

# وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif Messadia

Souk Ahras



جامعة محمد الشريف مساعديّة

سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

السنة الدراسية : 2018/2017

قسم علوم التسيير

## مذكرة

مقدّمة للحصول على شهادة الماستر

آليات الرقابة الداخلية كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P. -

2018/2017

الشعبة

علوم التسيير

التّخصّص

محاسبة وتدقيق

من إعداد :

بن نخلة صبحي

خليفة مراد

لجنة المناقشة :

جامعة سوق أهراس

الرتبة العلمية : أستاذ مساعد -أ-

الرئيس : د. عزالدين فؤاد

جامعة سوق أهراس

الرتبة العلمية : أستاذ محاضر -ب-

المشرف : د. طرابلسي سليم

جامعة سوق أهراس

الرتبة العلمية : أستاذ مساعد -ب-

المناقش : بلعشي عبد المالك

رقم : ...../2018



# إهداء

اهدي خلاصة جهدي وثمره عملي هذا

إلى :

• الوالدين الكريمين : ابي رحمه الله

أمي الغالية شفاها الله وأطال في عمرها

• زوجتي الغالية

• ابنائي الأعزاء : عماد الدين - سيرين - رائد عبد الرؤوف-

• إخوتي غاني - جمال

• أخواتي وحيدة - عزيزة

• أبناء إخوتي وزوجاتهم: شريفة - سهيلة - رمزي - محرز -

نورهان - ريماس - ملاك

• جميع أفراد عائلتي وخاصة عمي الأستاذ الدكتور احمد بن نخلة

• أصدقائي الكرام في قالمة وسوق اهراس

• زملائي في العمل

وإلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أقدم هذا الجهد المتواضع

## صباحي

# إهداء

إلى والدي رحمة الله عليه

إلى الوالدة الكريمة

حفظها الله ورعاها ورزقنا رضاها

وأطال الله في عمرها

إلى كل أفراد عائلتي وعائلة كحيلي

إلى كل الأصدقاء الذين يسعهم قلبي ولم

تسعهم صفحتي

أهدي ثمرة جهدي هذا.

## مراد

# تشكر

أول شكر هو لله رب العالمين الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل ونسأله لمزيد من فضله العظيم.  
نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "طرابلسي سليم" الذي لم يبخل علينا بنصائحه السديدة وإسهامه المفيد.

كما نشكر كل من أعاننا على إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد خاصة أساتذتنا : حليمي حكيمة، خليفة نورالدين، عزالدين فؤاد، بلعشي عبد المالك ، أيمن فريد، حاب الله محمد الشريف، رقايقية فاطمة الزهراء.

كما نخص بالشكر الجزيل كل من الأستاذ الدكتور بوزيدة والاستاذ خنشالي نجيب

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل موظفي المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة سوق اهراس - على حسن استقبالهم ومساعدتهم لنا في إتمام الجانب التطبيقي ونخص بالذكر السيد: شلغاف فؤاد .

و شكرا

صبيحي

مراد



الفهرس

الصفحة	البيان
	عنوان المذكرة
	البسمة
	الإهداء
	شكر وتقدير
	الملخص بالعربية
	الملخص بالأجنبية
أ	فهرس المحتويات
ح	قائمة الجداول
خ	قائمة الأشكال
ذ	قائمة الملاحق
5-1	المقدمة
الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها	
7	تمهيد الفصل
8	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة.
8	المطلب الأول: مفهوم الرقابة وأهميتها.
8	1- تعريف الرقابة
9	2- أهمية الرقابة
10	المطلب الثاني: أهداف الرقابة ومبادئها.
10	1- أهداف الرقابة
10	2- مبادئ الرقابة
13	المطلب الثالث: أنواع الرقابة
13	1- حسب معيار المستويات الإدارية
14	2- على أساس توقيت القيام بالرقابة

15	3- على أساس جوهر الرقابة
16	4- على أساس أطراف التعامل مع المنظمة
17	المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة الداخلية
17	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وخصائصها
17	1- مفهوم الرقابة الداخلية
18	2- خصائص الرقابة الداخلية
19	المطلب الثاني: أهمية وأهداف الرقابة الداخلية.
19	1- أهمية الرقابة الداخلية
19	2- أهداف الرقابة الداخلية
20	المطلب الثالث: مكونات وأنواع الرقابة الداخلية.
20	1- مكونات الرقابة الداخلية
22	2- أنواع الرقابة الداخلية
23	المبحث الثالث: ركائز الرقابة الداخلية
23	المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية
25	المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
26	المطلب الثالث: عوائق، حدود ومزايا الرقابة الداخلية
28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية	
30	تمهيد الفصل
31	المبحث الأول: الإطار النظري للأداء.
31	المطلب الأول: مفهوم الأداء ومحدداته.

31	1- مفهوم الأداء.
32	2- محددات الأداء
33	المطلب الثاني: أنواع الأداء.
33	1- الأداء حسب معيار المصدر
33	2- الأداء حسب معيار الشمولية
34	3- الأداء حسب المعيار الوظيفي
36	4- الأداء حسب معيار الطبيعة
36	المطلب الثالث: معايير الأداء والعوامل المؤثرة به
36	1- معايير الأداء
37	2- العوامل المؤثرة في الأداء
40	المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء.
40	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء وأهم خصائصه
40	1- مفهوم تقييم الأداء.
41	2- خصائص تقييم الأداء
42	المطلب الثاني: شروط وأهداف تقييم الأداء
42	1- شروط التقييم الجيد للأداء
43	2- أهداف تقييم الأداء
43	المطلب الثالث: أهمية تقييم الأداء
44	المبحث الثالث: مراحل تقييم الأداء ومساهمة الرقابة الداخلية في تحسينه
44	المطلب الأول: مراحل تقييم الأداء
45	1- جمع المعلومات الضرورية
46	2- قياس الأداء الفعلي

48	3- مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب فيه
49	المطلب الثاني: علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء
49	المطلب الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء
52	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P</b>	
54	تمهيد الفصل
55	المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P
55	المطلب الأول: لوحة فنية عن المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P وحدة سوق أهراس
55	1- التعريف بالمؤسسة
55	2- نشأتها
56	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة مهمتها وفروعها
56	1- أهداف المؤسسة
56	2- مهمتها
56	3- فروعها
57	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
59	المبحث الأول: محتوى الدراسة الميدانية.
59	المطلب الأول: المنهج المستخدم
59	المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة.
59	1- أدوات جمع المعلومات.
60	2- الوسائل الإحصائية المستخدمة.

60	المطلب الثالث: عينة الدراسة وخصائصها.
61	1- مجتمع الدراسة.
62	2- عينة الدراسة.
62	المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان.
62	المطلب الأول: تحكيم الاستبيان.
62	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية.
62	1- دراسة ثبات الاستبيان.
63	2- وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.
69	المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات المحاور الدراسة
72	المبحث الثالث: اختبار الاستبيان.
72	المطلب الأول: اختبار الاستقلالية باستخدام مربع كاي.
74	المطلب الثاني: اختبار معامل الارتباط لبيرسون (pearson)
75	المطلب الثالث: اختبار الفرق بين متوسطين (t.test) و اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)
80	خلاصة الفصل
82	الخاتمة
86	قائمة المراجع
92	الملاحق

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
60	مقياس ليكارت الخماسي.	(1-3)
61	مجتمع وعينة البحث.	(2-3)
61	الإيضاحات الخاصة بمعدل ردود الأفعال على الاستبيانات.	(3-3)
62	اختبار ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة.	(4-3)
63	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(5-3)
64	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.	(6-3)
65	توزيع أفراد العينة حسب الشهادات.	(7-3)
66	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	(8-3)
67	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	(9-3)
68	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.	(10-3)
69	المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.	(11-3)
69	بيانات الرقابة الداخلية	(12-3)
71	بيانات المتعلقة بتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.	(13-3)
72	المزدوج للقراءة بين الجنس والتخصص العلمي	(14-3)
73	اختبار الاستقلالية بين الجنس والتخصص العلمي	(15-3)
73	المزدوج للقراءة بين التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة.	(16-3)
74	اختبار الاستقلالية بين التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة.	(17-3)
75	معامل الارتباط لبيرسون بين محاور الدراسة.	(18-3)
75	اختبار فرق المتوسطات.	(19-3)
77	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anovaf) بين إجابات المبحوثين حول محوري الدراسة حسب الشهادات.	(20-3)
78	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anovaf) بين إجابات المبحوثين حول محوري الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة.	(21-3)

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
24	مقومات نظام الرقابة الداخلية.	( 1 -1 )
57	الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	(1-3)
58	الهيكل التنظيمي الخاص بقسم الإدارة والمالية.	(2-3)
63	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الجنس.	( 3 -3)
64	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.	(4 -3)
65	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الشهادات.	( 5 -3)
66	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.	( 6 -3)
67	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	(7-3)
68	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.	(8-3)
74	مقياس معامل الارتباط لبيرسون	(9-3)

# قائمة الملاحق

العنوان	رقم الملحق
استبيان الدراسة	1
رأي المحكمين	2
مخرجات الـ SPSS	3



# المقدمة

## المقدمة العامة

دفعت التغيرات التي شهدها العالم من ازدياد حالات الإفلاس والفشل المالي للعديد من الشركات في السنوات الأخيرة العديد من المؤسسات إلى إيجاد وسيلة تضبط وتحمي بها ممتلكاتها من الضياع، وتضمن لها الاستمرارية لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا من قبل الإدارة، وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق.

وتعتبر الرقابة نشاطا تنظيميا وإحدى الوظائف الرئيسية في المؤسسة هدفها خدمة الإدارة ومساعدتها في التأكد من إنجاز الأهداف المرسومة، لكن وبالرغم من ارتباط الوظائف الإدارية ببعضها البعض، إلا أن لوظيفة الرقابة أهمية خاصة باعتبارها الوسيلة التي يمكن عن طريقها الاطمئنان إلى حسن استخدام وتوجيه الموارد المادية والبشرية المتاحة نحو تحقيق الأهداف، حيث تركز إدارة أية مؤسسة على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاما يساعدها في تحقيق أهدافها وكذلك الالتزام بمسئولياتها.

بالإضافة إلى ذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، فهو يعمل على توفير الحماية لعملية إنتاج المعلومة المالية، التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان السليمة.

فعند احترام متطلبات وإجراءات تطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ومناسب، تستطيع المؤسسة تقييم أدائها، فهو يعتبر من أهم الوسائل الذي يستخدمه علم الإدارة والذي يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل، ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة، فهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبها وتسعى كافة الأطراف في المنظمة إلى تعزيز الأداء الأمثل.

❶ الإشكالية: نظرا لأهمية الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة جاءت هذه الدراسة لتبيان مدى أهمية الرقابة الداخلية في تحسين

الأداء في المؤسسة الاقتصادية، وفي هذا الإطار يمكن تبلورت إشكالية الدراسة وفقا للتساؤل التالي:

ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء لمؤسسة الدهن (وحدة سوق أهراس)؟

ومن هذه الإشكالية تتفرع عدة من الأسئلة الجزئية التالية:

- ماذا نعني بنظام الرقابة الداخلية وماهي مقوماتها؟
- بما تتميز الرقابة الداخلية؟
- ما المقصود بتقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية وما هو دوره في تحقيق اهداف المؤسسة؟

② **الفرضيات:** من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية سالفة الذكر، تبنى الدراسة على الفرضيات التالية:

**الفرضية الرئيسية:**

☞ تساهم الرقابة الداخلية في تحسين الأداء وتطويره بالمؤسسة الاقتصادية (المؤسسة الوطنية للدهن).

**الفرضيات الفرعية:**

☞ يمكن اعتبار الرقابة الداخلية كعملية تتأثر من قبل أعضاء مجالس إدارة الشركة، والإدارة وغيرهم من المستخدمين.

☞ يتميز نظام الرقابة الداخلية بإجراءات عملية تضمن السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة.

☞ يعتبر تقييم الأداء وسيلة يطبقها كل رئيس في مؤسسة أو منظمة ما مع مرؤوسيه لمعرفة مدى كفاءتهم في تحقيق أهداف

المؤسسة.

③ **أهمية الموضوع:** تكمن أهمية الموضوع المختار في الحاجة الملحة إلى محيط رقابي يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها والذي يعتبر كأداة

فعالة لا يمكن الاستغناء عنها بالمؤسسة الاقتصادية نظرا لتطور واتساع حجم المشاريع وصعوبة التحكم في تسييرها.

④ **أهداف الدراسة:** تتمثل أهداف الدراسة في:

- إبراز أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة.

- التركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية.

- تسليط الضوء على مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية.

⑤ **أسباب اختيار الموضوع:**

❖ **الأسباب الموضوعية:**

- علاقة الموضوع بالتخصص بالإضافة إلى دراستنا لمقاييس تتناول مواضيع الرقابة والمراجعة والتدقيق؛

- حاجة المؤسسات الجزائرية لنظام رقابة فعال.

❖ **الأسباب الذاتية:**

- الرغبة الشخصية في الاطلاع على هذا الموضوع وإثراءه.

- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة الرقابة.

⑥ منهج الدراسة:

أ- المنهج الوصفي: عرض مختلف التعاريف والمفاهيم ذات الصلة بالموضوع من خلال المعلومات الثانوية والأولية التي تم الحصول عليها حيث جمع المعلومات الثانوية من مصادرها سواء كانت كتب، مجلات، ملتقيات ومذكرات.

ب- المنهج التحليلي: تحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية.

ج- منهج دراسة حالة من خلال توزيع الاستبيان ميدانيا في مؤسسة الدهن.

⑦ حدود الدراسة:

✍ الإطار المكاني: اقتصرت دراستنا الميدانية على المؤسسة الوطنية للدهن بسوق أهراس.

✍ الإطار الزمني: من تاريخ 2018/02/20 إلى 2018/03/30.

⑧ الدراسات السابقة:

1- دراسة بطورة فضيلة بعنوان: "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي -بنك-2007، مذكورة ماجستير، تخصص استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي"، وقد كانت نتائج الدراسة المتمثلة في:

- أن نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية.

- الأساس في وجود النظام مراجعة داخلية سليمة لأنها أداة الإدارة وعينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة سواء بخدماتها الوقائية والتقييمية.

- إذا ما طبق نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية بطريقة جيدة ومناسبة كان له الدور الفعال في تقييم أدائها، أما في غياب وجود قواعد وإجراءات صارمة وفعالة للنظام من شأنه أن يؤدي إلى فشله وعدم قدرته على تحقيق أهدافه على النحو المرجو منه.

2- دراسة خليل الرفاعي بعنوان: "تقييم متانة الرقابة الداخلية على التسهيلات المباشرة في البنوك الإسلامية الأردنية، جامعة الزرقاء الأهلية، الأردن، 2005"، وتمثلت نتائج الدراسة:

- عدم وجود مدقق داخلي يتبع الإدارة العامة في كل فرع من فروع المصارف الإسلامية.

- يتم إعلام الإدارة بشكل دوري عن العملاء الممنوحين تسهيلات مباشرة والمتجاوزين للسقف الممنوحة لهم.

- يعتبر رأي المستشار الشرعي ملزماً في المعاملات المصرفية الإسلامية.
- إن أنظمة الرقابة الداخلية للتسهيلات المباشرة في المصارف الإسلامية الأردنية تحقق تنظيم وحماية لموجودات المصرف ونسبة 81.2%.
- 3- دراسة علي شيتور بعنوان: "مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B)"، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، تهدف هذه الدراسة:**
- التركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- إبراز أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تحسين آليات الوصول إلى الأداء المالي الأمثل في المؤسسة.
- 4- دراسة عبد الوهاب احمد، وعبد الله مسعود عياش، بعنوان: "دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي"، مجلة جامعة الناصر، اليمن، العدد 4، ديسمبر 2014. هدفت الدراسة إلى:**
- التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية.
- التعرف على واقع نظم الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية.
- التعرف على مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي.
- وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في تناولها لموضوع الرقابة الداخلية من منظور تأثيرها على تحسين الأداء بصفة عامة وليس فقط الأداء المالي، كما قدمت هذه الدراسة تحليلاً لهذه العلاقة سواء في الجانب النظري بتوضيح أثر الرقابة الداخلية على تحسين الأداء من خلال الأداء المالي والأداء الوظيفي، وكذلك في الجانب التطبيقي أين تم استخدام برنامج SPSS لتحليل تلك العلاقة.**
- 9 تقسيمات الدراسة:**

لإنجاز البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة عامة وتتبعهم خاتمة، وجاءت فصول هذه المذكرة على النحو التالي:

تناول **الفصل الأول:** آليات الرقابة الداخلية حيث قسم إلى ثلاث مباحث، يتناول **المبحث الأول** التعرف على مفاهيم أساسية حول الرقابة كمفهومها، أهميتها، أهدافها ومبادئها، وأهم أنواع الرقابة، أما **المبحث الثاني** فقد تم التركيز على الإطار النظري للرقابة الداخلية من مفهومها وأبرز خصائصها، أهميتها وأهدافها، مكوناتها وأهم أنواعها، أما **المبحث الثالث** فتناول ركائز نظام الرقابة الداخلية من مقومات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية وعوائق، حدود ومزايا الرقابة الداخلية، و**الفصل الثاني** تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية ويتفرغ هذا الفصل إلى مبحثين، حيث تناولنا في **المبحث الأول** الإطار النظري للأداء، وذلك بالتطرق إلى مفهوم الأداء ومحدداته، وأهم أنواعه

ومعاييره والعوامل المؤثرة فيه، أما **المبحث الثاني** تقييم الأداء حيث تم التركيز على مفهومه وأهم خصائصه وشروطه وأهمية عملية تقييم الأداء، ليتم فيما بعد تقديم **المبحث الثالث** حول مراحل تقسيم الأداء وتحسينه من خلال الرقابة الداخلية. أما **الفصل الثالث** فقد خصص للدراسة الميدانية ويتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث تعرضنا في **المبحث الأول** إلى تقديم المؤسسة الوطنية للدهن وأعطيت من خلالها لوحة فنية عن المؤسسة، وأهداف المؤسسة فروعها ومهمتها وكذلك الهيكل التنظيمي الخاص بها، أما **المبحث الثاني** فقد تعرفنا محتوى الدراسة الميدانية من خلال منهجية الدراسة الميدانية، ودراسة وتحليل نتائج هذا الاستبيان ووضحنا عرض وتحليل بيانات المحور الثاني والثالث من الاستبيان، أما **المبحث الثالث** فقد قمنا بإجراء اختبار الاستقلالية باستخدام مربع كاي، واختبار الارتباط لبرسون واختبار تحليل التباين الأحادي.

### 10 صعوبات الدراسة:

عند قيامنا بإنجاز هذا البحث واجهنا بعض العراقيل والصعوبات ومنها:

- قلة المراجع التي تربط بين تحسين الأداء بصفة عامة من خلال نظام الرقابة الداخلية؛
- عدم الاهتمام الجيد بالباحثين أو المتربصين.
- صعوبة قبول أو استرداد الاستبيانات من قبل عمال المؤسسة.

# الفصل الأول: آليات الرقابة الداخلية.

### تمهيد:

تعدّ الرقابة إحدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة الاقتصادية، فهي عملية ديناميكية مستمرة تتطلب إجراءات مدروسة من أجل ضمان التماشي مع الخطط والسياسات التي تعتمد عليها المؤسسات في سير أعمالها، فهي التي تحافظ على التوازن بين الوسائل والأهداف أو بين الجهود والنتائج بقصد التأكد والتحقق بأن هناك توافق بين الأداء الفعلي والأداء المقصود والمخطط له. إنّ ظهور الرقابة الداخلية وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمراً حتمياً، بسبب توسع حجم المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها، الأمر الذي زاد صعوبة مراقبة الملاك لتسيير هذه المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية فضلاً عن الحاجة إليها في مد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلاً أساسياً للقرارات المراد اتخاذها.

ومن أجل تقديم صورة واضحة عن الرقابة الداخلية سنتناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية:

➤ المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة؛

➤ المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة الداخلية؛

➤ المبحث الثالث: ركائز الرقابة الداخلية.

### المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة.

تعتبر التغيرات السريعة التي شهدتها العالم والتي نتج عنها كبر حجم المؤسسات، وزيادة عدد المشاريع من العناصر الهامة التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة، ووضع أقسام لها، كما أن المؤسسة تقوم بتصميم نظام رقابة والذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة، والتي تخص الجوانب المالية والتنظيمية والمحاسبية.

**المطلب الأول: مفهوم الرقابة وأهميتها.**

**1. تعريف الرقابة:** لم يحظ مصطلح الرقابة بمعنى واحد فقد تعددت مفاهيمه وفيما يلي أهمها:

كـ تعرف الرقابة على أنها: "عملية منتظمة systematic process يتأكد من خلالها المدراء من مدى تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف وباستخدام طرق فعالة وذات كفاءة عالية effective and efficient manner ويصف Robert J. Mockler الأجزاء الضرورية في العملية الرقابية control process فيقول أن الرقابة الإدارية هي عبارة عن جهد منظم systematic effort لتحديد مقاييس للأداء لتحقيق الأهداف المخططة".<sup>1</sup>

كـ "هي وظيفة من وظائف الإدارة، وهي عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف".<sup>2</sup>

كـ "تمثل الرقابة القيام بمجموعة الأنشطة التي تمكن من الوقوف على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، فضلا على الوقوف على مدى تحقيق الأهداف تمهيدا لاتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية في حالات الانحراف عن تحقيق الأهداف المحددة مسبقا".<sup>3</sup>

كـ الرقابة هي "وظيفة إدارية تسعى لجعل الحوادث تتوافق مع الخطة المرسومة، فهي عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تدليلها في أقصر وقت ممكن".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - James Higgins, "the management challenge" Macmillan publishing company ,USA 1991. p 568

<sup>2</sup> - علي الشريف، "الإدارة المعاصرة"، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2003، ص 365

<sup>3</sup> - السيد عليوة، "الإدارة المالية الحديثة ودراسات الجدوى الاقتصادية"، الطبعة الأولى، دار الأمين، القاهرة، 2003، ص 32.

<sup>4</sup> - طارق المجذوب، "الإدارة العامة: العملية الإدارية والوظيفة العامة والإصلاح الإداري"، منشورات الحلبي، بيروت، 2006، ص 55.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنباط تعريف الرقابة كما يلي: "الرقابة نشاط إداري منظم تقوم به الجهة المسؤولة يشمل على الملاحظة المستمرة للأداء وقياس أساليبه ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقاً لتحديد الانحرافات وتوحي الضعف والخطأ وتحديد أنسب لطرق العلاجية والتصحيحية التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة لتحقيق أهدافها".

### 2. أهمية الرقابة: تبرز أهمية الرقابة من خلال ما يلي:

✓ ارتباطها بالعملية الإدارية ارتباطاً وثيقاً، لأن كل من التخطيط والتنظيم والتوجيه يؤثرون ويتأثرون بالرقابة، أي هناك تفاعل مشترك بين هذه الأنشطة بما يحقق الأهداف التي تسعى إليها المنظمة.

✓ إن عملية الرقابة تمثل المحصلة النهائية لأنشطة ومهام المنظمة، فمن خلالها يمكن قياس مدى كفاءة الخطط الموضوعية وأساليب تنفيذها.

✓ ترتبط الرقابة ارتباطاً وثيقاً بوظيفة التخطيط لأن التخطيط هو مطلب أساسي للقيام بوظيفة الرقابة.

✓ إن أي برنامج للرقابة يتطلب وجود هيكل تنظيمي والمتمثل في أوجه المسؤولية المختلفة للمديرين.<sup>1</sup>

✓ إن الخطأ الصغير الذي لا يكشف في وقته أي في يومه يصبح خطأ كبيراً في اليوم الذي يليه، وبهذا فإن نظام الرقابة الفعال يمكن المديرين من التحكم والكشف عن الأخطاء في وقتها ومحاولة حلها والتغلب عليها.

✓ إن الإدارة المعاصرة تتميز بالتعقيد الشديد في جميع نواحيها الفنية والسلوكية، ولهذا أصبح من الصعب السيطرة على هذا التعقيد، وبالتالي فإن نظام الرقابة يسمح للمديرين من متابعة الأنشطة والمهام للمسؤولين عليها.

✓ إن البيئة المعاصرة للمنظمات شديدة التعقيد، وهذا الأمر يحتم على المنظمات ضرورة التجاوب مع التغيرات البيئية، إن الرقابة تمثل أحد القنوات الرئيسية لتوصيل المنظمة إلى حالة التجاوب السريع مع التغيرات البيئية.<sup>2</sup>

يمكن معرفة أهمية الرقابة من خلال توضيح ما يترتب في حالة غيابها من:<sup>3</sup>

- الإسراف في استخدام الموارد المادية؛

- ضياع الوقت وعدم الكفاءة في استغلالها؛

<sup>1</sup> - محمد فريد الصحن وآخرون، "مبادئ الإدارة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2001، ص 338، 339.

<sup>2</sup> - علي الشريف، مرجع سابق ذكره، ص 373.

<sup>3</sup> - ثابت عبد الرحمان ادريس، جمال الدين محمد المرسي، "الإدارة الاستراتيجية، مفاهيم ونماذج تطبيقية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص

- البطء في إنجاز الأعمال؛
- تدني الإنتاجية؛
- ظهور العديد من المشكلات وتفاقمها.

