



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع :/2016

قسم : علوم التسيير
الميدان : العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
الشعبة: علوم التسيير
التخصص : إدارة مالية

مذكرة بعنوان:

دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة

-دراسة ميدانية لمؤسسة قصاب-تاجنانت-

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص " إدارة مالية "

إشراف الأستاذ(ة):

-سليمان تيش تيش آسيا-

إعداد الطلبة:

- شنقاري سميرة

- بولحليب عائشة

-بن عيسى صافية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿إِقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ① خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ② إِقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ③﴾

الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ④ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ⑤﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمِ

سورة العلق الآيات: 1-5

*** كلمة شكر ***

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة الآية: 32

الحمد لله وكفى والصلاة على النبي المصطفى نحمدك ربي حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت

ولك الحمد بعد الرضى نحمدك ونشكرك شكراً جزيلاً لما أنعمت علينا في إنجاز هذا العمل

المتواضع ونسألك التوفيق والنجاح .

نتوجه بالشكر الجزيل وجل التقدير والاحترام إلى الأستاذة الفاضلة "سليمان تيش تيش آسيا" لقبولها

الإشراف على هذه المذكرة وكذا للدعم والنصائح القيمة التي قدمتها لنا وجزاها الله كل خير

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى عمال مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

وشكر خاص لمؤسسة "قصاب تاجنانت" الذين لم يبخلوا علينا بتقديم المعلومات لانجاز الجانب
التطبيقي للمذكرة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم

في هذا العمل من بعيد أو من قريب...

إلى كل هؤلاء جزاهم الله خيراً في الدارين الدنيا والآخرة.

● عائشة

● صافية

● سميرة

إهداء

إلى القمر.....أبي

إلى الشمس.....أمي

إلى الإخوة والأخوات "سامي" "سورية" "صفوان"

"حابر" "صهيب"

إلى عصفير قلبي "مراء" "عمار" "معاذ"

إلى نور قلبي ونبراس حياتي إلى النور الذي يضيء في عيوني

زوجي الغالي "شريفه رويح"

إلى كل حديقاتي وبالأخص "عائشة" و"حافية" و"إلهام"

وأقول لكم أنتم أحبتي

سهيرة

إهداء

الحمد لله ربي العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي عملي هذا إلى من ربنتي وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات

والدعوات إلى أعلى إنسانة في هذا الوجود "أمي الحبيبة"

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه "أبي الكريم"

حفظه الله

إلى إخوتي وسندي في هذه الحياة "حنان" "ليلي" "البنى" "وليد"

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة "قصي" "سلسبيل"

إلى من كانوا ملاذي وملجأئي إلى من تذوقت معهم أجمل لحضاتي إلى من جعلهم الله

أخواتي "سميرة" صافية" "إلهام"

إلى صديقي الغالي والمميز "صابر"

وفي الأخير أرجو من الله أن يعمل عملي هذا

نفعاً يستفيد منه الطلبة المتربصين المقبلين على التخرج

إلى من نسيه قلبي وذكره قلبي

عائشة

إهداء

الحمد لله رب العالمين والعاقبة للمتقين ولا عدوان إلا على الظالمين

نحمدك ربي حمدا يليق

بجلالك وعظيم سلطتك ونصلي ونسلم على أشرف خلقك محمد

وصلواتك ربي وسلامك عليه

وعلى من اتبعه بإحسان إلى يوم الدين

أهدي عملي هذا إلى الوالدين الكريمين "أبي" و "أمي" حفظهما

الله وأطال في عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي وإلى أبنائهم: "آدم" "ريم" "آلاء" "جهاد" "رحاب".

إلى كل زملائي وزميلاتي الذين رافقوني

في المشوار الدراسي

كما أهدي هذا العمل إلى من شاركتمني في

هذا العمل "عائشة" و "سميرة"

وفي الأخير أهديه إلى زوجي الكريم "حموش كمال"

وإلى فلذات كبدي إنشاء الله.

صافية

الفهرس

فهرس المحتويات:

الصفحة	الموضوع
أ-ب	مقدمة
24-1	الفصل الأول: الرقابة المالية ونظام الرقابة الداخلية
1	تمهيد
9-3	المبحث الأول: الرقابة المالية
3	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الرقابة المالية
4	المطلب الثاني: مفهوم الرقابة المالية
5	المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية
8	المطلب الرابع: أهداف الرقابة المالية
9	المطلب الخامس: مراحل الرقابة المالية
16-10	المبحث الثاني: الرقابة الداخلية
10	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
11	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية
13	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية
13	المطلب الرابع: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية
23-17	المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية
17	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نظام الرقابة الداخلية

18	المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية
20	المطلب الثالث: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
22	المطلب الرابع : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
24	خلاصة الفصل الأول
33-25	الفصل الثاني: نظرة عن المردودية ومختلف أنواعها
26	تمهيد
30-27	المبحث الأول: ماهية المردودية
27	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المردودية
28	المطلب الثاني: أنواع المردودية
32-31	المبحث الثاني: دور الرقابة الداخلية وعلاقتها بمردودية المؤسسة
31	المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بالمردودية
32	المطلب الثاني: دور الرقابة في تحسين مردودية المؤسسة
33	خلاصة الفصل الثاني
41-34	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة قصاب - تاجنانت - ميلة
35	تمهيد
38-36	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
36	المطلب الأول: مجالات الدراسة
38	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات

40-39	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و تحليلها و تفسيرها
39	المطلب الأول: واقع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة قصاب
39	المطلب الثاني: عرض الميزانية المختصرة لسنتي 2014 و 2015
40	المطلب الثالث: عرض نسب المردودية و تحليلها و تفسيرها
41	خلاصة الفصل الثالث
43	خاتمة
45	قائمة المراجع
47	الملاحق
-	ملخص

فهرس الجدول:

الصفحة	المحتوى	رقم الجدول
39	الميزانية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2015-2014	(1-1)
40	الميزانية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2015-2014	(2-1)
40	عرض نسب المردودية وتحليلها	(1-2)

فهرس الأشكال:

الصفحة	المحتوى	رقم الشكل
37	الهيكل التنظيمى لمؤسسة قصاب -تاجنانت-	1-1

فهرس الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم 1	ميزانية الأصول وميزانية الخصوم لسنة 2014/2015
الملحق رقم 2	جدول حسابات النتائج 2014/2015
الملحق رقم 3	جدول ميزان المراجعة 2015

مقدمة

مقدمة:

لقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة الوحدات الاقتصادية وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها وفضلا عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، كل هذا أدى بالمؤسسة إلى استخدام نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر خط دفاع قوي يضمن ويحمي مصالح المؤسسة حيث يعتبر العين الساهرة التي تحقق لها سلامة تدفق أمواله وتوزيعها وحماية أصولها وموجوداتها وسلامة عملياتها ودقة تسجيلها واكتشاف الأخطاء إذا ارتكبت فور حدوثها وقبل أن يزداد ويستفحل أمرها فنظام الرقابة الداخلية هو تشبيهه بالجهاز الهضمي في الإنسان الذي ينظم حركات أعضاء الجسم لتؤدي وظيفتها بطريقة صحيحة ومتناسقة.

ف عند احترام متطلبات وإجراءات تطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ومناسب تستطيع المؤسسة تقييم المردودية والتحدث عن المردودية موضوع هام حيث من خلال هذه الأخيرة لأي مؤسسة كانت تستطيع أن تحكم عن قدرة هذه المؤسسة في السيطرة على الأموال الإنتاجية والاستغلال العقلاني لكافة مواردها البشرية والمالية والمدية.

فالمردودية إذ ليست أداة لتقييم الإنتاج بل هي كذلك أداة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة كما أنها تساعد في رفع الإنتاج وتحقيق إنتاجية أكبر.

مما سبق نصل لطرح إشكالية مذكرتنا هذه والسؤال الرئيسي الذي يتبلور في أذهاننا هو:

- ما هو دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة ؟

يتفرع من السؤال الرئيسي عدد من التساؤلات الفرعية التي تجيب عليها الدراسة:

- ما هو المقصود بنظام الرقابة الداخلية وما هي أهدافه ؟

- ما هي أنواع مردودية المؤسسة ؟

- كيف تساهم الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة ؟

أهمية الدراسة:

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

أهداف الدراسة:

- التركيز على دور الرقابة في تحسين مردودية المؤسسة.
- إبراز أهمية الرقابة الداخلية بالمؤسسة.
- تحسين آليات الوصول إلى مردودية أمثل في المؤسسة.

الفصل الأول:

الرقابة المالية ونظام

الرقابة الداخلية

تمهيد:

لقد تطور مفهوم الرقابة تطورا كبيرا نتيجة لتطور وكبر حجم المشروعات الاقتصادية وتنوع عملياتها واتساع رقعة نشاطها وما 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 وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في المؤسسة بجميع مراحل العمل والأهداف الموضوعية لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل.

ونظرا للمردود الايجابي على مصداقية القوائم المالية فقد شهد القرن 21 اهتماما كبيرا من جانب المتعاملين في أسواق المال وجهات الرقابة الرسمية والجمهور بما يؤكد لهم كفاءة أداء الشركات المقيدة في البورصة في تصميم وتشغيل وتقييم هياكل فعالة للرقابة الداخلية، وكان الضمان لهم هو خدمة يؤديها مراجع الحسابات المكلف بمراجعة القوائم المالية في التصديق على تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية في الشركة تصميمًا وتشغيلًا.

ومن الضروري الإشارة بأن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى ثقة الاعتماد عليها ومساعدة المراجع على القيام بمهمته في مراجعة القوائم المالية والحكم السليم على مدى عدالة القوائم المالية التي تم إعدادها. فقد يختلف نظام الرقابة من مؤسسة إلى أخرى فنظام الرقابة الذي يطبق في شركة معينة قد لا يصلح في شركة أخرى.

ومن الضروري أن يكون نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة اقتصاديا بمعنى الحصول على النتائج المتوقعة بأقل التكاليف الممكنة وأن يكون هذا النظام واضحا وسهلا ومفهوما لدى القائمين بتطبيقه.

ومن هذا سوف نحاول التطرق إليه في ثلاث مباحث هي:

- ماهية الرقابة المالية.
- ماهية الرقابة الداخلية.
- نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: الرقابة المالية

تمهيد:

- إن الرقابة المالية وجدت مع وجود المجتمعات، وتطور مفهوم الرقابة وأهدافها بتطوير دور الدولة وتطور المفاهيم الإدارية والمالية والاقتصادية.

