

دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة – دراسة حالة مؤسسة المجاهد

حميدي مبارك –

The role of the internal control system in achieving the objectives of the institution – Case study of the Mujahid – Foundation Hamidi Mubarak

ابراهيم صبيعات* و محمد براق**

تاريخ الارسال: 2018-04-05 تاريخ القبول: 2018-09-13

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور نظام الرقابة الداخلية في وصول المؤسسة إلى أهدافها، لقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي إضافة إلى منهج دراسة الحالة التي تمت على مستوى مؤسسة تربوية. من أهم نتائج هذه الدراسة تدهور مستوى تحقيق الأهداف البيداغوجية وارتفاع مستوى تحقيق الأهداف المالية، وبعد تقييم نظام الرقابة الداخلية وجدنا ضعف في الرقابة الداخلية المطبقة على الأنشطة البيداغوجية وقوتها في الجانب المالي. تقترح الدراسة تدابير من شأنها تحسين تشغيل نظام الرقابية الداخلية وبالتالي الوصول إلى الأهداف، من أبرزها تدابير لتفعيل التنافسية لدى الطاقم البيداغوجي، وضع صندوق شكاوى في تناول التلاميذ وأولياءهم، وكذلك وضع برنامج لتفعيل دور مستشار التوجيه.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، أهداف بيداغوجية، أهداف مالية.

Abstract :

The aim of this study is to identify the role of internal control system in achieving the institution's goals. Descriptive, analytic and case study -in an educational institution- are the used methods. One of the important findings of this research is that there is a positive tie between the level of achievement of both pedagogical and financial goals and the internal control consistency in each side. The study

* أستاذ مساعد قسم أ، جامعة البويرة abrahamsebiat@gmail.com

** أستاذ، المدرسة العليا للتجارة esc16berrag@gmail.com

suggests procedures that can enhance the functioning of internal control system; they include procedures which stimulate the culture of competition inside the pedagogical staff, the adoption of a complaints register for both pupils and their parents. Furthermore, the study suggests scheduling a session for the orientation counselor.

Key words: Internal Control System, Pedagogical Goals, Financial Goals.

Résumé:

Cette étude vise à identifier le rôle du système de contrôle interne dans la réalisation des objectives de l'entreprise. Les méthodes Descriptive, analytique et étude de cas - dans un établissement d'éducation - sont utilisées. L'un des résultats importants de cette recherche est l'existence d'un lien positif entre les niveaux de réalisation des objectives pédagogiques et financiers et la cohérence du contrôle interne sur les opérations de chaque aspect. L'étude suggère des procédures pour améliorer le fonctionnement de système de contrôle interne, parmi lesquelles des procédures qui stimulent la culture de la concurrence au sein du staff pédagogique, l'adoption d'un registre à plaintes sous disposition des élèves et leurs parents. De plus, l'étude suggère de programmer une séance pour le conseiller d'orientation.

Mots-clés: système de contrôle interne, objectives pédagogiques, objectives financières.

مقدمة:

تواجه جميع المؤسسات تحديات كبرى للوصول إلى أهدافها و بالتالي تحقيق أداء جيد، غير أن الآليات التي تسمح لها بذلك متعددة في أدبيات الإدارة والرقابة، ومن الآليات المهمة التي تخدم هذا المسعى نجد الرقابة الداخلية، فهي تلقى اهتماما واسعا لدى المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والمؤسسات الربحية والمنظمات غير الهادفة للربح. تبقى العلاقة بين تحقيق أهداف المؤسسة وسلامة نظام الرقابة الداخلية محتملة في كل أنواع المنظمات. سوف تحاول هذه الدراسة اختبار هذه العلاقة في مؤسسة حميدي مبارك للتعليم المتوسط.

الإشكالية: هل يوجد دور لسلامة نظام الرقابة الداخلية في مستوى تحقيق أهداف المؤسسة؟

نظرا للطابع البيداغوجي للمؤسسة والذي يصاحبه جانب مالي إداري لتسيير المصالح يتم معالجة هذه الإشكالية بطرح السؤالين الآتيين:

- ما هو دور نظام الرقابة الداخلية في الوصول إلى الأهداف البيداغوجية لمؤسسة المحاهد حميدي مبارك؟

- ما هي علاقة نظام الرقابة الداخلية لدى مؤسسة حميدي مبارك بمستوى تحقيق الأهداف المالية؟
الفرضيات: تنحدر الاجابة على الأسئلة الفرعية من مناقشة الفرضيات الآتية:

- تؤدي ملاءمة نظام الرقابة الداخلية للأنشطة البيداغوجية دورا إيجابيا في تحقيق الأهداف البيداغوجية لمؤسسة حميدي مبارك.

- تساهم سلامة نظام الرقابة الداخلية على الأنشطة المالية إيجابيا في تحقيق الأهداف المالية لمؤسسة حميدي مبارك.

أهمية الدراسة: في خضم انخفاض مستوى تحقيق الأهداف المسطرة - خاصة البيداغوجية- لدى المؤسسات التربوية في الجزائر، ونزولا عند اهتمام مدير المؤسسة المستقبلية بالموضوع، ارتأينا أن نعالج موضوع تحقيق الأهداف في متوسطة حميدي مبارك من منظور نظام الرقابة الداخلية، الذي أثبتت الأدبيات السابقة مرافقته لعمليات وأنشطة المنظمات بكافة أنواعها.

منهج الدراسة: سيتم استعمال المنهج الوصفي، المنهج التحليلي ومنهج دراسة الحالة على مستوى مؤسسة تربوية جزائرية، وسيتم استعمال المقابلة بالاستبانة مع رؤساء المصالح من أجل جمع المعطيات الضرورية لمناقشة الفرضيات.