### المطلب الثاني: أهداف ومبادئ الرقابة

**1. أهداف الرقابة:** إنّ المقصود بالرقابة هو ضرورة تأمين القيادة الناجحة في إدارة المؤسسة، ومنه فإن الأهداف الأساسية للرقابة هي<sup>1</sup>:

- معاونة الإدارة على تحقيق النجاح، وذلك بالتأكد من أن الخطة تتحرك في مسارها المرسوم؛
- التأكد من تنفيذ المهام المخططة ومعرفة مدى تنفيذ الواجبات؛
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو عندما تكون في طريق الوقوع، لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يستلزم لمنع حدوثها؛
- المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المنشأة أو المنظمة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها؛
- التأكد من أن القوانين مطبقة تماماً، وأن القرارات الصادرة محل احترام من طرف الجميع.

كما أنّ هناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل فيما يلي:

- تحقيق التوافق مع المتغيرات البيئية؛
- تحقيق التكيف مع المتغيرات التنظيمية؛
- المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط؛
- تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم داخل المؤسسة؛
- تحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.

إن ما يمكن استنتاجه من خلال هذه الأهداف هو أن الرقابة تساهم في نجاح وتطور وتقدم المؤسسة وفي تحقيق كل الأهداف المخطط

لها، والمساهمة في حل المشكلات التي قد تعرقل عملية إنجاز الأعمال المبرمجة.

**2. مبادئ الرقابة:** لكي يكون نظام الرقابة فعال يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المبادئ والخصائص وهذا حتى يكفل له النجاح والفعالية

ويمكن تحديد المبادئ فيما يلي:

<sup>1</sup> - العربي دخوش، "محاضرات في اقتصاد المؤسسة، السنة الثانية، جامعة منتوري قسنطينة، 2001، ص ص 38، 39.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

**1.2. مبدأ الاقتصادية:** فالنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكن تطبيقه بأقل تكلفة ممكنة لذلك لا يجب تطبيق نظام يحتاج إلى نفقات كبيرة، إلا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة التي تتسع فيها دائرة التخطيط وبالتالي اتساع نطاق الرقابة وهنا من الصعب الوصول إلى الأهداف الموضوعية ومن الصعب تطبيق نظام رقابة فعال.<sup>1</sup> يعني أن العائد الناتج من وجود نظام الرقابي يفوق تكلفة هذا النظام حتى يكون هناك مبرر من وجوده ويرتبط هذا المبدأ بإتباع أسلوبين هما:<sup>2</sup>

- محاولة ضبط تكلفة النظام الرقابي.

- محاولة زيادة العائد من وراء النظام الرقابي.

**2.2. مبدأ التكامل والاتساق:** يجب أن يتكامل النظام الرقابي مع سائر النظم التنظيمية الأخرى خصوصا النظام التخطيطي (عمليا) إن وسائل التكامل بين التخطيط والرقابة يمكن تحديدها بوضوح، كما ينبغي على المدراء أخذ العوامل في الاعتبار أثناء قيامهم بعملية التخطيط، مثل الأهداف والاستراتيجيات السياسات الخاصة بالمؤسسة والتي تضيف أبعاد مكملة للنظام الرقابي.<sup>3</sup> بمعنى آخر أنه لا يمكن تصور وجود رقابة بدون معايير رقابية مستمدة من التخطيط وبالتالي لابد من الربط بين وظيفتي الرقابة والتخطيط في آن واحد حتى يتمكن مسؤول الرقابة من تفهم الخطط والمعايير التي تمثل الأساس الجوهرى لممارسة وظيفته.<sup>4</sup>

**3.2. مبدأ الوضوح والبساطة:** من المبادئ الرئيسية لنظام الرقابة أن يكون سهل التطبيق من جانب الأفراد الذين يطبقونه وكذلك الذين سيطبق عليهم هذا النظام، وتوجد بعض النظم والأساليب الحديثة والمفيدة في الاستخدام مثل الخرائط والرسوم والبيانات الرياضية والإحصائية ولكن إذا لم يتوفر القائمين على تطبيقها الفهم الواضح لها تصبح هذه الوسائل غير فعالة وتفقد مزاياها.<sup>5</sup> كما يعني أن الرقابة الفعالة يجب أن تمتاز بالوضوح والبساطة حتى تكون سهلة الفهم للمنفذين لها، ومن أهم موضع التنفيذ ومن هم المسؤولون عن تصميم النظام وعرض المعلومات الرقابية وتحديد مراكز المسؤولية وعدم شمول الرقابة لألفاظ وأدوات معقدة مطاطة تعني أكثر من معنى مما يدعو للبس واختلاف الرأي والمضمون.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - إبراهيم عبد العزيز شيخنا، "الإدارة العامة، العملية الإدارية"، مؤسسة شباب الجامعة لطباعة والنشر، مصر، 2006، ص ص 254. 256.

<sup>2</sup> - محمد فتحي، " مصطلحا إداريا - إيضاح... وبيان"، دار التوزيع والنشر الإسلامي، مصر، القاهرة، 2003، ص ص 294، 295.

<sup>3</sup> - علي الشريف، مرجع سابق ذكره، ص 378.

<sup>4</sup> - محمد فتحي، مرجع سابق ذكره، ص 296.

<sup>5</sup> - منال طلعت محمود، "أساسيات في علم الإدارة"، المعهد العالي للخدمة الاجتماعية، الاسكندرية، 2003، ص 207.

<sup>6</sup> - محمد فتحي، مرجع سابق ذكره، ص 296.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

**4.2. مبدأ الموضوعية:** بمعنى أن يعكس النظام الجوانب الموضوعية في الرقابة وليست الجوانب الشخصية، فعندما تكون الأداءات والأساليب شخصية فإن المدير قد يتأثر في الحكم على الأداء ولذا يجب استعمال معايير محددة وواضحة ومعلنة للمرؤوسين مع تجنب المعايير الجزافية التي تثير رفض المرؤوسين وتشككهم في عدالة الإدارة موضوعيتها بمعنى ألا يتدخل العامل الذاتي في الرقابة، لأن عادة ما تؤدي المعايير الموضوعية إلى شعور العاملين بالرضا والطمأنينة.<sup>1</sup>

**5.2. مبدأ الثقة:** إن عدم دقة النظام الرقابي يضر بالمؤسسة حتى وإن أفادها في المدى القصير وإن حصول المدراء على معلومات غير دقيقة من خلال الرقابة واستخدامها في إصدار القرارات يمثل كارثة تتحمل نتيجتها المؤسسة في نهاية الأمر. لذلك يجب أن تكون المعلومات التي تتعلق بعملية الرقابة وخاصة النتائج دقيقة إلى حد القريب من الواقع.<sup>2</sup>

**6.2. مبدأ المرونة:** يعني استجابة نظام الرقابة للتغيرات المتوقعة الحدوث دون أن يكون هناك حاجة إلى تغيير جوهري في هذا النظام أو فشله فشلا كاملا إن صفة المرونة لها حدود معينة بحيث لا تؤثر على الاستقرار اللازم لفعالية النظام وبقائه بمعنى أن النظام الرقابي الفعال لا بد أن يكون مرنا، أي قادرا على استيعاب التغيرات المحتملة في البيئة التي تعيشها المؤسسة الداخلية منها والخارجية.<sup>3</sup>

**7.2. مبدأ الملائمة:** يعني أن يكون النظام الرقابي صورة تعكس طبيعة نشاط المؤسسة ويتلاءم مع التنظيم الخاص بها وأهدافها مع تأكيد عدم نمطية النظم الرقابية أي لا يوجد نظام رقابي يناسب كل المؤسسات والنشاطات بل إنه يختلف باختلاف نوعية المؤسسة بل أيضا وحسب مراحل التطور التي تعيشها وطبيعة الظروف المناخية المحيطة بها، وحتى من حيث التوقيت المناسب لتطبيق الرقابة.<sup>4</sup>

**8.2. مبدأ الواقعية:** يجب أن يقوم الرقابة على المعلومات واقعية وليس مجرد قولية للأوضاع أي أن تكون هذه المعلومات معبرة عن الواقع الحقيقي بالفعل وأن يعيد المعلومات القديمة لذا تتطلب الرقابة وجود شبكة من الاتصالات في جميع الاتجاهات لسهولة نقل المعلومات وتداولها داخل المؤسسة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - علي الشريف، مرجع سابق ذكره، ص 379.

<sup>2</sup> - إيهاب صبيح محمود رزق، "الإدارة الأسس والوظائف"، سلسلة الإدارة في أسبوع-دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، ج2، مصر، 2001، ص 168.

<sup>3</sup> - علي الشريف، مرجع سابق ذكره، ص 380.

<sup>4</sup> - محمد فتحي، مرجع سابق ذكره، ص 296.

<sup>5</sup> - محمد فريد الصحن، مرجع سابق ذكره، ص 360.

**9.2. مبدأ الاستثناء:** يجب أن يعمل أي نظام رقابي جيد على مبدأ الاستثناء حتى يتم لفت انتباه الإدارة للانحرافات المهمة فقط بمعنى آخر لا يجب أن يشغل الإدارة بالها بأعمال تسير بشكل سلس وطبيعي وسهل، وهذا يضمن أن انتباه الإدارة سيكون موجها نحو الخطأ وسيزيل الرقابة الغير ضرورية والغير اقتصادية وإعداد التقارير وهدر وقت الإدارة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أنواع الرقابة

هناك أنواع عديدة للرقابة وذلك حسب أسس ومعايير مختلفة وهي:

#### 1. حسب معيار المستويات الإدارية: يمكن التفريق بين ثلاث أنواع هي:

##### 1.1. الرقابة على مستوى المؤسسة: تتمثل في تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، لمعرفة مدى تحقيق أهدافها

الموضوعة والمحددة وذلك باستخدام معايير خاصة بالمؤسسة مثل: الربحية، معدل العائد على الاستثمار، حصة المؤسسة في السوق، نمو المبيعات... الخ. والفشل في التوصل إلى هذه المعايير يترتب عليه القيام بالإجراءات التصحيحية التالية:

لإعادة تصميم الأهداف ووضع الخطط؛

لإجراء تغييرات في الهيكل التنظيمي؛

لتوفير وسائل الاتصالات الداخلية والخارجية وتوجيه دافعية الأفراد العمال داخل المؤسسة.<sup>2</sup>

إن الشيء الذي يستنتجه مما سبق ذكره هو أن الرقابة على مستوى المؤسسة تكتسي أهمية كبيرة وذلك من خلال المعايير المسطرة والمستخدمه التي من خلالها نتوصل إلى التحقق ما إذا كانت المؤسسة في الطريق الجيد أم أنها معرضة للوقوع في المشاكل والمخاطر التي تؤثر على أدائها واستقرارها.

##### 2.1. الرقابة على مستوى العمليات: تكون الرقابة هنا على الأداء اليومي للعمليات المختلفة في جميع المفاهيم والأنشطة التي تتم داخل

المؤسسة مثل: التسويق، الإنتاج، العمال... الخ

ويستخدم في هذا النوع مجموعة من المعايير منها:<sup>3</sup>

- إجمالي عدد الوحدات المنتجة إلى عدد ساعات تشغيل الآلات لمعرفة مدى فعالية ساعة تشغيل الآلة؛

<sup>1</sup> - إيهاب صبيح محمود رزق، مرجع سابق ذكره، ص 171.

<sup>2</sup> - محمد فريد الصحن وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 341.

<sup>3</sup> - محمد فريد الصحن وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 342.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

- قياس نسبة الإنتاج الغير مطابق للمواصفات مع مجموع الوحدات المنتجة؛
  - معرفة نصيب الوحدة من المصاريف البيعية من خلال الفرق بين إجمالي المصاريف البيعية وإجمالي المبيعات.
- وعند وجود خلل في معايير الموضوعة يستوجب إجراء التصحيحات اللازمة الآتية:
- تشغيل العمال وقت إضافيا للارتفاع بمعدل الإنتاج؛
  - تعديل معدلات تشغيل الآلات؛
  - زيادة مراقبة الجودة على الإنتاج؛
  - خفض الإنفاق في المصروفات البيعية.

### 3.1. الرقابة على مستوى الفرد: تشمل الرقابة هنا في تقييم أداء الفرد وسلوكه في الأداء ومعرفة وتقييم إنتاج كل فرد بالنسبة لعمله، و

تستخدم عدة معايير للرقابة على الفرد العامل منها ما هو كفي وكمي وهي:

- تقارير الأداء التي يقوم بإعدادها رؤساء العمل على رؤوسهم؛
- المبيعات إلى عدد رجال البيع لقياس متوسط المبيعات لكل رجل بيع؛
- ميزانية الحوافز إلى متوسط عدد العاملين لتوضيح نصيب العامل الواحد من الحوافز.

إن هذه المعايير تعمل على محاولة زيادة مهارات الأفراد لتدريبهم وتحفيزهم أو القيام ببعض الإجراءات التصحيحية لضمان مستوى

مستقر من الأداء.<sup>1</sup>

### 2. على أساس توقيت القيام بالرقابة. هناك ثلاث أنواع للرقابة وفقا لهذا المعيار وهي:

#### 1.2. الرقابة السابقة: يهتم هذا النوع بالتحقيق من توفر جميع متطلبات ووسائل لإنجاز العمل، قبل البدء في التنفيذ أي قبل بدء الأداء،

فهو يقلل من درجة الانحراف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، كما أنها تعمل على التنبؤ بالمشاكل المتوقع حدوثها والاستعداد لمواجهتها و

إيجاد الحلول المناسبة لها وبالتالي فإن هذه الرقابة تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي قد تعترض طريق التنفيذ الأحسن.<sup>2</sup>

#### 2.2. الرقابة المتزامنة "الجارية": هي الرقابة أثناء تحويل المدخلات إلى مخرجات مثلا تقوم المؤسسة بالقيام بعمليات تفتيش عند بداية

كل مرحلة من مراحل العملية الصناعية، هذا للاكتشاف المشاكل قبل التطرق إلى المرحلة الموالية، ويهتم الشكل الرقابي هذا بالمعلومات التي

<sup>1</sup> - محمد فريد الصحن، مرجع سابق ذكره، ص 343.

<sup>2</sup> - عبد السلام أبو القحف، "أساسيات التنظيم الإدارة"، دار الجامعية الجديد للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 476.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

تصل إلى المدربين من أحوال العمل ومستوى الإنجاز المتحقق وتكشف هذه الرقابة عن الانحرافات في الأداء أثناء تنفيذ النشاط أو العمل<sup>1</sup> ما يمكن أن نستنتجه أن الرقابة المتزامنة هي رقابة آنية مصاحبة للأداء وتتابع الأنشطة خلال ممارستها حيث يلاحظ المشرف أو المدير الأداء ويجدد الانحرافات عن المعيار في موقع العمل ويهيأ في الحال التوصية المناسبة أو القرار المناسب.

**3.2. الرقابة اللاحقة:** يطبق هذا النوع من الرقابة بعد انتهاء من تنفيذ الأنشطة وبالتالي التركيز على الأداء الماضي، حيث يتم إبلاغ الإدارة بنتائج التنفيذ بعد فترة زمنية معينة وتزويدها بنتائج المقارنة بين الأهداف الفعلية والأهداف الموضوعية سالفًا.<sup>2</sup>

في هذا النوع من الرقابة نتعامل مع مخرجات المؤسسة من السلع والخدمات من حيث الكم والكيف، إنها تقوم بالرقابة على السلع بعد الانتهاء من إنتاجها وقبل شحنها إلى الأسواق والعملاء، وتأخذ الخطوات التالية:<sup>3</sup>

✓ قياس الأداء بعد حدوث التنفيذ وتحديد الأهداف؛

✓ تصحيح الانحرافات؛

✓ تعديل الأداء الحالي وتحديد الخطوات العلاجية للأداء في المستقبل.

إن ما يمكن قوله هو أن تطبيق كل من الرقابة السابقة والرقابة المتزامنة والرقابة اللاحقة بصورة جماعية أي تنفيذها كلها وبتسلسل حسب توقيت كل واحدة، يؤدي هذا بالمؤسسة للوصول إلى الأهداف الموضوعية والمخطط لها من قبل وبالتالي يساعد على تحسين مستوى أداء المؤسسة.

**3. على أساس جوهر الرقابة:** هناك ثلاث أنواع وهي:<sup>4</sup>

**1.3. الرقابة التنظيمية:** وهي التي تركز على تطبيق خطوات الرقابة التي تضعها المنظمة من أجل تحقيق أهدافها.

**2.3. الرقابة الاجتماعية:** تتمثل هذه الرقابة في الأعراف والتقاليد والمفاهيم التي تشكل عند العمال والموظفين والتي تحدد سلوكهم ووفقا لمعايير معينة.

**3.3. الرقابة الذاتية:** تتمثل الرقابة الذاتية في شعور بالرقابة ينبع من داخل الفرد، وذلك بوضع طرق وأهداف محددة يسعى الفرد للوصول إليها ومواجهة جميع الانحرافات التي تحول على تحقيق هذه الأهداف التي تخدم عمله وبالتالي تخدم المؤسسة.

<sup>1</sup> - علي الشريف، مرجع سابق ذكره، ص 372، 373.

<sup>2</sup> - محمد فريد الصحن، مرجع سابق ذكره، ص 350.

<sup>3</sup> - كامل بربر، "الإدارة عملية و نظام"، المؤسسة الجامعية للدراسات، الطبعة الأولى، مصر، 1996، ص 149.

<sup>4</sup> - أبو بكر مصطفى بعيدة، "الرقابة الإدارية في المنظمات (مفاهيم أساسية)"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، العدد 273، ص 12.

4. على أساس أطراف التعامل مع المنظمة: وهي نوعان:

1.4. الرقابة الداخلية: تهتم بجميع الأنشطة والمهام التي تمارسها المنظمة داخل محيطها وفي كافة المستويات الإدارية مثل الرقابة على العمال، الرقابة الإدارية... الخ. وينبغي الإشارة هنا إلى أن بعض أنواع الرقابة السابقة الذكر تدخل ضمن هذا النوع مثل: الرقابة المالية، الرقابة التنظيمية، الرقابة على النواتج... الخ<sup>1</sup>

والرقابة الداخلية والتي تسمى بالمراجعة الداخلية في بعض الدول تتم عملية مراقبة نشاطات المؤسسة عن طريق جهاز الرقابة الداخلية يكون موجودا في داخل المؤسسة ويمنح في العادة استقلالاً عن الإدارات التي تقوم بمراقبة أعمالها وذلك ضماناً لعدم التأثير في الكيفية التي يمارس بها هذا الجهاز أعماله وتمثل الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل فيما يلي: <sup>2</sup>

لـ تقييم أوجه الرقابة في مختلف نشاطات المؤسسة و العمل على جعلها أكثر كفاءة و بأقل قدر من التكاليف؛

لـ فحص مدى تطابق نشاطات المؤسسة مع السياسات و الإجراءات الموضوعية من قبل الدولة؛

لـ المحافظة على أصول المؤسسة و منع التلاعب بها أو سرقتها و إتلافها و اكتشاف مواطن الخلل التي تؤدي إلى ذلك؛

لـ تقييم درجة دقة و صحة و شمولية المعلومات الإدارية التي تم توفيرها في داخل المؤسسة؛

لـ تقييم درجة كفاءة الأداء و اقتراح أساليب لتحسين طريقة أداء المؤسسة لمهامها.

2.4. الرقابة الخارجية: تقوم استراتيجية الرقابة الخارجية على الاعتقاد بأن العاملين مدفوعون أصلاً بجوافز خارجية و يحتاجون لأن يكون

تحت سيطرة و رقابة مديريهم، وتتضمن ثلاث مراحل: <sup>3</sup>

-المرحلة الأولى: تحديد معدلات أ معايير للأداء

-المرحلة الثانية: وضع المقاييس بدقة بحيث لا يلتفت أو يناور العاملون حولها

-المرحلة الثالثة: ربط المكافآت مباشرة بالأداء.

وسيتم التفصيل في الرقابة الداخلية في البحث الموالي.

<sup>1</sup> - عبد السلام أبو القحف، مرجع سابق ذكره، ص 479.

<sup>2</sup> - أبو بكر بعيدة، مرجع سابق ذكره، ص ص 16، 17.

<sup>3</sup> - محمد فتحي، مرجع سابق ذكره، ص ص 299، 300.

### المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة الداخلية.

لقد تطور مفهوم الرقابة تطوراً كبيراً نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لضمان تحقيق الأهداف العامة للمشروع، وكذا تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارده وأصوله، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة مستمرة وعملية ذاتية ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط الإنساني من حيث اعتبارها نظاماً لضبط الأداء وضمان لتحقيق الأهداف.

#### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وخصائصها.

#### 1. مفهوم الرقابة الداخلية: تتضمن الرقابة الداخلية عدة تعاريف منها:

عرفت الرقابة الداخلية بأنها "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".<sup>1</sup>

تعرف الرقابة الداخلية على أنها "الجهود المنظمة التي تتم عبر المستويات التنظيمية المختلفة بغرض صياغة النظم، وضبطها، والتفتيش عليها، ومعالجة ثغراتها، أو اتخاذ قرارات بتطويرها، إنها مجمل التأثيرات عناصر البيان التنظيمي للبنك والموارد البشرية والمواد المدارة لتحقيق أهداف البنك".<sup>2</sup>

كما عرفت لجنة حماية المنظمات COSO على أنها: "عملية تتأثر من قبل أعضاء مجالس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية":<sup>3</sup>

✓ كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.

✓ موثوقية الإبلاغ المالي.

✓ الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

<sup>1</sup> - خليل الرفاعي، "تقييم متانة الرقابة الداخلية على التسهيلات المباشرة في البنوك الإسلامية الأردنية"، المؤتمر العلمي الدولي المتميز للمنظمات الحكومية، جامعة ورقلة، 9 مارس 2005، ص 6.

<sup>2</sup> - نوال بن عمارة، "أبعاد الرقابة الداخلية وأهميتها في المصارف المشاركة"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، العدد 09، 2009، ص 151.

<sup>3</sup> - محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة وآخرون، "الرقابة والمراجعة الحديثة"، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2013، ص 23.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة الأجهزة المنتقاة من طرف المشرفين على المؤسسة، والتي يتم تطبيقها على جميع المستويات من طرف المسؤولين من أجل التحكم في تسيير أنشطة هذه الأجهزة موجهة بهدف تزويد المؤسسة بتأكيدات معقولة حول تحقيق العديد من الأهداف المنشودة".

**2. خصائص الرقابة الداخلية:** هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم، حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة ومن ضمن هذه الخصائص ما يلي:<sup>1</sup>

**1.2. الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابة جديد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.

**2.2. الموضوعية:** لاشك أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية، لا موضوعية، يؤثر ذلك على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات لها معنى ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة.

**3.2. الدقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة، في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية.

**4.2. المرونة:** حتى يكون النظام الرقابي ناجحا، يجب أن تتوافر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ، فإذا استجذت ظروف أملت تغييرا في الأهداف والخطط الموضوعية، وعلى المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة.

**5.2. الاستمرارية والملاءمة:** ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة، يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملاءمة.

<sup>1</sup> بطورة فضيلة، "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة المسيلة، 2006، ص ص 28، 29.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

**6.2. التكامل:** يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه

يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضاً تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة.

وبالتالي يمكن القول أنه لا يكون أي نظام رقابة داخلية فعال إلا إذا توافر على مجموعة من المقومات والخصائص التي يقوم عليها،

والتي يجب أن تواكب التطورات السريعة الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات.

**المطلب الثاني: أهمية وأهداف الرقابة الداخلية.**

**1. أهمية الرقابة الداخلية:** إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج المختلفة التي تمارسها المؤسسات على اختلاف أنواعها وأشكالها إلى

زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه المؤسسات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة

الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:<sup>1</sup>

- نجاح وكفاءة رقابة وأداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة مختلفة؛
- زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم؛
- مدى تحقيق لنتائج المخططة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل أنشطة المؤسسة؛
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

ونظراً للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف المؤسسات الخاصة والعامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي

تهدف إلى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه المؤسسات.

**2. أهداف الرقابة الداخلية:** لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف المراد تحقيقها وتمثل في:<sup>2</sup>

**1.2. حماية أصول المؤسسة:** تتخذ حماية أصول المؤسسة أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من

السرقة أو الإسراف ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق ما يلي:

- الوقاية من الأخطاء المتعمدة: هي كل التجاوزات الناتجة عن معالجة العمليات المحاسبية بقصد التحريف في بند معين.

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، "أصول المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث للنشر، ط1، مصر، 2007، ص ص 75، 76.

<sup>2</sup> - بوبكر عميروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص ص 92، 93.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

- الوقاية من الأخطاء الغير متعمدة: وهي تتضمن التطبيق الخاطئ للمبادئ والطرق والاساليب المحاسبية أو الجهل بها من طرف العاملين في المجال المحاسبي.

- المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش: بمعنى حماية أصول المؤسسة من التصرفات الغير شرعية بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم شرعيتها.

**2.2. ضمان صحة ودقة المعلومات:** يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصادقية والثقة في المعلومات، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها.<sup>1</sup>

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

**4.2. احترام تعليمات والالتزامات السياسية الإدارية:** إن أهداف المؤسسة يتم تحقيقها من خلال القوانين واللوائح التي تضعها، حيث تغطي كافة جوانب المؤسسة وتصدر الإدارة بذلك قوانين ولوائح سواء كانت كتابية أو شفوية، وتوجهها إلى منفذي العمليات وفي كل المستويات وتحدد هذه القوانين واللوائح ما يلي:

- المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة.

