جـامعة 8 مـاي 1945 – قـالمـة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان

دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة بمديرية توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز – قالمة –

من إعداد الطلبة:

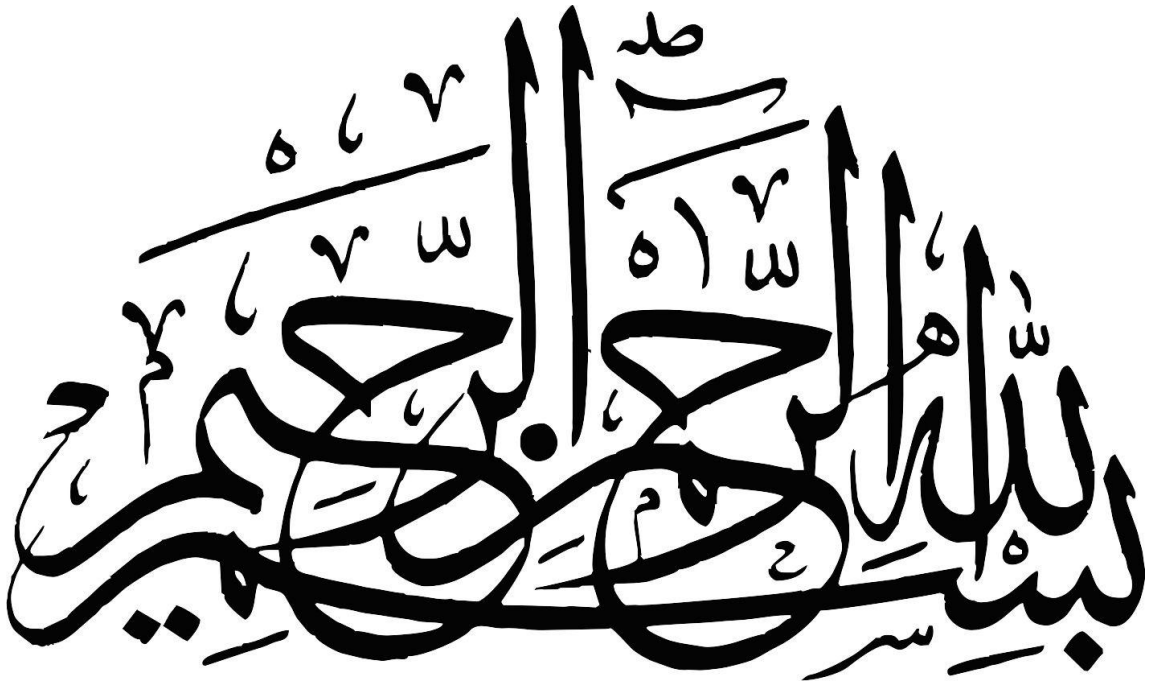
– رداوي بغدادي

– عماري إبراهيم

تحت إشراف الأستاذ:

– محمد العابد

السنة الجامعية 2019 -2020


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليَّ وعلى والديَّ وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين .

النمل -19-

نحمد الله عز وجل ونشكره أولا وقبل كل شيء الذي أنعم علينا بنعمه ظاهرة وباطنة وأن وفقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع، ثم إنه لا يسعنا إلا أن نشيد بالفضل ونقر بالمعروف لكل من ساهم في إنجاز هذا البحث .

نتوجه بالشكر الجزيل والموصول إلى الأستاذ المحترم المؤطر "الدكتور العابد محمد" والذي نكن له كل الاحترام والتقدير ، والذي قدم لنا نصائح قيمة و إرشادات كما نشكره على صبره علينا في جميع الحالات، والذي علمنا أن الوصول في النهاية إلى تحقيق الهدف المرجو لا يكون إلا بالصبر والتفاؤل والاجتهاد في العمل.

كما أنه من دواعي الوفاء وانطلاقا من أن من لا يشكر الناس لا يشكر الله نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا كل العون من قريب أو بعيد وساعدنا في إنجاز هذه المذكرة وكل الأساتذة الذين لم يبخلوا علينا بتوجيهاتهم ونصائحهم القيمة.

كما نتوجه بشكرنا إلى جميع موظفي الشركة الوطنية للكهرباء والغاز ونخص بالذكر السيد " شعبان حسين" والسيد رباحي عادل ، السيدة قطاف الذين ساعدنا كثيرا ولم يبخلوا علينا وخاصة بالمعلومات القيمة والوفيرة .

بغدادي- إبراهيم

إهـداء

إلى روح الوالدين الكريمين رحمهما الله وأسكنهما فسيح جنانه وطيب الله ثراهم

إلى كل الذين ساعدوني

إلى كل باحث عن الحقيقة

إلى الذين يناضلون من أجل الحرية

إلى كل الأهل والأحبة

إلى بناتي العزيزات نور الهدى ، ريان ، خولة وآلاء

إلى كل الزملاء إلى جميع موظفي ولاية قالمـــة

إلى هؤلاء وهؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

بغدادي

الإهداء

الحمد الله فالق الأنوار و جاعل الليل و النهار ثم الصلاة

و السلام على سيدنا المختار.

إلى من ارضعتني لبن الجنان و سقتني ماء الحياة و علمتني حب التعلم.

إلى من كان لي سندا طوال الحياة و لم يبخل علي بالنفس

و النفيس والدي الكريم.

إلى من ترعرعت معهم و نمى غصني بينهم، إخواني و أخواتي

و إلى كل الأهل و الأقارب من قريب و من بعيد و خاصة

الكتكوتين آية الرحمان ملكتي الصغيرة و قصي الإمبراطور الصغير.

إلى من أنار لي الطريق من سبيل تحصيل و لو بقدر بسيط

من المعرفة أساتذتي الكرام من كل ولايات الوطن و بالأخص

الأستاذ المؤطر العابد محمد.

إلى زميلي في المذكرة رداوي بغدادي الأخ و الزميل و الأستاذ.

إلى كل هؤلاء و بأسر من معاني الحب و الوفاء

أهدي عملي هذا.

إبراهيم

فهرس المحتويات

الفهرس :

العنوان	الصفحة
الواجهة	–
بسم الله	–
الشكر	–
الإهداءات	–
فهرس المحتويات	I – V
فهرس الجداول	VI
فهرس الأشكال	VIII
مقدمة	أ – و
الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الداخلية	1 – 30
تمهيد	2
المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية	3
المطلب الأول : المراجعة الداخلية مفهومها ومراحل تطورها	3
الفرع الأول : مفهوم المراجعة الداخلية	3
الفرع الثاني : مراحل تطور المراجعة الداخلية	4
المطلب الثاني : أنواع المراجعة الداخلية و خصائصها	5
الفرع الأول : أنواع المراجعة الداخلية	5
الفرع الثاني : خصائص المراجعة الداخلية	8
المطلب الثالث : أهداف المراجعة الداخلية و أهميتها	9
الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية	9
الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية	10
المبحث الثاني : آليات عملية المراجعة الداخلية	11
المطلب الأول: المراجع و مجالات تطبيق المراجعة الداخلية	11
الفرع الأول : المراجع	11
الفرع الثاني : مجالات تطبيق عملية المراجعة الداخلية	14
المطلب الثاني : الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية	14
المطلب الثالث : إجراءات عمل المراجعة الداخلية	16

الفهرس :

المبحث الثالث : معايير و منهجية المراجعة الداخلية و علاقتها بالرقابة الداخلية	18
المطلب الأول : معايير المراجعة و المراجعة الداخلية	18
الفرع الأول : معايير المراجعة	18
الفرع الثاني : معايير تطبيق المراجعة الداخلية	19
المطلب الثاني : منهجية المراجعة الداخلية	21
الفرع الأول : مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي	21
الفرع الثاني : مرحله تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية	24
الفرع الثالث : مرحلة التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية	24
المطلب الثالث : العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية	26
الفرع الأول : ماهية الرقابة الداخلية	26
الفرع الثاني : العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية	29
خلاصة	30
الفصل الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	31 – 70
تمهيد	32
المبحث الأول : الأداء في المؤسسة الاقتصادية	33
المطلب الأول : الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	33
الفرع الأول : مفهوم الأداء	33
الفرع الثاني : أنواع الأداء	35
الفرع الثالث : العوامل المؤثرة في الأداء	37
الفرع الرابع : الأداء المالي	38
المطلب الثاني: مفهوم وأهداف ومعايير عملية تقييم الأداء المالي	39
الفرع الأول : مفهوم تقييم الأداء المالي	39
الفرع الثاني : أهداف تقييم الأداء المالي	39
الفرع الثالث : معايير عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة	40
المطلب الثالث : إجراءات عملية تقييم الأداء المالي	40
الفرع الأول : الخطوات الواجب اتخاذها لتقييم الأداء المالي	40
الفرع الثاني : المتطلبات الأساسية لنجاح عملية التقييم	41

الفهرس :

المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية كآلية لتقييم الأداء المالي	41
المطلب الأول : ماهية القوائم المالية	41
الفرع الأول : مفهوم القوائم المالية	41
الفرع الثاني : تحليل القوائم المالية ونماذجها	42
المطلب الثاني : مؤشرات التوازن المالي	49
الفرع الأول : تعريف المؤشر	49
الفرع الثاني : أنواع مؤشرات التوازن المالي	49
المطلب الثالث : نسب تقييم الأداء المالي	51
الفرع الأول : تعريف النسبة	51
الفرع الثاني : أنواع النسب المالية	51
المبحث الثالث: المراجعة الداخلية و مساهمتها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	62
المطلب الأول: مراجعة القوائم المالية	62
الفرع الأول : أهداف مراجعة القوائم المالية	62
الفرع الثاني : ضرورة الإفصاح في القوائم المالية	62
الفرع الثالث : فحص عناصر الميزانية	63
الفرع الرابع : إجراءات مراجعة حسابات التسيير	65
المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية	65
الفرع الأول : مراحل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية	65
الفرع الثاني : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية	66
المطلب الثالث : أثر المراجعة الداخلية في تحسين مؤشرات الأداء المالي	67
الفرع الأول : عملية تحسين الأداء	67
الفرع الثاني : أثر مراجعة القوائم المالية في تحسين المؤشرات	68
خلاصة	70
الفصل الثالث : دراسة حالة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز – قالمة –	104–71
تمهيد :	72
المبحث الأول : تقديم عام للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (سونلغاز)	73
المطلب الأول : تطور مؤسسة سونلغاز	73

الفهرس :

المطلب الثاني : مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز	74
الفرع الأول : نبذة عن شركة توزيع الكهرباء والغاز – الشرق –	74
الفرع الثاني : التعريف بمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة –	75
الفرع الثالث : مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز – قالمة –	75
الفرع الرابع : دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز – قالمة –	76
المطلب الثالث : قسم المحاسبة والمالية	80
الفرع الأول : التعريف بقسم المحاسبة والمالية	80
الفرع الثاني : مهام أهداف قسم المحاسبة والمالية	80
الفرع الثالث : دراسة الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية	81
المبحث الثاني : واقع المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة	83
المطلب الأول : إعداد القوائم المالية بالمؤسسة	83
الفرع الأول : تجميع المعلومات	83
الفرع الثاني : تجميع الوثائق	83
الفرع الثالث : تحضير للقوائم	83
المطلب الثاني : الرقابة على إعداد القوائم المالية بالمؤسسة	83
المطلب الثالث : إعداد تقرير المراجعة	85
المبحث الثالث : واقع الأداء بالمؤسسة لمدى السنوات (2016–2017– 2018– 2019)	85
المطلب الأول : تقديم القوائم المالية للمؤسسة للسنوات (2016–2017– 2018–2019)	85
الفرع الأول : الميزانية المالية للسنوات (2016–2017– 2018–2019)	85
الفرع الثاني : الميزانية الوظيفية	90
الفرع الثالث : جدول حساب النتائج	91
الفرع الرابع : جدول تدفقات الخزينة	92
المطلب الثاني : تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات التوازن المالي	94
الفرع الأول : دراسة مؤشرات التوازن المالي	94
الفرع الثاني : التمثيل البياني	95
المطلب الثالث : تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية	96
الفرع الأول : نسب السيولة	96

الفهرس :

الفرع الثاني : نسب النشاط	97
الفرع الثالث : نسب المديونية	98
الفرع الرابع : نسب التمويل	98
الفرع الخامس : نسب المردودية	100
الفرع السادس : نسب التدفقات النقدية	101
خلاصة	104
خاتمة	105
قائمة المراجع	110
الملاحق	–
الملخص	–

قائمة الجداول

قائمة الجداول :

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	نموذج الميزانية المالية	43
2	نموذج الميزانية الوظيفية	44
3	نموذج حسابات النتائج	45
4	القسم الأول من جدول التمويل التمويل متوسط وطويل الأجل	46
5	الجزء الثاني من جدول التمويل	46
6	نموذج قائمة التدفقات النقدية– الطريقة المباشرة	47
7	نموذج قائمة التدفقات النقدية – الطريقة غير المباشرة	48
8	الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة – سنة 2016	86
9	الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة – سنة 2017	87
10	الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة – سنة 2018	88
11	الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة – سنة 2019	89
12	الميزانية الوظيفية للسنوات (2016–2017– 2018 –2019)	90
13	حساب النتائج خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)	91
14	تدفقات الخزينة للسنتين (2016–2017)	92
15	تدفقات الخزينة للسنتين (2018–2019)	93
16	جدول مؤشرات التوازن المالي خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)	94
17	جدول السيولة خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)	96
18	نسب النشاط خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)	97
19	تطور المديونية خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)	98
20	التمويل خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)	98
21	دراسة جدول حسابات النتائج عموديا	99
22	تجزئة القيمة المضافة	99
23	نسب المردودية	100
24	نسب التدفقات	101

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال :

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	مفهوم الأداء	34
2	أثر الاستدانة على المردودية	58
3	فروع مجمع سونلغاز	74
4	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز–قالمة	76
5	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة و المالية	82
6	التمثيل البياني لمؤشرات التوازن المالي خلال الفترة (2016 – 2019)	95

مقدمة

مقدمة :

تسعى المؤسسات على اختلاف أنواعها إلى تحقيق جملة من الأهداف مع حماية ممتلكاتها، و منه المحافظة على مكانتها، غير أنها تصطدم بمجموعة من القيود أو المتغيرات البيئية (الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، الثقافية و تنافسية ... إلخ)، علاوة على ذلك التحولات التي شهدها العالم في مختلف المجالات و ما صحبها من تغيرات كما أن تعدد أنشطتها، و تشعب أعمالها، تنوعها و اتساعها ليشمل العديد من الفروع في عدة مناطق من العالم، و على اعتبار المؤسسة نظام مفتوح تؤثر في البيئة و تتأثر بها و بطبيعة الحال فالتفاعل بين المؤسسة و هذه المتغيرات يولد تأثيرات قد تكون إيجابية فتصبح فرصا حقيقية للنمو و التوسع كما قد تكون سلبية و بالتالي تصبح تهديدات و مخاطر بأنواعها المختلفة و درجاتها المتباينة، حيث تؤثر هذه الأوضاع على أداءها و تعرقل مسار نجاحها.

إن بقاء و استمرارية المؤسسة مرهون بمدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتعددة و تكيفها مع متغيرات محيطها، من خلال متابعة كل الوظائف، النشاطات، المهام و الممتلكات، لهذه الأسباب أصبحت المؤسسات في حاجة ماسة إلى أداة تراجع بها نشاطاتها فضلا عن نتائجها، حيث شهدت الفترة الأخيرة اهتمام كبير و متزايد بالمراجعة و بالخصوص المراجعة الداخلية باعتبارها أحد الأنشطة المهمة الداخلية حيث تسعى من خلالها إلى تحديد و معرفة هذه الظروف و المتغيرات التي لها علاقة مباشرة بأدائها و المؤثرة أيضا على مستوى كفاءتها و فعاليتها.

كما تجدر الإشارة إلى أن هذه الأداة شهدت تطورا متزايدا حيث أصبحت من أدوات القيادة فضلا عن الخدمات التي تقدمها و هي تقييم أنشطة المؤسسة و ذلك بتقييم مخاطر المؤسسة و تقديم خدمات استشارية موضوعية و أخرى تأكيدية بعدما كان دورها مقتصرا على تقييم و تحسين نظم الرقابة و وسيلة تساعد على اكتشاف الأخطاء، حالات الغش، التلاعب و طرق المحاسبة الإبداعية.

إنه من الممكن عند قيام المراجع الداخلي بفحص جميع ملفات نشاطات المؤسسة لضمان صحتها و دقتها من أجل تقييم أدائها المالي و الذي قد يسمح بإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة والمكانة التي وصلت إليها، حيث توكل إليه مهمة فحص و مراجعة القوائم المالية و تحليل المؤشرات و النسب لمالية التي تعكس المركز المالي للمؤسسة بعيدا عن تضخيم النتائج لجلب المستثمرين على سبيل المثال، و من خلالها يتم الكشف عن مواطن الضعف و القوة و مدى فعالية و كفاءة مسيروها في استخدام الموارد و بتكاليف منخفضة.

الإشكالية :

انطلاقا من أهمية ومكانة المراجعة الداخلية التي تحتلها في مجال تسيير المؤسسات الاقتصادية، فإن تنفيذها بطريقة جيدة قد يمكن من تسيير واستغلال جميع الموارد بعقلانية مما يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، على ضوء ما سبق تتبلور إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها كالتالي :

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز – قالمة ؟

و من أجل الإجابة عن هذه الإشكالية حاولنا تفكيكها إلى عدة تساؤلات فرعية تمثلت فيما يلي :

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية و ما أهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية ؟
- ما مفهوم الأداء المالي، كيفية تقييمه و ما هي إجراءات تحسينه في المؤسسة الاقتصادية؟
- كيف يمكن أن تؤثر المراجعة الداخلية على أداء مؤسسة سونلغاز؟
- كيف يمكن تحسين الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز ؟

فرضيات الدراسة :

- قد تعتمد عملية تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على المراجعة الداخلية.
- قد تساهم المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال مراجعة القوائم المالية.
- يمكن تحسين الأداء المالي من خلال تفعيل نظام الرقابة.
- عملية تقييم الأداء المالي تمكن من تحسين مؤشرات الأداء المالي.

أسباب اختيار الموضوع :

اختيارنا لهذا الموضوع لم يكن بمحض الصدفة و إنما كان وفق المبررات التالية :

– الذاتيـة :

– نظرا للميل الشخصي لمثل هذه المواضيع المتعلقة بالأداء المالي و تقييمه و العلاقة بينه و بين المراجعة الداخلية.

- نظرا للميل الشخصي للمواضيع المتعلقة بالقياسات الكمية.
- الرغبة في التزود والحصول على معلومات مهمة تستخدم في تسيير المؤسسات.

– الموضوعيـة:

- نظرا لأن الموضوع مرتبط بمجال الاختصاص" مالية المؤسسة ".

- نظرا لأهمية الموضوع بالنسبة للمسيرين والمساهمين على حد سواء.
- محاولة إثراء المكتبة بمواضيع أكثر تطبيقا.
- نظرا لتوافر المعلومات حول موضوع المراجعة الداخلية و الأداء المالي.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في محاولته لإماطة اللثام عن دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسةالاقتصادية في ظل محيط تكتنفه متغيرات و تهديدات عديدة منها المنافسة الشرسة بين المؤسسات، و ذلك من خلال مراجعة القوائم المالية للمؤسسة و فحصها بدقة مع تقييم نظام الرقابة و تفعيله و اكتشاف نقاط القوة و نقاط الضعف فيه.

أهداف البحث:

من بين هذه الأهداف نذكر ما يلي :

- محاولة توضيح كل ما يتعلق بالمراجعة الداخلية.
- محاولة توضيح كل ما يتعلق بالأداء المالي.
- الوصول إلى تبيان أثر المراجعة الداخلية الدقيقة على الأداء المالي.
- محاولة الوقوف على أهم مشاكل الأداء المالي.

المنهج المستخدم :

من أجل تناول الموضوع و دراسته للوصول إلى تفسير لطبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية و الأداء المالي للمؤسسة و كيفية إيجاد آليات ناجعة من شأنها تحسين أداء المؤسسة فإننا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره منهجا ملائما لهذا الموضوع، بحيث يعتمد على الدراسة النظرية من خلال الوصف، التركيب ثم التحليل و التفسير، أما في الجانب الميداني فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة لإسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي في مؤسسة سونلغاز (الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز سابقا).

الدراسات السابقة:

☜ **دراسة كريمة زيادي** بعنوان " **أثر المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز – أو البواقي –** سنة 2012 – 2013 حيث حاولت الباحثة أن تبين إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تقديم معلومات ذات مصداقية و معبرة للوضعية الحقيقية للمؤسسة

و الملائمة لاتخاذ القرارات انطلاقا من الإشكالية المطروحة " أثر المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ". أما النتائج المتوصل إليها فهي كالتالي :

– تعتمد المراجعة على جملة من المعايير المتعارف عليها كما أن اعتماد نظام متكامل و فعال للمراقبة الداخلية في المؤسسة من شأنه أن يحمي هذه الأخيرة من الوقوع في الأخطاء.

– بما أن المؤسسة تعتمد على القوائم المالية و البيانات المحاسبية في وضع خطط السياسات و مراقبة الأداء و تقييمه، فإنها تحرص على أن تكون هذه المعلومات موثوق بها و دقيقة تخدم المساهمين و المسؤولين لهذا تلجأ إلى المراجعة على أساس القائم بها أو المسؤول عنها.

– ترتبط الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة ارتباطا وثيقا بمدى قوة وتوفر الأدلة والبراهين لمسجلات المحاسبية

– استقلالية المراجع الخارجي من العوامل المؤثرة إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية.

☜ **دراسة عادل رحومة** بعنوان " **دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين – دراسة حالة للشركة الجزائرية للتأمينات** سنة 2015- 2016 مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية حيث كانت إشكالية البحث «**هل للمراجعة الداخلية دور في تحسين الأداء المالي لشركة التامين؟" حيث خلصت الدراسة إلى ما يلي:**

– المراجعة الداخلية تكشف نقاط القوة و الضعف للشركة.

– يقوم المراجع الداخلي بتقديم تقرير يضمنه توصيات و اقتراحات و النصائح للإدارة لتصحيح الأخطاء و بالتالي الوصول إلى الأهداف المرجوة.

– تتم ممارسة المراجعة الداخلية طبقا للمعايير المتعارف عليها في المراجعة للوصول إلى معلومات مرتبطة بتقييم الأداء المالي للشركة و مدى إمكانية استمرار الشركة في النشاط المالي الحالي عن طريق النصح المقدم في تقرير المراجع الداخلي؛

– يقوم المراجع الداخلي بتوضيح الصورة الحقيقية للقوائم المالية باستخدام المؤشرات المالية لمقارنة وضع سنة مع سنوات أخرى للشركة من اجل تحديد نقاط القوة والضعف؛

– تهدف هذه الشركة إلى تقديم خدمات عالية من خلال منتجاتها التأمينية للاستحواذ على أكبر عدد ممكن من الزبائن.

☜ **دراسة : أيمن لعجال وكمال مباركة** : بعنوان "**دور المراجعة الداخلية المالية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات – دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات – تبسة –**، سنة 2017- 2018 حيث خلصت الدراسة إلى :

– يقوم المراجع الداخلي باكتشاف نقاط القوة و الضعف و إبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه و مدى فعاليته؛

– لكي يكون المراجع الداخلي مستقلا و موضوعيا في عمله يجب أن يكون قسم المراجعة الداخلية مستقل عن الأنشطة التي يدققها؛

– يركز المراجعون الماليون في عملهم على توفير تأكيد موضوعين حول المركز المالي و تقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال التقرير الذي ترفعه للجهات المختصة الإدارة؛

– التنسيق بين المراجع الداخلي المالي والإدارة في المصالح التي تعد مشتركة ألا و هي تطوير مؤسسة مناجم الفوسفات؛

– تبدي معطيات الأداء المالي في مؤسسة مناجم الفوسفات وضع جيد و تشير إلى تحقيقها لسيولة عالية و مردودية جيدة من خلال حساب المردودية المالية والاقتصادية خلال الفترة.

أدوات البحث :

ككل البحوث و الدراسات اعتمدنا على الكتب التي تتناول الموضوع، بعض الأطروحات ذات الموضوع المشابه و بعض المذكرات سواء الماستر أو الماجستير، كما اعتمدنا على بعض المجلات و المقالات العلمية ذات الصلة بموضوعنا هذا في الجانب النظري. أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على مصادر المؤسسة ابتداء من هيكلها التنظيمي ثم قوائمها المالية كما اعتمدنا في تحليل و معالجة البيانات على المجدول كما أجرينا مقابلات مع بعض المسؤولين و الإطارات لتزويدنا بالمعلومات الضرورية.

حدود الدراسة :

الموضوعية : تسليط الضوء على مكانة المراجعة الداخلية و أثرها في تحسين الأداء المالي خلال السنوات للفترة الممتدة (2016-2017-2018-2019).

المكانية : مديرية توزيع الكهرباء و الغاز " سونلغاز " – قالمة –.

صعوبات الدراسة :

لا يخلو بحث أو دراسة من الصعوبات لذا فقد ظهرت بعض الصعاب التي تغلبنا على معظمها و هي:

– نقص المراجع التي تتناول الموضوع.

– التكتم الشديد عن إعطائنا بعض المعلومات.

– جائحة كورونا التي أجبرت العالم على الحجر الصحي مما أثر سلبا على عملية جمع المعلومات بسبب غلق المكتبة الجامعية و الإدارة.

– صعوبة الاتصال بالأستاذ المؤطر بسبب غلق مقاهي الانترنت و هذا نظرا للحجر الصحي.

- صعوبة إجراء التربص في المؤسسة بسبب الحجر الصحي.

تقسيمات البحث :

للإجابة على الإشكالية المطروحة، قسمنا دراستنا حسب الأسئلة المطروحة إلى ثلاث فصول، فقد تناولنا الفصل الأول بعنوان : الإطار النظري للمراجعة الداخلية و تم تقسيمه لثلاث مباحث كما يلي :

- المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية
- المبحث الثاني : آليات عملية المراجعة الداخلية
- المبحث الثالث : معايير و منهجية المراجعة الداخلية و علاقتها بالرقابة الداخلية

أما الفصل الثاني بعنوان علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و تم تقسيمه لثلاث مباحث :

- المبحث الأول : الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية
- المبحث الثاني : تحليل القوائم المالية كآلية لتقييم الأداء المالي
- المبحث الثالث : المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

أما الفصل الثالث بعنوان دراسة حالة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز – قالمة – و يتضمن ثلاث مباحث :

- المبحث الأول : تقديم عام للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (سونلغاز)
- المبحث الثاني : واقع المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة
- المبحث الثالث : واقع الأداء بالمؤسسة لمدى السنوات (2016-2017- 2018- 2019)

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد :

إن التطور الذي شهدته المؤسسات عبر الزمن و توسع نشاطها و تطور العلوم قد أدى إلى ظهور المراجعة التي تحتوي المراجعة الداخلية و التي تسعى من خلالها المؤسسة إلى التوصل إلى التسيير الأمثل و التحكم بمواردها المالية و المادية و البشرية و المراجعة الداخلية تساهم في تحديد ما إذا كانت المؤسسة قد حققت فعلا أهدافها المسطرة رقميا و واقعيا دون أي تشويه أو لبس في القوائم المالية أو أنشطة مخالفة من خلال التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية.

و عليه فإن التطرق لموضوع المراجعة الداخلية سيسمح بالتحكم بمتغيرات عديدة داخل المؤسسة و التي من خلالها يمكن تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية أو أي أداء آخر.

المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات عبر الزمن و توسع نطاق مبادلاتها وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة، لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة، أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هياكلها التنظيمية، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة.

و لكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه الوظيفة أو المهمة بصفة الحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر و على هذا الأساس ظهرت الحاجة إلى المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

المطلب الأول : المراجعة الداخلية مفهومها ومراحل تطورها

الفرع الأول : مفهوم المراجعة الداخلية

أدى التطور العلمي إلى كبر حجم المشروعات و تشعب أعمالها و وظائفها و صعوبة أدائها و تعدد مشاكلها، و قد أدى ذلك إلى تطور مفهوم و أهداف المراجعة الداخلية، و كلما كبر المشروع كلما ازدادت الحاجة إلى توفير نظام مراجعة داخلية سواء كان هذا المشروع ذا طابع إداري أو مالي، و من هنا قدمت عدة مفاهيم للمراجعة الداخلية نذكر منها :

جاء لسان جمعية المحاسبة الأمريكية : " هي عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ".[1]

" المراجعة الداخلية هي مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع، و تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات و البنود و بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية، و للتأكد من اتباع موظفي المنشأة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم، و أخيرا في قياس صلاحية تلك الخطوط و السياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها و اقتراح التحسينات اللازمة، و بذلك يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية الممكنة ".[2]

[1]– أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015، ص9.

[2]– عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الدار النموذجية للطباعة والنشر، ط1، لبنان، 2011، ص148.

من التعريفين السابقين نفهم بأن المراجعة الداخلية هي : من أهم الوسائل و الطرق التي يقوم بها أو تستخدمها الإدارة، بغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، حيث يقوم بالمراجعة الداخلية موظف بالمنشأة أو المؤسسة بخلاف تلك التي يقوم بها المراجع الخارجي.

الفرع الثاني : مراحل تطور المراجعة الداخلية

مرت المراجعة الداخلية بمراحل زمنية كانت مستمرة هدفها اكتشاف الأخطاء و الغش أصبحت تقوم على شمولية المراجعة النوعية و الاستشارية لتحسين الأداء و ترجع بداية بالاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام (1941)، و هي الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية، و سعى تدعيم و تطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة.

و ساهمت العديد من العوامل في ظهور الحاجة إلى وجود قسم المراجعة الداخلية داخل المشروعات و من هذه العوامل ما هو مهني و منها ما هو أكاديمي، و على ذلك سوف نتناول مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية كما يلي :[1]

المرحلة الأولى ما قبل سنة 1947 :

كان يقصد بالمراجعة في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المنشأة و ذلك لتعقب الأخطاء، حيث كان هدف المراجع هنا هو تصيد الأخطاء، و كان هدفا وقائيا و لم يكن هدفا بناءا.

المرحلة الثانية ما بين 1947 حتى 1957 :

تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي من طرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي و قد عرفت المراجعة على أنها النشاط المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة.

المرحلة الثالثة ما بين 1957 حتى 1971 :

أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريف آخرا للمراجعة الداخلية بدلا من التعريف السابق، حيث تم توسيع مجال عمل المراجع و توسيع أهداف المراجعة الداخلية، حيث لم يقتصر على الأهداف الوقائية و لكن تناول الأهداف البناءة.

[1] – ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص24، 25، 26.

المرحلة الرابعة ما بين 1971 حتى 1981 :

تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة 1971 حيث تم تعريف المراجعة الداخلية على أنها : نشاط تقييمي محايد داخل المنشأة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة.

المرحلة الخامسة ما بين 1981 حتى 1999 :

تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية ظهر سنة 1981 جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي : ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لخدمة المنشأة، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص و تقييم فعالية و كفاية نظم الرقابة الأخرى.

المرحلة السادسة ما بين 1999 حتى الآن :

في سنة 1999 أصدر معهد المراجعين الداخليين أحدث تعريف للمراجعة الداخلية و هو : المراجعة الداخلية هي نشاط استثماري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد و تحسين عمليات المنشأة، و أنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر و الرقابة و السيطرة.

المطلب الثاني : أنواع المراجعة الداخلية و خصائصها

الفرع الأول : أنواع المراجعة الداخلية

تنقسم أنواع المراجعة الداخلية إلى ستة أقسام تتمثل فيما يلي :

1- من حيث توقيت المراجعة :

أ- المراجعة المستمرة :

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا و يستجيب إلى الإمكانات المتاحة، و الواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها.[1]

[1] – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص24.

ب– المراجعة النهائية :

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، و الواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.[1]

2– من حيث مجال أو نطاق المراجعة :

تقسم المراجعة من حيث المصدر الذي ينص عليها إلى :[2]

أ المراجعة الكاملة :

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات و السجلات و القيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل.

ب المراجعة الجزئية :

تعتبر المراجعة الجزئية من الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، و سبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة و صراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

3– من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بها إلى :

أ– المراجعة الخارجية :

و هي عملية تجرى للتأكد من صدق وانتظام الحسابات، تمارس من قبل مؤسسة مهنية مستقلة تسمى محافظ الحسابات.[3]

---

[1]– محمد سمير الصبيان و عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، دار النشر الاسكندرية، 2002، ص47.

[2]– حسين القاضي و حسين دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة " الإطار النظري و الإجراءات العملية "**، دار الثقافة، ط1، عمان 2009، ص52.

[3]– A.hamini, **l'audit comptable et financier**, berti editions, alger, 2001, p8.

ب– المراجعة الداخلية :

يقوم به أشخاص أو هيئة أو مدققون تابعون للمؤسسة و ذلك لأجل الاطمئنان من قبل إدارة المؤسسة أولا بأول على حسن سير العمل و حماية أموال المؤسسة، و لتحقيق أهداف الإدارة في أكبر كفاية إنتاجية و إدارية ممكنة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.[1]

4– من حيث مدى الفحص :

و تنقسم المراجعة من حيث مدى الفحص إلى ما يلي :

أ– مراجعة شاملة :

يتم فيها مراجعة كافة العمليات محل الفحص، حيث يمكن تطبيق المراجعة شاملة جزئيا أو مراجعة شاملة كليا، إلا أن هذه الأخيرة تكون صعبة التطبيق بالمقارنة مع المراجعة الشاملة جزئيا.[2]

ب– مراجعة اختبارية :

يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة " العينة " على كل أو مجموع المفردات " المجتمع ". هذا النوع من المراجع يتجلى في المؤسسات الكبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجع الشاملة لكل العمليات.[3]

5– من حيث المصدر الذي ينص عليها :

و ننقسم المراجعة من حيث المصدر الذي ينص عليها إلى ما يلي :[4]

أ– مراجعة قانونية :

هي مراجعة الحسابات القانونية التي تنص على ضرورة القيام بها بموجب قانون صادر من الدولة حيث تلتزم الوحدات الاقتصادية بعرض حساباتها و نتائج أعمالها للمراجعة و تتعرض للعقوبة إذا تخلفت عن القيام بذلك، و يقوم بها مراجع مستقل و هو ملزم بإعداد تقرير يبين فيه مدى عدالة الأعمال للفترة المعنية.

ب مراجعة اختيارية :

تتم دون إلزام قانوني ينص على ضرورة القيام بها، و تكون مراجعة الحسابات إما كاملة أو جزئية حسب ظروف المؤسسة والغرض منها يكون موضح في العقد المبرم بين المراجع و المؤسسة.

---

[1]– عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق و الرقابة الداخلية**، الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، ط2، العراق، 1999، ص 18.

[2]– محمد السيد الناغي، **المراجعة إطار النظرية و الممارسة**، مكتبة الجلاء الجديدة، ط2، مصر، 1996، ص18.