هيكل الدراسة: سيتم تقسيم هذه الدراسة إلى جزأين، يتناول الجزء الأول منها الأدبيات والدراسات السابقة في مجال الرقابة الداخلية والأداء، أما الجزء الثاني فيعالج الدراسة الميدانية لمؤسسة حميدي مبارك.

1. الأدبيات السابقة

كان الاهتمام بالرقابة الداخلية في إطار منع واكتشاف الأخطاء والغش في المحاسبة، غير أن نطاقها اتسع ليشمل تحقيق الكفاءة والفعالية التشغيلية والالتزام بمختلف اللوائح والقوانين، وهذا ما أكدت عليه مختلف المنظمات المهنية والهيئات الرقابية عبر عدة دول متطورة.

1.1. أبرز مرجعيات الرقابة الداخلية

من أبرز الهيئات التي ساهمت في ترقية مفهوم الرقابة الداخلية نذكر مرجعية لجنة المنظمات الراعية (COSO¹) التي تم إعدادها من طرف مجموعة أغلبها محاسبين وماليين وقد أوصى بها معهد المراجعين الداخليين (IIA²)، وكذلك مرجعية معايير الرقابة (COCO³) المعدة من طرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، ومرجعية إرشادات الرقابة الداخلية لأعضاء مجلس الإدارة على المدونة الموحدة (Turnbull⁴) المعدة من طرف معهد الخبراء المحاسبين في إنكلترا وبلاد الغال. أما في فرنسا فنجد الإطار المرجعي لسلطة الأسواق المالية (CDR.AMF⁵) الذي تم إعدادها من طرف ممثلي المؤسسات وهيئات محاسبية، وشخصيات مؤهلة تنتمي إلى المعهد الفرنسي للإدارة (IFA⁶) والمعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI⁷) وغيرها.⁸ كل هذه الهيئات كان لها مساهمة في تبلور وتطور مصطلح الرقابة الداخلية.

2.1. أهمية، مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية

لقد تم وضع الرقابة الداخلية من أجل الحفاظ على سير المؤسسة نحو أهدافها وتحقيق مهمتها، بحيث تسمح هذه الآلية للإدارة بالتعامل مع التطور السريع في البيئات الاقتصادية والتنافسية، تحويل طلبات وأولويات الزبائن، وإعادة هيكلة النمو في المستقبل، ونظرا لكون الرقابة الداخلية تخدم عدة أغراض مهمة، هناك تزايد في المناوأة بأنظمة رقابة داخلية جيدة، كما يُنظر إلى الرقابة الداخلية أكثر فأكثر كحل للعديد من المشكلات المحتملة.⁹

أصدر المصنف الفرنسي للخبراء المحاسبين تعريفا سباقاً منذ 1977 يُعرّف أن: «الرقابة الداخلية هي مجمل الضمانات المكرسة للتحكم في المؤسسة ولها هدف ضمان حماية والحفاظ على ذمة المؤسسة ونوعية المعلومة من جهة، وتطبيق تعليمات الإدارة وتعزيز الأداء من جهة أخرى. تظهر الرقابة الداخلية في التنظيم، في الطرق والإجراءات الخاصة بكل نشاط من أنشطة المؤسسة من أجل ضمان استمراريتها».¹⁰

لقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين الرقابة الداخلية بأنها : «خطة التنظيم وكل الطرائق والمقاييس والإجراءات المنسقة التي

تصنفها إدارة المؤسسة بهدف المحافظة على أصولها و لضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها، ولتحقيق الكفاءة التشغيلية، ولتحقق من امتثال المسؤولين للسياسات الإدارية الموضوعة».¹¹

يعتبر التعريف الذي أعطته لجنة المنظمات الراعية (COSO) للرقابة الداخلية هو التعريف الأكثر شهولاً وقبولاً من طرف العديد من الجمعيات المهنية في العالم بحسب الإطار المتكامل للرقابة الداخلية (COSO 1992) الذي ينص على أن: «الرقابة الداخلية هي مسار يضعه مجلس الإدارة، المسيرون والمستخدمون في المؤسسة بهدف توفير ضمان معقول بشأن تحقيق الأهداف الآتية: إنجاز العمليات وأمنلتها، تحقيق موثوقية المعلومات المالية، والتطابق مع القوانين والأنظمة (اللوائح) السارية المفعول».¹²

أما تعريف مرجعية معايير الرقابة (COCO) سنة 1995 وتعريف إرشادات الرقابة الداخلية (Turnbull) سنة 1999 فقد كانت متقاربة مع تعريف لجنة المنظمات الراعية. وأخيراً، عام 2006، وفق الإطار المرجعي لسلطة الأسواق المالية (CDR AMF)، «الرقابة الداخلية هي جهاز المؤسسة مُعرّف وموضوع تحت مسؤوليتها يتكون من مجموعة من الوسائل، السلوكيات والإجراءات والأفعال المكيفة مع الخصائص المتعلقة بكل شركة والتي»¹³

- تساهم في التحكم في أنشطتها وفي فعالية عملياتها وفي الاستعمال الكفء لمواردها.
- يجب أن يسمح لها بالأخذ في الحسبان بطريقة ملائمة المخاطر الجوهرية سواء كانت تشغيلية، مالية أو متعلقة بالتطابق.»

من خلال مختلف المرجعيات المذكورة يمكن تقديم الرقابة الداخلية على أنها مسار تحظره إدارة المنظمة بالتعاون مع عمالها وتحت مسؤوليتها، من أجل توفير ضمان معقول حول تحقيق أصناف ثلاثة من الأهداف هي إنجاز العمليات بفعالية وكفاءة، تداول معلومات تتميز بالموثوقية، والالتزام بالقوانين والتنظيمات حيز التطبيق.

