الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

دراسة حالة: الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز –مديرية التوزيع بالوادي– خلال الفترة: (2019 -2020-2021)

إعداد الطلبة:

سعد كروش

يوسف تليلي

ميلود ترعة

تحت إشراف الأستاذ/ الدكتور:

د. رياض زلاسي

لجنة المناقشة

أ.د. فاتح سردوك	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	رئيس
د. رياض زلاسي	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	مشرف ومقرر
أ.د. زكريا دمدوم	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة

دراسة حالة: الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز –مديرية التوزيع بالوادي– خلال الفترة: (2019 -2020-2021)

إعداد الطلبة:

سعد كروش

يوسف تليلي

ميلود ترعة

تحت إشراف الأستاذ/ الدكتور:

د. رياض زلاسي

لجنة المناقشة

أ.د. فاتح سردوك	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	رئيس
د. رياض زلاسي	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	مشرف ومقرر
أ.د. زكريا دمدوم	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023/2022

الإهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى:

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وأمدهما بالصحة والعافية.

أسرتي الكريمة زوجتي المصون وبناتي الأعزاء لجين وسرين.

إلى إخوتي وأخواتي وأبنائهم وصديقي العمر والمسيرة: يوسف تليلي وميلود ترعة.

إلى أصدقائي ومعارفي الذين أُجلُّهم وأحترمهم.

إلى أساتذتي في كلية.

كل رجال العلم والعمل في ميدان شرف خدمة الجزائر وتطورها.

سعد كروش

الإهداء

اهدي هذا العمل الى روح الوالدين الكريمين رحمهم الله

برحمته الواسعة وجعلهم من اهل الجنة

الى الزوجة الكريمة وابنائي قيس ومحمد الصالح وسيدرا .

الى كل اخوتي واخواتي حفظهم الله

الى صديقي العزيز الدكتور عياشي عبد الله

الى زملائي واصدقائي في البحث كروش سعد وترعة ميلود وفقهم الله

الى كل زملائي في العمل وزملائي في الدفعة

الى كل من ساندني ودعمني .

يوسف تليلي

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من ارتبط رضاهما برضا الله ومن لهما

الفضل بعده في وجودي، إلى من ربياني وأرشداني وسهرا علي.

أبي رحمه الله، وأمي الغالية أطال الله في عمرها

وأمدها بالصحة والعافية.

إلى إخوتي وأخواتي وأبنائهم.

إلى زوجتي الغالية التي كانت سند لي وشجعتني.

إلى صديقي العمر والمسيرة: سعد كروش ويوسف تليلي.

الى كل زملائي في العمل وزملائي في الدفعة.

إلى من جمعتني بهم الأقدار وفرقتني عنهم الأقدار.

إلى كل من علمني ولو حرفا واحدا.

ميلود ترعة

شكر وتقدير

قال الله تعالى في كتابه الكريم: "ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه" .

وفي بداية كلمتنا لا بدّ لنا من أتوجه اولاً بالشكر لله عزّ وجلّ الذي وفقنا للوصول

الى هذه المرحلة العلمية، ولإتمام هذا البحث، راجين من

المولى عز وجل التوفيق والسداد .

نتقدم بالشكر والتقدير الى كل الأساتذة الفضلاء الذين علمونا وأفادونا

ووجهونا خلال هذا الطور من الدراسة.

كما نقدم أسمى آيات الشكر والعرفان بالجميل الى الأستاذ المشرف:

الدكتور رياض زلاسي

حفظه الله ورعاه وأطال في عمره ووفقه وسدد خطاه على كل ما قدمه الينا من بحر

معلوماته وخبراته الواسعة ما شكّل إضافة كبيرة لعملنا البحثي،

فنسأل الله العزيز أن يجازيه خير الجزاء .

سعـــد ويوسف وميلود

الملخـــص:

تهـــدف الدراســـة إلى توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء للمؤسسة، وذلك من خلال التطرق إلى جميع المفاهيم والمتغيرات المحيطة بمصطلح نظام الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة وآليات تحسينه.

كما تم الاعتماد على المنهج الوصـــفي في الجانب النظري، والتحليلي في الجانب التطبيقي باســـتخدام دراســـة الحالة على الشـــركة الجزائرية للكهرباء والغاز- مديرية التوزيع بالوادي-خلال فترة (2019-2020-2021)، من خلال استخدام المقابلة والملاحظة ووثائق مقدمة من المؤسسة (القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج)، حيث تم تحليل الوضعية المالية باستخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

ومن خلال نتائج الدراسة المتوصل إليها، ان تطبيق نظام الرقابة الداخلية يحظى بأهمية كبيرة، ويعتبر أداة من أدوات الإدارة، تساعد في اتخاذ القرارات، وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، ويضمن تطبيق الإجراءات والقوانين الإدارية، وكذلك اعطاء صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق تحليل النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي.

وقد تم تقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، أداء المؤسسة، آليات تحسين الأداء المالي

Abstract:

The study aims at clarifying the importance of **Internal Control** in improving the Performance of enterprises by addressing all the concepts and variables surrounding the concept of **Internal Control**, the performance of the enterprise and the improvement of its mechanisms.

The study was based on the Descriptive Approach in its theoretical chapters and the Analytical Approach in the practical chapter, utilizing a case study applied on the Algerian Electricity and Gas Company – El-Oued's Distribution Directorate during the following periods (2019/2020/2021)- through the use of the interview, observation and documents submitted by the company (Financial lists of budget and results calculations table). Financial situation was analyzed using financial balance indicators and financial ratios.

Through the results of the study, the application of the Internal Control system is of great importance and is considered one of the management tools that helps in making decisions and improving the financial performance of the enterprise, ensures the application of administrative procedures and laws, and affords a picture of the financial situation of the enterprise by analyzing financial ratios and financial balance indicators.

The necessary recommendations and suggestions were made in order to improve the financial performance of the institution under consideration.

Keywords: enterprise performance – financial performance improvement mechanisms - Internal Control System -

فهرس المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	
الشكر	
الملخص	-
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	II
قائمة الأشكال	III
قائمة الرموز والاختصارات	V
المقدمة	أ
الفصل الأول المفاهيم النظرية لنظام الرقابة الداخلية، أداء المؤسسة والدراسات السابقة	1
تمهيد الفصل الأول	2
المبحث الأول: المفاهيم النظرية لنظام الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة	3
المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية وطرق وأساليب تقييمه	3
المطلب الثاني: أداء المؤسسة وطرق تحسينه	14
المبحث الثاني: أهمية الرقابة الداخلية ودورها في تحسين أداء المؤسسة	22
المطلب الأول: آليات تحسين الأداء المالي	22
المطلب الثاني: آليات نظام الرقابة الداخلية ودورها في تحسين الاداء	30
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	36
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة الوطنية والأجنبية	36
المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	41
خلاصة الفصل الأول	42
الفصل الثاني دراسة حالة: الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز–مديرية التوزيع بالوادي– خلال الفتـرة: 2019–2020–2021	43
تمهيد الفصل الثاني	44
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالوادي.	45
المطلب الأول: نشأة وهيكلة الشركة الأم	45
المطلب الثاني: نشأت وهيكلة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	48
المبحث الثاني: الرقابة الإدارية	56
المطلب الأول: رقابة المستخدمين والرقابة الدورية	56
المطلب الثاني: الرقابة الوقائية	59
المبحث الثالث: الرقابة الداخلية للأداء المالي في المؤسسة ودورها في تحسين الاداء.	61
المطلب الأول: عرض الميزانية المختصرة وجدول حسابات النتائج 2019–2020–2021	61
المطلب الثاني: التحليل وفق مؤشرات التوازن المالي وبالنسب المالية	63
خلاصة الفصل الثاني	69
الخاتمة	70
المراجع	74
الملاحق	

