جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

دراسة تحليلية لمجمع سونلغاز المدية للفترة

2021-2020

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: إدارة مالية

من إعداد الطالبتان:

هاجر العربي شريف

يسرى هجري

تحت إشراف:

د.جمال الدين سلامة

السنة الجامعية: 2023/2022

الشـــكـــر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا لإنجاز هذا العمل.

بشعور غامر بالتقدير والوفاء تتقدم الطالبتان بشكرهما الخالص والعميق مقرونا بجزيل العرفان والامتنان إلى كل من تفضل وأثرى جوانب هذا البحث سواء برأي أو نصيحة أو ساهم في هذا العمل ولو بجزء يسير.

وفي مقدمة هؤلاء نتقدم بشكرنا إلى الأستاذ المشرف "سلامة جمال الدين" الذي لم يبخل علينا بملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالتحية والشكر إلى كل أساتذة علوم الاقتصادية والتسيير.

والختام نشكر أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بإثراء هذا البحث.

الإهــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من قال فيهما عز و جل

"**و قضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا**"

إلى التي طالما رافقني دعائها و كانت تفرح كثيرا و أنا أحقق أحلامي، روح قلبي و نور فؤادي **أمي الغالية**

إلى من علمني أن الحياة كفاح و العلم سلاح و الثقة بالنفس أساس النجاح، فخري و اعتزازي

أبي الغالي

حفظكما الله و أمد في عمركما و متعكما بالصحة يا رمز العطاء و التضحية و قدرنا على نيل رضاكم ما حيينا

إلى سكراتي بتول ورباب، إلى سندي يحي ، إلى خالي العزيز و كل أفراد عائلتي

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع

إلى كل الذين يحبوني و أحبهم.

هاجر

الإهـداء

مرت قاطرة البحث بكثير من العوائق، ومع ذلك حاولت أن أتخطاها بثبات بفضل من الله ومنه

وها أنا ذا أختم بحث تخرجي بكل همة ونشاط

وأمتن لكل من كان له فضل في مسيرتي، وساعدني ولو باليسير.

إلى النور الذي ينير لي درب النجاح ... أبي

وإلى من علمتني الصمود مهما تبدلت الظروف... أمي

إلى فرحي عبد المالك ...أنسي نورالهدى..

إلى نفسي...

أهدي لكم بحث تخرجي.....

داعية المولى عز وجل أن يطيل في أعماركم ويرزقكم بالخيرات.

يسرى

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي

للمؤسسات، وذلك من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية ووسائله، ومقوماته، بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في تطبيقه، ومن ثم مدى مساهمته في تحسين الأداء المالي، واختبار ذلك عن طريق دراسة تحليلية لمؤسسة سونلغاز.

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

الكلمات المفتاحية : نظام الرقابة الداخلية، الأداء المالي، تقييم الأداء المالي، تحسين الأداء المالي.

Résumé:

L'étude vise à éclairer le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la

Performance financière des entreprises, et ceci, à travers l'identification du

Concept, de système de contrôle interne et sec composantes, sec moyens et, en plus des procédures suivis dans son application, puis connaitre jusqu'à quel point, il participe dans l'amélioration de performance financière. Ceci a été testé par une étude analytique de la Fondation Sonelgaz.

Arrivé au terme de ce travail, nous concluons par: L'application d'un système de contrôle interne efficace, joue un rôle considérable dans la réalisation des objectifs prévues par la société et Précisément attendre le résultat maximal au moindre charges, qui a son tour, met en crédence le niveau de performance financières et augmente la Compétitivité de l'entreprise.

Mots clés : système contrôle interne, la performance financière, évaluation

Performance financière, amélioration performance financière.

فـهـرس الـمحـتـويـات

العنوان	الصفحة
الشكر	
الإهداء	
فهرس المحتويات	
الملخص	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
مقدمة	أ–ث
الفصل الأول:الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية	21_02
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية	3
المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية	3
المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية	5
المبحث الثاني: عناصر وأهداف نظام الرقابة الداخلية	6
المطلب الأول: عناصر نظام الرقابة الداخلية	6
المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية	11
المبحث الثالث:تقييم نظام الرقابة الداخلية	12
المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية	12
المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	15
خلاصة الفصل	21
الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	45_23
تمهيد	23
المبحث الأول: ماهية الأداء المالي و مراحل تقييمه	24
المطلب الأول: ماهية الأداء المالي	24
المطلب الثاني: مراحل تقييم الأداء المالي	28
المبحث الثاني:تقييم الأداء المالي بأدوات التحليل المالي	32
المطلب الأول: تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية	32
المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي باستخدام التوازنات المالية	39
المبحث الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي	42

المطلب الأول: علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء	42
المطلب الثاني: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية	43
خلاصة الفصل	45
الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمجمع سونلغاز	72_47
تمهيد	47
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلة سونلغاز	48
المطلب الأول: تقديم عام للمديرية الفرعية وحدة المدية	48
المطلب الثاني: أهداف المديرية وهيكلها التنظيمي	49
المبحث الثاني: فحص وإجراءات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	57
المطلب الأول: فحص نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	57
المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز	58
المبحث الثالث: تحليل الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز	61
المطلب الأول: تحليل حساب النتائج والميزانية	61
المطلب الثاني: تحليل الوضعية المالية بأدوات التحليل المالي	65
خلاصة الفصل	72
الخاتمة	75-74
قائمة المراجع	79-77
الملاحق	85-81

قـائـمـــة الأشـكـــال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
الشكل رقم (1)	مراحل تقييم الرقابة الداخلية	20
الشكل رقم (2)	العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي	28
الشكل رقم (3)	علاقة الرقبة الداخلية بالأداء المالي	44
الشكل رقم (4)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوزيع بالمدية	50
الشكل رقم (5)	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	55
الشكل رقم (6)	مخطط لأصول الميزانية المختصرة لسنة 2020	63
الشكل رقم (7)	مخطط لخصوم الميزانية المختصرة لسنة2020	63
الشكل رقم (8)	مخطط لأصول الميزانية المختصرة لسنة 2021	64
الشكل رقم (9)	مخطط لخصوم الميزانية المختصرة لسنة2021	64

قـائـمـة الـجـداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
الجدول رقم (1)	جدول يوضح أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الإدارية	10
الجدول رقم (2)	يبين مدى كفاءة وفعالة عملية الرقابة الداخلية لمؤسسة سونلغاز	60
الجدول رقم (3)	جدول حساب النتائج	61
الجدول رقم (4)	الميزانية المختصرة لسنة2020-2021	62
الجدول رقم (5)	حساب رأس المال العامل من أعلى الميزانية	65
الجدول رقم (6)	حساب رأس المال العامل من أسفل الميزانية	66
الجدول رقم (7)	المؤشرات المالية في المؤسسة محل الدراسة	66
الجدول رقم (8)	نسبة التوظيف في المؤسسة محل الدراسة	67
الجدول رقم (9)	حساب الخزينة الصافية بطريقة السلفات المصرفية	67
الجدول رقم (10)	حساب الخزينة الصافية بطريقة المؤشرات المالية	68
الجدول رقم (11)	نسب السيولة بالمؤسسة محل الدراسة	68
الجدول رقم (12)	نسب التمويل بالمؤسسة محل الدراسة	69
الجدول رقم (13)	نسب المردودية بالمؤسسة محل الدراسة	70

مقدمة

تطور العالم وضع المؤسسات الاقتصادية في حالة سباق لمواجهة تحديات و منافسة داخليا وخارجيا.

في ظل التغيرات الاقتصادية والتطورات التكنولوجية السريعة، ازدهار المؤسسة مرتبط ببقائها واستمرارها نحو إيجاد أساليب وبرامج تسيير تعتمدها في عمليات اتخاذ قرارات رشيدة تزيد مناعتها وتدعم استقرارها.

وتحقق المؤسسة هذه برامج و تلتزم بخططها باستخدام نظام رقابة داخلية للسيطرة على الانحرافات وتحقق سلامة تدفق أموالها، وحماية أصولها وموجوداتها وسلامة عملياتها ودقة تسجيلها، واكتشاف الأخطاء فور حدوثها اسفحالها.

فعند احترام متطلبات وإجراءات تطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ومناسب، تستطيع المؤسسة تقييم أدائها المالي، بهدف تحقيق أهدافها طويلة الأجل، ومدى قدرتها على استغلال مواردها.

إشكالية البحث:

بناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ؟

وللتعمق أكثر في الإشكالية المطروحة توجب علينا طرح الأسئلة التالية:

- هل تحافظ ممارسة الرقابة المالية على ممتلكات المؤسسة ؟
- ما هي نتائج ممارسة الرقابة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة؟
- كيف تساهم النسب والمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة؟
- هل يساعد نظام الرقابة الداخلية الجيد في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة ؟

فرضيات البحث:

- تعمل الرقابة الداخلية على المحافظة على أصول المؤسسة واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية لتحقيق أفضل النتائج.
- تلجأ المؤسسات لتطبيق الرقابة الداخلية لمراقبة أدائها المالي لتحسينه.
- تساهم النسب والمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي.
- يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال بأدوات رقابية في تشخيص الأداء المالي وتحسينه بمؤسسة سونلغاز بالمدية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في إيضاح الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تحسين الأداء وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة تسعى كل مؤسسة إلى تحقيق أفضل أداء لها والذي يكفل لها السمعة الطيبة في بيئتها ويمكنها من الاستمرار في نشاطها وذلك لتحقيق أهدافها في ظل وجود نظام رقابي فعال يؤدي دوره بكفاءة.

أسباب الدراسة:

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية صمام أمان للمؤسسة الناجحة.
- التحسيس بأهمية الموضوع لما له من اكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة داخل المؤسسة.
- أهمية الأداء المالي في المؤسسة لما له من قدرة على تشخيص الحالة المالية الفعلية للمؤسسة ومقارنتها بالسنوات السابقة.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال إبراز مفهومها ووسائلها.
- التركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- تحسين آليات الوصول إلى الأداء المالي الأمثل في المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيار هذا الموضوع لأسباب موضوعية وأسباب ذاتية:

أ- الأسباب الموضوعية:

- حاجة المؤسسات الجزائرية لنظام رقابي داخلي فعال.
- عدم وجود تطبيق فعلي للرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.

ب- الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة الرقابة الداخلية.
- دور الرقابة الداخلية في تحسين صورة المؤسسة واستمرارها.

صعوبات الدراسة:

من الصعوبات التي واجهتنا اثناء الدراسة نذكر منها:

- من الصعب الحصول على كامل المعطيات لتحليل الواقع المالي للمؤسسة قيد الدراسة.
- وجود أخطاء في الأرقام والنتائج.

منهج الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال جمع وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية ومستوى الأداء المالي، واعتماد منهج دراسة حالة من خلال استخدام المؤشرات النظرية في مؤسسة سونلغاز الفعال لتفعيل وتحسين الأداء المالي.

تتمثل متغيرات الدراسة في الرقابة الداخلية كمتغير مستقل و الأداء المالي كمتغير ثابت.

هيكل الدراسة:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول الفصل الأول والثاني يمثلان الجانب النظري والفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي.

في الفصل الأول تم التطرق إلى نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بمفهوم الرقابة الداخلية و وسائلها وعناصرها وكذا الحاجة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية .

و في الفصل الثاني تم التطرق إلى مفهوم الأداء المالي و العوامل المؤثرة فيه وكذلك خطوات تقييمه ومصادر معلومات تقييمه و كيفية تقييمه من خلال أدوات التحليل المالي وأخيرا تم التطرق إلى علاقة الرقابة الداخلية بتحسين الأداء المالي .

أما الفصل الثالث تم من خلاله تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز وذلك عن طريق عرض عام للمؤسسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وعرض النسب والمؤشرات المالية وتحليلها.

الدراسات السابقة

يمكن ذكر بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا كما يلي:

-شدري معمر سعاد: دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة سونلغاز، مذكرة ماجستير، كلية التسيير، فرع مالية، جامعة بومرداس 2008-2009.

حيث تدور الإشكالية الرئيسية لهذا البحث حول :إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة سونلغاز بصفة خاصة؟

وقد خلصت الدراسة مفادها أن المراجعة الداخلية تعتبر الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، من أجل سلامة مركزها المالي وتحسين الأداء داخل المؤسسة.

-غوالي محمد البشير: دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة -دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة، مذكرة ماجستير ،علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر ،2004.

حيث حاول الباحث الإجابة على الإشكالية المتمثلة في أن المؤسسة الجزائرية في ظل التغيرات المحيطة بها،من أجل كسب مكانة مشرفة في الأسواق عليها الاهتمام بنوعية المعلومات حتي تكسب ثقة المتعاملين معها خاصة إذا كانت مدعومة بتقرير إيجابي من المراجع حيث أن الوثائق التي تعتبرها المؤسسة من أهم الوثائق الإدارية التي يرغب المتعامل الإطلاع عليها، وذلك من خلال اعتبار المراجعة أداة رقابية تسمح في تحسين نوعية المعلومات من خلال إعطاء رأي فني محايد.

-عفاف نفيسة: أثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسات المصرفية – دراسة حالة بنك الجزائر الخارجي وكالة ورقلة، مذكرة ماستر، كلية علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 .

وتمحورت الإشكالية لهذه الدراسة: إلى أي مدى يؤثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسة المصرفية؟

حيث تضمن الجانب النظري وصف لأنظمة الرقابة بالوكالة عن طريق التمعن فيها واستجواب موظفيها وذلك لفهم أهمية الدورة ودراسة إجراءات تطبيق الرقابة مما يسمح لها باستنتاج عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالوكالة بسب نقص تطبيق هذا النظام .

الفصل الأول:
الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد

لقد أدت التطورات الاقتصاديةلزيادة حجم عمليات المؤسسات وتوسع وتعظيم نشاطها، وما لها من دور كبيرفي تحقيق الربحية، وتحقق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة، يستوجب وضعوتصميم نظام رقابة داخلي، يضمن حسن سير العمل والتقيد بالسياسات الموضوعة.

يعالج فصل الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية من خلال:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: عناصر وأهداف نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

نشأت الحاجة إلى وظيفة الرقابة نتيجة وجود احتمال حدوث أخطاء في تنفيذ خطة وبرنامج المؤسسة، وشهدت الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة اهتمام كبيرا من قبل القائمين على إدارة المؤسسة ومن قبل المدققين، ومن هذا المنطلق يتم التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

أولا:تعريف نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة المعلومات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم[1].

وحسب المعيار الدولي رقم 400 تعرف الرقابة الداخلية على أنها: جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المنشأة للمساعدة على تحقيق أغراض الإدارة في التأكد، إلى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية، وحماية الأصول ، ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه، ودقة

واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب[2] .

وعرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين aicpa الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على

1-الصبان محمد سمير ومحمد الفيومي محمد،**المراجعة بين التنظير و التطبيق**،الدار الجامعية بيروت،2000،ص ص 215 – 216.

2-فتحي رزق السوافيري وآخرون،**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،2002،ص12.

أموال الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة[1].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية هو خطة تنظيمية و إجراءات و وسائل مبنية لأجل حماية الأصول والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وذلك لتحقيق الرقابة الوقائية (لمنع الغش و الأخطاء و التلاعب) والسرعة في اكتشافها عند حدوثها، و كذلك السيطرة على مواطن الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة الإنتاجية.

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص[2]:

-الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات، حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة، وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر؛

-الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان، فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، لأن مسؤولية نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين، لذلك تجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك؛

- الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا نسبيا وليس مطلقا، إذ على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالاعتماد على تكلفتها ومنفعتها. وبغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فإن أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف الشركة، لأن ثمة عوامل خارجة عن نطاق السيطرة، وتأثير الإدارة تؤثر على مقدرة الشركة في تحقيق أهدافها، فمثلا تعمل كل من أخطاء الإنسان والأخطاء في الأحكام والتآمر على تجاوز أنظمة الرقابة.

1-عبد الفتاح الصحن، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006، ص15.

2-عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى،دار الراية النشر للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2009، ص ص46-47.

المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية

تستخدم الرقابة الداخلية عدة وسائل منها[1]:

أولا:الخطة التنظيمية

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورةوجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة التوجيه بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة,إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المستوحاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة. وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.

ويجب أن تتوفر عناصر أساسية في الخطة التنظيمية وهي:

– تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

– تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة,ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛

– تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛

– تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

– البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية؛

– وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أومالي؛

– حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

1–عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال"الواقع و الأفاق"**،الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 59.

ثانيا:الطرق و الإجراءات

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية بإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول ، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة،إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق الأهداف المرسومة.

ثالثا: المقاييس المختلفة

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

المبحث الثاني: عناصر و أهداف نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من العناصر كضرورة لتحقيق أهداف محددة.

