولما منحنا من وقت وجهد وإرشادات ودعم لانجاز هذا البحث، كما لاننسى أن نشكر عمال مؤسسة سونلغاز بدعمهم لنا وعلى المعلومات المقدمة من طرفهم .

وأخيرا نتقدم بالشكر لكل من ساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل.

الملخص :

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

وقد لخصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام رقابي داخلي فعال يساهم في تحقيق الأهداف التي تصبوا إليها المؤسسة، وهي تحقيق أقصى ربح بأقل التكاليف والذي بدوره يبرز المستوى الجيد للأداء المالي ورفع مستوى التنافسية للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية : نظام الرقابة الداخلية، الأداء المالي، تقييم الأداء المالي .

Summary:

The objective of this study is to highlight the role played by internal control in activating the financial performance of the institutions by identifying the concept of the internal control system and its components, its means and its components, in addition to the procedures followed in its implementation and thus its contribution to improving financial performance.

The study concluded that the implementation of an effective internal control system contributes to achieving the objectives of the institution, which is to achieve maximum profit at the lowest costs, which in turn highlights the good level of financial performance and raise the level of competitiveness of the institution.

Keywords: **Internal Control System**, **Financial Performance**, **Financial Performance Assessment**

فهرس المحتويات

شكر وعرفان	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	II
قائمة الجداول	II
قائمة الأشكال	II
مقدمة	أ-هـ
الفصل الأول: الرقابة الداخلية	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية	03
المطلب الأول: تطور نظام الرقابة الداخلية	03
المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية وخصائصه	05
المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية	07
المبحث الثاني: وسائل ومكونات نظام الرقابة الداخلية	10
المطلب الأول: وسائل نظام الرقابة الداخلية	10
المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية	12
المطلب الثالث: العوامل المساعدة لتطور نظام الرقابة الداخلية	15
المبحث الثالث: مقومات وإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية	18
المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية	18
المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية	20
المطلب الثالث: معايير تقييم فعالية هيكل نظام الرقابة الداخلية	22
خلاصة الفصل	26
الفصل الثاني:فعالية نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي	
تمهيد	28
المبحث الأول: ماهية الأداء المالي	29
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي	29
المطلب الثاني: أهداف و أهمية الأداء المالي	30

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي	32
المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي	35
المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي	35
المطلب الثاني: خطوات تقييم الأداء المالي	36
المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي	37
المبحث الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي	48
المطلب الأول: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي	48
المطلب الثاني: تفعيل الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية	50
خلاصة الفصل	51
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لشركة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط	
تمهيد	53
المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز	54
المطلب الأول: نشأة وتطور الشركة الوطنية للكهرباء والغاز	54
المطلب الثاني: مهام ووظائف الوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط	57
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط	59
المبحث الثاني: عينة وحدود الدراسة	60
المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية	60
المطلب الثاني: الطريقة والإجراءات	61
المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان	62
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية	68
المطلب الأول: عرض وتحليل البينات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة	68
المطلب الثاني: عرض وتحليل البينات المتعلقة باستجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات متغيرات الدراسة	73
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية	77
خلاصة الفصل	82
خاتمة	85-83
قائمة المراجع	91-87

قائمة الملاحق	102-93

قائمة الجداول

قائمة الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
الجدول رقم (1-1)	تقسيم العمل والفصل بين الوظائف	21
الجدول رقم (3-1)	عدد الاستمارات الموزعة	61
الجدول رقم (3-2)	اختبار كلمجروف-سميرنوف لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	63
الجدول رقم (3-3)	معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات العبارات والدرجة الكلية لمتغير الرقابة الداخلية	64
الجدول رقم (3-4)	معامل ارتباط سبيرمان للرتب بين درجات العبارات والدرجة الكلية لمتغير تقييم الأداء المالي	66
الجدول رقم (3-5)	قيم معامل ثبات (ألفا كرونباخ) لكل متغير وللاستبانة ككل	67
الجدول رقم (3-6)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	68
الجدول رقم (3-7)	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	69
الجدول رقم (3-8)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	70
الجدول رقم (3-9)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	71
الجدول رقم (3-10)	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية	72
الجدول رقم (3-11)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات متغير الرقابة الداخلية	74
الجدول رقم (3-12)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات متغير تقييم الأداء المالي	76
الجدول رقم (3-13)	نتائج اختبار مان- وتيني حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغير الرقابة الداخلية تعزى إلى متغير الجنس	78
الجدول رقم (3-14)	نتائج اختبار كروسكال- والاس حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى (السن، المستوى التعليمي،المركز الوظيفي، الأقدمية)	78
الجدول رقم (3-15)	نتائج اختبار مان- وتيني حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى متغير الجنس	79
الجدول رقم (3-16)	نتائج اختبار كروسكال- والاس حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى (السن، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية)	80
الجدول رقم (3-17)	نتائج اختبار (سبيرمان) حول العلاقة بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي	81

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال :

الرقم	العنوان	الصفحة
الشكل رقم (1-1)	علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي	49
الشكل رقم (3-1)	الهيكل التنظيمي للوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط	59
الشكل رقم (3-2)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع الجنس	69
الشكل رقم (3-3)	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	70
الشكل رقم (3-4)	توزيع النسبي لموظفي عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	71
الشكل رقم (3-5)	توزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	72
الشكل رقم (3-6)	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية	73

مقدمة

يتميز المحيط الخارجي بتطور سريع وعميق في شتى المجالات الاقتصادية،والاجتماعية،والسياسية،والتكنولوجية، والتي تفوق قدرات المؤسسات الاقتصادية، والتي تواجه تحديات عديدة خاصة شدة المنافسة، وهذه التحديات تتطلب ضرورة التكيف مع الوضع الجديد الذي يتميز بمعطيات جديدة.

وبعد أن كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها وازدهارها ، أصبح همها الوحيد هو إيجاد حلول تسمح لها ببقائها، مما أدى بها إلى السعي نحو إيجاد أساليب وبرامج تسير المؤسسة في عمليات اتخاذ القرارات النموذجية والمثلى، وحتى تحقق المؤسسة هذه البرامج أصبحت تلجؤ إلى استخدام نظام الرقابة الداخلية، والذي يعتبر خط دفاع قوي يضمن ويحمي مصالحها.

فعند احترام متطلبات وإجراءات تطبيق الرقابة الداخلية بشكل جيد ومناسب تمكن المؤسسات من تقييم أدائها وخاصة المالي، فالأداء المالي يعتبر من أهم الوسائل التي يستخدمها علم الإدارة، والذي يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل، ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة، ومن هنا سيظهر دور الرقابة الداخلية في تفعيل هذا الأداء.

1 – إشكالية الدراسة:

يمكن إبراز إشكالية بحثنا الرئيسية في التالي:

ما هو دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ؟ وما واقع ذلك في شركة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط ؟

انطلاقا من هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي مميزات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية الجيد؟

- كيف تتم عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟

- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير الرقابة الداخلية تعود للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية)؟

– هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير تقييم الأداء المالي تعود للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية)؟

– هل توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة ؟

2 _ فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية يتم صياغة الفرضيات التالية:

– يتميز نظام الرقابة الداخلي بإجراءات عملية تضمن السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة.

– تتم عملية تقييم الأداء المالي عن طريق استخدام المؤشرات المالية.

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير الرقابة الداخلية تعود للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية).

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير تقييم الأداء المالي تعود للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية).

– توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة.

3– أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع المختار في الحاجة الملحة إلى محيط رقابي يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها، والذي يعتبر كأداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها بالمؤسسة الاقتصادي ، نظرا لتطور واتساع حجم المشاريع، وصعوبة التحكم في تسييرها، إضافة إلى الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة تسعى كل مؤسسة إلى تحقيق أفضل أداء لها والذي يكفل لها السمعة الطيبة في بيئتها ويمكنها من الاستمرار في نشاطها وذلك لتحقيق أهدافها في ضل وجود نظام رقابي فعال يؤدي دوره بكفاءة.

4 _ أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

_ إبراز أهمية ودور الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

_ التعرف على أهم المؤشرات المالية المعتمدة في عملية تقييم الأداء المالي.

_ تحديد العلاقة الموجودة بين الرقابة الداخلية والأداء المالي.

_ معرفة واقع الرقابة الداخلية وأثر ذلك على الأداء المالي في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

_ تقديم اقتراحات من شأنها تفعيل الرقابة الداخلية والأداء في المؤسسات الاقتصادية.

5 – أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هي:

_ الدور الكبير الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.

_ توضيح و إبراز الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات وإلزامية تنفيذه والعمل به.

_ التحسيس بأهمية الموضوع لما له من اكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة داخل المؤسسة.

_مطابقة البحث مع تخصصنا ، والاستفادة منه مستقبلا خاصة في الجانب المهني.

6 – حدود الدراسة:

الحدود المكانية: قمنا بإجراء الدراسة الميدانية على مستوى ولاية المدية وتم إسقاطها على مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

الحدود الزمنية: بالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة من حيث المجال الزمني من شهر فيفري إلى شهر جوان سنة 2019.

7 – المنهج المتبع وأدوات الدراسة:

لقد استخدمنا في دراستنا المنهج الوصفي التحليلي وذلك باستعمال المنهج الوصفي من أجل إبراز الإطار النظري للرقابة الداخلية والأداء المالي داخل المؤسسة الاقتصادية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان، وذلك بالاعتماد على منهج دراسة الحالة إلى جانب المقابلة الشخصية.

أما فيما يخص أدوات الدراسة ومصادر البيانات فتتمثل فيما يلي:

_ بالنسبة للدراسة النظرية فقد ركزنا على المسح المكتبي: وذلك لغرض الوقوف على ما تناولته المراجع العربية والمراجع الأجنبية، من كتب وأطروحات دكتوراه ومذكرات ماجيستير، وأيضا الوثائق والمستندات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة، وذلك بغية شرح وتوضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بموضوع الدراسة.

_ بالنسبة للدراسة الميدانية: فقد اعتمدنا في هذه الدراسة على استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري والذي تم توزيعه في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط، وقمنا بتحليله بالاعتماد على منهج دراسة الحالة.

8 – الدراسات السابقة:

من خلال الدراسات التي اطلعنا عليها، يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا كما يلي:

_ دراسة جدي سمراء: بعنوان " دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية "، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة المسيلة،2017/2016، هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من وعي المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالأهمية التي يكتسبها نظام الرقابة الداخلية، وعن ما إذا كان هذا النظام ذو استجابة للتغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة إلى جانب إبراز العلاقة التي تربط نظام الرقابة الداخلية بمصداقية المخرجات المحاسبية والتحقق من وجود قوانين، مراسيم وتشريعات تلزم المؤسسات باعتماد أنظمة رقابة فعالة من عدم وجودها.

_ دراسة دادن عبد الغاني: بعنوان " قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية دراسة حالة بورصتي الجزائر وباريس "، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006، هدفت الدراسة إلى معرفة أداء المؤسسة مقارنة بمثيلاتها مع معرفة سلوك المؤشرات (المتغيرات) المحاسبية، المالية، الاقتصادية، إضافة إلى الإنذار المبكر لاكتشاف الأوقات الحرجة للمؤسسة وتخطي المخاطر.

_ دراسة بنية حيزية: بعنوان "أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة بوفال poval / spa وحدة المسبك بالبرواقية "، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد التطبيقي، في إدارة الأعمال و المالية،2011/2010، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور الموازنات التخطيطية خاصة المالية منها في تقدير الاحتياجات المالية، ومن ثم رسم السياسة التمويلية المناسبة للمؤسسة، وإبراز أهمية القوائم المالية ودورها في إمداد المسيرين في المؤسسة بمعلومات تمكنهم من اتخاذ القرارات المتعلقة بها، وقد استخدمت الأدوات التالية: المسح المكتبي في الدراسة النظرية أما الدراسة الميدانية فقد اعتمدت على القوائم المالية والمحاسبية، وقد توصلت الدراسة، إلى النتائج التالية: إن تقييم الأداء المالي هو عملية تستطيع المؤسسة من خلالها

متابعة نشاطها كما تساعدها على العمل والاجتهاد للتقدم والاستمرار، وتتطلب عملية تقييم الأداء المالي المقارنة بين ما هو فعلي وما هو متوقع بهدف الوصول إلى تحديد مختلف الانحرافات وأسباب حدوثه ، والأشخاص المسؤولين عنها، بعد ذلك يتم معالجة هذه الانحرافات واتخاذ القرارات المناسبة لذلك، وما يؤخذ على الدراسة أنها غير شاملة لموضوع دراستنا.

أما بخصوص دراستنا فقد اختلفت عن الدراسات السابقة الذكر من حيث أنها تناولت دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وكيف تساهم الرقابة الداخلية في عملية تفعيل الأداء المالي بهدف الوصول إلى تحقيق الفعالية لدى المؤسسة الاقتصادية والتعرف على أهم المؤشرات المعتمدة في تقييم الأداء المالي.

9 – صعوبات الدراسة:

هناك العديد من الصعوبات التي والتي واجهتنا خلال الدارسة منها :

_ صعوبة الحصول على المعلومات و المعطيات في مؤسسة سونلغاز، وعدم رغبتهم في ملء الاستبيان وتجاوبهم ؟

10 – هيكل الدراسة:

للإحاطة بموضوع الدراسة قمنا بتقسيمها إلى ثلاثة فصول ترتيبها كما يلي:

سنتطرق في الفصل الأول للإطار العام لنظام الرقابة الداخلية ، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول المتعلق بنظام الرقابة الداخلية والذي سيتضمن بعض المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية وأهدافها، أما المبحث الثاني فقد خصص لوسائل ومكونات نظام الرقابة الداخلية،، وفي المبحث الثالث سنتناول مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، وأيضا معايير تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثاني، فركزنا فيه على فعالية نظام الرقابة الداخلية ودوره في تفعيل الأداء المالي، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تضمن المبحث الأول ماهية الأداء المالي من مفهوم وأهداف والعوامل المؤثرة فيه، أما المبحث الثاني تناولنا فيه تقييم الأداء المالي من خلال دراسة خطوات ومؤشرات تقييم الأداء المالي، وقد خصصنا المبحث الثالث لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي، والذي سنعرض فيه علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء وتفعيل الأداء المالي من خلال عملية الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث والأخير متعلق بالدراسة الميدانية لمؤسسة سونلغاز بتابلاط ويشمل على ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول نتناول بطاقة تعريفية عن الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز، نشأة وتطور الشركة ، مهامها وظائفها،هيكلها، أما المبحث الثاني تمثل في عينة وحدود الدراسة، الذي سنعرض فيه منهجية الدراسة ، الطريقة والإجراءات، صدق وثبات الاستبيان، في حين المبحث الثالث تحليل نتائج الدراسة التطبيقية، تضمن عرض وتحليل البيانات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة، وعرض وتحليل البيات المتعلقة باستجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات متغيرات الدراسة، إضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة الميدانية.

الفصل الأول :

الرقابة الداخلية

تمهيد

لقد تطور مفهوم الرقابة تطورا كبيرا نتيجة لتطور وكبر حجم المشروعات الاقتصادية، وتنوع عملياتها، واتساع رقع نشاطها، وكذلك لما لها من دور كبير في تحقيق الربحية ولتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة والمشروع، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها بالمؤسسة في جميع مراحل العمل والأهداف الموضوعة، لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل.

ومن الضروري أن يكون نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة اقتصاديا بمعنى الحصول على النتائج المتوقعة بأقل التكاليف الممكنة، وأن يكون هذا النظام واضحا وسهلا ومفهوما لدى القائمين بتطبيقه، وللإلمام بهذا الموضوع يتم التطرق إليه في ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: وسائل ومكونات نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: مقومات وإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة، وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثم تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلاقى مواطن القوة. ويعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية ولجميع الإجراءات أو المقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف، وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة.

المطلب الأول: تطور نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة العديد من الأسباب، لعل من أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة، وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.

وبدأ الاهتمام في أول الأمر بوضع القواعد التي تضمن سلامة تنفيذ العمليات وفيما يلي أهمها:

- فصل الاختصاصات داخل المشروع.

- تقسيم العمل بين الموظفين بحيث ينفذ كل منهم جزءا من العملية الأمر الذي يحقق الرقابة التلقائية وهو ما يعرف بنظام الضبط الداخلي.

- وجود نظام محاسبي سليم يتضمن القواعد الكفيلة بمراقبة الأعمال بعد تسجيلها في الدفاتر لتحقيق الرقابة المحاسبية بالمشروع ومن أهم هذه القواعد:

1 – إتباع طريقة القيد المزدوج للعمليات.

2 – استخدام الحسابات الإجمالية (المراقبة) مثل إجمالي الزبائن وإجمالي الموردين.

3 – استخدام موازين المراجعة المساعدة وموازين الحسابات الإجمالية.

4 – استخدام طريقة الجرد المستمر[1].

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 09.

5 – إتباع نظام المراقبة الداخلية في المشروع.

6 – اعتماد العمليات بواسطة أشخاص مسؤولين.

7 – فصل الاختصاصات المتعلقة بموظفي دائرة المحاسبة عن اختصاصات دائرة الإنتاج أو دائرة التخزين[1].