- خطوط السلطة في هذه المستويات.

- حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المؤسسة.

**المطلب الثالث: مكونات وأنواع الرقابة الداخلية**

**1. مكونات الرقابة الداخلية:** قسمت لجنة COSO مكونات الرقابة الداخلية إلى خمسة تتمثل في:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - بوطورة فضيلة، مرجع سابق ذكره، ص 20.

<sup>2</sup> - زكريا قلاله، "دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2013، ص 77.

<sup>3</sup> - غاشوش عابدة ولقصور مريم، "دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص 12 ن 13.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

**1.1. بيئة الرقابة:** تمثل البيئة الرقابية الإطار العام للمنشأة ولعناصر الرقابة، ولها تأثير على شعور ووعي الموظفين بالرقابة وهي تضم مجموعة

من العوامل أهمها:

✓ سلامة واستقامة القيم الأخلاقية؛

✓ مشاركة أعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة؛

✓ أسلوب الإدارة في تحديد السلطة والمسؤولية؛

✓ هيكل المنشأة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط ورقابة العمليات لتحقيق الأهداف.

**2.1. تقييم المخاطر:** تتعرض أي مؤسسة عند مزاوله نشاطها العديد من المخاطر، مما يستلزم تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية

تحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة ومحاولة التخفيض منها وفق الخطوات التالية:

❖ **تحديد الأهداف:** يعتبر خطوة لتقدير وتقييم المخاطر.

❖ **تحديد الخطر واحتمال حدوثه:** قد يحدث الخطر بسبب عوامل خارجية مثل: ظروف المنافسة وصدور تشريعات جديدة تتطلب

تغيير في أنشطتها وسياساتها واستراتيجيتها، وقد يحدث بسبب عوامل داخلية مثل: حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم كفاءة مجلس الإدارة.

❖ **مواجهة الخطر:** ويكون ذلك بعد التعرف على المخاطر الداخلية أو الخارجية وينبغي اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر والسيطرة عليها.

**3.1. الأنشطة الرقابية:** تشمل مجموعة من الإجراءات التي تساعد في تحقيق فعالية بقية مكونات الرقابة الأخرى ومن أهمها:<sup>1</sup>

❖ **مراجعة وتقييم الأداء:** بمعنى تقييم أداء الموظفين في مختلف المواقع التنظيمية.

❖ **معالجة البيانات:** يعني وجود إجراءات لضبط العمليات المختلفة ومعالجتها بطريقة مناسبة.

❖ **إجراءات الرقابة المادية:** وتمثل في مجموعة الإجراءات التي تساعد في توفير الحماية المادية والالكترونية لأصول المؤسسة.

❖ **فصل المهام:** يعني الفصل بين مهام متضاربة بحيث لا يسمح لشخص ما القيام بمهام تمكنه من القيام بعمليات السرقة والتلاعب وإساءة استخدام أصول المؤسسة.

<sup>1</sup> - تامر توفيق عبد الله عوض، "العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية"، رسالة ماجستير كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص ص 33. 35.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

❖ التفويض: ويعني تحديد متطلبات خاصة بتفويض مختلف الأعمال إلى أشخاص محددين.

**4.1. المعلومات والاتصال:** يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة والشفافة، لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها لمعالجتها وإيصاله لمختلف المستويات التسييرية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات، وإعداد التقارير لإبداء الرأي حول كل نشاط.<sup>1</sup>

**5.1. القيادة والمتابعة:** يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات النظام، وتحديد مدى الالتزام بتنفيذ الرقابة وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم وتغير الظروف المحيطة.

**2. أنواع الرقابة الداخلية:** مما سبق يمكن أن نستخلص ثلاثة أنواع من الرقابة الداخلية والتي تعتبر كأدوات لها وهي:<sup>2</sup>

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

**2.2. نظام الرقابة المحاسبية:** يشتمل هذا النوع من الرقابة على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات التي تختص بصفة أساسية للمحافظة على أصول المؤسسة، ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ويتحقق ذلك عن طريق تصميم نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي وتوفير جهاز كفاء للقيام بعملية المراجعة الداخلية.

**3.2. نظام الضبط الداخلي:** إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها".

<sup>1</sup> - عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص ص 66، 67.

<sup>2</sup> - خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 194.

### المبحث الثالث: ركائز الرقابة الداخلية.

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

#### المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية.

تعتبر مقومات الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:<sup>1</sup>

☞ هيكل تنظيمي كفاء.

☞ وجود سياسات وإجراءات لحماية الأصول.

☞ وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة البيانات والتقارير المحاسبية.

☞ وجود إجراءات لزيادة كفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعة.

☞ وجود نظام محاسبي كفاء وفعال.

☞ حسن اختيار العاملين وتدريبهم وتقويم أعمالهم.

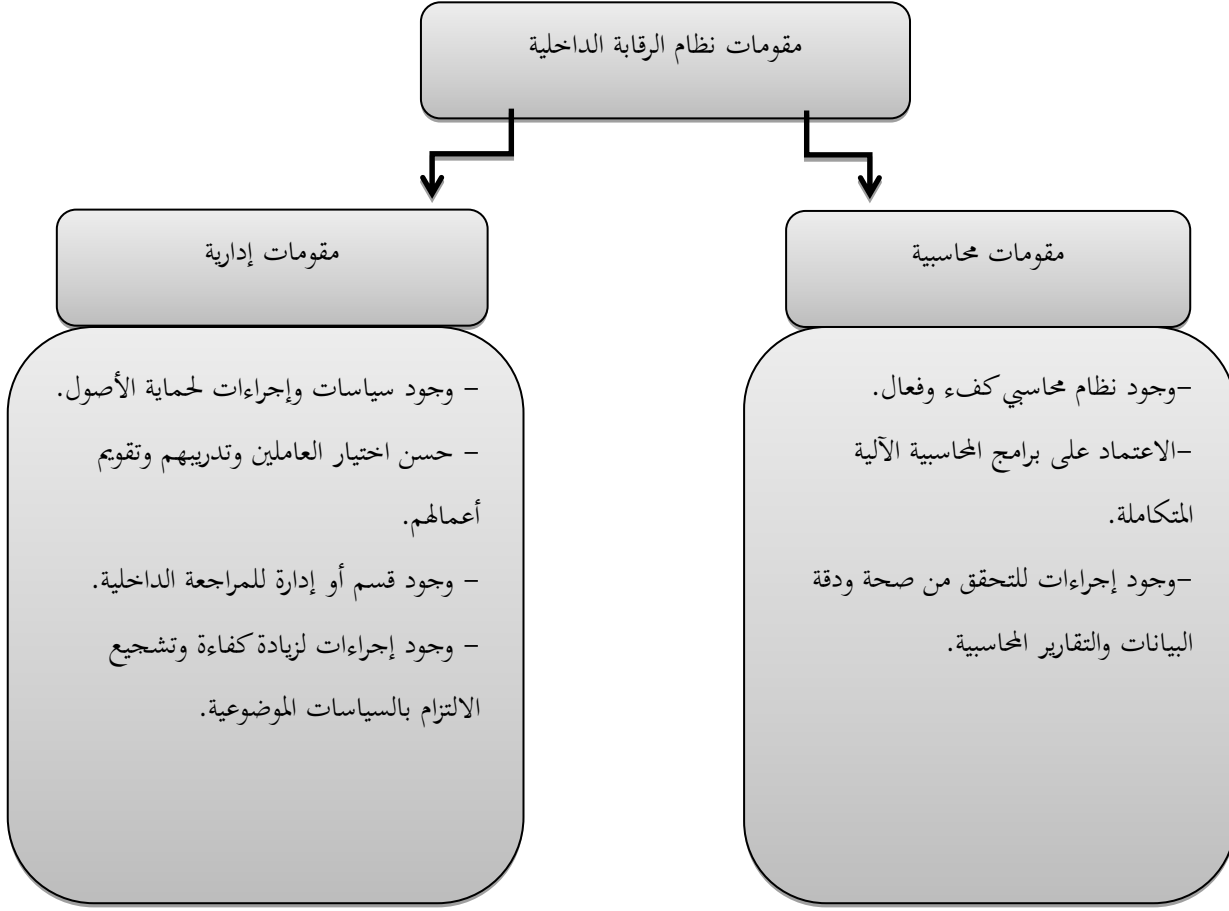
☞ وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية.

☞ الاعتماد على البرامج المحاسبية الآلية المتكاملة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - علي شيتور، "مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014، ص 17.

<sup>2</sup> - عبد الوهاب احمد، عبد الله مسعود عياش، "دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية"، اليمن، مجلة جامعة الناصر، العدد 4، ديسمبر 2014، ص 162.

الشكل رقم (1-1): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: أم كلثوم رزقة، "دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية" ورقلة-، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2017، ص 10.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

### المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

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

**1. طريقة الدورات:** ويعني تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات، يطلق على كل منها دورة، و التي بدورها تغطي مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة ومن أمثلة هذه الدورات: - دورة الإيرادات - دورة الإنتاج - دورة المصروفات - دورة التمويل.

علما بأن مسميات ومحتويات الدورات قد تختلف في التطبيق العلمي بسبب اختلاف المنشآت و لذلك ترك للمراجع حرية التصرف في مثل هذه الحالات حسب خبرته و تقديره الشخصي، أخذاً في الاعتبار طبيعة المؤسسة ونوعية نشاطها.

وبعد تقييم جميع هذه العمليات و الحسابات بين الدورات المختلفة، يقوم المراجع بتقييم نظم الرقابة الداخلية لكل دورة من هذه الدورات على حدة، وعلى المراجع الاستعانة بمساعديه في هذا الشأن بحيث يقسم العمل بينهم .وعند الانتهاء من التقييم على هذا الأساس، يستطيع المراجع تكوين فكرة عامة عن نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها في المؤسسة ككل.<sup>1</sup>

**2. طريقة وحدات النشاط:** وهي عبارة عن تجميع العمليات و الحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفية 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 و البيانات التي تتدفق من نشاط الآخر أو من وظيفة لأخرى .

**3. طريقة بنود القوائم المالية:** يمكن وفي بعض الأحيان وخاصة في المؤسسات الصغيرة الحجم أن يقوم المراجع بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند من بنود الميزانية و قائمة الدخل على حدى، ومثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود الأصول الثابتة ثم الأصول المتداولة ثم الخصوم المتداولة و حقوق المالكين، بعدها يتم تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصروفات من ثم الإيرادات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - حازم هاشم الألويسي، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق"، دار الكتب الوطنية، ط1، بنغازي، ليبيا، 2003، ص 239.

<sup>2</sup> - حازم هاشم الألويسي، مرجع نفسه، ص 240.

## الفصل الأول: أساسيات الرقابة الداخلية وآليات تفعيلها

المطلب الثالث: عوائق، حدود ومزايا الرقابة الداخلية.

1. عوائق الرقابة الداخلية: إن وضع الرقابة الداخلية قد يصطدم بحالات عدم تصريح ناتجة عن بعض الاعتبارات الخاطئة، ومنها:<sup>1</sup>
  - ✓ خشية الإدارة من التأثير الجبر وحتى البيروقراطية للرقابة الداخلية، والذي يستكمل بالنتيجة نمو عديمة الجدوى للعمل أو امتداد فترات المعالجة، وفي الحقيقة فإن الرقابة الداخلية ذات التصور الجيد لا تشترط -في معظم الحالات- زيادة في عدد الأشخاص، فقد يحدث العكس، حيث أن نمو بعض المهام وبالغاء الأخطاء يقود إلى تخفيف أعمال الأشخاص المكلفين بتصحيح هذه الأخطاء.
  - ✓ وجود بعض المجالات السرية، حيث تؤدي هذه الأخيرة عادة إلى حدوث بعض الصعوبات في تطبيق قاعدة فصل المهام والرقابات.
  - ✓ مقاومة التغييرات، حيث تقتضي الرقابة الداخلية أحيانا تغييرات في التعيين أو السلطة والمسؤوليات مما قد ينتج عنه بعض حالات التكتم من طرف بعض الأشخاص.

2. حدود الرقابة الداخلية: حتى الرقابة الداخلية الجيدة لا يمكنها منع الإهمال والأخطاء والغش، وعليه فإن وضع وسائل الإخطار الملائمة يمكن أن يعمل على استدراك وردع هذه الأخطاء وحالات الإهمال، كما أنه لا يمكن إهمال الأثر البيولوجي للرقابة الداخلية، حيث أنو معرفة وجودها يمنع عادة الإغواءات وينشط الصرامة، وإن الرقابة الداخلية لا تنشئ حماية مطلقة ضد الغش أو العمل الرديء، أو إهمال الموظفين أو سوء التسيير من قبل المديرين، كما تمثل تكلفة الرقابة الداخلية حدا طبيعيا، فلا بد من تفادي وضع إجراء للرقابة الداخلية إذا كانت هناك مبالغة في التكاليف مقارنة بالمخاطر المواجهة، ويمكن إعطاء الأمثلة التالية عن مشاكل الرقابة الداخلية:<sup>2</sup>

- مسؤوليات من المفروض أن يتكفل بها بانفصال تعهد إلى شخص واحد.

- غياب التعليمات والأنظمة أو الإجراءات التي تغطي مختلف الأنشطة والمهام.

- وجود عدم انتظام في الوثائق وفي حفظها وحفظ القيم.

- غياب الرقابة المزدوجة أو المراجعة المستقلة للقيم المسجلة.

- حماية غير كافية فيما يتعلق بتنظيم وإدارة العمليات المصرفية.

<sup>1</sup> - حورية حمي، "آليات رقابة البنك المركزي على البنوك التجارية وفعاليتها"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، علوم اقتصادية، تخصص بنوك وتأمينات، جامعة قسنطينة، منشورة، 2006، ص 102.

<sup>2</sup> - حورية حمي، مرجع سابق ذكره، ص 103.

- غياب الخبرة الضرورية لإنجاز المسؤوليات.

**3. مزايا الرقابة الداخلية:** تسمح الرقابة الداخلية، والتي تتطلب مشاركة كل ممثلي البنك، بما يلي: <sup>1</sup>

**1.3. أحسن إنتاجية:** تلزم الرقابة الداخلية الإدارة على تحديد مخطط دقيق للبنك، والذي يوفق بين خطة العمل واختصاصات كل مجال

للنشاط، حيث يسمح اكتشاف نقاط ضعف التنظيم بجلب الإجراءات التصحيحية، وبالتالي التدخل في تحسين إنتاجية البنك.

**2.3. أحسن اتصال:** ينبغي أن يكون الأشخاص المكلفين بتنظيم الرقابة الداخلية على اتصال دائم بكل مسؤول، لغرض فهم الصعوبات

التي يواجهها والقيود الخاصة، وإن هذا التحليل يضع بوضوح صفات كل شخص، ويسمح أحيانا بإحداث ترقية أو إعادة الترتيب، أو

قد يقود إلى القيام بتكوينات تكميلية، حيث أن التعاون الجيد لموظفي البنك ينتج عن معرفة كل واحد منهم لواجباته وأهدافه.

**3.3. أحسن ضمان:** إن الميزة الإجمالية للرقابة الداخلية تمنع بعض العناصر من الإفلات منها، كما أن إبراز القلق المرتبط بعدم التأكد من

جودة معالجة العمليات الجارية والمعلومات المتاحة، يسمح للمديرين بتكريس أهم طاقتهم في تعريف الأهداف والوسائل الموضوعة للعمل.

<sup>1</sup> - حورية حميني، مرجع سابق ذكره، ص 103.

### خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة وظيفة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط العملي من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمانا لتحقيق الأهداف المخططة، ولقد زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في محاولة لتحقيق الأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة. في حين أن نظام الرقابة الداخلية الشامل يتكون من مجموعة من النظم الفرعية، حيث يغطي جزءا منها الشق المحاسبي أما الآخر الشق الإداري، فنظام الرقابة الداخلية يحتوي على مجموعة من المقومات والمكونات الأساسية والتي تختلف بدورها من وحدة لأخرى، ولذلك وجب مراعاتها سواء كانت بصدد تصميم نظام الرقابة الداخلية أو تشغيله أو تعديله.

# الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

### تمهيد:

يعتبر الأداء من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها، حيث أن المؤسسة في حالة تغيير مستمر بسبب بيئتها وعلاقتها مع المؤسسات الأخرى، ولقد لجأت المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام الأداء لكونه عملية من عمليات المراقبة والمراجعة لسياسة المؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وترشيدها في إعداد خطط مستقبلية، واتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي ودراسة مركزها المالي، وفي ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة إلى تطوير وتحسين الأداء صار ضرورة ملحة في عالم السوق اليوم، والذي يتميز بمواجهات وتحديات كبيرة.

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل حيث تم تقسيمه إلى:

➤ المبحث الأول: الإطار النظري للأداء.

➤ المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء

➤ المبحث الثالث: مراحل تقييم الأداء ومساهمة الرقابة الداخلية في تحسينه

### المبحث الأول: الإطار النظري للأداء.

يعتبر الأداء بمثابة نشاط شمولي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال امكانياتها وفق أسس ومعايير معينة بناء على أهداف طويلة الأجل، فهو القاسم المشترك لجميع الجهود المبذولة من قبل الإدارة والعاملين في إطار منظمات الأعمال، ومنها اتجهت الإدارة عن البحث عن الأداء المتميز من خلال توجهات وتأكيد على ممارسات تصب باتجاه تعظيم الأداء.

#### المطلب الأول: مفهوم الأداء ومحدداته.

**1. مفهوم الأداء:** على الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء إلا أنه لم يتوصل إلى إجماع أو اتفاق حول تحديد مفهوم الأداء، والأداء هو مفهوم شامل وعام، وبالنسبة لجميع المؤسسات على اختلاف أنواعها وتباين نشاطها وللوصول إلى مفهوم الأداء لابد من عرض العديد من التعاريف للوصول إلى تعريف موحد.

إن أصل كلمة الأداء ينحدر من اللغة اللاتينية أين توجد كلمة PERFOMARE والتي تعطي إعطاء كلية الشيء لشيء ما، وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظة PERFORMANCE، والتي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.<sup>1</sup> ويرى بعض الباحثين في الأداء ما يلي: "الأداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بها هذا المركز الأهداف التي قبلها، الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق فيه الأهداف، الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك".<sup>2</sup> فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه يربط بين أوجه النشاط والأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي يربط بين أوجه النشاط والأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها.<sup>3</sup>

و يتكون الأداء من عنصرين أساسيين هما: الكفاءة والفعالية، والربط بين الوسائل المستخدمة والنتائج المحققة يطرح إشكالية الكفاءة المعبر عنها بالسؤال: هل النتائج المتحصل عليها تحققت بأدنى تكلفة؟ والربط بين الأهداف والنتائج يطرح إشكالية فعالية المؤسسة: المؤسسة الفعالة هي التي تبين القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة من خلال مسؤوليتها.

<sup>1</sup> - نعيمة شباح، "دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008/2007، ص 3.

<sup>2</sup> - Abdellatif Khemakhem, *La Dynamique Du Contrôle De Gestion*, Dunod, 2 editions, Paris, 1976, P310.

<sup>3</sup> - عبد الرحمان هباج، "أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي"، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، منشورة، 2012، ص 3.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

ويعرفه نيكولاس: "الأداء هو ناتج سلوك، فالسلوك هو النشاط الذي يقوم به الأفراد، أما نتائج السلوك فهي النتائج التي تمخضت

عن ذلك السلوك، مما جعل البيئة أو المحصلة النهائية مختلفة عما كانت عليه نتائج ذلك السلوك".<sup>1</sup>

مما سبق نتوصل إلى التعريف التالي: أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة

بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، الأداء إذن هو الكفاءة والفعالية معا.

**2. محددات الأداء:** الأداء الوظيفي هو الأثر الصافي لجهود الفرد التي تبدأ بالقدرات وإدراك الدور (المهام)، فهذا يعني أن الأداء هو نتاج

للعلاقة المتداخلة بين كل من الجهد، القدرات وإدراك الدور (المهام) المنوطة به.<sup>2</sup>

فيشير الجهد إلى الطاقة الجسمانية والعقلية التي يبذلها الفرد لأداء مهمته وينتج هذا الجهد من حصول الفرد على حوافز تدفعه لذلك،

أما القدرات فيقصد بها الصفات الشخصية للفرد والتي يستخدمها لأداء وظيفته، فيما يشير إدراك الدور أو المهمة إلى الاتجاه الذي يوجه

الفرد جهوده في العمل من خلاله ويتمثل ذلك في مجموعة

الأنشطة والسلوكيات التي يقوم بها الفرد في أداء مهامه.

ولكي يحقق الفرد مستوى مرض من الأداء لابد من وجود تكامل وحد أدنى من الاتقان في كل مكون من مكونات الأداء، بمعنى أن

الفرد إذا بذل جهودا فائقة، وكانت لديه قدرات لا بأس بها وكان مدركا لدوره فإن مستوى أدائه سيكون مقبولا، أما إذا كان يبذل جهودا

كبيرة ويتمتع بقدرات متفوقة إلا أنه غير مدرك لدوره، أو أن لديه قدرات متفوقة والفهم اللازم للدور الذي يقوم به إلا أنه لا يبذل الجهود

اللازمة في العمل فإن مستوى أدائه عادة ما يقيم كأداء منخفض أو غير مقبول، وفي بعض الأحيان قد يبذل العمل الجهد اللازم لذلك مع

تمتعه بقدرات فائقة وفهما جيدا لمهمته إلا أنه يصادم بعض العوامل الخارجة عن نطاق سيطرته يمكن لها أن تؤثر على مستوى أدائه والتي

نوردها في العنصر الموالي.

<sup>1</sup> - عبد الباري ابراهيم درة، "تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، عمان، 2003، ص 15.

<sup>2</sup> - راوية محمد حسن، "إدارة الموارد البشرية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 216.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

المطلب الثاني: أنواع الأداء.

بعد ما تم التعرض إلى مفهوم الأداء ننتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة، وتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: <sup>1</sup>

**1. الأداء حسب معيار المصدر:** يدرك ويقاس الأداء على مستوى مجموعة، تحت وحدات المؤسسة، يجد أصله من مصدرين أثرهما مزدوج داخلي وخارجي أو مورث من المحيط.

**1.1. الأداء الداخلي:** كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفات التالية:

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

• الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.

• الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

فالأداء الداخلي هو أداء متأني من مواردها الضرورية لسير نشاطها من موارد بشرية، موارد مالية، موارد مادية.<sup>2</sup>

**2.1. الأداء الخارجي:** هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة. فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيه أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد واللوازم والخدمات، فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب، وهذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها.<sup>3</sup>

**2. الأداء حسب معيار الشمولية:** يقسم الأداء حسب هذا المعيار إلى: <sup>4</sup>

<sup>1</sup> - عادل عشي، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" قياس وتقييم"، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2004/2003، ص 3. 5.

<sup>2</sup> - نعيمة شباح، المرجع السابق ذكره، ص 8.

<sup>3</sup> - هياج عبد الرحمان، "المرجع السابق ذكره، ص 6.

<sup>4</sup> - نعيمة شباح، المرجع السابق ذكره، ص 9.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

**1.2. الأداء الكلي:** يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة، ومثال الأهداف الرئيسية الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك بل تتطلب تضافر جميع المصالح أو الوظائف، فمصلحة المالية يجب أن توفر الأموال الضرورية بأقل التكاليف وأقل المخاطر، ومصلحة الإنتاج يجب أن تقدم منتوجات بأقل التكاليف وأحسن جودة، ومصلحة الأفراد يجب أن تحقق أفضل مردود، والمصلحة التجارية يجب عليها تسويق أقصى ما يمكن تسويقه وتوفير المواد لعملية التصنيع بأقل تكلفة وأحسن جودة.

**2.2. الأداء الجزئي:** على خلاف الأداء الكلي، فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة، فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى، وتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه، أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.

**3. الأداء حسب المعيار الوظيفي:** يرتبط هذا المعيار وبشده بالتنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف الخمس التالية: <sup>1</sup> وظيفة المالية، ووظيفة الإنتاج، ووظيفة الأفراد، ووظيفة التسويق، ووظيفة التمويل، ويضيف البعض الآخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية.

**1.3. أداء الوظيفة المالية:** يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة.

**2.3. أداء وظيفة الإنتاج:** يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح لها مزاحمة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.

**3.3. أداء وظيفة الأفراد:** قبل تحديد ماهية هذا الأداء، يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة، فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة، فضمن استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد،

<sup>1</sup> - عادل عشي، المرجع السابق ذكره، ص 7.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

كذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم المؤسسة فلكي تضمن المؤسسة بقاؤها يجب أن توظف الأكفاء وذوي المهارات العالية وتسيرهم تسييرا فعالا، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله.

**4.3. أداء وظيفة التموين:** يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

**5.3. أداء وظيفة البحث والتطوير:** يمكن دراسة أداء وظيفة البحث والتطوير بدراسة المؤشرات التالية:

- الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد؛
- نسبة وسرعة تحويل الابتكارات إلى المؤسسة؛
- التنوع وقدرة المؤسسة على ارسال منتوجات جديدة؛
- درجة التحديث ومواكبة التطور.