المطلب الأول : عناصر نظام الرقابة الداخلية

من خلال مفهوم الرقابة ووفقا للتعاريف السابقة يمكن تحديد أهم العناصر التيتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة فيما يلي:

أولا: الرقابة المحاسبية

تهدف إلى اختيار الدقة المحاسبية للمعلومات ومدى الاعتماد عليها، وتعتمد هذه الرقابة علىالاستخدام الأمثل للحاسب الآلي وإتباع طريقة القيد المزدوج وحفظ حسابات المراقبة الإجمالية وتجهيزموازين المراجعة الدورية وعمل التدقيق الدوري وغيرها، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريقالجوانب التالية[1]:

1- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة؛
2- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المتعارف عليها؛
3- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة؛
4- وضع نظام لمراقبة وحماية المؤسسة وأصولها وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودهاواستخدامها فيما خصصت له ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك؛
5- وضع نظام إعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهر مثلا) للتحقق من دقة ما تم تسجيله منبيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة؛
6- وضع نظام لاعتماد ونتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد أو أكثرفي المؤسسة؛
7- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المؤسسة مع نتائجالجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري،ويتبع ذلك ضرورة فحصودراسة أسباب أي اختلافات قد تكتشفها هذه المقارنة.

ثانيا: الرقابة الإدارية

تهدف الرقابة الإدارية إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وإتباع السياسات المرسومة من خلال تحضير التقارير الماليةوالإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية وتقارير الإنتاج والبرامج والتدريب وغير ذلك،ويتحقق هذا النوع من الرقابة بالاهتمامبالجوانب الآتية[2]:

1 –السيد محمد،**المراجعة والرقابة المالية**،دار الكتاب الحديث،الإسكندرية،2008،ص 86.

2–عبد الرءوف جابر،**الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**،الطبعة الأولى،دار النهضة العربية،بيروت،لبنان،2004،ص170.

- عناصر الرقابة الإدارية:

وتتمثل في ما يلي:

أ- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقساموالتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية،مع وضع توظيف دقيق يمثل هذه الأهداف حتى يسهلتوظيفها.

ب-وضع نظام الرقابة: للخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء من إجراءات وبالتاليتحقيق الأهداف الموضوعة.

ج- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنةمالية لتكون هذه التقديرات الأساس من عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية ومنها:

- قواعد وأسس تقدير المبيعات؛

- قواعد وأسس تقدير الإنتاج؛

- قواعد وأسس تقدير عناصر المعروضات الأخرى؛

- قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.

د -وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة ومنها:

- سياسات وإجراءات الشراء؛

-سياسات وإجراءات البيع؛

-سياسات وإجراءات الإنتاج؛

- سياسات التوظيف والترقية بالنسبة للعاملين؛

- إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في الجزائر.

هـ- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالحالمؤسسة، ما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج أو على أساس أن أي قرار لا يتخذ إلابناءا على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ القرار.

و- الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حمايةأصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيقأهدافه على تقييم العمل مع مراقبة الذاتية إذ يخضع عمل كل موظف لمراجعة آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

- مقارنة بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية:

الجدول رقم(1): جدول يوضح أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الإدارية

أوجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	-حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام . – التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.	– التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. – التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	– التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة. – التحقق من أن عملية المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	– التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 60.

المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف نظام الرقابة الداخلية فيما يلي[1]:

1- صحة ونزاهة المعلومات و البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة : وتشمل على المعلومات المالية والمعلومات العمالياتية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الإعلام الآلي ، وهذهالمعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساس القرارات المتخذة من قبل الإدارة.

2- الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين: الإدارة مسئولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ومديرية المراجعة مسئولة من جهة أخرى عن فحص، وتقييم، وقياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعة، والتأكد الدائم من الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المؤسسة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الالتزام يتحقق.

3- حماية الأصول : وذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة علىالأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات للمساهمة في هذه الخطة يقوم المدققين بعدد منعمليات الجرد لهذه الموجودات أثناء السنة و المشاركة في أعمال الجرد السنوي.

4- تقدير مدى تحقيق الأهداف المسطرة : من خلال وضع البرامج و الأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات حيث تعتبر الإدارة العليا مسئولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ويجب على المدققين قياس مدى تحقيقها وتماشيها مع الأهداف.

5- تشجيع العمل بكفاءة : إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان

1- زيني يوسف،عواد مصطفى،**المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**،مكتبة بن موسى السعيد،الجزائر، 2005،ص ص 22-26.

الاستعمال الأمثل والكفء لمواردها ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليفبتخفيضها

عند حدودها الدنيا غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط بليعمل على التحسن في مردودية المؤسسة.

ويمكن تفسير الهدف الرئيسي للمنشأة من وضع نظام رقابة داخلية في عديد من الأهداف التشغيليةالمساعدة، و التي يمكن على أساسها تحديد خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد .

المبحث الثالث:تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المراجع بمهمته يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذهالأخيرة تمكنه من وضع برنامج المراجعة وأثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية سيتمكن من معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف في هذا النظام،ويتوصل المراجع إلى التقييم النهائي للنظام يقوم باستعمال مجموعة من الطرق والأساليب المتعارفعليها، والمبحث الموالي يعالج أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراحل تقيمه.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية في عمل المراجع،ولتحقيق ذلك يعتمدهذا الأخير على مجموعة من الأساليب وهي كالتالي:

أولا: أسلوب قوائم الاستقصاء

تعبر قوائم الاستقصاء في نظام الرقابة الداخلية عن مجموعة الأسئلة المرتبطة بكل مكون منمكونات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة(الإجابة عليها تكون بصورة"نعم"أو"لا"أو أن تكون غيرقابلة للتطبيق، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء) يخصص كل جزء منها إلى مجموعةمن الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط ويتميز هذا الأسلوب ب[1]:

1-جربوع محمود يوسف،**علم تدقيق الحسابات**،عمان، الأردن،دار المسيرة للنشروالتوزيع،2010 ص113.

– إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكلمجال؛

– إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم المالية مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدءفي عملية المراجعة بفترة كافية؛

–تعتبر الإجابة ب"نعم"أو"لا"غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابةالداخلية؛

– قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع المجالات وتكون قائمة الأسئلة منظمةحسب الوظائف حيث توجد مثلا أسئلة موجه لوظيفة الشراء والبيع وغيرها من الوظائف؛

– وقائمة الأسئلة تقدم في العادة إلى المدير حيث يتولى الإجابة عن الأسئلة الواردة بها ويعيدها إلىالمراجع، يمكن أن تكون قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية طريقة فعالة وذات كفاءة عند توثيقفهم المراجعة الأنظمة الرقابة الداخلية كون أن قوائم الاستقصاء تتميز بهيكلة ثباتها وتنظيمها، كمايساعده ذلك في وضع برنامج عمله وحصر المعلومات التي يحتاجها، وهذه المعلومات تسمح له بتكوينرأي أولي عن الإدارة والواقع الحقيقي للمحاسبة.

وقد تم تطوير استخدام قوائم الاستفسارات من أجل تحقيق الأهداف المرسومة مع مراعاة:

–التفرقة بين أسباب القصور البسيطة والجسيمة في الرقابة الداخلية؛

–احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية ويمكن المراجع من كتابةخطاب تفصلي حول نواحي الضعف هذه؛

– إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات عن كل الأسئلة والتحقيقات التي تمت للتأكدمنها.

ثانيا: الأسلوب الوصفي للرقابة

يقوم المراجع بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلةللموظفين المسئولين عن أداء كل عملية، ويقوم المراجع بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجعبترتيب الإجابات بحيث

تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمنتغيرات أو ينقص بعض الضوابط الرقابية، وهناك نوعين من الوصف[1]:

-الوصف من قبل الشخص الخاضع للمراجعة: ويكون شفهيا أو يقدم أكبر كم من المعلومات،حيث يكتفي المراجع بالاستماع له وتسجيل الملاحظات، كما أنه لا يتم التحضير له مسبقا.

-الوصف من طرف المراجع: يكون كتابيا وهو تنظيم الأفكار ومعارف المراجع، ويتمثل في كتابةالمراجع لأهم ملاحظاته ونتائج الاختبارات التي قام بها، دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة.

ثالثا: الاستبيان الإحصائي

هي طريقة تسمح انطلاقا من عينة مأخوذة بطريقة عشوائية في مجتمع مرجعي ثم تعميمالملاحظات المأخوذة من العينة على المجتمع.

فالمجتمع هو مجموعة البيانات التي يرغب المراجع في اختيارها للتوصل إلى استنتاجات، في حين أنالعينة هي لب المجتمع الذي يعمل عليه المراجع ويجب أن تكون ممثلة له، ويكون لكل فرد من المجتمعفرصة متساوية للاختيارات ضمن العينة ويجب أن يتم اختيارها بطريقة عشوائية[2].

رابعا: المقابلات

الهدف منها هو أخذ رأي أولي نوعي بشكل أساسي على مختلف الأنظمة المكونة للمؤسسة، حيثيقوم المراجع بتنفيذ مقابلات معمقة مع المدراء المعنيين بالمجال الرئيسي للدراسة، ويتم تحضيرها بناءا[3]:

-خبرته وحدسه؛

-مساعدة الزملاء.

1-جربوع محمود يوسف، مرجع سابق، ص116.

2- حازم هاشم الألوسي،**الطرق إلى علم المراجعة التدقيق**،الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية،الجزائر،2003، ص217.

3-محمد سمير الصيان، **مفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليهاوالمعايير الدولية**،الدار الجامعية،بيروت،2002 ص277.

خامسا: خرائط التدقيق

يمكن تعريفها بأنها:رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل المؤسسةوبذلك فهيتعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة، والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقييم العملونظام الاعتماد داخل المؤسسة.

وتشكل خرائط التدفق هيكلا يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث يقوم المراجع بفحصتدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات، وباستخدام رموز نمطية يتم تصميمخريطةسير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على المعلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظامويكون متفهما الرموز، وهي من الوسائل الحديثة التي انتشر استخدامها مؤخرا لجمع المعلومات عننظام الرقابة الداخلية، ومن أجل بلورة خرائط التدفق يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءاتالمستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملخصة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبلالمصالح[1].

المطلب الثاني : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أوخارجي، وخلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى:

- فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صدق وصحة القوائمالمالية والمحاسبية.
- إعداد برنامج الاختبارات للتحقق من صحة عمل النظام وحتى يتوصل المراجع إلى تقييمنظام الرقابة الداخلية، وتتبع المراحل التالية:

1-محمد سمير الصيان، مرجع سابق،ص278.

أولا: وصف الأنظمة والإجراءات

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها وذلك باستجوابموظفي المؤسسة ثم يقوم بالتغيير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمهلقوى وضعف الرقابة الداخلية، ولهذا يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفيوخرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات[1]:

1- التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجعيلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقاتالموجودةبينهما، والتعبير عنها كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات وذلك باستجواب موظفيالمؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب، لذا هناك مجموعة من القواعد التييجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة:

- التذكير بالمهمة وأهدافها، حيث نتجنب ارتباك الموظف الذي يستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبةخاطئة.
- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسئولا بعلم بهذا لاستجوابإلا في حالات خاصة.

2- خرائط التدفق والأسلوب الوصفي:

انطلاقا من الملاحظات والاستجوابات، يعبر المراجع عن نظرية للعمليات وإجراءات الرقابةالموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصفخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة، ففي العمليات المعقدة تتميز خرائطالتدفق بالمزايا التالية:

- تسهيل عملية الفهم والاتصال؛
- طريقة تحضير هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أنخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

1-الأخضر لقيطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، باتنة،2004، ص69.

ثانيا: التحقق من فهم الأنظمة

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أنالإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ من قبل المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابقفالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس، ومنهنلاحظ أنه هناك ثلاثة مشاكل تطرح وهي[1]:

- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها؟
- كيف تتم عملية الاختبار؟
- فيما تتمثل الأهمية التي بجب إعطاؤها لهذا الاختبار؟

1- اختبار الإجراءات التي يتم اختيارها:

العمل الأول الذي يقوم به المرجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات الرئيسيةلاختيارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بدابة أنه يمكن أنتتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورةاستغلال تتم على حدي عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدةمصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالةيقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين بهذه العملية، وأخيرا يمكن أنيحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

2- القيام بعمليات الاختبار:

في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة والتأكد، ويجبهنا

1-الأخضر لقيطي، مرجع سابق، ص ص70-72.

تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، واختبار المراجع لمسار الدورة العملية فيمجملها دون أنيقتصر على جزء منها فقط، وفيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجدطريقتين:

أ- الطريقة المباشرة:وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلونفي الإجراءات التي يتم رقابتها، وذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقمن وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلالمقابلة المنفذين المعنيين.

ب- الطريقة غير المباشرة:تتمثل هذه الطريقة في تتتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذيتمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية وانطلاقا من الوثيقة الأصلية.

3- الأهمية الكمية للاختبارات:

كما تخص اختبارات التطابق فحص العناصر المادية، والأهمية الكمية تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل فيالتحقيق من وجود هذه الإجراءات وليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتعدد حسب درجةالتكرارالمحقق للرقابة، وبعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في تقييم نظامالرقابة الداخلية انطلاقا من:

أ- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية :

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعلى المراجع أن يسلط الضوءعلى نقاط القوة ونقاط الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموضوعية منأجل النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها.

كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات والقيام بعملية تقييم الرقابةالداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسبابالتالية:

- قوائم الاستقصاء والاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات؛
- يمكن لهذه القوائم ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية؛
- بعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص بها بالنسبةلكل أجزاء تم فحصه؛
- نقاط القوة النظرية؛
- النقائص التي تم إيجادها.

كما يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموضوعيةتحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا كما يجب من طرف المؤسسة.

لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة، والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام،والتي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات والتسجيلات، وأنها تشتغل فعلا طوال السنة المالية فاستعمالاختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أنتحدث.

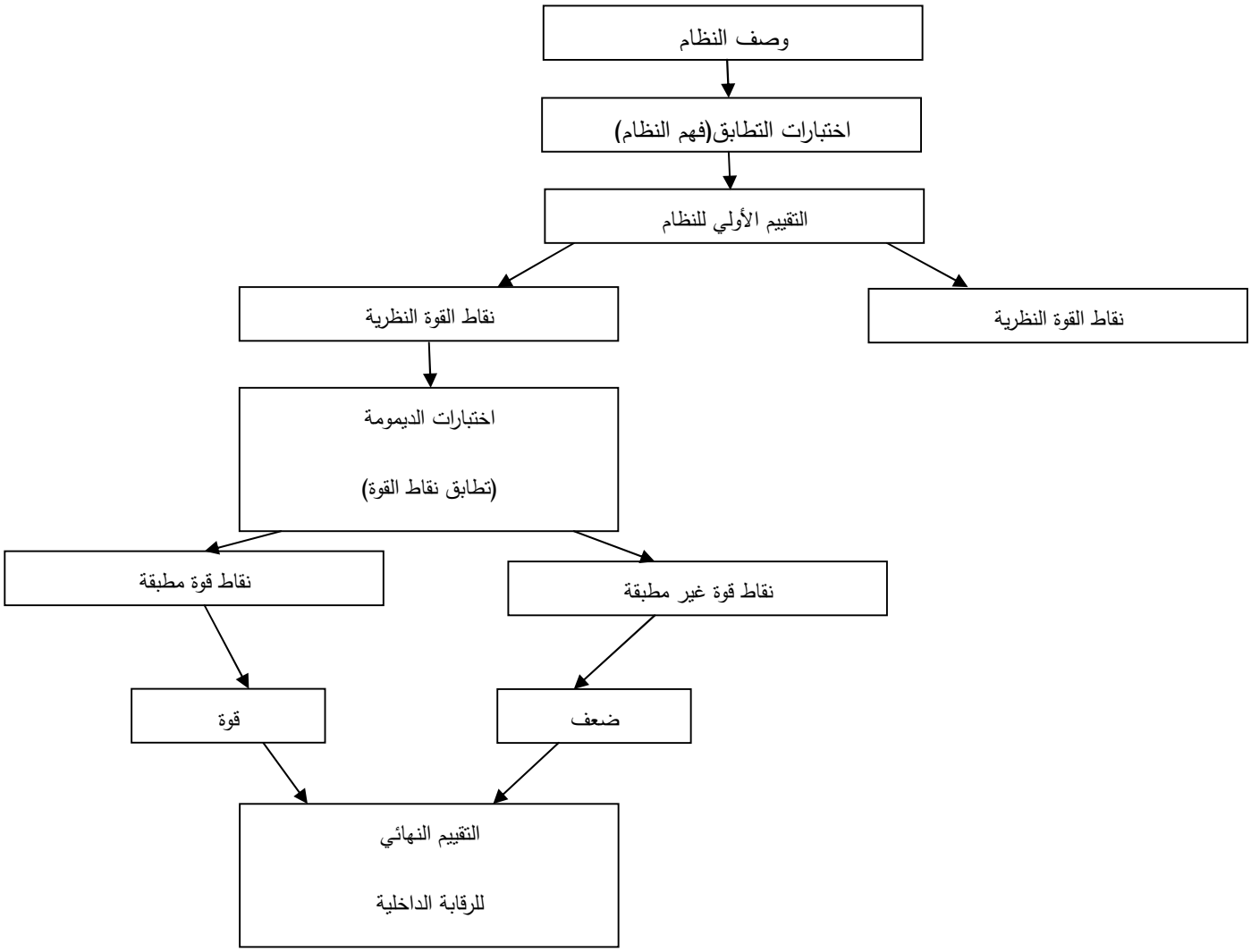
كما يقوم المراجع بعملية الاختيار انطلاقا من العناصر المادية الموضوعية عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكدهذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

ب- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة، بالإضافة إلى النقائص في التصميمالتي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية. فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أونتيجة التطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

تحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط الضعف هذا النظام على صحة ومراقبة الحسابات كما أن هذاالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة على الرقابة الداخلية، كما يمكنتلخيص مراحل تقييم الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي:

الشكل رقم(1): مراحل تقييم الرقابة الداخلية



المصدر:الأخضر لقليطي، مرجع سابق، ص74.

