

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي، الطور الثاني

الميدان : علوم اقتصادية، وعلوم التسيير والعلوم التجارية

الفرع : علوم مالية

التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

بعنوان :

دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي في

المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأحلام " تقرت "

خلال الفترة الزمنية 2014/2013

من إعداد الطالب : حلوة عبد العظيم

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

2017/05/14

أمام اللجنة المكونة من :

الدكتور: قريشى محمد الصغير..... رئيسا

الأستاذ : بوخلخال عبد الرحيم..... مشرفا ومقررا

الدكتور : مايو عبد الله..... مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

الميدان : علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية

الفرع : علوم مالية

التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

بعنوان :

دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي في

المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأحلام " تقرت "

خلال الفترة الزمنية 2014/2013

من إعداد الطالب : حلوة عبد العظيم

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

2017/05/14

أمام اللجنة المكونة من :

الدكتور: قريشى محمد الصغير..... رئيسا

الأستاذ : بوخلخال عبد الرحيم..... مشرفا ومقررا

الدكتور : مايو عبد الله..... مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016

إهداء

إلى الذي قال فيهما عز وجل " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"
الإسراء " الآية 24".

إلى التي ألفها حياتي، ميمها متنفس همومي، و
يائها ينبوع حياتي، إلى التي جعلت الجنة تحت
أقدامها، وفاء بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت
" أمي الغالية حفظها الله و رعاها و أطال الله في
عمرها "

إلى قدوتي، إلى المرفأ الذي يحضني كلما
تقاذفتني السفن و الأشرعة،
" والدي الرحيم والفاضل جزاه الله عني خير جزاء
"

إلى كل من ساندني و آزرني في دربي،
إلى كل من عائلتي إخوتي أقاربي أصدقائي
الأعزاء

إلى كل زملاء دفعة 2016/2017 ماستر تدقيق و
مراقبة التسيير

إلى كل من حملته ذاكرتي و لم تحمله مذكرتي
إليهم جميعا أهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا
راجيا من الله تعالى التوفيق

حلوة عبد العظيم

شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم " و لئن شكرتم لأزيدنكم " صدق الله العظيم .

بداية أتقدم بالحمد و الشكر لله عز وجل أولا و أخيرا ،
على توفيقه لي في إتمام هذه المذكرة
راجيا منه أن تكون علما نافعا لكل من سعى وراء طلب
العلم

و من قوله صلى الله عليه و سلم " من لا يشكر الناس لا
يشكر الله "

فإنني أتوجه بأغلى عبارات الشكر و إلى الأستاذ
المشرف جزيل الشكر و التقدير ،
حيث بفضل الله تعالى ثم بفضل جهده المتواصل ،
و توجيهاته السديدة تم إنجاز هذا العمل المتواضع
له من الوفاء و التقدير

كما أشكر جميع الأساتذة الكرام الذين قاموا
بتعليمي خلال مشواري الدراسي

و كذا جميع من ساهم في إنجاز هذه المذكرة من قريب
أو بعيد و لو بكلمة طيبة

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، و هذا من خلال إظهار مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين و تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة، و على هذا الأساس تم اختيار مؤسسة "مطاحن الأحلام" - تقرت - من أجل إثبات مدى صحتها. و لاختبار مدى صحة الفرضيات تم الاعتماد على المقابلة الشخصية مع المسؤولين ذوي الاختصاص، والملاحظة إضافة إلى الاطلاع على الوثائق و السجلات و كذا قائمة الاستقصاء، و قد خلصت الدراسة إلى أن التصميم السليم و المرونة لمقومات نظام الرقابة الداخلية من شأنهما دعم أهداف هذا النظام من خلال تفعيل و تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، كما أنه يساهم في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة و الإدارة العليا، كما تتوقف مدى فعالية هذا النظام من خلال مدى الالتزام بإجراءاته و على كفاءة المورد البشري في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية : نظام الرقابة الداخلية ، الأداء المحاسبي ، المؤسسة الاقتصادية ، المورد البشري.

Abstract :

The aim of this study is to know the role of the internal control system in activating the accounting performance in the Algerian economic establishment by showing the contribution of the internal control system in improving and activating the accounting performance in the institution under study - touggourt- in order to prove its validity.

In order to evaluate the validity of the hypotheses, we relied on personal interview with the competent officials, the observation as well as the documentation, records and the survey list. The study concluded that the proper design and flexibility of the elements of the internal control system would support the objectives of this system through To activate and improve the accounting performance in the economic institution, and it contributes to creating trust between the interests of the institution and the senior management, and depends on the effectiveness of this system through the commitment to its procedures and the efficiency of the human resource in the institution.

Keywords:

internal control system, accounting performance, economic institution, human resource.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الاختصارات والرموز
X	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
1	الفصل الأول : الإطار النظري لنظام للرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي
3	المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي
17	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
24	الفصل الثاني : دراسة ميدانية بمطاحن أحلام - تقرت-
26	المبحث الأول : الطريقة و الأدوات
31	المبحث الثاني : النتائج و المناقشة
47	الخاتمة
50	المراجع
54	الملاحق
62	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
36	جدول يوضح جانب الأصول لسنة 2014/2013.....	1
37	جدول يوضح جانب الخصوم لسنة 2014/2013.....	2
39	جدول يوضح الوثائق الواردة إلى مصلحة المالية و المحاسبة.....	3
39	جدول يوضح الوثائق الصادرة من مصلحة المالية و المحاسبة.....	4
40	جدول يوضح نتائج مقابلة شخصية المؤسسة.....	5

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
09	يوضح أهداف نظام الرقابة الداخلية.....	1
15	يوضح علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المحاسبي.....	2
28	يوضح متغيرات الدراسة.....	3

قائمة الاختصارات و الرموز

الرمز - الاختصارات	الدلالة بالعربية
I.C.S	نظام الرقابة الداخلية
E.O.C.C.A	منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين
I.F.A.C	الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة
I.A.G	المعايير الدولية للمراجعة
A.I.C.P.A	المعهد الوطني للمحاسبين

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
54	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأحلام.....	1
55	يوضح إجراءات الرقابة الداخلية.....	2
57	يوضح حساب النتيجة.....	3
58	يوضح جانب الأصول.....	4
59	يوضح جانب الخصوم.....	5
60	يوضح قائمة التقارير.....	6

المقدمة العامة

أ - توطئة

تواجه المؤسسات الاقتصادية العديد من التحديات نتيجة ما يشهده العالم من تطور سريع و عميق في مجالات عدة، بسبب التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية، والتي تفوق كل توقعاتها وإمكانيتها للتحكم أو التأقلم مع الوضع الجديد، و تتأثر هذه الأخيرة بشكل أو بآخر و تجد نفسها مجبرة على التعامل مع معطيات جديدة و منافسة أشد. وبعد أن كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها وازدهارها أصبح ههما الوحيد هو إيجاد حلول تسمح لها بالحفاظ على بقائها.

وقد تزايد الاهتمام مؤخرا بنظام الرقابة الداخلية و التوسع في مفهومه مما زاد في ضرورة دراسته و تقييمه بشكل جيد، مما أدى إلى اعتباره من أهم المعايير التي دورا كبيرا في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة، و ذلك لضمان و صحة و دقة البيانات المحاسبية.

و مما سبق تطرح لدينا الإشكالية التالية :

ب - طرح الإشكالية :

❖ ما هو دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية ؟

حيث تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الجزئية التالية :

ت - الأسئلة الجزئية :

- ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية، و ما هو دوره في مؤسسة مطاحن الأحلام؟
- ما المقصود بالأداء المحاسبي لمؤسسة مطاحن الأحلام؟
- ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة مطاحن الأحلام؟

و للإجابة على الإشكالية المطروحة و الأسئلة الفرعية منها لابد من صياغة الفرضيات التالية :

ث - الفرضيات :

الفرضية الأولى: نظام الرقابة الداخلية مجموعة الإجراءات و السياسات الواجب إتباعها بغية التحكم الجيد في المؤسسة؛

الفرضية الثانية: يعمل الأداء المحاسبي على توليد معلومات محاسبية تفصيلية تفيد المؤسسة في اتخاذ قراراتها، و بالتالي بقائها في بيئة

تنافسية؛

الفرضية الثالثة: كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال أدى إلى رفع مستوى الأداء المحاسبي في المؤسسة.

ج - مبررات اختيار الموضوع :

- ✓ رغبة الباحث في هذا الموضوع و الإلمام بجميع جوانبه، لأهميته و فائدته للباحث في مجال تخصصه العلمي و العملي؛
- ✓ الأهمية المتزايدة لموضوع كل من نظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي و ماله من انعكاسات ايجابية على تطور المؤسسة؛
- ✓ التعرف على الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي.

ح - أهداف الموضوع :

- تتمثل أهم الأهداف التي نسعى لتحقيقها من خلال هذه الدراسة في الآتي :
- ✓ محاولة الوصول إلى إجابة على الإشكالية المطروحة.
- ✓ توضيح مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

د - أهمية الموضوع :

- تتمثل أهمية الموضوع في محاولة إبراز مدى أهمية و فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة باعتباره أداة فعالة من خلال الالتزام بإجراءاتها مما يساهم في تحسين و تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة؛
- حاجة المؤسسات الاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية للمساعدة في تأدية أنشطتها بصورة سليمة و فعالة من أجل تحقيق أهدافها.

حدود الموضوع :

- الحدود المكانية : تمت هذه الدراسة في مؤسسة مطاحن الأحلام - تقرت - .
- الحدود الزمنية : خلال الثلاثي الأول من 2017 (2017/03/26 إلى 2017/04/26).

و - المنهج المستخدم و الأدوات :

فيما يتعلق بمنهج الموضوع المعتمد، حاولنا التوفيق بين منهجين رئيسيين :

حيث يعتمد الموضوع في الفصل الأول على استخدام " المنهج الوصفي " حيث أنه يمكننا من توضيح جوانب الموضوع

النظرية و الذي يهتم بتجميع المعلومات و المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية و عملية الأداء المحاسبي و العلاقة التي تربطهما و الدراسات السابقة للموضوع.

أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على المنهج " التحليلي و أسلوب دراسة حالة " لإسقاط مجمل ما تم التطرق إليه

في الجانب النظري للموضوع على المؤسسة محل الدراسة و هي مؤسسة " مطاحن الأحلام " - تقرت - .

و تجدر الإشارة أيضا إلى أن الأدوات المستعملة في موضوعنا تمثلت في المقابلة الشخصية و قائمة الاستقصاء و الملاحظة

إضافة إلى الاطلاع على وثائق المؤسسة.

ي - هيكل الموضوع :

و لمعالجة الإشكالية المطروحة و مختلف الأسئلة الفرعية و مدى ثبات أو نفي الفرضيات، قسمنا هذا الموضوع إلى فصلين،

فخصص الفصل الأول إلى تقديم الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي، حيث قسم الفصل الأول إلى مبحثين،

المبحث الأول عموميات حول نظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي، أما المبحث الثاني الدراسات السابقة التي تناولت مثل هذا

الموضوع، أما الفصل الثاني فتناولنا فيه الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت -، خصص المبحث الأول إلى الطريقة و الأدوات

المستخدمة للموضوع أما المبحث الثاني النتائج و مناقشتها.

الفصل الأول :

الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية والأداء

المحاسبي

تمهيد :

تطورت الحاجة إلى وجود نظام رقابي فعال حيث يشكل عنصرا و عاملا مهما ضمن نظام الرقابة للمؤسسة، فهو يمثل مكانة أساسية في المؤسسات الاقتصادية، باعتباره وسيلة فعالة من خلال المعلومات المحاسبية التي يوفرها، و تمثل المؤسسة البيئية الداخلية التي يعمل فيها هذا النظام لتفعيل الأداء المحاسبي من أجل إنجاز الأهداف المرسومة. و قد أدى ظهور المشروعات الكبيرة إلى زيادة الاهتمام به من قبل إدارة المؤسسات في السنوات الأخيرة، مع العلم أن لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في تفعيل الأداء المحاسبي لضمان السير الحسن للمؤسسة، و من هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

إن نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة، و ذلك من أجل اكتشاف نقاط و مواطن الضعف فيه و من ثم تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن و تلاقي مواطن القوة. يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية و جميع الإجراءات و المقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من اجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف و ضمان صحة و مصداقية و انتظام المعلومات الناتجة عن الأنشطة المعلوماتية المختلفة داخل المؤسسة.

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

و من هنا نهدف للتعرف أكثر على المفاهيم النظرية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي و علاقتهما ببعضهما البعض.

الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها و بتعدد المعرفين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية.

أولاً : تعاريف نظام الرقابة الداخلية "I.C.S Internal control system"

✓ عرف الصبان و الفيومي نظام الرقابة الداخلية على أنه¹ : "الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف

التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

¹ - الصبان محمد سمير، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين النظر و التطبيق، الدار الجامعية بيروت، 1990، صص 215-216

الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

✓ أما حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين ، فنظام الرقابة الداخلية هو " الخطة التنظيمية و كل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول ، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع الاستغلال ، و الإبقاء على السير وفقا للسياسات المرسومة".

✓ و حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين "1977 O.E.C.C.A" :

" فنظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق ، بضمان الحماية ، الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات و تطبيق تعليمات المديرية و تحسين النجاعة، و يبرز ذلك بالتنظيم ، و تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل البقاء على دوام العناصر السابقة".

✓ و على حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة " I.F.A.C" والتي وضعت المعايير الدولية للمراجعة " I.A.G" :

" فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ، و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية ، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال ، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية ، حماية الأصول ، الوقاية أو اكتشاف الغش و الأخطاء ، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية ، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية".

✓ و حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين A.I.C.P.A:

"تشمل الخطة التنظيمية، و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله، و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية، و التأكد من دقتها، و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاءة الإنتاجية، و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".

✓ ومن خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية ، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق

أهدافه :

- الخطة التنظيمية؛

- الطرق و الإجراءات؛

- المقاييس المختلفة.¹

- ❖ وبصفة عامة يمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية هو خطة تنظيمية و إجراءات ووسائل مبينة لأجل حماية الأصول و التأكد من صحة البيانات المحاسبية ، ويعتبر هذا التعريف شامل لكونه يتضمن أنظمة الضبط الداخلي و التدقيق الداخلي و أنظمة الرقابة المالية و غير المالية ، و ذلك لتحقيق الرقابة الوقائية (لمنع الغش و الأخطاء و التلاعب) و السرعة في اكتشافها عند حدوثها ، و كذلك السيطرة على مواطن الإسراف في استخدام الموارد المتاحة و زيادة الكفاءة الإنتاجية .²

ثانيا : مكونات و مبادئ نظام الرقابة الداخلية

يشتمل أي نظام رقابي على مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها ودراستها بعناية عند تصميم أو تنفيذ أي نظام رقابي، حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية.