3.1. خصائص الرقابة الداخلية السليمة

أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA¹⁴) أن نظام الرقابة الداخلية السليم يمتاز بالخصائص الآتية:¹⁵

- يتضمن هيكل تنظيمي يخصص توزيعاً سليماً للاختصاصات والمسؤوليات.
- يتضمن نظاماً ملائماً لتوزيع السلطات وخطوات التسجيل المحاسبي مما يوفر رقابة محاسبية سليمة على الأصول، الخصوم، المنتوجات والأعباء.
- يوضح خطوات العمل الواجب اتباعها للقيام بالوظائف وأداء الواجبات المقررة على الإدارات.
- وجود المستخدمين الأكفاء بما يتناسب مع مسؤوليات العمل.

4.1. مكونات الرقابة الداخلية

لقد حدد الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة المنظمات الراعية المكونات الخمسة للرقابة الداخلية كما يلي: بيئة الرقابة، تقييم مخاطر المؤسسة، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة.¹⁶

1.4.1. بيئة الرقابة

يشمل هذا المكون السلوكيات، السياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، وتعتبر النقاط الآتية متغيرات مفتاحية لفهم وتقييم بيئة الرقابة، وهي النزاهة والقيم الأخلاقية، الالتزام بالمهارة بجدارة، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، فلسفة الإدارة وأسلوب التوظيف، الهيكل التنظيمي، سياسة الموارد البشرية، وطرق توزيع السلطات والمسؤوليات على مختلف الموظفين في المؤسسة.¹⁷

2.4.1. تقييم المخاطر

تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة، من خلال تحديد احتمال حدوثها والعمل على تخفيض تأثيرها إلى مستويات مقبولة، وتخضع كافة مكونات الرقابة الداخلية إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، والمخاطر يمكن أن تنشأ من عوامل داخلية أو خارجية، فحارجية مثل مخاطر التطورات التكنولوجية، التشريعات الجديدة، والتغيرات الاقتصادية، أما المخاطر الداخلية فتتضمن مخاطر تعطيل نظم تشغيل المعلومات، فرص ارتكاب الاختلاس، عدم فعالية لجنة المراجعة... الخ¹⁸

3.4.1. الأنشطة الرقابية

الأنشطة الرقابية هي سياسات وإجراءات موضوعة لمواجهة المخاطر وإنجاز أهداف المنظمة، وتتطلب فعالية الأنشطة الرقابية أن تكون ملائمة وذات اختصاصات متناسقة، وفق عملية تخطيط دورية، وأن تكون كذلك قليلة التكاليف، شاملة معقولة ومتكاملة مع أهداف المنظمة بشكل عام، ويتم ممارسة الأنشطة الرقابية في كافة وظائف المنظمة على مختلف مستوياتها واختصاصاتها.¹⁹

4.4.1. المعلومات والإنصال

لقد نصت كل من مرجعية لجنة المنظمات الراعية وإرشادات الرقابة الداخلية على ضرورة وجود نظام اتصال يسمح للأشخاص برفع المشكلات والقضايا الحساسة. ويتطلب تسيير المؤسسة والتدرج في تحقيق أهدافها أن تتوفر المعلومة في كل مستوياتها، ويجب أن تكون المعلومة ملائمة، موثوقة، ويتم بثها في الوقت المناسب إلى الأشخاص الذين يحتاجون إليها، ويعتبر الحصول على تكنولوجيا جديدة أحد المظاهر الأساسية لاستراتيجية المنظمة في هذا المجال.²⁰ فهناك حاجة إلى وجود وسائل اتصال ملائمة ليس فقط داخل الوحدة ولكن خارجها أيضاً، وخصوصاً التواصل الخارجي مع الأطراف ذات العلاقة (الزبائن، الموردن، الدولة...) إذ أن مصادقية الاتصال مع الجهات الخارجية يمكن أن يؤثر بشكل كبير على ثقافة المنظمة وعلى تحقيق سمعة جيدة لها.²¹

5.4.1. المتابعة والمراقبة

وتعني التقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية، لتحديد ما إذا كانت تشتغل كما هو مطلوب ومن أجل مسايرة الظروف الجديدة.²² وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤول عن متابعة نظام الرقابة الداخلية، ويتولى ذلك كل من مجلس الإدارة، لجنة التدقيق ووظيفة التدقيق الداخلي.²³

5.1. حدود الرقابة الداخلية

هناك قصوران ملازمان للرقابة الداخلية يزيدان من احتمال عدم تحقيق المنظمة لأهدافها حتى في حالة رقابة داخلية محكمة التصميم، لأن الأشخاص المكلفين:²⁴

- قد يقومون بأخطاء، يقعون في النسيان أو يتورطون في الغش.
- يجب عليهم أن يأخذوا في عين الاعتبار الموازنة بين التكلفة والفائدة عند تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية.

6.1. مبادئ تقييم الرقابة الداخلية

ينبغي بداية التمييز بين الرقابة الداخلية للمؤسسة والرقابة الداخلية للنشاط، أين يتم تقييم الأول بصفة عامة (التنظيم العام للرقابة الداخلية)، أما الثاني فيمثل جزء متكامل من إطار رقابة المؤسسة لكن يتم تقييمه بصفة خاصة. عند تقييم الرقابة الداخلية فإن التركيز على مكونات الرقابة الداخلية يكون بدرجات متفاوتة حسب الحالة كما يوضح الجدول الآتي: 25

الجدول رقم 1: حصة مكونات الرقابة الداخلية من التقييم عند تدقيق مؤسسة أو نشاط

مكونات الرقابة الداخلية	تدقيق مؤسسة	تدقيق نشاط
البيئة الرقابية	90%	20%
تقييم المخاطر	20%	80%
أنشطة الرقابة	10%	90%
المعلومات والاتصال	20%	80%
المتابعة	50%	50%

المصدر: Elisabeth BERTIN et autres, **Manuel comptabilité et audit**, BERTI Editions, Alger, 2013, p 575.

