

## تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة فيلامب

تاريخ قبول المقال للنشر 2018/02/19

تاريخ استلام المقال: 2017/06/13

عامر حاج دحو/ طالب دكتوراه، عضو بمخبر التكامل الاقتصادي

الجزائري الإفريقي، جامعة أحمد دراية – أدرار – dahosam@hotmail.fr

د. قالون جيلالي/ أستاذ محاضر (أ)، عضو بمخبر التكامل الاقتصادي

الجزائري الإفريقي، جامعة أحمد دراية – أدرار – k\_djilali@yahoo.fr

### الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال فهم الأساليب المنتهجة من طرف المدقق في تقدير مخاطر الرقابة الداخلية وكيفية مساهمتها في تحسين كفاءة العمليات الداخلية هذا من الجانب النظري، أما من الجانب التطبيقي وبغرض إسقاط ما توصلنا إليه نظريا قمنا بدراسة حالة دورة مبيعات مؤسسة فيلامب عن طريق محاولة تقدير وتقييم مخاطر الرقابة الداخلية. وقد أظهرت نتائج الدراسة بأن الهدف الرئيسي من تقييم مخاطر الرقابة الداخلية هو تحسين أداء العمليات الداخلية للمؤسسة لغرض مساعدتها في تحقيق أهدافها.

الكلمات المفتاحية: الأداء، نظام الرقابة الداخلية، مخاطر الرقابة الداخلية.

### Abstract :

This study aims to try to identify the contribution of the evaluation of internal control in the improving performance of economic enterprises, through understanding auditor's methods in internal control risks assesment, and how these methods may improve the efficiency of internal operations. Our study was about assessing and evaluation of internal control risks in Fillamp Corporation sales cycle. And found that the main aim of internal control risks

assessment was improving the entreprise's performance in order to help the entreprise to achieve their objectives.

**Key words:** Performance, internal control system, internal control risks.

## مقدمة

إن التطورات السريعة التي تشهدها بيئة الأعمال الاقتصادية أجبرت المؤسسات الاقتصادية على الزيادة في حجم معاملاتها، وما رافقها من مخاطر منعت المؤسسات الاقتصادية بغية تحقيق أهدافها والوصول إلى أفضل مستويات الأداء. ومن بين المخاطر التي واجهتها هذه المؤسسات مخاطر الرقابة الداخلية التي تحدث نتيجة أخطاء أو عدم التطبيق الجيد للعمليات الداخلية دون القدرة على كشفها وتصحيحها في الوقت المناسب. مما استلزم البحث عن أدوات تساعد المؤسسة في تقييم وتقدير مخاطر الرقابة الداخلية لغرض تحقيقها لأهدافها. ويعتبر التدقيق عبارة عن عملية تقييمية لكافة عمليات المؤسسة، يهدف لتقييم الأنظمة الرقابية لغرض تحقيق أهداف المؤسسة. وبالتالي أصبح من الضروري أن يستجيب التدقيق للمخاطر المتعلقة بالأنظمة الرقابية التي أصبحت تواجه المؤسسات وتهدها في إمكانية تحقيقها لأهدافها عبر مجموعة من الآليات والخطوات التي تقوم على معرفة وفهم تلك المخاطر بالدرجة الأولى، بغية تقييمها واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تحسين أداء مختلف العمليات التشغيلية الداخلية للمؤسسة، وبالتالي تحسين قدرة المؤسسة على تحسين أداءها.

مما سبق يمكن بلورة إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة تقدير مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

ويندرج تحت هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية هي:

- ما هو نظام الرقابة الداخلية؟

- ما هو تحسين الأداء؟
- ما هي مخاطر الرقابة الداخلية؟
- ما هي أساليب تقدير مخاطر الرقابة الداخلية؟
- كيف يساهم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين فعالية عملية البيع في مؤسسة فيلامب؟

**فرضيات الدراسة:** انطلاقا من الإشكالية المطروحة يمكن وضع الفرضيتين التاليتين:

- يساعد تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة العمليات الداخلية للمؤسسة عن طريق تقدير مخاطر الرقابة الداخلية والتبليغ عنها.
- يساهم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب في تحسين عملية البيع، عن طريق اكتشاف أوجه القصور وتصحيحها.

**أهمية الدراسة:** يستمد الموضوع أهمية بالغة نظرا للأسباب التالية:

- أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق لغرض الكشف عن مخاطر الرقابة وتصحيح الانحرافات عبر الخروج بمجموعة من التوصيات.
- أهمية معرفة البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة ودراستها وفهمها فهما جيدا وهذا ما يساعد المدقق في معرفة المخاطر التي تهدد أعمال المؤسسة.
- أهمية التطورات الحاصلة في مفاهيم الأنظمة الرقابية.
- أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي:
- التعرف على أساليب تقدير مخاطر الرقابة الداخلية.

- تبيان أهمية نظام الرقابة الداخلية والكشف عن مخاطر الرقابة.
  - تبيان حاجة المؤسسة إلى الاعتماد على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية من خلال المساهمة في خلق قيمة مضافة عن طريق مساعدتها في تأدية مختلف العمليات الداخلية في المؤسسة.
  - إبراز مساهمة تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين فعالية المؤسسة الجزائرية وتحسين أدائها.
- منهج وأدوات الدراسة:** تم الاعتماد على المنهج الوصفي باستخدام الأسلوب التحليلي بغية تحقيق الأهداف المرجوة من البحث، عن طريق جمع وتنظيم المعلومات وتحليلها لغرض تقييم النتائج واستخلاص الحلول. أما جمع البيانات فكان باستخدام المقابلات الشخصية والمعاينة والاستفسار والملاحظة واستبيان نظام الرقابة الداخلية كأداة أساسية في جمع المعلومات.

#### الدراسات السابقة:

- دراسة محمد سمير دهيرب(2012) : بعنوان تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO)، اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والإنتاجية العاملة في القطاع العام، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مزايا أسلوب التقييم الذاتي للمخاطر والرقابة على المؤسسات الخدمية أو الإنتاجية لمواجهة المخاطر والتحديات التي تواجهها، عن طريق إجراء دراسة مسحية على 22 مؤسسة خدمية وإنتاجية وذلك عن طريق توزيع الاستبيان على 78 موظف بهدف معرفة المخاطر والضوابط الرقابية وكذلك تأثير الخطر على الضوابط الرقابية. وفيما يلي أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

✓ إن اعتماد منهج لتدريب القيادات الإدارية والمحاسبين وإشراكهم في دورات تدريبية لمعرفة أسلوب التقييم الذاتي، كل ذلك يقوي ويعزز العلاقة والفهم لطبيعة العمل بين هذه القيادات وبين الأقسام الأخرى، وبالتالي يصب في مدى تحديد وتشخيص المخاطر ومحاولة لوضع المعالجات والحلول المناسبة.