وتعددت مفاهيم الرقابة المالية بتعدد جهات نظر المفكرين من خلال الأهداف والجهات التي تمارسها فسنوضح من خلال هذا المبحث أبرز المفاهيم للرقابة المالية وأنواعها ومراحلها وأهدافها.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الرقابة المالية

إن نشأة الرقابة المالية جاءت نتيجة تطور المنظمات وذلك من خلال اتساع إنتاجها وأعمالها المالية كما أن تطور الدول واتساع أعمالها أصبحت تتدخل في الأمور الاقتصادية في الدول. فكان نتيجة ذلك زيادة الأموال العامة في الدول فأصبح من الضروري الحفاظ عليها من العبث والضياع، كما أن للكوارث والأزمات المالية حدث في دور كبير في إنشاء الأجهزة الرقابية المالية.

لقد كانت فرنسا السباقة في إيجاد أول هيئة للرقابة على الأموال العامة حيث أنشأ الملك "سانت لويس" مخزن للمحاسبة.

أما في إنجلترا فقد أنشأت هيئة الرقابة المالية بموجب قانون الموازنة عام 1921، كما أنشأ أول معهد للمراقبين الماليين عام 1930 وذلك للاهتمام بالأسس العلمية للإدارة، أما في بعض الدول العربية:

- في سوريا: أنشأ ديوان المحاسبة سنة 1938 والذي أطلق عليه اسم الجهاز المركزي للرقابة المالية لسنة 1967

- في مصر: أنشأ ديوان المحاسبة سنة 1942 ثم تطور هذا الجهاز إلى الجهاز المركزي للحسابات سنة 1964

- في لبنان: أنشأ ديوان المحاسبة سنة 1951 وتم تعديله لسنة 1959¹.

¹ - حسام درعزيني، الرقابة المالية، رسالة ماجستير إدارة أعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، بدون سنة، ص 05.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة المالية

لقد تعددت واختلقت التعاريف حول الرقابة المالية وذلك من وجهة نظر الكثير من الباحثين حيث عرف كل باحث الرقابة المالية من وجهة نظره الخاصة، وسنعرض فيما يلي بعضاً منها:

هناك من عرف الرقابة المالية على أنها "هي تلك الأنشطة التي تركز على تحديد المتحقق ومقارنته بالمخطط في سبيل حصر الانحرافات والوقوف على أسبابها ومن ثم علاجها"¹.

نستخلص من هذا التعريف أن الرقابة المالية تقوم بتحديد المتحقق ومقارنته بالمخطط مع معالجة الانحرافات.

كذلك نجد هناك تعريف آخر من وجهة نظر النظام الاقتصادي الإسلامي حيث عرفها على أنها "عملية تقوم بها جماعات معينة لمراقبة المال العام إيرادا وإنفاقا وفقا لمعايير الشريعة الإسلامية وإدارة رشيدة وبكفاءة اقتصادية عالية"².

نلاحظ من خلال هذا التعريف أن الرقابة المالية هي عملية مراقبة المال العام إيرادا وإنفاقا.

ونجد في تعريف آخر أنه قد تم تعريف الرقابة المالية "على أنها تقييم ومراجعة للأعمال للتأكد من تنفيذها يسير وفقا والأسس الموضوعية وذلك لاكتشاف الأخطاء والانحرافات ونقاط الضعف ومعالجتها في الوقت المناسب"³.

نلاحظ من خلال هذا التعريف أنه لا يختلف كثيرا عن التعريف الأول "المذكور مسبقا" غير أنه يؤكد على القيام بمراجعة وتقييم الأعمال.

كما تعرف أيضا على أنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة"⁴.

لا يختلف هذا التعريف كثيرا عن التعاريف السابقة إلا أنه يرى أن الرقابة المالية هي منهج علمي لابد من اندماج عدة مفاهيم المذكورة مسبقا.

¹ - زاهر عبد الرحيم عاطف، "الرقابة على الأعمال الإدارية"، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص77

² - بسام عوض عبد الرحيم، "الرقابة المالية في النظام الاقتصادي الإسلامي"، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2009، ص-ص 29، 30.

³ - علي عباس، إدارة المالية، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص70.

⁴ - بسام عوض عبد الرحيم، مرجع سابق، ص32.

من التعاريف السابقة للرقابة المالية يمكن أن نستخلص التعريف التالي:

الرقابة المالية هي منهج علمي يعمل على تقييم ومراجعة الأعمال ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة من خلال إدارة رشيدة وكفاءة اقتصادية عالية، وذلك لاكتشاف الأخطاء والانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية

للرقابة المالية عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار الذي قسمت بحسبه وفي ما يلي بعض التصنيفات¹:

1- أنواع الرقابة المالية من حيث الزمن:

تنقسم الرقابة هنا إلى ثلاثة أنواع وعادة تسمى مراحل الرقابة، ويتم القيام بإجراءات الرقابة في كل نوع أو مرحلة وفقاً لفلسفة الرقابة المطبقة في المنظمة.

أ- الرقابة السابقة:

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من مشروعية التصرف المالي قبل القيام به، وعادة ما يتم القيام بهذا النوع من الرقابة بالاعتماد على الإجراءات الخاصة بالتصرف المالي، وعلى الالتزام بالارتباطات المالية مثل: رقابة إجراءات التصرف النقدي أو الإجراءات الخاصة من بدفع النقود أو تحصيلها، وفي العادة أن تقوم بهذه الممارسات الرقابية دائرة أو قسم المحاسبية في المنظمة، ويسمى هذا النوع من الرقابة بالرقابة التوجيهية أو الوقائية، حيث يتم منع الوقوع في الخطأ قبل حدوثه.

ب- الرقابة الملازمة:

بسبب تعقيد العمليات الإدارية والتشغيلية في المنظمات الصناعية والتجارية، وضرورة إنجاز المهام الإدارية في عالم الرقابة الملازمة ضرورة حتمية، وتتصف الرقابة الملازمة بالمراجعة المتدرجة والمتلاحقة لتنفيذ الأعمال، ومقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام المتوقعة بشكل متواصل.

ج- الرقابة اللاحقة:

وهي الرقابة التي تبدأ مع انتهاء السنة المالية وقفل الحسابات واستخراج الحساب الختامي للدولة، والرقابة اللاحقة لا تشمل جانب الإيرادات العامة التأكد من تطبيق السلطة التنفيذية للقوانين كما تحصل هذه

¹ سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، دار الرياء للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص-ص 271، 272

الأخيرة الضرائب المفروضة وأن كل ما حصل قد ورد بالفعل إلى خزينة الدولة، وتتخذ الرقابة اللاحقة أشكالاً متعددة، فقد اقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لجميع العمليات المالية لكشف المخالفات المالية التي ارتكبت، وقد تمتد لتشمل بحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة، ولكي تتوافر الجدية في عمليات الرقابة اللاحقة، ولكي تثمر الثمار المرجوة منها لا بد وأن تتم هذه الرقابة عن طريق هيئة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية¹.

2- أنواع الرقابة المالية من حيث المكان: تنقسم الرقابة هنا إلى نوعين:

أ الرقابة الداخلية: يمارس هذا النوع من الرقابة من داخل الوحدة الإدارية، أي من داخل الإطار التنظيمي للوحدة الإدارية التي تقوم بتنفيذ الممارسات المالية ويتم ذلك بواسطة شخص أو جهاز رقابي تكون مهمته القيام بمراقبة التصرفات المالية والمحاسبية، وعادة ما يتم الأخذ بفلسفة الرقابة الملازمة أو السابقة في هذه الحالة.

أما إذا وكلت مهمة الرقابة بمدير الوحدة الإدارية، فإنه يتم تطبيق الرقابة اللاحقة، وذلك لغرض تسهيل عملية تنفيذ النشاطات والمهام الإدارية والمالية في الوحدة الإدارية المعنية².

ب- الرقابة الخارجية:

ويقصد بها الرقابة التي يعهد بها إلى هيئة مستقلة تتمتع بها يتمتع به القضاء من استقلال، ولا تخضع للسلطة التنفيذية، وهي بذلك قريبة الشبه بمهمة مراقبي (مفتشي) الحسابات في شركة المساهمة، وتقوم هذه الهيئة المستقلة بفحص تفاصيل تنفيذ الموازنة العامة، ومراجعة وفحص حسابات الحكومة ومقارنتها بوثائق ومستندات الجباية والصرف واكتشاف الأخطاء والمخالفات القانونية، ووضع تقرير مفصل بهذه الوقائع وإخطار الجهات الخاصة بالتنفيذية والتشريعية، وتؤدي تلك الهيئة جميع الأعمال المذكورة وغيرها دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل حسن سير العمل في المرافق العامة المختلفة³.

3- أنواع الرقابة المالية من حيث النشاط:

وتنقسم إلى رقابة حسابية ورقابة تقييمية:

¹ - زاهر عبد الرحيم عاطف، مرجع سابق، ص 81.

² - سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 273.

³ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 322.

أ- الرقابة الحاسوبية:

وهي الجزء الذي يعنى بتحقيق المحاسبة للوحدة الحكومية في نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام الرقابة المحاسبية والذي يهتم كذلك بالعمليات المالية، ويمثل ذلك الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية، والمحافظة على الموارد والممتلكات وأصول تلك الوحدة وتحضير التقارير المالية التي تتوفر بها الدرجة المطلوبة من الثقة.

فالرقابة المحاسبية تشتمل على تخطيط التنظيم الإداري وجميع وسائل ومقاييس التنسيق والإجراءات والتي تهدف إلى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات ودرجة الاعتماد عليها، ومن وسائل هذا النوع : نظام القيد المزدوج، إتباع نظام المصادقات، اعتماد قيود التسوية، إتباع نظام التدقيق الداخلي، فصل الواجبات... إلخ¹.

ب- الرقابة التقييمية:

وتعتبر الرقابة التقييمية من أحدث أساليب الرقابة المالية، حيث بدأ التفكير بها بعد الحرب العالمية الثانية ومع ازدياد الدولة في النشاط الاقتصادي وبالتالي ازدياد حجم النفقات العامة وثقل العبء الضريبي الملقى على كاهل المواطنين أصبحت الرقابة الحاسوبية وحدها عاجزة عن الوفاء بمتطلبات الجماهير، فهم بحاجة إلى معرفة أن ما فرض عليهم من ضرائب لم يكن يزيد من الحالة الفعلية، وأن الموارد الاقتصادية التي حيل بينهم وبينها نتيجة لفرض هذه الضرائب قد استغلت من قبل نواحي الإسراف تتقلص وتتضاءل سنة بعد أخرى، ومن هنا بدأت المحاولات لوضع الرقابة التقييمية موضع التنفيذ ومع اعتناق الكثير من الدول لأساليب التخطيط الاقتصادي ازدادت الحاجة إلى الرقابة التقييمية كأسلوب أساسي لمتابعة تنفيذ الخطة الحالية ورسم الخطط الاقتصادية للسنوات القادمة².