ولاشك أن الرقابة الإدارية المذكورة ظهرت نتيجة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وحاجتها إلى بيانات دقيقة وسريعة لاستخدامها في أغراض التخطيط العام على مستوى الدولة، ولأغراض الضرائب والإشراف على نشاطات المشاريع ذات الطابع الاقتصادي[2].

ومن العوامل التي ساعدت على تطوير الرقابة الداخلية نذكر:

1 – كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها جعل من الصعوبة بمكان الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المشروعات فأدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوفات التحليلية، والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.

2 – اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع: حيث يفوض مجلس الإدارة الأعمال للإدارات المختلفة، ومن أجل أخذ مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل بالشركة، ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية، ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية.

3 – حاجة الإدارة إلى بيانات دورية عن الأوجه المختلفة للنشاط من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات ورسم السياسات، ومن هنا لابد من وجود نظم رقابية سليمة ومتينة تطمئن الإدارة على صحة تلك

التقارير التي تقدم لها، وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات، كل هذه العوامل أدت إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها مفهوما وأسلوبا وإجراءا [3].

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 09.

[2] حمدي السقاء، أصول المراجعة، جزء الأول، مطبعة ابن حيان، سوريا، 1979، ص 106.

[3] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، الأردن، 2002، ص 166.

المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية وخصائصه

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة الإجراءات والوسائل المستعملة داخل الهيئات الإدارية العمومية كالتحليلات وتقارير الأداء، حتى يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومختلف التقارير ومدى احترام وتطبيق السياسة الإدارية المرسومة [1].

حسب المعيار الدولي رقم 400 تعرف الرقابة الداخلية على أنها: جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المنشأة للمساعدة على تحقيق أغراض الإدارة في التأكد، إلى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية، وحماية الأصول، ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه، ودقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب [2].

تعرف كذلك حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية (1977) على أنها: مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة [3].

أما مكتب المحاسبة العام الأمريكي GAO فقد عرف نظام الرقابة الداخلية على أنها: خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها، ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية (الرقابة المحاسبية)، وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والإنتاجية، البرمجة، الكفاءة والاقتصاد، الفعالية، وتشجيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الإدارية المناسبة (الرقابة الإدارية)[4].

[1] بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010،ص 128.

[2] فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 12.

[3] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003 ، ص 85.

[4] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2006 ، ص 229.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية هو خطة تنظيمية وإجراءات ووسائل مبنية لأجل حماية الأصول والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وذلك لتحقيق الرقابة الوقائية (لمنع الغش والأخطاء والتلاعب) والسرعة في اكتشافها عند حدوثها، وكذلك السيطرة على مواطن الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة الإنتاجية.

الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص:

1- الرقابة الداخلية جزء لا يتجزء من العمليات، حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة، وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر.

2- الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان، فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، لأن مسؤولية نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين، لذلك تجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك.

3- الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا(نسبيا) وليس مطلقا، إذ على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالاعتماد على تكلفتها ومنفعتها. وبغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فإن أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف الشركة، لأن ثمة عوامل خارجة عن نطاق السيطرة، وتأثير الإدارة تؤثر على مقدرة الشركة في تحقيق أهدافها، فمثلا تعمل كل من أخطاء الإنسان والأخطاء في الأحكام والتآمر لتجاوز أنظمة الرقابة [1].

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 46-47.

المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن أهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

التحكم في المؤسسة، حماية أصول المشروع، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة.

1 – التحكم في المؤسسة:

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها [1].

2- حماية أصول المشروع:

تمثل حماية أصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية في المشروع، وتتخذ حماية أصول المشروع أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة يقوم جميعها حول: توفير الحماية التامة لأصول المشروع من التبديد أو الضياع أو الإسراف أو السرقة... . ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق:

أ – الوقاية من الأخطاء المتعمدة: التي قد ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس، ولاشك أن ذلك يعتمد على تخطيط مسبق ومتعمد من قبل أفراد غير أمناء على ما يقومون به من عمل، وتتوفر فيهم سوء النية المبيتة مسبقا لارتكاب مثل هذه الأخطاء. ومن أمثلة هذه الأخطاء المعتمدة ما يلي:

– تعمد إجراء قيد محاسبي معين.

– التلاعب أو التحريف المقصود في السجلات بالشكل الذي يبدو، معه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها [2].

[1] طواهر محمد التهامي، مرجع سابق، ص 90.

[2] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص ص 134- 135.

– إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية اختلاس ما في النقدية، مع عدم وجود قيد يومية مطابق لإجمالي كشف الأجور.

ب –الوقاية من الأخطاء غير المعتمدة: وتنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المشروع. ومن أمثلة هذه الأخطاء غير المتعمدة ما يلي:

– تسجيل مصروف معين على أنه مصروف رأسمالي، مما يؤدي إلى زيادة رقم الأرباح وتضخم قيمة الأصول.

– تسجيل مصروف رأسمالي معين على أنه مصروف إيرادي، مما يؤدي إلى تخفيض رقم الأرباح وعدم إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية في قائمة المركز المالي.

– الأخطاء الحسابية الخاصة بعمليات الجمع أو الضرب أو نقل المجموع من صفحة إلى أخرى، أو من سجل إلى آخر.

– أخطاء في إجراء قيود اليومية أو الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ.

ج – المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش: ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها. والاختلاس أو السرقة أو الغش كلها أمور مرفوضة وغير مقبولة، حيث يترتب على ارتكاب أي منها مساءلة الأفراد المسئولين عنه، وفقا لقواعد أو قوانين أو لوائح خاصة لمداخلية بالمشروع أو طبقا للقانون العام للدولة. ومن أمثلة التصرفات التي ترتكب وتدخل في نطاق الاختلاس أو السرقة أو الغش ما يلي:

– الاستيلاء على جانب من أموال الشركة دون وجه حق.

– اغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة، دون علم مالك الشركة[1].

[1] عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص ص 135 – 136.

3- ضمان نوعية المعلومات:

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، يبديان تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي اقرب وقت ممكن.

- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.

- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

4 – تشجيع العمل بكفاءة:

إن إحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات، وفقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة[1].

[1] طواهر محمد التهامي، مرجع سابق، ص ص 91 - 92.

المبحث الثاني: وسائل ومكونات نظام الرقابة الداخلية

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الوسائل والمكونات، والتي من خلالها يستطيع هذا النظام تحقيق أهدافه والوصول إلى المستوى المطلوب تحقيقه والتي سوف نتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: وسائل نظام الرقابة الداخلية

تستخدم الرقابة الداخلية عدة وسائل منها [1]:

الخطة التنظيمية: أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة. وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية.

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي.

- حماية الأصول من خلل تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

[1] طواهر محمد التهامي، مرجع سابق، ص ص 86 - 87.

2- الطرق والإجراءات: تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق الأهداف المرسومة.

3- المقاييس المختلفة: تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خال قياس العناصر التالية:

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

وفي الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية تشتمل على أصناف من الرقابة الداخلية هما: الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية.

أ – الرقابة الإدارية: تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ماهو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة [1].

[1] طواهر محمد التهامي، مرجع سابق، ص ص 88 - 89.

ب –الرقابة المحاسبية: تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة [1].

المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

الغرض الخارجي من الرقابة الداخلية هو مساعدة الإدارة على تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، ومدى الثقة في التقرير المالي، ومدى ملاءمته مع القوانين والأنظمة، ويوضح الإطار العام المتكامل للرقابة الداخلية بأن الرقابة الداخلية الجيدة تتألف من خمسة مكونات مترابطة وهي كالتالي:

1– البيئة الرقابية: تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة، وعليه فعند تقييم تصميم بيئة الرقابة للمنشأة على المدقق الأخذ في الاعتبار العناصر التالية وهي [2]:

– **إيصال و فرض النزاهة و القيم الأخلاقية:** العناصر الأساسية التي تؤثر على فاعلية وتصميم وإدارة الرقابة.

– **الالتزام بالكفاءة:** اعتبار الإدارة لمستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة أساسية.

– **مشاركة أولائك المكلفين بالرقابة:** الاستقلال عن الإدارة، خبرتهم ومكانتهم ومدى مشاركتهم في فحص الأنشطة والمعلومات التي يستلمونها والدرجة التي تثار إليها المسائل الصعبة وتتم متابعتها مع الإدارة وتفاعلها مع المدققين الداخليين والخارجيين.

– **فلسفة الإدارة و أسلوبها التشغيلي:** أسلوب الإدارة في تقبل وإدارة مخاطر العمل، ومواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين.

[1] طواهر محمد التهامي، مرجع سابق، ص 89.

[2] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 103 - 104.

– **الهيكل التنظيمي**: الإطار الذي يتم ضمنه تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطة المنشأة لتحقيق أهدافها.

– **توزيع السلطة والمسؤولية**: كيف يتم توزيع السلطة والمسؤولية الخاصة بالأنشطة التشغيلية و يف يتم وضع هرم العلاقات والتفويض.

– **سياسات وممارسات الموارد البشرية**: التعيين والتوجيه والتدريب والتقييم وتقديم المشورة والترقية والتعويض والإجراءات التصحيحية [1].

2– تقييم المخاطر: تواجه جميع المنظمات العديد من المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنظمة، ويعود تقييم المخاطر على تحديد وتحليل هذه المخاطر، وبهدف إدارتها بشكل فعال. وبسبب تغيير ظروف العمل عبر الوقت، فإن تقييم المخاطر لابد من أن تلازم النشاط المؤسسي وباستمرار.

ومن الممكن أن تزيد المخاطر المؤسسية من كلا المصدريين الداخلي والخارجي، وتتضمن المصادر الخارجية المنافسين الجدد، وتغير توقعات الزبائن، وحتى الكوارث البيئية. بينما تتضمن المصادر الداخلية عدم كفاية القوى العاملة المتدربة، والأخطاء في التقرير المالي للنشاطات، أو سرقة الأصول من قبل الموظفين.

وعندما تقوم الشركة بتحديد مخاطرها ، عندما يصبح بالإمكان القيام بتحليل المخاطر بالعملية العامة التالية:

– تقدير أهمية الخطورة (المخاطر).

– تقييم احتمالية حدوث المخاطر (الخطورة).

– الأخذ بعين الاعتبار ماهي الإجراءات الواجب أخذها لترك الخطورة (المخاطر).

3 – النشاطات الرقابية: النشاطات الرقابية هي سياسات وإجراءات إدارية تؤسس لعنونة المخاطر التي من المحتمل أن تمنع الشركة من تحقيق أهدافها وبالرغم من تنوع النشاطات الرقابية الخاصة وبشكل واسع ضمن المنظمة، وبشكل عام يقعون في عدة فئات[2].

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع، ص 104.

[2] نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013، ص ص 144 - 145.

_ **تحديد المسؤولية:** وهو عنصر حاسم في الرقابة الداخلية الجيدة يؤسس المسؤولية للأداء المهمة الموكلة، وعندما تكون المسؤولية واضحة، فإنه يؤدي إلى ظهور فائدتين لذلك، وهما: أولا، سيعرف الموظف بأنه سيتحمل المسؤولية لإكمال المهمة. وثانيا، ستعرف الإدارة من ستستشير في حالة عدم اكتمال المهمة بشكل مرضي.

_ **المحافظة على التوثيق المتكامل:** تعتبر المعلومات المحاسبية مفيدة فقط عندما تكون موثوقة، وذلك يعني أنه يتوجب أن تكون خالية من الأخطاء.

_ **فصل الواجبات الإدارية:** هي الأسلوب الذي يحدد رقابة شخص واحد على مهمة خاصة أو على منطقة في الشركة.

_ **السلامة المادية:** تتضمن الرقابة الداخلية الجيدة جهدا لوقاية أصول الشركة والسجلات، وتقوم الرقابة الوقائية بمنع خسارة الأصول، وتتضمن التسهيلات الأمنية، وأنظمة الإنذار والحريق.

4 – المعلومات والاتصال: تعتبر المعلومات والاتصال عنصرا آخرا من الرقابة الداخلية القوية، لأنهما يعودان على الرغبة لفتح تدفق من المعلومات المرتبطة بكافة أنحاء المنظمة، وعليه لابد أن تكون المعلومات قابلة للحصول عليها والتواصل معها في الشكل وفي الإطار الزمني الذي يمكن الموظفين من إكمال مسؤولياتهم، وهذا يتطلب أنظمة معلومات تنتج تقارير موثوقة ومرتبطة، ويتطلب أيضا كلاهما خطوطا أفقية وعمودية للاتصال، ويجب على المنظمة أن تتواصل مع الموظفين ويجب تواصل الموظفين مع الإدارة.

5 – المراقبة: تعود المراقبة إلى تقييم جودة الرقابة الداخلية للمنظمة، ويمكن أن تنجز المراقبة بطريقتين وهما: الأولى تكون من خلال النشاطات المستمرة، وعلى سبيل المثال: خلال مسؤولياته اليومية المتكررة. يستطيع المشرف أن يتأكد وبالدليل بأن نشاط الرقابة يعمل بشكل صحيح، يستطيع أيضا أن يسأل الموظفين إن فهموا تطبيق الرقابة، وإن كانت الرقابة اكتملت، والطريقة الثانية تأتي من خلال التقييم المنفصل، حيث تطلب من المدقق الرقابة الداخلية من قبل SOX وهو مثال عن التقييم المنفصل، وفي كلا الطريقتين، فإن الغرض من الرصد هو التحسين المستمر للرقابة الداخلية[1].

[1] نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص ص 145 - 146.

المطلب الثالث: العوامل المساعدة لتطور نظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على المعلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها 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، أن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره والتي تمثلت في[1]:

1 – الأصناف العديدة للمؤسسات: عرفت المؤسسة أصناف عدة وتقسيمات من ناحية طبيعة نشاطها (تجارية، فلاحية، صناعية، وخدماتية) أو من ناحية حجمها(صغيرة، متوسطة، كبيرة)، إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد الاستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقيم فيه عمل الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية وموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

2 – تعدد العمليات: تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج، تشغل وتبيع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة لأخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، مما سبق يظهر حاليا بأن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكييف مع التنوع في العمليات.

3 – توزيع السلطات والمسؤوليات: إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديريات الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى المسئولة أمام المديرية العامة، كون هذه الأخيرة مسؤولة على النشاطات التي

[1] عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004، ص ص 167 - 168.

تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أدائها بما فيه أداء المديريات الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكلف الأهداف المستوحاة من نظام الرقابة الداخلية.

وفي هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة أن يعرف الواجبات المسندة إليه وحدودها، مما يسمح له رفعها في حدود سلطته ومسئوليته، إن هذا التقسيم الملائم للعمل والواجبات من شأنه أن يمنع التضارب بين الاختصاصات داخل المديرية الواحدة على مستوى المديريات الأخرى .كما أنه يقلل بقدرة الإمكان من احتمالات وقوع الأخطاء.

4- الحاجة الدائمة للمعلومات: يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها إلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة. باعتبار أن نظام المعلومات المحاسبية أحد أنظمة المعلومات فيه ويعمل على توليد مخرجات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت والمكان المناسبين من خلال معالجة سريعة للبيانات تسمح عادة فحصها في وقت لاحق،كما يعمل على إمداد الجهات المختلفة بالمعلومات المعبر عنها، إن الحاجة المستمرة للمعلومات الناتجة عن الاستعمال الدائم لها، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة خاصة ما يتعلق منها بشقها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد أن تطمأن على صحة المعلومات المقدمة لها بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تنتج معلومات تلقى القبول من طرف مستعمليها.

5 – حماية أصول المؤسسة: تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها، إذ يجب القيام بتأمينات اللازمة سواء على المواد المتواجدة في المخزونات أو على البضائع أو المنتجات المنقولة والتي هي على عاتق المؤسسة وكذلك بالنسبة إلى كل الأصول الثابتة والحقوق بما فيها الخزينة ضد الخسارة المتوقعة من خيانة الأمانة، وكذلك بالنسبة لكل عنصر من شأنه أن ينشأ خسارة تخص أصول المؤسسة، وتتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل التحركات التي تمس أي عنصر من عناصر (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) تسجيلا آنيا لنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية [1].

[1] عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص 168.

تعتبر حماية الأصول من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال نظام سليم للرقابة من شأنه التخلي عن المسؤولية المترتبة على الإدارة من منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابه على الأقل.

6 – اعتماد المراجعة الإختبارية: يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من كون المراجع يستند من النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم مفردات المقدمة ويكون ذلك عمال طريقة العينات في اختبار بعض المفردات التي ستجري عليها المراجعة، في الأخير يعمم نتائج هذا الفحص على مجموعة مفردات التي تمثل الكل (المجتمع). يتوقف تحديد حجم العينة بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة تبعا كما سبق، 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 تجعل المراجع في اطمئنان خاصة فيما يتعلق لثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار[1].

يتضح أن مفهوم الرقابة الداخلية مر بعدة تطورات أسهمت فيها جملة من الهيئات العالمية، وأن أهم العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة هو انفصال الملكية عن الإدارة إلى جانب التطور الذي شهدته المؤسسات سواء على صعيد الشكل أو الحجم [2].

[1] عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص ص 168 – 169.

[2] جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة،2017 ،ص 06.