تعتبر البيئة الرقابة قضية المؤسسة ككل، دون تجاهل بعض الثقافات الخاصة بكل نشاط، أما إجراءات الرقابة فيتم التكفل بها من طرف كل مسؤول في نشاطه الخاص. من أجل مساعدة الشخص الذي يقيم في تفكيره وتنظيم سيرورته فهو يتوفر على أدوات يمكن استعمالها في مختلف ميادين التقييم (تحليل المسارات، تحليل المخاطر، تحليل الرقابة) وأهمها: استبيان الرقابة الداخلية (QCI). يحتوي استبيان الرقابة الداخلية على الأسئلة التي تسمح للمدقق بتحديد الأدوات التي سيستعملها للإجابة عليها، مثل: المقابلات، تحليل الوثائق، إلخ، حيث يجب أن يسمح هذا

الاستبيان بتحقيق الملاحظة الكاملة إلى أقصى حد وأن يحتوي على الأسئلة التي تهدف إلى تحليل العمليات "ذات المخاطر" والتحقق من وجود وفعالية المراقبات المعرّفة في مرجعية الرقابة الداخلية. يحتوي استبيان الرقابة الداخلية على خمسة أسئلة أساسية تسمح بضم مجموعة من التساؤلات المتعلقة بنقاط الرقابة وهي: من، ماذا، أين، متى وكيف؟²⁶

7.1. فعالية الرقابة الداخلية ومفهوم تحقيق أهداف المؤسسة

سيتناول هذا الجزء العلاقة الموجودة بين فعالية الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف المنظمة أو كما سنطلق عليه مصطلح أداء المنظمة، كما سوف نعرض المفاهيم المتعلقة بالأداء.

1.7.1. أثر فعالية الرقابة الداخلية في أداء المؤسسة

كما سوف يتم توضيحه، فإن أداء المؤسسة هو اتحاد بين الفعالية والكفاءة وقد يكون بموجب تركيز الإدارة على تصميم الرقابة بتقليل التكاليف، وهذا قد يؤدي إلى تأثيرات إيجابية على تحقيق أهداف المنظمة. استنادا إلى كل من نواروت Noiroت وولتر Walter اللذان يؤكّدان بأنه « إن لم يوجد رابط واضح بين الرقابة الداخلية والأداء، فإنه يوجد رابط مباشر بين سوء تشغيل الرقابة الداخلية وعدم الأداء»،²⁷ وتتم الرقابة الداخلية بمتابعة أرقام الإنتاج الفعلية ومقارنتها مع الأهداف المخططة والمواصفات المطلوبة.²⁸

2.7.1. الإطار المفاهيمي للأداء

يعتبر الأداء مفهوماً واسعاً، وهو يشمل مستوى تحقيق الأهداف، ويختلف مفهومه من زاوية نظر إلى أخرى ومن باحث إلى آخر، لذا سيتم عرض مجموعة من المحاولات التي هدفت إلى تحديد مدلوله، المفاهيم المتعلقة به وكذلك أنواعه.

1.2.7.1. مفهوم الأداء

يربط الباحثون الأداء من منطلق المعالجة الشمولية للمنظمة بمدى تحقيقها لأهدافها أحيانا وأحيانا أخرى بمدى الاقتصاد في استخدام مواردها المتميزة بالندرة النسبية، وبعبارة أخرى يستخدم الأداء للتعبير عن مستويات الكفاءة والفعالية.²⁹

أداء المورد البشري وإن كان يمثل جزءاً لا يتجزأ من أداء المنظمة ككل، إلا أنه في الواقع لا يمثل له لوحده دون إدراج أداء الموارد الأخرى (المالية، المادية والمعلوماتية) المتميزة بالندرة مادامت المنظمة تحقق أهدافها من خلال تفاعل مختلف مواردها. وغالباً ما كان يعبر عن أداء المنظمة بمقاييس الفعالية والكفاءة، اللذان يعكسان إما تحقيق الأهداف أو مدى الاستعمال الرشيد للموارد.³⁰

بالإضافة إلى بعدي الفعالية والكفاءة، هناك من يضيف البعد الإستراتيجي لمفهوم الأداء. لقد أشار أنجليي Angelier إلى أن أداء المنظمة يتمثل في قدرتها على تنفيذ إستراتيجيتها وتمكنها من مواجهة القوى التنافسية. فالأداء حسب هذا المنظور ينصرف إلى قدرة المنظمة على الاستمرار بالشكل المرغوب في سوق تنافسية متطورة، أي بتحقيق الكفاءة والفعالية في نفس الوقت، وهذا يعني أن الأداء يشمل تحقيق الأهداف، استخدام الموارد، أمثلة العمليات الداخلية وإرضاء الأطراف الفاعلة في المؤسسة.³¹

وكتعريف إجرائي يمكن القول: « أداء المنظمة يعبر عن مدى تحقيقها لأهدافها من خلال الاستغلال أمثل للموارد المتاحة لديها مما يضيفي إلى إرضاء الأطراف ذات العلاقة ».

ونقصد بالأطراف ذات العلاقة في مؤسسة تربوية التلاميذ وأولياتهم، الطاقم البيداغوجي، الموظفون والمسؤولون والوصاية.