[3]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص29.

[4]– حسين القاضي و حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص95.

6- من حيث القائم بعملية المراجعة :

و تنقسم المراجعة من حيث القائم بها إلى ما يلي :[1]

أ- المراجعة الإدارية :

و هي التي تتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه و تقديم النصح لمعالجة مواطن الضغط في النظام الإداري المطبق.

ب- مراجعة التكاليف :

ينطوي على الفحص و التحقق من صحة حسابات التكاليف و مدى التزام المؤسسة عند إعدادها للخطط بالمعايير الموضوعة.

ج- فحص لأغراض أخرى :

و يقصد به أن يتم تعيين مدقق من قبل جهة معينة في سبيل الوصول إلى حقيقة معينة مثل : غرض محاسبي، مالي، جبائي ... إلخ.

الفرع الثاني : خصائص المراجعة الداخلية

هناك العديد من الخصائص العامة لوظيفة المراجع الداخلي لكن من بين الخصائص الأساسية التي تسمح للمراجع بأداء وظيفة بكل كفاءة نذكر :[2]

1- المساعدة في التسيير :

و هي عملية المساعدة التي يقدمها المراجع الداخلي لجميع الموظفين و المسؤولين لمعالجة المشاكل التي تواجه الإجراءات الموضوعة من أجل السيطرة على تسيير المؤسسة، كما يساعد في تحسين أداء جميع الموظفين عن طريق تقديم النصائح و الإرشادات للإدارة العليا، و يساعد كذلك على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

2- لا يحكم على الأشخاص :

بما أن وظيفة المراجعة الداخلية تتمثل في المساعدة على تحسين الأداء و ليس الحكم على الأشخاص، و هذا لا يعني بأن الاقتراحات التي يقدمها المراجع الداخلي لا تؤثر على الاشخاص الخاضعين لعملية الرقابة و إنما يعني عدم إدراج أسماء الأشخاص في تقارير المراجعة.

---

[1]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ط2، الأردن، 2009، ص31.

[2]- فارس كديدة، مرجع سبق ذكره، ص5.

3- الاستقلالية :

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة في غاية الحساسية فعند ممارستها يجب أن لا تخضع لأي نوع من أنواع الضغوط التي يمكن أن تبعدها من الأهداف الموجودة، لذا وجب على المراجع الداخلي أن يتمتع بالاستقلالية أثناء تنفيذ جميع وظائفه، و أن لا يكون تحت سلطة أي مصلحة لكن هذه الاستقلالية لا تعطيه الحق بأن لا يتقيد بالسياسات و الاستراتيجيات العامة داخل المؤسسة.

إضافة إلى الخصائص السابقة نذكر ما يلي : [1]

- المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.
- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.
- المراجعة الداخلية تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة و المناسبة في التوقيت المناسب.

المطلب الثالث : أهداف المراجعة الداخلية و أهميتها

الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية عدة أهداف يمكن أن نلخصها فيما يلي :

1- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة و السياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمشروع، و تقييمها لإبداء الرأي حيالها و تحليل الانحرافات عن هذه الخطط، كذلك تقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلا و سد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المشروع، و هنا يقوم المسؤولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييم الخطط المنفذة.[2]

2- القيام بمراجعات منتظمة و دورية للأنشطة المختلفة و رفع تقارير متضمنة اقتراحات و توصيات إلى الإدارة العليا.

3- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية، و التأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر و بدقة عن الواقع.

---

[1]- شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2008-2009، ص33.

[2]- زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص 88.

4- التحقق من مدى كفاءة و فعالية أداء الوحدات و الأقسام المختلفة (مراكز المسؤولية) و لكي يتوصل المدقق الداخلي إلى هدفه فإنه يستخدم الوسائل التالية :[1]

التحقيق، التقويم، التأكد من تطبيق السياسات و التعليمات، الحماية لأموال الشركة.

5- إعداد تقارير مفصلة و دورية، على الأقل فصلية أو نصف سنوية بأعمال و نتيجة التدقيق و رفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية، مثلا : [2]

6- في شركات المغفلة المساهمة، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة و نسخة منها إلى الإدارة العليا الممثلة بالمدير العام في الشركة.

7- يهدف المراجع الداخلي إلى منع حدوث الأخطار و التزوير أو الكشف عنها، إبداء الرأي، و تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة.[3]

8- فيما يتعلق بالأمور المحاسبية فإن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية هو التأكيد على إدارة المشروع من حيث :[4]

- أن نظام الرقابة الداخلية و النظام المحاسبي للمشروع سليمين.
- أن كلا النظامين يؤديان الغرض منهما بطريقة فعالة عند التنفيذ.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية

تبوأت وظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المؤسسات و الشركات و ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط تقييمي لتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها و تحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها.[5]

حيث تكمن أهمية المراجعة فيما يلي :

---

[1]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره ص151.

[2]- داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية للنشر، ط2، لبنان، 2010، ص50.

[3]- إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير واجراءات**، منشورات جامعة فار يونس، ليبيا، ط5، 2008، ص65.

[4]- مصطفى عيسى خيضر، **المراجعة و المفاهيم و المعايير و الإجراءات**، مطابع جامعة الملك سعود، ط1، المملكة العربية السعودية، 1995، ص16.

[5]- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق**، الوراق للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2006، ص63.

- بما أن المراجعة الداخلية من الوظائف الحساسة في أي مؤسسة فإن أهميتها تكمن في الدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة و يتضح هذا الدور بشكل كبير في السنوات الأخيرة حيث تعددت الأطراف المنادية بضرورة و تحقيق الأداء الرقابي للمؤسسة و كان هذا نتيجة لتوفر مجموعة العوامل التالية : [1]

- كبر حجم المؤسسات.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.
- حاجة الإدارة في المؤسسة إلى حماية و صيانة أموال المؤسسة من الغش و السرقة و الأخطار.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية دقيقة لرسم السياسات و التخطيط و عمل القرارات.
- حاجة الجهات الحكومية و غيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي و الرقابة الحكومية والتسعيرة.
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

المبحث الثاني : آليات عملية المراجعة الداخلية

تعتمد عملية المراجعة الداخلية على آليات عديدة تمكنها من تحقيق أهدافها، فالمراجع تنحصر مسؤولياته في مجالات معينة محددة ليتمكن من تقديم خدمات جليلة وفق إجراءات توضح عمله.

المطلب الأول: المراجع و مجالات تطبيق المراجعة الداخلية

تتم المراجعة باختيار العينات المناسبة من معاملات المؤسسة و بالأساليب التي تعتقد أنها ضرورية لتجميع أدلة الإثبات المناسبة التي يمكن بالاعتماد عليها و الذي يقوم بالمراجعة شخص يدعى المراجع الداخلي.

الفرع الأول : المراجع

لكل مهنة شخص يقوم بممارستها فالمراجعة يقوم بها شخص يطلق عليه اسم المراجع فهذا الشخص يتحلى بمجموعة من الخصائص و المميزات حتى يتمكن من ممارسة هذه المهنة المعقدة و الصعبة و التي تتطلب مسؤولية كبيرة.

1- تعريف المراجع :

يمكن تعريف المراجع على أنه ذلك الشخص المستقل، المحترف و المحايد عند قيامه بعملية المراجعة و إبداء رأيه عن صحة القوائم المالية و العمليات المحاسبية بكل شفافية و موضوعية لمن يطلب خدماته من مؤسسات و شركات و غيرها.[2]

---

[1] - عبد السلام سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[2] - شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2003-2004، ص34.

و المراجع يمكن أن يكون مراجعا داخليا أو مراجعا خارجيا :

أ- المراجع الخارجي :

يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أنه : " الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".[1]

و في الواقع يفرق بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات و هي : [2]

- **المراجعة القانونية :**

هي المراجعة التي يفرضها القانون و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

- **المراجعة التعاقدية :**

هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تحديدها سنويا.

- **الخبرة القضائية :**

هي المراجعة التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

ب- المراجع الداخلي :

" موظف في المؤسسة، يعين من طرف المدير العام، يراجع الحسابات و يتحقق من مدى تطابقها مع مبادئ المحاسبة فهو يدرسها كميدان من ميادين التسيير بهدف التحسين و الرفع من الأداء، لكن المراجع الداخلي لا يصادق على الحسابات و لا يكسبها قوتها القانونية لأنه لا يتمتع بالاستقلالية التامة فهو يتعرض بصفة دائمة لضغوط المدير العام ".[3]

ب-1- مسؤوليات المراجع الداخلي :

يعتبر المراجع الداخلي مسؤولا عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقا لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة، و عليه فإن على المراجع الداخلي أن يقوم بالمسؤوليات الآتية :[4]

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو**، المادة 22، 2010، ص7.

[2]- محمد بوتين، **المراجعة و تطبيق الحسابات بين النظيرة و التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص27.

[3]- لعروس نبيلة، رمضاني نادية، **دور المراجعة الداخلية في منح قروض الاستثمار**، رسالة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2012-2013، ص33.

[4]- خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص30.

1- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للمراجعة لفهم و تحديد أسلوب العمل و وضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المراجعة.

2- وضع خطة عمل شاملة النطاق و الأسلوب و برنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة.

3- مراجعة المستندات و القيود و الوثائق و السجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها.

4- التنسيق مع المنسق الخاص بإدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة لتنفيذ المهمة.

5- توثيق جميع الاستنتاجات و الملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.

6- تقييم مدى فاعلية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة.

7- الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة و ترتيبه و توثيقه حسب سياسات الإدارة.

8- الحفاظ على العلاقات الإنسانية و مهارات الاتصال مع جميع مفتشي المؤسسة.

ب-2- صلاحيات المراجع الداخلي :

بما أن الغرض الرئيس للمراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحاليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم و تقارير دقيقة و صحيحة عن نشاط المؤسسة.[1]

و التي نلخصها كما يلي :

- الاطلاع على جميع الملفات و السجلات و الممتلكات و موظفي المؤسسة من حيث قيامهم بالأداء المحاسبي على أكمل وجه.
- تحديد نطاق عمل المراجعة بتحديد الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة.
- نطاق أعمال المراجعة الداخلية لا تكون محددة.
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها.
- على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين.
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1989، ص28.

الفرع الثاني : مجالات تطبيق عملية المراجعة الداخلية

إن المجال الرئيسي للمراجعة الداخلية هو تقديم خدماتها في النطاق المحاسبي و المالي التقليدي و المنحصر في المراجعات المالية، و لكن التطورات التي مرت بها المراجعة أدت إلى أن تطرق المراجعة الداخلية إلى مجالات أخرى، وطلبا من المراجع الداخلي القيام ببعض المراجعات غير المالية و التي تمكنه من تقديم خدماته البناءة.

و أهم المجالات التي تسهم بها وظيفة المراجعة الداخلية لخدمة العملية المالية ما يلي :[1]

- حماية أصول و ممتلكات الشركة من السرقة و العبث و الاختلاس و سوء الاستخدام.
- الحصول على البيانات المالية الدقيقة التي تساعد الشركة على القيام بعمليات التخطيط و اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني : الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية

تقدم المراجعة الداخلية بحكم كونها وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية في المؤسسة و التابعة للإدارة العليا فهي تقيم العديد من الخدمات داخل المؤسسة و من أهمها ما يلي :

1- خدمات وقائية :

و هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول و الممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر، وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة (الإدارية، الإنتاجية، المالية ...) من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.[2]

2- خدمات إنشائية :

و هي التي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.[3]

3- خدمات تقييمية :

و تتمثل في السياسات و الإجراءات و الأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس و تقييم مدى فعالية نظم و إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة، و قد يستخدم المراجع الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معا بما في ذلك من تيسير لمهمة كل منهما.[4]

---

[1]- جربوع يوسف محمود، **مراجعة الحسابات المقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، دون دار نشر، فلسطين، 2002، ص107.

[2]- كمال الدين مصطفى الهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص164.

[3]- السيد محمد، **المراجعة و الرقابة المالية (المعايير و القواعد)**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص144.

[4]- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص217.

4- خدمات علاجية :

و تتمثل في الإجراءات و الأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي يكتشفها أو التوصيات التي قد يتضمنها تقرير مراجعته و الخاصة بإصلاح و علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.[1]

كذلك يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية :[2]

- تحديد كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة :

تقوم الإدارة بالتخطيط و التنظيم و الإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف و الغايات سوف يتم تحقيقها. هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها و لذلك فإن جميع الأنظمة العلمية و أنشطة المؤسسة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

- قابلية المعلومات للاعتماد عليها :

يجب أن تكون المعلومات المالية و التشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، و كاملة، و مفيدة، و أن تكون قدمت في الوقت المناسب حتى يمكن الإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

- حماية الأصول :

يؤكد المراجع الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة و الحريق، و التصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة، و لذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول و حماية الأصول من المخاطر المحتملة، و ذلك من خلال التأمين ضد هذه المخاطر.

- الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية :

يتحقق التدقيق الداخلي من أن منسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به، من اتباع سياسات و خطط و إجراءات و أنظمة و تعليمات، و في حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك، إذ قد تكون الإجراءات خاطئة و لا يمكن تطبيقها و ليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة و المخاطر الناجمة عن عدم الالتزام و ما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة.

---

[1] - السيد مجد، مرجع سبق ذكره، ص144.

[2] - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص39-41.

– الوصول إلى الأهداف و الغايات :

يتم وضع الأهداف و الغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة و يقوم المراجع الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف و غايات المؤسسة، و تقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، و على المراجع التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

– تحديد مواطن الخطر :

على المراجع الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية، و إعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للمراجعة و يتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المراجع السابقة في المؤسسة، أو من المعلومات مشتقات من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في مؤسسات أخرى ذات نشاط مشابه للمؤسسة الخاضعة أو من خبرة المدقق و معرفته العامة.

– منع و اكتشاف الغش و الاحتيال :

تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على إدارة المؤسسة و على المدقق الداخلي فحص، و تقييم كفاية و فعالية المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، و ليس من مسؤولية المراجع الداخلي اكتشاف الغش و لكن عليه أن يكون لديه معارف كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد اماكن حدوث الغش و الاحتيال، و على المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش، رغم ذلك لا يستطيع المراجع الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش و الاحتيال، إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

– الشك لمهني :

يجب على المراجع الداخلي أن يخطط و ينفذ اعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المراجع افتراض عدم الامانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، و بدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، و عليه الاهتمام بالظروف و الأحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه حيث أخذ الحيطة و الحذر في تطبيق إجراءات المراجعة.

المطلب الثالث : إجراءات عمل المراجعة الداخلية

تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة، و فحص و تقييم المعلومات و التقرير عن النتائج و متابعة التوصيات، و عند التخطيط لعملية المراجعة يجب الاهتمام بوضع الأهداف و نطاق العمل و الحصول

على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي تتم مراجعتها، و كتابة برنامج المراجعة و أخيرا الحصول على موافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.

و يتضمن فحص و تقييم العمليات ضرورة قيام المراجع بتجميعها و تحليلها و تفسيرها و لكي تتم عملية الفحص و التقييم على المراجع اتباع الآتي :[1]

1) تجميع المعلومات حول موضوع المراجعة و ذلك باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية و التي تشتمل على مقارنات بين الفترة الحالية و الفترات السابقة، و دراسة العلاقات بين المعلومات المالية و غير المالية، و دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات و مقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس الصناعة.

2) يجب أن تكون المعلومات كافية و يمكن الاعتماد عليها، أي أنه يجب أن تستند تلك المعلومات على حقائق كافية بحيث يمكن للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج و يجب أن تتمشى مع أهداف المراجعة.

3) يجب اختيار إجراءات المراجعة بما فيها اختبارات المراجعة و أساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة.

4) يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات بما يوفر تأكدنا من الحفاظ على موضوعية المراجع و التأكد من تحقيق الأهداف.

5) يجب إعداد أوراق لعمل لتوثيق عملية المراجعة و ذلك عن طريق المراجع، مع مراجعة الأوراق مع المشرف على قسم المراجعة.

و يجب على المراجع بعد انتهائه من عملية المراجعة و ذلك عن طريق المراجع، أن يناقش النتائج و التوصيات مع المستوى الإداري المناسب و رأي المراجع و يجب أن يتضمن أيضا توصيات بشأن التحسينات الممكنة و وجهة نظر الجهة محل المراجعة في النتائج و التوصيات، و بعد إصدار التقرير يجب على المراجع متابعة ما تم فيه و ذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة، التحقق من أن المصروفات لا تتفق إلا في الأغراض الهامة و التأكد من تحصيل الإيرادات.

[1] – زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، دار الراية للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2009، ص90-91-92.

المبحث الثالث : معايير و منهجية المراجعة الداخلية و علاقتها بالرقابة الداخلية

تضم المراجعة العديد من المعايير و الأسس التي تضبط عملية المراجعة و التي تقودنا لتوضيح العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية.

المطلب الأول : معايير المراجعة و المراجعة الداخلية

الفرع الأول : معايير المراجعة

1- المعايير العامة :

و يتمثل في الآتي : [1]

1- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية كافية و الكفاية الفنية المطلوبة في المراجع.

2- يجب أن يحتفظ المراجع باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.

3- يجب ممارسة العناية المهنية المعتادة عند أداء المراجعة و إعداد التقرير.

2- معايير العمل الميداني :

و هي كالآتي : [2]

1- يجب أن يتم تخطيط العمل و تخصيص المهام على المساعدين و الإشراف عليهم على نحو ملائم..

2- يجب التوصل إلى فهم كاف للمراقبة الداخلية لتخطيط المراجعة و تحديد طبيعة، توقيت، و مدى الاختبارات التي يجب القيام بها.

3- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسار و إرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل المراجعة.

3- معايير التقرير :

وهي كالآتي : [3]

1- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

[1] - عبيد سعد شريم، بركات لطفي حمود، **أصول مراجعة الحسابات**، الأمين للنشر و التوزيع، ط3، اليمن، 2011، ص44،45.

[2] - أمين السيد أحمد لطفي، **فلسلفة المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2008-2009، ص200-201.

[3] - المرجع نفسه، ص201.

2- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية و الفترة السابقة لها.

3- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح و الشفافية بالقوائم المالية كافيا.

4- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، و عندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، و عندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع و إلى درجة مسؤوليته.

الفرع الثاني : معايير تطبيق المراجعة الداخلية

1- معايير المراجعة الداخلية :

أ- المعايير العامة :

و هي المعايير المتعلقة بالشخص المراجع من حيث تكوينه الشخصي و العلمي، وعليه فيتعين على المراجع أن يكون على درجة معتبرة من الكفاءة و المؤهلات العلمية و العملية التي تسمح له بأداء عمله بشكل صحيح، و تسمح له بالتحكم في عمله و أدائه لمهمته على أحسن وجه، كما يجب أن يتمتع بالاستقلالية التي تمكنه من الأداء الجيد دون ضغوطات من أي طرف كان، أما الميزة الثالثة التي يجب توفرها لدى المراجع هي بدل العناية المهنية الملائمة المناسبة و تعني حرص المراجع على أداء المهمة بطريقة صحيحة من خلال الاستعداد لها و التزامه بأداء معين وفق ما تنص عليه القوانين. [1]

ب- معايير الفحص الميداني :

و تشمل المعايير و الإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المرجوة، و هي تشمل إعداد برنامج المراجعة و التخطيط السليم للعملية و الإشراف على عمل المساعدين بحيث تكون هذه الخطة تتمتع بالمرونة و تتضمن مجمل الخطوات الواجب القيام بها و نوعية الإجراءات التي سيتبعها، و كذلك مجال عملية الفحص، و فيما يتعلق بالنقطة الثالثة فهي تتضمن معايير جمع الأدلة الملائمة و الكافية من خلال عملية الفحص

[1] - زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، ط1، مرجع سبق ذكره، ص92.

و هذا لتكون أدلة إثبات للنتائج التي توصل إليها و بالتالي اتخاذ الرأي السليم بشأن المستندات و القوائم المالية التي كانت محل الفحص.[1]

ج– معايير التقرير :

و هي المعايير الواجب اتباعها من طرف المراجع خلال إعداده للتقرير الشامل للمهمة التي كلف بها و هي تتضمن الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية بشكل عام و كذلك مدى الثبات في تطبيقها عبر مختلف الدورات السابقة.

و هذا لاتخاذ عناصر مقارنة بين الدورات، أما النقطة الثانية فهي الإشارة إلى ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية بالنظر إلى صحة التسجيلات في هذه القوائم و أنها تعبر حقيقة عن المركز المالي للمؤسسة، و فيما يخص المعيار الثالث فهو يتعلق بمعيار إبداء الرأي بحيث يتطلب من المراجع إعطاء رأيه بشأن عملية المراجعة التي قام بها و يتضمن تقرير المراجع أحد الآراء التالية :[2]

– **إبداء رأي بدون تحفظ** : و يكون عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر عن العمليات التي تمت و عن نتيجة المؤسسة و مركزها المالي.

– **إبداء الرأي بتحفظ** : و يكون عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق و حقيقة عن نشاط المؤسسة إلا أن هناك بعض التحفظات بشأنها أو بعض بنودها، لكنها لا تؤثر بدرجة كبيرة على شرعية و مصداقية البيانات المقدمة.

– **إبداء رأي سلبي** : و هو عندما يرى المراجع بأن المستندات لا تعبر بصدق عن وضعية المؤسسة، و أن هناك تجاوزات خطيرة في السجلات تؤثر بشكل مباشر على المؤسسة حاليا أو في المستقبل.

– **عدم إبداء الرأي** : و يكون هذا عندما لا يستطيع المراجع أن يبدي رأيه حول العمليات التي قام بها لأسباب معينة نتيجة ضغوط أو عدم توفر الإثباتات أو غيرها من الظروف.

---

[1]– نفس المرجع السابق، ص92–93.

[2]– زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، ط1، ص93–94.

2- نطاق تطبيق المراجعة الداخلية :

يتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص و تقييم كفاءة و فعالية الأداء و ذلك بالنظر إلى :

1- مراجعة النظام المحاسبي و نطاق الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال و وضع التوصيات اللازمة بشأن المراجعين الداخليين.

2- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات المخططة و الإجراءات و القوانين و اللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقرير.

3- فحص الكفاءة الاقتصادية و الإدارية و فعالية العمليات بالإضافة إلى الضوابط غير إدارية في المؤسسة.

4- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول و التحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكنا، فحص المعلومات المالية و الإدارية و قد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد و قياس و تصنيف و إعداد التقارير الخاصة بالمعلومات و الاستفسارات عن بنود محددة بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات و الأرصدة و الإجراءات.

5- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة و ما إذا كانت العمليات و البرامج تنفذ كما هو مخطط.[1]

المطلب الثاني : منهجية المراجعة الداخلية

إن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل و اعتماد المنهجية السليمة، التي تتمثل في:

الفرع الأول : مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي

في هذه المرحلة يتبنى المدقق وضعية المراقب، حيث يقوم بتحليل المهمة للتعرف على الإجراءات المطبقة، و الأشخاص المعنيين بموضوع الأمر بمهمة التدقيق، ليقوم بتحضير ميدان المهمة، و تضم هذه المرحلة الخطوات الآتية:

[1]- نفس المرجع السابق، ص94-95.

1- الأمر بالمهمة :

يتمثل الأمر المهمة في الوثيقة المسلمة (التفويض) الذي يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين، و الذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجعة، و الأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون الأمر شفهيا. كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراعة الداخلية يمكن أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة، على سبيل المثال قد يطلب مدير إدارة معينة مراجعة إدارته لسبب ما، و في هذه الحالة يستحسن أن يكون الأمر موقع من طرف الإدارة العامة و لو كتوقيع ثاني، ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية، و استقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم.[1]

2- الدراسة و التخطيط :

هذه المرحلة تعتبر من المراحل الضرورية و الهامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين أثناء وضع الخطة أخذ المخاطر المحتملة و غير المحتملة بعين الاعتبار، لتحديد أولويات مهمة المراجعة الداخلية، بما يتلاءم مع الأهداف المسطرة.[2]

و تتم هذه المرحلة من خلال تنفيذ الآتي :

أ- الاطلاع و الفهم :

في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية و اللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة لفرض تحقيق ما يلي :

- معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛
- معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل لمراجعة و تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.[3]

---

[1]- عزوز ميلود، **دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير و العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، جامعة سكيكدة، 2006-2007، ص78.

[2]- عبد اللطيف محمد خليل، **نموذج مقترح لإدارة و تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة**، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، المجلد 25، جانفي 2003، ص417.

[3]- المرجع نفسه، ص57.

ب- خطة التقارب :

بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالاطلاع و الفهم للمهمة المكلف بها، و من خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، و هي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات أما العمود الثاني لأهداف تلك الأعمال أو العمليات.[1]

ج- تحديد موقع الخطر :

على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة و فعالية إدارة المخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار لعمل المتعلقة به و في نهاية هذه الخطوة و على ضوء تحديده لمواقع الخطر فإن المراجع يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة :[2]

- عمود ثالث : يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛
- عمود رابع : يتضمن تقييم لخص للخطر حسب المستويات الثلاثة : ضعيف، متوسط عالي؛
- عمود خامس : ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف و الأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين؛
- عمود سادس : الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة و لا تؤدي عملها، و العكس غير موجودة و لكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.

د- التقرير التوجيهي :

يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و نطاقها، يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، و التي على ضوئها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة و الفروع التي ستخضع للمراجعة، و مجال العمل الجغرافي (مكان المهمة) و هذا التقرير قابل للتشاور بين فريق المراجعة و الطرف الآخر الطالب لها.

---

[1] - عيادي محمد لمين، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، الجزائر، ص411.

[2] - داود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية، ط1، لبنان، 2007، ص235.

الفرع الثاني : مرحله تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

في هذه الخطوة، يتم تنفيذ مهمه المراجعة الدّاخلية وفقا لمخطط المراجعة المعد مسبقا و الموافق عليه من مدير المراجعة على أن يتم الاختيار و تجميع الأدلة الكافية و الملائمة في ملفات التدقيق و تتم في ثلاث مراحل و هي :[1]

1- اجتماع الافتتاح :

و يتم عقد اجتماع في مقرر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤولوا النشاط محل المراجعة، و فيه يتم بناء أول العلاقات بين الطرفين، و كذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة و الفحص.

2- مخطط التنفيذ :

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم، و يسمح للمراجع بمعرفه أدق التفاصيل عن مهمته، و يساعد على تتبع عمل المراجع لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن و تحديد المراحل التي تم التوصل إليها.

3- العمل الميداني :

و يأتي دور هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة و اعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات و المقارنات و غيرها من تقنيات المراجعة من أجل جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق الأهداف المهمة و الكشف عن أية مشاكل أو مخالفات قد تحدث، كما يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمالهم بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ثبوتية داعمة لها.

الفرع الثالث : مرحلة التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر آخر خطوة من خطوات إنجاز مهمة المراجعة الداخلية و تتمثل في أربعة مراحل و هي :

1- التقرير الأولي للمراجعة :

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز و تحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، و التي تشتمل على كافة المشاكل و الانحرافات و المخالفات التي تكشفت للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة، و هذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

[1]- داوود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية**، دار المنشورات الحقوقية ، ط2، لبنان ، 2002، ص 245.

2- حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم :

يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة و الأشخاص المراجعة أعمالهم، و في هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات و النتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات و النتائج و التوصيات المقترحة بشأنها، من خلال التبريرات و التوضيحات و الانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم، و قد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين و تظهر هذه النزاعات في حالتين :[1]

- يقدم المراجع أدلة إثبات قوية ومنه ينتهي النزاع؛
- عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المراجع على نقطة النزاع.

3- التقرير النهائي :

بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية و يتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة و التوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات و الاختلالات التي تكشفت خلال عملية المراجعة، و يجب أن يكون التقرير موضوعي و واضح و بناء، و أن يتم إعداده و تقديمه في الوقت المناسب.[2]

4- متابعة تنفيذ التوصيات :

المتابعة ضرورية و خاصة لأنه من الطبيعي أن يود المدققون قياس تأثير و فعالية الحلول التي اقترحوها من أجل إثراء عمليات التدقيق المقبلة.

[1]- عيادي محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص118.

[2]- عبد الوهاب نصر، **شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص521.

المطلب الثالث : العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى الرقابة الداخلية و سنبين العلاقة بينها و بين المراجعة الداخلية.

الفرع الأول : ماهية الرقابة الداخلية

1- تعريف الرقابة الداخلية :

" كان اصطلاح الرقابة الداخلية يستخدم حتى وقت قريب كمرادف لإصلاح الضبط الداخلي غير أنه طرأ في السنوات الأخيرة توسيع في مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية، بحيث أصبح الضبط الداخلي إحدى حلقاتها ".

" يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط الداخلي في بدئ الأمر الإجراءات و الطرق المستخدمة في المؤسسة للمحافظة على النقدية و الأصول الأخرى للمؤسسة، و اكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات، لقد أكد هذا التعريف أهمية المحافظة على الأصول و خاصة عنصر النقدية لأن نظام الرقابة الداخلية كان يعتبر طريقة لمنع و اكتشاف التلاعب في النقدية ".[1]

" تعد الرقابة في المفهوم الحديث للإدارة هي الوسيلة التي تمكن المخطط من التأكد من تحقيق أهدافه، و كذلك فإن التخطيط هو الذى يحدد الأهداف و المعايير التي تعد الخطوة الأولى في عملية الرقابة، و على ذلك فإن التخطيط و الرقابة متكاملان و لا يمكن وضع حدود فاصلة و واضحة بينهما ".[2].

مما سبق يمكن استخلاص تعريف للرقابة الداخلية على أنها الطريقة أو الآلية أو الكيفية التي تسعى بها المؤسسة لضمان السير الأمثل لكل أنشطتها و ضبط كل صغيرة و كبيرة للحفاظ على بقائها و ضمان السير الأمثل لمهامها بتحقيق الضبط الداخلي عبر جهازها الرقابي لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة.

2- أنواع الرقابة الداخلية :

تقسم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية :[3]

---

[1]- نور الدين أحمد قايد، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، دار الجنان للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015، ص48.

[2] http://www.mdcegypt.com/Site-Arabic/Management 20% Approaches -Arabic/Management-20% Leadership-Arabic/M-Leadership-14/M-Leadership-14.asp, 25/06/2020.

[3] نور الدين أحمد قايد، مرجع سبق ذكره، ص15-16.

- **الرقابة الإدارية :**

و تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية و هي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائلا متعددة مثل : المكشوفات الإحصائية، دراسات الوقت و الحركة، تقارير الأداء، الرقابة علي الجودة، الموازنات التقديرية، التكاليف المعيارية، استخدام الخرائط، الرسوم البيانية، برامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

- **الرقابة المحاسبية :**

و تشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلي اختبار دقة للبيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها و يضم هذا النوع وسائل متعددة مثل : اتباع نظام القيد المزدوج و استخدام حسابات المراقبة و إتباع موازين المراجعة الدورية وإتباع نظام المصادقات و اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم و نظام التدقيق الداخلي، و فصل الواجبات بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج و التخزين.

- **الضبط الداخلي :**

و يشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلي حماية أصول المشروع من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف أخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد علي تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات.

3- أهداف الرقابة الداخلية :

تعتبر الرقابة الوظيفة الرئيسية الرابعة للإدارة و من خلالها يمكن تحقيق الأهداف و الخطط الاقتصادية بالإضافة إلى وظائف الإدارة الأخرى و تعتبر التخطيط و الرقابة وظيفتين متلازمتين تعتمد كل منهما على الأخرى و لذلك فإن الرقابة تلعب دورا مهما في مساعدة المدراء من خلال ستة تحديات و هي :[1]

[1] Kathryn, Batrol and David martin "Management" McGRAW-Hill, INC, 1991, P 595.

- **التأكد من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة :**

و يعتمد تحقيق هذا الهدف أساساً على عملية التخطيط حيث أنه بدون خطة لا يمكن تنفيذ عملية الرقابة و على ذلك يمكن القول أن أول خطوات الرقابة هي التخطيط، كذلك يلزم للوصول إلى هذا الهدف الحصول على معلومات دقيقة تعكس سير التنفيذ في الوضع الحالي.

- **الكشف عن الانحرافات في الخطة :**

من الرقابة إلى التخطيط من أجل تصحيح Feedback Mechanism و هو أول خطوات التغذية العكسية و تعديل مسار التخطيط إذا لزم الأمر، و يشمل ذلك قياس الانحرافات و تحديد أهميتها النسبية والتي سنتعرض لها بالتفصيل فيما بعد.

- **تحديد الأسباب و الظروف التي أدت لهذه الانحرافات :**

و هو أحد الأهداف الأساسية للرقابة، حيث يتم تحديد ما إذا كانت هذه الانحرافات بسبب عدم كفاءة التنفيذ أو أنها نتيجة لقصور أو معوقات في الخطة.

- **تحديد الحلول و الانحرافات :**

إذا اتضح أن هذه الانحرافات بسبب عدم كفاءة التنفيذ يتم وضع الحلول اللازمة، بمشاركة كل من التخطيط لوضع الحلول للمشاكل و ليس Diagnostic Approach و الرقابة، حيث يستخدم المدخل التشخيصي للأعراض، و حيث أن الحلول المقترحة ستطبق في المستقبل فيصبح من الضروري توقع ما ستكون عليه هذه الانحرافات و ذلك من خلال دراسة مدى استمرارية الظروف و الأسباب التي أدت للانحرافات لمنع تكرارها في المستقبل، و عادة ما تكون هذه الحلول في صورة تعديل للخطة الحالية أو أن تكون جزء من الخطة المستقبلية.

- **تحديد القصور والمعوقات في الخطة :**

قد يحدث في بعض الأحيان أن يكون سبب الانحرافات قصور في الخطة الموضوعة أو حدوث معوقات لم تكن في الحسبان عند وضع الخطة حيث تلعب الرقابة دورا أساسيا في تحديدها.

- **قياس أثر التعديل في الخطة :**

عند وجود قصور أو معوقات في الخطة يلزم تعديلها لإزالة هذه المعوقات و تلاشي أوجه القصور و ذلك إما بتحديث أو مراجعة الخطة الحالية، أو تعديل الخطة القادمة.

تقوم الرقابة من خلال التغذية العكسية، بقياس أثر هذه التعديلات و تحديد مدى صحة القرارات التي اتخذها المخطط.

مما سبق يتضح أن قدرة المنظمة على البقاء و الاستمرار في ظل الظروف المتغيرة يتوقف على قدرتها على التكيف مع هذه الظروف.

و تتم عملية التكيف مع المواقف المستجدة من خلال التفاعل بين التخطيط و الرقابة باستخدام أسلوب المحاولة و الخطأ الذى ينطوي على اختيار حلا لهذه المواقف و التعرف على النتائج، فإذا كانت غير مرضية تكرر العملية حتى نصل إلى حل أو مجموعة حلول مقبولة و بالتالي تصبح من الخبرات المكتسبة للمنظمة التي يمكن استخدامها في حالة تكرار مثل هذه المواقف مستقبلاً.