ويعتبر مجال اختبارات الديمومةهدف هذه الاختبارات بتمثل في الإدلال عن مدى الاشتغال الإجراءات، وبالطبع لا يمكن أن تقتصرالاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الإجراءات موزعة على مدة معينة كافيةحتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختيارات المراجع تكون طوال السنة المالية.كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك ب:

- استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينة ومدى توسيعها؛
- حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خالي من الذاتية.

خلاصة الفصل

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير داخل المؤسسة، و الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات وقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، والتي تضمن حماية أفضل لأصول الشركة وممتلكاتها و صحة المعلومات و التأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح و القوانين والتعليمات و الاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف، فأصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد سواء لأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها، ومحاولة تحسينه وتطويره.

الفصل الثاني:

الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد

يعتبر الحفاظ على المال من الأسباب الرئيسية لنجاح عملية المؤسسة واستمرارها وعليه تقييم الأداء المالي من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة في مجال الرقابة من أجل التحقق من بلوغها أهدافها، وتوسع أنشطة المؤسسات الاقتصادية.

ولقد لجأت المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام الأداء المالي لكونه عملية من عمليات المراقبة الداخلية والمراجعة لسياسة المؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وترشيدها في إعداد خطط مستقبلية، واتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي ودراسة مركزها المالي.

من الضروري متابعة المركز المالي للمؤسسة باستمرار بهدف وضع الخطط المستقبلية قبل اتخاذ أي قرارات مالية إستراتيجية في إطار تناول المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي و مراحل تقييمه.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي بأدوات التحليل المالي.

المبحث الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي و مراحل تقييمه

تهتم المؤسسات والشركات بمقومات الأداء والاستمرار بتوفير نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها، لمقارنة الأداء المالي للمؤسسة من خلال مؤشرات تسمح باستخراج الانحرافات عن الأهداف المحددة سلفا.

المطلب الأول: ماهية الأداء المالي

أولا: مفهوم الأداء المالي

يقاس الأداء المالي بالاعتماد على التحليل المالي، ويعرف على أنه من الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع، ومعرفة نواحي الاختلاف بينهما، والأداء المالي الجيد يؤدي إلى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتشخيص الايجابي(نقاط القوة) والسلبي(نقاط الضعف)لأدائها المالي[1].

كما ينظر للأداء المالي بأنه: وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة البيوع، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات، وصافي الثروة[2] .

ومن جهة أخرى فالأداء المالي يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى تحقق الأهداف، ويعبر الأداء المالي الداعم الأساسي للأعمال لكفاءة المؤسسات من خلال مستوى الموارد المالية وتزويدها بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم. ومما سبق فإن الأداء المالي هو:

- أداة تحفيز اتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه المؤسسات الناجحة فهي تعمل على إرشاد المستثمرين للتوجه إلى المؤسسة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم الناجح عن غيرها؛
- أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها؛
- أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء الشركة أو أداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة.

---

[1] –فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان،"**إدارة البنوك كمدخل كمي واستراتيجي معاصر**"،دار وائل للنشر، عمان،الأردن، بدون سنة، ص،222.

[2] علاء فرحان طالب،"**الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي**"،دار الصفاء للنشر، عمان،الأردن،2011،ص67.

وتعبر الشركات عن أدائها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيم عديدة وكمية بدلا من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة حتى يتسنى للشركات تحديد مستوى الأداء بدقة عالية وفعالة[1] .

* يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة نذكر منها: التوازن المالي، نمو النشاط، الربحية والمردودية، السيولة، توازن الهيكل المالي[2]:

1 –**التوازن المالي:** هو هدف مالي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي. ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها. ومنه يتضح أن الرأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة–رأس المال الخاص مضافا إليه الديون الطويلة والمتوسطة الأجل– وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات. وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات.

مما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية:

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة؛
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي؛
- الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير.

2 –**نمو المؤسسة:** يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النموتتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو وظيفة إستراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح ونجاعة إستراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الاستمرار، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الأرباح، وهيكل سياسات التمويل وتحديد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة.

[1] –محمد محمود الخطيب،"**الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**"،دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،عمان،الأردن،2009،ص–ص:45–46.

[2] –السعيد فرحات جمعة, **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**, دار المريخ للنشر,الرياض, السعودية,2000,ص247.

3 –**الربحية والمردودية:** تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة و فعالية إدارة المؤسسة في توليد الأرباح، وتمثلت نسب الربحية بالدراسة من خلال العائد على حقوق الملكية (الأرباح الصافية مقسومة على حقوق الملكية) ويقيس هذا المتغير النسبة التي يحصل عليها المساهمون مقابل رأس المال المستثمر في المؤسسة، ويتوقع أن تكون العلاقة بين العائد على حقوق الملكية وعوائد السهم علاقة موجبة.

4 –**السيولة:** تقيس السيولة، بالنسبة للمؤسسة، قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة المخزونات والقيم القابلة التحقيق إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.

5 –**توازن الهيكل المالي:** يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة و الأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من اجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي. أي أن التكلفة المالية تلعب دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالية.

ثانيا: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

وتتلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي بالتالي[1]:

1–الهيكل المالي: هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل معه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات. حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية وهي الوظائف الإدارية في المؤسسات والتمايز الرأسي هو عدد المستويات الإدارية في المؤسسات وأما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل والانتشار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسات والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل للإدارة اتخاذ القرارات بأكثر فاعلية.

[1]– دادن عبد الغاني،**قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية نحو إرساء نموذج الإنذار المبكر باستعمال المحاكات للمالية**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه،جامعة الجزائر2007،ص47.

2- المناخ التنظيمي: وهو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين مهام الشركة وعملياتها ونشاطها مع ارتباطها بالأداء، وأما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقييمها ومدى ملائمة المعلومات لاتخاذها. وأسلوب الإدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء.

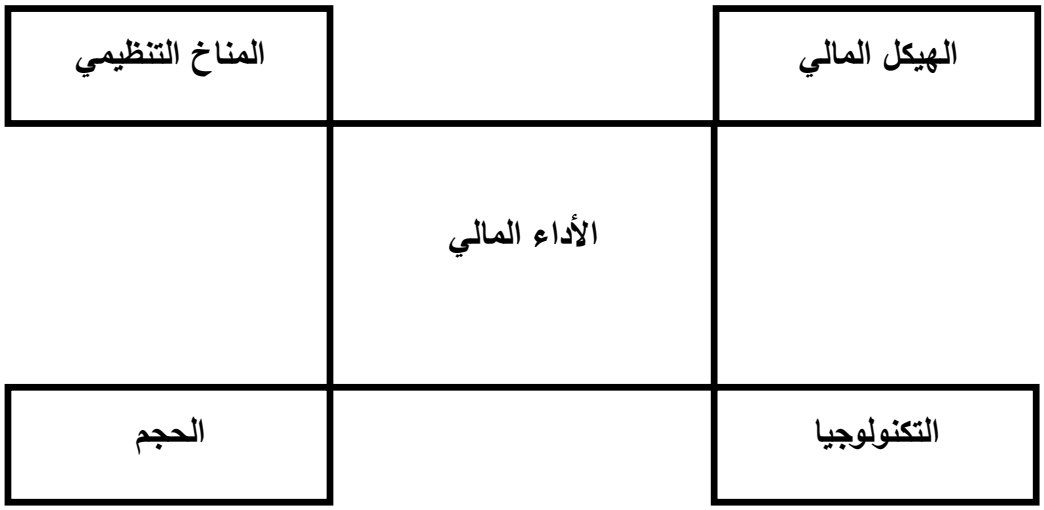
حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة الأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء في تصرفهم في أموال الشركة.

3- التكنولوجيا: هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، منها تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفق المواصفات التي يطلبها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة. وعلى المؤسسات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لابد لهذه المؤسسات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموائمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطر والتنويع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية.

4- الحجم: يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات إلى صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لحجم المؤسسة منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع أو إجمالي القيمة الدفترية.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة سلبا فقد يشكل عائقا لأداء المؤسسة حيث أن بزيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أداؤها أقل فعالية، وإيجابا من حيث سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسات ، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

الشكل رقم(2): العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي



المصدر: دادن عبد الغاني،مرجع سابق،49.

المطلب الثاني: مراحل تقييم الأداء المالي

يعبر تقييم الأداء المالي عن تقييم النشاط المالي للمؤسسة في ضوء ما توصلت إليه من نتائج مالية في نهاية الفترة المالية المعنية وهي سنة في العادة بحثا عن العوامل المؤثرة في هذه النتائج في تشخيص ما تبين من صعوبات في التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفادي أسباب الأخطاء مستقبلا .

يوفر تقييم الأداء المالي قياسا لمدى نجاح المؤسسة فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية والكفاءة في تعزيز أداء المؤسسة لمواصلة البقاء والاستمرار، كما يكشف عن التطور الذي حققته المؤسسة في مسيرتها.

أولا: خطوات تقييم الأداء المالي

يقوم المحلل المالي بإجراء عملية التقييم المالي وفق خطوات متسلسلة، بحيث تمر بأربع مراحل مكملة لبعضها البعض.

1- خطوات تقييم الأداء المالي

يتم تقييم الأداء المالي وفق ما يلي[1]:

- الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل وإعداد الموازنات والقوائم المالية و التقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة؛
- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل: نسب الربحية والسيولة والنشاط وتتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي؛
- دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات و الفروقات ومواطن الضعف للأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع؛
- وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على المؤسسة للتعامل معها ومعالجتها.

2-الأغراض من عملية تقييم الأداء المالي:

يستخدم تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بهدف تحقيق الأغراض التالية[2]:

- تقييم المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية وتقييم ربحية المؤسسة؛
- تقييم مدى كفاءة سياسة التمويل وتقييم مدى كفاءة إدارة الأصول والخصوم؛
- تقييم المركز ألانتمائي للمؤسسة وقدرتها على الاستمرارية وتقييم مركزها التنافسي؛
- استنباط بعض المؤشرات التي توفر للإدارة أدوات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

3 -أسباب انحراف خطوات تقييم الأداء المالي:

يمكن تلخيص أسباب اختلاف النتائج الفعلية عن الأهداف فيما يلي[3]:

- عدم الدقة في تحديد الأهداف نفسها من الناحية الكمية أو الزمنية؛

[1] – محمد محمود الخطيب،مرجع سابق،ص51،52.

[2] – حسن فلاح الحسيني، **إدارة المشروعات الصغير مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز**،دار الشروق للنشر والتوزيع،مصر ،2006،ص217.

[3] – مرجع سابق،218.

- وجود نقاط ضعف أساسية في خطة التنفيذ وإستراتيجيته؛
- عدم توفر نظام فعال للرقابة الداخلية؛
- تعرض الوحدة الاقتصادية لظروف خارجية ليست في حساباتها كتقلب الأسعار المفاجئ وظهور منتج منافس قوي في السوق وتغير في التشريعات الحكومية؛
- عدم توفر عامل أساسي أكثر من عوامل الإنتاج المتاحة تحت تصرف الإدارة.

ثانيا: مصادر معلومات تقييم الأداء المالي

تنقسم مصادر معلومات تقييم الأداء المالي إلى مصادر داخلية وخارجية، فالمعلومات عنصر أساسي لعملية تقييم الأداء المالي وهي:

1 -المصادر الخارجية:

وهي المعلومات التي يتحصل عليها المؤسسة من خارج محيطها، ويمكن تقسيمها إلى قسمين[1]:

أ- **المعلومات العامة:** تتعلق هذه المعلومات بالحالة الاقتصادية حيث تبين الوضعية العامة للاقتصاد في فترة زمنية معينة، وسبب اهتمام المؤسسة بهذا النوع من المعلومات هو تأثير نتائجها بطبيعة الحالة الاقتصادية كالتضخم والتدهور الاقتصادي...إلخ،

كما تساعد هذه المعلومات على تفسير نتائجها والوقوف على حقيقتها .

ب- **المعلومات القطاعية:** فهذا النوع من المعلومات على العموم تتحصل عليه المؤسسة من أحد الأطراف التالية: تقارير المنظمات الاقتصادية والدولية، النشرات الاقتصادية، المجلات المتخصصة بهدف إجراء مختلف الدراسات المالية والاقتصادية، حيث يتم تجميع المعلومات وتحليلها، واستخراج نسب قطاعية بناءا عليها يتم إجراء المقارنة.

[1] مبارك لساوس،**التسيير المالي**،ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية،بن عكنون،الجزائر ،2004،ص.17.

2 -**المصادر الداخلية:**

وهي مصادر داخل المؤسسة، والتي تتمثل في المعلومات المحاسبة والإحصائية والإدارية والاقتصادية وتقدمها مصلحة المحاسبة، وتتمثل هذه المعلومات في: الميزانية، جدول النتائج، الملاحق.

أ- **الميزانية:** تعرف الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي في المادة 33 من المرسوم التنفيذي 08/156المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008كالتالي:

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يبرز غرض الأصول والخصوم داخل الميزانية، الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية[1].

ب- **جدول حسابات النتائج:** هو القائمة التي تظهر تفصيلات الإيرادات عن مجموع المصروفات خلال الفترة المحاسبة الواحدة بحيث ازداد مجموع الإيرادات عن المصروفات تكون نتيجة المؤسسة الصافية ربحا والعكس تكون النتيجة الصافية خسارة للدورة المحاسبية[2].

ت- **جدول تدفقات الخزينة:** هي قائمة إجبارية و مكملة للقوائم المالية الأخرى تبين مقبوضات ومدفوعات المؤسسة, ويتم إعدادها وفقا للأساس النقدي[3].

ث- **جدول التمويل:** هو جدول يتضمن الموارد المالية للمؤسسة واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، فهو جدول يسعى إلى تحديده التدفقات النقدية للموارد والاستخدامات في المدى الطويل والقصير وذلك بالاعتماد على ميزانيتين وظيفتين لسنتين متتاليتين والتي ينتج عنها تغير في المعادلة الأساسية للخزينة[4].

ج- **الملاحق:** هو وثيقة شاملة تنشئها المؤسسة بهدف تكملة وتوضيح فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج فهو يمكن أن يقدم المعلومات التي تحتويها الميزانية وجدول حسابات النتائج بأسلوب أخر ،وتقدم هذه الملاحق نوعين من المعلومات[5]:

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية،**النظام المحاسبي**،المرسوم التنفيذي08/156 بتاريخ المؤرخ26 ماي 2008،بالتصرف.

[2] – عدنان تايه النعيمي وأخرون، **الإدارة المالية النظرية والتطبيق** ،دار المسيرة،ط2،عمان،2006،ص76.

[3] – عبد الرؤوف عزالدين ،**محاضرات وتمارين في التحليل المالي وتقييم المشاريع**،مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر إدارة الأعمال،جامعة محمد بوضياف المسيلة،(2021-2020)، ص.145.

[4] – مرجع سابق،ص.95.

[5] – أناصر دادي ،عدون نواصر فتحي،**دراسة الحالات المالية**،دار الأفاق،الجزائر،2000،ص84،75.