قـــائـــمـــة الـجـــداول

الرقم	مضمون الجدول	الصفحة
1-1	ملخص مكونات نظام الرقابة الداخلية.	7
2-1	يبين نسب السيولة	23
3-1	يبين نسب الربحية	23
4-1	يبين نسب النشاط	24
5-1	يبين نسب المديونية	24
1-2	شريحة تعداد العمال	48
2-2	يوضح جانب الأصول من الميزانية المختصرة لسنوات 2019-2020-2021	61
3-2	يوضح جانب الخصوم من الميزانية المختصرة لسنوات 2019-2020-2021	61
4-2	يوضح جدول حسابات النتائج لسنوات 2019-2020-2021	62
5-2	يوضح حساب رأس المال العامل لسنوات 2019-2020-2021	63
6-2	يوضح حساب الاحتياج في رأس المال العامل لسنوات 2019-2020-2021	63
7-2	يوضح حساب الخزينة لسنوات 2019-2020-2021	64
8-2	يوضح حساب نسبة السيولة العامة لسنوات 2019-2020-2021	64
9-2	يوضح حساب نسبة السيولة المختصرة لسنوات 2019-2020-2021	65
10-2	يوضح حساب نسبة السيولة الانية لسنوات 2019-2020-2021	65
11-2	يوضح حساب معدل دوران الأصول لسنوات 2019-2020-2021	66
12-2	يوضح حساب معدل دوران الأصول المتداولة لسنوات 2019-2020-2021	66
13-2	يوضح حساب نسبة التمويل الدائم لسنوات 2019-2020-2021	67
14-2	يوضح حساب نسبة التمويل الذاتي لسنوات 2019-2020-2021	67
15-2	يوضح حساب نسبة الاستقلالية المالية لسنوات 2019-2020-2021	67
16-2	يوضح حساب نسبة الاستقلالية المالية لسنوات 2019-2020-2021	68

قـــائـــمـــة الأشـكـــال

الرقم	مضمون الشكل	الصفحة
1-1	مكونات نظام الرقابة الداخلية	6
2-1	يوضح الأهداف العامة لنظام الرقابة الداخلية	9
3-1	العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتقييم أداء المؤسسة	19
4-1	علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي	29
5-1	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	34
1-2	الهيكل التنظيمي للشركة الأم	47
2-2	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	49
3-2	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	53

قائمة الملاحق

رقم الملحق	اسم الملحق	رقم الصفحة
01	ميزانية الأصول 2019	61
02	ميزانية الخصوم 2019	61
03	ميزانية الأصول 2020	61
04	ميزانية الخصوم 2020	61
05	ميزانية الأصول 2021	61
06	ميزانية الخصوم 2021	61
07	جدول حسابات النتائج 2019	62
08	جدول حسابات النتائج 2020	62
09	جدول حسابات النتائج 2021	62

قائمة الاختصارات والرمـوز

الاختـصـار	الشـــرح	التـرجـمـــة
COSO	Committee of Sponsoring Organizations	لجنة المنظمات الراعية.
AICPA	American Institute Certified Public Accountants	المهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
ISA	International Standards Auditing	معايير التدقيق الدولية
EGA	Electricité gaz algérien	كهرباء وغاز الجزائر
SDA	Société de distribution d'électricité et de gaz d'Alger	شركة توزيع الكهرباء والغاز للجزائر العاصمة
SDC	Société centrale de distribution d'électricité et de gaz	شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط
SDE	Compagnie de distribution d'électricité et de gaz de l'Est	شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق
SDO	Entreprise de services publics occidentale pour l'électricité et le gaz	شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب
SADEG	Société Algérienne de l'Electricité et - du Gaz - Distribution	الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز – التوزيع –
GRTE	Gestion du réseau et transport d'électricité	تسيير الشبكة ونقل الكهرباء
CEEG	Société d'ingénierie électrique et gazière	شركة هندسة الكهرباء والغاز
SPE	Société de production d'électricité	مؤسسة إنتاج الكهرباء
IS	Ingénieur sécurité	مهندس الأمن
DD	Directeur distribution	مدير التوزيع
DRH	département des ressources humaines	قسم الموارد البشرية
DAM	Département de la Administrationet des transactions	قسم الإدارة والصفقات
DESI	Département Exploitation de systèmes ' l'informatique	قسم استغلال أنظمة الإعلام الآلي
DTE	Département de technologie électrique	قسم تقنيات الكهرباء
DRC	Département de la Relations commercial	قسم العلاقات التجارية
DFC	Département de la comptabilité et des finances	قسم المحاسبة والمالية
MT-MP	moyenne tension - moyenne pression	التوتر المتوسط –الضغط المتوسط

قائمـة المصطلحـات

الإنجليزية	العربية
Accounting Controls	الرقابة المحاسبية
Administrative Controls	الرقابة الادارية
Internal Check	الضبط الداخلي
Control Environment	بيئة رقابية
Risk Assessment	بتقييم المخاطر (تقدير المخاطر)
Control Activities	أنشطة رقابية (الإجراءات الرقابية)
Information & Communication	المعلومات والاتصالات
Monitoring	مراقبة الأداء (المتابعة)
Narrative Description	الدراسة التقريرية (التقرير الوصفي):
Organization Chart	خرائط التدفق
Questionnaire	قائمة الاستبيان
Reminder List	طريقة الملخص الكتابي
Accounting System	فحص النظام المحاسبي
Perfomare	الشيء
Performance	العمل
Efficience	الفعالية
Efficiency	الكفاءة
Programme Propre	بالبرامج الخاصة بالشركة
Infrastructures	البنية التحتية
Programme l'Etat	لبرامج الدولة
Cahier de Charges	دفاتر الشروط

المقدمـــــة

تمهيـــــــد:

في إطار الالتزام بضرورة السباق نحو المستقبل، بسبب شدة المنافسة من المحيط الخارجي الذي يتميز بتطور سريع في شتى المجالات، والتي تفوق قدرات المؤسسات غالبا، وبعد أن كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها وازدهارها، أصبح همها الوحيد هو إيجاد حلول تسمح لها بالبقاء والاستمرارية، مما أدى بها إلى السعي نحو إيجاد نظم وأساليب رقابية تساهم وتساعد في تحسين الأداء داخل المؤسسة لضمان ذلك، وحتى تحقق المؤسسات هدفها المتمثل في اســـتمراريتها وبقائها لجأت جميعها لاتباع نظام الرقابة الداخلية، والذي يعتبر خط دفاع قوي يضـــمن ويحمي مصالحها.

فعند احترام متطلبات، وإجراءات تطبيق نظام الرقابة الداخلية، بشكل جيد ومناسب تتمكن المؤسسات من تقييم أدائها وخاصة المالي، فالأداء المالي يعتبر من أهم الوسائل التي يستخدمها علم الإدارة، والذي يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل، ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة وذلك بكفاءة اســتخدام مواردها المتاحة، والمحافظة على أصــولها، في ســبيل تحقيق اعلى مردودية والمحافظة على سمعتها ومكانتها في السوق.

وإدارة المؤسسة تعتبر المسؤولة على تحسين أداء المؤسسة من خلال تحقيق مستوى أداء جيد. لذلك تسعى كافة الأطراف داخل المؤسسة الى تعزيز الأداء الأمثل، وهنا برز دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء.

وعلى ضوء ما ذكرناه سابقا يمكن طرح الاشكالية.

أولا: المشكلة الرئيسية:

ومن هذا المنطلق، وعلى ضوء ما سبق ذكره فإن إشكالية الدراسة الرئيسية يمكن صياغتها ضمن التساؤل التالي:

ما هي أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة؟ وما واقع ذلك في شركة توزيع الكهرباء والغاز لمديرية التوزيع بالوادي؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية:

وبغية الإلمام بهذا الموضــوع بصــفة أكثر تفصــيل يمكن الإشــارة إلى مجموعة من التســاؤلات والتي تشــكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- ما هو دور نظام الرقابة الداخلية؟
- ما المقصود بالأداء المالي للمؤسسة؟ وفيما تتمثل مؤشراته؟
- كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية الذي تقوم به الادارة في تحسين مؤشرات الأداء المالي)؟

- هل يساعد نظام الرقابة الداخلية الجيد في تحسين الأداء للمؤسسة محل الدراسة؟

وفي سبيل الإجابة على الأسئلة السابقة فقد طرحنا الفرضيات التالية:

ثالثا: الفرضيات:

- نظام الرقابة الداخلية له دور فعال واساسي في المؤسسة.
- يقصد بالأداء المالي مدى تحقيق الأهداف ذات الطابع المالي في المؤسسة، وتتمثل مؤشراته في مختلف المؤشرات التي تعكس مستوى الأداء المالي في المؤسسة من نسب مالية ومؤشرات التوازن المالي
- يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال الذي تقوم به الادارة في تحسين مؤشرات الأداء المالي من خلال الكشف عن كافة التغيرات التي يمكن أن تحدث في أي حساب والبحث عن سبب هذا التغير، (تحليل الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة).
- يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين الأداء المالي وتطوير المؤسسة محل الدراسة.