الفرع الثاني : العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية جزءا من نظام الرقابة الداخلية ككل فمن غير الممكن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام للمراجعة الداخلية، فهي تعمل على تطويره و تحسينه و زيادة فعاليته و كفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات و الإصدارات المهنية على وجوب أن يكون للمراجعة الداخلية دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، و ذلك عن طريق متابعة تشغيله و تقييمه و إخطار الإدارة بنقاط الضعف و القوة الموجودة فيه.[1]

نستخلص مما سبق أن دور المراجعة الداخلية في التأكيد على مدى بقاء و نمو ضمان استمرار المؤسسات، حيث تختص بفحص مقومات النظام المحاسبي لهذه المنظمات للوقوف على مدى قدرة هذه المقومات في تحقيق وظيفتي القياس و الإفصاح المحاسبي بكفاءة عالية تعكس صورة حقيقية لنشاط المؤسسة الفعلي سواء كان إيجابيا أو سلبيا، كما تختص باختبار مدى دقة المعلومات المالية و التشغيلية و فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات و التأكد من كفاءتها و فعاليتها و ملاءمتها و اختبار مدى الالتزام بالقوانين و النظم و السياسات و الأوامر الإدارية الموضوعة.

[1] – سليم طرابلسي، خير الدين معطى الله، **المراجعة الداخلية كآلية لإرساء و تعزيز حوكمة الشركات**، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، المجلد9، العدد2،جامعة غرداية، 2016، ص461-462.

خلاصة :

من خلال ما سبق ذكره نستخلص أن المراجعة الداخلية في البداية تسعى للتحقق من سلامة نظام الرقابة الداخلية و ما إذا كان هناك اختلال بين وظيفة أو وظيفة أو أكثر لتحديد وضعية المؤسسة الرقابية، تختلف المراجعة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى كلما اختلف النشاط و حجم الأنشطة و عدد الوظائف.

تقييم أداء العمليات و التأكد من صحة القوائم المالية و مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة و التأكد من سير الإجراءات العملية وفق ما يسمح به قانون المؤسسة و إعطاء صورة شاملة و مجملة عن نشاط المؤسسة و تعتبر أحد أهم الركائز التي يعتمد عليها في تحديد خطط و برامج المؤسسة و كذا في تحسين أدائها.

الفصل الثاني

علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

تمهيد :

في خضم الصراع التنافسي بين المؤسسات حول السيطرة على السوق و ضمان مكانة لائقة بين مؤسسات القطاع، تلجأ المؤسسة إلى القيام بما يسمى بعملية تقييم أدائها لمعرفة مواطن ضعفها و قوتها، و وضعيتها المالية حيث تستعمل أدوات مختلفة لقياس و تقييم أدائها حيث أن الاعتماد على النتائج وحدها لا يكفي و إنما يستلزم تحليل معمق لجميع نشاطاتها للوقوف على مدى قدرتها، كفاءتها، فاعلية وسائلها، بالإضافة إلى ذلك التعرف على مقدرتها الائتمانية لتجنب الوقوع في مشاكل مالية قد تعصف بها.

إن المؤسسة الاقتصادية مطالبة اليوم أكثر من أي وقت مضى بالتعرف على أدائها و خاصة أدائها المالي للوقوف على مستوى كفاءة و فاعلية نشاطاتها لمواجهة كل التحديات التي قد تعيق مسارها و عليه تخصص المؤسسات اليوم دائرة للمراجعة الداخلية و التي وحدها الكفيلة في الكشف عن الانحرافات و وضع خطط لتصحيحها كما أنها الضامن الوحيد لتحديد المخاطر و ضبط أنظمة الرقابة للحيلولة دون الوقوع في مشاكل مالية و ما نحوها.

المبحث الأول : الأداء في المؤسسة الاقتصادية

الأداء موضوع من المواضيع الهامة التي حظيت باهتمام بالغ من طرف الباحثين و المفكرين و حتى المسيرين نظرا لارتباطه الوثيق باستمرار و بقاء المؤسسة، كما أن المؤسسة الاقتصادية باعتبارها منتجة للسلع و الخدمات مطالبة بمعرفة مستوى أدائها في كل النشاطات و تحديد مختلف المتغيرات المؤثرة فيه ليتسنى لها التحسين.

المطلب الأول : الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول : مفهوم الأداء

1- الأداء لغة : كلمة أداء يقابلها في اللغة اللاتينية كلمة PERFORMARE التي تعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما، و التي اشتقت منها الكلمة الإنجليزية PERFORMANCE و التي تعني إنجاز عمل ما.[1]

2- الأداء اصطلاحا : اختلف المفكرون و الباحثون حول تعريف موحد للأداء و يرجع سبب الاختلاف هذا إلى تباين وجهات نظرهم حوله و التي نلخصها فيما يلي :

فبعض المفكرين ينظر إليه على أنه الأداء البشري حيث عرف على أنه:" قيام الفرد بالأنشطة و المهام المختلفة التي يتكون منها عمله"[2]، قد يقوم الفرد بجميع مهامه و أعماله لكن تكون النتائج غير التي خطط لها كان يكون هناك هدر للموارد، إضاعة للوقت و الجهد.

كما عرف في هذا الجانب بأنه " المستوى الذي يحققه الفرد العامل عند قيامه بعمله من حيث كمية و جودة العمل المقدم من طرفه".[3] هذا التعريف ركز على تصرف العامل في إنجاز أعماله من حيث كميته و جودته و إتقانه فقد ينجز العامل عمله بجهد أكبر و تكاليف باهضة و مدة إنجاز أكبر.

غير أن هناك من ينظر إليه على أنه تحقيق أهداف المؤسسة حيث عرف على أنه " النجاح الذي تحققه المؤسسة في تحقيق أهدافها" [4].

كما عرف أيضا في هذا المجال " المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها ".[5] هذين التعريفين اختصرا الأداء في تحقيق أهداف المؤسسة ونجاحها، صحيح أن جميع المؤسسات تسعى لتحقيق الأهداف المرسومة و التي تعتبر أسباب وجودها و استمرارها، إلا أن الاهتمام بالنتائج و صرف النظر عن كمية الموارد

---

[1]- عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، عدد1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص86.

[2]- Abellatif Khemakhem ,la dynamique du contrôle de gestion dunod, 2édition,paris 1976,p 310.

[3]- حسن راوية، **إدارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص209.

[4]- فلاح حسني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، **إدارة البنوك كمدخل كمي واستيراتيجي معاصر**، دار وائل للنشر والإشهار، عمان، الأردن،2011، ص64.

[5]- عايدة خطاب، **التخطيط الاستراتيجي**، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1989، ص35.

المستعملة للوصول إلى تلك النتائج إنما استنزاف للموارد و هدرها، و بالتالي فتحقيق أهداف المؤسسة يقترن بحجم الموارد المستغلة أو المدخلات التي رصدت لذلك.

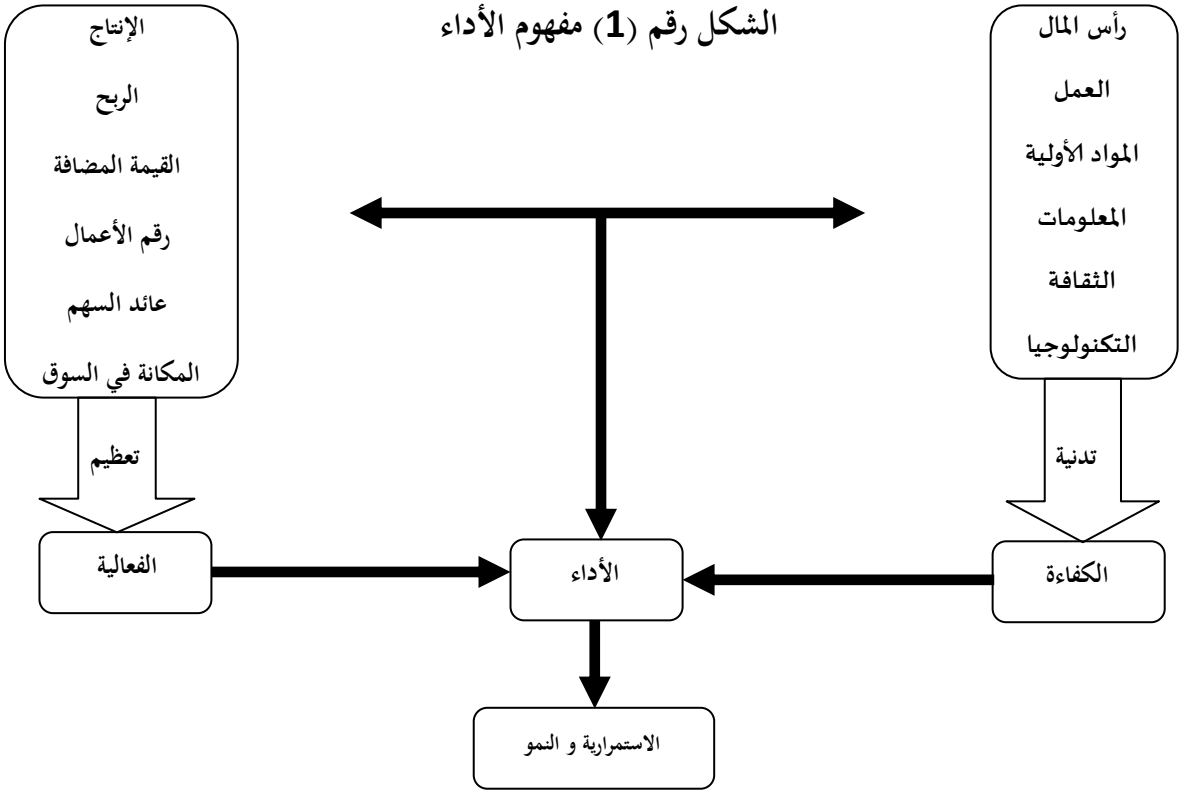
و هناك من ينظر إليه على أنه تلازم الكفاءة والفعالية فعرف بأنه " يتجسد في قدرة المؤسسة على تنفيذ استيراتيجيتها و تمكنها من مواجهة القوى التنافسية، أي قدرة المؤسسة في الاستمرار بالشكل المرغوب فيه في سوق تنافسية متطورة و هذا ما يتطلب في آن واحد الكفاءة والفعالية ".[1]

و عليه لا يمكن أن تحقق المؤسسة أهدافها بتكاليف أقل و أداء جيد إلا إذا توفرت الفعالية و الكفاءة في آن واحد، و هذا لضمان الاستمرارية في السوق و مواجهة المؤسسات المنافسة بأريحية، مع فتح آفاق واسعة للنمو و التوسع من خلال تعظيم النتائج و الأرباح من جهة و من جهة أخرى تدنية و تخفيض مستوى التكاليف أي تكاليف اليد العاملة، رأس المال و المواد الأولية ... إلخ.

على ضوء ما سبق يمكن تعريف الأداء إجرائيا على أنه تحقيق الأهداف المسطرة و النتائج المرغوبة بفعالية كبيرة مع الحرص على تدنية التكاليف بأقصى حد و تلك هي الكفاءة أي بمعنى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.

أو هو ترابط بين الفعالية في تحقيق النتائج و الكفاءة في استخدام الموارد.

الشكل رقم (1) مفهوم الأداء



المصدر :عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، عدد1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص 88.

[1]– عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم**، مرجع سبق ذكره، ص87.

كما عرف في هذا الاتجاه أيضا بأنه "الجمع بين الكفاءة و الفعالية، فالفعالية الحصول على نتائج في إطار الأهداف المخطط لها مسبقا بينما الكفاءة تعني تسيير جيد للموارد و القدرات عبر النتائج المتوصل إليها".[1]

كما عرف أيضا "أنه يعكس سلوك الكائنات سواء أفرادا، جماعات أو مؤسسة في إدارة المهمّات، فهو يرتبط بمدى عمل الأشياء الصحيحة بطريقة صحيحة، و من هذا يتّضح أن مفهوم الأداء يتضمّن بعدين هما الكفاءة و الفعالية.[2]

الفعالية : تبيّن مؤسسة ما أو أحد أجزائها فعّاليتها عندما تكون قادرة على بلوغ (أو الاقتراب) من أهدافها. ينظر إلى الفعّالية فقط بالنسبة إلى الأهداف المرجعية الممكن التعبير عنها ماديّا.[3]

الكفاءة : إن الكفاءة تعني الحصول على الكثير نظير ممّا هو أقل، أي بقاء التكاليف في حدودها الدنيا، و الأرباح في حدودها القصوى، الكفاءة مفهوم يقتصر فقط على استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمؤسسة، أي أنه يرتبط بالدرجة الأولى بعنصر التكلفة و العلاقة بين المخرجات و المدخلات" [4] و تعطى بالعلاقة التالية :

الكفاءة = قيمة المخرجات / قيمة المدخلات

إذن فالاهتمام بتحقيق الأهداف على حساب المدخلات لا يحقق للمؤسسة أداءًا عاليا، تستطيع من خلاله مواجهة القوى التنافسية الموجودة ذلك أن المنتوج سيكون بتكلفة عالية و بالتالي تلجأ المؤسسة لرفع سعره لتغطية التكاليف و تحقيق هامش ربح مما يؤدي إلى فقدان عدد معتبر من الزبائن، و عليه فالمؤسسة لا بد أن تتحكم في مدخلاتها تحكما جيدا يضمن لها مخرجات بالحجم المرغوب.

الفرع الثاني : أنواع الأداء

هناك أنواع عديدة للأداء و التي تصنف إلى عدة تصنيفات سواء من حيث الوظيفة، من حيث الطبيعة أو من حيث الشمولية و هي :

1- التصنيف حسب الوظيفة :

ينظر إلى الأداء من خلال وظائف المؤسسة و هو كما يلي :[5]

أ- الأداء البشري : المورد البشري أهم مورد و عليه فأداء وتسيير المؤسسة يتوقف على أداء العاملين بها مهما كان مستواهم فبدونه لا يمكن تسيير المؤسسة، لذا انصب اهتمام المؤسسات و أصبح شغلها الشاغل في

---

[1]- Mallot jean loius ,Jeancharles**, l'essentiel du contrôle de gestion**, Edition d'organisation, Paris,1998,p182.

[2]- علي عبد الله، **"أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية" حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999، ص 5-6.

[3] - COHEN Elie, **"Dictionnaire de gestion",** Casbah édition, Alger, 1998, P 125

[4]- علي عبد الله، **"أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية** ، مرجع سبق ذكره، ص6.

[5]- حفصي رشيد، **تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص ص17-18.

استقطاب و اختيار العاملين المؤهلين ذوي الخبرات مع التركيز على التكوين الجيد، و التحفيز المناسب و كذلك التنظيم المحكم مما يعبر عن مدى فعالية و كفاءة المؤسسة في استخدام هذا المورد الهام.

ب– الأداء المالي : يتمثل في حسن استغلال الموارد المالية و المحافظة عليها.

ج– الأداء التسويقي : يتطلب من القائمين على الوظيفة التسويقية عرض المنتوج بالخصائص المرغوبة، في الوقت المناسب و بالسعر الملائم و في المكان الملائم لمواجهة المنافسة و بذلك تضمن أداء جيد و منه تحقيق أهداف المؤسسة.

د– أداء وظيفة التموين:تشمل وظيفة التموين شراء المواد و نقلها و تخزينها، و للرفع من أدائها يستلزم توفير المواد الضرورية و المستلزمات مع الحرص على التركيز على السعر المناسب، الوقت الملائم، الكمية المطلوبة و الجودة العالية مع الأخذ بعين الاعتبار الإبقاء على مخزون الأمان. هذا من جهة و من جهة أخرى المحافظة على المخازن و جعلها في مأمن عن الحرائق، الانفجار و السرقة.

هـ– الأداء الإنتاجي : الوظيفة الإنتاجية جوهر نشاط المؤسسة و المتمثلة أساسا في معالجة المدخلات و تحويلها طبعا بأدنى التكاليف إلى مخرجات بقيمتها العظمى بجودة عالية و هذا ما نعبر عنه بأداء العملية الإنتاجية و الذي يمكن تقييمه من خلال قياس المخرجات و المدخلات و مقارنتها بالسنوات السابقة أو بنتائج المؤسسات المماثلة

2– التصنيف حسب الطبيعة : هذا التصنيف ينظر إلى الأداء حسب طبيعته و هو كالآتي :[1]

أ– أداء اقتصادي : تسعى المؤسسة إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية بكفاءة و فعالية و ذلك بتحقيق معدلات مردودية مرتفعة و رفع رقم أعمالها مع تعظيم النتائج باستخدام أمثل للموارد مما يرفع أداءها في هذا المجال.

ب– أداء اجتماعي : لا تنفصل الأهداف الاجتماعية عن الأهداف الاقتصادية و المالية حيث أن المؤسسة التي تولي اهتماما بالغا بتحسين الظروف الاجتماعية لعمالها و ذلك بالرفع من مستواهم المعيشي من خلال رفع أجورهم و وضع تأمين اجتماعي و صحي في متناولهم مع توفير المنتجات و هذا ما يعبر عنه الأداء الاجتماعي.

ج– أداء سياسي : قد يكون لبعض المؤسسات أهداف سياسية و إقامة علاقات مع بعض الجهات تسعى من خلالها لكسب بعض النفوذ أو ورقة ضاغطة حيث تقوم بتدعيم بعض السياسيين، و تحقيق هذه الأهداف يعتبر أداء سياسي.

د– أداء تكنولوجي : يتمثل الأداء التكنولوجي في سعي المؤسسة الدائم لاكتساب التكنولوجيا و مواكبة التطور التكنولوجي و ذلك باقتناء الآلات و التقنيات الحديثة كما تقوم بإنشاء أقسام تخصص للبحث و التطوير و تشجيع الإبداع و الابتكار.

[1]– عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**، مرجع سبق ذكره، ص 90.

3- التصنيف حسب الشمول : هذا التصنيف ينظر إلى الأداء أنه كلي للمؤسسة ككل أو جزئي لإدارة ما و هو كالآتي :[1]

أ- **أداء جزئي** : يتحقق على مستوى فروع المؤسسة أو وظائفها، و هو عبارة عن تفاعل أداءات الأنظمة الجزئية و هو ما يعزز فكرة أو مبدأ التكامل و التسلسل بين الأهداف في المؤسسة.

ب- **أداء كلي** : عبارة عن تفاعل مجموع الأداءات الجزئية أي أنه يتجسد في الإنجازات التي ساهمت في جميع العناصر و الوظائف أو الأنشطة الفرعية في تحقيقها و من أهم مؤشراته فعالية الكفاءة و التقدم في العمل.

4- التصنيف حسب الجهة التي تستفيد منه : ينظر إلى الأداء من جانب مدى التحكم في الأداء **و يشمل** ما يلي :[2]

أ- أداء خارجي : "الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة " فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه و لكن المحيط الخارجي هو الذي يولده. فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد و اللوازم و الخدمات. فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب.

ب- أداء داخلي: يعني كفاءة و فعالية استخدام المؤسسة لجميع مواردها و يشمل جميع أنواع الأداء داخل المؤسسة الأداء البشري، الأداء التقني و الأداء المالي.

الفرع الثالث : العوامل المؤثرة في الأداء

المؤسسة كيان داخل هذا المحيط الذي يتسم بالتغير و التعقيد تتأثر و تؤثر فيه و بالتالي فأداؤها يتأثر بهذه العوامل المعقدة و التي قسمت إلى عوامل يمكن التحكم فيها و عوامل لا يمكن التحكم فيها لأنها لا تخضع لسيطرة المؤسسة.[3]

1- العوامل التي تتحكم فيها المؤسسة : هي تلك العوامل الناتجة عن تفاعل مختلف العناصر الداخلية و بالتالي يمكن للمؤسسة السيطرة عليها و هي :

أ- عوامل تقنية : مختلف القوى و المتغيرات المرتبطة بالجانب التقني في المؤسسة كنوع التكنولوجيا المستخدمة، استخدام الآلات، موقع و تصميم المؤسسة، نوعية المنتوج شكله، مدى توافقه مع رغبات المستهلكين و سعره.

ب- عوامل بشرية : و هي مختلف المتغيرات التي تؤثر على المورد البشري كمستوى التأهيل، نظام التحفيز و المكافئات، العلاقة بين المشرفين و المنفذين ... إلخ.

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 20.

[2]- شباح نعيمة، **"دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر،2007/2008، ص 10.

[3]- عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**، مرجع سبق ذكره، ص ص91-94.

2- العوامل غير متحكم فيها : هي تلك العوامل التي تخرج عن سيطرة المؤسسة و لا تستطيع التحكم فيها كالعوامل الاقتصادية التي تعتبر العوامل الأكثر تأثيرا على الأداء (معدلات التضخم، سعر الفائدة ... إلخ) كما هناك عوامل لا يمكن مراقبتها كالعوامل السياسية، القانونية، و مستوى المنافسة.

الفرع الرابع : الأداء المالي

إن أداء المؤسسة مفهوم شامل يشمل قدرة إنجاز المؤسسة لجميع نشاطاتها بكفاءة و فعالية أما لما تتجه النظرة إلى مالية المؤسسة و عن مدى تحقيقها لأهدافها المالية فنحن بصدد الحديث عن الأداء المالي.

1- مفهوم الأداء المالي :

يعرف الأداء المالي "بمدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها و مصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل و القصير من أجل تشكيل الثروة".[1]

يرمي هذا التعريف إلى أن الأداء المالي يكمن في تعظيم النتائج و التي هي في بعض الأحيان تكون مضللة لذا يعتمد على مؤشرات أكثر دقة مثل مؤشرات السيولة.

و يمكن وضع تعريف جامع و شامل بالقول بأن **الأداء المالي عبارة عن قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها المالية بمدخلات أقل و مخرجات أكثر**.

2- أهمية الأداء المالي :

تظهر أهمية الأداء المالي من خلال إسهاماته في المؤسسة حيث يبين مواطن القوة للتركيز عليها و تثبيتها و مواطن الضعف لتصحيحها و تداركها مستقبلا، كذلك يساهم في تحسين و ترشيد قرارات المؤسسة، التي تعتبر مصدر القرارات حيث تعد بالمئات يوميا، كما يعمل على المساعدة في رقابة جميع أنشطة المؤسسة و ترتيبها حسب أولويتها و أهميتها، و عليه فمعرفة الأداء المالي للمؤسسة مهمة للغاية، و بالتالي يمكن تلخيص أهمية الأداء المالي في النقاط التالية :[2]

أ- تقييم ربحية المؤسسة؛

ب- تقييم سيولة المؤسسة؛

ت- تقييم مديونية المؤسسة؛

ج- تقييم تطور نشاط المؤسسة؛

د- تقييم تطور توزيعات المؤسسة؛

هـ- تقييم تطور حجم المؤسسة.

---

[1] - دادان عبد الغني، كماسي محمد الأمين، **الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 08/09مارس، 2005، ص 304.

[2] - محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص47.

المطلب الثاني : مفهوم و أهداف و معايير عملية تقييم الأداء المالي

الفرع الأول : مفهوم تقييم الأداء المالي

عرف تقييم الأداء المالي على أنه " تقديم حكما ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية و المادية و المالية المتاحة لإدارة المنظمة و على طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة، حيث يعتبر قياسا للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا ".[1]

كما عرف على أنه "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف من خلال مدى جودة الأداء و اتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمؤسسة بما يحقق الأهداف المرجوة".[2]

و عرف على أنه "قياس للأعمال المنجزة و مقارنتها بما كان يجب أن يتم وفقا للتخطيط المعد مسبقا أملا في اكتشاف جوانب القوة أو تحديد نقاط الضعف".[3]

هذه التعاريف تصب في مجملها أن تقييم الأداء هي عملية قياس و مقارنة للإنجازات و النتائج المحققة مع المخطط لها و بالتالي اكتشاف الفجوات أو الانحرافات المسجلة بعد الحصول على النتائج و الأهداف التي توصلت إليها المؤسسة من هذا المنطلق يمكن تقديم تعريفا إجرائيا حول عملية تقييم الأداء و المتمثل في قياس و مقارنة ما أنجز مع ما خطط له وفق معايير ومؤشرات مناسبة لتعيين الانحرافات إن وجدت و تصحيحها من خلال معرفة أسبابها و وضع الحلول المناسبة.

الفرع الثاني : أهداف تقييم الأداء المالي

ترمي عملية تقييم الأداء المالي إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي :[4]

- التعرف على مستوى انجاز المؤسسة و مقارنتها مع الأهداف الموضوعة؛
- الكشف عن مواطن الخلل و الضعف و وضع حلول مناسبة لها لتداركها مستقبلا؛
- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم من المؤسسة من خلال قياس أداء كل مركز؛
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد بطريقة رشيدة تحقق منها عوائد معتبرة بتكاليف أقل وجودة عالية؛
- تمكن من تصحيح الموازنات؛
- من خلال تقييم أداء كل مؤسسة نحصل على تقييم أداء شامل للمؤسسات الوطنية، مما يساعد في وضع معايير خاصة بكل قطاع.

1- السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص38.

2- جمال الدين المرسلي، **أحمد عبد الله اللحلح**، **الادارة المالية**، مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص57.

3- حمزة محمود الزبيدي، **التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، الوراق للنشر والتوزيع، ط2 ،عمان، الأردن ، 2011، ص90 .

4- مجيد كرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص32.

الفرع الثالث : معايير عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة

من الأهمية بمكان تحديد و توضيح المعايير التي تستند إليها المؤسسة لتقييم أدائها، حيث أنه من غير الممكن إجراء العملية دون معايير تتخذ في هذا الجانب أي مراجع تجري مقارنتها مع نتائج قياس و تقييم الأداء المالي للمؤسسة المتوصل إليها و التي هي عبارة عن أرقام مجردة لا تمكننا من التعرف على أداء المؤسسة إلا إذا تمت مقارنتها بالنتائج المتوصل إليها، و من أهم هذه المعايير نذكر :[1]

1- معايير تاريخية : ما يعرف بالمقارنة عبر الزمن، حيث يشتق من نتائج السنوات السابقة، لذلك فهو يجسد صورة الأداء السابق خلال فترة زمنية محددة، أي مقارنة أداء المؤسسة مع نفسها الأمر الذي يساعد في تقييم الأداء الحالي مع الأداء السابق.

2- معايير مطلقة : هي قيم أو معدلات متعارف عليها في مجال التحليل المالي بمعنى وجود خاصية مستأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين جميع المنشآت و تقاس بها التقلبات.

3- معايير قطاعية (صناعية) : هي تلك المعايير المشتقة من واقع المؤسسات المماثلة التي تعمل في السوق أي متوسط نسب المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع و بالتالي تقارن المؤسسة أداءها بهذه المعايير.

4- معايير مستهدفة : تقوم المؤسسة بوضع خطة إنتاج سلعة ما، حيث ترسم سياستها وفق هذا الهدف الموضوع من خلال استهداف إنتاج كمية معية أو عدد معين فمثلا قد تضع خطة لإنتاج 1000 سيارة سنويا مثلا و بالتالي تسعى لتحقيق هذا الهدف و منه يقاس أداؤها طبقا للهدف الذي تصبو إليه.

المطلب الثالث : إجراءات عملية تقييم الأداء المالي

الفرع الأول : الخطوات الواجب اتخاذها لتقييم الأداء المالي

إن عملية تقييم الأداء المالي عملية منظمة و تتم بمنهجية محكمة قصد إعطاء نتائج موثوقة و بالتالي يجب أن تتم عير الخطوات التالية :[2]

- جمع البيانات و المعلومات الإحصائية : من أهم الخطوات حيث يتم تجميع مختلف المعلومات (محاسبية، مالية، إحصائية ...) من مختلف مصادرها (داخلية، خارجية)؛
- معالجة ودراسة البيانات المجمعة و فرز الصالح و الملائم منها؛
- إجراء عملية التقييم على كامل مراكز المؤسسة و ذلك باستخدام المعايير، المؤشرات و النسب الملائمة فمنها ما هو متعلق بالمؤسسة و ما هو متعلق بالقطاع الذي تنشط فيه و منها ما هو وطني؛
- اتخاذ القرارات و الإجراءات التصحيحية المناسبة؛

1- حمزة محمود الزبيدي، **التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، الطبعة 2، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011،ص-ص 77-79.

2- مجيد كرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، مرجع سبق ذكره، ص39.

– تحديد المسؤوليات و متابعة العمليات التصحيحية للانحرافات التي ظهرت مع تحديد أسبابها لتفاديها مستقبلا.

الفرع الثاني : المتطلبات الأساسية لنجاح عملية التقييم

كون عملية تقييم الأداء المالي تتسم بالصرامة و المنهجية و لكي تعطي ثمارها لا بد من توفير متطلبات أساسية لا غنى عنها للوصول إلى نتائج ملموسة حقيقية.[1]

– أن تكون أهداف المؤسسة واضحة و قابلة للتحقيق؛

– توفر طاقم محترف و متمرس في عملية تقييم الأداء؛

– توفر المعلومات الصحيحة و الصادقة حيث تعتبر مادة خام لجميع القرارات و التقارير في المؤسسة؛

– أن تكون الإجراءات واضحة لجميع الأقسام و المراكز؛

– وجود نظام حوافز فعال.

المبحث الثاني : تحليل القوائم المالية كآلية لتقييم الأداء المالي

تلجأ عادة المؤسسات الاقتصادية لمعرفة مستوى كفاءتها إلى استعمال مؤشرات و نسب ذات الدلالة الكافية و الدقيقة و التيترتبط ارتباطا وثيقا بأهدافها المالية، كما تستعمل مؤشرات أخرى دورها قياس فعالية المؤسسة في استخدام مواردها بعقلانية، تجنبا للمشاكل المالية التي قد تحدث نتيجة للاهتمام بالتوسع و النمو على حساب توازنها المالي أو سيولتها، مما يؤدي إلى زيادة الحاجة للأموال التي يصعب إيجادها في الوقت اللازم.

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية

الفرع الأول : مفهوم القوائم المالية

1– تعريف القوائم المالية : تعرف على أنها المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات و المعلومات لصالح أطراف عديدة داخل و خارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة".[2]

من هذا المنطلق يتضح جليا أن الكشوف المالية يمكن اعتبارها مرآة عاكسة لنشاطات المؤسسة حيث تعطي صورة حقيقية عن المؤسسة و عليه يمكن تعريفها بأنها الأداة المحاسبية التي من خلالها يتم إظهار المركز المالي و نتائج المؤسسة.

2– خصائص القوائم المالية :

تتسم القوائم المالية بالعديد من السمات نذكر منها :[3]

– **القابلية للفهم** : أن تعرض بشكل مفهوم من قبل مستخدموها؛

[1]– مجيد كرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 42– 43.

[2]– عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، دار وائل، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص 48.

[3]– حسين القاضي، مأمون توفيق، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000، ص169.

- **الملاءمة** : أن تكون المعلومات ملائمة تساعد في صنع القرارات؛
- **الموثوقية** : تكون معبرة و صادقة يمكن الاعتماد عليها؛
- **القابلية للمقارنة** : يستطيع مستخدمها مقارنتها بالقوائم السابقة أو مع مؤسسات أخرى؛
- **الإفصاح** : أن تتضمن جميع المعلومات الضرورية فلا إغفال لأي عنصر من عناصرها.

الفرع الثاني : تحليل القوائم المالية ونماذجها

تشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية ما يلي :

1- تحليل القوائم : لاستنباط النسب و المؤشرات يتوجب دراسة و تقييم القوائم عموديا و أفقيا كما يلي :[1]

أ- تحليل ساكن (عمودي) : يرتكز على دراسة القوائم المالية من خلال ربط علاقات بين عناصرها و أجزائها في شكل نسب ذات دلالة، يمكن من خلالها الحكم على التوازن المالي و الوضعية المالية للمؤسسة، فهو يقوم بدراسة العلاقات الكمية بين بنود القائمة المالية في تاريخ معين (الوقت الحالي)، و يوصف هذا النوع من التحليل بالجمود و الثبات.

ب- تحليل الأفقي (الديناميكي) : يرتكز على دراسة و حساب و تحديد طبيعة التغيرات التي تطرأ على عناصر القوائم المالية عبر الزمن، و يتم بمقارنة عناصر القوائم المالية في فترة مالية معينة بنفس العناصر في فترة مالية أخرى.

2- بيان المركز المالي في نهاية الفترة (الميزانية) :

أ- الميزانية المالية : يقصد بقائمة المركز المالي ما لدى المؤسسة من ممتلكات أو موجودات في لحظة زمنية معينة و ما على تلك الموجودات من مطالبات في اللحظة نفسها سواء للغير أو الملاك.[2]

3- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، سنة 2008، ص 190-194.

[2]- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية: منشأ الاعتراف و القياس و الإفصاح**، الجزء الثاني، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، لبنان، 2007، ص 317 .

الجدول رقم (1) الميزانية المالية

الأصول	إجمالي	اهتلاك مؤونة	صافي	الخصوم	المبلغ
أصول غير جارية تثبيتات معنوية : كبرمجيات المعلوماتية، العلامات التجارية – تثبيتات عينية : كالأراضي ،مباني تثبيتات عينية أخرى .... – تثبيتات مالية : كمساهمات أخرى، سندات أخرى مثبتة ...				رؤوس الأموال الخاصة : – رأس المال المصدر – علاوات و احتياطات – النتيجة الصافية للسنة الخصوم غير الجارية: – قروض مصرفية – مؤونات و منتجات مثبتة	
مجموع الأصول غير الجارية				مجموع الخصوم غير الجارية	
أصول جارية – مخزونات و منتجات ق.ت – العملاء – مدينون آخرون – ضرائب – الخزينة				**خصوم الجارية** _موردون و حسابات ملحقة _ ضرائب _ ديون أخرى	
مجموع الأصول الجارية				مجموع الخصوم الجارية	
المجموع عام للأصول				المجموع العام الخصوم	

المصدر : سعيدة بورديمة، مطبوعة دروس التسيير المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، 2014–2015، ص 23.

ب – الميزانية الوظيفية: ترتيب لعناصر الميزانية المحاسبية بطريقة توضح الوضعية المالية للمؤسسة و بالتحديد توازنها أو اختلالها المالي و ذلك حسب مختلف الدورات (استغلال، استثمار، و تمويل) التي تميز حياة المؤسسة.[1]

كما تعرف " أداة إعلامية لطرق تمويل الاستخدامات المستقرة (الاستثمارات) و دورة الاستغلال، هدفها تحليل التوازن المالي للمؤسسة بناءا على القاعدة الذهبية للتحليل المالي "التوازن الأدنى القائمة على التوفيق بين مدة الاستخدام و مدة استحقاق الدين (الاستثمار طويل الأجل يمول بمورد مستقر)".[2]

[1]– لحسن دردوري، **التشخيص المالي**، محاضرات مطبوعة، جامعة بسكرة، 2014–2015، ص 28.

[2]– Christian et Mireille ZAMBOTTO, Gestion financière en 23 fiches, DUNOD, 7e édition, Paris, 2006.