**6.3. أداء وظيفة التسويق:** يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق التي يمكن ذكر منها المجموعة التالية: حصة السوق، ارضاء العملاء، من خلال معرفة شكاوي العملاء مقدار المردودات من المبيعات... الخ، ومن أجل تحقيق التميز في هذا الأداء يجب التحديد الدقيق والواضح لحاجات العميل باعتباره المحرك الأساسي للمؤسسة، فتعظيم ارضائه يعتبر وسيلة لا غنى عنها في تحقيق ميزة تفصيلية في البيئة التنافسية، كاسم العلامة التجارية في ذهن الأفراد، ويمكن معرفتها من مردودية كل منتج.

**7.3. أداء وظيفة العلاقات العمومية:** إن الأداء في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين، وأخيرا الدولة، بالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء عندما يتحصلوا على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة، أما الموظفين الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة، أما الموردين الأداء هو احترام المؤسسة آجال التسديد والاستمرار في التعامل في حين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدد تسديد ما عليهم طويلة ومنتوجات في الآجال المناسبة والجودة العالية.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

4. الأداء حسب معيار الطبيعة: تبعاً لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية،

أهداف تكنولوجية، أهداف سياسية، يمكن تصنيف الأداء إلى:<sup>1</sup>

1.4. الأداء الاقتصادي: يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها

ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية....) وتدنية استخدام مواردها (رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا....)

2.4. الأداء الاجتماعي: في حقيقة الأمر، الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيوداً أو

شروطاً فرضها عليها أفراد المؤسسة أولاً، وأفراد المجتمع الخارجي ثانياً، وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية كما يقول أحد الباحثين "الاجتماع مشروط بالاقتصاد" وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقيق الأداء الاجتماعي.

3.4. الأداء التكنولوجي: يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة

على مجال تكنولوجي معين، وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافاً استراتيجية نظراً لأهمية التكنولوجيا.

4.4. الأداء السياسي: يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية، ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال

تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى، والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات: تمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم أو مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة.<sup>2</sup>

المطلب الثالث: معايير الأداء والعوامل المؤثرة به.

1. معايير الأداء. ويقصد بالمعيار هو مستوى الأداء المرغوب به أو المصوب إليه، ويجب أن تكون هذه المعايير محددة مسبقاً ومتفق عليها

حتى تكون أساساً لعملية المقارنة بالنسبة للأداء الفعلي، ويجب أن توضع المعايير على أساس دراسة وتفهم لمتطلبات كل عمل من الأعمال. وهناك نوعان من معايير تقييم الأداء وهما: معايير الصفات، معايير معدلات الأداء.

1.1. معايير الصفات: وتشمل العناصر كل من الصفات والمميزات التي يجب أن تتوفر في الفرد مثل: الإخلاص،

<sup>1</sup> - عادل عشي، المرجع السابق ذكره، ص 9، 10.

<sup>2</sup> - نعيمة شباح، المرجع السابق ذكره، ص 11.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

الأمانة، التعاون... الخ. والمعايير نوعان:

☞ عناصر ملموسة: يمكن قياسها بسهولة لدى الفرد، مثل المواظبة على العمل والدقة.

☞ عناصر غير ملموسة: وهي التي يجد المقوم صعوبة في قياسها، مثل الصفات الشخصية لدى الفرد، وهذه تتطلب ملاحظة

مستمرة لكي يتمكن المقوم ملاحظتها مثل الذكاء، الشخصية... الخ.

**2.1. معايير معدلات الأداء:** وهي تمثل المعيار الذي يتم مقارنة أداء ومخرجات الموظف به وذلك لتحديد مدى كفاءته، وهناك ثلاثة

أنواع من معدلات الأداء يمكن إيضاحها كما يلي:

☞ **المعايير الكمية:** يتم بموجبها تحديد كمية معينة من وحدات الإنتاج تنتج خلال فترة زمنية معينة.

☞ **المعايير النوعية:** وتركز على مستوى معين من الجودة يجب على الموظف ان يحققه مثل الاتقان.

☞ **المعايير المختلطة:** وهي عبارة عن معايير المزيج من المعدلين السابقين والتي يتم بموجبها تحقيق كمية محددة من الإنتاج خلال

فترة زمنية محددة وبمستوى جودة معين.<sup>1</sup>

**2. العوامل المؤثرة في الأداء:** إن تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسات الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والاتفاق عليها من طرف

الباحثين أمرا صعبا للغاية، وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بتحديد مقدار التأثير وكثافته، فضلا عن كثافتها في التأثير في الأداء فهي مترابطة

فيها بينها.<sup>2</sup> ومنهم من يصنف عوامل الأداء إلى "عوامل داخلية وخارجية" العوامل الداخلية تتمثل في: العنصر البشري، الإدارة، التنظيم،

طبيعة العمل، بيئة العمل، العوامل الفنية، وبالنسبة للعوامل الخارجية فتشمل في البيئة السياسية، البيئة القانونية، البيئة الاقتصادية، البيئة

الاجتماعية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - نائلة نعمان روبين النونو، "سياسات تقييم أداء العاملين في مؤسسات التعليم العالي الحكومية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، غير منشورة في قسم إدارة الأعمال بكلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004، ص ص 25، 26.

<sup>2</sup> - عادل عشي، المرجع السابق ذكره، ص 10.

<sup>3</sup> - قديد فوزية، "المورد البشري وتحسين اداء المؤسسة"، دراسة تطبيقية لبنك الفلاحة والتنمية الريفية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة اعمال، جامعة الجزائر، 2006، ص 21.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

أما البروفيسور R-A-THIETART فيرى بأن العوامل الأساسية المؤثرة في الأداء هي: التحفيز، المهارات، مستوى العمل والممارسات<sup>1</sup>، ويصنف بعض الباحثين العوامل المؤثرة إلى عوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة والمتمثلة في متغيرات المحيط الخارجي للمؤسسة، وعوامل خاضعة لتحكم المؤسسة تتمثل في العوامل التقنية والعوامل البشرية.<sup>2</sup>

أما التقسيم الذي سينتهج في هذا البحث هو التقسيم الأخير مع تعديل بسيط، العوامل المؤثرة هي العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا والمتمثلة في التحفيز، المهارات والتكوين، أما العوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة فمرتبطة بالمحيط الخارجي للمؤسسة، وهي كما يلي:

### 1.2. العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبيا:

إن تحكم المؤسسة في العوامل الداخلية هو تحكم نسبي، وهذا نظرا لترابط العوامل الداخلية فيما بينها، وتأثرها أيضا بعوامل أو متغيرات المحيط الخارجي. فتحكم المؤسسة في عواملها الداخلية له حدوده إلا في بعض الحالات أين تتمكن المؤسسة من التحكم الكلي في بعض متغيراتها، ودور المسير اتجاه هذه العوامل هو تعظيم تأثيراتها الإيجابية وتخفيف تأثيراتها السلبية.

وحصر هذه العوامل بدقة يعد من الأمور صعبة التحقيق، لذلك سوف يتم التعرض إلى أهمها أو إلى التي تبدو أكثر ارتباطا بالأداء وتأثيرا فيه.

**1.1.2. التحفيز:** يتمثل التحفيز في المؤسسة "الحاجة أو الطاقة الداخلية التي تدفع الفرد إلى العمل في اتجاه موجه نحو الهدف"، فالمؤسسة عن طريق التحفيز الجيد لمختلف العمال قد تتمكن من بلوغ أهدافها ومن ثمة تحقيق الأداء الجيد، ولا يمكن أن تتم عملية التحفيز إلا بتوفر الحوافز التي قد تكون مادية أو معنوية.

### 2.1.2. المهارات: يمكن تنظيم المهارات في ثلاث مستويات:

✍ مهارة التقليد وتمكن من إنجاز أو القيام بالنشاطات المتكررة حسب إجراءات محددة مسبقا؛

✍ مهارة الإسقاط تسمح انطلاقا من وضعية معطاة، بمواجهة وضعيات أخرى شبيهة إلى حد معين الوضعية الأولى؛

<sup>1</sup> -Raymond-Alain Thietart, **la dynamique de l'homme au travail**, les editions. d'organisatio Paris, 1977,P.51.

<sup>2</sup> -عبد المليك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة والفعالية (مفهوم وتقييم)"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2001، ص91.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

✍ مهارة الإبداع وتمكن هذه المهارة من مواجهة مشكل جديد، فالفرد مجبر أن يعود إلى رصيده المعرفي ويستغله في إيجاد الحلول،

فحسب هذه الحالة يجب على الفرد أن يكون مبدع في التصرف والتعامل مع حالات جديدة لم يسبق له مواجهتها.

الأنواع الثلاثة مهمة إلا أن مهارة الإبداع هي الأهم، وهذا لما يمكن لها أن تؤثر في أداء المؤسسة.

**3.1.2. التكوين:** يعد التكوين نوع من الاستثمارات في العنصر البشري التي يمكن القيام بها لتحسين الأداء الكلي للمؤسسة، ويظهر

دوره في تحسين الأداء عبر النقاط التالية:

✍ رفع مستوى معارف الأفراد ونشرها وتحسين تقنياتهم في العمل.

✍ يسمح التكوين بتحسين التنظيم وتنسيق المهام.

✍ يسهل عملية الاتصال وتحرك المعلومات في كل الاتجاهات.

**2.2. العوامل غير الخاضعة لتحكم المؤسسة:** تتمثل في مجموعة المتغيرات والقيود التي لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها، فهي بذلك

تنتمي إلى المحيط الخارجي الذي له تأثير كبير في الأداء، والتخفيف من التأثير السلبي للمحيط في الأداء يكون بالتأقلم بسرعة. ويمكن

تقسيم هذه العوامل حسب معيار الطبيعة إلى عوامل اقتصادية، عوامل اجتماعية، عوامل تكنولوجية وعوامل سياسية قانونية.

**1.2.2. العوامل الاقتصادية:** تتمثل في مجموعة العوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة، الظرف الاقتصادي كالأزمات

الاقتصادية وتدهور الأسعار، ارتفاع الطلب الخارجي... فالظرف الاقتصادي قد يتيح عناصر إيجابية للمؤسسة، كحالة تلك التي يركز

نشاطها على التصدير وتستفيد من ارتفاع الطلب الخارجي. كذلك الأسواق والمنافسين.

**2.2.2. العوامل الاجتماعية:** تتمثل في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين بالعلاقات بين مختلف مجموعات المجتمع

وبالتأثير الذي تمارسه تلك العناصر على المؤسسات، من التعريف يتبين أن العوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري، ومن هذه

العوامل نذكر النمو الديمغرافي، فئات العمر، الأقسام الاجتماعية.

**3.2.2. العوامل التكنولوجية:** تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق جديدة لتحويل الموارد إلى سلع

وخدمات، اختراع آلا جديدة من شأنها تخفيض تكاليف الإنتاج أو وقت الصناعة.

**4.2.2. عوامل سياسية وقانونية:** هي الأخرى عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها. تتمثل عموماً في الاستقرار السياسي والأمني

للدولة، نظام الحكم، العلاقات مع العالم الخارجي، القوانين، القرارات... وكل العوامل السابقة الذكر قد تشكل فرصاً تستفيد منها

المؤسسة لتحسين أداؤها الإجمالي أو مخاطر تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

من خلال ما تم عرضه حول العوامل المؤثرة في الأداء يمكن القول أن الأداء هو دالة للعديد من المتغيرات الكمية والنوعية، المتحكم في بعض منها وغير متحكم في البعض الآخر.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: أساسيات تقييم الأداء.

يعد الأداء مفهوما هاما بالنسبة للمؤسسة بشكل عام، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية، فضلا من كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات، والذي يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمه، فالجميع يبحث عن الارتقاء بأداء مؤسساتهم من خلال عدة مداخل وذلك بالبحث عن إدارة متكاملة للأداء.

#### المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء وأهم خصائصه.

1. مفهوم تقييم الأداء: هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء، وسنحاول الاقتصار على مجموعة منها لإيضاح معناه:

☞ **تقييم الأداء** يعني تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يتمثل **تقييم الأداء** في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفا .

من التعريف يتضح أن عملية التقييم تتمثل في عنصرين أساسيين هما: القياس الذي يتم بموجب مجموعة من المعايير والمؤشرات، وإصدار أحكام على ما تم قياسه. فيتبين من هنا أن القياس مرحلة أساسية من عملية التقييم.<sup>2</sup>

☞ **عملية تقييم الأداء** هي "عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك كما في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية".<sup>3</sup>

☞ **تقييم الأداء** هو "قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المطلوب تحقيقها، أو الممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث ويحدث فعلا، ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط المصنوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء." ويرى

1- عادل عشي، المرجع السابق ذكره، ص ص 11 . 13.

2- عادل عشي، المرجع السابق ذكره، ص 14.

3- محمد الصغير قريشي، "الأداء المالي و أدوات قياسه ومراقبته: عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، الملتقى : مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011 ، جامعة ورقلة، ص 11

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

البعض الآخر بأنها "عملية قياس موضوعية لحجم ومستوى ما تم إنتاجه بالمقارنة مع المطلوب إنجازها كما ونوعاً، وعلى شكل علاقة نسبية بين الوضعين القائم والمطلوب".<sup>1</sup>

وهناك من يعرف **تقييم الأداء** بأنه "معرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة للوحدة الصناعية و كيفية استخدام الموارد، وحساب المنافع والتكاليف وآثار ذلك على الوحدة نفسها". وهناك تعريف أخرى تركز على الكفاءة والفعالية كمعيار للقياس وربطها بطبيعة هدف عملية التقييم بوصفها مرشداً للنشاط في المؤسسة.

وعليه فإن: "تقييم الأداء عملية القصد منها التوصل إلى الحكم على درجة كفاءة وفعالية المؤسسة ككل، ولكافة جوانب النشاطات والعلاقات المختلفة، وأن عملية التقييم بهذا يجب أن تكون شاملة لكل جزئيات وأقسام النشاط في المؤسسة، فيتم تقييم كل مركز على حدى ثم تجميع النتائج لتصل إلى التقييم الشامل للمؤسسة ككل".<sup>2</sup>

على ضوء هذه التعاريف السابقة يمكننا تعريف **تقييم الأداء** على أنه "وسيلة أو طريقة يطبقها كل رئيس في مؤسسة أو منظمة ما على مرؤوسيه لمعرفة مدى كفاءتهم في تحقيق أهداف المؤسسة ومعالجة أي خطر يهدد تحقيق هذه الأهداف".

**2. خصائص التقييم الجيد:** إن نظام التقييم الجيد للأداء يتميز بمجموعة من الخصائص الشديدة الارتباط بمؤشرات التقييم، وتمثل بصفة عامة في الصدق أو السلامة، الثبات، الحساسية والكفاية.

**1.2. الصدق أو السلامة:** تتمثل سلامة أداة القياس في تمكنها من إعطاء الحقيقة. والمؤشرات الموضوعية هي أدوات قياس صادقة عكس المؤشرات الذاتية، هذه الأخيرة توجد بكثرة عندما يتعلق الأمر بقياس أداء الموارد البشرية لأن أداة التقييم هي الأفراد، إذن الصدق أو السلامة محققة طالما كانت أدوات القياس موضوعية.

**2.2. الثبات أو الوفاء:** إن "وفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائماً تقدم نفس النتائج عندما يتم استخدامها لعدة فترات لقياس نفس الشيء"، هذه الخاصية دائماً محققة عندما يكون المؤشر كمي عكس المؤشرات النوعية، فمثلاً رأي العملاء - مؤشر نوعي - في جودة سلعة معينة بنفس الخصائص في فترتين مختلفتين ليس بالضرورة نفس الرأي. أما عن أنواع الوفاء فهي عديدة، نذكر منها الوفاء المتكافئ

<sup>1</sup> - نائلة نعمان، روبين النونو، المرجع السابق ذكره، ص 21.

<sup>2</sup> - علي عبد الله، اثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999، ص 15.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

الذي يتحقق عندما يستعمل مسؤولين نفس الاستمارة لقياس أداء نفس المجموعة من المستخدمين في وقت محدد ويخلصان إلى نفس النتائج، الوفاء المتجانس يشترط بأن تكون مجموعة أسئلة وسيلة القياس لقياس نفس الشيء تعطي فعليا نفس النتائج.

### 3.2. الكفاية: تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء، مثل الأداء المالي، الأداء التجاري، الأداء الاجتماعي، الانتاجي.....<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: شروط وأهداف تقييم الأداء.

1. شروط التقييم الجيد للأداء: من أجل أن تتمكن عملية تقييم الأداء من تحقيق أهداف إجرائها، يجب أن تتوفر أو تتحقق فيها مجموعة من الشروط.

1.1. توفر المعلومات الكافية: كما سبق تناوله عملية التقييم تمر بعدة مراحل أولها جمع المعلومات فالمعلومات هي الأساس في التقييم، فيجب على المؤسسة الحصول عليها بمختلف الطرق المتاحة لديها وذلك بمعالجة جميع المعطيات المتوفرة لديها، ويشترط أن تكون هذه المعلومات كافية لتتبع الأداء وتطوره، ويجب أن تلمس جميع أنشطة المؤسسة، وتحقيق كل ما سبق ذكره يفرض على المؤسسة إنشاء نظام للمعلومات.

2.1. تحديد معدلات الأداء المرغوب: من أجل تسهيل عملية المقارنة يجب على المؤسسة تحديد معدلات معيارية للأداء تمكنها من تحديد نسبة إنجازات وتطورات أدائها، وتمكن كذلك معدلات الأداء من تحديد مسؤولية الانحرافات الموجبة ومسؤولية الانحرافات السالبة، ومن المفضل أن تحدد هذه المعدلات بمشاركة العاملين لمسيريهم لتكون تحفيزا لهم لبلوغها.

-توفر وسائل نقل معلومات أو نتائج التقييم إلى مراكز اتخاذ القرارات المعنية للقيام بالإجراءات التصحيحية أن استلزم الأمر في الوقت المناسب.<sup>2</sup>

3.1. استمرارية عملية التقييم: ويعني ذلك عدم الاقتصار على فترة زمنية معينة، بل يجب أن تمارس على طوال حياة المؤسسة وعلى فترات دورية قد تقصر وقد تطول وهذا حسب طبيعة الموضوع المراد قياسه وتقييمه.<sup>3</sup> فمثلا تقييم جودة المنتوجات يكون يومي أما تقييم أداء رجال البيع فمن المستحسن أن يكون شهريا.

<sup>1</sup> - نوار هاني إسماعيل، "تقييم أداء الموارد البشرية و مدى مساهمته في رفع أداء المنشآت العامة (نموذج شركات الغزل والنسيج في الساحل السوري)"، بحث أعد لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة تشرين، 2004، ص، ص 69، 70.

<sup>2</sup> - علي السلمي، "التخطيط والمتابعة". دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1978، ص 32.

<sup>3</sup> - صلاح الدين حسن السيسي، "نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية". دار الوسام للطبع والنشر، لبنان، 1998، ص 244.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

2. أهداف عملية الأداء: تتمثل عموماً في:

لـ تسمح عملية تقييم الأداء باختيار مدى استغلال الموارد المتاحة و المتوفرة داخل المؤسسة بشكل فعال وفق الأهداف المسطرة؛  
لـ اتخاذ الإجراءات اللازمة من اجل تفادي الفوارق الناتجة عن سوء التسيير في المستقبل، و التي تظهر بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المرتقبة؛

لـ يساعد نظام تقييم الأداء السليم الذي يتميز بالشمولية و الاستمرارية و المرونة أعضاء المؤسسة في العمل بجدية مستقبلاً، و ذلك من خلال إبراز نقاط القوة و محاولة تفادي نقاط الضعف<sup>1</sup>.

المطلب الثالث: أهمية تقييم الأداء:

تكتسي هذه العملية أهمية كبيرة تتمثل في:

- لـ عملية تقييم الأداء تفصح عن مدى قيام الوحدات و الأقسام بوظائفها بأكمل وجه؛
- لـ أنّها ترتبط بالتخطيط حيث أنّها توضح مدى كفاءة التخطيط عندما يطبق الأفراد على أكمل وجه؛
- لـ عملية تقييم الأداء تعد كمحاولة لتجاوز القصور الذي قد يحصل في عملية التخطيط المالي للشركة؛
- لـ كما تساعد عملية تقييم الأداء على: توجيه العاملين للقيام بأعمالهم، توجيه إشراف الإدارة العليا وتوضيح سير عمليات الإنتاجية؛
- لـ عملية تقييم الأداء عملية هامة و ضرورية من أجل معرفة مدى تحقيق المشروع الاقتصادي لخطة و أهدافه؛
- لـ تكمن أهمية عملية تقييم الأداء أيضاً في كونه جزء من عملية الرقابة<sup>2</sup>.

ومن منظور الأداء الوظيفي مثلاً تظهر أهمية تقييم الأداء من خلال:

-المكافأة: بالإضافة إلى الأجر الذي يتحصل عليه العاملون فإن المؤسسة تكافئ المصلحة أو الفرد الذي كانت أو كان عاملاً في تحقيق الانحراف الإيجابي، أي قدم أكثر مما هو مطلوب منه. ويؤدي هذا الأسلوب إلى خلق جو المنافسة بين مختلف العاملين والمصالح. فهو أداة لتحفيز إلى العمل وتحسين النتائج داخل المؤسسة.

<sup>1</sup> - فؤاد مجيد الكرخي: "تقييم الأداء باستخدام النسب المالية"، دار المناهج للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 2007 ص 25.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 31.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

-تخطيط تعداد الأفراد: إن عملية تقييم أداء الأفراد تسمح للمؤسسة بمعرفة عدد الموظفين الحاليين وخصائصهم (المهارات) التي تستخدمها المؤسسة كمعلومات تساعد في تخطيط الأفراد.

-التكوين: إن تطبيق برنامج تكوين الأفراد يتطلب إجراء تحليل دقيق لحاجات التكوين، هذه الأخيرة تشتمل على مجموعة من المراحل من بينها تقييم الأداء، فتقييم الأداء يساعد إلى حد كبير في عملية تكوين الأفراد.

-التحرك الداخلي: إن تنقلات الأفراد المتمثلة عموماً في الترقية، التحويل، تخفيض الرتبة، التسريح قليلاً ما تتحدد على أساس الأقدمية في المؤسسات الواعية وخاصة إذا تعلق الأمر بالإطارات. ففي أغلب الحالات يظهر الأداء كعامل محدد لمختلف التنقلات التي تتم في المؤسسة، فعملية تقييم الأداء تبدو مهمة للغاية عندما يتعلق الأمر بقرارات الترقية والتحويل.....<sup>1</sup>

-التدريب: إن قياس الأداء وتحليل الانحراف يمكن من تحديد أوجه القصور في الأداء والجوانب التي تحتاج إلى تحسين. ولتقوم القصور وتحسين الأداء تلجأ المؤسسة إلى تدريب العناصر التي كانت سبباً في حدوث الانحرافات السلبية، ومن المستحسن للمؤسسة أن تجري قياس لأداء المتدربين ثم مقارنته بأدائهم السابق (قبل التدريب) لنفس العمل وتحليل النتائج لاستخدامها في تحسين طرق التدريب نفسها بالإضافة إلى استخدامها في تقييم المتدربين.<sup>2</sup>

### المبحث الثالث: مراحل تقييم الأداء ومساهمة الرقابة الداخلية في تحسينه

يتم من خلال هذا المبحث تحديد مختلف المراحل التي تتم وفقها عملية تقييم الأداء للوصول إلى الأهداف التي حدّدت مسبقاً من عملية تقييم الأداء، ثم يتم تسليط الضوء حول طبيعة العلاقة بين تقييم الأداء وتحسينه بالرقابة الداخلية.

#### المطلب الأول: مراحل تقييم الأداء:

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

<sup>1</sup> -Laurent Belanger et al, G.R. H **une approche globale et intégrée** , éditions gaetan morin, 3 impression, Quebec,1984, P.P.173.174.

<sup>2</sup> -صلاح الدين حسن السيسي، المرجع السابق ذكره، ص 235.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

عموماً يمكن حصر مراحل عملية التقييم في أربع مراحل أساسية مكتملة لبعضها البعض، غياب واحدة منها تعرقل العملية ككل، وهي بالترتيب كما يلي: أولاً جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم، ثانياً قياس الأداء الفعلي، ثالثاً مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية، رابعاً دراسة الانحراف وإصدار الحكم.

**1. جمع المعلومات الضرورية:** تعد المعلومات مورداً من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياته، فلا يمكن أن يوجد تخطيط دون معلومات، ولا يمكن أن يكون اتخاذ القرار دون توفر معلومات ولا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات... فالمعلومات شيء ضروري في التسيير. ولكن توفر المعلومات ليس بالشيء الكافي، بل يجب على المؤسسة أن تحصل عليها بالجودة العالية وفي الأوقات المناسبة فالمعلومات فضلاً عن أهميتها في تقييم الأداء، فهي تعد بمختلف أنواعها من الوسائل التي تلجأ إليها المؤسسة لتحسين أدائها الاقتصادي، والحصول على مزايا تنافسية، وتحقيق التنافسية المستدامة للمؤسسة.<sup>1</sup>

إن عملية التقييم تتطلب مجموعة من المعلومات يمكن إرجاعها إلى ثلاث مصادر هي: الملاحظة الشخصية، التقرير أو البيان الشفوي، التقارير الكتابية.