مما سبق نجد أن الرقابة المالية أنواع تختلف باختلاف المعايير، وتصنف حسب درجة أهميتها فمن حيث الزمن تكون رقابة سابقة وملازمة ولاحقة، أما من حيث المكان فهناك رقابة داخلية وخارجية، ومن حيث النشاط نجد رقابة حاسوبية ورقابة تقييمية، فعلى المؤسسة القيام بكل هذه الأنواع لأن كل منها لها دور فعال في تحسين مردودية المؤسسة.

¹ - سعود كايد، تدقيق الحسابات، بدون دار النشر، عمان، 2010، ص155.

² - زاهر عبد الرحيم عاطف، مرجع سابق، ص84.

المطلب الرابع: مراحل الرقابة المالية

إن القيام بعملية الرقابة المالية تمر بأربعة مراحل أساسية وهي¹:

1- مرحلة الإعداد:

قبل القيام بعملية الرقابة يجب تحضير فريق العمل الذي سيقوم بعملية الرقابة وتعد هذه المرحلة من المراحل الهامة لأن اختيار أفراد العمل الأكفاء سوف ينعكس بصورة جيدة على باقي المراحل، لذلك على المراقب المالي أن يتمتع بعدد من الخصائص منها:

- قدرة المراقب المالي على توفير معلومات حقيقية عن أوجه نشاط المنشأة المالي
- الإلمام بأوجه نشاط المنشأة الخاضعة للرقابة.
- قدرة المراقب المالي الاتصال مع جميع إدارات المنشأة.
- اكتساب ثقة الآخرين.

2- مرحلة جمع البيانات:

في هذه المرحلة يقوم فريق عمل الرقابة بجمع البيانات المالية من مصدرها سواء كانت محفوظة في السجلات المحاسبية أو المحفوظة على أجهزة الحواسيب واستخراج هذه البيانات وجدولتها للقيام بالعمليات التي ستليها.

3- مرحلة الفحص:

في هذه المرحلة يقوم المراقب المالي بمقارنة البيانات التي حصل عليها مع ما هو مخطط وهنا يستعين المراقب المالي بأدوات الرقابة المالية وهي:

الموازنة التقديرية، التحليل المالي.

4- التقارير المالية:

بعد الانتهاء من العمليات السابقة يأتي دور رئيس فريق عمل الرقابة لإعداد التقرير المالي للمدير ليصبح على علم بكل العمليات المالية أثناء تنفيذ الخطة المالية وعند الانتهاء منها وهذه التقارير يجب أن تكون

¹ - حسام درعزيني، مرجع سابق، ص 6

مختصرة ومعروضة على شكل رسوم بيانية أو بأشكال أخرى تظهر مدى التغيرات المالية التي تحدث في المنشأة.

المطلب الخامس: أهداف الرقابة المالية

للرقابة المالية أهداف متعددة ومتنوعة تسعى إلى تحقيقها والتمثلة في مايلي:

1- التحقق من أن التنفيذ جاء منسجما مع الأهداف المرسومة في الخطة؛

2- التحقق من أن معدلات الأداء جاءت متفقة مع المعايير الموضوعية؛

3- التحقق من أن التصرفات المالية منسجمة مع القوانين والأنظمة النافذة؛

4- حصر الأخطاء والانحرافات وتحديد مواطن الهدر؛

5- اقتراح الحلول المناسبة للأخطاء¹.

¹ - حسام درعزيني، مرجع سابق ، ص 4.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية

تمهيد:

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم العناصر الفعالة التي تعتمد عليها المنشأة لتحقيق جملة من الأهداف فهي بمثابة خطة تنظيمية يتم إتباعها في مشروع معين، بهدف حماية أصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية.

لقد قسمنا هذا المبحث إلى أربعة مطالب، فالمطلب الأول يتناول مفهوم الرقابة الداخلية، أما المطلب الثاني سنتعرف على أنواع الرقابة الداخلية، وفي المطلب الثالث والرابع سنتعرف على مختلف أهداف الرقابة الداخلية والإجراءات التنفيذية لها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية تعاريف متعددة ومتنوعة نذكر منها:

قد عرفت الرقابة الداخلية بأنها "الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصولها، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الالتزام السياسات المحاسبية"¹.

من خلال هذا التعريف نستخلص أن الرقابة الداخلية تؤكد لنا صحة البيانات المحاسبية.

كما يقصد بالرقابة الداخلية "تلك التي تمارسها وحدات وهيئات تابعة لجهاز الإدارة العامة حيث تراقب الإدارة العامة نفسها بنفسها تنقسم هذه الرقابة إلى رقابة مركزية تركز على الجهاز المركزي للدولة ورقابة محلية تركز على مراقبة الإدارة المحلية"².

نلاحظ من خلال هذا التعريف أنه قد ارتكز وبشكل خاص على تقسيم الرقابة الداخلية بالإضافة إلى أهميتها داخل الإدارة العامة.

كذلك عرفت لجنة الإجراءات المراجعة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي "أن الرقابة الداخلية تتألف من خطة تنظيمية وكل الطرق والمقاييس التي تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي أصول

¹ - غسان فلاح المطارنة، " تدقيق الحسابات المعاصرة"، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2006، ص207.

² - بسام عوض عبد الرحيم، مرجع سابق، ص63

المشروع وتأكيد الدقة والثقة في البيانات المحاسبية ورفع الكفاءة التشغيلية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة³.

نلاحظ أن هذا التعريف لا يختلف كثيرا عن التعريف السابق ذكره أي أنه يسعى إلى تحقيق نفس الهدف السابق يعني أنه يؤكد لنا صحة البيانات المحاسبية.

كما يقصد بها "الجهود المنظمة التي تمر عبر المستويات التنظيمية المختلفة بغرض صياغة النظم وضبطها ومتابعة تنفيذها والتفتيش عليها ومتابعة ثغراتها أو اتخاذ قرارات بتطويرها إنها مجمل تأثيرات عناصر البنين التنظيمي للبنك والموارد البشرية والمادية المدارة لتحقيق أهداف البنك⁴.

نستخلص من هذا التعريف أنه يشير وبشكل خاص إلى جهود المنظمة التي لا بد من السير عليها لتحقيق الأهداف المنشودة.

أيضا نجد تعريف الرقابة الداخلية على أنها "تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختيار دقة البيانات المحاسبية، ومدى الاعتماد عليها وتتمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم⁵. نجد أن هذا التعريف يقوم بتغيير الخطوات الواجب إتباعها وطرق وأساليب العمل بها وذلك لتشجيع السير للسياسات الإدارية.

من التعاريف السابقة للرقابة الداخلية يمكن أن نستخلص التعريف التالي:

يدور مفهوم الرقابة الداخلية حول إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة وبرامج المشروع أو الوحدة أو الإدارة المعنية بحيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي هذه الأنشطة والبرامج وتمثل الرقابة الداخلية بصفة عامة أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس وتقييم مدى فعالية أدائها من ناحية، ومدى فعالية أنواع وأدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى:

³- سعود كايد، "تدقيق الحسابات"، دار التقدم العلمي، عمان، 2010، ص149

⁴- أحمد صبحي العيادي، "إدارة العمليات المصرفية والرقابة عليها"، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، 2010، ص238.

⁵- سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، 2013، ص280.

1- الرقابة الإدارية:

وهي مراجعة وتدقيق الانجاز وفقا للخطط الموضوعة ويشمل تخطيط التنظيم الإداري في المشروع وما يرتبط به من وسائل ومقاييس لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، مع تشجيع التمسك بالسياسات الإدارية حسب ما رسمت له، وبالاعتماد على وسائل متعددة مثل:

- الموازنات التقديرية؛

- استخدام الخرائط؛

- الكشوفات الإحصائية؛

- التكاليف المعيارية².

2- الرقابة المحاسبية:

هي اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها وتتبع عمليات صحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية ما يلي:

- نظرية القيد المزدوج؛

- استخدام حسابات المراقبة؛

- استخدام أسلوب المصادقات؛

- مذكرات التسوية مع البنك¹؛

ولعل من أهم الأسباب لتحقيق فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية هو الضبط الداخلي.

3- الضبط الداخلي:

ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة، حيث يسير العمل وتنفيذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، ومع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها

²- سعود كايد، مرجع سابق، ص 154.

¹- زاهر عبد الرحيم عاطف، مرجع سابق، ص 126.

لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر، ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء، وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمنشأة والرقابة والإشراف الإداري والموظفين في المنشأة².

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الداخلية كذلك أنواعها والمذكورة مسبقا نستخلص أنها تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إن الأهداف المرسومة تحققت بكفاءة وفعالية³؛
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- حسن زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة؛
- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها؛
- تحديد الإجراءات التنفيذية بطريقة تضمن انسياب العمل¹؛
- تأكيد دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر حيث يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية؛
- تحقيق المطابقة الدورية بين الموجودات المسجلة في الدفاتر وبين تلك التي تم جردها؛
- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والمسؤوليات².

المطلب الرابع: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية

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

أ - إجراءات تنظيمية وإدارية:

وتتضمن النواحي التالية:

- 1- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل.

² - عطا الله أحمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، 2009، ص50.

³ - سعود كايد، مرجع سابق، ص159.

¹ - عطا الله أحمد سويلم الحسيان، مرجع سابق، ص47.

² - زاهر عبد الرحيم عاطف، مرجع سابق، ص124.

- 2- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا يتفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة الموظف آخر
- 3- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال.
- 4- تقسيم العمل والفصل بين الوظائف التالية:
 - * وظيفة التصريح بالعملية؛
 - * وظيفة الموافقة على العملية؛
 - * وظيفة تنفيذ العملية؛
 - * وظيفة تسجيل العملية؛
 - * وظيفة الاحتفاظ بالأصول؛
- 5- تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم؛
- 6- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛
- 7- توقيع الموظفين على السندات التي أعدها كإثبات قيامهم بهذا العمل¹؛
- 8- إخراج المستندات من أصل وعدة صور وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون معين؛
- 9- تنقلات الموظفين من حين إلى آخر بما لا يتعارض مع سير العمل؛
- 10- ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في وقتها².