✓ كلما تم تهيئة الأجهزة والحواسب والمستلزمات اللازمة والكوادر الكفوة للعمل عليها، كلما قدمت بيانات أكثر دقة وسرعة وأكثر تفصيلا عن المتغيرات التي حدثت وتحدثت في المؤسسة كلما ساعد ذلك في بناء النموذج بشكل أفضل وأكثر دقة.

- دراسة أحمد يونس الأعرج (2014): بعنوان أثر تطبيق نظام التقييم الذاتي للمخاطر والرقابة على الأداء المالي والتشغيلي: دراسة حالة على بنك لبنان والمهجر في الأردن. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تطبيق نظام التقييم الذاتي للمخاطر والضوابط الرقابية على بنك لبنان والمهجر، وما قد يحدثه هذا النظام من تغيرات على الأداء المالي والتشغيلي للبنك. وفيما يلي أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

✓ كان لتطبيق نظام التقييم الذاتي للمخاطر والضوابط الرقابية دور هام في ضبط المخاطر والسيطرة عليها في بنك لبنان والمهجر.

✓ يجنب نظام التقييم الذاتي للمخاطر والضوابط الرقابية البنك الكثير من المخاطر التي قد تحدث في الوقت الحالي أو المستقبل.

## إسهاماتنا في هذا الموضوع:

من خلال هذا الموضوع يحاول الباحثان التركيز على جانب تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في العمليات التي قد تؤثر على أداء المؤسسة الاقتصادية وذلك عبر تقدير المخاطر الرقابية لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب. حيث أن جميع الدراسات السابقة معظمها تم إجراؤها على المؤسسات المالية، كما أن هذه الدراسة حاولت أن تعطي إضافة إلى المؤسسات الجزائرية خاصة في ظل عدم مقدرتها على مسايرة تحديات بيئة الأعمال.

**تقسيمات الدراسة:** لغرض تحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور أساسية وهي:

- المحور الأول: أساليب تقدير مخاطر الرقابة الداخلية
- المحور الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء ونظام الرقابة الداخلية
- المحور الثالث: تقدير مخاطر الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسات فيلامب

## أولاً: أساليب تقدير مخاطر الرقابة الداخلية

### 1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

إن حاجة المؤسسات إلى تحقيق أهدافها وبلوغ أقصى مستويات الأداء المطلوبة لديها يحتم عليها توفير نظام رقابة فعال من شأنه أن يكشف الانحرافات والأخطاء عند حدوثها ومعالجتها في الوقت المناسب. إن كثرة اهتمام الباحثين والخبراء والهيئات الدولية بنظام الرقابة الداخلية أدى إلى وفرة التعاريف الخاصة به، مع اختلاف مضمونها وزاوية رؤيتهم لهذا النظام. ولعل أهم تعريف يمكن أن يستدل به، هو تعريف نظام الرقابة

الداخلية حسب مفهوم لجنة (COSO) حيث عرفت نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من العمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية:<sup>1</sup>

- مدى كفاءة العمليات وفعاليتها؛
- مدى الاعتماد على التقارير المالية؛
- مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

كما يمكن أن يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه " كل السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهداف الإدارة المتعلقة بإدارة العمل بشكل منظم وكفاءة والالتزام بسياسات الإدارة، وحماية الأصول واكتشاف الاحتيال والخطأ، ودقة اكتمال التسجيلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب"<sup>2</sup>.

2- مفهوم مخاطر الرقابة: عرفها المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 بأنها " قابلية حدوث خطأ هام في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تندمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من دون أن تمنع أو تكتشف أو تصحح في الوقت المناسب من قبل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية"<sup>3</sup>. ويمكن القول بان

<sup>1</sup> محمد سمير دهيرب، «تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى إمكانية تطبيقه في الخدمة والإنتاجية العاملة في القطاع»، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، 6، جامعة واسط، العراق، 2012، ص 257.

<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2015، ص 203.

<sup>3</sup> المعيار الدولي للتدقيق رقم 400، تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.

مخاطر الرقابة الداخلية تتعلق دائماً بمدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة وذلك عن طريق إمكانية منع هذه المخاطر في الوقت المناسب.

### 3- إجراءات تقييم مخاطر الرقابة الداخلية

أ- الحصول على فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية: أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 إلى ضرورة حصول المدقق على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية، وهذا يعني الحصول على معلومات كافية عن المؤسسة وعن مكوناتها الرقابية من حيث التصميم والتنفيذ وتساغه في عملية التخطيط لعملية التدقيق<sup>1</sup>. ويحصل المدقق على فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية عبر:

- فهم بيئة الرقابة لغرض تقدير اتجاه الإدارة نحو أهمية الرقابة الداخلية<sup>2</sup>؛
- فهم تقييم المخاطر وذلك من أجل اتخاذ قرار بشأن أدلة الإثبات المطلوبة في عملية التدقيق<sup>3</sup>؛
- فهم أنشطة الرقابة وتتم من خلال فهم مؤشرات الأداء والفصل بين الوظائف المتعارضة<sup>4</sup>؛

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص213.

<sup>2</sup> ألفين أرينز، جيمس لوك، مدخل متكامل في المراجعة، ترجمة، محمد محمد عبد القادر وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005، ص392.

<sup>3</sup> هشام عبد الحي السيد، «نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات»، مجلة جمعية المحاسبين والمدققين الكويتيين، ع14، الكويت، 2008، ص16.

<sup>4</sup> بوبكر عميروش، «دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011، ص106.



ب- **توثيق المعرفة والتوصل إلى تقييم أولي للنظام:** يجب على المدقق أن يوثق فهمه لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة باستخدام مجموعة من الأساليب الشائعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتتمثل في:

➤ **أسلوب التقرير الوصفي:** بموجب هذا الأسلوب يحصل المدقق على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيس من العمليات. وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المدقق عادة بتلخيص كل جزء رئيس من أجزاء النظام ك(قوي) أو (ضعيف)<sup>1</sup>. وبصفة أخرى فإن في هذا الأسلوب يقوم المدقق بوصف الإجراءات الرقابية المتبعة من طرف المؤسسة لكل عمليات المؤسسة وبالتالي القدرة على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف.

➤ **قوائم الاستبيان (الاستقصاء):** يستخدم المدقق قائمة الاستقصاء المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له. ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة إما (نعم) أو (لا)، حيث أن إجابة نعم تشير إلى نقطة قوة في نظام الرقابة الداخلية، وإجابة لا تمثل نقطة ضعف في النظام<sup>2</sup>. كما تساعد المدقق في تحديد إجراءات الرقابة الضرورية في كل وظيفة معينة<sup>3</sup>. ويعتبر هذا الأسلوب الأكثر شيوعاً بحيث

<sup>1</sup> حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحود، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص299

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط2، عمان الأردن، 2009، ص 219.

