



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

تطوير نظام الرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام

الصناعي في سورية وأثره في تحسين

الكفاءة الإنتاجية

"دراسة ميدانية"

**Developing the internal control system in
manufacturing public sector in Syria and its impact on
improvement Productivity sufficiency**

"A field study"

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

محمد محي الدين هيثم قدري

إشراف الدكتور

طالب العلي

2018م

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

يعتبر القطاع العام الصناعي من القطاعات المهمة والأساسية في البلاد المتقدمة لما له من أثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وكذلك يلعب دوراً مهماً وأساسياً في تأمين السلع والخدمات الضرورية بأسعار مناسبة ودون احتكار، كما يساعد في تأمين فرص عمل واسعة.

ولكن هذه الأهمية لا تعني أن يكون خاسراً بل على العكس يجب أن يكون رابحاً ليتمكن من تحقيق أهدافه الاجتماعية، وليستطيع الاستمرار بأن يكون منتجاً لا مستهلكاً لثروات الوطن، ولعل خسارة بعض المنشآت الربحية بعدما خضعت للتأمين جعل القول مشروعاً بأنها لو بقيت مع القطاع الخاص وحصلت الدولة على ضرائب من أرباحها لكان أفضل من تأمينها وقيام الدولة بتحمل أعباء خسائرها، ومما لا شك فيه أن تحول المنشآت من حالة الربح إلى الخسارة يظهر أن مشكلات القطاع العام متعددة وأنها أكثر من أن تحصر.

وبالتالي فإن إدارة الرقابة الداخلية تلعب دوراً مهماً ورئيساً في الحد من حالات الغش والاختلاس وتقليل الأخطاء الجوهرية، وفي اكتشاف الممارسات غير السليمة في تطبيق اللوائح والقوانين داخل المنشآت، ولهذا فإن وجود ضوابط رقابية قوية في كشف الأخطاء ومحاسبة المقصرين يحمي أصول المنشآت الصناعية من سوء الاستخدام، وبالتالي يسهم في تحقيق أهدافها لهذا في حال عدم وجود ضوابط رقابية قوية في المنشآت الصناعية العامة وعدم تمكنهم من تطبيق أسس الإفصاح والشفافية وتقويم المخاطر قد يكون سبباً في كثير من المخالفات والاختلاسات والخسائر الكبيرة، التي تؤدي إلى انخفاض الإنتاجية في المؤسسات والمنشآت الصناعية العامة.

وسيحاول الباحث في هذه الدراسة تسليط الضوء على بعض مشاكل القطاع الصناعي العام سعياً منه لإيجاد الحلول في سبيل تحسين الإنتاجية.

● مشكلة الدراسة:

يعاني القطاع العام من الضعف في جوانب متعددة ومنها الجوانب الرقابية التي انعكست على الانتاجية والربحية في منشآت القطاع العام الصناعي، فأصبحت الدولة تتحمل أعباءها بدلا من أن تجني منافعها فتمثلت مشكلة هذه الدراسة في السؤال التالي:

(هل يسهم تطوير نظام الرقابة الداخلية في تحسين الكفاءة الإنتاجية لمنشآت القطاع العام الصناعي السورية؟)

ولتوضيح المشكلة بشكل أدق يمكن صياغتها في التساؤلات الآتية:

1. هل توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي السوري يزيد من الكفاءة الإنتاجية؟
2. هل تطبيق الفصل الملائم بين الواجبات يزيد من الكفاءة الإنتاجية في منشآت القطاع العام الصناعي السوري ؟
3. هل تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي يزيد من الكفاءة الإنتاجية في منشآت القطاع العام الصناعي السوري ؟

● أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة في تسليط الضوء على المنافع التي تقدمها الأنظمة الرقابية، ودورها في تحسين الانتاجية في القطاع العام الصناعي في سورية، وكذلك ابراز أهمية تحسين الكفاءة الانتاجية بالنسبة للشركات القطاع العام الصناعي في سورية، وكذلك اظهار أهمية تطوير الأنظمة الرقابية وأثرها في تحسين الكفاءة الانتاجية في القطاع العام الصناعي السوري.

● أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

1. إظهار العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين كفاءة انتاجية القطاع العام الصناعي السوري.
2. بيان أثر تطوير نظام الرقابة الداخلية في تحسين الكفاءة الإنتاجية في القطاع العام الصناعي.
3. بيان أهمية نظام الرقابة الداخلية في الحد من الممارسات غير السليمة وتقليل الأخطاء والاختلاسات في القطاع العام الصناعي السوري.
4. تسليط الضوء على جوانب الضعف في النظام المحاسبي الأساسي لتطويره بحيث يدعم الرقابة الداخلية والكفاءة الإنتاجية لمنشآت القطاع العام الصناعي.
5. استخلاص استنتاجات من شأنها المساهمة في حل مشكلات القطاع العام الصناعي السوري.

• الدراسات السابقة:

تشكل الدراسات السابقة إطاراً فكرياً للدراسة حيث تنوعت الدراسات وتعددت التي تناولت الرقابة الداخلية بشكل منفصل عن الكفاءة الانتاجية، ولما كانت الدراسات السابقة تدعم المشكلة البحثية وتزيد الباحث معرفةً بجوانب المشكلة وتمكنه بالتالي من إتمام الدراسة النظرية، فقد تم اختيار بعض الدراسات الأكثر ارتباطاً بموضوع الدراسة وتم عرضها من الأقدم إلى الأحدث حسب اللغة كما يلي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية:

1. دراسة (الزعبي، 2008)¹ بعنوان "أثر الالتزام بالقيم الثقافية والتنظيمية على مستوى الأداء الوظيفي لدى العاملين في القطاع العام بمحافظة الكرك".

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الالتزام بالقيم الثقافية وقيم العدالة التنظيمية على مستوى الأداء الوظيفي لدى موظفي القطاع العام في محافظة الكرك، والبالغ عددهم (841) موظفاً، اختيرت عينة عشوائية بسيطة (50%) من مجتمع الدراسة (421) ووزعت عليهم استبيانات استعيد منها (341) استبيان شكلت ما مجموعه (80.9%) من عينة الدراسة وما نسبته (40.5%) من مجتمع الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

✓ إن مستوى التزام العاملين بالقيم الثقافية الفردية جاء بدرجة مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.73)، كما جاء مستوى التزامهم بالقيم الثقافية التنظيمية وقيم العدالة التنظيمية بدرجات متوسطة وبمتوسطات حسابية على الترتيب (3.45)(3.36).
✓ إن مستوى الأداء الوظيفي لدى العاملين قد جاء بدرجة متوسطة (3.37)، وقد جاء ترتيب أبعاد الأداء الوظيفي تنازلياً على النحو التالي: الولاء الوظيفي (3.40)، التعامل مع الزملاء (3.35)، انجاز المهام (3.27)، علاقة الموظف مع الرؤساء (3.19)، الانضباط (3.10).

✓ كشفت الدراسة أن هناك أثراً دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) للالتزام بأبعاد القيم الثقافية الفردية (قيم الخيرية، قيم القيادة، قيم الامتثال) على مستوى الأداء الوظيفي.

¹ الزعبي، خالد، أثر الالتزام بالقيم الثقافية والتنظيمية على مستوى الأداء الوظيفي لدى العاملين في القطاع العام بمحافظة الكرك ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، (المجلد 22، العدد 1، 2008م).

✓ بينت الدراسة أن هناك أثراً دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) للالتزام بأبعاد القيم الثقافية التنظيمية (قيم التعاون، قيم العدالة، قيم الانتماء، قيم المشاركة في اتخاذ القرارات) على مستوى الأداء الوظيفي.

✓ كشفت الدراسة أن هناك أثراً دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) للالتزام بقيم العدالة التنظيمية (قيم عدالة الإجراءات، قيم عدالة المعاملات).

2. دراسة (حسين، 2011)² بعنوان "إنتاجية العامل في شركات المؤسسة العامة للصناعات الغذائية في سورية خلال الفترة 1996-2006، دراسة إحصائية".

هدفت الدراسة إلى تحديد المشاكل التي تعترض إنتاجية العمال أثناء قيامهم بعملهم والتي تؤثر بشكل مباشر في مستوى أدائهم وإنتاجيتهم، وذلك على عكس الوضع بالنسبة إلى عناصر الإنتاج الأخرى التي يمكن التحكم فيها بشكل أو بآخر وتكون مجتمع البحث من مجموعة شركات الصناعات الغذائية التابعة للقطاع العام الصناعي في دمشق وريفها، وكانت عينة البحث عينة عشوائية من مجتمع البحث وعددها (115) عاملاً وتم إجراء الدراسة على هذه العينة باستخدام (تحليل التباين) وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

✕ هناك فروقات جوهرية بين متوسطات إنتاجية عمال الإنتاج في مختلف الشركات المدروسة.

هناك فروقات جوهرية بين معظم متوسطات إنتاجية عمال الإنتاج بين كل شركتين على حدة، في حين لا توجد فروقات جوهرية بين بعض متوسطات إنتاجية عامل الإنتاج بين كل شركتين على حدة.

3. دراسة (أبو خليل، 2011)³ بعنوان "حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها، دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية، ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها، ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن الواقع الذي يعيشه القطاع العام الاقتصادي في سورية يفرض الحاجة إلى حوكمة هذا القطاع، وإصلاح مؤسساته، وشركاته، وقد تجسد ذلك من خلال ما يلي:

✓ قصور الدور الذي تلعبه إدارة الرقابة الداخلية في منع الغش، وتقليل الأخطاء، والإبلاغ عن المقصرين للسلطات المعنية.

² حسين، عبد الكريم، إنتاجية العامل في شركات المؤسسة العامة للصناعات الغذائية في سورية خلال الفترة 1996-2006: دراسة إحصائية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (المجلد 27، العدد 1، 2011م).

³ أبو خليل، رند، حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011.

✓ ضعف السلطات التي تتمتع بها إدارة الرقابة الداخلية والتي تمكنها من تقويم عمل الإدارة، واحترام تطبيق القوانين واللوائح داخل المؤسسات والشركات العامة في القطاع العام الاقتصادي.

✓ انخفاض كفاءة العاملين في إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العام الاقتصادي في سورية، وعدم تمكنهم من تثبيت أسس الإفصاح والشفافية وتقويم المخاطر ومقارنة المحقق مع المخطط.

✓ ضعف القدرات التي تتمتع بها إدارة الرقابة الداخلية من أجل حماية الأصول من سوء الاستخدام، وتوجيه المؤسسات والشركات العامة توجيهها استراتيجيا يساعد على تحقيق الأهداف الموضوعية.

4. دراسة (الايقة 2013) ⁴ بعنوان "الرقابة على الموارد البشرية وأثرها في رفع فعالية الأداء في المشافي السورية دراسة مقارنة في المشافي العامة و الخاصة في الساحل السوري".

هدفت الدراسة إلى رصد إدارة الموارد البشرية بوصفه مدخلاً إلى إدارة المستشفيات والرقابة على الموارد البشرية، من خلال التعرف على ماهية الرقابة الإدارية من خلال مفهومها وأدواتها والتعرف على آلية تقييم الأداء، فضلاً عن تحديد دور الرقابة على الأداء في رفع الفعالية في المستشفيات العامة والخاصة في سورية، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات وتحليلها واستخلاص النتائج وقد تم جمع البيانات من خلال (253) استبانة موزعة على (مستشفى الأسد الجامعي ومستشفى الأسد) من أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

✓ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التنفيذ وفعالية الأداء في المستشفيات في سورية.

✓ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين (الاخبار والمقارنة) وفعالية الأداء في المستشفيات في سورية.

✓ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين (التقارير) وفعالية الأداء في المستشفيات في سورية .

✓ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين(الإشراف الإداري) وفعالية الأداء في المستشفيات في سورية .

⁴ لايقة ،وجدي سليمان، الرقابة على الموارد البشرية وأثرها في رفع فعالية الأداء في المشافي السورية دراسة مقارنة في المشافي العامة و الخاصة في الساحل السوري ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2013 .

✓ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين (الملاحظة الشخصية) وفعالية الأداء في المستشفيات في سورية .

✓ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين (الميزانيات التقديرية) وفعالية الأداء في المستشفيات في سورية .

5. دراسة (كنعان 2014)⁵ بعنوان "أثر عناصر الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة الى معرفة أثر عناصر الرقابة الداخلية وفق إطار COSO (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، مراقبة عناصر الرقابة الداخلية) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، القابلية للتحقيق، التوقيت المناسب، القابلية للفهم) وقد كانت عينة الدراسة الشركات المدرجة في البورصة في سورية عددها (22) شركة وقد وزع عليها (127) استبانة وتم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS للتوصل الى نتائج الدراسة وأهمها:

- ✓ توفير بيئة رقابية فعالة يساعد على إنتاج معلومات تمتاز بالحياد وتخلو من التحيز.
- ✓ إن قيام إدارة الشركة بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحديد أهدافها يساعد على إنتاج معلوم
- ✓ تعكس حقائق الاحداث الاقتصادية وأثارها الجوهرية بدلاً من الوقوف عند الأبعاد الشكلية والآثار القانونية.
- ✓ إن السياسات والاجراءات التي تتبناها إدارة الشركة لتحقيق أهدافها تساعد على إنتاج معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته أو تعديلها.
- ✓ إن توفر نظام محاسبي واضح ومكتوب واتصال فعال لتوفير التقارير المالية يساعد على انتاج معلومات يمكن فهمها من جميع المستخدمين.
- ✓ إن أنشطة التقييم الدوري لعناصر الرقابة الداخلية يساعد على انتاج معلومات قادرة على احداث تغيير فعلي لدى متخذي القرار.

⁵ كنعان، امانى محمد بشير ، أثر عناصر الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية ،رسالة ماجستير ، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014 م .

6. دراسة (شيتور 2014)⁶ بعنوان "مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B)".

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات وذلك من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته و وسائله ومقوماته بالإضافة الى الاجراءات المتبعة في تطبيقه ، ومن ثم مدى مساهمته في تحسين الأداء المالي وقد تم جمع البيانات بالاعتماد على أسلوب المقابلة الموجهة في جمع المعطيات المتعلقة بمؤسسة التسيير السياحي بالإضافة الى اساليب أخرى تمثلت في الملاحظة المباشرة، الزيارة الميدانية لعدد من مديريات ومصالح الشركة، تحليل المحتوى بالاعتماد على وثائق المؤسسة على عينة المؤسسة نفسها من خلال دراسة ميدانية استطلاعية عن طريق اجراء مقابلات في مؤسسة التسيير السياحي مع (المدير العام ،رئيس قسم المالية والمحاسبة ،المدقق الداخلي)

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام رقابة داخلي فعال يساهم في تحقيق اهداف التي تسعى إليها المؤسسة وهي تحقق أقصى ربح بأقل التكاليف والذي بدوره يبرز المستوى الجيد للأداء المالي ورفع مستوى التنافسية للمؤسسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها :

- نظام الرقابة الداخلي يقوم على التخطيط والتنظيم الإداري للمشروع داخل المؤسسة، وحماية ممتلكاته من السرقة والتلاعب ومن الوقوع في الأخطاء المحتملة بإظهار التغيرات السلبية ومحاولة تحسينها والذي تضمن السير الحسن لوظائف المؤسسة.
- تقييم الأداء المالي هو قيام إدارة المؤسسة بفحص وتشخيص المراكز المالي ومقارنة نتائج ما حققته وماضيته من فرص من سنة أخرى، واعطاء خطط كفيلة بتحديد المستقبل.

7. دراسة (الوادية، 2016)⁷ بعنوان " دور الرقابة الداخلية على المخزون السلعي في المحافظة على المال العام، دراسة ميدانية على وزارة الصحة الفلسطينية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة الداخلية على المخزون السلعي في المحافظة على المال العام في وزارة الصحة الفلسطينية في قطاع غزة، وقد تم توزيع (50) استبانة وكانت نسبة

⁶ شيتور، علي ، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B) دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير ،جامعة محمد خضير ، الجزائر، 2014م .

⁷ الوادية، محمد رفيق ،دور الرقابة الداخلية على المخزون السلعي في المحافظة على المال العام، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة ، 2016 .

الاسترداد (86%) من الاستبانات الموزعة على العاملين في حقل الرقابة الداخلية، والعاملين في مخازن وزارة الصحة الفلسطينية في قطاع غزة باعتبارهم الفئة المستهدفة في عينة البحث وأهم النتائج التي توصلت إليها هي:

- ✓ وجود رقابة داخلية فعالة على المخزون السلعي يساعد في المحافظة على المال العام في وزارة الصحة الفلسطينية في قطاع غزة.
- ✓ الرقابة الداخلية في عينة الدراسة تطبق الدورة المستندية وتطبق القواعد والاجراءات المالية السليمة للرقابة على المخزون السلعي.
- ✓ وأظهرت كذلك عدم وجود معوقات بدرجة كبيرة تعيق عمل الرقابة الداخلية في عينة الدراسة مع توضيح بعض المعوقات الموجودة التي يجب التخلص منها.

وتم وضع جملة من التوصيات أهمها:

- ✓ الاستعانة بوحدة الرقابة الداخلية بشكل فعال عند اعداد الاحتياجات السنوية.
- ✓ الاهتمام بشكل أكثر بالرقابة الداخلية من قبل الإدارة العليا.
- ✓ وتوفير احتياجاتها التي تعينها على أداء عملها على أكمل وجه.
- ✓ تفعيل نظام الحوافز المعنوية والمادية وزيادة الاهتمام بتطوير مهارات العاملين وضرورة الاستفادة من التقنيات الحديثة.

ثانياً: الدراسات بالغة الانكليزية:

1- دراسة (Sarens and Christopher، 2010)⁸ بعنوان:

"The Association Between Corporate Governance Guidelines And Risk Management And Internal Control Practices: Evidence from a comparative study"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف فيم إذا كان التركيز الضعيف على إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، في إرشادات حوكمة الشركات في بلجيكا يرتبط بإدارة مخاطر ورقابة داخلية أقل تطوراً في الشركات البلجيكية، مقارنةً بالشركات الأسترالية.

⁸ Sarens G and Christopher J, The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices: Evidence from a comparative study, Managerial Auditing Journal, No. 25, 4, 2010.

توصلت هذه الدراسة إلى أن التركيز الضعيف على إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في إرشادات حوكمة الشركات في بلجيكا، يرتبط بإدارة مخاطر ورقابة داخلية أقل تطوراً في الشركات البلجيكية منها في الشركات الأسترالية.

يلحظ على الدراسات السابقة أنها لم تتطرق للعلاقة بين الرقابة الداخلية والكفاءة الانتاجية فهي تناولت كلا من الرقابة الداخلية والكفاءة الانتاجية على حدى، وقد أجري بعضها في بيئات تختلف عن بيئة القطاع العام في سورية.

2- دراسة (Li, 2010)⁹ بعنوان:

"Risk Management and Internal Control A CASE STUDY OF CHINA AVIATION OIL CORPORATION Ltd"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور وأهمية نظام الرقابة الداخلية في الممارسة الجيدة لإدارة المخاطر، مع التركيز بشكل خاص على هيكل الإدارة ونظام الإبلاغ وبشكل عام مع مبادئ حوكمة الشركات، وقد كانت عينة الدراسة شركة (the China Aviation Oil Corporation Ltd) وأيضاً هدفت إلى الحصول على فهم أعمق لكيفية استفادة الشركات الكبرى في الصين من إدارة المخاطر والرقابة الداخلية لتطوير الأداء والاستمرار بالأعمال وتوصلت إلى نتائج أهمها:

1. أن العديد من القضايا والمشاكل التي تعرض لها الشركات من حالات الاختلاس، وضعف الكفاءة، والافلاس، هي نتيجة عدم حوكمة الشركات، وضعف الامتثال لقواعد الرقابة الداخلية، وعدم كفاءة المعرفة في إدارة المخاطر، والتصور الخاطئ للمخاطر
2. إن تطوير البنية التحتية المناسبة لإدارة المخاطر سوف يزيد من المعلومات المساعدة على الاستثمارات ذات مخاطر منخفضة لأصحاب المصلحة.
3. وعلى الرغم من أن نظام إدارة المخاطر الحصيف والمفصل ليس ضماناً لنتائج ممتازة فإن الهيكل التنظيمي المحدد جيداً يضمن على الأقل مساءلة المنظمة الأمر الذي سيولد عوائد أكثر موثوقية في نهاية المطاف.
4. يساعد نظام إعداد التقارير الإدارية السليم وإطار إدارة المخاطر المؤسسية وتطبيق مبادئ الحوكمة الشركة على التعامل مع جميع المخاطر الحرجة الداخلية والخارجية والتحكم فيها.

⁹ Li, Shuhai Risk Management and Internal Control A case study of china aviation oil corporation (Ltd), University West , USA ,2010 .

5. يساعد التدريب الجيد ومكافآت المختصين في قسم إدارة المخاطر على اتخاذ قرارات أكثر عقلانية.

6. تؤدي تكنولوجيا المعلومات دوراً أساسياً في توصيل القواعد، والإبلاغ، والتعاون بين مختلف الإدارات والشركات التابعة، ومستويات الإدارة المختلفة، وأصحاب المصلحة.

3- دراسة (Oqab، 2012)¹⁰ بعنوان:

"The Role of the Audit Committee in Raising the Efficiency of the Internal Control System to Combat Money Laundering in Jordanian Banks"

هدفت الدراسة إلى تحديد دور لجنة التدقيق في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية لمحاربة غسيل الأموال من خلال المهام الموكلة لتقييم نظم الرقابة الداخلية، ودعم عمل قسم التدقيق الداخلي في دراسة نظم الرقابة الداخلية لمحاربة غسيل الأموال وفي تطوير الآلية الملائمة لتطبيق تعليمات مكافحة غسيل الأموال. كما هدفت إلى تقديم الدعم للتدقيق الخارجي في تقييم سياسات وإجراءات البنك المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية لمكافحة غسيل الأموال.

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ تسهم لجنة المراجعة بدرجة عالية في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية لمحاربة غسيل الأموال في البنوك الأردنية من خلال أنشطتها المتعلقة بتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- ✓ تسهم لجنة التدقيق بدرجة عالية في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية لمحاربة غسيل الأموال في البنوك الأردنية من خلال أنشطتها في دعم وظيفة التدقيق الداخلي.
- ✓ تسهم لجنة التدقيق بدرجة عالية في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية لمحاربة غسيل الأموال في البنوك الأردنية من خلال أنشطتها في دعم التدقيق الخارجي.

¹⁰ Oqab R, **The Role of the Audit Committee in Raising the Efficiency of the Internal Control System to Combat Money Laundering in Jordanian Banks**, International Research Journal of Finance and Economics, No. 88, 2012.

4- دراسة (Hannah 2013)¹¹ بعنوان:

"Effect of internal controls on revenue generation -a case study"

هدفت الرسالة إلى تقييم أثر الضوابط الداخلية على توليد الإيرادات في دائرة الأمم المتحدة للإحصاء، وقد تمثلت عينة الدراسة على جميع موظفين شركة (UNES) المحدودة خلال السنة التقويمية 2013، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- ✓ إن نظام الرقابة الداخلية يساعد في تعزيز الكفاءة ويساعد في ضمان الوصول إلى معلومات صحيحة ودقيقة.
- ✓ لتقليل فرص التحايل تحتاج المنظمة إلى مزيد من الاهتمام بالجرد، والأصول المنقولة، والعمليات في وحدات جديدة، وإجراء العديد من عمليات التدقيق بما يتماشى مع التغييرات التكنولوجية لضمان استمرارية المنظمة.
- ✓ إن إدارة المنظمة تتمتع بتعاملات صادقة ونزيهة مع جميع الأطراف ذات الصلة بالمنظمة حيث تتم العمليات بموافقة الشخص المصرح به، وبعد التأكد من جميع الوثائق المناسبة لمنع الاختلاسات، فقد حددت الإدارة الأهداف المناسبة للمنظمة بأسرها ولها معايير للتحقق من مخاطر الغش المتعلقة بالمنظمة، وقد حددت الإدارة الأفراد المسؤولين عن تنسيق مختلف الأنشطة داخل المنظمة وإن نظم الإبلاغ عن الهياكل التنظيمية يوضح مسؤوليات كل قسم.
- ✓ وضعت الشركة سياسات وإجراءات رسمية لجميع الأنشطة التي توفر الاتصال الجيد والفعال ومراقبة ورصد أنشطة جميع الموظفين.
- ✓ الإدارة ملتزمة بتشغيل النظام ويوفر التغذية المرتدة للرقابة حول تشغيل النظام.
- ✓ أن دائرة الأمم المتحدة للإحصاء تستعرض المركز عند الحاجة.

5- دراسة (Bubilek, 2017)¹² بعنوان

"Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization Case Study"

هدفت هذه الدراسة إلى عرض دور وأهمية الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في المنظمة من خلال دراسة حالة شركة كون (kone) في روسيا وتوصلت إلى نتائج أهمها:

¹¹ Hannah ,Ndungu - Effect of internal controls on revenue generation -a case study, Nairobi University ,2013 .

¹² Bubilek, Olga- Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization – Case Study, International Business Degree Thesis Bachelor of Business Administration, Arcada University, Finland ,2017 .

- ✓ تمتلك الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي أهمية عالية في المنظمة ويتمثل دور كل منهما، في السماح للمنظمة بتحقيق أهدافها وغاياتها من خلال عمليات تنظيمية أكثر فاعلية واتخاذ القرارات وإدارة المخاطر.
- ✓ الرقابة الداخلية التي تم تطويرها بشكل صحيح يمكن أن تؤثر تأثيراً إيجابياً على العمليات التجارية، وإدارة المخاطر، واتخاذ القرارات على جميع مستويات المنظمة.
- ✓ لضمان نتائج أكثر للرقابة الداخلية يجب تطوير الرقابة الداخلية لتلبية احتياجات الشركة ولتناسب ثقافتها، بحيث تكون في صميم معتقدات القيادة والإدارة والموظفين في فوائدها لا أن تكون مفروطة في البيروقراطية حيث أن التصور الإيجابي والمفيد للمفاهيم بين الموظفين يضمن نتائج أكبر.
- ✓ الرقابة الداخلية تؤثر بشكل إيجابي على اتخاذ القرارات والعمليات التجارية وإدارة المخاطر على جميع مستويات المنظمة إذا ما تم الالتزام بالضوابط الرقابية بشكل مستمر مما يزيد من ضمان تحقيق أهداف العمل.
- ✓ لتحقيق أقصى قدر من الكفاءة يجب أن تكون الرقابة الداخلية خاضعة للتوجيه والمراجعة والتدقيق من جانب المراجعة الداخلية للحسابات لضمان حسن سير عملها.
- ✓ يؤثر التدقيق الداخلي على المنظمة إيجابياً من خلال ضمان الخدمات والإشراف على عمليات الرقابة.

ما يميّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تعتبر هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة في بيان أهمية نظام الرقابة الداخلية وفي البحث عن حلول لمشكلات القطاع العام، ولكن تتميز عنها بأنها تبحث عن إمكانية حل مشكلات القطاع العام من خلال تحسين الكفاءة الانتاجية (للعاملين والتجهيزات و...) في القطاع العام الصناعي في سورية عبر تطوير نظام الرقابة الداخلية.

• فرضيات الدراسة:

في إطار مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها سترتكز الدراسة على الفرضية الرئيسية التالية: (يساهم تطوير نظام الرقابة الداخلية في تحسين الكفاءة الانتاجية في منشآت القطاع العام الصناعي في سورية).

وتتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي في تحسين الكفاءة الانتاجية.

- يسهم الفصل الملانم بين الواجبات في زيادة الكفاءة الانتاجية.

- يسهم تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي في تحسين الكفاءة الانتاجية.

• منهجية الدراسة:

باعتبار أن هدف الدراسة معرفة واقع العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين الكفاءة الإنتاجية في بيئة القطاع العام الصناعي في سورية، فإن الدراسة بطبيعتها دراسة ميدانية من أدواتها الرئيسية الاستبيان والتحليل الاحصائي للبيانات، وعليه فإن منهج الدراسة منهج وصفي تحليلي تم رسم خطواته ومراحل انجازه بشكل منطقي حسب الخطوات التالية:

❖ جمع المعلومات اللازمة حول موضوع الدراسة (كالدراسات السابقة والمراجع العلمية)، بغية تكوين إطار معرفي يمكن من الالمام الجيد بكافة جوانب مشكلة الدراسة.

❖ صياغة محاور الاستبيان والأسئلة في ضوء المعلومات التي تم جمعها في الخطوة الأولى.

❖ توزيع الاستبيان على عينات الدراسة ثم جمعها واختبار مصداقيتها.

❖ تحليل بيانات الاستبيان طبقاً لبرنامج SPSS

❖ تعميم نتائج الاستبيان.

❖ تقديم التوصيات المناسبة.

• متغيرات الدراسة :

المتغير التابع

الكفاءة الإنتاجية:

- أداء الاعمال بشكل أفضل
- الحد من الهدر والاختلاسات
- حسن استخدام الموارد المتاحة

المتغير المستقل

نظم الرقابة الداخلية:

- بيئة الرقابة
- أنشطة الرقابة
- مكونات الرقابة الداخلية

الفصل الأول:

الكفاءة الإنتاجية وضرورات تطويرها
والاهتمام بها.

الفصل الأول

الكفاءة الانتاجية وضرورات تطويرها والاهتمام بها

مقدمة:

تعتبر الإنتاجية المصدر الحقيقي للنمو الاقتصادي وللرفاهية الاجتماعية وتحسين مستوى المعيشة في أي بلد مهما كان نوع النشاط الاقتصادي فيه، وتعطي معدلات نمو الإنتاجية وتحليل عناصرها نظرة فاحصة للنشاط الاقتصادي وتكشف نواحي الضعف والقوة في هذا النشاط، لهذا تتسابق الدول للمحافظة على استمرارية معدلات نمو متزايدة في الإنتاجية بإدخال التحسينات المستمرة، في الجوانب التكنولوجية والإدارية والبشرية وتمكنت الدول المتقدمة من تحقيق تقدم صناعي كبير مكنها من السيطرة والتحكم في الاقتصاد العالمي، واستخدمت اليابان الإنتاجية كوسيلة فعالة لإصلاح اقتصادها الذي دُمر كلياً خلال الحرب العالمية الثانية، وعلى الرغم من أنها بلد فقير جداً في الموارد الأولية فهي تستورد كل شيء على الإطلاق من المواد الخام وتعمل على صناعتها بجودة عالية وتصديرها،¹³ فاستطاعت أن تنهض ثانية بفضل تحقيقها معدلات نمو عالية في الإنتاجية، وأخذت دول جنوب شرق آسيا بتجربة اليابان القريبة منها فركزت الجهود الكبيرة من أجل تطبيع مجتمعاتها وتوحيدهم بأهمية تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية فوضعت لذلك السياسات والبرامج الوطنية لتحقيق أهدافها.

إن محور تحسين الإنتاجية هو تأدية العمل بالطريقة الصحيحة وبكفاءة أحسن وليس العمل بجهد مضني لتحقيق نتائج أفضل، وإن ما تحقق في اليابان أو الدول الصناعية الأخرى من معدلات نمو عالية في الإنتاجية، جاء نتيجة للوعي بأهمية الإنتاجية وببذل جهود منظمة لإدخال تغييرات جوهرية لتحسين الإنتاجية اعتمدتها كوسيلة فعالة لدعم منتجاتها في الأسواق العالمية.