✓ مكونات الرقابة الداخلية :

وتشتمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية على :

- أ- **بيئة الرقابة**³ : تعتبر البيئة الرقابية الايجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية .
- ب- **تقييم المخاطر** : تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر لذلك فان تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطوط الأداء الطويلة الأجل ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على إثرها وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.⁴
- ج- **النشاطات الرقابية** : تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة و يجب أن تكون النشاطات الرقابية كفؤة في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة، إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات واليات تدعم توجيهات الإدارة وهي تتضمن

¹- طوهر محمد تھامي، صديقي مسعود، المراجعة و التدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص 86

²- غسان الفلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الدار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان 2006، ص 207.

³- عطاء الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراجية للنشر و التوزيع، الأردن عمان، 2009، ص 52

⁴- طواهر محمد تھامي، صديقي مسعود مرجع نفسه، نفس الصفحة

الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية : المصادقات، التأكيدات، مراجعة الأداء والحفاظ على إجراءات الأمن والحفاظ على السجلات بصفة عامة.¹

هـ- المعلومات والاتصالات : يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية، أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتنقية المعلومات الهامة لتحقيق أحسن اتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.

د- مراقبة النظام : تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمعالجة الأخرى قد تم معالجتها مباشرة ، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية، يجب أن تشمل أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج الرقابة تتم بشكل سريع و سليم و فعال.²

✓ المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية :

ترتكز الرقابة الداخلية على مجموعة من المبادئ الأساسية التي من شأنها أن توفر التأمين لامتداد جيد للأفعال التسييرية

وتتمثل في التالي :

المبدأ الأول: الدليل المكتوب :

- الوثيقة يجب أن تكون مفصلة تفصيلا دقيقا وتسترد بطريقة سهلة في حالة الحاجة للاستعمال كما يجب أن تكون مخزنة ومنظمة.

المبدأ الثاني : التخزين السريع :

- تخزين العمليات الحسابية بسرعة أي لا يتم تركها فينتج عن ذلك تراكم في العمليات وكذلك يجب أن تكون معالجة.

¹- ألفين أرنو، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي وأحمد حجاج، الرياض، دارالمريخ للنشر، 2009، ص 384- 385

²- عطاء الله أحمد سويلم الحسان، مرجع سابق، ص 53

المبدأ الثالث: تقسيم العمل ورقابة تبادلية :

- لا يجب على كل شخص أن يحصل كليا على المسؤولية لتسيير مجموعة من المراحل حيث أن كل شخص يراقب شخص آخر من خلال تقسيم العمل.

المبدأ الرابع : التخصص والرقابة الشخصية :

- أن يكون الشخص مؤهل وأكثر تخصص في منصب العمل ، أي أن يكون دراية كافية عن المؤسسة.

المبدأ الخامس: وضع الإعلام لمعالجة المعلومات :

- يتم معالجة المعلومات أو المعطيات آليا بطريقة سهلة وسريعة مما يسهل وصولها لمتخذي القرار.¹

ثالثا : أهداف نظام الرقابة الداخلية

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الركائز التي من خلالها يستطيع هذا النظام تحقيق أهدافه، والوصول إلى المستوى المطلوب تحقيقه .

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي :²

1/ التحكم في المؤسسة :³ 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، هيكلها، طرقها وإجراءاتها، من

أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد

التحكم فيها.

2/ حماية أصول المشروع :⁴ تمثل حماية الأصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف نظام الرقابة الداخلية في

المشروع، وتتخذ حماية أصول المشروع أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة يقوم جميعها حول :

توفير الحماية التامة لأصول المشروع من التبذير أو الضياع أو الإسراف أو السرقة ... الخ.

¹ -23p, 2003, office du publication universitation, le contrôle interne et l'élaboration comptable, Ham mini ale

² -محمد حمادي طواهر, مسعود صديقي, مرجع سابق, ص 90

³ -مرجع نفسه, نفس الصفحة

⁴ -مرجع نفسه, ص 91

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، ولا شك أن ذلك يعتمد على تخطيط مسبق ومتعمد من قبل أفراد غير أمناء على ما يقومون به من عمل، وتتوفر فيهم سوء النية المبنية مسبقا لارتكاب مثل هذه الأخطاء.

ب- **الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة** : وتنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المشروع.

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 أي منها مساءلة الأفراد المسؤولين، وفقا لقواعد أو قوانين أو لوائح خاصة لمداخلة بالمشروع أو طبقا للقانون العامة للدولة.

3/ **ضمان نوعية المعلومات**¹ : 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 معلومات أو بيانات محاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة.

4/ **تشجيع العمل بكفاءة**² : إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن الرقابة الداخلية لا تعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل تعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

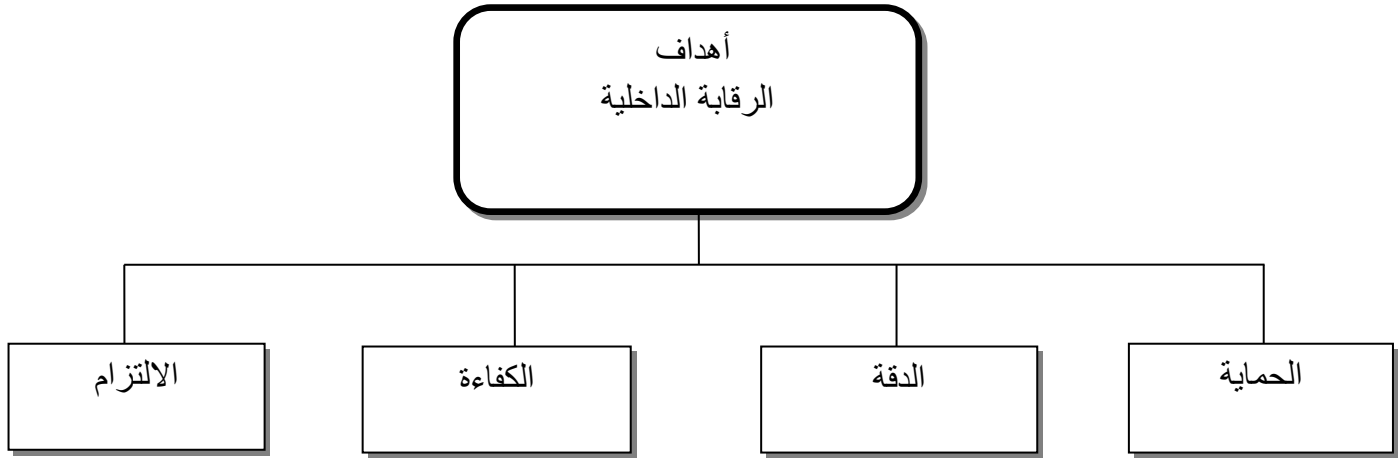
5/ **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية**³ : إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

¹ طواهر محمد تلامي، صديقي مسعود، مرجع سابق ، ص 92

² -مرجع نفسه ، نفس الصفحة

³ -مرجع نفسه، ص 93

الشكل (1) أهداف الرقابة الداخلي



المصدر : عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 34.

❖ بنظرة بسيطة للشكل نرى أن أهداف نظام الرقابة الداخلية تتمثل بالأساس في الحماية، الدقة و الكفاءة و الالتزام .

كما أن وجود نظام محكم للرقابة الداخلية، يبعد احتمال حدوث أخطاء، و لكن لا يبعد إمكانية حدوثه، لأن الأخطاء تكون دائما

ممكنة الحدوث بالرغم من التحكم في أنظمة الرقابة الداخلية¹.

و في الأخير فإن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في النقاط التالية :

- حماية أصول المؤسسة من الاختلاس و التلاعب؛
- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات و الصلاحيات و المسؤوليات²؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية؛
- تقييم مستويات التنفيذ؛
- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية.

¹-عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية ، مصر، 2004، ص34

²-خالد راغب خطيب، الرقابة المالية و الداخلية بالقطاع العام والخاص، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص16

رابعاً : مقومات نظام الرقابة الداخلية

تتمثل هذه المقومات في :

- * إجراءات تفصيلية : إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخرى إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة؛¹
- * خطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف و المسؤوليات؛²
- * نظام لتحديد السلطات و كيفية إتمام تسجيل العمليات , بحيث يكون من الممكن تحقيق وقاية محاسبية على الأصول و الخصوم , و الإيرادات و النفقات؛
- * قواعد ثابتة تتبع عند أداء الوظائف و المهام لكل قسم؛
- * مجموعة مستخدمين على درجة كافية من التأهيل للقيام بالمسؤوليات الملقاة؛
- * نظام محاسبي سليم يستند على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات , و دورة مستنديه دقيقة و دليل عيوب للحساب؛³
- * إتباع نظام المراجعة الداخلية و ذلك للتأكد من قانونية و صحة اعتمادها؛
- * استخدام كافة الوسائل الآلية و التي تساعد على صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر و خلوها من الأخطاء و التلاعب.

الفرع الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند القيام المراجع بمهمته ، يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذه الأخيرة تمكنه من وضع برنامج المراجعة وأثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية سيتمكن من معرفة نقاط القوة والضعف في هذا النظام ، وليتوصل المراجع إلى التقييم النهائي للنظام يقوم باستعمال مجموعة من الطرق والأساليب المتعارف عليها.⁴

أولاً : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية في عمل المراجع ، و ليتوصل إلى ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة

من الأساليب و هي كالتالي :¹

¹-السوافيري فتحي رزق , سمير كامل محمد, الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية, دار الجامعة الجديدة للنشر, 2002, ص 25
Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition organisation, paris , 3édition, 2000,p79-2

³-خالد أمين عبد الله, علم تدقيق الحسابات , عمان, الأردن, دار وائل للنشر, الطبعة الأولى, 2000, ص20

⁴-شودي معمر سعاد, دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية, مذكره ماجستير, غيرمنشورة, علوم التسيير , الجزائر, 2009, ص20

1- طرح أسلوب قائمة الأسئلة :²

يستخدم المدقق أسلوب قائمة الأسئلة للحصول على المعلومات اللازمة للتعريف على مقومات الرقابة في النظم الالكترونية، و للحكم على مدى فعالية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية.

2- أسلوب فحص كشوفات الأخطاء :³

يعد هذا الأسلوب مكملًا للأسلوبين السابقين الذين تعرضنا لهما سابقا ، إن كشوف الأخطاء تبين الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة ، أن تحليل الأخطاء والتعرف على الإجراءات التي اتبعت لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة والبراهين على بيان نواحي الضعف والقوة في إجراءات الرقابة المتبعة وتساعد المدقق على تقرير مدى الاعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبية وسلامتها.⁴

ثانيا : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، داخل المؤسسة وعلى المراجع إن يختار الطريقة المناسبة وتتم عملية الاختيار بناء على طبيعة نشاط المؤسسة وخبرة المراجع لان نظم الرقابة تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

1- **طريقة الدورات :** وتعني تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات ، يطلق على كل منها دورة ، والتي بدورها تغطي مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة.⁵

2- **طريقة وحدات النشاط :**⁶ وهي عبارة عن تجميع العمليات والحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفة إدارية أو قسم من أقسام المنشأة مع بعضها البعض، حيث تتخذ لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مع مراعاة العلاقة بين هذه النشاطات أو الوظائف أو الأقسام، حيث إن هناك بعض المعلومات والبيانات التي تتدفق من نشاط لآخر أو من وظيفة إلى أخرى.

وبعد إجراء هذا التقييم لنشاطات أو وظائف المؤسسة ، يقوم المراجع بعملية تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لكل وحدة أو شعبة أو قسم تابع لكل إدارة على حدا ، ومن ثم اكتشاف مواطن القوة والضعف فيها وإبداء الرأي حيالها .

¹- رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبدالفتاح محمد صحن، أصول المراجعة ، الدار الجامعية للنشر، الإبراهيمية الإسكندرية، 2000، ص95

²- يوسف محمد كربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، عمان، الأردن، دار النشر، 2000، ص133

³- حسين القاضي، حسين ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، عمان، دار الوراق للنشر و التوزيع، 1999، ص275

⁴- عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، 2009، ص33

⁵- منصور حامد محمد، ثناء عطية، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، جامعة القاهرة، مصر، 1997، ص94

⁶- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص214

الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

3- طريقة بنود القوائم المالية : يمكن وفي بعض الأحيان وخاصة في المؤسسات الصغيرة الحجم ، إن يقوم المرجع بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل على حدا ، ومثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود الأصول الثابتة ثم الأصول المتداولة ثم الخصوم المتداولة وحقوق المالكين ، بعدها يتم تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصروفات من ثم الإيرادات.¹

المطلب الثاني : ماهية الأداء المحاسبي :

يعد موضوع الأداء من المواضيع المهمة والحديثة في حقل الإدارة، لما له أهمية في تحقيق هدف تخفيض التكاليف، و السعي في الوقت نفسه إلى تحسين الأداء و نوعية المنتجات و الحفاظ على الروح المعنوية للأفراد، فإن هذا الموضوع يرتبط بالعديد من العوامل و يتطلب أحكاما مستديمة.²

إن تفعيل الأداء المحاسبي تعتبر عملية قياس النتائج المحققة أو المنتظرة وفقا للمعايير المحددة، و من ثم معرفة مدى تحقق الأهداف الموضوعية بفاعلية و تحديد الأهمية النسبية بين النتائج المحققة و الموارد المستخدمة، و من ثم الحكم على درجة الكفاءة المحاسبية للمنشأة.³

الفرع الأول : مفهوم الأداء المحاسبي

هو الوصول إلى أساس منهجي سليم لتقييم و تقويم استخدام الأموال و الموارد المتاحة بفاعلية و كفاءة داخل المنشأة، و يرتكز في أساسه على مفهوم الوظيفة المالية.⁴

الفرع الثاني : أهمية تفعيل الأداء المحاسبي

تقوم المؤسسات الاقتصادية على تنظيم مجموعة من الأفراد و توجيه جهودها لتطبيق أهداف معينة سواء كانت هذه الأهداف إنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمة محددة و على الرغم من أهمية الوظائف الإدارية و ارتباطها ببعضها البعض إلا أن لوظيفة تقييم الأداء أهمية خاصة، لأنها تمكن الإدارة الاطمئنان إلى حسن استخدام الموارد المالية و البشرية و توجيهها نحو تحقيق الأهداف المخططة.⁵

¹- Bastude, D : L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, p136

²- توفيق محمد عبد المحسن, تقييم الأداء مداخل جديدة, لعالم جديد, دار الفكر العربي, دار النهضة العربية, مصر, 2003, ص30

³- Jean Yens Saluen , Gestion les ressources Humaines, N36, Edition ESKA, paris <2000, P20

⁴- عبدالفتاح بوخهم, تحليل و تقييم الأداء الاجتماعي في المنشآت الصناعية , مجلة العلوم الإنسانية, جامعة منتوري, قسنطينة, الجزائر, 2002, ص126

⁵- مجيد الكرضي, تقويم الأداء باستخدام النسب المالية, الطبعة الأولى, دار المناهج, الأردن, 2007, ص31

الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

إن تفعيل الأداء يظهر مدى إسهام الشركة في تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف و التخلص من عوامل الهدر و الضياع في الوقت و الجهد و المال، ما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات و من ثم تنشيط القدرة الشرائية و زيادة الدخل القومي بما يعود على المجتمع و العامل و المستهلك بالفائدة.¹

كذلك تعرف عملية تفعيل الأداء على أنها تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة.