المبحث الثالث: مقومات وإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية هو مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة أو أهداف المرجوة، وكذا معرفة مدى الالتزام بهذه العناصر، وحتى تتم عملية التقييم يجب على نظام أن يتوفر على عدة مقومات وإجراءات تزيد من كفاءته، وتساعده في الوصول إلى اتخاذ القرار الأمثل.

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة ثانية يمكن للمؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، بالتالي يستطيع هذا تحقيق الأهداف المتوخاة منه.

1 – هيكل تنظيمي كفء: يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفء في التنظيم هو تحديد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها، بالإضافة إلى مسؤوليات الأشخاص والعلاقات بينهما. ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة الوحدة الاقتصادية وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها، حيث يتم توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة، يقوم كل قسم أو إدارة بتنفيذ هذه الأنشطة لتصبح مسؤولة عن تنفيذها أمام مستوى أعلى منه في الخريطة التنظيمية [1].

2 – نظام محاسبي سليم: وجود نظام محاسبي سليم يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعنى باحتياجات المشروع، وتصميم لدوارات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعى في المستند البساطة والوضوح حتى يسهل مهمة على من يستعمله ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة المشروع كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج كل حين، هذا كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند[2].

[1] فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، 2003، ص 21 .

[2] خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010 ، ص 19.

3 – مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة: يعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة والقدرات والثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية. أيضا وحتى في ظل وجود ضوابط رقابية عالية، فإن ضعف قدرات العاملين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء العاملين للتغلب على هذه الضوابط. إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الاقتصادية.

4 – معايير أداء سليمة: إن وجود هيكل تنظيمي كفء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

5 – مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول: من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث شقها الإداري، هي وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية.كذلك فإن كبر حجم المشروع وانتشار وحداته يحتم على القائمين ضرورة وجود وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات المختلفة على كافة المستويات.

6 – قسم المراجعة الداخلية: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وأيضا التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أومخالفات. أو بصورة مختصرة ، فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية [1].

[1] فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص ص 123 - 124.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

لتحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية التي سبق ذكرها لابد من اتخاذ الإجراءات التالية لتحقيق تلك المقومات [1]:

1 – إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي التالية:

– تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.

– توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.

– توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال.

– تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم.

– إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.

– توقيع الموظفين على السندات التي أعددها كإثبات قيامهم بهذا العمل.

– إخراج المستندات من أصل وعدة صور وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون معين.

– تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع سير العمل.

– ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.

[1] مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010، ص ص 21 – 22.

– تقسيم العمل والفصل بين الوظائف التالية:

الجدول رقم (1–1): تقسيم العمل والفصل بين الوظائف

وظيفة التصريح بالعملية	Authorized
وظيفة الموافقة على العملية	Approved
وظيفة تنفيذ العملية	Executed(operated)
وظيفة تسجيل العملية	Accounting in Recorded
وظيفة الاحتفاظ بالأصول	Custodian – pshi

2 – **إجراءات محاسبية:** وتتضمن النواحي التالية:

– إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال أو يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده العمليات بسرعة.

– إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.

– عدم اشتراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.

– استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.

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

– إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء ... إلخ.

– القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية [1].

[1] مصطفى صالح سلامة، مرجع سابق، ص ص 22- 23 .

3 – إجراءات عامة: وتضم التأمين على:

– ممتلكات وموجودات المنشأة ضد الأخطار حسب طبيعتها.

– المستخدمين الذين بحوزتهم عهد ضد خيانة الأمانة.

– وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.

– استخدام وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية فقد يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.

– استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية ... إلخ.

– استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي[1].

المطلب الثالث: معايير تقييم فعالية هيكل نظام الرقابة الداخلية

تعتبر إدارة المنشأة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وفقا لمعايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية والتي إذا التزمت بها إدارة المنشأة فإن هيكل الرقابة الداخلية سيكون فعال، وبالتالي يمكن للإدارة من خلال هذا الهيكل الفعال إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها، وتتضمن تلك المعايير ما يلي:

1 – معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية: يجب أن تدرك الإدارة أن هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات، بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية للمنشأة تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها [2].

[1] مصطفى صالح سلامة، مرجع سابق، ص 23.

[2] جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 203.

2 – معيار تكامل مكونات هيكل الرقابة الداخلية: يتكون هيكل الرقابة الداخلية من خمسة مكونات هي:

بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، والمتابعة وتكون إدارة المنشأة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بمكوناتها الخمس بصورة متكاملة.

3 – معيار فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية: سيتم مناقشة معايير فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية الخمسة على النحو التالي:

– معيار فعالية بيئة الرقابة: يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربع الأخرى، وتتوقف فعالية بيئة الرقابة على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة المنشأة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للمنشأة، وذلك لأن تلك السياسات سوف تنعكس على سلوك جميع العاملين بالمنشأة.

– معيار فعالية تقييم المخاطر: يجب أن تقوم إدارة المنشأة بتقييم المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة وفي ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها المنشأة، حيث أنه يمكن أن يكون هيكل الرقابة الداخلية فعالا في ظل ظروف معينة، وغير فعال في ظل ظروف بيئة أخرى.

– معيار فعالية أنشطة الرقابة: لكي يكون هيكل الرقابة فعالا لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى المخاطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات، والفصل بين الواجبات والمسئوليات، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية[1].

[1] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص ص 203 - 204.

–معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات: أن يكون لدى المنشأة نظاما فعالا وملائما للمعلومات والاتصال المحاسبي لكي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة لضمان تحقيق أهداف المنشأة.

ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات المنشأة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالمنشأة إلى أسفل أو إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها.

–معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات هيكل الرقابة الداخلية: تؤدي عملية المتابعة والتقييم المستمر وبفاعلية لمختلف مكونات هيكل الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في هيكل الرقابة الداخلية ككل، وذلك لأنه يساعد على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة يعمل وفقا للتصميم السابق إعداده أم لا، وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض مكونات هيكل الرقابة الداخلية لتتمشى مع التغيرات في ظروف التشغيل.

4 – معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية: تساهم إدارة المراجعة الداخلية بدور كبير في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة، إن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالمنشأة وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتتبع مجلس الإدارة مباشرة[1].

[1] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص ص 204 – 205.

5 – معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها: لكي يتم تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية لابد من استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها ومن أمثلة وسائل الاستفادة بتكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية:

- تشغيل وتسجيل العمليات آليا.

- التحقق من دقة التشغيل آليا.

- تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي.

- الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة المعلومات العالمية(الانترنت) [1].

[1] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص 205.

خلاصة الفصل:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير داخل المؤسسة، والذي يعمل على وضع مجموعة من القوانين وقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، والتي تضمن حماية أفضل لأصول الشركة وممتلكاتها وصحة المعلومات والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح، والقوانين، والتعليمات، والاستخدام الأمثل للموارد، وبأقل التكاليف، فأصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد سواء لأصحاب المؤسسة، أو الأطراف المتعاملة معها، ومحاولة تحسينه وتطويره.

الفصل الثاني : فعالية نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي

تمهيد:

يعتبر الأداء المالي من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها، حيث أن المؤسسة في حالة تجهيز مستمر بسبب بيئتها وعلاقتها مع المؤسسات الأخرى، فالأداء المالي يمثل سمة من سمات الاقتصاد المالي.

وقد لجأت المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام الأداء المالي لكونه عملية من عمليات المراقبة والمراجعة لسياسة المؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وترشيدها في إعداد خطط مستقبلية، واتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي ودراسة مركزها المالي، ولقد أصبح الأداء المالي عنصرا فعال لنمو المؤسسة وتطورها، وفي ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة إلى تطوير وتحسين الأداء والإنتاجية صار ضرورة ملحة في عالم السوق اليوم، والذي يتميز بمواجهات وتحديات كبيرة.

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من دراسة الأداء المالي ومختلف مقوماته من خلال المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

المبحث الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

يمثل الأداء المالي إحدى المواضيع المهمة على مستوى المؤسسة الاقتصادية، حيث يقيس أداء الوحدة الاقتصادية مجتمعة، بالاستناد على النتائج التي حققتها في نهاية الفترة المحاسبية التي عادة ما تكون سنة تقويمية واحدة، بالإضافة إلى معرفة الأسباب التي أدت إلى ذلك واقتراح الحلول اللازمة للتغلب على تلك الأسباب بهدف الوصول إلى أداء جيد في المستقبل.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

هناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه " وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد تدقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات، وصافي الثروة "[1].

ويعبر الأداء المالي عن قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح من الموارد التي تقوم باستثمارها، وتساعد المعلومات المتعلقة بقيم وتغيرات الأرباح في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية من الموارد الإضافية التي يمكن استثمارها في المؤسسة، وبذلك يعطي الأداء المالي للمؤسسة مؤشرا عن مدى كفاءة المؤسسة بإدارة وتوجيه واستثمار مواردها المالية بين البدائل المتاحة، وتصب نتيجة الأداء المالي في مدى إمكانية استمرارية المؤسسة[2].

ويعرف على أنه " مدى تحقيق القدرة الإرادية 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 الموضحة سابقا من أجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة[3].

نستنتج مما سبق أن الأداء مفهوم واسع يعبر عن أسلوب الوحدة الاقتصادية في استثمار مواردها المتاحة ،وفقا لمعايير واعتبارات متعلقة بأهدافها في ظل مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية التي تتفاعل معها الوحدة الاقتصادية في سعيها لتحقيق كفاءتها وفاعليتها لتأمين بقائها.

---

[1] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011 ، ص 67.

[2] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 47.

[3] دادان عبد الغاني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص ص 34 – 36.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية الأداء المالي

يمكن حصر أهداف وأهمية الأداء المالي فيما يلي:

الفرع الأول: أهداف الأداء المالي

يمكن حصر الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة نذكر منها: التوازن المالي، نمو النشاط، الربحية والمرودية، السيولة، توازن الهيكل المالي.

1 – التوازن المالي: هو هدف مالي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس استقرار المؤسسة المالي "ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها"ومنه يتضح أن رأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة (رأس المال الخاص مضافا إليه الديون الطويلة والمتوسطة الأجل) وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات وتحقيق تغطية الأموال الدائمة لأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات.

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

_ تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة.

_ ضمان تسديد جزء من الديون أوكلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي.

_ الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير[1].

[1] السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000،ص ص 246 - 247.

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

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

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

5–توازن الهيكل المالي: يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من اجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي، أي أن التكلفة المالية تلعب دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالية[1].

[1] محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 36.

الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي في المؤسسة كونه يساهم مساهمة فعالة في تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية، وهذا ما يخدم متطلبات المسيريين والمساهمين في آن واحد، بتوفير المعلومات حول الوظيفية المالية التي من شأنها أن تعطي صورة واضحة على الوضعية المالية مما يساعد في تحديد مواطن القوة والضعف ويساعد في ترشيد القرارات المالية، وفي التنبؤ باستمرار للأداء المالي المستقبلي، وفي إجراء مقارنات سواء بين المؤسسة ومثيلاتها (المؤسسات في نفس القطاع) أو بين الوضعيات المالية لعدة سنوات لنفس المؤسسة.

كما أن الأداء المالي يساهم في عملية متابعة نشاط المؤسسة من طرف الأعوان الخارجيين من عملاء، موردين، مستثمرين...الخ، مما يضفي الصورة الشفافة للوضعية المالية والتي تسمح بوضع الثقة في التعامل معها واتخاذ القرارات السليمة.

وبشكل عام يمكن توضيح أهمية الأداء المالي في إلقائه الضوء على ربحية، سيولة التوازن المالي، السير المالي، إنتاجية ونمو المؤسسة، وكل هذا المقاييس تعد ضرورية وحاسمة لنجاح وديمومة المؤسسة الاقتصادية في محيط يتسم بالمنافسة[1].

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تتلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي في العناصر التالية [2]:

1 - **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 في عدد الفروع والموظفين.

[1] نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 151.

[2] محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص ص 48 - 49.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء الشركات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار في الشركات والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة الشركات اتخاذ القرار بأكثر فاعلية.

2 – المناخ التنظيمي: هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، وأما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقييمها ومدى ملائمة المعلومات لاتخاذها، وأسلوب الإدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، أما توجيه الأداء من مدى تأكد العامل من أدائه وتحقيق مستويات عليا من الأداء.

حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفائتة من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال الشركات.

3 – التكنولوجيا: هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، ويندرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفقا للمواصفات التي يطلبها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة. وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه الشركات والتي لابد لهذه الشركات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموائمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنويع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية.

4 – الحجم: يقصد بالحجم هو تصنيف الشركات إلى شركات 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[1].

[1] محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص ص 49 - 50.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات سلبا فقد يشكل الحجم عائقا لأداء الشركات حيث إن بزيادة الحجم فإن عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أدائها أقل فعالية، وإيجابا من حيث أنه كلما زاد حجم الشركة يزداد عدد المحللين 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 و الأداء علاقة طردية[1].

[1] محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص ص 50 - 51 .

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي

عملية تقييم الأداء المالي هي تلك العملية التي تسمح بتحديد نقاط القوة والضعف الموجودة في النشاط المالي للمؤسسة من خلال النتائج المتوصل إليها باستعمال عدة أساليب أهمها التحليل المالي.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي

يعبر تقييم الأداء المالي عن تقييم النشاط المالي للمؤسسة في ضوء ما توصلت إليه من نتائج مالية في نهاية الفترة المالية المعنية وهي سنة في العادة بحثا عن العوامل المؤثرة في هذه النتائج في تشخيص ما تبين من صعوبات في التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفادي أسباب الأخطاء مستقبلا [1].

ويقصد بتقييم الأداء استخدام المؤشرات المالية، والتي يفترض أنها تعكس تحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، ومن هذه المؤشرات التي يتضمنها هذا المفهوم هي: نمو المبيعات، الربحية مثل العائد على الاستثمار، والعائد على المبيعات، والعائد على حق الملكية، والأرباح لكل حصة...إلخ [2].

كما يشير البعض إلى أن عملية تقييم الأداء المالي مرحلة من مراحل الرقابة المالية، تركز على تحليل النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال الجهود المبذولة على مختلف المستويات، بهدف الوقوف على تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة بواسطة استخدام الموارد المالية المتاحة أفضل استخداما وترشيد الإدارة المالية في إعداد الخطط المالية المستقبلية[3].

مما سبق يمكن القول أن تقييم الأداء المالي هو العملية التي تقوم بقياس الأداء المالي الفعلي ومقارنته بالأداء المالي المتوقع، أي مقارنة النتائج المالية الفعلية مع المعايير المالية الموضوعة مسبقا بهدف الوصول إلى نتائج تسمح باتخاذ القرارات المالية.

---

[1] توفيق محمد عبد المحسن، اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الأداء(ستة سيجما وبطاقة القياس المتوازن)، دار الفكر العربي للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 03.

[2] كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية (العولمة والمنافسة)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2004 ، ص ص 318 - 319.

[3] حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي (تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 81.

المطلب الثاني: خطوات تقييم الأداء المالي

تمر عملية تقييم الأداء المالي بالخطوات التالية [1]:

1 – تحديد أهداف المؤسسة الاقتصادية: وهذه قد تكون بمثابة معايير كمية للأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية حيث تزودنا هذه المعايير بأساس المقارنة ومن النادر جدا ومن غير المرغوب فيه أن نعتمد على معيار واحد لتقييم الأداء لأنه من الصعب أن يعكس هذا المعيار جميع العوامل التي يمكن اعتبارها ذات أهمية ومحل تقييم ولا سيما إذا كان التقييم ينصب على الجانب المالي للمؤسسة.

2 – تحديد معايير الأداء: تتطلب عملية تقييم الأداء المالي وضع معايير لهذا الغرض وهي مجموعة من المقاييس والنسب والأسس التي تقاس بها الإنجازات التي حققتها المؤسسة. وعند اختيارها من طرف أي مؤسسة يجب مراعاة النقاط التالية:

_ اختيار المعايير الأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط والأكثر انسجاما مع الأهداف المطلوبة.

_ اختيار المعايير الأكثر وضوحا وفهما للعاملين، بحيث يكون في مقدورهم تطبيق هذه المعايير ببساطة والخروج بنتائج واقعية ومعبرة عن طبيعة الانحرافات وسبل معالجتها.

_ ترتيب النسب المختارة وفق أهميتها وهذا نابع من كون أهداف كل مؤسسة تختلف عن الأخرى تبعا لطبيعة نشاطها والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بها وهذا يتطلب انتقاء الأوزان الحقيقية لكل هدف من الأهداف وبما يتلاءم مع دوره وموقعه بين الأهداف الأخرى للمؤسسة.

3 – تفسير الانحرافات: بعد مقارنة النتائج الفعلية بمعايير الأداء واكتشاف الانحرافات تأتي مرحلة تفسير هذه الانحرافات وهي تمثل خطوة أساسية وهامة من خطوات تقييم الأداء المالي، حيث أن مجرد التعرف على الانحراف في حد ذاته لا يمكن اعتباره ذا فائدة إذا توقفت عملية التقييم عند هذا الحد، بل أن عملية تفسير الانحرافات تعتبر ركنا أساسيا من أركان التقييم حيث أنه في ضوء هذا التفسير يتم بحث البدائل المتاحة لتدعيم الانحرافات

[1] بنية حيزية، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تطوير عملية تقييم الأداء المالي دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال والمالية، جامعة المدية، 1016-2017، ص ص 189 - 190.