1-1 مفهوم الكفاءة الانتاجية:

يتضح مفهوم الكفاءة الانتاجية من معنى المصطلحين الذين يتكون منهما "الكفاءة" و"الإنتاجية". **الكفاءة:** هي تحقيق النتائج المطلوبة (المخرجات) بأقل تكلفة ممكنة (المدخلات)، فهي تعبير عن الاستخدام الرشيد في المفاضلة بين البدائل واختيار الأفضل منها الذي يخفض التكاليف أو يعظم العائد في أقصى درجة ممكنة.¹⁴

¹³ علي، عيسى، التربية المقارنة، منشورات جامعة دمشق، 2015، صفحة 147.
¹⁴ عواد، يونس، و ناصر، محمد، إدارة النظم والعمليات الإنتاجية، منشورات جامعة دمشق، 2003، ص 46.

الإنتاجية: هي مقياس أو مؤشر من المؤشرات التي تستخدم في الإدارة لقياس مدى فعالية وكفاءة المنظمة في استخدام واستثمار عناصر الإنتاج، والموارد المتاحة للوصول إلى أهدافها ويعبر عنها بالإنتاجية الكلية فهي نسبة المتحصل من الإنتاج (المخرجات) إلى العناصر الإنتاجية (المخرجات).¹⁵

ويمكن القول أن **الكفاءة** هي "نسبة المخرجات الفعلية (المتحققة) إلى المخرجات القياسية (المخططة)"¹⁶

ومن هنا تتضح العلاقة بين مفهوم الإنتاجية ومفهوم الكفاءة حيث أن الإنتاجية تعبر عن القدرة على الإنتاج، في حين تعبر الكفاءة عن مدى تطابق الإنتاج الفعلي مع الإنتاج المخطط.

أي أن مؤشر الكفاءة يعد اختباراً معيارياً لمؤشر الإنتاجية وبالتالي يكون **نجاح الإنتاجية يؤدي إلى الكفاءة الإنتاجية** وتكون بالكم والكيف معاً، فقياس تكلفة المواد أو العمالة أو مصاريف التحويل كل هذا يعطي الجانب التقييمي الكمي، ولكن في ذات الوقت يعنى الجانب الكيفي من حيث النوع والجودة أو القيمة وبالتالي يمكننا القول بأن

الكفاءة الإنتاجية هي: تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل كمية من المدخلات وأدنى تكلفة ممكنة.¹⁷

لكن ربما تلجأ الإدارة إلى الضغط على العمال وإجبارهم على العمل بمشقة، أو ربما تلجأ إلى التخلص من البعض منهم لتخفيض نفقات الإنتاج من أجل تحسين الإنتاجية، وهذا حاصل في القطاع الخاص ولكنه لا ينسجم مع أغراض القطاع العام، وبالتالي لزيادة الإنتاجية لا بد من تحسين الطرائق والوسائل في استخدام عناصر الإنتاج لتحقيق زيادة في قيمة المخرجات على حساب المدخلات وبالتالي لابد من تعريف مناسب وهو **الكفاءة الإنتاجية:**

"هي الاستخدام الأمثل لعناصر الانتاج بهدف تحقيق أكبر قدر من الانتاج بمستوى معين وفي وقت معين بأقل تكلفة ممكنة"¹⁸.

الكفاءة الانتاجية هدف أساسي من أهداف المشروعات وتسعى الإدارة لتحقيقه من خلال خبرتها التنظيمية والإدارية، المتمثلة بمجموعة من الأنشطة والعمليات الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وسياسات، تهدف إلى تكوين قوة قادرة على تحقيق الكفاءة في استخدام عناصر

¹⁵ المرجع السابق، ص 44 .

¹⁶ يحضية، سملالي، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية. رسالة دكتوراه، 2004، ص 25 .

¹⁷ معجم المعاني الالكتروني، www.almaany.com .

¹⁸ عرفة، احمد، شبلي، سمية، الإدارة الانتاجية والفراغ - فعاليات نظام وتخطيط ورقابة الانتاج ، ط الرابعة ، ص 51 .

الإنتاج الأساسية من العمل والمواد ورأس المال ،وتحددّها مجموعة من العوامل الفنية والانسانية وتزداد أهمية الناحية الانسانية في تحديد الكفاءة الانتاجية لأن العامل يسيطر في نهاية الأمر على النواحي الفنية ويستطيع التأثير في كفاءتها فهو المحرك الديناميكي للعملية الإنتاجية ومصدر الطاقة الذي يسيطر على أداء عناصر الإنتاج الأخرى ويمكن القول أن:

الكفاءة الانتاجية:

الاستخدام الامثل للمدخلات من العمالة والمواد والآلات والمعدات للحصول على افضل المخرجات متضمنا الاساليب العلمية في الادارة متمثلة في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.¹⁹

1-1-1 مستويات وأهمية الكفاءة الإنتاجية:

توجد عدة مستويات للإنتاجية:

- الإنتاجية على مستوى الفرد أو العامل.
- الإنتاجية على مستوى الوحدة الإنتاجية.
- الإنتاجية على مستوى المنشأة.
- الإنتاجية على مستوى القطاع الاقتصادي.
- الإنتاجية على مستوى الاقتصاد القومي.²⁰

وتعود أهمية الكفاءة الإنتاجية:

- إنتاج كميات أكبر من الوحدات بمجهود أقل وبموارد أقل مما يجعل السلعة أكثر قدرة على منافسة مثيلاتها في السوق.
- تؤدي إلى تخفيض أسعار بيع المنتجات الذي يؤدي إلى زيادة الطلب وزيادة المبيعات وبالتالي القدرة على المنافسة وزيادة التدفق النقدي الداخل وزيادة الارباح.
- تؤدي في المدى الطويل إلى التوسع الصناعي وجذب المزيد من العمال العاطلين عن العمل.
- المحافظة على الموارد النادرة من الضياع.
- تحسين مستوى المعيشة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للسكان.

¹⁹ عشاوي، سعد الدين، الإدارة الصناعية، دار عين شمس، ص 404 .

²⁰ عواد، يونس، و ناصر، محمد، إدارة النظم والعمليات الإنتاجية، منشورات جامعة دمشق، 2003 ، ص 199 .

- الكفاءة الانتاجية هي المصدر الوحيد لزيادة الثروة القومية.
- القدرة على منافسة المنتجات الأجنبية وتعزيز الثقة بالمنتج الوطني.
- تخفيض التكلفة الكلية للمنتج مما يؤدي إلى شعور حقيقي بارتفاع الدخل وتحسين مستوى المعيشة.
- تهيئة الجو المناسب لتقليص المستوردات السلعية وزيادة الصادرات مما يعني توفير مبالغ طائلة من العملات الأجنبية.
- سد احتياجات المجتمع من السلع والخدمات.
- تحقيق أهداف المنشأة مما يؤدي إلى تحسين ظروف العمال وصرف حوافز مقابل مجهوداتهم.²¹

2-1-1 العوامل المؤثرة في الكفاءة الانتاجية:

تتأثر الانتاجية بعوامل كثيرة ومتشعبة وذات طبيعة متباينة، كما أنها تتصف بالتداخل والترابط ولكل عامل خصائصه الخاصة وتأثيراته المختلفة من العامل الآخر، ومن طبيعة هذه العوامل أنها لاتتصف بالثبات، فهي متغيرة تبعاً للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وهي ذات علاقة تبادلية.

ومما لاشك فيه أن تحسين الانتاجية لا يأتي إلا بتأدية الأعمال الصحيحة بالطريقة الصحيحة، ومن أجل ذلك لابد لنا من معرفة العوامل التي تحدد الانتاجية وتؤثر فيها ولقد تنوعت التقسيمات.²²

1-2-1-1 العوامل حسب التصنيف الذي جاء به مكتب العمل الدولي (ILO):

صنف مكتب العمل الدولي العوامل المؤثرة في الانتاجية إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي²³:

- 1- مجموعة العوامل العامة.
- 2- مجموعة العوامل الفنية والتنظيمية.
- 3- مجموعة العوامل البشرية.

²¹ العبادلة، وليد، الانتاجية واقعها وطرق تحسينها، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 1994، ص 65 .

²² هنية، ماجد، العوامل المؤثرة على إنتاجية العاملين في القطاع الصناعي، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص 5 .

²³ طاطاي، كمال، دور التكوين في رفع انتاجية المؤسسات، رسالة ماجستير، الجزائر، 2003، ص 97-98 .

حيث توصل هؤلاء الأخصائيون إلى تحديد 37 عاملا مختلفا يؤثر في مستوى إنتاجية العمل وهي مفصلة كما يلي:

- مجموعة العوامل العامة :
- الطقس(الظروف الجوية والمناخية).
- التوزيع الجغرافي للموارد والخامات الطبيعية.
- السياسات المالية والائتمانية التي تتبعها الدولة.
- التنظيم العام لسوق العمل في الدولة.
- نسبة القوى العاملة إلى مجموع السكان، نسبة البطالة، مقدار النقص في القوى العاملة معدل دوران العمل.
- توفر مراكز البحث العلمي والتكنولوجي.
- التنظيم التجاري وحجم السوق.
- نشر نتائج البحوث والدراسات العلمية والتكنولوجية.
- التغييرات في تركيبة أو بنية المنتجات.
- أثر المنشآت ذات الكفاءة المنخفضة ونسبة إنتاجها إلى الحجم الكلي للإنتاج.

مجموعة العوامل الفنية والتنظيمية:

- درجة التكامل في الإنتاج.
- معدل استغلال الطاقة الإنتاجية في المؤسسات المختلفة.
- حجم الإنتاج ودرجة استقراره.
- جودة المواد الأولية (الخامات) التي تستخدمها المؤسسات الإنتاجية.
- درجة ملائمة المواد الأولية وانتظام تدفقها.
- التقسيم الفرعي للعمليات الإنتاجية.
- توازن خط الإنتاج.
- تعدد أنظمة المكين.
- الأجهزة والوسائل الرقابية.
- جودة المنتجات.
- ترشيد وتنظيم عمل المواد.
- الترتيب الداخلي والموقع الجغرافي للمنشأة (أو المصنع).

- الصيانة والخدمات الهندسية الخاصة بالأمان، الإضاءة، الصوت، التهوية، تكييف الهواء، الهاتف ... إلخ.
- نوعية أدوات الإنتاج وسهولة الحصول عليها وتداولها بين العمال.
- درجة امتلاك المكائن والأدوات.
- كمية المكائن (أو القوى المحركة) المتاحة لكل عامل.
- التناسب بين القوى العاملة المتخصصة لأعمال الصيانة والقوى العاملة المخصصة للأعمال الإنتاجية المباشرة.
- طول أو مدى ساعات العمل اليومي وكيفية توزيعها.
- طرق اختيار الأفراد.

• مجموعة العوامل البشرية:

- العلاقة بين الإدارة والعاملين.
- الأحوال الاجتماعية والنفسية للعامل.
- الأجور التشجيعية (الحوافز المادية).
- درجة التوافق أو التكيف للعمل، والارتباط به.
- التعب الجسماني أثناء العمل.
- تركيب القوى العاملة من حيث (السن، الجنس، المهارة، الإعداد الفني).
- تنظيم المباريات وروح التنافس (المحاكاة) في مجال الإنتاج.
- دور التنظيمات العمالية.

2-2-1-1 ويمكن تصنيف العوامل المؤثرة في الكفاءة الانتاجية عوامل (خارجية وداخلية)

أسلوب الخبير الإداري (A.Jendson) جندسون يعتبر الخبير الإداري (A.Jendson) أشهر أستاذ علم الإدارة في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد قام بتقسيم العوامل المؤثرة في الإنتاجية إلى ستة عشر مجموعة رئيسية،

توزعت على النحو التالي:

أولاً: العوامل الخارجية:

أ. التكنولوجيا.

ب. الوضع الاقتصادي العام.

ج. بيئة الأعمال.

د. التشريعات الحكومية.

هـ. طلبات واحتياجات المستهلكين.

و. التجديد والابتكار.

ز. العلاقات الصناعية.

ثانياً: العوامل الداخلية:

أ. الأفراد العاملون في المنشأة.

ب. بيئة العمل داخل المنشأة وتنظيمها.

ج. سياسات المنشأة.

د. المعلومات وأنظمة الرقابة داخل المنشأة.

هـ. نوعية الإدارة.

و. أنظمة الحوافز والمكافآت التي تطبقها المنشأة.

ز. نوعية المعدات والآلات التي تستخدمها المنشأة.

ح. الأوضاع التنظيمية السائدة داخل المنشأة.

ط. عملية الإشراف داخل المنشأة.²⁴

3-2-1-1 ومن هذه التقسيمات عوامل فنية وعوامل انسانية

أولاً : عوامل فنية مثل :

أ- المستوى التكنولوجي المستخدم في الإنتاج.

ب - المواد الخام المستخدمة (كما ونوعا وكيفا).

ت - أساليب الإنتاج المتبعة.

²⁴ هنية، ماجد، العوامل المؤثرة على إنتاجية العاملين في القطاع الصناعي، رسالة ماجستير، غزة، 2005، ص 86 .

ث - تصميم مكان العمل.

ج - القدرة على تصريف المنتجات وتسويقها.

ثانيا : عوامل إنسانية مثل :

أ- مستوى التعليم والخبرة المكتسبة.

ب- المهارة المكتسبة بالتدريب

ت - التكوين الجسماني للعامل.

ث - القدرات والمهارات الشخصية.

ج-الرغبات الإنسانية.

ح -العلاقات الاجتماعية.

خ -طبيعة العمل نفسه.²⁵

3-1-1 ادارة الإنتاجية:

دور الادارة في زيادة الإنتاجية:

تكون الادارة مسؤولة لضمان توفي رأس المال والعمل واستخدامه بكفاءة لزيادة الانتاجية وتشمل تقنية الادارة :

(1) اسوب الادارة: إن لأسلوب الادارة تأثير في التصميم الوظيفي وطبيعة الاتصالات، والسياسات، والاجراءات داخل المؤسسة، فأسلوب الإدارة المرن والديناميكي يكون المدخل الأفضل لتحقيق الانتاجية العالية.

(2) الاتصالات: هي عمليات استلام وإرسال المعلومات وبيانات لمختلف الجهات، وهذه المعلومات تكون إما من خلال العبارات المكتوبة أو التعبير الشفهي فهي ترتبط بالاستخدام الصحيح للتكنولوجيا، ويجب أن تكون الاتصالات ذات كفاء وفاعلية فالاتصالات الكفاء هو الاتصال الذي يتم بأدنى التكلفة وأقل استخدام للموارد، أما

²⁵ هنية، ماجد، العوامل المؤثرة على انتاجية العاملين في القطاع الصناعي، رسالة ماجستير، غزة، 2005، ص 87 .

الاتصالات الفاعلة فهي إرسال المعلومات بشكل تكون مفهومة بصورة تامة وشاملو لما يراد لها من قبل المستخدم.

(3) ثقافة العمل: هي مجموعة من القيم والمعتقدات والتصورات وطرائق التفكير التي يشاطرها أعضاء المؤسسة وتدرس للأعضاء الجدد.

(4) الدافعية: تعد الدافعية عامل رئيسي في العديد من جوانب العمل إذ إن تأثيرها ليس فقط في الانتاجية وجودة المنتجات بل في بيئة العمل، فالأفراد يعملون لأسباب مختلفة، فعل الرغم من أن السبب الرئيسي للعمل هو الأجر إلا أنه هنالك أسباب ودوافع مختلفة يسعى الافراد إلى تحقيقها من خلال العمل مثل (تحقيق الذات- الاحساس بالإنجاز- الجوانب النفسيةالخ) لذال تؤخذ الدافعية بنظر الاعتبار عند تصميم العمل إذ يتم الأخذ بالمكونات الفنية و البشرية للعمل سوياً. فالدافعية ممارسة إدارية للمدير بهدف التأثير على العاملين من خلال تحريك الدوافع والرغبات والحاجات لغرض إشباعها وجعلهم مستعدين لتقديم أفضل ما عندهم من أداء لتحقيق أهداف المؤسسة.²⁶

اذ إن الادارة قادرة على تنفيذ برامج زيادة الإنتاجية في المنشأة التي تديرها وذلك من خلال:
✓ وضع الخطط ورسم السياسات الكفيلة بتحقيق البرامج الإنتاجية بأقصى قدر من الكفاءة والفاعلية.

✓ الاهتمام بالعنصر البشري والعمل على تطويره، واسهامه في القرارات الادارية.
✓ خلق علاقات انسانية متينة وظروف عمل مريحة.
✓ الاستفادة من المنجزات العلمية والتقنيات الحديثة.
✓ تحقيق الانسجام التام بينها وبين العمال، والعمل على توافق مصلحة الادارة مع مصلحة العمال، وعلى اساس توزيع المنافع للطرفين.
✓ اقتناع العمال بان نجاح المنظمة التي يعملون بها انما هو نجاح للاقتصاد القومي ككل، وانه سيعود بالنفع عليهم وعلى الاجيال القادمة.²⁷

²⁶ الشمري، زهرة، تقييم التقنيات الحديثة لتحسين الإنتاجية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد(18)، العدد(3)، 2010، ص 25 .
²⁷ الصوص، سمير، برنامج تحسين الإنتاجية، مؤسسة الإنتاجية الماليزية، MPC ماليزيا، 2004 ،ص 22 .

ادارة الإنتاجية هي عملية مستمرة تتضمن اربعة مراحل اساسية وهي:

قياس، تحليل وتقييم، تخطيط، تحسين²⁸

1-13-1 قياس الإنتاجية

قياس الإنتاجية هو جزء طبيعي من عملية التحليل، المراقبة، التقييم، وعملية الإدارة فيجب على المختص أن يقيس الإنتاجية من أجل تحسينها.

○ أهمية قياس الإنتاجية

يعتبر قياس الإنتاجية هو الأساس في دراسة موضوع الإنتاجية وتحليلها، سواء كان على مستوى الاقتصاد القومي، أو على مستوى المنشأة. إن الأرقام التي يتم الحصول عليها جراء عملية القياس لا تكون لها أي دلالة ما لم تتم عملية المقارنة عليها. يمكن للمقارنة أن تكون مع إنتاجية نفس النظام لفترات سابقة وهو ما يعرف "بالمقارنة الزمانية"، ويمكن أن تكون المقارنة مع إنتاجية أنظمة أخرى خلال نفس الفترة، وهو ما يعرف "بالمقارنة المكانية"، وأي كان نوع المقارنة فإن الهدف منها هو الوقوف على أسباب ومواطن القوة والضعف في كفاءة الاستخدام، والتعرف على عمل الوحدات الأكثر كفاءة داخل المنظومة الإنتاجية

يجب أن تكون عملية القياس واضحة وبسيطة حتى تحقق أهدافها في الكشف عن حركة الإنتاجية ومراحل تطورها، ومعرفة مستوى ونوعية المشاكل والصعوبات التي تعاني منها المنشأة. وبناء على كل ما سبق، يمكن أن نجل أهم الفوائد والمزايا التي تحققها زيادة معدلات الإنتاجية في النقاط التالية:

- أ. تمثل الإنتاجية أهم مؤشرات الربحية، وبناء على قيمة الإنتاجية يمكن زيادة الإنتاج.
- ب. تنعكس مؤشرات الإنتاجية على العاملين، حيث يزداد الدخل بزيادة الإنتاجية، وعند انخفاض الإنتاجية تنقص المزايا المادية والمعنوية الممنوحة للعاملين.
- ج. تعتبر مؤشرات الإنتاجية أحد الأسس الهامة لتحديد الأسعار، حيث أن ارتفاع الإنتاجية يعني انخفاض التكلفة، وبالتالي إمكانية تخفيض السعر، والعكس صحيح.
- د. تساعد مؤشرات الإنتاجية في تحديد أولويات خطط التوسع والإحلال، وأساس بدء وتنفيذ الأنشطة التي تحقق أعلى عائد ممكن.

²⁸ الصوص، سمير زهير، برنامج تحسين الإنتاجية، مؤسسة الإنتاجية الماليزية، MPC ماليزيا، 2004، ص 5 .

هـ. تساعد مؤشرات الإنتاجية أيضا في معرفة الموقف الحالي للمنشأة بالنسبة للمنشآت المنافسة، مما يؤدي إلى رفع روح المنافسة الإيجابية.²⁹

وإن قياس الانتاجية يساعد على:

- معرفة وضع المنظمة، وإلى أي مدى وصلت في تطبيق خطط زيادة الإنتاجية.
- درجة تحقيق الأهداف الأساسية للمنشأة (فاعلية الإدارة).
- معرفة كفاءة استغلال الموارد لخلق ناتج معين.
- الحكم على فاعلية المنشأة – القدرة على المنافسة والبقاء في دنيا الأعمال.
- معرفة اتجاهات الإنتاجية في المنظمة.
- مقارنة إنتاجية المنشأة مع إنتاجية منشأة أخرى مشابهة.
- وضع الأهداف للوصول إلى الغايات.
- تحديد المعوقات المحتملة.
- بث الروح المعنوية في الآخرين للعمل على تحقيق الأهداف (مع تركيز الاهتمام على الأولويات).³⁰

○ صفات نظام القياس السليم للإنتاجية:

هو الذي يتصف بما يلي:

- يبين ما إذا كانت استراتيجيات الإنتاجية قد افضت إلى أي تحسينات حقيقية.
- الذي يغطي جميع الموارد والعمليات في المنظمة.
- ان يعطي صورة شمولية كاملة للنشاط، وليس صورة جزئية فقط.
- ان يوفر مؤشرات بسيطة وواضحة عن الاداء (الإنتاج، الربح، الجودة).
- يتضمن مؤشرات للأداء الحالي والمستقبلي، ويعزز الروابط بينهما.
- ان يتمكن من تحويل قياس التغيير في الارباح إلى قياس في التغيير في الإنتاجية.
- ان يخضع هذا النظام لمراجعة مستمرة لتطويره وتحديثه.

²⁹ J. W. Kandrik", Understanding Productivity, Introduction to Dynamics of Productivity Change, Jhon Hopkins" University Press. 1971,p32 .

³⁰ أبديوي الحسين، محمد، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص36 .

○ مقاييس الإنتاجية:

مقاييس الإنتاجية الكلية:

ان الانتاجية تقيس نسبة المخرجات إلى المدخلات من السلع التي انتجت خلال فترة زمنية معينة وغالبا ما يتم التعبير عن الإنتاجية بالمعادلة التالية:

$$\text{إنتاجية العوامل} = \frac{\text{المخرجات الكلية}}{\text{الكلية = المدخلات الكلية (العمل + المواد + الطاقة + راس المال... الخ)}}$$

ان قياس الانتاجية بحد ذاتها لا تعطي اية دلالة الا اذا تم مقارنتها بسنوات سابقة، ان قياسات الانتاجية تحاول ان الكفاءة في الاستخدام المادي للموارد وهو ما يحفز ويقوم من خلال انتاج منتجات اعلى باقل مدخلات مما يؤدي الى تحسين الجودة من خلال التركيز على القياسات المادية.

• أهمية مؤشر إنتاجية العوامل الكلية:

- ✓ تقيس مستوى الإنتاجية في المنظمة، وكذلك معدل نمو الإنتاجية.
- ✓ تحدد وضع الإنتاجية لغرض المقارنة.
- ✓ تشير النسبة إلى مقدار العائد من المخرجات الذي تولده كل وحدة من المدخلات.
- ✓ وتشير النسبة العالية إلى حسن الاداء في المنشأة، والعكس بالعكس.
- ✓ وتعكس الإنتاجية الكلية مدى كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة (المادية والبشرية) بهدف الحصول على اكبر قدر ممكن من السلع والخدمات بنفس الكمية او بكمية اقل من عناصر الإنتاج.
- ✓ فالمدخلات الكلية هي مجموع كميات العمل ورأس المال والمواد والطاقة الموظفة في الإنتاج. فإنتاجية العوامل الكلية هي افضل مقياس للكفاءة الإنتاجية للاقتصاد الوطني.³¹

³¹ الصوص، سمير، برنامج تحسين الإنتاجية، مرجع سابق، ص14

ب. مقاييس الإنتاجية الجزئية:

تعكس هذه المقاييس التغير في الكفاءة الإنتاجية بالإضافة الى تغيرات في مزر المدخلات، وتعتبر الإنتاجية الجزئية عن العلاقة بين المخرجات وعنصر واحد من عناصر الإنتاج، بحسب الصيغة التالية:

$$\text{الإنتاجية الجزئية} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{أحد عناصر الإنتاج}}$$

ان معظم الدراسات تقوم على اساس دراسة الإنتاجية الجزئية كإنتاجية العمل، إنتاجية راس المال، إنتاجية الآلات، فكل منها يتأثر بعوامل مختلفة، ويلاحظ ان الاكتفاء بدراسة عنصر واحد في قياس الإنتاجية يعطي فكرة غير صحيحة عن الإنتاجية الكلية، ويعلل ذلك بان نسبة ارتفاع إنتاجية راس المال مثلاً لا تكون مماثلة بالضرورة لنسبة ارتفاع إنتاجية عنصر العمل، ان عناصر المدخلات والمخرجات متنوعة وتختلف

اساليب قياسها فمنها ما يقبل القياس الكمي بوحدات الوزن او الطول او المساحة وغيرها واخرى تحتاج الى قياس إنتاجية مجموع عناصر المدخلات او المخرجات بوحدات قياس عامة كالقيم والاسعار والزمن ووحدات العمل المعيارية وغيرها، لذلك لابد من استخدام وحدات قياس معينة تتناسب وكل حالة لقياس الإنتاجية الجزئية وحساب مؤشراتنا وعليه فان اهم تلك المقاييس هي (المنظمة العربية للتنمية الصناعية والتعدين والصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي

- إنتاجية العمل = المخرجات / العمل

- إنتاجية المواد = المخرجات على المواد

- إنتاجية راس المال = المخرجات / الاستثمارات

ولعل ما يميز فكرة الإنتاجية الجزئية هو البساطة والسهولة في الاحتساب والفهم ومن عيوبها التضليل، حيث انها تقيس كفاءة أحد عوامل الإنتاج وهذا ليس بالأمر الصحيح في كثير من الاحيان، فقد تزداد إنتاجية عنصر العمل دون ان يكون ذلك راجعاً الى ارتفاع الإنتاجية لهذا العنصر بل لاستخدام انواع أحدث من الآلات تعطي إنتاجية أكبر ولذلك ينبغي عند استخدام هذا المعيار ان تؤخذ في الاعتبار التغيرات التي تحدث في بقية عوامل الإنتاج.³²

³² حرازين، الراعي وحاتم، محمد ابراهيم، العوامل المؤثرة في إنتاجية العمل والأجور في قطاع الصناعة التحويلية الفلسطينية 1994-2012، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2016، ص 4-5.

1-1-3-2 تحليل وتقييم الإنتاجية:

يشخص مواطن الضعف والقوة من خلال تحليل قضايا الإنتاجية، وفجوات أو ثغرات الإنتاجية تعيين اسباب ومواقع الضعف

اما عملية تقييم الإنتاجية فهي جزء مهم من برنامج تحسين الإنتاجية، اذ انها تعطي مؤشرات للأداء الحالي، وتكشف جوانب الضعف ومجالات التحسين المطلوب، كما تبين ما حققه البرنامج من نتائج³³

يجب ان يكون اسلوب التقييم بسيط سهل الفهم قليل الكلفة ويوفر المعلومات على اسس واحدة عن الإنتاجية دوريا وتحديد مناطق التغيير السلبي ويوصل المعلومات إلى الافراد المعنيين بتحسين الإنتاجية

أدوات تقييم الإنتاجية:

- القيمة المضافة.
- نسب الإنتاجية.
- معايير الإنتاجية.

1-1-3-3 تخطيط الإنتاجية:

ويمكن توضيح عناصر خطة تحسين الكفاءة الانتاجية.
اولاً- تحديد الاهداف:

وذلك بالنسبة للمشروع مثل رضا العملاء، او زيادة كمية الانتاج، او خفض نفقات الانتاج.
ثانياً- تصميم برنامج تحسين الانتاجية وذلك عن طريق:

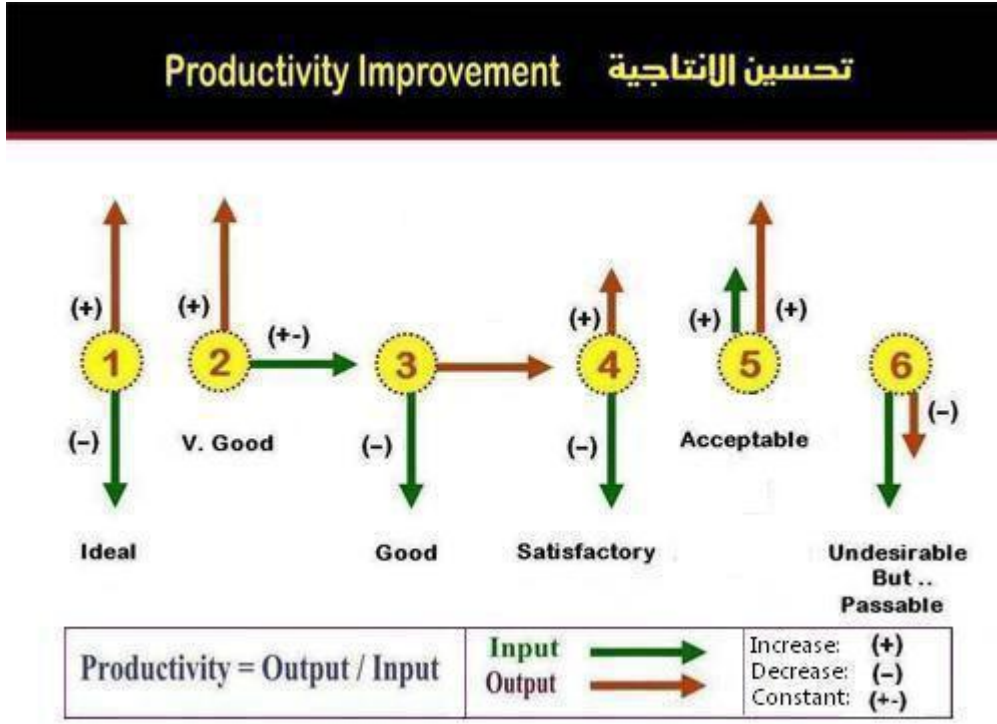
- تعين المسؤول عن تنفيذ البرنامج والاعضاء الذين سيتولون اجراءات تحسين الانتاجية.
- تدريب المشرفين وتوضيح ابعاد برنامج تحسين الانتاجية.
- نشر معلومات لكل العاملين تشرح لهم اهداف البرنامج ومسئولياتهم عن تنفيذه.
- اختيار وسائل وادوات قياس العوامل المؤثرة في الانتاج.

ثالثاً - تصميم نظام قياس الانتاجية.

رابعاً - تنفيذ النظام وتقييم النتائج.³⁴

جميع المعادلات الرياضية وردت في كتاب، إدارة الانتاج بين النظرية والتطبيق، للدكتور عبد الستار محمد علي الجزء الثاني، مطبعة البصرة، 1986 ، ص 719-720 .

1-1-3-4 وسائل ومستويات تحسين الكفاءة الإنتاجية :



1. المصدر: الصوص، سمير، برنامج تحسين الانتاجية، مؤسسة الانتاجية الماليزية، MPC ماليزيا، 2004 .

تحدث بعض تحسينات الانتاجية من خلال الخبرة، التجربة، الخطأ، الإبداع، أو من خلال طرائق دراسة العمل التي يتم تطويرها بحيث تزود بمدخل نظامي لتفحص الطرائق الموجودة ولتطوير وتنفيذ التحسينات كطريقة لزيادة الكفاءة الانتاجية وتوجد ثلاثة مستويات لتحسين الكفاءة الانتاجية:

1. المستوى العلمي: ويمثل الدراسات والابحاث العلمية التي تؤدي إلى المعرفة الجديدة في مختلف المجالات.
2. مستوى العمليات: يشير إلى الهدف من تطوير الاجراءات بحيث تسمح بأفضل استخدام للتطورات التقنية.
3. المستوى التقني: والذي يعبر عن التكيف والتطبيق للمعرفة العلمية الجديدة، لاستبدال الأفكار الحالية أو لتقديم طرائق جديدة لإنجاز المهام.