ب الإجراءات المحاسبية:

وتتضمن النواحي التالية:

- 1- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات في الدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتتيال ويساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة؛

¹ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص313.

² - زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2011، ص192.

- 2- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى؛
- 3- عدم اشتراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛
- 4- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة انجاز العمل؛
- 5- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية...إلخ؛
- 6- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتير والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء...إلخ؛
- 7- القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية¹.

ج- إجراءات عامة:

وتضم النواحي التالية:

- 1- التأمين على:
 - ممتلكات وموجودات المنشأة ضد الأخطار حسب طبيعتها؛
 - المستخدمون الذين في حوزتهم عهد ضد صيانة الأمانة؛
- 2- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
- 3- استخدام وسيلة الرقابة الحديثة، يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية فقد يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا؛
- 4- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن النقدية...إلخ؛

¹ - - زاهد محمد دبيري، مرجع سابق، ص 193.

5- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تتاط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي¹.

نستخلص من خلال هذا المطلب أنه لتحقيق الرقابة الداخلية داخل المنشأة يجب تنفيذ إجراءات تنظيمية وإدارية وأخرى محاسبية وإجراءات عامة من أجل تجنب مختلف الانحرافات والوقوع في بعض الأخطاء حتى نتوصل إلى أفضل النتائج وتحقيق الأهداف المرغوبة.

¹ - زاهد محمد ديري، مرجع سابق، ص 193

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات المراجعة. وذلك بغية اكتشاف نقاط الضعف فيه وبالتالي تسليط عملية المراجعة على هذه النقاط وتلاقي نقاط القوة، وفي هذا المبحث سنتعرف على نظام الرقابة الداخلية من خلال أربعة مطالب، حيث نتناول في المطلب الأول نبذة تاريخية عنه، أما في المطلب الثاني تعريف نظام الرقابة الداخلية وخطوات تقييمه في المطلب الثالث، أما في المطلب الأخير سنتعرف على طرق التقييم.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نظام الرقابة الداخلية

إن مفهوم نظام الرقابة الداخلية وجد منذ القدم وتطور بتطور المجتمعات البشرية، إلا أنه يمكن القول بأن ظهور الرقابة الداخلية بالمفهوم الحالي لم يظهر إلا في العصر الحديث (الثورة الصناعية) فبالنسبة للحضارة الأثورية نجد أن ظهور إجراءات الرقابة الداخلية يتعلق بمقارنة المعلومات الآتية من مصدرين مختلفين ومستقلين من بعضهما البعض.

إما بالنسبة للحضارة الرومانية بالإضافة إلى الإجراء السابق، ظهر إجراء جديد من إجراءات الرقابة الداخلية وهو تقسيم وفصل المسؤوليات وحيث مسؤولية إقرار النفقة وتحديد قيمة الضرائب من اختصاص مجلس الحكومة الروماني، في حين أن مسؤولية جمع الضرائب والاحتفاظ بالأموال كانت من مسؤولية القضاء¹.

أما في العصور الوسطى فنجد أن الكاتب الإيطالي " لو كبا شيلو " قد أورد في كتابه مبدأ القيد المزدوج (1495)، كما أنه كان ينصح بضرورة إجراء الجرد المادي كوسيلة من وسائل الرقابة الداخلية.

أما في العصر الحديث فإن ظهور المؤسسات الكبيرة الحجم وبروز شركات المساهمة، انتقال الإدارة من أصحاب رؤوس الأموال إلى أشخاص مهندسين أدى إلى ظهور ضرورة الاعتراف بالرقابة الداخلية. ففي إدارة المشروع أصبح الأمر يتطلب تنظيمًا داخليًا في المشروع يتبع رقابة ومتابعة أعمال القائمين لتنفيذ السياسات الموضوعة لصالح المديرين، منها ظهرت الحاجة الماسة إلى من يراقب هؤلاء

¹ - عبد الفتاح الصحن، محمد سريا، الرقابة والمراجعة على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، 2004، ص9.

المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال، على أن يقدم لهم تقريرًا كما لمسه أثناء الرقابة وبذلك يمكن مراقبتهم ومحاسبتهم عن أخطائهم التي يقعون فيها أثناء قيامهم بعملهم.

المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها لذلك سنتطرق لبعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

- نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:
- حماية الأصول؛

- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛

- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية¹؛

من خلال هذا التعريف نستخلص أن نظام الرقابة الداخلية يقوم على تحقيق أهداف معينة تخدم مصالح المؤسسة.

- وعلى أنها " نظام الرقابة الداخلية هي تخطيط التنظيم الإداري للمشروع أو ما يرتبط به من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم"².

نجد أن هذا التعريف لا يختلف عن التعريف السابق أي أن نظام الرقابة الداخلية يقوم على نفس الأهداف.

- كما عرفتها جمعية المدققين الأمريكيين على أنها " نظام الرقابة الداخلية مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية"³.

نلاحظ أن هذا التعريف يشير إلى نفس النقاط التي أشرنا إليها في التعاريف السابقة أي أنه يهدف إلى حماية الموجودات والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى.

¹ - عبد الفتاح الصحن، نور أحمد، مرجع سابق، ص 263.

² - الصبان محمد سمير ومحمد القيومي محمد، "المراجعة بين التنظير والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص-ص 215، 216.

³ - عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 45.

وعلى حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية على أنها "نظام الرقابة الداخلية هو 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".

أما حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين: "فنظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع الاستغلال، والإبقاء على المحافظ على السير وفقا للسياسات المرسومة".

ومن خلال التعريفين السابقين لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذه الأخيرة تعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

- الخطة التنظيمية؛

- الطرق والإجراءات؛

- المقاييس المختلفة¹.

كما عرفت أيضا بأنها "نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المضبط من قبل المنشأة ولتتمكن إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤوليتها"².

من التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية يمكن أن نستخلص التعريف التالي:

هي أنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية، كما أنه يتضمن أنظمة الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة المالية وغير المالية.

¹- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، " المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص86.

²- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص207.

المطلب الثالث: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم المراقب بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل الفحص من خلال الخطوات التالية¹:

الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية: يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية يستطيع مراقب الحسابات استخدام العديد من الأساليب مثل: قوائم الاستقصار، خرائط وغيرها.

تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المراقب الاعتماد عليها في عملية التوقف، وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها:

- تصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية.

إن ذلك يتطلب مجهوداً أكبر عند القيام بالاختيارات والفحص مما يترتب عليه تجاوز الجهد للوفر المتحقق.

الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة:

وهي تحديد مخاطر الرقابة ويمكن لمراقب الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة فيما يسمى بأوراق تدقيق الحساب، وقد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة على المراقب تقدير المخاطر اللازمة على مستوى البيانات المالية.

الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام:

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإن الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة ويجب على إدارة المنشأة أن تحت

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، 209.

الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو مطلوب منه¹.

تهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة:

- 1- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية، قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما، ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان.
- 2- جودة تنفيذ إجراءات الرقابة وحتى مع تنفيذ إجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة، ويمكن اختبار جودة إجراءات الرقابة، على سبيل المثال بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها عند اعتماد المبيعات الآجلة وفحص تفاصيل المستندات.
- 3- الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عملها وذلك لتصبح الرقابة فعالة ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات والمثال على ذلك هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر اليومية المقبوضات واستناد مساعد حسابات العملاء، ويمكن اختبار التوقعات على المستندات لتحديد الأفراد الذين أنجزوا الأجراء المعين.

بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على الالتزام لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية إلا أنه يجب على مراقب الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الإجراءات يمكن لمراقب الحسابات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة من هذه المستندات بواسطة الطرق الإحصائية ومن الممكن أن تكون خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي:

- أن يتم تحديد أهداف مجتمع الدراسة؛

- أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها؛

- أن يتم تحديد حجم العينة؛

- أن يقوم باختيار العينة؛

- أن يتم فحص إجراءات الرقابة.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 87.

والخطوة الأخيرة تقييم أدلة الإثبات.

المطلب الرابع: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يقوم مراقب الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسته ومراجعة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي وكذلك التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش والأخطاء والمخالفات أو اكتشافها ويتم ذلك من خلال الوسائل التالية:

أ- الاستقصاء (الاستبيان): يمكن أن يستخدم المراقب قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة ب (نعم) أو (لا) أو يطبق، حيث أن إجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف النظام، يستطيع مراقب الحسابات استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفصل معظم المراقبين استخدام هذا النظام وذلك كونه يوفر في الوقت والجهد، ولا يتطلب الأمر من ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المنشأة، يتم تقييم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام:

القسم العام الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية، قسم لصندوق المصروفات، قسم للمتحصلات النقدية وقسم المدفوعات النقدية¹.

ب- التقرير الوصفي: وهو التقرير الذي يعده المدقق أو أحد مساعديه، بحيث يبين في هذا التقرير الإجراءات المتكاملة للرقابة الداخلية في المنشأة، مثل: شرح كامل عن الدورة المستندية وعمليات التسجيل والتبويب في الدفاتر المحاسبية، وتوزيع السلطات وتحديد المسؤوليات وطريقة تنفيذ العمل، لأن سلامة هذه الإجراءات يعني سلامة التسجيل للعمليات المالية، ومن خلال هذا التقرير يستطيع مدقق الحسابات الحكم على مراحل العمليات المالية وهذه الطريقة تسمح بتوفير درجة من المرونة من نظام الاستقصاء².

ج- خرائط التدفق (التشيع): يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول

¹ - جربوع محمد يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والحساب، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص110.

² - المرجع نفسه، ص113.

نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها، يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها؛
- بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛
- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين واجباتهم على استفسارات المدقق¹.

د- فحص النظام المحاسبي:

هي عملية التدقيق المتعارف عليها للمستندات والدفاتر والسجلات، بحيث يقوم المراقب بالحصول على البيانات الوافية عن الدفاتر والسجلات والأشخاص القائمين عليها ودراسة كل هذه الأمور من أجل الحكم على سلامة الإجراءات المستخدمة في التسجيل، وعلى منفاذ هذه الإجراءات لمعرفة نقاط الضعف والقوة في هذا النظام.