حيث يتم تنظيم تدفقات الموارد و الاستخدامات وفق ثلاث دورات :[1]

دورة الاستثمار = الاستخدامات المستقرة $\mathbf{E_S}$ *Emplois stables* (الأصول غير المتداولة بالقيم الإجمالية)؛

دورة التمويل = الموارد الدائمة $\mathbf{R_D}$ *Ressources durables* (رؤوس الأموال الخاصة)

دورة الاستغلال = الأصول و الديون الجارية.

الجدول رقم (2) نموذج الميزانية الوظيفية

الأصول	الخصوم
الاستخدامات الثابتة – الأصول الثابتة (قيم إجمالية): استثمارات معنوية،مادية ، مالية – المصاريف المسددة على عدة سنوات – القيمة الاجمالية لأصول عقود الإيجار	الموارد الدائمة – الأموال الخاصة – مؤونات الخسائر والأعباء،– مؤونات و اهتلاكات الأصول – الديون المالية – الاهتلاكات المتراكمة لأصول عقود الإيجار،– الحصص بتمويل عقود الإيجار
الأصول المتداولة للاستغلال الإجمالية: – المخزونات + ا.ت.م.غ.م – التسبيقات والدفعات المسددة – الحقوق الجبائية (ما عدا **IBS**) – المصاريف المسددة مسبقا	ديون الاستغلال: – تسبيقات ودفعات محصلة – ديون الموردين – ديون جبائية (ما عدا **IBS**) واجتماعية – النواتج المعاينة مسبقا
الأصول المتداولة خارج الاستغلال الإجمالية: – الفوائد المستحقة – حقوق الضريبة على الأرباح – حقوق على التثبيتات (القيم المنقولة للتوظيف)	ديون خارج الاستغلال: – الفوائد المستحقة على القروض – ديون الضريبة على الأرباح – ديون على التثبيتات
خزينة الأصول:– المتاحات	خزينة الخصوم:– المساهمات البنكية الجارية + ا.ت.م.غ.م

المصدر: حاب الله الشريف، طرابلسي سليم، تشخيص الوضعية المالية المبني على أساس المقاربة الوظيفية الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية – سوق أهراس،يومي 22–23 ماي 2012، ص 12.

2– بيان الدخل الشامل (جدول حسابات النتائج):

حسب النظام المحاسبي المالي[2] فهو بيان ملخص للأعباء و النتائج المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بوضوح النتيجة الصافية للسنة المالية.

[1] - Jacqueline DELAHAYE et Florence DELAHAYE, Finance d'entreprise (Manuel et applications), DUNOD, Paris, 2007, p70.

[2] – المصدر : **الجريدة الرسمية**، العدد، 19الصادر 25 مارس، 2009.

الجدول رقم (3) نموذج حسابات النتائج

البيان	المبلغ الدائن	المبلغ المدين	الملاحظة	أرصدة السنة السابقة ن–1
رقم الأعمال				
تغير المخزونات				
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
1– إنتاج السنة المالية				
المشتريات المستهلكة				
الخدمات الخارجية				
استهلاكات خارجية أخرى				
2– استهلاك السنة المالية				
3– القيمة المضافة للاستغلال (1–2)				
أعباء المستخدمين				
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة				
4– الفائض الإجمالي لاستغلال				
المنتوجاتالعملياتية الأخرى				
الأعباء العملياتية الأخرى				
المخصصات للاهتلاك ات والمؤونات				
استئناف(استرجاع) عن خسائر القيمة والمؤونات				
5– النتيجة العملياتية				
نواتج مالية				
أعباء مالية				
6– النتيجة المالية				
7– النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)				
الضرائب الواجبة دفعها عن النتائج العادية				
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية				
مجموع منتجات الأنشطة العادية				
مجموع أعباء الأنشطة العادية				
8– النتيجة الصافية للأنشطة العادية				
العناصر العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)				
العناصر العادية – الأعباء (يطلب بيانها)				
9– النتيجة غير العادية				
10–النتيجة الصافية للسنة المالية				

المصدر :الجريدة الرسمية، العدد، 19الصادر 25مارس 2009.

3- جدول التمويل : قائمة مالية توضح حركة الأموال خلال فترة زمنية معينة حيث يبين لنا الاستخدامات و الموارد الجديدة للدورة بمعنى احتياجات التمويل التي تظهر خلال الدورة و وسائل التمويل المستخدمة لذلك.[1]

جدول رقم (4) القسم الأول من جدول التمويل "التمويل متوسط وطويل الأجل

الاستخدامات المستقرة	الموارد الدائمة
حيازة تثبيتات جديدة	القدرة على التمويل الذاتي
مصاريف موزعة على عدة سنوات	التنازل أو الانخفاض في عناصر التثبيتات
تسديد الديون المالية	رفع رأس المال أو المساهمات
انخفاض رأس المال	الحصول على الديون المالية
توزيع الأرباح	
- التغير في الاستخدامات المستقرة	+ التغير في الموارد الدائمة
- ← ΔFRNG+ →	

المصدر : لحسن دردوري، التشخيص المالي، مرجع سبق ذكره، ص76.

جدول رقم (5) الجزء الثاني من جدول التمويل

التغييرات في رأس المال العامل الصافي الإجمالي ΔFRhg			
التغير في عناصر الاستغلال: - التغير في إستخدامات الاستغلال - التغير في موارد الاستغلال	الاحتياجات 1	الموارد 2	الرصيد 1 -+ 2=3
A ΔBFRex			
التغير في العناصر خارج الاستغلال - التغير في المدينين الآخرين ●التغير في الدائنين الآخرين			
B ΔBFRhex			
(A + B =C) Δ BFRG			
تغييرات الخزينة -التغير في الاستخدامات -التغير في الموارد			
D TN			
C+D = ΔFRng			

المصدر: بوشنقير ميلود، زغيب مليكة، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 125.

[1]- لحسن دردوري، **التشخيص المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 74.

4- قائمة التدفقات النقدية : " الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية و استخدامها، و ذلك اعتماد على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة ".[1]

الجدول رقم (6)نموذج قائمة التدفقات النقدية- الطريقة المباشرة

البـــــــــيان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن-1
تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاطات العملياتية			
المتحصلات من الزبائن			
مبالغ مسددة للموردين والمستخدمين			
فوائد ومصاريف مالية مدفوعة			
ضرائب على النتائج			
تدفق الخزينة الناتج قبل أنشطة غير عادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة العملياتية			
تدفق الخزينة الصافي المتولد عن الأنشطة الاستثمارية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
متحصلات التنازل عن تثبيتات			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المالية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار ب			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
تدفق الخزينة الصافي المتولد عن الأنشطة التمويلية			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل ج			
تأثيرات تغييرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ ب+ج)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفالها			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			

المصدر : الجريدة الرسمية العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 35.

[1]- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي الإدارة المالية دروس وتطبيقات**، دار وائل للنشر، الجزائر، 2006، ص 200 .

الجدول رقم (7) نموذج قائمة التدفقات النقدية – الطريقة غير المباشرة

البـــــــــــــــــيان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن-1
تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاطات العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من اجل :			
الاهتلاكات و الأرصدة			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المحزونات			
تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
تغير الزبائن و الديون **الأخرى**			
نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار (ب)			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغييرات محيط الإدماج(1)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل ج			
تغير أموال الخزينة للفترة(أ+ ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الأقفال			
تأثير تغييرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 35،36

المطلب الثاني : مؤشرات التوازن المالي

الفرع الأول : تعريف المؤشر

"عبارة عن معلومة كمية تقيس فعالية و كفاءة كل أو جزءا من عملية أو نظام بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد، مقبول في إطار استراتيجية المؤسسة ".[1]

الفرع الثاني : أنواع مؤشرات التوازن المالي:

إن توازن جانبي الميزانية أي تساوي الخصوم و الأصول لا يؤدي حتما إلى توازن المؤسسة ماليا، بل ينبغي على المؤسسة حساب بعض المؤشرات مثل رأس المال العامل، الاحتياج في رأس المال العامل و الخزينة هذه المؤشرات توضح ما إذا كان هناك اختلال مالي يجب تداركه قبل الدخول في مشاكل مالية.

أ- رأس المال العامل :[2] أداة من أدوات التحليل المالي المستعملة في تقييم البنية المالية للمؤسسة و الحكم على مدى توازنها المالي خاصة على المدى القصير و ذلك بتاريخ معين و هو يتمثل في ذلك الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في ذلك الجزء من الأصول الجارية بعد تمويل كل الأصول الثابتة أو هو ذلك الجزء من الأصول الجارية غير الممول بالخصوم الجارية.

☜ **كيفية حسابه:** يحسب رأس المال العامل من أعلى الميزانية بالعلاقة التالية:

رأس المال العامل = الموارد الدائمة – استخدامات مستقرة

أو من أسفل الميزانية

رأس المال العامل = استخدامات متداولة – موارد متداولة

☜ **أنواع رأس المال العامل** :[3] يمكن تقسيم رأس المال العامل إلى أربعة أنواع :

- **رأس المال العامل الإجمالي** : هو مجموع الأصول الجارية
- **رأس المال العامل الصافي** : هو الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول الجارية.
- **رأس المال العامل الخاص** : هو ذلك الجزء من الأموال الخاصة المستعمل في تمويل جزء من الأصول الجارية بعد تمويل الأصول الثابتة.

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة – الأصول الثابتة

---

[1] – السعيد بريش، نعيمة يحياوي، **أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حول "الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي .23/22 نوفمبر 2011، ص 299.

[2] – مليكة زغيب ومولود بوشنقير، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص49.

[3] – المرجع نفسه، ص 51-52.

– **رأس المال العامل الأجنبي**:هو جزء من الأموال الدائمةالمستخدم في تمويل جزء من الأصول الجارية

رأس المال العامل الأجنبي = رأس المال العامل الصافي – رأس المال العامل الخاص

☜ **الحالات المختلفة لرأس المال العامل** :[1]

– **رأس المال العامل موجب** : أي أن جميع الموارد الدائمة تغطي جميع الأصول الثابتةمما يعبر عن قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها أو الأصول الجارية تغطي الديون قصيرة الأجل مما يعني أن المؤسسة تحوز على هامش آمان.

– **رأس المال العامل معدوم** : الأصول الجارية = الخصوم الجارية،توازن مالي أدنى.

– **رأس المال العامل سالب** : المؤسسة غير قادرة على تغطية الأصول الثابتة بالموارد الدائمة مما يستوجب تغطيتها بالموارد الجارية التي هي في الأصل قصيرة الأصل وبالتالي عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها.

ب– الاحتياج في رأس المال العامل :"يمثل إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الاستغلال، حيث أن منح آجال طويلة للعملاء إضافة لمخزون ذو دوران بطيء و ضعف أداء التفاوض التجاري (قبول آجال قصيرة لتسديد الموردين) يتولد عن كل ذلك احتياج مالي للاستغلال يستلزم البحث عن مصادر أخرى لتمويله"،[2] بمعنى أن عدم التزامن بين التدفقات الحقيقية (شراء سلع، مواد أولية و مستلزمات ...) و التدفقات النقدية الناتجة عن بيع المنتجات لتحويلها مرة أخرى إلى تدفقات حقيقية مما يولد ما نسميه بالاحتياج في رأس المال العامل.

☜ **كيفية حساب الاحتياج في رأس المال العامل**

الاحتياج في رأس المال العامل= احتياجات الدورة – موارد الدورة
الاحتياج في رأس المال العامل= أصول متداولة– قيم جاهزة – (ديون قصيرة الأجل – سلفات مصرفية)

ج– الخزينة الصافية :" هي عبارة عن إجمالي النقديات الموجودة باستثناء السلفات المصرفية، يمكن حسابها عن طريق إجراء الفرق بين رأس المال العامل و الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي، و تعرف على أنها الفرق بين أصول الخزينة و خصومها" [3].

☜ **طريقة حساب الخزينة** :

الخزينة الصافية = رأس المال العامل الصافي – الاحتياج في رأس المال العامل
الخزينة الصافية = خزينة الأصول – خزينة الموارد

☜ **الحالات المختلفة للخزينة:**

– **الخزينة موجبة** : أي أن المؤسسة جمدت جزء من أموالها الثابتة لتغطية رأس المال العامل.

---

[1]– مليكة زغيب ومولود بوشنقير ، نفس المرجع السابق، ص 51-52.

[2]– لحسن دردوري ،**التشخيص المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 46.

[3]– إلياس بن ساسي، **التسيير المالي الإدارة المالية دروس وتطبيقات**، مرجع سابق ، ص 70-71.

– **الخزينة معدومة** : الخزينة المثلى و الوصول إلى هذه الحالة يعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة.

– **الخزينة سالبة** : المؤسسة في حالة عجز أي أنها غير قادرة على تسديد ديونها في الآجال المحددة.

ج– شروط التوازن المالي :

كي يتحقق التوازن المالي حسب التشخيص الوظيفي لابد أن تتحقق الشروط التالية :

1– الشرط الأول : رأس المال العامل الصافي الإجمالي موجب يتحقق هذا الشرط إذا تمكنت المؤسسة من تغطية الاستخدامات المستقرة اعتمادا على الموارد الدائمة.

2– الشرط الثاني : أن يغطي رأس المال العامل الصافي الإجمالي الاحتياج في رأس المال العامل لا يكفي المؤسسة أن تحقق رأس مال عامل موجب بل يجب أن يغطي هذا الهامش احتياجات دورة الاستغلال.

3– الشرط الثالث : خزينة موجبة يتحقق هذا الشرط بتحقق الشرطين الأول و الثاني، أي أن المؤسسة تمكنت من تغطية موارد الخزينة بواسطة استخدامات الخزينة.[1]

المطلب الثالث : نسب تقييم الأداء المالي

الفرع الأول : تعريف النسبة

تعرف على أنها" علاقة بين مقدارين مميزين للحالة المالية و كذا إمكانيات و نشاط المؤسسة ".[2]

الفرع الثاني : أنواع النسب المالية

تختلف و تتنوع النسب المالية حسب مدلولها إلى عدة أنواع فمنها ما له مدلول السيولة و منها ما يوضح حجم النشاط، المديونية، التمويل، الربحية و المردودية.

1– نسب السيولة : تشمل العناصر السائلة و العناصر الأقرب إلى السيولة، و تحسب هذه النسب لتفادي الوقوع في مخاطر السيولة و هي عدم الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل.

أ– نسبة السيولة العامة (التداول) :"تستعمل هذه النسبة للحكم على مقدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، و بالتالي فهي تقيس وضعية المؤسسة من حيث توازنها المالي قصير الأجل، أي تهدف إلى تحليل و تقييم مركز رأس المال العامل و التعرف على درجة تداول عناصره" يمكن حسابها من خلال العلاقة التالية :[3]

نسبة التداول = استخدامات(أصول) متداولة / موارد(خصوم) متداولة

إذا كانت هذه النسبة > 1 معناه أن أصول المؤسسة ما عدا التثبيتات أكبر من الخصوم المتداولة (الديون القصيرة الأجل) و في نفس الوقت تبين أن رأس المال العامل موجب و بالتالي المؤسسة تتمتع بسيولة كبيرة تمكنها من مواجهة الالتزامات المالية القصيرة الأجل أي أنها قادرة على الوفاء والمؤسسة في وضعية مريحة.

---

[1]– بلعور سليمان، **التسيير المالي**، محاضرات وتطبيقات، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص43.

[2]– خميسي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 82.

[3]– زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، مرجع سبق ذكره ، ص37.

أما إذا كانت هذه النسبة < 1 معناه أن ديون المؤسسة قصيرة الأجل أكبر من أصولها المتداولة و عليه فالمؤسسة في وضعية حرجة لأن رأس المال العامل سالب و بالتالي عدم إمكانية تغطية التزاماتها.

ب- نسبة السيولة المختصرة : تشير هذه النسبة إلى مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل دون الحاجة إلى استخدام مخزوناتها أي "استبعاد المخزون من هذه النسبة باعتباره العنصر أقل سيولة بالإضافة إلى كونه يمثل أكبر حصة من الأصول المتداولة، و بالتالي فهو يحتاج لمدة أكبر ليتحول إلى نقدية، هذا يعني أنه لو استطاعت المؤسسة بيع القيم غير الجاهزة بقيمتها الدفترية و تحصيل ذممها، لأمكنها تسديد جميع التزاماتها دون المساس بمخزونها السلعي"،[1] و تحسب من خلال العلاقة التالية :

نسبة السيولة المختصرة = استخدامات متداولة- المخزونات / موارد متداولة

إذا كانت هذه النسبة قريبة من الواحد أي محصورة بين (0.75 و 1) فإن المؤسسة تستطيع تسديد ديونها قصيرة الأجل و تعتبر في حالة جيدة.

ج- نسبة السيولة الجاهزة (النقد) : تبين هذه النسبة مدى اعتماد المؤسسة في تغطية ديونها القصيرة الأجل على نقديتها المتاحة آنيا بمعنى "مقدرة المؤسسة النقدية المتاحة في لحظة معينة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل، هذه النسبة تختلف عن النسبتين السابقتين لأنهاتهتم بالعناصر النقدية أو ما في حكمها فقط، و هذا يعتبر إمعانا في سياسة الحيطة و الحذر، و تفترض استحقاق الخصوم الجارية قبل تحصيل مبالغ المدينين و أوراق القبض و بيع المخزون السلعي"[2] و تحسب بالعلاقة التالية :

نسبة السيولة الجاهزة = القيم الجاهزة / موارد متداولة

النسبة المثلى تكون محصورة بين 0.25 و 0.30.

يفضل البعض عند احتساب هذه النسبة الاعتماد على القيم الجاهزة للحصول على قياس جدمتحفظ.

تدني هذه النسبة عن النسب العادية يدل على ضعف التسيير المالي بالمؤسسة لعدم توفير مبالغ مالية كافية.

2- نسب النشاط : إن الغاية من حساب هذه النسب هي التأكد من قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها مع الموردين كما تستخدم للتعرف على درجة فعالية المؤسسة في استخدام أصولها و خصومها المتداولة، " و كذلك تسمى بنسب التسيير لأنها تسمح بدراسة و تقييم سياسة التسيير للمكونات الأساسية لدورة الاستغلالالمنتهجة من طرف مسيري المؤسسة تشمل النسب التالية ":[3]

[1]- زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، نفس المرجع السابق، ص38.

[2]- منير شاكر محمد وآخرون، **التحليل المالي مدخل صناعة القرارات**، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2005، ص 54.

[3]- خميسي شيحه، **التسيير المالي للمؤسسة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 86-88.

أ- مدة تحصيل ديون العملاء :المدةالمتوسطة الممنوحة للعملاء من طرف المؤسسةلتسديد ما عليهم من ديون، تحسب من خلال العلاقة :

مدة التحصيل = (الزبائن + أوراق القبض) *360 / رقم الأعمال بكل الرسوم

يفضل أن تكون هذه المدة أقل من 90 يوما وهي مهلة متوسطة نوعا ما لتحصل المؤسسة حقوقها من عملائها قلة هذه المدة دلالة على كفاءة وقوة تفاوض مسيري المؤسسة في تحصيل الحقوق من الزبائن.

ب- مدة تسديد ديون الموردين :المدةالمتوسطة الممنوحة للمؤسسة لتسديد ما عليها من ديون للموردين، تحسب من خلال العلاقة:

مدة التسديد = (الموردون + أوراق الدفع) *360 / المشتريات بكل الرسوم

من الضروري أن تكون الفترة أطول (أي فترة السماح هذه أكبر من 90 يوم) فذلك أفضل للمؤسسة حيث يعتبر قرضا دون فوائد، غير أنه لا يمكن أن يعتد بها، فقد يضطر المورد إلى تقليص تلك الفترة لاحقا.

ج- مدة دوران المخزونات: "مؤشرات كمية تهدف إلى تحليل دورة الاستغلال و تحديد الأموال المجمدة في شكل مخزونات أو آجال لدى الزبائن ".[1]

- بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية :

☜ **مدة دوران المواد الأولية :**

مدة دوران المواد الأولية = متوسط المخزون *360 / تكلفة شراء المواد و اللوازم المستهلكة

☜ **مدة دوران المنتجات التامة :**

مدة دوران المنتجات التامة = متوسط المخزون *360 / تكلفة إنتاج المنتجات المباعة

- بالنسبة للمؤسسات التجارية :

☜ **مدة دوران البضاعة :**

مدة دوران البضاعة = متوسط المخزون *360 / تكلفة شراء البضاعة المباعة

د- معدل دوران الأصول الثابتة : يقيس هذا المؤشر كفاءة الإدارة في دوران الموجودات الثابتة، فإذا كان مرتفعا فانه يدل على الاستخدام الفعال للطاقة الإنتاجية المتاحة، أما انخفاضه فإنه يدل على عدم وجود توازن ما بين

[1]- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي الإدارة المالية دروس وتطبيقات**، مرجع سبق ذكره، ص 288.

المبيعات وحجم الاستثمارات في الموجودات الثابتة، وبالتالي فإن المؤسسة تعاني من طاقة إنتاجية فائضة أو تكديس الإنتاج في المخازن بشكل مخزون سلعي بدلا من تصريفه في السوق".[1]

معدل دوران الأصول الثابتة = رقم الأعمال خارج الرسم / الأصول الثابتة

هـ- معدل دوران مجموع الأصول : "مؤشر لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموجودات في توليد المبيعات، و كلما ارتفع مؤشر هذه النسبة يدل على ارتفاع كفاءة الإدارة مع مراعاة استخدام نسبة معيارية للمقارنة".[2]

معدل دوران مجموع الأصول = رقم الأعمال خارج الرسم / مجموع الأصول

3- نسب المديونية:" تقيس هذه الفئة من النسب مدى اعتماد المؤسسة على الديون في تمويل أصولها مقارنة مع التمويل الداخلي (الأموال الخاصة) و من أهم هذه النسب نذكر" :[3]

أ- نسبة إجمالي الديون (الاستدانة التمويل الخارجي) : تقيس حجم الديون التي ساهم بها الغير في تمويل أصول المؤسسة حيث كلما تدنت هذه النسبة دلت على أن المؤسسة تعتمد في تمويل أصولها على أموالها الخاصة و كلما زادت هذه النسبة كلما قلت قدرة المؤسسة على الاقتراض من جديد و تحسب بالعلاقة التالية :

نسبة إجمالي الديون = مجموع الديون*100 / مجموع الأصول

و تبين هذه النسبة أن كل 1 دج من الأصول تطلب تمويله بدين مبلغه نسبة إجمالي الديون.

ب- نسبة الاستقلالية المالية : تقيس نسبة الديون إلى الأموال الخاصة و من ثم تحديد درجة اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي مقارنة بالمصادر الداخلية وتحسب بالعلاقة التالية :

نسبة الإستقلالية = الأموال الخاصة*100 / مجموع الديون

ج- نسبة القدرة على السداد : تساعد النسبة في قياس و تحديد قدرة المؤسسة على تسديد ديونها المالية و تحسب بالعلاقة التالية :

نسبة القدرة على السداد = الديون المالية (طويلة الأجل)*100 / القدرة على التمويل الذاتي

4- نسب التمويل[4]: تمكنا هذه النسب من دراسة وتحليل النسب التمويلية، أي اكتشاف مدى مساهمة كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة و الأصول الثابتة بصفة خاصة، و هي تضم كل من النسب التالية :

---

[1]- محمد على إبراهيم العامري، **الإدارة المالية الحديثة**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2013، ص86.

[2]- منير شاكر محمد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص97.

[3]- سعيدة بورديمة، مطبوعة **دروس التسيير المالي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، 2014-2015، ص44.

[4]- مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2012 ص45-46.

أ- نسبة التمويل الدائم: تشير إلى مستوى تغطية الاستثمارات الصافية بالأموال الدائمة، فهذه النسبة تعتبر صياغة أخرى لرأس المال العامل و تحسب بالصيغة التالية:

نسبة التمويل الدائم = الموارد الدائمة *100 / الاستخدامات المستقرة

ب- نسبة التمويل الخاص: تعبر عن مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة، أي قدرة أموال المساهمين وما يلحق بها على تغطية الأصول الثابتة، وتأخذ الصيغة التالية:

نسبة التمويل الخاص = الأموال الخاصة *100 / الأصول الثابتة

5- نسب الربحية[1]: تعتبر الربحيةمن الأهداف الرئيسية التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها، و لمعرفة قيمتها هذه النسب من قبل المستثمر الحالي و المرتقب من أجل تقييم مردودية استثماراته من أداء و ربحية المؤسسة، و من أجل تحديد تطور أداء المؤسسة لعدة سنوات و تحديد هوامش الربح المختلفة و منها:

أ- نسبة هامش الربح الإجمالي : يوضح مقدار الربح الإجمالي الذي ينتج من كل دينار من المبيعات.

نسبة هامش الربح الإجمالي= هامش الربح الإجمالي/ صافي المبيعات

ب- نسبة هامش الربح الصافي : و يتمثل في مقدار الربح المتولد من كل دينار من المبيعات، الهامش المنخفض يعني انخفاض سعر البيع أو ارتفاع التكاليف.[2]

نسبة هامش الربح الصافي= صافي الربح (النتيجة الصافية) / صافي المبيعات

6- نسب المردودية و أثر الرفع المالي :

أ- نسب المردودية

تعريف المردودية : تعرف على أنها : "قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها".[3]

و تعرف أيضا : على أنها ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها، حيث تحدد مدى مساهمة الأموال المستثمرة (رأس المال المستثمر، الأموال الخاصة) في تحقيق النتائج، أي تقيس مساهمة كل وحدة نقدية من تلك الأموال في توليد النتائج. و ذلك بمقارنة النتيجة المحققة بما استثمرته المؤسسة من أموال في سبيل الحصول عليها.

[1]- منير ابراهيم هندي، **الإدارة المالية (مدخل تحليلي معاصر)** ، المكتب العربي الحديث، ط5، الاسكندرية، مصر، 2000، ص98.

[2]- مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، مرجع سبق ذكره، ص34.

[3]- مبارك لسلوس، التسيير المالي، مرجع سبق ذكره، ص31.

ب- أنواع المردودية:

تتنوع المردودية إلى المردودية الاقتصادية و المردودية المالية :[1]

- **المردودية الاقتصادية** : قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من خلال عملياتها بصرف النظر عن أسلوب التمويل المتبع و بعيدا عن أثر الضرائب، و بالتالي تعبر عن كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول مقارنة مع النتائج المحققة حيث تقيس المردودية الاقتصادية مساهمة كل وحدة نقدية من رأس المال المستثمر في توليد نتيجة الاستغلال، وذلك بمقارنة هذه الأخيرة بالأصول التي استثمرت فيها تلك الأموال و تحسب بالعلاقة التالية :

المردودية الاقتصادية = نتيجة الاستغلال / الأصول الاقتصادية (1)

- **تحليل المردودية الاقتصادية** : يمكن الوصول إلى مكوناتها من خلال تقسيم العلاقة (1) على رقم الأعمال تصبح كما يلي :

$$\frac{\text{نتيجة الأستغلال}}{\text{الاصول الاقتصادية}} = \frac{\text{نتيجة الاستغلال}}{\text{رقم الاعمال}} \times \frac{\text{رقم الاعمال}}{\text{أصول الاقتصادية}}$$

معدل الربحية الاقتصادية = نتيجة الاستغلال/رقم الأعمال يبين قيمة ما حقق 1 دج مبيعات من نتيجة.

معدل دوران الأصول= رقم الأعمال/ الأصول الاقتصادية ما حقق 1 دج مستثمر في الأصول من مبيعات

- **المردودية المالية** : تحدد المردودية المالية مستوى مشاركة الأموال الخاصة في تحقيق نتائج (أرباح) صافية تمكن المؤسسة من رفع حجم تلك الأموال. و يمكن حسابها من خلال العلاقة التالية :

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

- **تحليل المردودية المالية** :[2]

$$\frac{\text{نتيجة صافية}}{\text{اموال خاصة}} = \frac{\text{نتيجة صافية}}{\text{رقم الاعمال}} \times \frac{\text{اجمالي الاصول}}{\text{اموال خاصة}} \times \frac{\text{رقم الاعمال}}{\text{اجمالي الاصول}}$$

ج- الرفع المالي : "يعبر عن درجة أو نسبة استخدام التمويل بالمديونية لتمويل جزء من الأصول"[3] يمكن الحصول على معدل مرتفع للمردودية المالية باستخدام مقدار قليل من الأموال الخاصة، يتحقق ذلك بفضل الاعتماد على مصدر خارجي آخر للتمويل ذو تكلفة ثابتة يتمثل في الديون المالية، و لذلك يسمى أثر الرفع المالي أيضا بأثر رافعة الاستدانة أو أثر اللجوء إلى الاستدانة في رفع المردودية المالية.

---

[1]- إلياس بن ساسي، يوسف قرشي، **التسيير المالي الإدارة المالية دروس وتطبيقات**، مرجع سبق ذكره، ص283.

[2]- حياة نجار، **محاضرات في التحليل المالي**، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2014-2015، الجزائر، ص42.

[3]- علي حنفي، **مدخل إلى الإدارة المالية الحديثة التحليل المالي و اقتصاديات الاستثمار و التمويل**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص89.

د- العلاقة بين المردودية الاقتصادية و المردودية المالية :

يمكن تحديد أثر الرافعة المالية، انطلاقا من المعطيات :

RE : نتيجة الاستغلال.

Rn: النتيجة الصافية.

Re: المردودية الإقتصادية.

Rep: المردودية الأموال الخاصة.

CP: الأموال الخاصة.

D : الإستدانة الصافية.

i : المصاريف المالية (تكلفة الأستدانة).

IS : معدل الضريبة على أرباح الشركات.

لدينا ما يلي : نحدد النتيجة الصافية بدلالة نتيجة الإستغلال :

$$Rn = (RE \quad i\,D) \ . \ (1 \ - \ IS) \ ..... \ (1)$$

و بقسمة طرفي المعادلة (1) على قيمة الأموال الخاصة Cp نجد أن :

$$Rcp = Rn / Cp = (RE \quad D) \ (1- IS)$$

$$= (Re - i\ D/ \ (\ Cp + D) \ (1 \ - \ IS) .(\ Cp+ D)/Cp$$

$$= (Re.Cp/ \ Cp+ Re \ . \ D/Cp \ -i \ D/Cp) .(1-IS)$$

و بالتالي يمكن صياغة أثر الرافعة المالية رياضيا كالتالي :

$$Rep = \ [\ Re + \ (Re \ - \ i \ ) . \ D \ /C \ p \ ] . \ (1- IS)$$

- **حالات الرفع المالي** :و تكون الاستدانة ذات أثر إيجابي أو ذات أثر سلبي في حالات معينة :

– حالة الأولى: الأثر الايجابي للرافعة المالية (Re > i)

– الحالة الثانية –الأثر الحيادي للرافعة المالية (Re = i)

– الحالة الثالثة –الأثر السلبي للرافعة المالية (Re < i) الاستدانة التقليل من الاستدانة.[1]

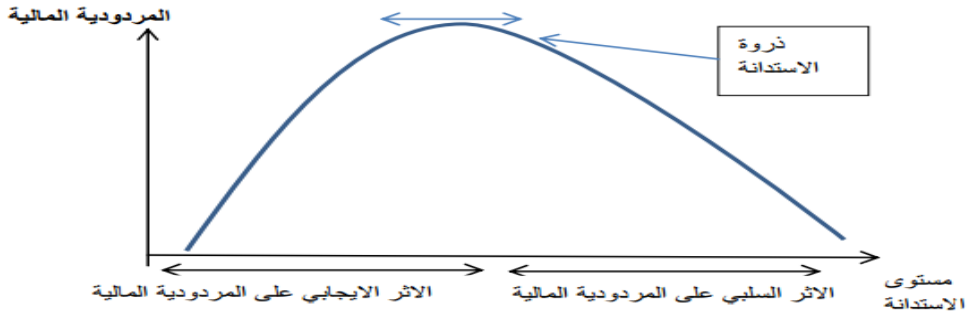
كما يمكن قياس مخاطر الاستدانة بمقياس آخر يسمى بـ :

مضاعف الرفع المالي = المردودية المالية / المردودية الإقتصادية

كلما كان هذا المضاعف كبيرا كلما كانت مخاطر الاستدانة كبيرة.

[1]- إلياس بن ساسي، ويوسف قريشي، **التسيير المالي (الإدارة المالية)**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 319.

الشكل رقم (2) أثر الاستدانة على المردودية



المصدر:الياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي، الإدارة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن،2011 ص 320 .

- **حساب الأرصدة الوسطية للتسيير :**[1]

الأرصدة الوسطية للتسيير تبرز كيفية تشكل نتيجة الدورة بتحليل الهوامش و تحديد النتائج و هي :

إنتاج السنة المالية : مؤشر مرجعي للحكم على القدرة الإنتاجية للمؤسسة.

إنتاج السنة المالية = رقم الأعمال +التغير في المخزون+الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال

استهلاك السنة المالية : يمثل استهلاك الدورة .

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة +الخدمات الخارجية +الاستهلاك الخارجية الأخرى

رصيد القيمة المضافة :تعبر عن الإضافة التي تقدمها المؤسسة من خلال نشاطها الأساسي و تساعد فيتحليل الوضع المالي للمؤسسة من خال قياس معدل نمو المؤسسة و قياس الوزن الاقتصادي للمؤسسة، كما تستخدم كمقياس للمقارنة الداخلية أو ما بين المؤسسات في نفس النشاط لتقييم الأوضاع المالية.

كما تعتبر مقياسا لحجم المؤسسة، و مقياسا لدرجة التكامل العمودي. كلما كانت القيمة المضافة كبيرة تمكنت المؤسسة من دفع أجور أعلى مع امكانية تغطية الأعباء الأخرى.[2]

القيمة المضافة = إنتاج السنة – استهلاك السنة

[1] – سعيدة بورديمة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[2] – زويتة محمد الصالح، **ملتقى وطني حول : التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية– عنوان المداخلة دور حساب النتائج حسب الطبيعة – وفق النظام المحاسبي المالي– في قياس أداء المؤسسة**، جامعة امحمد بوقرة– بومرداس.

الفائض الخام للاستغلال : يقيس الأداء الكلّي الاقتصادي للمؤسسة عن طريق استغلال مواردها البشرية و المادية، و هو يمثّل الفائض الاقتصادي الناتج فقط عن عملية الاستغلال، و هو يحدّد بذلك المردودية الحقيقية للاستغلال، بمعنى أنه يدل على مدى مساهمة دورة الاستغلال في خلق ثروة المؤسسة.[1]

الفائض الإجمالي للاستغلال =القيمة المضافة –اعباء المستخدمين – الضرائب والرسوم والمدفوعات

النتيجة العملياتية : تعبر عن رصيد دورة الاستغلال

النتيجة =الفائض الإجمالي للاستغلال (+منتجات و– أعباء) العمليات الأخرى–مخصصات الاهتلاكات+استرجاع خسائر

النتيجة المالية : نتيجة العمليات المالية

النتيجة المالية = النواتج المالية – الأعباء المالية

النتيجة العادية قبل الضرائب: مجموع نتيجة الاستغلال و النتيجة المالية

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية :

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب–(ضرائب الواجبة +ضرائب مؤجلة)+مجموع الأنشطة

النتيجة غير العادية : تعبر عن الفرق بين النواتج غير العادية – أعباء غير عادية

النتيجة غيرالعادية = نواتج غير عادية –أعباء غير عادية

النتيجة الصافية للسنة المالية : عبارة عنالمجموع أو الفرق بين النتيجة العادية وغير العادية

النتيجة الصافية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية +/–النتيجة غير العادية

د– نسب التدفقات النقدية : إن المعلومات التي يتضمنها جدول تدفقات الخزينة يمكن استخدامها في اشتقاق مجموعة من النسب المالية للاسترشاد في تقييم كفاءة المؤسسة المالية من هذه النسب نجد :[2]

[1] – مالك مريم، **إدارة الجودة الشاملة و دورها في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية**، رسالة ماجستير (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 17.