³⁴ الصوص، سمير زهير ، برنامج تحسين الانتاجية، مؤسسة الانتاجية الماليزية، MPC ماليزيا، 2004، ص 5 .

وهناك ستة خطوات رئيسية لتحسين الكفاءة الانتاجية وهي:

- (1) وضع مقاييس الانتاجية لجميع العمليات فالقياس أول خطوة في إدارة وضبط العمليات.
- (2) تفحص النظام ككل لاتخاذ القرار وتحديد أي العمليات تكون أكثر نجاحا.
- (3) وضع أهداف معقولة لتحسين الكفاءة الانتاجية.
- (4) تحسين مقاييس الإنتاجية وجعلها شاع للاستخدام.
- (5) دعم وتشجيع الإدارة لجهود تحسين الكفاءة الانتاجية، والأخذ باعتبار الحوافز المادية للعمال.
- (6) الاستمرار بتطوير طرائق تحسين الكفاءة الانتاجية من خلال الأفكار المقدمة من العمال.....الخ.³⁵

وتتمكن المؤسسة من تحسين الكفاءة الانتاجية من خلال عدة وسائل وتقنيات:

أولاً: الوسائل التقليدية:

يعتبر تحسين الانتاجية من الأهداف الرئيسية والدائمة للمؤسسات الإنتاجية، إذ أن العمليات الصناعية كثيراً ما تحتاج إلى تعديلات أو تحسينات حتى تزيد من تدفق العمل واستمراريته، وهناك العديد من الإجراءات التي تحاول إدارة الإنتاج إنجازها، كأن تعمل على رفع الروح المعنوية للقوى البشرية بهدف خلق الحماس المستمر بين هؤلاء لأداء العمل وإنجازه بالمستوى المطلوب و ذلك للتغلب على الاختناقات أو الصعوبات التي تواجهها وتنفيذ خطط تحسين الإنتاجية ومراقبة عمليات الإنتاجية من اجل تحليل اسباب انحراف النتائج عن الخطط الموضوعه.

ومن خلال فهم العلاقة بين المخرجات والمدخلات، يمكن زيادة الإنتاجية بعدة طرق

- ✓ زيادة المخرجات مع تخفيض المدخلات.
- ✓ زيادة المخرجات باستخدام نفس المدخلات.
- ✓ بقاء المخرجات دون زيادة مع تخفيض المدخلات.
- ✓ الحصول على مستوى اقل من المخرجات، من كمية اقل بكثير من المدخلات.
- ✓ زيادة المخرجات بنسبة اكبر من نسبة زيادة المدخلات.
- ✓ تخفيض في مستوى المخرجات مع تخفيض اكبر في مستوى المدخلات.³⁶

³⁵ الشمري، زهرة، تقييم التقنيات الحديثة لتحسين الإنتاجية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد(18)، العدد(3)، 2010، ص21

³⁶ السلمي، علي، إدارة الافراد والكفاءة الانتاجية، دار غريب، القاهرة، 1985، ص 50

ثانياً: التقنيات الحديثة:

❖ الإنتاجية والتكنولوجيا:

تعد التكنولوجيا والتكوين عاملاً أساسياً وفنياً يجب الاعتماد عليه إذ أن الإنتاجية لا تعتمد فقط على الغذاء الإنساني ولكن أيضاً على العوامل الفنية فنوع الآلات المستخدمة وجودة المواد الخام وطرق وأساليب العمل وتقسيم العمليات كلها تؤثر بالزيادة أو الانخفاض على الإنتاجية بحيث يمكن أن يرفع مستوى الإنتاجية في مشروع معين بفرض بقاء العوامل الإنسانية ثابتة عن طريق تحسين الآلات أو استخدام مواد خام من جودة أعلى أو إعادة تنظيم و ترتيب العمليات الإنتاجية و يمكن أن نميز مرحلتين من مراحل التطور التكنولوجي وهما المكننة والآلية فإما المكننة فهي إدخال الآلات لمساعدة الإنسان و تحقيق مزايا زيادة الإنتاج وخفض التكاليف وتحسين الخدمات وجودة المنتج، أما الآلية أو الأوتوماتيكية فهي إدخال النظام الآلي فالمؤسسة إذا أرادت تحسين الإنتاجية فإن هذا الهدف لن يتحقق إلا بالسيطرة على ظاهرة التكنولوجيا وهذا ما يعني بالضرورة تدريباً مستمراً في جميع وسائل الإنتاج³⁷

❖ الإنتاجية والجودة:

المفهوم العام للجودة هو تلبية حاجيات ورضى الزبون ويمكن اعتبار زيادة الجودة في المنتجات زيادة في الإنتاجية في حالة بقاء المخرجات على حالها مقارنة بفترة ما قبل زيادة الجودة، وبالمثل يمكن اعتبار تخفيض التكلفة زيادة في الإنتاجية لكن مع مراعاة ما إذا كانت زيادة الجودة ضرورية ولها أثرها على الطلب ورضى الزبون، إذ يمكن قبول نقص المخرجات إذا كانت زيادة الجودة ضرورية وتعوض لنا ذلك النقص بل هل هناك إمكانية من رفع الجودة مع زيادة الكمية المنتجة لأنه في كثير من الأحيان إدخال عامل الجودة ينبغي أن يكون على كل المستويات (المنتج، العملية الإنتاجية، المواد الأولية، التشغيل)، حتى يتسنى الرفع من الجودة والكمية (الإنتاجية) وما أثر تخفيض التكلفة على جودة المنتجات وبالتالي على الطلب ورضى الزبون؟

³⁷ w طاطاي ، كمال ، دور التكوين في رفع انتاجية المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003، ص 77 .

إن تخفيض التكلفة لا يعد مؤشر ضمان الجودة بالنسبة للزبون، ونجد أن الاهتمامات الرئيسية لكل من المنتجين والزبائن تتمثل فيما يلي

<u>* المنتجين</u>	<u>* الزبائن</u>
- الجودة	- الجودة
- التكلفة	- السعر
- الإنتاجية	- خدمات ما بعد البيع

يتبين أن الجودة هي العنصر الوحيد المشترك بين المنتجين والزبائن، إلا أنه كل منهم ينظر للجودة من جانبه، فالزبون ينظر للجودة من جانب الاستعمال والمنفعة والمنتج (الصانع) ينظر للجودة من جانب البيع والمنافسة هناك بعض الانتقادات تقول بأن عملية تحسين الجودة شيء حسن لكنها مكلفة أو أنها تتطلب وقت وجهود وبذلك فإنها تخفض من الإنتاجية، وفي الرد على هذه الانتقادات فإن ديمينغ (إدوارد ديمينغ Edwards Deming : إحصائي أمريكي كان له دور كبير في مراقبة الجودة وانتشارها باليابان) يقول : " الإنتاجية ترتفع عندما ترتفع الجودة ". أما علاقة الجودة بالسعر فالبعض يرى أن علاقة الجودة بالسعر المناسب تعني عرض ما هو أحسن بالسعر المناسب والبعض الآخر يرى بأنه السعر المناسب لمستوى معين من الجودة

قياس الجودة = تلبية الحاجات المحققة / تلبية الحاجات المنتظرة³⁸

❖ الإنتاجية والاستراتيجية:

ونظرا لأن هدف تحسين الكفاءة الانتاجية هو من الأهداف المنطقية التي لا يمكن تصور وجود أو قيام مؤسسة بدونها مهما كانت الإمكانيات المتاحة، ودرجة ارتفاع مستويات الأداء ومعدلاته، كما أن التحول من المفاهيم والمبادئ إلى التنفيذ يحتاج إلى التعمق في الركائز والأساليب، ومؤشرات الإنجاز لتحديد الأهداف والخطط، وتوقع حجم الأنشطة والأزمة، وفرص العمل فكل ذلك يستوجب تحرك الأمور لتصبح ثقافة الإنتاجية والجودة منتشرة كما حققها اليابانيون من خلال حلقات الجودة، وبذلك يمكن رسم استراتيجية لتحسين الإنتاجية في المنشأة كما يلي:

✓ تحديد اهداف المنشأة واقسامها الانتاجية على اساس من المراجعة الادارية وتحليل وتقييم البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة واقسامها.

³⁸ طوايبية، أحمد ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 26.

- ✓ ترجمة تلك الاهداف الى اهداف معيارية وفي صور كمية على قدر الامكان وخاصة على مستوى الادارات والاقسام التنفيذية.
- ✓ اعداد خطة مسبقة تتبنى متغيرات ايجابية فعالة.
- ✓ تبني خصائص واساليب فنية وإدارية تمكن من ازالة العقبات التي تبدأ اثناء عمليات الانتاج.
- ✓ ترجمة الاهداف المعيارية الى معايير رقابية تتماشى مع الاهداف السابقة.
- ✓ تنفيذ الاستراتيجيات والخطط المعدة وقياس التنفيذ الفعلي ومقارنته في ضوء المعايير المحددة ثم اعداد التقارير عن مدى الكفاءة والتنفيذ الفعلي.
- ✓ الحفز المادي والمعنوي للأفراد والمشرفين والاداريين من اجل تحقيق انتاجية عالية.
- ✓ الابقاء على الاستمرارية جهود التخطيط والتنفيذ فور الانتهاء من مهام معينة وفقا لخطة الاستراتيجية والتكنيكية.³⁹

إن الاستراتيجية السليمة والفعالة لتحسين الإنتاجية لا بد أن تبني على إدراك وتقدير لأهمية العناصر الآتية:

- الطاقات و الموارد المتاحة للمنشأة.
- الاساليب و التقنيات الممكنة في ضوء الموارد و الطاقات المتاحة.
- المنافسة و الأوضاع السوقية السائدة.
- الطلب الفعال على منتجات المنشأة.⁴⁰

ولما هنالك أثر على الكفاءة الانتاجية ونظم الرقابة الداخلية وعلاقتها بالفساد (المالي، والاداري) وارتباطهم جميعاً بالنمو الاقتصادي الذي نحتاج اليه الآن.

اذ يلزم وجود نظام رقابي سليم يحد من الفساد وبالتالي تظهر جودة وكفاءة الانتاج في القطاع العام الصناعي، وأثرهم على النمو الاقتصادي لذا يعد من الموضوعات الهامة والتي تخص كل منشأة من منشآت الدولة في القطاع العام الصناعي وخاصة خلال الفترة الاخيرة التي مرت على سورية، فتقلص عدد المنشآت فأصبح اعتمادها على منشآت قلة مما يسبب لها عبئاً ومسؤولية تقع على عاتقها، من تحمل مسؤولية الكفاءة ومراقبة المنشآت ووجد نظم رقابية سليمة.

³⁹ خليل محمد الشماع ، خيضر كاظم محمود، إدارة الموارد البشرية ، مرجع سابق ،ص137.

⁴⁰ طاطاي ، كمال ، دور التكوين في رفع انتاجية المؤسسات، مرجع سابق ص86.

فيجب تسليط الضوء على الفساد وعوامله ومكافحته ،اذ إن الكفاءة الانتاجية لا تكون إلا بوجود مرجعية تحاكم المفسدين والخارجين عن القانون، وبالتالي يتوجب على كل جهة مسؤولة المساءلة المحاسبية لإدارة المنشأة والالتزام والانضباط الذاتي ، والرقابة .

4-1-1 الفساد مفهومه وأسبابه:

1- مفهومه يعرف الفساد في نطاقه العريض على انه اساءة استعمال واستغلال الصلاحيات الممنوحة إلى شخص ما بهدف تحقيق مكاسب شخصية.

وعرف أيضا بأنه اختلال سير العمل الإداري وانحرافه عن المسار الصحيحة في

الوصول لتحقيق أهداف الدولة وهي خدمة البلد وبنائه بسبب تفشي كثرة الأخطاء

المقصودة والتي تخدم أفراداً من الموظفين كالرشوة والمحسوبية لتحقيق المصلحة الشخصية على حساب المصلحة

وعرفه البنك الدولي للإنشاء والتعمير بأنه إساءة السلطة لتحقيق مكسب خاص .

أما منظمة الشفافية الدولية فقد عرفت الفساد بأنه: كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو لجماعته.

2- أسبابه ويمكن تحديد أسباب الفساد بما يلي :

- أسباب سياسية : ويقصد بالأسباب السياسية هي غياب الحريات والنظام الديمقراطي ، ضعف مؤسسات المجتمع المدني ، ضعف الاعلام والرقابة.

أسباب اجتماعية : متمثلة بالحروب وأثارها ونتائجها في المجتمع والتدخلات الخارجية ، الطائفية والعشائرية والمحسوبيات و القلق الناجم من عدم الاستقرار من الأوضاع والخوف من المجهول القادم ... جمع المال بأي وسيلة لمواجهة هذا المستقبل والمجهول الغامض.

- أسباب اقتصادية : الأوضاع الاقتصادية المتردية والمحفزة لسلوك الفساد وكذلك ارتفاع تكاليف المعيشة .

- أسباب إدارية وتنظيمية : وتتمثل في الإجراءات المعقدة البيروقراطية وغموض التشريعات وتعددتها أو عدم العمل بها ، إضافة الى عدم اعتماد المؤسسات على الكفاءات الجيدة في كافة الجوانب الإدارية.

آثار الفساد الإداري والمالي:

- أثر الفساد الإداري على الإيرادات الحكومية.
- أثر الفساد الإداري على النمو الاقتصادي.
- أثر الفساد الإداري على مستوى الفقر وتوزيع الدخل:

□ يؤدي الفساد الإداري إلى توسيع الفجوة بين الاغنياء والفقراء وهذا من خلل تراجع مستويات المعيشة وتهرب الاغنياء من دفع الضرائب باستخدام طرق ملتوية كالرشوة، كما يؤدي الفساد الإداري إلى زيادة كلفة الخدمات الحكومية مثال: التعليم والسكن.

- أثر الفساد الإداري على النواحي الاجتماعية:
- أثر الفساد الإداري على النظام السياسي⁴¹.

العوامل التي تحد من الفساد:

هناك عوامل أضعفت عمل الأجهزة الرقابية وحدث من اداء دورها الإيجابي وجعلت تعدد هذه

الأجهزة دون المستوى المطلوب في الحد من الفساد وهذه العوامل هي :-

1. المحاباة في تفسير القانون لصالح جهات دون أخرى الأمر الذي يؤدي الى الفساد واثارة الأحقاد .

2. التساهل مع المفسدين في احالتهم الى القضاء .

3. قلة الكوادر الكفوة داخل هذه الأجهزة وعدم وجود برامج تطويرية لهذه الكوادر ان هذه الأجهزة تعتمد على المحسوبية في عملها .

4. ضعف التنسيق في عمل هذه الأجهزة وقلة التعاون وتبادل المعلومات فيما بينها .

5. سيطرة المحاصصة على عمل هذه الأجهزة .

6. ضعف ارتباط هذه الأجهزة بوسائل العالم اذ ان هناك انخفاض في عدد الإحصائيات

المعلنة عن حالات الفساد تؤدي الى انعدام الشفافية.

1. وجود نظام رقابة داخلي قوي وفعال يحد ويسهم في محاربة الفساد ويزيد الانتاج.

⁴¹ زكري، ايناس و خنفر، مؤيد، الفساد الاداري وأثاره وجهود المملكة في مكافحته، جامعة تبوك، الاردن، 2006، ص 8-9

العوامل التي تؤثر على الإنتاج:

هناك مجموعة متنوعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على الإنتاجية ، وهذه تشمل:

- 1 استثمارات رأس المال في التكنولوجيا والمعدات.
- 2 استثمارات رأس المال في المرافق.
- 3 مقياس اقتصادي.
- 4 معرفة ومهارات القوى العاملة الناتجة عن التدريب والخبرة.
- 5 التغييرات التكنولوجية.
- 5 أساليب العمل والإجراءات أنظمة الجودة والموثوقية من الموردين.
- 6 جودة الإدارة.
- 7 البيئة التشريعية والتنظيمية.
- 8 تحسين الإنتاجية.⁴²

5-1-1 مقومات الاهتمام بتطوير الكفاءة الانتاجية:

ويعتمد معيار الانتاجية عل جملة من المقومات والدعائم الاساسية ولا بد ان اهمية القياس الدقيق وصولا الى النتائج الصحيحة والدقيقة ، واهم هذه المقومات ما يأتي :

أولا : وجود تخطيط للقوى العاملة بشكل علمي ومدرّس .

ثانيا : مكونات ونسب هيكل العمالة ومدى اعتمادها على العمال والفنيين والمهنيين والتدريسين .

ثالثا : نظام الحوافز والاجور ومدى ربطها بزيادة الانتاج والانتاجية سواء كان بشكل فردي او جماعي .

رابعا : العمالة الاجنبية وثقلها ضمن اجمالي القوى العاملة سواء من حيث العدد او الاجور⁴³

⁴² Lisa M. “Innovational innovation and U.S. productivity.” Vox 6 ، Lynch ، December 2007. Available

⁴³ . سعدية هلال حسن ، بحث بعنوان مصنع نسيج الديوانية ما بعد عام 2003 ، ص 14.

2-1 ضرورات الاهتمام بتطوير الكفاءة الانتاجية في منشآت القطاع العام:

تعد ضرورات الاهتمام بتطوير الكفاءة الانتاجية في منشآت القطاع العام عاملاً هاماً، اذ يشير مصطلح المشروعات الصناعية العامة إلى تلك المشروعات التي تعود ملكيتها إلى الدولة.⁴⁴ وقد ظهر القطاع العام الصناعي في سورية نتيجة انشاء الدولة بعض مشروعات البنية التحتية والمرافق الاقتصادية بعد الاستقلال، ونتيجة تأميم عدد من الشركات والمنشآت بعد قيام الوحدة بين سورية ومصر حيث تبنت حكومة الجمهورية العربية المتحدة النهج الاشتراكي خلال حقبة التخطيط المركزي، لم يكن هناك رابط بين الانتاج والسوق، وكانت أسعار السلع على أساس التكلفة حتى مع وجود الهدر يضاف هامش الربح فينتج السعر، ولكن لسبابا أبطلت هذه المعادلة وجعلت السعر محدداً من قبل السوق، فمנית منشآت القطاع العام الصناعي بخسائر كبيرة وخاصة تلك التي لا تتمتع بالاحتكار والحماية من قبل الدولة.⁴⁵ فلا بد من تحسين الكفاءة الانتاجية بحيث تكون التكلفة أقل من سعر السوق وتحقيق هامش ربح للاستمرارية وتحقيق التنمية الاقتصادية. وفيما يلي بعض العوامل الدافعة للاهتمام بتحسين الكفاءة انتاجية في منشآت القطاع العام الصناعي في سورية:

1-2-1 صدور قوانين أعادت ظهور القطاع الخاص:

1. المرسوم التشريعي رقم 10 لعام 1986م

عندما توقف القطاع العام الاقتصادي عن التوسع ولم يعد قادراً على تلبية متطلبات النمو الاقتصادي، صدر المرسوم التشريعي رقم 10 لعام 1986م لتشجيع القطاع الخاص والمشارك على الاستثمار واعطائهما دوراً أكبر في التنمية الاقتصادية، حيث منح مساعدات للمستثمرين لتأسيس مجموعة من الشركات الزراعية والتي أدت إلى المساهمة في زيادة إنتاج المواد الغذائية للمساهمة في تحقيق الأمن الغذائي.⁴⁶

2. إصدار قانون المهاجرين لعام 1990 م

والذي يسمح للسوريين المهاجرين بإدخال سيارات وأثاث منزلي وآلات وتجهيزات صناعية بهدف الاستثمار في المجال الصناعي أو الزراعي.

⁴⁴ ميا، علي، المشاكل والمعوقات التي تحد من كفاءة وفعالية المشروعات الصناعية العامة في القطر العربي السوري، مجلة جامعة تشرين، 2006، المجلد 28، العدد 2، ص 31.

⁴⁵ ابو خليل، رندة، حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية، مرجع سابق ص 64.

⁴⁶ مرسوم التشريعي رقم 10/ لعام 1986.

3. صدور القانون الاستثمار رقم 10 بتاريخ 4 أيار 1991

الذي شجع على الاستثمار في مجالات محددة للاستفادة من تسهيلات، ويعتبر مؤشراً على تحول الحكومة السورية من الاقتصاد المخطط مركزياً إلى اقتصاد أكثر انفتاحاً على القطاع الخاص المحلي والمستثمرين الأجانب.

كما أنه يمثل الأداة الحكومية الرئيسية في تشجيع الاستثمارات الخاصة بشقيها المحلي والخارجي، حيث تم تقديم حوافز متساوية للطرفين بشرط أن تكون المشاريع المرخصة وفق هذا القانون منسجمة مع أهداف التنمية العامة للحكومة، وتلتزم بهذه الأهداف، وأن تزيد قيمة الآلات، والمعدات، والتجهيزات المستوردة عن 10 مليون ل.س.

ولقد أعطيت الأولوية لقطاعات الصناعة والزراعة والنقل، لكن المجلس الأعلى للاستثمار يملك صلاحية الترخيص لأي مشروع كان إذا اقتنع بأنه هام للاقتصاد الوطني كما أصبح مسموحاً للمستثمر الأجنبي أن يملك المشروع الاستثماري بأكمله.

فقد أعطى هذا القانون لجميع المستثمرين وبغض النظر عن جنسيتهم الحق في إقامة المشاريع الاستثمارية دون اشتراط مشاركة المواطنين السوريين بأية نسبة من رأس المال، وأيضاً سمح أن تتدفق الاستثمارات إلى سورية بكل حرية وتخرج مع أرباحها وأصولها بكل حرية وهذا بهدف جلب رؤوس الأموال العربية المحلية والأجنبية إلى سورية.⁴⁷

4. صدور القانون رقم 20 في 6 تموز 1991

المتضمن تعديل نسب وشرائح الضريبة على المداخل والأرباح الصناعية الذي بدوره يقدم حافزاً إيجابياً للاستثمار.⁴⁸

5. صدور القانون رقم 24 لعام 2003 المتضمن تعديل نسب وشرائح الضريبة على

المداخل والأرباح الصناعية الذي بدوره يقدم حافزاً إيجابياً للاستثمار.⁴⁹

6. صدور المرسوم 51 لعام 2006م الذي منح تخفيضات ضريبة للمشاريع.⁵⁰

7. صدور المرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007م الخاص بتشجيع الاستثمار والمرسوم

التشريعي رقم 9 لعام 2007 الخاص بإحداث هيئة الاستثمار السورية.

فلا تكفي الحوافز الضريبية للتشجيع على الاستثمار بل لا بد من توفر بيئة مناسبة للاستثمار، فصدر المرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007م الخاص بتشجيع الاستثمار وتضمن هذا المرسوم فصلاً حول ضمانات الاستثمار ومزايا وحوافز الاستثمار في سورية وأحكاماً عامة.⁵¹

⁴⁷ المرسوم التشريعي رقم 10/ لعام 1991.

⁴⁸ المرسوم التشريعي رقم 20/ لعام 1991.

⁴⁹ المرسوم التشريعي رقم 24/ لعام 2003.

⁵⁰ المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006.

وفيما يلي الحوافز التي يقدمها المرسوم التشريعي رقم 18/

- فقد ساوى المرسوم بين المستثمر المحلي والمستثمر الأجنبي من حيث المزايا والتسهيلات والإعفاءات.
- منح المرسوم المستثمر الأجنبي حق التملك للأرض والعقار وكافة الموجودات الثابتة.
- أبقى المستوردات التي تستخدم في المشروع من قيود الاستيراد والحصر والمنع.
- أبقى المستوردات من الآلات والمعدات والتجهيزات وسيارات العمل من الرسوم الجمركية، ولكن المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج غير معفاة وتخضع لرسوم بمعدل 1%.
- منح المشروع حسمًا ديناميكيًا ضريبيًا استناداً لما نص عليه المرسوم 51 لعام 2006 طيلة عمر المشروع.
- يحق للخبراء والفنيين العرب والأجانب تحويل 50 % من أجورهم ورواتبهم الصافية بالعملة الصعبة و 100 % من تعويضات نهاية الخدمة.
- تقدر ضريبة الدخل على الشركات المساهمة التي تعرض أكثر من 50 % من أسهمها على الاكتتاب العام، بنسبة 15 % (متضمنة الرسم الإداري).
- تتمتع المشاريع والاستثمارات المرخصة وفق أحكام هذا المرسوم التشريعي بعدم المصادرة أو نزع الملكية أو الحد من التصرف في ملكية الاستثمارات وعائداتها، إلا إذا كان لغرض النفع العام ومقابل دفع تعويض فوري وعادل للمستثمر، يساوي القيمة الراجعة للمشروع قبل تاريخ نزع الملكية مباشرة بعملة قابلة للتحويل بالنسبة للمال الخارجي.
- يحق للمستثمر سنوياً تحويل الأرباح والفوائد التي يحققها المال الخارجي المستثمر وفقاً لأحكام هذا المرسوم التشريعي إلى الخارج، وبعملة قابلة للتحويل بعد تسديد الضرائب المترتبة على هذه الأرباح والفوائد.
- يحق للمستثمر إعادة تحويل المال الخارجي إلى الخارج بعد انقضاء ستة أشهر من تاريخ وروده، إذا حالت دون استثماره صعوبات أو ظروف خارجة عن إرادة المستثمر يعود تقديرها إلى مجلس الإدارة والذي يحق له في حالات خاصة الموافقة على تحويل المال الخارجي إلى الخارج دون التقيد بالمدة المذكورة.
- تعفى الشركات القابضة من ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح.

⁵¹ المرسوم التشريعي رقم 18/ لعام 2007.

- يحق للمستثمر توظيف النقد الأجنبي الجاري في حيازته داخل سورية أو النقد الأجنبي الموجود في الخارج والذي يقوم بإدخاله إلى سورية حسب الأصول، وذلك في تمويل المشاريع الموافق عليها بموجب أحكام قانون الاستثمار أو في المساهمة برؤوس أموالها أو شراء أسهمها.
- منح المجلس الأعلى للاستثمار الحق بمنح حوافز إضافية لم ينص عليها المرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007
- يمكن للمستثمرين وفق المرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007 الحصول على ضمانات لمشاريعهم من المؤسسة العربية لضمان الاستثمار ومركزها الكويت، أو من أية مؤسسة معترف بها من قبل السلطات المعنية في الحكومة السورية كما لن تخضع الاستثمارات المرخصة وفق المرسوم التشريعي رقم 8 لعام 2007 للتأميم إلا إذا تم ذلك لدواعي المصلحة العامة وبمقابل تعويضات عادلة.⁵²
- يرى الباحث أن صدور القوانين التي أعادت ظهور القطاع الخاص ووفرت الضمانات والبيئة المناسبة لاستثماراتها أبطلت احتكار القطاع العام للسلع والخدمات، وأظهرت الحاجة لتحسين الكفاءة الانتاجية حتى يتمكن من البقاء والمنافسة وتحقيق أهدافه.

2-2-1 الانفتاح الاقتصادي:

- تزامنت مرحلة إعادة إظهار القطاع الخاص مع مرحلة الانفتاح الاقتصادي التي زادت من امكانية توافر السلع بأسعار منافسة من خلال:
- تخفيض الرسوم الجمركية على الكثير من السلع الغذائية والصناعية مقارنة مع المرحلة السابقة.
 - الانضمام إلى منطقة التجارة الحرة العربية.
 - الانضمام إلى الشراكة الأوروبية المتوسطية.
 - الانضمام إلى الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.
 - الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.
 - توقيع العديد من الاتفاقيات الثنائية مع الدول المجاورة.
- هذا الانفتاح له انعكاسات تمس النسيج الصناعي السوري ككل سواء القطاع الخاص أم العام، فجعلت تحسين الكفاءة الانتاجية ضرورة ملحة لكافة المنشآت الصناعية السورية لتستطيع الاستمرار بالسوق فهي تنافس بضائع و اقتصاديات دول عالية الكفاءة.

⁵² المرسوم التشريعي رقم 8/ لعام 2007.

1-2-3 واقع القطاع العام الصناعي في سورية:

تعتبر منشآت القطاع العام الصناعي في سورية تعاني من انخفاض غير مبرر في الكفاءة الانتاجية لأسباب متعددة ومنها الثغرات الموجودة في آلية العمل فلا بد من تسليط الضوء عليها لإيجاد حلول لها ومنها ما يلي⁵³:

- غالبية المشروعات الصناعية العامة تمت إقامتها دون إجراء أية دراسات ذات جدوى اقتصادية لها، فمعظم المشاريع العامة أنشئت وللأسف الشديد بقرار سياسي بدافع الحماس أو التقليد للدول المجاورة أو المتقدمة، الأمر الذي جعل هذه المشاريع عرضة للإفلاس والفشل نتيجة إقامتها بشكل ارتجالي وغير مدروس.
- غالباً ما يتم تعيين المدراء من خارج الشركة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم قدرة هؤلاء على الإحاطة بطبيعة أعمال ومشاكل الشركات التي يديرونها إلا بعد فترة طويلة، مما يؤدي إلى تفاقم هذه المشاكل نتيجة التأخر في معالجتها.
- معظم القيادات الإدارية لهذه المشروعات يتم اختيارها على أساس العلاقات الشخصية والمحسوبيات السياسية، وليس على أساس الكفاءة في العمل وذلك بسبب النظرة السطحية للإدارة حيث لا يزال يعتقد الكثير من أصحاب القرار في قطرنا، أن الإدارة عملاً سهلاً وبسيطاً يستطيع أي شخص أن يزاوله بغض النظر عن مؤهلاته ولذلك يتم تعيين الأقارب والأصدقاء في المراكز الإدارية الهامة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم قدرة هؤلاء على القيام بالمهام الموكلة إليهم حيث اكتسبوا خبراتهم الإدارية نتيجة ممارستهم لأعمال الإدارة بعد تعيينهم في مناصبهم الإدارية أو من خلال ممارستهم للعمل السياسي في المنظمات السياسية أو الشعبية، مما يؤدي إلى عجز هؤلاء المدراء عن القيام بأعباء العملية الإدارية من تخطيط، وتنظيم، وتوجيه، ورقابة، نتيجة جهلهم لها الذي بدوره يؤدي إلى تكبد المشاريع التي يتولون إدارتها خسائر كبيرة.
- انخفاض في المستوى التعليمي والتدريبي للعاملين مما يؤثر سلباً على مستويات أدائهم نتيجة عدم قدرتهم على استيعاب الأساليب الإنتاجية والتنظيمية الحديثة.
- تقادم الآلات المستخدمة في المنشآت وانخفاض مستواها التكنولوجي، الأمر الذي يؤدي إلى تعطّلها بشكل مستمر وتوقف العملية الانتاجية الذي ينعكس سلباً على إنتاجيتها.

⁵³ ميا، علي، المشاكل والمعوقات التي تحد من كفاءة وفعالية المشروعات الصناعية العامة في القطر العربي السوري ، مرجع سابق ص 38-39 .

- معظم المشروعات الصناعية العامة تفتقر إلى تخطيط الإنتاج وربطه بحاجة السوق لكون معظم خططها الإنتاجية ما زالت توضع بشكل مركزي، وبهدف تحقيق أكبر كم من الانتاج وبعيداً عن دراسة حاجة الأسواق المحلية أو العالمية مما يؤدي إلى عدم قدرة هذه الشركات على تصريف منتجاتها وتراكم المخزون لديها.
- ضعف أو غياب نظم الإصلاح والصيانة الدورية للآلات المستخدمة في الإنتاج مما يؤدي إلى تعطل هذه الآلات بشكل مستمر، الأمر الذي يجعل هذه الشركات عاجزة عن تحقيق خططها والوفاء بالتزامها تجاه زبائنها.
- معظم الشركات تعاني من ضعف قدرتها على تسويق منتجاتها بسبب انخفاض مستويات جودة منتجاتها، نظراً لغياب نظم ضبط الجودة المناسبة لحجم شركاتهم من جهة، وإلى ارتفاع تكاليف هذه المنتجات بسبب ارتفاع نسبة الهدر والفاقد من جهة أخرى.
- تدخل الجهات الوصائية باتخاذ القرارات⁵⁴.