إن تفعيل الأداء المحاسبي يستمد أهميته من البعدين التكلفة و المالي، ذلك أن نظام المعلومات المحاسبي بعد جزءا من نظام المعلومات الإدارية و هو بمنزلة القلب النابض بضخ المعلومات المالية للأطراف المختلفة في الهيكل التنظيمي، ما يمكنهم من اتخاذ القرارات وفقا لأسس اقتصادية سليمة.

و من هنا يمكن القول إن أهمية تفعيل الأداء المحاسبي نابعة من توفير مقياس محاسبي سليم قادر على الحكم على متانة و قوة النظام المحاسبي المطبق، و كذلك الحرص على تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف و التخلص من عوامل الخطر و الضياع في الوقت و الجهد و المال و البحث عن التحسين و التطوير المستمرين في أداء الأقسام و الإدارات، و كذلك المتوقعة من الأهداف و الإستراتيجيات، لضمان أهدافها في الأجلين القصير و الطويل بكفاءة و فاعلية في ظل البيئة التنافسية للمؤسسة.²

تناولت العديد من الأبحاث و الدراسات موضوع تقييم الأداء و أعطته أهمية كبيرة من خلال مداخل بهدف تطوير و تحسين المقاييس المحاسبية المستخدمة في قياس الأداء التكاليفي و المالي وذلك كما يلي:

أ- أهمية المدخل التكلفة : تتبع من القدرة على طرح صورة لتحليل الانحرافات و ذلك بتحديد الانحراف الإجمالي في الأرباح المستهدفة في الموازنة، ثم تكتمل الصورة بالتدرج في تحليل الانحراف الإجمالي حتى تصل إلى أدق التفاصيل عن الأسباب التي أدت إلى وجود هذا الانحراف، و لا شك أنه كلما توفرت معلومات أكثر عن أسباب الانحرافات كان تقييم الأداء أدق و كان إعداد الموازنات للفترة المقبلة معبرا بأقرب ما يكون عن الحقيقة و الواقع.³

ب- أهمية المدخل المالي : و المستند إلى تحليل القوائم المالية من حيث احتوائه على معلومات ذات دلالة ترتبط بأنشطة الشركة و ربحيتها و الكفاءة و درجة المخاطرة، و يتم القيام بهذا التحليل اعتمادا على القوائم المالية الأساسية و هي: قائمة المركز المالي، و قائمة الدخل، و فائدة التدفقات النقدية، و قائمة التغيير في حقوق الملكية، وذلك من خلال عدد من المؤشرات و المقاييس التي تتعلق بالمتغيرات المالية.

¹-يسر كفا، مؤشرات تقييم الأداء المحاسبي في القطاع الصناعي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، غير منشورة، 2005، ص44

²-علي خليفة الموارى، عالم المعرفة، الكويت، 1981، ص124

³-السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص25

الفرع الثالث : متطلبات تفعيل الأداء المحاسبي

إن كفاءة النظام المحاسبي و تكامل أركانه لهما أهمية بالغة كون المعلومات المحاسبية مستمدة من التقارير المحاسبية، التي غالباً ما تستخدم في تحليل البيانات و إعداد الدراسات و البحوث و إعداد التقارير النهائية، لذلك تشهد مهنة المحاسبة تطوراً ملحوظاً في السنوات الأخيرة بصدد تطوير التقارير المالية المنشورة و زيادة فاعليتها في خدمة مستخدميها.¹

فيما يلي بيان بمتطلبات تفعيل الأداء المحاسبي :

أ - توازن الوحدة الاقتصادية من منظور المحاسبة :

إن الأحداث الاقتصادية، التي تمارسها الوحدة الاقتصادية تترجم إلى قيم و مؤيدة بمستندات تتناولها المحاسبة بمفهومها العام بهدف تفعيل الأداء المحقق من خلال نتائجه، و هذا التقييم يتم بمعايير و مقاييس محاسبية يمكن التأكد أن هناك فرق بين الأداء المحاسبي و تقييم الأداء محاسبياً.²

ب- الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية :³

تمثل المعايير المحاسبية الدولية في مضمونها مجموعة من الأسس و الضوابط و التوجيهات، التي تستهدف معالجة موضوعات محاسبية عامة أو خاصة، وذلك طبقاً للمبادئ و الأعراف المحاسبية المتفق عليها و المقبولة قبولاً عاماً، التي ينبغي الأخذ بها عند إعداد البيانات المحاسبية و عرضها، و يجب أيضاً في هذا الخصوص مراعاة البدائل المتعارف عليها لمعالجة هذه الموضوعات، و بشكل يؤدي إلى نوع من التوحيد أو الاتساق في أسلوب قياس عناصر القوائم لمستخدميها و تسهلاً للمقارنة بين البيانات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية المختلفة ضمن نشاط اقتصادي معين بصفة خاصة.

ج- الاعتماد على القوائم المالية :⁴

نظراً للمرجعية القانونية و المهنية للقوائم المالية التي تعد استناداً إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً فإن جميع المحاسبين و معظم فريق الغدارة تستخدمها إجرائياً كنقطة انطلاق للتخطيط و التحليل. و يمكن التحدي هنا في القدرة على تعديل هذا الإطار و إثرائه لصياغة الكيفية التي يتم فيها تكوين القيمة و توضيح النقاط الغامضة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من خلال بيانات تكاملية، فالشركة التي تقدم توصيفاً واضحاً و صادقاً سوف تكتسب قدراً أكبر من الثقة من تلك التي لم تتعلم بعد كيف تلي احتياجات المستثمرين إلى معلومات.

و هناك مدخلان يمكن إتباعها لتصنيف الاختلافات المحاسبية في معالجة البنود و لهما تأثير في دلالة القوائم المالية و هما :

* **الاختلاف في التشريعات :** و ذلك من خلال اختيار المعايير المنظمة للمهنة و ممارسات القياس المحاسبي، التي قد تختلف من دولة إلى أخرى، و كذلك المتطلبات القانونية لكل دولة؛⁵

¹-مكرم بسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة و المعاصرة. الجزء الأول، المكتبة العصرية المنصورة، مصر، 2001، ص44

²-أحمد حجاج، مكرم بسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2001، ص11

³-صلاح حسين الحسيني، الإدارة الاستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2000، ص253

⁴-البارودي، دور المحاسبة في هندسة توازن الوحدة الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، العدد3، القاهرة، مصر، 1999، ص682-683

⁵-محمد جلال الصالح، تأثير العولمة على نظم المعلومات المحاسبية، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين الشمس، العدد الأول، 1998، ص452

الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

* الاختلاف في الممارسات الفعلية : و ذلك من خلال اختبار الممارسات الفعلية للسياسات .

إن الإفصاح الذكي عن المعلومات المحاسبية يتطلب مرونة في السياسات المحاسبية المتاحة في معالجة البنود الواردة في القوائم المالية مع وجود الحرية الممنوحة لإدارة المؤسسة في اختبار السياسة المناسبة لها.

المطلب الثالث : مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي

إن من أهم الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في

البيانات المحاسبية لحماية أصولها، و التي تلجأ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي جيد و ملائم لمستخدمي الإدارة. و التي تستغلها في تفعيل الأداء المحاسبي واتخاذ القرارات المناسبة للمؤسسة.

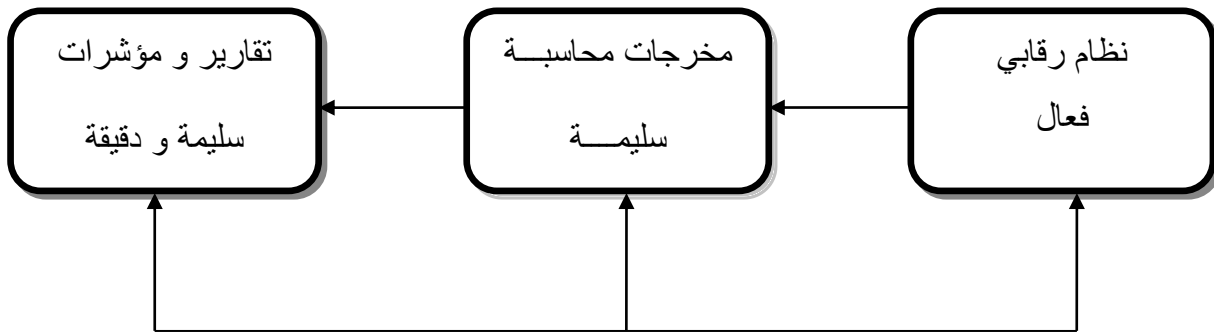
فأي خلل يطفوا على المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدراً أساسياً لعدة مشاكل قد تواجهها العديد من المؤسسات

الاقتصادية، و التي تكون عادة سبباً في اختفاء البعض منها، وينتج عن هذا الخلل في النظام عن التواني في توصيل المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، لذا يمكن اعتبار المعلومات المحاسبية أحد أهم عوامل الإنتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة و رقابة لتخرج في شكلها النهائي إلى معلومات و بيانات صحيحة و سليمة صالحة للاستعمال .

كما تعتبر الرقابة الداخلية الأداة الأساسية لصحة و مصداقية المعلومات المحاسبية من أجل الاعتماد عليها في اتخاذ

القرارات.

الشكل (2) : يوضح علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المحاسبي



المصدر: مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية

علوم التسيير، منشورة، جامعة قاصدي مرباح، 2011/2012.

الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

- و من هنا تتضح لنا علاقة نظام الرقابة الداخلية بتفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، فوجود نظام رقابي داخلي جيد و فعال يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للنظام المحاسبي من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب. إلا أن وجود نظام قوي و فعال، يؤدي إلى احتمال حدوث الغش و أوجه عدم الانتظام في بيانات الوحدة، فبدون وجود رقابة مجدية، من السهل حدوث الأخطاء مما يجعل من الصعب إنتاج وثائق قابلة للتحقيق، تساعد على إحداث عملية التعارض في المصالح، و لذا يقتضي ضرورة فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية القائم، أو المعتمد في الوحدة موضع الفحص.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

إن الجهود المبذولة من طرف الباحثين في مختلف العلوم تزيد من ثقافتنا ومستوانا العلمي والعملية ولهذا سنعرض الدراسات التي تناولت مثل هذا الموضوع سابقا أو مشابها له ، وهو دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي.

المطلب الأول : الدراسات بالعربية

أولا: دراسة علي شيتور ، "مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة E.G.T.B)"، شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية فرع فحص محاسبي جامعة محمد خيضر بسكرة "2014/2013" كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ؟ حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال جمع وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة والأداء المالي، ومن ثم التطرق لمنهج دراسة حالة لإبراز أهمية الرقابة الداخلية لفني المؤسسة وكذا التركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؛

كما خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- الرقابة الداخلية لها دور أساسي في المؤسسة الاقتصادية؛
- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي وتطويره في المؤسسة ؛
- يعمل نظام الرقابة الداخلية على وضع مجموعة من القوانين وقواعد العمل التي تتضمن حماية الصول المؤسسة وممتلكاتها وصحة المعلومات؛

الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي

- يتيح نظام الرقابة الداخلية للاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف، لما لها من فوائد سواء لأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها؛

- يعمل نظام الرقابة الداخلية على التأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات الخاصة بها.

ثانيا : دراسة غاشوش عايذة، لقصير مريم، مذكرة ماستر "2011/2010"، بعنوان "دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة

المعلومات المحاسبية"، دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بقسنطينة، كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة ما مدى تأثير نظام

الرقابة الداخلية على جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة الاقتصادية ؟ حيث تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي لإبراز

تأثير الرقابة الداخلية على جودة المعلومات المحاسبية.

تهدف الدراسة إلى إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومدى فعالية النظام الرقابة الداخلية في تحسين

جودة المعلومات المحاسبية. في حين تم التوصل إلى أن الرقابة الداخلية تعتبر كنظام داخلي لأي نظام محاسبي وان جودة المعلومات

المحاسبية تتحقق لأمرين أحدهما موضوعي ويقصد به عدم التحيز في معالجة البيانات وطريقة عرضها، أما الآخر هو الخطأ والتزوير عند

تحديد المعلومات المطلوبة، إذ يمكن التغلب على هذه الأخطاء باعتماد نظام رقابي جيد يضمن صحة البيانات وأسلوب معالجتها.

ثالثا : دراسة عبد الكريم قحمص، مذكرة الماستر في علوم التسيير، جامعة ورقلة ، 2012، "بعنوان دور نظام الرقابة الداخلية في

تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي".

حيث عالج الإشكالية التالية : إلى أي مدى يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية للمؤسسة ؟ حيث كان من

بين الفرضيات إن نظام الرقابة الداخلية هو الالتزام بجميع السياسات والإجراءات لضمان السير الحسن، وهو ضرورة حتمية لسير

المؤسسة بحيث كان هدف الدراسة في تسليط الضوء على نظامين أساسيين في المؤسسة وهما نظام الرقابة الداخلية والمعلومات المحاسبية

والتعرف عليهما بشكل أوسع على المستوى الميداني والتطبيقي ومحاولة إظهار الدور الذي يلعبه نظام الرقابة ومدى مساهمتها في خلق

القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة، واعتمد في ذلك على المنهج الوصفي في الجزء المتعلق

بالتأصيل العلمي لكل من نظام الرقابة الداخلية والمعلومات المحاسبية، ولم يستغني عن المنهج التاريخي في نشأة وتطور نظام الرقابة

الداخلية وكذلك المنهج التحليلي من خلال عرض بعض القوائم وسير عملية الرقابة في المؤسسة الوطنية لاشتغال الآبار على مستوى

مديرية المالية والمحاسبة، وتوصل إلى النتائج التالية أهمها:

الدور الكبير الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية والمخاطر المقدرة في نظام الرقابة الداخلية وكذلك ضمان موثوقية ونوعية المعلومات حيث لم يتواجد أي ارتباط ولا أدلة بينهما هذا ما بين عدم تأثيرها على موثوقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

رابعا : دراسة تامر صبري محمود العبان و عجيب مصطفى هلدني، " دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني "، مجلة علوم إنسانية، السنة السابعة : العدد 45 في سنة 2010.