[2] – شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي** IFRS، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، عمان الأردن، 2012، ص ص 185-192.

– **مقاييس السيولة** : النسب التي تقيس مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزامها الجارية باستخدام مجموعة الأصول المتداولة، و من أهم النسب المستخدمة لهذه الأغراض ما يلي :

* **نسبة تغطية الدين:** تحسب بالعلاقة التالية :

نسبة تغطية النقدية = صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمارية والتمويلية

تشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية للوفاء بالمطلوبات الاستثمارية و التمويلية الضرورية، و كلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للوفاء بهذه الاحتياجات.

* **نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون:**تحسب بالعلاقة التالية:

نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون = صافي التدفقات النقدية من الأنشطةالتشغيلية/فوائد الديون

تشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على تسديد فوائد الديون، و انخفاض هذه النسبة مؤشر سيئ يوضح أن المؤسسة قد تواجه صعوبات في مجال السيولة اللازمة لدفع الفوائد المستحقة للديون.

***نسبة التدفقات النقدية من الأنشطةالتشغيلية إلى الاستحقاق الحالي الديون طويلة الأجل و أوراق الدفع قصيرة الأجل** : تحسب كما يلي :

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية/ (الديون طويلة الأجل +الديون واوراق الدفع قصيرة الاجل

تشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها طويلة الأجل و الديون و أوراق الدفع قصيرة الأجل و ارتفاع هذه النسبة يعني أن وضع السيولة للمنشأة جيد.

***نسبة كفاية التدفق النقدي:**

تحسب وفق العالقة التالية :[1]

نسبة كفاية التدفق النقدي =صافي التدفق النقد من الأنشطة التشغيلية/ الالتزامات المتداولة

توضح هذه النسبة قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها المتداولة من خلال التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية.

– **مقاييس الربحية** : من أهم النسب التي يمكن اشتقاقها.

[1] – هلايلي إسلام، أحمد قايد نور الدين، **دور قائمة التدفقات النقدية للخزينة كإحدى مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في تطوير الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (B T G E)، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، المجلة 14، العدد 1 السنة 2020، ص 230.

* **نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :**

و تحسب بالعلاقة التالية :

نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية = التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / الاحتياجات النقدية الأساسية

وتمثل الاحتياجات النقدية الأساسية : التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية، مدفوعات أعباء الديون المتمثلة في الفوائد و الأقساط المستحقة خلال العام، النفقات اللازمة للحفاظ على الإنتاجية، المدفوعات اللازمة لتسديد توزيعات الأرباح النقدية على المساهمين.

تقيس هذه النسبة مدى القدرة على تلبية هذه الاحتياجات.

* **مؤشر النقدية التشغيلية** : يحسب بالعلاقة التالية :

مؤشر النقدية التشغيلية =صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / صافي الربح

و توضح هذه النسبة مدى قدرة أرباح المنشاة على توليد تدفق نقدي تشغيلي.

***نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى المبيعات** : تحسب بالعلاقة التالية :

نسبة التدفقات النقدية التشغيلية =صافي التدفقات النقدية التشغيلية / المبيعات

حيث أن المبيعات تمثل المصدر الأساسي للتدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة، و الحصول على مؤشر عال لهذه النسبة يبين كفاءة سياسة الائتمان المتبعة من قبل المنشاة في تحصيل النقدية من زبائنها.

***نسبة العائد على الموجودات من التدفق النقدي التشغيلي**:تحسب بالعلاقة التالية :

نسبة العائد على الموجودات من التدفق النقدي التشغيلي=صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / إجمالي التدفقات

توضح هذه النسبة مدى قدرة اصول الشركة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية.

***نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى حقوق الملكية :**

و تحسب وفق العالقة التالية :[1]

نسبة التدفق النقدي التشغيلي إلى الأموال الخاصة =صافي التدفقات النقدية التشغيلية / الأموال الخاصة

تدل على مستوى كفاءة المؤسسة في توليد النقدية من خلال أموالها الخاصة.

[1] – هلا يلي إسلام ، أحمد قايد نور الدين، **دور قائمة التدفقات النقدية للخزينة كإحدى مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في تطوير الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 230.

المبحث الثالث:المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

تكتسي المراجعة الداخلية أهمية بالغة في تحسين أداء المؤسسة ككل و الأداء المالي خصوصا حيث يعمل المراجع على فحص القوائم المالية، درجة الإفصاح، النظام الرقابي و بالتالي تحسين المؤشرات المالية وترشيد القرارات و ذلك من خلال التقارير التي يعدها المراجع اعتمادا على معلومات مؤكدة، صحيحة و صادقة و التي تعطي صورة صادقة عن المؤسسة و وضعيتها المالية الحقيقية باعتبار القوائم المالية المرآة العاكسة لنشاطات المؤسسة فهي بمثابة صورة فوتوغرافية "لحظية" للوضع المالي للمؤسسةمما يحسن صورتها خاصة خارج محيطها من خلال إعطاء أو إظهار معلومات حقيقية عن نتائجها.

المطلب الأول: مراجعة القوائم المالية

الفرع الأول : أهداف مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهداف مراجعة القوائم المالية فيما يلي :[1]

- التأكد من أن القوائم المالية أعدت طبقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها و توضيح ذلك في التقرير.
- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :ضرورة تبيان ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت.
- إبداء رأي حول القوائم المالية سواء بالسلب أو بالإيجاب و الذي يساعد أصحاب المشروع و المتعاملين معه على تكوين صورة عما إذا كانت القوائم المالية تعطي فكرة صادقة و عادلة عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها.
- توضح بدقة نتائج التشغيل وجوانب القصور فيها.
- توضيح التدفقات النقدية.

الفرع الثاني : ضرورة الإفصاح في القوائم المالية

أ- الإفصاح المناسب : يتطلب ضرورة إفصاح المراجع عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق و عدالة العرض" [2].

إن الإفصاح والشفافية عناصر هامة تزيد في ثقة المتعاملين مع المؤسسة ما يجعل عمليات الغش و التزوير و الاختلاس صعبة، "كما أن تحقيق الإفصاح الدقيق للمعلومات الواردة في القوائم المالية، و انسياب هذه المعلومات لكافة الأطراف في الوقت المناسب و بشكل متساوي بما يؤدي إلى تحقيق العدالة في الأسواق و ترشيد

[1]- جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص106.

[2]- وليام توماس، أمير سون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج وآمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية ، 1989 ص62.

أحكام المستثمرين في اتخاذ قراراتهم، و بالتالي تحقيق مكاسب للمؤسسة من خلال تخفيض تكلفة رأس المال و تحسين أدائها المالي"[1]. "فالالتزام بسياسة الوضوح والشفافية في إظهار جميع المعلومات المحاسبية و الحقائق المالية الهامة عن المؤسسات من شأنها جذب المستثمرين، مما يؤدي إلى زيادة الدخول لأسواق المال، انخفاض تكلفة التمويل، تحسين الأداء المالي للمؤسسة، و رفع قيمتها السوقية، زيادة قدرتها التنافسية ".[2]

ب– المعلومات الواجب الإفصاح عنها :[3]

- الإفصاح عن مكونات الميزانية و ارتباطاتها؛
- الإفصاح عن الأصول المتداولة؛
- الإفصاح عن الأصول طويلة الأجل؛
- الإفصاح عن الأصول و حقوق الملكية؛
- الإفصاح عن الأصول و كل الأمور المرتبطة بقائمة الدخل؛
- الإفصاح عن الديون و حقوق الغير على المؤسسة؛

الفرع الثالث : فحص عناصر الميزانية

إن المهام الرئيسيةللمراجعةهي التأكد من صحة المعلومات المالية و حماية الأصول المادية، البشرية و المالية للمؤسسة[4] و يتم ذلك بالتدقيق والتحقق من جميع عناصر الميزانية أصول و خصوم كأفضل طريقة منظمة و واضحة المعالم :[5]

1– فحص جانب الأصول : تتم مراجعة عناصر أصول الميزانية بدء بالتثبيتات المعنوية المادية و المالية ثم الانتقال إلى عناصر المخزون وما يضم من مخزون المواد الأولية، المستلزمات و مخزون المنتجات سواء التامة الصنع أو قيد التنفيذ أو النصف المصنعة، مع التعرف على طريقة الجرد، نوعه و مقارنته بالجرد المادي كذلك الأمر بالنسبة للمدينين و ما في حكمه كما أن للخزينة نصيب كبير من التدقيق والفحص حيث يتم التعرف على نظام تسجيل المقبوضات و المدفوعات و تتم المراجعة على النحو التالي :

أ– فحص الوجود : التأكد من أن العنصر المسجل هو موجود و مستعمل من خلال :

---

[1]– أحمد سعيد قطب قطانين، **التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جانفي 2009، العدد الأول، المجلد 46، جامعة الاسكندرية مصر، ص 53.

[2]– جميل حسن النجار، **مدى تأثير الرفع المالي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين – مجلة العلوم الإنسانية**، العدد الأول، المجلد 15، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين،2013، ص 313– 314 .

[3]– يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للتوزيع والنشر، لبنان، ،2002ص 74.

[4]– كنزة براهمة، **التدقيق الداخلي و دوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2013–2014، ص5.

[5]– عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الأردن، 2006، ص361.

- التأكد من وجود سجل الممتلكات لكل التثبيتات إما المخزونات فبطاقة الجرد أو البطاقة التقنية
- التأكد من وجود بطاقة لكل استثمار.
- التتبع الدائم لحركة الاستثمارات وحالتها الاهتلاكات والتنازلات.

ب– فحص الملكية: التأكد من أن المؤسسة هي المالكة لذلك العنصر من خلال فحص الوثائق الخاصة بالملكية مثل عقد الملكية بالنسبة للأراضي و المباني و البطاقة الرمادية بالنسبة للمركبات.

ج– فحص الدقة: التأكد من أن العنصر الذي تملكه المؤسسة هو مسجل محاسبيا.

د– فحص التقييم والتسجيل: التأكد من أن العنصر مقيم و مسجل طبقا للنظام المحاسبي المالي (SCF).

هـ– فحص المعلومات: التأكد من أن كل المعلومات المتعلقة بالعناصر المسجلة في القوائم المالية هي معلومات صادقة و شرعية.

2– فحص جانب الخصوم :

يمكن تقسيم مراجعة عناصر الخصوم إلى :[1]

أ- تدقيق الالتزامات قصيرة الأجل :

تتمثل الخصوم قصيرة الأجل في الديون المستحقة على المؤسسة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرةمن الزمن هي سنة، وهي تتكون من الدائنين، أوراق الدفع، المصروفات المستحقة، الإيرادات المؤجلة؛يتم التحقق من الخصوم قصيرة الأجل من خلال:

– **التحقق من وجود الالتزام** : يتأكد المراجع من أن كافة الالتزامات مستحقة فعلاً على المؤسسة؛

– **التحقق من قيمة الالتزام** : يتأكد المدقق من أن قيمة الالتزام الواردة في السندات التي تثبت نشأتها مطابق لما هو موجود في الميزانية، فمثلاً عند القيام بالتحقق من أرصدة الدائنين يجب على المدقق أن يتأكد من صحة حسابات الدائنين من الناحية الحسابية؛

– أن أرصدة حسابات الدائنين صحيحة و مستحقة فعلا على المؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية؛

– عدم إغفال قيد الالتزامات بالدفاتر.

ب –تدقيق الالتزامات (طويلة الأجل) :

تتمثل الخصوم طويلة الأجل في الديون المستحقة على المؤسسة غالباً ما تكون مطلوبة خلال فترة زمنية تتجاوز السنة، يتم التحقق من الخصوم طويلة الأجل من خلال:

- التأكد من وجود هذه الالتزامات على المؤسسة و أنها قد أثبتت بالدفاتر بقيمتها الحقيقية؛
- التأكد من أن المؤسسة قد كونت المخصصات الكافية للالتزامات التي ستستحق مستقبلا مثل احتياطي رد السندات أو احتياطي سداد السندات؛

[1]– يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص520 – 522.

- التأكد بأن العملية قد أنجزت من الجهة المسؤولة التي لها سلطة الاعتماد.

الفرع الرابع : إجراءات مراجعة حسابات التسيير

المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج هي مختلف النواتج و الأعباء و عليه يقوم المراجع بالإجراءات التالية :[1]

أ – الكمال: ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة و المتعلقة بها سواء كانت أعباء أو نواتج، و أن يتم تسجيلها محاسبيا.

ب – الوجود: يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج و الأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، و يكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه و أن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

ج – التقييم: تظهر النواتج و الأعباء بأرصدة نهائية في القوائم الختامية، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها و صحة معالجتها، وفقا لطرق واضحة و ثابتة من سنة إلى أخرى.

د – التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء و النواتج و التقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء و النواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك و لا يمكن للمحاسب تأجيل تسوية دين أو حق إلى دورة أخرى.

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول : مراحل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية

نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاية و فعالية الرقابة الداخلية و يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة و حجم العينة المناسبة.[2]

إن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية أو معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي :[3]

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام رقابة فعال.
- تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات و التعليمات الموجهة للمستخدمين و كذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها.
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية.

---

[1]– كمال زواق، **المراجعة الخارجية في ظل النظام الدولي الجديد**، مذكرة شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3،السنة الجامعية 2009-2010، ص 72.

[2]– خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2006، ص 168-170.

[3]– بلقدم مريم، بلدغم فتحي، **التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مانطال**، مجلة البشائر الاقتصادية (المجلد الخامس العدد1)، ص230.

- التأكد من إلمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية و ذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام اختبار المسار.

الفرع الثاني : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

توجد أكثر من طريقة لتقييم نظام الرقابة الداخلية أهمها ما يلي:

1-الطريقة الأولى: قائمة الاستقصاء

تتمثل هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية توضع مجموعة من الأسئلة في قائمة نموذجية بحيث تشمل جميع الأنشطة و العمليات مع توضيح النواحي التالية :[1]

أ- صياغة الأسئلة : يجب صياغة الأسئلة التي تتضمنها القائمة بطريقة تساعد على:

- فهم الأسئلة ووضوحها.
- سهولة الإجابة عليها (نعم أو لا).
- سرعة الإجابة عليها.
- عدم الملل من قراءتها.
- أن تكون الإجابة عليها محددة و قاطعة و لا تحتاج إلى سرد.
- تسيير عملية المقارنة و التحليل

ب- شمولية الأسئلة :يجب أن تشتمل أسئلة القائمة على:

- كافة جوانب العملية المراد تقييمها.
- كافة الأفراد الذين لهم علاقة بموضوع القائمة.
- المستويات الإدارية ذات العلاقة بموضوع التقييم.

ج- ما تتضمنه الرقابة الداخلية:

ينبغي أن تدور الأسئلة حول تقييم الرقابة الداخلية لأي عملية من العمليات أو أي نشاط من الأنشطة فيجب أن تتضمن الأسئلة النواحي التالية :

- وصف تفصيلي لنواحي القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- أسباب القوة و الضعف في الرقابة الداخلية.
- الاقتراحات و التوصيات اللازمة لإصلاح نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.

و قد تتعرض هذه القائمة لبعض العيوب أو نقاط الضعف مثل احتمالات نقل الإجابات من قائمة سابقة لقائمة حالية أو وضع الإجابة (بنعم أو لا) بشكل روتيني مما جعل المراجعين يتجهون إلى استعمال طرق أخرى.

[1]- حازم الألوسي هاشم، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، ط1، طرابلس، ليبيا، 2003، ص 242-243.

2- الطريقة الثانية: التقرير الوصفي للرقابة الداخلية

تعتمد هذه الطريقة على أن يقوم المراجع أو مساعدوه بوضع تقرير يصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية في المشروع تحت الفحص، و يتضمن هذا التقرير مثلا: تدفق العمليات، طرق تنفيذ العمل، ترتيب السجلات، تنظيم الدفاتر، تقسيم المسؤوليات، تقسيم الإجراءات. و يحتوي هذا التقرير على الوصف الكامل للبنود موضوع الرقابة مع التعريف بالموظف الذي يقوم بالعمل و طريقة تنفيذ العمل، و بعد الانتهاء من إعداد هذا التقرير يتمكن المراجع من تقسيم الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية.[1]

أ- في ظل نظام الرقابة الداخلية الضعيف :

لا يوجد تقسيم عمل متكامل حيث يمكن أن نجد المسؤول عن أمانة الخزينة و عن إمساك الدفاتر هو شخص واحد.

ب- في ظل نظام الرقابة الداخلية القوي الفعال:

نجد تقسيم متكامل للعمل حيث توجد إدارات منفصلة تتولى وظائف مستقلة مثل: النقدية، حسابات العملاء، مسك الدفاتر والحسابات العامة، وحسابات الدائنين

3- الطريقة الثالثة : الملخص التذكيري

يتضمن هذا الملخص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي بالإجراءات و الوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية. و يعد هذا الملخص وسيلة يسترشد بها مساعدي المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المشروع، و يعتبر إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص و يقتصر عليها، و بذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية.[2]

المطلب الثالث : أثر المراجعة الداخلية في تحسين مؤشرات الأداء المالي

الفرع الأول : عملية تحسين الأداء

1- مفهوم تحسين الأداء :

يقصد بتحسين الأداء استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، و تحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى، و يتطلب تحسين الأداء توازن مجموعة من العناصر التي تتمثل في : (الجودة، الإنتاجية، التكنولوجيا، و التكلفة)، و يؤكد توازن هذه العناصر أن توقعات و احتياجات أصحاب المصلحة في المؤسسة قد أخذت بعين الاعتبار، و يطلق على هذا المنهج "إدارة التحسين الشامل.[3]

---

[1]- يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص113.

[2]- عبد الفتاح الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، ط1، 2001، ص 234.

[3]- عبد الحكم أحمد الخزامي، **تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين**، مكتبة ابن سينا للطبع والنشر والتوزيع، ج1، ط1 القاهرة، 1999، ص11.

2- **خطوات تحسين الأداء** : عملية تحسين الأداء عملية في غاية الأهمية نظرا لما لها من انعكاسات و آثار على وضع المؤسسة لذا يستلزم اتباع خطوات محكمة قصد تحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية و بالتالي يجب مراعاة الخطوات التالية :[1]

- **تحليل الأداء** : يتم تحليل الأداء باختبار المؤسسة ضمن أولوياتها و قدراتها، و هو تعريف و تحليل للوضع الحالي والمتوقع للمؤسسة؛

- **البحث عن جذور المسببات** :هنا يتم تحليل المسببات في الفجوة بين الأداء المرغوب والواقعي، وعادة ما يتم الفشل في معالجة مشاكل الأداء، لأن الحلول المقترحة تهدف إلى معالجة الأعراض الخارجية فقط و ليست المسببات الحقيقية للمشكلة، و لكن عندما تتم معالجة المشكلة من جذورها فذلك سيؤدي إلى نتائج أفضل، لذا فإن تحليل المسببات هو رابط مهم بين الفجوة في الأداء و الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء؛

– **اختيار وسيلة التدخل أو المعالجة** :التدخل هو طريقة منتظمة وشاملة للاستجابة لمشاكل الأداء و مسبباته، وعادة ما تكون الاستجابة مجموعة من الإجراءات تمثل أكثر من وسيلة لتحسن الأداء، و يتم تشكيل الإجراءات الملائمة للمؤسسة و لوضعها المالي و التكلفة المتوقعة اعتمادا على الفائدة المرجوة، و عادة ما يؤدي التدخل الشامل إلى التغيير و إلى نتائج مهمة في المؤسسة، لذا يجب أن تكون أي إستراتيجية لتحسين الأداء آخذة بعين الاعتبار تغيير أهداف المؤسسة قبل تطبيق الإستراتيجية لضمان قبولها و تطبيقها في كل المستويات؛

– **التطبيق** : بعد اختيار الطريقة الملائمة يوضع حيزا للتنفيذ، ثم يصمم نظاما للمتابعة و محاولة تضمين مفاهيم التغيير التي تريدها في الأعمال اليومية مع محاولة الاهتمام بتأثير الأمور المباشرة و غير المباشرة بالنسبة للتغيير، لضمان تحقيق فعالية المؤسسة و تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية؛

– **مراقبة و تقييم الأداء** : يجب أن تكون هذه العملية مستمرة، لأن بعض الأساليب و الحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين و تطوير الأداء، كما يجب أن تكون هناك وسائل مراقبة و متابعة تركز على قياس التغيير الحاصل، لتوفير تغذية مرجعية ومبكرة لنتيجة تلك الوسائل، و لتقييم التأثير الحاصل على محاولة سد الفجوة في الأداء، يجب المقارنة و بشكل مستمر مع التقييم بين الأداء الفعلي و المرغوب مما يساعد على الحصول على معلومات من التقييم يمكن استخدامها و الاستفادة منها في عمليات تقييم أخرى من جديد.

الفرع الثاني : أثر مراجعة القوائم المالية في تحسين المؤشرات

1– أثر مراجعة قائمة المركز المالي :

تعتبر قائمة المركز المالي المصدر الرئيس من بين المصادر في صنع القرارات وخاصة المالية منها فمن خلالها يتم معالجة و تفسير البيانات و المعلومات التي تحتويها. و بالتالي" يقوم المراجع بالكشف عن حالات التلاعب

1- شرف الدين مومن، **دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة–**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة إستراتيجية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، غير منشورة، 2012، ص ص 58-59.

التي تطرأ على قائمة المركز المالي من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية أو غير ذلك.[1]

إن المراجع بعد الفحص الدقيق مطالب بتحرير تقرير مفصل عن التلاعبات المكتشفة و الإجراءات التصحيحية الملائمة كما يتضمن تقريره توجيهات و نصائح تعمل على تحسين تلك المؤشرات و النسب و بالتالي تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

2- أثر مراجعة قائمة الدخل :

قائمة الدخل تلخص جميع حسابات أرصدة أنشطة المؤسسة والتي توضح كيفية تكوين النتيجة حيث يعمد المتلاعب إلى "كتضخيم الفواتير أو تخفيض المصاريف أو كليهما معا كذلك من أجل إظهار النسب المالية بصورة جيدة و التي تدخل المبيعات وكلفتها في حسابها مثل نسب الربحية و كفاءة النشاط،[2] كما تعمد بعض المؤسسات إلى تضخيم نتائجها بالاعتماد على النتائج غير العادية و التي تتأتى من نشاطات استثنائية غير النشاط الرئيسي للمؤسسة هذا العائد لا يمكن الاعتماد عليه كونه نشاط ثانوي مؤقتا.

حيث يبرز دور المراجع في الكشف عن جميع هذه العمليات الاحتيالية من خلال فحص فواتير البيع و التحقق من عدم وجود صفقات وهمية و ذلك التحسينات الضرورية على كل نقص أو تلاعب تضمنتها صحيح المبالغ.

3- أثر مراجعة قائمة التدفقات النقدية :

إن هذه القائمة تبين حركة التدفقات النقدية دخولا وخروجا من خلالها يتمكن المستخدمون من معرفة نوعية و كمية التدفقات الداخلة و الخارجة، و يبرز دور المراجع من خلال فحصه و تحقيقه في هذه القائمة من خلال كشف "إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات و بعض حقوق الملكية، و التي تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية "،[3] و بالتالي تطهير القائمة من كل هذه الأساليب التي تظهر القوائم على غير حقيقتها ما يؤدي إلى اشتقاق نسب و مؤشرات لا تعكس مستوى الأداء المالي الحقيقي في المؤسسة ومنه اتخاذ قرارات لا تخدم المؤسسة، باعتبار أن القرارات تتخذ بناء على هذه المعلومات.

إن هذه الإجراءات التصحيحية تعمل على وضع جميع نشاطات المؤسسة في الخط الصحيح حتى إذا كان هناك قصور أو ضعف يمكن تداركه، أما إذا كانت هناك معلومات مضللة فإن لا تستطيع الاستمرارية و بالتالي الزوال.

---

[1]- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط الأردن، 2009، ص66.

[2]- المرجع نفسه، ص 63.

[3]- المرجع نفسه، ص46-48.

خلاصة :

إن عملية تقييم الأداء مهمة للغاية غير أن هذه العملية قد تشوبها بعض العيوب نتيجة بعض الممارسات الاحتيالية التي تكشف عنها المراجعة الداخلية بفضل الفحص و التدقيق في مختلف القوائم المالية و منه تصحيح الوضع ليس الوضع المالي فحسب و إنما وضع المؤسسة ككل و لا يقف دور المراجعة في رقابة الرقابة و الكشف عن الأساليب الاحتيالية فقط إنما يتعداه إلى دور استشاري من خلال تضمين التقرير توصيات و اقتراحات يراها المراجع ضرورية لعملية تحسين الأداء المالي للمؤسسة، هذه الأخيرة تتطلب مجهودات معتبرة في سبيل رفع الأداء المالي إلى المستوى المرغوب ففي هذا الاتجاه تعمل المؤسسات على قياس و تقييم أدائها و من ثم معرفة مواطن الخلل و مسبباتها من خلال تحديد دقيق لفجوة الأداء لتنطلق عملية التحسين على أسس صحيحة لاتخاذ الإجراءات السليمة و المناسبة.

الفصل الثالث

دراسة حالة بمديرية سونلغاز

– قالمة –

تمهيد :

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم نشاطات المؤسسة، حيث تساهم في تحسين أداء المؤسسة وخاصة الأداء المالي والذي كان محور الدراسة النظرية وبناء على ما سبق ذكره، سنقوم بدراسة حالة في مديرية سونلغاز – قالمة – التي تعتبر مؤسسة رائدة في مجال إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز وبالتالي سنقوم بتطبيق الدراسة النظرية على هذه المؤسسة للوقوف على مدى أهمية وتأثير المراجعة الداخلية في تحسين الأداء الملي للمؤسسة و هذا من خلال دراسة نتائج المؤسسة خلال السنوات (2016، 2017، 2018، 2019).

المبحث الأول : تقديم عام للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (سونلغاز)

المطلب الأول : تطور مؤسسة سونلغاز

على أعقاب حل شركة كهرباء وغاز الجزائر(EGA) والتي تم إنشاؤها من طرف الاستعمار الفرنسي بتاريخ 1947/06/05 ، تأسست الشركة الوطنية للكهرباء والغاز ( ) SONELGAZ سونلغاز سابقا تبعا للأمر رقم 69 / 59 المؤرخ في 28 جويلية 1969 و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 63 بتاريخ 1 أوت 1969، وفقا للخطة الرامية إلى تأميم جميع الشركات، ومنذ ذلك الحين عملت الشركة على إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة سواء الكهرباء والغاز حيث بقيت محتكرة لهذا النشاط طيلة هذه المدة مما جعلها المؤسسة الرائدة في هذا المجال وحتى سنة 1982 كانت هناك إصلاحات عميقة وبموجب المراسيم التنفيذية على التوالي 82/306-307-308 الصادرة بتاريخ 16 أكتوبر 1982 حيث انبثقتعنها المؤسسات التالية :

- **كهركيب (KAHRAKIB)**: شركة المنشآت الكهربائية؛
- **كهريف (KAHRIF)** : شركة أشغال الكهربائية؛
- **كناغاز(KANAGAZ)**: شركة انجاز قنوات الغاز ؛
- **التركيب (ETTERKIB)** : شركة التركيب الصناعي.

وبموجب المرسوم التنفيذي 601/83 الصادر بتاريخ 20 أكتوبر 1983 تم تأسيس المؤسسة الوطنية لإنجاز البنية التحتية **إنراقا (INERGA)**.

- **أ م سي (AMC)**: العدادات و آلات القياس و المراقبة تأسست بموجب المرسوم التنفيذي 07/85 بتاريخ 06 أوت 1985.

وفي سنة 1991 وبفعل الإصلاحات تم تحويل الشركة لتصبح المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC) وهذا من خلال المرسوم رقم 91-475 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 تحت إشراف مجلس الرقابة والتوجيه (**C.O.S**).

تلتها إصلاحات أخرى حيث و بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02- 195 المؤرخ في أول جوان سنة 2002 تحولت صفتها القانونية من المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري إلى شركة مساهمة (SPA) والذي يقدر بـ 150مليار دينار (150.000.000.000.00) دج مقسمة إلى 150 ألف سهم تحوزها الدولة.

أخذت المؤسسة تتطور وتتكيف لمواكبة التغيرات الحاصلة ففيسنة 2004 أصبحت شركة مجمع قابضة (HOLDING) تضم الفروع التالية :

- شركة إنتاج الكهرباء (SPE)؛
- تسيير شبكة نقل الكهرباء (GRTE)؛
- تسيير شبكة نقل الغاز (GRTG).

في سنة 2006 هيكلت المؤسسة نفسها وتفرعت عن الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (**SDC**) إلى:

- شركة توزيع الكهرباء و الغاز الجزائر العاصمة **(SDA)**؛
- شركة توزيع الكهرباء و الغاز الوسط (SDc)؛
- شركة توزيع الكهرباء و الغاز الغرب **(SDO)**؛
- شركة توزيع الكهرباء و الغاز الشرق **(SDE)**.

الشكل (3) فروع مجمع سونلغاز

المصدر : مديرية الموارد البشرية.

المطلب الثاني : مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز

الفرع الأول : نبذة عن شركة توزيع الكهرباء والغاز – الشرق –

تم تأسيس شركة توزيع الكهرباء و الغاز– الشرق– (**SDE**) في 01 جانفي 2006، مديريتها العامة متواجدة بولاية قسنطينة تهتم باستغلال وتوزيع صيانة شبكات توزيع الكهرباء و الغاز كما تعمل على تطوير شبكات الكهرباء و الغاز و ذلك بتوصيل زبائن جدد بهذه الشبكات، ولتقريب الشركة من المستهلك أكثر

و الاهتمام بانشغالاته حول الطاقة تم إنشاء فرع على مستوى كل ولاية من الولايات : سكيكدة، سطيف، خنشلة، قسنطينة، مسيلة، عنابة، باتنة، بجاية، الطارف، أم البواقي، تبسة، ميلة، برج بوعريريج، جيجل، سوق أهراس، قالمة مهمته تزويد المنطقة بالكهرباء والغاز، توصيل الكهرباء والغاز لكل المشتركين، معالجة الانقطاع، حل مشاكل العدادات و الفوترة و تسعير الكهرباء و الغاز.

الفرع الثاني : التعريف بمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة –

مديرية توزيع الكهرباء والغاز– قالمة –، أنشأت في سنة 1976 مقرها شارع مرزوق حسين، تعمل على تغطية كافة احتياجات الولاية من الطاقة، في أواخر سنة 2018 بلغ عدد عمالها 439 عامل موزعين كالتالي : 120إطار – 187 مختصين – 132 منفذين. تتفرع منها وكالات تجارية متواجدة عبر أقطار الولاية (الوكالة التجارية بقالمة. الوكالة التجارية بهيليوبوليس. الوكالة التجارية ببوشقوف. الوكالة التجارية بوادي الزناتي، الوكالة التجارية ماونة).

أما بالنسبة لمصالح الاستغلال فتوجد مصلحتين لاستغلال الكهرباء و الغاز هما :

– مصلحة استغلال الكهرباء : متواجدة في كل من قالمة، بوشقوف، وادي الزناتي و قلعة بوصبع.

– مصلحة استغلال الغاز : متواجدة في كل من قالمة، بوشقوف، وادي الزناتي و قلعة بوصبع.

تهتم بتوزيع الكهرباء و الغاز في قالمة ضمن حدود صلاحياتها في الاستغلال، التسويق والتطوير كما تقوم بصيانة شبكة توزيع الكهرباء و الغاز مع الاخذ بعين الاعتبار احترام النظم التقنية الحية و الامنية حماية البيئة.
تغطي شبكة الكهرباء حوالي 2182.622 كم وأما شبكة الغاز فتغطي بدورها 1541,310 كم.

الفرع الثالث : مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز – قالمة –

تقوم مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمهام التالية:

– ضمان توزيع طاقة كهربائية ذات جودة؛

– ضمان التوزيع العمومي للغاز ,مع احترام كل الشروط والإجراءات الأمنية وبأقل تكلفة؛

المشاركة في إعداد السياسة التجارية للمجمع (فيما يخص التسعير وتطوير المبيعات ,الشروط التجارية؛

– دراسة و وضع برامج لتحقيق الطلب المتزايد على الطلب المتزايد على الطاقة و الوصول إلى توازنات السوق؛

– ترجمة السياسة التجارية الخاصة بالمجمع على الأرض الواقع من خلال وضع قواعد تسيير العملاء و القوانين التجارية؛

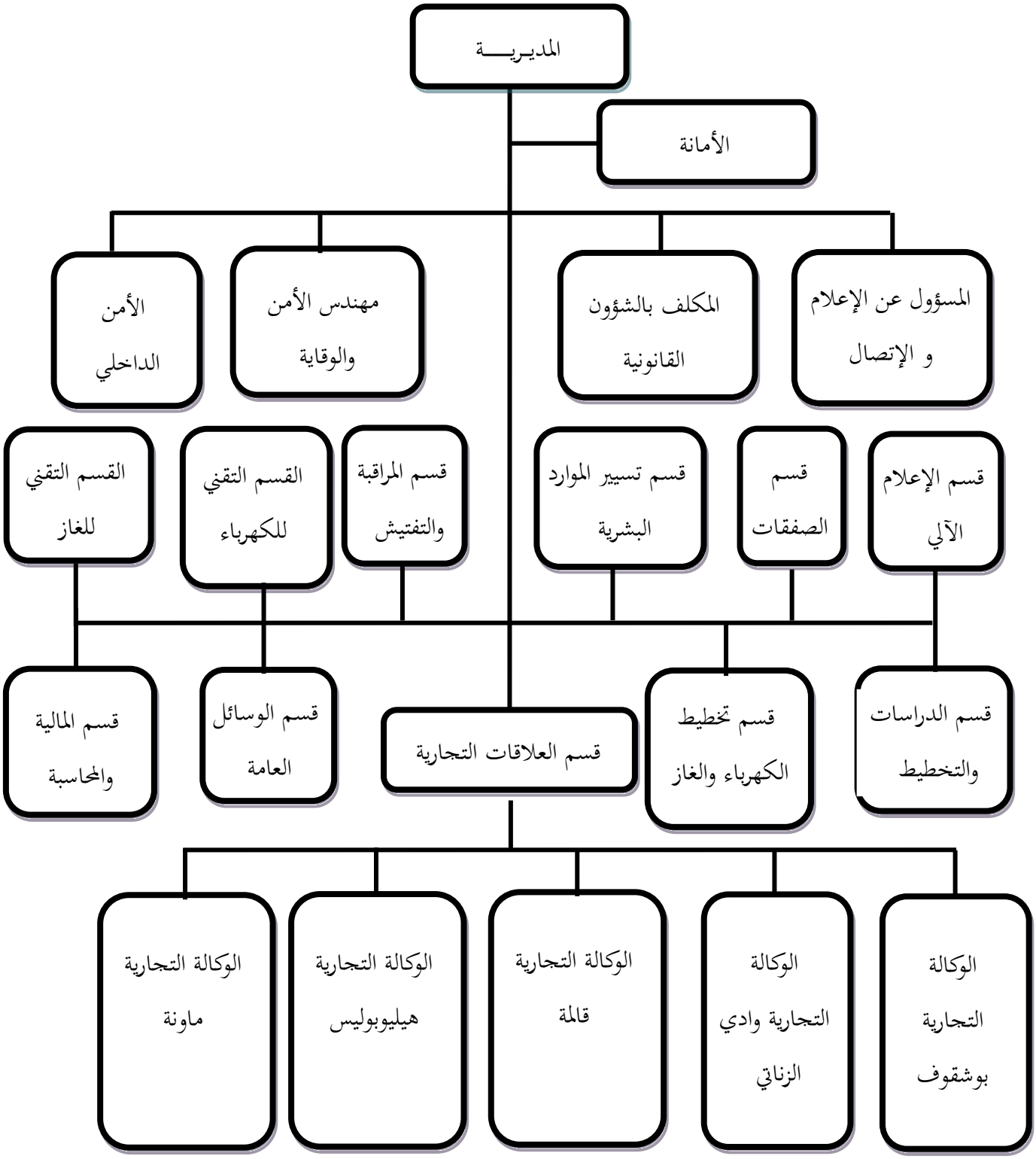
– ضمان تسيير و تطوير الموارد البشرية و الإمكانيات و المادية والضرورية لنشاطات التوزيع؛

– ضمان حماية الأشخاص والاستثمارات التي لها علاقة مع أنشطة التوزيع.