إن وجود مؤسسة عامة مختصة أدى إلى انتزاع جزء من صلاحيات إدارة الشركة العامة عن طريق، ووضع خطط، واتخاذ قرارات، وإجبار الشركة على تنفيذها، أو عدم السماح بتنفيذ بعض القرارات المتخذة من قبل الشركة إلا بعد الحصول على موافقة المؤسسة، هذا من شأنه الإخلال بمبدأ أساسي من مبادئ الإدارة وهو إعطاء صلاحيات تعادل المسؤوليات إذ إن إدارة الشركة ستقترح الحلول لما تواجهه من مشكلات بانتظار موافقة المؤسسة التي ستتحمل المسؤولية دون معرفة ميدانية حول ظروف القرارات المطلوب اتخاذها، وكثيراً ما يتسرب الفساد من هذه النقطة فتضع الإدارة اقتراحات غير منطقية ضمن صيغ مضللة فتفقد المؤسسة إلى قرارات خاطئة قد تخدم مصالح خاصة في الشركة أو المؤسسة، بل إن ذلك قد يخلي الإدارة من مسؤولياتها من خلال امتناعها عن اتخاذ القرارات في الوقت المناسب أو انتظارها الاقتراحات والحلول التي تضعها المؤسسة العامة، وكثيراً ما تخشى المؤسسة العامة اتخاذ القرار وتحمل المسؤولية لترفع القضية إلى الوزير المختص الذي قد يتفرد بالقرارات ويستأثر بها، إذ وغالباً ما يعتمد على اقتراحات المؤسسة العامة التي قد تكون ملغومة وتحمل في طياتها بعض التضليل والتلاعب، كما أن إحالة بعض القضايا إلى الوزير المختص يؤدي في كثير من الأحيان إلى إصداره تعليمات تعيق سير الأعمال وتدخل في صلاحيات الشركة ومديرها العام أساساً، وكثيراً ما يعجز الوزير عن اتخاذ بعض القرارات التي تتطلب عرضها على رئاسة

⁵⁴ أبو خليل، رندة، حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية، مرجع سابق ص70-71 .

مجلس الوزراء والتي بدورها قد تصدر تعليمات تعطل نصوصاً قانونية وتتعارض مع صلاحيات الجهات المختصة.

والمشكلة ليست فقط في تهرب المدير من المسؤولية واعتياده على سؤال السلطات الأعلى طالباً التوجيه بالقرار المناسب الذي يدخل أصلاً في صلب صلاحياته، لتسيير الشركة التي يديرها في جو من المركزية الشديدة وإنما في الجهات العليا التي اعتادت أيضاً أن يلجأ إليها المدير طالباً التوجيه فتقوم هذه الجهات بممارسة نفوذها ووصايتها الكاملة على الإدارات الأدنى، ومن ثم تعطيل قرارات أو اتخاذ إجراءات لا تخدم المصلحة الحقيقية للمؤسسة أو الشركة العامة والقطاع العام ككل، هذا التعدد في الجهات الوصائية، والرقابية، والتدخل في العمل اليومي للشركات، يعيق تطورها فهو يضعف روح المبادرة لدى الإدارة، ويجعلها تميل إلى البقاء على وضعها الحالي، خوفاً من الوقوع في الخطأ.

4-2-1 ضخامة حجم القوة العاملة في القطاع العام الصناعي السوري:

يضم القطاع العام الاقتصادي قوة عمالية كبيرة وتتفاوت نسبة العاملين في القطاع الاقتصادي من جهة إلى أخرى وتتنوع في مختلف الأنشطة الاقتصادية لتحقيق أعلى نسبة لها في قطاع الصناعة الذي يمثل نواة القطاع العام الاقتصادي⁵⁵

ويظهر الجدول التالي تطور عدد العاملين في منشآت القطاع العام من عام 2000 - 2012

⁵⁵ أبو خليل، رندة، حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية، مرجع سابق ص 59

Number of workers in the industrial public sector 2000-2012

2012	2011	2010	2009	2005	2000	النشاط الصناعي
20996	21203	22058	22405	23218	23559	الصناعات الغذائية والمشروبات
10474	11900	10317	9756	9756	9274	صناعة التبغ
11144	22316	24158	24792	27591	27094	صناعة الغزل والنسيج
1379	1644	1866	1961	2486	2728	صناعة الملابس وتهيئة وصيغ الفراء
856	875	879	940	1300	1597	دبغ وتهيئة وصناعة الجلود
62	70	94	103	167	317	صناعة الخشب والمنتجات الخشبية
457	450	512	512	613	562	صناعة الورق ومنتجاته
7160	7315	7440	7724	8068	7375	صناعة فحم الكوك والمنتجات النفطية المكررة
5232	5446	5648	5858	5575	5362	صناعة المواد والمنتجات الكيميائية
956	938	1184	1220	1656	1895	صنع منتجات المطاط واللدائن
13778	14228	14823	15220	17538	19431	صنع منتجات المعادن اللافلزية
1043	1159	1294	1369	1641	1786	صناعة الفلزات القاعدية الأساسية
361	380	473	481	667	856	صنع منتجات المعادن المشكلة عدا الماكينات والمعدات
456	1496	1589	1776	1972	2248	صنع الآلات والمعدات الأخرى
1170	1273	1284	1323	1602	1812	صنع الآلات والأجهزة الكهربائية غير المصنفة في مكان آخر
564	650	707	748	942	967	صنع معدات وأجهزة التلفزيون والاتصالات
107	136	171	195	241	374	صنع الأثاث ومنتجات غير المصنفة في مكان آخر
76195	91479	94497	96383	105033	107237	مجموع الصناعات التحويلية
22143	22598	22702	22651	22405	19011	الصناعات الاستخراجية
61992	67690	66124	65313	61015	48236	صناعة الماء والكهرباء
160330	181767	183323	184347	188453	174484	المجموع العام

يظهر الجدول العدد الكبير للعاملين في القطاع العام الصناعي هذا الحجم من العمالة يدل على مدى أهمية القطاع العام الاقتصادي كإطار يضم قوة عمالة لا يمكن تجاهلها ويقوم بوظيفة اجتماعية إلى جانب وظيفته الاقتصادية من خلال توفير فرص العمل للعديد من الفئات الاجتماعية وإقامة التوازنات في الاقتصاد الوطني إلا أن وجود العديد من النواقص والأخطاء في إدارة وتسوية شؤون هذا القطاع أدى إلى حدوث تحول سلبي في دور هذا القطاع فبقيت وتيرة التنمية فيه بطيئة⁵⁶

خلاصة الفصل الأول :

أن الفساد المالي والإداري والبطالة يعد من أهم المعوقات أمام الكفاءة الانتاجية العالية، حيث لا يمكن تحقيقها من دون وضع آليات للحد من هذا الفساد، ووضع نظم رقابية داخلية(سترد في الفصل الثاني) ،وفي تطبيق نظام المساءلة والشفافية بشكل دقيق في جميع أجهزة النظم الرقابية للدولة إذ تساعد على حماية الممتلكات العامة ،وتحمي المال العام من الهدر، وتُعطي الفرصة للاستثمار الأمثل للموارد المتاحة بأفضل المواصفات وأقلّ التكاليف، وتُعزز فرص النمو الاقتصادي، وتقضي على المبالغة في تكاليف المشاريع فوق ما تستحق، وتتيح المجال لاستكمال مشاريع الدولة القائمة والمستجدة لخدمة الوطن والمواطن في وقت قصير وكفاءة عالية، وتدعم ثقة المجتمع بالدولة وبأنظمتها وترفع معايير الجودة في العمل والإنتاج، وترفع سقف النزاهة والصدق في البيانات والمعلومات.

فيجب التأكيد أنه من المهم في الوقت الحاضر أن تبدأ الدولة بداية قوية في تحقيق أهدافها ورفع مستوى القطاع العام الصناعي(لما واجهته في الفترة الأخيرة من جهة ومن جهة أخرى الانفتاح الاقتصادي والعالمي الذي نواجهه فيجب على الدولة أن تجاري مستوى انتاجها بمستوى انتاج الدول الأخرى)، وذلك من حيث الكفاءة والنظم الرقابية ومكافحة الفساد وفيما يلي التحدث عن النظم الرقابية وعلاقتها بالكفاءة الانتاجية.

⁵⁶ ابو خليل، رندة، حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية، مرجع سابق ص62.

الفصل الثاني:

الرقابة الداخلية في القطاع العام الصناعي وآلية التأثير
في تحسين الكفاءة الانتاجية .

2-1 مفهوم الرقابة الداخلية

مقدمة:

وجدت الحاجة إلى رقابة عمل الغير منذ قديم الزمان حيث كان العمل والاحتفاظ بالأصول يناف به إلى أفراد لحساب الدولة، وتطلب الأمر الرقابة على هؤلاء الأفراد الذين يقومون بحيازة الأصول وتسجيل تحركاتها كما أن الأفراد ملاك الأراضي أو القائمين بالتسويق كانوا بحاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم من التسجيل والاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم، وفي المراحل الأولى كانت طرق الرقابة بدائية يتولاها الملاك بسبب قلة العمليات التجارية، إلا أن التقدم البشري واتساع نطاق التجارة الداخلية ومن ثم انتشار التجارة العالمية وما رافقه من فصل الملكية عن الإدارة أدى إلى ازدياد الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة، حيث زاد العاملون وكذلك الرقابة لصالح أصحاب رأس المال فزيادة رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي أو الخدمي وظهور الملكية الجماعية في صورة شركات الأفراد أو المساهمة، ألزم إسناد إدارة المشروع إلى نخبة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة يساعدهم في ذلك مجموعة من العاملين في المشروع، فأصبحت الإدارة بحاجة إلى الرقابة على أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم وتصحيح هذه الأخطاء وأيضا أصبح أصحاب رأس المال بحاجة إلى الرقابة على أعمال المديرين في نجاحهم أو فشلهم في إدارة المشروع، فأصبح الأمر يتطلب تنظيمًا داخليًا في المشروع يتيح رقابة ومتابعة أعمال القائمين للتنفيذ السياسات الموضوعة لصالح المديرين كما أصبحت الحاجة ماسة إلى من يراقب هؤلاء المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقريرًا عما لمس أثناء الرقابة وبذلك يمكن محاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها أثناء قيامهم بعملهم.⁵⁷

فيما يلي استعراض مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية:

وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1936 التعريف التالي: (الضبط الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس والطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها النقدية وغيرها وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر).⁵⁸

ويتضح من التعريف أن مصطلح الضبط الداخلي استخدم كمرادف للرقابة الداخلية، من هنا يمكن القول أن الرقابة الداخلية عندما بدئ الاهتمام بها كانت للمحافظة على ممتلكات المؤسسة

⁵⁷ الصحن، عبد الفتاح، والسرايا، محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص 9.

⁵⁸ نور الدين، احمد، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان، الاردن، 2015، ص 91.

التي تمثلت بشكل أساسي حينذاك في النقدية، ومن ثم كانت الرقابة الداخلية قواعد لمراقبة النقدية بهدف حمايتها من الغش والاختلاس ثم تطورت لتشمل حماية الأصول الأخرى وضمان الدقة الحسابية في الدفاتر إلى جانب حماية النقدية، ولعل ذلك كان كافياً في ظل سيادة المنافسة الحرة إذ أن حيازة الأصول تتطلب توفير الحماية المادية المناسبة لها وتحقيق الدقة الحسابية لتفادي الأخطاء والغش، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق رقم ربح أكبر هذا الرقم الذي كان مقياساً كافياً لقياس قدرة المؤسسة، وبزيادة توسع المؤسسات، وما صاحب ذلك من تضخم في العمليات الإدارية، والإشرافية، وتعقيد في مشكلات الإنتاج، والتسويق، والإدارة، والتمويل، ظهرت الحاجة إلى رفع الكفاءة الانتاجية في ظل المنافسة التي أصبح معها مقياس الربح غير كاف وحده لقياس كفاءة المؤسسة فظهرت الإدارة العلمية التي تسعى إلى تحقيق أقصى استغلال اقتصادي للإمكانات المتاحة المادية والبشرية، ولا يتسنى لها ذلك إلا عن طريق رفع الكفاءة الإنتاجية بتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة.⁵⁹

وانعكس هذا التطور في الأوضاع الاقتصادية على مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها مما دفع لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين إلى تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية سنة 1949 وهو: (تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً).⁶⁰

هذا التعريف يعترف بأن الرقابة الداخلية تمتد إلى أبعد من تلك المسائل التي ترتبط مباشرة بوظائف الأقسام المحاسبية والمالية إلى أن تشمل رقابة الموازنة والتكاليف المعيارية وتقارير التشغيل (الأداء) الدورية والتحليلات الإحصائية ونشرها وبرنامج تدريب مخصص لمساعدة الأفراد للنهوض بمسؤولياتهم وكادراً من الموظفين للمراجعة الداخلية لتقديم بيان إضافي للإدارة، فيما يتعلق بإجراءاتها المخططة وفاعلية تنفيذها عملياً وبشكل دقيق يشمل أنشطة كافة المجالات والأقسام الأخرى فمثلاً يشمل دراسة الحركة والزمن التي هي من طبيعة قسم الهندسة واستخدام رقابة كفاءة الجودة التي هي أساساً وظيفة قسم الإنتاج، وبالتالي يتضح أن مفهوم الرقابة الداخلية يشمل النواحي الفنية، والإدارية، والإنتاجية، أي أنه أصبح يشتمل على جميع أوجه نشاط المؤسسة وهذا التطور في مفهوم الرقابة الداخلية سائره تطور مماثل في أهدافها، ومنذ ذلك الحين ازداد الاهتمام بالرقابة الداخلية من قبل الباحثين والهيئات المهنية الأخرى مما

⁵⁹ القاضي، حسين، وآخرون- تدقيق الحسابات (1)، منشورات جامعة دمشق، 2010، ص295.

⁶⁰ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1983. Audit Risk and Materiality in Conducting Related Matters Noted in an Audit (P:60).

حتى بمجلس معايير المراجعة الأمريكي التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى إصدار بيان المراجعة رقم (78)، حيث جاء فيه بأن الرقابة الداخلية عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين وقد صممت لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الآتية:

أ- الثقة بالتقارير المالية.

ب- الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة.

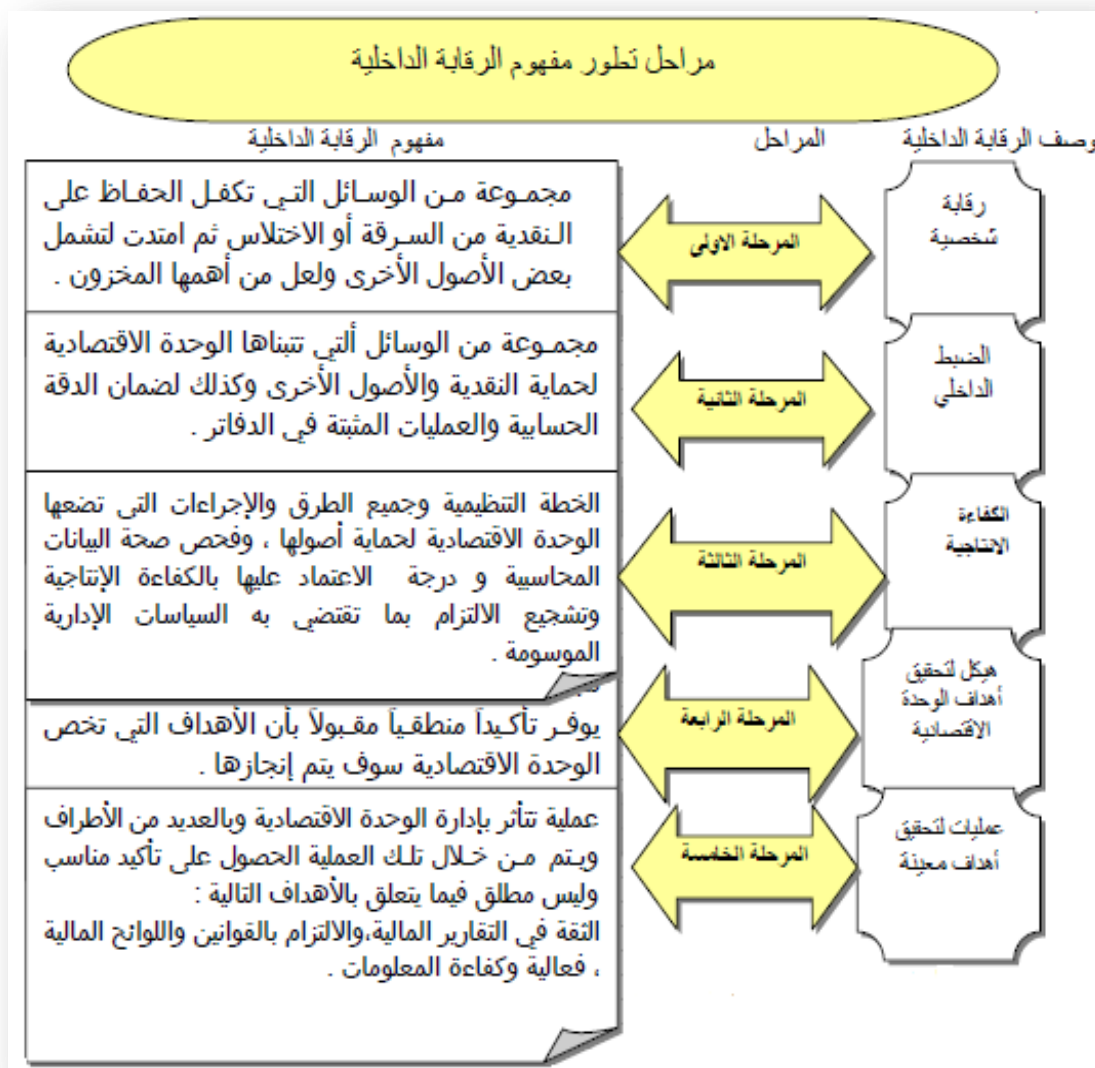
ج- كفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها.

كما أوضح المعيار الدولي للتدقيق رقم (315): إن الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة، والإدارة، والموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة ويتسع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف.

وفي عام 1992 وضعت لجنة COSO التعريف التالي للرقابة الداخلية: هي عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة المنظمة، والإدارة، والموظفين، مصممة لتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنظمة والمتمثلة بتقديم تقارير مالية موثوقة وفعالية وكفاءة الأنشطة التشغيلية والالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة⁶¹

وكل ما تم عرضه تم تلخيصه وتنظيمه بجدول يسهل قراءته وفهمه عبر المخطط التالي.

⁶¹ The Committee of Sponsoring Organizations **COSO of the Tread way Commission, Enterprise Risk Management– Integrated Framework, 2004**, P109.



المصدر: هلدني ، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، 2010⁶².

2-1-2 عوامل ساعدت على تطور أنظمة الرقابة الداخلية واتساعها:

يعود تطور نظام الرقابة الداخلية من حيث المفهوم والأهداف لجملة من العوامل أهمها:

- (1) اتساع حجم المؤسسة.
- (2) رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة.
- (3) تحول مهنة المراجعة الخارجية للحسابات إلى المراجعة الاختبارية.
- (4) تطور الشكل القانوني للمؤسسة.

⁶² هلدني، آلان عجيب مصطفى ، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان ، العراق، 2010، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، ص6.

(5) تطور حاجة الإدارة إلى حماية أصول الشركة.⁶³

3-1-2 أهداف نظام الرقابة الداخلية.

الهدف الأول: حماية الأصول

تقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعينة كاملة وقانونية ومصرحا بها ومثبتة.⁶⁴

الهدف الثاني: دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب لخدمة الأطراف المستفيدة، وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية وتولد عنها معلومات محاسبية، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها.

فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات مع إجراء عملية المراجعة لما يتم تسجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعدّها دقيقة وملائمة وكاملة.⁶⁵

الهدف الثالث: الالتزام بالسياسات الإدارية

يرتبط تحديد المسؤوليات بوضع السياسات والخطط والإجراءات الواجب اتباعها ويرافق تحديد المسؤوليات تفويض السلطات بما يتناسب مع حجم المسؤوليات، مما يستدعي وجود دليل يوضح هذه الاختصاصات بل يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلاً حتى لا

⁶³ القاضي ، حسين ، وآخرون ، تدقيق الحسابات (1) ، منشورات جامعة دمشق، 2011 ، ص292.

⁶⁴ القاضي ، حسين ، وآخرون ، المرجع السابق ص296.

⁶⁵ نور الدين ، أحمد ، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية ، مرجع سابق ص97.

يحدث أي تدخل أو تضارب أو تكرار للعمل، يؤدي إلى الإخلال أو إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل الإدارات والأقسام التنفيذية المختلفة.⁶⁶

الهدف الرابع: الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد

يتحقق الاستخدام الاقتصادي للموارد من خلال تجنب أوجه الاسراف، والقصور، والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الانتاجية في استخدام تلك الموارد، وذلك بالاعتماد على الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة ورقابة الجودة وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم.⁶⁷

4-1-2 أهمية نظام الرقابة الداخلية:

إن عملية الرقابة عملية ضرورية جدا ولا غنى عنها في أي منظمة صغيرة كانت أم كبيرة لعدة أسباب منها:

- ✓ الرقابة تمنع أو تقلل حدوث الأخطاء سيما تلك الأخطاء الكبيرة والمكلفة.
- ✓ للتأكد من أن العمل يسير بصورة جيدة ووفق ما خطط له.
- ✓ لتشجيع النجاح الإداري سيما عندما تقوم الإدارة بمكافأة المجددين.
- ✓ لمنع حدوث كوارث اقتصادية لاسيما على مستوى الدولة، وعلى مستوى المؤسسات والمنظمات الإنتاجية الكبيرة التي إذا ما أفلست مثل هذه المنشآت ستؤدي إلى آثار وخيمة على مستوى الاقتصاد الكلي.
- ✓ لتحقيق التنمية والتطور عن طريق المساعدة في تطبيق الخطط الموضوعة وتقليل الهدر والتكاليف الزائدة والبطالة المقنعة وما إلى ذلك من أمور مهمة.⁶⁸

5-1-2 أنواع نظام الرقابة الداخلية Internal Control Types :

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية بحسب الأهداف التي تسعى لتحقيقها كما يلي:

1-5-1-2 الرقابة المحاسبية:

يهدف نظام الرقابة المحاسبية إلى الإحاطة بكل العوامل والمؤثرات سواء كانت الداخلية أو الخارجية والتي تؤثر على إعداد التقارير المالية ومدى جودتها، حيث تسعى الرقابة المحاسبية لربط الأحداث والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة أثناء ممارسة نشاطاتها من خلال: تقليل

⁶⁶ القاضي حسين ، وآخرون ، تدقيق الحسابات (1) ، منشورات جامعة دمشق ، 2011 ، ص298.

⁶⁷ القاضي حسين ، وآخرون – مرجع سابق ص298.

⁶⁸ الصباح، عبد الرحمن، الرقابة الإدارية بين النظرية والتطبيق، جامعة الإسكندرية، 1989، ص19.

الأخطاء والتحريفات سواء المقصودة أو غير المقصودة، إضافة إلى تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات، وتوفير معلومات دقيقة حول تلك الأحداث، وترجمة تلك الأحداث والمعاملات ضمن التقارير والقوائم المالية للمؤسسة.

هي الرقابة التي تهدف إلى حماية موارد المشروع من سوء الاستخدام والاختلاس والضياع إضافة إلى اختبار دقة البيانات المقيدة في السجلات ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها:

"المراجعة المستندية والمراجعة الفنية - موازين المراجعة - مذكرات تسوية البنك - نظام محاسبي سليم وقوي"

حيث عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة المحاسبية: هي نظام للمراقبات كافٍ وفعال و مصمم لتوفير تأكيدات معقولة ومناسبة ويراعى فيها الآتي:

- تنفيذ العمليات طبقاً لترخيص محدد من قبل الإدارة ويتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة.

- إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً

- تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول.

- لا يسمح بحيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة وإجراء الجرد والمقارنة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة، وعند وجود أي اختلافات بينهما يجب اتخاذ الإجراءات المناسبة.⁶⁹

وقد أوضحت معايير المراجعة هذه الخصائص حسب التبويب التالي :

(1) يجب أن يكون الأفراد العاملون مؤهلين تأهيلاً كافياً.

(2) يجب أن يزود النظام بتحديد وفصل دقيق لأداء الوظائف التالية:

أ- التصريح بالعملية.

ب- قيد العملية.

ج- التعهد بالمحافظة على الأصول الناتجة من العمليات.

د- مقارنة الأصول المملوكة مع القيود الموجودة بالسجلات المحاسبية.

(3) يجب أن يقوم أشخاص مسؤولون بالتصريح بالعمليات قبل تنفيذها.

⁶⁹ جمعة، أحمد، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء، عمان، 2005، ص 89-90.

- (4) يجب أن يتم قيد العمليات حسب قيمتها في نفس الفترة المحاسبية التي صرفت فيها، على أن يتم قيد العمليات في الحسابات المناسبة.
- (5) يجب أن يكون الوصول إلى الأصول محدوداً بأشخاص المصرح لهم بذلك فقط.
- (6) يجب توفر المقارنات المستقلة بين الأصول الموجودة فعلاً و بين الحسابات التي تمثلها⁷⁰.

عناصر الرقابة المحاسبية:

- ✓ وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع .
- ✓ وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع .
- ✓ وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقاً للقواعد المحاسبية المعتمدة
- ✓ وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك.
- ✓ وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات وسجلات المحاسبية المسؤولة عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.
- ✓ وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلاً) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.
- ✓ وضع نظام لاعتماد نتائج الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المشروع⁷¹.

2-5-1-2 الرقابة الإدارية:

وتشمل الخطة التنظيمية و جميع الوسائل و الإجراءات الهادفة إلى تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في العمليات مع تشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، و تبدأ هذه الرقابة

⁷⁰ قباني، ثناء علي، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي و الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص

18.

⁷¹ السرايا، محمد السيد، و الدهراوي، كمال، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجامعة الحديثة، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 231 .

عند انتهاء الرقابة الوقائية من عملها ومن وسائلها "تقارير الأداء – دراسات الوقت و الحركة – الرقابة على الجودة – موازنات تخطيطية – تحليلات رياضية وإحصائية - تقارير دورية"⁷².

عناصر الرقابة الإدارية:

✓ تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع توضيح دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.

✓ وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية .

✓ وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس عقد المقارنات والاختلافات السلبية الخاصة منها:

- قواعد وأسس تقدير المبيعات.
- قواعد وأسس تقدير الإنتاج.
- قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى.
- قواعد وأسس تقدير الإيرادات الأخرى.
- ✓ وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها:

- سياسات وإجراءات البيع .
- سياسات وإجراءات الشراء.
- سياسات وإجراءات الإنتاج .
- سياسات وإجراءات التوظيف والترقي بالنسبة للعاملين .
- إجراءات وقواعد تنفيذ السياسات المالية في المشروع.

✓ وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج وعلى

⁷² نظمي، إيهاب والعزب، هاني، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص 135 .

أساس إن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناءً على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافيه
تبرر ضرورة اتخاذه.⁷³

3-5-1-2 الضبط الداخلي:

يعرف الضبط الداخلي على "أنه مجموعة من الاجراءات والقواعد الخاصة تهدف إلى منع
وتقليل الأخطاء و اكتشافها".

كما يمكن تعريفها "مجموعة من الترتيبات الادارية والمحاسبية والترتيبات المرتبطة بالقيام
ببعض الاعمال من أجل تقليل واكتشافها، كما يمكن تعريفها بالأخطاء واكتشافها وتفادي الغش
والتواطؤ بقدر الإمكان حيث تعمل هذه الترتيبات في الأساس على الرقابة المزدوجة وتسلسل
وتقسيم الاعمال إلى خطوات عديدة مكتملة لبعضها البعض، على أن يقوم بها مجموعة من
الموظفين كما أن الضبط الداخلي يعبر عن اساليب الحماية والتأمينات وأجهزة الرقابة التي
تساعد على رقابة الاصول في المؤسسة وحمايتها، حيث يقوم الضبط الداخلي على مجموعة من
المبادئ الاسترشادية وهي كالتالي :

1. لا ينبغي أن يكون شخص معين مسؤولاً عن عملية معينة بالكامل من بدايتها الى
نهايتها على أساس أنه من السهل اكتشاف الاخطاء والتقارير عنها اذا تم فصل العملية
المعينة بين شخصين او اكثر.
2. اجراء الجرد المادي للأصول بواسطة أشخاص محايدين.
3. ينبغي تناوب الافراد على الوظيفة المعنية أو العمل المعين كلما كان ذلك ممكناً عملياً،
فبالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف اي اخطاء أو عدم انتظام أو قصور، فإن هذا
الاجراء يجعل العاملين نشطين باستمرار ويؤدي إلى ظهور وجهات نظر جديدة
بالنسبة للأعمال.
4. أن يحصل كل فرد في المنشأة على إجازة سنوية على أن يقوم شخص آخر بعمله
خلال تغيبه.
5. أن لا يعهد لأي فرد بأعمال تزيد عن مسؤولياته بقدر ما هو مسموح به في الخريطة
التنظيمية، الأمر الذي يؤدي إلى أن تكون المسؤولية محددة تحديداً قاطعاً.⁷⁴

⁷³ السرايا، محمد السيد، و الدهراوي، كمال ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مرجع سبق ذكره ،ص233 234.
⁷⁴ خالد، مقدم، ومايو، عبد الله، نظام الرقابة الداخلية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016، ص34.

ويعرف نظام الضبط الداخلي بأنه مجموعة من الإجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية التي تهدف إلى ضبط عمليات المنشأة ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة، وذلك بأن يكون عمل شخصاً ما يراجع بواسطة شخصاً آخر لضمان حسن سير العمل ومنع وقوع الأخطاء والتلاعب أو اكتشافها بعد وقوعها بمدة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام⁷⁵.

ويتضح مما سبق مدى الترابط والالتزام بين هذين الأسلوبين وأنهما مكملان لبعضهما البعض وبدون الأول لا يمكن تحقيق الثاني، حيث من الصعب تحقيق الكفاية الإنتاجية دون حماية موارد المشروع من سوء الاستخدام، ووجوب عدم الفصل بينهما من أجل تحقيق رقابة داخلية فعالة وسليمة على عمليات المشروع **وبالتالي لابد من أمرين:**

أولاً: وجود كل من وجهي الرقابة الداخلية (الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية) وجوداً مترابطاً لكي تكون الرقابة الداخلية أكثر فعالية.

ثانياً: تصميم نظام الرقابة الداخلية بنوعيه المحاسبي والإداري تصميماً منسقاً ومتكاملاً بغرض الحد من الأخطاء ومن قدرة العاملين في المشروع على سوء الاستخدام.