- المعلومات الكمية أو الرقمية الموجهة لتكملة وتفصيل بعض عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- المعلومات غير المرقمة في التعليقات الموجهة لتسهيل و توضيح فهم المعلومات المرقمة.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي بأدوات التحليل المالي

يعني تقييم الأداء المالي التأكد من كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المخططة بإتباع خطوات محددة، وقد برزت الحاجة إلى تقييم الأداء المالي نتيجة التقدم التكنولوجي وما تبع ذلك من الرغبة في قياس الكفاءة المالية للمؤسسة وذلك بالاعتماد على مصادر معلومات مالية محددة، ويتضمن قياس الأداء المالي بنتائج التخطيط الحقيقية وذلك يستدعي فرض رقابة على أوجه النشاط المختلفة التي تباشرها المؤسسة كما يستلزم فرض رقابة على النتائج التي حققتها المؤسسة ومقارنتها بالأنماط الموضوعية من قبل أو تبيان الانحرافات وتحليل أسبابها والعمل على تفاديها مستقبلا.

تسعى المؤسسات إلى تحقيق مبالغ معينة من الأرباح خلال إنتاج عدد معين من الوحدات أو تأدية حجم معين من خدمات وهنا تلح ضرورة قياس ما تم تحقيقه من خلال دراسة وتحليل وتفسير أرقام دفاتر وسجلات نشاط المؤسسة حتى يمكن فهم مضمونها ومعرفة حالة ومركز المؤسسة والاستفادة منها في رسم المخطط وتوجيه السياسات وبالتالي التمكين من اتخاذ القرارات المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: تقييم الأداء باستخدام النسب المالية

تعتبر النسب المالية من وجهة النظر التقليدية بمثابة الأدوات الأكثر شيوعا في التحليل المالي وأكثرا لوسائل استخداما لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، وتهدف طريقة النسب المالية إلى تحديد عتبات أو معايير يمكن من خلالها الحكم على وضع وأداء مؤسسة ما حيث تتم مقارنة نسبها مع قيم معيارية.

أولا: مفهوم النسب المالية

هي علاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل أو الاستغلال، ونأخذ هذه القيمة من جداول تحليل الاستغلال أو من الميزانية أو منهما معا.

النسبة هي العلاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل المالي وهذه القيم تؤخذ في الميزانية وتسمح النسب بإعطاء تفسير لنتائج السياسات المستخدمة من طرف المؤسسة ويمكن تعريفها أيضا بأنها علاقة كسرية بين قيمتين لمركزين ماليين أو لحسابين لجداول نهاية السنة المالية للمؤسسة وتكون عملية الحكم على نتائج النسب غالبا في شكل مقارنة داخلية أو خارجية بين عدة مؤسسات.

فالتحليل بواسطة النسب يسمح للمحلل المالي بمتابعة نشاط المؤسسة وتحديد الصورة التي يريد تقديمها للأطراف الراغبين في التعامل معها مثل: المساهمين، الزبائن والممولين...الخ فالنسب تعطي للمسير إمكانية الحكم على المعلومات التي تساعده في أخذ القرارات والتعرف على مواطن ضعف وقوة المؤسسة وتقييم نتائج أعمالها والتحقق من صحة مركزها المالي سنة بعد أخرى، كما يفيد إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات وكذلك إتاحة الفرصة إجراء المقارنات بين المشروعات المتجانسة[1] .

ثانيا: **أسس استخدام النسب في تقييم الأداء المالي**

هناك مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المحلل المالي أخذها بعين الاعتبار عند استخدام النسب كأداة للتقييم والمقصود هنا بالأسس هي الدلالات والحدود التي يلتزم المحلل المالي بالعمل في إطارها والبقاء ضمن حدودها ليضمن أن توجه كل طاقاته التحليلية في وجهتها الصحيحة دون الدخول في متاهات وهذا يهدف إلى ضبط عملية التحليل و إبقائها ضمن المدى الذي يحقق الغاية المرجوة منها ومن هذه الأسس[2]:

- تحديد الهدف من عملية التحليل المالي بوضوح وبدقة حتى يساعد المحلل على فهم طبيعة عمله واختياره للتسلسل المنطقي والصحيح لعملية التحليل؛
- تحديد نطاق البيانات والمعلومات اللازمة لعملية التحليل من أجل تحديد مصادر البيانات التي سوف يستعين بها والقوائم المالية وتحديد الفترة الزمنية الخاضعة لعملية التحليل؛
- تحديد الحدود الدنيا والقصوى المقبولة لكل نسبة لتبين متى تكون النسبة مقبولة أو جيدة ومتى تكون غير مقبولة؛
- وضع نسب معيارية للنسب المحسوبة وذلك لتفسير معاني النسب الخاصة بالمؤسسة بالمقارنة مع النسب المعيارية الموضوعة؛

[1] –زينة قمري،"مداخلة حول:**واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار**"،كلية علوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة سكيكدة،9002، ص–ص03–06.

[2] –السعيد فرحات جمعة،"**الأداء المالي لمنظمات الأعمال**"،مرجع سابق،ص53.

- اختيار النسب حسب الهدف من التحليل بحيث يتم تحديد النسب التي تحقق الهدف المرجوة من التحليل؛
- تحديد المعنى الصحيح والتعبير الواقعي لما تعنيه كل نسبة والدلائل والمؤشرات التي تسير عليها تلك النسبة.

ثالثا: أنواع النسب المالية المستخدمة في التحليل

لقد صنفت النسب وفقا لنشاط أو المهمة المراد تقييمها داخل المؤسسة وقد قسمت إلى أربع مجموعات رئيسة منها:

أ – نسبة الهيكلية:

هي مجموعة النسب التي تفيد المحلل المالي في تشخيص التوازنات المالية (وكذلك) للمؤسسة على المدى المتوسط والطويل، و يتم من خلالها تقييم سياسة الاستثمار، وكذا السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة.

- **نسبة التمويل الدائم:**

وهي تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة. ويدل على نسبة التغطية المالية لأصول الثابتة بواسطة لأصول الدائمة وتعطى بالعلاقة التالية[1]:

نسبة التمويل الدائم = أموال دائمة / أصول ثابتة

← فإذا كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة أو بمعنى آخر رأس المال العامل الصافي أكبر من الصفر وهذا يدل على حالة التوازن؛

←وإذا كانت النسبة أقل من الواحد يعني أن رأس المال العامل الصافي أقل من الصفر وهذا يدل على حالة عدم التوازن، أن الأموال الدائمة والتي وجودها تحت تصرف المؤسسة لفترة طويلة تكون غير كافية لتمويل الأصول الثابتة، وبالتالي تكون المؤسسة قد لجأت إلى الديون قصيرة الأجل لتمويلها وهي وضعية ليست سليمة؛

[1] – خميسي شيحة،"**التسيير المالي للمؤسسة**"،دار هومة للطباعة، الجزائر،2010،ص83.

← وإذا كانت النسبة تساوي الواحد معناه رأس المال العامل الصافي يساوي الصفر وهذا يدل على أن الأموال الدائمة تساوي الأصول الثابتة وبالتالي لم يبق هامش والذي يمثل رأس المال العامل الصافي يستعمل في تمويل دورة الاستغلال.

- **نسبة التمويل الخاص:**

تعتبر الأموال الخاصة مصدر دائم يستخدم في تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة، وتعطى نسبة التمويل الذاتي بالعلاقة التالية:

نسبة التمويل الخاص = أموال خاصة / أصول ثابتة

نسبة التمويل الذاتي تبين مدى إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة[1]:

← إذا كانت هذه النسبة مساوية للواحد فإن رأس مال العامل الخاص مساوي للصفر ويبقى ذلك أن الأصول الثابتة مغطاة بالأموال الخاصة أما الديون الطويلة إن وجدت فهي تغطي الأصول المتداولة ويكون رأس المال العامل الصافي أكبر من الواحد؛

← إذا كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن المؤسسة تمول قيمتها الذاتية بأموالها الخاصة وهناك فائض من هذه الأموال بالإضافة إلى ديون طويلة لتمويل الأصول المتداولة، وهذا ما ليس مفيدا للمؤسسة أن الديون طويلة الأجل عليها فوائد والأصول المتداولة ليس لها فوائد .

- **نسبة المديونية:**

وهي النسب التي تقيس مدى استقلالية المؤسسة ماليا ومدى قدرتها على تسديد ديونها.

- **نسبة الاستقلالية المالية:**

لمعرفة مدى استقلالية المؤسسة ماليا يتم مقارنة الأموال الخاصة بمجموع الخصوم:

نسبة الاستقلالية المالية = الأموال خاصة / مجموع الخصوم

[1] -نفس المرجع،ص،84.

يجب أن لا تنخفض هذه النسبة عن 0,5، أي يجب أن لا تمثل الأموال الخاصة أقل من 50% من مجموع الخصوم. وإلا تكون المؤسسة قد فقدت استقلاليتها لأن مواردها مشكلة بأكثر من 50% من الديون.

- **نسبة قابلية التسديد:**

تقيس مدى قابلية المؤسسة للوفاء بديونها بمقارنة مجموع الديون بمجموع الأصول و تعطى بالعلاقة التالية:

نسبة قابلية التسديد = مجموع الديون / مجموع الأصول

←إذا كانت هذه النسبة أقل من 0.5، معنى ذلك أن المؤسسة لها ضمانات لديون الغير وبالتالي لها الحظ في الحصول على ديون أخرى في حالة طلبها؛

← إذا كانت هذه النسبة أكبر من 0,5 (طبعا، منطقيا أنها أقل من الواحد) معنى أن ديون المؤسسة تمثل أكثر من50% من مجموع أصولها وبالتالي فإن أكثر من 50% من أصول المؤسسة ممولة بالديون.

ج-نسبة السيولة:

هي عبارة عن مجموعة النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها قصيرة المدى، أو قدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، وبالتالي فهي تقيس وضعية المؤسسة من حيث توازها المالي قصير الأجل، أي أنها تهدف إلى تحليل وتقييم مركز رأس المال العامل والتعرف على درجة تداول عناصره وتقاس سيولة المؤسسة من خلال النسب والتي تتمثل في[1]:

- **نسبة السيولة العامة:**

وتسمى سيولة رأس المال العامل وتبين هذه الأخيرة مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون القصيرة الأجل بأموالها المتداولة التي يمكن تحويلها إلى سيولة نقدية في المواعيد التي تتفق مع تاريخ استحقاق وتعطى هذه العلاقة:

نسبة السيولة = أصول متداولة / ديون قصيرة الأجل

[1] – مليكة زغيب، ميلود بوشنقير،"**التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**"،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010،ص37.

← يجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد لكي تتمكن المؤسسة من تسديد ديونها وتحقيق رأس مال عامل موجب؛

← أما إذا كانت هذه النسبة تساوي الواحد فهذا يعني أن المؤسسة لديها رأس مال معدوم أي عدم وجود هامش ضمان لمكان المؤسسة من الوفاء بالتزاماتها؛

← أما إذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد فهذا يعني أن المؤسسة في حالة سيئة وعليها أن تراجع هيكلها المالي بزيادة الديون الطويلة أو تخفيض ديونها القصيرة وزيادة أصولها المتداولة[1]؛

- **نسبة السيولة المخفضة (المختصرة):**

وتسمى السيولة المختصرة وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية بالأصول سريعة التداول وتعطى بالعلاقة:

نسبة السيولة المختصرة = أصول متداولة – المخزون / ديون قصيرة الأجل

قيمة هذه السيولة تتراوح بين 0,3 كحد أدنى و 0,5 كحد أقصى إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات أي تكون القيم الجاهزة وغير الجاهزة تساوي نصف الديون القصيرة أو أقل[2].

- **نسبة السيولة الحالية:**

تمكن هذه النسبة من مقارنة مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون قصيرة الأجل وتعطى بالعلاقة:

نسبة السيولة الحالية = قيم جاهزة / ديون قصيرة الأجل

[1] –مرجع سابق،ص،38.

[2] – مليكة زغيب، مرجع سابق،ص،39.

و حدودها بين 0,2 كحد أدنى و 0,3 كحد أقصى، إذا كانت مرتفعة معناه وجود أموال مجمدة كان من الممكن توظيفها في استخدامات أخرى وتعطى أكثر مردودية أي القيم الجاهزة غطت كل الديون القصيرة وبقي فائض منه جامد لم يستخدم.

- **نسبة سيولة الأصول:**

تمكن هذه النسبة من تقييم رؤوس الأموال المتداولة بمجموع الأصول وتتغير هذه النسبة بتغير فروع النشاط فنجدها في المؤسسات التجارية غالبا أكبر من 0,5 وحتى تكون وضعية المؤسسة جيدة في هذه الحالة يجب أن تكون حركة الأصول المتداولة سريعة وتحقق أرباحا وتعطى بالعلاقة:

نسبة سيولة الأصول = الأصول المتداولة / مجموع الأصول

فإن ارتفاع هذه النسبة يدل على أن المؤسسة تستثمر معظم أموالها في الأصول القابلة للتحول إلى نقدية في المدى القصير وبالعكس انخفاضها يدل على ارتفاع قيمة الاستثمارات مما يعطي للمؤسسة إمكانية تحسين مردودها على المدى طويل.

د – نسبة المردودية:

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في إطار نشاطاتها وينبغي أن تكون هذه المردودية دائمة لتحقيق أرباح متتالية، كما تقيس نسب المردودية نتائج النسب المالية حيث أنها تبين مدى تحقيق المؤسسة للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة، كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها المؤسسة فيما يتعلق بالسيولة والدفع المالي وهي بذلك تعطي إجابات نهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المؤسسة[1].

- **نسبة المردودية المالية:**

تعبر عن مدى مردودية الأموال الخاصة أو مدى مساهمتها في تحقيق النتيجة وتسمى أيضا معدل العائد على الأصول الخاضعة وتعطى بالعلاقة:

نسبة المردودية المالية – نتيجة الدورة الصافية × 100 / الأموال الخاصة

[1] – زينة قمري،"مرجع سبق ذكره"،ص–ص45–40.

←كلما زادت هذه النسبة كلما دل على وجود تسيير أمثل من طرف المؤسسة لمواردها المالية وكلما قلت أو انعدمت؛

←كلما لزم ذلك على المؤسسة إعادة النظر في سياسة استثمارها للموارد المالية الأخذ بعين الاعتبار البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

- **نسبة المردودية الاقتصادية:**

تعتبر النسبة الأفضل لقياس ربحية العمليات خاصة عند المقارنة بين المؤسستين حيث الأرباح التي تحققها المؤسسة من عملياتها يجب أن تكون كافية وتسمح بالحصول على معدل عائد مناسب على الأصول التي تستخدم لتنفيذ عملياتها، وتعطى بالعلاقة:

نسبة المردودية الاقتصادية = نتيجة الدورة الصافية × 100 / مجموع الأصول

- **نسبة المردودية التجارية (معدل دوران الأصول الثابتة):**

تقيس هذه النسبة مدى كفاءة الأصول الثابتة، حيث كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يعطي"x "دينار من المبيعات وكلما كانت الأصول غير مستغلة يجب أن تتخلص منها المؤسسة لأنها تشكل عبئا عليها، وتعطى بالعلاقة:

نسبة المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية × 100 / الأصول الثابتة

المطلب الثاني: تقييم الأداء باستخدام التوازنات المالية

من أجل القيام بتقييم الأداء المالي انطلاقا بتحليل التوازنات المالية تلجأ إلى استخدام مؤشرات مالية للكشف عن توازن المؤسسة ومدى نجاح السياسة المالية المطبقة والمتمثلة في:

1 – رأس المال العامل:

يعرف رأس المال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة (أي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة وفي فترة زمنية لا تتعدى السنة) وبين الخصوم المتداولة (الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة لا تتعدى سنة)[1]. ويعطى بالعلاقة:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

ويمكن تقسيم رأس المال العامل إلى ثلاث أنواع:

أ–رأس المال العامل الإجمالي:

هو مجموع الأصول المتداولة، لذا يرى بعض المحللين الماليين أنه لا داعي لوضع مصطلح آخر بما أنه من الناحية المالية هناك مصطلح يؤدي إلى نفس المعنى ويعطى بالعلاقة:

ر م ع الإجمالي = قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق + قيم جاهزة

ب–رأس المال العامل الخاص:

وهو ذلك الجزء من الأموال الخاصة المستعمل في تمويل جزء من الأصول المتداولة بعد تمويل الأصول الثابتة، ويعطى بالعلاقة:

ر م ع الخاص = الأموال الخاصة – الأصول المتداولة

[1] - نعيمة شباح،**"دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية"**،مذكرة لنيل الماجستير،كلية علوم التسيير،جامعة محمد خيضر ،بسكرة، 2007 -2008،ص69.

ج-رأس المال العامل الأجنبي:

هو جزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل الأصول المتداولة، ويعطى بالعلاقة:

ر م ع الأجنبي = ر م ع الصافي – ر م ع الخاص

2 – احتياجات رأس المال العامل:

يمكن تعريف الاحتياج من رأس المال العامل أنها ذلك الجزء من الأموال الدائمة الممول لجزء من الأصول المتداولة، وتعطى بالعلاقة:

إ ر م العامل = (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة) – (ديون قصيرة الأجل – سلفات)

3 – الخزينة الصافية:

الخزينة الصافية هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة ، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فورا[1]، وتعطى بالعلاقة:

الخزينة الصافية = القيم الجاهزة – خزينة الخصوم

أو

الخزينة الصافية = ر م ع – إ ر م ع

[1] – كوثر بوغابة،"**دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**"،مذكرة لنيل شهادة الماستر،كلية علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2011-2012،ص55.