الموجبة والاحتفاظ بها أطول فترة ممكنة في المستقبل وكل ذلك قائم على معرفة مواطن القوة والضعف في الأداء تتبع العلاقات السببية لهذه الانحرافات حتى مواطنها الفعلية.

4 – تحديد مراكز المسؤولية: أي التي تسببت مراكزها أو نشاطاتها في حدوث انحرافات في النتائج الفعلية عن ما هو مرسوم لها، وقد تكون المسئولة عن انحرافات داخلية بمعنى أن يكون انحراف نتائج التنفيذ بالنسبة للوظيفة المالية ناشئا عن القرارات التي اتخذتها وقد يكون انحراف نتائج ناشئا عن قرارات أو أعمال تمت خارج المركز أو المؤسسة ويتم إجراء محاسبة المسئولية بناءا على منشأ الانحراف وما إذا كان ناتجا عن بنود يمكن التحكم فيها أو عن بنود غير خاضعة للتحكم و الرقابة[1].

المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي

تتمثل المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء المالي في مؤشرات التوازن المالي، ومؤشرات السيولة والنشاط، ومؤشرات الربحية والمردودية.

الفرع الأول: تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات التوازن المالي

يتم تقييم الأداء المالي باستخدام التوازنات المالية وذلك عن طريق استعمال واعتماد مؤشرات مالية للكشف عن توازن المؤسسة ومدى نجاح السياسة المالية المطبقة في المؤسسة والمتمثلة في رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل والخزينة، وفيما يلي شرح لأهم هذه المؤشرات.

1 – رأس المال العامل FR : هو ذلك الجزء من الأموال المتميز بدرجة استحقاقية والذي يستخدم لتمويل عناصر الأصول التي تمتاز بدرجة سيولة عالية [2].

وتقتضي هذه القاعدة بضرورة تمويل الاستثمارات الأكثر من سنة بموارد مستقرة لأكثر من سنة، وتمويل الاستخدامات الأقل من سنة بموارد أقل من سنة. إلا أن تحقيق هذه القاعدة مرتبط بمجموعة من المخاطر هي:

_ مخاطر تباطؤ عناصر الأصول الأقل من سنة.

[1] بنية حيزية، مرجع سابق، ص 190.

[2] علاق فاطمة، دور التحليل المالي في تشخيص البيئة المالية للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014، ص ص 28 - 29.

_ مخاطر تباطؤ عناصر الخصوم الأقل من سنة.

ويحسب رأس المال العامل بطريقتين[1]:

_ من أعلى الميزانية:

رأس المال العامل = الموارد الدائمة – الاستخدامات الدائمة

_ من أسفل الميزانية:

رأس المال العامل = الاستخدامات الجارية – الموارد الجارية

قاعدة التوازن المالي:

_ من منظور أعلى الميزانية:

_ FR موجبة أي أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة في هذه الحالة استطاعت المؤسسة تمويل جميع استثماراتها بواسطة مواردها المالية الدائمة وحققت فائض تمثل في رأس المال العامل.

_ FR سالب أي أن الأموال الدائمة أقل من الأصول الثابتة في هذه الحالة الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الاحتياجات المالية الثابتة، مما يستدعي البحث عن موارد مالية أخرى لتغطية العجز في التمويل.

_ FR معدوم أي الأموال الدائمة تساوي الأصول الثابتة وهي حالة نادرة الحدوث وتمثل الوضع الأمثل لتسيير عملية تمويل الاحتياجات المالية للمؤسسة.

_ من منظور أدنى الميزانية:

_ FR موجب أي أن الأصول المتداولة أكبر من القروض القصيرة الأجل، ويتبقى فائض مالي يمثل هامش أمان.

_ FR سالب أي الأصول المتداولة أقل من القروض القصيرة الأجل، في هذه الوضعية تكون الأصول المتداولة غير كافية لتغطية الاستحقاقات التي تسدد في الأجل القصير.

[1] علاق فاطمة، مرجع سابق، ص 29.

_ FR معدومة أي الأصول المتداولة تساوي القروض القصيرة الأجل وهي نادرة الحدوث.

أ – أنواع رأس المال العامل: تتمثل هذه الأنواع في[1]:

– رأس المال العامل الخاص: وهو المقدار المتبقي من الأموال الخاصة بعد تمويل الأصول الثابتة ويحسب بإحدى العلاقتين التاليتين:

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة – استخدامات مستقرة

رأس المال العامل الخاص = الاستخدامات الجارية – مجموع الديون

– رأس المال العامل الصافي (الدائم): يمكن تعريفه على أنه الفرق بين الأصول المتداولة والديون القصيرة الأجل وغالبا ما يكون رقما موجبا ويعتبر مقياسا مقبولا للسيولة ويحسب وفق العلاقة التالية:

رأس المال العامل الصافي= استخدامات جارية – الموارد الجارية

–رأس المال العامل الإجمالي: يقصد به مجموع عناصر الأصول التي يتكفل بها النشاط الاستغلالي للمؤسسة وهو مجموعة الأصول التي تدور في مدة سنة أو أقل وهي تشمل مجموع الأصول المتداولة من مخزونات (قيم الاستغلال)، وحقوق القيم القابلة للتحقيق (قيم جاهزة) ومنه يحسب وفق العلاقة التالية:

رأس المال العامل الإجمالي = مجموع الأصول المتداولة

–رأس المال العامل الأجنبي: يبين قيمة الموارد المالية الأجنبية في المؤسسة والمتمثلة في إجمالي الديون، وهنا لا ننظر إلى الديون لمفهوم السلبي لها بل كمواد ضرورية لتنشيط عملية الاستغلال ويحسب وفق العلاقة التالية:

رأس المال العامل الأجنبي = مجموع الديون

رأس المال العامل الأجنبي = رأس المال العامل الإجمالي – رأس المال العامل الخاص

[1] قريدة مروة، دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 24.

2 – احتياجات رأس المال العامل: احتياجات رأس المال العامل هو الفرق بين الاحتياجات الدورية المهمة والموارد الدورية في المؤسسة أثناء دورة نشاطها عليها أن تغطي مخزوناتها وديونها بالديون قصيرة الأجل، فإذا كان هناك فرق موجب بين الطرفين فهو يعبر عن حاجة المؤسسة إلى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة، وتتغير احتياجات رأس المال العامل من سنة إلى أخرى تماشيا مع تغير نشاط المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية[1]:

إ ر م ع =(استخدامات جارية – استخدامات الخزينة) –(الموارد الجارية –موارد الخزينة)

3 – الخزينة الصافية: هي عبارة عن مجموعة الأموال التي في حوزة المؤسسة لمدة دورة استغلالية، أي ما يمكن للمؤسسة أن تتصرف فيه من قيم جاهزة وتحسب بالعلاقة التالية:

الخزينة = ر م ع FR – إ ر م ع BFR

الخزينة = استخدامات الخزينة – موارد الخزينة

ويمكن أن تأخذ الخزينة ثلاثة حالات كالتالي:

_ **خزينة سالبة:** بمعنى أن الاحتياج في رأس المال العامل أكبر من رأس المال العامل وهذا يدل على أن المؤسسة غير متوازنة ماليا وعليها أن تلجأ إلى الاقتراض أو الرفع من رأس المال العامل لأن هذه الوضعية قد تؤدي بها للإفلاس.

_ **خزينة موجبة:** بمعنى أن رأس المال العامل أكبر من الاحتياج في رأس المال العامل وهذا ما يدل على أن المؤسسة متوازنة ماليا.

_ **خزينة معدومة:** عندما يتساوى رأس المال العامل مع الاحتياج في رأس المال العامل وهذا ما يدل على توازن مالي أمثل بمعنى أن المؤسسة قادرة على تمويل كل احتياجاتها ولا توجد لديها سيولة مجمدة[2].

[1] صخري جمال، التحليل المالي كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012، ص 17.

[2] علاق فاطمة، مرجع سابق، ص ص 32 - 33.

الفرع الثاني: تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات السيولة والنشاط

تعتبر السيولة والنشاط معيارين مهمين لتقييم الأداء المالي كونهما هدفين ماليين تسعى المؤسسة وباستمرار لبلوغهما من أجل تحقيق الأمان للمؤسسة.

1 – نسب السيولة: ويقصد بنسب السيولة تلك النسب التي تقيس مقدرة المؤسسة، على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل (خصوم متداولة) مما لديها من نقدية وأصول أخرى يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة نسبيا (الأصول المتداولة). وتعد نسب السيولة من الأهمية بمكان للإدارة والملاك والمقرضين الذين يقدمون للمؤسسة ائتمانا قصير الأجل[1] .

وتتضمن نسب السيولة مجموعة من النسب وهي:

أ – نسب السيولة العامة (التداول): تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها في المدى القصير عن طريق أصولها المتداولة، وتعبر هذه النسبة عن توفر هامش الأمان في حالة ما إذا كانت أكبر من الواحد، أي توفر المؤسسة على رأس مال عامل موجب[2].

وتحسب كما يلي[3]:

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل

إن المعدل المنخفض لهذه النسبة يوحي بحدوث مشكلات في التدفق النقدي على المدى القصير قد يؤدي إلى عجز المؤسسة وعلى تسديد ما عليها، أما المعدل المرتفع فيبقي وضعا أكثر أمانا بالنسبة للمقرضين قصيري الأجل.

[1] منير هندي إبراهيم، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة السادسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2011، ص 74.

[2] Jack farge , analyse financiere , edition d'organisation ,paris,2015,p 12 .

[3] خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010 ، ص 62.

للحكم على هذه النسبة يستحسن مقارنتها بنسبة القطاع، كما يمكن اعتبار المعدل 2 كنسبة للمقارنة، وهذا كما أثبتته الممارسات. والحد الأدنى لها هو الواحد[1].

ب – نسبة السيولة السريعة: تعتمد هذه النسبة على الأصول سريعة التحويل إلى نقدية لقياس درجة سيولة المؤسسة ويرجع ذلك إلى أنه عادة ما تواجه المؤسسة بعض الصعوبات عند قيامها بتصريف المخزون بل إن البعض يرى أن المشاكل النقدية التي تواجه المشروعات تكون عادة ناتجة عن فشل المؤسسة في بيع مخزونها من المنتجات تامة الصنع بقيمة أكبر من تكاليف التصنيع والإنتاج وتحسب كما يلي [2]:

نسبة السيولة السريعة = (الأصول المتداولة – المخزونات) / الخصوم المتداولة

تعتبر هذه النسبة مؤشر أفضل للسيولة لاقتصارها على العناصر ذات درجة سيولة عالية وتعتبر من نسبة التداول لأنها تقيس مدى قدرة المؤسسة على دفع التزاماتها قصيرة الأجل وهناك من يرى أن هذه النسبة يفضل أن تكون محصورة بين 0.3 و 0.5 [3].

[1] عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم(دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة 2000-2002)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001/ 2002، ص 68.

[2] محمد صالح الحناوي وآخرون، أساسيات الإدارة المالية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 74.

[3] أيمن فريد، استخدام أدوات التحليل المالي للتنبؤ بالفشل المالي(دراسة حالة عينة من مؤسسات الصناعة الميكانيكية الجزائرية 2000-2002)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2013/2012، ص 61.

ج – نسبة السيولة النقدية (الجاهزة): تظهر هذه النسبة مقدرة المؤسسة النقدية المتاحة في لحظة معينة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل، وتفترض استحقاق الخصوم المتداولة قبل تحصيل مبالغ المدينين وأوراق القبض وبيع المخزون وتحسب كما يلي:

نسبة السيولة النقدية = (الأصول النقدية وشبه النقدية / الخصوم المتداولة) × 100

كلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشرا ايجابيا عن سيولة المؤسسة، ويعتبر ذلك مؤشرا ايجابيا للوضع المالي للمؤسسة لأنها دليل على انخفاض مخزونها السلعي بسبب ارتفاع الطلب عليه، واعتمادها سياسة البيع النقدي[1].

2 – نسب النشاط: تستخدم نسب النشاط في قياس فاعلية المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة (البشرية، المادية، المالية) استخداما أمثل خلال السنة المالية لهذا فيتلخص النشاط هنا في الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة من ممارسة نشاطها العادي (المبيعات) وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات[2]. وتتمثل نسب النشاط في:

أ – دوران الحسابات المدينة: يشير دوران الحسابات المدينة إلى عدد مرات تحصيل الحسابات المدينة خلال السنة. والدوران العالي للحسابات المدينة يدل على كفاءة تحويل الحسابات المدينة إلى نقد. ويحسب كما يلي:

دوران الحسابات المدينة = صافي المبيعات / الحسابات المدينة

ب – معدل فترة التحصيل: يشير معدل فترة التحصيل إلى عدد الأيام اللازمة لتحويل الحسابات المدينة إلى نقد. وتستخدم هذه النسبة لتقييم سياسة الائتمان والتحصيل للمؤسسة. فإذا كان معدل فترة التحصيل يزيد عن شروط الائتمان، فهذا يشير إلى عدم كفاءة المؤسسة في تحصيل حساباتها المدينة، أو التساهل في سياساتها الائتمانية لعملاء غير قادرين على السداد. إن طول فترة التحصيل يخفض السيولة ويؤثر على قدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل المستحقة والعكس عند قصر المدة. وتحسب كما يلي[3]:

معدل فترة التحصيل = 360 يوم / دوران الحسابات المدينة

[1] منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي(مدخل صناعة القرارات)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص ص 74 -75.

[2] حمزة الشمخي، إبراهيم الجزراوي، الإدارة المالية الحديثة(منهج علمي تحليلي في اتخاذ القرارات)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 68.

[3] محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص ص 83-84.

ج – دوران المخزون: تظهر هذه النسبة سرعة حركة المخزون، وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشرا على كفاءة المؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن معدل دوران المخزون يرتبط بطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المؤسسة، فمعدل الدوران في المؤسسات الصناعية هو دائما أقل من معدلات الدوران في المؤسسات التجارية.

وتحسب كما يلي[1]:

دوران المخزون = كلفة البضاعة المباعة / المخزون

أو:

دوران المخزون = كلفة المبيعات / متوسط المخزون

متوسط المخزون = مخزون آخر المدة / 2

د – دوران الموجودات الثابتة: يقيس هذا المؤشر كفاءة الإدارة في إدارة الموجودات الثابتة، فإذا كان مرتفعا فإنه يدل على الاستخدام الفعال للطاقة الإنتاجية المتاحة، أما انخفاضه فإنه يدل على عدم وجود توازن مابين المبيعات وحجم الاستثمارات في الموجودات الثابتة، وبالتالي فإن المؤسسة تعاني من طاقة إنتاجية فائضة، أو تكدس الإنتاج في المخازن بشكل مخزون سلعي بدلا من تصريفه في السوق[2].

وتحسب كما يلي[3]:

دوران الموجودات الثابتة = صافي المبيعات / الموجودات الثابتة

[1] منير شاكر محمد، مرجع سابق، ص 77.

[2] محمد علي إبراهيم العامري، مرجع سابق، ص ص 85 – 86.

[3] جليل كاظم مدلول العارضي، الإدارة المالية المتقدمة(مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان(الأردن)، 2013 ،ص 66.

هـ – دوران مجموع الموجودات: تقيس كفاءة الإدارة في إدارة إجمالي الموجودات لتوليد المبيعات، فهذه النسبة تشير إلى عدد الدنانير من المبيعات الناجمة عن الدينار الواحد المستثمر في الموجودات. ولهذا فإن ارتفاع النسبة يدل على الاستخدام الكفء للموجودات لتوليد المبيعات، أما انخفاض النسبة فإنه يدل على أن المؤسسة لا تنتج حجم المبيعات كافي بالمقارنة مع حجم الاستثمار، وبالتالي فإنه يتوجب على المؤسسة إتباع السياسات التي تؤدي إلى زيادة المبيعات أو العمل على تخفيض حجم الاستثمارات بالتخلص من بعض الموجودات[1]. ويحسب كما يلي[2]:

دوران مجموع الموجودات = صافي المبيعات / إجمالي الموجودات

و – معدل دوران الدائنين (الذمة الدائنة): يستفاد من هذا المؤشر لبيان مدى كفاءة المؤسسة في تسديد التزاماتها، إذ كلما كان هذا المعدل مرتفعا كلما كان أداء المؤسسة لالتزاماتها أفضل، وهذا من المؤشرات التي يؤكد عليها الدائنون والمقرضون.

معدل دوران الدائنين = صلفي المشتريات / متوسط الدائنين

الفرع الثالث: تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات الربحية والمردودية

1 – نسب الربحية: تعتبر نسب الربحية إحدى المؤشرات الرئيسية التي يستخدما المستثمرون الحاليون والمتوقعون لغرض تحديد مسار استثماراتهم، باعتبار الربحية هي أكثر النسب مصداقية في تحديد قابلية المؤسسة على تحقيق الأرباح من الأنشطة العادية، حيث تعبر نسب الربحية عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها إدارة المشروع فيما يتعلق بالسيولة والرفع المالي، حيث تقدم إجابات نهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المشروع[3].

[1] محمد علي إبراهيم العامري، مرجع سابق، ص ص 86 – 87.

[2] جليل كاظم مدلول العارضي، مرجع سابق، ص 66.

[3] سمير محمد عبد العزيز، اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي، مكتبة الإشعاع للنشر والتوزيع، مصر، 1997،ص 249.