هـ- المقارنة مع النظام النموذجي:

وهي عملية الرقابة على صحة وسلامة سير العمليات في المشروع ويتم ذلك من خلال وضع أسس معياري وهو الذي يكون في الخطة ومقارنته مع الأعمال والإجراءات الفعلية التي يمارسها الأشخاص في المشروع من أجل معرفة مدى الانحرافات وأسبابها ومدى تأثيرها على أعمال المشروع من أجل تصويب هذه الانحرافات².

¹ - شعبان لطفي، المراجعة الداخلية، ومساهمتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، علو اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص-ص 111-112.

² - سعود كايد، مرجع سابق، ص 266.

خلاصة الفصل الأول:

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 بأقل 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:

نظرة عن المردودية

ومختلف أنواعها

تمهيد:

إن العرض الأساسي لأي مؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها تجارية أو صناعية أو مزدوجا تلعب دورا هاما في المحافظة على مكانتها في السوق مما يجعلها تعمل باستمرار وأقل تكلفة وبالتالي نسبة من المردودية.

والتحدث عن المردودية موضوع هام، حيث من هذه الأخيرة تستطيع المؤسسة التحكم في قدرة هذه المؤسسة في السيطرة على الأمور الإنتاجية والاستقلال العقلائي ولكافة مواردها البشرية والمالية والمادية.

المبحث الأول: ماهية المردودية

لتحقيق أي تطور أو ازدهار اقتصادي يتطلب رفع القدرات الإنتاجية للمؤسسة وبالتالي تحقيق نسبة من المردودية تسمح بذلك.

والتحدث عن المردودية موضوع هام سنتطرق إليه في هذا المبحث من خلال أبرز المفاهيم والأنواع.

المطلب الأول: مفهوم المردودية

لقد تعددت التعاريف واختلفت وذلك لاختلاف وجهة نظر وتفكير كل باحث على حدى، وسنعرف فيما يلي بعض منها:

المردودية "هي تلك التي تقيس مدى تحقيق مشروع المشتريات المتعلقة بأداء الأنشطة وهيكل التكلفة كما أنها تعبر عن حصيلة النتائج السياسية والقرارات التي اتخذها المشروع فيما يخص بالسيولة والوضع المالي"¹.

كما تعرف المردودية "بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها"².

ونجد في تعريف آخر يعتبر أن المردودية "هي مؤشر هام في تقييم الأداء لأنها تعطي إجابات نهائية عن كفاءة الأداء التشغيلي لإدارة المنشأة، لان المردودية هي انعكاس وحصيلة للكثير من القرارات والسياسات التشغيلية للإدارة"³.

كذلك يشير إلى أن المردودية تعني مقدرة المؤسسة على الكسب وتحقيق الربح خلال عملياتها في فترة زمنية محددة⁴.

من التعاريف السابقة للمردودية يمكن أن نستخلص التعريف التالي:

إن المردودية هي عبارة عن الربح المحصل عليه بعد كل عملية في إطار نشاطها الخاص بها وتحقيق الربح في فترة زمنية محددة باعتبارها حصيلة للقرارات والسياسات التشغيلية للإدارة.

¹ - د. صالح محمد الحناوي، "أنوات تحليل والتخطيط في الإدارة"، بدون طبعة، دار النهضة العربية، بدون سنة، ص 65.

² - بوشنقىر ميلود، زغيب مليكة، مرجع سابق، ص 87.

³ - حمزة محمود زبيدي، "التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل"، الطبعة الثانية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 203.

⁴ - نعيم نمر داوود، "التحليل المالي باستخدام EXCEL، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2012، ص 111.

المطلب الثاني: أنواع المردودية

تنقسم المردودية عادة إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي: المردودية التجارية والمردودية الاقتصادية والمردودية المالية¹.

1- المردودية التجارية: هي المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها وتحسب كمايلي²:

$$\text{معدل المردودية التجارية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خارج الرسم}}$$

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

2- المردودية الاقتصادية:

وهي مردودية تقيس الفعالية في استخدام الأصول الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، وتقاس من خلال رصيد الفائض الإجمالي للاستغلال، وتسمى بالمردودية الاقتصادية الإجمالية لأنها تتحقق قبل عمليات الإهلاك والعمليات المالية وعمليات التوزيع، وتحسب كما يلي³:

$$\text{معدل المردودية الاقتصادية الإجمالية} = \frac{\text{الفائض الإجمالي للإستغلال}}{\text{الأصول الاقتصادية}}$$

وتبين النتيجة العائد من وراء استخدام كل دينار في مجموع أصول المؤسسة.

¹ - بوشنيقر ميلود و زغيب مليكة، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الثانية، بدون دار النشر، الجزائر، 2011، ص87.

² - مرجع نفسه، ص نفسها.

³ - مرجع نفسه، ص نفسها.

3- المردودية المالية: في إطار اقتصاد السوق، على المؤسسة تحقيق مردودية مرتفعة حتى تستطيع أن تمنح للمساهمين أرباحا كافية تمكنهم من تعويض المخاطر المحتملة التي يمكن أن يتعرضوا لها نتيجة مساهمتهم في رأس مال المؤسسة، وتحسب كما يلي¹:

$$\text{معدل المردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

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

إن المردودية المالية ناتجة عن ثلاث سياسات أساسية للمؤسسة:

- السياسة التجارية والتي تتمثل في النسبة : $\frac{\text{نتيجة الدورة}}{\text{رقم الاعمال الصافي}}$

- سياسة الإنتاج والتي تتمثل في النسبة : $\frac{\text{رقم الأعمال الصافي}}{\text{مجموع الأصول}}$

- سياسة التمويل والتي تتمثل في النسبة : $\frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{الأموال الخاصة}}$

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة الدورة}}{\text{رقم الاعمال الصافي}} \times \frac{\text{رقم الأعمال الصافي}}{\text{مجموع الأصول}} \times \frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

(السياسة التجارية) (السياسة الإنتاجية) (سياسة التمويل)

¹- بوشنيقر ميلود و زغيب مليكة، مرجع سابق، ص 88.

وبإمكاننا تحليل النسبة الثالثة كما يلي¹:

$$\frac{\text{ديون}}{\text{الأموال الخاصة}} + 1 = \frac{\text{أموال خاصة + ديون}}{\text{الأموال الخاصة}} = \frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

¹- بوشنيقر ميلود و زغيب مليكة، مرجع سابق، ص 89.

المبحث الثاني: دور الرقابة الداخلية وعلاقتها بمردودية المؤسسة

بعد تطرقنا لمفهوم المردودية وتعرفنا على مختلف أنواعها سنتعرف في هذا المبحث عن دور وعلاقة الرقابة الداخلية بمردودية المؤسسة في تحسين إنتاجيتها.

المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بالمردودية

إن علاقة المردودية بالرقابة الداخلية علاقة تكاملية لأنه كلما كانت الرقابة في المنشأة فعالة وحيدة وقادرة على معالجة انحرافات بسرعة وفي وقت زمني قصير كلما كانت مردودية وربحية المؤسسة في وضعية جيدة.

إن مراقبة المردودية عملية جد هامة بالنسبة للمؤسسة حيث تتمكن من خلالها من تصحيح الانحرافات بسرعة وفي وقت قصير وهذه العلاقة بين الرقابة الداخلية والمردودية تكمن في:

- وضع تقديرات مفصلة على النتائج المالية والاقتصادية في إمكانية حدود المؤسسة؛
 - تحديد فوري للانحرافات وهذا بمقارنة النتائج المحققة بالنتائج المقدره وتحليل مصادر الخلل وأسبابه سواء داخلية أو خارجية؛
 - اتخاذ الإجراءات التي من شأنها أن تنقص من حدة هذه الانحرافات بحيث تكون هذه الإجراءات مدروسة ومناقشة من أجل الاقتراب إلى مسار الأهداف الموضوعة أو تحديد أهداف أخرى؛
 - مراقبة المردودية عملية مستمرة تكون على أساس الوثائق والمعلومات المحاسبية ولا تقع هذه العملية كليا على المسؤول المالي بل يتحمل مراقبة التسيير الجزء الأول من المردودية.
- مما سبق نستنتج أنه على المؤسسة إتباع رقابة داخلية جيدة لها تأثير إيجابي يُمكنها من الوصول إلى مردودية مالية جيدة، تحقق لها الربح والبقاء الذي يعتبر عاملا للرفع من الإنتاجية الإجمالية للمؤسسة¹.

1- بن شليف محمد أمين، أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، غ منشورة، المركز الجامعي، يحي فارس، المدينة، 2003، ص25.

المطلب الثاني: دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة

إن أهم الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية لحماية النقدية والأصول المادية للمنشأة والتي تلجأ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي جيد وملاتم لمستخدمي الإدارة والتي نستغلها في تحسين المردودية واتخاذ القرارات المناسبة¹.

فأى خلل يطفو على نظام المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشكلات التشغيلية التي تواجهها كثيرا من المؤسسات الاقتصادية والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها وينتج هذا الخلل في النظام عن التواني في توصيل المعلومات المالية الهامة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار ونظرا لاعتماد كثير من القرارات على المعلومات المالية والمحاسبية فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة وبالتالي إلى نشأة المشاكل التشغيلية.

لذا يمكن اعتبار المعلومات أحد عوامل الإنتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام مثلها مثل الموارد الأولية، بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي كمنتج جديد (معلومات) صالحة للاستغلال.

فتعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد إتمام برنامج تدقيق فإنه يعد تقرير عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية².

ومن هنا يتضح لنا أن للرقابة الداخلية دورا فعلا وجيد في تحسين مردودية المؤسسة.

¹ - محمد طواهر توهامي، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 91.

² - منجح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2005-2006، ص 83.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا لموضوع المردودية في هذا الفصل وصلنا إلى مجموعة من النتائج وهي:

- تم التطرق على تعاريف المردودية وأنواعها؛
- إعطاء مفاهيم عامة للمردودية وكيفية حسابها؛
- تهدف المردودية إلى تحقيق الربح والبقاء والذي تعتبر عاملا للرفع من الإنتاجية الإجمالية للمؤسسة.
- وأخيرا تعتبر المردودية ذات أهمية بالغة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بتطوير المؤسسة وتميئها .