<sup>3</sup> Jacques Renard, *théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, 7ème édition, Paris, France, 2010, p256.

يعتمد فيه المدقق على مجموعة من الاستبيانات من خلالها يستطيع تكوين رأي حول نظام الرقابة الداخلية المتبع، وكذلك كيفية تنمة الإجراءات.

➤ **خرائط التدفق:** تتمثل في أداة توضيحية توضح تدفق المعلومات والإجراءات، بحيث يقوم المدقق باختبارها واكتشاف أي نقاط ضعف فيها<sup>1</sup>. وبصفة عامة فإن هذا الأسلوب يعتمد فيه المدقق على خرائط تدفق المعلومات في المؤسسة والإجراءات المتبعة وتحديد أوجه القصور فيها.

#### ت-اختبارات التطابق

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 فإن الهدف من هذه الاختبارات يتمثل في الحصول على أدلة كافية تخص فعالية كل من:<sup>2</sup>

- تصميم نظام الرقابة الداخلية وذلك لتبيان ما إذا كان هذا النظام مصمم بشكل يجنب المؤسسة من المعلومات الخاطئة؛

- كيفية عمل الضوابط خلال الفترة.

#### 4- وضع تقدير مبدئي لمخاطر نظام الرقابة

يتوجب على المدقق وضع تقدير مبدئي لمخاطر نظام الرقابة الداخلية بحيث يؤيد الفهم الذي حصل عليه من مختلف أنواع العمليات أو دورات العمليات الرئيسية بالمؤسسة<sup>3</sup>، وحتى يقوم المدقق بوضع تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة الداخلية ينبغي القيام ب:

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، ط4، بيروت، لبنان، 1996، ص67.

<sup>2</sup> حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحوح، مرجع سابق، ص305.

<sup>3</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 220.

أ- استخراج نقاط القوة والضعف: انطلاقاً من الأساليب المنتهجة لغرض تقييم نظام الرقابة الداخلية والاختبارات السابقة يتمكن المدقق من الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية يمكنه من استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف (أوجه القصور) في نظام الرقابة الداخلية. بحيث إن النتائج المتوصل إليها (نقاط العف ونقاط القوة) يقدم حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر على العمليات مع تقديم اقتراحات لتحسين الإجراءات<sup>1</sup>. بحيث إن كل وظيفة معينة داخل المؤسسة تحتوي على عدد معين من عناصر أساسية يتم استخدامها في الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

ب- إعداد مصفوفة خطر الرقابة: يعتمد معظم المدققون على استخدام مصفوفة خطر الرقابة في تحديد نواحي الضعف وتقدير مخاطر الرقابة الداخلية لعمليات المؤسسة، ويرجع السبب إلى العلاقة بين إجراءات الرقابة وأهداف التدقيق<sup>3</sup>. ويتم استخدام المصفوفة لإظهار كيف تساهم أساليب الرقابة في تحقيق أهداف التدقيق وكيف تؤثر أوجه القصور على هذه الأهداف<sup>4</sup>.

5- تقدير مخاطر الرقابة الداخلية: يتعين على المدقق إعادة النظر في التقدير المبدئي الذي حدده لنظام الرقابة الداخلية في ضوء مخاطر الرقابة الفعلية التي قام باختبارها<sup>5</sup>. فبمجرد ما يحصل المدقق على

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، «التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011، ص 37.

<sup>2</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, *Audit et commissariat aux compte*, Editions Francis LEFEBVRE, Perret Cedex, France, 2010, p499.

<sup>3</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 222.

<sup>4</sup> ألفين أرينز، جيمس لويك، مرجع سابق، ص 404.

<sup>5</sup> رزق أو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 226.

معلومات وصفية وأدلة تدعم تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية، يتم تقييم خطر الرقابة لكل هدف مرتبط بالعمليات<sup>1</sup>.

6- **التقرير عن نتائج تقييم نظام الرقابة:** يتوجب على المدقق أن يقوم بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والقوة، بحيث يوضح كافة نواحي الضعف بها مع توضيح الإرشادات التي من شأنها أن تؤدي إلى تلافي نقاط الضعف، بغية تحسين كفاءة عمليات المؤسسة<sup>2</sup>.

**ثانياً: الإطار المفاهيمي للأداء ومساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسينه**

### 1- مفهوم الأداء

إن شيوع استخدام مصطلح الأداء في الأدب التسيري وكثرة استعماله خاصة في البحوث التي تتناول المؤسسة لم يؤدي إلى توحيد مختلف وجهات النظر حول مدلوله، فهو قد يستعمل للتعبير عن مدى بلوغ الأهداف أو عن مدى الاقتصاد في الموارد، كما يعبر في كثير من الأحيان عن إنجاز المهام<sup>3</sup>. إن أصل كلمة أداء تتحدّر من اللغة اللاتينية أين توجد كلمة (Performare) التي تعني إعطاء، وذلك بأسلوب كلي. وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظة (Performance) وأعطتها معناها إنجاز الأعمال<sup>4</sup>.

لا يمكن إعطاء تعريف محدد للأداء نظراً لكثرة اهتمام الباحثين به واختلاف وجهات نظرهم بحيث يمكن تعريفه على أنه: "المخرجات أو

<sup>1</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 401-402.

<sup>2</sup> رزق أو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 228.

<sup>3</sup> عبد المليك مزهوده، «الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم»، مجلة العلوم الإنسانية، ع 1، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2001، ص 85.

<sup>4</sup> عادل عشي، «الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة (2000-2002)»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2002، ص 14.

الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها، ولذا فهو مفهوم يعكس كل من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنشطة إلى تحقيقها داخل المؤسسة<sup>1</sup>.

كما يمكن أن "يعبر الأداء على أنه انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها"<sup>2</sup>. من خلال هذا التعريف نلاحظ بأن الباحثان أشارا إلى مصطلحي الكفاءة والفعالية وربطهما بتحقيق أهداف المؤسسة.

**الكفاءة والفعالية:** يرتبط مصطلح الأداء بالكفاءة والفعالية ولا يمكن التكلم عن الأداء بدون الإشارة إلى الكفاءة والفعالية، باعتبارهما جزءاً لا يتجزأ من الأداء. ويمكن تعريف الكفاءة على أنها "مدى تحقيق الأهداف وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة، في حين يقصد بالفعالية القدرة على تدنية مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التي تقاس بالعلاقة بين النتائج وعوامله أو بين الموارد المستخدمة والنتائج"<sup>3</sup>.

من خلال ما سبق يمكننا إعطاء تعريف شامل للأداء والذي يعبر عن مجموعة من العمليات التي تتم من خلال الاستعمال الأمثل والعقلاني للموارد بهدف تحقيق الأهداف والنتائج التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

<sup>1</sup> إيمان محامدية، «الرقابة التنظيمية والأداء مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1/K بسكيدة نموذجاً»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2009، ص16.