أ – هامش مجمل الربح: تهتم هذه النسبة بقياس مدى كفاءة الإدارة في التعامل مع العناصر التي تكون تكلفة مبيعاتها، وليس هناك معيار يمكن استخدامه للحكم على هذه النسبة، وبالتالي يجب مقارنتها مع نسب المؤسسة في السنوات السابقة وكذا مع نسب المؤسسات الأخرى لنفس القطاع وتحسب كما يلي:

نسبة إجمالي الربح = إجمالي ربح العمليات / صافي المبيعات

ب – هامش صافي الربح: تعتبر هذه النسبة مقياس لمقدار صافي الربح المحقق بعد الفوائد والضرائب عن كل دينار من صافي المبيعات أو الإيرادات، حيث يتم مقارنة نتائج هذه السنة بمثيلاتها في السنوات السابقة، حيث أن زيادة الأرباح لا تعني أن هامش الربح للمؤسسة قد تحسن، فإذا ازدادت التكاليف بمعدل أكبر من معدل المبيعات فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض هامش لربح وتحسب كما يلي:

هامش صافي الربح = (صافي الربح / صافي المبيعات) × 100

ج – العائد على حقوق المساهمين: تستخدم لقياس مقدار الربح المتحقق كنسبة مئوية من حقوق المساهمين العاديين وتدل هذه النسبة على مدى كفاءة الإدارة في توظيف أموال المساهمين، وتحسب كما يلي[1]:

العائد على حقوق المساهمين = صافي الربح / حقوق المساهمين

د – العائد على رأس المال المستثمر: وتدل هذه النسبة على كفاءة وربحية المؤسسة من الاستثمارات الرأسمالية، وبالتالي يجب أن تكون هذه النسبة أعلى من معدل الاقتراض وإلا فإن أي زيادة في الاقتراض ستعمل على تخفيض أرباح المساهمين وتحسب كما يلي:

العائد على رأس المال المستثمر = ربح العمليات قبل الفوائد والضرائب / مجموع الأصول – المطلوبات المتداولة

و – صافي ربح السهم: حسب IAS 31 فإن صافي الربح أو الخسارة لحملة الأسهم العادية هو صافي الربح والخسارة بعد طرح الأرباح المجمعة لحملة الأسهم الممتازة وجميع بنود الإيرادات والمصروفات المعترف بها خلال الفترة بما فيها مصروف الضرائب وغيرها، وتحسب كما يلي[2]:

صافي ربح السهم = صافي الربح / المتوسط لعدد المرجح الأسهم العادية القائمة خلال الفترة

[1] مصطفى فهمي الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، فلسطين، 2008، ص 42.

[2] مصطفى فهمي الشيخ، مرجع سابق، ص ص 46 – 48.

2 – **نسب المردودية:** تعتبر المردودية معيارا مهما لمعرفة كفاءة المؤسسة، وتعرف على أنها: " القدرة على تحقيق النتائج وتقاس من خلال العلاقة بين النتائج والموارد المستخدمة " [1].

ومن هذا المنطلق تصنف المردودية إلى المردودية الاقتصادية، المردودية المالية والمردودية التجارية.

أ – المردودية الاقتصادية: وتعتبر هذه النسبة عن حسن تسيير وكفاءة المؤسسة في استخدام الأمثل لمواردها لتحقيق الأرباح، وكلما ارتفعت كلما دلت أن مردودية المؤسسة جيدة، وتحسب عن طريق العلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية/مجموع الاستخدامات

ج – المردودية التجارية: تقيس هذه النسبة مدى كفاءة الأصول الثابتة، حيث كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يعطي "x" دينار من المبيعات وكلما كانت الأصول غير مستغلة يجب أن تتخلص منها المؤسسة لأنها تشكل عبئا علها وتعطى لعلاقة التالية:

المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية / الاستخدامات الجارية

ب– المردودية المالية: وتسمى أيضا بعائد أو مردودية الأموال الخاصة وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية [2] :

المردودية المالية = النتيجة الصافية/الأموال الخاصة

[1] مريخي عبد الرزاق، التحليل المالي ودوره في تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية(دراسة حالة مخبر الأشغال العمومية للشرق)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010 /2011، ص 72.

[2] تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل الماستر، جامعة البويرة، 2012، ص 53.

المبحث الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء 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 تقيم الأداء المالي للمؤسسة ارتباطا وثيقا، فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض، ويسعيان بدورهما إلى تحقيق نفس الأهداف بغية الحد من المخلفات 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.

المطلب الأول: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي

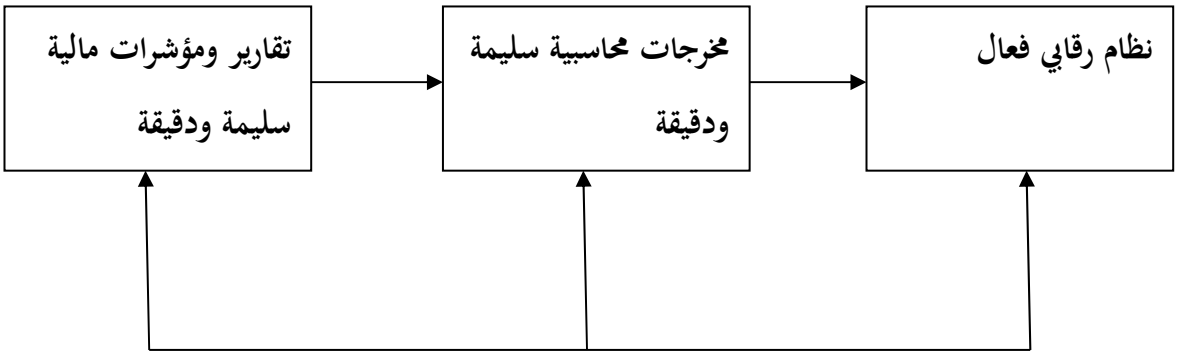
لقد كانت الرقابة الداخلية تتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للرقابة الداخلية، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المؤسسة، بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة نظام الرقابة الداخلية، فهو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج لنظام الرقابة الداخلية من خلال استقلاله التنظيمي، لذلك ظهرت صورة جديدة للمراقب الداخلي اتجاه الأفراد الذي يراجع أعمالهم، فهو ينصح ولا يأمر ويصلح ولا يفضح، بل يساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم، وكذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها.

لقد احتلت وظيفة المراقب الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها [1].

ومن هنا تتضح لنا علاقة الرقابة الداخلية بتفعيل الأداء المالي في المؤسسة، فوجود نظام رقابة داخلي فعال وجيد يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي، فهي نفسها مدخلات التحليل المالي، فوجود نظام رقابة فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة، و هذا ما سنوضحه في الشكل الموالي:

[1] بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فاعلية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 125.

الشكل رقم (1 – 1): علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي



المصدر: علي شيتور،مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فرع محاسبي، كلية العلوم المالية والمحاسبية، بسكرة،2014، ص 66.

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.

المطلب الثاني: تفعيل الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية

من بين الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية لحماية النقدية والأصول المادية للمؤسسة، والتي تلجؤ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي جيد وملائم لمستخدمي الإدارة، والتي تستغلها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة. فأي خلل يمس نظام المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها الكثير من المؤسسات الاقتصادية، والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها، وينتج هذا الخلل في النظام عن التأخر في توصيل المعلومات المالية الهامة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، حيث تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة، والمصداقية، والدقة، وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات، والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة، وبعد إتمام برنامج التدقيق فإنه يعد تقريرا عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة، والمتمثلة أساسا في الميزانية، وجدول حسابات النتائج، وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية[1].

[1] علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فرع محاسبي ، كلية العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، 2014، ص ص 64 - 65.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق إلى الأداء المالي الذي أضحى يمثل محورا أساسيا، وفعالا للنمو والاستمرارية، فهو آلية تساعد المؤسسة في الاستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة (الكفاءة) من أجل تحقيق الأهداف المرسومة (الفعالية)، لذا يتوجب تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لإعطاء الصورة الحقيقة لها باعتبارها أداة رقابية فعالة تعتمد عليها المؤسسات في دارسة 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 المناسبة، وبالتالي تحسين الأداء المالي، وعليه باتت من الضروري أن تعتمد عليه كل المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها.

ومن أجل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية عليها الالتزام بنظام الرقابة الداخلية، لأنه يعتبر أداة من أدوات رفع الأداء والإنتاجية وتحسينها للمؤسسة، ومن خلال ذلك نستنتج أن الرقابة الداخلية أداة من أدوات تقييم الأداء المالي.

الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لوكالة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط

تمهيد:

تعتبر شركة توزيع الكهرباء والغاز من بين المؤسسات الاقتصادية العمومية الإستراتيجية التي تسعى للتكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية العالمية والعمل في إطار تحرير الطاقة، ومن ثم اتخاذ إجراءات لتسهيل ومواكبة التحولات القائمة على أساس التنافسية من خلال تحسين الخدمات المقدمة للمستهلكين، ومن أجل ذلك عملت مؤسسة سونلغاز على توسيع شبكة توزيع ونقل الغاز والكهرباء عبر التراب الوطني لتلبي جميع مستويات المستهلكين كما تضم عدة وكالات من بينها الوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط مما تطلب منها القيام باستثمارات ضخمة ومشاريع توسعية سواء في مجال إنتاج أو نقل وتوزيع الكهرباء والغاز ولمعرفة دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لهذه الأخيرة نقومبتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

المبحث الثاني: عينة وحدود الدراسة

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن الشركة الوطنية لتوزيع لكهرباء و الغاز

خضعت شركة سونلغاز لكثير من التطورات و التغيرات وفق ما تميله الظروف و المتطلبات البيئية، وسنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز، و إبراز مكانتها في الاقتصاد الجزائري وعرض هيكلها التنظيميو كذا الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: نشأة وتطور الشركةالوطنية للكهرباء و الغاز

تم في سنة 1947 إنشاء المؤسسة العمومية "كهرباء و غاز الجزائر " المعروفة اختصارا بالحروف الرامزة EGA، التي أسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز، وتضم EGA المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وهي تنتمي إلى قانون أساسي خاص، منها لوبون (LEBON) وشركائه SAE (الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز)، ثم وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.[1]

في سنة 1969 بموجب الأمر 69 – 54 الصادر في 1991/12/28 تحولت EGA إلى سونلغاز " الشركة الوطنية للكهرباء والغاز " وما لبث أن أضحت مؤسسة ذات حجم هام، وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة إلى شركة وطنية هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية للبلاد، والمقصود بوجه خاص هو التنمية الصناعية، وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية، وقد أوكلت لها المهام التالية[2]:

-احتكار إنتاج، نقل، و توزيع الطاقة الكهربائية.

- نقل الغاز الطبيعي عن طريق قنوات عبر كامل التراب الوطني.

- توزيع الغاز الطبيعي للاستعمال المنزلي والصناعي عبر كامل التراب الوطني.

[1] سعاد شدري معمر، المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة سونلغاز، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية مؤسسة، جامعة بومرداس، 2008-2009، ص 168.

[2] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

وهكذا فقد عرفت سونلغاز إعادة هيكلة أولى في 1983 أدت هذه الأخيرة إلى ميلاد خمس (05) مؤسسات أشغال متخصصة وكذا مؤسسة أخرى للتصنيع هي:

-كهريف للكهرباء للإنارة وإيصال الكهرباء.

- كهركيب للتركيبات والمنشآت الكهربائية.

- كتاغاز لانجاز شبكات نقل الغاز.

- إينيرغا للهندسة المدنية.

- أ م س (AMC) لصناعة العدادات وأجهزة القياس والمراقبة.

وبفضل هذه الشركات صارت سونلغاز تتوفر حاليا على تجهيزات كهربائية وغازية تستجيب لحاجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.وعلى ضوء إعادة الهيكلة الأخيرة التي مست سونلغاز، انتهى الأمر بالمؤسسات الخمس بالعودة لأحضان المجموعة في 1991 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91 – 475 الصادر في 1991/12/14. تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC).

إن إعادة النظر في القانون الأساسي، إذ يثبت للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية فإنه يطرح ضرورة التسيير الاقتصادي، والتكفل بالجانب التجاري وضمن الهدف نفسه أصبحت المؤسسة في 2002 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 102 – 195 الصادر في 2002/06/01، شركة ذات أسهم برأس مال اجتماعي قدره 150 مليار دينار جزائري.

وفي الفترة مابين 2004 إلى يومنا هذا تم تنظيم المؤسسة، حيث قسمت إلى مجموعة من الفروع تختص كل منها في مجال نشاطاتها الأساسية[1]:

_ سونلغاز لإنتاج الكهرباء.

_ سير شبكة نقل الكهرباء.

[1] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

_ سير شبكة نقل الغاز.

_ صيانة التجهيزات الصناعية.

_ نقل وتوزيع التجهيزات الصناعية.

_ صيانة وإصلاح مولدات الضغط المتوسط والمنخفض للوسط.

_ صيانة وإصلاح مولدات الضغط المتوسط والمنخفض للغرب.

_ صيانة وإصلاح مولدات الضغط المتوسط والمنخفض للشرق.

_ صيانة وتجديد المركبات لمنطقة الجزائر.

_ صيانة وتجديد المركبات لمنطقة الغرب.

_ صيانة وتجديد المركبات لمنطقة الشرق.

_ صيانة وتجديد المركبات لمنطقة الجنوب.

_ التقنيات المعلوماتية.

_ الوقاية والتنمية الأمنية.

_ توزيع العتاد الكهربائي والغازي.

كما تم في سنة 2006 هيكلة وظيفة التوزيع ضمن 04 فروع وهي[1]:

الجزائر العاصمة، منطقة الوسط، منطقة الشرق، منطقة الغرب.

_ الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الجزائر SDA.

_ الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الوسط SDC.

[1] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

_ الشركة الوطنية لتوزيع كهرباء وغاز الشرق SDE.

_ الشركة الوطنية لتوزيع كهرباء وغاز الغرب SDO.

تضاف هذه الشركات الخمس لكل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE، والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE، والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز GRTG، لتكون قطب (المهن القاعدية).

وقد أقر المخطط التنظيمي الجديد المعد من طرف السلطات العمومية إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق والوسط والغرب من جهة وإلحاق شركة التوزيع للجزائر كفرع من جهة أخرى. حيث أنشأت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز شركة ذات أسهم بتاريخ 2017/04/04 برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري يتواجد مقرها الاجتماعي بنهج محمد بوضياف البليدة تسير عبر 52 مديرية للتوزيع موزعة عبر التراب الوطني، كما تظم عدة وكالات تجارية موزعة عبر كامل الوطن من أجل التقرب أكثر إلى الزبائن ومن بين هذه الوكالات الوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط التي يقع مقرها بحي 75 مسكن تساهمي مقابل المدرسة الابتدائية " الشهيد سعودي أحمد " بتابلاط ولاية المدية.

وقد تم إنشاء الوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط سنة 1987 م والتي تضمن تغطية لز بائنها الموزعين على سبعة بلديات: العزيزية، الميهوب، مغراوة، مزغنة، تابلاط، الحوضين، العيساوية. ويبلغ عدد زبائنها 17316 بالنسبة للكهرباء و886 بالنسبة للغاز.

المطلب الثاني: مهام ووظائف الوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى أهم الأهداف والمهام التي تقوم بها الوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

الفرع الأول: مهام الوكالة

وتتلخص مهامها في [1]:

[1] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

_ توزيع الطاقة الكهربائية والغازية عبر القنوات للزبائن المتواجدين عبر الإقليم.

_ تلبية احتياجات الزبائن مع توفر الشروط من حيث التكلفة والنوعية.

_ تقديم الخدمة اللازمة للزبائن.

_ ضمان أمن الزبائن من خلال تفقد المنشآت والمعدات الخاصة بالطاقة.

_ إصلاح الشبكة الكهربائية والغازية لضمان أمنها واستمرارية الخدمة.

_ تطوير شبكات الكهرباء والغاز من أجل ربط الزبائن الجدد.

_ضمان التو ازن بين العرض والطلب على الطاقة.

_ تسويق وتوزيع الكهرباء والغاز.

_ تلبية طلبات الربط بالكهرباء والغاز في أحسن الظروف.

_ المساهمة في بناء السياسة الاجتماعية انسجاما مع القيم والأهداف.

_ مرافقة الزبائن وتحسيسهم بكيفية استهلاك واستغلال الطاقة الكهربائية والغازية.

الفرع الثاني: أهداف الوكالة

تهدف الوكالة التجارية إلى[1]:

_ ضمان أكبر تغطية بالطاقة الكهربائية والغازية في إقليمها.

_ السعي إلى تسخير كل الطاقات والإمكانيات في تحسين نوعية الخدمات التقنية والتجارية المقدمة للزبائن.

_ تلبية كافة طلبات الزبائن مع ضمان جودة الخدمة.

_ تطبيق التكنولوجيات الحديثة لتسهيل منظومة تسيير الزبائن واستغلال الشبكات.