الفصل الثالث:

الإطار الميداني للدراسة

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث والمتمثلة في الفصلين السابقين سنقوم بإسقاط الجانب النظري على الواقع، حيث أخذنا شركة ذات مسؤولية المحدودة لتحويل المنتجات الطويلة "قصاب" -تاجنانت - كميدان لإجراء هذه الدراسة. محاولين بذلك إبراز الجوانب المتعلقة ببحثنا المتمثلة في مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة من خلال إجراء مقابلة مع المكلفين بتسيير الوحدة وطلب الوثائق المعتمدة في الدراسة في محاولة لمعرفة نظام الرقابة ودوره في تحسين المردودية بالمؤسسة، لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

من خلال هذا المبحث سنتعرف على الإجراءات المنهجية للدراسة والتعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: مجالات الدراسة

ويعني القيام بدراسة علمية لها مجالات تشكل الإطار الذي جرت فيه وتكونت فيه الدراسة الحالية من:

1- المجال الجغرافي:

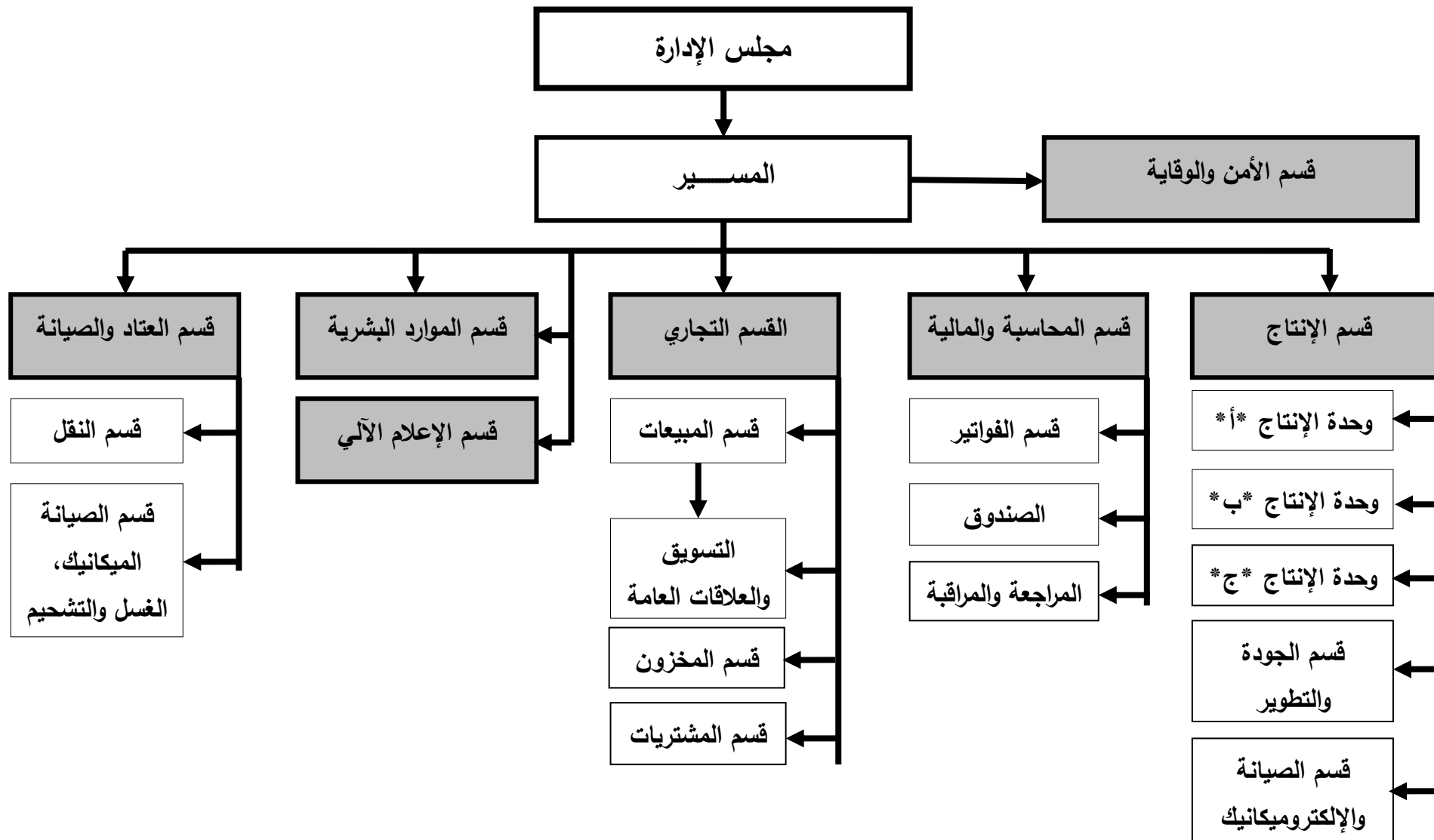
تمت الدراسة في مؤسسة ذات مسؤولية محدودة لتحويل المنتجات الطويلة قصاب، تاجنانت، ميلهة وهي مؤسسة تنشط في المجال التجاري والصناعي.

1-1- التعريف بالمؤسسة:

تعتبر شركة قصاب من أهم الشركات الموجودة بدائرة تاجنانت يتمركز موقعها في الطريق الوطني 05 تاجنانت ولاية ميلهة، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة لتحويل المنتجات الطويلة تأسست سنة 2000م يتمثل نشاطها في الطابع التجاري من خلال بيع مواد البناء وآخر صناعي يتمثل في إنتاج الشبكة الملحمة والروافد المعدنية والعروق المعدنية يبلغ رأس مالها 100.100.000.00 دج.

1-2- لمحة تنظيمية عن مؤسسة ذات م. م لتحويل المنتجات الطويلة قصاب تاجنانت ميلهة:

الشكل رقم: (1-1) يمثل الهيكل التنظيمي:



2- المجال البشري:

يقصد به عدد الأفراد في المؤسسة محل الدراسة وهي مؤسسة متوسطة الحجم حيث يبلغ عدد العاملين فيها 70 عامل يتصنفون إلى ثلاث فئات وهي: فئة الإدارة، فئة التقنيين وفئة المنفذون حيث يبلغ عدد العمال داخل الإدارة 10 عمال أما فئة التقنيين تتكون من 14 عامل وبالنسبة للمنفذون فعددهم يبلغ 46 عامل.

3- المجال الزمني: تمت الدراسة الميدانية خلال الفترة الزمنية الممتدة من 15 مارس إلى غاية 07 أبريل 2016.

المطلب الثاني: أدوات تجميع البيانات

1- الملاحظة: من خلال زيارتنا لشركة ذات مسؤولية محدودة لتحويل المنتجات الطويلة قصاب تاجنانت ميلة استفدنا من تقنية الملاحظة في استكشاف ميدان الدراسة ما يلي:

- كبير حجمها؛
- انفصال الإدارة عن مكان النشاط (أي المكان الذي يتم فيه تحويل المنتجات الطويلة)؛
- للإدارة عدة أقسام وبكل قسم موظف خاص به (حسب المهارات والخبرات التي يتمتع بها كل موظف في وظيفته)؛
- يوجد بداخلها مطعم وموقف للسيارات خاص بالعمال؛
- تمييز عمالها الذين يقومون بالعمل بلباس موحد؛
- لها وقت استقبال محدد للمتعاملين معها وطريقة سليمة وحيدة في التعامل والتحاور معهم.

2- الوثائق: من خلال لقائنا بموظفي شركة ذات مسؤولية محدودة لتحويل المنتجات الطويلة قصاب

- تاجنانت- ميلة، حصلنا على معلومات خاصة بهذه الشركة تتمثل في الوثائق المذكورة أدناه:
- الميزانية لسنتي 2014-2015؛
- جدول حساب النتائج 2014-2015؛
- جدول ميزان المراجعة 2014-2015؛
- معلومات خاصة بتعريف المؤسسة (تعريفها، هيكلها التنظيمي).

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها ودراسة الميزانيات لها بهدف تحليل النسب المالية.

المطلب الأول: واقع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة قصاب

إن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة هو عبارة عن رقابة الوثائق والعمليات اليومية في المؤسسة فهي تعتبر رقابة تسييرية يقوم بها شخص واحد وهو مسؤول عن الرقابة داخل المؤسسة وله مستوى جامعي مع تربص، ليس لها خطوات وإنما هي عملية تقوم داخل الوحدة تراقب من خلال عملية الإجراء والتأكد من التسجيل يوجد قسم خاص يقوم بمتابعة العمليات والوقوف على مدى فهم العاملين للإجراءات التي تنظم مختلف عمليات الاستغلال من الاستثمارات والرواتب والأجور والمخزونات.

نلاحظ أنه من يضع الخطط والإجراءات المتبعة لعملية التقييم هو المدير العام مع مسؤول الرقابة والذي يشرف على عملية تنفيذ الخطط ومتابعتها هو المراقب الداخلي مع مسؤول الرقابة.

المطلب الثاني: عرض الميزانية المختصرة لسنتي 2014 و2015

الجدول رقم: (1-1) الميزانية المختصرة لجانب الأصول لسنة 2014 و2015:

الغرق	(2014) N-1	(2015) N	الأصول
+56342418	1.073.122.436,00	1.129.464.854,00	الأصول الغير جارية
+847470611	1.947.855.818,00	2795.326.429,00	الأصول الجارية
903813029	3.020.978.254,00	3.924.791.283,00	∑ الأصول

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم: (1-2) الميزانية المختصرة لجانب الخصوم لسنة 2014 و2015:

الخصوم	2015	2014	الفرق
رؤوس الأموال الخاصة	172.640.784,00	102.656.133,00	69984651
الخصوم الغير جارية	1.829.745.692,00	420.198.315,00	1409547377
الخصوم الجارية	1.922.404.807,00	2.498.123.806,00	-575718999
∑ الخصوم	3.924.791.283,00	3.020.978.254,00	903813029

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: عرض نسب المردودية وتحليلها وتفسيرها

الجدول رقم: (1-2) حساب نسب المردودية وتحليلها:

النسب		السنوات
		2014
معدل المردودية الاقتصادية الإجمالية	4,1%	2015
معدل المردودية المالية	44%	6,5%
معدل المردودية التجارية	3,5%	3,5%

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه هناك ارتفاع في نسبة المردودية الاقتصادية لسنة 2015 مقارنة مع السنة السابقة 2014. حيث بلغت سنة 2014 4,1% وارتفعت سنة 2015 إلى 6,5% وهذا الارتفاع كان نتيجة لفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

- أما بالنسبة للمردودية المالية فنلاحظ أن هناك انخفاض حيث بلغت في سنة 2014 نسبة 44% وانخفضت إلى 40% خلال سنة 2015 وهذا راجع إلى نقص في الأموال المستثمرة وفي الأخير نجد أن معدل المردودية التجارية متساوي في كلتا السنتين.