الفرع الرابع : دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز – قالمة –

1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل (4) الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز–قالمة–



المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

2– تحليل الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمــة –

أ– المديرية : مهامها الإشراف و التوقيع و الإمضاء على كل الوثائق

ب– الأمانة :

تهتم بـــ:

– استقبال البريد الصادر والوارد و تسجيله؛

– استقبال الزوار و الضيوف و توجيههم و تحديد مواعيد زياراتهم؛

– الاتصال بمختلف الأطراف: مديرين، رؤساء أقسام، رؤساء مصالح، موظفين ... إلخ،

– متابعة جميع الأعمال الإدارية المطلوبة؛

ج– المسؤول عن الإعلام الاتصال :

– استقبال المكالمات و الرد عليها سواء كانت داخل الشركة أو خارجها؛

– استقبال الفاكسات و البرقيات؛

– التعريف بالمؤسسة و جلب الزبائن عن طريق المشاركة في المعارض من خلال نشر كتيبات و مطويات.

د– المكلف بالشؤون القانونية :

يهتم هذه المصلحة بـ:

– تمثيل المؤسسة أمام الهيئات القضائية؛

– تسوية النزاعات سواء بين المؤسسة و عمالها أو مع الزبائن أو المؤسسات الأخرى؛

– متابعة إجراءات تنفيذ الأحكام و القرارات القضائية و دراسة ملفات النزاعات و معالجتها؛

– إعداد العرائض القضائية لمتابعة المنازعات؛

– إبرام العقود مع زبائن أو مؤسسات أخرى.

هـ– الأمن الداخلي:

تهتم بـ:

– المحافظة على أمن المؤسسة؛

– متابعة أجهزة الإطفاء و المحافظة عليها؛

– تحرير عرض حال في حالة حدوث حادث؛

– توفير الحماية لكامل المستخدمين؛

و– القسم التقني للغاز :

قديما قسم استغلال الغاز (**D.E.G**) مهمتها الرئيسية السير الحسن للشبكة الغازية كما تعمل على :

– مراقبة الشبكة؛

– صيانة الشبكة من كل الأعطال؛

– كما تعمل ربط إيصال الغاز إلى كل المناطق بما فيها المناطق المنعزلة و مناطق الظل.

ز– القسم التقني للكهرباء :

قديما قسم استغلال الكهرباء (**D.E.E**) مهمتها الرئيسية السير الحسن للشبكة الكهربائية كما تقوم بالمهام التالية :

– مراقبة استغلال الشبكة؛

– كما تعمل على مد خطوط الكهرباء لجميع الزبائن مهما كانت مناطق سكناهم؛

– لها فرقا خاصة تعمل على مدار 24 ساعة مهمتها اكتشاف الأعطال و إصلاح الأسلاك و المحولات؛

ح– قسم تسيير الموارد البشرية :

يهتم هذا القسم بـ .:

– إعداد أجور و مرتبات و مستحقات المستخدمين الدائمين، و المؤقتين بواسطة برنامج " **NOVA** " المتصل هو الآخر بنظام المعلومات المحاسبية "حساب" المثبت في قسم المالية و المحاسبة؛

– توظيف العاملين، تحفيزهم، ترقيتهم وتقاعدهم؛

– تأطير و تكوين المستخدمين؛

– الاهتمام بالمسار المهني والحياة المهنية للموارد البشرية الخاصة بالمؤسسة.

ط– قسم الدراسات والتخطيط :

دراسة وتحليل و استغلال المعلومات الخاصة بالكهرباء والغاز كالمشاريع.

ي– قسم تخطيط الكهرباء والغاز:

وضع الخطط والبرامج فيما يخص المشاريع المستقبلية.

ك– قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي :

يهتم هذا القسم ب :

– إنشاء قواعد بيانات و بنك للمعلومات خاص بالمؤسسة؛

– وضع برمجيات نظام تسيير فواتير الزبائن و المستخدم عند الصندوق؛

- برنامج نظام المعلومات " حساب " الخاص بالمحاسبة؛
- معالجة المعلومات عن طريق برنامج NOVA المستعمل في قسم الموارد البشرية؛
- تتبع لملفات المشتركين؛
- القيام بإحصائيات حول استهلاك الكهرباء و الغاز؛
- متابعة و صيانة أجهزة الإعلام الآلي في المؤسسة.

ل– مهندس الأمن والوقاية :

يهتم بـ:

- يعمل على صيانة و متابعة أعطال الشبكات بواسطة برنامج يعمل عن بعد؛
- دراسة وتحليل الحوادث التي تصيب الشبكة مثل التسربات بالنسبة للغاز، و الأضرار التي تصيب الأسلاك بالنسبة للكهرباء؛
- متابعة اهتمام المشتركين فيما يخص كل الأعطال؛

م– مصلحة العلاقات التجارية: تسهر على العلاقات التجارية بين المؤسسة و زبائنها سواء البنوك و المؤسسة أو المؤسسة و زبائنها المستفيدين من خدماتها.

ن– قسم المراقبة والتفتيش :

يهتم بـ :

- يعمل على مراقبة كافة الأجهزة و الأقسام لضمان السير الحسن لهذا المرفق الهام؛
- إجراء تفتيش دوري قصد الوقوف على سلامة أنظمة المؤسسة.

س– قسم الصفقات : يهتم بدراسة الصفقات بمختلف مراحلها من إعدادها و متابعتها إلى تنفيذها.

ع– قسم الوسائل العامة :

يهتم هذا القسم بضمان تسيير الوسائل و المواد و المنشآت القاعدية مثل :

- متابعة وتسيير الحضائر؛
- تزويد المركبات بالوقود و كل المستلزمات الضرورية؛
- تنظيم وحفظ الوثائق و صيانة الأرشيف و المحفوظات؛
- استغلال الوثائق و الأرشيف للقيام بالدراسات و التحليل؛
- تنسيق العلاقات مع مختلف المصالح الخارجية في مجال المحفوظات و الوثائق.

المطلب الثالث : قسم المحاسبة والمالية

الفرع الأول : التعريف بقسم المحاسبة والمالية

في إطار تقسيم العمل و المهام أسند لهذا القسم قسم المحاسبة والمالية مهمة تسجيل و تصنيف و تلخيص و تفسير عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالوضع المالي (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)، وفقا لجملة من المعايير المحاسبية التي تخص شركات المساهمة العامة لإتاحة المعلومة لمتخذي القرار و أصحاب المصالح.

الفرع الثاني : مهام أهداف قسم المحاسبة والمالية

1– مهام قسم المحاسبة والمالية

- تسيير الوسائل المادية والمالية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة؛
- يتكفل برواتب المورد البشري التابع للشركة؛
- التكفل بمختلف مراحل عقد الصفقات الخاصة بالمؤسسة ومتابعة تنفيذها؛
- المراقبة اليومية الحسابية والتأكد من صحة العمليات؛
- القيام بتسجيل مختلف العمليات الحسابية و متابعتها؛
- تسجيل الملفات الحسابية وإعطائها رقم تسلسلي.

2– الأهداف

إعداد القوائم المالية الختامية الذي يعتبر هدف رئيسي لتحقيق الآتي:

- تحديد نتائج أعمال الشركة سواء ربح أو خسارة من خلال الفترة المعينة مما يتطلب توافر بيانات حقيقية عن الإيرادات والمصاريف خلال تلك الفترة .

- تحضير وإعداد الميزانية (المركز المالي) للمؤسسة في التاريخ المحدد حيث تظهر مصادر تمويل المشروع (ممثلة في رأس المال والخصوم و الأرصدة الدائنة الأخرى). واستخدامات الأموال المستثمرة في المشروع (ممثلة في الأصول الثابتة، الأصول المتداولة والأرصدة المدينة الأخرى).

- العمل على توفير المعلومات التي تستخدم في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وتقدير حجم التدفقات.

الفرع الثالث : دراسة الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية

1– شرح الهيكل التنظيمي للقسم

أ– مصلحة المالية :

– مهام رئيس المالية و المحاسبة :

- تنسيق و مراقبة كل نشاطات المصلحة؛
- متابعة الأرصدة البنكية.

– مهام المكلف بالدراسات :

- متابعة حركة رؤوس الأموال؛
- ترأس لجنة الصفقات في المؤسسة؛
- مراقبة و فحص القوائم المالية و الختامية.

ب–مصلحة الميزانية و التسيير

– مهام رئيس مصلحة الميزانية و مراقبة التسيير :

- مراقبة نشاطات المصلحة؛
- إمضاء كل ما يخص مصلحته؛
- مراقبة الأقسام الأخرى لضمان السير الحسن للشركة.

– مهام المكلف بالدراسات :

- إنجاز لوحة القيادة و ميزانية النشاط للمديرية؛
- متابعة مدفوعات الاستثمار و إنهاء القروض.

ج– مصلحة الاستغلال و المحاسبة

– مهام رئيس مصلحة الاستغلال :

- تنسيق و متابعة الأعمال و الوظائف المؤداة من طرف أعوان المصلحة؛
- إنشاء جول الأجور في آخر السنة.

– مهام المكلف بالدراسات :

- القيام بالعمليات الحسابية بالاهتلاكات في آخر السنة؛ و كذا العمليات الخاصة بالإشعارات التبادل الداخلي؛

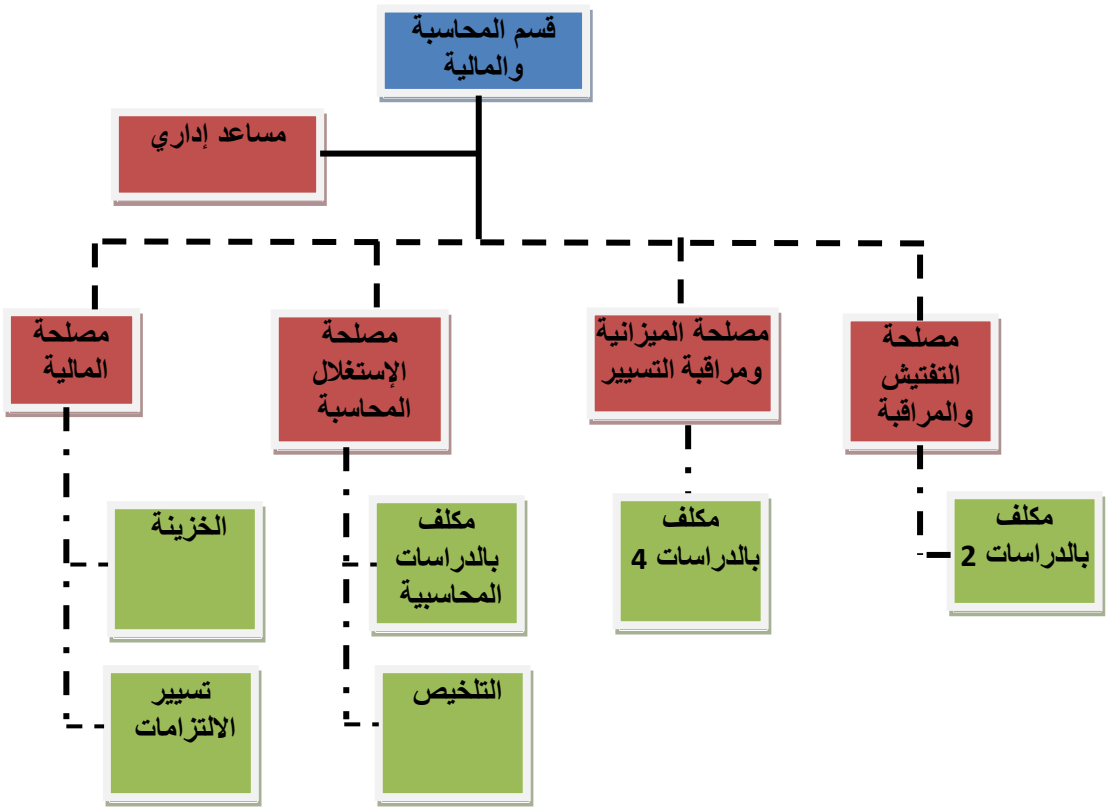
- إنشاء التصريحات الشهرية للضرائب.

– مهام المحاسبين :

- المراقبة و القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالصندوق؛
- مراقبة و تصنيف الملف الخاص بالأجور؛
- القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالإيجار؛
- القيام بالعمليات التي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- تقريب كل الحسابات و متابعة الأرصدة البنكية.

2– الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية

الشكل رقم (5) الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية



المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

المبحث الثاني : واقع المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة

التطرق إلى كيفية عمل المراجع الداخلي في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز –قالمة – و التي تبدأ بتلقي الأمر بالمهمة إلى غاية إعداء التقرير النهائي.

المطلب الأول : إعداد القوائم المالية بالمؤسسة

من خلال المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة و المالية بالمؤسسة قد قمنا بتلخيص ما يلي :[1]

الفرع الأول : تجميع المعلومات

يقوم قسم المحاسبة و المالية على مستوى مديرية توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز –قالمة – بجمع المعلومات الضرورية و اللازمة لسير العمليات المحاسبية و المالية لإعداد القوائم المالية، الميزانية بأنواعها (الابتدائية و الختامية)، جدول حسابات النتائج، التدفقات المالية.

الفرع الثاني : تجميع الوثائق

حيث يقوم بجمع جميع الوثائق كالفواتير و الأوراق المالية و كشوفات الأجور و التحويلات البنكية و البريدية و جميع الشيكات المقبوضة و المدفوعة و غيرها من الوثائق.

الفرع الثالث : تحضير للقوائم

القيام بإدراج المعلومات في برنامج حساب HISSAB المعد خصيصا لهذا الغرض حيث يقوم بمعالجة البيانات لعرضها و طبعها و إرسالها لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز – الشرق – SDE لتقوم هي الأخرى بمراقبتها كرقابة بعدية.

المطلب الثاني : الرقابة على إعداد القوائم المالية بالمؤسسة

تقوم المؤسسة بالعمل الرقابي لكل العمليات المالية و المحاسبية من بداية السنة إلى غاية نهايتها عبر جهازها الرقابي من خلال مسؤولي المصالح و الأقسام عبر فروع المديرية، حيث تسهر على مراقبة المهام المنوطة بكل قسم و هذا لتحقيق أهداف المؤسسة و بلوغ الرشاد الاقتصادي و نلخص جملة من العمليات الرقابية فيما يلي :

1– الفصل بين الوظائف :

– يشرف رئيس كل قسم على المرؤوسين و يتحمل مسؤولية أعمالهم بقدر المسؤولية الملقاة على عاتقه.

[1] – المصدر : قسم المحاسبة و المالية، مديرية توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز – قالمة –.

- تكليف كل موظف بمهام معينة تلزمها الوظيفة.

2– الرقابة على الصندوق :

- حجم السلفية المستديمة؛
- حجم المبال المودعة في الصندوق؛
- التحويلات اليومية للحساب الجاري البريدي؛
- التسديد بوثائق رسمية؛
- التحصيل بوثائق رسمية مثل فاتورات المستهلكين كذلك.

3– الرقابة على حساب الزبائن :

- الرقابة للفواتير الفواتير؛
- المبالغ المحصلة؛

4– الرقابة على السجلات :

- سجل الموردين؛
- سجل الزبائن؛
- سجل الممتلكات و التثبيتات بالمطابقة بين الجرد المحاسبي و المادي واستخراج الفروقات و دراستها.

5– الرقابة على البرامج :

استخدام برنامج خاص بكشف التلاعبات المالية و ذلك بمعالجة المعلومات و مطابقتها مع المعلومات الموثقة.

6– الرقابة على الصفقات :

- التأكد من الضبط الدقيق في تحديد الحاجات؛
- الملاءمة (comodo in comodo) و يقصد بها مدى أهمية و مردودية المشروع بما يلائم أهداف التنمية؛
- مضمون و مكونات ملف الصفقة (دفتر الشروط، دفتر التعليمات)؛
- الإعلان عن الصفقة و طبيعتها (مفتوحة، مغلقة، استشارة، و خاصة بالتراضي التي تخضع لشروط استثنائية) و يكون في الجرائد الوطنية أو في الجرائد المحلية أو في المؤسسات العمومية ليتسنى لكل المهتمين بالمناقصات المشاركة فيها دون حرمان أحد أي المساواة بين جميع الراغبين في المشاركة.

- تقييم العروض (مالي، تقني)؛
- الأمر بالانطلاق في الخدمة؛
- التأكد من الخدمة المنجزة؛
- الاستلام (المؤقت، النهائي، بتحفظات).

المطلب الثالث : إعداد تقرير المراجعة

بعد جمع المعلومات و أدلتها يقوم المكلف بالمراجعة بتحرير تقرير يبرز فيه جميع ما توصل إليه خلال عملية المراجعة و ذكر جميع التفاصيل و الحيثيات مما يوفر للإدارة معلومات قيمة و صحيحة بموثوقية عالية و التي من خلالها تستطيع الإدارة العليا اتخاذ القرارات الصائبة و الرشيدة في سبيل تصحيح الأخطاء الواردة و كبح التجاوزات إن وجدت.

فالمراجع يدقق في القوائم و عناصرها و التأكد من أنها مسجلة وفق المباديء كذلك مراجعة المؤشرات و النسب و عند وجود التباس أو غموض أو اختلال يبرهن بالأدلة المثبتة.

أما إذا كان التقرير نظيفا فيدلي برأيه حول صحة القوائم المالية.

المبحث الثالث : واقع الأداء بالمؤسسة لمدى السنوات (2016–2017– 2018– 2019)

تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المالية المستخدمة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة أو لاتخاذ قرارات مهمة أخرى و بالتالي تعتمد عليها كثيرا و توليها أهمية بالغة في عملية المراجعة الضرورية فالمعلومات المستقاة من قوائم مالية صحيحة تكون مصدر قرارات صائبة مما يجعل المؤسسة في منأى عن كل الصعوبات المالية التي قد تعترضها و تحول دون تحقيق أهدافها.

المطلب الأول : تقديم القوائم المالية للمؤسسة للسنوات (2016–2017– 2018–2019)

الفرع الأول : الميزانية المالية للسنوات (2016–2017– 2018–2019)

الجدول رقم (8) الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة – سنة 2016

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي
برمجيات	1 806 145,04	1 725 056,71	81 088,33
أراضي	27 057 301,03		27 057 301,03
تهيئة الأراضي	47 593 327,35	27 553 668,70	20 039 658,65
بناءات	444 949 828,10	93 784 674,15	351 165 153,95
منشآت	13 365 610 168,10	6 456 651 779,49	6 908 958 388,61
تثبيتات مادية أخرى	1 491 156 448,23	567 600 496,97	923 555 951,26
تثبيتات في طور الإنجاز	1 472 317 967,72		1 472 317 967,72
تثبيتات مالية			
أصول مالية أخرى غير جارية	1 126 700,00		1 126 700,00
مجموع الأصول غير الجارية	16 851 617 885,57	7 147 315 676,02	9 704 302 209,55
مخزونات في طور التنفيذ	2 740 073,18		2 740 073,18
زبائن	1 591 293 993,03	171 257 471,33	1 420 036 521,70
مدينون آخرون	15 171 868,73	9 623 047,63	5 548 821,10
ضرائب	30 196 572,83		30 196 572,83
الخزينة	145 193 890,01		145 193 890,01
مجموع الأصول الجارية	1 784 596 397,78	180 880 518,96	1 603 715 878,82
إجمالي الأصول	18 636 214 283,35	7 328 196 194,98	11 308 018 088,37

الخصوم	المبلغ
فارق التقييم	284 703 025,81
النتيجة الصافية	
ترحيل من جديد	
حسابات الإرتباطات	6 721 399 383,58
مجموع الأموال الخاصة	7 006 102 409,39
خصوم غير جارية	
قروض وديون مالية	31 153 089,83
ضرائب مؤجلة	
ديون أخرى	
مؤونات	2 096 504 090,83
مجموع الخصوم غير جارية	2 127 657 180,66
الموردون والحسابات الملحقة	815 440 275,50
الضرائب	44 603 270,72
ديون أخرى	1 314 214 952,10
خزينة الخصوم	
مجموع الخصوم الجارية	2 174 258 498,00
إجمالي الخصوم	11 308 018 088,37

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الجدول رقم (9) الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة – سنة 2017

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي
أصول غير جارية			
برمجيات	5 153 279,16	2 011 356,22	3 141 922,94
أراضي	27 057 301,03		27 057 301,03
تهيئة الأراضي	47 593 327,35	28 698 239,13	18 895 088,22
بناءات	483 725 638,40	103 410 412,35	380 315 225,41
منشآت	14 818 214 120,28	6 916 978 411,35	7 901 235 708,93
تثبيتات مادية أخرى	1 353 126 296,10	619 793 525,84	733 332 770,26
تثبيتات في طور الإنجاز	894 516 493,98		894 516 493,98
أصول مالية أخرى غير جارية	1 126 700,00		1 126 700,00
مجموع الأصول غير الجارية	17 630 513 156,30	7 670 891 944,89	9 952 621 210,77
أصول جارية			
مخزونات في طور التنفيذ	1 751 184,69		1 751 184,69
زبائن	1 579 392 519,11	186 753 107,60	1 392 639 411,51
مدينون آخرون	19 605 450,47	15 506 299,70	4 099 150,77
ضرائب	16 237 362,06		16 237 362,06
الخزينة	80 693 445,82		80 693 445,82
مجموع الأصول الجارية	1 695 928 777,46	202 259 407,30	1 495 420 554,85
إجمالي الأصول	19 326 441 933,76	7 873 151 352,83	11 455 041 765,62

الخصوم	المبلغ
أموال خاصة	
فارق التقييم	284 703 025,81
النتيجة الصافية	
ترحيل من جديد	
حسابات الارتباطات	6 761 573 559,60
مجموع الأموال الخاصة	7 046 276 585,41
خصوم غير جارية	
قروض وديون مالية	36 193 788,88
ضرائب مؤجلة	
ديون أخرى	2 279 905 845,54
مؤونات	2 316 099 634,42
مجموع الخصوم غير جارية	
خصوم جارية	
الموردون والحسابات الملحقة	847 517 906,24
الضرائب	40 050 333,40
ديون أخرى	1 205 097 306,15
خزينة الخصوم	
مجموع الخصوم الجارية	2 092 665 545,79
إجمالي الخصوم	11 455 041 765,62

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الجدول رقم (10) الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة – سنة 2018

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي
أصول غير جارية			
برمجيات	5 153 279,16	3 156 554,26	1 996 724,90
تثبيتات غير مادية أخرى			
تثبيتات مادية			
أراضي	27 057 301,03		27 057 301,03
تهيئة الأراضي	47 593 327,35	29 842 809,57	17 750 517,78
بناءات	503 497 023,63	115 408 718,06	388 088 305,57
منشآت	15 956 049 577,90	7 400 075 172,27	8 555 974 405,63
تثبيتات مادية أخرى	1 415 098 239,24	629 400 388,40	785 697 850,84
تثبيتات في طور الإنجاز	485 957 987,16		485 957 987,16
تثبيتات مالية	1 126 700,00		1 126 700,00
أصول مالية أخرى غير جارية			
مجموع الأصول غير الجارية	**18 441 533 435,47**	**8 177 883 642,56**	**10 263 649 792,91**
أصول جارية			
مخزونات في طور التنفيذ	3 150 260,88		3 150 260,88
زبائن	1 850 653 200,85	185 500 257,13	1 665 152 943,72
مدينون آخرون	24 163 381,62	9 240 378,83	14 923 002,79
ضرائب	42 570 777,66		42 570 777,66
الخزينة	50 991 574,19		50 991 574,19
مجموع الأصول الجارية	**1 971 529 195,20**	**194 740 635,96**	**1 776 788 559,24**
إجمالي الأصول	**20 413 062 630,67**	**8 372 624 278,52**	**12 040 438 352,15**

الخصوم	المبلغ
أموال خاصة	
فارق التقييم	284 703 025,81
النتيجة الصافية	
ترحيل من جديد	
حسابات الارتباطات	7 094 057 583,45
مجموع الأموال الخاصة	**7 378 760 609,26**
خصوم غير جارية	
قروض وديون مالية	44 648 402,62
ضرائب مؤجلة	
ديون أخرى	
مؤونات	2 481 567 341,55
مجموع الخصوم غير جارية	**2 526 215 744,17**
خصوم جارية	
الموردون والحسابات الملحقة	362 667 041,35
الضرائب	38 470 137,10
ديون أخرى	1 734 324 820,27
خزينة الخصوم	
مجموع الخصوم الجارية	**2 135 461 998,72**
إجمالي الخصوم	**12 040 438 352,15**

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الجدول رقم (11)الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة – سنة 2019

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي
أصول غير جارية			
برمجيات	7 553 039,16	5 101 672,30	2 451 366,86
تثبيتات غير مادية أخرى			
تثبيتات مادية			
أراضي	27 057 301,03		27 057 301,03
تهيئة الأراضي	47 593 327,35	30 987 380,00	16 605 947,35
بناءات	503 497 023,63	125 825 312,31	377 671 711,32
منشآت	16 491 035 250,24	7 875 563 935,86	8 615 471 314,38
تثبيتات مادية أخرى	1 561 319 325,69	689 692 856,17	871 626 469,52
تثبيتات في طور الإنجاز	1 113 418 618,00		1 113 418 618,00
تثبيتات مالية			
أصول مالية أخرى غير جارية	1 126 700,00		1 126 700,00
مجموع الأصول غير الجارية	**19 752 600 585,10**	**8 727 171 156,64**	**11 025 429 428,46**
أصول جارية			
مخزونات في طور التنفيذ	1 666 325,69		1 666 325,69
زبائن	2 964 796 333,70	187 126 213,69	2 777 670 120,01
مدينون آخرون	26 036 889,84	9 240 378,83	16 796 511,01
ضرائب	91 153 539,11		91 153 539,11
الخزينة	124 687 361,80		124 687 361,80
مجموع الأصول الجارية	**3 208 340 450,14**	**196 366 592,52**	**3 011 973 857,62**
إجمالي الأصول	**22 960 941 035,24**	**8 923 537 749,16**	**14 037 403 286,08**

الخصوم	2019
أموال خاصة	
فارق التقييم	284 703 025,81
النتيجة الصافية	
ترحيل من جديد	17 323 271,04
حسابات الارتباطات	7 274 027 823,00
مجموع الأموال الخاصة	**7 576 054 119,85**
خصوم غير جارية	
قروض وديون مالية	54 162 723,45
ضرائب مؤجلة	
ديون أخرى	
مؤونات	2 707 677 311,05
مجموع الخصوم غير جارية	**2 761 840 035,50**
خصوم جارية	
الموردون والحسابات الملحقة	671 125 556,51
الضرائب	49 385 406,34
ديون أخرى	2 978 998 168,88
خزينة الخصوم	
مجموع الخصوم الجارية	**3 699 509 131,73**
إجمالي الخصوم	**14 037 403 286,08**

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الفرع الثاني : الميزانية الوظيفية

الجدول رقم (12) الميزانية الوظيفية للسنوات (2016–2017– 2018 –2019)

الاستخدامات	2016	2017	2018	2019
الأصول الثابتة	16 851 617 885,57	17 630 513 156,30	18 441 533 435,47	19 752 600 585,10
استخدامات مستقرة	**16 851 617 885,57**	**17 630 513 156,30**	**18 441 533 435,47**	**19 752 600 585,10**
المخزونات	2 740 073,18	1 751 184,69	3 150 260,88	1 666 325,69
الزبائن	1 591 293 993,03	1 579 392 519,11	1 850 653 200,85	2 964 796 333,70
استخدامات الاستغلال	**1 594 034 066,21**	**1 581 143 703,80**	**1 853 803 461,73**	**2 966 462 659,39**
مدينون آخرون	15 171 868,73	19 605 450,47	24 163 381,62	26 036 889,84
الضرائب	30 196 572,83	16 237 362,06	42 570 777,66	91 153 539,11
استخدامات خارج الاستغلال	**45 368 441,56**	**35 842 812,53**	**66 734 159,28**	**117 190 428,95**
خزينة الاستخدامات	145 193 890,01	80 693 445,82	50 991 574,19	124 687 361,80
مجموع الاستخدامات	**18 636 214 283,35**	**19 328 193 118,45**	**20 413 062 630,67**	**22 960 941 035,24**
المـــــــوارد				
الموارد الدائمة	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**
الأموال الخاصة	**7 006 102 409,39**	**7 046 276 585,41**	**7 378 760 609,26**	**7 576 054 119,85**
الديون طويلة الأجل	2 127 657 180,66	2 316 099 634,42	2 526 215 744,17	2 761 840 034,50
الاهتلاكات و المؤونات	7 328 196 194,98	7 873 151 352,83	8 372 624 278,52	**8 923 537 749,16**
الموارد الدائمة	**16 461 955 785,03**	**17 235 527 572,66**	**18 277 600 631,95**	**19 261 431 903,51**
الموردون	815 440 275,50	**847 517 906,24**	362 667 041,35	671 125 556,51
الضرائب	44 603 270,72	**40 050 333,40**	38 470 137,10	49 385 406,34
موارد الاستغلال	**860 043 546,22**	**887 568 239,64**	**401 137 178,45**	**720 510 962,85**
ديون أخرى	1 314 214 952,10	1 205 097 306,15	1 734 324 820,27	2 978 998 168,88
موارد خارج الاستغلال	**1 314 214 952,10**	**1 205 097 306,15**	**1 734 324 820,27**	**2 978 998 168,88**
خزينة الموارد				
مجموع الموارد	**18 636 214 283,35**	**19 328 193 118,45**	**20 413 062 630,67**	**22 960 941 035,24**

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الفرع الثالث : جدول حساب النتائج

الجدول رقم (13) حساب النتائج خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)

البيان	2016	2017	2018	2019
رقم الأعمال	**2 828 491 146,45**	**3 131 946 179,36**	**3 135 365 927,63**	**3 482 661 629,55**
تغير المخزون				
إنتاج مثبت				
إعانات الاستغلال				
I- انتاج السنة	**2 828 491 146,45**	**3 131 946 179,36**	**1 316 775 852,07**	**1 774 107 743,12**
مشتريات مستهلكة	-30 572 948,68	-25 855 429,49	-24 044 818,66	-40 113 695,11
خدمات خارجية	-226 778 342,05	-267 804 075,24	-260 670 311,48	-261 349 315,91
خدمات أخرى	**-2 241 649 144,78**	**-2 276 427 871,51**	**-2 362 634 139,73**	**2 200 551 193,28**
استهلاك السنةII-	**-2 499 000 435,51**	**-2 570 087 376,24**	**-2 647 349 269,87**	**2 502 014 204,30**
III- القيمة المضافة	**329 490 710,94**	**561 858 803,12**	**488 016 657,76**	**980 647 425,25**
أعباء المستخدمين	-527 447 374,22	-618 544 925,90	-547 155 072,63	-740 934 095,06
ضرائب ورسوم	-50 406 525,34	-56 636 340,20	-55 311 468,05	-62 137 825,72
IV- الفائض الاجمالي للاستغلال	**-248 363 188,62**	**-113 322 462,98**	**-114 449 882,92**	**177 575 504,47**
نواتج عملياتية أخرى	100 291 741,04	100 999 621,49	144 305 931,17	129 059 848,19
أعباء عملياتية أخرى	-4 079 053,23	-1 485 001,01	-444 442,15	-10 429 636,59
مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	-481 120 680,64	-591 313 404,93	-662 961 153,21	-561 350 002,80
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	2 642 085,68	12 757 142,83	65 104 760,70	48 629 063,04
V- النتيجة العملياتية	**-636 292 723,42**	**-603 552 051,28**	**-573 762 683,76**	**-223 247 943,14**
VI- النتيجة العادية قبل الضرائب (V+VI)	**-636 292 723,42**	**-603 552 051,28**	**-573 762 683,76**	**-223 247 943,14**
ضرائب أخرى عن النتائج				
نواتج الأنشطة العادية	2 931 511 353,17	3 245 817 619,47	3 344 948 472,00	3 660 551 182,79
أعباء الأنشطة العادية	-3 567 804 076,59	-3 849 369 670,75	-3 918 711 155,76	-3 883 799 125,93
VII-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**-636 292 723,42**	**-603 552 051,28**	**-573 762 683,76**	**-223 247 943,14**
IX-النتيجة غير العادية		**154 765,37**	**250 228,37**	
X- النتيجة الصافية للسنة المالية	**-636 292 723,42**	**-603 397 285,91**	**-573 712 455,39**	**-223 247 943,14**

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الفرع الرابع : جدول تدفقات الخزينة

الجدول رقم (14) تدفقات الخزينة للسنتين (2016–2017)