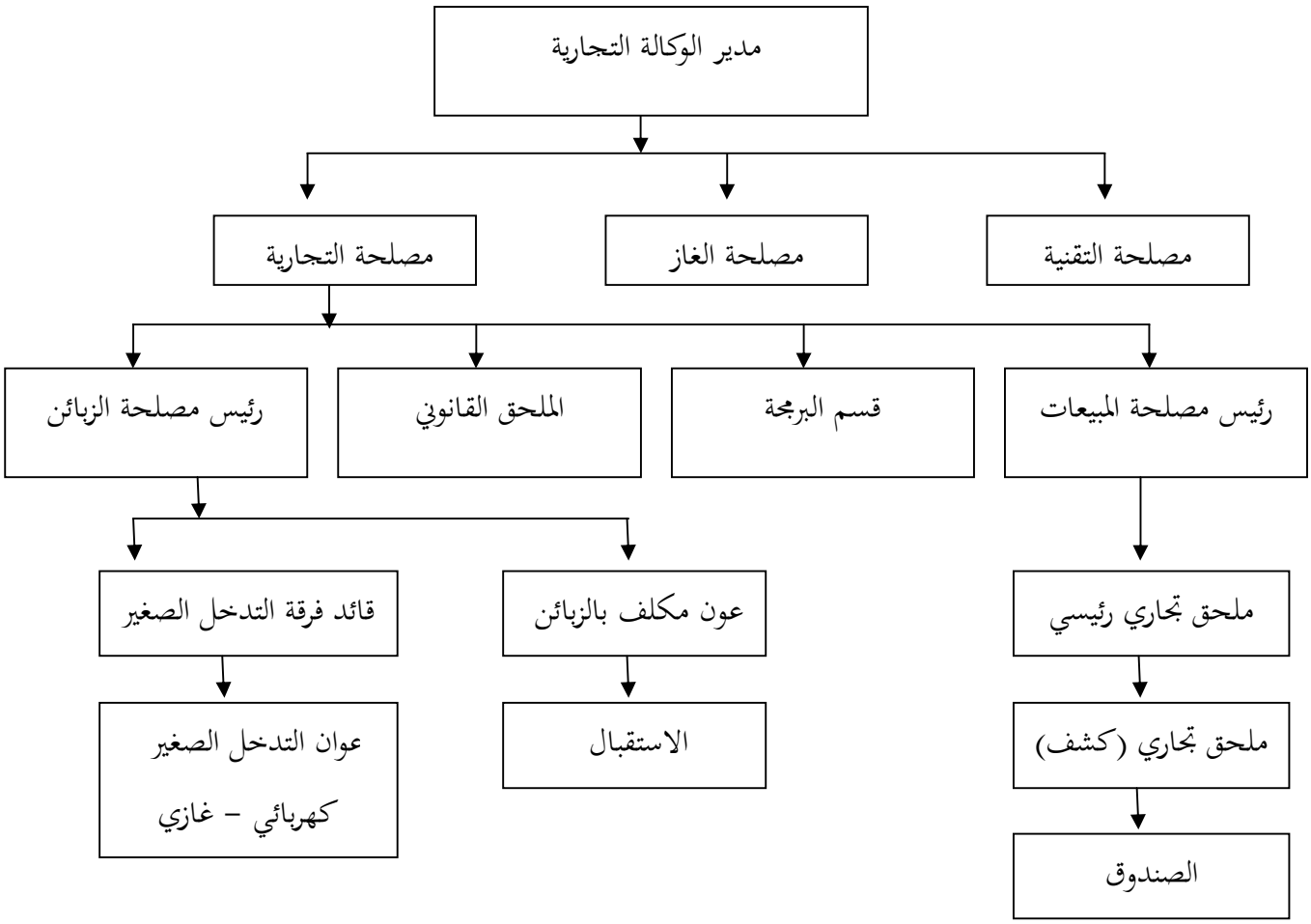
[1] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

_ تحسين كافة الخدمات من حيث الجودة والنوعية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط

إن مؤسسة سونلغاز هي مؤسسة تقوم بعدة وظائف ومهام، بدورها تنقسم إلى عدة أقسام ومستويات والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني: عينة وحدود الدراسة

الاستبيان هو عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي يتم إعدادهامسبقً ا، توجه إلى أفراد العينة للإجابة عليها، وتحتوي على أسئلة قد تكون مفتوحة أو مغلقة أومزيجً ا بينهما، وتعد أحد أهم الأساليبشيوعً ا في ميدان البحوث الاقتصادية لجمع المعلومات والبيانات.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تخضع هذه الدراسة لمجموعة من الخطوات الواجب احترامها، لذا سنعتمد في هذا المطلب على تحديد مجتمع وعينة الدراسة، ومتغيرات الدراسة.

أولا: مجتمع الدراسة وعينتها

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من المبحوثين يتمثلون في عمال إداريين بالوكالة التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بتابلاط، الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية في مجال الرقابة الداخلية، وتتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة في المدراء التنفيذيين ورؤساء الأقسام والمصالح ونوابهم وكل من لديه خبرة في مجال الرقابة الداخلية.

ثانيا: عرض الاستبيان

يبلغ عدد مجتمع الدراسة 35مفردة، تم توزيع الاستبانات على أفراد مجتمع الدراسةاعتمادً ا على التسليم والاستلام المباشر، وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على30 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثل عينة الدراسة، بعد أن قمنا بإقصاء05 استمارات للنقص أو التضارب الموجود في الإجابات، وبذلك تكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة30 استبانة.

جدول رقم (3–1): عدد الاستمارات الموزعة

عدد الاستبيانات	المجموع	النسبة%
الموزعة	35	%100
المستردة	35	%100
الملغاة	05	%14.28
الصالحة	30	%85.71

المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الاستبيان.

المطلب الثاني: الطريقة والإجراءات

يتناول هذا المطلب وصفا لطريقة تصميم قائمة الاستبيانانطلاقًا من مرحلة إعداده والمتضمنة بناء قائمة الاستبيان، نشرها وإدارتها بالإضافة إلى هيكل الاستبيان، ثم اختبار قائمة الاستبيان وهذا فيما يخص صدق وثبات الاستبيان.

أولا: تصميم قائمة الاستبيان

تم تحميل الاستبيان على ورق عادي، وهذا فيما يخص التسليم المباشر حيث تضمن الاستبيان 21سؤالاً .

اعتمدنا في تصميم قائمة الأسئلة بشكل كبير على الأسئلة المغلقة، وتركنا بعض الأسئلة مفتوحة للضرورة، وتم تقسيم الاستبيان إلى جزئين، الجزءالأو ل خصصناه للبيانات الشخصية من حيث الجنس، السن، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية، أما الجزء الثاني من الاستبيان فكانت أسئلته مركزة معظمها في صلب موضوع الدراسة.

ثانيا: هيكل الاستبيان

تضمنت قاعدة الاستبيان واحد وعشرون(21) سؤالا توزعت على قسمين البيانات الشخصية وتضمنت(05) أسئلة، والقسم الثاني يتعلق بموضوع الدراسة، ويشمل (16) سؤالا، وتم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكرت ذو التقسيم الخماسي وهي: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة).

واشتملت الإستبانة على 5 فئات للإجابة بمقياس ليكرت الخماسي بالنسبة للجزء الثاني، والتي تدرجت حسب المعايير التالية: موافق بشدة بدرجة (1)، موافق بدرجة (2)، محايد بدرجة (3)، غير موافق بدرجة (4)، غير موافق بشدة بدرجة (5).

ثالثا: أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة

تم الاستعانة بالحاسب الآلي والمجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss, v25) و للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها قمنا باستخدام الأساليب الإحصائية وذلك على النحو التالي:

1- التأكد من صدق الاتساق الداخلي تم استخدام معامل الارتباط سبيرمان للرتب.
2- التحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة تم استخدام اختبار كلموجروف-سميرنوف.
3- التأكد من درجة الثبات للمقاييس المستخدمة تم الاعتماد على معامل الفاكرونباخ.
4- النسب المئوية والرسوم والأشكال البيانية لمعرفة التوزيع النسبي للبينات الشخصية لعينة الدراسة.
5- الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة الأهمية النسبية للعبارات.
6-اختبار مان ويتني و كروسكال ولاس لاختبار الفرضية الأولى والثانية.
7- معامل الارتباط سبيرمان لتحقق من صحة فرضية الدراسة الثالثة.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

أولا: الصدق الظاهري (المحكمين)

للتحقق من صدق الاستبيان الظاهري تم عرضه على الأستاذةالمشرفة، وكذلك تحكيمه من طرف أساتذة في الكلية، وهذا بغية التأكد من تكوين العبارات ومدى مناسبتها للموضوع، وقد أخذت جميع ملاحظاتها في

الاعتبار حيث تم تعديل، حذف، وزيادة بعض العبارات، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية ليتم توزيعه على عينة الدراسة.

ثانيا : اختبار التوزيع الطبيعي

من أجل التحقق من افتراض التوزيع الطبيعي للبينات فقد استندت الباحثتين إلى احتساب قيمةاختبار كلمجروف سمير نوف (**One–Sample Kolmogorov–Smirnov Test**) لمتغيرات الدراسة، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3–2): اختبار كلمجروف–سميرنوف لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

رمز المتغير	المتغير	قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى الدلالة
X1_8	الرقابة الداخلية	0.687	30	0.043
Y1_8	تقييم الأداء المالي	0.115	30	0.008

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تشير النتائج المبينة في الجدول رقم(3–2) أعلاه إلى أن البينات تتبع التوزيع الطبيعي إذ أن قيمة اختبار لجميع متغيرات الدراسة كانت أكبر من (α=0.05)، لذلك يمكن القول بأنه لا توجد مشكلة تتعلق بافتراض التوزيع الطبيعي لبينات هذه الدراسة، وبالتالي سنعتمد في دراستنا الاختبارات المعلمية.

ثانيا: صدق الاتساق الداخلي

1- الرقابة الداخلية:

الجدول رقم (3-3): معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات العبارات والدرجة الكلية لمتغير الرقابة الداخلية

المتغير	رمز العبارة	العبارة	الاتساق مع الدرجة	
			قيمة معامل الارتباط سبيرمان	مستوى المعنوية
الرقابة الداخلية	X1	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية	0,791**	0,000
	X2	تعتمد المؤسسة على نظام رقابة داخلي مرن	0,487**	0,011
	X3	يوجد صعوبة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية	0,538**	0,000
	X4	كل إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموضوعية يتم احترامها وتطبيقها بشكل مستمر	0,892**	0,000
	X5	نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة	0,464*	0,020
	X6	يجنب نظام الرقابة الداخلية الفعال حدوث الأخطاء المقصودة وغير المقصودة واكتشافها في حالة حدوثها	0,755**	0,000
	X7	تكون القرارات المتعلقة بالمؤسسة لصالحها في حالة وجود نظام رقابة داخلية فعال بها	0,642**	0,000
	X8	تتحمل المؤسسة مسؤولية الحفاظ على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	0,805**	0,000

(**):دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.1%)

(*): دال إحصائيا عند مستوى معنوية (5%)

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

من خلال نتائج الواردة في الجدول رقم (3-3) نجد أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة ودالة إحصائيا، وهذا ما يدل على علاقة طردية بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمتغير الرقابة الداخلية، وقدرت أعلى قيمة لمعامل الارتباط ($R=0.892, p<0.001$) للعبارة ($X4$)، وفي المقابل بلغت أدنى قيمة لمعامل الارتباط ($R=0.464, p<0.05$) للعبارة ($X5$)، ومنه نستنتج أن جميع العبارات تمثل متغير الرقابة الداخلية وعليه لا يتم حذف أي عبارة.

2-تقييم الأداء المالي:

الجدول رقم(3-4): معامل ارتباط سبيرمان للرتب بين درجات العبارات والدرجة الكلية لمتغير تقييم الأداء المالي

المتغير	رمز العبارة	العبارة	الاتساق مع الدرجة	
			قيمة معامل الارتباط سبيرمان	مستوى المعنوية
تقييم الأداء المالي	Y1	يوجد تقييم للأداء المالي داخل المؤسسة	0,565**	0,000
	Y2	عملية تقييم الأداء هي عملية تهدف إلى تقليل الفجوة مابين ما يجب أن يكون وما نحن عليه	0,491**	0,008
	Y3	تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات	0,867**	0,000
	Y4	يضمن تقييم الأداء المالي البحث عن الانحرافات ومن ثم تصحيحها	0,717**	0,000
	Y5	هناك لجنة لمقارنة الأداء المنجز والأداء الواجب انجازه	0,537**	0,000
	Y6	توجد لجنة لمتابعة ومقارنة نتائج السنوات السابقة بنتائج الوقت الراهن	0,481**	0,013
	Y7	عملية تقييم الأداء هي العملية المستمرة والمنهجية لمعرفة الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها	0,665**	0,000
	Y8	تسعى المؤسسة للحصول على شهادة الجودة لتحسين إجراءات خدماتها من أجل إرضاء زبائنها ومواكبة التطورات	0,594**	0,000

(**):دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.1%)

(*): دال إحصائيا عند مستوى معنوية (5%)

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

من خلال نتائج الواردة في الجدول رقم (3-4) نجد أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة ودالة إحصائيا، وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمتغير تقييم الأداء المالي، وقدرت أعلى قيمة لمعامل الارتباط ($R=0.745, p<0.001$) للعبارة (S4)، وفي المقابل بلغت أدنى قيمة لمعامل الارتباط ($R=0.465, p<0.05$) للعبارة (S1)، ومنه نستنتج أن جميع العبارات تمثل متغير تقييم الأداء المالي، وعليه لا يتم حذف أي عبارة.

رابعا: ثبات أداة الدراسة

جدول رقم(3-5): قيم معامل ثبات (ألفا كرونباخ) لكل متغير وللاستبانة ككل

متغيرات الدراسة		معامل ثبات ألفا كرونباخ	
الرمز	العنوان	عدد العبارات	معامل الثبات
X1_8	الرقابة الداخلية	08	0,619
Y1_8	تقييم الأداء المالي	08	0,622
X1_Y8	الدرجة الكلية للاستبيان	16	0,786

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول (3-5) أن معامل الثبات (ألفا كرونباخ) لمتغيرات الدراسة و الدرجة الكلية للاستبيان حققت جميعها قيم عالية ومقبولة لمستوى (0.600)، حيث بلغ معامل الثبات لعبارات متغير الرقابة الداخلية (0.619)، في حين بلغت لعبارات متغير تقييم الأداء المالي (0.622)، أما الدرجة الكلية للاستبيان فقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.786)، وبناءا على ذلك يمكن القول بأن جميع المقاييس المستخدمة وكذا الأداة ككل تتسم بالثبات الداخلي لعباراتها.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

بهدف التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي قمنا بتوزيع استبيان في شكل جداول وعملنا على ضبطهإحصائيً ا لتحليلها، وتفسيرها، ومنه استخلاص نتائج الدراسة التطبيقية وهذا ما سنتطرق إليه في المطالب التالية.

المطلب الأول: عرض وتحليل البينات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة

1- التوزيع النسبي لأفراد عينة حسب متغير الجنس

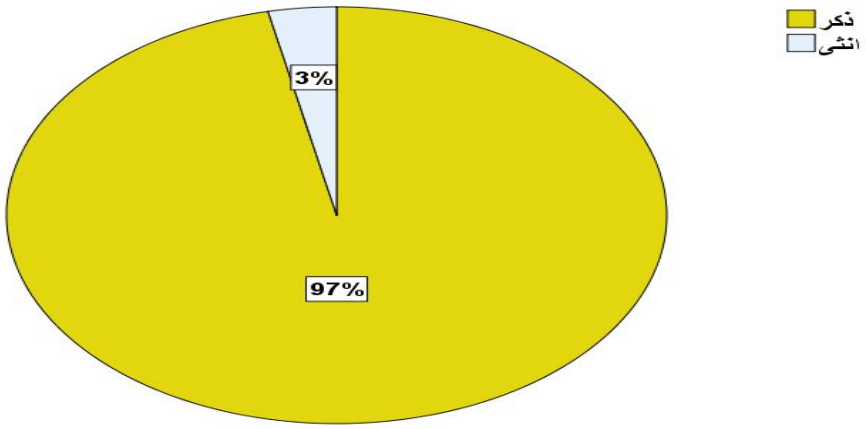
الجدول رقم (3-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	29	%97
	أنثى	01	%03
	المجموع	30	%100

المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين لنا الجدول رقم (3-6) أن فئة الذكور تمثل النسبة الغالبة (97%) من تمثيل أفراد عينة الدراسة، بينما تمثل النسبة (03%) المتبقية فئة الإناث في هذه العينة.وهذا يعني أن الفئة الغالبة على هذه العينة داخل (وكالة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط) هي من فئة ذكور، والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الجدول رقم (3-6)

2-التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير السن

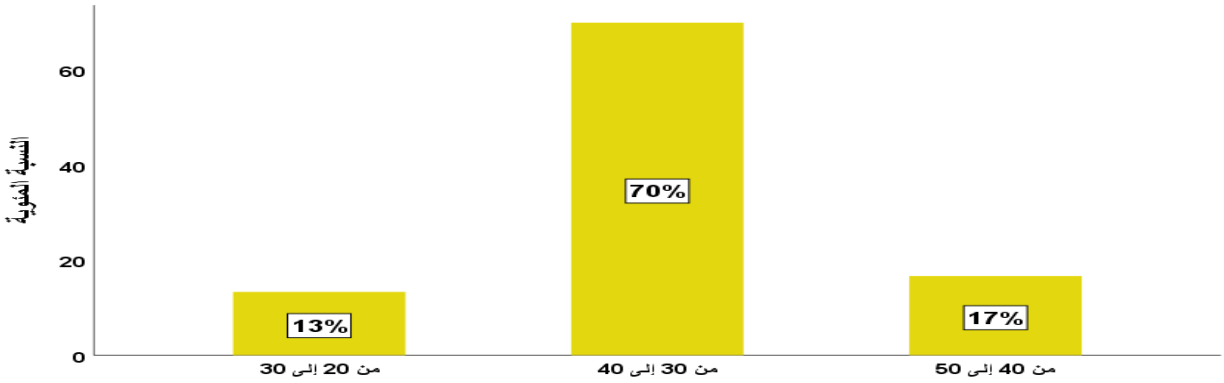
جدول رقم (3-7): التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير السن

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
السن	من 20 إلى 30 سنة	04	%13
	من 30 إلى 40 سنة	21	%70
	من 40 إلى 50 سنة	05	%17
	من 50 سنة فأكثر	-	-
	المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول رقم (3-7) نجد أن أعلى نسبة (70 %) من أفراد عينة الدراسة داخل المؤسسة تنتشر أعمارهم داخل الفئة [من 30 إلى 40 سنة]، تليها الفئة العمرية [من 40 إلى 50 سنة] بنسبة (17%)، في حين أن أدنى نسبة (13%)، من أفراد عينة الدراسة ينتمون إلى الفئة العمرية [من 20 إلى 30 سنة]، هذا وتوضح النتائج الواردة في الجدول غياب الأفراد ذوي الفئة العمرية [من 50 سنة فأكثر] والشكل التالي يبين ذلك.