خلاصة الفصل الثالث:

بعد تناولنا لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة قصاب على مختلف الجوانب وكل المراحل ودراسة مدى تطبيق وتحسين المردودية بإجراء مقابلات وتحليلها وحساب النسب وتحليل النتائج تبين لنا أن المؤسسة تطبق نظام الرقابة الداخلية بالمستوى المطلوب والفعلي الذي يسمح بتحقيق رقابة دورية بواسطة مجموعة من الوسائل المستعملة بصفة دائمة في الوحدات العملية والخدمية وهذا قصد ضمان شرعية وأمن صحة العمليات المحققة، وكذا متابعة العمليات والوحدات المكلفة والتحقق من صحتها، لاسيما من الناحية المحاسبية والإدارية وهذا الذي يبرزه المستوى المالي للمؤسسة.

خاتمة

الخاتمة:

- من خلال دراستنا لموضوع دور الرقابة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة حاولنا إبراز هذا الدور الفعال الذي تلعبه في تحسين المردودية فهي التي تعمل على رقابة تنفيذ الخطط الموضوعية وتحقيق الأهداف التي تصبوا إليها الإدارة، فالمردودية تمثل المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة أمام كل المتعاملين معها ويساعدها في التنبؤ بالمستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية والسلمية لوضعية المؤسسة.
- وفيما يلي عرض أهم النتائج المتوصل إليها:
- تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية والإجراءات المكتوبة والغير مكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.
 - يتميز النظام الرقابي القوي والفعال بدرجة كبيرة من المصداقية للمؤسسة وأهمية لما له من مقومات رئيسية تعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى ذو الارتفاع العالي.
 - تقسيم المردودية هو قيام إدارة المؤسسة بفحص وتشخيص المركز المالي ومقارنة نتائج ما حققته وما ضيعته من فرص من سنة لأخرى وإعطاء خطط كفيلة بتحدي المستقبل.
 - يعتبر نجاح المؤسسة الاقتصادية في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون بتحسين مردوديتها.
 - المؤسسة محل الدراسة لها نظام رقابة داخلي مستقل.
 - المؤسسة محل الدراسة تتابع مراقبة مردوديتها بصفة مستمرة.
- هذا ما أدى إلى نجاحها.
- وعلى ضوء النتائج المحصل عليها يمكن تقديم التوصيات التالية:
- محافظة المؤسسة على نظام الرقابة الداخلي الفعال الذي أدى إلى النجاح.
 - خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

أ- الكتب:

- 1- أحمد صبحي العبادي، "إدارة العمليات المصرفية والرقابة عليها"، الطبعة الأولى دار الفكر عمان، 2010.
- 2- بسام عوض عبد الرحيم، "الرقابة المالية في النظام الاقتصادي الإسلامي"، الطبعة الأولى دار الحامد، عمان، 2009.
- 3- بوشنيقر ميلود، زغيب مليكة، "التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد"، الطبعة الثانية بدون دار النشر، الجزائر، 2011.
- 4- جربوع محمد يوسف، "مراجعة الحسابات بين النظرية والحساب"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق عمان، 2000.
- 5- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية"، الطبعة الأولى دار الثقافة، عمان، 2009.
- 6- حمزة محمود، زيدي، "التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل"، الطبعة الثانية الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 7- خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، "أسس المالية العامة"، الطبعة الثانية دار النشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 8- زاهد محمد ديري، "الرقابة الإدارية"، الطبعة الأولى دار المسيرة، عمان، 2011.
- 9- زاهر عبد الرحيم عاكف، "الرقابة على الأعمال الإدارية"، الطبعة الأولى دار الراية للنشر والتوزيع عمان، 2009.
- 10- سعود كايد، "تدقيق الحسابات" بدون دار النشر، عمان، 2010.
- 11- سيد عطا الله السيد، "التدريب المحاسبي والمالي"، الطبعة الأولى دار الراية للنشر والتوزيع عمان، 2013.
- 12- الصبان محمد سمير ومحمد القيومي محمد، "المراجعة بين التنظير والتطبيق"، الدار الجامعية بيروت، 1990.

- 13- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 14- عبد الفتاح الصحن، محمد سرية، "الرقابة والمراجعة على المستوى الكلي والجزئي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004.
- 15- عبد الفتاح الصحن، نور أحمد، "الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، بدون سنة.
- 16- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "الرقابة الداخلية والتدقيق في البيئة التكنولوجية المعلومات" الطبعة الأولى دار الولاية، عمان، 2009.
- 17- غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة"، الطبعة الأولى دار المسيرة، عمان، 2006.
- 18- نعيم نمر داوود، "التحليل المالي باستخدام EXCEL"، الطبعة الأولى دار البداية، عمان 2012

ب-المذكرات

- 1- بن شليف محمد أمين، "أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين مردودية المبيعات"، مذكرة لنيل شهادة ليسانس غير منشورة، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2003.
- 2- حسام درعزيني، "الرقابة المالية"، رسالة ماجستير إدارة أعمال، كلية الاقتصاد جامعة دمشق سوريا، بدون سنة.
- 3- شعبان لطفى، "المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحسين سير المؤسسة"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.

الملاحـ قف

Désignation de l'entreprise : SARL.....

 Activité : ..Transformation des Produits Longs/Import*Export.....
 Adresse :

Exercice clos le

31/12/2015

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif			0,00	0,00
Immobilisations incorporelles			0,00	0,00
Immobilisations corporelles				
Terrains	293.260.000,00		293.260.000,00	293.260.000,00
Bâtiments	27.502.500,00	3.300.300,00	24.202.200,00	24.752.250,00
Autres immobilisations corporelles	940.887.311,00	262.223.254,00	678.664.057,00	622.571.589,00
Immobilisations en concession			0,00	0,00
Immobilisations encours	133.338.597,00		133.338.597,00	132.538.597,00
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence			0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées			0,00	0,00
Autres titres immobilisés			0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants			0,00	0,00
Impôts différés actif			0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	1.394.988.408,00	265.523.554,00	1.129.464.854,00	1.073.122.436,00
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	1.221.637.248,00		1.221.637.248,00	1.260.293.741,00
Créances et emplois assimilés				
Clients	1.333.372.660,00		1.333.372.660,00	422.393.452,00
Autres débiteurs	96.617.360,00		96.617.360,00	119.415.911,00
Impôts et assimilés	87.269.530,00		87.269.530,00	71.641.211,00
Autres créances et emplois assimilés	97.267,00		97.267,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants			0,00	
Trésorerie	56.332.364,00		56.332.364,00	74.111.503,00
TOTAL ACTIF COURANT	2.795.326.429,00	0,00	2.795.326.429,00	1.947.855.818,00
TOTAL GENERAL ACTIF	4.190.314.837,00	265.523.554,00	3.924.791.283,00	3.020.978.254,00

لحمه افق 04

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F 0 0 0 8 4 3

Désignation de l'entreprise : SARL

 Activité : Transformation des Produits Longs/Import*Export
 Adresse :

Exercice clos le 31/12/2015

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N - 1
<u>CAPITAUX PROPRES :</u>		
Capital émis	100.100.000,00	100.000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	2.298.820,00	
Ecarts de réévaluation	0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	69.984.651,00	45.976.391,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau	257.313,00	56.579.742,00
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	172.640.784,00	102.656.133,00
<u>PASSIFS NON-COURANTS :</u>		
Emprunts et dettes financières	1.829.745.692,00	420.198.315,00
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	1.829.745.692,00	420.198.315,00
<u>PASSIFS COURANTS :</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés	457.163.615,00	446.541.340,00
Impôts	19.085.665,00	15.908.554,00
Autres dettes	1.151.135.844,00	1.290.833.604,00
Trésorerie Passif	295.019.683,00	744.840.308,00
TOTAL III	1.922.404.807,00	2.498.123.806,00
TOTAL PASSIF (I+II+III)	3.924.791.283,00	3.020.978.254,00

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F 0 0 0 8 4 3

Désignation de l'entreprise :.....SARL.....

 Activité :.....Transformation des Produits Longs/Import*Export.....
 Adresse :.....

Exercice du 01/01/2015 au 31/12/2015

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		1.439.191.186,00		1.483.207.461,00
Production vendue	Produits fabriqués	510.018.328,00		385.312.710,00
	Prestations de services			
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés	37.621,00		32.081,00	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		1.949.171.893,00		1.868.488.090,00
Production stockée ou déstockée		1.949.171.893,00		1.868.488.090,00
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		1.949.171.893,00		1.868.488.090,00
Achats de marchandises vendues	1.216.436.490,00		1.321.231.625,00	
Matières premières	424.359.962,00		330.261.236,00	
Autres approvisionnements	3.001.524,00		424.990,00	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	3.492.447,00		5.338.543,00	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		2.700,00		1.585.363,00
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations			
	Entretien, réparations et maintenance	1.484.842,00		
	Primes d'assurances	3.936.873,00		1.572.297,00
	Personnel extérieur à l'entreprise	2.306.799,00		
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	119.368,00		40.000,00
	Publicité	64.110,00		795.830,00
Déplacements, missions et réceptions	2.581.482,00		46.571.200,00	
Autres services	33.670.761,00			
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	1.691.450.958,00		1.704.650.358,00	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		257.720.935,00		163.837.732,00
Charges de personnel	27.404.823,00		22.518.829,00	
Impôts et taxes et versements assimilés	27.473.377,00		26.915.099,00	
IV-Excédent brut d'exploitation		202.842.735,00		114.403.804,00

ملحق رقم 02

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F 0 0 0 8 4 3

Désignation de l'entreprise : SARL.....