<sup>2</sup> الشيخ الداوي، «تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء»، مجلة الباحث، ع7، جامعة ورقة، الجزائر، 2010، ص218.

<sup>3</sup> عبد الملوك مزهوده، مرجع سابق، ص87.

2- **ميادين الأداء** : تختلف ميادين الأداء باختلاف نوع المؤسسة ونشاطها ويمكن تلخيص أهم ميادين الأداء فيما يلي:

أ- **ميدان الأداء المالي**: يرتبط هذا الميدان بالجانب المالي، ويشير إلى المفهوم الضيق للأداء في المؤسسات لأنه يهتم بالمخرجات المتحققة من الأهداف المالية<sup>1</sup>.

ب- **ميدان الأداء العملياتي (المالي والتشغيلي)**: يجمع هذا المفهوم بين الأداء المالي والعملياتي ويعبر عن المفهوم الواسع للأداء من خلال اهتمامه بأداء العمليات المالية والتشغيلية<sup>2</sup>.

ت- **ميدان الفعالية التنظيمية**: ويعد هذا البعد الأكثر شمولاً للأداء، وهو يعبر عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها<sup>3</sup>.

3- **تقييم الأداء**: تعتبر عملية تقييم الأداء عملية مهمة جداً للمؤسسة بالنظر إلى مساهمتها في تحسين أداء المؤسسة عن طريق معرفة ودراسة أسباب الانحرافات ومحاولة تصحيحها. يذهب عدد من الباحثين إلى القول "مالا تستطيع قياسه لا تستطيع إدارته، وهذا المبدأ معمول به في الأدب الإداري عموماً، وما لا تستطيع إدارته لا تستطيع تحسينه وتطويره<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> علاء فرحان طالب، إيمان شيحان الشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص66.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص67.

<sup>3</sup> وصفي عبد الكريم الكسابية، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص78.

<sup>4</sup> علاء فرحان طالب، إيمان شيحان الشهداني، مرجع سبق ذكره، ص75.

3-1 مفهوم عملية تقييم الأداء: قد وصفت عملية تقييم الأداء بأنها "قياس أداء أنشطة المؤسسة بالاستناد إلى النتائج التي حققتها في نهاية السنة ومعرفة الأسباب التي أدت إلى تلك النتائج واقتراح الحلول اللازمة للتغلب على تلك الأسباب، بهدف الوصول إلى أداء جيد في المستقبل"<sup>1</sup>. ويعتبر تقييم الأداء حلقة مهمة بين فحقات الرقابة بمفهومها الشامل فالتقييم لا يقتصر على الانجازات والنتائج النهائية بل عملية مستمرة تمتد لتقييم الأنشطة والجهود التي بذلت في تحقيق تلك النتائج<sup>2</sup>.

من خلال ما سبق يمكننا اعتبار عملية تقييم الأداء عملية حساسة ومهمة للمؤسسة تهتم بالتقييم المستمر لجميع العمليات والوظائف داخل المؤسسة لغرض معرفة المسببات وكيفية تحسين مستوى الأداء. يهدف تقييم الأداء إلى:<sup>3</sup>

- اتخاذ القرارات الملائمة؛

- التعرف على نقاط الضعف عند العاملين تمهيدا للتغلب عليه، وزيادة تحفيز العاملين من خلال استخدام طرق موضوعية في التقييم.

3-2 مراحل عملية تقييم الأداء: تمر عملية تقييم الأداء بالمرحل التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الغفور حسن كنعان المعماري، حافظ جاسم عرب المولى، «تقييم كفاءة الأداء الاقتصادي للشركة العامة لصناعة الأدوية في نينوى للمدة (2002-2007) دراسة تحليلية مقارنة»، مجلة تنمية الرافدين، ع99، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص4.

<sup>2</sup> وجدان على أحمد، «دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2010، ص175.

<sup>3</sup> الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، أهداف تقييم الأداء، [متوفر على الخط:

<http://www.abahe.co.uk/b/human-resources-as-a-system/>، تاريخ الاطلاع: 23-06-16، وقت الإطلاع

15:30 سا.

- وضع الخطط والموازنات؛
- قياس الأداء الفعلي؛
- مقارنة الفعلي بالموازنات؛
- تحديد الانحرافات ومسبباتها.

#### 4- مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء

- 4-1 مفهوم تحسين الأداء: إن تحسين الأداء هو استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى، ويتحقق عن طريق:
- إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين.
  - التركيز على النظم والعمليات.
  - القياس المستمر ومتابعة الأداء<sup>1</sup>.

4-2 أهمية نظام الرقابة الداخلية في عملية تحسين الأداء: يمكن تلخيص مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء، من خلال إبراز أهداف وأهمية هذا النظام في المؤسسة الاقتصادية.

أ- أهداف نظام الرقابة الداخلية: يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى

تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

- إدارة العمل بالمؤسسة بشكل منظم وكفاء بما يساعد في خلق رقابة على جميع العناصر بما يساعد في تحقيق أهداف المؤسسة<sup>1</sup>؛

<sup>4</sup> لبنى هشام نعمان، «معايير تقييم الأداء دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ع61، جامعة بغداد، العراق، 2011، ص266.

<sup>1</sup> مومن شرف الدين، «دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012، ص ص 54-55.



- حماية أصول المؤسسة من السرقة والتلف والاختلاس والضياع<sup>2</sup>؛
- التوفيق بين تصرفات العاملين وأهداف الوحدة الاقتصادية التشغيلية والإنتاجية التي تسعى لتحقيقها<sup>3</sup>؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية<sup>4</sup>.

من خلال ما سبق نلاحظ بأن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يوجه المؤسسة تحقيقها لأهدافها عن طريق التنسيق بين أهداف المؤسسة وأهداف العمال، بالإضافة إلى حماية ممتلكات المؤسسة. ويعتمد نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على مجموعة من الأساليب والأدوات التي تهدف إلى تقييم وتحسين أداء المؤسسة من خلال التأكد من تطبيق إجراءات النظام وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية. ويعتبر التدقيق الداخلي أداة مهمة من أدوات نظام الرقابة الداخلية إذ يهدف إلى قياس درجة الامتثال لضوابط الرقابة الداخلية. وباعتبار أن التدقيق الداخلي جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية وأداة فعالة في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من أنه يحقق أهداف المؤسسة ويساهم في تقييم

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 205.

<sup>2</sup> علي حسين الدوغعي، إيمان مؤيد الخيرو، «تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ع70، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص 405.

<sup>3</sup> فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع، منهل مجيد أحمد، «تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية (دراسة نظرية تحليلية)»، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع92، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، 2012، ص 175.

<sup>4</sup> ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد، «تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، ع20، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص 239.

أداءها وتحسينه، فإنه يجب الإشارة إليه كأداة فعالة في تقييم الأداء وتحسينه.

