جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي

دراسة ميدانية لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية

مذكرة لنيل شهادة مـــاستر

تخصص محاسبة

تحت إشراف الأستاذ:

زاهي محمد أمين

من إعداد الطالبتين:

- شعير أمينة
- طرشي فضيلة

أعضاء لجنة المناقشة:

- د. حيولة إيمان.....رئيسا
- أ. زاهي محمد أمين.....مشرفا ومقررا
- أ. كحلة عبد الغني.....عضوا ممتحنا

السنة الجامعية 2018/2017

شكر و عرفان

اللهم نعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع و علم لا ينفع ودعاء لا يستجاب له.

نبدأ هذه الرسالة بحمد الله وشكره امتثالا لقوله تعالى:

{وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ}

[سورةإبراهيم:7]

فالحمد لله الذي لا يقول إلا حقا، ولا يعد إلا صدقا، ولا يأمر إلا رفقا، والشكر لله عملا ونطقا أن أعاننا ووفقنا على إتمام هذه الدراسة، ثم ينبغي أن نشكر بعد الله تعالى من كان له فضل كبير علينا في إتمام هذا العمل وأولهم أستاذنا الفاضل زاهي محمد أمين الذي كان نعم المرشد والموجه طيلة مرحلة البحث من البداية إلى النهاية وذلك بفضل توجيهاته ونصائحه القيمة فبارك الله في علمه وحفظه من كل سوء، كما نشكر كل إطارات شركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية على دعمهم لنا وعلى المعلومات المقدمة من طرف السيد ساسان مسعود و الأساتذة زناني محمد و مغراوي زكرياء.

كما نشكر الإتحاد الوطني للشبيبة الجزائرية، و في الأخير نختم شكرنا إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة ولو بكلمة طيبة.

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إليك أنت يا فرحتي وقرة عيني وسويداء قلبي، إلى أحلى ثلاثة حروف نطقها لساني عشقها قلبي فيها الحنان وفي قربها راحة وأمان وأول من رفعت همي فكانت الشمس المشرقة إلى أغلى الناس أمي العزيزة عائشةحفظها الله وأطال في عمرها.

هذه يا أمي ثمرة السنين أهديها لك وأنا رافعة الجبين

كنت لي أفضل معين فلن أنسى فضلك إلى يوم الدين

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان لي خير مرشد من انتظر أن يرى فلذة كبده متخرجة تخوض غمار الحياة أبي العزيز بن عثمان حفظه الله وأطال في عمره.

إلى أغلى ما أملك في هذه الحياة من أتقاسم معهم دفئ العائلة إلى بهجة نفسي إخوتي: خالد، خديجة، أحمد، رانية.

إلى كل من اسمهم غالي وصورتهم لا تفارق خيالي وكل من أحبهم ويحبونني.

إلى رفيقة دربي إلى صاحبة القلب الطيب إلى من رافقتني في انجاز هذا العمل ومعها سرت الدرب خطوة خطوة صديقتي فضيلة.

إلى من عرفتهن وأحببتهن صديقاتي: حليمة، سمية، كريمة، حياة، حفيظة، رزيقة، لويزة.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

أمينة

الإهداء

قبل كل شيء أحمد الله الذي لولا فضله علي لما وفقت في عملي هذا

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من حملتني تسعة أشهر و تحملتني العمر كله صاحبة القلب الكبير،

إلى نبع الحنان و حضن الأمان التي بها أكبر وعليها أعتمد

أمي الحنونة عائشة أطال الله في عمرها.

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، إلى الذي كان لي السند الأول والأخير للوصول إلى ما أنا فيه الآن،

إلى معلمي وقدوتي الذي زرع في قلبي روح التحدي والاجتهاد وأنار دربي ومنحني الحب

أبي الحبيب مُحَمَّد أطال الله في عمره

إلى الذي حمله قلبي وذاكرتي الذي شجعني وتطلع لنجاحي بنظرات أمل

إلى شريك حياتي نور الدين سوالمي وكل عائلته

أسأل الله أن يحفظهما ويديم لهما الصحة والعافية إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة إلى كل عائلتي

وبالأخص أختي وزوجها وزوجة أخي وكل إخوتي وجدي وجدتي أطال الله في عمرهم

وخاصة عصافير العائلة رضوان مُحَمَّد أمين وهشام ولكتكوته رهف سلسبيل

إلى رفيقات الدرب وحبيبات القلب التي جمعتني معهم أحلى الذكريات مليكة، سهام، حياة، منال وحياة

بوديلمي و خديجة رزيقة

إلى التي قاسمتني اللحظات الأخيرة في هذا المشوار شريكتي في هذا الجهد المبذول أمينة

إلى كل من تذكره ذاكرتي ونسته مذكرتي

فضيلة

ملخص

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 ومكوناته، ووسائله، ومقوماته، بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في تطبيقه، ومن ثم مدى مساهمته في تحسين الأداء المالي.

وقد لخصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام رقابي داخلي فعال يساهم في تحقيق الأهداف التي تصبوا إليها المؤسسة، 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 sec ingrédients, en plus des procédures suivis dans son application, puis connaitre jusqu’ à quel point, il participe dans l’amélioration de performance financière.

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.

قائمة المحتويات	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء1	
الإهداء2	
الملخص	
قائمة المحتويات	I
قائمة الأشكال	IV
قائمة الجداول	V
مقدمة عامة	أ - د
الفصل الأول: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية	03
المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية	03
المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية	05
المطلب الثالث: وسائل نظام الرقابة الداخلية	06
المبحث الثاني: أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية	10
المطلب الأول: أهداف نظام الرقابة الداخلية	10
المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية	11

المطلب الثالث: العوامل المساعدة لنظام الرقابة الداخلية	**13**
المبحث الثالث: ممارسة نظام الرقابة الداخلية	**17**
المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية	**17**
المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية	**21**
المطلب الثالث: معايير تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية	**23**
خلاصة الفصل	**26**
الفصل الثاني: فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي	
تمهيد	**28**
المبحث الأول: مفاهيم حول الأداء بالمؤسسة	**29**
المطلب الأول: نبذة تاريخية حول الأداء	**29**
المطلب الثاني: مفهوم الأداء وأنواعه	**30**
المطلب الثالث: تقييم الأداء	**37**
المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي	**41**
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وأهدافه	**41**
المطلب الثاني: العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المالي	**43**
المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي	**45**
المبحث الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي	**57**

المطلب الأول: علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء	**57**
المطلب الثاني: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية	**58**
خلاصة الفصل	**60**
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية	
تمهيد	**62**
المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بالمدية	**63**
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة وتطورها	**63**
المطلب الثاني: خصائص المؤسسة وأهدافها	**66**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة ووظائفها	**67**
المبحث الثاني: عرض وتحليل النسب والموازنات المالية لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية	**72**
المطلب الأول: عرض وتحليل النسب المالية	**72**
المطلب الثاني: عرض وتحليل الموازنات المالية	**75**
خلاصة الفصل	**79**
الخاتمة	**81**
قائمة المراجع	**85**
الملاحق	

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	أهداف نظام الرقابة الداخلية	10
(1-2)	الأداء الخارجي والداخلي	31
(2-2)	علاقة الرقابة الداخلية بالأداء المالي	57
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمدية	65
(2-3)	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية	67

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	المقارنة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	08
(2-1)	تقسيم العمل والفصل بين الوظائف	19
(1-3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الاستخدامات	70
(2-3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الموارد	70
(3-3)	نسب الهيكلة المالية	71
(4-3)	نسب المديونية	71
(5-3)	نسب السيولة	72
(6-3)	حساب رأس المال العامل	73
(7-3)	حساب رأس المال العامل الخاص	74
(8-3)	حساب رأس المال العامل الإجمالي	74
(9-3)	حساب رأس المال العامل الأجنبي	75
(10-3)	حساب احتياجات رأس المال العامل	75
(11-3)	حساب الخزينة	76

تمهيد

أصبح من المعروف أن المؤسسات الاقتصادية في حالة سباق نحو المستقبل ،لما لها من تحديات وشدة المنافسة من المحيط الخارجي الذي يتميز بتطور سريع وعميق ، في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية ، والتي تفوق قدرات المؤسسة وعدم قدرة التكيف مع الوضع الجديد الذي يتميز بمعطيات جديدة.

و بعد أن كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها وازدهارها، أصبح همها الوحيد هو إيجاد حلول تسمح لها ببقائها.مما أدى بها إلى السعي نحو إيجاد أساليب وبرامج تسيير المؤسسة في عمليات اتخاذ القرارات النموذجية والمثلى.

وحتى تثبت المؤسسة وجودها على الساحة الوطنية والدولية وتضمن بقائها واستمراريتها برزت حاجة إدارتها إلى أدوات تسيير جديدة وحديثة تساعدها على التحكم بشكل أفضل من أنشطتها بهدف استمراريتها فكانت بذلك ميلاد الرقابة الداخلية ، والتي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة وعملية ذاتية مستمرة ينبغي القيام بها في شتى مجالات النشاط الإنساني ، من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمانا لتحقيق أهداف المؤسسة.

فعند احترام متطلبات وإجراءات تطبق نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ومناسب، تستطيع المؤسسة تقييم أدائها وخاصة المالي، فالأداء المالي يعتبر من المقومات والركائز الأساسية للمؤسسات، ويوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقا، ويعتبر الأداء المالي من أكثر أنواع الأداء استخداما وذلك لقياس أداء المؤسسة لامتيازه بالاستقرار والثبات والمساهمة في توجيه المؤسسات نحو مسار أفضل وصحيح.

وقد اتجه اهتمام مسيري المؤسسات نحو نظام الرقابة الداخلية نظرا لأهميته ودوره في تحقيق أهداف المؤسسة لما له من خصائص ومقومات تعتبر بمثابة دعائم أساسية لا بد من توفرها في نظام سليم للرقابة الداخلية، فهي تعمل على كشف الأخطاء ونقاط الضعف الموجودة على مستوى المؤسسة واقتراح الحلول المناسبة لها وذلك عن طريق مراجعة البيانات المالية والمحاسبية وإعطاء صورة حقيقية عن مركزها المالي.

بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنتناول طرح السؤال الرئيسي التالي:

كيف تؤثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ؟

لتبسيط هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1-ماذا نقصد بالرقابة الداخلية ؟

2-فيما تتمثل إجراءات الرقابة الداخلية ؟

3-ماذا نقصد بالأداء المالي؟وما هي طرق تقييمه وقياسه؟

4-هل تأثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية؟

قصد الإجابة على هذه الأسئلة الفرعية سنتبنى الفرضيات التالية:

1- تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة وظيفة دائمة مستمرة وعملية ينبغي القيام بها بالمؤسسة.

2- يتميز نظام الرقابة الداخلية بإجراءات عملية تضمن السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة.

3- الأداء المالي هو تشخيص الحالة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل.

4- تأثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الموضوع المختار إلى حاجة المؤسسة لمحيط رقابي يسمح لها بتحقيق أهدافها والذي يعتبر كأداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها بالمؤسسة الاقتصادية، نظرا لتطور واتساع حجم المشاريع حيث سنتناول خلال هذه الدراسة محاولة دراسة أنظمة الرقابة داخل المؤسسة.

أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذا الموضوع إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

-التعرف على مدى تأثير الرقابة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة.

-إبراز أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة.

- دراسة مؤشرات الأداء المالي وأهم خطواته في المؤسسة الاقتصادية.

منهج الدراسة

لقد استخدمنا في دراستنا المنهج الوصفي التحليلي وذلك باستعمال المنهج الوصفي من أجل إبراز الإطار النظري للرقابة الداخلية والأداء المالي داخل المؤسسة الاقتصادية، أما في الجانب التطبيقي استعملنا المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية وذلك من أجل التعمق في هذه الدراسة من خلال جمع المعلومات والمعطيات والبيانات المتعلقة بالوضع الراهن للرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، عن طريق الوثائق الرسمية المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة وذلك من أجل إسقاط الدراسة النظرية على الدراسة التطبيقية والتعمق فيها أكثر.

الدراسات السابقة

- مريم شكري محمود نديم،**"تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"** رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013 .

و خلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لتطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة على مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي بمؤشراته (معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية)في شركة طيران الخطوط الجوية الملكية الأردنية.كذلك وجود تأثير لتطبيق واستخدام مناظير بطاقة الأداء المتوازن الأربعة على مقاييس الأداء الحديثة بمؤشراته (مقياس القيمة الاقتصادية المضافة، القيمة السوقية المضافة) في شركة طيران الخطوط الجوية الملكية الأردنية.

- مُحَمَّد علي مُحَمَّد الجابري بعنوان :**" تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التامين العاملة في اليمن "** رسالة ماجستير، العلوم المالية والمصرفية، قسم المحاسبة، صنعاء 2013.

و خلصت نتائج الدراسة إلى أن إدراك المدققين الداخليين لأهمية دورهم و المتمثل في المهام الرئيسية التي يقوموا بها لها تأثير هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية من خلال فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة وتقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح على الجرد السنوي لحماية الأصول وغيرها من الأعمال.

- شعباني لطفي بعنوان : **" المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة "** رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر في سنة 2004.

و تناولت الدراسة الأثر الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، وتوصلت إلى أن المراجعة الداخلية ضرورية في المؤسسة كونها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف في حماية الأصول أو المحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية.

هيكل الدراسة

قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول ترتيبها كما يلي:

سنتطرق في الفصل الأول للإطار العام لنظام الرقابة الداخلية حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول المتعلق بنظام الرقابة الداخلية و الذي سيتضمن بعض المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية ووسائلها، ثم في المبحث الثاني دراسة الأهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية ، وفي المبحث الثالث سنتناول مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية ، وأيضا معايير تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثاني، فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي ،سنتطرق إلى مفهوم الأداء بصفة عامة وأنواعه وتقييمه في المبحث الأول ، أما في المبحث الثاني سيتم عرض ماهية الأداء المالي بصفة خاصة من مفهوم وأهداف والعوامل المؤثرة فيه ، وقد خصصنا المبحث الثالث لدور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والذي سنعرض فيه علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء و تحسين الأداء المالي من خلال عملية الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث والأخير فقد سيتم فيه دراسة تطبيقية لشركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط، بالمدية، بحيث سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى مبحثين، سيتم تخصيص المبحث الأول إلى تقديم عام حول شركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية، أما المبحث الثاني فتضمن عرض وتحليل النسب والمؤشرات المالية لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية.

تمهيد

تطور مفهوم الرقابة تطورا كبيرا نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ودور المراجع الداخلي لضمان تحقيق الأهداف العامة للمشروع في النهاية، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المشروع.

وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة مستمرة وعملية ذاتية مستمرة ينبغي القيام بها و في كافة مجالات النشاط الإنساني من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان لتحقيق الأهداف السابق تحديدها في الخطط ومن قبلها الأهداف العامة والخاصة.

ومنه سوف نتطرق إلى ثلاث مباحث هي:

- **المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.**
- **المبحث الثاني: أهداف ومكونات الرقابة الداخلية.**
- **المبحث الثالث: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية.**

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات المراجعة، وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثم تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلاقي مواطن القوة. يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية

التعريف الأول:

عرفت جمعية المدققين الأمريكيين الرقابة الداخلية على أنها : الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ونتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتنبه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية [1].

التعريف الثاني:

تعرف حسب المعيار الدولي رقم 400 على أنها : جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المؤسسة 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 المحاسبية وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب [2].

التعريف الثالث:

في حين عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن الرقابة الداخلية تشمل التخطيط التنظيم الإداري بالمشروع وكل ما يربط من وسائل وإجراءات تستخدم داخل المشروع للمحافظة على أصوله واختبار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وتنمية الكفاية في أعماله وتشجيع تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة [3].

---

[1] مصطفى صالح سلامة ،**مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية** ، الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون ، عمان ، 2010 ، ص 18

[2] فتحي رزق السوافيريوآخرون ،**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية** ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2002 ، ص12

[3] حامد طلبة مُحَمَّد أبو هيبة ،**أصول المراجعة** ، الطبعة الأولى ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان ، 2012 ، ص 26

التعريف الرابع:

تعرف حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية على أنها : مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية ، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة .

ونشير في الأخير أن هذا التعريف قدم سنة 1977 من طرف منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين(OECCA)[1].

التعريف الخامس :

عرف تقرير لجنة(COSO)الرقابة الداخلية بأنها : العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفعالية وكفاءة عمليات التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية وبالالتزام بالقوانين واللوائح وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة الأفراد الآخرين ، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق [2].

التعريف السادس :

وقد عرفت لجنة (بازل) الرقابة الداخلية بأنها : عملية تتأثر بتدعيم الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأفراد في جميع المستويات الوظيفية ، وهي ليست مجرد مجموعة من الإجراءات أو السياسات التي تؤدي في وقت محدد ، بل هي عملية مستمرة في جميع المستويات الوظيفية داخل المؤسسة ويعد مجلس الإدارة والغدارة العليا مسئولين عن إنشاء الثقافة المناسبة لتنفيذ الرقابة الداخلية والمراقبة المستمرة لتقييم مدى كفاءتها ، كما يجب أيضا مشاركة جميع الأفراد في عملية الرقابة [3].

التعريف السابع :

الرقابة الداخلية هي: مجموعة الإجراءات والوسائل المستعملة داخل الهيئات الإدارية العمومية كالتحليلات وتقارير الأداء ، حتى يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومختلف التقارير ومدى احترام وتطبيق السياسة الإدارية المرسومة[4].