ركز الباحثان على مشكلة البحث في قصور المصارف التجارية في إقليم كردستان - العراق - في اتباع الأسس العلمية و العملية في عمل الرقابة الداخلية المتبعة فيها رغم إدخالها نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في مجال عملها بشكل واسع ، ذلك الأمر الذي سيقود إضاعة الفرصة للاستفادة القصوى من طاقاتها في ميدان الرقابة الداخلية و تحقيق أهدافها في استغلال الموارد البشرية و المادية و التكنولوجيا المتاحة لها بكفاءة و فعالية واقتصادية ، حيث سعيًا في اختبار الفرضية التي مفادها أن للرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني دورا كبيرا و من خلال أساليبها في التحقق من أن الأعمال تسير وفقا مما مخطط لها بكل كفاءة و فعالية واقتصادية و في الوقت المحدد ، وتم الاعتماد في ذلك على المنهج الوصفي في تحديد الإطار النظري ، فيما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة الميدانية ، و حدد الهدف من الدراسة في تسليط الضوء على دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني إضافة إلى تقييم مدى التزام المصارف قيد الدراسة بها من خلال استمارة استبيان معدة لهذا الغرض و التي تم في ضوءها تحليل نتائج الدراسة و ذلك عن طريق دراسة المعلومات المحاسبية في ظل النظام الالكتروني و ربطها بالرقابة الداخلية، و توصلا الباحثان إلى النتائج التالية :

شهدت الرقابة الداخلية تطورا مستمرا في مفهومها ابتداء من النظر في أهميتها في حماية الموجودات من السرقة و سوء الاستخدام و كشف المخالفات و النواقص ، مرورًا بالمفهوم الأوسع الذي يشمل رفع الكفاءة التشغيلية و الالتزام بتطبيق القوانين و السياسات الموضوعية ، فضلا عن مصداقية الإبلاغ المالي و تحسين نوعية التقارير المالية ، كذلك الحاجة لرقابة داخلية فعالة تواكب التطورات في بيئة تكنولوجيا المعلومات في بيئة و بالشكل الذي يسهل من إمكانيات تكاملها مع الأنظمة المعلوماتية الإدارية و المالية. و كما يتطلب البحث باستمرار في إمكانية تحديثها و تطويرها لتحقيق أهدافها ضمن معايير الوقت و الجهد و التكلفة و تحقيق أقصى ما يمكن من الكفاءة و الفعالية و الاقتصادية ، و كانت نتيجة التحليل الإحصائي بأن هناك دور معنوي ذا دلالة إحصائية لأساليب الرقابة العامة و الرقابة على التطبيقات في تحقيق كل من ضمان صحة و مصداقية المعلومات المعدة من قبل المصارف ، إن المبادئ

الخاصة بكفاءة و فعالية الرقابة على فعاليات العمل في البيئة التقليدية هي ذاتها التي تستخدم في البيئة الالكترونية. كما تظهر أهمية دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكترونية و لذلك للوقاية من زيادة مخاطر التلاعب و الوقوع بالخطأ لذا تظهر الحاجة إلى وجود نظام رقابة داخلي فعال لمواكبة التطورات و المستجدات في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

المطلب الثاني : الدراسات بالأجنبية

أولا : باللغة الفرنسية

دراسة " جون غاراري " :

Jean garerai , Discussion du system d'information comptable d'une

entreprise de télécommunication , mémoire présenté de l'obtention du diplôme licence économiques et administrative, université de Burundi, 2003 .

هدفت هذه الدراسة للحديث عن شركة " أوناطول " في مدى تحقيقها لنظام المعلومات المحاسبي و مدى مساهمته في تحقيق الكفاءة و التحسينات التي يجب أخذها لتلبية متطلبات الإدارة الفعالة، و يرى هذا الباحث أن لإدارة الشركة على نحو أفضل في ظل التغيرات الدائمة يجب على المدراء وضع موثوقية المعلومات بشكل سلس و سهل و يمكن التحقق منها بشكل يسمح لهم اتخاذ قرارات مدروسة تتعلق بنمو كيان مؤسستهم، و من بين أنواع المعلومات يحتاج المديرون المعلومات الحاسبية التي تلعب دورا رئيسيا في اتخاذ القرارات اليومية، عن طريق اختيار المناقشة في نظام المعلومات الحاسبية لمؤسسة " أوناطول "، و يتحقق ذلك بالتأمين لنظام المعلومات، و ليصل إلى هذا الهدف استعمل فرضيتين أساسيتين لبحثه، الفرضية الأولى استندت أن النظام المحاسبي لشركة " أوناطول " اهتم بالعديد من نقاط الضعف التي تحول دون تحقيق الهدف في مهمتها أما الثانية فترى أن المعاملات المالية ربما تحسن من النظام المحاسبي في المؤسسة، و توصل أن البرمجيات الآلية تسمح بكتابة البيانات في السجلات الحاسبية بشكل يضمن حمايتها، و سرعة الحصول عليها، و بذلك المحاسبين يحصلون على المزيد من الوقت لتحسين المعلومات الحاسبية (التحليل المالي، تحليل الأنشطة الإحصائية، حساب النسب ... الخ)، لكن تبني استعمل هذه الحلول الأوتوماتيكية يتطلب إنشاء إجراءات إدارية تسمح لنظام التشغيل إتقان نشاطات الشركة، كذلك تعزيز قدرة السيطرة على المراجعة الداخلية و إضفاء الطابع الرسمي على الرقابة الداخلية هذه الإجراءات تكشف عن الأخطاء في الوقت المناسب لتصحيحها، و بالتالي ضمان موثوقية المعلومات الحاسبية.

ثانيا : باللغة الإنجليزية

دراسة "توتل و فاندرلد" :

Tuttle &vanderelde 2006, (An empirical examination of technology information).

هدفت الدراسة للحدوث عن اختبار تجريبي " لكوبيت " كإطار للرقابة الداخلية لتكنولوجيا المعلومات حيث عملت الدراسة على اختبار النموذج المفاهيمي لإطار الرقابة الداخلية "كوبيت" ، كما هو مطبق على إعدادات التدقيق بما يتضمن العمليات و الامتثال و إعدادات التدقيق . و قد أشارت النتائج إلى نموذج "كوبيت" المفاهيمي يتنبأ بأن سلوك المدقق في هذا المجال يرتبط بطلبهم للمساعدة و تقديمها ، كما أشارت إلى أبرز أنظمة المعلومات و التدقيق هي مجالات تفتقر إلى التحقق من صحة النظرية تجريبيا للمراقبة الداخلية ، بمعنى تحديد المتغيرات التي تساعد على مراقبة جيدة.

المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة :

بعد الإطلاع على ما نعتقد أنها من أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، و محاولة الإلمام بأهداف هذه الدراسات و أهم النتائج المتوصل إليها، تم التوصل إلى ما يلي :

أ – أوجه الاختلاف :

- اهتم علي شيتور في دراسته بمدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية من خلال أن لنظام الرقابة الداخلية دور أساسي في أداء المؤسسة الاقتصادية ؛
- كما ركزت غاشوش عايدة و لقصير مريم في دراستهما على مدى و دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبي ؛
- كما ركزت دراسة JEAN GARARAYI على أن النظام المعلومات المحاسبي الموضوع في شركة " أوناطول" يحقق الكفاءة لمساعدة المديرين في اتخاذ القرارات اليومية.
- يوجد اختلاف في هذه الدراسات من حيث عينة الدراسة. بالإضافة إلى اختلاف في الأدوات المستخدمة. تناولت دراسات موضوع الرقابة، من مختلف الجوانب و بشتى المعايير و بأساليب متنوعة.

ب- أوجه التشابه :

يلاحظ من خلال الدراسات السابقة أن القاسم المشترك بينها هو نظام الرقابة الداخلية، و في ضوء هذه النتائج يمكن القول أن جميع هذه الدراسات متقاربة فيما بينها من حيث الهدف، إذ ركز بعضها على نظام الرقابة الداخلية و البعض الآخر منها على المعلومات المحاسبية و الأداء المحاسبي.

ج - ما يميز الدراسة الحالية :

و منه يمكن استخلاص ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية :

- إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل و تحسين الأداء المحاسبي؛
- محاولة إسقاط دراستنا على المؤسسة محل الدراسة للتعرف على مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية من أجل تفعيل الأداء المحاسبي؛
- محاولة تكوين نتيجة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و دوره في تفعيل الأداء المحاسبي.

خلاصة الفصل الأول :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل الذي يتضمن الإطار النظري للدراسة ، تم التطرق لمجموعة من المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلي من تعريف و أهداف و مكونات و مبادئ و كذا تقييمها ، بالإضافة إلى ماهية الأداء المحاسبي و كذا العلاقة التي تربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء المحاسبي ، هذا في المبحث الأول حيث تم الوقوف على مجموعة من الاستنتاجات أهمها هي أن الرقابة الداخلية لها دور كبير و فعال في تفعيل أداء المؤسسة بشكل عام و الأداء المحاسبي بشكل خاص بما يضمن الفعالية و الكفاءة مما يساعدها على اتخاذ القرارات بشكل سليم . هذا الأمر جعل الرقابة الداخلية أداة ضرورية في تقييم الأداء . أما المبحث الثاني فكان بعنوان الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا و الذي تم من خلالها استعراض لأهم جوانب هذه الدراسات و المتمثلة في إشكالية البحث و الهدف من الدراسة ، طريقة المعالجة و كذا عرض أهم النتائج المتوصل إليها في نهاية كل دراسة مع إعطاء نقد أو إبراز إحدى أهم الجوانب المهملة في الدراسة و التي سيتم تغطيتها في دراستنا.

**الفصل الثاني : دراسة ميدانية
بمطاحن الأحلام - تقرت -**

تمهيد :

لقد تناولنا في الجانب النظري الرقابة الداخلية باعتبارها أداة لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات المحاسبية التي تقوم بها .

و رغبة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ، قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة " مطاحن الأحلام " تقرت،

فوجود الرقابة الداخلية يعتبر ضرورة حتمية في المؤسسة لدورها و مساهمتها في تفعيل الأداء المحاسبي من جهة و كذا كبر حجم المؤسسة و تعدد العمليات التي تقوم بها من جهة أخرى .

و هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و كذا واقع الأداء المحاسبي في المؤسسة

من خلال مبحثين :

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات

المبحث الثاني : النتائج و المناقشة

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة

سنعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملائمتها مع الموضوع، ممثلة في طريقة الدراسة بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

يحتوي هذا المطلب على فرعين حيث يتناول الفرع الأول تقديم الشركة محل الدراسة. أما الفرع الثاني فتطرقنا فيه لمنهجية الدراسة وطبيعة المتغيرات.

الفرع الأول : تقديم الشركة محل الدراسة

أولاً : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

أ - نشأة المؤسسة : مؤسسة مطاحن الأحلام هي مؤسسة تابعة لشركة فنوعية و إخوانه لإنتاج و تسويق السميد، و هي شركة ذات مسؤولية محدودة ، تقع في منطقة تقرت-المقارن- قرب مقطع الطريق المؤدي إلى دائرة المقارن، يبعد حوالي 10 أمتار من السكة الحديدية من الجهة الغربية ، تقدر المساحة ب 3 هكتار، و قد تم إنجازها من طرف شركة تركية برأس مال 1 مليار و 800 مليون و تقسم الحصة بين 4 شركاء، تأسست سنة 1999.

ثانيا : نشاط و أهداف المؤسسة :

أ - نشاطها :

بدأ إنتاج الشركة سنة 2001، يسهر على سيرها 30 عامل مؤطرين منهم إداريين و عمال مؤقتين، و هي مختصة بإنتاج الفرينة (الطحين) و النخالة (العلف)، كما تصل طاقتها الإنتاجية إلى حوالي 2400 قنطار يوميا مقسمة بين فريقي عمل حيث يتم توزيع هذه المنتجات إلى عدة مراكز منها : حاسي مسعود - تمنراست - أدرار - رقان - باتنة - المسيلة - الوادي.

ب - أهدافها :

تهدف إلى زيادة نشاطها الاقتصادي و ذلك بزيادة الإنتاج و تحسين نوعية منتجاتها إلى أقصى حد ممكن لتغطية السوق المحلية الجهوية و الوطنية من خلال :

- إرضاء عملائها ؛
- توفير مستوى مناسب من الأجر ؛
- توفير مناصب مختلفة من الأشغال ؛
- تطمح في التوسعة الجغرافية و السوقية في مختلف أرجاء الوطن ؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الربح لرفع رأس المال في المؤسسة و توسيع العمل و منافسة المؤسسات الأخرى ؛
- تسعى لدخول المنافسة بتصنيع المنتجات الغذائية الأخرى (العجائن بمختلف أنواعها ، السميد ، و كذا الأنواع الأخرى للطحين)؛
- الوصول إلى الاكتفاء الذاتي؛
- توسيع نشاطها في النقل و الخدمات؛
- غزو السوق الوطنية و كذا التصدير مستقبلا.

ثالثا : دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الأحلام :¹

تميز مؤسسة " مطاحن الأحلام " بهيكلها التنظيمي في شكل بسيط إلا أنه جد محكم و هذا راجع إلى طبيعة نشاطها، حيث يشمل على عدة مصالح و التي تعمل كل منها على تحقيق أهداف المؤسسة و توفير أفضل منتج و ذلك لتلبية متطلبات السوق و كذا البقاء في بيئة تنافسية. انظر الملحق رقم (1).

■ المدير العام :

هو الذي يسير المؤسسة و يراقب كل العمليات القائمة بالمؤسسة عبر الاتصال المباشر بمصلحتي التجارة و المحاسبة كما يعمل تحت تصرفه بشكل غير مباشر مصلحة المستخدمين ، مصلحة الإنتاج و مصلحة الصيانة.

■ مصلحة التجارة :

و تنقسم إلى ثلاث أقسام و هي :

أ - فصيلة الاستقبال : و هي المشرفة على استقبال السلع من الممون .

ب - فصيلة المبيعات : و هي المشرفة على البيع .