المبحث الثالث: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

يرتبط نظام الرقابة الداخلية وعملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة ارتباطا وثيقا فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض داخل المؤسسة، ويسعيان بدورهما إلى تحقيق نفس الأهداف بغية اكتشاف النقائض والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة، فتقييم الأداء يعتبر جزءا من نظام الرقابة الداخلية. وإذا كانت الرقابة تنطوي على عملية قياس الأداء وتصحيحه، فان عملية تقييم الأداء هو عبارة عن تحليل النتائج وإظهار جوانب القوة والضعف التي تكتشف عند انجاز الأنشطة داخل المؤسسة.

المطلب الأول : علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء

إن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة فقد عرفها أحد الباحثين"الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، وإن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه إلى الانجازات المرغوبة، أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين : الأولى محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف، والثانية تصحيح مسارات الأنشطة، وهذا هو تقييم الأداء"[1].

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

ومن خلال تعريف FAYOLH يمكن ملاحظة التداخل الكبير بين أداء تقييم الرقابة من حيث الغرض منها.واعتبر COULAUD وDERVAVEUX أن الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان أن القرارات التي اتخذتها الإدارة العليا يتم تتبعها بفعالية و كفاءة من أجل تحسين أداء المؤسسة[2].

[1] - محمود عبد الفتاح رضوان،**تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن**، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر،2013-2012،ص10

[2] – كوثر بوغابه ، مرجع سابق، ص33.

المطلب الثاني : تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية

إن عملية تحسين الأداء هي عملية إدارية ترتكز على المخرجات الكلية للمنظمة من خلال جهود مستمرة للضبط والتحسين، بدلا من البحث عن الأخطاء أثناء العمل، وذلك بتقليل الفجوة بين ما يجب أن يكون و ما نحن عليه، وهي العملية المستمرة و المنهجية لتضييق الفجوة بين الأداء الحالي و النتائج المرغوب فيها[1].

إن من أهم الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية[2]، لحماية النقدية والأصول المادية المنشأة، والتي تلجأ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي جيد وملائم لمستخدمي الإدارة. والتي تستغلها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

فأي خلل يطفو على نظام المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل

التشغيلية، التي تواجهها كثير من المؤسسات الاقتصادية، والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها،

وينتج هذا الخلل في النظام في توصيل المعلومات المالية الهامة، أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، ونظرا لاعتماد الكثير في الوقت المناسب من القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية، فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة، وبالتالي إلى نشأة المشاكل التشغيلية.

لذا يمكن اعتبار المعلومات أحد عوامل الإنتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام مثلها مثل المواد الأولية، بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي كمنتج جديد "معلومات"صالحة للاستعمال.

فتعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة

على مدى صحة و مصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية و الدقة وحتى تكون معبرة عن المركز

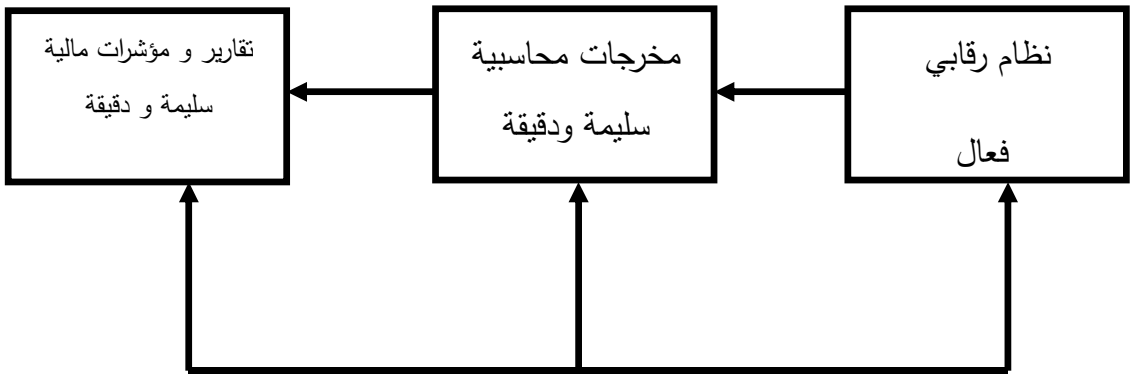
[1] - عبد الوهاب محمد حبين، **تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف**، أطروحة دكتوراه، جامعة سانت كليمنتس العالمية ،2009، ص58.

[2] – حمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2003،ص91.

المالي للمؤسسة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات، والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد إتمام برنامج التدقيق فإنه يعد تقريرا عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية[1].

ومن هنا تتضح لنا علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي في المؤسسة، فوجود نظام رقابة داخلي فعال وجيد فإنه يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مدخلات التحليل المالي. فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة وهذا ما سنوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (3):علاقة الرقبة الداخلية بالأداء المالي



المصدر : مجنح عتيقة، **دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير،علوم التسيير، جامعة محمد خيضر،بسكرة،2006-2005، ص83.

[1] - مجنح عتيقة، مرجع سبق ذكره، ص84.

خلاصة الفصل

لقد أصبح التسيير في المؤسسة بشكل عام والتسيير المالي بشكل خاص من أهم الوظائف الرئيسية للمؤسسة، إذ بواسطته تستطيع المؤسسة أن تحقق أهدافها العامة واستقرارها بأكثر فعالية، ومن أهداف هذا التسيير تحسين الأداء المالي، حيث تلجا المؤسسة إلى الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، وتحقيق الكفاءة الإنتاجية أي تحقيق أهدافها بأقل التكاليف الممكنة.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المؤسسة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الفعال الذي يلعب دورا كبيرا في تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، ويتم تحقيقه من خلال أداء الرقابة لدورها بالنسبة لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية.

الفصل الثالث:
دراسة تحليلية لمجمع سوننلغاز

تمهيد

بعد الدراسة النظرية للرقابة الداخلية و الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في الفصلين السابقين و كدراسة تطبيقية للعلاقة بين الأداء المالي ونظام الرقابة الداخلية ومساهمة هذا الأخير في تحسينه تم التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلة سونلغاز.

المبحث الثاني: فحص وإجراءات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز.

المبحث الثالث: تحليل الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المستقبلة سونلغاز

هي شركة طاقوية تعمل في مختلف أنواع الطاقة وخاصة الكهرباء والغاز ، وهي عبارة عن مجمع ينشط في مجالات مختلفة: الإنتاج، النقل، التوزيع، الخدمات، التجارة.....الخ تتكون من مجموعة من الفروع مستقلة عن بعضها ماليا وتسييريا. و في ما يلي لمحة عن المديرية الفرعية وحدة المدية[1]:

المطلب الأول: تقديم عام للمديرية الفرعية وحدة المدية

في ما يلي تعريف بالمديرية و تغطيتها الإقليمية:

أولا: تعريف المديرية

أنشأت المديرية سنة 1947 لتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز، وتلبية حاجيات الزبائن على مستوى إقليم التيتري (ولاية المدية حاليا)، مع الأخذ بعين الاعتبار التكلفة ونوعية الخدمة والأمان وتعتبر الوحدة المسماة بـ: مديرية المدية لتوزيع الكهرباء والغاز فرع من الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز إحدى (الشركات المهنية التجارية الخاضعة لمجمع سونلغاز)، والواقع مقرها الاجتماعي بالبليدة وتعمل المديرية على ضمان التسيير الإداري واستغلال شبكات الكهرباء من نوع الضغط العالي والضغط المتوسط والضغط المنخفض، وتوكل إليها مهمة تطوير الشبكات وصيانتها.

ثانيا: التغطية الإقليمية

تقع مديرية التوزيع وسط مدينة المدية،بشارع بن عياد الطاهر يقابلها مستشفى محمد بوضياف، تغطي 64 بلدية ب 08 وكالات تجارية لعدد الزبائن الموصولين بالكهرباء: 219 156زبون، عدد الزبائن الموصولين بالغاز: 899 67 زبون، موزعة على (المدية 1 و2، البرواقية، قصر البخاري، بني سليمان، عين بوسيف، تابلاط، الشهبونية).

و6 وكالات تقنية في مجال الكهرباء تغطي شبكة كهربائية ب 67899 كم، و06 وكالات تقنية في مجال الغاز تغطي شبكة غازية تقدر ب 3296 كم.

[1] - الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز www.sonelgaz.dz

المطلب الثاني: أهداف المديرية وهيكلها التنظيمي

أولا: أهداف المديرية

تسعى المديرية لتحقيق الأهداف التالية:

- السهر على تقديم وتطوير وتحديث أحسن الخدمات لمختلف أنواع الزبائن؛
- تطوير وتعزيز شبكة التوزيع بإقليم الولاية وتفعيل كل نشاط له علاقة بالصناعات الكهربائية والغازية؛
- إنجاز المخططات الاستثمارية في آجالها المحددة؛
- توفير بيئة عمل على تحصيل ديونها مع مختلف زبائنها في الآجال المتفق عليها وتحقيق أكبر أرباح ممكنة؛
- مراعاة الجانب الاجتماعي تماشيا مع أهداف الشركة الأم؛
- الحفاظ على مناصب الشغل وتحسين مستوى العمال.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمديرية

أ- **مخطط الهيكل التنظيمي:**

الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوزيع بالمدية



المصدر: قسم المالية والمحاسبة بمديرية التوزيع بالمدية.

ب-شرح الهيكل التنظيمي:

❖ **مدير التوزيع:** يمثل مدير التنظيم قمة الهرم في المؤسسة، وهو مكلف في حدود صلاحياته بضمان توزيع الطاقة الكهربائية والغازية وإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف والنوعية الجيدة والاستمرارية في التقديم، والسعر المناسب.

❖ **الأمانة العامة:** دورها التنسيق وتوزيع المراسلات وتوجيهها بين الأقسام ومصالح الشركة.

❖ **مصلحة الشؤون القانونية:**

- تعد الممثل القانوني للشركة أمام القضاة (المحكمة، المجلس القضائي، المحكمة العليا)؛
- يتابع تنفيذ القرارات القانونية؛
- يتكفل بكل القضايا القانونية مثل رفع دعوى حول التعدي على ممتلكات الشركة أو الشكاوى ورفع الدعوى ضد المديرية من طرف الزبائن؛
- يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني (رفع دعوى قضائية)؛
- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها وقت الضرورة.

❖ **مهندس الأمن HSE:** يقوم بالمهام التالية:

- إعداد مخطط الزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية؛
- تحضير اجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديرية؛
- السهر على تطبيق كل إجراءات الوقاية في مجال النظافة والأمن؛
- إعداد إحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.

❖ **ملحق الاتصال:** يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي:

- تحضير وتنظيم المعلومات الموجهة إلى الجمهور والزبائن باستعمال كل الوسائل المتاحة؛
- المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية؛

- اقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية؛
- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الاتصال.

❖ **مساعد الأمن الداخلي للمؤسسات:** ويقوم بالمهام التالية:

- المتابعة الميدانية لكل المقاييس الأمنية داخل المديرية (الحراس، الجدران...الخ)؛
- تقديم تقرير دوري إلى المسئولين حول الوضعية الأمنية للمديرية ومختلف وكالاتها؛
- إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر؛
- إعداد مخطط الأمن الداخلي بالتعاون مع المصالح الأمنية لولاية.

❖ **قسم تقنيات الكهرباء:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة، تطوير الشبكة والقيام بالأشغال تحت التوتر (الكهرباء).

❖ **قسم تقنيات الغاز**:يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة وتطوير الشبكة.

❖ **قسم دراسات تنفيذ أشغال الكهرباء والغاز:** وأغلب مهامه بالميدان فيقوم بكل ما يتعلق بالدراسة كالموقع والمخططات.

❖ **قسم الإدارة والصفقات:**

- مكلف بإنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر والبناء واستقبال مخطط التشفير الخاص بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات، وغيرها من مهام تخصص السوق والبرمجة؛
- تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع ومتابعة تنفيذها؛
- استقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المنفذة للمشاريع؛
- إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع– التقنية والمالية؛
- فتح وإغلاق رخص البرامج.

❖ **قسم العلاقات التجارية**:يضم هذا القسم مجموعة من الوكالات تجارية: اثنان منها داخل مدينة المدية، و(06) ستة موزعة على إقليم الولاية، إضافة إلى (03) ثلاث مصالح:

أ- مصلحة تطوير المبيعات: وهي مصلحة مسئولة على متابعة طلبات الزبون (التوتر المتوسط والضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بالإيصالات الجديدة أو إحداث تغيرات على مستوى الشبكة، إضافة إلى فوترة كل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

ب- مصلحة التحصيل: تهتم بكل أمور الزبائن وملفاتهم مثل فوترة وتحصيل الديون.

ت- مصلحة الحسابات الكبرى: تهتم بكل ما يتعلق بزبائن الضغط العالي للغاز والتوتر العالي للكهرباء، من الجانب التجاري.

❖ **قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي:** يقوم هذا القسم بـ:

- تسيير وصيانة عتاد الإعلام الآلي على مستوى المديرية والمصالح التقنية التابعة لها؛
- طبع الفواتير الخاصة بالكهرباء والغاز؛
- تطوير المعلوماتية؛
- تحليل إحصائيات المشتريات والمبيعات.

❖ **قسم الموارد البشرية:** يهتم بـ:

- تسيير تكوين الموظفين وتأهيلهم؛
- تسيير الموارد البشرية كالتوظيف، الحضور، الغياب، العطل، الأجور.

❖ **مصلحة الشؤون العامة:** وتتمثل مهامها في:

- تسيير الوسائل المادية؛
- مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات؛
- تسيير بريد المديرية؛

- السهر على تسيير الممتلكات المتنقلة؛
- تموين مختلف المصالح؛
- الاهتمام بالمشتريات؛
- تنظيم حظيرة السيارات كالتأمين، المتابعة، الوقود.

❖ **قسم تخطيط الكهرباء والغاز**: وتتمثل مهامه في:

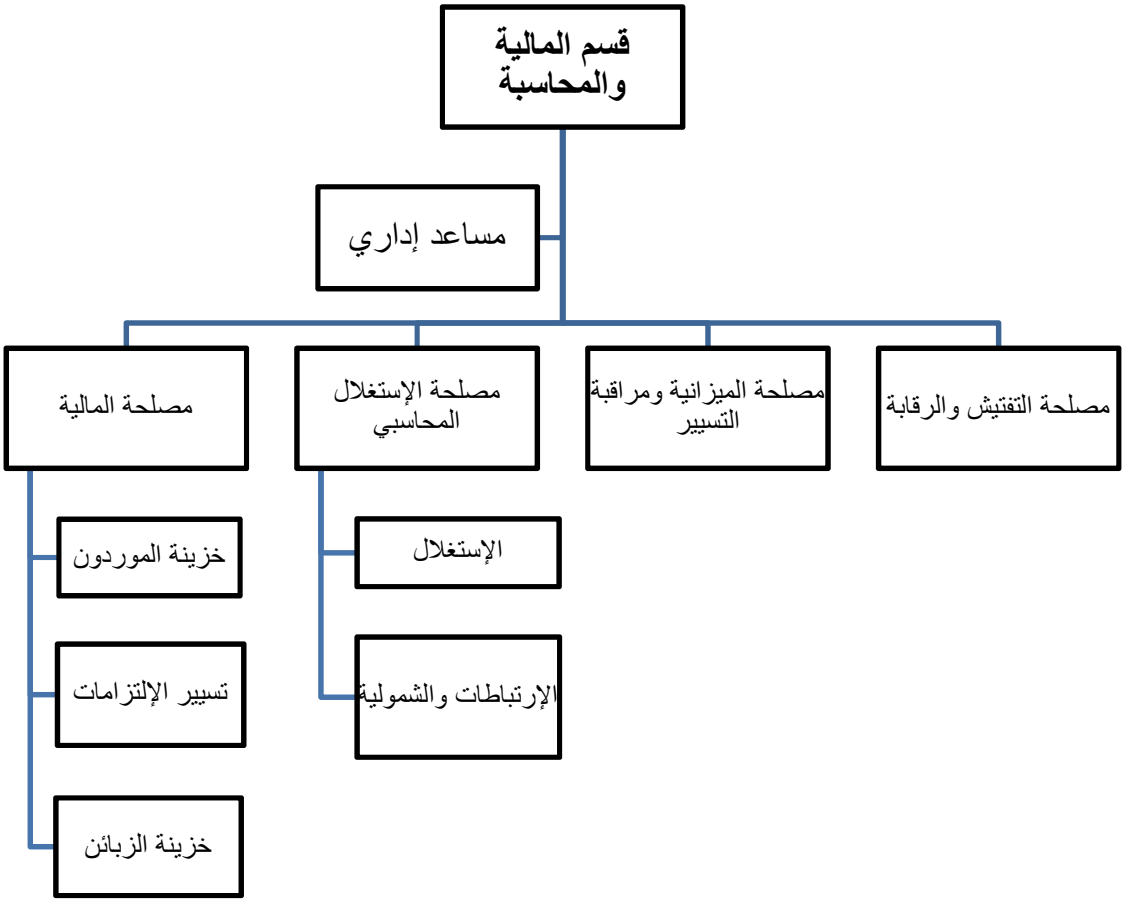
- إنجاز المخطط الرئيسي لشبكة الكهرباء والغاز للمديرية؛
- دراسة المخططات لإعادة التخطيط لشبكات الغاز والكهرباء؛
- ضمان احتياجات المديرية بكل الدراسات الخاصة (ضياع الطاقة)؛
- إنجاز طلبات الربط؛
- تشكيل بنك معلومات لاحتياجات الدراسات الخاصة بالكهرباء والغاز.