رابعا: مبرّرات اختيار الموضوع:

لم يكن اختيار هذا الموضوع بمحض الصدفة وإنما يعود لعدة دوافع ومبررات، يمكن حصرها فيما يلي:

1. حاجة المؤسسات الجزائرية لنظام رقابة فعال يضمن تحسين أدائها والذي بدوره يضمن استمراريتها.
2. الميل الشخصي للاطلاع ودراسة المواضيع المتعلقة بدور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة.
3. الاهتمام الشخصي بالموضوع نظراً لارتباطه بمجال التخصص.
4. ايمانا منا بأهمية نظام الرقابة الداخلية والذي بدوره يعتبر صمام أمان داخل المؤسسة.
5. عدم وجود تطبيق فعلي لنظام الرقابة الداخلية داخل مؤسساتنا الجزائرية.

خامسا: أهداف الدراسة:

تتلخص الأهداف التي تتطلع هذه الدراسة إلى الوصول إليها فيما يلي:

- توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعلية آليته في تحسين الأداء المؤسسة؛
- تحسين اليات الوصول الى الأداء المالي الأمثل داخل المؤسسة؛
- بلورة الأفكار المتعلقة بمفهوم الأداء المالي، وبيان أهميته وفائدته في المؤسسة؛
- توضيح مؤشرات الأداء المالي، والتعرف على طرق حسابها؛

- الاستفادة من نتائج الدراسة الميدانية في تقديم بعض المقترحات التي تساعد المؤسسات في العمل على تطوير وتعزيز هذا النظام.

سادسا: أهمية الدراسة:

تكتسي أهميتها من خلال إيضاحه الدوراً الكبير الذي يلعب نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء داخل المؤسسة، لهذا تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز ضرورة وحتمية وجوب تبني هذا النوع من نظام الرقابي، وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة تسعى كل مؤسسة تحقيق أفضل أداء لها، والذي يكفل لها السمعة الطيبة في بيئتها، ويمكنها في الاستمرار في نشاطها.

سابعا: الإطار الزماني والمكاني:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي: على الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز- مديرية التوزيع بالوادي-،

الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة الميدانية في خلال فترة (2019-2020-2021)

الحدود المكانية: سنعمل على إنجاز هذه الدراسة الميدانية على مستوى الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز-مديرية التوزيع بالوادي-.

ثامنا: المنهج والأدوات المستخدمة:

تحددت المناهج البحثية التي ستعتمد بناء على طبيعة وطريقة معالجة الإشكالية الرئيسية؛ وقد تم اعتماد طريقة IMRAD كأساس منهجي لهيكلة جوانب البحث بما يساعد على الإجابة عن إشكالية الدراسة الرئيسية والإشكاليات الفرعية ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص الاستنتاجات.

وتبعا لذلك تم الاعتماد على المناهج بحثية.

لأجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، حيث أنه يقوم على جمع معلومات وبيانات من مختلف المصادر والمراجع من أجل تكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة، ومن أجل محاولة الإجابة بقدر الإمكان عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية.

أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التحليلي كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال التطرق إلى كل ما يخص أهمية نظام المراقبة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة من خلال الرقابة الإدارية والمحاسبية (مؤشرات الأداء المالي).

كما تم استخدام دراسة الحالة، من خلال استخدام المقابلة الشخصية مع مسؤولي المصلحة والملاحظة ووثائق مقدمة من المؤسسة (القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج)، حيث تم تحليل الوضعية المالية باستخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

تاسعا: صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعطيات الدقيقة في دراسة الحالة بسبب تحفظ المسؤولين في المؤسسة محل الدراسة بحجة السرية، وكذا صعوبة التنقل بحرية بين هياكلها وأقسامها للتزود بالمعلومات الكافية؛
- صعوبة الحصول على المراجع الحديثة وخاصة المتعلقة بالأداء المؤسسة؛

عاشرا: محتوى البحث:

قد قمنا بتقسيم موضوعنا إلى فصلين الأول يمثل الجانب النظري والدراسات السابقة، والثاني يمثل الجانب التطبيقي.

الفصل الأول: لقد قمنا بتخصيص هذا الفصل كمدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية، والأداء داخل المؤسسة بصفة عامة الأد المالي بصفة خاصة من حيث تعريفهما وأهدافهما ومكوناتهما وطرق وأساليب وآليات تقييمهما، بما فيها الإدارية والمحاسبية، كما تطرقنا فيه الى أهم أساسيات وركائز نظام الرقابة الداخلية، والأداء المالي من خلال ذكر مجموعة من الوسائل والأساليب المتعلقة بهذا النظام، والتي يتم اعتمادها في المؤسسة الاقتصادية وكذا تطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة والتي كانت تشبه دراستنا من حيث المنهج والأهداف.

الفصل الثاني: لقد تم من خلاله اسقاط وتطبيق الدراسة النظرية وتجسيدها على أرض الواقع من خلال الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز–مديرية التوزيع بالوادي–.

وذلك عن طريق مراجعة مختلف الجوانب الإدارية والمالية داخل المؤسســـة، والتعرف على الأداء الرقابي الإداري ومركزها المالي، من خلال تطبيق مؤشرات التحليل المالي، والتوازن المالي باستعمال النسب المالية، والتوازنات المالية ونسب الهيكلة.

الفصل الأول

المفاهيم النظرية لنظام الرقابة الداخلية، أداء المؤسسة والدراسات السابقة

تمهيـــــــد:

لقد تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية تطورا كبيرا، نتيجة لتطور حجم المشـــروعات الاقتصـــادية، وزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية، لضمان تحقيق الأهداف العامة للمشروع من خلال تحسين الأداء داخل المؤسسة، وكذا تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد والأصول المتاحة.

إن نظام الرقابة الداخلية يلعب دورا مهما داخل المؤسسة باعتبارها وظيفة دائمة ومستمرة، ونظاما لضبط الأداء، وضمان تحقيق الأهداف المرسومة من طرف إدارة المؤسسة، إذ انها تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف من أجل المساهمة في تحسين الأداء داخل المؤسسة.

كما ان تحسين أداء المؤسسة، يتطلب من مجلس إدارة المؤسسة والمسؤولين عن الحكومة تصميم نظام رقابة داخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسة الاقتصادية، لأنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من اجل الوصول إلى الاهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وفي ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة إلى تطوير وتحسين الأداء والإنتاجية من خلال نظام الرقابة الداخلية صار ضرورة في عالم تسوده المنافسة الكاملة.

«لقد ظهرت أهمية الرقابة منذ كبر حجم الشركات بظهور مبدأ تقسيم العمل والتخصص والشركات المساهمة وما نتج عن ذلك من كثرة العلاقات بين الشركات المختلفة وتعدد أصحاب الشركة الواحدة وتنوع ملاكه بانفصال الملكية عن الإدارة الى غير ذلك». (1)

سنتطرق في هذا الفصل إلى إطار المفاهيم النظرية والدراسات السابقة من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: المفاهيم النظرية لنظام الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة؛

المبحث الثاني: – أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة؛

المبحث الثالث: – الدراسات السابقة؛

1 – حسين حسين شحاتة، **منهج وأساليب الرقابة وتقويم الاداء**، أستاذ بجامعة الازهر كلية التجارة، بدن سنة، ص:01

المبحث الأول: المفاهيم النظرية لنظام الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة

ان التطور السريع الذي شهده النشاط الاقتصادي في العالم، حيث نتج عنه كبر حجم المؤسسات، واتساع نطاقها ونشاطها، ازدادت الحاجة إلى رقابة قادرة على مواكبة هذا التطور.