**الملاحظة الشخصية:** تعد الملاحظة الشخصية منهجاً يتمثل في نزول الملاحظين إلى ميدان الأنشطة وملاحظة ما يجري فيه، وتعتبر من أقدم وسائل معرفة ما يحدث في المؤسسة، وأثناء الملاحظة يشعر المسؤولون بالرضا عند ملاحظتهم للأعمال تنفذ، والتحدث مع منفيديها. مع كل هذا فالطريقة تمثل بعض العيوب كعدم قدرتها على تقديم معلومات كمية ودقيقة فضلاً عن الوقت الكثير الذي تحتاجه الطريقة.<sup>2</sup>

**التقارير الشفوية:** تعتبر هي الأخرى وسيلة لقياس أداء المؤسسة. وتتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومرؤوسيه. والمثال على هذا النوع من المعلومات هو اللقاء اليومي بين الباعة ورؤسهم المباشر والذي فيه يتم التعرض إلى أهم الإنجازات والمشاكل المعترضة لعملهم، ويجب على المسيرين طرح الأسئلة في الأوقات المناسبة للحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة. وعموماً هذا المصدر من المعلومات أحسن من الملاحظة الشخصية من حيث كم المعلومات وصحتها.

<sup>1</sup> -Humbert Hescas, Elisabeth Lessa, **Gestion de l' information**. Edition Litec, Paris,1995, P.20.

<sup>2</sup> -George R.Terry, Stéphan. G Franclin, **Les principes du management**. Ed economica, 8 editions Paris ,1985, p.501

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

للتقارير الكتابية: تستعمل التقارير الكتابية في المؤسسات، وخاصة منها الكبيرة، بشكل واسع للحصول على مختلف المعلومات

المتعلقة بإنجازات المؤسسة. تقدم التقارير الكتابية معلومات ومعطيات كاملة، عادة في شكل إحصاءات مفصلة، كلها تشكل

سجل دائم يسمح بعملية القياس والمقارنة وإجراء مختلف الدراسات.

أما عن أنواع التقارير الكتابية فالبعض منها وصفية والبعض الآخر إحصائية. ومن زاوية يعد البعض منها جزئية أي تغطي مجالات

محدودة، والبعض الآخر تغطي مجمل نشاط المؤسسة. والأمثلة على هذا النوع من مصادر المعلومات كثيرة نذكر منها الميزانية، جدول

حسابات النتائج، مبيعات كل منطقة الاشتغال اليومي للآلات....

بصفة عامة تعتبر الملاحظة الشخصية، والتقارير الشفوية والتقارير الكتابية مصادر للمعلومات مكملة لبعضها البعض في إجراء عملية

التقييم والرقابة.

**2. قياس الأداء الفعلي:** هي المرحلة الثانية من عملية التقييم، من خلالها تتمكن المؤسسة من قياس كفاءات وفعاليتها. والعقبة التي يمكن

مواجهتها في هذه المرحلة هي: ما هي المعايير والمؤشرات التي يتم اللجوء إليها، فالمؤسسة تواجه مشكلة اختيار المعايير والمؤشرات الموافقة

لطبيعة الأداء المراد قياسه.

ويتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية فيما يخص أداؤها بناء على معايير الفعالية والكفاءة.<sup>1</sup>

مما سبق يتضح أن عملية القياس لا يمكن أن تتم إلا بتوفر مجموعة من المعايير التي هي الأخرى تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات.

ففي هذا المقام نشير إلى وجود فرق بين المعيار والمؤشر، فالأول يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية تقييم الأداء أما المؤشر فهو

أداة للقياس وتفسير المعيار، أي أن المعيار يتم قياسه وتفسيره من خلال مجموعة من المؤشرات<sup>2</sup>

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

**1.2. خصائص مؤشرات قياس الأداء:** نحاول أولا تحديد مفهوم المؤشر ثم بعد ذلك تحديد خصائصه، هو "أداة للقياس تقدم ملاحظات

مفيدة"، والمؤشر الجيد الذي يسمح بأن تكون عملية قياس الأداء الفعالة وجيدة يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص هي:

معنوية المؤشر، الوضوح، سرعة الحصول عليه، الشمولية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أحمد بن حماد الحمودة، "تقييم الأداء الوظيفي"، دورية الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد 34، العدد 2، سبتمبر 1994، ص 337.

<sup>2</sup> - Brigitte Dariath **contrôle de gestion** Dunod, Paris, 2000, P.P.124.

<sup>3</sup> - Doria Tremblay, Denis Cormier, «**Organisme à but non lucratif: pertinence du modèle comptable?**», la revue Economie et comptabilité, n° 197, décembre 1996, IFEC, France, P.29.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

- معنوية المؤشر: ويقصد بها أن المعلومة التي يقدمها المؤشر تعكس بكيفية دقيقة الظاهرة أو النتيجة التي نرغب في ملاحظتها.

- الوضوح: وضوح المؤشر يعني سهولة فهمه من طرف الجميع، فالشخص الذي يقرأ المؤشر يعرف ما ذا يعنيه بالضبط وما لا

يعنيه.

- سرعة الحصول على المؤشر: هذا ليضمن للمؤسسة القيام بالتصحيحات اللازمة وفي الوقت المناسب.

- الشمولية: تعني أن المؤشرات تغطي جميع جوانب المؤسسة، ومن المستحسن اعتماد المؤسسة على بعض المؤشرات الشاملة التي

تسمح بتقديم صورة إجمالية عن نشاط المؤسسة ومثال ذلك بعض مؤشرات الأداء المالي كالقيمة الاقتصادية المضافة.

2.2. أنواع المؤشرات: هناك العديد من المؤشرات، تختلف حسب زاوية النظر أو المعيار المعتمد، وسنحاول تقديم مجموعة منها:

1.2.2. المؤشرات الشخصية والمؤشرات الموضوعية: المؤشرات الشخصية هي التي ترتبط أو ترجع إلى تصورات وتقييمات الأفراد

الذين هم في علاقة مع المؤسسة. فرأي العمال في ظروف العمل داخل المؤسسة يعد من المؤشرات الشخصية، أما المؤشرات الموضوعية هي

التي لا يمكن أن تولد تناقض لدى الأطراف المعنية، أي أنها تؤدي إلى نفس النتيجة مهما كان المقيم<sup>1</sup>، ومثال ذلك مؤشر الإنتاجية، عدد

حوادث العمل داخل المؤسسة، معدل التغيبية...

2.2.2. المؤشرات النوعية والمؤشرات الكمية: المؤشرات النوعية هي مؤشرات يصعب قياسها في أغلب الحالات ومن أمثلة ذلك:

رضا العمال عن ظروف العمل، القدرة على الاتصال، رضا العملاء عن خدمات المؤسسة... أما المؤشرات الكمية فتسهل عملية حسابها،

وهي على نوعين: المؤشرات المالية (النقدي) والمؤشرات غير النقدية (العينية)، النوع الأول يعبر عنه في شكل تكاليف وموازنات... وهي

تصلح للمستوى العلوي للتنظيم (الإطارات، الوظائف، المصالح) وهذا يرجع إلى طول مدة حساب التكاليف من جهة، ومن جهة أخرى

إلى طبيعة انشغال الإطارات العليا الذي لا يتمثل في معالجة الانحرافات ANOMALIE فوراً بل التفكير في الإجراءات التي تمنعها

مستقبلاً. أما المؤشرات العينية التي يتم الحصول عليها بسرعة، تتلاءم مع المستوى التشغيلي الذي يبحث عن التأقلم بسرعة<sup>2</sup>، ويمكن

كذلك تقسيم المؤشرات العينية إلى مجموعة أخرى نذكر منها ما يلي:

✓ مؤشرات أداء اليد العاملة المباشرة: الوقت المحقق والوقت المعياري.

✓ مؤشرات الأمان: عدد حوادث العمل، العدد المتوسط لأيام التوقف بسبب الحوادث...

<sup>1</sup> - عادل عشي، المرجع السابق ذكره، ص 30.

<sup>2</sup> - Michel Gervais, **contrôle de gestion**. Ed Economica, 7 editions, Paris, 2000, P.P.609.611.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

✓ مؤشرات أداء الآلات: عدد القطع المصنوعة يوميا، عدد القطع المصنوعة في الوقت المحدد، عدد الأعطال...

✓ المؤشرات الشاملة والمؤشرات الجزئية: المؤشرات الشاملة حسابها يقدم نظرة كلية عن أداء المؤسسة (النظام الكلي) أما

المؤشرات الجزئية فتسمح بقياس كفاءة وفعالية الأنظمة التحتية.<sup>1</sup>

3. مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب فيه: بعد أن تكون المؤسسة قد انتهت من مرحلة قياس الأداء الفعلي تشرع في

المرحلة الموالية والمتمثلة في مقارنة أدائها المحقق بالأداء المرغوب. فالعقبة التي تواجه المؤسسة في هذه المرحلة هي المرجع الذي تستند إليه في

عملية المقارنة. وبصفة عامة تحدد المؤسسة العناصر التالية كمرجع لمقارنة الأداء: الزمن، أداء الوحدات الأخرى، الأهداف، المعايير.<sup>2</sup>

1.3. وفق الزمن: حسب هذا المرجع فإن المسؤولين يقومون بمقارنة قيم المؤشرات الحالية بقيم نفس المؤشرات في فترات سابقة، وتدعى

هذه المقارنة بالمقارنة الأفقية، ويمكن هذه المقارنة بدراسة التغيرات الحاصلة ومتابعة تطورات المؤشر.

2.3. وفق أداء الوحدات الأخرى: يمكن اعتبار أداء الوحدات الأخرى مرجعا مهما في عملية المقارنة، وحسب هذا المرجع تقوم المؤسسة

بمقارنة قيم مؤشرات بنظيراتها في المؤسسات الأخرى بشرط تقارب أو تجانس النشاط. أو مقارنتها بقيم مؤشرات القطاع. هذا النوع من

المقارنة يسمح للمؤسسة بمعرفة مكانتها بالنسبة للمنافسين.

3.3. وفق الأهداف: في بعض الحالات تقوم المؤسسة بمقارنة أدائها الفعلي بالأهداف المخططة لتحديد نسبة إنجاز أهدافها.

4.3. وفق المعايير: المعايير هي وحدات تستخدم كمرجع للمقارنة كالتكلفة المعيارية للمادة الأولية واليد العاملة التي تقارن

بالاستهلاكات الفعلية ومن ثمة تحديد الانحرافات ودراستها. هذا الأسلوب من المقارنة يسمح بمعرفة فعالية وكفاءة المؤسسة.

4. دراسة الانحراف وإصدار الحكم: إن عملية المقارنة تفصح عن ثلاث نقاط هي: انحراف موجب، انحراف سلبي، انحراف معدوم،

فالأول فيصالح المؤسسة كارتفاع الأرباح، ارتفاع حصة السوق انخفاض التكاليف... أما الانحراف الثاني فهو ضد المؤسسة كاستهلاك

المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية، انخفاض الإنتاجية... أما الانحراف الثالث فليس له تأثير على نتائج المؤسسة، والحكم على الأداء من

خلال الانحراف الكلي يعد من الأحكام المضلة، بل يجب على المسؤولين القيام بتحليل الانحراف الكلي سواء كان موجبا، سالبا أو

معدوما، إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلية للانحراف، لتشجيع ما هو إيجابي ومعالجة ما هو سلبي.

<sup>1</sup> - جمال خنشورة، "تقييم الأداء الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد"، رسالة ماجستير، غير منشورة، معهد الاقتصاد، جامعة باتنة، نوفمبر 1987، ص 27.

<sup>2</sup> - Michel Gervais, op.cit, P.616.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

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

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

إن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة فقد عرفها أحد الباحثين " الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، وان تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها، او تأييد مساراتها الفعلية، اذا كانت تتجه فعلا إلى الانجازات المرغوبة.

أي أنّ العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين:

✍️ **الأولى:** محاولة رفع الأنشطة في الإتجاهات المحققة لأهداف ومنعها من الانحراف؛

✍️ **الثانية:** تصحيح مسارات الأنشطة، وهذا هو تقييم الأداء"

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

ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة التداخل الكبير بين تقييم الأداء والرقابة من حيث الغرض منها، واعتبر COULAUD و DERVAVAUX ان الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان أن القرارات التي اتخذتها الإدارة العليا يتم تتبعها بفعالية وكفاءة من أجل تحسين أداء المؤسسة.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

يمكن ابراز علاقة تقييم الأداء بالرقابة الداخلية من جهة، ومساهمة هذه الأخيرة في تحسينه من جهة أخرى من خلال ابراز ذلك في نوعين هاميين من الأدا وهما الأداء المالي والأداء الوظيفي.

<sup>1</sup> - عادل عشي، المرجع السابق ذكره، ص 32.

<sup>2</sup> - علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة 2014، ص 64.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

1. مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي: يعتبر ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية لحماية النقدية والاصول المادية للمنشأة من أهم الاهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، حيث تعمل المؤسسة من خلال نظام الرقابة الداخلية لديها على توفير نظام معلوماتي محاسبي جيد وملائم لمستخدمي الإدارة، وذلك لاستغلالها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة. فأى خلل يميّز نظام المعلومات المحاسبية فانه يشكّل مصدرا أساسيا لعدة مشاكلتواجهها المؤسسات الاقتصادية.

وينتج هذا الخلل في النظام عن التواني في توصيل المعلومات المالية الهامة، أو عدم توصيلها في الوقت المناسب اتخاذ القرار، ونظرا اعتماد كثير من القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية، فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة، وبالتالي إلى نشأة المشاكل التشغيلية. لذا يمكن اعتبار المعلومات أحد عوامل الانتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام مثلها مثل المواد الأولية، بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي كمنتج جديد "معلومات" صالحة لاستعمال. 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.

وحتى تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة و 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 اتمام برنامج التدقيق فإنه يعد تقريرا عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حسابات النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.

ومن هنا تتضح لنا علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي في المؤسسة من جهة، فوجود نظام رقابة داخلي فعال وجيد فانه يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مدخلات التحليل المالي. فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة. ومساهمتها في تحسين الأداء من خلال الكشف عن الانحرافات وتصحيحها من جهة أخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - بتصرف بناء على:

- علي شيتور، المرجع السابق ذكره، ص ص 64، 65.

- عتبة بن عتبة عبد الله، تيطاوي كريم، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي -دراسة حالة مؤسسة ملينة عريب-، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة خميس مليانة، 2017، ص 21.

## الفصل الثاني: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالرقابة الداخلية

2. مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الوظيفي: تنطوي أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة على قياس نتائج أعمال المرؤوسين

لمعرفة أماكن الانحرافات وتصحيح أخطائهم بغرض التأكد من أن الخطط المرسومة قد نفذت وأن الأهداف الموضوعية قد حققت على

أكمل وجه، وهو ما يساهم بدرجة كبيرة في تحسين الأداء الوظيفي لهؤلاء المرؤوسين داخل المؤسسة الاقتصادية.

فدائرة الرقابة الداخلية في طرحها للمشكلة والمشاركة في إيجاد الحلول المناسبة لها . وعدم الجوء الى الاجراءات الجزائية فقط يعطي شعور

لدى الموظفين الاخرين بأهمية العمل الجماعي والتعاون على حل وتذليل العقبات والمسببات التي تعيق العمل السليم للوصول الى تحقيق

الاهداف الشاملة للمؤسسة<sup>1</sup>، حيث سيدفع العمل الجماعي ورضا العاملين نحو تحسين الأداء الوظيفي وبالتالي تحسين الأداء الكلي داخل

المؤسسة.

<sup>1</sup> - محمود علي إبراهيم شجراوي، رائد سليمان الفقير، دور الرقابة الداخلية بتحسين الاداء الوظيفي والتغيير بالهيكل التنظيمي "دراسة عملية" ، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 13/12 ماي 2010، جامعة سعد دحلب البليدة.

### خلاصة الفصل:

لقد أصبح التسيير في المؤسسة بشكل خاص ومن أهم الوظائف الرئيسية للمؤسسة، إذ بواسطته تستطيع المؤسسة أن تحقق أهدافها العامة واستقرارها بأكثر فعالية، ومن أهداف هذا التسيير تحسين الأداء، حيث تلجأ المؤسسة إلى الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، وتحقيق الكفاءة أي تحقيق أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المؤسسة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الفعال الذي يلعب دورا كبيرا في تحقيق وتحسين الأداء للمؤسسة، ويتم تحقيقه من خلال أداء الرقابة لدورها. حيث تم ابراز علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي في المؤسسة، إذ أنّ وجود نظام رقابة داخلي فعال وجيد فانه يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مدخلات التحليل المالي. فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة. ومساهمتها في تحسين الأداء من خلال الكشف عن الانحرافات وتصحيحها من جهة أخرى. بالإضافة إلى مساهمة عملية الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الوظيفي.

# الفصل الثالث: دراسة حالة

المؤسسة الوطنية للدهن

**E.N.A.P**

تمهيد:

لإثراء موضوع الدراسة واستكمالاً لتحقيق الأهداف المرجوة، يتوجب علينا دعم الجانب النظري بالجانب التطبيقي والوقوف على أهم النتائج الميدانية، من خلال توزيع استبيان على أفراد العينة المستهدفة واختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع الدراسة. وعلى ضوء هذا فقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

المبحث الثاني: محتوى الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث: اختبار نتائج الاستبيان.

### المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

اهتمت الجزائر منذ أكثر من عشرينين من الزمن بتحسين وضعية مؤسستها الاقتصادية. وحاولت عبر العديد من السياسات والبرامج النهوض بها إلى مصاف المؤسسات الاقتصادية المتطورة. وقد ظهرت بعض المؤسسات الاقتصادية خاصة في مرحلة التوجه الصناعي للدولة. وقد احتلت هذه المؤسسات الكبرى قطاعات بأكملها لوقت طويل. ومن بين هذه المؤسسات نجد مؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.

### المطلب الأول: لوحة فنية عن المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P. وحدة سوق أهراس

**1. التعريف بالمؤسسة:** المؤسسة الاقتصادية أهمية كبرى في تنمية الاقتصاد الوطني التي تساهم في تمويل خزانة الدولة من خلال الضريبة المفروضة، والمؤسسة الوطنية للدهن ENAP هي مؤسسة إنتاجية ناجحة نظرا لتنوع في منتجاتها من الدهن واحتكارها للسوق الوطنية، وهي تتركز على عملية بيع التي تعتبر العمود الفقري للمؤسسة.

**2. نشأتها:** نشأت المؤسسة من جراء إعادة الهيكلة للشركات الوطنية للصناعات الكيماوية وقد شرعت في العمل منذ جانفي 1984 أنشأت بالمرسوم رقم 82/ 419 أصدر بتاريخ 4 ديسمبر 1982 وكان مقرها الرئيسي الاخضرية ولاية البويرة في 1990/03/01 دخلت الاستقلالية حيث أصبحت كشركة ذات أسهم لرأس مال قدره 200.000.000 دج وذلك عن طريق مناقصة في جوان-جويلية 1974 تاريخ بداية أشغال بناء 22 / 11 / 1974.

- تاريخ إصدار أهم العقود 24 / 07 / 1975

ولقد ساعد في إنجاز هذه المؤسسة شركة Bgesa بلجيكا - شركة Mbili بلجيكا - مؤسسات وطنية أخرى أهمها ECTA حيث بلغت التكلفة الهامشية للمشروع 10.800.103 دج لمدة 21 شهر وتحتوي هذه الوحدة على 19 مصلحة منها 3 ورشات عمل ، 9 ورشات صيانة، وتبلغ مساحتها الكلية 13 هكتار منها 5 مغطاة .

كانت الطاقة الإنتاجية للوحدة 40000 طن سنويا من الدهن والراتنج وقد بلغت كمية الإنتاج سنة 1997 ب: 17,299 طن بقيمة إجمالية 10.41.164.24 دج أي ما يعادل 89,20 % من إنتاج المؤسسة ككل.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة، فروعها ومهمتها.

1. أهداف المؤسسة: والمتمثلة في:

- الهدف الأساسي لكل مؤسسة تحقيق الربح.
- الاستحواذ على حصص سوقية معتبرة.
- تحريك الاقتصاد الوطني من مشتريات، إنتاج، وبيع وبالتالي زيادة الدخل الوطني الخام.
- امتصاص البطالة وبالتالي تحسن الحياة المعيشية.

2. مهمتها: هذه الوحدة في إنتاج دهن نباتي ، دهن صناعي ، دهن السيارات ، البرنيق ( Vernis )، الدهن المخفف ( diluants )

الغراء (Colles) ، الراتنج ( Résines ) وهو مادة نصف مصنعة تخصص لاستهلاك الوحدة.

3. فروعها: تتفرع المؤسسة إلى 6 وحدات و هي :

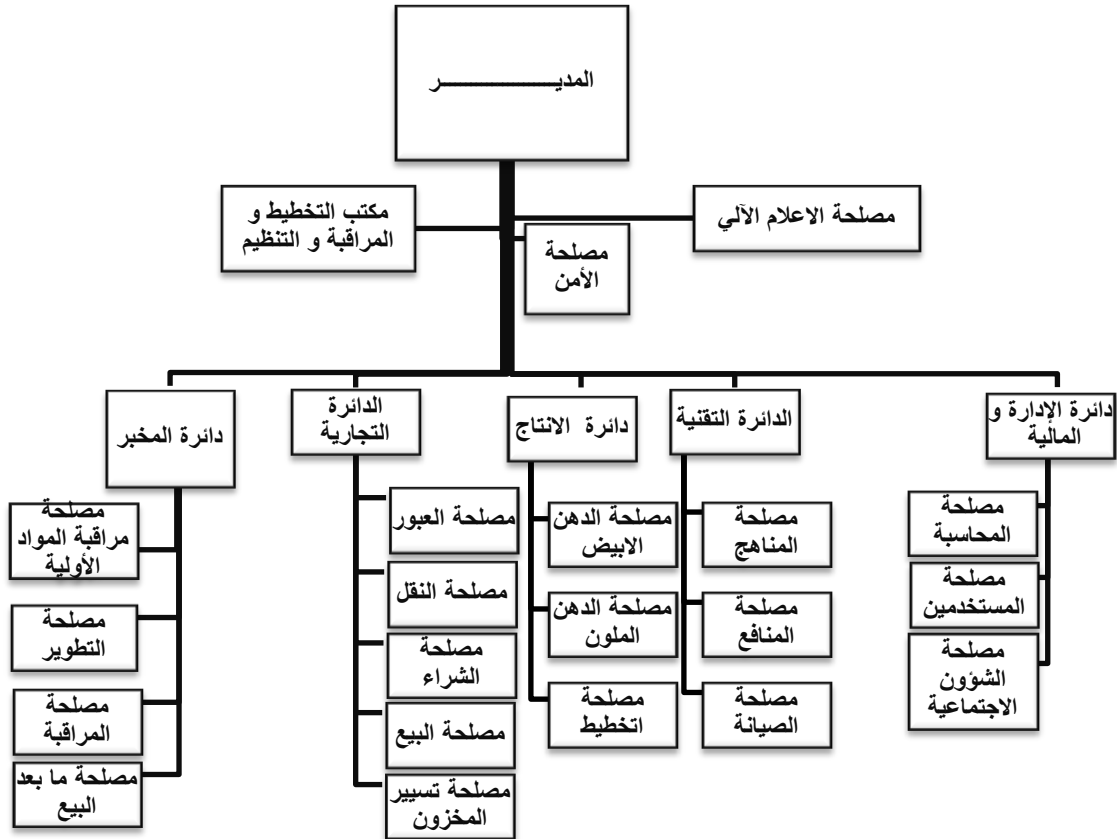
- على مستوى الشرق نجد وحدة سوق أهراس “وحدة 70.
- على مستوى الغرب نجد وحدة وهران ، وحدة السيق “ ولاية معسكر “.
- على مستوى الوسط نجد وحدة الأحضرية ولاية البويرة ، وحدة الشارقة ، وحدة واد السمارة، وحدة الجزائر الكبرى.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يظهر الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما في الشكل التالي:

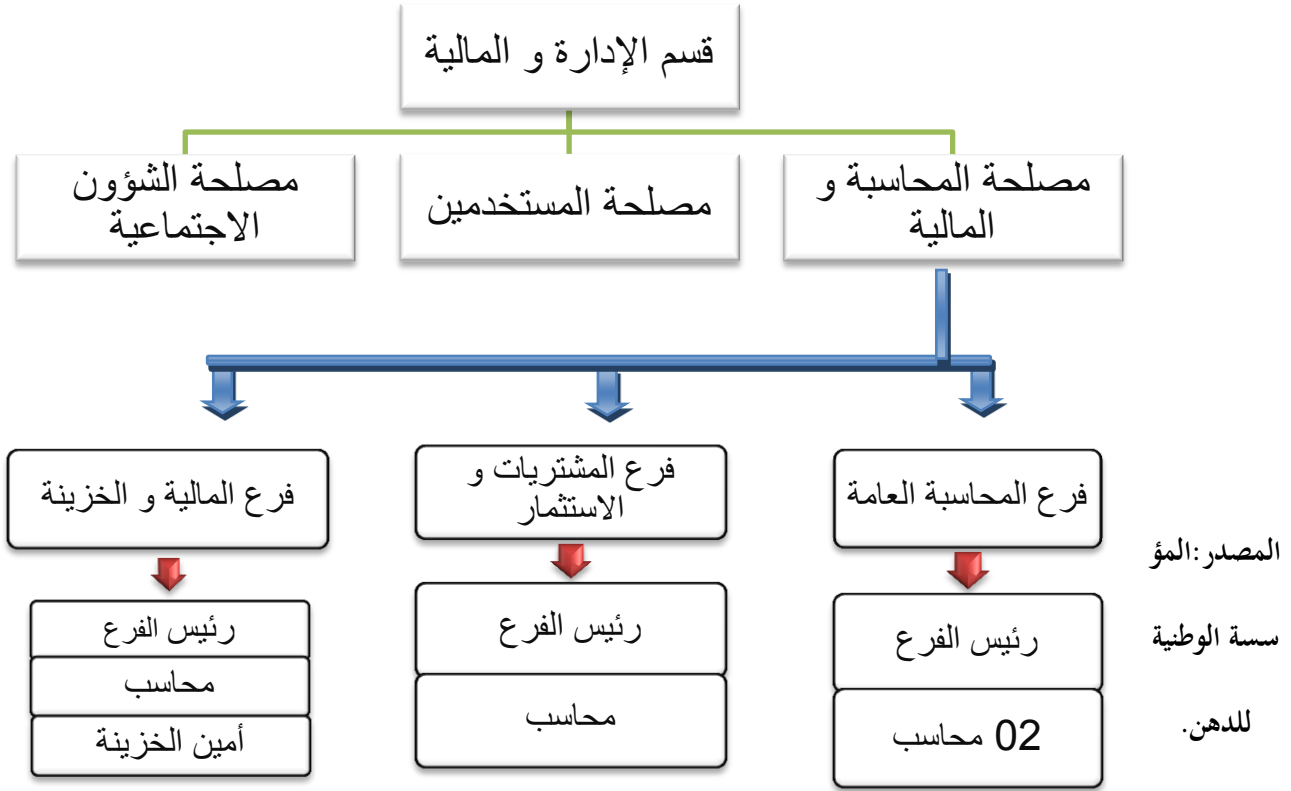
الشكل رقم: (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



المصدر: المؤسسة الوطنية للدهن، وحدة سوق اهراس

كما يظهر الهيكل التنظيمي لقسم الإدارة والمالية كما يلي:

الشكل رقم: (2-3): الهيكل التنظيمي الخاص بقسم الإدارة و المالية.