2. واقع الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف بمؤسسة المجاهد حميدي مبارك

يحاول هذا البحث استثمار المفاهيم المدركة حول الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف المنظمات (الأداء اصطلاحاً) في دراسة حالة مؤسسة تربوية جزائرية، وهي مؤسسة المجاهد حميدي مبارك ببرج أخصيص (ولاية البويرة)، والتي تتكون من ثلاث مصالح رئيسية هي: المديرية تحت سلطة المدير وهو المسؤول الأول عن المؤسسة، مصلحة الاستشارة التربوية التي يديرها مستشار التربية، والمصالح الاقتصادية التي يديرها المقتصد.

1.2. أداة الدراسة

سوف يتم الاعتماد على وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهذه المؤسسة باستعمال المقابلة بالاستبانة مع المسؤولين الثلاثة، وذلك بطرح أسئلة معدة مسبقا من أجل فهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة والإجراءات التي تتبعها من أجل تحقيق أهدافها المنشودة في كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية.

2.2. تحليل نتائج المقابلة بالاستبانة (تقييم تحقيق الأهداف نظام الرقابة الداخلية)

من خلال المقابلة مع مدير المؤسسة، مستشار التربية والمقتصد كل على حدة، اتضح أن هناك تحكم في المؤسسة من الناحية المالية والادارية رغم الصعوبات وقلة الموارد المالية للموسم الدراسي 2016/2017، إلا أنها تعاني من ضعف في تحقيق الأهداف البيداغوجية المتمثلة في النتائج الدراسية (الامتحانات الرسمية بصفة خاصة). كان الجزء الأول من المقابلة بالاستبانة حول أهداف المؤسسة ومدى تحقيقها ومعوقاتها من وجهة نظر المشاركين في الدراسة (المدير والمقتصد ومستشار التربية)، وقد احتوى الجزء الثاني منها على أسئلة لتقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من أجل معرفة نقاط الضعف التي أدت إلى قصور النظام.³²

1.2.2. تحليل الجزء الأول (تقييم تحقيق الأهداف)

من خلال تحليل إجابات المشاركين على الجزء الأول من المقابلة بالاستبانة، سجلنا أن الأهداف البيداغوجية للمؤسسة تتمثل في تحسين النتائج المدرسية والمحافظة على سلوك المتدريس، أما الأهداف المادية فهي تتمثل في المحافظة على هياكل المؤسسة ووسائلها المادية (صيانة واقتناء)، من خلال صرف جميع الاعتمادات المبينة في الميزانية المخصصة، أي بنسبة 100%. وقد كانت الأهداف واضحة ومكتوبة، قابلة للقياس وقابلة للتحقق ومحددة في الزمن.

حسب المشاركين، لم تصل المؤسسة إلى تحقيق الأهداف بشكل مُرضي في الشق البيداغوجي مقارنة بالإمكانات المتاحة، حيث كانت الأهداف البيداغوجية المسطرة في مشروع المؤسسة (لمدة 3 سنوات) الوصول إلى نسبة نجاح 80%، غير أن تحقيقها لم يتجاوز 40%. أما الأهداف المالية فلم تجد مشكلة في تحقيقها كلها.

لقد أعزى المسؤولون المشاركون ضعف الأداء البيداغوجي إلى نقص التكوين والكفاءة لدى الطاقم البيداغوجي خصوصا الأساتذة، وإلى اعتماد طرق تدريس تقليدية، بالإضافة إلى نقص رغبة التلاميذ في التعلم، وغياب المرافقة والمراقبة من طرف المشرفين على التكوين البيداغوجي (المفتشين).

2.1.2. تحليل الجزء الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية)

من خلال تحليل الجزء الثاني من أداة الدراسة المتعلق بالبيانات المراد جمعها حول مكونات الرقابة الداخلية للمؤسسة، سوف نناقش معظم نقاط الضعف العالقة به وبعض النقاط الإيجابية الواجب تعزيزها في الشقين البيداغوجي والمالي الإداري لنظام الرقابة الداخلية المطبق.

لقد اشتمل المكون الأول "البيئة الرقابية" على نقاط ضعف أهمها أن بعض العمال ينقصهم القدرات والمؤهلات الشخصية التي تتلاءم مع الوظيفة المشغولة، بالإضافة إلى عدم الالتزام بخطوط السلطة أحيانا بتلقي أوامر من أكثر من شخص واحد، كما أن العمال يجهلون الأهداف المرحلية والسنوية وغير محفزين لتحقيقها، ومن نقاط الضعف كذلك أن الأساتذة لا يمثلون القدوة لتلاميذهم في الاجتهاد العلمي والثابرة، إضافة إلى نقص الضمير المهني في تقديم الدروس وتقييم التلاميذ حسب المسؤول، غير أن الأساتذة يتحلون بالأخلاق داخل المؤسسة.

أما المكون الثاني "تقييم المخاطر"، فإن المؤسسة بموجب طبيعتها (إدارية عمومية) لا تملك خلية إدارة المخاطر، إلا أنها تقوم تلقائيا بعمليات إدارة بعض المخاطر من زاوية نظر أخرى، فهي غالبا ما تقوم بتحليل عوامل الخطر الداخلية الناتجة عن التعديل في الهيكل التنظيمي والخارجية الناتجة عن تطور المحيط الديمغرافي، غير أنها لا تُحلل المخاطر الناتجة عن عدم كفاءة المستخدمين وتغيير المناصب. في نفس المجال لا تملك المؤسسة استراتيجية للإجابة على المخاطر الموجودة، كما لا تملك عيادة طبية ونفسية تتعامل مع ملفات التلاميذ المرضى تفاديا لعجز حالتهم الصحية مما يؤثر في الأداء البيداغوجي.