الشكل رقم (3-3): التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الجدول رقم (3-7)

3- التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

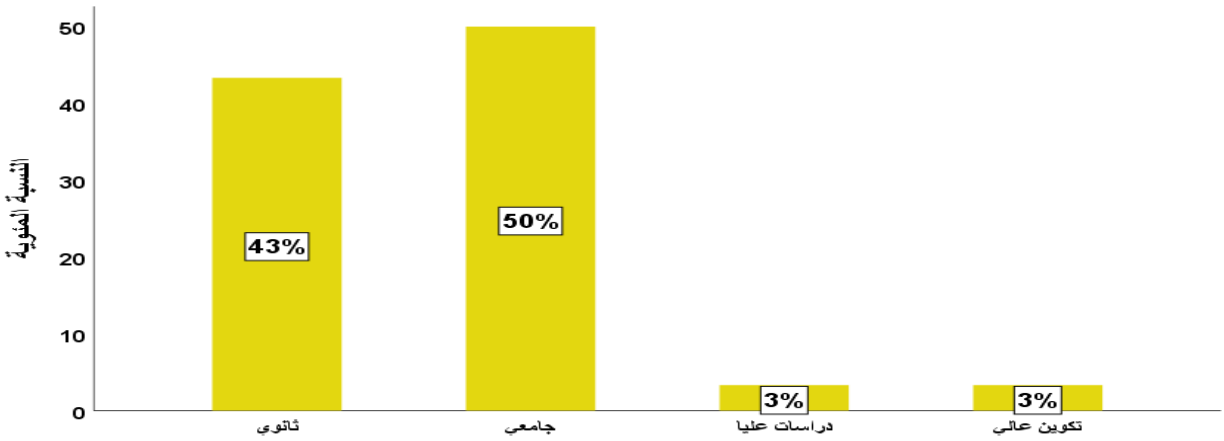
الجدول رقم(3-8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

المتغير	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية
المستوى التعليمي	ثانوي	13	%43
	جامعي	15	%50
	دراسات عليا	01	%03
	تكوين عالي	01	%03
	المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول رقم (3-8) نجد أن أغلب أفراد عينة الدراسة داخل مؤسسة (توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط) من ذوي المستوى التعليمي جامعي بنسبة (50%)، تليها نسبة (43%) من الأفراد ذوي المستوى التعليمي ثانوي، بينما بلغت أدنى نسبة (03%) لكل من الأفراد أصحاب دراسات العليا وتكوين العالي، والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3-4): توزيع النسبي لموظفي عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الجدول رقم (3-8) .

4- التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

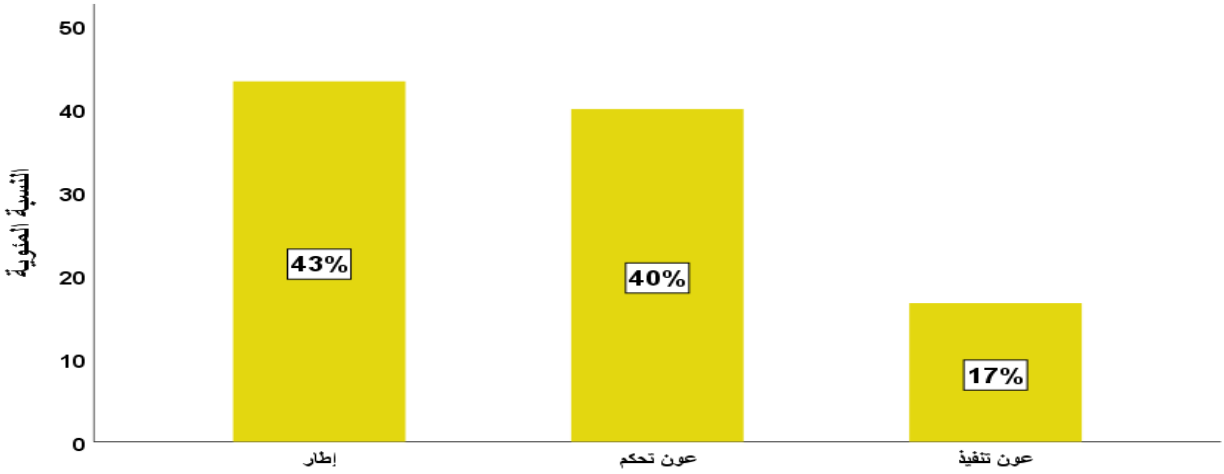
الجدول رقم(3-9): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

المتغير	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية
المركز الوظيفي	إطارات	13	%43
	عون تحكم	12	%40
	عون تنفيذ	05	%17
	المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول رقم (3-9) يتبين أن أعلى نسبة (43%) أفراد عينة الدراسة داخل مؤسسة (توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط) حسب المركز الوظيفي من الإطارات، تليها نسبة (40%) من فئة أعوان التحكم، في حين أن أدنى نسبة (17%) فكانت لأعوان التنفيذ، والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3-5): توزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الجدول رقم (3-9)

5- التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية

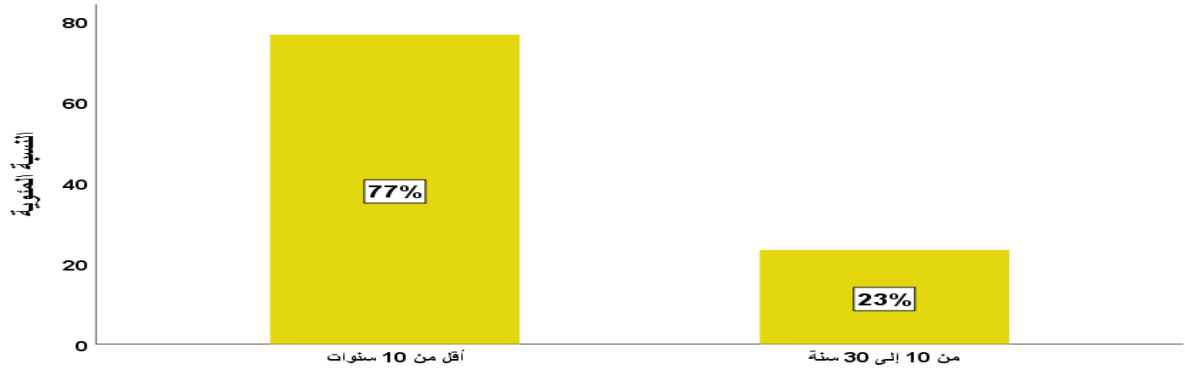
جدول رقم (3-10): التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
الأقدمية	أقل من 10 سنوات	23	%77
	من 10 سنوات إلى 30 سنوات	07	%23
	أكثر من 30 سنوات	-	-
	المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول رقم (3-10) نجد أن أعلى نسبة (77 %) من أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الأقدمية داخل مؤسسة (توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط) حسب الأقدمية ينتمون إلى الفئة [أقل من 10 سنوات]، في مقابل نسبة (23%) للأفراد الذين يتمركزون في فئة [من 10 سنوات إلى 30 سنوات]، في حين يلاحظ وجود غياب للأفراد من ذوي فئة [أكثر من 30 سنة] والشكل التالي يبين ذلك.

الشكل رقم (3–6):التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية



المصدر:من إعداد الطالبتين بناءا على الجدول رقم (3-10)

المطلب الثاني: عرض وتحليل البينات المتعلقة باستجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات متغيرات الدراسة

في هذا المطلب تقوم الطالبتين بعرض الإحصاءات الوصفية (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري) لجميع عبارات ومتغيرات الدراسة.

أولا: تحليل آراء واستجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات متغير الرقابة الداخلية

الجدول رقم(3-11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات متغير الرقابة الداخلية

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
X1	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية	4,387	0,908	موافق بشدة
X2	تعتمد المؤسسة على نظام رقابة داخلي مرن	3,018	1,130	محايد
X3	يوجد صعوبة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية	3,555	1,089	موافق
X4	كل إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموضوعية يتم احترامها وتطبيقها بشكل مستمر	3,978	0,837	موافق
X5	نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة	2,927	0,756	محايد
X6	يجنب نظام الرقابة الداخلية الفعال حدوث الأخطاء المقصودة وغير المقصودة واكتشافها في حالة حدوثها	4,249	0,994	موافق بشدة
X7	تكون القرارات المتعلقة بالمؤسسة لصالحها في حالة وجود نظام رقابة داخلية فعال بها	3,491	0,839	موافق
X8	تتحمل المؤسسة مسؤولية الحفاظ على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	4,323	0,979	موافق بشدة
	المتوسط العام لمتغير الرقابة الداخلية	3,678	0,347	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss .

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-11) أن المتوسط العام لمتغير الرقابة الداخلية جاء بدرجة موافق، حيث بلغ قيمة (3.678) وبانحراف معياري قدره (0.347) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات فقد ساهمت العبارة (X1)التي نصت على " **يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية**" في إثراء متغير الرقابة الداخلية، فقد حازت على أعلى المتوسطات الحسابية بمقدار (4.387) وبانحراف معياري (0.908) معبرا عن عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، تليها العبارة (X8) الخاصة ب " **تتحمل المؤسسة مسؤولية الحفاظ على فاعلية نظام الرقابة الداخلية**" بمتوسط حسابي (4.323) وانحراف معياري مقداره (0.979) معبر عن عد وجود اختلاف في آراء أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة، في المقابل حصلت العبارة (X5) الخاصة ب " **نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة** " على أدنى متوسط حسابي (2.927) وبانحراف معياري بلغ (0.756) ما يدل على تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

ويلاحظ أيضا من نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة انحصار المتوسطات الحسابية بين (4.387)-(2.927)، إذ تتجمع هذه النتائج وفقا لمقياس (Likert) بين درجة (المحايد) ودرجة (موافق بشدة) وهذا يدل على انطباع إيجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

ثانيا: تحليل آراء واستجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات متغير تقييم الأداء المالي

الجدول رقم(3-12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات متغير الأداء المالي

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
Y1	يوجد تقييم للأداء المالي داخل المؤسسة	3,385	0,871	موافق
Y2	عملية تقييم الأداء هي عملية تهدف إلى تقليل الفجوة مابين ما يجب أن يكون وما نحن عليه	3,014	1,084	محايد
Y3	تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات	3,692	0,875	موافق
Y4	يضمن تقييم الأداء المالي البحث عن الانحرافات ومن ثم تصحيحها	3,486	1,185	موافق
Y5	هناك لجنة لمقارنة الأداء المنجز والأداء الواجب انجازه	3,245	0,616	محايد
Y6	توجد لجنة لمتابعة ومقارنة نتائج السنوات السابقة بنتائج الوقت الراهن	4,002	0,930	موافق
Y7	عملية تقييم الأداء هي العملية المستمرة والمنهجية لمعرفة الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها	4,227	0,867	موافق بشدة
Y8	تسعى المؤسسة للحصول على شهادة الجودة لتحسين إجراءات خدماتها من أجل إرضاء زبائنها ومواكبة التطورات	4,598	0,879	موافق بشدة
المتوسط العام لمتغير تقييم الأداء المالي		3,842	0,546	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss.

يلاحظ في الجدول رقم (3-12) أن المتوسط العامالخاص بمتغير تقييم الأداء المالي جاء بدر جة موافق، فقد بلغ قيمة (3.842) بدرجة متوسطة وبانحراف معياري عام بلغ (0.546) ما يشير إلى انسجام إجابات العينة اتجاه هذا المتغير.

أما العبارة (Y8) التي نصت على " **تسعى المؤسسة للحصول على شهادة الجودة لتحسين إجراءات خدماتها من أجل إرضاء زبائنها ومواكبة التطورات** "حازت على أعلى المتوسطات الحسابية وبمقدار (4.598) وبانحراف معياري (0.879)معبرا عن عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، تليها العبارة (Y7) التي تنص على " **عملية تقييم الأداء هي العملية المستمرة والمنهجية لمعرفة الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها** " بمتوسط حسابي بلغ (4.227) وانحراف معياري مقداره (0.867) يدل على تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه هذه العبارة، وفي المقابل حصلت العبارة (Y2) الخاصة ب " **عملية تقييم الأداء هي عملية تهدف إلى تقليل الفجوة ما بين ما يجب أن يكون وما نحن عليه.** " على أدنى متوسط حسابي بقيمة (3.014) وانحراف معياري بلغ (1.084) ما يدل على وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

ويلاحظ أيضا من نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة انحصار المتوسطات الحسابية بين (4.598)-(3.014)، إذ تتجمع هذه النتائج وفقا لمقياس (Likert) بين درجة (المحايد) ودرجة (موافق بشدة) وهذا يدل على وجود انطباع إيجابي نوعا ما في إجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه عبارات متغير الأداء المالي داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية

أولا-اختبار الفرضية الأولى

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير الرقابة الداخلية تعود إلى المتغيرات الشخصية (الجنس، السن، المستوى التعليمي، الوظيفة، الأقدمية)

للتحقق من صحة هذه الفرضية سنعتمد على اختبار مان- وتيني بالنسبة للجنس الذي يتكون من فئتين فقط، واختبار كروسكال ولاس لبقية المتغيرات الشخصية التي تحتوى على أكثر من فئتين.

الجدول رقم (3–13): نتائج اختبار مان– وتيني حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متغير الرقابة الداخلية تعزى إلى متغير الجنس.

المتغيرات		الاختبار الإحصائي x2	مستوى الدلالة P
الرقابة الداخلية	الجنس	86,16	0.649

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss .

يلاحظ من نتائج هذا الاختبار أن مستوى الدلالة لمتغير الجنس أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، بمعنى متوسط درجات الإجابة على عبارات متغير الرقابة الداخلية بالنسبة لذكور والإناث متساوي.

الجدول رقم (3–14): نتائج اختبار كروسكال– والاس حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى (السن، المستوى التعليمي،المركز الوظيفي، الأقدمية)

المتغيرات		الاختبار الإحصائي x2	مستوى الدلالة P
الرقابة الداخلية	السن	4,422	0.063
	المستوى التعليمي	7,051	0.354
	المركز الوظيفي	6,239	0,239
	الأقدمية	4,754	0,097

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

لقد أظهرت النتائج في الجدول (3–14) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المستوى التعليمي، الوظيفة، الأقدمية) فيما يتعلق بمتغير الرقابة الداخلية

حيث أن مستوى الدلالة لقيمة (x^2) أكبر (α=0.05)، وهذا يعني أنه لا يوجد أي تأثير للمتغيرات الشخصية في إجابات الأفراد على الرقابة الداخلية داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

وعليه فإننا نقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه: **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير الرقابة الداخلية تعود إلى المتغيرات الشخصية (الجنس، السن، المستوى التعليمي، الوظيفة، الأقدمية).**

ثانيا– اختبار الفرضية الثانية

– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير تقييم الأداء المالي تعود إلى المتغيرات الشخصية (الجنس، السن، المستوى التعليمي، الوظيفة، الأقدمية).

– يوضح الجدول التالي نتائج اختبار مان_ويتني حول ما إذا كان هنالك فروق إحصائية في متغير تقييم الأداء المالي تعود لمتغير الجنس.

الجدول رقم (3–15): نتائج اختبار مان– وتيني حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى متغير الجنس.

المتغيرات		الاختبار الإحصائي x2	مستوى الدلالة P
تقييم الأداء المالي	الجنس	97,04	0.718

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

يلاحظ من نتائج هذا الاختبار أن مستوى الدلالة لمتغير الجنس أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، بمعنى متوسط درجات الإجابة على عبارات متغير تقييم الأداء المالي بالنسبة لذكور والإناث متساوي.

_ يظهر الجدول التالي نتائج اختبار كروسكال –ولاس لمعرفة ما إذا كان هنالك فروق إحصائية في متغير تقييم الأداء المالي تعود لمتغير السن، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية.