¹لزرهر بن حيزية, رئيس مصلحة المستخدمين

ج - فصيلة التموين : حيث تشرف على :

- متابعة العمليات الخاصة بتموين الشركات الخاصة بالمواد الأولية (القمح اللين) ؛
- مراقبة المواد الأولية من حيث الجودة و النوعية ؛
- تموين جميع الورشات بالمواد اللازمة و العتاد .

■ مصلحة المستخدمين :

و تختص هذه المصلحة بـ :

- أ - تسير الطاقة البشرية للشركة؛
- ب - متابعة العمل و تسجيل الغيابات؛
- ج - إمضاء العطل السنوية، و دفع النفقات الخاصة بالتنقلات؛
- د - تسديد الأجور و دفع مستحقات الضمان الاجتماعي.

■ مصلحة الإنتاج :

تقوم بتسيير مراحل الإنتاج داخل الشركة و المستخدمين التابعين لها ، كما تقوم بدراسة العرض و الطلب و كذا مراقبة كمية الإنتاج و نوعيته و كذا توجيه العمال.

- التخزين : مهامها مراقبة المخزونات من المواد الأولية و كذا تخزين المواد المنتجة و مراقبته حتى يتم تصريفه.

■ مصلحة الصيانة :

تعمل هذه المصلحة على ضمان السير الحسن للآلات، لأن عملية الإنتاج تتعلق بها فأي قطاع أو عطل يعيق الإنتاج و يجب إصلاحه في الوقت المناسب لكي تستمر العملية الإنتاجية .

■ مصلحة و المالية و المحاسبة :

كل العمليات التجارية و المالية و المحاسبية الخاصة بالمؤسسة تقوم عليها هذه المصلحة المهمة و الحساسة، و تتمثل في:

- ضبط و إعادة فواتير السلع؛
- إعداد الوثائق لكل العمليات؛

- متابعة العمليات المالية والمحاسبي و معالجتها فور حدوثها.

الفرع الثاني : منهجية الدراسة وطبيعة المتغيرات

أولا : منهجية الدراسة

✓ المنهج الوصفي :

" في الجانب النظري " ويعتمد على وصف الظاهرة وتحليل عناصره، للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها .

✓ المنهج التحليلي و أسلوب دراسة حالة :

" في الجانب التطبيقي " لأنه يوافق طبيعة الموضوع الذي يتضمن إسقاطا ميدانيا على المؤسسة محل الدراسة مستخدمين في ذلك أدوات المقابلة وقوائم الاستقصاء من أجل استخلاص النتائج وتحليلها.

ثانيا : طبيعة المتغيرات

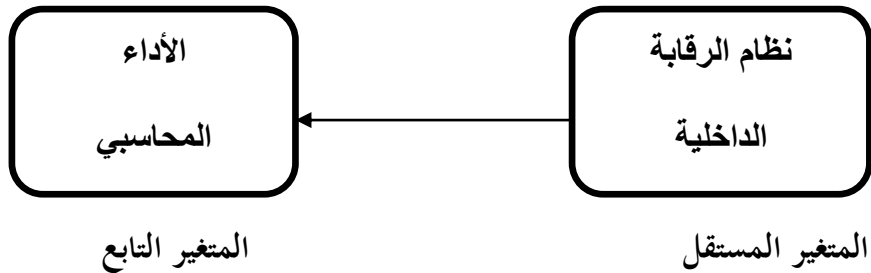
يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي، والذي يتكون متغيرين أساسيين هما :

➤ المتغير المستقل : نظام الرقابة الداخلية؛

➤ المتغير التابع : الأداء المحاسبي.

● و فيما يلي نموذج نموذج لمتغيرات الدراسة :

الشكل رقم (3): يوضح متغيرات الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة

تم القيام بتريص تضمن زيارات ميدانية للمؤسسة محل الدراسة، حيث تم فيها جمع البيانات و المعلومات اللازمة والقيام بمناقشات ومقابلات مع الجهات المختصة من أجل إنجاز الدراسة في جانبين رئيسيين هما :

أ - الجانب النظري :

لقد اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع و الأدبيات العربية من كتب ومجلات والتصفح في شبكة الانترنت، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت للباحث، وساعدته في إنجاز هذه الدراسة.

ب - الجانب التطبيقي :

لقد استعمل الباحث عددا من الوسائل للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة من أبرزها ما يلي :

- **المقابلة الشخصية :** اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس والمتمثلة في المدير والمحاسب والمراقب الداخلي ورؤساء المصالح بمختلف مستوياتهم، وهذا للحصول على المعلومات من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكنا من الوصول إلى نتائج المراد إليها؛
- **التقرير الوصفي :** ويقوم على وصف عملية و إجراءات الأداء المحاسبي في المؤسسة ومراحلها وكيفية الطريقة التي تسير عليها؛
- **قائمة الاستقصاء :** بعد قيامنا بالمقابلات وحصولنا على بعض المعلومات وهذا لشح المعلومات من بعض المسؤولين، أردنا اختيار أسلوب آخر أكثر فعالية تمثل في قائمة الاستقصاء والذي من أهم الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، وهي قائمة تحتوي على مجموعة من الأسئلة قمنا بطرحها على مدير المؤسسة، وتتضمن هذه القائمة أسئلة حول دور ومساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي؛
- **الملاحظة :** كذلك اعتمدنا على عنصر الملاحظة للوقوف أكثر على سير العمليات داخل المؤسسة والتأكد من صحة ما يوجد في اللوائح التنظيمية وما يقابلها على أرض الواقع وما يتم تنفيذه فعلا، حيث تعتبر كدليل إثبات قوي وفعال، إضافة إلى الإطلاع على بعض الوثائق التي تدعم الموضوع والتي تعتبر سندا لنا في هذه الدراسة.

المبحث الثاني : النتائج والمناقشة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة كيفية سير الرقابة الداخلية ودورها في تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة، والهدف من هذه الدراسة هو التقرب أكثر من الواقع واختبار ما تم التوصل إليه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

المطلب الأول : نتائج الدراسة التطبيقية

سنعرض من خلال هذا المطلب نتائج الدراسة المتوصل إليها بناء على المعلومات التي تم جمعها، تلخيصها ومعالجتها.

الفرع الأول : إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

1/ التخطيط للرقابة :

حيث يتم وضع خطة للرقابة الداخلية من طرف رئيس الرقابة على أساس مجموعة من المعايير التي تقوم بها الرقابة، تصمم وفق جدول يحتوي على مكان الرقابة و الهدف من الرقابة، و بوضع مكان للملاحظات، يوضع هذا المخطط من طرف مدير الرقابة، ثم بعد ذلك يتم إعلام المصالح (مصلحة المحاسبة و المالية) التي سوف تتم على مستواها عملية الرقابة قبل مدة من الزمن.

2/ تنفيذ عملية الرقابة :

بعد المصادقة على خطة الرقابة تأتي مرحلة التنفيذ، و من هنا يذهب المراقب لتنفيذ العملية، و فيها يقوم هذا الأخير بطلب المستندات التي سوف يقوم بمراقبتها، أيضا يتم طلب سجل كل العمليات التي تقوم بها كل مصلحة معنية بالرقابة، و من هنا يسهل على المراقب عملية الرقابة أثناء القيام بعمله، من فحص للمستندات و المقارنة بينها، و في الأخير يقوم بوضع تقرير يحتوي على أهم الملاحظات و النتائج.

3/ محتوى التقرير :

في هذا التقرير يوضع فيه النتائج المتوصل إليها من خلال عملية الرقابة، من نقاط القوة و الضعف التي توصل إليها المراقب من خلال مراقبته للعمليات القائمة في كل مصلحة، ثم بعد ذلك يكون هناك اجتماع ليناقد فيه التقرير، في حالة رفض يتم طلب الدليل، في حالة ما إذا لم يعطي الدليل تبقى الملاحظة في التقرير، و العكس.

- يترك مكان مخصص لإعطاء رأي المراقب في التقرير.

4/ التقرير النهائي :

بعد دراسة محتوى التقرير يتم وضع التقرير النهائي الذي يحتوي على أهم النقاط المتوصل إليها، مع ذكر الأسباب ليعطي في الأخير رأيه مع الاقتراحات و التوصيات. انظر الملحق رقم(2).

أهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

1/ تحقيق وتنفيذ العمليات بكفاءة، وفعالية بطريقة منظمة وأخلاقية واقتصادية :

بالنسبة للهدف الأول من أهداف الرقابة فان تحقيق الكفاءة والفعالية يعتبر من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية. والمقصود

بالعمليات في هذا الهدف هو تحقيق الأهداف المخططة للمؤسسة، وينطوي هذا الهدف على تحقيق الاقتصاد في الإنفاق ومحاوله الاستفادة بأكبر قدر من الخدمة من خلال المصروف المتاح بما لا يؤثر على جودة الخدمة المقدمة من طرف المؤسسة.

ومن الأهداف الفرعية التي يمكن أن يجزا لها الهدف الأول للرقابة الداخلية ما يلي :

- رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية ؛

- تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة ؛

- تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة المتمثل في تحقيق الربح ؛

- تدنية كل مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المالية والاقتصادية المتاحة للمنشأة ، وهذا يعني حماية أصول المؤسسة من كل مصادر الإسراف والسرقة والغش ومجالات نقص القيمة المتعمدة وغير المتعمدة .

2/ حماية الموارد من الخسارة والتلف وسوء الاستخدام :

أما فيما يتعلق بالهدف الثاني ، فان آليات الرقابة المفروضة على الموارد المتاحة للمؤسسة تساعد في حماية الأصول وغيرها من الموارد

حتى يتم الاستفادة منها فيما يحقق أهداف المؤسسة . ويقصد بحماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية حيث نجد في هذا المجال

حمايتين الأولى مادية أي حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها من جراء العوامل الداخلية أو الخارجية من سرقة أو

تلف. أما الحماية الثانية فهي محاسبية ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حيث يمكن

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

متابعتها بدقة مثل .فان عدم الاحتفاظ بسجلات وعدم وجود نظم رقابي على الأصول يمكن أن يترتب عليه إساءة استخدام

الأصول، أو استخدامها في أغراض غير مخصصة لها .

ومن الأهداف الفرعية لهذا الهدف ما يلي :

- التحقق من جدية الصرف؛
- التحقق من الإنفاق على أوجه الصرف المطلوبة؛
- التحقق من تنفيذ الإنفاق وفقا للإعتمادات المخصصة؛
- فرض الرقابة على الأصول الثابتة وعلى تشغيلها؛
- فرض الرقابة على أملاك المؤسسة وحمايتها من التعديات؛
- فرض الرقابة على العهد والمستودعات؛
- الجرد والمعاينة والتفتيش على العهد والمستودعات والأصول الثابتة؛
- اتخاذ الإجراءات الفورية في حالة وجود أي تعديات أو استيلاء أو انحرافات في الموارد والأصول المملوكة للمؤسسة.

3/ الالتزام بالنظم والسياسات والتعليمات :

يرتبط هذا الهدف بالسياسات التي تتعلق بالنظم والقوانين والسياسات التي تفرض على المؤسسة ، كما يرتبط أيضا بالنظم

والسياسات التي تضعها الإدارة . ومن الأهداف الفرعية لهذا الهدف ما يلي :

- الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية المنظمة للعمل ؛
- الالتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي للمؤسسة ؛
- الالتزام بالنظم السارية التي تعمل فيها المؤسسة ؛
- الالتزام بالتعليمات التي تصدرها جهات حكومية معنية بالإشراف على المؤسسة.

4/ التحكم في المؤسسة :

يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقها من أهم الأهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين ، ويحدث هذا عن

طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فان تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة والمسيرين.

5/ ضمان دقة وجودة المعلومات :

يعتبر أهم الأهداف على الإطلاق ، بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة ، وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها ، وبالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المؤسسة وعلى المتعاملين معها كذلك وهذا يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة و بالتالي تعتبر رهن مستقبل المؤسسة.

6/ ضمان تطبيق المعلومات :

وهذا بغرض التأكد من جميع المعلومات المكتوبة وغير المكتوبة قد تم تنفيذها كما يجب ، وعليه فقبل إصدار هذه التعليمات يجب التأكد من التعليمات ذات هدف واضح ، ومناسبة وبسيطة وموجهة لمسؤولين وأشخاص محددين ، بعد ذلك يتم التأكد من أن التنفيذ قد تم بكل صرامة.

7/ تحسين ورفع الأداء :

وهذا ما نلاحظه من خلال التعارف السابقة حيث نجد أنها ركزت على عنصر رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة التي قدرت المؤسسة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة ، أما عنصر الفعالية فهو اقل تركيز حيث يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية ، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذا جودة عالية من الكم والكيف.

واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة :

لاشك في أن تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية يحتاج إلى تضحية كبيرة لتطبيق هذه الإجراءات و سهولة التعامل معها، فوجدنا من خلال الملاحظة و المقابلة و الأسئلة المطروحة أن مؤسسة " مطاحن الأحلام " تطبق نظام الرقابة الداخلية مقبول إلى حد ما. إلا أنه نحن أصحاب الدراسة لا نثق في مدى صحة هذه الإجابات في أرض الواقع، لأنه لا يوجد نظام رقابة كامل و فعال 100% فمهما كان النظام قوي و فعال فلا بد من وجود بعض الثغرات التي تتخلله.

كما أن وجود هذا النظام في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل واف و مفصل و ذلك لمعرفة نقاط القوة و الضعف و تقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف ، و في هذا الصدد و من خلال دراستنا لمؤسسة " مطاحن الأحلام " - تقرت - ، برز لنا و بشكل واضح وجود نظام رقابة جيد و فعال من خلال التزام العاملين بجميع اللوائح و التعليمات و الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة و نظام خاص للتسجيل المحاسبي عن طريق الإعلام الآلي للتسيير .

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

وبعد تتبعنا لواقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومن خلال الملاحظة وطرح الأسئلة و خاصة في جانب نظام الرقابة الداخلية و وجدنا أنه ليس معمول به داخل المؤسسة كما يجب حيث برزت لنا نقاط الضعف حسب ما أتيج لنا من معلومات. و هذا راجع للأسباب التالية :

- أن المؤسسة ليست بحاجة إلى رقابة دورية بينما هي في حالة توازن و استمرارية؛
- عدم التزام بعض العاملين بأوقات العمل؛
- افتقاد الهيكل التنظيمي إلى دائرة للرقابة الداخلية، تعمل من أجل تحقيق الأهداف الموكلة إليها من جهة و تساهم في تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة من جهة أخرى.

بالرغم من أن المؤسسة تعتمد مثلا على :

- استخدام الإعلام الآلي في كل الأقسام؛
- استخدام التقارير الدورية كأداة مراقبة مستمرة لنشاط كل قسم؛
- توظيف عمال ذو كفاءة .