❖ **قسم المالية والمحاسبة**: ويقوم بالمهام التالية:

- تتبع حسابات الخزينة ومراقبة الظروف البنكية؛
- إعداد التنبؤات للخزينة على المدى القصير؛
- الرقابة على صناديق الوكالات التجارية؛
- إجراء مركزية الصناديق؛
- إعداد الميزانية السنوية؛
- إنجاز لوحة القيادة وميزانية النشاط؛
- ضمان متابعة ومراقبة العمليات المحاسبية.

ث- **الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة:**

الشكل رقم (5): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



المصدر: قسم المالية والمحاسبة لمديرية التوزيع بالمدية.

ج-شرح الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبةDFC:

قسم المالية والمحاسبة يهتم بتسجيل العمليات محاسبيا والقيام بأعمال نهاية السنة (قيد الدراسة) بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية والجداول الملحقة حساب الضرائب وتقديم التصريحات وكذا الضمان الاجتماعي، إعداد الموازنات التقديرية، أعداد جدول التقارب البنكي والقيام بالمراقبة الدورية لمختلق الأقسام، ويتفرع قسم المالية والمحاسبة إلى المصالح التالية:

1- مصلحة المالية:

المهام الأساسية لهذه المصلحة هي متابعة حركة الأموال سواء كانت بغرض استثماري أو استغلالي، بحيث تخص كل عمليات الدفع، أي التدفقات المالية التي تتعلق بالمؤسسة مع البنوك ومصالح البريد.

2- **مصلحة الاستغلال المحاسبي:**

تقوم هته المصلحة بجمع كل المعلومات ومعالجتها محاسبيا مع مراعاة النظام المحاسبي ومبادئه، بإتباع جميع مراحل التسجيل المحاسبي (بما فيها تسجيل عمليات المحاسبة التحليلية) للوصول إلى القوائم المالية وتحديد النتيجة.

3- **مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير :**

وتقسم أعمالها إلى قسمين:

- **أ- الموازنات التقديرية**:تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة، سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الانحراف ولتقييم أداء المؤسسة.
- **ب- مراقبة التسيير**:مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للمؤسسة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة، وتحديد مراكز المسؤولية وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الانحرافات واكتشاف أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

4- مصلحة التفتيش والرقابة:

تقوم هذه المصلحة بمراقبة عمليات التسيير لمختلف الأقسام ومدى احترام الإطار القانوني والمبادئ الأساسية لأدوات التسيير لكل قسم.

المبحث الثاني: فحص وإجراءات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: فحص نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

إن من أهم وسائل الرقابة في مؤسسة سونلغاز هي المستندات والوثائق المبررة، التي تعتبر المنطلق الأساسي لوضع نظام رقابي فعال للشركة بمباشرة عملها على أكمل وجه، وهي تمثل البنية الأساسية لإرساء نظام معلوماتي متناسق يضمن السير الحسن للمؤسسة، كذلك يضمن لها الحفاظ على موجداتها وأصولها، تمر عملية الرقابة على تدفق المعلومات على المستوى المصلحة المالية والمحاسبة على عدة مراحل نبدأ من الطلبية إلى غاية الدفع أو التحصيل على مستوى الخزينة، فعملية الشراء سواء كانت الحيازة على استثمار أو مشتريات فهناك عدة عمليات محاسبية ورقابة على الملفات إضافة إلى عمليات الخزينة وكيفية الرقابة على العمليات البنكية وخزينة المؤسسة، من أهم المستندات التي تستعملها المؤسسة في عملية الرقابة[1]:

1. **مستندات داخلية:**

نذكر منها:

– **طلب الشراء:** تقوم المؤسسة بتحديد المشتريات بإعداد طلبية وإرسالها إلى قسم المشتريات التي بدورها ترسلها إلى المورد المالي عند استلام السلعة والفاتورة بعد وضع ختم وإمضاء رئيس مصلحة المشتريات التي أرسلت الطلبية بعد استلامها وتحرير وصل الاستلام الذي يرسل إلى مصلحة المورد بعد التأكد من توافق الطلبية مع الفاتورة والسلعة، فإذا كان هناك تلف أو خطأ في السلعة أو وجود عطب أو نقص في السلعة ترجع إلى صاحبها وترسل فاتورة تدعىfacture d'avoir .

تقوم مصلحة المشتريات وتسيير المخزون بوضع الختم وراء هاتين الفاتورتين والمبلغ الذي يجب تسليمه، يمكن استلام هذه الطلبية كليا أو جزئيا أي على مرحلة واحدة أو عدة مراحل وتتكون الطلبية مما يلي:

رقم الطلبية، تاريخ الطلبية، اسم وعنوان المورد، نوعية وعنوان الطلبية، السعر الوحدوي أو الكلي، طريقة الدفع، إمضاء وختم مدير الهيئة.

– **سند تسليم الفاتورة:** عند عملية البيع والتي تدعى التحصيل تحرر الفواتير على مستوى المؤسسة إذا كانت العمليات داخلية وترسل الفواتير إلى مصلحة التحصيل ليقوم الموظف بتسجيل البيانات الموجودة فيها على الحاسوب من رقم الفاتورة، اسم الزبون، رقم الزبون، نوعية محتوى الفاتورة، المبالغ والرسوم.

تعتبر هذه الوثيقة كدليل قانوني يساعد الشركة في تحصيل مواردها في أقصر أجل وتستطيع تتبع زبائنها في تسديد قيمة الفاتورة.

–**بطاقة جرد المخزونات:** هي عبارة عن وثيقة تستعمل لتسجيل دخول المشتريات من البضائع أو المواد أو خروجها من المخازن، وتضع الشركة لكل صنف من البضائع أو المعدات بطاقة جرد إذ نجد المعلومات الخاصة بذلك الصنف من الكميات عند دخولها أو خروجها من المخازن.

[1]-معلومات مقدمة من طرف مديرية توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية من قسم المحاسبة والمالية.

– **بطاقة جرد الاستثمارات:** هي عبارة عن وثيقة لتسجيل المشتريات إذ نجد فيها المعلومات خاصة باستثمار معين من سعر الشراء، تاريخ الشراء، طريقة امتلاكه.

2. **مستندات خارجية:** هي المستندات التي تصدر من خارج المؤسسة حيث نميز عدة مستندات نذكر منها:

– **فاتورة الشراء:** حيث يقوم بإعدادها المورد وتصل إلى الوحدة المشتراة، حيث ترسل إلى المحاسب الذي يقوم بعملية المطابقة بين أمر الشراء مع ما تحتويه من مواصفات عامة للسلع من كمياتها، سعرها مع ما يوجد بالفاتورة مضافا إليه التقرير الذي أعده أمين المخزون بعد معاينة البضاعة المستلمة، بعد القيام بعمليات المطابقة والتأكد من صحة وسلامة المعلومات التي تحتويها الفاتورة.

– **وصل التسليم** : هو عبارة عن وثيقة تحرر من طرف المؤسسة عندما تقوم بعملية إرسال المعدات والبضائع كي يكون دليل إثبات لأن السلعة خرجت من ذمتها وعند وصول السلعة واستلامها من طرف أمين المخازن حيث يقوم بمطابقتها مع هذا الوصل ثم يسجلها في دفتر خاص، بعده ترسل إلى فرع التسيير.

ملاحظة:كل العمليات المحاسبية التي تتم على مستوى المؤسسة تكون في المحاسبة العامة حيث يقوم رئيس قسم المحاسبة بالتأكد والتحقق من عدم وجود أخطاء في العمليات التي أنجزها بعض الموظفين، ذلك بالرجوع للوثائق التي اعتمد الموظف على تسجيلها بعد أن يبرز هذا الأخير سبب الخطأ وتصحيحه.

يستعين رئيس قسم المحاسبة بالبرنامج الإحصائي Excel كما يعتمد على البرنامج المحاسبي Hisab(حساب) لإعداد الجداول المحاسبية والقوائم المالية حيث يبني الميزانية بما فيها من أصول وخصوم وتسجيل كل المبالغ فيها وتعديلها يوميا ويقوم بنسخ القوائم المالية والملاحق كلما طلب ذلك مدير المالية والمحاسبة لأن العمليات تتم آليا من الميزانية حيث يتم مباشرة ملأ جدول حساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة وجدول حركة رؤوس الأموال بالإضافة إلى قوائم وجداول أخرى تعتبر كملاحق.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

من خلال دراستنا لنظام الرقابة في مؤسسة سونلغاز يمكن وصف هذا النظام كما يلي[1]:

1. إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح من إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، من أهم هذه الإجراءات التي اعتمدتها الشركة نذكر' :

[1] - معلومات مقدمة من طرف مديرية توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية من قسم المحاسبة والمالية.

- النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع احتياجاتها؛
- تعتمد جميع المستندات من طرف رؤساء الأقسام؛
- مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية من طرف أشخاص معلن عنهم؛
- لكل شخص وظيفة محددة ومفصلة في مصلحة الحسابات؛
- جميع التقارير المحاسبية متسلسلة بالأرقام؛
- وجود دفتر وجيز لتحديد الإجراءات المحاسبية.

2. إجراءات تنظيمية إدارية :

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل المؤسسة، بما يتضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها وكذا تحديد وتوزيع المسؤوليات، بما يتيح معرفة حدود نشاط كل مسؤول، من أهم هذه الإجراءات التي اعتمدتها المؤسسة هي:

- تعميم استعمال نظام الإعلام الآلي لتطوير شبكة المعلومات مما يسهل العمل والاتصال بين المصالح؛
- استخدام نظام الرقابة الذاتية؛
- تحتوي المؤسسة على جميع الأقسام المختلفة المختصة في جميع أوجه النشاط؛
- تخصص المؤسسة تقنيات ورموز خاصة بكل مصلحة للتفريق بين المصالح؛
- روح العمل الجماعي السائد داخل المصالح؛
- تقسيم دائرة المحاسبة العامة إلى مصالح مما يسهل العمل؛
- ضمان ترتيب الوثائق الإدارية وتحديثها.

3. إجراءات عامة:

بالإضافة على كل الإجراءات السابقة التي اعتمدتها المؤسسة هناك إجراءات أخرى تمثلت في :

- جميع الممتلكات من استثمارات وبضائع في المؤسسة مؤمنة ضد الحريق، الاختلاس، التلف؛
- يوجد حساب خاص بالبنك باسم المؤسسة، ذلك للقيام بكل عمليات الدفع والتحصيل.
- إعداد تقرير العمل؛
- تأمين العلاقات مع مختلف التنظيمات الخارجية؛
- تأمين العلاقات مع المركز الطبي للعمل .

وللوقوف على مدى كفاءة و فعالية عملية الرقابة الداخلية لمؤسسة سونلغاز استعملنا أداة المقابلة، وكانت نتائجها ما يلي:

الجدول رقم(02): يبين مدى كفاءة وفعالة عملية الرقابة الداخلية لمؤسسة سونلغاز

	غير كاف	مقبول	جيد جدا	ممتاز
عام				
كيف تقيم نفعية الرقابة		X		
تخطيط الرقابة				
ملائمة الأهداف		X		
مناسب النطاق			X	
تحقيق الأهداف والنطاق		X		
جودة تقرير الرقابة				
عدالة عرض النتائج			X	
دقة النتائج			X	
كيف تكون المعلومات التي يتم على إثرها تجهيز التقارير		X		
اكتمال النتائج				X
التوقيت				
مناسبة الوقت الذي يتم اختياره للقيام بالرقابة			X	
الفترة التي استغرقتها الرقابة			X	
توقيت الرقابة				X

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على إجابات الموظفين.

من خلال ما سبق نلاحظ أنه يوجد إجراءات رقابية فعالة تسمح بمراقبة جميع الخطوات العملية بشكل جيد حيث نلاحظ توفر مقومات الرقابة الداخلية وهو الفصل بين الوظائف.

المبحث الثالث: تحليل الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز

من خلال هذا المبحث يتم تحليل القوائم المالية للمؤسسة، و تحليل مؤشراتها.

المطلب الأول: تحليل حساب النتائج و الميزانية

أولا: جدول حساب النتائج

يمثل حساب النتائج مجمل الأعباء و الإرادات التي تعطي صور واضحة عن كيفية سير نشاط المؤسسة.

ملاحظة:

النتائج المعطاة في جدول حسابات النتائج من قبل"سونلغاز" نتائج خاطئة بدءا من إنتاج السنة المالية تم تصحيحها في جدول حساب النتائج التالي:

الجدول رقم(3): جدول حساب النتائج

البيان	ملاحظة	2020	2021
-المبيعات و المنتجات الملحقة -الإنتاج المكدس(غير مباع) -إعانات الإستغلال		4915011179.63 364798.29	5521408863.16
1-إنتاج السنة المالية		4915375977.92	5521408863.16
-المشتريات المستهلكة -الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		-41379795.02 -412738898.61	-71861126.09 -370382076.98
2-إستهلاك السنة المالية		-463118493.63	-442243203.07
3-القيمة المضافة للاستغلال(1-2)		5378494471.55	5963652066.23
-أعباء المستخدمين -الضرائب و الرسوم و المدفوعات		-1297933773.71 -98907541.52	-1494368672.67 -102347753.06
4-إجمالي فائض الاستغلال		6775335786.78	7560368491.96
-المنتوجات العملياتية الأخرى -الأعباء العملياتية الأخرى -المخصصات للاهتلاك و المؤونات وخسائر القيمة -استرجاع على خسائر القيمة		216611598.28 -20693336.60 -1127100321.71 227433133.93	225987914.61 -25911884.38 -1477109876.32 24877983.67
5-النتيجة العملياتية		8367174177.33	9134256150.94
-فوائد مالية		00	00
6-النتيجة المالية		00	00
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)		8367174177.33	9134256150.94

-الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية		-	-
-الضرائب المؤجلة على النتائج العادية		-	-
مجموع منتوجات الأنشطة العادية		5359420710.16	5772274761.44
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-3007753467017	-35419813890.5
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية		8367174177.33	9134256150.94
9-صافي نتيجة السنة المالية		8367174177.33	9134256150.94

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على الملحق رقم01.

- **التعليق:**

بين الجدول أعلاه (3) جدول حساب النتائج للفتر2020-2021، أن صافي نتيجة السنة المالية ارتفع خلال سنة2021 وذلك لارتفاع المبيعات، قابلها في ذلك انخفاض قيمة الاستهلاكات مقارنة بالسنة التي قبلها (2020) وانخفاض استرجاع خسائر القيمة والمؤونات، أما في سنة2020 كانت النتيجة الصافية للسنة المالية منخفضة في ظل زيادة المبيعات مقابل انخفاض المشتريات.