---

[1] طواهر محمد التهامي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 86

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون ،**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية** ، قسم المحاسبة المالية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 2007 ، ص 23

[3] محمد سمير أحمد ،**الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية** ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص ص 20-21

[4] بن داود ابراهيم ، **الرقابة المالية على النفقات العامة** ، دار الكتاب الحديث ، ص128

وبصفة عامة يمكن القول أن الرقابة الداخلية هي : خطة تنظيمية وإجراءات ووسائل مبنية لأجل حماية الأصول والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ، ويعتبر هذا التعريف اشمل لكونه يتضمن أنظمة الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة المالية وغير المالية وذلك لتحقيق الرقابة الوقائية (لمنع الغش والأخطاء والتلاعب) والسرعة في اكتشافها عند حدوثها وكذلك السيطرة على مواطن الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة الإنتاجية .

المطلب الثاني : خصائص نظام الرقابة الداخلية

هذه الخصائص يمكن إيضاحها وإجمالها في أربعة عناصر تحدد فعالية نظام الرقابة الفعال هي [1]:

- مسار جيد للمراجعة يسمح بالتعرف على الأحداث التي قامت بها المنظمة حيث يمكن اكتشاف وتصحيح أي تلاعب أو مخالفات أو أخطاء من خلال تتبع جميع خطوات البيانات المحاسبية .

- كفاءة الموظفين حيث تؤدي عدم كفاءة الموظفين لعدم الكفاءة في استخدام الموارد ومن ثم عدم تحقيق سياسة المنظمة وأهدافها .

- الفصل بين المسؤوليات بحيث يتم التقليل من احتمالات الغش أو حدوث مخالفات ويعتمد ذلك على الفصل بين وظائف الاحتفاظ بالأصل أو حيازته وبين عملية الإثبات في السجلات وبين سلطة التصديق والتصريح بالعمليات المالية .

- تقارير الأداء الملائمة والتي تعتبر العمود الفقري لنظام الرقابة الإدارية حيث أن هدفها مد الإدارة بالمعلومات المناسبة التي تشير إلى كفاءة تطبيق إتباع أساليب الرقابة الوقائية أو الالتزام بنظام الرقابة الداخلية بشكل فعال .

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سريا ، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث ، جامعة الإسكندرية ، 2006 ، ص 254

المطلب الثالث : وسائل نظام الرقابة الداخلية

تستخدم الرقابة الداخلية عدة وسائل منها [1]:

1- الخطة التنظيمية :

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ ، محاولة توجيهها 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 والمسؤوليات الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة و بالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات .

نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية يجب أن تكون في الخطة التنظيمية كالآتي :

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة ؛

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التحليلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛

- حديد المسؤوليات بالنسبة غلى 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 أو مالي ؛

- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة [2].

2- الطرق والإجراءات :

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول ، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال ، الإنتاج ، التسويق ، تأدية الخدمات

[1] طواهر محمد التهامي،مرجع سابق ، ص ص 86-89

[2] عبد الفتاح الصحن ،**مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا** ، الإسكندرية ، 1993 ،ص128

وكل ما يخص 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 وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة .

3- المقاييس المختلفة :

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

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

وفي الأخير نشير إلى أن الرقابة الداخلية تشمل على ثلاث أصناف تتمثل في :

- الرقابة الإدارية.
- رقابة محاسبية.
- الضبط الداخلي.

أ- الرقابة الإدارية:

تشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري ، سواء كانت برامج تدريب العاملين ، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة ، تقارير أداء الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة [1].

[1] عبد الرحمان توفيق ،**الرقابة المالية والتدقيق الداخلي** ، مصر ، 2014 ، ص23

ب- الرقابة المحاسبية:

وهي موضوع دراستنا إذ تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر المحاسبية والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ، والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة .

والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والإدارية من ناحية طبيعة الرقابة وأهدافها:

الجدول رقم(1-1): جدول يوضح أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والإدارية .

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام . - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير 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 والمعتمد من الإدارة . - التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .	- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة . - التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية .

المصدر:عبد الفتاح الصحن وآخرون ،المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية ، مرجع سابق ، ص17

ج- الضبط الداخلي :

ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف ، ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل ، وتحديد الصلاحيات و الاختصاصات ، وفصل الواجبات المتعارضة حيث يسير العمل وتنفيذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة ، مع مراعاة عدم إحاطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهاتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمؤسسة والرقابة والإشراف الإداري والموظفين في المؤسسة [1].

[1] عطا الله احمد سويلم الحسبان ،**الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات** ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 50

المبحث الثاني : أهداف و مكونات نظام الرقابة الداخلية

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المكونات أو الركائز والتي من خلالها يستطيع هذا النظام تحقيق أهدافه والوصول إلى المستوى المطلوب تحقيقه والتي سوف نتطرق إليها في هذا المبحث .

المطلب الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية

أجمعت تعاريف السابقة لنظام الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي [1]:

1- صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة : وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسوب الآلي ، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساسا للقرارات المتخذة من قبل الإدارة .

2- الالتزام بالسياسات ، الخطط ، الإجراءات ، القوانين والأنظمة : الإدارة مسئولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسئولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعية والتأكد دائما من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المؤسسة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وان الالتزام يتحقق .

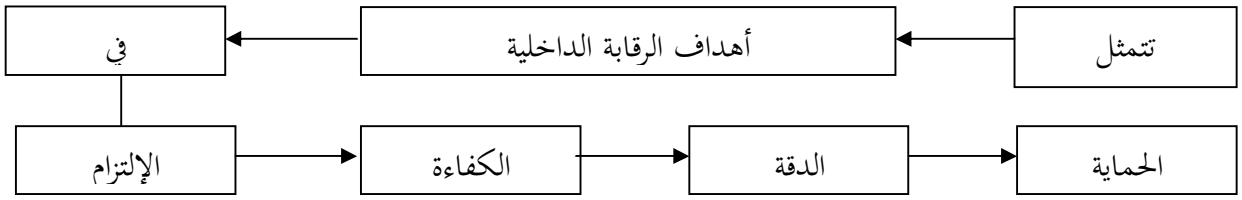
3- حماية الأصول والموجودات والممتلكات : وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي .

4- تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة :من وضع البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية حيث تعتبر الإدارة العليا مسئولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ، ويجب على المدققين الداخليين قياس مدى تحقيقها وتمشيها مع الأهداف .

5- استخدام الموارد باقتصاد وفعالية : حيث تعتبر كل دائرة في المؤسسة مسئولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في خفض التكاليف إلى حده الأدنى .

[1] خلف عبد الله الواردات ،**التدقيق الداخلي بين النظرية والتدقيق** ، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006 ، ص ص 144-145

الشكل رقم (1-1): أهداف نظام الرقابة الداخلية



المصدر : محمد السيد سريا وآخرون ،الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، مصر ،2004 ،ص34

المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية

الغرض الخارجي من الرقابة الداخلية هو مساعدة الإدارة على تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية ، ومدى الثقة بالتقرير المالي ، ومدى ملاءمته مع القوانين والأنظمة ، ويوضح الإطار العام المتكامل للرقابة الداخلية بان الرقابة الداخلية الجيدة تتألف من خمسة مكونات مترابطة وهي كالتالي :

1- البيئة الرقابية :

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها أهمها :

- نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون علها ؛
- التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة ؛
- فلسفة الإدارة ، تعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية و إدارة الأفراد وغيرها ؛
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة ؛
- أسلوب إدارة الشركة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات ؛
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التفويض والتدريب وغيرها ؛
- علاقة المالكين بالشركة وعلاقة أصحاب المصالح بالشركة [1].

[1] هادي التميمي ،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006 ، ص 84

2- تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية.

كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسا لتقييم المخاطر ، لذلك فغن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الأهداف ، المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل.

ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

3-النشاطات الرقابية :

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة ، و يجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة و كفوءة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة ، أن نشاطات الرقابية عبارة عن سياسات و إجراءات وآليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر ، ومن أمثلة هذه النشاطات ، المصادقات ، و التأكيدات ، و مراجعة الأداء ، والحفاظ على إجراءات الأمن والحفاظ على السجلات بشكل عام [1].

4-المعلومات والاتصال:

يجب تسجيل المعلومات و إيصالها إلى الإدارة و إلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى. وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها ، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بهاو وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الأحداث الخارجية .

أما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها اثر في تدقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسين واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات .

[1] أحمد حلمي جمعة ،**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، **الطبعة** الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008 ، ص125

5-مراقبة النظام :[1]

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة.

ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة من العمليات الداخلية.

يجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات و إجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع وعلى الإداريين أن :

- أن يقيموا وبشكل سريع نتائج التدقيق و المراجعة الأخرى بما في ذلك ما يبين التصور والتوصيات التي قدمها المدققين وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة ؛

- يجددوا الإجراءات للرد على نتائج وتوصيات التدقيق و أعمال المراجعة الأخرى ؛

- يستكملوا ضمن إطار زمني محدد ، كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.

المطلب الثالث : العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على المعلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها الحقيقية ، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي ، والتي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة ، أن حساسية و أهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره والتي تمثلت في [2]:

1- الأصناف العديدة للمؤسسات :

عرفت المؤسسة أصناف عدة وتقسيمات من ناحية طبيعة نشاطها (تجارية ، فلاحيه ، صناعية ، و خدماتية) أو من ناحية حجمها(صغيرة ، متوسطة ، كبيرة) أن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد الاستثمار فيها ، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقيم فيه عمل الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات

[1] نضال محمود الرمحي ، **المحاسبة المالية** ، الطبعة الأولى ، دار الفكر ناشرون وموزعون ، جامعة الزرقاء ، 2013 ، ص ص 143-146

[2] عبد الرؤوف جابر ،**الرقابة المالية والمراقب المالي** ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 2004 ، ص ص 167-168

وكشوف تحليلية وموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية .

2- تعدد العمليات :

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر ، تشتري ، تحول ، تنتج ، تشغل وتبيع ، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة لأخرى ومن مؤسسة إلى أخرى ، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بهاو والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة ، مما سبق يظهر حاليا بأن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكييف مع التنوع في العمليات .

3- توزيع السلطات والمسؤوليات [1]:

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديريات الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين ، على أن تكون هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى المسئولة أمام المديرية العامة ، كون هذه الأخيرة مسئولة على النشاطات التي تقوم بهاو المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أدائها بما فيه أداء المديريات الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكلف الأهداف المستوحاة من نظام الرقابة الداخلية .

وفي هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة أن يعرف الواجبات المسندة إليه وحدودها، مما يسمح له بالتصرف في حدود سلطته ومسئوليته ، أن هذا التقسيم الملائم للعمل والواجبات من شانه أن يمنع التضارب بين الاختصاصات داخل المديرية الواحدة أعلى مستوى المديريات الأخرى. كما انه يقلل بقدرة الإمكان من احتمالات وقوع الأخطاء ، لذلك يمكن أن نميز بين الاعتبارات التالية التي يقوم عليها التقسيم الملائم للعمل :

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله في دفاتر المؤسسة ؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه ؛
- تقسيم العمل المحاسبي بين عدة أشخاص .

[1] عبد الرؤوف جابر، مرجع سبق ذكره ، ص 168

4- الحاجة الدائمة للمعلومات :

يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها إلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة . باعتبار نظام المعلومات المحاسبية احد أنظمة المعلومات فيه و يعمل على توليد مخرجات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت والمكان المناسبين من خلال معالجة سريعة للبيانات تسمح بإعادة فحصها في وقت لاحق ، كما يعمل على إمداد الجهات المختلفة بالمعلومات المعبر عنها ، أن الحاجة المستمرة للمعلومات الناتجة عن الاستعمال الدائم لها ، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة خاصة ما يتعلق منها بشقها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد أن تطمأن على صحة المعلومات المقدمة لها بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تنتج معلومات تلقى القبول من طرف مستعمليها .

إن هذا الاستعمال المتميز لوسائل نظام الرقابة الداخلية كان عامل مساعد لتطويره من خلال محاولة الحكم على المعلومات المقدمة للأطراف الطالبة لها ودرجة مساهمتها في القرارات المتخذة .

5- حماية أصول المؤسسة :

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها ، إذ يجب القيام بتأمينات اللازمة سواء على المواد المتواجدة في المخزونات أو على البضائع أو المنتجات المنقولة والتي هي على عاتق المؤسسة وكذلك بالنسبة إلى كل الأصول الثابتة والحقوق بما فيها الخزينة ضد الخسارة المتوقعة من خيانة الأمانة ، وكذلك بالنسبة لكل عنصر من شانه أن ينشأ خسارة تخص أصول المؤسسة ، وتتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كالتحركات التي تمس أي عنصر من عناصر (الاستثمارات ، المخزونات ، الحقوق) تسجيلا آنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية .

تعتبر حماية الأصول من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال نظام سليم للرقابة من شانه التخلي عن المسئولية المترتبة على الإدارة من منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابه على الأقل.

6- اعتماد المراجعة الاختبارية :

يزيد لاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من كون المراجع يستند من النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم مفردات المقدمة ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختبار بعض المفردات التي ستجري عليها المراجعة ، في الأخير يعمم نتائج هذا الفحص على مجموعة مفردات التي تمثل الكل (المجتمع) . يتوقف تحديد حجم العينة بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل

في المؤسسة تبعا كما سبق ، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعل المراجع في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار .

المبحث الثالث :ممارسة نظام الرقابة الداخلية

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية هو مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة والأهداف المرجوة ، وكذا معرفة الالتزام بهذه العناصر ، وحتى تتم عملية التقييم يجب على النظام أن يتوفر على عدة مقومات وإجراءات تزيد من كفاءته وتساعده في الوصول إلى اتخاذ القرار الأمثل .

المطلب الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية

أي نظام من الأنظمة حتى يكون فعال ويعطي النتائج التي وضع من أجلها لابد أن يعتمد على مقومات تساعد في انجازه ، ونظام الرقابة الداخلية كأي نظام له من المقومات ما تساعد في فعاليته ، ولابد أن تكون هذه المقومات مرتبطة ببعضها ولا يوجد فيها أي قصور حتى لا ينعكس ذلك على نظام الرقابة ويحد من فعاليته [1].

1- هيكل تنظيمي كفء :

وجود هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة ، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة إلى أخرى وفقا لحجم المؤسسة واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها . وحتى يكون الهيكل التنظيمي كفء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل إدارة داخل المؤسسة بدقة ، حتى يكون هناك وضوح عند كل إدارة عن المسؤوليات التي تقع على عاتقها مما يسهل على وجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال. وكذلك يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية للمؤسسة غلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة والمسئولية بطريقة تسهل عملية تحديد المسئول عن ارتكاب أي خطا ويعني استقلال الإدارات أن لا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد. وان يكون هناك فصل واضح بين الإدارات التي تقوم بتنفيذ العملية والغدارة المسئولة عن الاحتفاظ بالأصول كعهدة وإدارة الحسابات وهذا يؤدي إلى رقابة من قسم معين على قسم آخر للحد من احتمالات ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسئول عن تلك الأخطاء .

كذلك تعتبر الوظائف متعارضة إذا كان جمعها يؤدي غلى ارتكاب الأخطاء والغش أو إخفاء بعض الحالات التلاعب ، لذلك لابد من الفصل بين الوظائف التالية :

أ-الترخيص بالعمل (أداء العمل).

ب-الاحتفاظ بالأصول (الموجودات).

[1] محمد ناجي درويش ، عبد الفتاح محمد الصحن ،**المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1998 ، ص338

ج-مسك السجلات.

مما سبق نستطيع القول أن الهيكل التنظيمي الكفء يشمل:

- الرقابة الداخلية على العمليات وذلك بأن لا يقوم موظف واحد أو غدارة واحدة بأداء العملية من بدايتها إلى نهايتها .

- أن تحدد مسئولية تسجيل البيانات وتداولها ومسئولية تداول والمحافظة على الأصول التي تتم المحاسبة عنها.

- الاستغلال التنظيمي وذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة ومسؤولياتها وتنظيم العلاقة بين الإدارات.

2- النظام المحاسبي السليم :

من المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع وذلك كون الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على التقارير والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم والأداء غير الملائم. لذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلبي احتياجات الإدارة كذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة للنظام المحاسبي ككل لذلك يشمل النظام المحاسبي ما يلي :

أ- أن يكون هناك مستندات منظمة ومرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة .

ب- أن يكون هناك دليل حسابات يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة ويتضمن محتويات كل حساب.

ج- أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبيا .

د- أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات والتحقق من تنفيذها .

هـ- أن تحتوي المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعياري .

3- الضبط الداخلي [1]:

يقصد به ذلك النظام الذي يهدف إلى تحقيق العمليات المحاسبية والمالية بهدف خدمة الإدارة، والضبط الداخلي له أثر فعال فيوجد نظام رقابة داخلية فعال. يحتاج نظام الضبط الداخلي إلى ترتيبات خاصة للواجبات لمنع الأخطاء والغش واكتشافها بالإضافة إلى القيام بما يلي :

[1] محمد ناجي درويش، مرجع سبق ذكره ، ص339

أ- تحديد (فصل) اختصاصات الإدارة بشكل يمكن معه تكامل الجهود و عدم تعارضها وكذلك تحديد الاختصاصات على مستوى الأفراد داخل الأقسام و الإدارات هذا الفرعية بحيث لا يقوم شخص واحد بعملية من بدايتها حتى نهايتها وإنما يجب أن تقسم العملية إلى مراحل ويقوم كل موظف بأول مرحلة. مما يعني مراقبة الموظف اللاحق لأداء عمل الموظف في المرحلة السابقة. ذلك يؤدي إلى تحديد المسئولية عند اكتشاف خطأ ما.