المبحث الثاني: محتوى الدراسة الميدانية.

ترتكز الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل آليات الرقابة الداخلية كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة بالاعتماد على الإجابات الواردة في الاستبيان الموزع على العينة.

### المطلب الأول: المنهج المستخدم.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وهو طريقة تدرس ظواهر وممارسات موجودة، ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخلنا في مجرياتها، وتهدف دراستنا إلى التعرف على آليات الرقابة الداخلية كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم جمع البيانات والمعلومات الأولية باستعمال استمارة بحث خاصة التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical package for the Social sciences)، وسنعمد دراستنا على نوعين من البيانات وهما:

**1. البيانات الثانوية:** بغية معالجة الإطار النظري أجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تمثلت في الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، وأية مراجع أخرى قد تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي.

**2. البيانات الأولية:** وذلك بالبحث في الجانب الميداني وتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها الإحصائي استخدام برنامج التحليل الإحصائي "الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical package for the Social sciences" ورمزه (SPSS) واستخدام برنامج الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

### المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة.

يتطلب أي بحث الاستعانة بمجموعة من الأدوات لجمع البيانات وكذا الوسائل الإحصائية، وتتمثل الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات وكذا الوسائل الإحصائية المستخدمة في دراستنا في:

**1. أدوات جمع المعلومات:** اعتمدنا في جمع المعلومات على استمارة الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا المرتبطة بالرقابة الداخلية والأداء. ويعرف الاستبيان على أنه قائمة من الأسئلة وأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة باعتباره من أنسب أدوات البحث العلمي الملائمة، وخاصة عندما يكون الباحث على معرفة دقيقة بالمطلوب، وكيفية قياس المتغيرات المطلوب دراستها.

تضمن الاستبيان على ثلاث محاور وتمثل فيما يلي:

① المحور الأول: المعلومات الشخصية.

② المحور الثاني: الرقابة الداخلية في المؤسسة.

③ المحور الثالث: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

2. الوسائل الإحصائية المستخدمة: لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

1.2. النسب المئوية: تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد الذي اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الاستبيان.

2.2. التوزيعات التكرارية: تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.

3.2. المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستمارة.

4.2. الانحراف المعياري: تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن

الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.

5.2. معامل الارتباط بيرسون: وذلك لمعرفة هل هناك علاقة بين المحاور، وقوة العلاقة حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من

الواحد الصحيح، وضعيفا عند اقترابه من الصفر، وتكون قيمته موجب عندما يكون الارتباط طرديا، والارتباط العكسي عندما تكون

القيمة سالبة.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس لكارتر الخماسي الذي يشمل خمسة إجابات، وهذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف

الأسئلة الموجودة في الاستبيان من أجل تسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-1): مقياس لكارتر الخماسي

5	4	3	2	1	
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التصنيف

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثالث: عينة الدراسة وخصائصها.

1. مجتمع الدراسة: يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع الدراسة، وتم اختيار مجتمع الدراسة

الميدانية من الأشخاص الذين يملكون مؤهلات ومقدرة في التحكم على مختلف العبارات الواردة في الاستبيان.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

2. عينة البحث: أما فيما يخص عينة البحث في المجتمع الإحصائي المستهدف بالدراسة هو عبارة عن كل العاملين بالإداري وبالتالي تم

اختيار العينة تبعاً لمتغيرات الدراسة حيث بلغ عدد أفراد العينة " 30 " والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-2): مجتمع و عينة البحث.

عينة البحث	عدد العمال في الجانب الإداري	العدد الإجمالي	المؤسسة
30	68	357	المؤسسة الوطنية للدهن

المصدر: من إعداد الطالبين.

وقد تم توزيع " 35 " استمارة شملت أفراد العينة مسبقاً، وبعدها تمت عملية الاستلام حيث تم استلام "30". وفي الأخير استخلصنا

الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): الإيضاحات الخاصة بمعدل ردود الأفعال على الاستبيانات.

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	35	عدد الاستمارات الموزعة
85,71%	30	عدد الاستمارات الواردة
0%	0	عدد الاستمارات الملغاة (غير المجاب عليها)
85,71%	30	عدد الاستمارات قابلة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبين.

### المبحث الثالث: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان.

في هذا المبحث نتعرض إلى صدق وثبات الاستبيان، وعرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وإجراء تحليل نتائج الاستبيان بالإضافة إلى عرض وتحليل بيانات المحور الثاني والثالث.

#### المطلب الأول: تحكيم الاستبيان.

قبل عرض الاستبيان تم طرحه على مجموعة من الأساتذة من جامعة محمد الشريف مساعدية بسوق أهراس، متخصصين في المحاسبة من أجل التأكد من صحة العبارات وطريقة صياغتها وكذلك منهجية وشكل الاستبيان.<sup>1</sup> وبعد الأخذ بعين الاعتبار مختلف النصائح والتوصيات قمنا بإعداد الشكل النهائي للاستبيان.<sup>2</sup>

#### المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

نحاول من خلال هذا المطلب القيام بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

**1. دراسة ثبات الاستبيان:** في هذه الخطوة نحاول دراسة ثبات الاستبيان بواسطة المعامل ألفا كرونباخ، وهذا المعامل عبارة عن نسبة تقيس قيمة أفراد العينة الذين يعيدون نفس الإجابات في حالة استجوابهم في نفس الظروف.

الجدول رقم (3-4): اختبار ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة.

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
20	0,723

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال إجراء اختبار الثبات لـ 20 سؤال من الاستبيان كانت نسبة معامل ألفا كرونباخ 72,3%، وهو ما يبين نسبة ثبات متوسطة للأداة المستعملة في الدراسة وهذا ما يوضح مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها.

- يختبر صدق الاستبيان بجذر معامل ألفا كرونباخ وبالتالي:

<sup>1</sup> - انظر الملحق رقم 02.

<sup>2</sup> - انظر الملحق رقم 01.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

فقيمة معامل الصدق أو صدق المحك تكون محصورة بين الصفر والواحد وكلما كانت أقرب من الواحد كانت الاستبيان تمتاز بالصدق، وبما أن معامل الصدق يساوي 0,84 فهذا يدل على أن الاستبيان يمتاز بالصدق.

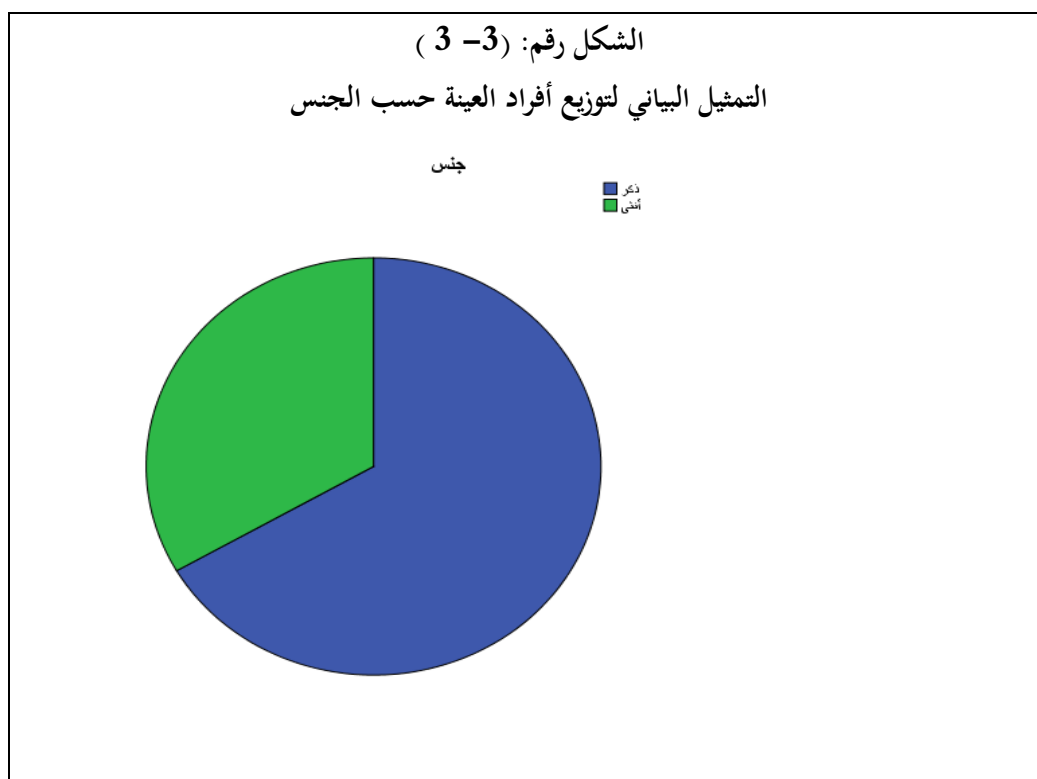
2. وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة: لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الجنس، الفئات العمرية، الشهادات، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة.

1.2. توزيع أفراد العينة حسب الجنس: ظهرت كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الرمز	الجنس	التكرار	النسبة %
1	ذكر	20	66,7
2	أنثى	10	33,3
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

**التعليق:** من خلال الجدول رقم (3-5): نلاحظ أن فئة الذكور أكبر من نسبة الإناث، إذ بلغ عدد الذكور 20 فرداً أي بنسبة

66,7% بينما بلغ عدد الإناث 10 فرداً أي بنسبة 33,3%، حيث يمكن تفسير هذا التباين لكون اهتمام الدراسة بآراء رؤساء

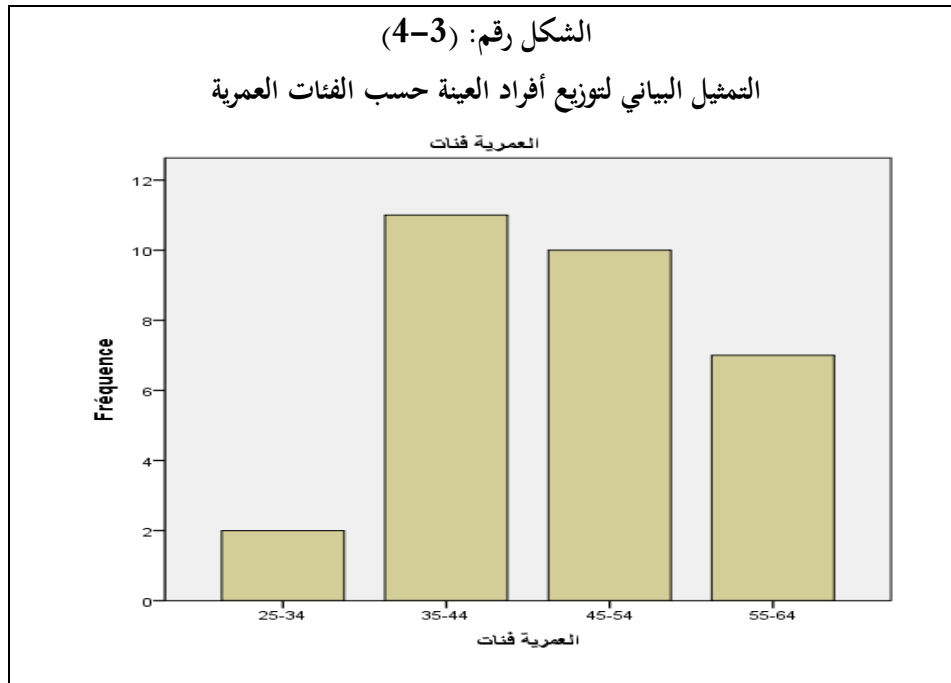
وأعضاء مصالح إدارة المالية والمحاسبة حيث أن شاغلي هذه الوظائف هم من الذكور وهذا أيضاً يعكس طبيعة المجتمع.

2.2. توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية: ظهرت كما يلي:

الجدول رقم: (3-6): توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

الرمز	الفئات العمرية	التكرار	النسبة %
1	من 25 الى 34	2	6,7
2	من 35 الى 44	11	36,7
3	من 45 الى 54	10	33,3
4	من 55 الى 64	7	23,3
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

❖ التعليق: يبين الجدول رقم (3-6): توزيع العينة حسب الفئات العمرية، حيث يلاحظ أن معظم أفراد العينة هم من الفئة العمرية

[44-35] بنسبة 36,7% أي ما يعادل 11 فرد، تليها الفئة العمرية [54-45] بنسبة 33,3% أي ما يعادل 10 فرد،

والفئة العمرية [64-55] بنسبة 23,3% أي ما يعادل 7 أفراد، وأخيرا الفئة العمرية [34-25] أي ما يعادل 2 فردا.

3.2. توزيع أفراد العينة حسب الشهادات:

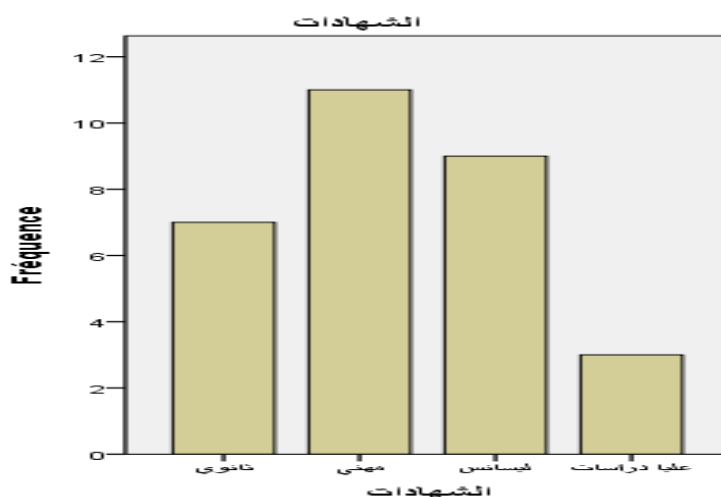
الجدول رقم: (3-7): توزيع أفراد العينة حسب الشهادات.

الرمز	الشهادات	التكرار	النسبة %
1	ثانوي	7	23,3
2	مهني	11	36,7
3	ليسانس	9	30
4	دراسات عليا	3	10
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS

الشكل رقم: (3-5)

التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الشهادات



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

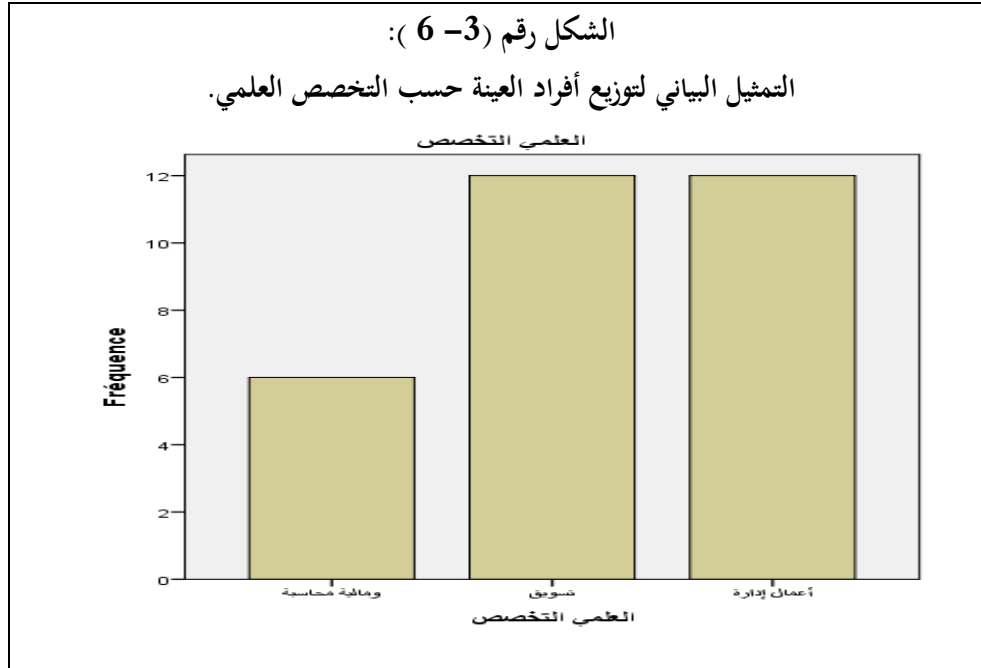
❖ **التعليق:** يوضح الجدول رقم (3-7): أن أفراد عينة الدراسة موزعين بين جميع المؤهلات، حيث نلاحظ أن أغلب المحاسبين في المؤسسة الاقتصادية من حملة شهادة مهني و التي تحتل المرتبة الأولى بنسبة 36,7% كما يوضح أن جميع المجيبين يحملون شهادات علمية عالية مما يدل عن قدرتهم على فهم عبارات الاستبيان للإجابة عنها بدرجة عالية من الكفاءة وبدوره يعزز ذلك من النتائج التي يتم التوصل إليها.

4.2. توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي: وظهرت كما يلي:

الجدول رقم: (3-8): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الرمز	التخصص العلمي	التكرار	النسبة %
1	محاسبة ومالية	6	20
2	تسويق	12	40
3	ادارة أعمال	12	40
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات الSPSS



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات الSPSS

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

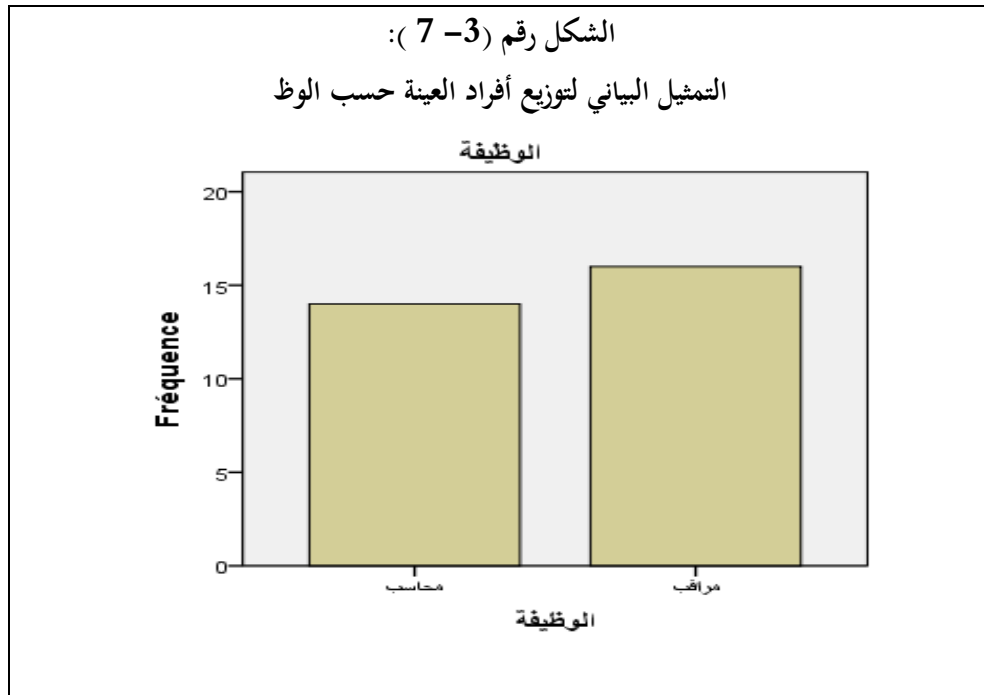
❖ التعليق: يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (3-8) أن أكثر من 40% من أفراد العينة هم من تخصص تسويق وإدارة أعمال، مما يعكس مدى تناسب التخصصات العلمية لأفراد عينة الدراسة مع مجالات أعمالهم إلى قدر كبير.

5.2. توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة: وظهرت كما يلي:

الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الرمز	الوظيفة	التكرار	النسبة %
1	محاسب	14	46,7
2	مراقب	16	53,3
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

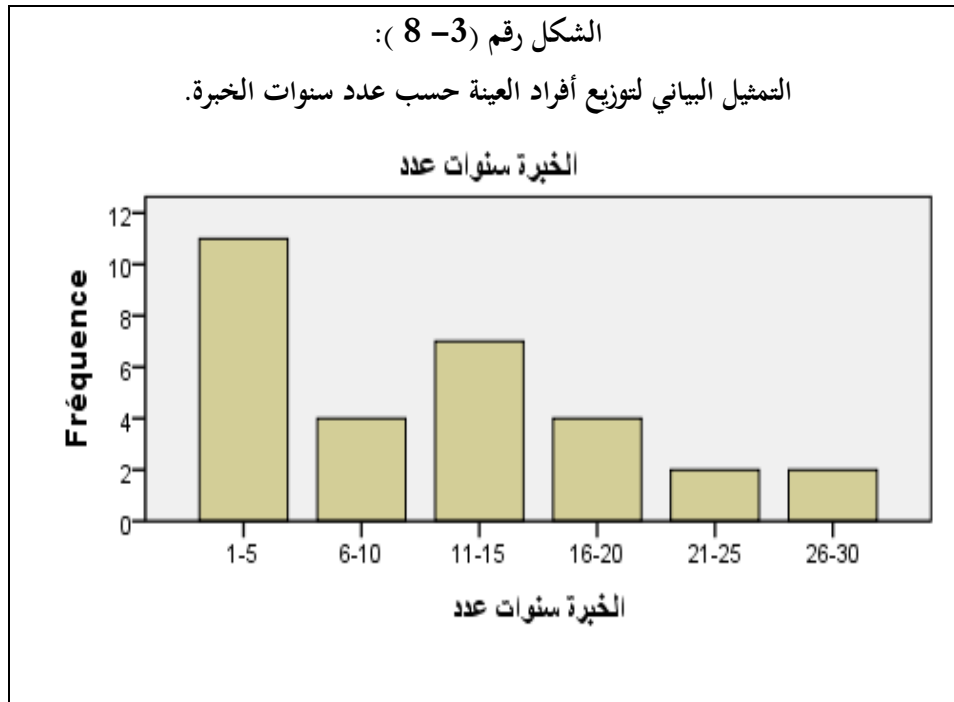
❖ التعليق: يشير الجدول رقم (3-9): إلى أن الدراسة شملت نوعين من الوظائف والتي تخص المجال المحاسبي، والملاحظ أن 53,3% من المجيبين هم من موظفي برتبة مراقب، مما يدل على سهولة الحصول أو الالتحاق بهذه الوظيفة، مقارنة بالوظائف الأخرى (محاسب...).

6.2. توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة: وظهرت كما يلي:

الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

الرمز	الخبرة العملية	التكرار	النسبة %
1	من 1 الى 5	11	36,7
2	من 6 الى 10	4	13,3
3	من 11 الى 15	7	23,3
4	من 16 الى 20	4	13,3
5	من 21 الى 25	2	6,7
6	من 26 الى 30	2	6,7
المجموع		30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات SPSS

- ❖ التعليق: يشير الجدول رقم (3-10): إلى أن 36,7% من أفراد العينة هم من أصحاب الخبرة العملية [1-5] سنوات، وأن 23,3% ذوي خبرة عملية [11-15]، وبما أن الخبرة الأكثر نسبة والتي تنحصر [1-5] سنوات والتي تخص بفترة الشباب فهذا يساعد على تمييز الإجابات بالدقة النسبية مما يخدم أهداف الدراسة إلى حد كبير.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات المحاور الدراسة:

بعد القيام بإعداد الاستبيان واختيار ثباته وصدقه تم توزيعه، حيث سنقوم بمعالجة البيانات الموجودة فيه عن طريق تحليل الإجابات المستلمة من أفراد العينة بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية (SPSS) الذي يساعدنا في تحديد المتوسط الحسابي وكذلك الانحراف المعياري لمختلف العبارات والمحاور، والجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.