ثانيا: تحليل الميزانية

تمثل الميزانية الختامية صورة واضحة لوضعية المؤسسة " سونلغاز " حيث تتمثل في جانب الأصول والخصوم متضمن ما على المؤسسة وما عليها وهذا سنتعرف عليه من خلال عرض وتحليل الميزانية الختامية لسنتي2021،2020:

1- الميزانية المختصرة لسنة 2021-2020:

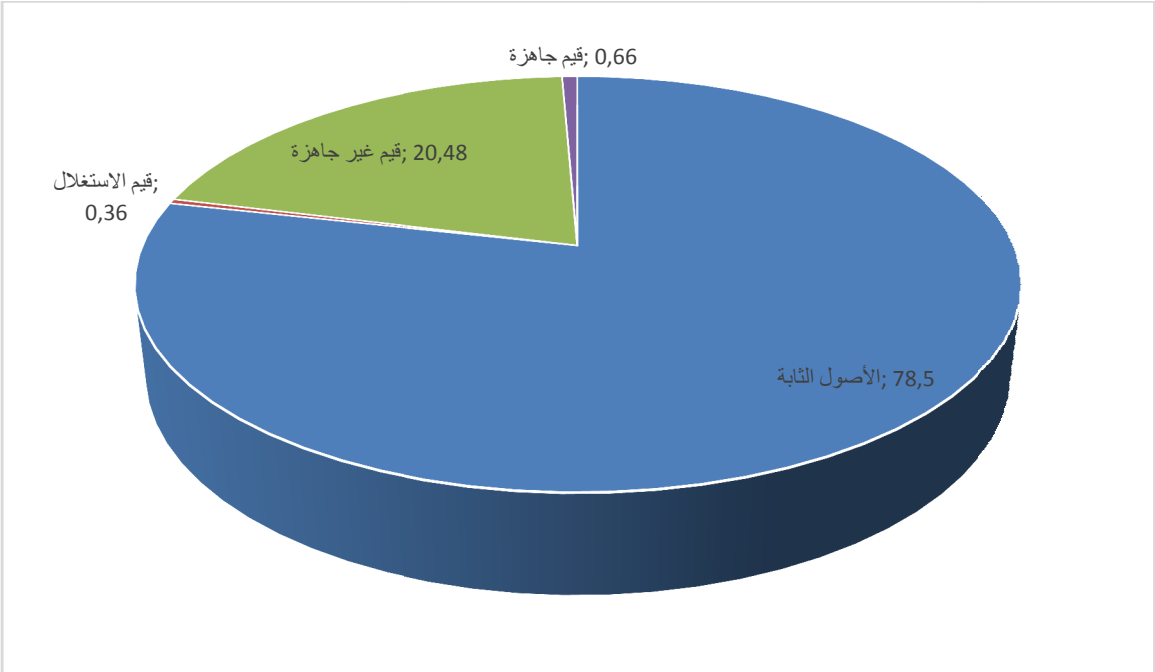
الجدول رقم(4): الميزانية المختصرة لسنة2020-2021 "الوحدة دج"

الأصول	مبالغ 2020	مبالغ2021	الخصوم	مبالغ2020	مبالغ2021
الاصول الثابتة	16297904620.18	18088476701.87	**الاموال الدائمة**	18143448606.5	19000553169.13
الاصول المتداولة	4463785130.17	4551117975.03	الأموال الخاصة	13898596555.97	14272621070.56
قيم الاستغلال	73924408.56	648665.84	ديون طويلة الأجل	4244852050.53	4727932098.57
قيم غير جاهزة	4252673825.95	4464513940.43	**ديون قصيرة الأجل**	2618241143.85	3639041507.77
قيم جاهزة	137186895.66	85955368.76			
المجموع	20761689750.35	22639594676.90	**المجموع**	20761689750.35	22639594676.90

المصدر:إعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم02-03.

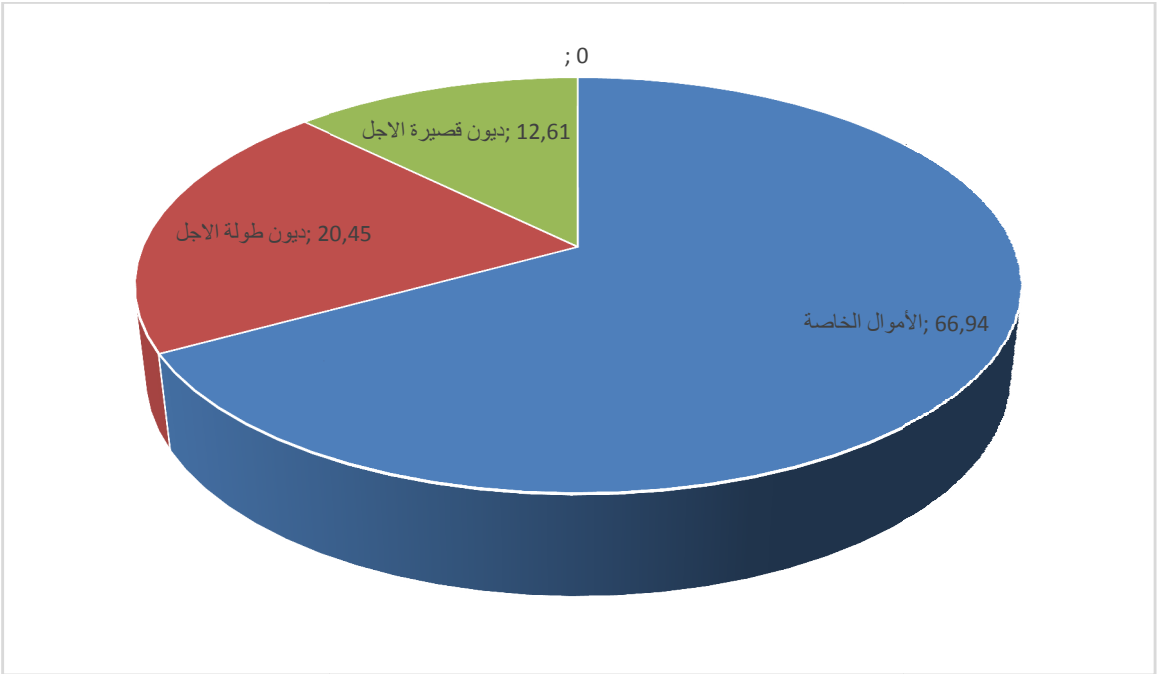
و فيما يلي التمثيل البياني للميزانية المختصرة فيكون كما يلي:

الشكل رقم(6): مخطط لأصول الميزانية المختصرة لسنة 2020



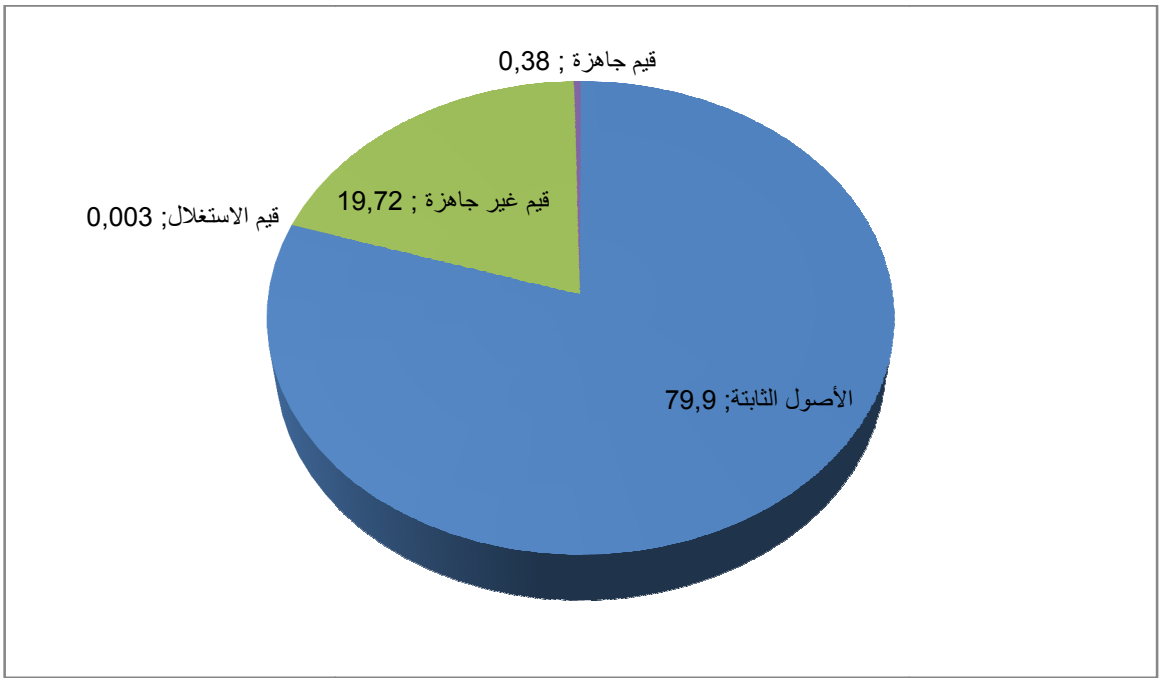
المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المختصرة لسنة2020.

الشكل رقم(7): مخطط لخصوم الميزانية المختصرة لسنة2020



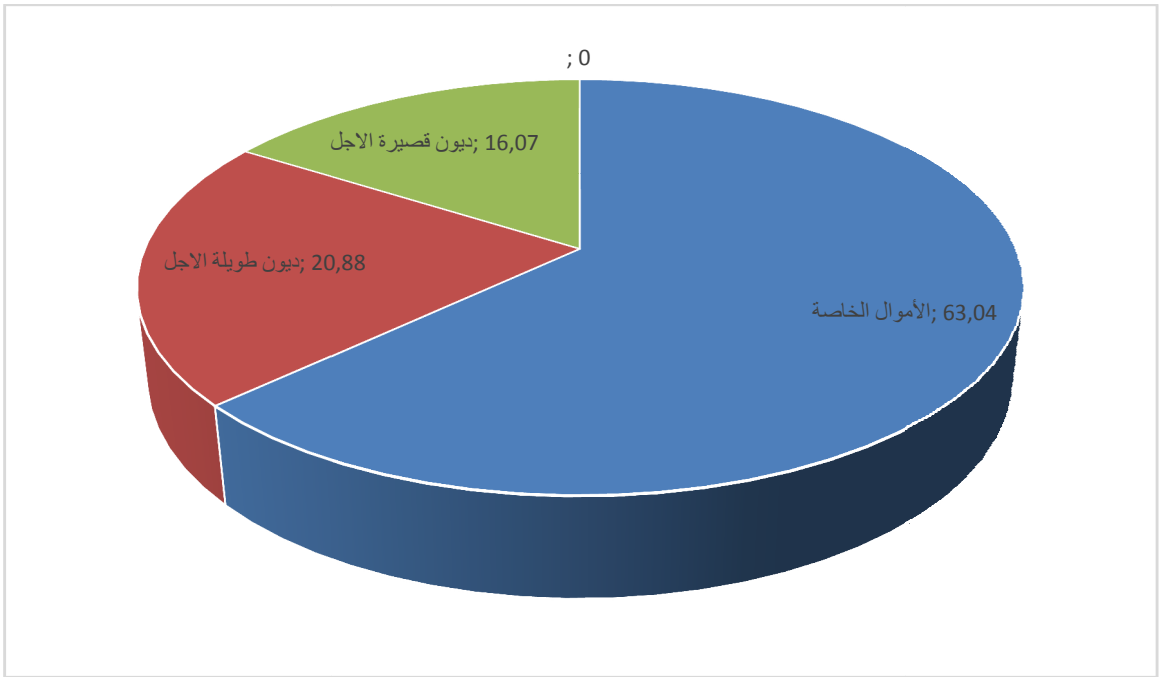
المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المختصرة لسنة2020.

الشكل رقم(8): مخطط لأصول الميزانية المختصرة لسنة 2021



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المختصرة لسنة2021.

الشكل رقم(9): مخطط لخصوم الميزانية المختصرة لسنة2021



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المختصرة لسنة2021.

- **التعليق في جانب الأصول لسنتي2020-2021:**

من خلال الجدولين السابقين نلاحظ ارتفاع إجمالي الأصول لسنة2021 مقارنة مع زيادة حجم السنة التي تسبقها (2020) وهذا راجع إلى ارتفاع الاستثمارات(المباني والهياكل)، بالرغم من تراجع في الأصول المتمثلة في الأدوات والمعدات وذلك لتآكلها وتقادمها، في حين زيادة حقوق المؤسسة مع زيادة في الضرائب و زيادة في الخزينة.

- **التعليق في جانب الخصوم لسنتي2020-2021:**

من خلال الجدولين السابقين نلاحظ ارتفاع إجمالي الخصوم لسنة 2021 على عكس سنة2020 مع زيادة إجمالي الخصوم غير الجارية و زيادة رأس المال الخاص لسنة 2020،و زيادة القروض و الديون و هذا ما أدى إلى ارتفاع إجمالي الخصوم لسنة2021.

المطلب الثاني: تحليل الوضعية المالية بأدوات التحليل المالي

أولا: التحليل بواسطة المؤشرات المالية

1-حساب رأس المال العامل الدائم بطريقتين

أ-من أعلى الميزانية:

الجدول رقم(5):حساب رأس المال العامل من أعلى الميزانية

البيان	2020	2021
الأموال الدائمة(1)	18143448606.5	19000553169.13
الأصول الثابتة(2)	16297904620.18	18088476701.87
رأس المال العامل الدائم(1-2)	1845543986.32	912076467.26

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المختصرة.

ب-من أسفل الميزانية:

الجدول رقم(6):حساب رأس المال العامل من أسفل الميزانية

البيان	2020	2021
الاصول المتداولة(1)	4463785130.17	4551117975.03
ديون قصيرة الأجل(2)	2618241143.85	3639041507.77
رأس المال العامل الدائم(1-2)	1845543986.32	912076467.26

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المختصرة.

- **التعليق:**

رأس المال العامل الدائم: يلاحظ أن المؤسسة حققت رأس مال عامل دائم موجب سنة 2021 و2020 وهذا يدل على أن المؤسسة تمتلك هامش أمان.

2-حساب احتياجات رأس المال العامل

الجدول رقم(7): المؤشرات المالية في المؤسسة محل الدراسة

البيان	طريقة الحساب	2020	2021
احتياجات رأس المال العامل	(القيم الجاهزة+قيم غير جاهزة)- (الديون قصيرة الأجل -السلفات المصرفية)	1708357090.66	826121098.50

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المختصرة.

- **التعليق:**

تفسر احتياجات رأس المال العامل التوازن المالي للمؤسسة خلال آجال قصيرة، والمؤسسة حققت في السنتين قيمة موجبة وهذا يدل على أن موارد الدورة الاستغلالية كانت كافية لتلبية احتياجاتها وأنها وظفت رأس المال العامل.

❖ **حساب نسبة التوظيف:**

الجدول رقم(8): نسبة التوظيف في المؤسسة محل الدراسة

النسبة	طريقة حسابها	2020	2021
نسبة التوظيف	احتياجات رأس المال العامل/رأس المال العامل	92.56	90.57

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المختصرة.

- **التعليق:**

نسبة التوظيف معتبرة جدا حيث فاقت 90% في كلتا السنتين و هذا يدل على أن المؤسسة وظفت رأس المال العامل وأنها تتبع سياسة توسعية كبيرة.

3-حساب الخزينة الصافية بطريقتين:

أ- طريقة السلفات المصرفية

الجدول رقم(9):حساب الخزينة الصافية بطريقة السلفات المصرفية

البيان	2020	2021
قيم جاهزة(1)	137186895.66	85955368.76
السلوفات(2)	0	0
الخزينة الصافية(1-2)	137186895.66	85955368.76

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المختصرة.

ب-**طريقة المؤشرات المالية**

الجدول رقم(10):حساب الخزينة الصافية بطريقة المؤشرات المالية

البيان	2020	2021
رأس المال العامل(1)	1845543986.32	912076467.26
احتياجات رأس المال العامل(2)	1708357090.66	826121098.5
الخزينة الصافية(1-2)	137186895.66	85955368.76

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المختصرة.

- **التعليق:**

الخزينة الصافية: و هي تعني المبالغ المالية الموجودة فعلا تحت تصرف المؤسسة , نلاحظ أن الخزينة الصافية كانت موجبة خلال كلتا السنتين.

ثانيا:التحليل بواسطة النسب المالية

يعتبر التحليل بواسطة النسب المالية جدا مهم بالنسبة للمؤسسة و تم التطرق لأهم النسب و الأكثر استعمالا في تحليل المراكز المالية و هي :

نسب السيولة, نسب التمويل, نسب المردودية"الربحية" .

1. نسب السيولة:

الجدول رقم(11): نسب السيولة بالمؤسسة محل الدراسة

نسبة السيولة	طريقة حسابها	2020	2021
سيولة الأصول	الأصول الجارية/مجموع الأصول	0.21	0.20
السيولة الآجلة	قيم غير جاهزة +قيم جاهزة/الديون قصيرة الأجل	1.68	1.25
السيولة الجاهزة"الحالية"	القيم الجاهزة/الديون قصيرة الأجل	0.05	0.02

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على الميزانيات المختصرة.

- **التعليق:**

–نسبة سيولة الأصول: من خلال هته النسبة يمكن تحديد تركيبة الأصول، بما أنها أقل من 0.5 فهذا يعني أن الأصول الجارية للمؤسسة أكبر من الأصول الثابتة، وهي تتناسب مع نشاطها.

–نسبة السيولة الآجلة: نلاحظ أن هذه النسبة تفوق 1 في كلتا السنتين و هي نسبة كبيرة ما يعني أن للمؤسسة حقوق معتبرة لدى الغير غير محصلة.

– نسبة السيولة الجاهزة: من خلال هذه النسبة تستطيع المؤسسة تغطية ديونها قصيرة الأجل من خلال القيم الجاهزة دون اللجوء إلى التنازل عن مخزوناتها أو تحصيل ديونها، وهي منخفضة في كلتا السنتين.

–إذا كان موعد استحقاق الديون قصيرة الأجل لازال بعيدا في الأجل القصير فالمؤسسة يمكن لخزينتها أن تواجه هذه الديون، أما إذا كان موعد الاستحقاق قد حل فالمؤسسة لا يمكن أن تواجه الديون لأن خزينتها تعاني من عقبة في النقدية.