ب- تحديد الإجراءات التفصيلية لخطوات العمليات التي تقوم بها و المؤسسة والتي تختلف وفقا لاختلاف التنظيم الإداري للمؤسسة ، بحيث يكون المسئول عن أداء عملية من لديه المعلومات الكاملة عن الإجراءات الواجب إتباعها في هذه العملية.

ج- أن يتم إبدال الواجبات المعطاة لكل عامل بما لا يتعارض مع مصلحة العمل و كفاءة العامل واختصاصه، بحيث لا يؤدي هذا التغيير إلى صعوبة اكتشاف الغش و الأخطاء التي ارتكبها الموظف السابق .

تتضمن الترتيبات المحاسبية عدد من الإجراءات التي تزيد من فعالية النظام المحاسبي في الرقابة وحماية الأصول منها :

- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط المعدة من قبل الإدارة ؛
- تحديد مستوى الإدارة فيما يتعلق بتنفيذ مسؤولياتها ؛
- مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية و غيرها ؛
- التحقق من مدى ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية و المالية .

4- كفاءة الموظفين :

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم و صفاتهم الشخصية من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يمكن أن يكون فعال بسبب الموظفين ذوي الكفاءة ، هذا يعني أنه يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسة سليمة لتعيين (اختبار) الموظفين الجدد و ترقية الموظفين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لشغل كل وظيفة. لذلك للحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة الموظفين الذي يعتبر أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية يجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يفحص ويقيم سياسة المؤسسة في التوظيف و الترقية وتقييم كفاءة الموظفين الذين يكونوا مسئولين عن مراكز رئيسية في القسم المالي.

5- ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية :

إن عملية متابعة الالتزام بعناصر نظام الرقابة الداخلية ذات أثر جوهري في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، هذا يعني أنه يجب على المؤسسة أن تضع إجراءات من شانها أن تبين مدى التزام الموظفين بمواصفات وتعليمات نظام الرقابة الداخلية ، حيث انه في بعض المؤسسات كبيرة الحجم يكون لديها إدارة خاصة بمثابة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية .

6- حماية الأصول :

يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات و إجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس وحتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة ، كذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات و الملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها أو إتلافها. كما يجب إتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول كان يخصص لها أماكن (مخازن) واستخدام الأنظمة الالكترونية لإقفالها و فتحها و استخدام الخزائن الحديدية المصفحة للنقدية. و تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول لهذه الأماكن، كذلك الاحتفاظ بالأقراص المدمجة و أشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف بسبب درجات الحرارة المرتفعة ، ويجب أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة و الأقراص عن طريق التصريح واثبات تلك العمليات[1].

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر** ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، قسم المحاسبة ، جامعة آل البيت ، عمان ، 2006 ، ص ص209-212

المطلب الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

لتحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية التي سبق ذكرها لابد من اتخاذ الإجراءات التالية لتحقيق تلك المقومات [1]:

1- إجراءات تنظيمية و إدارية : وتضم النواحي التالية :

أ- تحديد اختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.

ب- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.

ج- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال .

د- تقسيم العمل والفصل بين الوظائف التالية :

الجدول رقم (1-2): تقسيم العمل والفصل بين الوظائف

وظيفة التصريح بالعملية.	Authorized
وظيفة الموافقة على العملية.	Approved
وظيفة تنفيذ العملية.	Executed (operated)
وظيفة تسجيل العملية.	Accounting in Recorded
وظيفة الاحتفاظ بالأصول.	Custodian-Ship

المصدر :مصطفى صالح سلامة ،مفاهيم في الرقابة الداخلية والمالية ، مرجع سابق ، ص21

ل- تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم .

م- إيجاد روتين معين يتضمن خطوة كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.

[1] خالد راغب الخطيب ،**مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام و الخاص** ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، قسم المحاسبة ، 2010 ،ص ص21-24

ن- توقيع الموظفين على المستندات التي أعدها كإثبات قيامهم بهذا العمل .

هـ- إخراج المستندات من أصل وعدة صور و ألوان مختلفة لكل غدارة صورة ذات لون معين.

و- تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع سير العمل.

ي- ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها .

2- إجراءات محاسبية : وتتضمن النواحي التالية:

أ- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش و الاحتيال أو يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.

ب- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسئولين ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى .

ج- عدم اشتراك موظف في مراجعة عمل قام به ، بل يجب أن يراجعه موظف آخر .

د- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الداخلي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة انجاز العمل .

هـ- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الإجمالية ...الخ .

و- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء ...الخ .

ي- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة و الاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

3- إجراءات عامة : وتضم النواحي التالية :

أ- التأمين على :

- ممتلكات وموجودات المؤسسة ضد الأخطار حسب طبيعتها.

- المستخدمين الذين في حوزتهم عهد ضد خيانة الأمانة.

ب- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.

ج- استخدام وسيلة الرقابة الحدية، يجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسئولية فقد يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مالي دينار وهكذا.

د- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات ، وعهدة الخزائن النقدية ...الخ .

هـ- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب و الاختلاس ، وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي .

المطلب الثالث : معايير تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية

تعتبر إدارة المؤسسة مسئولة عن تصميم و تشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية بالإضافة إلى تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وفقا لمعايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية والتي إذا التزمت بها و إدارة المؤسسة ، فإن هيكل الرقابة الداخلية سيكون فعال ، وبالتالي يمكن للإدارة من خلال هذا الهيكل الفعال إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها و تتضمن تلك المعايير ما يلي [1]:

1- معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية :

يجب أن تدرك الإدارة أن هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات ، بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات و ذلك لأن دقة أرصدة الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية للمؤسسة التي تعتمد على دقة العمليات و تسجيلها .

2- معيار تكامل مكونات هيكل الرقابة الداخلية :

يتكون هيكل الرقابة الداخلية من خمسة مكونات هي : بيئة الرقابة ، وتقييم المخاطر ، و أنشطة الرقابة، والمعلومات و الاتصالات ،والمتابعة وتكون إدارة المؤسسة مسئولة عن تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بمكوناتها الخمس بصورة متكاملة .

3- معيار فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية :

سيتم مناقشة معايير فعالية كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية الخمسة على النحو التالي :

[1] جيهان عبد المعز الجمال ،**المراجعة و حوكمة الشركات** ، الطبعة الأولى ، دار الكتاب الجامعي ، الإمارات العربية المتحدة ، 2014 ، ص ص203-205

1/3- معيار فعالية بيئة الرقابة :

يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربع الأخرى ، وتتوقف فعالية بيئة الرقابة على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة ، وذلك لأن تلك السياسات سوف تنعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة .

2/3- معيار فعالية تقييم المخاطر :

يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بتقييم المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة و في ظل الظروف الاقتصادية و القانونية و التشريعية و الاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة ، حيث انه يمكن أن يكون هيكل الرقابة الداخلية فعالا في ظل ظروف معينة ، و غير فعال في ظل ظروف بيئية أخرى. كذلك ينبغي أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية و اتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل و الأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر ، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى المخاطر والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة.وهناك مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى زيادة مستوى المخاطر كعدم كفاءة العاملين بالمؤسسة ، وزيادة درجة تعقيد نشاط المؤسسة وزيادة درجة اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات ، ودخول منافسين جدد في سوق المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيعها.

3/3- معيار فعالية أنشطة الرقابة :

لكي يكون هيكل الرقابة فعال لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى المخاطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات ، والفصل بين الواجبات والمسؤوليات و الاعتماد السليم للعمليات و الأنشطة ، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء و اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

4/3- معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات :

أن يكون لدى المؤسسة نظام فعال وملائم للمعلومات والاتصال المحاسبي لكي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة.

ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل و تصنيف وتحليل عمليات المؤسسة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة إلى أسفل و إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها .

5/3-معيار فعالية المتابعة وتقييم لمستمر مكونات لهيكل الرقابة الداخلية :

تؤدي عملية المتابعة والتقييم المستمر وبفعالية لمختلف مكونات هيكل الرقابة الداخلية إلى ترقيق الكفاءة والفعالية في هيكل الرقابة الداخلية ككل ،وذلك لأنه يساعد على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة يعمل وفقا لتصميم السابق. إعداده أم لا ، وما إذا كانت هناك صاحبة لتعديل بعض مكونات هيكل الرقابة الداخلية لتتمشى مع التغيرات في ظروف التشغيل .

4-معيار كفاءة إدارة المراجعة :

تساهم إدارة المراجعة الداخلية بدور كبير في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة ، حيث أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية للمؤسسة و بما لها من خيرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتتبع مجلس الإدارة مباشرة .

5- معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها [1] :

لكي يتم تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية لابد من استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها. ومن أمثلة وساءل الاستفادة بتكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية :

- تشغيل وتسجيل العمليات آليا ؛
- التحقق من دقة التشغيل آليا ؛
- تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحساب الآلي ؛
- الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة المعلومات العالمية (الانترنت).

[1] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سبق ذكره ،ص 205

خلاصة :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير داخل المؤسسة ، والذي يعمل على وضع مجموعة من القوانين وقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة ، والتي تضمن حماية أفضل لأصول الشركة وممتلكاتها وصحة المعلومات والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات والقوانين واللوائح والتعليمات والاستخدام 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.

تمهيد :

يعتبر الأداء من أهم متطلبات المؤسسة والمحيط الخارجي لها ، حيث أن المؤسسة في حالة تغيير مستمر بسبب بيئتها وعلاقتها مع المؤسسات الأخرى ، فالأداء المالي يمثل سمة من سمات الاقتصاد المالي .

وقد لجأت المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام الأداء المالي لكونه عملية من عمليات المراقبة والمراجعة لسياسة المؤسسة ، ومدى تحقيق أهدافها في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وترشيدها في إعداد خطة مستقبلية، واتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي ودراسة مركزها المالي ، ولقد أصبح الأداء المالي عنصر فعال لنمو المؤسسة وتطورها ، وفي ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة إلى تطوير وتحسين الأداء والإنتاجية أصبح ضرورة ملحة في عالم السوق اليوم ، والذي يتميز بمواجهات وتحديات كبيرة .

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من دراسة الأداء ومختلف مقوماته من خلال المباحث الثلاثة التالية :

- **المبحث الأول: مفاهيم حول الأداء بالمؤسسة.**
- **المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.**
- **المبحث الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.**

المبحث الأول : مفاهيم حول الأداء بالمؤسسة

الأداء هو البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم ، الأداء مرتبط بالجانب الداخلي للمؤسسة من خلال إنتاجية العمل .

وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وأنواع الأداء أين يتم عرض مجموعة من التعاريف التي تسمح بتوضيح معناه وعرض أنواعه ثم يتم دراسة تقييم الأداء من حيث المفهوم وعملية التقييم والأهمية والأهداف وأخيرا أسس تقييم الأداء .

المطلب الأول : نبذة تاريخية حول الأداء

إن الاهتمام بالأداء وتطور مؤشرات قياسية قديمة قدم الحضارة الإنسانية إذ تشير الشواهد إلى البابليون والفراعنة وقدامى الصينيون كانوا يهتمون بتقدير غلة المحاصيل الزراعية ، انطلقوا من حسابات بسيطة بالمعايير الحالية لكنها مفيدة في تقدير الأشياء ومتابعة الإنجاز وتحقيق الأهداف وبالتالي فقد تطورت فكرة الأداء مع التغيرات التي حصلت على الصعيد العالمي ، والملاحظة أن هذا التطور انصب في المجال التطبيقي على المؤشرات المالية أولا وفق اعتبارات تأثرها بالاشتراطات والظروف الاجتماعية والإنسانية وبالتالي حاولت الإدارة أن تثبت الإجراءات والآليات المؤدية إلى تكوين الموازنات من خلال ممارسات محاسبية يغلب عليها طابع ربط الأنشطة بتكاليف تلك الأنشطة وظهور الفكر الإستراتيجي في الإدارة والاتجاه المتزايد لتطبيق الإستراتيجيات المختلفة في التسيير وتوالت بعد ذلك المحاولات وتراكمت المعارض في هذا المجال تؤطرها فكرة تطوير أداء العمل ، وبذلك فإن كل المستجدات وغيرها أثرت بشكل واضح في طرق الإدارة والتسيير، وكذا على شروط النجاح في السوق مع ذلك التطور الحاصل في هذا الجانب جاء بشكل تراكمي عبر فترات زمنية طويلة، ساهمت فيها مختلف قطاعات الأعمال، وبالتالي فإن الحديث اليوم يدور حول إدارة الأداء وليس فقط تطوير مؤشرات لقياسه وهكذا فإن أبعاده أصبحت كثيرة ومتعددة الميادين يقع ضمنها بعدي الفعالية والكفاءة .[1]

[1] رابح بود رومي، **مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر،جامعة المدية،2017، ص43.

المطلب الثاني: مفهوم الأداءوأنواعه

أولا: مفهوم الأداء

التعريف الأول:

يعد مفهوم الأداء عموماً والأداء المالي خصوصا من أكثر المفاهيم الإدارية سعة وشمولاً إذ ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي شركة لأنه يرتبط بجوانب مهمة من مسيرة حياة الشركات على اختلاف أنواعها ، لذا فإن مفهوم الأداء ليس جديداً على ساحة الأدبيات الإدارية والدراسات المحاسبية لارتباطه الوثيق بهيكل الرقابة.

وعرف الأداء بذلك "النشاط الشمولي المستمر والذي يعكس نجاح المنظمة و استمراريتها وقدرتها التكيف مع البيئة أو فشلها وانكماشها وفق أسس ومعايير محددة تضعها المنظمة وفقاً لمتطلباتها وفي ضوء الأهداف طويلة الأمد".[1]

التعريف الثاني :

ويعرفه دركر(Druker ,1999) على أنه التوازن بين رضا المساهمين والعمال" حيث نستنتج من هذا التعريف أن الأداء يعد مقياسا للحكم على مدى تحقيق المؤسسة لهدفها الرئيسي ، واستمرارها في نشاطها في ظل التنافس ، وتمكنها من المحافظة على التوازن في مكافأة كل من المساهمين والعاملين [2].

التعريف الثالث :

يعد الأداء مفهوما شمولياً وهاماً بالنسبة لجميع منشآت الأعمال بشكل عام ويكاد يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع حقول المعرفة المحاسبية والإدارية ، وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء وتقييمه، إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع حولمفهوم محدد للأداء فلا يزال الباحثون مشغولين بمناقشة الأداء كمصطلح فني وبمناقشة المستويات التي يحلل عندها والقواعد الأساسية لقياسه ويعتقد البعض أن الخلاف حول مفهوم الأداء يتبع من اختلاف المعايير والمقاييس.

ويرى بعض الباحثين في الأداء مايلي :"الأداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بها هذا المركز الأهداف التي قبلها، الفعالية تحدد في أي مستوى تحقق فيه الأهداف، الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك ".[3]

---

[1] علاء فرحان طالب، **الحكومة المؤسسة والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف**،الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ،عمان،2011، ص ص63- 64.

[2] إبراهيم محمد المحاسنه ،**إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق** ، الطبعة الأولى ، دار جرير للنشر والتوزيع ، عمان ، 2013،ص105

[3] Abdellatif Khemakhem , la dynamique du contrôle de gestion Dunod, 2ed, Paris, 1976, P310

ثانيا: أنواع الأداء

بعد ماتم التعرض إلى مفهوم الأداء ننتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة وتحديد أنواع الأداء بفرض اختيار معايير التقسيم ، يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي : معيار مصدر الأداء ،معيار الشمولية، المعيار الوظيفي ، ومعيار الطبيعة، كل معيار على حدة يقدم مجموعة من أنواع الأداءفي المؤسسة.[1]

1: حسب معيار المصدر

وفقا لهذا يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين وهما: الأداء الذاتي أو الداخلي والأداء الخارجي

أ- الأداء الداخلي:

كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ماتملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة الذاتية :

- **الأداء البشري:**وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد إستراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.
- **الأداء التقني** :ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.
- **الأداء المالي** :ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة .

ب- الأداء الخارجي :

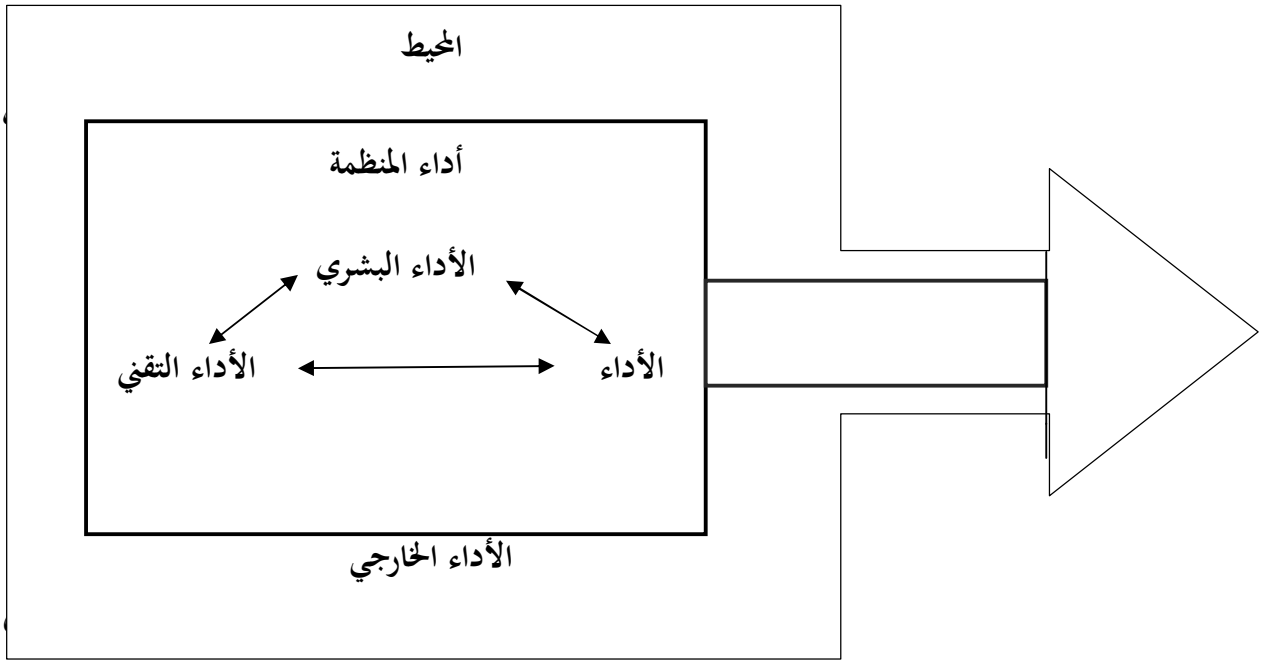
هو"الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة".

فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار الموارد واللوازم والخدمات ،فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسالب .

إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها وهذا سهل إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين يمكن قياسها وتحديد أثرها، ويمكن توضيح النوعين السابقين في الشكل التالي:

[1] تالي رزيقة، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة البويرة، 2012، ص ص5 – 6.

الشكل رقم(2-1): الأداء الخارجي والداخلي



المصدر :عادل عشي ، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة بسكرة، 2001 ،ص6

من الشكل يتضح أن تقييم الأداء عملية ضرورية لمعرفة عوامل الفائض المحقق أي يعود للمنظمة وحدها أو للمحيط وحده، ففكرة تقييم الأداء تسمح للمؤسسة بمعرفة وضعيتها الحقيقية وبقاء المؤسسة مرهون بالأداء الداخلي الذي يمكن الحفاظ عليه وتطويره عكس الأداء الخارجي الذي يمكن أن يصبح خطر على المنظمة بعد أن كان فرصة.

2: حسب معيار الشمولية

حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي:[1]

أ-الأداء الكلي:

يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة في تكوينها دون إنفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأدنى التكاليف الممكنة.

[1] Bernard Martory ,contrôle de gestion social, librairie Vuibert, paris, 1999, p236

ومثال الأهداف الرئيسية الربحية التي لايمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك بل تتطلب تظافر جميع المصالح أو الوظائف، فمصلحة المالية يجب أن توفر الأموال الضرورية بأقل التكاليف وأقل المخاطر، ومصلحة الإنتاج يجب أن تقدم منتوجات بأقل التكاليف وأحسن جودة، ومصلحة الأفراد يجب أن توفر الأموال الضرورية بأقل التكاليف وأقل المخاطر، ومصلحة الإنتاج يجب أن تقدم منتوجات بأقل التكاليف وأحسن جودة، ومصلحة الأفراد يجب أن تحقق أفضل مردود، والمصلحة التجارية يجب عليها تسويق أقصى ما يمكن تسويقه وتوفير المواد لعلمية التصنيع بأقل تكلفة وأحسن جودة.

ب- الأداء الجزئي:

على خلاف الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة.

فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافهالخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى، وبتحقيق مجموع أداءالأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.

3: حسب المعيار الوظيفي

يرتبط هذا المعيار وبشدة بالتنظيم،لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة.

إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف التالية: وظيفة المالية، وظيفة الإنتاج، وظيفة الأفراد، وظيفة التسويق، وظيفة التموين، ويضيف البعض الآخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية.

أ- أداء الوظيفة المالية:

يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة[1].

[1] تالي رزيقة ، مرجع سبق ذكره، ص 7

ب- أداء وظيفة الإنتاج:

يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية ولتكاليف منخفضة تسمح لها بمزاحمة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.

ج- أداء وظيفة الأفراد:

قبل تحديد ماهية هذا الأداء، يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة فضمان استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد، كذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد، كذلك وجود المؤسسة و استمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك أفراد الذين توظفهم، فلكي تضمن المؤسسة بقائها يجب أن توظف أفراد أكفاء وذوي المهارات العالمية وتسيرهم تسييرا فعالا،وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله .

يتجلى أداء وظيفة الأفراد من خلال مجموعة من المؤشرات والمعايير يمكن ذكر منها المجموعة التالية:

- عائد الأفراد؛

- عدد الحوادث والإجراءات التأديبية التي كلما قل عددها دل ذلك على الأداء الجيد؛

- التغيبية: ويقصد بها فقدان المواضبة على العمل الذي يشترط الحضور إلى مكان العمل؛

- علاقات أرباب العمل والنقابات : ويمكن تفسير هذا المعيار بعدد الإضرابات الحاصلة داخل المؤسسة، وانعدام الإضراب؛

- يعكس الجو الملائم الذي توفره المؤسسة لمستخدميها.

د- أداء وظيفة التموين:

يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين والحصول على الموارد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

هـ- أداء وظيفة البحث والتطوير :[1]

يمكن دراسة أداء وظيفة البحث والتطوير بدراسة المؤشرات التالية :

- الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد؛
- نسبة وسرعة تحويل الابتكارات إلى المؤسسة؛
- التنويع وقدرة المؤسسة على إرسال منتوجات جديدة.

و- أداء وظيفة التسويق :

يتمثل في قدرة وظيفة تسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق التي يمكن ذكر منها:

حصة السوق : مؤشر مستعمل بكثرة لتحديد الوضعية التنافسية لمنتوج أو لعلامة أو لمؤسسة ويحسب بالعلاقة التالية :

- حصة السوق = مبيعات المنتج أو علامة/ المبيعات الإجمالية؛
- إرضاء العملاء: يمكن حساب هذا المؤشر من خلال حساب عدد شكاوى العملاء أو تحديد مقدار مردودات المبيعات؛
- السمعة : وتقيس حضور أو تواجد اسم العلامة لدى ذهن الأفراد؛
- مردودية كل منتج.

ي- أداء وظيفة العلاقات العمومية :

في هذه الوظيفة يمكن أن يتجسد بعض أبعاد مفهوم الأداء التي تم التطرق لها سابقا فالأداء في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين وأخيرا الدولة ، بالنسبة للمساهمين، يتحقق الأداء عندما يتحصلوا على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة ، أما بالنسبة للموظفين الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة، أما الموردين فالأداء هو احترام المؤسسة آجال التسديد والاستمرار في التعامل في حين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدة تسديد ماعليهم طويلة ومنتجات في الآجال المناسبة والجودة العالية.

[1] تالي رزيقة ، مرجع سبق ذكره، ص9

4: حسب معيار الطبيعة

حسب هذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية، أهداف تكنولوجية، أهداف سياسية ...الخ يمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء تكنولوجي، أداء سياسي.

أ- الأداء الاقتصادي:

يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها وتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية...الخ) وتدنيه استخدام مواردها (رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا...الخ) .

ب- الأداء الاجتماعي:

في حقيقة الأمر الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيودا أشروطا فرضها عليها أفراد المؤسسة أولا وأفراد المجتمع الخارجي ثانيا وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية، كما يقول أحد الباحثين: " الاجتماع مشروط بالاقتصاد " وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقق الأداء الاجتماعي .

ج- الأداء التكنولوجي:

يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تحدد أهدافا تكنولوجية أثناء عملية التخطيط كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافا استراتيجيه نظر الأهمية التكنولوجيا.

د- الأداء السياسي:

يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات : تمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم أو مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة.

بعد استعراض معظم معايير تصنيف الأداء نشير إلى أن مختلف أنواع الأداء غير متنافية المفهوم، فقد نجد الأداء الاقتصادي الذي صنف حسب معيار الطبيعة قد يضم الأداء المالي وكذلك نفس المعنى ينطبق على الأنواع الأخرى.

المطلب الثالث: تقييم الأداء

أولا: تعريف تقييم الأداء

التعريف الأول:

تقييم الأداء هو: "فحص تحليل انتقادي شامل لخطط وأهداف وطرق التشغيل واستخدام الموارد البشرية والمادية بهدف التحقق من كفاءة واقتصادية الموارد واستخدامها أفضل استخدام وأعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسوم لها ".[1]

التعريف الثاني:

تقييم الأداء هو العملية الرقابية التي تختص بالمقارنة الميدانية والفعلية بين الإنجاز الفعلي الذي تم أداؤه، وبين ما يجب أن ينجز، وذلك بهدف التعرف و الوقوف على مستوى وحجم ونوعية الأداء الذي تم.[2]

التعريف الثالث:

يعرف تقييم الأداء بأنه " نظام يتم من خلاله تحديد مدى كفاءة أداء العاملين لأعمالهم".

ويطلق على تقييم الأداء مسميات كثيرة مثل نظام تقييم الكفاءة أو نظام تقارير الكفاءة، أو نظام تقييم العاملين وأيا كان المسمى فهو يعني مدى كفاءة العاملين في أدائهم للعمل .[3]

التعريف الرابع:

ويعرف أيضا بأنه " الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها مع إيجاد الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلا وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة وهي سنة في الغالب". [4]

---

[1] عقيل جاسم عبدالله، **مدخل في تقييم المشروعات (الجدوى الاقتصادية والفنية وتقييم جدوى الأداء)** ، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان 1999 ص ص189-190.

[2] محمد قدري حسن، **إدارة الأداء المتميز**، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،2014 ص 173.

[3] رمزي أحمد عبد الحي، **تقييم أداء الإدارة الجامعية في ضوء إدارة الشاملة**، دار وفاء لدينا الطباعة والنشر، ليبيا، 2007 ص 151.

[4] مجيد الكرخي ،**تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، المناهج للنشر وتوزيع،الأردن ، 2008 ص 31.

ونلخص مما تقدم أن تقييم الأداء يعني :

مجموعة الدراسات التي ترمي إلى التعرف على مدى قدرة وكفاءة الوحدة الاقتصادية من إدارة نشاطها في مختلف جوانبه الإداري و الإنتاجي والتقني والتسويقي والتخطيطي ...الخ، خلال فترة زمنية محددة ومدى مهارتها في تحويل المدخرات أو المواد إلى مخرجات بالنوعية والكمية والجودة المطلوبة وبيان مدى قدراتها في تطوير كفاءتها سنة بعد أخرى إضافة إلى تحسين درجة نجاحها في التقدم على الصناعات المثيلة عن طريق تغلبها على الصعوبات التي تعترضها وابتداع الأساليب الأكثر إنتاجاً وتطوراً في مجال عملها.

ثانيا: أهداف تقييم الأداء

تتعدد أهداف عملية التقييم حيث يمكن تلخيصها في :[1]

1- الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية .

2- الكشف عن مواصلة الخبب والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل تلافيها مستقبلاً.

3- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً الأمر الذي من شأنه خلق منافسة باتجاه رفع مستوى أداء الوحدة .

4- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائدا أكبر وبتكاليف أقل تقييم الأداءلكل مشروع وصولاً للتقييم الشامل.

5- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتها في المسار الصحيح بما يوازن بين الطموح والإمكانيات المتاحة بعيداً عن المزاجية والتقديرات غير الواقعية .

ثالثا: أهمية تقييم الأداء

إن مجال تقييم الأداء هو جميع الأنشطة داخل المنظمة في ضوء المعلومات الرقابية التي تم التوصل إليها، وذلك بهدف التأكد من أن الأنشطة الفعلية تسير نحو ما هو مخطط لها أو اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حال انحراف مسارات بعض الأنشطة عما هو مخطط لها .[2]

[1] سعيداني إيمان، **تقييم الأداء المالي لشركات التأمين باستعمال النسب المالية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2014،ص 71.

[2] محمد قدري حسن،مرجع سبق ذكره ، ص ص 74-75.

وبقاء المنظمة واستمرارها يتوقف على فلسفة إدارتها، وهيكل علاقتها مع أعضائها، وقدرتها على التكيف مع البيئة المحيطة، بذلك فإن المنظمات تتميز بالتالي:

- التطور والابتكار في كافة المجالات.
- توقع المشكلات قبل حدوثها ووضع مختلف الأساليب للتعامل معها.
- هيكل .

وتتبع أهمية تقييم الأداء المؤسسي من خلال طبيعته كوظيفة تستهدف دراسته درجة التناسق والاختلاف بين عوامل الإنتاج للتعرف على مدى كفاءة استخدامها ، وتطور تلك الكفاءة في فترات زمنية متتابعة ، وذلك من خلال مقارنة ما تحقق منها بالهدف ، وترجع أهمية تقييم الأداء إلى الأسباب التالية :

-توجيه نظر الإدارة إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف ، حيث يكون الإشراف أكثر إنتاجية .

- ترشيد الطاقة المنظمة في المستقبل، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها، وكذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها أو محاولة إصلاحها لزيادة كفاءتها، حيث يعتبر تقييم أداء أساساً موضوعيا لوضع نظم الحوافز والمكافآت التشجيعية.

- مساعدة مديري الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطهم نحو المجالات التي ستخضع للقياس والحكم.

- إيجاد نوع من الاقتناء الوظيفي، نتيجة تعرف المدير على كيفية أداءه العمل الذي سيتولى مهامه مقدماً، وكذلك توفير الأساس السليم لإقامة نظام سليم وفعال للحوافز، وأيضا المساعدة في تحديد المدى الذي يتحقق عنده تحمل المسؤوليات الإدارية .

- معرفة الأساس الذي يتم بمقتضاه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المنظمة، وكذلك بين منظمات الأعمال بعضها البعض.

- مساعدة المستويات الإدارية على التعرف على أسباب الانحرافات التي تم اكتشافها حتى يكمن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلاقيها.

رابعا: أسس تقييم الأداء الفعال للأداء

تتمثل أهم الأسس التي يقوم عليها التقييم الفعال لأداء العاملين فيما يلي:[1]

أ- تحديد أهداف ومجالات تقييم العاملين على نحو الدقيق .

ب- يجب أن يكون نظام تقييم الأداء وثيق الصلة بالوظيفة يقدر الإمكان، فعلى سبيل المثال فإن المعايير التي يتم تقييمها مثل المواظبة وكمية الجهد، يجد أن تكون محسوبة على ضوء طبيعة الوظيفة.

ج- التعرف الواضح والدقيق لواجبات كل وظيفة ومعايير الأداء فيها .

د- تدريب القائمين بالتقييم تدريباً كافياً على استخدام نظام وأساليب التقييم ونماذجه.

هـ- يجب أن يكون القائمون بالتقييم على اتصال يومي حقيقي مع العاملين الذين يتم تقييمهم.

و- يجب أن يتم التقييم عن طريق أكثر من شخص واحد، وأن يتم كل تقييم بشكل مستقل.

ي- يجب تزويد العاملين بتغذية عكسية بوضوح عن كيفية أدائهم، ومستوى هذا الأداء.

[1] عمار بن عيشي، **إتجاهات التدريب وتقييم أداء الأفراد**، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع ،عمان ، 2012، ص24.

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي من المقومات والركائز الأساسية للمؤسسات ، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بهاو لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقا ، حيث يعد الأداء المالي من أكثر أنواع الأداء استخداما وذلك لقياس أداء المؤسسة لأنه يمتاز بالاستقرار والثبات ويساهم في توجيه المؤسسات نحو المسار الأفضل والصحيح .

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وأهميته

أولا:مفهوم الأداء المالي

التعريف الأول:

يعرف الأداء المالي على أنه : أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء المؤسسة أو لأداء أسهمها في السوق في يوم محدد وفترة معينة [1].

التعريف الثاني:

ويعرف أيضا حسب serge evraert : بأنه تسليط الضوء وفحص المحاور التالية من خلال عملية التحاكي:

- العوامل المؤثرة في المردوديةالمالية .
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة .
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة .
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض من الأرباح.

التعريف الرابع:

الأداء المالي هو عبارة عن دراسة وتحليل جوانب القوة التي تكتنف إنجاز الأنشطة سواء مستوى الفرد أو المنظمة أو أي جزء من أجزائها[2].

---

[1] عبد الصمد كانش ، **تحليل وتقييم الأداء المالي لشركات التأمين** ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، كلية علوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2013 ، ص05

[2] محمد حقيقة ،**أثر تسيير عناصر الاحتياج في رأس المال العامل على الأداء المالي لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية للفترة 2009-2013** ،مذكرة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص مالية مؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014 ، ص03

التعريف الخامس:

يعرف على أنه: بمدى تحقيق القدرة الإرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة ،حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية ، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها الموضحة سابقا من اجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة و البعض يعرفه بمدى تمتع و تحقيق المؤسسة لهامش أمان ، يزيل عنها العسر المالي ، ظاهرة الإفلاس أو بتعبير آخر مدى قدرة المؤسسة على تصدي المخاطر والصعاب المالية [1].

ثانيا:أهمية الأداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام فيأنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة و الضعف في الشركة للاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين [2].

وتنبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال الشركات و تفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليته وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح و المطلوب من خلال تحديد المعوقات و بيان أسبابها و اقتراح إجراءاتها التصحيحية و ترشيد الاستخدامات العامة للشركات و استثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات و المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية و البقاء و المنافسة .

حيث أن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية:

1- يمكن المستثمر من متابعة و معرفة نشاط الشركة و طبيعته و كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية و المالية المحيطة ، وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية و سيولة و نشاط و مديونية وتوزيعات على سعر السهم .

2- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل و المقارنة و تفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم الأوضاع الشركات.

ومنه فان الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على المعلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات و اختيار السهم الأفضل من وقت لآخر من خلال مؤشرات الأداء المالي للشركات.

و بشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في انه يلقي الضوء على الجوانب الآتية:

[1] دادن عبد الغني ،**قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية** ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2007 ، ص ص34-36

[2] بن غدة مليكة ،**دور التحليل المالي واستخداماته الرقابية في تقييم الأداء المالي** ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة المدية ، 2014 ، ص50

- تقييم ربحية الشركة؛
- تقييم سيولة الشركة؛
- تقييم تطور نشاط الشركة؛
- تقييم مديونية الشركة؛
- تقييم تطور توزيعات الشركة؛
- تقييم تطور حجم الشركة .

لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للشركة أدوات و طرق تحليل الأداء المالي، حيث أن الغرض من تقييم الربحية و تحسينها هو تعظيم قيمة الشركة وثروة المساهم ، والغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة الشركات في الوفاء بالالتزامات ، أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة توزيع الشركة لمصادرها المالية واستثمارها ، والغرض من تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي ، والغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات .

المطلب الثاني: العوامل الداخلية الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المالي

وتتلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي بالتالي[1]:

1- الهيكل التنظيمي:

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

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

[1] محمد محمود الخطيب ،**الأداء المالي وأثره على أسهم الشركات المساهمة** ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2010 ، ص ص48- 51

2- المناخ التنظيمي:

هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري ،ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء ، وأما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقيمها ومدى ملائمة المعلومات لاتخاذها ، وأسلوب الإدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء ، أما توجيه الأداء من مدى تأكد العامل من أدائه وتحقيق مستويات عليا من الأداء .

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

3- التكنولوجيا:

هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات ، وتندرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفقا للمواصفات التي يطلبها المستهلك ، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تلتزم بمدى الاستمرارية ، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة .

وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من ابرز التحديات التي تواجه الشركات والتي لابد لهذه الشركات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الملائمة بين التقنية والأداء ،وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنويع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية.

4- الحجم:

يقصد بالحجم هو تصنيف الشركات إلى شركات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لحجم الشركة منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع أو إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية .

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات سلبا فقد يشكل الحجم عائقا لأداء الشركات حيث أن بزيادة الحجم فان عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أداؤها اقل فعالية ، وإيجابا من حيث انه كلما زاد حجم الشركة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالشركة وان سعر المعلومة للوحدة الواحدة

الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم الشركات ، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء الشركات وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي

تقييم الأداء هو استخدام نسب بسيطة بالاستناد غلى مؤشرات مالية يفترض أنها تعكس انجاز الأهداف الاقتصادية للمؤسسة ، ويعد تقييم الأداء المالي بأنه وصف لوضع المؤسسة آنيا وتحديد الاتجاهات المستخدمة للوصول إليه من خلال دراسة المبيعات ، الإيرادات ، الموجودات ، المطلوبات وصافي الثروة ، بالإضافة إلى انه يوضح اثر التمويل على ربحية المؤسسة ، ويعكس كفاءة السياسة التمويلية لها ، أما أهمية دراسة تقييم الأداء المالي فإنها تنبع من خلال مايلي [1]:

- متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته ، المتابعة والمعرفة بالظروف المالية والاقتصادية المحيطة بالمؤسسة، المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية .

أولا: تقييم الأداء باستخدام النسب المالية

يعتبر هذا الأسلوب من أساليب التحليل المالي الأكثر شيوعا في عالم الأعمال لأنه يوفر عددا كبيرا من المؤشرات المالية التي يمكن الاستفادة منها في تقييم أداء المؤسسات من مجالات الربحية والسيولة والكفاءة في إدارة الأصول والخصوم ، ومن الضروري التأكيد على أن هذه النسب هي ليست الغاية في التحليل المالي ، وإنما هي في الواقع مؤشرات وتصورات تعطي الوضوح والأجوبة لكثير من التساؤلات المتعلقة بتقييم الأداء بشكل عام والاستراتيجي منه بشكل خاص ، وكذا تقييم الوضع المالي للمؤسسة [2].

1/ مفهوم النسب المالية :

يقصد بها العلاقة بين متغيرين (رقمين) تربطهما علاقة عضوية أو دلالة مشتركة ، حين يصعب الاستدلال بكل واحد منهما بشكل مطلق ، فالرقم المالي المجرد في كثير من الأحيان يكون الاعتماد عليه مضللا عندما يكون بشكل منفرد ، وبالتالي يجب النظر إلى الأرقام وهي مرتبطة أو منسوبة إلى بعضها حتى نتمكن من الوصول إلى صورة معينة عن الوضع المالي للمؤسسة محل الدراسة [3].

---

[1] عتبة بن عتبة عبد الله ، **مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة خميس مليانة ، 2016 ،ص14

[2] عتبة بن عتبة عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص14

[3] مبارك لسلوس ،**التسيير المالي** ، الطبعة الثانية ، 2012 ، ص44

2/ أسس استخدام النسب المالية في تقييم الأداء المالي :

هناك مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المحلل 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 وإبقائها ضمن المدى الذي يحقق الغاية المرجوة منها ومن هذه الأسس :

أ- تحديد نطاق البيانات والمعلومات اللازمة لعملية التحليل من أجل تحديد مصادر البيانات التي سوف يستعين بهاو والقوائم المالية وتحديد الفترة الزمنية الخاضعة لعملية التحليل؛

ب- تحديد الحدود الدنيا والقصوى المقبولة لكل نسبة لتبين متى تكون النسبة مقبولة أو جيدة ومتى تكون غير مقبولة؛

ج- وضع نسب معيارية للنسب المحسوبة وذلك لتفسير معاني النسب الخاضعة بالمؤسسة بالمقارنة مع النسب المعيارية الموضوعة؛

د- اختيار النسب حسب الهدف من التحليل بحيث يتم تحديد النسب التي تحقق الهدف المرجو من التحليل؛

و- تحديد المعنى الصحيح والتعبير الواقعي لما تعينه كل نسبة والدلائل والمؤشرات التي تسير عليها تلك النسبة[1].

3/ أنواع النسب المالية المستخدمة في التحليل :

عند تحليل الوضع المالي يمكن استخدام عدد ضخم من المعايير والنسب المالية المختلفة ، نظرا لاختلاف المؤسسات باختلاف فروع نشاطها وأحجامها وانتماءاتها القانونية ، حيث يؤدي إلى التفاوت في أهمية نفس النسبة من مؤسسة لأخرى ، وباختلاف الأسباب المنطقية التي تستدعي نوعا معينا من النسب عند تحليل رقم معين ، ويضاف إلى ذلك أن أنواع البيانات والمعلومات المتاحة تحد أحيانا من طبيعة التحليل ، وقد صنفت النسب وفقا للنشاط أو المهمة المراد تقييمها داخل المؤسسة ، وقد قسمت إلى أربع مجموعات رئيسية منها[2]:

أ- نسبة الهيكلية؛

ب- نسبة المديونية؛

---

[1] زينة قمري ،**مداخلة حول واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المنائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار** ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة سكيكدة ، 2009 ،ص8

[2] مبارك لسلوس ، مرجع سبق ذكره ، ص ص44-45

ج- نسبة المردودية؛

د- نسبة السيولة.

أ- نسبة الهيكلية:

هي مجموعة النسب التي تفيد المحلل المالي في تشخيص التوازنات المالي للمؤسسة على المدى المتوسط والطويل ، ويتم من خلالها تقييم سياسة الاستثمار ، وكذلك السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة.

- نسبة التمويل الدائم:

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

نسبة التمويل الدائم = الموارد الدائمة/استخدامات الدائمة

- 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 ، لأن الأموال الدائمة والتي وجودها تحت تصرف المؤسسة لفترة طويلة تتناسب مع الأصول الثابتة غير كافية لتمويل هذه الأخيرة ، وبالتالي تكون المؤسسة قد لجأت إلى الديون قصيرة الأجل لتمويلها وهي وضعية ليست سليمة .

- 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 العمل الصافي يستعمل في تمويل دورة الاستغلال.

[1] زينة قمري ، مرجع سبق ذكره، ص8

- نسبة التمويل الذاتي:

تعتبر الأموال الخاصة مصدر دائم يستخدم في تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة، وتعطى نسبة التمويل الذاتي بالعلاقة التالية [1]:

نسبة التمويل الذاتي = أموال خاصة/استخدامات مستقرة

نسبة التمويل الذاتي تبين مدى إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة أموال الخاصة .

- إذا كانت هذه النسبة مساوية للواحد فإن رأس المال 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 مقيدا للمؤسسة لأن الديون طويلة الأجل عليها فوائد والأصول المتداولة ليس لها فوائد .

ب- نسبة المديونية :

هذه النسب تعكس مقدرة المؤسسة على تسديد ديونها والتزامات طويلة وقصيرة الأجل ، وذلك بمقارنة الأموال المعروضة من المالكين بالأموال المقدمة من الدائنين لأن تمويل أصول المؤسسة مزيج من الديون كالسندات والقروض الأخرى الطويلة والقصيرة الأجل وحقوق الملكية ، وكلما زادت أموال المالكين عن تلك الأموال المقدمة من الدائنين يعتبر وضع المؤسسة مرضيا والعكس صحيح .

- نسبة الاستقلالية المالية :

لمعرفة مدى استقلالية المؤسسة ماليا يتم مقارنة الأموال الخاصة بمجموع الخصوم [2]:

نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة/مجموع الموارد

[1] طير الويزة ،**فعالية التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسة** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البويرة ، 2014 ، ص53

[2] بن غدة مليكة ،**دور التحليل المالي واستخداماته الرقابية في تقييم الأداء المالي** ، مرجع سبق ذكره ، ص71

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 وتعطى بالعلاقة التالية[1]:

نسبة قابلية التسديد = مجموع الديون/مجموع الموارد

- إذا كانت النسبة أقل من 0.5 معنى ذلك أن المؤسسة لها ضمانات لديون الغير وبالتالي لها الحظ في الحصول على ديون أخرى في حال طلبها .

- إذا كانت النسبة أكبر من 0.5 من مجموع أصولها وبالتالي فإن أكثر من 50% أصول المؤسسة ممولة بالديون .

ج- نسبة السيولة:

هي النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل باستعمال أصولها المتداولة[2].

- نسبة السيولة العامة

وتسمى أيضا بنسبة التداول وتعتبر من أقدم النسب وأكثرها انتشارا واستخداما وتستخدم كمؤشر أولي وأساسي لمعرفة قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل من أصولها المتداولة ، حيث تعتبر هذه النسبة أفضل مؤشر لمعرفة مدى تغطية المطالب المتداولة بموجودات يتوقع أن يتم تحويلها إلى نقد في موعد يتزامن وموعد سداد المطالب المتداولة .

ويتم حساب هذه النسبة بالعلاقة التالية[3]:

نسبة السيولة العامة = الاستخدامات الجارية/الموارد الجارية

[1] علاق فاطمة ،**دور التحليل المالي في تشخيص البيئة المالية للمؤسسة** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2014 ، ص42

[2] نوبلي نجلاء ،**استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ،2014،ص109

[3] عادل عشي ،**الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم** ، مرجع سبق ذكره، ص68

تتمثل الاستخدامات الجارية في المخزونات والقيم القابلة للتحقيق والخزينة، أما الموارد الجارية فتتمثل في الديون القصيرة الأجل.

إن المعدل المنخفض لهذه النسبة يوحي بحدوث مشكلات في التدفق النقدي على المدى القصير قد يؤدي إلى عجز المؤسسة على تسديد ما عليها ، أما المعدل المرتفع فيبقى وضعا أكثر أمانا بالنسبة للمقرضين قصيري الأجل.

للحكم على هذه النسبة يستحسن مقارنتها بنسبة القطاع، كما يمكن اعتبار المعدل 2 كنسبة للمقارنة وهذا كما أثبتته الممارسات والحد الأدنى لها هو الواحد.

- نسبة السيولة السريعة (المختصرة):

وهي النسبة التي تظم أكثر الأصول المتداولة سيولة كونها تعتمد على العناصر السائلة جدا ، كالنقد وشبه النقد وتكون عناصرها (النقد في الصندوق والمصرف والأوراق المالية القابلة للتسويق كالسندات الحكومية) إن هذا المؤشر يستبعد العناصر الأقل سيولة أو التي يتطلب تحويلها إلى نقد سريعا تحمل بعض الأعباء المالية كالذمم المدينةوالمخزون السلعي والمصاريف المدفوعة مقدما ، بالتالي سوف يقتصر بسط هذه النسبة على الأصول المتداولة التي لا تتعرض لأي تخفيض في قيمتها عند التصرف بها .

وتحسب بالعلاقة التالية[1] :

نسبة السيولة السريعة =الاستخدامات الجارية – المخزون السلعي/الموارد الجارية

- نسبة السيولة الفورية (الحالية):

تعتبر هذه النسبة أكثر النسب صرامة لتقييم المؤسسات من ناحية السيولة ، حيث تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد كل ديونها القصيرة الأجل بالاعتماد على السيولة الموجودة حاليا تحت تصرفها فقط ، دون اللجوء إلى كل قيمة غير جاهزة ، لأنه من الصعب على المؤسسة أن تتوقع المدة اللازمة لتحويل المخزون إلى سيولة جاهزة ، كما يصعب عليها تحويل القيم غير الجاهزة إلى سيولة دون أن تفقد مكانتها وسمعتها في السوق [2].

نسبة السيولة الحالية = استخدامات الخزينة/الموارد الجارية

[1] وليد ناجي الحيالي ،**الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي** ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ،2009 ، ص35

[2] عبد الصمد كانش ،**تحليل وتقييم الأداء المالي لشركات التأمين** ، مرجع سبق ذكره ،ص9

إذا ارتفعت هذه النسبة عن الواحد الصحيح فهذا يعني أن الاحتمالات التالية:

- تراجع نشاط المؤسسة ؛
- نقص تجديد الاستثمارات ؛
- فائض في النقديات غير مستغل و عرضة للتدهور في القيمة.

ملاحظة: هناك من يعطي لنسبتي السيولة السريعة والسيولة الحالية المجال بين30% إلى% 50 و20% إلى30% على الترتيب.

- 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 التالية [1]:

نسبة سيولة الأصول = استخدامات جارية/مجموع الاستخدامات

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

د- نسبة المردودية :

تعرف المردودية على أنها ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية ، والمردودية قيد أساسي لكل مؤسسة ترغب في البقاء والنمو في ظل واقع تنافسي مستمر [2].

[1] أوراغوناسة ،**أثر التحليل المالي على أداء المؤسسة** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2015، ص31

[2] عائشة بلغالي ،**تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، تخصص محاسبة ومالية ، جامعة ورقلة، 2016 ،ص12

- المردودية الاقتصادية :

وتعتبر هذه النسبة عن حسن تسيير وكفاءة المؤسسة في استخدام الأمثل لمواردها لتحقيق الأرباح ، وكلما ارتفعت كلما دلت أن مردودية المؤسسة جيدة ، وتحسب عن طريق العلاقة التالية :

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية/مجموع الاستخدامات

3- المردودية المالية :

وتسمى أيضا بعائد أو مردودية الأموال الخاصة وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة ، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية[1]:

المردودية المالية = النتيجة الصافية/الأموال الخاصة

4- المردودية التجارية :

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 التالية:

المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية/الاستخدامات الجارية

ثانيا: تقييم الأداء المالي باستخدام التوازنات المالية

يتم تقييم الأداء المالي باستخدام التوازنات المالية وذلك عن طريق استعمال واعتماد مؤشرات مالية للكشف عن توازن المؤسسة ومدى نجاح السياسة المالية المطبقة في المؤسسة والمتمثلة في رأس المال العامل ، احتياجات رأس المال العامل والخزينة، وفيما يلي شرح لأهم هذه المؤشرات .

[1] تالي رزيقة ،**تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية** ، مرجع سبق ذكره ، ص53

1-رأس المال العامل :

هو ذلك الجزء من الأموال المتميز بدرجة استحقاقية والذي يستخدم لتمويل عناصر الأصول التي تمتاز بدرجة سيولة مرتفعة[1].

وتقتضي هذه القاعدة بضرورة تمويل الاستثمارات الأكثر من سنة بموارد مستقرة لأكثر من سنة ، وتمويل الاستخدامات الأقل من سنة بموارد أقل من سنة. إلا أن تحقيق هذه القاعدة مرتبط بمجموعة من المخاطر هي:

- مخاطر تباطؤ عناصر الأصول الأقل من سنة
- مخاطر تباطؤ عناصر الخصوم الأقل من سنة

يحسب رأس المال العامل بطريقتين :

- من أعلى الميزانية :

رأس المال العامل = الموارد الدائمة – الاستخدامات الدائمة

- من أسفل الميزانية :

رأس المال العامل =الاستخدامات الجارية– الموارد الجارية

قاعدة التوازن المالي:

- **من منظور أعلى الميزانية :**

- FR موجبة أي أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة في هذه الحالة استطاعت المؤسسة تمويل جميع استثماراتها بواسطة مواردها المالية الدائمة وحققت فائض تمثل في رأس المال العامل .