ولتوضيح الفكرة أكثر يتم عرض المخطط التالي:

المصدر: الصحن ، عبد الفتاح ، سرايا، محمد السيد - الرقابة و المراجعة الداخلية - مرجع سابق، ص 154.⁷⁶

⁷⁵ أحمد، رويده ابراهيم، تأثير التدقيق الداخلي المستندي على المخاطر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، رسالة ماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2009 ص15.

⁷⁶ الصحن، عبد الفتاح ، سرايا، محمد السيد - الرقابة و المراجعة الداخلية - مرجع سابق، ص 154

6-1-2 مكونات الرقابة الداخلية وفق نظام COSO (Components of Internal Control System) :

تشمل الرقابة الداخلية خمس فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفر تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة ويطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية كما حددتها لجنة COSO وتشمل :

أولاً: بيئة الرقابة The Control Environment :

تعد البيئة الرقابية الإطار العام للمنشأة ولعناصر الرقابة الأخرى، ولها تأثير على شعور ووعي الموظفين بالرقابة، كما توضح فلسفة الإدارة وخطوط السلطة والمسؤولية وهي تضم مجموعة من العوامل أهمها:

1. سلامة واستقامة القيم (وهي تضم مجموع السياسات والتعليمات والمعايير الإدارية التي تؤثر على سلوك العاملين داخل المنشأة).
2. مشاركة أعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة.
3. فلسفة الإدارة ونظم المعلومات.
4. هيكل المنشأة.
5. تحديد السلطة والمسؤولية.
6. مصادر العمالية والتدريب.⁷⁷

تتضمن بيئة الرقابة مجموعة من المعايير والسياسات والإجراءات التي تمثل الأساس لممارسة الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية، حيث يشكل مجلس الإدارة والإدارة العليا انطباعاً فيما يتعلق بأهمية الرقابة الداخلية بما فيها تحديد المعايير المتوقعة لإنجاز العمل في المستويات المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية⁷⁸.

ويقصد من البيئة الرقابية الموقف العمومي للمديرين والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة، وبيئة الرقابة تأثير في فعاليات إجراءات الرقابة فهي تمثل المظلة للمكونات الأخرى ولن تتمكن العناصر الأخرى من توفير رقابة داخلية فعالة بدون وجود بيئة رقابة فعالة، ومع ذلك فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة حيث إن موقف الإدارة العليا هو الذي سيحدد جوهر الرقابة الفعالة، فإذا كانت الإدارة العليا تعتقد أن

⁷⁷ أحمد، محمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في المصارف التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، عمان، 2009م، ص 39.

⁷⁸ الواردات، خلف عبد الله، دليل التدقيق الداخلي، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 2.

الرقابة هامة سيشعر العاملون في الشركة بهذا وسيستجيبون لذلك من خلال مراعاتهم للضوابط الموضوعية، ومن جهة أخرى إذا أدرك العاملون أن الرقابة غير هامة من وجهة نظر الإدارة وأنها مجرد كلام شفوي غير جدي فمن شبه المؤكد أن أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة لن تتحقق بشكل فعال وبغرض فهم بيئة الرقابة لا بد من عرض المكونات الفرعية لها والمتمثلة في النواحي التالية:

أ- القيم الأخلاقية والاستقامة:

إن القيم الأخلاقية والاستقامة هي نتاج أخلاقيات النظام ومعايير السلوكية والكيفية التي يتعامل بها الافراد فيما بينهم، وتشمل الإجراءات التي تتخذها الإدارة لإزالة أو التقليل من المحرضات والمغريات التي تشجع الأفراد على التورط بتصرفات غير شريفة، أو غير قانونية، أو غير أخلاقية، كما تتضمن توصيل القيم الأخلاقية والسلوكية إلى الأفراد عن طريق سياسات موضوعية وسلوك جيد وقدوة حسنة.

ب- الالتزام بالكفاءة:

تتمثل الكفاءة بالمعرفة والمهارات الضرورية لإنجاز الأعمال التي تحدد عمل الفرد وتتضمن أيضاً اعتبارات الإدارة لمستويات الكفاءة لعمل محدد وكيف تترجم هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة اللازمة.

ج- وظائف مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه خاصة لجنة المراجعة:

يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة ويقوم أفراد بمتابعة أنشطة الإدارة وفحصها، ويقوم المجلس بتفويض الإدارة بمسؤولية الرقابة الداخلية ويكون مسؤولاً عن تقديم تقويمات مستقبلية منتظمة عن نظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل الإدارة إضافة إلى أن مجلس الإدارة الفعال والموضوعي غالباً ما يستطيع تقليل احتمال أن تقوم الإدارة بتجاهل الضوابط الموجودة، وذلك بهدف مساعدة المجلس على عملية الإشراف وعلى عملية وضع التقارير المالية في الشركة وتقوم بالاتصال باستمرار بكل من المراجعين الداخليين والخارجيين وهذا يسمح للمراجعين وللمديرين بأن يناقشوا المسائل التي ترتبط بأشياء مثل أمانة الإدارة أو تصرفاتها.

د- فلسفة الإدارة وأساليب التشغيل المنفذة لهذه المسألة:

يقدم سلوك الإدارة دلالات واضحة حول موقف الإدارة من الرقابة الداخلية فيم إذا كانت تضع مخطط الأرباح وبيانات الموازنة على أساس أفضل ما يمكن أم على أساس الأهداف الأكثر

احتمالاً، هل يمكن وصف الإدارة على أنها إدارة جيدة أو أنها إدارة بيروقراطية هزيلة يسيطر عليها فرد واحد أو قلة من الأفراد.

هـ- الهيكل التنظيمي للمشروع وأساليب تحديد السلطة والمسؤولية:

يبين الهيكل التنظيمي خطوط السلطة والمسؤولية ويساعد على التعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وكيف يتم تطبيق الضوابط الرقابية.

و- نظم الرقابة الإدارية:

بما في ذلك وظيفة الرقابة الداخلية وسياسات تعيين وتشغيل الأفراد وإجراءاتها والفصل بين هذه الواجبات وهذه النظم التي تتضمن المكررات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمور المرتبطة بها والخطط التشغيلية والتنظيمية وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة بها.

ز- سياسات الموارد البشرية في المشروع وممارساتها:

يشكل الأفراد أهم نواحي الرقابة الداخلية فإذا كان الموظفون أكفاء وجديرين بالثقة يمكن ألا توجد عناصر الرقابة الأخرى، ومع ذلك يمكن أن تبقى القوائم المالية موثوقة فالأفراد الأمناء والأكفاء قادرون على الأداء بمستوى رفيع حتى مع وجود القليل من الضوابط، وفي حين أنه مع وجود العديد من الضوابط بعدم وجود الأفراد الأكفاء الأمناء، يمكن أن يؤدي إلى تخفيض جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً ولكن على الرغم من أن الأفراد قد يكونون أكفاء وجديرين بالثقة إلا أنهم قد يصابون بالملل أو عدم الرضى أو يواجهون مشكلات تدفعهم لتغيير أهدافهم، لذا لا بد من وجود نظام جيد يتعلق بتعيين الأفراد وتقييمهم وتدريبهم وترقيتهم ومنحهم مكافآت لأن مثل هذه الأمور تعتبر جانباً هاماً في هيكل الرقابة.⁷⁹

وتعتبر بيئة الرقابة هي الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية وتتضمن هذه البيئة بعض لمبادئ مثل الاستقامة، والالتزام بالنزاهة، والأخلاق، حيث تمكن مجلس الإدارة من القيام بالمهام الرقابية والإشراف وتحديد السلطة والمسؤولية، واستقطاب وتطوير وتدريب العاملين ذوي الكفاءة ومساءلة الأفراد عن مستوى الأداء في السعي لتحقيق الأهداف.⁸⁰

⁷⁹ الاتحاد الدولي للمحاسبين ، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ، المجلد الثاني ، ص 147 .

⁸⁰ Burns, Jennifer & Herrygers, Sandy-, **Challenges and Leading Practices Related to Implementing COSO's Internal Control Integrated Framework**. Deloitte, 2014.

ثانيا: تقييم المخاطر Risk Assessment:

يجب أن تخضع كافة مكونات الرقابة الداخلية بدءاً من بيئة الرقابة حتى المراقبة إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، وتقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق لها رغم الارتباط الوثيق بينهما، حيث إن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية للتقليل من الأخطاء والمخالفات بينما يقوم المدقق بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية التدقيق⁸¹

إن تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة فيجب على الإدارة أن تسلط الضوء على المخاطر على كافة مستويات المنظمة وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها، وأول خطوة مهمة بالنسبة للإدارة تمكن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر فالفشل في تحقيق الأهداف السابقة ونوعية الأفراد والتشتت الجغرافي لعمليات المشروع، وتركيبية عمليات المشروع، وإدخال تقنيات جديدة للمعلومات، ودخول منافسين جديدين جميعها أمثلة على العوامل التي قد تؤدي إلى ازدياد المخاطر وحالما يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير أهمية هذه المخاطر وتقدير احتمالات وقوعها واتخاذ الإجراءات الواجب اتباعها للتقليل من تأثيرات هذه المخاطر إلى حد مقبول، ولكن لا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطرة لكن يجب على الإدارة أن تقدر حجم المخاطرة المقبول عقلياً وتسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطرة ضمن هذه الحدود.

ويوجد شرط مسبق لتقييم المخاطر وهو وضع أهداف مرتبطة بجميع المستويات في المنشأة وتحدد الإدارة الأهداف ضمن الفئات المتعلقة بالعمليات والتقارير والامتثال، مع وضوح كافي لتكون قادرة على تحديد وتحليل المخاطر لهذه الأهداف. وتقييم المخاطر يتطلب من الإدارة النظر في تأثير التغيرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل نموذج أعمالها.⁸²

العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر:

في كثير من النواحي يمكن اعتبار إدارة المخاطر تطوراً طبيعياً لنموذج الرقابة الداخلية وستسعى معظم المنظمات إلى التطبيق الكامل لنموذج الرقابة الداخلية قبل تنفيذ المفاهيم الكامنة في إدارة المخاطر في الجهات، وتعتبر الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من إدارة مخاطر الجهات ويشمل إطار عمل إدارة مخاطر الجهات الرقابة الداخلية، ولكنه بالإضافة

⁸¹ أحمد، وجدان علي، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر

2010، ص 28 .

⁸² COSO, Internal Control-**Integrated Framework, Excutive Summary**, aicpa, 2013, P4.

إلى ذلك يشكل أقوى مفهوم لكيفية إسقاط القرارات التجارية من مهمتها الأساسية وما يرتبط بها من أهداف، ويعد أداة لمساعدة الإدارة في تحديد الاستجابة السليمة لأحداث معينة ويتجاوز نموذج إدارة المخاطر دليل الانتوساي الإرشادي حول الرقابة الداخلية في عدد من المجالات أهمها :

- التوسع في فئات الأهداف واشتماله على تقارير أكثر اكتمالاً ومعلومات غير مالية ووجود الأهداف الاستراتيجية.
- توسع عناصر تقييم المخاطر وتقدم مفاهيم مختلفة للمخاطر، مثل مخاطر قابلية التعرض للخسائر وتحمل المخاطر والاستجابة للمخاطر.
- التأكيد على أهمية المديرين المستقلين في المجلس وتحديد أدوارهم ومسؤولياتهم.⁸³

ثالثاً: أنشطة الرقابة Control Activities :

ويطلق عليها إجراءات الرقابة وتمثل أنشطة الرقابة السياسات والإجراءات التي تحددها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر والتي تعيق تحقيق أهدافها.⁸⁴

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي اعتمدها الإدارة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة ويوجد العديد من الإجراءات الرقابية إلا أن أهمها هي:

أ- الفصل الملانم بين الواجبات:

هناك أربع ارشادات عامة ذات أهمية خاصة بهدف منع الخطأ والتلاعب.

• الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها:

إن سبب عدم السماح للشخص المسؤول عن حيازة الأصول بصورة مؤقتة أو دائمة بالمحاسبة عن الأصول هو حماية الشركة من الاختلاس، فعندما يقوم شخص واحد بتأدية الوظيفتين معنا يكون هناك خطر متزايد من أن يقوم هذا الشخص بالتصرف بالأصول بغرض المنفعة الشخصية وأن يقوم بتعديل السجلات لكي يبعد عن نفسه المسؤولية.

⁸³ فانستايل , فرانكي k الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام معلومات إضافية حول إدارة مخاطر الجهات ، لجنة الانتوساي الفرعية التابعة للجنة المعايير المهنية، 2007 ، ص9.

⁸⁴ الخيرو، ايمان مؤيد، **تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق COSO**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة

العراق، المجلد 19 ، العدد 7 ، 2013 ص 409

• الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول:

عندما يكون للأشخاص الذين يتمتعون بسلطة إقرار العمليات المالية سلطة على الأصول المتعلقة بهذه العمليات تزداد احتمالات الاختلاس في الشركة.

• الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر المحاسبية:

إذا كان كل قسم في الشركة مسؤولاً عن اعداد سجلاته وتقاريره المالية سيكون هناك ميل إلى التلاعب بالنتائج لتحسين صورة الأداء ولضمان عدم التحريف في المعلومات ينبغي إناطة مسؤولية مسك الدفاتر بدائرة منفصلة تحت إشراف الإدارة المالية أو الحسابات.

• الفصل بين الواجبات في إطار تكنولوجيا المعلومات:

في حال التشغيل الإلكتروني للبيانات ينبغي أن يم الفصل بين ما يلي:

- محلل النظم - المبرمج - مشغل الحاسب - أمين المكتبة - مجموعة رقابة البيانات

ب- الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة

لو استطاع كل شخص أن يحصل على أصول الشركة أو أن ينفق منها كما يريد لعمت الفوضى التامة داخل الشركة لذا يجب أن يتم إقرار كل عملية بصورة مناسبة لكي تكون الضوابط الرقابية مرضية.

ج- الوثائق والسجلات الكافية:

تمثل الوثائق والسجلات أشياء ملموسة يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها وهي متنوعة ومتعددة ويتم الاحتفاظ بالعديد منها على شكل ملفات حاسوبية إلى أن تتم طباعتها لأغراض محددة، وذلك في ظل المعالجة بالحاسوب وإن عدم توفر الوثائق والسجلات يتسبب بمشاكل كبيرة في مجال الرقابة، فهي تقوم بوظيفة نقل المعلومات داخل الشركة وبين الشركات المختلفة، وينبغي أن تكون ملائمة وكافية لتقديم ضمان معقول عن وجود الرقابة الكافية على الأصول من جهة وعلى التسجيل الصحيح لكافة العمليات المالية من جهة ثانية.

ولكي تؤدي الوثائق والسجلات وظيفتها يجب أن مراعاة مبادئ عدة عند تصميمها بأن تكون:

- مرقمة مسبقاً على التوالي.
- معدة في وقت حدوث العملية.
- بسيطة بما فيه الكفاية لضمان أنها مفهومة تماماً.

- مصممة لاستخدامات متعددة.
- موضوعة بطريقة تشجع على الإعداد الصحيح.

د- الرقابة المادية على الأصول والسجلات:

من الضروري أن توجد ضوابط رقابية كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات لأنه لو تركت بدون حماية يمكن أن تسرق وكذلك بالنسبة إلى السجلات يمكن أن تسرق أو يتم إتلافها أو تفقد، وفي حال حصول هذه الأحداث يمكن أن تتعطل عملية المحاسبة والتشغيل لبيانات العمليات المالية وفي حال استخدام الحاسوب ينبغي وضع ضوابط كافية لحماية البرامج وملفات البيانات والأجهزة.⁸⁵

ويتم تنفيذ أنشطة الرقابة على جميع المستويات في المنشأة وفي مراحل مختلفة داخل العمليات والبيئة التكنولوجية، ويمكن أن تكون وقائية أو استكشافية ويمكن أن تشمل أنشطة يدوية أو آلية مثل التراخيص والموافقات والتحقق والتسويات وأداء الأعمال، والفصل بين الواجبات يبنى عادة في اختيار وتطوير أنشطة المراقبة، وحيث إن الفصل بين الواجبات ليس عملياً فإن الإدارة تعمل على اختيار وتطوير بدائل لأنشطة المراقبة.⁸⁶

هـ- الرقابة المادية على الأصول والسجلات:

من الضروري أن توجد ضوابط رقابية كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات لأنه لو تركت بدون حماية يمكن أن تسرق، وكذلك بالنسبة إلى السجلات يمكن أن تسرق أو يتم إتلافها أو تفقد وفي حال حصول هذه الأحداث، يمكن أن تتعطل عملية المحاسبة والتشغيل لبيانات العمليات المالية وفي حال استخدام الحاسوب ينبغي وضع ضوابط كافية لحماية البرامج وملفات البيانات والأجهزة.

و- التحقق الداخلي المستقل على الأداء:

العنصر الأخير من إجراءات الرقابة هو المراقبة الدقيقة والمستمرة للعناصر الأربعة الأخرى والتي غالباً ما تدعى بالتحقق الداخلي وتأتي الحاجة إلى التحقق الداخلي من كون الرقابة الداخلية تميل إلى التبدل مع مرور الوقت ما لم تكن هناك آلية للمراجعة المتكررة، فمن المرجح أن ينسى الموظفون أن يعتمدون عدم التقيد بالإجراءات أو قد يصبحون غير مباليين ما لم يكن هناك من يراقبهم ويقوم أداءهم.

⁸⁵ القاضي، حسين ، وآخرون ، تدقيق الحسابات (1) ، منشورات جامعة دمشق، 2011، ص306.

⁸⁶ COSO, Internal Control, Integrated Framework, Executive Summary, Aicpa, 2013, P4.

ويجب أن يتمتع الشخص الذي ينفذ إجراءات التحقق بالاستقلال بحيث يكون محايداً عن الأفراد المسؤولين أساساً عن إعداد القوائم المالية والطريقة الأفضل للتحقق الداخلي والأقل تكلفة هي طريقة فصل المهام السابق ذكرها.

رابعاً: المعلومات والتوصيل:

إن الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي يكمن في تحديد العمليات المالية للشركة، وتجميعها، وتصنيفها، وتحليلها، والتقرير عنها، وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها، وينبغي أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات المالية والمتمثلة في (الوجود، الكمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص).

خامساً: المراقبة Monitoring :

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقييم المستمر أو التقييم المنفصل أو مزيج من الاثنين معاً لجودة أداء الرقابة الداخلية، وتقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة. ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المدقق الداخلي، التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة، تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين، وشكاوي العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وبالتالي فإن بيئة الرقابة تمثل مظلة للمكونات الأخرى، ومن غير وجود بيئة رقابية فعالة لن ينتج عن المكونات الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.⁸⁷

2-1-7 مقومات نظام الرقابة الداخلية:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية من وحدة اقتصادية إلى أخرى وفقاً لعوامل معينة مثل الحجم وطبيعة النشاط الذي يمارسه التنظيم الإداري، ولكن هناك بعض المقومات التي يمكن الاسترشاد بها من أجل تصميم نظام رقابي كفواً وتتمثل هذه المقومات بما يلي :

⁸⁷ ارينز، الفين ولوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسبي، دار المريخ للنشر، السعودية 2002 .

❖ هيكل تنظيمي إداري (الخطة التنظيمية) :

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء أساس عملية الرقابة فهو يوفر الإطار الكلي لتخطيط وتوجيه ورقابة عمليات الوحدة الاقتصادية من خلال توضيح العلاقة بين الإدارات الفرعية وتحديد قنوات الاتصال فيما بينهم، وكذلك مسؤوليات كل منهم فهو الإطار العام لتوضيح تسلسل الاختصاصات وتحديد السلطات والمسؤوليات بدقة تامة.⁸⁸

إن التنظيم الجيد يحدد المسؤوليات المختلفة بدقة ويفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسؤولية ويتم الحساب على أساس هذه المسؤولية، وتختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر إلا أنه في جميع الأحوال يجب أن تكون الخطة مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل، كما يجب أن تكون بسيطة وواضحة حتى يفهمها العاملون بالمشروع، أيضاً يجب أن تحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية للإدارات التي يتكون منها المشروع، ومن احد العناصر العامة للخطة التنظيمية مقدرتها في تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارة الإنتاج، وإدارة المشتريات، وإدارة التسويق، والإدارة المالية، والإدارات المحاسبية الأخرى، وبالرغم من وجود هذا الاستقلال الوظيفي إلا أن هذا لا يمنع الأقسام المختلفة أن تعمل مع بعضها البعض بتكامل وتناسق يُمكنها من تنفيذ مهامها بانتظام وبكفاءة إنتاجية عالية، كما يجب أن يكون هناك تفويض دقيق للسلطات بحيث تتساوى مع المسؤوليات ويُكْمَن التقسيم الوظيفي المناسب في نظام الرقابة الداخلية الفعال في فصل سلطة تنفيذ القرارات عن سلطة تقييمها فكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة كلما كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة الداخلية، فبالنسبة للأصول مثلاً يجب فصل سلطة الإدارات التي يوكل إليها المحافظة على تلك الأصول عن سلطة الإدارات التي تقوم بمحاسبتها بذلك يجب أن تمدنا الخطة التنظيمية بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل حتى يتيسر مراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة، ويعتبر وجود هيكل تنظيمي في المشروع عاملاً أساسياً لتحقيق الرقابة الداخلية بوجهيها (الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية)، فوجود خطة تنظيمية سليمة توضح الإدارات الرئيسية، وتحدد مسؤوليات وسلطات هذه الإدارة بدقة تامة، وتتوقف هذه الخطة على نوع المشروع، وحجمه، ومدى انتشار أعماله في مناطق جغرافية متباعدة، وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة يعهد بها إلى إدارات أو أقسام يكون هناك مسؤول عن كل منها ويسأل أمام مستوى

⁸⁸ الخيرو، إيمان مؤيد، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق COSO، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. 2013 ، جامعة العراق، المجلد 19 ، العدد 7، ص406 .

إداري أعلى منه في الخريطة التنظيمية، بمعنى أن كل فرد في التنظيم ينبغي أن يكون له رئيس أو مسئول يشرف عليه ويتابع ويقيم أدائه باستمرار ومن الطبيعي أن يتم ذلك، من خلال خطة تنظيمية متكاملة يجب توافرها في المشروع ويلاحظ أن التنظيم الكفاء لا يقتصر على إعداد الخريطة التنظيمية الرئيسية للمشروع وإنما يمتد إلى إعداد الخرائط التفصيلية لكل قسم أو إدارة تشتمل عليها الخريطة التنظيمية الرئيسية.⁸⁹

❖ نظام محاسبي سليم:

يعتبر النظام المحاسبي العنصر الأساسي في رقابة وإدارة أنشطة الوحدات ويعتبر أيضاً القلب النابض لنظام الرقابة الداخلية، وهو عبارة عن مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية ودورة مستنديه ودليل محاسبي حيث تراعي النواحي القانونية والشكلية في إعدادها.⁹⁰

إن وجود نظام محاسبي ومالي ملائم للعمليات والأنشطة مع وجود إجراءات واضحة ومعقولة لتسجيل النتائج المتعلقة بهذه العمليات والأنشطة من المتطلبات اللازمة لإمداد الإدارة والأطراف الخارجية بصفة عامة بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل الأعمال واتخاذ القرارات باعتباره نظاماً للمعلومات، ولقد كان النظام المحاسبي في الماضي مجرد أداة لبيان طبيعة العمليات ذات الطابع المالي التي يمارسها المشروع وتسجيل هذه العمليات دفترياً وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ولكن أصبح في الوقت الحاضر ينظر إليه (إلى وظيفته السابقة) أداة لإنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة، ويوفر الأساس المطلوب لاتخاذ القرارات، و يساعد في إعداد تقارير متابعة دورية تساعد بدورها على تحقيق رقابة فعالة، حيث أن الغاية من الرقابة الداخلية تحقيق أهداف الكفاءة والفعالية التشغيلية وإعداد تقارير مالية موثوقة، والتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، لذلك يعد وجود نظام محاسبي متكامل من أهم العناصر المساعدة على تحقيق أهداف الرقابة وذلك من خلال: شمول النظام المحاسبي لكل دورات العمليات (مشتريات، مبيعات، مقبوضات، مدفوعات، رواتب الخ)، أيضاً يكون مبني على أساس التحقق من صحة ودقة كل دورة من دورات العمليات، واكتمال المستندات المؤيدة لها، بالإضافة إلى استخدام الأساليب المختلفة للتأكد من صحة العمليات، مثل المجاميع الرقابية المطابقة بين الأرصدة الدفترية والأرصدة الفعلية، والفصل بين الواجبات وغيرها من

⁸⁹ صديق، محاسن، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء الرقابة المالية، بحث تخرج، كلية النيل الأبيض للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014، ص19 .

⁹⁰ الواردات، خلف عبد الله، دليل التدقيق الداخلي، دار الزاوية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2013، ص294 .

الإجراءات، وتوضح الدورات المستندية خطوات إعداد المستندات والقيد في السجلات وإعداد التقارير، ومن ثم في ربط المستند منذ مرحلة إنشائه بالدفاتر والسجلات المختلفة وتحكم الرقابة عليه في جميع المراحل التي يمر بها وتختلف هذه الدورات باختلاف المستندات والعمليات مما يصعب معه وضع تصميم موحد لدورات مستندية تطبق على جميع المنشآت.⁹¹

❖ إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات:

وتتضمن مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة في المنشأة بحيث لا يستأثر شخص واحد بعملية ما من بدايتها إلى نهايتها، وذلك لتجنب حصول تلاعب أو اختلاس لذلك يجب على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية في أثناء تنفيذ العملية.⁹²

❖ كفاءة الموظفين:

أي نظام مهما بلغت درجة تكامل عناصره ودقة إجراءاته لن يكون فعالاً إلا إذا كان تطبيقه يتم من أشخاص يتمتعون بالكفاءة والاستقامة، ولتحقيق ذلك فإن على الوحدة الاقتصادية تأسيس سياسات وإجراءات ملائمة تتضمن مراعاة اختيار الموظفين الأكفاء للمراكز المناسبة.⁹³

وهذا الأمر يستدعي الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:⁹⁴

1- اختيار العاملين على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة لها: وذلك من خلال اختبار المتقدمين للوظيفة لاختيارهم استعداداً وتأهيلاً لشغلها، ويجب أن يتضمن الاختبار فحص السيرة الذاتية وسمعته الشخصية (ويذكر أن الشركات تؤمن على أخطار خيانة الأمانة حيث تقوم شركات التأمين بنفسها بدراسة ملفات الموظفين).

2- تدريب العاملين:

ينبغي أن يتم هذا التدريب وفقاً للسياسة المرسومة وألا يُترك لكي يُكتسب خلال عمله لحدّ من الأخطاء المتوقع حدوثها.

⁹¹ الصباغ ، أحمد عبد المولى، أساسيات المراجعة و معاييرها 2006، ص115.

⁹² أحمد، وجدان علي ، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2010، ص19.

⁹³ الجاوي، طلال، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات -دراسة استكشافية لمجموعة من مراقبي الحسابات بالعراق، المجلة العربية للإدارة، مصر، 2006، ص 9.

⁹⁴ صديق، محاسن، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء الرقابة المالية، مرجع سابق، ص26.

3- مراجعة أعمال الموظفين :

وذلك لملاحظة أوجه النقص أو الضعف فيها و لتصحيح الانحرافات فور حدوثها.

❖ رقابة الأداء:

لتحقيق كفاءة عالية في رقابة الأداء يجب الالتزام بمستويات أداء مخطط لها في مرحله المختلفة، وإذا وجد أي انحراف فيجب دراسته وتصحيحه وتتم رقابة الأداء بطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل (الموازنات التقديرية، وتقارير الكفاية، والتدقيق الداخلي).⁹⁵

❖ استخدام الوسائل الآلية:

يؤدي استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية في إنجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها، وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، حيث إن الحاسبات الإلكترونية تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة كما أن استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية يكفل صحة ودقة البيانات المحاسبية.⁹⁶

2-1-8 تصميم نظام الرقابة الداخلية:

يتم نظام الرقابة الفعال بعدة مراحل متسلسلة بشكل منطقي تشكل كل خطوة مرحلة تمهيدية للخطوة التالية وهذه المراحل يمكننا توضيحها كما يلي:

- 1) يجب مراعاة التوقيت السليم في نظم الرقابة لكي يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل فوات الوقت المناسب بالإضافة إلى الاهتمام بنظم الرقابة التوجيهية.
- 2) يجب تتابع نظم الرقابة الأنشطة والنتائج الهامة فقط بغض النظر عن صعوبة القياس ويجب استخدام المقاييس الكمية والنوعية.
- 3) يجب أن يقتصر نظام الرقابة الحد الأدنى من المعلومات اللازمة لإعطاء صورة حقيقية عن الأحداث.
- 4) يجب استخدام أدوات الرقابة قصيرة وطويلة المدى.
- 5) يجب أن ترمي نظم الرقابة إلى اكتشاف الاستثناءات اذ يحتاج الأمر إلى التداخل فقط في حالة النتائج التي تقع خارج نطاق منطقة السماح المحددة.

⁹⁵ أحمد، وجدان علي، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص 20.

⁹⁶ نظمي، ايهاب والعزب، هاني، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص 139.

6) يجب الاهتمام بمكافأة النجاح في الوصول إلى معدلات الأداء المرغوبة أو تعديلها وليس الاقتصاد على معاقبة الفشل في الوصول إلى هذه المعدلات.⁹⁷

2-1-9 قيود تحد من فعالية نظام الرقابة الداخلية:

يوجد عدد من القيود التي تحد من فعالية نظام الرقابة الداخلية تكمن في:

- ✗ عدم فهم الموظف للتعليمات و الإجراءات.
- ✗ سوء الحكم الشخصي للأفراد.
- ✗ عدم العناية في تأدية الوظيفة.
- ✗ الإجهاد الجسماني.
- ✗ فلسفة الرقابة الداخلية تعتمد على افتراض أنه من الصعوبة أن يتواطأ شخصين أو أكثر.
- ✗ بغرض التلاعب في السجلات المحاسبية.

ولعل من أخطر القيود قيام الإدارة العليا بارتكاب المخالفات و التحايل على النظام⁹⁸.

2-1-10 فشل وعدم الكفاءة المحتملة في نظام الرقابة الداخلية:

يتأثر أي نظام بمختلف العوامل الداخلية أو المحيط به وقد يصبح غير كفؤ أو فاشلاً وهذا لأسباب مختلفة.

2-1-10-1 عدم الكفاءة المحتملة في نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يكون العجز وعدم الكفاءة وفق مختلف المستويات الادارية لنظام الرقابة الداخلية حيث يمكن أن يكون الفشل على مستوى النظام ككل أو على مستوى الأنظمة الفرعية أو في نقاط معينة وهذا من خلال ما يلي:⁹⁹

أولاً : على مستوى أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة): وينتج هذا على مستوى النظام ككل ويكون نتيجة لما يلي :

- ✗ أنظمة الرقابة ضعيفة على بيئة الرقابة (مستوى المنشأة) مثل الإشراف غير الفعال والموقف الضعيف تجاه الرقابة الداخلية أو الحالات التي يحدث فيها تجاوز للإدارة أو احتيال.

⁹⁷ الأسطة، عبد القادر محمد، أساسيات الإدارة الاستراتيجية الحديثة ، دار الأكاديميون للنشر والتوزيع ،الأردن، 2016، ص 246.

⁹⁸ توماس ، ولیم ، و هنكي ، امرسون ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، مرجع سابق ذكره ، 1989.

⁹⁹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، مجلد 2 ، مرجع سابق ص174.