تمثلت أهم نقاط الضعف في مكوّن "الأنشطة الرقابية" في غياب صندوق شكاوى في المؤسسة يسمح بالتبليغ عن المشكلات اليومية بموضوعية، كما سجلنا غياب معتبر للأنشطة الرقابية التي تضبط الأداء البيداغوجي، فنذكر مثلا غياب نظام مكافآت لتحفيز الأستاذ المتميز، وأيضا عدم وجود نظام لمقارنة الأداء مع مؤسسات مجاورة، وكذلك لا يتم توحيد الأسئلة وتشفير أوراق الإجابة بالإضافة إلى عدم سرية جهات التصحيح بالنسبة للأقسام المقبلة على امتحانات رسمية على الأقل، كما تم تسجيل غياب نشاط تعليمي مهم يتمثل في دور التوجيه التربوي من طرف مستشار التوجيه، حيث إن الدروس النفسية والاجتماعية التي يقدمها غير مبرجة بشكل رسمي، مما يؤثر في نجاح وتحفيز التلميذ، كما لا توجد دورات تكوينية للأساتذة في التلقين والتواصل والإلقاء من أجل الرفع من الأداء البيداغوجي، أما عن النقاط الإيجابية فإن المؤسسة تقوم بنشاط تكريم التلاميذ النجباء وفق معايير موضوعية، وتقوم بالجرد الدوري للموجودات ومطابقة السجلات والدفاتر من جهة الرقابة المالية الإدارية.

فيما يخص "المعلومات والاتصال"، فقد تمثلت نقاط الضعف في عدم وجود قنوات اتصال ملائمة مع أولياء التلاميذ، كما لا توجد خطة لتطوير والحصول على البرمجيات المعلوماتية، وأيضا ضعف نشاط الموقع الإلكتروني الخاص بالمؤسسة، وعدم نشر قائمة المتفوقين على نطاق واسع. غير أن الاتصالات والمعلومات داخل المؤسسة تتميز بالكتابة الإدارية مع المسؤولين في مستوى أعلى ومع مسؤولين في مستوى أدنى. كما يتم أحيانا استعمال الهاتف والإنترنت معهم. أما العلاقات مع الزملاء من نفس المستوى فيغلب عليها التواصل الشفهي. وفي هذا المجال، تجبذ الرقابة الداخلية الفعالة استعمال الاتصال القابل للتوثيق (ورقي أو إلكتروني مهني) من أجل وضوح وموثوقية المعلومات والتعليمات. من أهم النقاط الإيجابية أن المعلومات تصل في وقتها وتخضع لإجراءات أمن الدخول، وأن المؤسسة تمتلك لوحة إعلانات متطورة خاصة بجميع الأطراف. أما فيما يخص المكون الخامس "المراقبة والمتابعة"، فقد تميز بكثافة عمليات المراجعة والتحقق ومطابقة السجلات والنتائج من طرف مدير المؤسسة والمقتصد، مع وجود نقص في المراقبة والإشراف على عملية التدريس.

خاتمة

استخلصنا من خلال المقابلة مع مدير المؤسسة، مستشار التربية والمقتصد أن المؤسسة تحقق نتائج ضعيفة في الجانب البيداغوجي أي هي بعيدة عن أهدافها المسطرة، وفي المقابل كانت معظم الضوابط الرقابية والأسئلة المتعلقة بالجانب البيداغوجي ذات إجابات سلبية، أي أن تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشق البيداغوجي ضعيف، من جهة أخرى تحقق المؤسسة نتائج مقبولة في الجانب المالي والتسيير المادي للمؤسسة وفي المقابل كانت معظم الأسئلة المتعلقة بالضوابط الرقابية في الشؤون المالية ذات إجابات إيجابية، أي أن نظام الرقابة الداخلية في الجانب المالي قوي. ومن ثم نستنتج أن عدم ملاءمة مكونات الرقابة الداخلية على النشاط البيداغوجي أدى إلى تدهور مستوى تحقيق الأهداف البيداغوجية، وبالتالي فالفرضية الأولى صحيحة. من جهة أخرى، فإن سلامة معظم مكونات نظام الرقابة الداخلية على العمليات المالية له دور إيجابي في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة وبالتالي الفرضية الثانية كذلك صحيحة.

النتائج والاقتراحات

لقد خرجت الدراسة بوجود العديد من نقاط الضعف في مكونات الرقابة الداخلية للمؤسسة، وقد كانت هذه النقاط مركزة في الجانب البيداغوجي، كما قد كشفت عن عجز المؤسسة على تحقيق أهدافها في هذا الجانب، على عكس الجانب المالي الذي يتمتع بأداء جيد وبنظام رقابة داخلية ملائم.

رغم إيعاز قصور المؤسسة في الجانب البيداغوجي إلى تكوين الأساتذة ورغبة التلاميذ في التحصيل العلمي، إلا أن الدراسة ارتأت أن النقاط الآتية تحتاج إلى اهتمام ورعاية من طرف إدارة المؤسسة في إطار تحسين جودة المكونات الخمسة للرقابة الداخلية ومن ثم تحسين مستوى تحقيق البيداغوجية، حيث ينبغي تفعيل جائزة الأستاذ المتميز في النزاهة والضمير المهني بموجب القانون الداخلي للمؤسسة من أجل تعزيز ثقافة المنافسة لدى الطاقم البيداغوجي، وكذلك اعتماد اجراء إجباري لنشر قائمة الأساتذة والتلاميذ المتفوقين داخل وخارج المؤسسة لرفع الروح المعنوية لديهم، بالإضافة إلى توحيد أسئلة الامتحانات مع مؤسسات مجاورة وتشفير أوراق الاجابة بالنسبة للمواد الرئيسية والأقسام النهائية، كما ينبغي التعريف بأهداف المؤسسة التعليمية التربوية لدى جميع الفاعلين فيها وحثهم على تحقيقها وإعلامهم بنسبة التطور في إنجازها، من جهة أخرى تقترح