الجدول رقم (3-16):نتائج اختبار كروسكال- والاس حول وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى (السن، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية)

المتغيرات		الاختبار الإحصائي x2	مستوى الدلالة P
تقييم الأداء المالي	السن	3,598	0.054
	المستوى التعليمي	6,047	0.219
	المركز الوظيفي	5,879	0,198
	الأقدمية	3,738	0,068

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

لقد أظهرت النتائج في الجدول (3-16) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية) فيما يتعلق بالمتغير تقييم الأداء المالي حيث أن مستوى الدلالة لقيمة (x^2) أكبر(α=0.05)، وهذا يعني أنه لا يوجد أي تأثير للمتغيرات الشخصية في إجابات الأفراد على تقييم الأداء المالي داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

وعليه فإننا نقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه: **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير تقييم الأداء المالي تعود إلى المتغيرات الشخصية (الجنس، السن، المستوى التعليمي،المركز الوظيفي، الأقدمية)**.

_ اختبار صحة الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة للبحث على أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي في مؤسسة (توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط).

الجدول رقم(3-17): نتائج اختبار (سبيرمان) حول العلاقة بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي

معامل ارتباط سبيرمان		الرقابة الداخلية
تقييم الأداء المالي	قيمة معامل الارتباط	0.725**
	مستوى المعنوية	0,000
	حجم العينة	30

(**) مستوى الدلالة عند (0.1%)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

من خلال الجدول رقم (3-17) أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط سبيرمان بين الرقابة الداخلية و تقييم الأداء المالي بلغ (R=0.725) وهي قيمة مرتفعة وموجبة، وهذا يعني أن الارتباط بينهما ارتباط طردي، أي أنه كلما ازداد تطبيق نظام الرقابة الداخلية من قبل مؤسسة (توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط) كلما ازداد تقييم الأداء المالي،كما أن نتيجة هذا الارتباط جاءت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α=0,001)، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية البحث العامة القائلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي في مؤسسة(توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط).

خلاصة الفصل:

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة أن هناك علاقة طردية ووجود اتفاق شبه كلي على أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في تفعيل وتقييم الأداء المالي الذي يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وذلك من خلال الالتزام بالإجراءات والسياسات المسطرة من قبل المؤسسة هذا ما يساعد في اتخاذ قرارات صائبة. ومنه يتبين أن الرقابة الداخلية لها مساهمة واضحة في تحسين الأداء المالي لشركة توزيع الكهرباء والغاز.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي، حاولنا إبراز هذه المساهمة الفعالة والدور الذي تلعبه في تحسين الأداء المالي للشركات، فهي التي تعمل على رقابة تنفيذ الخطط الموضوعة، وتحقيق الأهداف التي تصبو إليها الإدارة، وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له، واستخراج الفروقات ومعرفة أسباب الانحرافات، فالأداء المالي يمثل المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة أمام كل المتعاملين معها، ويساعدها في التنبؤ بالمستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية والسليمة لوضعية المؤسسة.

1- اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى والمتمثلة في:" يتميز نظام الرقابة الداخلي بإجراءات عملية تضمن السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة "، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى من خلال الفصل الأول، حيث أن نظام الرقابة الداخلي يقوم على التخطيط والتنظيم الإداري للمشروع داخل المؤسسة، وحماية ممتلكاتها من السرقة والتلاعب ومن الوقوع في الأخطاء المحتملة بإظهار التغيرات السلبية ومحاولة تحسينها والذي يضمن السير الحسن لوظائف المؤسسة.

الفرضية الثانية والمتمثلة في: " تتم عملية تقييم الأداء المالي عن طريق استخدام المؤشرات المالية" ، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الفصل الثاني، إذ أن المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء المالي تتمثل في مؤشرات التوازن المالي، ومؤشرات السيولة، والنشاط، ومؤشرات الربحية، والمردودية.

الفرضية الثالثة والمتمثلة في: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير الرقابة الداخلية تعود للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية)، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الفصل الثالث، حيث تم اختبار الفرضية باستخدام اختبار مان- وتيني بالنسبة للجنس حيث توصلنا أن مستوى الدلالة لمتغير الجنس (0.649) أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، وكذا اختبار كروسكال ولاس لبقية المتغيرات الشخصية حيث أن مستوى الدلالة لقيمة (x^2) أكبر (α=0.05)، وهذا يعني أنه لا يوجد أي تأثير للمتغيرات الشخصية في إجابات الأفراد على الرقابة الداخلية داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

الفرضية الرابعة والمتمثلة في: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير تقييم الأداء المالي تعود للمتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الأقدمية)، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الفصل الثالث، حيث تم اختبار الفرضية باستخدام اختبار مان_ويتني بالنسبة للجنس حيث توصلنا أن مستوى الدلالة لمتغير الجنس (0.718) أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، وكذا اختبار كروسكال ولاس

لبقية المتغيرات الشخصية حيث أن مستوى الدلالة لقيمة (x^2) أكبر (α=0.05)، وهذا يعني أنه لا يوجد أي تأثير للمتغيرات الشخصية في إجابات الأفراد على تقييم الأداء المالي داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

الفرضية الخامسة والمتمثلة في:" توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة "، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الفصل الثالث، إذ أن معامل الارتباط بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي بلغ (R=0.725) ذو قيمة مرتفعة وموجبة أكبر من مستوى الدلالة(α=0,001)، مما يعني أن هناك علاقة طردية داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

2- نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى بعض النتائج منها:

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

ـ تتمثل عملية تقييم الأداء المالي في تقييم أنشطتها في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة من الزمن، وتهدف إلى التحقق من بلوغ أهدافها المخططة والمحددة مسبقا من جهة وقياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المالية المتاحة من جهة أخرى.

ـ يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي، لأنه يضمن تطبيق التوصيات والاقتراحات المقدمة بتمييز مؤشرات الغش والتلاعبات، واكتشاف أوجه القصور في النظام الساري في الشركة والعمل على تحسينه.

ـ وجود نظام رقابة داخلي مرن مستغل بأكمل وجه داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

3 – الاقتراحات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

ـ تحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلية وجعله أكثر فعالية في المؤسسات.

ـالاهتمام بالهيكل التنظيمي بالمؤسسة ويعتبر أساسا لقوة فاعلة في نظام الرقابة الداخلية.

ـ العمل على تدريب الموظفين وتأهيلهم وإتباع نظام الحوافز وغرس روح التعاون بينهم مما يسهم في زيادة كفاءة الأداء المالي.

ـ ضرورة الاهتمام بعملية تقييم الأداء المالي وهذا لاكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف في مركزها المالي لتحسينها ومواجهتها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.

ـ التركيز على ضرورة أن تتوفر المؤسسة على مصلحة خاصة بالرقابة نظرا لما لها من أهمية في المؤسسة.

ـ السعي إلى إنشاء مكتب وتعيين موظف مختص بعملية الرقابة، وكذا تحديث والتطبيق القوانين واللوائح والإجراءات والتعليمات المتعلقة بمزاولة الرقابة في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتابلاط.

4 – آفاق الدراسة:

لقد حاولنا معالجة جوانب الدراسة في إطار الإشكالية المطروحة حسب المعلومات التي تم الحصول عليها ولقد لاحظنا بعض الجوانب التي يمكن أن تشكل دراسات مستقبلية والتي يمكن طرحها كالآتي:

ـ دور نظام الرقابة الداخلية في التحكم بالمخاطر المحيطة بالمؤسسة.

ـ فعالية المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

ـ دور الرقابة الداخلية في ترقية المراجعة الالكترونية.

قائمة المراجع

قائمة الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008م.

2. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000م.

3. بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010م.

4. توفيق محمد عبد المحسن، اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الأداء(ستة سيجما وبطاقة القياس المتوازن)، دار الفكر العربي للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006م.

5. جليل كاظم مدلول العارضي، الإدارة المالية المتقدمة(مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان(الأردن)، 2013م.

6. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014م.

7. حمدي السقاء، أصول المراجعة، جزء الأول، مطبعة ابن حيان، سوريا، 1979م.

8. حمزة الشمخي، إبراهيم الجزراوي، الإدارة المالية الحديثة(منهج علمي تحليلي في اتخاذ القرارات)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998م.

9. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي (تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000م.

10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، الأردن، 2002م.

11. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008م.

12. خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم وجدوى المشاريع، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010م.

13. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010م.

14. سمير محمد عبد العزيز، اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي، مكتبة الإشعاع للنشر والتوزيع، مصر،1997م.

15. واهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003م.

16. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998م.

17. عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004م.

18. عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008م.

19. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009م.

20. علاء فرحان الب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011م.

21. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002م.

22. فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية،2003م.

23. كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية (العولمة والمنافسة)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،2004م.

24. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2006م.

25. محمد صالح الحناوي وآخرون، أساسيات الإدارة المالية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية،2001م.

26. منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي(مدخل صناعة القرارات)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2005م.

27. مصطفى فهمي الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، فلسطين،2008م.

28. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010م.

29. منير هندي إبراهيم، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة السادسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية،2011م.

30. محمد علي إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013م.

31. نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013م.

المذكرات:

1. أيمن فريد، استخدام أدوات التحليل المالي للتنبؤ بالفشل المالي(دراسة حالة عينة من مؤسسات الصناعة الميكانيكية الجزائرية 2000-2002)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2013/2012م.

2. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فاعلية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011م.

3. بنية حيزية، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تطوير عملية تقييم الأداء المالي دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال والمالية، جامعة المدية، 2016-2017م.

4. تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل الماستر، جامعة البويرة،2012م.

5. جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة،2017م.

6. دادان عبد الغاني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007م.

7. سعاد شدري معمر، المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة سونلغاز، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية مؤسسة، جامعة بومرداس، 2008-2009م.

8. صخري جمال، التحليل المالي كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012م.

9. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم(دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة 2000-2002)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001/ 2002م.

10. علاق فاطمة، دور التحليل المالي في تشخيص البيئة المالية للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014م.

11. علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فرع محاسبي ، كلية العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، 2014م.

12. قريدة مروة، دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016م.

13. مريخي عبد الرزاق، التحليل المالي ودوره في تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية(دراسة حالة مخبر الأشغال العمومية للشرق)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010 /2011م.

14. نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015م.

الكتب الأجنبية :

1.Jack farge , analyse financiere , edition d'organisation ,paris,2015.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس– المدية–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان مذكرة ماستر حول دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الأخ الفاضل / الأخ الفاضلة

لقد أعددنا هذا الاستبيان في إطار القيام وإعداد مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير تخصص إدارة مالية بهدف التعرف على دور الرقابة الداخلية وتحقيق فعالية الأداء المالي للمؤسسة، لذا أرجو من سيادتكم الإجابة على عبارات الاستبيان وذلك بوضع علامة (×) أمام جميع العبارات، وفي الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم بصدق وموضوعية.

علما بأن الغاية من إجراء هذه الدراسة، غاية علمية بحتة وسوف يتم التعامل مع إجاباتكم وفقا لقواعد الأمانة والنزاهة العلمية والسرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شكرا مسبقا لحسن تعاونكم

تحت إشراف: د.شراطي نسيمة

الطالبتان:

***فلاح نور الهدى**

***بريج ثلجة**

السنة الجامعية 2018–2019

البيانات الشخصية:

الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

السن:

من (20 – 30) ☐ من (30 – 40) ☐ من (40 – 50) ☐ من 50 فأكثر ☐

المستوى التعليمي:

ثانوي ☐ جامعي ☐ دراسات عليا ☐ تكوين عالي ☐

مجالات أخرى مع الذكر .....

الوظيفة:

رئيس مصلحة ☐ عون تحكم ☐ عون تنفيذ ☐

أخرى مع الذكر .....

الأقدمية:

أقل من 10 سنوات ☐ من 10 سنوات إلى 30 سنوات ☐ أكثر من 30 سنوات ☐

المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحددة لكفاءته وفعاليته

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية					
2	تعتمد المؤسسة على نظام رقابة داخلي مرن					
3	يوجد صعوبة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية					
4	كل إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموضوعية يتم احترامها وتطبيقها بشكل مستمر					
5	نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة					
6	يجنب نظام الرقابة الداخلية الفعال حدوث الأخطاء المقصودة وغير المقصودة واكتشافها في حالة حدوثها					
7	تكون القرارات المتعلقة بالمؤسسة لصالحها في حالة وجود نظام رقابة داخلية فعال بها					
8	تتحمل المؤسسة مسؤولية الحفاظ على فاعلية نظام الرقابة الداخلية					

المحور الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يوجد تقييم للأداء المالي داخل المؤسسة					
2	عملية تقييم الأداء هي عملية تهدف إلى تقليل الفجوة مابين ما يجب أن يكون وما نحن عليه					
3	تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات					
4	يضمن تقييم الأداء المالي البحث عن الانحرافات ومن ثم تصحيحها					
5	هناك لجنة لمقارنة الأداء المنجز والأداء الواجب انجازه					
6	توجد لجنة لمتابعة ومقارنة نتائج السنوات السابقة بنتائج الوقت الراهن					
7	عملية تقييم الأداء هي العملية المستمرة والمنهجية لمعرفة الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها					
8	تسعى المؤسسة للحصول على شهادة الجودة لتحسين إجراءات خدماتها من أجل إرضاء زبائنها ومواكبة التطورات					

الإسم	الدرجة العلمية	التوقيع
موساوي وردة	محاضرة "ب"	
حيولة إيمان	محاضرة "أ"	

ملاحق الدراسة:

1- جدول اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المتغير: الرقابة الداخلية	,687	30	,043	,934	30	,055
المتغير: تقييم الاداء المالي	,115	30	,008	,328	30	,017
a. Correction de signification de Lilliefors						

2- جدول معامل الثبات الفاكرونباخ

-الرقابة الداخلية:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,619	8

- تقييم الأداء المالي

الرقابة الداخلية وتقييم الاداء المالي_2019/2018

- تقييم الأداء المالي

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,622	8

- الدرجة الكلية للاستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,786	16

3- جداول البينات الشخصية:

توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	29	96,7	96,7	96,7
	انثى	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توزيع افراد عينة الدراسة حسب مستوى السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 إلى30	4	13,3	13,3	13,3
	من 30 إلى40	21	70,0	70,0	83,3
	من 40 إلى50	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توزيع افراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي	13	43,3	43,3	43,3
	جامعي	15	50,0	50,0	93,3
	دراسات عليا	1	3,3	3,3	96,7
	تكوين عالي	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الرقاب

المركز الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	رئيس مصلحة	13	43,3	43,3	43,3
	عون تحكم	12	40,0	40,0	83,3
	عون تنفيذ	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الأقدمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 10 سنوات	23	76,7	76,7	76,7
	من 10 إلى 30 سنة	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

4- المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغير الرقابة الداخلية

Statistiques univariées			
	N	Moyenne	Ecart type
x1	30	4,3870	,90811
x2	30	3,0183	1,13054
x3	30	3,5548	1,08742
x4	30	3,9779	,83741
x5	30	2,9271	,75623
x6	30	4,2488	,99376
x7	30	3,4911	,83888
X8	30	4,3234	,97941
X1_7	30	3,6782	,34750

5- المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغير تقييم الأداء المالي

Statistiques univariées			
	N	Moyenne	Ecart type
y1	30	3,3852	,8712
y2	30	3,0144	1,0843
y3	30	3,6917	,8755
y4	30	3,4861	1,1849
y5	30	3,2452	,6157
y6	30	4,0022	,9300
y7	30	4,2268	,8671
y8	30	4,5981	,8792
Y1_8	30	3,8419	,5464

الرقابة الداخلية وتقييم الاداء

- نتائج اختبار الفرضية الأولى والثانية

- اختبار مان ويتني

Tests statistiques[a]

	المتغير: الرقابة الداخلية	المتغير: تقييم الأداء المالي
U de Mann-Whitney	86,614	67,038
W de Wilcoxon	135,000	210,000
Z	-,768	-,491
Sig. asymptotique (bilatérale)	,497	,642
Sig. exacte [2*(sig. unilatérale)]	,649[b]	,718[b]

a. Variable de regroupement : توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس

b. Non corrigé pour les ex aequo.

- اختبار كروسكال ولاس

Tests statistiques[a,b]

	المتغير: الرقابة الداخلية	المتغير: تقييم الأداء المالي
H de Kruskal-Wallis	4,422	3,598
ddl	2	2
Sig. asymptotique	,063	,054

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : توزيع افراد عينة الدراسة حسب مستوى السن

Tests statistiques[a,b]

	المتغير: الرقابة الداخلية	المتغير: تقييم الأداء المالي
H de Kruskal-Wallis	7,051	6,047
ddl	3	3
Sig. asymptotique	,354	,219

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : توزيع افراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

Tests statistiques[a,b]

	المتغير: الرقابة الداخلية	المتغير: تقييم الأداء المالي
H de Kruskal-Wallis	6,239	5,879
ddl	2	2
Sig. asymptotique	,239	,198

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : توزيع افراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

Tests statistiques[a,b]

	المتغير: الرقابة الداخلية	المتغير: تقييم الأداء المالي
H de Kruskal-Wallis	4,754	3,738
ddl	1	1
Sig. asymptotique	,097	,068

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : سنوات_الأقدمية

7– معامل سبيرمان لاختبار فرضية العلاقة بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			المتغير: الرقابة الداخلية	المتغير: تقييم الأداء المالي
Rho de Spearman	المتغير: الرقابة الداخلية	Coefficient de corrélation	1,000	,725**
		Sig. (bilatéral)	.	,000
		N	30	30
	المتغير: تقييم الأداء المالي	Coefficient de corrélation	,725**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	.
		N	30	30

الرقابة الداخلية وتقييم الاداء المالي_2019/2018