### ب- التدقيق الداخلي

#### ➤ تعريف التدقيق الداخلي حسب المعهد المدققين الداخليين في

أمريكا: تم تعريفه بأنه: " نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات التحكم"<sup>1</sup>.

#### ➤ أهداف التدقيق الداخلي: يهدف إلى مساعدة الإدارة في:<sup>2</sup>

- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية المؤسسة وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ تلك الإستراتيجية؛
- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛
- تقييم وتحسين فاعلية الرقابة.

#### ➤ أنواع التدقيق الداخلي: يقسم التدقيق الداخلي إلى نوعين رئيسيين هما:

- التدقيق التشغيلي: وهو مراجعة شاملة للوظائف المختلفة داخل المؤسسة للتأكد من كفاءة وفعالية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص ص 28-29.

<sup>2</sup> إيهاب ديب مصطفى رضوان، «أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية (دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة)»، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012.

كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال هذه الوظائف<sup>1</sup>.

- **تدقيق الأداء:** ويركز تدقيق الأداء على الكفاءة والفعالية ويتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعامل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي وإذا كانت الكفاءة والفعالية مقاييس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إحلال وبديل لتقييد أداء الإدارة بذاتها، إن ما يوفره تقييم التدقيق الداخلي يعتبر مصدراً للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء<sup>2</sup>.

### ثالثاً: تقدير مخاطر الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسات فيلامب

#### 1- التعريف بمؤسسة فيلامب

إن مؤسسة فيلامب شركة متفرعة في إطار إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية "م.و.ص.ك.م"، و كان تاريخ نشأتها في 24-12-1995، رأس مالها الاجتماعي يقدر ب: 854.000.000 د.ج. يقع مصنع المصابيح بالمحمدية ولاية معسكر . تمتلك المؤسسة 7 سلاسل لإنتاج المصابيح المعيارية لقوة (25-200) وات، (220-230) فولت من صنع ألماني، و ذات قوة إنتاجية تصل إلى 1700 مصباح/الساعة لكل سلسلة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> زاهر عطا الرمحي، «تطوير أسلوب للتدقيق المبني على المخاطر لدى المصارف الأردنية»، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2004، ص163.

<sup>2</sup> وجدان على أحمد، مرجع سابق، ص ص 185-186.

<sup>3</sup> وثائق رسمية من المؤسسة.

## 2- دراسة بيئة المؤسسة والمخاطر المتعلقة

إن دراسة وفهم بيئة المؤسسة يساعدنا كثيرا في الأخذ بالمعرفة الشاملة عن المؤسسة ويساعدنا في تقدير المخاطر الداخلية والخارجية التي قد تواجهها المؤسسة.

## أ- فهم بيئة الداخلية لمؤسسة فيلامب والمخاطر المتعلقة بدورة المبيعات

في هذه المرحلة قمنا بالبحث عن المعلومات المهمة والمتعلقة بنشاط المؤسسة وظروفها الداخلية وبالتالي تحديد إمكانية تعرض المؤسسة لمخاطر. وبعد الدراسة توصلنا إلى مجموعة من المخاطر والتي قد تتعرض إليها المؤسسة. والجدول التالي يوضح المخاطر المتعلقة بالبيئة الداخلية للمؤسسة:

## الجدول رقم 1: مخاطر البيئة الداخلية لمؤسسة فيلامب

المخاطر المحتملة		بيئة المؤسسة
السوق والمنافسة	طبيعة النشاط	ظروف القطاع العام
الأسعار المنافسة للمؤسسات المنافسة	مخاطر عدم التنوع في المنتجات، مخاطر عدم تسويق المنتجات	
الهيكل التنظيمي		البيئة التنظيمية
مخاطر محتملة نتيجة الخلط في توزيع المسؤوليات، دمج مصلحة مراقبة التسيير مع خلية التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى عدم الفصل بين مصلحة الشراء ومصلحة البيع.		
عدم مواكبة التطورات في القطاعات (عدم التوفر على تكنولوجيا حديثة). المنتجات والخدمات الجديدة حيث مع زيادة تقنية إنتاج المصابيح الكهربائية الجديدة وذات تقنية عالية أصبح من الصعب على مؤسسة فيلامب مواكبة هذه المؤسسات .		الأهداف والاستراتيجيات بمخاطر المتعلقة الأعمال

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مقابلة شخصية مع مسؤول المصلحة

التجارية

من خلال الجدول أعلاه فإننا نلاحظ بأن المؤسسة قد تتعرض لمجموعة من المخاطر الناتجة عن عدة عوامل تتعلق بالبيئة الداخلية للمؤسسة. خاصة وأن نشاط المؤسسة والمتمثل في إنتاج وبيع المصابيح الالكترونية يشهد منافسة حادة مما قد يؤثر على قدرة المؤسسة في تسويق منتجاتها بسبب اعتمادها على منتج واحد. كذلك عدم الفصل بين الوظائف في الهيكل التنظيمي من شأنه أن يسبب مخاطر.

**ب- فهم البيئة الخارجية لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب والمخاطر المتعلقة:**

تعتبر العوامل الخارجية للمؤسسة من بين أكثر التهديدات التي

تؤثر على المؤسسة وذلك نظرا لاستحالة التحكم فيها، ويمكن

تلخيص أهم العوامل الخارجية التي قد تهدد المؤسسة وتحدث

مخاطر لها في الجدول التالي:

**الجدول رقم 2: مخاطر البيئة الخارجية لمؤسسة فيلامب**

العوامل الخارجية	المخاطر المحتملة
مخاطر الصناعة	إن أغلب آلات المؤسسة تقادمت ولم تصبح قادرة على التنافس مع الآلات الجديدة والمدعمة بتكنولوجيا متطورة وهذا ما يخلق مخاطر متعلقة بعدم منافسة مبيعاتها للمنتجات الأخرى .
سعر الصرف	تشتري المؤسسة معظم موادها الأولية من خارج الجزائر خاصة من فرنسا وتتعامل باليورو وهذا من شأنه أن يخلق خسائر متعلقة سعر الصرف خاصة مع تدنى العملة الوطنية مقارنة باليورو، وهذا من شأنه أن يؤثر على سعر التكلفة ومنه على سعر البيع.

<p>إن معدل التضخم يؤثر كثيرا على مبيعات مؤسسة فيلامب بحيث مع ارتفاع معدلاته نتيجة انخفاض العملة الوطنية يؤثر كثيرا على القدرة الشرائية لزيائنها وهذا ما يؤثر على قدرة المؤسسة في بيع منتجاتها وما ينجم عنه زيادة في المخاطر الملازمة المحيطة بالمؤسسة.</p>	<p>معدل التضخم</p>
--	--------------------

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مقابلة شخصية مع مسؤول المصلحة

### التجارية

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المؤسسة تتأثر بمجموعة من التهديدات الخارجية سواء مرتبطة بالاقتصاد الوطني مثل معدلات التضخم المرتفعة وكذلك التغير والانخفاض في قيمة العملة الوطنية، والصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة (صناعة الكترونية) والتي هي بحاجة إلى استعمال تكنولوجيا حديثة وهذا ما لا تتوفر عليه المؤسسة.