الدراسة وضع صندوق شكاوى مختوم من طرف مدير المؤسسة، وجعله في متناول التلاميذ وأولياءهم وحمائمه من التأثيرات المحتملة للحفاظ على الموضوعية، كما عليها تفعيل دور مستشار التوجيه في تلقين التلاميذ مهارات الدراسة اللازمة، وجعلها حصة مدرجة في جدول التوقيت. ومن الإجراءات المهمة لتحسين الأداء البيداغوجي عقد ورشات علمية يتبادل فيها الأساتذة خبرات التعليم والمنهجيات الناجحة في تحسين المستوى الدراسي والتلقين والإلقاء. ومن الناحية الإدارية على المؤسسة مناقشة المخاطر ذات الأثر الكبير والاحتمال المرتفع للوقوع، وتحضير إستراتيجية للإجابة عليها، واعتماد الكتابة الإدارية في معظم التواصلات المهنية.

المراجع والإحالات:

¹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

² Institute of Internal Auditors.

³ Criteria Of Control.

⁴ Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code(Turnbull Guidance)

⁵ Cadre de référence de l' Autorité des Marchés Financiers en France.

⁶ Institut Français des Administrateurs.

⁷ Institut Français de l'Audit et de Contrôle Interne.

⁸ Élisabeth BERTIN, «**Audit interne : enjeux et pratiques à l'international**», Groupe Eyrolles, Paris, 2007, p 55.

⁹ K H Spencer Pickett, «**The Essential Handbook of Internal Auditing**», John Wiley & Sons Ltd, West Sussex (England), 2005, p 85.

¹⁰ Stolowy Hervé et al, «**Audit financier et contrôle interne : L'apport de la loi Sarbanes-Oxley**», *Revue française de gestion*, Volume 147, France, 2003, p 136.

¹¹ خالد غازي عبود التمي و إبراهيم عبد الكريم أرسلان الأندلي، «تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية في تقييم الأداء البيئي -دراسة استطلاعية في منشآت صناعية في مدينة الموصل-»، *مجلة تنمية الرافدين*، المجلد 104، العدد 104، جامعة الموصل، العراق، 2011، ص 103.

¹² Dov OGIEN, «**Comptabilité et Audit bancaire**», Dunod, Paris, 2eme édition, 2008, p 375.

¹³ Robert OBERT et Marie Pierre MAITRESSE, «**Comptabilité et Audit : Manuel et application**», Dunod, Paris, 2eme édition, 2009, p 510.

¹⁴ American Institute of Certified public Accountant.

¹⁵ قاسم محمد عبد الله البعاج، «تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات التعليم العالي - دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بجامعة القادسية-»، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 04، جامعة القادسية، العراق، 2011، ص ص 77-78.

¹⁶ Lynford GRAHAM, «**Internal Controls: Guidance for private, Government and Non profit Entities**», John Wiley & Sons Inc, New Jersey, 2008, p 28.

¹⁷ بوبكر عميروش، «دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف»، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس بسطيف، 2010/2011، ص 91.

¹⁸ Élisabeth BERTIN, op.cit, 2007, p:69.

¹⁹ خالد غازي عبود التمي وأرسلان إبراهيم عبد الكريم الأفندي، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 19.

²⁰ BERTIN Elisabeth, op.cit, 2007, p 79.

²¹ علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، «تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO»، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 70، بغداد، 2013، ص 421.

²² فضيلة بوطورة والشريف بقة، «دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية: دراسة ميدانية في بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية»، جامعة المثني، المجلد 5، العدد 1، العراق، 2015، ص 250.

²³ Meriem CHEKROUN, «**Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**», Thèse de doctorat LMD, Université Abi bakr Belkaid de Tlemcen, 2013/2014, p 176.

²⁴ Jan PFISTER, «**Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: from practice to theory**», Physica-Verlag, Berlin, 2009, p 30.

²⁵ Elisabeth BERTIN et autres, Manuel comptabilité et audit, BERTI Editions, Alger, 2013, p: 575.

²⁶ Elisabeth BERTIN et autre, op.cit, 2013, pp: 575- 576.

²⁷ Meriem CHEKROUN, op.cit, 2013/2014, p 186.

²⁸ سعاد شدرى معمر، «دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة سونالغاز»، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2008/2009، ص 91.

²⁹ عبد المليك مزهوده، «الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم»، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1، نوفمبر 2001، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 87.

³⁰ السعيد بريش ونعيمة يجايوي، «أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها: دراسة حالة ملبنة الأوراس»، مجمع مداخلات المنتدى الدولي الثاني حول "الأداء المتميز للمنظمات والحكومات الطبعة

الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، نوفمبر 2011، ص 296.

³¹ نفس المرجع أعلاه، ص 297.

³² أنظر الملحق.

الملحق: أسئلة المقابلة بالاستبانة

الجزء الأول: تقييم تحقيق أهداف المؤسسة

1- هل للمؤسسة أهداف محددة تعمل على بلوغها؟ نعم لا

ما هي هذه الأهداف؟
.....

2- تتميز أهداف المؤسسة بأنها: واضحة؟ نعم لا ، مكتوبة؟ نعم لا ،

قابلة للقياس؟ نعم لا ، قابلة للتحقيق؟ نعم لا ، محددة في الزمن؟ نعم لا .