و من خلال ما تقدم من نقاط الضعف الظاهرة على مستوى المؤسسة نقترح ما يلي :

- ✓ قيام المسؤولين بزيارات مفاجئة لمختلف الأقسام و المصالح مما يولد لدى الموظفين الشعور بوجود رقابة علة أداء أعمالهم و هذا من أجل تحفيزهم و دفعهم للعمل بإتقان .

الفرع الثاني : الأداء المحاسبي في المؤسسة

- مصلحة المالية و المحاسبة :

يقوم المحاسب بخطوات مرحلية خلال التسجيل المحاسبي للعمليات. أولا يقوم بتجميع المعلومات المتعلقة بكل عملية فور حدوثها

على حداد، و من ثم تلخيصها، تحليلها، معالجتها محاسبيا. حيث تكون المعالجة المحاسبية على طريقتين :

1. **المعالجة المحاسبية يدويا:** حيث تعتبر هذه الطريقة فعالة، لأنه يمكن متابعة العمليات من مصادرها الأصلية فور حدوثها

إلى نهايتها، كما يمكن بسهولة اختبار وجود فعاليتها.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

2. المعالجة المحاسبية الكترونياً: و تقوم على فحص البيانات المصدرية, تحديد كيفية تحويل البيانات إلى شكل تقرأه

الآلات, و كذا تحديد تصحيح الأخطاء بالنظام.

1. المعالجة اليدوية : يقوم المحاسب خلال عملية التسجيل المحاسبي بتتبع و احترام الإجراءات المحاسبية في تسجيل العمليات

(قيود التسوية, دفتر اليومية, الترحيل ...), و إعداد القوائم المالية (الميزانية الختامية, جدول حسابات النتيجة ...) من

خلال :

- التأكد من العمليات التي تمت لها وجود مالي حقيقي؛

- جمعها بطريقة صحيحة و سليمة؛

- أن تكون ملائمة و موثوق بها؛

- التوقيت المناسب و قابلية الفهم.

كما يركز عمل المحاسب على الطريقة اليدوية من خلال (المجموعة الدفترية) :

- تحليل العملية؛

- التأكد من أنها مستوفية الشروط اللازمة (واضحة, موثوقة, ...)؛

- تسجيلها في دفتر اليومية (تصنيف و تبويب الحسابات قصد معرفة ما للمؤسسة من أصول و ما عليها من التزامات)؛

- تسجيلها في جدول الميزانية (تلخيص نتيجة نشاط المؤسسة)؛

- تسجيلها في جدول حساب النتيجة. انظر الملحق رقم(3).

• كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تستخدم طريقة الجرد المستمر.

2. المعالجة الالكترونية :

بعد القيام بإجراءات التسجيل اليدوي يقوم بترجمة تلك العمليات و إدخالها في شكل بيانات للحاسوب, و هذا بمساعدة

مبرمج بإسناد برنامج للأوامر و بشكل مسبق:

- إنشاء آلية ترميز للحسابات موافقة للنظام اليدوي؛

- إنشاء حسابات عامة في دفتر الأستاذ؛

- إنشاء قوائم و وثائق محاسبية مبرمجة مثل :

▪ برنامج الفوترة . WIN FACT؛

▪ برنامج تسيير المخزون. GESTION DE STOK.

▪ برنامج الأجور .

و هذا من أجل تسهيل عملية التسجيل المحاسبي وفق القواعد المنصوص عليها.

- و فيما يلي التسجيل في جدول الميزانية "2014/12/31-2013/21/31": انظر الملاحق رقم(4,5).

الجدول (1) : جانب الأصول

3013	2014			
الصافية	الصافية	الإهلاكات	الإجمالي	الأصول
				<u>الأصول الثابتة غير</u>
				<u>الجارية</u>
8805419.44	7742242.02	13521306.46	21263548.46	- مباني
19218407.96	23489289.71	132849274.67	156338654.38	- التسهيلات
				التقنية
10423612.65	7938126.70	36485311.22	44423437.92	- الأصول
				الرأسمالية
2429.57	2898.17		2898.17	- قروض و
				الأصول المالية
				غير المتداولة
38172556.60	39172556.60	182885892.33	222028448.93	مجموع الأصول غير
				الجارية

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

				الأصول الجارية
41445933.81	33425177.93		33425177.93	- مخزونات جارية
58457264.92	32378972.92		32378972.92	- العملاء
207916.65	52328068.37		52328068.37	- مدينون آخرون
			16665580.89	- ضرائب و رسوم
			39385964.13	- أموال الخزينة
187053021.28	174183764.84	00	174183764.24	مجموع الأصول الجارية
225502890.90	213356320.84	182855892.33	396212213.17	مجموع الأصول

الجدول (2) : جانب الخصوم

2013	2014	الخصوم
		<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
100000000,00	100000000,00	- رأس المال المصادر
91820797,97	93515740,33	- العلاوات و الاحتياطات
16949423,65	7723697,99	- النتيجة الصافية
208770221,62	201239438,32	المجموع
00	00	الخصوم غير الجارية
		<u>الخصوم الجارية</u>
1113920,05	8282233,20	- الموردون و الحسابات الملحقمة
4207752,00	2456738,00	- الضرائب

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

1410997,23	1377911,23	- الديون الأخرى - خزينة الخصوم
16732669,28	123356320,24	مجموع الخصوم الجارية
225502890,91	213356320,24	مجموع الخصوم

❖ نلاحظ أن مجموع الأصول يساوي مجموع الخصوم لسنة " 2013 " و نفس الملاحظة بالنسبة لسنة " 2014 ". أي أن

المؤسسة في حالة توازن و استقرار. كما أن تساوي الأصول و الخصوم يعطي صورة واضحة عن أداء المؤسسة بصفة عامة

و الأداء المحاسبي بصفة خاصة و هذا راجع إلى عدة أسباب نذكر منها:

- رغبة المؤسسة في التواجد في بيئة تنافسية؛
- هدف المؤسسة الرئيسي و المتمثل في تحقيق الأرباح؛
- الالتزام بالإجراءات و القواعد القانونية المحاسبية؛
- الشعور بالمسؤولية و الاهتمام؛
- ترتيب المستندات المحاسبية التي تؤكد صحة العمليات المذكورة؛
- كفاءة المورد البشري؛
- الاعتماد على التسجيل اليدوي ثم ترجمته الكترونياً؛
- الاعتماد على الدليل المحاسبي؛
- الكفاءة المهنية للعمال.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

- و في الأخير تعد مؤسسة مطاحن الأحلام الملاحق التي تبين القواعد و القوانين و الطرق المحاسبية المستعملة, حيث توفر

فيها جميع المعلومات المكتملة للميزانية و حسابات النتائج. انظر الملحق رقم (6).

وفي ما يلي نوضح بعض الوثائق الصادرة و الواردة من و إلى مصلحة المحاسبة و المالية :

الجدول (3): الوثائق الواردة إلى مصلحة المحاسبة و المالية

المديرية المرسلة	مصلحة المحاسبة و المالية
المصلحة التقنية التجارية	- فاتورة البيع - الإيراد اليومي - التقرير اليومي للمبيعات
مصلحة التخزين	- جميع فواتير الشراء - فواتير الاقتطاعات و الاستثمارات
مصلحة الاستغلال	- وصل استهلاك المواد الأولية - وصل إنتاج المنتج النهائي - وصل الاستلام
مصلحة مراقبة التسيير	- جدول حسابات النتائج - الديون - المدخلات - حالة الخزينة

الجدول(4): الوثائق الصادرة من مصلحة المالية و المحاسبة

المصلحة المستقبلية	مصلحة المحاسبة و المالية
المدير العام	- التقارير الشهرية لرقم الأعمال و الحقوق
مصلحة التموين	- تسوية الفاتورة

❖ إن اهتمام المؤسسة بالعمل المحاسبي و هذا عن طريق توظيف عمال ذو كفاءة و القيام بدورات تكوينية لزيادة معارفهم إضافة إلى توفير برامج معالجة حديثة بالرغم من نقص في المعدات و الالتزام بقواعد التسجيل المحاسبي كل هذه العوامل أدت إلى تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة هذا من جانب و من جانب آخر فإن الأداء المحاسبي للمؤسسة لا يزال يعاني من بعض النقائص و هذا راجع إلى نقص في تطبيق نظام الرقابة على أرض الواقع كما يجب مما يؤثر على أداء المؤسسة بصفة عامة و بشكل خاص أدائها المحاسبي.

الفرع الثالث : مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي

من أجل الوقوف على مدى مساهمة ودور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي داخل المؤسسة "مطاحن الأحلام" قمنا بإجراء مقابلة شخصية مع مدير المؤسسة، وكانت النتائج كالتالي :

الجدول(5): يوضح نتائج المقابلة مع مدير المؤسسة

الأسئلة	التعليق
مفهومكم حول نظام الرقابة الداخلية	هي عبارة عن رقابة الوثائق و السجلات و العمليات اليومية داخل المؤسسة، فهي تعتبر رقابة تسييرية.
ما هي خطوات الرقابة على الأداء المحاسبي	ليس لها خطوات، و إنما هي عملية تقوم داخل الوحدة من حيث عملية الإجراء ، و التأكد من التسجيل المحاسبي الفوري.
من الذي يضع الخطط و الإجراءات المتبعة لعملية التقييم المحاسبي	الذي يضع الخطط و الإجراءات المتبعة لعملية التقييم المحاسبي هو المدير العام للمؤسسة مع مساعدة مسؤول الرقابة.
هل هناك فصل بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية و الضبط الداخلي	يوجد فصل، فالرقابة المحاسبية هي التحقق من صحة الوثائق و من ثم تسجيلها، أما الإدارية فهي تسجيل التحقق من الإجراءات و القوانين المتبعة داخل المؤسسة، أما بالنسبة للضبط الداخلي فلا

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

يوجد.	
نعم هي كذلك لأنها تمثل نوع من الحصانة للحفاظ على هيكلها التنظيمي و ترفيته كما تسهل تدفق المعلومات الموثوقة.	تعطي المؤسسة أهمية كبيرة للرقابة الداخلية
نعم تحقق أهداف المؤسسة من خلال حماية المشروع ، و الالتزام بالإجراءات الرقابية الإدارية و المحاسبية .	تحقق الرقابة الداخلية أهداف المؤسسة
وضع المراقب في المؤسسة يخول له إما الاستقلالية و إما التبعية.	يتمتع المراقب بالاستقلالية
و على أساسها يتم اتخاذ القرارات و تحديد مستلزمات الفترة القادمة.	تأخذ الإدارة العليا تقارير المراقب باهتمام كبير
نعم كونها تسعى للوصول بالمؤسسة إلى حماية أصولها و ضمان استمراريتها.	تعتبر الرقابة الداخلية قيمة مضافة
نعم و هذا من أجل حماية أصول المؤسسة و التأكد من دقة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات الصحيحة و السليمة لصالح المؤسسة.	يساهم المراقب في اكتشاف الأخطاء و الغش و الاختلاس و التأكد من مدى مراعاة السياسيات المتبعة من طرف الإدارة
طبعاً من أجل تفادي الوقوع في الأخطاء.	يتم الاستعانة بنتائج المراقب لمواجهة المخاطر
نعم لأن بحيث يستهدف الوصول إلى المعلومة الصحيحة لاتخاذ القرار المناسب و هذا من صالح استمرارية و نجاح المؤسسة.	تساعد الرقابة الداخلية الإدارة العليا على تطبيق سياستها و إجراءاتها و بلوغ أهدافها
و هذا من خلال تقديمه لخدمات تأكيدية إضافة إلى خدمات استشارية.	يقوم المراقب بزيارات ميدانية لتقديم النصائح و الإرشاد و التوصيات
من أجل تحديد مواطن القوة و الضعف في الأداء و العمل على معالجتها أو الحد منها.	تشمل عملية الرقابة جميع أنشطة المؤسسة

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

يعتمد المراقب على الملاحظة	نعم لأنها من أساليب الرقابة ، كما تعتبر عنصرا فعالا لتحقيق أهداف المؤسسة.
يساعد المراقب أفراد المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم	بالتأكيد حيث يركز على الكفاءة و الفاعلية في تقديم الأداء واستغلال الموارد المتاحة للمؤسسة.

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على المقابلة مع مدير المؤسسة

➤ من خلال نتائج هذه المقابلة لاحظنا على العموم نجاح نظام الرقابة الداخلية في قدر معين و إلى حد من النفعية للمؤسسة، من خلال إثبات أنه يعتبر قيمة مضافة للمؤسسة من جهة و مساهمته في تفعيل الأداء المحاسبي من جهة أخرى. كما أنه يعاني من بعض النقائص في التطبيق على أرض الواقع. كما نلاحظ أن للرقابة الداخلية مكانة أساسية داخل المؤسسة من خلال الالتزام بالسياسات و الإجراءات لاحتمال وقوع الأخطاء لأن الأخطاء تكون دائما ممكنة الحدوث بالرغم من فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة " مطاحن الأحلام".

المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها

الفرع الأول : تحليل ومناقشة نتائج نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

بعد المقابلة التي أجريناها مع مسؤولي مؤسسة "مطاحن الأحلام" حول نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة تبين لنا ما يلي :

- من خلال نتائج المقابلة لاحظنا أن الرقابة الداخلية تلعب دورا مهما داخل المؤسسة و تعتبر كقيمة مضافة بالنسبة للمؤسسة و ذلك لما تقدمه من مساعدة للإدارة العليا و هذا من خلال النصائح و الإرشادات و الملاحظات التي تظهر في تقرير المراقب حول وضعية المؤسسة و الدور الهام الذي تلعبه في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- و من خلال نتائج المقابلة و الملاحظة تبين أن المؤسسة تأخذ تقارير المراقب باهتمام كبير كما تعطي أهمية كبيرة للرقابة الداخلية؛

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

- و من خلال المقابلة و الاطلاع على الوثائق تبين أن مراقب المؤسسة يتمتع بالنزاهة و الموضوعية في أداء مهامه و هذا نظرا لخبرته الطويلة في المؤسسة و متمكن في أداء عمله و ذلك لإتباعه لمختلف المعايير سواء المتعلقة بمدى ملائمة الرقابة الداخلية لاحتياجات المؤسسة أو من حيث الآليات و المناهج التي يتبعها المراقب عند أداء مهامه.