### 3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد أن اعتمدنا في تقييم نظام الرقابة الداخلية على إحدى أدوات التدقيق الأكثر استخداما وشيوعا، وهي استبيان نظام الرقابة الداخلية المتعارف عليه عموما، والذي يحتوي على أسئلة نموذجية لتقييم دورة المبيعات، وتم توجيهه لكل من مسؤول المصلحة التجارية ومحاسب المؤسسة، حيث كانت الإجابة ب(نعم) تمثل نقطة قوة وكانت الإجابة ب (لا) تمثل نقطة ضعف. ومنه فإن نقاط القوة والضعف بعد تحليل الإجابة كانت كما يلي:

أ- **نقاط القوة**: تتجسد نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية في دورة مبيعات مؤسسة فيلامب في مجموعة من النقاط التي تطبق فيها الرقابة بشكل سليم، وبعد دراسة الاستبيان وتحليله تم استخراج نقاط القوة التالية الذكر في الجدول التالي:

**الجدول رقم 3: نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسة**

### فيلامب

نقاط القوة	العملية
تفادي خطر عدم الدفع من الزبائن	دراسة الطلبات من طرف إدارة المؤسسة ومن خلالها تمنح الموافقة بالبيع
خلق عملية رقابة فعالة على كل مراسلات المؤسسة	تسجيل كل مذكرات الإرسال وأن كل الكميات المرسلة للزبائن كانت محل فويرة
استقلالية وظيفة الائتمان عن المصلحة التجارية	وظيفة الائتمان هي المسنولة عن تحديد مدى سيولة كل زبون في المؤسسة، وشروط الائتمان الممنوحة له
معرفة حالة التلاعب وتجنب مخاطر الاحتيال	مقارنة الدوائع بالمبالغ المسجلة في الدفاتر

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على استبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية

من خلال الجدول أعلاه فإننا نلاحظ مجموعة من نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية والتي من شأنها أن تخلق رقابة فعالة وتساهم في تجسيد العمليات الداخلية بالمؤسسة، وحمايتها من المخاطر المختلفة. ويمكن القول بأن أهم نقطة قوة يمكن الإشارة إليها هي دراسة الطلبات من طرف إدارة المؤسسة دليل على أن عملية بيع المنتجات تشهد رقابة فعالة من أعلى الهيكل التنظيمي بالمؤسسة والتي تراعي بالدرجة الأولى الوضعية المالية للزبون وسمعته السابقة في حالة ما إذا سبق وأن تعاملت معه المؤسسة، وبالتالي تحقيق الهدف الرئيس من نظام الرقابة الداخلية ألا وهو حماية أصول وممتلكات المؤسسة.

## ب- نقاط الضعف

إن نقاط الضعف من شأنها أن تخلق مجموعة من المخاطر التي قد تهدد المؤسسة. وبعد دراسة الاستبيان وتحليله تم استخراج نقاط الضعف التالية الذكر في الجدول التالي:

الجدول رقم 4: نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسة

## فيلامب

نقاط الضعف	العملية
خلق مخاطر عدم تسليم المبيعات المنفذة في غير الأجل المحددة	عدم مسك سجل الطلبات الحاصل عليها والتي لم تلبى كليا
إمكانية عدم تناسب الكميات المرسلّة للزبائن والكميات الظاهرة على مذكرات الإرسال.	الحرية التي يمتلكها مستخدمو الإرسال في الدخول والخروج إلى مخازن المؤسسة
عدم ضمان بأن المبيعات المرسلّة كانت كلها محل الرخص	عدم مراقبة الكميات الخارجة من طرف شخص ثاني من عمال المخازن أو من طرف شخص من عمال مصلحة الإرسال
إمكانية عدم التسجيل الصحيح للفواتير	عدم الفصل بين الوظائف في المؤسسة فيما يخص مسك الفواتير ومراقبتها وتسجيلها
إمكانية عدم المقدرة على المقارنة وإعداد التقارير البنكي، بحيث يجب أن ترسل لشخص آخر ليس له علاقة بالمقبوضات	إرسال البنك الإشعار بالحق مباشرة إلى أمين الخزينة

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على استبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية

ويمكن القول بأن نقاط الضعف في نظام الرقابة لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب أكثر من نقاط القوة، وهذا من شأنه أن يهدد المؤسسة ويشكل مخاطر لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب قد تمنع المؤسسة من تحقيق أهدافها.

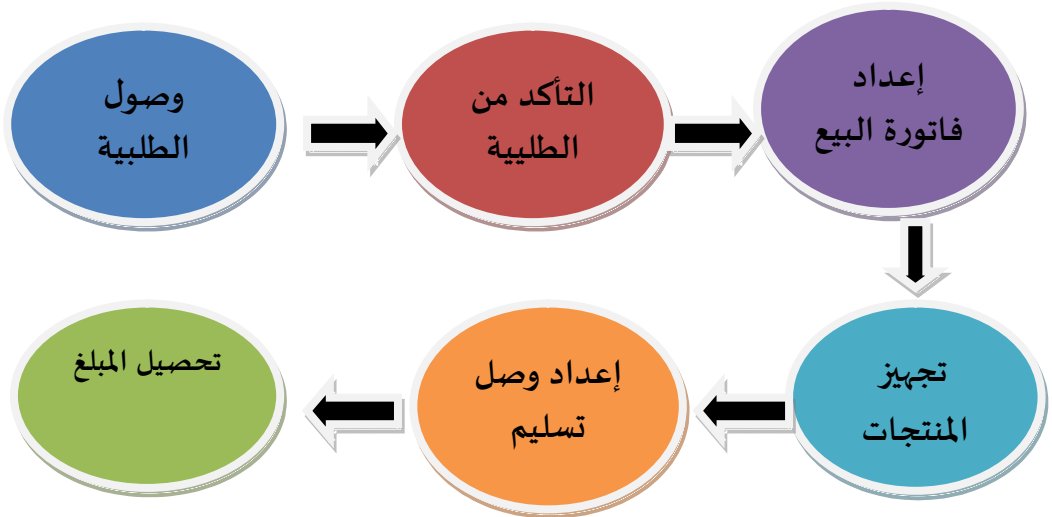


## 4- مخاطر الرقابة

بعد أن قمنا بعملية التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب، من خلال استبيان نظام الرقابة الداخلية واستخراج من خلاله نقاط القوة والضعف في النظام، وحتى يتسنى لنا التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال استعمال نقاط الضعف التي قد تسبب مخاطر بالنسبة لمؤسسة فيلامب، ولاستخراج مخاطر الرقابة في مؤسسة فيلامب قمنا ب:

أ- رسم مخطط مسار دورة مبيعات مؤسسة: حتى يتسنى لنا الفهم الجيد لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب وتقدير مخاطر الرقابة الداخلية لكل مرحلة من مراحل عملية البيع في المؤسسة، قمنا برسم مسار دورة المبيعات في مؤسسة فيلامب وذلك لغرض مساعدتنا في تقدير مخاطر الرقابة الداخلية. وتم توزيع كل مرحلة من مراحل دورة المبيعات على أهداف التدقيق التي يتوجب تحقيقها.