الجدول رقم (3-11): المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي

الإجابة	درجة السلم	المجالات
غير موافق بشدة	1	1,79 - 1
غير موافق	2	2,59 - 1,80
محايد	3	3,39 - 2,60
موافق	4	4,19 - 3,4
موافق بشدة	5	5,00 - 4,20

المصدر: من إعداد الطالبين

1. عرض البيانات الخاصة بالرقابة الداخلية: ظهرت ممثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-12): يبين بيانات الرقابة الداخلية

الفقرات	الرقابة الداخلية في المؤسسة.	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الترتيب
س7	لدى رئيس قسما لرقابة الداخلية كل الصلاحيات للقيام بعمله على أكمل وجه بدون أي ضغط.	2,80	1,34	محايد	1
س9	يمكن أن تحقق الرقابة الداخلية النجاح بوجود الإدارة الضعيفة واتخاذ القرارات السيئة أو بالتصرفات الأخلاقية أو التحايل على الرقابة.	2,80	1,12	محايد	2
س10	تقوم الإدارة بتكليف المهام بشكل واضح للتدريب والمراقبة للرقابة الداخلية.	2,83	1,17	محايد	3
س4	تميز الرقابة الداخلية بالفعالية والموضوعية	3,10	1,24	محايد	4
س6	يوجد نظام محكم للرقابة الداخلية لدى المؤسسة يساهم في تحسين مبادئ المؤسسة.	3,10	1,32	محايد	5
س3	ترتبط الرقابة ارتباطا وثيقا بوظيفة التخطيط.	3,10	1,47	محايد	6

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

7	محايد	1,28	3,16	تساعد الرقابة الجيدة المؤسسة للوصول إلى ما تريد من خلال تقليل الأخطاء والغير متوقع.	س8
8	محايد	1,28	3,16	من الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات.	س5
9	موافق	1,25	3,43	تعد الرقابة إحدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة الاقتصادية	س1
10	موافق بشدة	0,85	4,23	الرقابة وظيفية من وظائف المؤسسة.	س2
	محايد	1,23	3,17	<b>R1</b>	

المصدر: من إعداد الطالبين

### ❖ التحليل:

من خلال الجدول نلاحظ أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم 7 هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2,80 بانحراف معياري 1,34 وهي تقع في المجال الثالث [2,60-3,39]، حيث يلاحظ أنه يوجد تشتت ضعيف في إجابات الأفراد.

نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد العينة تتفق على أن الرقابة إحدى دعائم الأساسية في المؤسسة، حيث أن المتوسط الحسابي 3,43 بانحراف معياري 1,25 وهي تقع في المجال الرابع [3,40-4,19]، وهذا ما يؤكد على أن الرقابة تعد إحدى أهم الدعائم الأساسية للمؤسسة الاقتصادية.

نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد العينة تتفق تماما على أن الرقابة وظيفية من وظائف المؤسسة، حيث أن المتوسط الحسابي وصل 4,23 وهو المحصور في المجال [4,20-5,00] وانحراف معياري 0,85، مما يدل على أن أغلبية المستجوبين يرون أن الرقابة تعتبر وظيفية من وظائف المؤسسة.

يتضح من خلال الجدول أن جميع العبارات المتعلقة بمحور الرقابة الداخلية في المؤسسة والت بلغ المتوسط الحسابي 3,17 ويقع ضمن الفئة الثالثة من فئات سلم لكارتر الخماسي [2,60-3,39]، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة محايد، كما تؤكد على تشتت أغلبية أفراد العينة، وهذا يظهر في الانحراف المعياري بنسبة 1,23.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

2. عرض البيانات الخاصة بتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية: وظهرت كما يلي:

الجدول رقم (3-13): يبين بيانات المتعلقة بتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.	الفقرات
1	غير موافق	1,07	2,56	تقييم الأداء هو تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة.	ع5
2	محايد	1,14	3,00	تتكامل مختلف أنواع الأداء من أجل تحقيق أداء فعال للمؤسسة	ع4
3	محايد	1,17	3,00	من محددات الأداء الجهد والقدرات	ع3
4	محايد	1,04	3,06	من مميزات قياس الأداء الفعالة والجيدة هو الوضوح والشمولية.	ع8
5	محايد	1,36	3,06	يعتبر نظام التقييم والقياس وسيلة لتحسين الأداء.	ع9
6	محايد	1,13	3,13	تعدّ المعلومات موردا من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياتها فلا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات.	ع6
7	محايد	1,17	3,16	تساهم الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة والرفع من الكفاءة والفعالية.	ع10
8	محايد	1,08	3,26	من شروط التقييم الجيد للأداء كفاية المعلومات وشفافيتها.	ع7
9	موافق	1,04	3,93	أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة.	ع2
10	موافق بشدة	1,15	4,20	يعتبر الأداء من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها.	ع1
	محايد	1,13	3,23	<b>R2</b>	

المصدر: من إعداد الطالبين

### ❖ التحليل:

كما نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد العينة لا تتفق على أن تقييم الأداء هو تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة،

حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,56 وهو محصور في المجال [1,80 - 2,59] وانحراف معياري 1,07.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد العينة محايدة على أن تتكامل مختلف أنواع الأداء من أجل تحقيق أداء فعال للمؤسسة، حيث

بلغ المتوسط الحسابي 3,00 وهو المحصور في المجال [2,60 - 3,39] وانحراف معياري 1,14.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

كمن خلال الجدول يتبين لنا أن أفراد العينة تتفق على أن أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,93 وهو المحصور في المجال [3,40-4,19] وانحراف معياري 1,04، مما يدل أن أداء المؤسسة هو قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط.

كمن نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد العينة تتفق تماما على أن الأداء يعتبر من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,20 وهو محصور في المجال [5,00-4,20] وانحراف معياري 1,15.

كمن يتسنى لنا من خلال الجدول أن جميع العبارات المتعلقة بتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية أن المتوسط الحسابي بلغ 3,23 وهو المحصور في المجال [3,39-2,60] حسب سلم لكارتر الحماسي، التي تشير إلى درجة إجابة محايدة، كما تؤكد على تشتت أغلبية أفراد العينة، وهذا يظهر في الانحراف المعياري بنسبة 1,13.

### المبحث الثالث: اختبار الاستبيان.

تناولنا في هذا المبحث اختبار نتائج الاستبيان بواسطة برنامج SPSS الاحصائي وتم التوصل إلى:

المطلب الأول: اختبار الاستقلالية باستخدام مربع كاي.

#### 1. العلاقة بين الجنس والتخصص العلمي:

نضع الفرضيتين التاليتين:

$H_0$ : لا توجد علاقة بين متغير الجنس والتخصص العلمي اذا كان مستوى المعنوية  $> 0,05$

$H_1$ : توجد علاقة بين متغير الجنس والتخصص العلمي اذا كان مستوى المعنوية  $> 0,05$

و الجدول يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-14): المزدوج للقراءة بين الجنس والتخصص العلمي

المجموع	التخصص العلمي			الجنس
	إدارة أعمال	تسويق	محاسبة ومالية	
20	8	7	5	ذكر
10	4	5	1	أنثى
30	12	12	6	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

الجدول رقم: (3-15): اختبار الاستقلالية بين الجنس والتخصص العلمي

مستوى المعنوية	درجات الحرية	القيم	البيان
0,570	2	1,125	مربع كاي لبيرسون
0,547	2	1,207	RAPPORT DE VRAISSAMBLANCE
0,611	1	0,259	ASSOCIATION LINÉAIRE PAR LINÉAIRE
		30	Nombre d'observations valides

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

بالرجوع إلى الجدول (3-15) نلاحظ أن قيمة مربع كاي تساوي 1,125 ومستوى معنوية 0,570 أي أكبر من 0,05 وبالتالي

نقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) أي لا توجد علاقة بين متغير الجنس والتخصص العلمي، أي أن التخصص العلمي لا يأخذ العمر كمعيار أو شرط أساسي.

2. العلاقة بين التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة: نضع الفرضيتين التاليتين:

$H_0$ : لا توجد علاقة بين التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة إذا كانت مستوى المعنوية  $> 0,05$

$H_1$ : توجد علاقة بين التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة إذا كان مستوى المعنوية  $< 0,05$

الجدول رقم (3-16): المزدوج للقراءة بين التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة

المجموع	التخصص العلمي			عدد سنوات الخبرة
	إدارة أعمال	تسويق	محاسبة ومالية	
11	3	6	2	من 1-5
4	3	0	1	من 6-10
7	3	3	1	من 11-15
4	2	0	2	من 16-20
2	0	2	0	من 21-25
2	1	1	0	من 26-30
30	12	12	6	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

الجدول رقم: (3-17): اختبار الاستقلالية بين التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة

مستوى المعنوية	درجات الحرية	القيم	البيان
0,353	10	11,063	مربع كاي لبيرسون
0,150	10	14,531	RAPPORT DE VRAISSAMBLANCE
0,830	1	0,046	ASSOCIATION LINÉAIRE PAR LINÉAIRE
		30	Nombre d'observations valides

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

بالرجوع إلى الجدول (3-17) نلاحظ أن قيمة مربع كاي 11,063 ومستوى المعنوية 0,353 أي أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) أي لا توجد علاقة بين متغير التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة، وهذا يدل على أن التخصص العلمي لا يعتبر كمعيار متحكم في عدد سنوات الخبرة.

المطلب الثاني: اختبار معامل الارتباط لبيرسون (pearson):

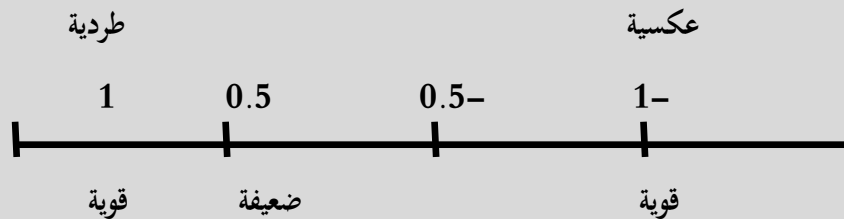
لاختبار فرضيات الدراسة قمنا بقياس قوة ومتانة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة حيث:

$H_0$ : لا توجد علاقة بين الرقابة الداخلية في المؤسسة وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

$H_1$ : توجد علاقة بين الرقابة الداخلية في المؤسسة وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

ولاختبار العلاقة بين الرقابة الداخلية في المؤسسة وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية تم استخدام معامل الارتباط لبيرسون وتحليل النتائج يكون بالاعتماد على الشكل التالي:

الشكل رقم (3-9): مقياس معامل الارتباط لبيرسون



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

✍ إذا كانت قيمة معامل الارتباط موجبة كانت العلاقة بين المتغيرين علاقة طردية، أما إذا كانت قيمة سالبة كانت العلاقة عكسية.

✍ إذا كانت قيمة معامل الارتباط قريبة من (1) أو (-1) كانت العلاقة بين المتغيرين علاقة قوية، أما إذا كانت اقترنت من (0) كانت العلاقة ضعيفة.

الجدول رقم (3-18): معامل الارتباط لبيرسون بين محاور الدراسة.

تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية	الرقابة الداخلية في المؤسسة	محوري الدراسة
		معامل ارتباط بيرسون
	0,477	معامل ارتباط بيرسون
	30	حجم العينة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (3-18) نلاحظ أن معامل الارتباط بين محوري الدراسة، أي الرقابة الداخلية والأداء يساوي 0,477 وهذا ما يدل على وجود علاقة متوسطة بين محوري الدراسة.

المطلب الثالث: اختبار الفرق بين متوسطين (t.test) و اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)

1. اختبار الفرق بين متوسطين (t.test): نضع الفرضيتين التاليتين:

-  $H_0$ : لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة تبعاً لمتغير الجنس.

-  $H_1$ : توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة تبعاً لمتغير الجنس.

جدول رقم (3-19): اختبار فرق المتوسطات

خطأ المتوسط العام	الانحراف	المتوسط	المجتمع		
0,129	0,578	3,22	20	ذكر	الرقابة الداخلية في المؤسسة
0,209	0,662	3,17	10	أنثى	
0,116	0,518	3,11	20	ذكر	تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية
0,134	0,424	2,82	10	أنثى	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
									Inférieur	Supérieur
R1	Hypothèse de variances égales	,128	,723	,192	28	,849	,045	,235	-,436	,526
	Hypothèse de variances inégales			,183	16,066	,857	,045	,246	-,476	,566
R2	Hypothèse de variances égales	,219	,644	1,504	28	,144	,285	,190	-,103	,673
	Hypothèse de variances inégales			1,610	21,712	,122	,285	,177	-,082	,652

من خلال الجدول رقم (3-19): نلاحظ أن نلاحظ أن قيم المعنوية الاحصائية (p.value) لاختبار الفرق بين متوسطين

(t.test) تظهر كالتالي:

▪ قيمة (p.value) بالنسبة لتأثير متغير الجنس على إجابات العينة على المحور الثاني (الرقابة الداخلية في المؤسسة) مساوية للقيمة

0,849 أي أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل فرضية العدم ( $H_0$ )، بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات العينة بالنسبة

للمحور الثاني (الرقابة الداخلية في المؤسسة)؛

▪ قيمة (p.value) بالنسبة لتأثير متغير الجنس على إجابات العينة على المحور الثالث (تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية) مساوية

للقيمة 0,144 أي أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات العينة

بالنسبة للمحور الثالث (تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية).

2. اختبار تحليل التباين (Anova oneway):

1.2. اختبار تأثير متغير الشهادات على إجابات محوري الدراسة: نضع فرضيتين:

( $H_0$ ) : لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة تبعا لمتغير الشهادات إذا كان مستوى المعنوية  $> 0,05$ .

( $H_1$ ): توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة تبعا لمتغير الشهادات إذا كان مستوى المعنوية  $> 0,05$ .

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

الجدول رقم (3-20): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anovaf) بين إجابات الباحثين حول محوري الدراسة حسب الشهادات.

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "f"	مستوى المعنوية
المحور الثاني: الرقابة الداخلية في المؤسسة	بين المجموعات	0,305	3	0,102	0,265	0,850
	داخل المجموعات	9,995	26	0,384		
	المجموع	10,300	29			
المحور الثالث: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.	بين المجموعات	0,817	3	0,272	1,101	0,367
	داخل المجموعات	6,430	26	0,247		
	المجموع	7,247	29			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (3-20): نلاحظ أن قيم المعنوية الاحصائية (p.value) لاختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تظهر كما يلي:

للقيمة (p.value) بالنسبة لمتغير الشهادات على إجابات العينة على المحور الثاني الرقابة الداخلية في المؤسسة مساوية للقيمة **0,850** أي أكبر من **0,05** وبالتالي نقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الشهادات على إجابات العينة بالنسبة للمحور الثاني الرقابة الداخلية في المؤسسة.

للقيمة (p.value) بالنسبة لمتغير الشهادات على إجابات العينة على المحور الثالث تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية مساوية للقيمة **0,367** أي أكبر من **0,05** وبالتالي نقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الشهادات على إجابات العينة بالنسبة للمحور الثالث تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

2.2. اختبار تأثير متغير عدد سنوات الخبرة على إجابات محوري الدراسة: نضع الفرضيتين التاليتين:

$(H_0)$ : لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة تبعا لمتغير عدد سنوات الخبرة إذا كان مستوى المعنوية  $>0,05$ .

$(H_1)$ : توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة تبعا لمتغير عدد سنوات الخبرة إذا كان مستوى المعنوية  $>0,05$ .

الجدول رقم (3-21): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anovaf) بين إجابات الباحثين حول

محوري الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة.

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "f"	مستوى المعنوية
المحور الثاني: الرقابة الداخلية في المؤسسة	بين المجموعات	0,994	5	0,199	0,513	0,764
	داخل المجموعات	9,306	24	0,388		
	المجموع	10,300	29			
المحور الثالث: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.	بين المجموعات	1,360	5	0,272	1,109	0,382
	داخل المجموعات	5,887	24	0,245		
	المجموع	7,247	29			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (3-21): نلاحظ أن قيم المعنوية الاحصائية (p.value) لاختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تظهر كما يلي:

قيمة (p.value) بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الثاني الرقابة الداخلية في المؤسسة مساوية للقيمة

**0,764** أي أكبر من **0,05** وبالتالي نقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير عدد سنوات الخبرة على إجابات


العينة بالنسبة للمحور الثاني الرقابة الداخلية في المؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن E.N.A.P.

قيمة (p.value) بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الثالث تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية مساوية للقيمة **0,382** أي أكبر من **0,05** وبالتالي نقبل فرضية العدم ( $H_0$ ) بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير عدد سنوات الخبرة على إجابات العينة بالنسبة للمحور الثالث تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

### خلاصة الفصل:

بناء على الدراسة الميدانية التي قمنا بها خصصت هذه الدراسة للوقوف على واقع آليات الرقابة الداخلية كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسة الوطنية للدهن بولاية سوق أهراس حيث بعد القيام بإعداد الاستبيان واختيار ثباته وصدقه تم وتوزيعه، حيث قمنا بمعالجة البيانات الموجودة فيه عن طريق تحليل الإجابات المستلمة من أفراد العينة بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية (SPSS) الذي يساعدنا في تحديد المتوسط الحسابي وكذلك الانحراف المعياري لمختلف العبارات والمخاور ، وبناء على مخرجات هذا الأخير تحصلنا على نتائج ذات دلالة إحصائية عن العلاقة بين الرقابة الداخلية والأداء.



الخاتمة العامة

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية أصولها وممتلكاتها، فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها، مما يؤدي إلى ضمان بقاءها واستمرارها، ولمواجهة محيطها الاقتصادي المليء بالمتغيرات خاصة وأنا في عصر العولمة، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام فعال للرقابة الداخلية وكفيل بحماية موجوداتها من شتى أنواع الإهمال والتلاعبات، كما يضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الاخطاء والغش والتزوير، ولذلك أصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد إيجابية سواء لأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها ومحاوله تحسينه وتطويره.

ومن خلال دراستنا لموضوع آليات الرقابة الداخلية كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، حاولنا إبراز الدور الذي تلعبه في تحسين الأداء، فهي التي تعمل على رقابة التنفيذ الخطط الموضوعة وتحقيق الأهداف التي تصبو إليها الإدارة، وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له واستخراج الفروقات ومعرفة أسباب الانحرافات، فالأداء يمثل المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة أمام كل المتعاملين معها ويساعدها في التنبؤ بالمستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية والسليمة لوضعية المؤسسة.

### ❶ اختبار الفرضيات:

انطلاقاً من طريقة المعالجة التي اعتمدها في تناول هذه الدراسة توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى ما يلي:

☞ **الفرضية الأولى:** الرقابة الداخلية عملية تتأثر من قبل أعضاء مجالس إدارة الشركة، والإدارة وغيرهم من المستخدمين.

من خلال دراسة الاتجاه العام للعينة والذي يوضح محايدة أفراد العينة على اعتبار الرقابة الداخلية عملية تتأثر من قبل أعضاء مجالس إدارة الشركة، والإدارة وغيرهم من المستخدمين.

☞ **الفرضية الثانية:** تقييم الأداء وسيلة يطبقها كل رئيس في مؤسسة أو منظمة ما مع رؤوسيه لمعرفة مدى كفاءتهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

يوضح الاتجاه العام لأفراد العينة محايدة على أن عملية تتأثر من قبل أعضاء مجالس إدارة الشركة، والإدارة وغيرهم من المستخدمين.

☞ **الفرضية الثالثة:** يساهم نظام الرقابة الداخلي والفعال في تحسين الأداء وتطويره بالمؤسسة الاقتصادية.

- من خلال **t. Test**: لم نجد فروق في إجابات العينة لذكر وأنتى على محاور الدراسة.

- من خلال معامل الارتباط بين محاور الدراسة (الرقابة الداخلية) و(عموميات حول الأداء) نجد أن الرقابة الداخلية تساهم بنسبة ضعيفة

مقدرة ب **0,477** في تحسين الأداء بالنسبة للعينة، عكس النظري الذي يبين وجود تداخل وعلاقة بين الرقابة الداخلية وتحسين الأداء،

وتفسير ذلك أن العينة المدروسة لم تطلع جيداً على تقييم الأداء.

- من خلال اختبار **ANOVA**: تم قبول فرضية العدم والتي تبين من خلالها أن الخصائص الديمغرافية (الشهادة وعدد سنوات الخبرة) لا تؤثر على محاور الدراسة.

### 2 النتائج:

بناء على ما تم التطرق إليه في الشق النظري والتطبيقي، تم استخلاص جملة من النتائج المتمثلة فيما يلي:

✍ يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة لضبط الأداء وضمان تحقيق أهداف المؤسسة، فهو يهدف إلى تحسين الأداء للمؤسسة، حيث يتميز نظام الرقابة الفعال بدرجة كبيرة من المصدقية بالنسبة للمؤسسة لما له من مقومات وركائز أساسية.

✍ نظام الرقابة الداخلية أداة تتبناها المؤسسة لمساعدتها في تحقيق أغراض الإدارة للتأكد من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية وحماية أصول المؤسسة، وكذا منع الغش واكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومساهمتها في ضبط الانحرافات من خلال اعتمادها على الأساليب والمقومات الأساسية لنظام الرقابة الفعال.

✍ إن تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية يقوم على نظام رقابة داخلية فعال وعلى فريق إداري كفء قادر على استخدامه بكفاءة عالية.

✍ إن المؤسسة تقوم بتطبيق نظام الرقابة الداخلية من أجل حماية أصولها وممتلكاتها، وكذا ضمان صحة ودقة البيانات والمعلومات والمعطيات.

### 3 التوصيات:

بناء على النتائج المتوصل إليها تقترح الدراسة جملة من التوصيات والاقتراحات منها:

✍ على المؤسسة وضع نظام رقابي فعال يتماشى وطبيعة المؤسسة.

✍ التزام المؤسسة بضرورة وضع وإعداد برنامج مسطر لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له مسبقاً، وهذا بغرض تحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة عالية.

✍ تحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلية من طرف المؤسسة وجعلها أكثر فعالية.

✍ ضرورة تماشي نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة مع قواعد النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

✍ ضرورة إعداد برنامج لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء الواجب تحقيقه.

✍ وضع برامج لتوعية العاملين بضرورة احترام إجراءات الرقابة الداخلية وتغيير نظرهم حول عملية التقييم.

✍ ضرورة وضع برنامج لتقييم نتائج المؤسسة من سنة لأخرى يسمح باكتشاف الأخطاء، وتصحيح الانحرافات.

### 4 آفاق الدراسة:

تناول هذا الموضوع آليات الرقابة الداخلية كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، ونظرا لاتساع الموضوع فإنه لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، وقبل طي صفحات هذا البحث نود أن نضع بعض العناوين التي ربما ستكون أساسا لبحوث لاحقة:

✍ دور المراجع الخارجي في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

✍ مساهمة الرقابة في تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية.

✍ دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء البنوك التجارية.

✍ دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.



المراجع

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

### ① الكتب:

- 1- أبو بكر مصطفى بعيدة، "الرقابة الإدارية في المنظمات (مفاهيم أساسية)"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية جامعة الدول العربية، العدد 273 .
- 2- أحمد بن محمد الحمودة، "تقييم الأداء الوظيفي"، دورية الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد 34، العدد 2، سبتمبر 1994.
- 3- إبراهيم عبد العزيز شيخا، "الإدارة العامة، العملية الإدارية"، مؤسسة شباب الجامعة لطباعة والنشر، مصر.
- 4- إيهاب بصيحه محمود رزق، "الإدارة الأساسية والوظائف"، سلسلة الإدارة في أسبوع - دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، ج 2، سنة 2001.
- 5- ثابت عبد الرحمن ادريس، جمال الدين محمد المرسي، "الإدارة الاستراتيجية، مفاهيم ونماذج تطبيقية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
- 6- حازم هاشم الأوسى، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق"، دار الكتب الوطنية، ط 1، 2003.
- 7- خالد أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2012.
- 8- رابية محمد حسن، "إدارة الموارد البشرية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000.
- 9- عبد الباري ابراهيم درة، "تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، عمان، 2003.
- 10- عبد السلام أبو القحف، "أساسيات التنظيم الإداري"، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2002.
- 11- عبد السلام بدوي، "الرقابة على المؤسسة العامة"، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، بدون تاريخ.
- 12- عليا السلمي، "التخطيط والمتابعة". دار غرب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1978 .
- 13- علي الشريف، "الإدارة المعاصرة"، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 14- عمر محمد مرشد الشوبكي، "مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، عمان، العدد 250، سنة 1981.
- 15- فؤاد مجيد الكرخي: "تقييم الأداء باستخدام النسب المالية"، دار المناهج للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 2007.

- 16- صلاح الدين حسن السيسي، "نظام المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية" دار الوسام للطبع والنشر، لبنان، 1998.
- 17- كامل بربر، "الإدارة عملية ونظام"، المؤسسة الجامعية للدراسات، مصر، ط 1 سنة 1996
- 18- محمد فتحي، "مصطلحات إدارية - إيضاح... ويان"، دار التوزيع والنشر الإسلامي، مصر، القاهرة، سنة 2003.
- 19- محمد فريد الصحن وآخرون، "مبادئ الإدارة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2001.
- 20- محمد السيد سرايا، "أصول المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث للنشر، ط 1، مصر، 2007.
- 21- محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة وآخرون، "الرقابة والمراجعة الحديثة"، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2013.
- 22- منال طلعت محمود، "أساسيات في علم الإدارة"، المعهد العالي للخدمة الاجتماعية، الاسكندرية، سنة 2003.
- ② المذكرات:**
- 1- بوبكر عميروش، " دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- 2- بوطورة فضيلة، "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2006.
- 3- تامر توفيق عبد الله عوض، "العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية"، رسالة ماجستير كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- 4- جمال منشورة، "تقييم الأداء الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد"، رسالة ماجستير، غير منشورة، معهد الاقتصاد، جامعة باتنة، نوفمبر 1987.
- 5- حورية حمي، "آليات رقابة البنك المركزي على البنوك التجارية وفعاليتها"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، علوم اقتصادية، بنوك وتأمينات، جامعة قسنطينة، منشورة، 2006.
- 6- زكريا قلاله، "دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2013.