الفرع الثاني : تحليل ومناقشة مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة

بعد اعتمادنا على أساليب المقابلة و الملاحظة و قائمة الاستقصاء توصلنا إلى النتائج التالية :

- ✓ تعتبر الرقابة الداخلية مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة و الصحيحة و السليمة بالرغم من وجود صعوبات في تطبيقها على أرض الواقع ، بحيث يمكن الاعتماد عليها لتفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة .
- ✓ و من خلال المقابلة تبين أن الرقابة الداخلية لها دور هام كونها أداة مساعدة تلجأ إليها المؤسسة لتفعيل الأداء المحاسبي .
- ✓ يتم الاستعانة بنتائج و أعمال الرقابة الداخلية في المؤسسة إما لمواجهة مخاطر معينة أو المبادرة في تجسيد خطوات تحسينية معينة .
- ✓ يوفر المراقب معلومات ذات نسبة عالية من الدقة و الشفافية تساعد على تسهيل عملية تفعيل الأداء المحاسبي .
- ✓ اهتمام البارز من المؤسسة بالعمل المحاسبي مما يعود عليها بالإيجاب على الأداء المحاسبي ككل.
- ✓ سعي المؤسسة إلى زيادة تحسين أدائها المحاسبي بفضل قدرتها على إنتاج معلومات ذات جودة و مصداقية مما يساعدها على اتخاذ القرارات السليمة في أحسن الظروف.

أولا : اختبار الفرضيات

- و من خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة سنحاول مقارنة ما تم التوصل إليه مع ما تم افتراضه من خلال ما يلي :
- الفرضية الأولى :** تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية و الإجراءات المكتوبة و غير المكتوبة، و التوصيات الإدارية، و طرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.
- كما أن النظام الرقابي الداخلي القوي و الفعال يعطي درجة كبيرة من المصداقية للمؤسسة، و هذا من خلال مدى الالتزام بإجراءاتها وعلى كفاءة المورد البشري في المؤسسة، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى :
- " نظام الرقابة الداخلية مجموعة الإجراءات الواجب إتباعها بغية التحكم الجيد في المؤسسة ."

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية بمطاحن الأحلام - تقرت

الفرضية الثانية : إن تفعيل الأداء المحاسبي يقيس حالة التقدم أو التأخر في المؤسسة، باعتبار أن الأداء الجيد يعتبر شرطاً أساسياً لتأمين المؤسسة وبقائها في بيئة تنافسية، بحيث تسمح مؤشرات المتوقعة بالحكم على درجة الثقة و الأمان في البيانات و المعلومات المحاسبية المقدمة و المعتمد عليها في ظل أهداف و أبعاد إستراتيجية واضحة، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية :

" يعمل الأداء المحاسبي على توليد معلومات محاسبية تفصيلية تفيد المؤسسة في اتخاذ قراراتها، و بالتالي بقائها في بيئة تنافسية"

الفرضية الثالثة : إن تواجد نظام الرقابة الداخلية يعتبر ضرورة أساسية في المؤسسة بحيث يساهم في المحافظة على أصول و ممتلكات المؤسسة و بالتالي منع الاختلاس و الوقوع في الأخطاء، كما يوفر هذا النظام الضمانات الكافية المتعلقة بتفعيل الأداء المحاسبي و كذا المعلومات المحاسبية باعتبارها المصدر الأساسي بحيث تكون ذات مصداقية عالية و التي على أساسها يتم اتخاذ القرارات المناسبة، و هنا تكمن مدى مساهمة و دور نظام الرقابة الداخلية فيرفع من مستوى الأداء المحاسبي في المؤسسة، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة :

" يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة ."

ثانيا : الاستنتاجات

بعد ما تم اختبار صحة الفرضيات الثلاث للدراسة، تم الخروج ببعض الاستنتاجات التي تخص موضوع الدراسة في مؤسسة "مطاحن الأحلام" :

- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و التعليمات و القوانين الموضوعة، من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجح للعمليات الإدارية و المحاسبية و كذا المالية، التي تقوم بها هذه الأخيرة فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير و الوقاية.
- يكمن الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات و المعلومات، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.
- الرقابة الداخلية وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف، تعمل لدى أعلى سلطة في المؤسسة "مطاحن الأحلام".

خلاصة الفصل الثاني :

لقد خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي من موضوعنا ، و كان الهدف منه تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري و اختبار مدى تطابقه مع الواقع العملي، و كذا اختبار صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها.

فبدأنا أولاً بوضع الجوانب الأساسية للموضوع و المتمثلة في كل من طريق و أدوات جمع المعلومات التي يمكن من خلالها التوصل للمعطيات و تلخيصها و معالجتها، و كذا تحديد المؤسسة محل الدراسة، و متغيرات الدراسة، و بعد هذه الخطوة قمنا بعرض و تحليل و مناقشة النتائج التي توصلت لها دراستنا انطلاقاً من المعطيات التي تم تلخيصها و معالجتها ، و من ثم اختبار فرضيات الدراسة، و يمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل لها في هذا الفصل كالتالي :

- نظام الرقابة الداخلية يعتبر نظام أساسي و فعال في مؤسسة " مطاحن الأحلام " بحيث يساعدها على تحقيق أهدافها و تحسين أدائها؛
- يعتبر نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وسيلة تسييرية و رقابية تساعد على تفعيل و تحسين الأداء المحاسبي في مؤسسة "مطاحن الأحلام"؛
- إن إتباع إجراءات و مبادئ و مقومات نظام الرقابة الداخلية من شأنه أن يفعل الأداء المحاسبي و يدعم الأهداف المرجوة منه؛
- نظام الرقابة الداخلية عبارة عن تخطيط و تنظيم يستخدم للمحافظة على أصول اختيار البيانات المحاسبي و مدى درجة الوثوق بها،
- يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأساليب في تفعيل الأداء المحاسبي، و التأكد من دقة البيانات المحاسبية، و مدى الاعتماد عليها و زيادة تشجيع العاملين و تدعيم أدائهم من أجل استمرارية المؤسسة.

الخاتمة العامة

❖ ما هو دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ؟

و التي من خلالها حاولنا إبراز الجوانب المتعلقة بموضوع مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي، و الدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في الرفع من مستوى الأداء المحاسبي في المؤسسة، فهي التي تعمل على رقابة تنفيذ الخطط الموضوعة و تحقيق الأهداف التي تصبو إليها الإدارة، حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كونها أداة إدارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة.

إن إسقاط الجانب النظري على مؤسسة "مطاحن الأحلام" قد أظهر لنا مدى أهمية وجود و تطبيق نظام الرقابة الداخلية و انعكاسها على الأداء المحاسبي في المؤسسة. حيث تبين لنا أن المؤسسة تعطي أهمية كبيرة للرقابة الداخلية، و هذا ما يثبت لنا أن للرقابة الداخلية دور فعال في المؤسسة بالرغم من وجود نقائص و صعوبات تواجه المؤسسة في تطبيقها.

و بعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصلين السابقين، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات :

❖ النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كالاتي :

- ✓ يساهم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- ✓ يتوقف الحصول على معلومات ذات مصداقية على إتباع مجموعة من مبادئ و أسس نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ السير وفق إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من الوصول إلى أداء محاسبي جيد و فعال؛
- ✓ نظرا لما يتيح نظام الرقابة الداخلية من أدوات رقابية فإنها تؤثر على فعالية و كفاءة الأداء المحاسبي في المؤسسة؛
- ✓ يعتمد المراقب على مختلف القوانين و التشريعات و المراسيم و الجرائد في أداء مهمته؛
- ✓ المؤسسة محل الدراسة لها نظام رقابي داخلي جيد بالرغم من الصعوبات التي تواجهه؛
- ✓ تتوقف درجة مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهمية الرقابة الداخلية كوسيلة فعالة تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في تفعيل الأداء المحاسبي؛
- ✓ تعتبر الرقابة الداخلية أداة فاعلة في عملية تفعيل و تحسين الأداء المحاسبي بالإضافة إلى الدور الرقابي الذي تلعبه؛
- ✓ سعي المؤسسة دوما إلى تطوير و تحسين نظام الرقابة الداخلية و تكوين مراقبين للوصول بالمؤسسة " مطاحن الأحلام " إلى أعلى مستوى من التسيير و تحسين مستوى الأداء بصفة عامة و الأداء المحاسبي بصفة خاصة.

❖ الاقتراحات :

- زيادة عدد المراقبين الداخليين في المؤسسة " مطاحن الأحلام " باعتبار أنها تستهدف توسيع و تطوير أنشطتها و كبر حجمها؛
- الحرص على تغيير نظرة بعض المسؤولين على مستوى إدارة " مطاحن الأحلام " لدور الرقابة الداخلية و تبيان أهميتها و منافعها على تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة؛
- إعادة وضع برنامج رقابي يشمل جميع هياكل المؤسسة من الداخل و الخارج؛

- تحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلية وجعله أكثر فاعلية؛
- تحسين و تطوير نظم المعلومات مما يسهل عمل المراقب؛
- زيادة عدد الدورات التكوينية للمراقبين الداخليين و القيام بتأهيلهم؛
- العمل على الرفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية بما يسمح الوصول إلى نتائج أفضل؛
- إعادة وضع برنامج رقابي حيث يشمل جميع هياكل المؤسسة من الداخل و من الخارج؛
- تحديث إجراءات نظام الرقابة و جعله أكثر فاعلية؛
- ضرورة تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية لهدف حماية أصول المؤسسة؛
- ضرورة الاعتماد على خبراء مختصين في وضع نظام رقابي؛
- ضرورة وضع خطط رقابية تسمح بتقييم نتائج المؤسسة من سنة لأخرى؛
- وضع برامج لتوعية العاملين بضرورة احترام إجراءات الرقابة الداخلية و تغير نظرتهم حول عملية التقييم؛
- خلق ثقافة الكل يراقب و الكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة.

❖ آفاق الدراسة :

لاشك في أن رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة لتناول كل شيء بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون جسر يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها و بعثها من جديد، و بحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها :

➤ التدقيق الداخلي و دوره في تفعيل إجراءات الرقاب الداخلية؛

➤ دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية؛

➤ دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين تسيير و أداء المؤسسات؛

➤ أهمية التكامل بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المحاسبي.

و في الأخير فإننا لا ندعي كمالا لعلمنا و لا ننفي قصورا في جهدنا، و أملنا أن نكون وفقنا إلى حد ما في معالجة هذا الموضوع، و أن تكون مساهمتنا مفيدة و أن تشكل لبنة إضافية في حقل المعرفة العلمية، و ما توفيقنا إلا بالله رب العالمين.

المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية :

➤ الكتب

1. أحمد حجاج, مكرم بسيلي, المحاسبة الإدارية مدخل معاصر التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات, المكتبة العصرية, المنصورة, مصر, 2001.
- 2.
3. توفيق محمد عبد المحسن, تقييم الأداء مداخل جديد لعالم جديد, دار الفكر العربي, دار النهضة العربية, مصر, 2003.
4. حسين القاضي, حسين ممدوح, أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية, عمان, دار الوراق للنشر و التوزيع, 1999.
5. خالد أمين عبد الله, علم تدقيق الحسابات, دار وائل للنشر, عمان- الأردن, 2000.
6. خالد راغب خطيب, الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام و الخاص, مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع, الطبعة الأولى, عمان, 2010.
7. رجب السيد رشد, محمود ناجي درويش, عبد الفتاح محمد الصحن, أصول المراجعة, الدار الجامعية للنشر, الإبراهيمية - الإسكندرية, 2000.
8. شديوي معمر سعاد, دور المحاسبة في هندسة توازن الوحدة الاقتصادية, المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة, العدد 3, القاهرة- مصر, 1999.
9. صلاح حسين الحسيني, الإدارة الإستراتيجية, الطبعة الأولى, دار وائل للنشر, عمان- الأردن, 2000.
10. طواهر محمد تهامي, صديقي مسعود, المراجعة و تدقيق الحسابات, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2003.
11. عبد الفتاح الصحن, محمد السيد السرايا, الرقابة و المراجعة الداخلية, الدار الجامعية, مصر, 2004.

12. عبد الفتاح بوخمحم, تحليل و تقييم الأداء الاجتماعي في المنشآت الصناعية, مجلة العلوم الإنسانية, جامعة منتوري قسنطينة, الجزائر, 2002.
13. علي خليفة المواربي, دور المشروعات العامة في التنمية الاقتصادية, عالم المعرفة, الكويت, 1981.
14. عطاء الله أحمد سويلم الحسبان, الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات, دار الراية للنشر و التوزيع, عمان, 172009.
15. غسان الفلاح المطارنة, تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية, الدار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة, عمان, 2006.
16. محمد جلال الصالح, تأثير العولمة على نظم المعلومات المحاسبية, المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة, جامعة عين الشمس, العدد الأول, 1998.
17. مجيد الكرضي, تقويم الأداء باستخدام النسب المالية, الطبعة الأولى, دار المناهج, الأردن, 2007.
18. مكرم بسيلي, محاسبة التكاليف الأصالة و المعاصرة, الجزء الأول, المكتبة العصرية, المنصورة, مصر, 2001.
19. منصور حامد محمد, ثاء عطية, المراجعة الإدارية و تقييم الأداء, جامعة القاهرة, مصر, 1997.
20. يوسف محمد جربوع, مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق, عمان- الأردن, دار النشر, 2000.
21. آلفين أرنو, جيمس لويك, المراجعة مدخل متكامل, ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي و أحمد حجاج, الرياض, دار المريخ للنشر, 2009.
- السعيد فرحات جمعة, الأداء المالي لمنظمات الأعمال, دار المريخ, 2000.
22. السوافيري فتحي رزق, سمير كامل محمد, الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية, دار الجامعة للنشر و التوزيع, 2002.
23. الصبان محمد سمير, محمد الفيومي محمد, المراجعة بين التنظير و التطبيق, الدار الجامعية, بيروت, 1990.

➤ المقابلات الشخصية :

1. مولاتي عبد الناصر مدير مؤسسة مطاحن الأحلام, مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تقييم الأداء المحاسبي, مؤسسة مطاحن الأحلام تقرت, /04/2017 (مقابلة شخصية).
2. مولاتي عبد الناصر, مصلحة المالية و المحاسبة, إجراءات الأداء المحاسبي, مؤسسة مطاحن الأحلام تقرت, /04/2017 (مقابلة شخصية).

➤ الرسائل الجامعية :

✓ أطروحات ماجستير

1. تيسر كفا, مؤشرات تقييم الأداء المحاسبي في القطاع الصناعي, مذكرة ماجستير في المحاسبة, جامعة دمشق, غير منشورة, 2005.
2. شادي معمر سعاد, دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية, مذكرة ماجستير, غير منشورة, علوم التسيير, الجزائر, 2009.
3. عمر ديلمي, أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية, مذكرة ماجستير, غير منشورة, علوم التسيير, 2009.