الشكل رقم 1: مخطط دورة مبيعات مؤسسة فيلامب



المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مقابلة شخصية مع رئيس المصلحة التجارية من المؤسسة.

ب- تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بعملية البيع: حيث قمنا بتحديد أهداف التدقيق التي سيتم تطبيق التقدير عليها. وقمنا بتحديد ثلاثة أهداف تدقيق لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب، وتتمثل هذه الأهداف في: كل المنتجات المرسله للبيع تمت فوترتها وتسجيلها، كل المبالغ التي كانت محل فوتره قابلة للقبض، كل قبض سجل كما يجب.

ج- التعرف على نقاط الضعف: بعد التعرف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب والتي ستساعدنا في تقدير مخاطر الرقابة الداخلية لدورة المبيعات.

د- تحديد مخاطر الرقابة لكل هدف: بعد أن حددنا أهداف التدقيق المرتبطة بعملية البيع، وتحديد نقاط ضعف النظام والتي تعتبر أوجه القصور للمؤسسة. سنقوم بتحديد مخاطر الرقابة لكل هدف من أهداف التدقيق بالاعتماد على نقاط ضعف النظام. وتتجسد مخاطر الرقابة لمؤسسة فيلامب في الجدول التالي: الجدول رقم 5: تحديد مخاطر الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب

المخاطر المحتملة	أهداف التدقيق المرتبطة بعملية البيع
خروج المنتجات بدون فاتورة، مخاطر فقدان (الخسارة)، خروج المنتجات دون ترخيص (مخاطر السرقة)، مخاطر عودة المنتجات للمؤسسة، مخاطر التلاعب، مخاطر عدم اكتشاف الفواتير والوثائق في نهاية السنة.	كل المنتجات المرسله للبيع تمت فوترتها وتسجيلها
مخاطر عدم القدرة على تحديد رقم الأعمال بصفة دقيقة، مخاطر عدم القدرة على حساب وخلق القيمة المضافة بصفة صحيحة، مخاطر وجود أرصدة غير مبررة، مخاطر عدم تحميل الأعباء والنواتج، مخاطر التلاعب، مخاطر عدم تحصيل الحقوق في	كل المبالغ التي كانت محل فوتره قابلة للقبض

الأجال المحددة.	
مخاطر عدم القدرة على معرفة الزبائن المشكوك فيهم، مخاطر تنجم عن عدم معرفة رصيد المؤسسة في الحالات الضرورية، عدم التسيير الجيد لخزينة المؤسسة، والمتضمن للنقديات، إمكانية التفرقة بين النشاطات وينجم عنه (مخاطر الخلط بين النشاطات).	كل قبض سجل كما يجب

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على نتائج تحليل استبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية  
5- إجراءات تصحيحية مقترحة موجهة لمؤسسة فيلامب من أجل  
تحسين نظام الرقابة الداخلية

من خلال النتائج المتوصل لها بعد قيامنا بتقييم مخاطر الرقابة لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب، يمكننا أن نعطي بعض الإرشادات لمؤسسة فيلامب بهدف التحسين من فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المبيعات، والتقليل من حجم المخاطر الكبيرة لها، وبالتالي التحسين من أداء المؤسسة. إذ يجب على مؤسسة فيلامب مراعاة ما يلي:

- أن تعيد هيكلة مصالحتها الخاصة بالمصلحة التجارية والمحاسبية، على أن تقوم بفصل الوظائف المرتبطة؛
- يجب على مؤسسة فيلامب أن تعيد النظر في لوائحها، بحيث يجب عليها أن تمنع الدخول والخروج من المخازن أين يوجد المنتجات بالنسبة لباقي العمال؛
- يجب على العمال أيضا احترام قوانين المؤسسة؛
- يجب على المؤسسة مراقبة الفواتير بعد إعدادها من خلال التأكد من السعر وشروط التسديد؛

- يجب على المؤسسة تخصيص ميزان مراجعة خاص بالزبائن لغرض المقارنة ومعرفة الاجال المحددة؛
- يجب على المؤسسة أن تستعين بمحاسب آخر تكون مهمته مراقبة التسجيلات المحاسبية بصفة دورية وفجائية؛
- يجب على المؤسسة أن تقارن بين المجاميع وتفاصيل المبالغ المقبوضة عن طريق البنك بواسطة مسؤول آخر مستقل؛
- يجب على المؤسسة أن تقوم بوضع آليات جديدة تسمح لها بالحفاظ على ممتلكاتها من التلف والسرقة، والاستعمال العشوائي؛
- يجب على المؤسسة الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة لغرض منافسة المؤسسات الأخرى.

## خاتمة

بعد معالجتنا لهذا الموضوع من الجانب النظري والتطبيقي حول العلاقة بين تقدير مخاطر الرقابة الداخلية ومدى مساهمتها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، تم التوصل إلى أن هناك علاقة تكامل بين تقييم مخاطر الرقابة الداخلية وتحسين كفاءة العمليات الداخلية للمؤسسة، كما تم التوصل إلى أن تقدير مخاطر الرقابة الداخلية يساعد مؤسسة فيلامب في معرفة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المبيعات مما يساهم في تحسين عملية البيع، وهذا ما يثبت صحة فرضيتي الدراسة.

## نتائج الدراسة

- تكتسي مخاطر الرقابة الداخلية أهمية بالغة نظرا لكونها من بين أهم المخاطر التي قد تواجه المؤسسات وتؤول دون تحقيقها لأهدافها؛
- يساهم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية في زيادة فعالية العمليات الداخلية للمؤسسة والمقتزنة بنشاطها وذلك عبر تحديد نقاط القوة والضعف في

- نظام الرقابة الداخلية، والعمل على تحويل نقاط الضعف إلى نقاط قوة مما يساهم في تحسين من كفاءة عملياتها؛
- يعتبر التدقيق الداخلي أداة والية من بين آليات نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء وذلك من خلال عملية الرقابة على مختلف عمليات المؤسسة بالإضافة إلى تقييم كفاءة عمليات إدارة المخاطر؛
  - تعتبر مصفوفة خطر الرقابة الداخلية أداة مهمة في تقدير مخاطر الرقابة الداخلية نظرا للدور الكبير الذي تلعبه من خلال تحديد تأثير أوجه القصور على أهداف مختلف عمليات المؤسسة؛
  - ساهم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب وتقييمها في اكتشاف نقاط الضعف وأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية مما ساعد في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ومدى تأثيرها على أهداف المؤسسة.