- ✗ التغييرات في الموظفين التي أدت بمناصب رئيسية أن تصبح شاغرة أو حيث يكون الموظفين الحاليين (كما في المحاسبة) غير مؤهلين لأداء المهام المطلوبة.
- ✗ عدم الكفاءة التي تم تحديدها في أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات.
- ✗ عدم كفاية أنظمة الرقابة التي تم تنفيذها للتصدي لأحداث هامة غير روتينية مثل استحداث نظام محاسبي جديد والتشغيل الآلي للنظام مثل المبيعات أو امتلاك عمل جديد.
- ✗ عجز الإدارة على الإشراف على إعداد البيانات المالية وهذا يمكن أن يشمل عدم وجود:
 - أنظمة رقابة على المتابعة العامة (مثل الإشراف على موظفي المحاسبة المالية).

- أنظمة الرقابة لمنع واكتشاف الاحتيال.
 - أنظمة الرقابة على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.
 - أنظمة الرقابة على المعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - أنظمة الرقابة على المعاملات الهامة خارج سياق العمل الاعتيادي للمنشأة.
 - أنظمة الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية لنهاية الفترة (مثل أنظمة الرقابة على القيود اليومية غير المتكررة).
 - عيوب هامة سبق إبلاغها للإدارة ولم تصحح بعد فترة معقولة من الزمن.
- وبشكل عام يترجم فشل النظام في عدم القدرة على تحقيق الأهداف المشار إليها سابقا حيث تتضمن الأسباب الممكنة لضعف أو فشل الرقابة ما يلي:¹⁰⁰
- ✗ تؤدي التغييرات المستمرة التي تتم بالمنشأة، والتي تشمل أهدافها وإجراءاتها وبيئتها إلى تغيير طبيعة أو مستوى المخاطر ومن ثم تصبح أساليب الرقابة القائمة غير فعالة، أو غير مناسبة حتى ولو كانت تبدو أنها تعمل بشكل جيد.
 - ✗ إن تحليل المخاطر لم يعد مناسباً مقارنة بالتغيرات المختلفة وبالتالي لم تعد أساليب الرقابة صالحة.
 - ✗ لا تتناسب أساليب الرقابة الموضوعة مع المخاطر المرتبطة بها (الخطأ في التصميم) أو أنها مطبقة بشكل خاطئ.
 - ✗ الوسائل الرقابية غير منفذة بشكل صحيح (الخطأ في التشغيل) وفيما يلي بعض الأسباب على سبيل المثال:

¹⁰⁰ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل الممارسات الدولية الجيدة، تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، 2013، ص 25.

- (1) قلة الموارد المخصصة للرقابة .
- (2) تغيير في الإدارة أو العاملين المنوط بهم في القيام بعملية الرقابة أو عدم إدراكهم بمسؤولياتهم تجاه الرقابة.
- (3) الافتقار إلى المعارف المتعلقة بعملية تشغيل نظام الرقابة.
- (4) الثقة المفرطة أو ضعف الإشراف.
- (5) قبول ضمان طرف ثالث غير موثوق به.

2-10-1-2 فشل نظام الرقابة الداخلية:

تشير كل التعريفات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية إلى معقولية هذا النظام في تحقيق أهدافه وهذا يعني أن مستوى تحقيق هذه الأهداف ليس مضمون بشكل تام وهذا ناتج عن احتمال عدم كفاءة النظام مما يتسبب في فشله حيث يوجد العديد من المخاطر التي يمكن أن تؤثر بشكل مباشر على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وهي كما يلي:¹⁰¹

- ✗ التغيرات في البيئة التشغيلية: يمكن أن تؤدي التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر المختلفة إلى حد كبير.
- ✗ الموظفون الجدد: قد يكون للموظفين الجدد تركيزا أو فهما مختلفا للرقابة الداخلية.
- ✗ نظم المعلومات الجديدة أو المتجددة: يمكن أن تغير التغيرات الهامة والسريعة في نظم المعلومات المخاطرة الخاصة بالرقابة الداخلية.
- ✗ النمو السريع: يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة .
- ✗ التقنية الجديدة: قد يغير إدخال تقنيات جديدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.
- ✗ النماذج والمنتجات والأنشطة الجديدة: إن الدخول في مجالات عمل أو معاملات للمنشأة لها خبرة ضئيلة بها قد يدخل مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلية.
- ✗ إعادة هيكلة الشركة: قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيضات في الموظفين وتغييرات في الإشراف وفصلا للمهام مما قد يغير من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.
- ✗ عمليات أجنبية موسعة: يحمل التوسع في عمليات أجنبية أو امتلاكها مخاطر جديدة وكثيرا ما تكون تلك المخاطر ذات أثر على نظام الرقابة الداخلية.

¹⁰¹ اتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها، طبعة 2010 ، ص 307.

❏ الإصدارات المحاسبية الجديدة: قد يؤثر تبني مبادئ محاسبية جديدة أو تغييرات المبادئ المحاسبية على المخاطر عند إعداد البيانات المالية.

2-2 الرقابة الداخلية في القطاع العام الصناعي وآلية التأثير في الكفاءة الانتاجية

1-2-2 الرقابة الإدارية في القطاع العام الصناعي:

وتنقسم مديرية الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة في القطاع الاقتصادي عموماً إلى الدائرتين التاليتين:¹⁰²

أ- دائرة الرقابة والتحقيق: وتتولى مهمة مساعدة الإدارة في الإحاطة بكيفية سير الأنشطة داخله، بما يكشف عن مواطن الخلل والهدر وأسباب قصور الإنتاج ودواعي عدم كفاية تنفيذ الخطط.

أهم واجبات دائرة الرقابة: تنفيذ أعمال رقابية وتفتيشية وفق خطة عمل سنوية معتمدة، بهدف مراجعة البيانات والمعلومات للكشف عن الأخطاء التي يمكن أن يقع بها العاملون قبل استفحالها ومعالجة أسبابها، ووضع المقترحات اللازمة لحلها، ووضع اليد على ما يتعلق بالجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العام المرتكبة من قبل الإدارة والتحفظ عليها لحين مباشرة التحقيق أصولاً، وكذلك التحقيق في القضايا المفوضة بالتحقيق بها وبشكاوي المواطنين المحالة من الإدارة أو من قبل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

ويجب أن تقدم دائرة الرقابة خدمات استشارية للإدارة داخل كل منشأة، وذلك من خلال اقتراح أساليب كفيلة بتطوير العمل، وزيادة الفعالية والانتاجية، وضمان حسن الأداء.

ب- دائرة المتابعة: وتتولى مهمة تلقي تقارير الرقابة الداخلية بعد اعتمادها، وكذلك تقارير الهيئة المركزية والجهاز المركزي للرقابة المالية، ودراسة التوصيات والمقترحات وأجراء المراسلات اللازمة مع الجهات المعنية بهدف متابعة تنفيذها.

ويجب أن تقوم بتحليل وتقييم مدى استفادة الإدارة من جهازها البشري على الوجه الأفضل، ومراقبة الكفاءة الانتاجية للتأكد من تحقيق الزيادة المستهدفة فيها، ودراسة نتائج الأداء التي تقل عن المعايير والمعدلات المقررة واقتراح ما يلزم لعلاجها.

¹⁰² أبو خليل، رندة، حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية، مرجع سابق ص151.

- تعمل دائرة المتابعة على تقديم تقارير دورية تعم المقترحات والتوصيات التي لم تنفذ وحفظ أضاير التقارير الرقابية وكافة المراسلات والوثائق الملحقة بها.
- تشرف على تزويد الجهات المختصة بالوثائق والمستندات حسب الاصول ومسك السجلات والبطاقات الخاصة.
- تعمل دائرة المتابعة على مراقبة الانفاق الحكومي وتحليل التكاليف داخل المؤسسات والشركات العامة.
- تعمل على التحقق من صحة أعمال جباية التكاليف المالية ضمن أحكام القوانين والأنظمة وسلامة أساليب تحقيق الربعية ومختلف الإيرادات .

جهود الدولة المبذولة في دعم نظام الرقابة والحد من ظاهرة الفساد:

إيماناً من حكومتنا بخطورة ظاهرة الفساد الإداري، وضرورة مكافحته ، فقد قامت الدولة بالعديد من الخطوات والاجراءات الهامة التي صبت في مجموعها لمكافحة ظواهر الفساد في سوريا نذكر منها :

- أكد قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بتاريخ 14-6-1990م في الباب التاسع عشر من المادة 157: منه أهمية ممارسة إدارة الرقابة الداخلية اختصاصاتها بهدف تحقيق الرقابة الآنية واللاحقة على الأداء الاداري والإنتاجي، وتطويره لصالح الجهة العامة التابعة لها.¹⁰³
- جاء في المادة 163 من القرار: ضرورة ممارسة إدارة الرقابة الداخلية اختصاصات الرقابة والتفتيش، وفق أحكام الفقرة ج من المادة الرابعة من قانون الهيئة والتي عرفت الرقابة والتفتيش كما يلي:¹⁰⁴

الرقابة: بمفهومها العام والشامل والذي يواكب العملية الإدارية منذ نشأتها ومسيرتها التنفيذية وينتهي إلى تقويم أداء المهمات خلال فترة زمنية محددة.

التفتيش: والذي يعتبر أداة رئيسية من أدوات الرقابة كالتفتيش والتحقيق ويمارس بعد انتهاء العملية الإدارية.

¹⁰³ قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، 1990، الباب التاسع عشر، المادة 157.

¹⁰⁴ قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، 1990، الباب التاسع عشر، المادة 163، الفقرة (ج).

وأضافت المادة أيضاً: أن عمل إدارة الرقابة الداخلية هو التحقيق في المخالفات الإدارية، والتحقيق في بعض قضايا المخالفات والجرائم في حدود التفويض المعطى إليها من الهيئة.

- نصت المادة 164: على ممارسة إدارة الرقابة الداخلية مهامها في الرقابة والتفتيش من خلال خطط سنوية تقترح هي مشروعاتها الذي ينبغي أن يتضمن: موضوعات الرقابة أو التفتيش، والمراحل الزمنية التي يتناولها التفتيش أو الرقابة (أي السنوات التي تتناوله أعمال التدقيق لموضوعات الرقابة والتفتيش من خلال برنامج زمني سنوي مقسم إلى أربعة أرباع السنة)، ونسبة التدقيق، والأهداف المتوخاة لكل موضوع من موضوعات الخطة.
- أكدت المادة 164: على حق الهيئة في تعديل المشروع بما يتلاءم مع خطط عملها، وإمكانية إصدار خطط عمل عارضة بطلب من الهيئة أو بالاتفاق معها بما يخدم الهدف الرقابي.¹⁰⁵
- أوردت المادة 164: ضرورة أداء إدارة الرقابة الداخلية مهماتها الرقابية والتفتيشية استناداً إلى خطة العمل الصادرة، ووفق دليل عمل يحق للهيئة أن تعدله بما تراه مناسباً لحسن الأداء.¹⁰⁶

2-2-2 الرقابة المحاسبية في القطاع العام الصناعي

تمثل الرقابة المحاسبية في منشآت القطاع العام الصناعي في النظام المحاسبي الأساسي وفيما يلي عرض وتوصيف للنظام المحاسبي الأساسي:

لقد صدر النظام المحاسبي الأساسي وفق المرسوم رقم 490 لعام 2007 منسجماً مع معايير المحاسبة الدولية إلى حد بعيد، ومنسجماً مع القانون المالي الأساسي مرسوم 54 لعام 2006م فقد جاء هذا النظام سعياً لتلبية متطلبات التطورات التي شهدتها سورية بالآونة الأخيرة، ولاسيما تلك التي حصلت بالقطاع العام الاقتصادي ليطبق بالمؤسسات العامة، والشركات العامة، والمنشآت العامة الخاضعة لأحكام القانون 2 لعام 2005 باستثناء المصارف العامة، والمؤسسة العامة السورية للتأمين، والمؤسسة العامة للتأمين والمعاشات، والمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.¹⁰⁷

¹⁰⁵ قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، 1990، الباب التاسع عشر، المادة 164.

¹⁰⁶ قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، 1990، الباب التاسع عشر، المادة 164.

¹⁰⁷ المرسوم التشريعي 490/ عام 2007.

بما أن مخرجات النظام المحاسبي الأساسي موجهة لخدمة المستويات الإدارية المتوسطة والعليا لممارسة دورها في التخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات، وتوفير بيانات تساعد على إعداد الحسابات القومية (احتساب الناتج المحلي والدخل القومي والقيمة المضافة المحققة في كل جهة عامة وتوزيعات هذه القيمة على عناصر العملية الإنتاجية الأربعة: الملكية، رأس المال، العمل، والتنظيم.) فلا بد من إنتاج تقارير وقوائم تخدم هذه المستويات منها مثلاً: قائمة الإنتاج والدخل، وحساب العمليات الجارية، وقائمة الموارد، والاستخدامات الرأسمالية وغيرها.

وبالتالي القوائم المالية الخاصة بالشركات غالباً ما تهمل للأسباب التالية:

- الملكية هي غالباً ملكية عامة، والجهة الوصائية المسؤولة عن صيانة الملكية العامة هي الجهات الحكومية المعنية، خاصةً الوزارات والمؤسسات وأجهزة الرقابة لذلك فإن هذه الجهات هي صاحبة القرار والمعلومات، يجب أن تكون موجهة لخدمتها أما القرارات على مستوى الشركة فهي غالباً تتعلق بالعمليات التشغيلية وتكفيها التقارير الداخلية.
- تتمتع مؤسسات وشركات القطاع العام بموقع احتكاري أو شبه احتكاري من خلال مزايا خاصة، تتمتع بها تمنحها إياها التشريعات النافذة كونها جزء من النسيج الاقتصادي للقطاع العام الذي تتحمل الدولة بمؤسساتها مسؤولية إدارته.
- العلاقات الاقتصادية لشركات القطاع العام مع الجهات العامة الأخرى منظمة في إطار القوانين والتشريعات، وبالتالي لا يوجد اهتمام لدى المتعاملين مع الشركة من موردين أو عملاء أو ممولين بمركزها المالي أو بنتائج أعمالها أو بتوزيعات أرباحها.

وعليه، فقد اهتمت هذه الأنظمة بتوحيد الحسابات والقوائم المطلوب إعدادها، لخدمة المتطلبات في المستويات الوسطى والعليا.

وهذا ما كان عليه فعلاً النظام المحاسبي الموحد، أما النظام المحاسبي الأساسي فقد جاء بعكس ذلك حيث ركز على توفير المعلومات التي تخدم الشركة نفسها، عن طريق عرض القوائم المالية وفق متطلبات الإفصاح التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية (وكان النظام الحالي يفترض أن شركات القطاع العام مستقلة بحد ذاتها مثلها مثل شركات القطاع الخاص).

أما القياس المحاسبي في هذه الأنظمة فقد كان له وضعه الخاص أيضاً ارتباطاً بخصوصيات الإفصاح ذاته مسألة البحث عن بديل قياس محاسبي للتكلفة التاريخية ليست مطروحة في هذه

الأنظمة، فالتكلفة الفعلية هي أساس القياس أما تغيرات الأسعار الحادة الدائمة أو تغيرات القوة الشرائية فإنه يمكن تجنب آثارها في القياس المحاسبي من خلال عملية إعادة تقويم الأصول تتم بشكل مدروس بعد أخذ موافقات الجهات الوصائية، أما طرق القياس فقد كان يتم اختيارها على أساس **تحكمي** (تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة. ولكن الفرق الرئيسي هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس) وليس على أسس علمية مدروسة وموضوعية القياس كانت تتمثل في وجود مستندات مؤيدة للعمليات وليس في مدى ارتباط المعلومات بالواقع وتصويرها لحقائق الشركة في ظل التغيرات الاقتصادية الدائمة.

وعليه فقد اتجه التوحيد المحاسبي نحو توحيد بعض جوانب القياس التي تمكن من إنتاج معلومات قابلة للمقارنة، فشملاً مثلاً، السنة المالية، المصطلحات والتعريفات، أسماء الحسابات ومحتوياتها (دليل الحسابات) قواعد وطرق القياس وشملاً كذلك أسس تجميع ودمج المعلومات في المستوى الإداري الأعلى وتحديد كيفية إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية ومحتويات كل منها،..... الخ.

وإذا كان التوحيد الذي جاءت به الأنظمة المحاسبية الموحدة انعكاساً لاحتياجات محلية إلى معلومات قابلة للمقارنة، فإن التوحيد الجاري في الفكر المحاسبي لا بد من أخذه بالاعتبار عند تطوير النظام بحيث تتلاءم المفاهيم المستخدمة فيه، وكذلك الطرق، والقواعد، والمبادئ مع تلك السائدة في الفكر وفي الممارسة المحاسبية السائدة، وهذا ما وقره النظام المحاسبي الأساسي الذي يحاول تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

و تجدر الإشارة هنا إلى أن التوحيد في النظام المحاسبي الموحد يكتسب قوته من الصفة الإلزامية للنظام وأحكامه وليس من القبول العام.

3-2-2 أهداف النظم المحاسبية الموحدة في سورية:

1. وضع أسس وضوابط واحدة لإجراء عمليات القياس المحاسبي في كافة وحدات القطاع العام الاقتصادي المطبق فيها النظام (بحيث ينجم عن هذه العمليات معلومات محاسبية قابلة للمقارنة).

2. تسهيل عملية إعداد المعلومات في كافة المستويات الإدارية.

3. تأمين السرعة الضرورية في إعداد المعلومات المحاسبية.

4. ربط حسابات المشروع بالحسابات القومية.

5. إعداد القوائم المالية التالية: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، وغيرهم، بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.¹⁰⁸

2-2-4 أسباب ومراحل تطوير نظم المعلومات المحاسبية:

2-2-4-1 هناك عدة أسباب تدفع الشركة إلى تطوير نظامها المحاسبي، منها:

- ❖ تطور أعمال الشركة أو اندماجها مع شركة أخرى.
- ❖ إصدار قوانين وتشريعات جديدة تمس عمل الشركة.
- ❖ تغيرات في احتياجات مستخدمي مخرجات النظام.
- ❖ الاستفادة من التطور التكنولوجي.
- ❖ تحسين نوعية وكمية وسرعة توصيل المعلومات.
- ❖ أتمت أعمال الشركة.¹⁰⁹

2-2-4-2 مراحل تطوير نظام المعلومات المحاسبي:

يتمثل تطوير نظام المعلومات المحاسبي في خمسة مراحل هي:

- ❖ مرحلة التخطيط: هي المرحلة الأولى من تطوير الأنظمة وتحسينها، وتتمثل في وضع الخطة الاستراتيجية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي وفقاً لاحتياجات الإدارة، والحصول على موافقة الإدارة العليا على مشروع التطوير والبدء في تنفيذ المشروع الذي تمت الموافقة عليه.
- ❖ مرحلة التحليل: تهدف هذه المرحلة إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام الحالي وتعزيز نقاط القوة مع المقارنة بين تكلفة النظام والمنفعة التي يقدمها.
- ❖ مرحلة تصميم: تعد نتائج مفاهيمية لمرحلة التحليل وتطور في نفس وقت التصميم المحددة التي تطبق في المراحل اللاحقة.
- ❖ مرحلة التنفيذ: اختيار المعدات والبرامج وغيرها من العوامل المساعدة على إنجاز، وبناء، واختبار شبكة نظم الاتصالات، وقواعد البيانات وتعديلات البرامج الجديدة والنظم بأكملها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
- ❖ مرحلة الدعم: وهي تحديث وصيانة نظام المعلومات المحاسبي ويشمل ذلك إنهاء المشاكل، وتحديث نظم الأعمال التسويقية مثلاً والتغيرات البيئية التابعة لها

¹⁰⁸ المصري، تيسير، ويوسف، علي، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 91.

¹⁰⁹ المصري، تيسير، ويوسف، علي، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 110.

وتحسين نظام المعلومات المحاسبي التي تحدثها الأعمال التسويقية والتغيرات البيئية المذكورة آنفاً.¹¹⁰

5-2-2 أهم مزايا ومكونات النظام المحاسبي الأساسي:

1-5-2-2 ومن مزاياه

1- التركيز على دور المحاسبة المالية :

ركز النظام على المحاسبة المالية في المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي من خلال ما يلي :

- استبعاد الحسابات الاقتصادية القومية من النظام تاركاً إمكانية إعداد البيانات الضرورية من خلال نماذج خاصة، لذلك وهذا من شأنه تسهيل العمل المحاسبي وتركيزه على مخرجات تنطلق بالدرجة الأولى من حاجة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية، ولكن هذا لا يتناسب مع متطلبات الإفصاح التي يهدف النظام الموحد إلى تبيانها.
- استخدام مصطلحات المحاسبة المالية واستبعاد المصطلحات الأخرى غير المحاسبية من النظام وذلك شأن الأنظمة المحاسبية في مختلف أنحاء العالم.
- إبقاء محاسبة التكاليف بالكامل بيد الجهة العامة، وعدم توحيدها ضمن النظام المذكور، وهذا يعني إعطاء الجهات العامة الحرية التامة في اختيار وتطوير أنظمة محاسبة التكاليف الملائمة لظروفها الإنتاجية التي تختلف من صناعة إلى أخرى.
- استخدام مفهوم القوائم المالية بدلاً عن الحسابات الختامية التقليدية (حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر) حيث استخدم النظام مفهوم قائمة التشغيل والإنتاج، وقائمة الدخل، وقائمة توزيع الأرباح، وقائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية.

2 - تطبيق سياسات محاسبية متطورة:

حيث اعتمد النظام سياسات محاسبية تتماشى مع ما هو مطبق في مختلف دول العالم ولاسيما المعايير المحاسبية الدولية.

¹¹⁰ السيد ، سيد عطا الله ، نظم المعلومات المحاسبي، مرجع سابق، ص46.

3 - استخدام أساليب عرض واضحة :

أبقى النظام على نفس الأرقام الواردة في دليل الحسابات الذي كان معمول به بموجب النظام السابق وذلك وفقاً لما يلي :

- الأصول.
- الالتزامات و حقوق الملكية.
- الاستخدامات.
- الإيرادات.

4 - الانسجام مع معايير المحاسبة الدولية:

حيث استخدم النظام مفاهيم ومصطلحات محاسبية تنسجم مع معايير المحاسبة الدولية وهذا ما جعل مخرجاته أكثر فهماً من قبل الجهات الداخلية والمحلية والدولية. كما أن انسجام مفاهيم ومصطلحات النظام مع المعايير الدولية سيساهم بلا شك في تعزيز دور المحاسبة في الجهات العامة ويجعل تقييم أدائها أكثر وضوحاً وفهماً.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن وزارة المالية لعبت دور كبير في تطوير النظام المحاسبي الأساسي، حيث تشكل بقرار من رئيس مجلس الوزراء لجنة استشارية دائمة بناء على اقتراح وزير المالية تتضمن الخبرات اللازمة للإشراف على تطبيق أحكام هذا النظام، وتقوم عند الاقتضاء باقتراح الإضافات، والتعديلات، والتفسيرات اللازمة التي تطلبها ظروف التطور، والتطبيق العملي وتصدر هذه التعديلات بقرار من وزير المالية وتعتبر جزءاً من هذا النظام المحاسبي.

القوائم المالية التي أوصى النظام المحاسبي الأساسي عرضها:

- 1- قائمة التشغيل والإنتاج: تعد بناء على نظام التكاليف المستخدم في الشركات والمنشآت الصناعية وتهدف إلى الوصول إلى تكلفة الإنتاج المباع.
- 2- قائمة الدخل.
- 3- قائمة توزيع الأرباح.
- 4- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- 5- قائمة المركز المالي.
- 6- قائمة التدفقات النقدية.

2-5-2-2 مكونات نظام المعلومات المحاسبي:

تتمثل هذه المكونات في الآتي:

أ- الاشخاص المديرين للنظام او المؤدين لواجباته المختلفة.

ب- الخطوات اليدوية والآلية.

ج- البيانات.

د- البرمجيات المستخدمة في تشغيل البيانات.

هـ- البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات.¹¹¹

2-2-6 خصائص مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الملائمة لاتخاذ القرارات:

تتطلب عملية اتخاذ القرارات توافر بيانات ومعلومات لدى متخذ القرار وهذه المعلومات يجب أن تتصف بخصائص معينة أهمها: ما ورد في البيان رقم 2 الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB1980 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" والتي حددت أهم المواصفات الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية¹¹² وهي:

2. الملائمة:

تعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة أي بمعنى قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وتعتبر من أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في مخرجات الأنظمة المحاسبية المبنية على معايير المحاسبة الدولية المقدمة لمتخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي، وتمكن المعلومات المحاسبية الملائمة مستخدميها من:

❖ تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.

❖ تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تقليل من درجة عدم التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.

❖ تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.

❖ تقييم النتائج التي بنيت على هذه المعلومات.¹¹³

¹¹¹ السيد، سيد عطا الله، نظم المعلومات المحاسبية، دار الزاوية للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2008، ص9.

¹¹² لمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن 1999 ص 45.

¹¹³ الداية، منذر يحيى، أثر استخدام نظم المعلومات على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين غزة، 2009، ص 43.

ولقد عرفها "دهمش" أنها " قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه، أي قدرة المعلومات لإيجاد فرق في اتخاذ القرار " تكون المعلومات المحاسبية ملائمة عندما تساعد متخذي القرار في اتخاذ قرارهم فحين تؤثر المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار تكون ملائمة.¹¹⁴ ولقد اهتمت العديد من الدراسات بالملاءمة وذلك للأهمية التي تتمتع بها وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية بأنها المعلومات التي يجب أن تكون ملائمة لحاجات صنع القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

3. التوقيت المناسب :

أي وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب فكلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كان احتمال التأثير في قراراتهم المتنوعة كبيراً، وكلما زاد التأخير في توصيل المعلومات كانت الثقة أكبر بأن المعلومات لا تعتبر ملائمة، ويمكن التضحية بشيء من الدقة لصالح التوقيت المناسب لأن عملية اتخاذ القرار (أو القرار نفسه) تكون دائماً محددة بفترة معينة، لذلك فإن المعلومات الملائمة هي تلك التي تتوافر في الوقت المناسب ولو كان ذلك على حساب الثقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المعلومات الناتجة. أي يجب توفر المعلومات المحاسبية بيد متخذي القرار قبل وقت كافٍ لتساعدهم على اتخاذ القرار بالوقت المناسب والمعلومات التي لاتصل قبل وقت كافٍ لا تكون مفيدة وتفقد قيمتها في المساعدة باتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد.¹¹⁵

4. القدرة على التنبؤ :

وتعني احتواء المعلومات على قدرة تنبئية، وبالتالي تمكين مستخدمي المعلومات من تقدير المستقبل وتكوين صورة احتمالية (تقديرية) عنه فالمعلومة الجيدة هي التي تمكن المستخدم من تكوين التوقعات عن النتائج المستقبلية، وتحسين إمكانياته وقدراته في هذا المجال، وبالتالي يمكن

¹¹⁴ لطفى، أمين السيد أحمد، نظرية المحاسبة منظور التوافق للمعيار الدولي، الدار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص 509 .
¹¹⁵ 13. Kieso, Donald. E, Weygand, and Warfield, Terry. Intermediate Accounting, 12th dition, John Wiley and sons INC, Newyork, USA, 2007, P32.

لا اعتماد على المعلومات المحاسبية في التنبؤ بالمستقبل وهذا يجعلها أكثر ملائمة لاتخاذ القرار.¹¹⁶

5. التغذية العكسية :

هي القدرة على استخدام المعلومة في تصحيح معلومات حالية أو مستقبلية بحيث يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة، وأن تتمتع المعلومة بقدرة عالية على التقييم الارتدادي للقرارات الماضية، وقيمة التنبؤ العالية بالمستقبل ويقصد بذلك احتواء المعلومات على خاصية تمكن مستخدميها من التقييم الارتدادي أو التغذية العكسية أو المرتدة من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات، والتي تسهم في تحسين وتطوير نوعية مخرجات (معلومات) النظام وقدرته على التكيف في الظروف البيئية المتغيرة باستمرار، وكلما توفرت التغذية العكسية في المعلومات المحاسبية كلما كانت المعلومات المحاسبية أكثر جودة لذا يمكن القول أن المعلومات الملائمة هي التي تمكن متخذ القرار من تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير فيها وتقييم نتائج القرارات، ومن هنا تبرز أهمية هذه الخاصية في تقليل درجة عدم التأكد وتقييم القرارات السابقة.¹¹⁷

6. الموثوقية:

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ومن البديهي أن الحسابات المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلاً ومضموناً مع الحسابات المدققة، إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات. ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضاً توافر ثلاث خصائص:

✓ **الصدق في التمثيل:** ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها وبعبارة أخرى إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر والأحداث الاقتصادية فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل ولكي تكون المعلومات معبرة عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

⊗ التحيز في عملية القياس أي طريقة القياس.

⊗ تحيز القائم بعملية القياس وهذا النوع يقسم إلى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود.

¹¹⁶ قورين، حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل

تكنولوجيا المعلومات، جامعة الشلف، الجزائر، مجلة الباحث العدد 10، 2012، ص 280.

¹¹⁷ نمر، محمد الخطي، وصديقي، فواد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية والمالية تجربة الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر جامعة ورقلة 2011، ص 43.

إن التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال أي التأكد من أنه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية.

✓ **إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات:** وتعني توافر شرط الموضوعية في أي قياس

علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر باستخدام نفس الأساليب، أما إمكانية التثبت من المعلومات فهي الخاصية التي تحقق تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من لمقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس.

✓ **حيادية المعلومات:** وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة

فئة أو قرار معين وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين:

أ- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية.

ب- مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية.¹¹⁸

7-2-2 آلية تأثير تطوير نظام الرقابة الداخلية في الكفاءة الإنتاجية:

تأتي أهمية الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية كونها مؤشرا مهما على حسن الاستثمار عوامل الإنتاج وزيادة مردود استخدام العمالة، إضافة إلى تعزيز القدرة التنافسية محليا ودوليا، وبالتالي تأمين إمكانية منح أجور حقيقية عالية، وإمكانية استقبال أيدي عاملة جديدة للمساهمة في حل مشكلة البطالة وتحسين مستوى المعيشة بشكل عام.

وفي مجال زيادة الانتاجية تعتبر القوى العاملة أكثر العناصر أهمية وأوسعها تأثيرا ولذلك يرتبط لارتفاع إنتاجيتها طردياً مع الارتفاع بمستوى التعليم والتدريب والصحة للعاملين إضافة إلى توفير أنظمة عمل مرنة وغيرها من العوامل الأخرى لتحقيق المزيج الأنسب لعناصر الإنتاج من رأس المال والمهارات والإدارة والتنظيم والتقانة

ويمكن أن يظهر دور نظام الرقابة الداخلية في مراحل العملية الانتاجية كافة كما يلي:

أولاً: الرقابة على المدخلات:

وهي الرقابة على عناصر الإنتاج (من المواد الأولية والعمل والأجهزة والمعدات) .

ثانياً: الرقابة على عمليات التشغيل:

من خلال متابعة مراحل العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمشروع.

¹¹⁸ حامد، عبد الله محمد، نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية ، الطبعة الأولى، دار أمجد للنشر والتوزيع ، عمان الأردن، 2015، ص99-100.

ثالثاً: الرقابة على المخرجات:

من خلال تقييم نتائج العملية الإنتاجية ومدى تحقيق أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

ومن أهم ما يقوم به نظام الرقابة الداخلية في المراحل السابقة ما يلي:

أولاً: مرحلة المدخلات

يهدف نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة إلى:

- أ- التأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة للمشروع.
- ب- المحافظة على هذه الموارد و حمايتها من التلف أو الضياع أو السرقة.
- ج- التأكد من مدى كفاءة الأجهزة والمعدات والآلات التي سوف تستخدم في العملية الإنتاجية عن طريق اختبار وتقييم مدى كفاءتها التشغيلية.