فكان للرقابة الداخلية أهمية كبيرة في تحسين أداء المؤسسة، بما يحقق أهداف الإدارة، ويحافظ على أصول وقيمة الشركة، وضمان استغلال الموارد المتاحة وتضمن تحكم وحسن سير عملها بكفاءة وفاعلية، والتي يقوم مجلس ادارتها بتصميم نظامها من اجل الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء والانحرافات، وسنحاول في هذا المبحث التطرق الى المطلبين التاليين:

المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية وطرق وأساليب تقييمه

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت مفاهيم الرقابة الداخلية بتعدد المعرفين لها، وهذا نتيجة للتطورات التي مرت بها، وتعتبر ذو أهمية كبيرة في تحسين أداء المؤسسة، وهذه بعض تعاريف المقدمة للرقابة الداخلية:

1-تعريف (الصبان والفيومي)، «نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية» (1)

2-تعريف (الصحن ونور): «تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، واختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسومة». (2)

3-تعريف لجنة الهيئات الراعية تريدواي (COSO, 2013): "هي عملية يقوم بها مجلس الادارة والهيئة الادارية وغيره من الافراد ويتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وحماية الاصول من الضياع واعداد التقارير الموثوق بها والامتثال الى القوانين الموضوعة من قبل الإدارة ". (3)

---

1 – عبد الفتاح الصحن، ونور أحمد، "**الرقابة ومراجعة الحسابات**"، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، بدون سنة، ص. 263.

2 – محمد التهامي طواهر ومسعود صدقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات –الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2014، ص84

3– محمد حامد مجيد السامرائي، **أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية**، رسالة شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق. الاوسط، 2016، ص16

4-تعريف المهد الأمريكي للمحاســـبين القانونيين (AICPA, 2014): "هي عملية يتم تنفيذها من خلال خطة تضعها الادارة وموظفين اخرين والقائمين على الحكم في المؤسسة من اجل توفير تأكيد معقول بتحقيق الاهداف المتعلقة بمصداقية التقارير المالية للشركة، وتتمثل تلك الاهداف بالخطط والسياسات والاجراءات والتصميم المنظم والامن المادي لجميع اجزاء عملية الرقابة الداخلية "(1)

5-تعريف حســب معيار التدقيق الدولي ســنة 2019 رقم (ISA 315) على أنه «نظام يصـــممه وينفذه ويحافظ عليه المكلفون بالحوكمة والادارة وغيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشـأة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة» (2)

6-كما تعرف الرقابة على الأداء: انها تتمثل في «الإجراءات والعمليات اللازمة لتأكد من ان عملية التنفيذ (الأداء الفعلي للفرد) تتم وفقا للمعايير والخطط الموضوعة مقدما، ولبيان تلك الخلافات بين تلك المعايير والخطط، ثم دراســتها وتحليلها لتعرف على نقاط الضــعف والاســراف وتحديد مســبباتها والمســؤول عنها وتقديم المقترحات والتوصـيات المناسـبة لتصـحيحها ومنع حدوثها مسـتقبلا، وكذا التعرف على مواطن الكفاية والتوفير والعمل على تنقيتها وتشجيعها». (3)

نستنتج من خلال التعاريف السابقة، تعريف شامل للرقابة الداخلية، باعتبارها مجموعة الإجراءات المطبقة والأنشطة الواسعة، التي تقوم بها المؤسسة بما يضمن كل ما يسيطر على المخاطر المحتملة والانحرافات الجوهرية.

كما تسعى الإدارة من خلال الرقابة الداخلية ضـمان تحقيق الأهداف المنشـودة من حماية أصـول المؤسـسـة بفعالية وكفاءة وإصدار تقارير مالية موثوق بها، والالتزام بالسياسات والقوانين، ودقة واكتمال البيانات المالية وذلك بواسطة إطار وظيفي ذو كفاءة ومؤهل تأهيلاً علمياً وعملياً، والتأكد من مدى تطبيقها لأعمالها الموكلة لتحســـين أداء المؤسسة.

1- محمد حامد مجيد السامرائي، نفس المرجع السابق، ص 16-17

2 -المجلس الدولي لمعايير التدقيق: **المعيار الدولي للتدقيق 315**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2021، ص6

3 - حسين حسين شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص:01

الفرع الثاني: أنواع ومكونات نظام الرقابة الداخلية

أولا: أنواع الرقابة الداخلية: يمكن تقسيم الرقابة الداخلية بحسب الأهداف التي تسعى لبلوغها وتحقيقها الى ثلاث أنواع هما:(1)

1) الرقابة المحاسبية (Accounting Controls): تهدف الرقابة الداخلية المحاسبية إلى ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية، ومن الإجراءات التي يمكن ان تضعها الإدارة لتحقيق الرقابة المحاسبية:

- تحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف المتعارضة في القسم المالي بحيث لا يسمح لأي شخص القيام بعملية واحدة من بدايتها الى نهايتها؛
- استخدام طريقة القيد المزدوج؛
- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية؛
- إعداد الموازين المراجعة الدورية؛
- اعداد مذكرة تسوية البنك؛
- اتباع نظام الجرد المستمر؛
- اعتماد قيود التسوية وتصحيح الخطاء من فبل الأشخاص غير الذين قاموا بإعداد قيود اليومية؛

2) الرقابة الإدارية (Administrative Controls): تهدف الرقابة الداخلية الى تحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ومن الإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق الرقابة الإدارية:

- الموازنات التخطيطية؛
- التكاليف المعيارية؛
- الرسوم البيانية والخرائط؛
- دراسة الوقت والحركة؛
- التقارير الدورية؛
- البرامج التدريبية للعاملين؛

3) الضبط الداخلي (Internal Check): ويهدف الضبط الداخلي إلى حماية الأصول، من وسائل الضبط الداخلي التي تضعها الإدارة:

- تقسيم العمل؛

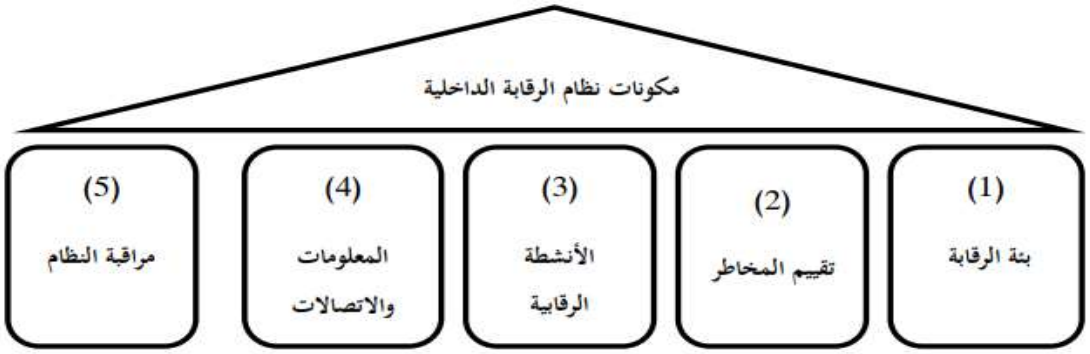
1 - علي عبد القادر ذنيبات "**البيانات المحاسبية في ضوء المعايير الدولية** " الجامعة الأردنية الطبعة الخامسة 2015، ص: 179-180

- المراقبة الذاتية بيحت يخضع عمل كل موظف لمراجعة من قبل موظف آخر؛
- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات؛
- استخدام وسائل الرقابة الحدية المزدوجة؛
- التأمين على الممتلكات والموظفين والذين في حوزتهم العهد؛

ثانيا: مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات أساسية، يصممها وينفذها ويشرف عليها مجلس الإدارة، والتي تتكامل فيما بينها حتى تتحقق فعالية أكبر، ويسعى من خلالها للوصول إلى الأهداف المنشودة في تحسين أداء المؤسسة تتمثل في: بيئة الرقابة، تقييم مخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المتابعة والرقابة (مراقبة النظام) ويلخص الشكل الموالي هذه المكونات.

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



المصدر: ثناء علي القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية مصر 2006، ص126.

أ-بيئة رقابية Control Environment: «يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في اتجاه إدارتها فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك وسيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية.