3- حققت المؤسسة نسبة مرضية من الأداء مقارنة بالإمكانات والموارد المسخرة؟ نعم لا

4- كم تقدرتون نسبة تحقيق الأهداف للفترة الأخيرة

الأهداف المخططة (رقم أو نسبة)	الأهداف المحققة (رقم أو نسبة)	نسبة تحقيق الأهداف
		الجانب البيداغوجي
		الجانب المالي

5- حسب خبرتكم، ما هو المصدر الأساسي الذي أدى إلى عدم تحقيق الأهداف البيداغوجية أو المالية بنسبة عالية؟
.....
.....

الجزء الثاني: تقييم جودة ضوابط الرقابة الداخلية

المحور الأول: تقييم البيئة الرقابية داخل المؤسسة

الرقم	السؤال	لا	نعم
1	يملك كل عامل المؤهلات الشخصية التي تتلاءم مع الوظيفة التي يشغلها.		
2	يتلقى كل عامل الأوامر من شخص واحد فقط.		
3	يدرك كل عامل الأهداف السنوية للمؤسسة ينتمي إليها.		
4	يعمل العمال على تحقيق أهداف المؤسسة لأنها محفزة.		
5	يتحلى الأساتذة بالمثل الأخلاقية العليا في المؤسسة.		
6	النزاهة من مبادئ الأستاذ في تقديم الدروس وتقييم التلاميذ.		
7	توجد بالمؤسسة مدونة أخلاقية توجه قواعد السلوك المهني.		

المحور الثاني: تقييم المخاطر في المؤسسة

الرقم	السؤال	لا	نعم
1	تقوم إدارة المصلحة بتحليل عوامل المخاطر الداخلية		
2	تقوم إدارة المصلحة بتحليل عوامل المخاطر الخارجية الناتجة عن تطور المحيط الديمغرافي.		
3	تقوم الإدارة بتحديد إستراتيجية للإجابة على المخاطر الموجودة؟		
4	تتنبأ الإدارة بمخطر نقص عدد الأساتذة خلال الدراسة وتحضر أساتذة مستخلفين لذلك.		
5	تقوم الإدارة بإحصاء للتلاميذ المرضى أمراض مزمنة أو نفسية.		
6	تملك المؤسسة عيادة طبية ونفسية تتعامل مع ملفات التلاميذ المرضى بانتظام.		

المحور الثالث: تقييم الأنشطة الرقابية الأساسية

الرقم	السؤال	لا	نعم
1	تقوم المؤسسة بإعداد موازنة تقديرية خاصة بمشروعها السنوي.		
2	هل يوجد دليل لإجراءات يصف خطوات تنفيذ كل مهمة أو عملية؟		
3	يتم الفصل بين المهام المتعارضة في كل الأنشطة		
4	لا يكون الدخول إلى الأصول المادية إلا من قبل الأشخاص المخول لهم؟		
5	يتم القيام بالجرد الدوري للأصول المادية من طرف لجنة متعددة الأطراف؟		
6	يتم مطابقة مختلف السجلات والفواتير والسندات مع الجرد الفعلي للأصول.		

7	يوجد صندوق شكاوى في المؤسسة يحترم السرية.
8	يتم إجراء مسابقات بين تلاميذ الأقسام في المواد الأساسية فصليا لتقييم أداء الأساتذة.
9	يوجد نظام مكافآت مفعّل لتحفيز الأستاذ المتميز؟
10	يتم اعتماد نظام تشفير الأوراق عند تصحيح إجابات التلاميذ المقبلين على امتحانات رسمية.
11	يتم توحيد الأسئلة مع مؤسسات مجاورة لقياس الأداء الفصلي بموضوعية.
12	يقوم مستشار التوجيه بتدريب التلاميذ على مهارات المراجعة والدراسة في حصة مبرمجة دوريا.
13	يتلقى الأساتذة تكوينا في فن الإلقاء والتلقين.

17- ما هي الإجراءات الإدارية لمنح الجوائز لمستحقيها؟

.....
.....
.....

المحور الرابع: تقييم مقومات المعلومات والاتصال الفعال

الرقم	السؤال	لا	نعم
1	لا توجد تأخيرات في وصول المعلومات إلى من يحتاجها.		
2	تحتوي المؤسسة على لوحة إعلانات خاصة بالأساتذة وأخرى بالموظفين وأخرى بالتلاميذ.		
3	يوجد بريد إلكتروني مهني خاص بالمؤسسة.		
4	يتم اعتماد إجراءات احترازية لتخزين واسترجاع المعلومات؟		
5	توجد أهداف لتطوير والحصول على البرمجيات؟		
6	تقوم المؤسسة بالإعلان عن قائمة التلاميذ والأساتذة المتميزين في مختلف الوسائط.		
7	يوجد موقع الكتروني خاص بالمؤسسة ينشر الاعلانات وأخبار المؤسسة في وقتها.		

ضع علامة (X) على طرق الاتصال المفضلة لديكم في العلاقات المهنية الآتية:

نوع الاتصال	العلاقة المهنية	مع الزملاء من نفس المستوى	مع المسؤولين في مستوى أعلى	مع المرؤوسين
شفهي في الغالب				
عن طريق الهاتف أو عبر الأنترنت				
عن طريق الكتابة الإدارية في الغالب				

المحور الخامس: تقييم المتابعة والمراقبة

الرقم	السؤال	لا	نعم
1	يقوم رؤساء المصالح بالإشراف على أعمال مرؤوسيههم ومراجعة عينة منها.		
2	يقوم كل مسؤول بتحليل الانسجام بين مختلف السجلات والوثائق والمستندات.		
3	يقوم المدير أو مسؤول البيداغوجية بالإشراف ومراقبة عمليات التدريس.		
4	يقوم المدير أو مسؤول البيداغوجية بمراجعة عينة من نتائج تقييم التلاميذ.		
5	يقوم كل مسؤول بمراجعة الإجراءات بما يتلاءم مع مستجدات البيئة القانونية.		