البـــــــيان	2016	2017
تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاطات العملياتية		
المتحصلات من الزبائن	3 446 831 878,53	3 875 974 528,36
متحصلات أخرى	681 429,78	145 316 171,00
مبالغ مسددة للموردين والمستخدمين	219 619 653,77	243 027 610,45
تسديدات أخرى	131 312 299,50	230 994 963,74
فوائد ومصاريف مالية مدفوعة	1 014 076,43	588 938,16
ضرائب على النتائج	48 030 276,78	
ضرائب أخرى		12 705 616,09
تدفق الخزينة الناتج قبل أنشطة غير عادية	3 047 537 001,83	3 559 384 803,10
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة العملياتية	**3 047 537 001,83**	**3 559 384 803,10**
تدفق الخزينة الصافي المتولد عن الأنشطة الاستثمارية		
مدفوعات للحصول على تثبيتات	1 455 818 135,63	933 588 145,31
متحصلات التنازل عن تثبيتات		
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة الاستثمارية	**–1 455 818 135,63**	**–933 588 145,31**
تدفق الخزينة الصافي المتولد عن الأنشطة التمويلية		
مقبوضات ناتجة عن الإقراض	3 717 313,25	5 274 534,65
تسديدات القروض وديون أخرى		
مقبوضات ما بين الوحدات	2 053 654 569,44	1 320 011 325,36
تسديدات ما بين الوحدات	3 559 449 855,81	3 869 889 071,98
تدفق الخزينة الصافي المتولد عن الأنشطة االتمويلية	**–1 502 077 973,12**	**–2 544 603 211,97**
فارق ناتج اعن الأخطاء المحاسبية	400 000,00	-500 000,00
تغيرات الخزينة خلال الفترة	**89 240 893,08**	**80 693 445,82**
الخزينة في بداية الفترة	55 952 996,93	0,00
الخزينة في نهاية الفترة	145 193 890,01	80 693 445,82
تغيرات الخزينة في الفترة	**89 240 893,08**	**80 693 445,82**

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الجدول رقم (15) تدفقات الخزينة للسنتين (2018–2019)

البـــــــــيان	2018	2019
تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاطات العملياتية		
المتحصلات من الزبائن	4 282 270 021,31	4 672 499 260,67
متحصلات أخرى	9 583 539,77	13 234 442,51
مبالغ مسددة للموردين والمستخدمين	254 704 092,77	270 163 423,86
تسديدات أخرى	249 158 216,15	279 382 111,57
فوائد ومصاريف مالية مدفوعة	796 907,96	931 427,60
ضرائب على النتائج		
ضرائب أخرى	12 134 438,00	13 277 243,00
تدفق الخزينة الناتج قبل أنشطة غير عادية	**3 775 059 906,20**	**4 121 979 497,15**
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة العملياتية	**3 775 059 906,20**	**4 121 979 497,15**
تدفق الخزينة الصافي المتولد عن الأنشطة الاستثمارية		
مدفوعات للحصول على تثبيتات	1 271 896 316,82	1 157 984 398,38
متحصلات التنازل عن تثبيتات		
تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة الاستثمارية	**–1 271 896 316,82**	**–1 157 984 398,38**
تدفق الخزينة الصافي المتولد عن الأنشطة التمويلية		
تسديدات ناتجة عن القروض	8 038 527,88	10 742 326,33
تسديدات القروض وديون أخرى	0,00	176 928,65
مقبوضات ما بين الوحدات	1 809 970 800,21	1 731 274 102,91
تسديدات ما بين الوحدات	4 375 143 665,10	4 658 693 297,75
تدفق الخزينة الصافي المتولد عن الأنشطة التمويلية	**–2 557 134 337,01**	**–2 938 338 449,82**
فارق ناتج اعن الأخطاء المحاسبية		
تغيرات الخزينة	**–53 970 747,63**	**25 656 648,95**
الخزينة في بداية الفترة	80 693 445,82	50 991 574,19
الخزينة في نهاية الفترة	50 991 574,19	124 687 361,80
تغيرات الخزينة في الفترة	**–53 970 747,63**	**25 656 648,95**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من المؤسسة

المطلب الثاني : تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات التوازن المالي

الفرع الأول : دراسة مؤشرات التوازن المالي

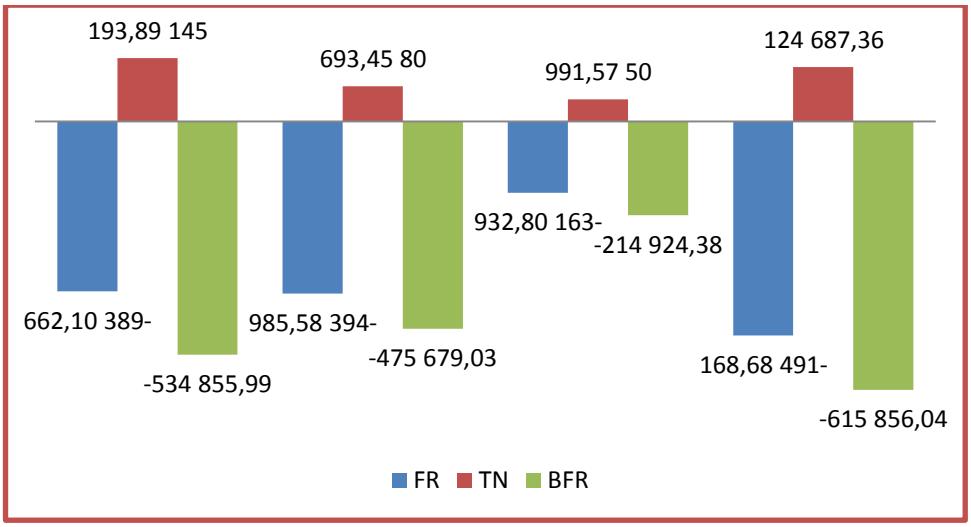
الجدول (16) مؤشرات التوازن المالي (2016–2017– 2018 –2019)

البيان	2016	2017	2018	2019
الموارد الدائمة	16 461 955 785,03	17 235 527 572,66	18 277 600 631,95	19 261 431 903,51
الاستخدامات المستقرة	16 851 617 885,57	17 630 513 156,30	18 441 533 435,47	19 752 600 585,10
رأس المال العامل من أعلى الميزانية	**-389 662 100,54**	**-394 985 583,64**	**-163 932 803,52**	**-491 168 681,59**
رأس المال العامل من أسفل الميزانية	**-389 662 100,54**	**-394 985 583,64**	**-163 932 803,52**	**-491 168 681,59**
استخدامات الاستغلال	1 594 034 066,21	1 581 143 703,80	1 853 803 461,73	2 966 462 659,39
استخدامات خارج الاستغلال	45 368 441,56	35 842 812,53	66 734 159,28	117 190 428,95
موارد الاستغلال	860 043 546,22	887 568 239,64	401 137 178,45	720 510 962,85
موارد خارج الاستغلال	1 314 214 952,10	1 205 097 306,15	1 734 324 820,27	2 978 998 168,88
الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال	**733 990 519,99**	**693 575 464,16**	**1 452 666 283,28**	**2 245 951 696,54**
الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال	**-1 268 846 510,54**	**-1 169 254 493,62**	**-1 667 590 660,99**	**-2 861 807 739,93**
الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي	**-534 855 990,55**	**-475 679 029,46**	**-214 924 377,71**	**-615 856 043,39**
الاحتياج رأس المال العامل $BFR=FR-T_N$	**-534 855 990,55**	**-475 679 029,46**	**-214 924 377,71**	**-615 856 043,39**
خزينة الاستخدامات	145 193 890,01	80 693 445,82	50 991 574,19	124 687 361,80
خزينة الموارد				
صافـــــي الخزيـــــــنة (استخدامات خ – موارد خ)	**145 193 890,01**	**80 693 445,82**	**50 991 574,19**	**124 687 361,80**
صافي الخزينة ($T=FR-BFR$)	**145 193 890,01**	**80 693 445,82**	**50 991 574,19**	**124 687 361,80**

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الفرع الثاني : التمثيل البياني

الشكل رقم (6) التمثيل البياني لمؤشرات التوازن خلال الفترة (2016–2017–2018–2019)



– تفسير نتائج تحليل المؤشرات

تشير النتائج المسجلة في الجدول رقم (16) أن رأس المال العامل في سنة 2016 قيمته 100,54 662 389- ليتراجع في سنة 2017 و يصبح بقيمة 583,64 985 394- ثم 932 163-803,52 في سنة 2018 أما في سنة 2019 فقد تناقص بشدة حيث بلغ 681,59 168 491- و الملاحظ كذلك أنه طيلة هذه السنوات (2016-2017- 2018 -2019) كان سالبا و هذا غير مفيد للمؤسسة، حيث تلجأ المؤسسة إلى الديون قصيرة الأجل لتغطية الاستخدامات المستقرة، إن وضعية كهذه غير مريحة للمؤسسة ذلك أن متطلبات التوازن المالي أن تغطي الموارد الدائمة كل الاستخدامات المستقرة مع هامش آمان تستطيع المؤسسة بواسطته تغطية الموارد المتداولة.

في سنة 2016 الخزينة موجبة 890,01 193 145 لكنها لا تكفي ثم في سنة 2017 انخفضت إلى 80 693 445,82 وفي سنة 2018 انخفضت بشكل رهيب 574,19 991 50 ثم ارتفعت في 2019 لتصل إلى 361,80 687 124 هذه القيم لا تمت بصلة إلى مؤسسة تحتكر توزيع الكهرباء و الغاز.

أما الاحتياج في رأس المال العامل فهو بقيم سالبة و مرتفعة جدا و هذا في جميع السنوات في سنة 2016 سجل 990,55 855 534- ثم في سنة 2017 انخفض 029,46 679 475- و في سنة 2018 كان قد انخفض إلى 377,71 924 214- ثم ازداد ارتفاعا في الاتجاه السلبي ليصبح 043,39 856 615– هذه النتائج غير جيدة للمؤسسة.

المطلب الثالث : تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية

الفرع الأول : نسب السيولة

الجدول (17) السيولة خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)

البيـــــان	2016	2017	2018	2019
استخدامات جارية	1 784 596 397,78	1 697 679 962,15	1 971 529 195,20	3 208 340 450,14
موارد جارية	2 174 258 498,32	2 092 665 545,79	2 135 461 998,72	3 699 509 131,73
نسبة التداول= استخدامات جارية / موارد جارية	0,821	0,811	0,923	0,867
ن ت السريعة= استخدامات جارية – مخزون /موارد جارية	0,820	0,810	0,922	0,867
الجاهزة = نقدية جاهزة /موارد جارية	0,067	0,039	0,024	0,034

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

يبين الجدول أعلاه أن نسبة التداول تعرف تذبذبا فقد سجلت0,821 ثم انخفضت سنة 2017 لتبلغ 0,811 ثم ارتفعت في سنة 2018 لتصبح 0,923 ثم انخفضت سنة 2019 و أصبحت 0,867 بالرغم من زيادة الاستخدامات الجارية و يرجع السبب إلى أن زيادة الموارد الجارية ليست بنفس الوتيرة.

كما يلاحظ أن نسبة التداول أقل من الواحد ما يعني أن الموارد الجارية أكبر من الاستخدامات الجارية و هذا خلال السنوات (2016–2017– 2018 – 2019) وعليه فالمؤسسة في وضعية حرجة لأن رأس المال العامل سالب وبالتالي عدم إمكانية تغطية التزاماتها.

أما نسبة السيولة السريعة فهي محصورة بين (0.81 و 0.92) و هي معقولة جدا على اعتبار المعيار النمطي بين (0.75 و1) فهذه النسبة قريبة من الواحد فإن المؤسسة تستطيع تسديد ديونها قصيرة الأجل.

أما نسبة النقدية الجاهزة فهي منخفضة جدا دلالة على أن النقدية الجاهزة أقل بكثير من الموارد الجارية كما يلاحظ أن هذه النسبة أقل من المعيار النمطي(0.25 و 0.3) وبالتالي على المؤسسة التخفيض من الموارد الجارية.

ما يبين أن المؤسسة لم تكن قادرة على تغطية استخداماتها المستقرة بمواردها الدائمة فلجأت إلى الموارد الجارية لتغطية ذلك العجز وبالتالي ارتفعت قيمة الموارد الجارية عن المعتاد.

الفرع الثاني : نسب النشاط

الجدول (18) نسب النشاط خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)

البيـــــان	2016	2017	2018	2019
الزبائن	1 591 293 993,03	1 579 392 519,11	1 850 653 200,85	2 964 796 333,70
رقم الأعمال	2 828 491 146,45	3 131 946 179,36	3 135 365 927,63	3 482 661 629,55
الموردون	815 440 275,50	847 517 906,24	362 667 041,35	671 125 556,51
الأصول ثابتة	16 851 617 885,57	17 630 513 156,30	18 441 533 435,47	19 752 600 585,10
مج الأصول	19 448 916 501,67	18 478 033 079,54	18 804 202 494,82	20 423 728 160,61
المشتريات	**30 572 948,68**	**25 855 429,49**	**24 044 818,66**	**40 113 695,11**
مدة التحصيل	**202,534**	**181,542**	**212,490**	**306,469**
مدة التسديد	359,989	359,992	359,992	359,988
معدل دوران الأصول ثابتة	**0,168**	**0,178**	**0,170**	**0,176**
معدل دوران مج الأصول	**6,876**	**5,900**	**5,997**	**5,864**

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

– تفسير نتائج نسب النشاط :

*** مدة التحصيل :**

في سنة 2016 مدة تحصيل الحقوق من الزبائن سجلت مدة طويلة بلغت 202,534 و هذا غير جيد للمؤسسة ثم تحسنت المدة في 2017 حيث سجلت 181,542 أما في سنة 2018 فقد ارتفعت هذه المدة لتصبح 212,490 و في سنة 2019 قفزت المدة لتصبح 306,469 طول هذه المدة يحرم المؤسسة من استثمار أموالها.

*** مدة التسديد :**

سجلت مدة التسديد في سنة 2016 قيمة 359,989 و هي مدة جيدة للمؤسسة و هي بمثابة قرض دون فوائد و هي مدى كفاءة الإدارة في التفاوض مع الموردين لتمديد فترة التسديد و هي تقريبا ثابتة بالنسبة لجميع السنوات.

الفرع الثالث : نسب المديونية

الجدول (19) تطور المديونية خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)

البيـــــان	2016	2017	2018	2019
مجموع الأصول	18 636 214 283,35	19 328 193 118,45	20 413 062 630,67	22 960 941 035,24
مجموع الديون	4 301 915 678,98	4 408 765 180,21	4 661 677 742,89	6 461 349 166,23
الأموال الخاصة	7 006 102 409,39	7 046 276 585,41	7 378 760 609,26	7 576 054 119,85
ديون طويلة	2 127 657 180,66	2 316 099 634,42	2 526 215 744,17	2 761 840 034,50
تمويل خارجي	**0,231**	**0,228**	**0,228**	**0,281**
الاستقلالية	**1,629**	**1,598**	**1,583**	**1,173**

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

– تحليل جدول المديونية :

تسمى هذه النسبة بالقابلية للسداد حيث تبين أن كل 1 دج من الأصول تطلب تمويله 0.231 دج من الديون، لذا من الجيد للمؤسسة أن تكون هذه النسبة منخفضة جدا لأنها ضمان لديون الغير و عليه فقد سجلت المؤسسة في سنة 2016 نسبة 0.231 ثم انخفضت النسبة و ثباتها عند 0.228 في سنتي 2017- 2018 أما في سنة 2019 فقد ارتفعت نسبيا لتصل إلى 0.281 و هو ما يبين الارتفاع المحسوس للديون.

أما نسبة الاستقلالية المالية التي تبين درجة اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة فقد بلغت 1.629 في سنة 2016 ثم انخفضت النسبة إلى 1.598 في سنة 2017 لتنخفض ثانية وتصبح 1.583 سنة 2018 و في سنة 2019 انخفضت لتصبح 1.173 هذا الانخفاض المستمر يدل على لجوء المؤسسة على التمويل الخارجي.

على الرغم من تمتع المؤسسة باستقلالية مالية ملحوظة و تغطية معتبرة للاستخدامات الدائمة بمصادر دائمة إلا أن الشيء الملاحظ هو انخفاض هذه المعدلات خلال السنوات المدروسة و هذا راجع إلى ارتفاع الديون خلال السنوات الأخيرة.

الفرع الرابع : نسب التمويل

الجدول (20) التمويل خلا ل السنوات (2016–2017– 2018 –2019)

البيـــان	2016	2017	2018	2019
الأصول الثابتة	16 851 617 885,57	17 630 513 156,30	18 441 533 435,47	19 752 600 585,10
الموارد الدائمة	16 461 955 785,03	17 235 527 572,66	18 277 600 631,95	19 261 431 903,51
التمويل الدائم	**0,977**	**0,978**	**0,991**	**0,975**
التمويل الخاص	**0,416**	**0,400**	**0,400**	**0,384**

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

يلاحظ من الجدول (20) أن الأصول الثابتة في زيادة مستمرة و هذا جيد بالنسبة للمؤسسة التي تقتني معدات و آلات جديدة على غرار المحولات، الكبيرة الحجم ،المولدات في المقابل قيمة الموارد الدائمة في زيادة هي الأخرى من سنة لأخرى غير أن الملاحظ أن الموارد الدائمة أقل من الأصول الثابتة و هذا في كل السنوات (2016-2017- 2018 -2019) و عليه كانت نسبة التمويل الدائم أقل من الواحد حيث حصرت بين (0.991 و0.975)

التمويل الخاص يبين درجة الاعتماد على الأموال الخاصة في تمويل الأصول الثابتة من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة التمويل الخاص منخفضة جدا وهي في انخفاض مستمر في 2016 سجلت 0.416 أما في سنتي 2017-2018 فقد تراجعت إلى 0.4 ثم انخفضت في سنة 2019 لتصبح 0.384 هذا الانخفاض يفسر لجوء المؤسسة إلى الديون قصيرة الأجل لتغطية الأصول الثابتة و هذا غير جيد بالنسبة للمؤسسة.

– التقييم بواسطة نسب جدول حساب النتائج :

الجدول رقم (21) : دراسة جدول حساب النتائج عموديا

البيان	2016	%	2017	%	2018	%		%
إنتاج السنة المالية	2 828 491 146,45		3 131 946 179,36		3 135 365 927,63		3 482 661 629,55	
استهلاك السنة	-2 499 000 435,51	-0,88	-2 570 087 376,24	-0,82	-2 647 349 269,87	0,84	2 502 014 204,30	0,72
القيمة المضافة للاستغلال	329 490 710,94	0,12	561 858 803,12	0,18	488 016 657,76	0,16	980 647 425,25	0,28
أعباء المستخدمين	-527 447 374,22	-0,19	-618 544 925,90	-0,20	-547 155 072,63	0,17	-740 934 095,06	0,21
ضرائب	-50 406 525,34	-0,02	-56 636 340,20	-0,02	-55 311 468,05	0,02	-62 137 825,72	0,02
الفائض الإجمالي للاستغلال	-248 363 188,62	-0,09	-113 322 462,98	-0,04	-114 449 882,92	0,04	177 575 504,47	0,05

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الجدول رقم (22) : تجزئة القيمة المضافة

	2016	2017	2018	2019
القيمة المضافة	19 519 500	21 471 450	23 618 595	25 980 454
أعباء المستخدمين/القيمة المضافة	0,155	0,148	0,144	0,140
الضرائب والرسوم/القيمة المضافة	0,044	0,044	0,044	0,044
الفائض الإجمالي/القيمة المضافة	0,801	0,808	0,812	0,816

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

الفرع الخامس : نسب المردودية

الجدول رقم (23) يوضح نسب المردودية لمؤسسة للفترة من (2016– 2019)

البيان	العلاقة	2016	2017	2018	2019
المردودية الاقتصادية	الربح الإجمالي/إجمالي الأصول	0,26	0,28	0,28	0,26
المردودية المالية	الربح الصافي/الأموال الخاصة	0,09	0,09	0,08	0,03
مضاعف الرفع المالي	المردودية المالية/المردودية الاقتصادية	0.34	0.32	0.28	0.11
المردودية التجارية	الربح الإجمالي/المبيعات	1,04	1,04	1,07	1,05

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية و المحاسبة

التحليل:

من خلال النتائج المتحصل عليها من جدول نسب المردودية السابق نقوم بتحليله كما يلي :

- **تحليل المردودية الاقتصادية :**

نسب متقاربة ما بين السنوات حيث سنة 2016 مع سنة 2019 بـ 0.26 و سنة 2017 مع سنة 2018 بـ 0.28، ضعيفة نسبيا بالنظر إلى مؤسسة تحتكر إنتاج و توزيع الطاقة فمن المفروض أن تكون المردودية الاقتصادية مرتفعة.

- **تحليل المردودية المالية :**

نسب متقاربة ما بين السنوات حيث سنة 2016 مع سنة 2017 بـ 0.09 و سنة 2018 بـ 0.08 و سنة 2019 بـ 0.03 و هي نسب ضعيفة جدا مقارنة مع المقاييس المعيارية و بالتالي نستطيع القول أن المؤسسة لا تعتمد على هيكل مالي واضح من شأنه رفع مردودية المؤسسة و ذلك من خلال عملية الرفع المالي، فاعتمادها على ديون قصيرة الأجل يحرمها من ميزات الاستدانة الطويلة الأجل و هي الوفرة الضريبية.

- **تحليل مضاعف الرفع المالي :**

نسب متباعدة ما بين السنوات سنة 2016 بـ 0.34 تدل أن مخاطر الاستدانة كبيرة جدا، سنة 2017 بـ 0.32 انخفاض المخاطر، في سنة 2018 انخفضت المخاطر إلى 0.28 ثم سنة 2019 إلى 0.11.

- **تحليل المردودية التجارية :**

نسب متقاربة ما بين السنوات حيث سنة 2016 مع سنة 2017 بـ 1.04 و سنة 2018 بـ 1.07 و سنة 2019 بـ 1.05، غير أنها ليست في المستوى المطلوب و هذا ناتج عن سوء التسيير.

الفرع السادس : نسب التدفقات النقدية

الجدول (24) نسب تدفقات الخزينة خلال السنوات (2016–2017– 2018 –2019)

نسب تقييم السيولة	2016	2017	2018	2019
نسبة تغطية النقدية	0,607	0,740	0,668	0,707
النسبة لتسديد فوائد الديون	3 005,234	6 043,733	4 737,134	4 425,443
نسبة التدفقات إلى الالتزامات	0,708	0,807	0,81	0,638
نسبة كفاية التدفق النقدي	1,402	1,701	1,768	1,114
نسب تقييم الربحية				
نسبة كفاية للاحتياجات	0,563	0,674	0,612	0,645
مؤشر النقدية التشغيلية	-4,790	-5,899	-6,582	-18,464
نسبة التدفقات إلى المبيعات	1,077	1,316	1,204	1,184
نسبة العائد على الموجودات	0,164	0,184	0,185	0,180
نسبة صافي التدفق على الأموال الخاصة	0,435	0,505	0,512	0,544

– نسب تقييم السيولة :

*** نسبة التغطية النقدية:**

سجلت المؤسسة سنة 2016 نسبة تغطية بلغت 0.607 ثم ارتفعت في سنة 2017 حيث بلغت 0.74 ثم لتنخفض إلى 0.668 في سنة 2018 ثم ارتفعت نسبيا في سنة 2019 لتبلغ 0.707 الملاحظ من هذه النسب أنها منخفضة جدا مقارنة مع التدفقات الخارجة من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية وعليه فالمؤسسة غير قادرة على توليد تدفقات تغطي التدفقات الخارجة .

*** نسبة المدفوعات اللازمة لتغطية فوائد الديون:**

سجلت 3005,234 في سنة 2016 لترتفع في سنة 2017 إلى 6043,733 ثم بدأت تنخفض في سنة 2018 حيث 4737,134 ثم انخفضت إلى 4425,443 في سنة 2019

نسبة التغطية لفوائد الديون نسب معتبرة و تبين أن المؤسسة قادرة على تغطية فوائد ديونها.

*** نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى الديون طويلة الأجل وأوراق الدفع قصيرة الأجل:**

في سنة 2016 سجلت 0,708 و في سنة 2017 ارتفعت النسبة إلى0,807 ثم ارتفعت في سنة 2018 إلى 0,81 ثم انخفضت بعد ذلك إلى 0,638 في سنة 2019.

نسب ضعيفة و بالتالي فالتدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية لا تغطي الالتزامات الطويلة الأجل و القصيرة الأجل و بالتالي لا تستطيع الوفاء بها.

*** نسبة كفاية التدفق النقدي التشغيلي :**

توضح النسب أن المؤسسة قادرة على مواجهة الالتزامات المتداولة في سنة 2016 بلغت 1.4 لترتفع في سنتي 2017-2018 على الترتيب 1.7 و1.76 ثم تنخفض في سنة 2019 لتصل إلى 1.114 وهذا الانخفاض مؤشر غير جيد حيث أن صافي التدفقات النقدية بالكاد يغطي الالتزامات المتداولة .

– نسب تقييم الربحية :

*** نسبة كفاية التدفقات النقدية إلى الاحتياجات الأساسية**

سجلت في سنة 2016 **نسبة** بلغت 0,563 لترتفع في 2017 إلى 0,674 أما في سنة 2018 فقد انخفضت إلى 0,612 ثم ارتفعت إلى 0,674 في سنة 2018.

نسب منخفضة جدا أقل من الواحد بالمقارنة مع الاحتياجات دلالة على أن التدفقات الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية لا تغطي كامل الاحتياجات الأساسية.

*** مؤشر النقدية التشغيلية:**

سجلت المؤسسة سنة 2016 نسبة تقدر ب 4,790- ثم ارتفعت إلى 5,899- سنة 2017 ثم ارتفعت إلى 6,582-في سنة 2018 ثم ارتفعت ارتفاعا ملحوظا إلى 18,464- نلاحظ أن النسبة سالبة وهي تعكس نتيجة المؤسسة التي سجلت خسائر .

*** نسبة التدفقات إلى المبيعات:**

سجلت المؤسسة في سنة 2016 نسبة 1,077 ثم سجلت ارتفاعا حيث بلغت 1,316سنة 2017 ثم انخفضت إلى 1,204 سنــة 2018 ثم واصلت الانخفاض في سنة 2019 إلى 1,184، تبين هذه النسب أن 1 دج من المبيعات يحقق 1,184 دج تدفقات نقدية صافية وهي نسبة ضئيلة

*** نسبة العائد على الموجودات**

سجلت نسبة 0.164 في سنة 2016 ثم ارتفعت إلى 0.184 في سنة 2017 و 0.185 في سنة 2018 بينما انخفضت النسبة في سنة 2019 لتبلغ 0.180 ما يعني ارتفاع قيمة الموجودات لا يعكس الارتفاع الحاصل على مستوى التدفقات ما يفسر انخفاض النسبة يعني هناك ارتفاع ليس بنفس الوتيرة.

*** نسبة صافي التدفق على الأموال الخاصة :**

من الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية على الأموال الخاصة لسنة 2016 قد بلغت 0.435 ثم ارتفعت إلى 0.505 في سنة 2017 ثم واصلت الارتفاع في سنة 2018 لتسجل 0.512 إلى أن وصلت 0.544 في سنة 2019 هذه النسب تعكس مستوى كفاءة المؤسسة في توليد تدفقات نقدية من أموالها الخاصة ففي سنة 2019 بلغت النسبة 0.544 بمعنى أن 1 دج مستثمر من الأموال الخاصة قد حقق تدفق بقيمة 0.544 دج.

خلاصة :

تقوم المؤسسة بمراجعة جميع عملياتها المالية و المحاسبية من خلال التأكد من مطابقة جميع المعلومات الموثقة مع النتائج المتوصل إليها و ذلك بالتدقيق في السجلات و الوثائق المجمعة أما بخصوص الميزانية تستعين ببرنامج حساب HISSAB الذي أعد خصيصا لمعالجة جميع البيانات و المعلومات رقميا حيث تدرج به المعلومات ليقوم بمعالجتها آليا، أما المراجع فيقوم بفحص نظام الرقابة و التأكد من تحضير و إعداد القوائم المالية بصورة منتظمة و وفق المباديء المحاسبية المتعارف عليها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد scf.

كذلك يستخدم المراجع برامج خاصة بكشف التلاعبات بالحسابات المالية و كذلك اكتشاف عمليات القرصنة أو أي تجاوز أو تلاعب في المعدلات و النسب و غيرها من التجاوزات المعلوماتية التي يمكنها أن تؤثر على سير العمليات المالية و تعرقل إعداد القوائم المالية بصورة صحيحة.

كما يقوم بتحرير التقرير النهائي يذكر فيه جميع التفاصيل و الحيثيات من بداية المراجعة إلى نهائيا مقدما توجيهاته و آرائه للإدارة العليا التي تنظر فيها لاتخاذ القرار المناسب.

خاتمة

خاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المال للمؤسسة الاقتصادية توصلنا إلى وجود علاقة وطيدة بين المراجعة الداخلية التي تعمل على التدقيق في جميع العمليات المالية و كذا الأنشطة وتوفير المعلومات الصحيحة لاتخاذ القرارات الصائبة، كما تعمل على كشف الأخطاء، و بالتالي إضفاء مصداقية و موثوقية للقوائم المالية، أما عملية تقيم الأداء المالي فهي ضرورية لكل مؤسسة للوقوف على مدى و مستوى أدائها المالي من خلال الاعتماد على تحليل القوائم المالية سواء أفقيا أو عموديا و دراسة التوازنات المالية للمؤسسة بالمؤشرات المعروفة كما يمكن اشتقاق نسب مالية و التي من خلالها توضح مدى تحقق الأهداف المالية (كالسيولة، الربح و المردودية ... إلخ) كما تعمل على تجنب الصعوبات المالية بدراسة مديونية المؤسسة و هيكلها التمويلي، هذه التحليلات تعمل على كشف مواطن الخلل و الضعف و تداركها و ذلك بالمقارنة مع نتائج السنوات السابقة أو بنتائج مؤسسات القطاع و تحديد الفجوات الحاصلة و من ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

*** النتائـج :**

– النتائـج الخاصة بالجانب النظري :

– المراجعة الداخلية كنشاط داخلي تتضمن رقابة جميع الأنشطة و العمليات و تقييمها ثم اقتراح و إسداء توصيات للإدارة العليا التي من خلالها تصدر تعليمات لتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

– تعمل المراجعة على حماية ممتلكات و أصول المؤسسة؛

– تعمل المراجعة الداخلية على تحقيق أهداف المؤسسة و خاصة الأهداف المالية من خلال العمل على رفع المردودية، رقم الأعمال و تخفيض التكاليف كما تعمل على تفادي الصعوبات المالية و المخاطر المالية التي من الممكن أن تقع فيها المؤسسة مثل نقص السيولة و ذلك من خلال تحقيق هامش آمان يضمن للمؤسسة الوفاء بالالتزامات دون حدوث مشاكل؛

– تعتبر مراجعة القوائم المالية الركيزة الأساسية لتقييم الأداء المالي؛

– بتحليل القوائم المالية سواء أفقيا أو عموديا يمكن تحديد العناصر المتسببة في تدهور الأداء المالي؛

– للمراجعة دور كبير في تحسين الأداء المالي حيث تعمل على كشف الأخطاء و التلاعبات التي تتضمنها القوائم المالية و عناصرها ثم تصحيح ما يمكن تصحيحه؛

– هناك علاقة قوية بين الأداء المالي و المراجعة الداخلية التي تعمل على تحسين مؤشرات و نسب الأداء المالي؛

– كما تساهم المراجعة الداخلية في ترشيد القرارات و خاصة المالية منها بتقديم معلومات صادقة و أكيدة؛

– تعمل على تفعيل نظام الرقابة و الإجراءات المتخذة من خلال كشف مواطن الضعف و تحسينها و مواطن القوة و تعزيزها.

– النتائـج الخاصة بالجانب التطبيقي :

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريناها في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز – قالمة – توصلنا للنتائج التالية:

– نتائج المؤسسة سلبية و هذا على امتداد الفترة المدروسة والتي تمتد من سنة 2016 إلى سنة 2019 حيث تبين قوائمها تراكم الخسائر طيلة هذه السنوات أي أنها في ندهور مستمر و بالتالي وضعيتها المالية غير مريحة و التي يرجع سببها إلى ارتفاع التكاليف الناتجة عن التعطلات الكثيرة و التي تخفض من استهلاك الطاقة و بالتالي تسجيل ارتفاع طفيف لرقم الأعمال ليس بنفس وتيرة مع التكاليف؛

– موارد المؤسسة غير كافية لتغطية الأصول الثابتة و هذا طيلة فترة الدراسة الممتدة من سنة 2016 إلى 2019 و عليه فالمؤسسة حققت رأس مال عامل سالب نتيجة تزايد الديون القصيرة الأجل و التي تعتمد عليها في تغطية الأصول الثابتة و عليه فالمؤسسة لم تحترم قواعد التوازن المالي التي تنص على أن الأصول الثابتة تغطى بالموارد الدائمة مع ترك هامش أمان؛

– اعتماد المؤسسة على الديون قصيرة الأجل أدى إلى رفع قيمة الاحتياج في رأس المال العامل في الاتجاه السالب؛

– خزينة المؤسسة سجلت بقيم موجبة غير أنها لا تفي بالغرض المطلوب و بالتالي المؤسسة في حاجة إلى تدعيم سيولتها.

*** اختبار الفرضيات :**

الفرضية الأولى : قد تعتمد عملية تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على المراجعة الداخلية.

تعتمد عملية تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على المراجعة والتي هي عملية رقابية تصحيحية لجميع أنشطة المؤسسة، من خلال تتبع أنشطة المؤسسة و كشف جميع الأساليب المضرة بالمؤسسة، كونها تعتمد على جملة من المبادئ و معايير مختلفة تضفي على عملها الصدق و المصداقية مما يساعد في تحسين أداء المؤسسة ككل و ليس الأداء المالي فقط.

الفرضية الثانية : قد تساهم المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال مراجعة القوائم المالية.

تساهم المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال مراجعة القوائم المالية. و ذلك من خلال الفحص الدقيق لجميع عناصر القوائم المالية و التي تتضمن قيم مبالغ فيها أو عناصر صورية كما يكشف تحليل القوائم المالية أفقيا و عموديا فترصد جميع التغيرات الحاصلة سواء سلبا أو إيجابا كل هذا يساهم قطعا في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

الفرضية الثالثة : يمكن تحسين الأداء المالي من خلال تفعيل نظام الرقابة.

يمكن تحسين الأداء المالي من خلال تفعيل نظام الرقابة حيث تمكن المراجعة الداخلية من ضبط و تحسين نظام الرقابة و ذلك بفحص مدى احترام الإجراءات الرقابية و كيفية عملها و استخراج نقاط الضعف و القوة فيها.

الفرضية الرابعة : عملية تقييم الأداء المالي تمكن من تحسين مؤشرات الأداء المالي.

عملية تقييم الأداء المالي تمكن تحسين مؤشرات الأداء المالي، من خلال مساهمة المراجعة في الفحص و التدقيق في مؤشرات الأداء المالي عن مدى استخدام المؤسسة لمواردها (البشرية، المادية و المالية) للتأكد من تحقيق الأهداف بكفاءة و فعالية و ذلك عن طريق إجراء مقارنات مع نتائج المؤسسات الأخرى في نفس القطاع أو بنتائج المؤسسة السابقة و تحديد الفجوات لتفاديها مستقبلا.

الاقتراحـــــــات :

إن دراسة و تقييم الأداء المالي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – قالمة – مكنتنا من الاقتراحات التالية :

- الاهتمام بعملية تقييم الأداء المالي لاكتشاف مواطن الخلل و تصحيحها؛
- إيجاد حلول للنتائج السلبية المحققة سابقا لتفاديها مستقبلا من خلال الاهتمام أكثر بالمركز المالي للمؤسسة؛
- الحد من الاعتماد على الديون قصيرة الأجل من خلال تدعيم الموارد الدائمة للمؤسسة؛
- تطوير المراجعة داخل المؤسسة من خلال إنشاء مصلحة خاصة بها؛
- تدعيم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال توظيف مراجعين ذوي خبرة عالية؛
- المحافظة على الأداء الجيد من خلال تحفيز و تدريب العنصر البشري؛
- زيادة الوعي و الإدراك بأهمية المراجعة الداخلية.