ومن جانب آخر إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا وأن الإدارة العليا لا تدعم الرقابة، فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها.

وتشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة». (1)

1 – . ألفين أرينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة د. محمد عبد القادر الديسطي و د. احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2002، ص 383

ب- تقييم المخاطر (تقدير المخاطر) Risk Assessment: وتتضمن الأنشطة الإشرافية لمجلس الإدارة على ما يلي:(1)

- دراسة العوامل الداخلية والخارجية التي ينبثق عنها مخاطر هامة تهدد تحقيق الأهداف؛

- الإشراف على تقييم الأداء للمخاطر التي تهدد تحقيق الأهداف خاصة ما يتعلق بمخاطر الاحتيال والفساد الإداري؛

- الوقوف على مدى قيام المؤسسة بتقييم مسبق للمخاطر الخاصة بالابتكار والتغيرات، مثال ذلك مخاطر التقنيات الحديثة، أو التحولات الاقتصادية؛

ت- أنشطة رقابية (الإجراءات الرقابية) Control Activities: «وتتلخص الأنشطة لرقابة المجلس هنا في الاستفسار بصفة خاصة عن الإدارة من حيث اختيارها للأنشطة الرقابية وتطويرها وتنفيذها في مجالات المخاطر الهامة واتخاذها للإجراءات التصحيحية اللازمة استجابة لهذه المخاطر». (2)

ث- المعلومات والاتصالات Information & Communication: «وتساهم نظم المعلومات بدور رئيسي في نظم الرقابة الداخلية لأنها تقوم بإنتاج التقارير، بما فيها التنفيذية والمالية والمعلومات ذات الصلة، التي تساعد الإدارة في مراقبة الأعمال في أشمل معانيها، ويجب أن تكفل الاتصال الفعال بتدفق المعلومات على جميع المستويات الإدارية، وحتى في جميع أنحاء المنظمة، كما يجب أن يضمن الاتصال مع أطراف خارجية، مثل العملاء والموردين والمنظمين وحملة الأسهم.» (3)

ج- مراقبة الأداء (المتابعة) Monitoring: «هي التقييم الدوري والمستمر لمختلف مكونات الرقابة الداخلية من قبل الإدارة لتحديد فيما إذا كانت تعمل بالشكل المطلوب، وتحديد الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب وتحديد مواطن الضعف في النظام الرقابي المتبع.» (4)

1- الرمحي، زاهر عطا، **الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، عمان: عمان: دار المأمون للنشر والتوزيع 2017، ص 129

2 -الرمحي، زاهر عطا، نفس المرجع المذكور أعلاه، ص 129

3 - عبد السلام خميس بدوي، **أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا COSO لإطار تحقيق أهداف الرقابة**، الجامعة الإسلامية-غزة ،2011، ص:38

4 - محمد حامد مجيد السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 11

جدول رقم (1-1): ملخص مكونات نظام الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية		
المكونات	**وصف المكون**	**تقسيمات فرعية إضافية (في حالة القابلية للتطبيق)**
بيئة الرقابة	التصرفات، السياسات، والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، وملاك الوحدة عنم المراقبة وأهميتها	مكونات فرعية لبيئة الرقابة - الأمانة والقيم الأخلاقية - الالتزام بالأهلية او الصلاحية - مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة - فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل - تخصيص السلطة والمسئولية - سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقيم الخطر	تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة عند أعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	مزاعم الإدارة التي يجب مقابلتها - الوجود أو الحدوث - الاكتمال - التقييم أو التوزيع - الحقوق والالتزامات - العرض والافصاح
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي	فئات أنشطة الرقابة - الفصل الملائم بين الواجبات - الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة - الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر - الفحص المستقل للأداء
المعلومات والتوصيل	الطرق التي تستخدم لتعريف، تجميع، تبويب، تسجيل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة والحفاظ على المسئولية عن الأصول المرتبطة بها	يجب تحقيق الأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية - الوجود - التبويب - الاكتمال - التوقيت - الدقة - الترحيل والترخيص
الرقابة	تقدير الإدارة المستمر أو التقدير الفتري لها لجودة أداء الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقا للتصميم الموضوع لها، أو يتم تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتعديل الرقابة	**غير قابل للتطبيق**

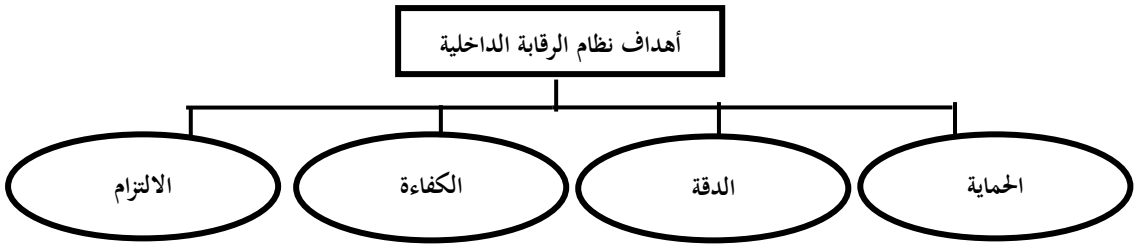
المصدر: ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، السعودية، 2009، ص 391-392

الفرع الثالث: اهداف، أهمية نظام الرقابة الداخلية وطرق وأساليب تقييمه

أولا: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

تعدد اهداف الرقابة الداخلية بسعييها إلى مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال، حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتطبيق الاجراءات تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة، حيث أصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق ويلخص هذه الأهداف في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): يوضح الأهداف العامة لنظام الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر،2004، ص:135

01-التحكم في المؤسسة: «يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقيها من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسئولين التنفيذيين، ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فإن تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة والمسيرين». (1)

02_ الحماية (حماية أصول المؤسسة): إن النظام الفعال للرقابة الداخلية يهدف إلى «حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر لأصول». (2)

كما يهدف الى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، التثبيتات، المعدات والأدوات) بل لابد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى المتمثلة في: (3)

- العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها.
- صورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ يرجع إلى الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها.
- الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

1- فتح رزق السوافيري وآخرون، **الرقابة المراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الإسكندرية الجديدة، 2002 ص 07

2 –كبلوتي حمزة، شيخي بلال، **مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO**، مجلة مجاميع المعرفة جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2021، ص: 414

3- ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، –2008، ص، 59

03 _ الدقة (ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية): «تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها وان تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب، خدمة لأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات الحسابية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات الي تعتر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات وهي: التصريح، بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها بالدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها.» (1)

04 _الكفاءة (الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية): «يعمل نظام الرقابة الداخلية على "تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وزيادة درجة الفعالية من خلال الإجراءات الداخلية اعتمادا على المعلومات التي يتم الحصول عليها». (2)

05 _ الالتزام (الالتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة): « تتم ترجمة اهداف المؤسسة الى مجموعة من الخطط والإجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة، وتصدر الإدارة بذلك قرارات تعليمات توجهها الى منفذي العمليات المختلفة، عبر المستويات الإدارية وسواء كانت هذه التعليمات كتابية ام شفوية، فإنها تخضع الى عملية التنقيح او التعديل، بما يؤدي الى عدم فهم القصد الصحيح منها، من جانب المنفذين، الامر الذي يستوجب ان تكون هذه العمليات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول ان درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات، وتمسك بها وتطبيقها تنعكس على مدى تحقيق اهداف المؤسسة. » (3)

وهي تعبر على «الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة الإدارية، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة.» (4)

ونلخص الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية فيما يلي: (5)

- حماية أصول المشروع من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام؛
- المحافظة على مستوى الأداء الجاري واكتشاف أي انحرافات عن هذا المستوى؛
- الكشف عن أي اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف؛
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاية الانتاجية للمنشأة؛

1 – حسين يوف القاضي ود. حسين احمد دحدوح و د. عصام نعمة قرميط، التدقيق الداخلي، جامعة دمشق منشورات سنة 2007-2008 ص:70

2– كبلوتي حمزة، شيخي بلال، نفس المرجع سبق ذكره اعلاه، ص: 414

3 – حسين يوف القاضي ود. حسين احمد دحدوح و د. عصام نعمة قرميط، مرجع سبق ذكره ص:71

4 – كبلوتي حمزة، شيخي بلال، مرجع سبق ذكره، ص: 414

5 – أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص67

- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات؛
- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها؛
- التدريب والعلاقات الانسانية؛
- تحديد الاجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.