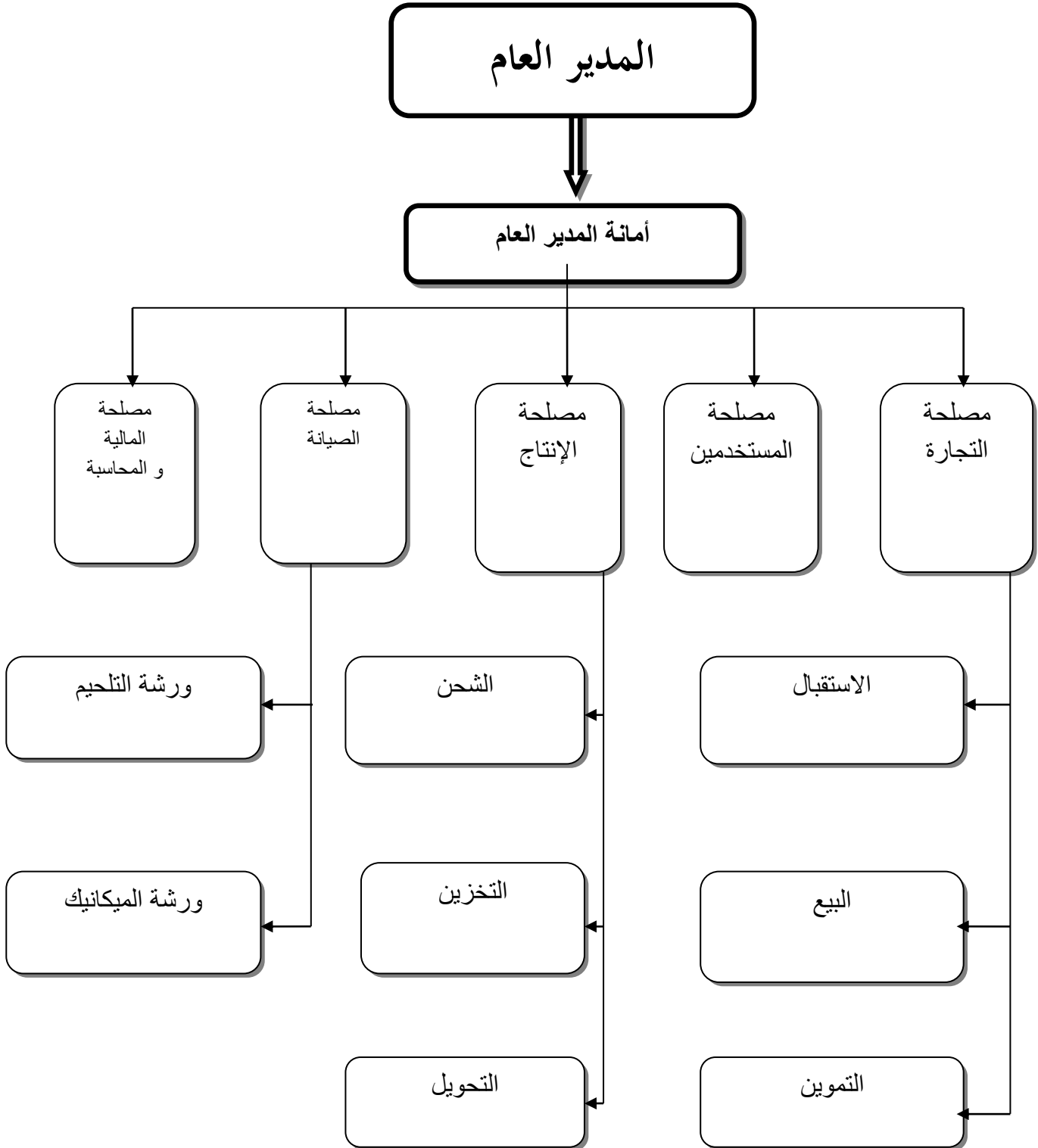
المراجع باللغة الأجنبية :

✓ الكتب

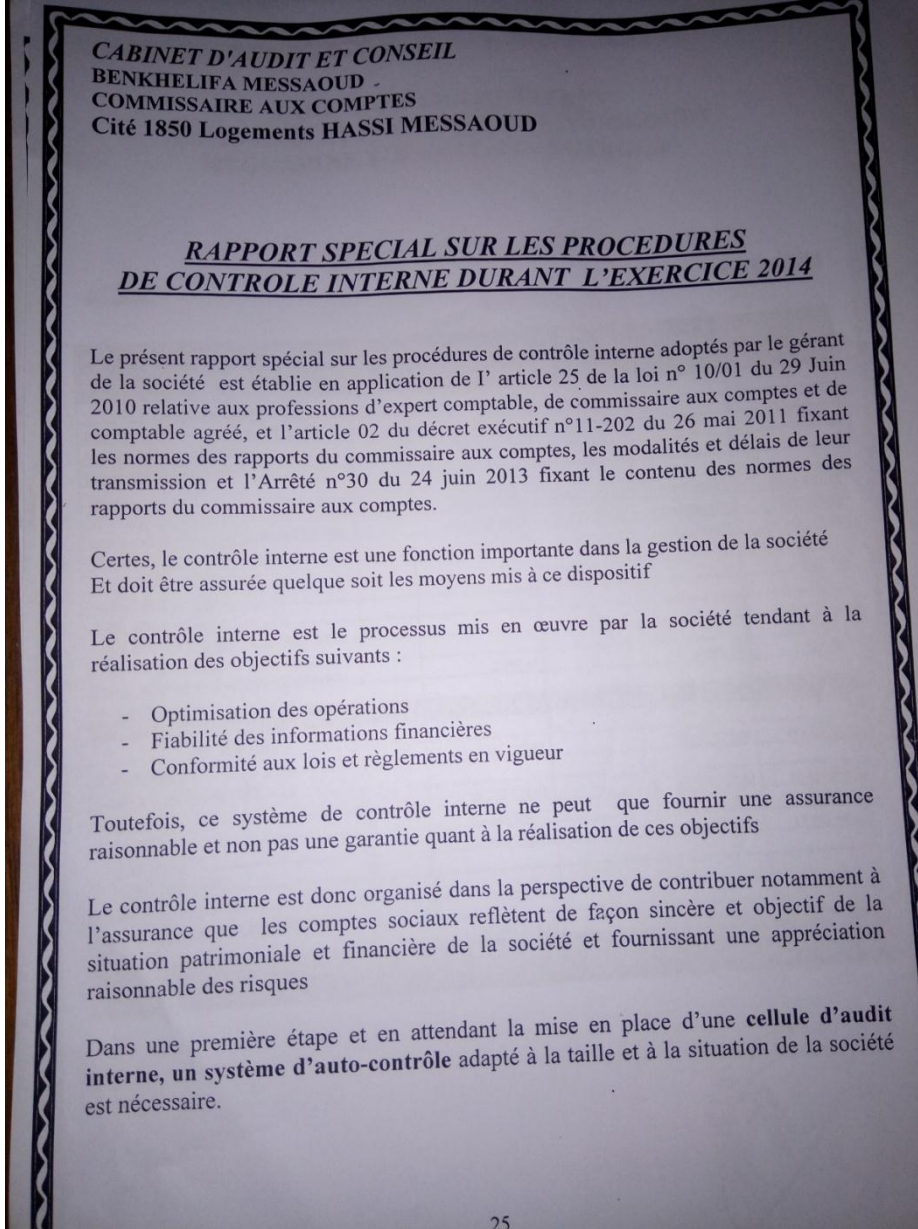
- Ham mini ale, le contrôle interne et lélabiraton comptable office du publication universitation, 2003.
- Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition organisation, paris, 3édition, 2000.
- L'audit Bastude, D : comptable et financier, Nathan, Paris, 1997.
- Jean Yens Saluen , Gestion les ressources Humaines N36, Edition ESKA, paris 2000.

الملاحق

الملحق رقم 01 الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة مطاحن الأحلام - تقرت -



الملحق رقم 02 تقرير عن إجراءات الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الأحلام



L'observation relevée lors de notre investigation relative à la procédure du contrôle interne se résume ainsi :

- absence de manuel de procédure de contrôle interne précisant les modalités de réalisation des opérations administratives, comptables et financières.
- le contrôle réciproque requis reste à formaliser par fonction entre les structures de la société.
- existence d'une procédure de contrôle non écrite et éparpillé

Il appartient donc à la direction de la société sous la responsabilité du gérant de définir et de mettre en place et en œuvre un **manuel de procédure de contrôle interne** adéquat et efficace

FAIT LE : 17/06/2015

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

BENKHELIFA MESSAOUD



الملحق رقم 03 جدول حساب النتيجة

**SARL GANOUBA ET FRERES
SOMOULES ET FARINE AHLEM TOUGGOURT
MEGGARINE TOUGGOURT - OUARGLA -**

COMPTES DE RESULTAT (C.R)

EXERCICE : 2014

Rubriques	NOTE	2014	2013
Ventes et produits annexes		276 311 245.00	278 224 100,00
Variation stocks produits finis et en cours		-7 136 763.50	-1 368 300,00
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		269 174 481.50	276 855 800,00
Achats consommés		227 124 222.90	227 956 540,71
Services extérieurs et autres consommations		1 057 119.49	1 205 051,10
2-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		228 181 342.39	229 161 591,81
3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		40 993 139.11	47 694 208,19
Charges de personnel		11 943 635.27	11 136 711,62
Impôts, taxes et versements assimilés		644 158.61	629 619,12
4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		28 405 345.23	35 927 877,45
Autres produits opérationnels		36.12	1 235 319,43
Autres charges opérationnelles			3 380,25
Dotations aux amortissement ,provisions et pertes de valeur		18 374 605.36	16 233 808,98
5-RESULTAT OPERATIONNEL		10 030 775.99	20 926 007,65
produits financiers			
Charges financières			
6-RESULTAT FINANCIER			
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT		10 030 775.99	20 926 007,65
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		2 307 078.00	3 976 584,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		269 174 517.62	278 091 119,43
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		261 450 819.63	261 141 695,78
8-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 723 697.99	16 949 423,65



الملحق 04 ميزانية الأصول

SARL GANOUBA ET FRERES
SOMOULES ET FARINE AHLEM TOUGGOURT
MEGGARINE TOUGGOURT - OUARGLA -

BILAN AU 31/12/2014

Exercice 2014

ACTIF

ACTIF	NOTE	2014			2013
		BRUT	AMOR.PRO	NET	NET
Actif non courant					
Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtimens		21 263 548,46	13 521 306,44	7 742 242,02	8 805 419,44
Installations techniques, matériels et Outillage		156 338 564,38	132 849 274,67	23 489 289,71	19 218 407,96
Autres immobilisations corporelles		44 423 437,92	36 485 311,22	7 938 126,70	10 423 612,65
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		2 898,17		2 898,17	2 429,57
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		222 028 448,93	182 855 892,33	39 172 556,60	38 449 869,62
Actif courant					
Stocks et encours		33 425 177,93		33 425 177,93	41 445 933,81
Créances et emplois assimilés					
Clients		32 378 972,92		32 378 972,92	58 457 264,92
Autres débiteurs		52 328 068,37		52 328 068,37	207 916,65
Impôts et assimilés		16 665 580,89		16 665 580,89	13 301 441,21
Avances d'exploitation					
disponibilités et assimilés					
Placement et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		39 385 964,13		39 385 964,13	73 640 464,68
TOTAL ACTIF COURANT		174 183 764,24	0,00	174 183 764,24	187 053 021,28
TOTAL GENERAL ACTIF		396 212 213,17	182 855 892,33	213 356 320,84	225 502 890,90



الملحق 05 ميزانية الخصوم

**SARL GANOUBA ET FRERES
SOMOULES ET FARINE AHLEM TOUGGOURT
MEGGARINE TOUGGOURT - OUARGLA -**

BILAN AU31/12/2014

PASSIF

EXERCICE : 2014

PASSIF	NOTE	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		100 000 000,00	100 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)		93 515 740,33	91 820 797,97
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net-résultat part du groupe		7 723 697,99	16 949 423,65
Autres capitaux propres-Report à nouveau			
Part de la société consolidant			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		201 239 438,32	208 770 221,62
Passifs non courants			
Emprunt et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
provision et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIF NON COURANT		0,00	0,00
Passifs courants			
Fournisseurs et comptes rattachés		8 282 233,20	11 113 920,05
Impôts		2 456 738,00	4 207 752,00
Autres dettes		1 377 911,32	1 410 997,23
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIF COURANT		12 116 882,52	16 732 669,28
TOTAL GENERAL PASSIF		213 356 320,84	225 502 890,91



الملحق 06 قائمة التقارير

RAPPORTS SPECIAUX

ANNEXE 01 :

RAPPORT SPECIAL SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AUX PERSONNELS DE LA SOCIETE

ANNEXE 02 :

RAPPORT SPECIAL SUR L'EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR PART SOCIAL DE LA SOCIETE

ANNEXE 03 :

RAPPORT SPECIAL RELATIF AUX CONVENTIONS REGLEMENTEES

ANNEXE 04 :

RAPPORT SPECIAL RELATIF AUX FILIALES PARTICIPATIONS ET SOCIETES CONTROLEES

ANNEXE 05 :

RAPPORT SPECIAL SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE

ANNEXE 06 :

RAPPORT SPECIAL SUR LA CONTINUTE D'EXPLOITATION

الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الاختصارات والرموز
X	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المحاسبي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية والأداء المحاسبي
03	المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
03	الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية
10	الفرع الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية
12	المطلب الثاني : ماهية الأداء المحاسبي
12	الفرع الأول : مفهوم الأداء المحاسبي
12	الفرع الثاني : أهمية تفعيل الأداء المحاسبي
14	الفرع الثالث : متطلبات تفعيل الأداء المحاسبي
15	المطلب الثالث : مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي
16	المبحث الثاني : الدراسات السابقة لنظام الرقابة الداخلية والأداء المحاسبي
16	المطلب الأول : الدراسات بالعربية
19	المطلب الثاني: الدراسات بالأجنبية
22	خلاصة الفصل الأول
23	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمطاحن الأحلام تقرت
24	تمهيد
25	المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة
25	المطلب الاول :الطريقة المستخدمة
25	الفرع الأول: تقديم الشركة محل الدراسة

28	الفرع الثاني :منهجية الدراسة وطبيعة المتغيرات
29	المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة
30	المبحث الثاني : النتائج والمناقشة
30	المطلب الأول : نتائج الدراسة التطبيقية
30	الفرع الأول : إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة
34	الفرع الثاني : الأداء المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة
40	الفرع الثالث : مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي
42	المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها
42	الفرع الأول : تحليل ومناقشة نتائج نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة
43	الفرع الثاني : تحليل ومناقشة مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي
45	خلاصة الفصل الثاني
46	الخاتمة
49	الملاحق
53	المراجع
61	الفهرس