*** التوصيـــــــات :**

- القيام بالمراجعة الدورية للقوائم المالية؛
- ضرورة الالتزام بالإفصاح الكافي لجميع المعلومات؛
- ضرورة مراعاة الشفافية في منح الصفقات؛
- ترشيد النفقات.

*** آفاق الدراسة :**

- دور تكنولوجيا المعلومات و الاتصال في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؛
- دور المراجعة الداخلية في تحسين وضبط النظام الرقابي في المؤسسة الاقتصادية؛
- المراجعة الداخلية وأثرها على الأداء في المؤسسة الاقتصادية؛
- واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

*** الكتب باللغة العربية :**

1- إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير واجراءات**، منشورات جامعة فار يونس، ط5، ليبيا، 2008.

2- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015.

3- إلياس بن ساسي ويوسف قريشي، **التسيير المالي (الإدارة المالية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، ج1، ط2 الأردن، 2011.

4- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي (الإدارة المالية)**، دروس و تطبيقات، دار وائل للنشر و التوزيع، ط1 عمان، الأردن 2006.

5- السيد مجد، **المراجعة و الرقابة المالية (المعايير و القواعد)**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.

6- السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.

7- أمين السيد أحمد لطفي، **فلسلفة المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2008-2009.

8- بلعور سليمان، **التسيير المالي**، محاضرات وتطبيقات، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.

9- جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، مصر،2001 ص106.

10- جمال الدين المرسلي، **أحمد عبد الله اللحلح، الادارة المالية**، مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص57.

11- داوود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية**، دار المنشورات الحقوقية ، ط2، لبنان ، 2002.

12- داود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية، ط1، لبنان، 2007.

13– داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية للنشر، ط2، لبنان، 2010.

14– وليام توماس، أمير سون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج وآمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية ، 1989.

15– زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، دار الراية للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2009.

16– حازم الألوسي هاشم، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، ط1، طرابلس، ليبيا، 2003.

17– حياة نجار، **محاضرات في التحليل المالي**، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2014-2015.

18– حمزة محمود الزبيدي، **التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**، الوراق للنشر والتوزيع، ط2 ،عمان، الأردن، 2011.

19– حسين القاضي، مأمون توفيق، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000.

20– حسين القاضي و حسين دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة " الإطار النظري و الإجراءات العملية"**، دار الثقافة، ط1، عمان 2009.

21– حسن راوية، **إدارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

22– يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، ط1، عمان، الأردن، 2000.

23– يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، دون دار نشر، فلسطين، 2002.

24– يوسف محمد جربوع، سالم عبد االله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للتوزيع والنشر، لبنان، 2002.

25– كمال الدين مصطفى الهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.

26– مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة، الطبعة الثانية، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.

27– مجيد كرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص32.

28– محمد السيد الناغي، **المراجعة إطار النظرية و الممارسة**، مكتبة الجلاء الجديدة، ط2، مصر، 1996.

29– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

30– محمد بوتين، **المراجعة و تطبيق الحسابات بين النظيرة و التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

31– محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص47.

32– محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية: منشأ الاعتراف و القياس و الإفصاح، الجزء الثاني، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، لبنان، 2007.

33– محمد سمير الصبيان و عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، دار النشر الاسكندرية، 2002.

34– محمد على إبراهيم العامري، **الإدارة المالية الحديثة**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2013.

35– مليكة زغيب ومولود بوشنقير، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

36– منير ابراهيم هندي، **الإدارة المالية (مدخل تحليلي معاصر)**، الطبعة 5، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2000.

37– منير شاكر محمد وآخرون، **التحليل المالي مدخل صناعة القرارات**، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2005.

38– مصطفى عيسى خيضر، **المراجعة و المفاهيم و المعايير و الإجراءات**، مطابع جامعة الملك سعود، ط1، المملكة العربية السعودية، 1995.

39– نور الدين أحمد قايد، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، دار الجنان للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2015.

40– عايدة خطاب، **التخطيط الاستراتيجي**، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1989.

41– عبد الحكم أحمد الخزامي، **تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين**، مكتبة ابن سينا للطبع والنشر والتوزيع، ج1، ط1 القاهرة، 1999.

42– عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، دار وائل، عمان، الأردن، ط1، 2010.

43– عبد الفتاح الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2001.

44– عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الأردن، 2006.

45– عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الدار النموذجية للطباعة والنشر، ط1، لبنان، 2011.

46– علي حنفي، **مدخل إلى الإدارة المالية الحديثة التحليل المالي و اقتصاديات الاستثمار و التمويل**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.

47– عبيد سعد شريم، بركات لطفي حمود، **أصول مراجعة الحسابات**، الأمين للنشر و التوزيع، ط3، اليمن، 2011.

48– عبد الوهاب نصر، **شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

49– عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1989.

50– عبد الفتاح مجد الصحن، سمير كامل، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2001.

51– عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق و الرقابة الداخلية**، الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، ط2، العراق، 1999.

52– فلاح حسني، مؤيد عبد الرحمان الدوري، **إدارة البنوك كمدخل كمي واستيراتيجي معاصر**، دار وائل للنشر والإشهار، عمان، الأردن،2011.

53– شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، سنة 2008.

54– شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي** IFRS، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012.

55– ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.

56– خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق**، الوراق للنشر و التوزيع، ط1، الأردن، 2006.

57– خميسي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومة، الجزائر، 2010.

58– غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ط2، الأردن، 2009.

*** الأطروحات و الرسائل :**

59– حفصي رشيد، **تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.

60– كمال زواق، **المراجعة الخارجية في ظل النظام الدولي الجديد**، مذكرة شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3،السنة الجامعية 2010-2009.

61– كنزة براهمة، **التدقيق الداخلي و دوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2013-2014.

62– لعروس نبيلة، رمضاني نادية، **دور المراجعة الداخلية في منح قروض الاستثمار**، رسالة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2012-2013.

63– مالك مريم، **إدارة الجودة الشاملة و دورها في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية**، رسالة ماجستير (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

64– محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط الأردن، 2009.

65– عزوز ميلود، **دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير و العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، جامعة سكيكدة، 2006-2007.

66– عيادي محمد لمين، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.

67– علي عبد الله، **"أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية" حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، (غير منشورة)،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999.

68– شباح نعيمة، **"دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر،2007/2008.

69– شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2008-2009.

70– شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2003-2004.

71– شرف الدين مومن، **دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة–**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة إستراتيجية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، غير منشورة، 2012.

* **المؤتمرات و الملتقيات و المداخلات :**

72– دادان عبد الغني، كماسي محمد الأمين، **الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس، 2005.

73– حاب الله الشريف، طرابلسي سليم، **تشخيص الوضعية المالية المبني على أساس المقاربة الوظيفية الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية**، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية – سوق أهراس،يومي 22-23 ماي 2012.

74– السعيد بريش، نعيمة يحياوي، **أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حول "الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي .23/22 نوفمبر2011.

75– زويتة محمد الصالح، **ملتقى وطني حول : التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية– عنوان المداخلة دور حساب النتائج حسب الطبيعة – وفق النظام المحاسبي المالي– في قياس أداء المؤسسة**، جامعة امحمد بوقرة– بومرداس.

* **المجلات :**

76– أحمد سعيد قطب قطانين، **التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جانفي 2009، العدد الأول، المجلد 46، جامعة الاسكندرية مصر.

77– بلقدم مريم، بلدغم فتحي، **التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مانطال**، مجلة البشائر الاقتصادية (المجلد الخامس العدد1).

78– جميل حسن النجار، **مدى تأثير الرفع المالي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، المجلد 15، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013.

79– هلا يلي إسلام، أحمد قايد نور الدين، **دور قائمة التدفقات النقدية للخزينة كإحدى مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في تطوير الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (B T G E)، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، المجلة 14، العدد 1 السنة 2020.

80– سليم طرابلسي، خير الدين معطى الله، **المراجعة الداخلية كآلية لإرساء و تعزيز حوكمة الشركات**، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، المجلد9، العدد2،جامعة غرداية، 2016.

81– عبد اللطيف محمد خليل، **نموذج مقترح لإدارة و تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة**، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، المجلد 25، جانفي 2003.

82– عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، عدد1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.

* **القوانين** :

83– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 10–01 المؤرخ في 29 يونيو**، المادة 22، 2010.

84– المصدر : **الجريدة الرسمية**، العدد، 19الصادر 25 مارس، 2009.

* **المطبوعات** :

85– لحسن دردوري، **التشخيص المالي**، محاضرات مطبوعة، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص 28.

86– سعيدة بورديمة، مطبوعة **دروس التسيير المالي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، 2014-2015، ص44.

* **الكتب الأجنبية** :

87- Abellatif Khemakhem ,**la dynamique du contrôle de gestion dunod**, 2édition,paris 1976.

88- A.hamini**, l'audit comptable et financier**, berti editions, alger, 2001.

89- Christian et Mireille ZAMBOTTO, Gestion financière en 23 fiches, DUNOD, 7e édition, Paris, 2006.

90- COHEN Elie, **"Dictionnaire de gestion",** Casbah édition, Alger, 1998.

91- Jacqueline DELAHAYE et Florence DELAHAYE, Finance d'entreprise (Manuel et applications), DUNOD, Paris, 2007.

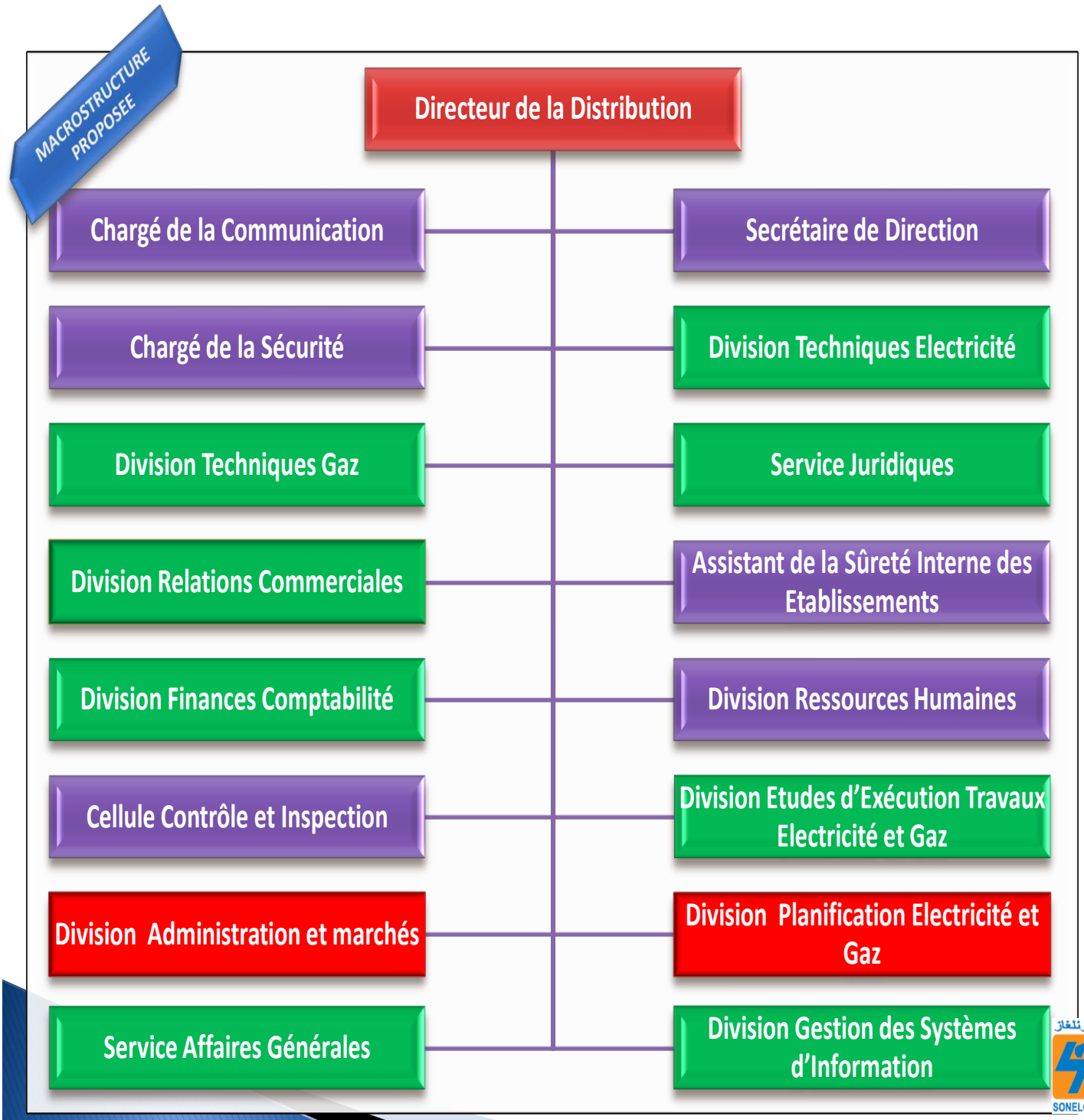
92- Kathryn, Batrol and David martin "Management" McGRAW-Hill, INC, 1991.

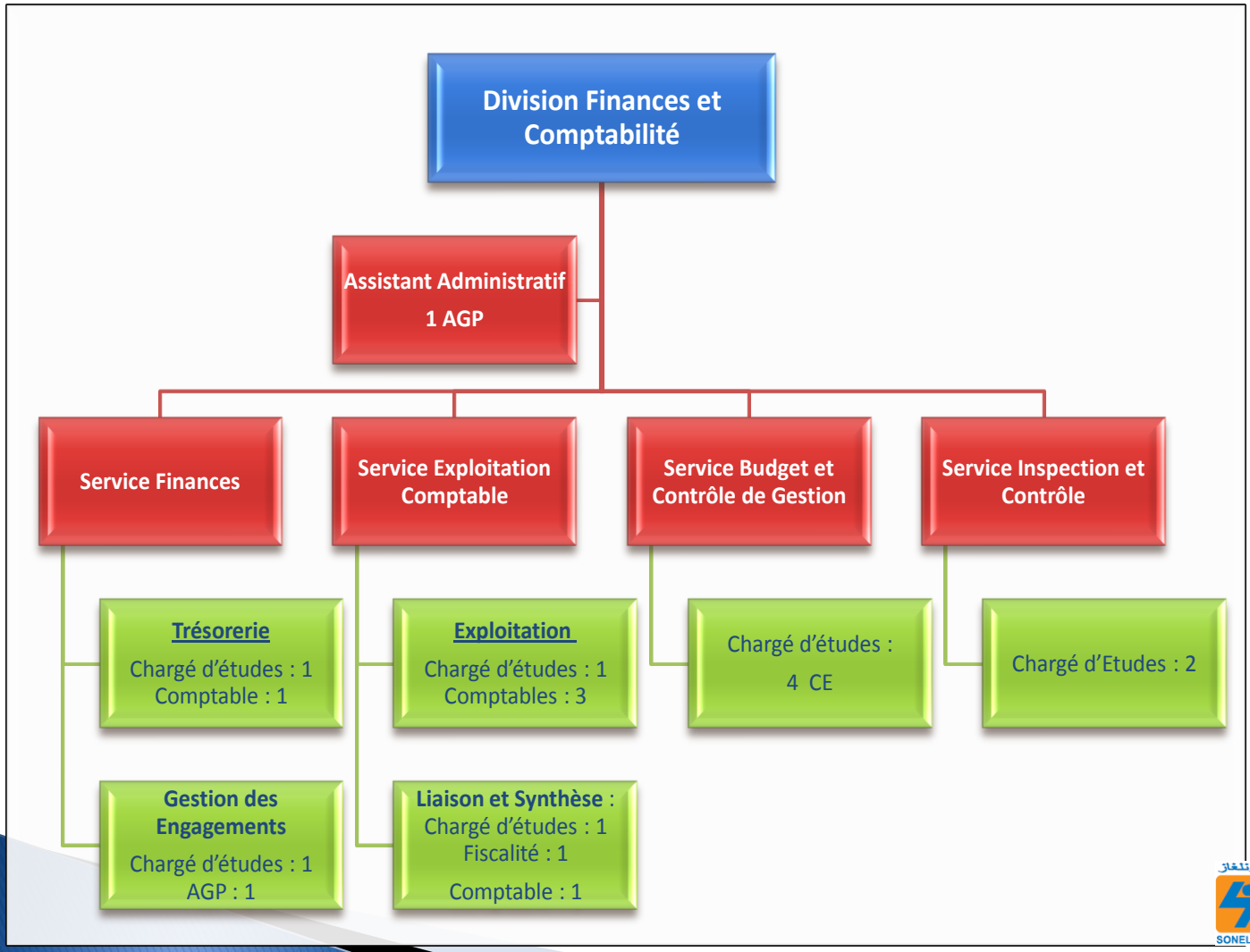
93- Mallot jean loius ,Jeancharles**, l'essentiel du contrôle de gestion**, Edition d'organisation, Paris,1998.

* **المواقع** :

94-http://www.mdcegypt.com/Site-Arabic/Management20%Approaches-Arabic/Management-20% Leadership-Arabic/M-Leadership-14/MLeadership-14.asp,25,06,2020.

الملاحق


MACROSTRUCTURE PROPOSEE
Directeur de la Distribution
Chargé de la Communication
Chargé de la Sécurité
Division Techniques Gaz
Division Relations Commerciales
Division Finances Comptabilité
Cellule Contrôle et Inspection
Division Administration et marchés
Service Affaires Générales
Secrétaire de Direction
Division Techniques Electricité
Service Juridiques
Assistant de la Sûreté Interne des Etablissements
Division Ressources Humaines
Division Etudes d'Exécution Travaux Electricité et Gaz
Division Planification Electricité et Gaz
Division Gestion des Systèmes d'Information


Division Finances et Comptabilité
Assistant Administratif
1 AGP
Service Finances
Service Exploitation Comptable
Service Budget et Contrôle de Gestion
Service Inspection et Contrôle
Trésorerie
Chargé d'études : 1
Comptable : 1
Exploitation
Chargé d'études : 1
Comptables : 3
Chargé d'études :
4 CE
Chargé d'Etudes : 2
Gestion des Engagements
Chargé d'études : 1
AGP : 1
Liaison et Synthèse :
Chargé d'études : 1
Fiscalité : 1
Comptable : 1

SOCIETE Société de Distribution **EXERCICE** 2016

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.28.48

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2016	amort 2016	2016	2015
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		1 806 145,04	1 725 056,71	81 088,33	0,00
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		27 057 301,03		27 057 301,03	264 301,03
Agencements et aménagements de terrains		47 593 327,35	27 553 668,70	20 039 658,65	18 488 158,88
Constructions (Batiments et ouvrages		444 949 828,10	93 784 674,15	351 165 153,95	245 041 611,58
Installations techniques, matériel et outillage		13 365 610 168,10	6 456 651 779,49	6 908 958 388,61	4 873 294 526,78
Autres immobilisations corporelles		1 491 156 448,23	567 600 496,97	923 555 951,26	1 176 703 052,39
Immobilisations en cours		1 472 317 967,72		1 472 317 967,72	2 418 860 748,61
Immobilisation en concession					
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 126 700,00		1 126 700,00	1 126 700,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		16 851 617 885,57	7 147 315 676,02	9 704 302 209,55	8 733 779 099,27
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 740 073,18		2 740 073,18	4 964 589,17
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 591 293 993,03	171 257 471,33	1 420 036 521,70	1 247 704 669,18
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		15 171 868,73	9 623 047,63	5 548 821,10	3 752 034,92
Impôts		30 196 572,83		30 196 572,83	6 933 053,32
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		145 193 890,01	0,00	145 193 890,01	55 947 413,90
TOTAL ACTIF COURANT		1 784 596 397,78	180 880 518,96	1 603 715 878,82	1 319 301 760,49
TOTAL GENERAL ACTIF		18 636 214 283,35	7 328 196 194,98	11 308 018 088,37	10 053 080 859,76

SOCIETE Société de Distribution **EXERCICE** 2016

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.28.50

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves			
Écart de réévaluation		284 703 025,81	284 703 025,81
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	51 255 123,86
compte de liaison**		6 721 399 383,58	5 730 038 436,28
TOTAL CAPITAUX PROPRES		7 006 102 409,39	6 065 996 585,95
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		31 153 089,83	27 656 081,99
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 096 504 090,83	1 917 395 477,01
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 127 657 180,66	1 945 051 559,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		815 440 275,50	730 429 312,79
Impôts		44 603 270,72	24 175 080,61
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 314 214 952,10	1 287 428 321,41
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 174 258 498,32	2 042 032 714,81
TOTAL GENERAL PASSIF		11 308 018 088,37	10 053 080 859,76

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2017

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.07.36

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2017	amort 2017	2017	2016
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		5 153 279,16	2 011 356,22	3 141 922,94	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		27 057 301,03		27 057 301,03	0,00
Agencements et aménagements de terrains		47 593 327,35	28 698 239,13	18 895 088,22	0,00
Constructions (Batiments et ouvrages		483 725 638,40	103 410 412,99	380 315 225,41	0,00
Installations techniques, matériel et outillage		14 818 214 120,28	6 916 978 411,35	7 901 235 708,93	0,00
Autres immobilisations corporelles		1 353 126 296,10	619 793 525,84	733 332 770,26	0,00
Immobilisations en cours		894 516 493,98		894 516 493,98	0,00
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 126 700,00		1 126 700,00	0,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		17 630 513 156,30	7 670 891 945,53	9 959 621 210,77	0,00
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 579 392 519,11	186 753 107,60	1 392 639 411,51	0,00
Stocks et encours		1 751 184,69		1 751 184,69	0,00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		19 605 450,47	15 506 299,70	4 099 150,77	0,00
Impôts		16 237 362,06		16 237 362,06	0,00
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		80 693 445,82		80 693 445,82	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		1 697 679 962,15	202 259 407,30	1 495 420 554,85	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF		19 328 193 118,45	7 873 151 352,83	11 455 041 765,62	0,00

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2017

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.07.52

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		284 703 025,81	0,00
Résultat net		0,00	0,00
compte de liaison**		6 761 573 559,60	0,00
TOTAL CAPITAUX PROPRES		7 046 276 585,41	0,00
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		36 193 788,88	0,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 279 905 845,54	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 316 099 634,42	0,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		847 517 906,24	0,00
Impôts		40 050 333,40	0,00
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 205 097 306,15	0,00
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 092 665 545,79	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF		11 455 041 765,62	0,00

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2018

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.08.03

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2018	amort 2018	2018	2017
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		5 153 279,16	3 156 554,26	1 996 724,90	3 141 922,94
Immobilisations corporelles					
Terrains		27 057 301,03		27 057 301,03	27 057 301,03
Agencements et aménagements de terrains		47 593 327,35	29 842 809,57	17 750 517,78	18 895 088,22
Constructions (Batiments et ouvrages		503 497 023,63	115 408 718,06	388 088 305,57	380 315 225,41
Installations techniques, matériel et outillage		15 956 049 577,90	7 400 075 172,27	8 555 974 405,63	7 901 235 708,93
Autres immobilisations corporelles		1 415 098 239,24	629 400 388,40	785 697 850,84	733 332 770,26
Immobilisations en cours		485 957 987,16		485 957 987,16	894 516 493,98
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 126 700,00		1 126 700,00	1 126 700,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		18 441 533 435,47	8 177 883 642,56	10 263 649 792,91	9 959 621 210,77
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 850 653 200,85	185 500 257,13	1 665 152 943,72	1 392 639 411,51
Stocks et encours		3 150 260,88		3 150 260,88	1 751 184,69
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		24 163 381,62	9 240 378,83	14 923 002,79	4 099 150,77
Impôts		42 570 777,66		42 570 777,66	16 237 362,06
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		50 991 574,19		50 991 574,19	80 693 445,82
TOTAL ACTIF COURANT		1 971 529 195,20	194 740 635,96	1 776 788 559,24	1 495 420 554,85
TOTAL GENERAL ACTIF		20 413 062 630,67	8 372 624 278,52	12 040 438 352,15	11 455 041 765,62

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2018

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.08.33

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		284 703 025,81	284 703 025,81
Résultat net		0,00	0,00
compte de liaison**		7 094 057 583,45	6 761 573 559,60
TOTAL CAPITAUX PROPRES		7 378 760 609,26	7 046 276 585,41
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		44 648 402,62	36 193 788,88
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 481 567 341,55	2 279 905 845,54
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 526 215 744,17	2 316 099 634,42
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		362 667 041,35	847 517 906,24
Impôts		38 470 137,10	40 050 333,40
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 734 324 820,27	1 205 097 306,15
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 135 461 998,72	2 092 665 545,79
TOTAL GENERAL PASSIF		12 040 438 352,15	11 455 041 765,62

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2019

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.09.45

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		7 553 039,16	5 101 672,30	2 451 366,86	1 996 724,90
Immobilisations corporelles					
Terrains		27 057 301,03		27 057 301,03	27 057 301,03
Agencements et aménagements de terrains		47 593 327,35	30 987 380,00	16 605 947,35	17 750 517,78
Constructions (Batiments et ouvrages		503 497 023,63	125 825 312,31	377 671 711,32	388 088 305,57
Installations techniques, matériel et outillage		16 491 035 250,24	7 875 563 935,86	8 615 471 314,38	8 555 974 405,63
Autres immobilisations corporelles		1 561 319 325,69	689 692 856,17	871 626 469,52	785 697 850,84
Immobilisations en cours		1 113 418 618,00		1 113 418 618,00	485 957 987,16
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 126 700,00		1 126 700,00	1 126 700,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		19 752 600 585,10	8 727 171 156,64	11 025 429 428,46	10 263 649 792,91
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 964 796 333,70	187 126 213,69	2 777 670 120,01	1 665 152 943,72
Stocks et encours		1 666 325,69		1 666 325,69	3 150 260,88
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		26 036 889,84	9 240 378,83	16 796 511,01	14 923 002,79
Impôts		91 153 539,11		91 153 539,11	42 570 777,66
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		124 687 361,80		124 687 361,80	50 991 574,19
TOTAL ACTIF COURANT		3 208 340 450,14	196 366 592,52	3 011 973 857,62	1 776 788 559,24
TOTAL GENERAL ACTIF		22 960 941 035,24	8 923 537 749,16	14 037 403 286,08	12 040 438 352,15

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2019

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.09.45

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		284 703 025,81	284 703 025,81
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		17 323 271,04	0,00
compte de liaison**		7 274 027 823,00	7 094 057 583,45
TOTAL CAPITAUX PROPRES		7 576 054 119,85	7 378 760 609,26
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		54 162 723,45	44 648 402,62
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 707 677 311,05	2 481 567 341,55
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 761 840 034,50	2 526 215 744,17
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		671 125 556,51	362 667 041,35
Impôts		49 385 406,34	38 470 137,10
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 978 998 168,88	1 734 324 820,27
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		3 699 509 131,73	2 135 461 998,72
TOTAL GENERAL PASSIF		14 037 403 286,08	12 040 438 352,15

SOCIETE Société de Distribution **EXERCICE** 2016

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.26.36

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2016	2015
Ventes et produits annexes		2 828 491 146,45	2 536 350 696,47
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Production immobilisée		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		2 828 491 146,45	2 536 350 696,47
Achats consommés		- 30 572 948,68	- 17 343 691,15
Services extérieures et autres consommations		- 226 778 342,05	- 158 187 537,02
II - Consommation de l'exercice		- 2 499 000 435,51	- 2 422 506 268,10
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		329 490 710,94	113 844 428,37
Charges de personnel		- 527 447 374,22	- 548 076 258,96
Impôts, taxes et versements assimilés		- 50 406 525,34	- 45 435 902,79
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 248 363 188,62	- 479 667 733,38
Autres produits opérationnels		100 291 741,04	95 583 408,20
Autres charges opérationnelles		- 4 079 053,23	- 538 490,21
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 481 120 680,64	- 385 973 727,37
Reprise sur pertes de valeur et provisions		2 642 085,68	46 373 763,27
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 636 292 723,42	- 730 230 693,92
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 636 292 723,42	- 730 230 693,92
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 931 511 353,17	2 678 543 218,46
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 567 804 076,59	- 3 408 773 912,38
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 636 292 723,42	- 730 230 693,92
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	- 1 172 310,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 636 292 723,42	- 731 403 003,92

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2017

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.14.27

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2017	2016
Ventes et produits annexes		3 131 946 179,36	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 419 416 169,73	0,00
Achats consommés		- 25 855 429,49	0,00
Services extérieures et autres consommations		- 267 804 075,24	0,00
II - Consommation de l'exercice		- 857 557 366,61	0,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		561 858 803,12	0,00
Charges de personnel		- 618 544 925,90	0,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 56 636 340,20	0,00
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 113 322 462,98	0,00
Autres produits opérationnels		100 999 621,49	0,00
Autres charges opérationnelles		- 1 485 001,01	0,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 591 313 404,93	0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12 757 142,83	0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 603 552 051,28	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 603 552 051,28	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 245 817 619,47	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 849 369 670,75	0,00
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 603 552 051,28	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		154 765,37	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 603 397 285,91	0,00

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2018

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.14.23

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2018	2017
Ventes et produits annexes		3 135 365 927,63	3 131 946 179,36
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 316 775 852,07	1 419 416 169,73
Achats consommés		- 24 044 818,66	- 25 855 429,49
Services extérieures et autres consommations		- 260 670 311,48	- 267 804 075,24
II - Consommation de l'exercice		- 828 759 194,31	- 857 557 366,61
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		488 016 657,76	561 858 803,12
Charges de personnel		- 547 155 072,63	- 618 544 925,90
Impôts, taxes et versements assimilés		- 55 311 468,05	- 56 636 340,20
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 114 449 882,92	- 113 322 462,98
Autres produits opérationnels		144 305 931,17	100 999 621,49
Autres charges opérationnelles		- 444 442,15	- 1 485 001,01
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 662 961 153,21	- 591 313 404,93
Reprise sur pertes de valeur et provisions		65 104 760,70	12 757 142,83
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 573 762 683,76	- 603 552 051,28
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 573 762 683,76	- 603 552 051,28
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 344 948 472,00	3 245 817 619,47
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 918 711 155,76	- 3 849 369 670,75
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 573 762 683,76	- 603 552 051,28
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		250 228,37	154 765,37
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 573 512 455,39	- 603 397 285,91

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2019

CENTRE DD GUELMA **DATE** 30/08/2020 11.14.17

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		3 482 661 629,55	3 135 365 927,63
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 774 107 743,12	1 316 775 852,07
Achats consommés		- 40 113 695,11	- 24 044 818,66
Services extérieures et autres consommations		- 261 349 315,91	- 260 670 311,48
II - Consommation de l'exercice		- 793 460 317,87	- 828 759 194,31
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		980 647 425,25	488 016 657,76
Charges de personnel		- 740 934 095,06	- 547 155 072,63
Impôts, taxes et versements assimilés		- 62 137 825,72	- 55 311 468,05
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		177 575 504,47	- 114 449 882,92
Autres produits opérationnels		129 059 848,19	144 305 931,17
Autres charges opérationnelles		- 10 429 639,59	- 444 442,15
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 561 350 002,80	- 662 961 153,21
Reprise sur pertes de valeur et provisions		48 629 063,04	65 104 760,70
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 223 247 943,14	- 573 762 683,76
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 223 247 943,14	- 573 762 683,76
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 660 551 182,79	3 344 948 472,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 883 799 125,93	- 3 918 711 155,76
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 223 247 943,14	- 573 762 683,76
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	250 228,37
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 223 247 943,14	- 573 512 455,39

Système d'information Fin... | Boîte de réception App Su...

https://hissab.sadeg.dz/production/index.xhtml

الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز
Société algérienne de l'électricité et du gaz

Système d'information
Finances et comptabilité

- Comptabilité générale
- Comptabilité analytique
- Gestion des immobilisations
- Gestion des investissements
- Gestion des règlements
- Administration système

© Copyright 2012, ELIT, Tous Droits Réservés.

FRA 09:31 09/09/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 . قالمة

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université 8 Mai 1945 . Guelma

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

قسم علوم التسيير

DEPARTEMENT DE SCIENCES DE GESTION

رقم: /ق،ع،ت/ك.ع.ا.ت.ع.ت./ج.ق/2020

Ref : /D.G / F.S.E.C.S.G/U.G/2020

قالمة، في

Guelma, le

إلى السيد: مدير شركة توزيع الكهرباء و الغاز - قالمة -

الموضوع: إجراء زيارة ميدانية أو تربص

نحن رئيس قسم علوم التسيير نشهد بأن :

الطالب(ة): رحادي بغدادي

الطالب(ة): عماري ابراهيم

مسجل (ة): بقسم علوم التسيير سنة أولى/ ثانية ماستر ، فرع (علوم التسيير /علوم مالية)

تخصص: مالية المؤسسة في حاجة لإجراء زيارة ميدانية أو تربص بمؤسستكم

موضوع الزيارة: دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة (دراسة ميدانية)

لذا نرجو من سيادتكم الموافقة لتحقيق هذه الغاية

ولكم منا فائق الاحترام و التقدير.

اسم ولقب وإمضاء الأستاذ(ة):المشرف(ة):

محمد العابد

رئيس القسم:

قسم رئيس قسم علوم التسيير بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إمضاء: جلايلية كريم

تأشيرة المؤسسة المستقبلة:

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

Concessions de Distribution Guelma

SADEG

Direction de Distribution Guelma

Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz

بلحرش عبد اللطيف

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك بالبحث عن العلاقة بينهما بقياس مختلف المؤشرات المالية المرتبطة أساسا بأهداف المؤسسة دراستنا خلصت إلى أن عملية المراجعة ضرورية لبقاء واستمرار المؤسسة، حيث تعمل على التدقيق في نظام الرقابة، مراجعة القوائم المالية و إعداد تقرير نهائي يتضمن جميع الملاحظات الموجودة وهذا كله يعمل على تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الكلمات المفتاحية :

الأداء المالي، تقييم الأداء المالي، تحسين الأداء، المراجعة الداخلية، الرقابة

Abstract :

This study aims to shed light on the effective role that internal audit plays in improving the financial performance of the economic institution, by searching for the relationship between them by measuring the various financial indicators related mainly to the objectives of the institution. Our study concluded that the review process is necessary for the survival and continuation of the institution, as it works to audit the system Monitoring, reviewing the financial statements and preparing a final report that includes all the existing notes, all of which improves the financial performance of the economic institution

key words :

Financial performance, financial performance evaluation, performance improvement, internal audit, control.

Résumé :

Cette étude vise à mettre en lumière le rôle effectif que joue l'audit interne dans l'amélioration de la performance financière de l'institution économique, en recherchant les relations entre eux en mesurant les différents indicateurs financiers liés principalement aux objectifs de l'institution. Suivi, examen des états financiers et préparation d'un rapport final comprenant toutes les notes existantes, ce qui améliore la performance financière de l'institution économique

les mots clés :

Performance financière, évaluation de la performance financière, amélioration de la performance, audit interne, contrôle.