ثانيا: أهمية نظام الرقابة الداخلية:

للرقابة الداخلية أهمية كبرى في تحسين مستوى أداء المؤسسة وتبرز هذه الأهمية فيما يلي:

1) – «التمكن من إعداد القوائم المالية وتوفير القدرة على الاعتماد على المعلومات الواردة فيها وتحقيق كفاءة وفعالية التشغيل والتمكن من الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية؛» (1)

2) – «والتأكد من شرعية الأعمال التي تم إنجازها لتحقيق هذه الأهداف، ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الانحرافات». (2)

3) – «حماية أصـــول المنظمات واكتشـــاف الأخطاء ومنع الغش، وتزايد نطاق وحجم الوحدات الإدارية في المنظمات وعملها، وما يرافق هذا التعقيد داخل الهيكل التنظيمي لهذه الوحدات، وتتمتع الرقابة الداخلية بنظام محكم وفعال لحماية المنظمة من الغش والإهمال والاختلاس». (3)

4) – «التعامل مع المشكلات في حالات عدم التأكد: عادة ما يكون هناك عوامل بيئية تحدث تغييرات مستمرة، مثلا حالات عدم التأكد من المنتج الالكتروني أو كمية مواد الخام المتوفرة، إن هذه الاشـــياء قد لا تتماشـــي مع الخطط والبرامج الموضوعة أو اهداف المؤسسة التي سيتم تنفيذها وتحقيقها مستقبلا، لذلك تحتاج الإدارة الى نظام رقابي فعال لكشف الانحرافات وتصحيحها ومتابعة أنشطتها وتحقيق اهدافها.

5) – الكشف عن الانحرافات والمخالفات: تساعد الرقابة الإدارة في الكشف المبكر عن بعض الانحرافات والاشياء الغير العادية، مثلا حدث عيب ما في المنتج، ارتفاع التكاليف، كل مثل هذه الأشـــياء الغير عادية تحتاج الي وقفة جادة من الإدارة بمســـاعدة الرقابة لاته يوفر للإدارة الوقت والجهد والمال ويتم تحديد المشـــكلات من بدايتها قبل تعقيدها.

1- ألفين اربنز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 378-379.

2 -شبلي إسماعيل سويطي، **دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد في وحدات المشتريات في مؤسسات القطاع العام** الفلسطيني جامعة القدس المفتوحة القدس –فلسطين، المجلة العربية للإدارة، مج 42، ع 1 – (مارس) آذار 2022 ص:75

3 محمد حيدر موسى شعت، **أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة فلسطين سنة 2017، ص:28

6) – تحديد الفرص: تتمثل هنا أهمية الرقابة للإدارة في مساعدتها تحديد الفرص الاستثمارية المستقبلية، وتساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بشكل سليم ووضع استراتيجيات تجارية وتسويقية ناجحة». (1)

ويكمن استخلاص مما سبق الأهمية الأساسية هي: «الحد من خطر العجز عن تحقيق أهداف المنظمة، واغراضها والسياسات المتصلة بها وادارة هذا الخطر عوضاً عن إزالته، لذا توفر الرقابة ضماناً معقولاً وليس مطلقاً لتحقيق الفعالية، الرقابة عملية مستمرة تستهدف تحديد المخاطر الرئيسية وتقييم طبيعة هذه المخاطر ونطاقها وإدارتها بكفاءة وفعالية وبطريقة اقتصادية». (2)

ثالثا: طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع والذي يسعى إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام، وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

1) – الدراسة التقريرية (التقرير الوصفي): Narrative Description:« وهو التقرير الذي يعده المراجع الداخلي أو أحد مساعديه، بحيث يبني في هذا التقرير الإجراءات المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة مثل شرح كامل عن الدورة المستندية وعمليات التسجيل والتبويب في الدفاتر المحاسبية وتوزيع السلطات وتحديد المسؤوليات وطريقة تنفيذ العمل، لأن سلامة هذه الإجراءات يعين سلامة التسجيل للعمليات المالية ومن خلال هذا التقرير يستطيع المراجع الداخلي الحكم على مراحل العمليات المالية». (3)

2) – خرائط التدفق Organization Chart :«خرائط النظم عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات ونقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها. وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للشركة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها. أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المراجع بأن يقوم بتصميم خرائط النظم بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة، ويتم استخدام عدة رموز في إعداد خرائط النظم، وهذه الرموز متعارف عليها عالميا». (4)

1– محمد حيدر موسى شعت، نفس المرجع سبق ذكره أعلاه، ص:28

2 - منظمة الصحة العالمية، **جمعية الصحة العالمية الثانية والسبعون "البيانات المالية المراجعة** " بند 10–2 من جدول الاعمال المؤقت 7 أيار/ ماي 2019 ص:3

3 -الطميزي مطربي، **تدقيق الحسابات**، دار التقدم العلمي، 2010 ص: 179

4 . إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا،2008 ص: 73-74

3) – قائمة الاستبيان Questionnaire : «حيث يمكن للمراجع الداخلي من خلال ذلك أن يتوصل إلى تجميع البيانات بطريقة منتظمة عن النظام المطبق للرقابة الداخلية، فيقوم المراجع الداخلي مثالا بإعداد قائمة استقصاء مكتوبة تتضمن أقساما مستقلة لكل نوع من أنشطة المؤسسة وعملياته (كالمبيعات، المشتريات، المخازن، الأجور، العمليات النقدية، المقبوضات، المدفوعات...أخل)، ويقوم بصياغة أسئلة هذه القائمة بمهارة وحنكة بحيث يستطيع من تحليله للإجابات التي يتلقاها من العاملين بالمؤسسة عن هذه الاستفسارات أن يتوصل إلى حكم ملائم عن نظام الرقابة الداخلية بالمشروع.

كما يمكنه أن يقوم بالاستفسار شفاهه من العاملين عن كيفية أدائهم للعمل على الطبيعة، وقد يتكامل مع ذلك ملاحظته لهم أثناء قيامهم بأعمالهم فعليا، على أن يقوم بالتحري عن ذلك والتثبت من هذا الأداء من خلال مراجعة بعض المستندات التي تدل على ذلك بفحص توقيعاتهم أو أختامهم على مستندات بعض العمليات التي تمت فعلا». (1)

4) – طريقة الملخص الكتابي Reminder List «ويشمل هذا الملخص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشاديه لمساعدي المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المشروع، فكأن الملخص هو إطار عام يجرى في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجرى في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية ومما يعيب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات تخص الرقابة حيث أنه ستترك لمساعدي المراجع حرية انتخاب إجراءات الفحص التي يرونها». (2)

5) – فحص النظام المحاسبي Accounting System: «وهنا يحصل المراجع على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن انشائها وإعدادها ومراجعتها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندات...الخ.

ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطلولة في المؤسسات الكبرة وخاصة إذا قام المراجع الداخلي بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

ويجب ألا يغرب عن البال أن بإمكان المراجع الداخلي أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة وتقييمها، وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي.