- FR سالب أي أن الأموال الدائمة أقل من الأصول الثابتة في هذه الحالة الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الاحتياجات المالية الثابتة، مما يستدعي البحث عن موارد مالية أخرى لتغطية العجز في التمويل .

- FR معدوم أي الأموال الدائمة تساوي الأصول الثابتة وهي حالة نادرة الحدوث وتمثل الوضع الأمثل لتسيير عملية تمويل الاحتياجات المالية في المؤسسة .

[1] علاق فاطمة ،**دور التحليل المالي في تشخيص البيئة المالية للمؤسسة** ، مرجع سبق ذكره، ص ص28-29

- **من منظور أدنى الميزانية :**

- FR موجب أي الأصول المتداولة أكبر من القروض القصيرة الأجل، ويتبقى فائض مالي يمثل هامش أمان.

- FR سالب أي الأصول المتداولة أقل من القروض القصيرة الأجل، في هذه الوضعية تكون الأصول المتداولة غير كافية لتغطية الاستحقاقات التي تسدد في الأجل القصير.

- FR معدومة أي الأصول المتداولة تساوي القروض القصيرة الأجل وهي نادرة الحدوث.

2- أنواع رأس المال العامل : تتمثل هذه الأنواع في [1]:

أ- رأس المال العامل الخاص :

وهو المقدار المتبقي من الأموال الخاصة بعد تمويل الأصول الثابتة ويحسب بإحدى العلاقتين التاليتين:

رأس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة – استخدامات مستقرة

رأس المال العامل الخاص = استخدامات الجارية – مجموع الديون

ب-رأس المال العامل الصافي (الدائم):

يمكن تعريفه على أنه الفرق بين الأصول المتداولة والديون القصيرة الأجل وغالبا ما يكون رقما موجبا ويعتبر مقياسا مقبولا للسيولة ويحسب وفق العلاقة التالية:

رأس المال العامل الصافي =استخدامات جارية – الموارد الجارية

[1] قريرة مروة ،**دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، تخصص فحص محاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016 ، ص24

ج- رأس المال العامل الإجمالي :

يقصد به مجموع عناصر الأصول التي يتكفل بها و النشاط الاستغلالي للمؤسسة وهو مجموعة الأصول التي تدور في مدة سنة أو أقل وهي تشمل مجموع الأصول المتداولة من مخزونات (قيم الاستغلال) ، وحقوق القيم القابلة للتحقيق (قيم جاهزة) ومنه يحسب وفق العلاقة التالية :

رأس المال العامل الإجمالي = مجموع الاستخدامات الجارية

د- رأس المال العامل الأجنبي :

يبين قيمة الموارد المالية الأجنبية في المؤسسة والمتمثلة في إجمالي الديون ، وهنا لا ننظر إلى الديون بالمفهوم السلبي لها بل كمواد ضرورية لتنشيط عملية الاستغلال ويحسب وفق العلاقة التالية :

رأس المال العامل الأجنبي = مجموع الديون

رأس المال العامل الأجنبي = رأس المال العامل الإجمالي – رأس المال العامل الخاص

3- احتياجات رأس المال العامل:

احتياجات رأس المال العامل هو الفرق بين الاحتياجات الدورية المهمة والموارد الدورية في المؤسسة أثناء دورة نشاطها عليها أن تغطي مخزوناتها ومدينوها بالديون قصيرة الأجل ، فإذا كان هناك فرق موجب بين الطرفين فهو يعبر عن حاجة المؤسسة إلى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة ، وتتغير احتياجات رأس المال العامل من سنة إلى أخرى تماشيا مع تغير نشاط المؤسسة وتحسب بالعلاقة التالية [1]:

إ ر م ع = (استخدامات جارية – استخدامات الخزينة)– (الموارد الجارية– موارد الخزينة)

[1] صخري جمال ،**التحليل المالي كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012،ص17

4- الخزينة الصافية:

هي عبارة عن مجموعة الأموال التي في حوزة المؤسسة لمدة دورة استغلالية، أي ما يمكن للمؤسسة أن تتصرف فيه من قيم جاهزة وتحسب بالعلاقة التالية [1]:

الخزينة = ر م ع FR– إ ر م ع BFR

الخزينة = استخدامات الخزينة – موارد الخزينة

ويمكن أن تأخذ الخزينة ثلاثة حالات كالتالي:

- **خزينة سالبة :**بمعنى أن الاحتياج في رأس المال العامل أكبر من رأس المال العامل وهذا يدل على أن المؤسسة غير متوازنة ماليا وعليها أن تلجأ إلى الاقتراض أو الرفع من رأس المال العامل لأن هذه الوضعية قد تؤدي بها و للإفلاس .
- **خزينة موجبة :** بمعنى أن رأس المال العامل أكبر من الاحتياج في رأس المال العامل وهذا يدل على أن المؤسسة متوازنة ماليا .
- **خزينة معدومة :** عندما يتساوى رأس المال العامل مع الاحتياج في رأس المال العامل وهذا يدل على توازن مالي أمثل بمعنى أن المؤسسة قادرة على تمويل كل احتياجاتها ولا توجد لديها سيولة مجمدة .

[1] علاق فاطمة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص32-33

المبحث الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

يعتبر نظام الرقابة الفعال أساس تطور المؤسسات الاقتصادية ونجاحها ، لأنها تساعد في خلق بيئة رقابية تسمح بتحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة ، حيث يرتبط نظام الرقابة الداخلية وعملية تقيم الأداء المالي للمؤسسة ارتباطا وثيقا فيها عنصران مكملان لبعضهما البعض ، ويسعيان بدورهما إلى تحقيق نفس الأهداف بغية الحد من المخلفات والأخطاء واكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات المناسبة والملائمة ، وكذا وضع الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة ، فتقييم الأداء يعتبر جزءا من نظام الرقابة الداخلية فهو عبارة عن تحليل النتائج.

المطلب الأول: علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء

تعد عملية الرقابة وتقييم الأداء إحدى وظائف المؤسسة وجزءا من أعمالها الرئيسية ، وأن من أهم نتائج استخداماتها أنها تمكن المديرين من توفير واستخدام الموارد المتاحة بفعالية اكبر وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وتمكن هذه العملية في التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها باختيار انسب الأدوات والوسائل الكفيلة لإجراء عملية الرقابة وتقييم الأداء بشكل واضح يعكس الوضعية المالية للمؤسسة ، وتتمثل هذه الوسائل خاصة في التحليل المالي والميزانيات التقديرية ، وفي هذا الشأن هناك من يرى بأن تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة ، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد فإن 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 فعلا 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. وأن عرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف الموضوعة والتعليمات الصادرة والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء.

ومن خلال تعريف FAYOL يمكن ملاحظة التداخل الكبير بين تقييم الأداء والرقابة من حيث الغرض منها.

واعتبر COULAUD وDERVAVAUX أن الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان أن القرارات التي اتخذتها الإدارة العليا يتم تتبعها بفعالية وكفاءة من أجل تحسين أداء المؤسسة .

[1] عتبة بن عتبة عبد الله ،**مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي** ، مرجع سبق ذكره، ص20

المطلب الثاني: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية

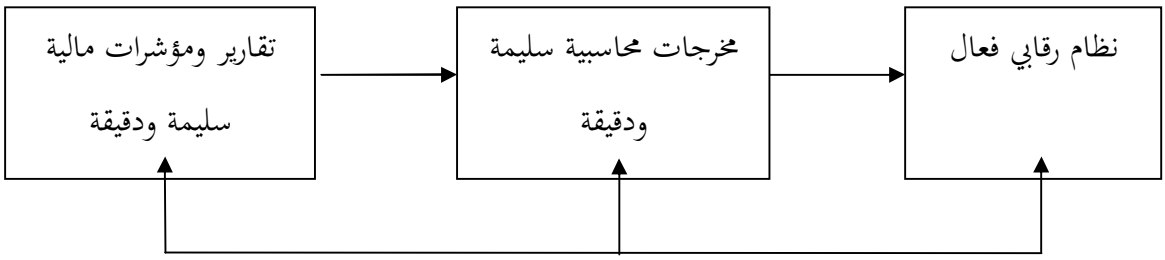
إن بين الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية لحماية النقدية والأصول المادية للمؤسسة ، والتي تلجأ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي جيد وملائم لمستخدمي الإدارة ، والتي تستغلها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة ، فأي خلل يطفو على نظام المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها الكثير من المؤسسات الاقتصادية والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها وينتج هذا الخلل في النظام عن التواني في توصيل المعلومات المالية الهامة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار ، حيث تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار ، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم .

ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز 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 وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية .

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 رقابة فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة [1]، وهذا ما سنوضحه في الشكل الموالي .

[1] علي شيتور ،**مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص فرع محاسبي ،كلية العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة بسكرة ،2014 ، ص64

الشكل رقم (2-2): علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي



المصدر :علي شيتور ، مرجع سبق ذكره ، ص64

من خلال الشكل أعلاه و الذي يمثل علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي نلاحظ أن النظام الرقابي الفعال الذي تعتمده المؤسسة والذي يعتبر ركيزتها الأساسية لبلوغ وتحقيق أهدافها ، يعتمد أساسا على تقارير ومؤشرات مالية سليمة ودقيقة ، ومخرجات محاسبية سليمة ودقيقة ، أي لا يتم الوصول إلى النظام الرقابي الفعال إلا بوجودها وتوفرها .

خلاصة:

لقد أصبح التسيير في المؤسسة بشكل عام والتسيير المالي بشكل خاص من أهم الوظائف الرئيسية لمؤسسة، إذ بواسطته تستطيع المؤسسة أن تحقق أهدافها العامة واستقرارها بأكثر فعالية ، ومن أهداف هذا التسيير تحسين الأداء المالي ، حيث تلجأ 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 في تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتحسين الأداء المالي للمؤسسة ، ويتم تحقيقه من خلال أداء الرقابة لدورها بالنسبة لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية .

تمهيد :

لكي نستطيع الوصول إلى دراسة شاملة وواضحة أردنا أن ندعم ونثري دراستنا بجانب تطبيقي إضافة إلى الجانب النظري المتطرق إليه في الفصول السابقة، ولقد وقع اختيارنا على فرع من شركة سونلغاز (الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز ، مديرية المدية) لكي نقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المؤسسة العمومية الاقتصادية ، ولذلك قسمنا هذا الفصل إلى :

- **المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.**
- **المبحث الثاني: عرض وتحليل النسب والمؤشرات المالية لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية.**

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

خضعت شركة سونلغاز لكثير من التطورات والتغيرات وفق ما تمليه الظروف والمتطلبات البيئية ، وفي هذا المبحث سنقدم لمحة تاريخية عن المؤسسة وعرض هيكلها التنظيمي ووظائفها .

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة وتطورها

تصنف شركة سونلغاز ضمن الشركات الخدماتية والصناعية ، أي إنتاج وتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز، ولقد مرت هذه المؤسسة بعدة مراحل منذ الاستقلال وتم فيها تغيير الأهداف والوسائل وذلك بتغير الظروف المحيطة التي تمارس نشاطها فيها وأهداف هذه المرحلة كالآتي [1]:

تم إنشاء المؤسسة العمومية "كهرباء وغاز الجزائر" المعروفة اختصارا بالحروف الرامزة EGA في سنة 1974، فمؤسسة EGA تكلفت بها الدولة الجزائرية خاصة الفترة ما بين 1962 و 1969 التي دعم فيها التطور الاقتصادي والاجتماعي منذ استرجاع السيادة الوطنية ، فقد سخرت جهودها لتلبية العديد من احتياجات السكان الذين يزيد عددهم بسرعة .

وفي سنة 1969 تحولت سونلغاز باسم "الشركة الوطنية للكهرباء والغاز" ومما أوضحت المؤسسة ذات حجم هام فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000عون وحوالي 700,000 زبون ، حيث كان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسات القدرات التنظيمية والتسييرية لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية للبلاد والمقصود بوجه خاص هو التنمية الصناعية ، حيث تسعى الشركة بصرف النظر عن مبيعات الطاقة لصيانة الأجهزة المنزلية التي تعمل بالكهرباء والغاز .

خلال 1978 اتسع استخدام الغاز الطبيعي والكهرباء في الأماكن الحرفية والصناعية، مما ركزت في عملها على برنامج الكهرباء في مجموع البلاد.

وفي 1983 تزودت المؤسسة بشركات فرعية للأشغال المتخصصة وهي:

1-**كهريف:** للإنارة وإيصال الكهرباء.

2-**كهركيب:** للتركيبات والمنشآت الكهربائية.

3-**كتاغا:**لإنجاز شبكات نقل الغاز.

4-**أترقا:**للهندسة المدنية.

5-**AMC:** المؤسسة المكلفة بصنع عدادات وأجهزة القياس والمراقبة.

[1] من إعداد الطالبتين ، بالاعتماد على مقابلة السيد مغراوي زكرياء ،رئيس مصلحة الاستغلال، يوم 12 أفريل 2018 الساعة 10:00.

بفضل هذه الشركات المترفعة أصبحت سونلغاز تمتلك حاليا منشآت أساسية كهربائية وغازية تقي احتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد .

في سنة 1991 أصبحت سونلغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) ،في عام 2002 تحولت إلى شركة ذات أسهم (SPA)، وهذا التغيير أعطى للمؤسسة إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة ، كما تتيح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر ، كونها شركة مساهمة يتعين عليها حيازة حافظة أسهم وقيم أخرى منقولة مع إمكانية امتلاك أسهم أخرى .

خلال السنوات بين 2004 و 2006 أصبحت المؤسسة في شكل مجمع أو شركة قابضة بإعادة هيكلها فيشكل شركات متفرعة مكلفة بالنشاطات الأساسية:

1-شركة توزيع الكهرباء والغاز إنتاج الكهرباء SPA

2- فرع تسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE

3-فرع تسيير شبكة نقل الغازGRTG

في سنة 2006 هيكل نشاط التوزيع أصبح موزع بين أربع شركات هي:

1-الجزائر العاصمةSPA

2- منطقة الوسط SDC

3- منطقة الشرق SDE

4- منطقة الغربSDD

الشركةGRTE والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء تضيف هذه الشركات الخمسة لكل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء لتكون قطب المهن القاعدية الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز ، حيث تتضمن هذه الأخيرة كذلك :

1-SKTشركة كهرباء ترقة.

2- SDKشركة كهرباء كدية الدروش.

3- SKBشركة كهرباء البرواقية.

4- SKBشركة كهرباء سكيكدة.

هـذه الشـركات الأربعـة هـي محطـات إنتـاج الكهـرباء أنشـأت بمسـاهمة سـونلغاز خـلال السـنة ذاتهـا 2006وفي سياق دعم تنظيم سونلغاز على شكل مجمع وإنجاز برنامج تطوير مهم للمجمع ،عادة مؤسسة الأشغال الخمسة وهي [1]:

1-شركة أشغال الكهرباء كهريف.

2- شركة إنجاز المنشآت الأساسية ايرقا.

3- شركة التركيب الصناعي.

4- شركة إنجاز القنوات كنلغاز.

وفي سنة 2007 جاء دور مراكز الانتقاء والتكوين التابعة لسونلغاز لترقي إلى فرع سامي بمعهد التكوين في الكهرباء والغاز شهر جانفي2009 ،وفي نفس السنة تم توقيع إنهاء عملية إعادة هيكلةمجمع سونلغاز مع إنشاء الكهرباء والغاز وشركة الممتلكات العقارية للصناعة الكهربائية والغاز ELIT ، كما تم إنشاء الشركة الجزائرية للتكنولوجيا والإعلام SOPIEG، وأصبحت سونلغاز اليوم مجمعات تتكون من39شركة ،منها خمسة شركات مساهمة مباشرة هي :

1- الشركة الجزائرية للطاقة .

2- الشركة الجزائرية للطاقة والاتصالات .

3- الشركة الجديدة فيالجزائر.

4- شركة الخدمات الهندسية الجزائرية.

5- الشركة الجزائرية AEC

هذا دون حساب المساهمات غير المباشرة مثل (كهرماء) ، وأخذ مساهمة من خلال فرع (وقد التحق فرع أخير بالمجمع في 2009 هو إنارة روسية) .

ومن أهم مقومات هذه المؤسسة أن لها رقم أعمال يقدر ب129 مليار دينار ، كما حققت مؤخرا استثمارات قدرت ب140 مليار دينار ، كما عللت جاهدة لإنتاج 27884 مليون كيلووات ساعي من الكهرباء لزبائنها المقدرين ب8456950 زبون .

[1] من إعداد الطالبتين، مقابلة شخصية مع السيد زنابني محمد، رئيس مصلحة المالية، يوم 15 أفريل 2018 ، 15:30سا

المطلب الثاني : خصائص المؤسسة وأهدافها

أولا : خصائص المؤسسة [1]

- سونلغاز مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري .
- سونلغاز وضعت تحت تصرف الوزير المكلف بالطاقة .
- سونلغاز تتمتع بالشخصية المعنوية وتتمتع بالاستقلال المالي .
- سونلغاز تخضع لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة .

ثانيا: أهداف المؤسسة

تعتبر سونلغاز شركة ذات أسهم ، رأسمالها بمائة وخمسين مليار دينار موزع على مائة وخمسين ألف سهم 150000 قيمة كل سهم مليون دينار تكتتبها وتحررها الدولة دون سواها .