**اختبار فرضيات الدراسة:** بعد معالجة موضوع الدراسة من الجانب النظري والجانب الميداني يمكننا أن نختبر صحة فرضيات الدراسة أو نفيها، وبعد الدراسة توصلنا إلى ما يلي:

- بخصوص الفرضية الأولى القائلة بأن "يساعد تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة العمليات الداخلية للمؤسسة عن طريق تقدير مخاطر الرقابة الداخلية والتبليغ عنها"، وبعد الدراسة فإننا نؤكد صحة الفرضية. وذلك من خلال ما تم التوصل إليه بأن تقييم مخاطر الرقابة الداخلية وتقديرها من شأنه أن يساعد في تحديد أكثر العمليات عرضة للمخاطر وبالتالي التركيز عليها، والعمل على تعزيز الإجراءات الرقابية فيها وبالتالي التحسين من كفاءة وفعالية العمليات الداخلية بالمؤسسة.

- أما بخصوص الفرضية الثانية والقائلة بأن "يساهم تقدير مخاطر الرقابة الداخلية لدورة مبيعات مؤسسة فيلامب في تحسين عملية البيع، عن طريق اكتشاف أوجه القصور وتصحيحها". بعد الدراسة الميدانية فإننا نؤكد صحة الفرضية. وذلك من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج حول تقدير مخاطر الرقابة الداخلية لعملية البيع بمؤسسة "فيلامب"، وتحديد أهم نقاط الضعف التي تم اكتشافها في نظام الرقابة الداخلية والمخاطر التي قد تنشأ بسببها، وبالتالي تحديد الحلول المناسبة والفعالة لها، مما يساهم في تصحيح أوجه القصور وبالتالي تحسين عملية البيع.

**الاقتراحات:** أهم الاقتراحات التي توصلنا إليها نوردتها فيما يلي:

- ضرورة الاعتماد على التدقيق الداخلي نظرا لدوره الفعال في تقييم كفاءة العمليات الداخلية للمؤسسة؛
- ضرورة تركيز المدقق على المناطق الأكثر خطورة داخل المؤسسة لغرض اكتشاف وتقييم المخاطر ومحاولة منعها مستقبلا؛
- التركيز على مصفوفة خطر الرقابة الداخلية باعتبارها أداة مهمة وفعالة في دراسة تأثير نقاط الضعف وأوجه القصور على أهداف عمليات المؤسسة وبالتالي أهداف المؤسسة؛
- ضرورة فهم استراتيجيات مؤسسة فيلامب وإيصالها لعمال المؤسسة لغرض تحقيق أهداف المؤسسة؛
- ضرورة الفصل بين المهام والوظائف المرتبطة من شأنه أن يخلق رقابة إضافية بين عمال المؤسسة؛

## قائمة المراجع:

## أولاً- المراجع باللغة العربية

## 1- الكتب

- أحمد حلمي جمعة، (2009) الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، ط1، عمان، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- إدريس عبد السلام اثنتوي(1996)، المراجعة معايير و إجراءات، ، ط4، بيروت، لبنان، دار النهضة العربية.
- ألفين أرينز، جيمس لوبك، (2005)، مدخل متكامل في المراجعة، ترجمة، محمد محمد عبد القادر وآخرون، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، الرياض.
- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، (2009)، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، ، ط1، عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- رزق أو يزيد الشحنة، (2015)، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ، عمان، الأردن، دار وائل للنشر.
- علاء فرحان طالب، (2011)، إيمان شيحان الشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، عمان، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- غسان فلاح المطارنة،(2009)، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط2، عمان الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- وصفي عبد الكريم الكساسبة، (2011)، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، ، عمان، الأردن، دار البيازوري للنشر والتوزيع.

## 2- المجالات العلمية

- ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد، (2012)، «تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، ع20، جامعة بغداد، العراق.
- الشيخ الداوي، (2010)، «تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء»، مجلة الباحث، ع7، جامعة ورقة، الجزائر.
- عبد الغفور حسن كنعان المعماري، (2010)، «حافظ جاسم عرب المولى، تقييم كفاءة الأداء الاقتصادي للشركة العامة لصناعة الأدوية في نينوى للمدة (2002-2007) دراسة تحليلية مقارنة»، مجلة تنمية الرافدين، ع99، جامعة الموصل، العراق.

- عبد الملوك مزهوده، (2001)، «الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم»، مجلة العلوم الإنسانية، ع1، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- علي حسين الدوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، (2013)، «تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ع70، جامعة بغداد، العراق.
- فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع، منهل مجيد أحمد، (2012)، «تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية (دراسة نظرية تحليلية)»، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع92، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
- لبنى هشام نعمان، (2011)، «معايير تقييم الأداء دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ع61، جامعة بغداد، العراق.
- محمد سمير دهيرب، (2012)، «تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدّة إمكانية تطبيقه في الخدمة والإنتاجية العاملة في القطاع»، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، ع6، جامعة واسط، العراق.
- هشام عبد الحي السيد، (2008)، «نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات»، مجلة جمعية المحاسبين والمقيّين الكويتيين، ع14، الكويت.
- 3- رسائل وأطروحات
- إيمان محامدية، (2009)، «الرقابة التنظيمية والأداء مركب تمييع الغاز الطبيعي GL1/K بسكيدة نموذجاً»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر.
- إيهاب ديب مصطفى رضوان، (2012)، «أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية (دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة)»، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- بوبكر عميروش، (2011)، «دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.



- زاهر عطا الرمحي، (2004)، «تطوير أسلوب للتدقيق الميني على المخاطر لدى المصارف الأردنية»، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
  - عادل عشي، (2002)، «الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة (2000-2002)»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
  - محمد أمين مازون، (2011)، «التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر.
  - مومن شرف الدين، (2012)، «دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.
  - وجدان على أحمد، (2010)، «دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة»، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
- 4- هيئات ومنشورات دولية
- الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، أهداف تقييم الأداء، [ متوفر على الخط: <http://www.abahe.co.uk/b/human>].
  - المعيار الدولي للتدقيق رقم 400، تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.
- 5- مقابلات شخصية
- مقابلة شخصية مع مسؤول المصلحة التجارية لمؤسسة فيلامب.
  - مقابلة شخصية مع المدير المالي لمؤسسة فيلامب.
  - مقابلة شخصية مع المديرية لمؤسسة فيلامب.
  - مقابلة شخصية مع محاسب مؤسسة فيلامب.
- ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية
- Antoine Mercier, Philippe Merle, (2010), **Audit et commissariat aux compte**, , Perret Cedex ,France, Editions Francis Lefebvre.
  - Jacques Renard, (2010), **théorie et pratique de l'audit interne**, 7ème édition, Paris, France, édition d'organisation.