1 -حامد طلبة أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011، ص39 -40

2 -عبد الفتاح محمد الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1993 ص147

لأن الجزء المهم يتمثل في قدرة المراجع الداخلي على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية، هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة جوانب عمليات المشروع المتعددة». (1)

المطلب الثاني: أداء المؤسسة وطرق تحسينه

الفرع الأول: أداء المؤسسة

أولا: مفهوم أداء المؤسسة

يعتبر مفهوم الأداء من أكثر المفاهيم شيوعا، واستعمالا في مجال الاقتصاد وحسن سير المؤسسات، حيث حظي باهتمام كبير، ودراسته من قبل العديد من الباحثين باختلاف توجهاتهم النظرية، في مجال الإدارة والاقتصاد وتطور مواقف وظروف المؤسسات، بسبب تقلب بيئتها الداخلية على حد السواء، ومدى مسايرتها للتحولات الاقتصادية الراهنة وهو ما سنحاول عرضه فيما يلي:

1) - الأداء لغـــة: أصل كلمة الأداء ينحدر من اللفظة اللاتينية Perfomare والتي تعني اعطاء الشيء لشيء ما، وبعدها اشتقت اللغة الانجليزية منها لفظة Performance والتي تعني انجاز العمل وتأديته (2)

2) –الأداء اصـــطلاحا: هناك عدة تعريفات مختلفة ومتباينة لمصـــطلح الأداء، ويرجع هذا تباين حســـب آراء واتجاهات كل باحث وكاتب، واختلاف توجهاتهم النظرية، خاصـة في مجال الاقتصـاد والتسـيير وسـوف نتطرق لمفهوم الأداء لما فيه من ارتباط بموضوع بحثنا، نذكر منها:

2-1) – فمنهم من عرف الأداء على انه: «المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها. (3)

2-2) – تعريف الأداء حسـب (A. Kherakhem): على انه: «تأدية عمل أو إنجاز نشـاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة». (4)

نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء يتجسـد في القيام بالأعمال والأنشـطة والمهمات بما يحقق الوصـول إلى الغايات والأهداف المرسومة من طرف إدارة المؤسسة.

2-3) - تعريف الأداء حسب (أحمـد سـيد مصـطفى): " علـى أنـه درجـة بلـوغ الفـرد أو الفريـق أو المنظمـة الأهداف المخططة بكفاءة وفعالية " (5)

1 -خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية والنظرية**، ط4 عمان (الاردن): دار وائل للنشر والتوزيع 2007 ص241.

2 - Oxford learner's pocket dictionary. Third edition. Oxford university press. oxford. 2003.P 318

3 – عبد المحسن توفيق محمد، **تقييم الأداء**، دار النهضة العربية مطبعة الإخوة الأشقاء للطباعة، مصر، 1998، ص 03.

4 -Hamadouche Ahmed, Critères de mesure de performance des entreprises publiques industrielles dans les P.V.D, Thèse de doctorat d'état, institut de sciences économiques- Université d'Alger(1992), p 135.

5 – أحمد سيد مصطفى" **إدارة البشر (الأصول والمهارات)**" بدون ذكر دار النشر مصر، 2002,ص 415

2-4) - تعريف الأداء حسب (Yves Jean): "على أنها مجموعة من المعايير الملائمة للتمثيل والقياس التي يحددها الباحثون والتي تمكن من إعطاء حكم تقييمي على الأنشطة والنتائج والمنتجات وعلى أثار المؤسسة على البيئة الخارجية" (1)

ونلاحظ من التعريفين السابقين الاختلاف الواضح في توجه الباحثين (**أحمد سيد مصطفى**– Yves Jean)، فالباحث **أحمد سيد مصطفى** ينظر إلى الأداء على أنه درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة الأهداف المخططة والمسطرة مسبقا وبالتالي ربط الأداء بالقدرة على تحقيق الأهداف وجعله مرهونا بحجم الفجوة بين الهدف الفعلي والمخطط

2-5) - تعريف اخر للأداء هو «درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة وغالبا ما يحدث لبس أو تداخل بين الأداء والجهد، فالجهد يشير إلى الطاقة المبذولة، أما الأداء فيقاس على أساس النتائج التي حققها الفرد». (2)

2-6) - تعريف الأداء حسب (Peter Drucker) الأداء على أنه «قدرة المؤسسة على الاستمرارية والديمومة، بتحقيق التوازن بين رضا المساهمين والعمال»" (3)

يشير هذا التعريف إلى هدف المؤسسة الأصل المتمثل في البقاء والاستمرارية من خلال المستويات المقبولة للأداء المترجمة في شكل مردودية، وهو ما يساهم في خلق الثروة والقيمة، ومن الباحثين من اعتبر أن الأداء يعكس كل ما يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

من خلال هذه التعاريف السابقة، تم حصر الأداء في مفهومين رئيسين يرتبطان به عموما وهما الكفاءة والفعالية فالكفاءة نعني بها العلاقة بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة، أما الفعالية فهي تتعلق بمستوى تحقيق، الأهداف، لذلك تم اعتبار الأداء مفهوما يعكس كلا من الأهداف والوسائل (أو الموارد) اللازمة لتحقيقها. (4)

ويقصد بالأداء المؤسسة بأنه التعبير عن نشاط شمولي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس ومعايير معينة بناء على أهداف طويلة الأجل، فهو القاسم المشترك لجميع الجهود المبذولة من قبل الإدارة والعاملين في إطار منظمات الأعمال.

1- Jean Yves saulquin ,"Gestion des ressources humaines et perfermance des services : les cas des etabliss
-ements socio -sanitaire" ,Revue de gestion des Ressource Humaines n °36,Editions Eska, Paris , Juin 2000, p20.

2 – راوية محمد حسن، **إدارة الموارد البشرية" رؤية مستقبلية**"، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001، ص202

3 -P .Drucker. L'avenir du management selon Drucker. Edition Village mondial. Paris. 1999. P 73.

4 -R.Brosquet: Fondement de la performance humaine dans l'entreprise. ¬ditions d'organisation. Paris. 1989, P1

إلا أن الصفات المتغيرة التي يكتسبها الأداء حال دون تحقيق هذه الغاية، فتارة يظهر الأداء على أنه قدرة المنظمة على تخصيص مواردها واستخدامها بالشكل الأمثل، وتارة يرتبط بإنتاجية العمال والعنصر البشري، وتارة يظهر على أنه قرين الإنتاجية وصورها.

ثانيا: تقييم أداء المؤسسة

تعددت تعاريف تقييم أداء المؤسسة واختلفت من مؤلف لآخر ومن باحث لآخر بيد أنه لم يتم التوصل إلى تعريف لتقييم أداء المؤسسة يجمع بين مختلف هذه الآراء العلمية، وهذا ما تبينـــه بعض هذه المفاهيم الأكثر تداولا لمفهوم تقييم أداء المؤسسة.

ينظر بعض الباحثين إلى عملية تقييم أداء المؤسسة على أنـــها عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك كما في استخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية". (1)

أما آن–روبرول (Anne-RIBEROLLES) فينظر إلى تقييم الأداء بنظرة خـــاصة ويقول " لا يقتصر تقييـــم الأداء على التنبؤ في التسيير وإنما تنفيذ للتنظيم مع إعداد للمستقبل بأكثر من الصفاء". (2)

في حين يرى الباحث باري ديسلر (Gary Dessler) الأداء أنه: " تقييم للأداء الحالي أو الماضي للفرد بالنسبة لمعدلات أدائه (أدائها).

وهكذا نجد أنها عملية تتضمن:

- وضع وإعداد معدلات للعمل.
- تقييم أداء الموظف الفعلي قياسا بهذه المعدلات.
- إضـــافة تغذية عكسية للموظف بهدف حث الشخص على التخلص من عيوب الأداء أو لمواصلة الأداء فوق المعدل المطلوب". (3)

كما توصل الباحث نور الدين شنوفي إلى تعريف لتقييم الأداء تضمن أن تقييم الأداء يجب أن يتوافر فيه الخصائص التالية:

- عملية إدارية منتظمة؛

1 – عبد المحسن توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 3.

2- Anne RIBER OLLES, Evoluer vers un nouveau dialogue en ressources humaines, Edition achevé d'imprimer sur les presses de Jouve, N° 1292, France, 1992, P13.

3 – ديسلر جاري، **إدارة الموارد البشرية**، دار المريخ، الرياض، العربية السعودية، 2003، ص322.

- عملية دورية مستمرة؛
- عملية مراجعة شاملة؛
- عملية عادلة وموضوعية؛
- عملية تطويرية وهادفة؛
- عملية مراقبة إدارية؛
- عملية قياس ومقارنة.