وتهدف سونلغاز إلى تحقيق مايلي:

- إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها؛
- نقل الغاز لتلبية حاجات السوق الوطنية؛
- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقه؛
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها؛
- دراسة كل شكل ومصدر للطاقة وترقيته وتثمينه.

ثالثا: صلاحيات المؤسسة

وتتمثل هذه الصلاحيات في[2]:

- ضمان نوعية واستمرارية الخدمة.
- استغلال وصيانة شبكات توزيع الكهرباء والغاز.
- تطوير شبكات الكهرباء والغاز من أجل ربط الزبائن الجدد.
- ضمان أمن وفعالية الشبكات.

[1] من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على وثائق المؤسسة لسنة 2018 .

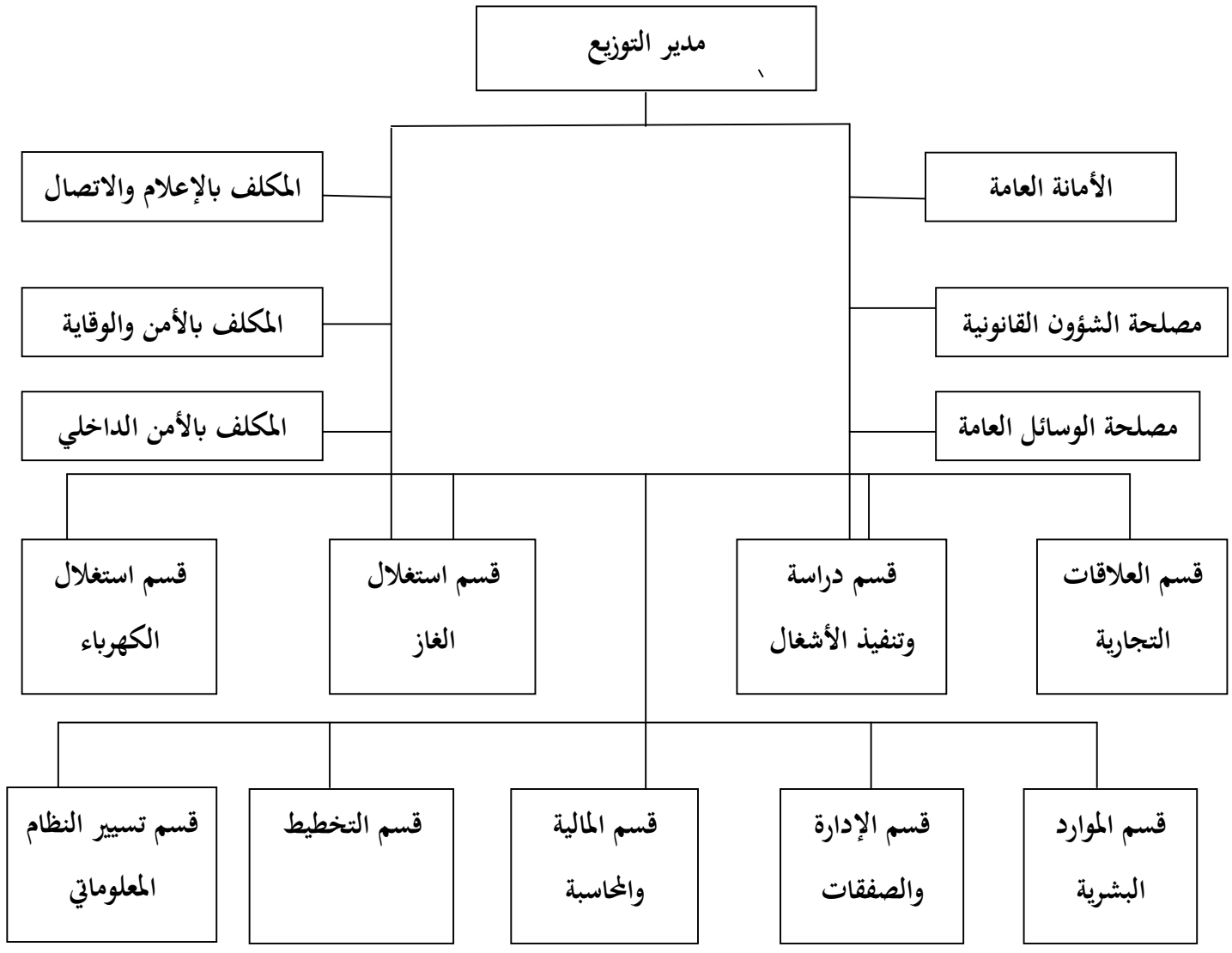
[2] www. sonelgaz Distributions centre.dz , 10 Avril 2018, 12 :00h

- تسويق الكهرباء والغاز.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الكهرباء والغاز ووظائفها

أولا : الهيكل التنظيمي

الشكل رقم (3-1) الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمدية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة

تضم المديرية 09 أقسام رئيسية بالإضافة إلى بعض المصالح المساعدة والفرعية ونذكر منها ما يلي:

1/ المدير: يقوم بتسيير المديرية والتنسيق بين مختلف المصالح ورؤساء الأقسام.

2/ الأمانة العامة :تساعد المدير في أداء مهامه وتنظيم مواعيده وكذا استقبال الزوار .

3/ المكلف بالشؤون القانونية :يعتبر ممثل المدير أمام القضاء عند رفع دعوى ضدها من طرف جهة معينة ، أو عندما ترفع هي دعوى تطالب فيها بحقوقها وتحصيل ديونها لدى الزبائن .

4/ المكلف بالإعلام والاتصال :يقوم بالإطلاع على ما ينشر عن المديرية في وسائل الإعلام المختلفة ، والرد إذا لزم الأمر ذلك ، وكذا الاهتمام بالاتصال الداخلي الذي يكون بين الموظفين والاتصال الخارجي الذي يكون مع (مؤسسات أخرى ، المجتمع المدني أو وسائل الإعلام).

5/ المكلف بالأمن والوقاية :يتمثل دوره في السهر على توفير وتطبيق القوانين التي تحمي العمال من الأخطار التي قد تواجههم أثناء القيام بمهامهم أو ما يسمى بالأمن المهني مثل إنذار العامل بضرورة ارتداء اللباس الخاص بالعمل وحماية شبكات الغاز والكهرباء من أي اعتداء يسبب تلفها .

6/ المكلف الأمن الداخلي :يعمل على المحافظة على الأمن داخل المديرية وتطبيق القوانين الخاصة بذلك لتفادي أي سرقة أو ضياع للممتلكات ومعدات ولوازم العمل ، وهو المسؤول عن توفير الحماية للموظفين داخل المديرية.

7/ مصلحة الوسائل العامة :لديها عدة مهام منها :

- ❖ توفير المتطلبات اللازمة للعمل بالمديرية بدءا بالسيارات ، الورق ...
- ❖ تسيير الأملاك العقارية بالمؤسسة .
- ❖ الإشراف على قسم الأرشيف .

8/ قسم دراسة وتنفيذ الأشغال : تقوم هذه المصلحة بما يلي :

- ❖ دراسة المشاريع المقدمة من اجل الربط بالكهرباء والغاز ؛
- ❖ الإشراف على الانجاز ومراقبة مدى سير الأشغال بحيث يمكن توقيفها إذا لم تكن حسب المعايير المطلوبة؛
- ❖ تقديم حلول للبلاغات المقدمة .

9/ قسم الموارد البشرية : تهتم بما يلي :

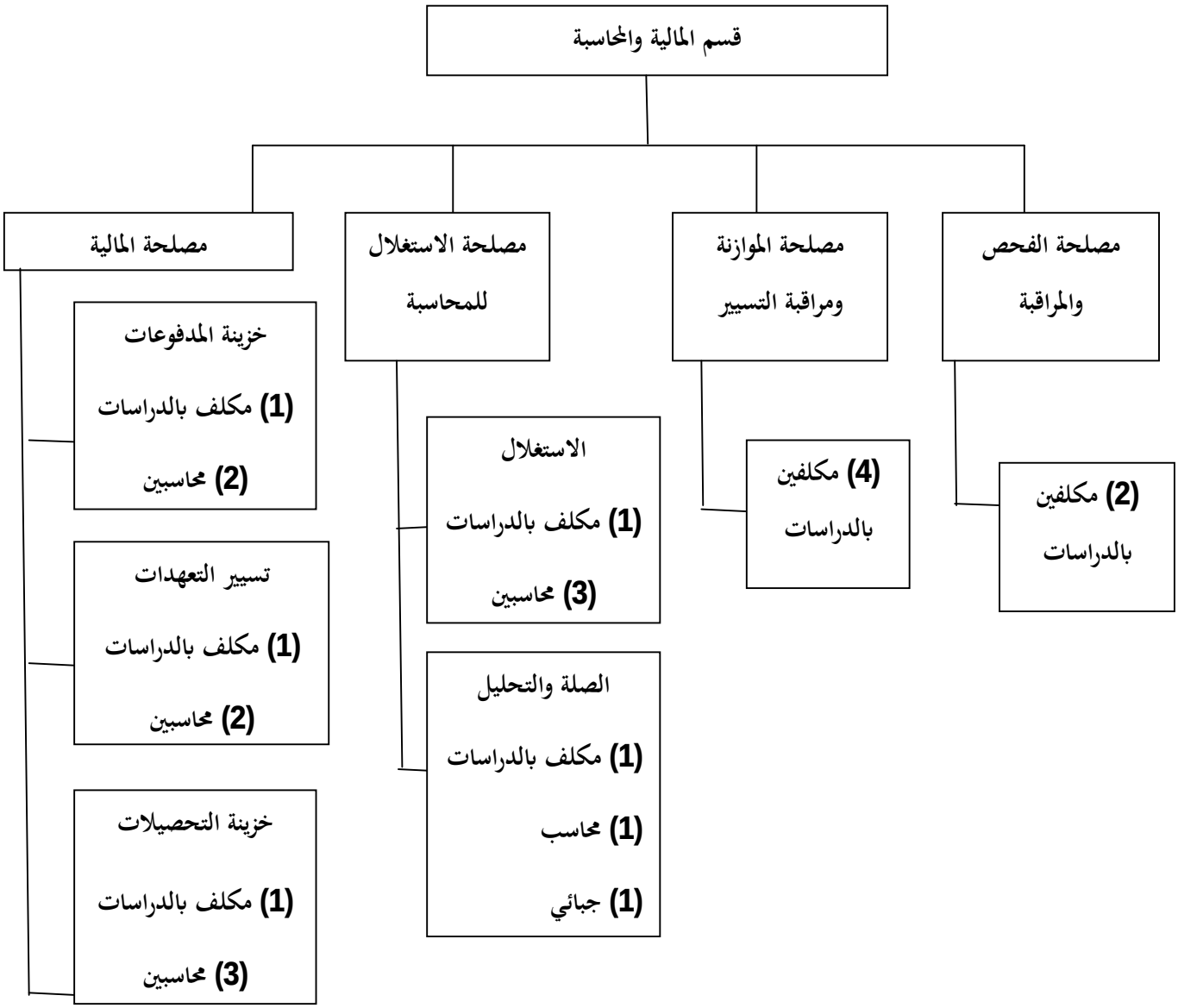
- ❖ تسيير الملفات الخاصة بالعمال والرواتب ؛
- ❖ انجاز الإحصائيات المتعلقة بتكوين الموظفين ؛

- تطبيق سياسات تسيير الموارد البشرية المقررة من الإدارة العامة .

10/ قسم المالية والمحاسبة : يقوم بما يلي :

- انجاز كل ما يتعلق بالحسابات المالية للمديرية من ديون ومصاريف ؛
- انجاز الميزانية العامة للمديرية ؛
- مراقبة ومعاينة جميع العمليات الحسابية.

الشكل(3-2): هيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة

11/ قسم تسيير النظام المعلوماتي : ومهامه تتمثل في [1]:

- ❖ تسيير النظام المعلوماتي الذي تعمل به مختلف مصالح المديرية والسهر على حفظ المعلومات وتخزينها .
- ❖ إدارة الشبكات المحلية و الاتصالات.
- ❖ صيانة الحظيرة المعلوماتية وأجهزة الإعلام الآلي.

12/ قسم العلاقات التجارية :توجد على مستوى الولاية 8 مصالح هي :

المدية1، المدية2، البرواقية، قصر البخاري ، بني سليمان ، عين بوسيف ، الشهبونية ، تابلاط.

تتمثل مهامه في :

- ❖ إرضاء الزبائن حتى الجدد؛
- ❖ التكفل بشكاوى الزبائن ؛
- ❖ إعلام ونصح ومراقبة الزبائن ؛
- ❖ السهر على احترام إجراءات ربط الزبائن بالطاقتين الكهربائية والغازية من يوم إيداع طلب الزبون إلى يوم ربطه .

13/ قسم التخطيط وتطوير شبكة الكهرباء والغاز:

من مهامه ما يلي:

- ❖ إنجاز المخطط الرئيسي لشبكة الكهرباء والغاز للمديرية؛
- ❖ دراسة المخططات لإعادة التخطيط لشبكات الغاز والكهرباء؛
- ❖ إنجاز طلبات الربط بالكهرباء والغاز؛
- ❖ تشكيل بنك معلومات لاحتياجات الدراسات الخاصة بالكهرباء والغاز.

ثانيا : وظائف المؤسسة

سونلغاز عبارة عن شركة مساهمة وهي مؤسسة محتكرة لثلاثة وظائف أساسية وهي: إنتاج الكهرباء، نقل الكهرباء والغاز ، وتوزيع الكهرباء والغاز .

[1] من إعداد الطالبتين ، بالاعتماد على وثائق مسلمة من طرف المؤسسة.

1- الإنتاج :

إن طبيعة الكهرباء كمنتوج غير قابل للتخزين أجبر مؤسسة سونلغاز على اندماج كامل لكل نشاطاتها من الإنتاج إلى غاية الاستهلاك النهائي ، الإنتاج هو عملية تحويل الطاقة الحرارية أو المائية إلى طاقة ميكانيكية ثم إلى طاقة كهربائية .

2- النقل:

يخص نشاط النقل كل من نقل الكهرباء والغاز فنقل الكهرباء يتم عبر خطوط ذات الضغط العالي (60kv,220kv,400kv) بالإضافة إلى خطوط ذات الضغط المتوسط.

أما فيما يخص نقل الغاز فتقوم مؤسسة سونلغاز بتزويد السوق بالكميات اللازمة من غاز مؤسسة سونطراك، حيث أنشئت سونلغاز شبكة هامة لنقل الغاز سواء كان لضغط العالي الموجه للمشتركين الصناعيين، أو المتوسط أو المنخفض.

3- التوزيع:

تقوم مؤسسة سونلغاز بتوزيع كل من الكهرباء والغاز بخطوط وكابلات ذات ضغط منخفض ومتوسط لتلبية احتياجات زبائنها الصغار بالطاقة الكهربائية والغازية.

تزود سونلغاز فيما يخص توزيع الكهرباء شركائها الصناعيين بشبكات ذات ضغط مرتفع في حين أن الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة تزودهم بشبكات الضغط المتوسط ، أما العائلات والحرفيين فتزودهم بضغط منخفض .

في حين تلبي سونلغاز عند توزيع الغاز احتياجات ثلاثة أنواع من زبائنها تتمثل في :

- الزبائن الصناعيين الذين يتم تغذيتهم بشبكات الضغط المرتفع؛
- الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة والذين تتم تغذيته بشبكات الضغط المتوسط؛
- العائلات والحرفيين الذين تتم تغذيتهم بضغط منخفض .

4- البيع:

تعتمد سونلغاز على بيع الكهرباء والغاز اعتمادا على أنواع الضغط العالي المتوسط والمنخفض .

المبحث الثاني: عرض وتحليل النسب والموازنات المالية لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية

من خلال هذا المبحث سنقوم بدراسة الميزانيات المالية لسنوات 2014-2015-2016 وهذا بهدف تحليل النسب والموازنات المالية لشركة توزيع الكهرباء والغاز.

المطلب الأول: عرض وتحليل النسب المالية

الجدول رقم(3-1): الميزانية المختصرة لجانب الاستخدامات لسنوات: 2014-2015-2016 الوحدة: دج

	2014	2015	2016
استخدامات مستقرة	9.548.912.540,50	12.463.598.855,14	14.358.358.833
استخدامات جارية	2.287.599.427,72	3.470.073.369,58	3.610.858.860,81
مجموع الاستخدامات	11.836.511.968,22	15.933.672.224,72	17.969.217.693,81

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم(3-2): الميزانية المختصرة لجانب الموارد لسنوات: 2014-2015-2016 الوحدة: دج

	2014	2015	2016
الأموال الخاصة	6.596.617.312,73	8.490.942.040,90	10.360.440.111,60
ديون طويلة الأجل	2.536.038.904,42	2.843.325.449,44	3.294.235.061,96
موارد دائمة	9.132.656.217	11.334.267.490,34	13.654.675.173,16
موارد جارية	2.703.855.751,01	4.599.404.734,38	4.314.542.520,25
مجموع الموارد	11.836.511.968,22	15.933.672.224,72	17.969.217.693,81

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

1-نسب الهيكلية:

الجدول رقم(3-3): يبين نسب الهيكلة المالية للمؤسسة لسنوات: 2014-2015-2016

النسب	العلاقة	2014	2015	2016
نسبة التمويل الدائم	موارد دائمة/استخدامات مستقرة	0,95	0,90	0,95
نسبة التمويل الذاتي	أموال خاصة/استخدامات مستقرة	0,69	0,68	0,72

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

* نسبة التمويل الدائم

من خلال الجدول يتبين لنا أن نسبة التمويل الدائم لسنوات 2014-2015-2016 أقل من الواحد، وهذا يعني أن الموارد الدائمة لم تغطي الاستخدامات المستقرة، وبالتالي فإن المؤسسة تكون في هذه الحالة قد لجأت إلى الديون قصيرة الأجل لتمويل استخداماتها المستقرة وهي وضعية غير جيد للمؤسسة.