## قائمة المراجع

- 7- عادل عشي، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم"، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2004/2003.
- 8- عبد الرحمان هباج، "أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي"، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، منشورة، 2012.
- 9- عتبة بن عتبة عبد الله، تيطاوي كريم، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي -دراسة حالة مؤسسة ملبنة عريب-، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة خميس مليانة، 2017.
- 10- عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007.
- 11- علي عبد الله، اثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 1999.
- 12- علي شيتور، "مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013.
- 13- غاشوش عائدة ولقصور مريم، " دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.
- 14- قديد فوزية، "المورد البشري وتحسين أداء المؤسسة، (دراسة تطبيقية لبنك الفلاحة والتنمية الريفية)"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006.
- 15- نائلة نعمان روبين النونو، "سياسات تقييم أداء العاملين في مؤسسات التعليم العالي الحكومية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، غير منشورة في قسم إدارة الأعمال بكلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004.
- 16- نعيمة شباح، " دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008/2007.
- 17- نوار هاني اسماعيل، "تقييم أداء الموارد البشرية ومدى مساهمتها في فعالية المنشآت العامة (نموذج شركتا الغزل والنسيج في الساحل السوري)"، بحثاً عدلي لدرجة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة تشرين، 2004.

## قائمة المراجع

18-هباج عبد الرحمان، "أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي"، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2012.

### ③ الملتقيات:

1- خليل الرفاعي، "تقييم متانة الرقابة الداخلية على التسهيلات المباشرة في البنوك الإسلامية الأردنية"، المؤتمر العلمي الدولي المتميز للمنظمات الحكومية، جامعة ورقلة، قسم علوم التسيير، 9 مارس 2005.

2- محمد الصغير قرشي، "الأداء المالي وأدوات قياسه ومراقبته: عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، الملتقى: مجمعا اختلا تالملتقالتدولياتالثانيحولالأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية :نومالسنواتالاقتصادياتيننتحقيقالأداء الماليوتحدياناتالأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22 و 23 نوفمبر 2011 .

3- محمود علي إبراهيم شجراوي، رائد سليمان الفقير، دور الرقابة الداخلية بتحسين الاداء الوظيفي والتغيير بالهيكل التنظيمي "دراسة عملية"، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 13/12 ماي 2010، جامعة سعد دحلب البلدية.

### ④ المجالات:

1- عبدالمليكمزهودة، "الأداء بينالكفاءةوالفعالية (مفهوموتقييم)"، مجلة العلومالإنسانية، العددالأول، جامعة محمدخضيرسكرة، نوفمبر 2001.

2- عبد الوهاب احمد، وعبد الله مسعود عياش، " دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي"، مجلة جامعة الناصر، العدد 4، ديسمبر 2014.

3- نوال بن عمارة، "أبعاد الرقابة الداخلية وأهميتها في المصارف المشاركة"، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، العدد 09، 2009.

### المراجع باللغة الفرنسية

1-Brigitte Dariathcontrole de gestion Dunod,Paris,2000 .

2-Doria Tremblay, Denis Cormier, «Organisme à but non lucratif: pertinence du modèlecomptable?», la revueEconomie et comptabilité, n° 197, décembre 1996, IFEC, France.

- 3-James Higgins. "the management challenge" Macmillan publishing company ,USA 1991 .
- 4-Humbert Hescas, Elisabeth Lessa, gestion de l'information. Edition Litec, Paris,1995.
- 5-George R.Terry,Stéphan. G Franclin, les principes du management. Ed economica, 8 ed Paris ,1985.
- 6-Laurent Belanger et al, G.R. H une approche globale et intégrée , edgaetanmorin, 3 impression, Quebec,1984,
- 7-Michel Gervais, contrôle de gestion. Ed Economica, 7 ed, Paris, 2000.
- 8-Raymond-Alain Thietart,**la dynamique de l'homme au travail**, les editions. d'organisatio Paris, 1977.

الملاحق

## الملحق (1)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الشريف مساعديّة - سوق أهراس -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير.

### الاستبيان الدراسة:

بعد التحية:

يدخل هذا الاستبيان ضمن متطلبات استكمال مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، والذي يمسننا في الجانب التطبيقي للدراسة، للتعرف على "آليات الرقابة الداخلية كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية".  
لذا نتوجه إليكم بالشكر والاحترام بتعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال الإجابة عن أسئلة الاستبيان بما يعبر عن وجهة نظركم، وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم. ونشكركم على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم. علما بأن المعلومات التي تدلون بها لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا جزيل الشكر والتقدير

إشراف الأستاذ:

طرابلسي سليم

إعداد:

- خليفة مراد

- بن نخلّة صبحي

المحور الأول: معلومات شخصية.

1- الجنس:

ذكر  أنثى

2- فئات العمرية:

[34-25]  [44-35]  [54-45]  [64-]

3- الشهادات:

ثانوي  مهني  ليسانس  دراسات عليا

4- التخصص العلمي

محاسبة ومالية  تسويق  إدارة أعمال

5- الوظيفة:

محاسب  مراقب

6- عدد سنوات الخبرة:

[5-1]  [10-6]  [15-11]  [20-]    
[25-21]  [30-26]

## المحور الثاني: الرقابة الداخلية في المؤسسة.

بين مدى موافقتك للعبارة الموجودة في الفقرة أدناه بوضع علامة (x)، حيث:

الخيارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
العبارات					
1- تعد الرقابة إحدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة الاقتصادية.					
2- الرقابة وظيفة من وظائف المؤسسة.					
3- ترتبط الرقابة ارتباطاً وثيقاً بوظيفة التخطيط.					
4- تتميز الرقابة الداخلية بالفعالية والموضوعية					
5- من الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات.					
6- يوجد نظام محكم للرقابة الداخلية لدى المؤسسة يساهم في تحسين مبادئ المؤسسة.					
7- لدى رئيس قسم الرقابة الداخلية كل الصلاحيات للقيام بعمله على أكمل وجه بدون أي ضغط.					
8- تساعد الرقابة الجيدة المؤسسة للوصول إلى ما تريد من خلال تقليل الأخطاء والغير متوقع.					
9- يمكن أن تحقق الرقابة الداخلية النجاح بوجود الإدارة الضعيفة واتخاذ القرارات السيئة أو بالتصرفات اللاأخلاقية أو التحايل على الرقابة.					
10- تقوم الإدارة بتكليف المهام بشكل واضح للتدريب والمراقبة للرقابة الداخلية.					

المحور الثالث: تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الخيارات العبارة
					1- يعتبر الأداء من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها.
					2- أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة.
					3- من محددات الأداء الجهد والقدرات.
					4- تتكامل مختلف أنواع الأداء من أجل تحقيق أداء فعال للمؤسسة.
					5- تقييم الأداء هو تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة.
					6- تعد المعلومات موردا من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياتها فلا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات.
					7- من شروط التقييم الجيد للأداء كفاية المعلومات وشفافيتها.
					8- من مميزات قياس الأداء الفعالة والجيدة هو الوضوح والشمولية.
					9- يعتبر نظام التقييم والقياس وسيلة لتحسين الأداء.
					10- تساهم الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة والرفع من الكفاءة والفعالية.

### الملحق (3): مخرجات SPSS

1,00	3,00	4,00	2,00	1,00	1,00	5,00	4,00	4,00	3,00	4,00	4,00	4,00
	5,00	1,00	3,00	5,00	4,00	5,00	3,00	4,00	4,00	5,00	3,00	3,00
	3,00	4	4									
1,00	2,00	3,00	1,00	1,00	4,00	5,00	4,00	5,00	4,00	4,00	4,00	5,00
	4,00	3,00	3,00	5,00	4,00	2,00	3,00	4,00	4,00	5,00	3,00	4,00
	5,00	4	4									
1,00	2,00	1,00	3,00	1,00	1,00	4,00	4,00	5,00	5,00	1,00	5,00	4,00
	5,00	5,00	5,00	4,00	4,00	2,00	3,00	4,00	5,00	4,00	4,00	5,00
	4,00	4	3									
1,00	3,00	3,00	1,00	2,00	3,00	5,00	5,00	5,00	4,00	2,00	5,00	3,00
	4,00	4,00	5,00	5,00	5,00	2,00	5,00	3,00	4,00	4,00	3,00	4,00
	1,00	4	3									
1,00	2,00	2,00	2,00	1,00	1,00	5,00	5,00	5,00	3,00	4,00	3,00	4,00
	3,00	3,00	2,00	5,00	5,00	4,00	3,00	3,00	5,00	2,00	3,00	1,00
	3,00	4	3									
1,00	4,00	4,00	3,00	2,00	4,00	3,00	5,00	3,00	4,00	3,00	4,00	1,00
	2,00	2,00	1,00	1,00	1,00	1,00	2,00	1,00	2,00	4,00	2,00	2,00
	3,00	3	2									
2,00	4,00	2,00	2,00	2,00	6,00	2,00	5,00	2,00	3,00	1,00	4,00	3,00
	3,00	1,00	2,00	5,00	4,00	1,00	3,00	1,00	2,00	2,00	2,00	2,00
	4,00	3	2									
2,00	3,00	2,00	3,00	2,00	1,00	3,00	5,00	3,00	2,00	2,00	5,00	1,00
	5,00	3,00	3,00	5,00	4,00	2,00	2,00	2,00	3,00	2,00	3,00	2,00
	5,00	3	3									
1,00	4,00	3,00	1,00	1,00	1,00	3,00	5,00	1,00	1,00	1,00	1,00	3,00
	4,00	2,00	3,00	4,00	4,00	4,00	4,00	5,00	4,00	1,00	2,00	1,00
	3,00	3	3									
1,00	3,00	3,00	2,00	1,00	3,00	2,00	5,00	3,00	4,00	3,00	3,00	2,00
	3,00	2,00	1,00	5,00	5,00	3,00	4,00	3,00	3,00	5,00	5,00	1,00
	2,00	3	3									
1,00	3,00	3,00	3,00	2,00	3,00	4,00	5,00	3,00	3,00	2,00	1,00	3,00
	1,00	3,00	2,00	5,00	5,00	4,00	3,00	2,00	4,00	4,00	4,00	1,00
	3,00	3	3									

1,00	4,00	2,00	1,00	2,00	4,00	4,00	4,00	2,00	1,00	5,00	2,00	2,00
	3,00	2,00	2,00	5,00	4,00	3,00	3,00	4,00	2,00	2,00	2,00	2,00
	3,00	3	3									
2,00	2,00	3,00	2,00	2,00	3,00	5,00	4,00	1,00	2,00	5,00	4,00	3,00
	5,00	4,00	1,00	5,00	4,00	4,00	3,00	3,00	1,00	3,00	4,00	4,00
	3,00	3	3									
2,00	2,00	1,00	2,00	1,00	1,00	2,00	4,00	3,00	2,00	3,00	5,00	1,00
	1,00	2,00	3,00	4,00	4,00	2,00	2,00	2,00	3,00	4,00	4,00	3,00
	3,00	3	3									
1,00	3,00	2,00	2,00	2,00	1,00	3,00	4,00	3,00	3,00	3,00	2,00	2,00
	3,00	2,00	2,00	5,00	5,00	3,00	3,00	1,00	3,00	3,00	5,00	4,00
	3,00	3	3									
1,00	2,00	1,00	1,00	2,00	1,00	5,00	4,00	1,00	4,00	4,00	1,00	2,00
	4,00	3,00	3,00	5,00	5,00	1,00	1,00	1,00	1,00	2,00	5,00	3,00
	2,00	4	2									
1,00	3,00	3,00	3,00	1,00	2,00	4,00	4,00	5,00	4,00	2,00	2,00	1,00
	1,00	5,00	1,00	4,00	4,00	4,00	3,00	4,00	2,00	3,00	2,00	3,00
	4,00	3	3									
1,00	3,00	1,00	3,00	2,00	3,00	1,00	5,00	5,00	4,00	3,00	4,00	2,00
	4,00	4,00	3,00	5,00	4,00	3,00	5,00	2,00	5,00	4,00	3,00	5,00
	5,00	3	4									
2,00	4,00	2,00	3,00	1,00	6,00	4,00	5,00	4,00	2,00	5,00	3,00	5,00
	4,00	2,00	3,00	5,00	4,00	4,00	3,00	1,00	3,00	2,00	3,00	5,00
	3,00	4	3									
1,00	3,00	4,00	3,00	1,00	4,00	2,00	5,00	2,00	5,00	5,00	4,00	4,00
	2,00	2,00	3,00	4,00	4,00	2,00	1,00	2,00	3,00	4,00	2,00	5,00
	4,00	3	3									
1,00	4,00	2,00	2,00	2,00	5,00	5,00	4,00	3,00	3,00	2,00	1,00	1,00
	2,00	3,00	5,00	5,00	5,00	5,00	3,00	4,00	3,00	3,00	2,00	3,00
	5,00	3	3									
2,00	2,00	1,00	2,00	2,00	3,00	3,00	4,00	1,00	3,00	1,00	2,00	2,00
	1,00	1,00	2,00	5,00	5,00	3,00	3,00	2,00	2,00	3,00	3,00	4,00
	2,00	2	3									
2,00	2,00	1,00	1,00	2,00	2,00	3,00	5,00	2,00	5,00	4,00	3,00	5,00
	3,00	2,00	3,00	2,00	2,00	3,00	1,00	1,00	2,00	3,00	5,00	4,00
	1,00	3	2									

1,00	1,00	2,00	3,00	1,00	1,00	2,00	2,00	1,00	2,00	4,00	2,00	3,00
	3,00	3,00	3,00	4,00	4,00	4,00	2,00	3,00	5,00	3,00	4,00	1,00
	2,00	3	3									
1,00	4,00	2,00	2,00	1,00	5,00	2,00	5,00	1,00	1,00	3,00	1,00	1,00
	2,00	3,00	3,00	3,00	3,00	2,00	4,00	3,00	2,00	3,00	2,00	2,00
	3,00	2	3									
1,00	1,00	3,00	2,00	1,00	1,00	4,00	2,00	4,00	1,00	3,00	4,00	2,00
	2,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	5,00	5,00	3,00	3,00	2,00	3,00
	1,00	3	3									
2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	1,00	4,00	4,00	3,00	3,00	4,00	3,00	4,00
	3,00	2,00	4,00	2,00	2,00	2,00	4,00	2,00	4,00	4,00	3,00	2,00
	3,00	3	3									
2,00	2,00	1,00	3,00	2,00	2,00	1,00	3,00	5,00	5,00	5,00	3,00	4,00
	5,00	3,00	2,00	2,00	2,00	5,00	5,00	3,00	3,00	2,00	2,00	4,00
	3,00	4	3									
2,00	2,00	3,00	3,00	2,00	2,00	4,00	3,00	5,00	4,00	3,00	4,00	2,00
	4,00	5,00	4,00	4,00	4,00	3,00	2,00	4,00	3,00	5,00	3,00	4,00
	4,00	4	4									
1,00	3,00	2,00	3,00	1,00	3,00	4,00	4,00	3,00	3,00	4,00	4,00	5,00
	4,00	4,00	5,00	5,00	5,00	4,00	2,00	5,00	4,00	4,00	2,00	5,00
	5,00	4	4									

#### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,723	20

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
تعد الرقابة إحدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة الاقتصادية	60,9333	85,306	,271	,714
الرقابة وظيفة من وظائف المؤسسة.	60,1333	94,740	-,140	,739
ترتبط الرقابة ارتباطا وثيقا بوظيفة التخطيط.	61,2667	75,926	,587	,680
تتميز الرقابة الداخلية بالفعالية والموضوعية	61,2667	85,375	,271	,714
من الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات.	61,2000	90,648	,034	,735
يوجد نظام محكم للرقابة الداخلية لدى المؤسسة يساهم في تحسين مبادئ المؤسسة.	61,2667	83,099	,344	,707
لدى رئيس قسم الرقابة الداخلية كل الصلاحيات للقيام بعمله على أكمل وجه بدون أي ضغط.	61,5667	81,151	,418	,700
تساعد الرقابة الجيدة المنشأة للوصول إلى ما تريد من خلال تقليل الأخطاء والغير متوقع.	61,2000	80,510	,474	,695
يمكن أن تحقق الرقابة الداخلية النجاح بوجود الإدارة الضعيفة واتخاذ القرارات السيئة أو بالتصرفات اللاأخلاقية أو التحايل على الرقابة.	61,5667	82,944	,435	,701
تقوم الإدارة بتكليف المهام بشكل واضح للتدريب والمراقبة للرقابة الداخلية.	61,5333	82,878	,414	,702
يعتبر الأداء يعتبر من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها.	60,1667	85,937	,273	,714
أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة.	60,4333	87,495	,232	,717
من محددات الأداء الجهد والقدرات.	61,3667	87,620	,188	,721
تتكامل مختلف أنواع الأداء من أجل تحقيق أداء فعال للمؤسسة.	61,3667	90,930	,041	,732
تقييم الأداء هو تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة.	61,5667	84,737	,281	,713
تعد المعلومات موردا من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياتها فلا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات.	61,2333	81,909	,483	,696
من شروط التقييم الجيد للأداء كفاية المعلومات وشفافيتها.	61,1000	84,990	,350	,708
من مميزات قياس الأداء الفعالة والجيدة هو الوضوح والشمولية.	61,3000	92,907	-,043	,737
يعتبر نظام التقييم والقياس وسيلة لتحسين الأداء.	61,3000	80,493	,441	,698

تساهم الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة والرفع من الكفاءة والفعالية.	61,2000	86,028	,262	,715
---	---------	--------	------	------

### Statistiques

جنس

N	Valide	30
	Manquant	0

جنس

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	20	66,7	66,7	66,7
أنثى	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

### Statistiques

العمرية فئات

N	Valide	30
	Manquant	0

العمرية فئات

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 25-34	2	6,7	6,7	6,7
35-44	11	36,7	36,7	43,3
45-54	10	33,3	33,3	76,7
55-64	7	23,3	23,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

### Statistiques

الشهادات

N	Valide	30
	Manquant	0

الشهادات

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ثانوي	7	23,3	23,3	23,3
مهني	11	36,7	36,7	60,0
ليسانس	9	30,0	30,0	90,0
عليا دراسات	3	10,0	10,0	100,0

Total	30	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

### Statistiques

العلمي التخصص

N	Valide	30
	Manquant	0

العلمي التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ومالية محاسبة	6	20,0	20,0	20,0
	تسويق	12	40,0	40,0	60,0
	أعمال إدارة	12	40,0	40,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

### Statistiques

الوظيفة

N	Valide	30
	Manquant	0

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	14	46,7	46,7	46,7
	مراقب	16	53,3	53,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

### Statistiques

الخبرة سنوات عدد

N	Valide	30
	Manquant	0

الخبرة سنوات عدد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1-5	11	36,7	36,7	36,7
	6-10	4	13,3	13,3	50,0
	11-15	7	23,3	23,3	73,3
	16-20	4	13,3	13,3	86,7

21-25	2	6,7	6,7	93,3
26-30	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعد الرقابة إحدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة الاقتصادية	30	3,4333	1,25075
الرقابة وظيفة من وظائف المؤسسة.	30	4,2333	,85836
ترتبط الرقابة ارتباطاً وثيقاً بوظيفة التخطيط.	30	3,1000	1,47040
تتميز الرقابة الداخلية بالفعالية والموضوعية	30	3,1000	1,24152
من الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات.	30	3,1667	1,28877
يوجد نظام محكم للرقابة الداخلية لدى المؤسسة يساهم في تحسين مبادئ المؤسسة.	30	3,1000	1,32222
لدى رئيس قسم الرقابة الداخلية كل الصلاحيات للقيام بعمله على أكمل وجه بدون أي ضغط.	30	2,8000	1,34933
تساعد الرقابة الجيدة المنشأة للوصول إلى ما تريد من خلال تقليل الأخطاء والغير متوقع.	30	3,1667	1,28877
يمكن أن تحقق الرقابة الداخلية النجاح بوجود الإدارة الضعيفة واتخاذ القرارات السيئة أو بالتصرفات اللاأخلاقية أو التحايل على الرقابة.	30	2,8000	1,12648
تقوم الإدارة بتكليف المهام بشكل واضح للتدريب والمراقبة للرقابة الداخلية.	30	2,8333	1,17688
R1	30	3,20	,596
N valide (liste)	30		

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يعتبر الأداء يعتبر من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها.	30	4,2000	1,15669
أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة.	30	3,9333	1,04826
من محددات الأداء الجهد والقدرة.	30	3,0000	1,17444
تتكامل مختلف أنواع الأداء من أجل تحقيق أداء فعال للمؤسسة.	30	3,0000	1,14470
تقييم الأداء هو تقديم حكماً ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة.	30	2,8000	1,29721
تعد المعلومات مورداً من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياتها فلا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات.	30	3,1333	1,13664
من شروط التقييم الجيد للأداء كفاية المعلومات وشفافيتها.	30	3,2667	1,08066
من مميزات قياس الأداء الفعالة والجيدة هو الوضوح والشمولية.	30	3,0667	1,04826
يعتبر نظام التقييم والقياس وسيلة لتحسين الأداء.	30	3,0667	1,36289
تساهم الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة والرفع من الكفاءة والفعالية.	30	3,1667	1,17688
R2	30	3,01	,500
N valide (liste)	30		

### Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
العلمي التخصص * جنس	30	100,0%	0	0,0%	30	100,0%

### Tableau croisé العلمي التخصص \* جنس

Effectif

	العلمي التخصص			Total
	ومالية محاسبة	تسويق	أعمال إدارة	
جنس ذكر	5	7	8	20
أنثى	1	5	4	10
Total	6	12	12	30

### Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	1,125 <sup>a</sup>	2	,570
Rapport de vraisemblance	1,207	2	,547
Association linéaire par linéaire	,259	1	,611
N d'observations valides	30		

a. 4 cellules (66,7%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 2,00.

### Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
الخبرة سنوات عدد * العلمي التخصص	30	100,0%	0	0,0%	30	100,0%

### Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	11,063 <sup>a</sup>	10	,353
Rapport de vraisemblance	14,531	10	,150
Association linéaire par linéaire	,046	1	,830
N d'observations valides	30		

a. 18 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,40.

### Corrélations

		R1	R2
R1	Corrélation de Pearson	1	,477**
	Sig. (bilatérale)		,008
	N	30	30
R2	Corrélation de Pearson	,477**	1
	Sig. (bilatérale)	,008	
	N	30	30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

### Statistiques de groupe

	جنس	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
R1	ذكر	20	3,22	,578	,129
	أنثى	10	3,17	,662	,209
R2	ذكر	20	3,11	,518	,116
	أنثى	10	2,82	,424	,134

### Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
									Inférieur	Supérieur
R1	Hypothèse de variances égales	,128	,723	,192	28	,849	,045	,235	-,436	,526
	Hypothèse de variances inégales			,183	16,066	,857	,045	,246	-,476	,566
R2	Hypothèse de variances égales	,219	,644	1,504	28	,144	,285	,190	-,103	,673
	Hypothèse de variances inégales			1,610	21,712	,122	,285	,177	-,082	,652

## ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergruppes	,305	3	,102	,265	,850
	Intragruppes	9,995	26	,384		
	Total	10,300	29			
R2	Intergruppes	,817	3	,272	1,101	,367
	Intragruppes	6,430	26	,247		
	Total	7,247	29			

## ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergruppes	,994	5	,199	,513	,764
	Intragruppes	9,306	24	,388		
	Total	10,300	29			
R2	Intergruppes	1,360	5	,272	1,109	,382
	Intragruppes	5,887	24	,245		
	Total	7,247	29			

## الملخص:

تطرقنا في هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، ومن خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته، ووسائله، ومقوماته، بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في تطبيقه، ومن ثم مدى مساهمتها في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

ولقد اعتمدنا في دراستنا الميدانية على البرنامج التحليلي الاحصائي ال spss (الحزم الاحصائية الاجتماعية) في تحليل الفرضيات واختبارها وتفسيرها، وذلك من خلال استهداف عينة تتكون من مجموعة من محاسبين ومراقبين بالمؤسسة الوطنية للدهن، للتعرف على مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق الأهداف التي تصبوا إليها المؤسسة، ألا وهي تحقيق أقصى ربح والذي بدوره يبرز المستوى الجيد للأداء في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة- الرقابة الداخلية- الأداء- تقييم الأداء.

## Résumé :

Dans cette étude , nous avons souligné le rôle du contrôle interne pour améliorer la performance des entreprises économiques et la compréhension du concept de contrôle interne et de ses composants, ainsi que les procédures suivies pour son application et sa contribution à l'amélioration de la performance économique.

Dans notre étude de terrain, nous avons utilisé l'analyse statistique du test d'hypothèse en interprétant un échantillon composé d'un groupe de comptable et d'observateurs à l'institut national de la graisse, afin de déterminer la contribution du contrôle interne à l'amélioration de la performance d'entreprise économique.

L'étude a conclu que la mise en œuvre du système de contrôle interne contribue à la réalisation des objectifs d'entreprise. Qui est de réaliser un profit maximum, ce qui met en évidence le bon niveau dans l'entreprise.

**Mots-clés :** censure, contrôle interne, performance évaluation du rendement.