2. نسب التمويل:

الجدول رقم(12): نسب التمويل بالمؤسسة محل الدراسة

نسب التمويل	طريقة حسابها	2020	2021
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة/ الأصول الثابتة	1.11	1.05
نسبة الوفاء	مجموع الديون/مجموع الأصول	0.33	0.36

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على الميزانيات المختصرة.

- **التعليق:**

– نسبة التمويل الدائم: من خلال حساب هذه النسبة للمؤسسة محل الدراسة نلاحظ أن المؤسسة تمكنت من تغطية كل أصولها الثابتة من أموالها الدائمة حيث كانت اكبر من 1 وهذا يدل على أن المؤسسة متوازنة ماليا.

– نسبة الوفاء: تفيد هذه النسبة مانحي القروض، حيث كلما كانت صغيرة كان ذلك مؤشرا مشجعا لمنح القرض، ولمعرفة ذلك يجب أن تقارن هذه النسبة بسنوات عديدة سابقة.

3. نسب المردودية:

الجدول رقم(13): نسب المردودية بالمؤسسة محل الدراسة

النسبة	طريقة حسابها	2020	2021
المردودية المالية	الربح الصافي/الأموال الخاصة	0.60	0.63
المردودية الاقتصادية	(الربح الصافي+فوائد القروض)/الأموال المستثمرة	0.46	0.48

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على الميزانيات المختصرة.

- **التعليق:**

-المردودية المالية: تقيس هذه النسبة مدى مساهمة الأموال الخاصة في تحقيق الربح للمؤسسة، ونسبة سنة 2020 تعني أن كل 100 دينار جزائري مستثمرة من الأموال الخاصة حققت 60 دينار جزائري ربح، أما سنة 2021 فكل 100 دينار جزائري مستثمرة حققت 63 دينار جزائري ربح.

-المردودية الاقتصادية: تهدف هذه النسبة إلى تحديد مدى مساهمة الأموال المستثمرة في تحقيق الربح، ونسبة سنة 2020 تعني أن كل 100دينار جزائري مستثمرة من الأموال الدائمة قد حققت مردودية 46 دينار جزائري، أما سنة 2021 فكل 100 دينار جزائري مستثمرة حققت 48 دينار جزائري.

❖ **التقرير المالي:**

نلاحظ أن المؤسسة متوازنة ماليا لأنها تمتلك رأس مال عامل وظفت منه أكثر من 90% في كلتا السنتين، ولكنها لم توفق في سياستها التوسعية في سنة 2020 حيث أن المخزونات بلغت نسبتها 36% أي أنها تعاني من تكدس بينما وفقت في 2021 حيث تمكنت من استغلال مخزوناتها بنسبة كبيرة وذلك راجع لرفع الحجر الصحي الذي فرض في فترة جائحة كورونا والمتبقي يمثل 0.3%.

كما يلاحظ بالسنتين أن المؤسسة تعاني من عدم تحصيل حقوقها لدى الزبائن و إن تحسنت قليلا بسنة 2021 ورغم ذلك يبقى مستوى السيولة للسنتين منخفضا وهذا قد يعرض المؤسسة للعسر المالي.

لذا يجب على المؤسسة أن ترفع من قدرتها على استغلال مخزوناتها و تحصل الديون التي عليها لدى الزبائن.

خلاصة الفصل

من خلال استخدام النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي تعرفنا على واقع الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة"سونغاز"، تم التوصل إلى أن للرقابة الداخلية دور فعال في تحسين الأداء المالي الذي يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وذلك من خلال الالتزام بالإجراءات و السياسات المسطرة من قبل المؤسسة، وهذا ما يساعد في اتخاذ قرارات صائبة مستقبلا.

الخاتمة

تولي المؤسسات أهمية كبيرة لإجراءات حماية ممتلكاتها، و تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر وتطور حجمها وتشعب أعمالها، يهدف ذلك إلى ضمان بقائها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي تولي أهمية خاصة بالأنظمة الرقابية باعتبارها مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة العليا لحماية أصول المؤسسة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية، وزيادة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بمخططات وبرامج الإدارة الموضوعة.

ولتحقيق أهداف المؤسسة وحماية أملاكها وكذا مواجهة محيطها الاقتصادي المليء بالمتغيرات خاصة وأننا في عصر العولمة، والتغيرات العالمية السريعة، أصبحت هناك ضرورة ماسة لوضع نظام رقابة داخلية فعال كفيل بحماية موجوداتها، وسلامة العمليات والوثائق المالية.

كما أن الرقابة الداخلية ومن خلال وسائلها المختلفة تعمل على تحسين أداء المؤسسة من خلال تقييم الأداء الفعلي وذلك بمقارنته مع الأداء المخطط واستخراج الفروقات ومعرفة أسباب الانحراف عن ما تم التخطيط له واقتراح الحلول اللازمة وتقديمها للإدارة العليا.

كما أن تقييم الأداء المالي داخل المؤسسة، من خلال تحليل النسب والمؤشرات المالية يسمع بمعرفة الوضع المالي للمؤسسة.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع بفصوله الثلاث توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات:

-الفرضية الأولى: فيما يخص الرقابة الداخلية تعمل على حماية أصول المؤسسة واستخدام الموارد المتاحة لتحقيق أفضل النتائج لأصحاب المشروع، يجب تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يحافظ على أصول المؤسسة، ويشرف على عملياتها ويراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراتها.

-الفرضية الثانية: تلجأ المؤسسات لتطبيق الرقابة الداخلية على أدائها المالي لأنها تبرز مستوى الأداء من خلال تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف ورفع مستوى التنافسية للمؤسسة، هذا ما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

-الفرضية الثالثة: تساهم النسب والمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي كونها تسمح بإعطاء صورة حقيقية عن الأوضاع المالية السائدة في المؤسسة.

-الفرضية الرابعة: يساهم نظام الرقابة الداخلي الفعال في تحسين الأداء المالي وتطويره في مؤسسة سونلغاز، هذه الفرضية مؤكدة حيث أن نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة فعال والمؤسسة تتابع أدائها المالي.

وعليه فإن نجاح المؤسسات الاقتصادية في ظل الظروف الصعبة مرهون في تحسين أدائها عبر كافة المستويات.

التوصيات:

-تحديث إجراءات نظام الرقابة وجعله أكثر فعالية.

-وضع برامج لتوعية العاملين بضرورة احترام إجراءات الرقابة الداخلية وتغيير نظرتهم حول عملية التقييم.

-الاهتمام بتحقيق الانضباط الوظيفي والتقييم الدوري لأداء الموظفين في مختلف الوحدات وربط الحوافز المادية والمعنوية بمؤشرات نتائج التقييم مما يضمن تطوير الأداء.

-ضرورة وضع برنامج لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء الواجب تحقيقه.

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

-خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل اتقان

واحترام المعايير التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة أهدافها.

أفاق البحث:

إن معرفة دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة من خلال الأدوات المختلفة التي يتم استخدامها وكذلك الخدمات المتعددة في هذا المجال تجعل الأفق واسعا أمام الدارسين للتعمق في جانب من جوانب الرقابة ودورها في تحسين أداء المؤسسة.

قائمة المراجع

الكـتـب:

1-أناصر دادي،عدون نواصر فتحي،**دراسة الحالات المالية**،دار الأفاق،الجزائر،2000.
2-الصبان محمد سمير ومحمد الفيومي محمد،**المراجعة بين التنظير و التطبيق**،الدارالجامعية بيروت،2000.

3-السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 2008.

4-السعيد فرحات جمعة,**الأداء المالي لمنظمات الأعمال**, دار المريخ للنشر,الرياض, السعودية,2000.

5-جربوع محمود يوسف، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشروالتوزيع ،عمان، الأردن،2010.

6-حازم هاشم الألوسي، **الطرق إلى علم المراجعة التدقيق**، الطبعة الأولى،دار الكتب الوطنية،الجزائر،2003.

7-حسن فلاح الحسيني، **إدارة المشروعات الصغير مدخل استراتيجي للمنافسة والتميز**،دار الشروق للنشروالتوزيع،مصر،2006.
خميسي شيحة،"**التسيير المالي للمؤسسة**"،دار هومة للطباعة، الجزائر،2010.

8-زيني يوسف، عواد مصطفى، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2005.
9-عدنان تايه النعيمي وأخرون، **الإدارة المالية النظرية والتطبيق**،الطبعة الثانية،دار المسيرة،عمان،2006.
10-عبد الفتاح الصحن، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006.
11-عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المالالواقع و الأفاق**،الدار الجامعية، مصر، 2006.

12-عبد الرءوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، الطبعة الأولى،دار النهضة العربية، بيروت، لبنان،2004.
13-عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، دار الراية النشر للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2009.
14-علاء فرحان طالب،**الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي**،دار الصفاء للنشر، عمان،الأردن،2011.
15-فتحي رزق السوافيري وآخرون،**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،2002.

16-فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان،**إدارة البنوك كمدخل كمي واستراتيجي معاصر**،دار وائل للنشر، عمان،الأردن، بدون سنة.

17-محمد محمود الخطيب،**الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**،دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،الأردن،2009.
18-محمود عبد الفتاح رضوان،**تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن**، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر،2012-2013.
19-محمد سميرالصيان، **مفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليهاوالمعايير الدولية**، الدار الجامعية،بيروت،2002.

المذكرات والأطروحات:

20-مجنح عتيقة، **دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير،علوم التسيير، جامعة محمد خيضر،بسكرة،2006-2005.

21-الأخضر لقيطي ، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**،، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير باتنة،2003-2004.

22-دادن عبد الغاني،**قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية نحو إرساء نموذج الإنذار المبكر باستعمالالمحاكات المالية**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه،جامعة الجزائر2007-2008.

23-نعيمة شباح،**دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية**،مذكرة لنيل الماجستير،كلية علوم التسيير،جامعة محمد خيضر ،بسكرة، 2007 -2008.

24-كوثر بوغابة،**دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**،مذكرة لنيل شهادة الماستر،كلية علوم التسيير، جامعة قاصديمرباح، ورقلة،2011-2012.

25-عبد الوهاب محمد حبين، **تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف**، أطروحة دكتوراه، جامعة سانت كليمنتسالعالمية ،2009-2010.

المطبوعات الجامعية:

26-عبد الرؤوف عزالدين ،**محاضرات وتمارين في التحليل المالي وتقييم المشاريع**،مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر إدارة الأعمال،جامعة محمد بوضياف المسيلة،(2021-2020).

27-حمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2003.

28-مبارك لساوس،**التسيير المالي**،ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية،بن عكنون،الجزائر،2004.

29-مليكة زغيب، ميلود بوشنقير،**التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2010.

المداخلات:

30-زينة قمري، مداخلة حول:**واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذالقرار**،كلية علوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سكيكدة،2009.

النصوص القانونية:

31-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية،**النظام المحاسبي**،المرسوم التنفيذي08/156 بتاريخ المؤرخ26 ماي2008بالتصرف.

المواقع الالكترونية:

32-الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز www.sonelgaz.dz.

الملاحق

الملحق(01)

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2021

CENTRE DD MEDEA **DATE** 20/03/2022 15.12.11

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Provisoire

	note	2021	2020
Ventes et produits annexes		5 521 408 863,16	4 915 011 179,63
Production immobilisée		0,00	364 798,29
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		2 798 722 460,82	2 094 095 430,66
Achats consommés		- 71 861 126,09	- 41 379 795,02
Services extérieures et autres consommations		- 370 382 076,98	- 421 738 698,61
II - Consommation de l'exercice		- 1 342 135 153,89	- 1 236 966 277,60
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 456 587 306,93	857 129 153,06
Charges de personnel		- 1 494 368 672,67	- 1 297 933 773,71
Impôts, taxes et versements assimilés		- 102 347 753,06	- 98 907 541,52
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 140 129 118,80	- 539 712 162,17
Autres produits opérationnels		225 987 914,61	216 611 598,28
Autres charges opérationnelles		- 25 911 884,38	- 20 693 336,60
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 477 109 876,32	- 1 127 100 321,71
Reprise sur pertes de valeur et provisions		24 877 983,67	227 433 133,96
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 392 284 981,22	- 1 243 461 088,24
Charges financières		0,00	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 1 392 284 981,22	- 1 243 461 088,24
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 142 698 156,58	5 593 747 890,23
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 7 534 983 137,80	- 6 837 208 978,47
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 392 284 981,22	- 1 243 461 088,24
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 392 284 981,22	- 1 243 461 088,24

الملحق(02)

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

CENTRE DD MEDEA

EXERCICE 2021

DATE 20/03/2022 15.07.05

BILAN ACTIF

Provisoire

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		4 421 910,41	2 947 940,27	1 473 970,14	2 947 940,27
Immobilisations corporelles					
Terrains		10 034 098,58		10 034 098,58	10 034 098,58
Agencements et aménagements de terrains		77 634 388,00	51 178 469,08	26 455 918,92	27 959 924,40
Constructions (Batiments et ouvrages		608 202 863,54	181 880 624,94	426 322 238,60	418 309 609,33
Installations techniques, matériel et outillage		28 421 620 977,46	15 312 693 267,66	13 108 927 709,80	12 987 327 539,86
Autres immobilisations corporelles		2 493 388 862,67	1 190 397 599,48	1 302 991 263,19	1 211 716 521,42
Immobilisations en cours		3 212 271 502,64		3 212 271 502,64	1 639 606 986,32
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		34 827 574 603,32	16 739 097 901,45	18 088 476 701,87	16 297 904 620,18
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		648 665,84		648 665,84	73 924 408,56
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 523 986 873,85	267 777 253,75	4 256 209 620,10	4 102 991 188,24
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		49 431 062,77	11 798 327,05	37 632 735,72	18 782 411,28
Impôts		170 671 584,61		170 671 584,61	130 900 226,43
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		86 654 728,39	699 359,63	85 955 368,76	137 186 895,66
TOTAL ACTIF COURANT		4 831 392 915,46	280 274 940,43	4 551 117 975,03	4 463 785 130,17
TOTAL GENERAL ACTIF		39 658 967 518,78	17 019 372 841,88	22 639 594 676,90	20 761 689 750,35

الملحق(03)

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

CENTRE DD MEDEA

EXERCICE 2021

DATE 20/03/2022 15.11.45

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		609 178 902,10	609 178 902,10
Résultat net		- 1 392 284 981,22	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 10 201 486,06	- 10 201 486,06
compte de liaison**		15 065 928 635,74	13 299 619 139,93
TOTAL CAPITAUX PROPRES		14 272 021 070,56	13 898 596 555,97
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		108 133 755,58	96 466 801,17
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 619 798 342,99	4 148 385 249,36
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 727 932 098,57	4 244 852 050,53
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 496 295 851,89	615 394 542,58
Impôts		272 340 582,28	154 917 659,33
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 870 405 073,60	1 847 928 941,94
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		3 639 041 507,77	2 618 241 143,85
TOTAL GENERAL PASSIF		22 639 594 676,90	20 761 689 750,35

الملحق(04)

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2021

CENTRE DD MEDEA **DATE** 30/03/2022 11.10.24

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

Provisoire

	note	2021	2020
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		3 176 877 405,78	2 341 406 363,27
Autres encaissements		148 372 573,28	60 676 325,99
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		1 143 975 579,86	744 540 906,09
Autres décaissements		138 535 509,89	100 786 156,06
Intérêts et autres frais financiers payés		985 235,87	20 914 994,81
Impôts sur les résultats payés			
Autres impôts payés		90 729 068,50	112 283 206,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		1 950 824 584,94	1 423 557 426,30
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		1 950 824 584,94	1 423 557 426,30
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		1 945 491 660,38	1 509 443 309,42
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		0,00	0,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 1 945 491 660,38	- 1 509 443 309,42
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		0,00	0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00	0,00
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe			
Inter-unité encaissements		4 911 691 484,04	2 496 253 556,51
Inter-unité décaissements		8 393 051 948,03	5 082 189 310,97
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 3 481 360 463,99	- 2 585 935 754,46
Ecarts dûs à des erreurs de comptabilisation		0,00	0,00
Variation de trésorerie de la période		- 3 476 027 539,43	- 2 671 821 637,58
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		138 322 309,72	104 771 186,66
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		86 654 728,39	138 322 309,72
Variation de trésorerie de la période		- 51 667 581,33	33 551 123,06

الملحق(05)

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

CENTRE DD MEDEA

EXERCICE 2021

DATE 30/03/2022 11.18.00

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Provisoire

	note	Capital social	Prime démission	Autres Capitaux Propres (Apport de l'Etat)	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2019						609 178 902,10	- 10 201 486,06
Changement de méthode comptable							0,00
Réévaluation des immobilisations						0,00	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Solde au 31 décembre 2020						609 178 902,10	- 10 201 486,06
Changement de méthode comptable							0,00
Réévaluation des immobilisations						0,00	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital							
Solde au 31 décembre 2021						609 178 902,10	- 10 201 486,06