وهناك مشكلات تتعلق بالمدخلات:

تتمثل مدخلات العملية الإنتاجية في عوامل الإنتاج البشرية وغير البشرية المستخدمة في العملية الإنتاجية حيث تبرز هذه المشكلة من خلال صعوبة توحيد المدخلات بوحدة قياس معينة، بالإضافة إلى مشكلة عدم توفر البيانات الإحصائية المطلوبة، لذلك يلجأ أغلب الباحثين إلى اعتماد معايير الإنتاجية الجزئية، وما يصاحبها أيضاً من مشكلات تحديد المدخلات (الجزئية) وقياسها، ولعل من أصعب عناصر المدخلات قياساً هو عنصر العمل، وصعوبة قياس هذا العنصر.¹¹⁹

ثانياً: مرحلة التشغيل

يهدف نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة إلى:

- أ- التحقق من عدم مخالفة الإجراءات التنظيمية داخل المشروع .
- ب- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات.
- ج- التحقق من انتظام العملية الإنتاجية بكافة إجراءاتها و خطواتها، والكشف عن أي انحراف عن هذه الإجراءات و بيان أسبابه.
- د- متابعة عملية التشغيل ورقابتها أولاً بأول وتقييم مستوى أداء الأجهزة والمعدات والأفراد.

¹¹⁹ J. W. Kandrik, Understanding Productivity, Introduction to Dynamics of Productivity Change, Jhon Hopkins University Press. 1971.

- هـ- كشف و بيان أي مخالفات أو الانحرافات والتحقق من أسبابها.
- و- وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لعلاج هذه المخالفات وتصحيح هذه الانحرافات.

ثالثاً: مرحلة المخرجات

يهدف نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة إلى:

- أ- التحقق من كمية الإنتاج من السلع و البضائع أو الخدمات ورقابتها.
- ب- تقييم معدلات الإنتاج الفعلية و مقارنتها بالمعدلات المعيارية وبحث أسباب الانحرافات
- ج- تقييم ما تحقق من منافع في العملية الإنتاجية.

وهناك مشكلات تتعلق بالمخرجات :

تعرض عملية قياس المخرجات مشكلات كثيرة أهمها:

- ✗ تقوم الكثير من المنشآت الاقتصادية بإنتاج العديد من المنتجات المختلفة، حيث تبرز مشكلة تحديد وحدة قياس مشتركة.
- ✗ تقوم الكثير من المنشآت الاقتصادية بإدخال بعض المنتجات من منشآت خارجية وذلك على شكل مستلزمات إنتاج، وبالتالي فإن القياس الدقيق لإنتاج المنشأة يتم على أساس القيمة المضافة.
- ✗ في المنشآت ذات مراحل الإنتاج المتعددة، تظهر مشكلة مرور المنتج بمراحل متعددة من الإنتاج، وبالتالي فإن عدم أخذ المنتجات تحت التشغيل في الاعتبار، يترتب عليه عدم دقة القياس، خصوصاً إذا كانت مراحل الإنتاج تستغرق فترات طويلة نسبياً، ويمكن حل هذه المشكلة عن طريق استخدام القيمة النقدية للمنتجات بدلاً من كميتها.¹²⁰

كما يمكن أن يظهر دور نظام المعلومات المحاسبي كما يلي:

- ✓ الحصول على البيانات وتشغيلها وتحويلها إلى معلومات صالحة للاستخدام
- ✓ توفير المعلومات اللازمة للأطراف المتعددة داخل وخارج المؤسسة بما يساعد كل طرف في إحكام الرقابة واتخاذ القرارات¹²¹
- ✓ تجميع وتشغيل وتخزين واسترجاع البيانات الكمية والنقدية وغير النقدية لأغراض توفير المعلومات لمتخذي القرارات¹²²

¹²⁰ J. W. Kandrik, Understanding Productivity, Introduction to Dynamics of Productivity Change, Jhon Hopkins University Press. 1971.

¹²¹ السيد، سيد عطا الله، نظم المعلومات المحاسبي، مرجع سابق، ص9 .

¹²² صلاح الدين ،عبد المنعم، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008 ص69.

✓ تقديم بيانات تفصيلية اذ لم تعد الأرقام الإجمالية كافية بل أصبحت المعلومات الأكثر تفصيلا ضرورية وهامة في اتخاذ القرارات ومنها المعلومات عن خطوط الإنتاج ومناطق البيع... الخ.

✓ زيادة التأكيد على المعلومات الخارجية لأغراض التخطيط.

✓ إعداد تقارير داخلية وخارجية جديدة وبمفاهيم ملائمة للمؤسسات المختلفة.

✓ تنظيم تقارير أفضل عن الموارد البشرية.

✓ استخدام نماذج رياضية للتنبؤ والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. ¹²³

✓ إن الهدف الرئيس من النظام المحاسبي أساسا هو إنتاج تقارير دقيقة وذلك في الوقت الملائم بما يساعد متخذي القرارات المحتملين على اتخاذ قرارات رشيدة

خلاصة الفصل الثاني:

تظل قضية الرقابة الداخلية، والتحقق من استخدام المؤسسات الحكومية لجميع الموارد المتاحة لها من اعتمادات مالية وأجهزة وقوى بشرية بكفاءة عالية وبطريقة اقتصادية والتثبت من فعاليتها في تحقيق الأهداف المخصصة لها، في القطاع العام الصناعي، من أبرز الأدوات التي تحمي وتضمن العمل الحكومي، من عناصر النقص أو التسيب أو الفساد بأشكاله المختلفة أو غياب الشفافية. وتحمل قضية الرقابة الداخلية أهمية خاصة، باعتبارها الأداة الحكومية الناجعة والفاعلة في مواجهة العديد من الظواهر السلبية، كالفساد الإداري والمالي وغياب الشفافية، وتبديد المال العام.

ففي عام (2000) كان التوجه نحو التطور وتحسين الجودة، أما الآن فقد اختلف التوجه فأصبح نحو ترميم القطاع العام الصناعي وإعادة تأهيله للعمل، وافتتاح منشآت جديدة تحوي هذا النظام الرقابي السليم وتعمل على انجازه

فهذا الترابط والانسجام بين الرقابة الداخلية وأثرها على الكفاءة الانتاجية وعلاقتها بالحد ومكافحة الفساد ويجب الاخذ بهم بأهمية كبيرة، لما يعول عليه من حماية الأصول والشفافية، ومراقبة عمليات التشغيل والمدخلات والمخرجات، ورفع معدلات الأداء والجودة والكفاءة في العمل وفيما يلي تبين الدراسة الاحصائية ذلك.

¹²³ جمعة , احمد حلمي _ مرجع سابق، ص9.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

تمهيد :

يتضمن هذا الفصل الإجراءات والخطوات العملية المتبعة في الدراسة ووصفا لمجتمع وعينة الدراسة والأداة المستخدمة لجمع البيانات والتحقق من ثبات الأداة وبيان الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها واختبار الفرضيات والإجابة عن التساؤلات وعرض النتائج التي تم الوصول إليها وتفسيرها وفقاً للتحليل الإحصائي وفي ضوء الدراسات السابقة وتم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة في الشركات والمنشآت الصناعية في القطاع العام الصناعي السوري كما تم إدخال البيانات ومعالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

3-1 حدود الدراسة:

الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة الميدانية مطلع عام 2017
الحدود المكانية: أجريت الدراسة على الشركات والمنشآت الصناعية في القطاع العام الاقتصادي في سورية.

3-2 مجتمع وعينة الدراسة:

يشتمل مجتمع الدراسة على الهيئات الإدارية والمالية والفنية في منشآت وشركات القطاع العام الصناعي في سورية وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة حيث وتم توزيع (90) استبانة استرد منها (76) استبانة أي بنسبة (84,4 %).

البيان	العدد	النسبة
الاستبانات الموزعة	90	%100
الاستبانات المستردة الصالحة للتحليل	76	% 84,4
الاستبانات غير المستردة	14	%15,55

الجدول رقم(1) يبين عدد الاستبانات الموزعة والمستردة من عينة الدراسة

3-3 أداة الدراسة:

لغرض تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم الاستبانة لجمع البيانات حول (تطوير نظام الرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي السورية وأثره في تحسين الكفاءة الإنتاجية).

وتم تقسيمها إلى قسمين كما ورد في ملحق رقم (1):

3-5-1 القسم الأول :

يضم الجزء الأول أسئلة عامة حول الصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة (المركز الوظيفي - المؤهل العلمي - الاختصاص - سنوات الخبرة).

3-5-2 القسم الثاني :

ويضم ثلاثة محاور:

المحور الأول: يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي في سورية في تحسين الكفاءة الإنتاجية ويتكون من (15) فقرة .

المحور الثاني: يسهم الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية في تحسين الكفاءة الإنتاجية ويتكون من (20) فقرة .

المحور الثالث: تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي يسهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية ويتكون من (7) فقرات.

3-4 ثبات وصدق أداة الدراسة :

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بثلاث طرق:

3-4-1 صدق المحكمين:

عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من المحكمين متخصصين في قسم المحاسبة و الإحصاء (الوارد ذكرهم في الملحق الأول)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

2-4-3 الثبات /معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين 0 – 1 وتعتبر القيمة المقبولة له (0.60 %) فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول التالي

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي في تحسين الكفاءة الإنتاجية	15	0.72
يسهم الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية في تحسين الكفاءة الإنتاجية	20	0.725
تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي يسهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية	7	0.81
الكلي	42	0.855

توضح النتائج في جدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مقبولة وتراوححت 0.72_ 0.81 ، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3-4-3 صدق الاتساق الداخلي "Internal Validity"

يقصد بصدق الاتساق الداخلي "مدى اتساق كل فقرة من فقرات المقياس مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للمقياس وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات للمقياس والدرجة الكلية للمحور نفسه، حيث اعتمد الباحث في استخراج صدق الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة على العينة الاستطلاعية (24) مفردة قبل التوزيع النهائي وكانت النتائج كالتالي :

الجدول رقم(2) يوضح معامل الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للبعد (البيئة المناسبة للرقابة الداخلية)

الدلالة المعنوية	معامل الارتباط	العبارة	Spearman's rho
0.014	0.550	يدفع اهتمام الإدارة العليا بالرقابة الداخلية إلى أداء العاملين لأعمالهم بشكل أفضل وبالتالي تحسين الكفاءة الانتاجية	
0.009	0.610	وجود نظام رقابة داخلية جيد يسهم في تحسين الانتاجية	
0.023	0.441	عدم تجاوز الادارات التنفيذية لإجراءات الرقابة الداخلية المرسومة مسبقا يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.010	0.516**	دفع العاملين للالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.022	0.476*	يسهم تعزيز القيم الاخلاقية عند العاملين في تحسين الكفاءة الانتاجية	
0.009	0.522**	ارتقاء الادارة بأدائها لتكون مثالا للقدوة الحسنة يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.192	0.282	استقلال مجلس الادارة عن الادارة العليا يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.005	0.569**	التشارك باتخاذ القرارات يسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية	
0.005	0.569**	يسهم احكام نظام الرقابة الادارية في تحسين الكفاءة الانتاجية	
0.035	0.481	الاخلاص للعمل والالتزام الذاتي يحسن ادائه يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.031	0.492	رضا العاملين عن نظام المكافآت التشجيعية يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.002	0.593**	اعداد الموازنات التخطيطية بدقة واهتمام يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.004	0.572**	متابعة الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها تسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية	

0.003	0.581**	التحقق الدوري من حسن سير العمل يسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية
0.011	0.510*	البحث الدوري في واقع الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية يحسن الكفاءة الانتاجية

يوضح الجدول السابق أن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد (يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي في تحسين الكفاءة الإنتاجية) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.44 و 0.59 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياس معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد عدا العبارة (استقلال مجلس الادارة عن الادارة العليا يحسن الكفاءة الإنتاجية) غير دالة إحصائياً يمكن ازالتها من التحليل.

الجدول رقم (3) يوضح معامل الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للبُعد (الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية يسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية)

الدالة المعنوية	معامل الارتباط	العبارة	Spearman's rho
0.000	0.668**	اطلاع العاملين على الخريطة التنظيمية يحسن إدائهم لأعمالهم وبالتالي كفاءتهم الانتاجية	
0.015	0.491*	تعريف العامل الجديد بالواجبات والمسؤوليات المترتبة عليه وبصلاحياته يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.006	0.546**	اعلام العاملين جميعاً بشكل دوري بالواجبات والمسؤوليات المترتبة عليهم يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.003	0.574**	اعلام العاملين بالصلاحيات التي يتمتعون بها يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.032	0.438*	الزام المستويات الادارية باتخاذ القرارات المحددة ضمن مهامهم وتحمل مسؤولياتهم يحسن الكفاءة الانتاجية	
0.000	0.661	تقسيم العمل الحالي من اسباب انخفاض الكفاءة الانتاجية	

0.001	0.632**	لا يحقق التقسيم الحالي للعمل الفائدة من كامل الطاقة الانتاجية للعاملين.
0.021	0.491	تقسيم العمل الذي يحقق العدالة بين العاملين يحسن الكفاءة الانتاجية.
0.003	0.553	اعادة النظر في تقسيم العمل يمكن ان يحسن الكفاءة الانتاجية.
0.001	0.633**	يسهم التحديد الدقيق لمن عليه المحافظة على الأصول وتحمل مسؤولياتها في تحسين الكفاءة الانتاجية.
0.021	0.468*	يسهم حصر الوصول إلى الأصول بأشخاص محددين في تحسين الكفاءة الانتاجية.
0.000	0.666	تسهم العناية الخاصة بالأصول ذات القيمة العالية أو القابلة للضياع في تحسين الكفاءة الانتاجية.
0.010	0.513*	تسهم المطابقة الدورية بين الاصول الدفترية والاصول الفعلية في تحسين الكفاءة الانتاجية.
0.014	0.497*	يسهم تحديد الشخص المسؤول عن تنفيذ كل خطوة من مراحل العمل في تحسين الكفاءة الانتاجية.
0.002	0.592**	التأكيد على عدم قيام شخص واحد بسلسلة من الاعمال يحسن الكفاءة الانتاجية.
0.002	0.592**	المطابقة الدورية بين العاملين الفعليين والعاملين المدرجة اسمائهم في كشوفات الاجور تسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية.
0.017	0.483*	يسهم وضع اهداف مدروسة بطريقة علمية وموضوعية لتحقيقها العاملون في تحسين الكفاءة الانتاجية.
0.005	0.580	يسهم وضع مزايا وحوافز للعاملين الذين يحققون في تحسين الكفاءة الانتاجية.
0.000	0.650	الملائمة بين مؤهلات العامل والاعمال الموكلة اليه في تحسين الكفاءة الانتاجية.
0.000	.719**	يسهم تحقيق الاستقلال مع التكامل بين الادارات والوحدات الانتاجية المختلفة في تحسين الكفاءة الانتاجية.

يوضح الجدول السابق أن معامل الارتباط بين أكثر فقرات محور (يسهم الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية في تحسين الكفاءة الإنتاجية) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت معظم القيم بين 0.48 و 0.71 وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياس معامل الارتباط بين فقرات المحور.

الجدول رقم(4) يوضح معامل الارتباط بين عبارات تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي و الدرجة الكلية للمحور

الدلالة المعنوية	معامل الارتباط	العبرة	Spearman's rho
0.002	0.555	تتحسن الكفاءة الانتاجية عندما يوفر النظام المحاسبي المعلومات للجهات المسؤولة عن التخطيط واتخاذ القرار.	
0.000	0.671**	تبنى النظام المحاسبي الاساسي للمعايير المحاسبية الدولية المطبقة في القطاع الخاص يسهل عمليات المقارنة.	
0.000	0.722**	فصل حسابات الوحدات الاقتصادية عن الحسابات القومية لتعد بيانات الحسابات القومية خارج الدفاتر بسط العمل المحاسبي.	
0.000	0.936**	عدم احتواء النظام المحاسبي الاساسي على الحسابات التي توفر البيانات لاعداد الحسابات القومية.	
0.000	0.891**	فصل حسابات الوحدات الاقتصادية عن الحسابات القومية افقد بيانات المستويات الادارية مصداقيتها مما يعيق الكفاءة.	
0.001	0.643**	تعديل دليل الحسابات ليشمل على مجموعة من الحسابات التي تمكن من ربط الحسابات القومية يساعد الادارة العليا.	

يوضح الجدول السابق أن معامل الارتباط بين أكثر فقرات محور (تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي يسهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت معظم القيم بين 0.55 و 0.93 وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياس معامل الارتباط بين فقرات المحور.

5-3 أساليب المعالجة الإحصائية:

استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي وتم القيام بحساب جميع المقياس في كل محور من محاور الدراسة للحصول على قيمة المتوسط الحسابي والنسبة لكل عبارة من عبارات المحاور وتم تحديد طول الخلايا في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس ($5-1=4$) ، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي $0.80=5/4$ ، وبعد ذلك تم اضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس بداية المقياس وهي واحد صحيح (وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول خلايا كما هو موضح في الجدول الآتي).

الجدول رقم (5) يوضح طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي

طول الخلية	الوزن النسبي المقابل له	مدى الاتباع والاعتماد
من 1.80-1	من 20 % - 36 %	متدنية جداً
أكبر من 1.80 – 2.60	أكبر من 36 % - 52 %	متدنية
أكبر من 2.60 - 3.40	أكبر من 52 % - 68 %	متوسطة
أكبر من 3.40 – 4.20	أكبر من 68 % - 84 %	عالية
أكبر من 4.20 - 5	أكبر من 84 - 100 %	عالية جداً

واستخدم الباحث في معالجة بيانات الدراسة الأساليب المناسبة لطبيعة هذه الدراسة وذلك على النحو التالي:

- معامل ألفا كرونباخ (Alpha) الذي استخدم لحساب ثبات محاور الاستبيان.
- التكرارات والنسب المئوية لوصف مفردات عينة البحث وفقاً لمتغيرات (المركز الوظيفي – المؤهل العلمي – سنوات الخبرة)
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مفردات عينة الدراسة على عبارات الاستبيان.

➤ اختبار (One Sample T.Test) وذلك للدلالة الإحصائية على المؤشرات المتبعة.

6-3 تحليل البيانات

حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه العبارات التي تتضمنها أداة الدراسة

أ - البيانات التعريفية (المركز الوظيفي)

الجدول رقم (6) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

النسبة %	العدد	الفئة	
39.4	30	مدير مالي أو محاسب	المركز الوظيفي
6.6	5	مدير رقابة داخلية	
10.5	8	مدير عام أو انتاج	
43.4	33	رئيس قسم وموظف	
100.0	76	Total	

توزعت العينة حسب المركز الوظيفي إلى 43.4 % رئيس قسم أو موظف وأيضا 39.4 % مدير مالي أو محاسب و 10.5 % مدير عام أو انتاج و 6.6 مدير رقابة داخلية.

ب- البيانات التعريفية (المؤهل العلمي):

الجدول رقم (7) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	الفئة	
19.7	15	بكالوريا	المؤهل العلمي
27.6	21	معهد متوسط	
13.2	10	اجازة	

		جامعية	
13.2	10	ماجستير أو دكتوراه	
26.3	20	مؤهل مهني	
100.0	76	Total	

ومن حيث المؤهل العلمي نجد بكالوريا 19.7 % و اجازة جامعية بنسبة 13.2 % و معاهد متوسطة 27.6 % و 26.3 % مؤهل مهني و ماجستير ودكتوراه 13.2 % ، .

ت- البيانات التعريفية (الاختصاص العلمي)

الجدول رقم (8) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الاختصاص العلمي

		الفئة	العدد	النسبة %
الاختصاص العلمي		مالي وقانوني	26	34.2
		هندسي وفني	50	65.8
		Total	76	100

من حيث الاختصاص العلمي نجد أن الاختصاصات هندسي وفني هي الأعلى 65.8 % و قانوني ومالي 34.2 %

ث- البيانات التعريفية (سنوات الخبرة)

الجدول رقم (9) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

		الفئة	العدد	النسبة %
سنوات الخبرة		اقل من 5 سنوات	2	2.6
		من 5 سنوات – و اقل من 15	49	64.5

سنة		
من 15 سنة – واقل من 25 سنة	12	15.8
من 25 سنة فأكثر	13	17.1
Total	76	100.0

توزعت العينة حسب سنوات الخبرة إلى 64.5 % من 5-15 سنوات، و 17 % للفئة أكثر من 25 سنة، و 15.8 % من 15-25 سنة و 2.6 % أقل من 5 سنوات.

7-3 المؤشرات الاحصائية للإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها

تم اجراء العمليات الاحصائية والاختبارات لأبعاد الدراسة والتي من خلالها يمكن الاجابة عن تساؤلات وفرضيات الدراسة التالية:

تساؤلات الدراسة:

- ماهي مؤشرات البيئة المناسبة للرقابة الداخلية الواجب توافرها في المنشآت الصناعية في تحسين الإنتاجية ؟
- ماهي المؤشرات الواجب مراعاتها عند تقسيم العمل لتعزيز الكفاءة الانتاجية؟
- ماهي المتطلبات من النظام المحاسبي الأساسي؟

وقد كانت إجابات أفراد العينة بحسب كل بعد كالتالي :

• البيئة المناسبة للرقابة الداخلية

المحور الأول : يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي الانتاجية في تحسين

الجدول رقم (10) يوضح احصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد (البيئة المناسبة للرقابة الداخلية)

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دالة القياس t	الوزن النسبي	الدالة المعنوية	الترتيب	مستوى التقييم والاعتماد
11	رضا العاملين عن نظام المكافآت التشجيعية يحسن الكفاءة الانتاجية.	4.78	0.419	36.916	95.5	0.000	1	عالي جداً
2	وجود نظام رقابة داخلية جيد يسهم في تحسين الانتاجية.	4.49	0.577	22.457	89.7	0.000	2	عالي جداً
12	اعداد الموازنات التخطيطية بدقة واهتمام يحسن الكفاءة الانتاجية.	4.47	0.553	23.226	89.5	0.000	3	عالي جداً
15	البحث الدوري في واقع الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية يحسن الكفاءة الانتاجية.	4.46	0.599	21.268	89.2	0.000	4	عالي جداً
13	متابعة الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها تسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية.	4.45	0.755	16.705	88.9	0.000	5	عالي جداً
14	التحقق الدوري من حسن سير العمل يسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية.	4.43	0.499	25.059	88.7	0.000	6	عالي جداً
1	يدفع اهتمام الإدارة العليا بالرقابة الداخلية إلى أداء العاملين لأعمالهم بشكل أفضل وبالتالي تحسين الكفاءة الانتاجية.	4.42	0.497	24.926	88.4	0.000	7	عالي جداً
10	الاخلاص للعمل والالتزام الذاتي يحسن ادائه يحسن	4.39	0.750	16.218	87.9	0.000	8	عالي جداً

							الكفاءة الانتاجية.	
6	ارتقاء الادارة بأدائها لتكون مثالا للقدوة الحسنة يحسن الكفاءة الانتاجية.	4.36	0.534	22.114	87.1	0.000	9	عالي جداً
3	عدم تجاوز الإدارات التنفيذية لإجراءات الرقابة الداخلية المرسومة مسبقا يحسن الكفاءة الانتاجية.	4.30	0.712	15.946	86.1	0.000	10	عالي جداً
8	التشارك باتخاذ القرارات يسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية.	4.25	0.493	22.091	85.0	0.000	11	عالي جداً
5	يسهم تعزيز القيم الاخلاقية عند العاملين في تحسين الكفاءة الانتاجية.	4.24	0.764	14.120	84.7	0.000	12	عالي
4	دفع العاملين للالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية يحسن الكفاءة الانتاجية.	4.20	0.864	12.076	83.9	0.000	13	عالي
9	يسهم احكام نظام الرقابة الادارية في تحسين الكفاءة الانتاجية.	4.12	0.730	13.362	82.4	0.000	14	عالي
	المجموع:	4.32	0.29186	39.460	86.4	0.000		

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس ما يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي في تحسين الكفاءة الإنتاجية قد بلغ (4.32) درجة من أصل 5 درجات ، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات ، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوظ من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين غالباً يؤكدون على توفير البيئة المناسبة للرقابة وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (رضا العاملين عن نظام المكافآت التشجيعية يحسن الكفاءة الانتاجية) (4.78) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت عبارة (وجود نظام رقابة داخلية جيد يسهم في تحسين الإنتاجية) المرتبة الثانية بمتوسط 4.49

وتقييم مرتفع جداً واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (اعداد الموازنات التخطيطية بدقة واهتمام يحسن الكفاءة الإنتاجية) بمتوسط 4.47 ودرجة تقييم مرتفع جداً حيث الوزن النسبي 89 % ، بينما العبارات التي احتلت المراتب الأخيرة في التقييم ضمن هذا المحور فهي العبارة (يسهم تعزيز القيم الاخلاقية عند العاملين في تحسين الكفاءة الإنتاجية) بمتوسط 4.24 وتقييم مرتفع ايضاً ويليهما العبارة (دفع العاملين للالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية يحسن الكفاءة الإنتاجية) بمتوسط 4.20 والمرتبة 13 وهي أيضاً مرتفع ويليهما في المرتبة الرابعة عشر العبارة (يسهم احكام نظام الرقابة الادارية في تحسين الكفاءة الإنتاجية) بمتوسط 4.12 وتقييم مرتفع أيضاً.

• يسهم الفصل الملانم للواجبات الوظيفية في تحسين الكفاءة الإنتاجية

المحور الثاني: يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي في تحسين الكفاءة الإنتاجية

الجدول رقم (11) يوضح احصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد (يسهم الفصل الملانم بين الواجبات الوظيفية في تحسين الكفاءة الإنتاجية)

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دالة القياس t	الوزن النسبي	الدالة المعنوية	الترتيب	مستوى التقييم
18	يسهم وضع مزايا وحوافز للعاملين الذين يحققون أهدافهم في تحسين الكفاءة الانتاجية.	76	4.68	0.468	31.37	94	0.000	1	عالي جداً
19	الملائمة بين مؤهلات العامل والاعمال الموكلة اليه تحسن الكفاءة الانتاجية.	76	4.63	0.608	23.41	93	0.000	2	عالي جداً
14	يسهم تحديد الشخص المسؤول عن تنفيذ كل خطوة من مراحل العمل في تحسين الكفاءة الانتاجية.	76	4.53	0.503	26.473	91	0.000	3	عالي جداً

13	تسهم المطابقة الدورية بين الاصول الدفترية والاصول الفعلية في تحسين الكفاءة الانتاجية	76	4.41	0.546	22.481	88	0.000	4	عالي جداً
16	المطابقة الدورية بين العاملين الفعليين والعاملين المدرجة اسمائهم في كشوفات الاجور تسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية.	76	4.34	0.530	22.056	87	0.000	5	عالي جداً
17	يسهم وضع اهداف مدروسة بطريقة علمية وموضوعية لتحقيقها العاملون في تحسين الكفاءة الانتاجية.	76	4.32	0.571	20.102	86	0.000	6	عالي جداً
2	تعريف العامل الجديد بالواجبات والمسؤوليات المترتبة عليه وبصلاحياته يحسن الكفاءة الانتاجية.	76	4.29	0.629	17.884	86	0.000	7	عالي جداً
20	يسهم تحقيق الاستقلال مع التكامل بين الادارات والوحدات الانتاجية المختلفة في تحسين الكفاءة الانتاجية.	76	4.28	0.759	14.661	86	0.000	8	عالي جداً

اعلام العاملين جميعا بشكل دوري بالواجبات والمسؤوليات المرتتبة عليهم يحسن الكفاءة الانتاجية.	76	4.26	0.619	17.790	85	0.000	9	عالي جداً
تسهم العناية الخاصة بالأصول ذات القيمة العالية أو القابلة للضياع في تحسين الكفاءة الانتاجية.	76	4.22	0.624	17.098	84	0.000	10	عالي
يسهم التحديد الدقيق لمن عليه المحافظة على الأصول وتحمل مسؤولياتها في تحسين الكفاءة الانتاجية.	76	4.21	0.524	20.121	84	0.000	11	عالي
اعلام العاملين بالصلاحيات التي يتمتعون بها يحسن الكفاءة الانتاجية.	76	4.20	0.674	15.494	84	0.000	12	عالي
تقسيم العمل الذي يحقق العدالة بين العاملين يحسن الكفاءة الانتاجية.	76	4.13	0.772	12.780	83	0.000	13	عالي
التأكيد على عدم قيام شخص واحد بسلسلة من الاعمال يحسن الكفاءة الانتاجية.	76	4.12	0.692	14.086	82	0.000	14	عالي
يسهم حصر الوصول إلى	76	4.04	1.113	8.143	81	0.000	15	عالي

								الأصول بأشخاص محددين في تحسين الكفاءة الانتاجية.	
عالي	16	0.000	80	12.972	0.663	3.99	76	الزام المستويات الادارية باتخاذ القرارات المحددة ضمن مهامهم وتحمل مسؤولياتهم يحسن الكفاءة الانتاجية.	5
عالي	17	0.000	79	15.870	0.528	3.96	76	اطلاع العاملين على الخريطة التنظيمية بحسن أدائهم لأعمالهم وبالتالي كفاءتهم الانتاجية.	1
عالي	18	0.000	77	11.133	0.680	3.87	76	اعادة النظر في تقسيم العمل يمكن ان يحسن الكفاءة الانتاجية	9
متوسط	19	0.030	65	2.205	0.936	3.24	76	لا يحقق التقسيم الحالي للعمل الفائدة من كامل الطاقة الانتاجية للعاملين.	7
متوسط	20	0.165	63	1.403	1.063	3.17	76	تقسيم العمل الحالي من اسباب انخفاض الكفاءة الانتاجية.	6
		0.000	82.8	35.337	0.28225	4.1441	76	المجموع	

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس ما يسهم الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية في تحسين الكفاءة الإنتاجية قد بلغ

(4.14) درجة من أصل 5 درجات ، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوظ من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين غالباً ما يعتقدون بضرورة الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية كونها عامل في تحسين الكفاءة الوظيفية واحتلت المراتب الأولى في تقييم هذا المحور العبارات التالية حيث بلغ المتوسط الحسابي لعبارة (يسهم وضع مزايا وحوافز للعاملين الذين يحققون في تحسين الكفاءة الانتاجية) (4.68) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد واحتلت عبارة (الملائمة بين مؤهلات العامل والاعمال الموكلة اليه تحسن الكفاءة الانتاجية) المرتبة الثانية بمتوسط 4.63 وتقييم مرتفع جداً واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (يسهم تحديد الشخص المسؤول عن تنفيذ كل خطوة من مراحل العمل في تحسين الكفاءة الانتاجية) بمتوسط 4.53 ودرجة تقييم مرتفع جداً حيث الوزن النسبي 91 % ، بينما العبارات التي احتلت المراتب الأخيرة في التقييم ضمن هذا المحور فهي العبارة (اعادة النظر في تقسيم العمل يمكن ان يحسن الكفاءة الانتاجية) بمتوسط 3.87 وتقييم مرتفع ايضاً ويليهما العبارة (لا يحقق التقسيم الحالي للعمل الفائدة من كامل الطاقة الانتاجية للعاملين) بمتوسط 3.24 والمرتبة 19 وهي أيضاً تقييم متوسط ويليهما في المرتبة العشرين العبارة (تقسيم العمل الحالي من اسباب انخفاض الكفاءة الانتاجية) بمتوسط 3.17 وتقييم متوسط أيضاً.

- تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي:

المحور الثالث : يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي الإنتاجية في تحسين الإنتاجية

الجدول رقم (12) يوضح الجدول السابق احصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد (تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي)

م	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دالة القياس T	الوزن النسبي	الدالة المعنوية	الترتيب	التقييم
1	تتحسن الكفاءة الانتاجية عندما يوفر النظام المحاسبي	76	4.43	0.499	25.059	89	0.000	1	عالي جداً

								المعلومات للجهات المسؤولة عن التخطيط واتخاذ القرار.	
عالي	2	0.000	82	14.495	0.673	4.12	76	تبني النظام المحاسبي الاساسي للمعايير المحاسبية الدولية المطبقة في القطاع الخاص يسهل عمليات المقارنة.	2
عالي	3	0.000	77	13.766	0.550	3.87	76	تعديل دليل الحسابات ليشمل على مجموعة من الحسابات التي تمكن من ربط حسابات المشروع بالحسابات القومية يساعد الادارة العليا على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.	6
عالي	4	0.000	76	8.064	0.853	3.79	76	فصل حسابات الوحدات الاقتصادية عن الحسابات القومية افقد بيانات المستويات الادارية العليا مصدقاتها وموثوقيتها مما يعيق الكفاءة الانتاجية.	5
عالي	5	0.000	76	7.889	0.858	3.78	76	تعديل النظام المحاسبي الاساسي ليشمل حسابات تفيد بياناتها الادارات العليا ويسهم في	7

								تحسين عمل هذه الادارات لتحسين الكفاءة.	
4	76	3.74	0.885	7.259	75	0.000	6	عالي	عدم احتواء النظام المحاسبي الاساسي على الحسابات التي توفر البيانات لإعداد الحسابات القومية يعيق رقابة الجهات العليا.
3	76	3.47	0.856	4.825	69	0.000	7	عالي	فصل حسابات الوحدات الاقتصادية عن الحسابات القومية لتعد بيانات الحسابات القومية خارج الدفاتر بسط العمل المحاسبي.
	76	3.9035	0.53073	14.841	78	0.000		عالي	المجموع:

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس ما يسهم تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي في تحسين الكفاءة الإنتاجية قد بلغ (3.90) درجة من أصل (5) درجات وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوظ من خلال إجابات عينة الدراسة فعينة الدراسة غالباً ما يعتقدون بكون تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي يسهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية، واحتلت المراتب الأولى في تقييم هذا المحور العبارات التالية حيث بلغ المتوسط الحسابي لعبارة (تتحسن الكفاءة الانتاجية عندما يوفر النظام المحاسبي المعلومات للجهات المسؤولة عن التخطيط واتخاذ القرار) (4.43) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد واحتلت عبارة (تبني النظام المحاسبي الأساسي للمعايير المحاسبية الدولية المطبقة في القطاع الخاص يسهل عمليات المقارنة) المرتبة الثانية بمتوسط (4.12) وتقييم

مرتفع جداً واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (تعديل دليل الحسابات ليشمل على مجموعة من الحسابات التي تمكن من ربط الحسابات بالحسابات القومية يساعد الادارة العليا بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء) بمتوسط (3.87) ودرجة تقييم مرتفع حيث الوزن النسبي (77 %) بينما العبارات التي احتلت المراتب الأخيرة في التقييم ضمن هذا المحور فهي العبارة (تعديل النظام المحاسبي الاساسي ليشمل حسابات تفيد بياناتها الادارات العليا ويسهم في تحسين عمل هذه الادارات لتحسين الكفاءة) بمتوسط (3.78) وتقييم مرتفع ايضاً ويليها العبارة (عدم احتواء النظام المحاسبي الاساسي على الحسابات التي توفر البيانات لإعداد الحسابات القومية كان عائفاً في رقابة الجهات العليا) بمتوسط (3.74) والمرتبة (6) وهي أيضاً تقييم متوسط ويليها في المرتبة السابعة العبارة (فصل حسابات الوحدات الاقتصادية عن الحسابات القومية لتعد بيانات الحسابات القومية خارج الدفاتر بسط العمل المحاسبي) بمتوسط (3.47) وتقييم مرتفع أيضاً .

8-3 اختبار فرضيات الدراسة:

1- اختبار الفرضية الأولى:

يوجد دلالة معنوية على أن توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي يسهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية.

تم اجراء اختبار One Sample t test لإجراء المقارنة بين القيمة الفعلية المتعلقة بقياس توفير البيئة المناسبة والقيمة المعيارية القياسية 3 وحصلنا على ما يلي:

المؤشرات الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى:

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Test Value = 3						
		الاختلاف عند درجة ثقة 95 %		متوسط الاختلافات	الدلالة المعنوية	درجة الحرية	Tدالة	
		Upper	Lower					
0.29	4.32	1.3877	1.2544	1.32105	0.000	75	39.460	يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي في تحسين الكفاءة

يبين الجدول ان متوسط قياس مؤشر توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع الصناعي (4.32) بانحراف معياري (0.29) تدل على تقارب في الإجابات بين اراء افراد عينة الدراسة وان قيمة دالة القياس الإحصائية ($t=39.46$) عند درجة حرية (75) والدلالة المعنوية القياسية ($Sig=0.000$) وهي أصغر من القياسية (0.05) إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة يوجد دلالة معنوية على أن توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع الصناعي في تحسين كفاءة الإنتاجية.

2- اختبار الفرضية الثانية :

يوجد دلالة معنوية على أن الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية.

تم اجراء اختبار One Sample t test لإجراء المقارنة بين القيمة الفعلية المتعلقة بقياس الفصل الملائم للواجبات الوظيفية والقيمة المعيارية القياسية (3) وحصلنا على ما يلي:

المؤشرات الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية

One-Sample Test							
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Test Value = 3					
		الاختلاف عند درجة ثقة 95 %		متوسط الاختلافات	الدلالة المعنوية	درجة الحرية	Tدالة
		Upper	Lower				
0.28	4.14	1.2086	1.0796	1.14408	0.000	75	35.337
يسهم الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية في تحسين كفاءة الإنتاجية.							

يبين الجدول ان متوسط قياس مؤشر الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية (4.14) بانحراف معياري (0.28) تدل على تقارب في الإجابات بين أراء أفراد عينة الدراسة وان قيمة دالة القياس الإحصائية ($t=35.33$) عند درجة حرية (75) والدلالة المعنوية القياسية ($Sig=0.000$) وهي أصغر من القياسية (0.05) إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة يوجد دلالة معنوية على أن الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية.

3 اختبار الفرضية الثالثة :

يوجد دلالة معنوية على أن تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية

تم إجراء اختبار One Sample t test لإجراء المقارنة بين القيمة الفعلية المتعلقة بقياس تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي والقيمة المعيارية القياسية (3) وحصلنا على ما يلي:

المؤشرات الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة

One-Sample Test							
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Test Value = 3					
		الاختلاف عند درجة ثقة 95 %		متوسط الاختلافات	الدلالة المعنوية	درجة الحرية	T دالة
		Upper	Lower				
0.53	3.90	1.0248	0.7822	0.90351	0.000	75	14.841
تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية.							

يبين الجدول ان متوسط قياس الرأي حول مؤشر تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي (3.9) بانحراف معياري (0.53) تدل على تقارب في الإجابات بين اراء افراد عينة الدراسة وان قيمة دالة القياس الإحصائية ($t=14.8$) عند درجة حرية (75) والدلالة المعنوية القياسية ($Sig=0.000$) وهي أصغر من القياسية (0.05) إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة يوجد دلالة معنوية على أن تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي يسهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية.

3-11 قياس أثر تطوير نظام الرقابة الداخلية في تحسين الكفاءة الإنتاجية

جدول (18) يوضح دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (الرقابة الداخلية) والمتغير التابع (الكفاءة الانتاجية)

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.11937	0.787	0.790	.889 ^a	1

a. Predictors: (Constant), نظام الرقابة الداخلية

لدينا المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته 88.9 % وأيضا لدينا المقياس معامل التفسير والذي قيمته 79.0 % أي أن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 79.0% على المتغير التابع (الانتاجية الصناعية) مما يعني أن المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية) استطاع أن يفسر 79.0% فقط من التغيرات الحاصلة في التابع (الكفاءة الانتاجية) والباقي يعزى إلى عوامل أخرى

جدول (19) الدلالة الإحصائية للنموذج المعتمد

ANOVA^a

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model
.000 ^b	277.560	3.955	1	3.955	Regression 1
		0.014	74	1.054	Residual
			75	5.009	Total

a. Dependent Variable: تحسين الكفاءة الانتاجية

b. Predictors: (Constant), تطوير نظام الرقابة الداخلية

ويظهر الجدول قيم تحليل التباين، حيث يمكن من خلاله التعرف على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية $F = 277.5$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{Sig} = 0.000$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $\text{sig} = 0.05$. مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار من الناحية الاحصائية دالة احصائياً.

الجدول (20) يبين قيمة الثابت ومعاملات الانحدار ودلالاتها الإحصائية للمتغير المستقل تطوير نظام الرقابة الداخلية على المتغير التابع تحسين الكفاءة الإنتاجية

Coefficients^a

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	3.670		0.203	0.745	(Constant) 1
0.000	16.660	0.889	0.049	0.818	نظام الرقابة الداخلية

a. Dependent Variable: تحسين الانتاجية الصناعية

ومن خلال الجدول نجد أن بعد المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية في هذا النموذج حسب نموذج $t=16.6$ والدالة المعنوية $Sig<0.05$ حيث قيمتها $Sig=0.000$ دالة احصائياً **يوجد أثر الرقابة الداخلية إيجابية.**

ويمكن وضع معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{تطوير الرقابة الداخلية} = 0.74 + (0.81) * \text{تحسين الكفاءة الإنتاجية}$$

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في تطوير نظام الرقابة الداخلية بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد بمقدار **81 %** في تحسين الكفاءة الإنتاجية للقطاع العام الصناعي.

النتائج:

1. توفير الضوابط والإجراءات الرقابية القوية في منشآت القطاع العام الصناعي في سورية يؤثر في تحسن الكفاءة الإنتاجية.
2. توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي يؤثر وبشكل إيجابي في تحسن الكفاءة الإنتاجية.
3. اهتمام الإدارة والتزامها بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية وأن تكون مثالا للقوة الحسنة يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية.
4. رضا العاملين عن الأجور وعن نظام المكافآت التشجيعية وتعزيز إخلاصهم للعمل يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية.
5. يساهم تحديد الشخص المسؤول عن تنفيذ كل خطوة من مراحل العمل مع الملائمة بين مؤهلات العامل والأعمال الموكلة إليه في تحسين الكفاءة الإنتاجية.
6. يساهم وضع أهداف للعاملين بطريقة علمية ومدروسة مع وجود مزايا وحوافز مجزية للذين يحققون أهدافهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية.
7. تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي بأن يقدم البيانات والمعلومات الملائمة للجهات المسؤولة عن التخطيط والرقابة واتخاذ القرار يساهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية.

التوصيات:

1. ضرورة توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية من خلال إيجاد ضوابط وإجراءات رقابية قوية لتعزيز الكفاءة الإنتاجية.
2. العمل على التدريب المستمر للكوادر الإدارية والفنية بأن تكون مثلاً للقدوة الحسنة وأن تكون ملتزمة بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية.
3. ضرورة وضع جدول بالرواتب والحوافز والمكافآت التشجيعية لتشجيع العاملين على زيادة الإنتاج وتقليل الفجوة بين القطاع العام والخاص لاستقطاب المهارات العالية.
4. الاهتمام باستقلالية الأجهزة الرقابية في القطاع العام الصناعي للقيام بمهامهم بالشكل المطلوب دون الضغط من الإدارة و مجلس الإدارة.
5. العمل على تطوير مخرجات النظام المحاسبي الأساسي بأن يقدم البيانات والمعلومات الملائمة للجهات المسؤولة عن التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

المراسل
الجمعة
الاسبوع

المراجع باللغة العربية :

أولاً : الكتب .

1. السلمي، علي، ادارة الافراد والكفاءة الانتاجية ، دار غريب، القاهرة، 1985.
2. السرايا، محمد السيد، و الدهراوي، كمال ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة مكتبة الجامعة الحديثة، الاسكندرية، مصر، 2006.
3. الصحن، عبد الفتاح، وسرايا، محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
4. أحمد، محمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في المصارف التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، عمان، 2009.
5. الأسطة، عبد القادر محمد، أساسيات الإدارة الاستراتيجية الحديثة، دار الأكاديميون للنشر والتوزيع الأردن، 2016.
6. أبدووي الحسين، محمد، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
7. الحكيم، سليم مسلم ،إمكانية الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية المؤتمتة للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 26، العدد 1، 2010 .
8. الصباغ ، أحمد عبد المولى، أساسيات المراجعة و معاييرها 2006.ص115.
9. الصباح، عبد الرحمن، الرقابة الإدارية بين النظرية والتطبيق، جامعة الإسكندرية، 1989
10. السيد، سيد عطا الله، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2008 .

11. السيد، سيد عطا الله، نظم المعلومات المحاسبي ، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2008 .
12. العلي، وجيه عبد الرسول ، الإنتاجية مفهومها قياسها العوامل المؤثرة فيها، دار الطليعة بيروت، 1983 .
13. القاضي، حسين، وآخرون، تدقيق الحسابات (1)، جامعة دمشق، 2010.
14. المغربي، كامل، و زويلف، مهدي ، وآخرون ، أساسيات في الإدارة ،دار الفكر في النشر والتوزيع، 1994.
15. المصري، تيسير، ويوسف ، علي، نظم المعلومات المحاسبية، منشورات جامعة دمشق ، 2012 .
16. ارينز، الفين ولوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية 2002.
17. الواردات، خلف عبد الله، دليل التدقيق الداخلي، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2013.
18. خليل محمد الشماخ ، خيضر كاظم محمود، إدارة الموارد البشرية، دار المسيرة، 1 ط، عمان، 2000.
19. جمعة، أحمد حلمي ، وآخرون ،نظم المعلوماتي المحاسبي ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
20. جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء، عمان 2005 .
21. حامد، عبد الله محمد، نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية ،الطبعة الأولى ،دار أمجد للنشر والتوزيع ،عمان الأردن، 2015.

22. خالد، مقدم، و مايو، عبد الله، نظام الرقابة الداخلية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016.
23. شريف، علي، الإدارة المعاصرة، الدر الجامعية الاسكندرية، 2003.
24. صلاح الدين، عبد المنعم، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008 .
25. طاطاي، كمال، دور التكوين في رفع انتاجية المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003 .
26. عشاوي، سعد الدين، الإدارة الصناعية، دار عين شمس.
27. علي، محمد حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقي، الاسكندرية، 2004.
28. عيسى سوار الذهب أحمد، العوامل المؤثرة على إنتاجية العمل، مجلة الدراسات الاجتماعية والعمالية، العدد الثامن، واقع معدلات إنتاجية العمل ووسائل تطويرها، مكتب المتابعة لمجلس وزراء العمل والشؤون الاجتماعية بالدول العربية الخليجية، الطبعة الأولى، البحرين، 1987.
29. عرفة، احمد، شبلي، سمية، الإدارة الانتاجية والفراغ - فعاليات نظام وتخطيط ورقابة الانتاج، ط الرابعة.
30. عواد، يونس، و ناصر، محمد، إدارة النظم والعمليات الإنتاجية، منشورات جامعة دمشق، 2003.
31. علي، عيسى، التربية المقارنة، جامعة دمشق، 2015.

32. فانستابل، فرانكي، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام معلومات إضافية حول إدارة مخاطر الجهات، لجنة الأنثوساي الفرعية التابعة للجنة المعايير المهنية، 2007 .
33. قباني، ثناء علي، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي و الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
34. لطفي، أمين السيد أحمد، نظرية المحاسبة منظور الموافق للمعيار الدولي، الدار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2008 .
35. نور الدين، احمد، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان، الاردن، 2015.
36. نظمي، ايهاب والعزب، هاني، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2012 .

ثانياً: الرسائل الجامعية

1. أبو خليل، رنده، حوكمة القطاع العام الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزها، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير، 2011.
2. أحمد، رويدة ابراهيم، تأثير التدقيق الداخلي المستند على المخاطر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، رسالة ماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2009 .
3. أحمد، وجدان علي، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2010 .

4. الوادية، محمد رفيق ،دور الرقابة الداخلية على المخزون السلعي في المحافظة على المال العام، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة ،2016م.
5. العبدالله، وليد، الإنتاجية واقعها وطرق تحسينها، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية ، السودان، 1994 .
6. بوحايك، عبد الباسط، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة البترولية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
7. يحضية، سملاي ، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، 2004 .
8. الشمري، زهرة، تقييم التقنيات الحديثة لتحسين الانتاجية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد(18)، العدد(3)، 2010، ص25 .
9. شيتور، علي ، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B) دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير، الجزائر، 2014م.
10. شاوشي، كهينة طاهر، دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير، 2011.
11. طاطاي، كمال، دور التكوين في رفع انتاجية المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر. 2003.
12. طرابلسي، سليم، تفعيل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، 2009 .
13. طوايبي، أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.

14. كنعان، أماني محمد بشير، أثر عناصر الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014 م.
15. لايقة، وجدي سليمان، الرقابة على الموارد البشرية وأثرها في رفع فعالية الأداء في المشافي السورية دراسة مقارنة في المشافي العامة و الخاصة في الساحل السوري، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2013.
16. نمر محمد الخطي، وصديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية والمالية تجربة الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة 2011 .
17. هنية، ماجد، العوامل المؤثرة على إنتاجية العاملين في القطاع الصناعي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2005.

ثالثاً: المقالات والأبحاث .

- 1 .لمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن 2014.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين ، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ،المجلد الثاني .
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبينتها، طبعة 2010 .

4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل الممارسات الدولية الجيدة تقويم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، 2013.
5. الزعبي، خالد، أثر الالتزام بالقيم الثقافية والتنظيمية على مستوى الأداء الوظيفي لدى العاملين في القطاع العام بمحافظة الكرك ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، (المجلد 22، العدد 1، 2008م).
6. السيد مصطفى، أحمد ، برنامج إدارة الجودة الشاملة وتطبيقها في مجال التربوي
7. الجبالي، طلال، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات -دراسة استكشافية لمجموعة من مراقبي الحسابات بالعراق المجلة العربية للإدارة ، 2006.
8. المطيري، حزام ماطر وخاشقجي، هاني يوسف - الرقابة الإدارية بين المفهوم الوضعي والمفهوم الإسلامي، مجلة الإدارة والاقتصاد ،م 10، 1997.
9. الصوص، سمير، برنامج تحسين الانتاجية، مؤسسة الإنتاجية الماليزية، MPC ماليزيا، 2004.
10. الخيرو، ايمان مؤيد، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق COSO ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة العراق، المجلد 19، العدد 7، 2013 .
11. الكفري، مصطفى، مناخ الاستثمار في الجمهورية العربية السورية- جمعية العلوم الاقتصادية السورية.
12. حسين، عبد الكريم، إنتاجية العامل في شركات المؤسسة العامة للصناعات الغذائية في سورية خلال الفترة 1996-2006: دراسة إحصائية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (المجلد 27، العدد 1، 2011م).
13. زبار، ملكية، و زايدي، حميدة، دور الرقابة في تحسين جودة المنتج، بحث تخرج، جامعة الجزائر، 2006.

14. عرفة، احمد، شبلي، سمية، الادارة الانتاجية والفراغ - فعاليات نظام وتخطيط ورقابة الانتاج - ط الرابعة .

15. قورين، حاج قويدر_ أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، جامعة الشلف، الجزائر، مجلة الباحث العدد 10 ، 2012.

16. ميا، علي، المشاكل والمعوقات التي تحد من كفاءة وفعالية المشروعات الصناعية العامة في القطر العربي السوري- مجلة جامعة تشرين، 2006، المجلد 28، العدد 2.

رابعاً: القوانين والتشريعات:

- 1- قانون الهيئة مركزية للرقابة والتفتيش،/1990/، الباب التاسع عشر، المادة /157/ .
- 2- قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش،/1990/، الباب التاسع عشر، المادة/163/،الفقرة (ج).
- 3- قرار الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش،/1990/، الباب التاسع عشر، المادة/164/ .
- 4- المرسوم التشريعي /490/ عام /2007/ .
- 5- المرسوم التشريعي رقم/10/ لعام/ 1991/ .
- 6- لمرسوم التشريعي رقم/20/ لعام /1991/ .
- 7- المرسوم التشريعي رقم /24/لعام/ 2003/ .
- 8- المرسوم التشريعي رقم /51/لعام /2006/ .
- 9- المرسوم التشريعي رقم /8/ لعام /2007/ .
- 10- قرار الهيئة للرقابة والتفتيش رقم /24/ لعام /1981/ المادة الرابعة الفقرة (أ).

- 1) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA 1983).Audit Risk and Materiality in Conducting Related Matters Noted in an Audit .**
- 2) Burns, Jennifer & Herrygers, Sandy, Challenges and Leading Practices Related to Implementing COSO's Internal Control Integrated Framework. Deloitte, 5 September, 2014.**
- 3) Bubilek, Olga- Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization Case Study International Business Degree Thesis Bachelor of Business Administration, Arcada University, Finland ,2017.**
- 4) COSO, Internal Control-Integrated Framework, Excutive Summary, aicpa, 2013, P4.**
- 5) Hannah ,Ndungu - Effect of internal controls on revenue generation -a case study, Nairobi University ,2013.**
- 6) .Kieso,Donald. E,Weygand, and Warfield, Terry. Intermediate Accounting,12th dition ,John Wiley and sons INC, Newyork,USA,2007,P32.**
- 7) Oqab R, The Role of the Audit Committee in Raising the Efficiency of the Internal Control System to Combat**

Money Laundering in Jordanian Banks , International Research Journal of Finance and Economics, No. 88, 2012.

- 8) Li, Shuhai _ **Risk Management and Internal Control A case study of china aviation oil corporation (Ltd), University West , USA ,2010.**
- 9) Sarens G and Christopher J, **The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices: Evidence from a comparative study**, Managerial Auditing Journal, No. 25, 4, 2010.

Abstract:

The study aimed at showing the effect of internal control on improving production efficiency in the industrial public sector in Syria through the commitment of industrial public sector establishments to the controls and control procedures

The study also highlighted some of the shortcomings and weaknesses in the industrial public sector, as well as the factors that helped improve productivity efficiency

To achieve the objectives of the study, 90 questionnaires were distributed on the sample of the study, of which 76 were retrieved by 84%. These included administrative and financial bodies and technical and supervisory bodies in the industrial public sector. The data were analyzed using many statistical tools through the spss program

The study reached the following results:

1. The availability of strong controls and control measures in the industrial public sector establishments in Syria affects the improvement of productive efficiency
2. Management's interest in industrial enterprises and its commitment to internal control measures improve productive efficiency
3. Employee satisfaction with wages, incentive bonuses and productive incentives contributes to improved productive efficiency
- 4 . Proper segregation of duties contributes to the determination of the person responsible for each step of the work to improve productive efficiency
5. Developing the supervisory role of the basic accounting system by providing data and information suitable to those responsible for planning, control and decision making, which contributes to improving productive efficiency

شجرة
الحياة

أسماء المحكمين :

د. طالب العلي

د. تيسير المصري

د. باسل أسعد

د. نواف فخر

خبير احصائي

الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد



الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي بعنوان تطوير نظام الرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي في سورية وأثره في تحسين الكفاءة الإنتاجية وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة (تدقيق الحسابات) من كلية الاقتصاد جامعة دمشق

لتحقيق الأهداف المرجوة من البحث يأمل الباحث من حضرتكم التكرم بقراءة ما ورد في هذه الاستبانة من فقرات بدقة والإجابة عما جاء فيها بموضوعية وذلك بوضع علامة (✓) أمام الإجابة التي تعبر عن وجهة نظركم حيث أن تعاونكم سيكون سبباً في نجاح هذا البحث، علماً بأن المعلومات التي يتم الحصول عليها من قبلكم محاطة بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم خالص تحياتي وجزيلي شكري

الباحث

القسم الأول: الخصائص الشخصية

1. المركز الوظيفي

	محاسب أو مدير مالي
	مدير رقابة داخلية
	مدير عام أو مدير إنتاج
	رئيس قسم أو موظف

2. المؤهل العلمي

	بكالوريا
	معهد متوسط
	اجازة جامعية
	ماجستير أو دكتوراه
	مؤهل مهني

3. الاختصاص

	مالي أو قانوني
	فني أو هندسي

4. سنوات الخبرة

	أقل من 5 أعوام
	من 5 حتى 15 عام
	من 15 حتى 25 عام
	أكثر من 25 عام

القسم الثاني:

يريد الباحث معرفة إلى أي مدى العوامل التالية تؤثر في الكفاءة الانتاجية

المحور الأول:

يسهم توفير البيئة المناسبة للرقابة الداخلية في منشآت القطاع العام الصناعي في تحسين الكفاءة الانتاجية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
(1)	يدفع اهتمام الإدارة العليا بالرقابة الداخلية إلى أداء العاملين لأعمالهم بشكل أفضل وبالتالي تحسين الكفاءة الانتاجية					
(2)	وجود نظام رقابة داخلية جيد يسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية					
(3)	عدم تجاوز الإدارات التنفيذية لإجراءات الرقابة الداخلية المرسومة مسبقا يحسن الكفاءة الإنتاجية					
(4)	دفع العاملين للالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية يحسن الكفاءة الانتاجية					
(5)	يسهم تعزيز القيم الاخلاقية عند العاملين في تحسين الكفاءة الانتاجية					
(6)	ارتقاء الإدارة بأدائها لتكون مثالا للقوة الحسنة يحسن الكفاءة الانتاجية					
(7)	استقلال مجلس الإدارة عن الإدارة العليا يحسن الكفاءة الانتاجية					
(8)	التشارك باتخاذ القرارات يسهم في تحسين					

					الكفاءة الانتاجية	
					يسهم احكام نظام الرقابة الإدارية في تحسين الكفاءة الانتاجية	(9)
					الاخلاص للعمل والالتزام الذاتي بحسن أدائه يحسن الكفاءة الانتاجية	(10)
					رضا العاملين عن نظام المكافآت التشجيعية يحسن الكفاءة الانتاجية	(11)
					إعداد الموازنات التخطيطية بدقة واهتمام يحسن الكفاءة الانتاجية	(12)
					متابعة الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها تسهم في تحسين الكفاءة الانتاجية	(13)
					التحقق الدوري من حسن سير العمل يسهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية	(14)
					البحث الدوري في واقع الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية يحسن الكفاءة الانتاجية	(15)

المحور الثاني:

يسهم الفصل الملائم بين الواجبات الوظيفية في تحسين الكفاءة الإنتاجية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
(1)	اطلاع العاملين على الخريطة التنظيمية يحسن أداءهم لأعمالهم وبالتالي كفاءتهم الانتاجية					
(2)	تعريف العامل الجديد بالواجبات والمسؤوليات المترتبة عليه وبصلاحياته يحسن الكفاءة الانتاجية					

					اعلام العاملين جميعاً بشكل دوري بالواجبات والمسؤوليات المترتبة عليهم يحسن الكفاءة الانتاجية	(3)
					اعلام العاملين بالصلاحيات التي يتمتعون بها يحسن الكفاءة الانتاجية	(4)
					الزام المستويات الإدارية باتخاذ القرارات المحددة ضمن مهامهم وتحمل مسؤوليتها يحسن الكفاءة الانتاجية	(5)
					تقسيم العمل الحالي من اسباب انخفاض الكفاءة الانتاجية	(6)
					لا يحقق التقسيم الحالي للعمل الفائدة من كامل الطاقة الانتاجية للعاملين	(7)
					تقسيم العمل الذي يحقق العدالة بين العاملين يحسن الكفاءة الإنتاجية	(8)
					إعادة النظر في تقسيم العمل يمكن أن يحسن الكفاءة الانتاجية	(9)
					يسهم التحديد الدقيق لمن عليه المحافظة على الأصول وتحمل مسؤوليتها في تحسين الكفاءة الانتاجية	(10)
					يسهم حصر الوصول إلى الأصول بأشخاص محددين في تحسين الكفاءة الانتاجية	(11)
					تسهم العناية الخاصة بالأصول ذات القيمة العالية أو القابلة للتلف أو القابلة للضياع في تحسين الكفاءة الإنتاجية	(12)
					تسهم المطابقة الدورية بين الأصول الدفترية والأصول الفعلية في تحسين الكفاءة الإنتاجية	(13)
					يسهم تحديد الشخص المسؤول عن تنفيذ كل	(14)

					خطوة من مراحل العمل في تحسين الكفاءة الانتاجية	
					التأكيد على عدم قيام شخص واحد بسلسلة من الأعمال يحسن الكفاءة الإنتاجية	(15)
					المطابقة الدورية بين العاملين الفعليين والعاملين المدرجة أسماؤهم في كشوفات الأجور تسهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية	(16)
					يسهم وضع أهداف مدروسة بطريقة علمية وموضوعية ليحققها العاملون في تحسين الكفاءة الإنتاجية	(17)
					يسهم وضع مزايا وحوافز للعاملين الذين يحققون أهدافهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية	(18)
					الملائمة بين مؤهلات العامل والأعمال الموكلة إليه تحسن الكفاءة الإنتاجية (الشخص المناسب في المكان المناسب)	(19)
					يسهم تحقيق الاستقلال مع التكامل بين الإدارات والوحدات الإنتاجية المختلفة في تحسين الكفاءة الإنتاجية	(20)

المحور الثالث:

تطوير الدور الرقابي للنظام المحاسبي الأساسي يسهم في تحسين الكفاءة الإنتاجية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تتحسن الكفاءة الانتاجية عندما يوفر النظام المحاسبي المعلومات للجهات المسؤولة عن التخطيط واتخاذ القرار					
2	تبنى النظام المحاسبي الاساسي للمعايير المحاسبية الدولية المطبقة في منشآت القطاع الخاص يسهل عمليات المقارنة وبالتالي يحفز العاملين لتحسين الأداء ما يزيد الكفاءة الإنتاجية					
3	فصل حسابات الوحدات الاقتصادية عن الحسابات القومية لتعد بيانات الحسابات القومية خارج الدفاتر بسط العمل المحاسبي					
	عدم احتواء النظام المحاسبي الأساسي على الحسابات التي توفر البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية كان عائقا في رقابة الجهات العليا على مشاريع المستويات الأدنى					
4	فصل حسابات الوحدات الاقتصادية عن الحسابات القومية أفقد بيانات المستويات الإدارية العليا مصداقيتها وموثوقيتها ما يعيق التحقق من الكفاءة الانتاجية للشركات التابعة					
5	تعديل دليل الحسابات ليشتمل على مجموعة من الحسابات التي تمكن من ربط حسابات					

					المشروع بالحسابات القومية يساعد الادارة العليا على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء	
					تعديل النظام المحاسبي الاساسي ليشمل حسابات تفيد بياناتها الإدارات الأعلى يسهم في تحسين عمل هذه الإدارات لتحسين الكفاءة الانتاجية لشركاتها	6

Damascus university
Faculty of Economics
Department of Accounting



**Developing the internal control system in
manufactural public sector in Syria and its impact on
improvement Productivity sufficiency**

"A field study"

BY

Mohamed Mohe Al Den Kadri

Supervisor

Dr: Taleb Al Ali

2018