 Activité : Transformation des Produits Longs/Import*Export.....
 Adresse :

Autres produits opérationnels		5.337.928,00		60.202.320,00
Autres charges opérationnelles	7.369.411,00		2.185.704,00	
Dotations aux amortissements	50.172.152,00		39.101.182,00	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		150.639.100,00		133.319.238,00
Produits financiers		6.725.811,00		7.387.718,00
Charges financières	62.791.058,00		80.997.357,00	
VI-Résultat financier	56.065.247,00		73.609.639,00	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		94.573.853,00		59.709.599,00
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	24.589.202,00		13.733.208,00	
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		69.984.651,00		45.976.391,00

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

BALANCE GENERALE - EXERCICE 2015

Comptable

Compte	INTITULE	Réouverture		Mouvement		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
101000	CAPITAL EMIS OU CAPITAL SOCIAL OU FONDS DE DOTATION OU FONDS D'EXPLOITATION		100 000.00		100 000 000.00		100 100 000.00
106000	RESERVES (LEGALE, STATUTAIRE,ORDINAIRE, REGLEMENTEE)				2 298 819.51		2 298 819.51
110000	REPORT A NOUVEAU		56 579 742.00	102 298 819.51	45 976 390.13		257 581 141.38
120000	RESULTAT DE L'EXERCICE		45 976 390.13	45 976 390.13			
164000	EMPRUNTS AUPRES DES ETABLISSEMENTS DE CREDIT		109 581 007.17	205 210 611.54	493 571 314.37		397 941 693.84
168000	AUTRES EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES		310 617 307.72		1 121 186 674.68		1 431 803 982.40
211000	TERRAINS	293 260 000.00				293 260 000.00	
212000	AGENCEMENTS ET INSTALLATION	34 188 500.00		20 512 820.51		54 701 320.51	
213000	CONSTRUCTIONS BATIMENT	27 502 500.00				27 502 500.00	
215000	INSTALLATIONS TECHNIQUES MACHINE AUTOMATIQUES	553 003 600.12		39 180 780.00		592 184 380.12	
215100	INSTALLATION MATERIEL ET OUTILLAGE INDUSTRIELS	125 070 123.54				125 070 123.54	
215200	AUTRES EQUIPEMENTS UTILITAIRES	22 700 000.00				22 700 000.00	
215300	INSTALLATION / EAU / GAZ / ELECTRICITE	21 963 806.24				21 963 806.24	
215400	INSTALLATION COMPLEXES SPECIALISES	13 850 000.00				13 850 000.00	
218000	MATERIEL AUTOMOBILI	60 141 467.42		45 625 970.08		105 767 437.50	
218100	MATERIEL HIPPOMOBIL	3 589 743.58				3 589 743.58	
218300	MATERIEL DE BUREAU ET MATERIEL INFORMATIQUE	665 500.00		395 000.00		1 060 500.00	
232000	IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS	2 538 596.70				2 538 596.70	
238000	AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR COMANDES D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES	130 000 000.00		800 000.00		130 800 000.00	
281200	AMORTISSEMENT AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DE TERRAIN				1 709 425.00		1 709 425.00
281300	AMORTISSEMENT DES CONSTRUCTIONS BATIMENTS		2 750 250.00		550 050.00		3 300 300.00
281500	AMORTISSEMENT INSTALLATIONS TECHNIQUE		144 423 335.94		29 609 219.12		174 032 555.06
281510	AMORTISSEMENT INSTALLATION MATERIEL ET OUTILLAGE		39 808 212.93		6 253 506.16		46 061 719.09
281520	AMORTISSEMENT AUTRES EQUIPEMENTS UTILITAIRES		11 350 000.00		2 270 000.00		13 620 000.00
281530	AMORTISSEMENT INSTALLATION EAU GAZ		4 858 167.18		1 098 190.20		5 956 357.38

BALANCE GENERALE - EXERCICE 2015

Compta

Compte	INTITULE	Réouverture		Mouvement		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
	ELECTRICITE						
281540	AMORTISSEMENT INSTALLATION MATERIEL ET OUTILLAGE COMP SPEC		6 925 000.00		1 385 000.00		8 31
281800	AMORTISEMENT MATERIEL AUTOMOBILI		4 802 675.00		6 848 195.53		11 65
281810	AMORTISEMENT MATERIEL HIPPOMOBIL		433 760.67		358 974.34		79
281830	AMORTISEMENT MATERIEL DE BUREAU ET M.INFORMATIQUE				89 591.66		8
300000	STOCKS DE MARCHANDISES	946 142 726.39		973 930 992.21	1 216 436 490.05	703 637 228.55	
310000	MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES	313 838 209.90		628 521 772.21	424 359 962.34	518 000 019.77	
320000	PIECES CONSOMMABLES	312 804.78		2 688 718.85	3 001 523.63		
355000	PRODUITS FINIS			424 359 962.34	424 359 962.34		
380000	ACHATS STOCKES			1 591 207 920.00	1 591 207 920.00		
380100	REDEVANCES TAXES DOUANES SUR ACHATS			2 101 074.00	2 101 074.00		
380200	FRAIS TRANSITES ET APPROCHE SUR ACHATS			9 143 770.42	9 143 770.42		
382000	ACHAT PIECES CONSOMMABLES			1 915 747.99	1 915 747.99		
382100	FRAIS APPROCHE /ACHAT PIECES CONSOMMABLES			772 970.86	772 970.86		
401000	FOURNISSEURS DE STOCKS		435 426 217.53	1 595 449 220.41	1 595 449 220.41		435 426
401600	FOURNISSEURS DE SERVICES			10 536 914.62	10 938 758.29		40
401610	CREDITEURS REDEVANCE TAXES DOUANES		2 250.00	176 602 589.68	176 600 339.68		
401620	CREDITEURS DE SERVICES SUR ACHAT		2 364 368.66	39 142 572.93	37 722 668.76		94
404000	FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS		8 748 504.05	106 101 881.26	117 744 466.26		20 39
409000	FOURNISSEUR DEBITEURS AVANCES ET ACOMPTES VERSES RRR A OBTENIR AUTRES CREANCES	38 535 355.02		19 453 901.35	38 535 355.02	19 453 901.35	
409600	FOURNISSEURS - CREANCES POUR EMBALLAGES ET MATERIEL A RENDRE	3 717 099.00			3 717 099.00		
411000	CLIENTS	422 393 451.93		2 166 300 102.89	1 255 320 894.76	1 333 372 660.06	
419000	CLIENTS CREDITEURS- AVANCES RECUES RRR A ACCORDER ET AUTRES AVOIRS A ETABLIR		189 819 669.49	189 819 669.49	49 875 411.50		49 875
421000	REMINURATION DUES			18 871 686.29	18 871 686.29		
431000	SECURITE SOCIALE		150 394.43	1 829 916.69	1 898 221.30		218
438000	ORGANISMES SOCIAUX		347 813.30	4 290 664.44	4 468 857.52		526
444000	ETAT,IMPOTS ACOMPTES IBS			12 359 886.00	12 359 886.00		
444100	ETAT,IMPOTS SOLDE RESULTA (IBS)		9 428 910.00	21 788 796.00	24 589 202.00		12 229
444200	ETAT ,IMPOTS TAP		6 268 354.00	25 659 671.00	25 919 171.00		6 527
445000	ETAT,TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES			187 446 489.00	187 446 489.00		
445200	TIMBRE SUR ETAT		50 520.00	203 240.00	196 313.00		43

BALANCE GENERALE - EXERCICE 2015

Comptab

Compte	INTITULE	Réouverture		Mouvement		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Créd
631000	REMUNERATIONS DU PERSONNEL			17 178 232.29		17 178 232.29	
631100	PRIMES			5 756 915.50		5 756 915.50	
635000	COTISATIONS AUX ORGANISMES SOCIAUX			4 468 857.52		4 468 857.52	
638000	AUTRES CHARGES DE PERSONNEL ET INDEMNITES			818.00		818.00	
642000	IMPOTS ET TAXES (TAF			25 919 171.00		25 919 171.00	
645000	AUTRES IMPOTS DROITS ET TAXES DIVERS			1 306 530.00		1 306 530.00	
645600	AUTRES IMPOTS DROITS D'ENREGISTREMENT E DE TIMBRE			202 780.00		202 780.00	
645700	AUTRES IMPOTS DROITS DE DOUANES			27 920.00		27 920.00	
646200	AUTRES IMPOTS ET TAXES (D/T)			16 976.25		16 976.25	
656000	AMENDES ET PENALITES, COTISATIONS, DONES E LIBERALITES			1 150 000.00		1 150 000.00	
658000	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE			6 219 410.74		6 219 410.74	
661000	CHARGES D'INTERETS EMPRUNT			7 309 716.89		7 309 716.89	
661500	CHARGES D'INTERETS DECOUVERTS ET AUTRES C C			52 661 198.33		52 661 198.33	
666000	PERTE DE CHANGE			2 390 409.67		2 390 409.67	
668000	AUTRES CHARGES FINANCIER			429 732.64		429 732.64	
681000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS PROVISIONS ET PERTE DE VALEUR ACTIFS NON COURANTS			50 172 152.01		50 172 152.01	
695000	IMPOTS SUR LES BENEFICES BASES SUR LE RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (IBS)			24 589 202.00		24 589 202.00	
700000	VENTES DE MARCHANDISES				1 439 191 185.57		1 439 191 1
701000	VENTES DE PRODUITS FINIS				510 018 327.69		510 018 3
709000	RABAIS, REMISES ET RISTOURNES ACCORDES			37 621.26		37 621.26	
724000	VARIATION DE STOCKS DE PRODUITS			424 359 962.34	424 359 962.34		
757000	PRODUITS EXCEPTIONNELS CHANGE P+ S/CREDOC				1 949 856.91		1 949 8
758000	AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE				3 388 070.62		3 388 0
766000	GAIN DE CHANGE				6 716 579.00		6 716 5
768000	AUTRES PRODUITS FINANCIERS				9 232.50		9 2
TOTAUX GENERAUX		3238073124.13	3238073124.13	19700805577.27	19700805577.27	6081606137.45	60816061

ملخص الدراسة

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين المردودية للمؤسسة وذلك من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وطرق تقييمها بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في تطبيقه ومن ثم مدى مساهمته في تحسين المردودية للمؤسسة وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية فعال يساهم في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة ألا وهي تحقيق أقصى ربح بأقل التكاليف والذي بدوره يبرز المستوى الجيد للمردودية ورفع المستوى التنافسي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة المالية، نظام الرقابة الداخلية، المردودية، أنواع المردودية، تحسين المردودية.

Résumé :

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle du contrôle interne afin d'améliorer la rentabilité de l'entreprise à travers l'identification du concept du système de contrôle interne, les étapes d'évaluation, les méthodes utilisés et les procédures appliquées et puis leur contribution à l'amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

L'étude a conclu que l'application du system du contrôle interne est très efficace et contribue à la réalisation des objectifs souhaités d'atteindre le maximum de profit au minimum coût.

Ce qui met en évidence le bon niveau de l'entreprise et élever le niveau de concurrence.

Les mots-clés :

Système du contrôle interne- la rentabilité- contrôle financier- types de rentabilité- améliorer la rentabilité.