* نسبة التمويل الذاتي

نلاحظ أن نسبة التمويل الذاتي خلال السنوات 2014-2015-2016 أقل من الواحد، وهذا يدل على أن المؤسسة غير قادرة على تمويل استخداماتها المستقرة بأموالها الخاصة، واستعانتها بالديون طويلة الأجل وهي وضعية غير جيدة للمؤسسة.

2- نسب المديونية:

الجدول رقم(3-4): يبين نسب المديونية للمؤسسة لسنوات: 2014-2015-2016

النسب	العلاقة	2014	2015	2016
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/مجموع الموارد	0,55	0,53	0,57
نسبة قابلية التسديد	مجموع الديون/مجموع الموارد	0,44	0,46	0,42

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

*** نسبة الاستقلالية المالية**

بما أن نسبة الاستقلالية المالية لسنوات 2014-2015-2016 أكبر من50%وهو مؤشر إيجابي فإن المؤسسة تتمتع باستقلالية مالية وهي وضعية جيدة.

***نسبة قابلية التسديد**

يتضح لنا من خلال الجدول أن قابلية التسديد خلال سنتي 2014 و2015 كانت 44%و 46% على التوالي مرتفعة وهذا يعني أن المؤسسة ليس لديها ضمانات لتسديد ديونها أما في سنة 2016 تحسنت وضعية المؤسسة بسبب تراجع النسبة إلى 42 %حيث أنه كلما كانت هذه النسبة صغيرة زاد ارتياح الدائنين اتجاه المؤسسة فهي إذن لا تواجه أي صعوبات في سداد قيمة الزبائن والفوائد حين يصل موعد استحقاقها.

3- نسب السيولة

الجدول رقم(3-5): يبين نسب السيولة لسنوات: 2014-2015-2016

النسب	العلاقة	2014	2015	2016
نسبة السيولة العامة	**استخدامات جارية/موارد جارية**	0,84	0,75	0,83
نسبة السيولة الفورية	**استخدامات الخزينة/موارد جارية**	0,080	0,088	0,041
نسبة سيولة الأصول	**استخدامات جارية/مجموع الاستخدامات**	0,19	0,21	0,20

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

*** نسبة السيولة العامة**

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة العامة خلال سنوات 2014-2015-2016 تقترب من الواحد، وهذا يبين عدم قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل باستخداماتها الجارية.

*** نسبة السيولة الفورية (الجاهزة)**

أما فيما يتعلق بنسبة السيولة الفورية نجد أنها نسبة منخفضة جدا خلال السنوات الثلاثة مقارنة مع المعدل المحدد لها وهو 20% ، حيث يتبين لنا أن المؤسسة غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل بواسطة الخزينة.

***نسبة سيولة الأصول**

تمكن هذه النسبة من تقييم رؤوس الأموال المتداولة بمجموع الاستخدامات وهذه النسبة تتغير بنشاط المؤسسة ومن خلال الدراسة نجد أن النسبة لسنوات الثلاثة متقاربة وهذا ما يعني أن المؤسسة في حالة استقرار.

المطلب الثاني: عرض وتحليل الموازنات المالية

1- رأس المال العامل

الجدول رقم(3-6): حساب رأس المال العامل للفترة 2014-2015-2016 الوحدة: دج

البيان	2014	2015	2016
الموارد الدائمة	9.132.656.217	11.334.267.490,34	13.654.675.173,16
استخدامات مستقرة	9.548.912.540,50	12.463.598.855,14	14.358.358.833
رأس المال العامل	-416.256.323,5	-1.129.331.364,8	-703.683.659,84

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

وجود رأس مال عامل سالب خلال السنوات الثلاثة راجع لعجز المؤسسة عن تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة وبالتالي فهي بحاجة لتقليص مستوى استثماراتها التي تتوافق مع مواردها المالية الدائمة.

2- رأس المال العامل الخاص

الجدول رقم(3-7): حساب رأس المال العامل الخاص للفترة 2014-2015-2016 الوحدة: دج

البيان	2014	2015	2016
الأموال الخاصة	6.596.617.312,73	8.490.942.040,90	10.360.440.111,60
استخدامات مستقرة	9.548.912.540,50	12.463.598.855,14	14.358.358.833
رأس المال العامل الخاص	-2.952.295.227,77	-3.972.656.814,24	-3.997.918.721,4

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نجد أن رأس المال العامل الخاص سالب للسنوات الثلاثة وهذا يعني أن الأموال الخاصة للمؤسسة لم تغطي جميع استخداماتها المستقرة.

3- رأس المال العامل الإجمالي

رأس المال العامل الإجمالي = الاستخدامات الجارية

الجدول رقم(3-8): حساب رأس المال العامل الإجمالي لسنوات 2014-2015-2016 الوحدة: دج

البيان	2014	2015	2016
رأس المال العامل الإجمالي	2.287.599.427,72	3.470.073.369,58	3.610.858.860,81

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة رأس المال العامل الإجمالي منخفضة مقارنة بالأموال الخاصة مما يعني أن المؤسسة مستقلة ماليا أي عدم تدخل الأطراف الخارجية في سياستها.

4- رأس المال العامل الأجنبي

الجدول رقم(3-9): حساب رأس المال العامل الأجنبي لسنوات 2014-2015-2016 الوحدة: دج

البيان	2014	2015	2016
ديون طويلة الأجل	2.536.038.904,42	2.843.325.449,44	3.294.235.061,96
موارد جارية	2.703.855.751,01	4.599.404.734,38	4.314.542.520,25
رأس المال العامل الأجنبي	5.239.894.655,49	7.442.730.183,82	7.608.777.582,21

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن رأس المال العامل الأجنبي في زيادة مستمرة خلال السنوات الثلاث مما يعني أن الشركة تعتمد على قروض قصيرة الأجل وهذا يتمثل في أخذها استثمارات مولتها بنفسها أو من طرف الزبائن أو من طرف الحكومة.

5- احتياجات رأس المال العامل

الجدول رقم(3-10): حساب احتياجات رأس المال العامل لسنوات 2014-2015-2016 الوحدة: دج

البيان	2014	2015	2016
استخدامات جارية	2.287.599.427,72	3.470.073.369,58	3.610.858.860,81
استخدامات الخزينة	217.863.787,78	407.305.590,16	179.639.413,08
موارد جارية	2.703.855.751,01	4.599.404.734,38	4.314.542.520,25
سلفات بنكية	00	00	00
احتياجات رأس المال العامل	-634.120.111,07	-1.536.636.955	-883.323.072,52

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نرى من خلال الجدول أن احتياجات رأس المال العامل في السنوات الثلاثة كانت سالبة لأن احتياجات الدورة أقل من موارد الدورة، مما يعني أنه هناك مشكل في استغلال الموارد المتاحة للمؤسسة بحيث أثر ذلك على زيادة التكلفة والتقليل من الأرباح.

6- الخزينة

الجدول رقم(3-11): حساب الخزينة لسنوات 2014-2015-2016 الوحدة: دج

البيان	2014	2015	2016
استخدامات الخزينة	217.863.787,78	407.305.590,16	179.639.413,08
موارد الخزينة	00	00	00
الخزينة	217.863.787,78	407.305.590,16	179.639.413,08

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ومن خلال مؤشرات التوازن المالي للميزانية الوظيفية نجد أن رأس المال العامل واحتياج رأس المال العامل ذو قيمة سالبة، وأن الخزينة الصافية موجبة، وهذا يعني بأن الموارد المحققة بواسطة دورة الاستغلال يمول جزء من الاستخدامات المستقرة، وبمعنى آخر يمول الموردون استثمارات المؤسسة وتتطلب هذه الحالة تدعيم الموارد الدائمة.

ملاحظة:[1]

قيمة الخزينة ضعيفة لأن المؤسسة تتعامل بالبنك وليس بالصندوق، و تعتمد الخزينة على شقين هما المدخلات والمخرجات:

- المدخلات تكون بشكل يومي تتمثل في تحصيل الزبائن...الخ ، وتعمل بنظام التجميع.
- المخرجات تكون مرة في الشهر وتعمل بنظام التقسيم.

كيف تعاملت سونلغاز مع وضع تتحمل استثمارات كبيرة والعائد يكون على دفعات؟

سونلغاز هي مؤسسة تابعة للحكومة مما جعل حجم استثماراتها كبير ويتم أخذها على شكل دفعات وقد تم التعامل مع هذا الوضع لوجود اتفاقيات مع البنوك لتمويل هذه المشاريع.

[1] من إعداد الطالبتين ، بإجراء مقابلة مع رئيس مصلحة الاستغلال السيد مغراوي زكرياء، يوم 6 ماي 2018، الساعة 14:00 .

خلاصة

بعدما تطرقنا في الفصلين الأول والثاني على الإطار النظري للرقابة الداخلية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي قمنا بإسقاطه في الفصل الثالث وذلك من خلال دراسة تطبيقية لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية، حيث قمنا بتحليل الميزانيات المالية لسنوات 2014-2015-2016 لهذه المؤسسة باستخدام النسب المالية، وكذلك قمنا بتحليل التوازنات المالية من أجل تحديد التوازن بين الأصول والخصوم بإتباع سياسة مالية معينة.

خاتمة عامة

إن هدف المؤسسات اليوم هو ضمان بقائها وحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها ونشاطها، هذا ما أدى بالمسئولين إلى ضرورة وضع نظام فعال للرقابة الداخلية وكفيل بحماية موجداتها من شتى أنواع الإهمال والتلاعب، كما يضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء و الغش والتزوير، ولذلك أصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد ايجابية سواء لأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها ومحاولة تحسينه وتطويره.

إن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة سواء في الجانب الإداري أو المحاسبي أو المالي يتضمن العديد من الخطوات، أولها التعرف على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمع مختلف المعلومات الخاصة بالأنظمة الجزئية لنظام الرقابة الداخلية، ثم خطوة اختبارات الفهم والتطابق للتأكد من أن كل الإجراءات داخل المؤسسة موجودة وواضحة، تليها خطوة التقييم الأولي بالاعتماد على الخطوتين السابقتين باستخراج مبدئيا نقاط القوة ونقاط الضعف، ثم بعد ذلك خطوة اختبارات الاستمرارية التي تهدف إلى التأكد من نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم النهائي، والتي يمكن من خلالها تقديم حوصلة في وثيقة شاملة تبين مدى قوة وضعف نظام الرقابة على المعلومات المالية وهذه الوثيقة تمثل التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية لاسيما وأن القوائم المالية وما تحتويه من معلومات تعمل على ضمان تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

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

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال دراستنا توصلنا إلى بعض النتائج منها:

- تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية والإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.

- يتميز النظام الرقابي القوي والفعال بدرجة كبيرة من المصداقية للمؤسسة وأهميته لما له من مقومات رئيسية تعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى ذو الارتفاع العالي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى:**" الرقابة الداخلية لها دور أساسي في المؤسسة الاقتصادية ".**

- نظام الرقابة الداخلي يقوم على التخطيط والتنظيم الإداري للمشروع داخل المؤسسة، وحماية ممتلكاتها من السرعة والتلاعب ومن الوقوع في الأخطاء المحتملة بإظهار التغيرات السلبية ومحاولة تحسينها والذي تضمن السير الحسن لوظائف المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية: **" يتميز نظام الرقابة الداخلية بإجراءات عملية تضمن السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة ".**

- تقييم الأداء المالي هو قيام إدارة المؤسسة بفحص وتشخيص المركز المالي ومقارنة نتائج ما حققته وما ضيعته من فرص من سنة لأخرى، وإعطاء خطط كفيلة بتحدي المستقبل، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة:**" تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل ".**

- الرقابة الداخلية تقوم بها المؤسسة في شقيها المالي والتقني، بحيث يكون لها تأثير على المدى القصير و المتوسط والمدى الطويل في تحليل الوضعية المالية أو الوضعية التقنية، وتساعدنافي معرفة مواطن القوة ومواطن الضعف وتحقيق أهداف كل مؤشر، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة : **"تأثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية ".**

التوصيات:

1- تحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلية وجعله أكثر فعالية.

2- ضرورةإعداد برنامج لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء الواجب تحقيقه.

3- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير التي تؤدي إلى تحقيق أهدافها.

4- يمكن للمؤسسة أن تختار مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية التي تعبر على أداء المؤسسات المثيلة لها وتقارن بها.

أفاق الدراسة :

رغم سعينا للإلمام بأهم جوانب هذا الموضوع ، إلا أنه كأي عمل أكاديمي يوجد هناك تقصير في عملنا، كما أن هناك جوانب لم نتمكن من التطرق لها ، ولكن نعتقد أنها قد تعالج بطريقة واسعة لمواضيع أخرى ، وعليه نقترح بعض المواضيع التي نراها جديرة لأن تكون إشكالية لأبحاث ودراسات أخرى:

1- دور نظام الرقابة الداخلية في التحكم بالمخاطر المحيطة بالمؤسسة.

2- فعالية المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

3-دور الرقابة وتقويم الأداء في المؤسسات الاقتصادية والعامة.

4- دور التشخيص المالي في اتخاذ القرارات الإدارية.

قائمة الكتب :

1-أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008م.

2- إبراهيم مُحَّد المحاسنه، إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2013م.

3- بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث.

4- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة و حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014م.

5- حامد طلبة مُحَّد أبو هيبة، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2012م.

6- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتدقيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006م.

7- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010م.

8- رمزي أحمد عبد الحي، تقييم أداء الإدارة الجامعية في ضوء الإدارة الشاملة، دار وفاء لدنيا الطباعة والنشر، ليبيا، 2007م.

9- طواهر مُحَّد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003م.

10- عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، جامعة الإسكندرية، 2007م.

11- عبد الرحمان توفيق، الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مصر،2014م.

12-عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009م.

13- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، الإسكندرية، 1993م.

14- عمار بن عيشي، اتجاهات التدريب وتقييم أداء الأفراد، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2012م.

15- عبد الرءوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004م.

16- علاء فرحان طالب، حوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011م.

17- عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات (الجدوى الاقتصادية والفنية وتقييم جدوى الأداء)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، 1999م.

18- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006م.

19- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002م.

20- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مُحَمَّد السيد سريا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006م.

21- مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010م.

22- مُحَمَّد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009م.

23- مُحَمَّد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على أسهم شركات المساهمة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010م.

24- مُحَمَّد السيد سريا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004م.

25- مُحَمَّد ناجي درويش، عبد الفتاح الصحن، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998م.

26- مبارك لسلوس، التسيير المالي، الطبعة الثانية، 2012م.

27- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، الطبعة الأولى، المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2008م.

28- مُحَمَّد قدري حسن، إدارة الأداء المتميز، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2014م.

29- نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الفكر ناشرون وموزعون، جامعة الزرقاء، 2013م.

30- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006م.

31-وليد ناجي الحيالي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009م.

المذكرات:

1-أوراغ وناسة، أثر التحليل المالي على أداء المؤسسة، مذكرة لنيل الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،2015م.

2- بن غدة مليكة، دور التحليل المالي واستخداماته الرقابية في تقييم الأداء المالي، مذكرة لنيل الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2014م.

3- تالي رزيقة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل الماستر، جامعة البويرة،2012م.

4-دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية،الجامعة الجزائر 2007 م.

5- رابح بودرومي، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية،2017م.

6- زينة قمري، مداخلة حول واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المنائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2009م.

7- سعيداني إيمان، تقييم الأداء المالي لشركات التأمين باستعمال النسب المالية، مذكرة لنيل الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2014م.

8- صخري جمال عبد الناصر، التحليل المالي كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر، مذكرة لنيل الماستر، كلية علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012م.

9- طير الويزة، فعالية التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسة، مذكرة لنيل الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014م.

10- علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل الماستر، كلية العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، 2014م.

11- عائشة بلغالي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة ورقلة، 2016م.

12- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم، مذكرة لنيل الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2001م.

13- علاق فاطمة، دور التحليل المالي في تشخيص البنية المالية للمؤسسة، مذكرة لنيل الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014م.

14- عتبة بن عتبة عبد الله، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، مذكرة لنيل الماستر، كلية العلوم المالية والمحاسبية، جامعة خميس مليانة، 2016م.

15- عبد الصمد كانش، تحليل وتقييم الأداء المالي لشركات التأمين، مذكرة لنيل الماستر، كلية علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013م.

16-قريرة مروة، دور التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر بسكرة، 2016م.

17- مُحَّد حقيقة، أثر تسيير عناصر الاحتياج في رأس المال العمل على الأداء المالي لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية للفترة 2009-2013، مذكرة لنيل الماستر، كلية علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014م.

18-نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة بسكرة، 2014م.

- الكتب الأجنبية :

1-Abdellatif Khemakhem , la dynamique du contrôle de gestion Dunod, 2ed, Paris, 1976.

2- Bernard Martory , contrôle de gestion social, librairie Vuibert, paris, 1999.

- مقابلات شخصية :

1- مقابلة مع السيد مغراوي زكرياء، رئيس مصلحة الاستغلال، الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز، يوم 12 أفريل 2018 الساعة 10:00 .

2- مقابلة مع السيد زناييني مُحَمَّد ، رئيس مصلحة المالية، الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، يوم 15 أفريل 2018 الساعة 15:30.

- المواقع الإلكترونية:

1- www.sonelgaz distributions centre.dz, 10Avril 2018, 12 :00h