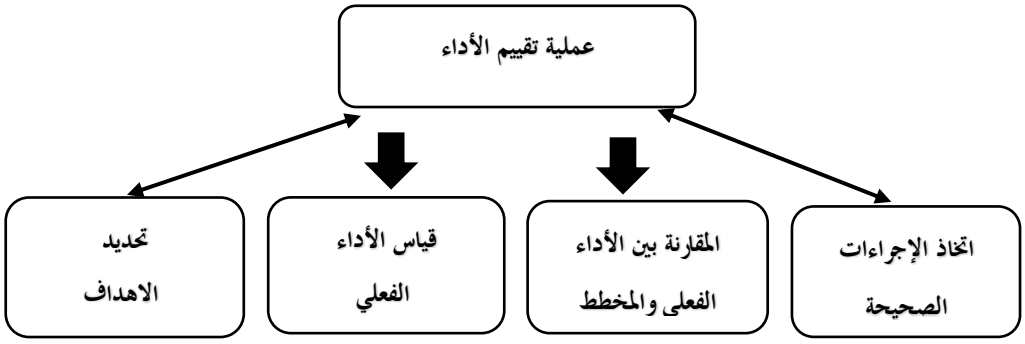
ثم إن لكل عملية أو خـــاصية جانب معين يجسد الإطار العام الذي يتم من خلاله عملية التقييم الشاملة لأداء العمل". (1)

إلا أن توفيق عبد المحســـن فإنه ينظر إلى تقييم الأداء على أنه "قياس للأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصـــول إليها حتى تتكون صـــورة حية لما حدث ولما يحدث فعلا ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء". (2)

إذن نستخلص من هذا التعريف الذي أراه شاملا أن تقييم أداء المؤسسة على أنه إجراء رسمي ومنتج لقياس عمل الموظف ونتائجه بناءً على مسؤوليات وظيفية، وهو "محصلة لمجموع تقييم أداء الفرد.

إذ أنه الحلقة المغذية لمختلف تقييم أداء السياسات للموارد البشرية، من خلال نتائج تقييم سياسات توظيف، ترقية، أجور، تعويضات، مكافآت...الخ، يعني محصلة نتائج هذه السياسات هي التي تؤدي إلى نتائج تقييم الأداء المؤسسة.

الشكل: (1-3): العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المؤسسة.



المصدر: ثابت عبد الرحمن إدريس: إدارة الأعمال (**نظريات ونماذج تطبيقية**)، الدار الجامعة الإسكندرية، 2005، ص 566.

1 – شنوفي نور الدين، **تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادي**ة، حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر 2005، ص19.

2 – عبد المحسن توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 5.

ثالثا: أهمية تقييم أداء المؤسسة:

من وجهة نظر الرقابة الداخلية الإدارية مفيدة في إظهار فاعلية العمليات وتسليط الضوء على مواطن المشكلات التي هي بحاجة إلى إجراء تصحيحي.

فتقييم الأداء يرتبط بتقديم حكم ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، ومنهم من يرى أن تقييم الأداء "هو خطوة رئيسية في عملية الرقابة، ويكمن جوهر عملية التقييم في مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مسبقا، والوقوف على الانحرافات وتبريرها"، كما أن هناك من عرفه "هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها، والعمل على تدعيمها. " (1)

أي الوصول إلى حكم بعد القياس، في حين يرى آخرون أن تقييم الأداء هو قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوبة (الأهداف المرسومة والمسترة)، بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين أداء المؤسسة.

ومن خلال هذه التعاريف التي تم استعراضها، يتضح لنا أن قياس أداء المؤسسة هو "خطوة أساسية للقيام بعملية التقييم، ومن ثمة مقارنته مع المؤشرات والمعايير المحددة والحكم عليها لتشكل في مجملها الخطوات الأساسية لعملية الرقابة الداخلية، كما أن هناك من ينظر إلى تقييم أداء المؤسسة على أنها "عملية نقصد منها التوصل إلى الحكم على درجة كفاءة وفعالية المؤسسة ككل، ولكافة جوانب النشاطات والعلاقات المختلفة". (2)

كما يعني تقييم الأداء" التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المخططة وقد برزت الحاجة إلى تقييم الأداء نتيجة التقدم التكنولوجي وما تبع ذلك من الرغبة في قياس الكفاءة الإنتاجية والإدارية للمؤسسة ويتضمن قياس الأداء بنتائج التخطيط الحقيقية وذلك يستدعي فرض رقابة على أوجه النشاط المختلفة التي تباشرها المؤسسة كما يستلزم فرض رقابة على النتائج التي حققتها المؤسسة ومقارنتها بالأنماط الموضوعية من قبل أو تبيان الانحرافات وتحليل أسبابها والعمل على تفاديها مستقبلا. "(3)

الفرع الثاني: العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على أداء المؤسسة

هناك مجموعة من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في أداء المؤسسة سواء كان إيجابيا او سلبيا، وبتعدد هذه العوامل، جعل الاتفاق عليها وفي تصنفيها أمرا صعبا للغاية، نتيجة للترابط فيما بينها من جهة، ودرجة التأثير في الأداء من جهة أخرى، لذلك سع الباحثين في العديد من الدراسات الى تحديدها وتصنفيها على النحو الذي

1 – عبد المليك مزهودة، **المقاربة الإستراتيجية للأداء مفهوما وقياسا، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات** جامعة ورقلة، الجزائر، 09/08 مارس 2005، /38. 489

2 – علي عبد الله. **أثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية**. أطروحة دكتوراه. جامعة الجزائر. 1999 ص 06

3 – السعيد فرحات جمعة، "**الأداء المالي لمنظمات الأعمال**"، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000، ص 38

يســـمح بالعمل على تعظيم آثارها الإيجابية وتقليص آثارها الســـلبية، ونلخص منها العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المؤسسة فيما يلي:

أولا: العوامل الإدارية المؤثرة على أداء المؤسسة:

إن للإدارة مســـؤولية كبيرة في تخطيط وتنظيم وتنســـيق وقيادة ورقابة جميع الموارد التي تقع ضـــمن نطاق مسؤوليتها وسيطرتها.

فهي بذلك تؤثر على جميع الأنشطة داخل المؤسسة ومنه فهي مسؤولة بنسبة كبيرة عن تحسين الأداء المؤسسة، وكذا العوامل الفنية المتعددة التي تأثر على تحسين أداء المؤسسة ونذكر من بين هذه العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الاداء ما يلي:

1-اختلاف مستويات الأداء: «من العوامل المؤثرة على أداء الموظفين عدم نجاح الأساليب الإدارية التي تربط بين معدلات الأداء والمردود المادي والمعنوي الذي يحصـــلون عليه، فكلما أرتبط مســـتوى أداء الموظف بالترقيات والعلاوات والحوافز التي يحصـــل عليها كلما كانت عوامل التحفيز غير مؤثر بالعاملين، وهذا يتطلب نظاما متميزا لتقييم أداء الموظفين ليتم التمييز الفعلي بين الموظف المجتهد ذو الأداء العالي والموظف المجتهد ذو الأداء المتوســـط والموظف الكسول والموظف غير المنتج». (1)

2-العوامل التكنولوجية:

وعلى الشـــركات «تحديد نوع التكنولوجيا المناســـبة لطبيعة أعمالها والمنســـجمة مع أهدافها وذلك بســـبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه الشـــركات والتي لابد لهذه الشـــركات من التكيف مع التكنولوجيا واســـتيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموائمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء أنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطر والتنويع بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية». (2)

3-هيكل تنظيمي للمؤسســة: «إن وجود هيكل تنظيمي فعال يعتبر أســاس عملية الرقابة، حيث يتم من خلاله تحديد الصلاحيات والمسؤوليات لكل دائرة وقسم وتوضيح العلاقة وقنوات الاتصال بين الدوائر والأقسام المختلفة في الشركة، لذلك يعتبر الهيكل التنظيمي بمثابة مخطط لتوجيه ورقابة عمليات الشركة». (3)

1 -راوية محمد حسن، **إدارة الموارد البشرية" رؤية مستقبلية"**، نفس المرجع السابق أعلاه، ص 16

2 محمد محمود الخطيب، "**الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص51-52

3 -تامر نبيل سليم غياضه، **تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية ودورها في ضبط الأداء المالي**، ماجستيـــر المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2022 ص20

4-المناخ التنظيمي: يعرف المناخ التنظيمي بأنه «البيئة الاجتماعية أو النظام الاجتماعي الكلي لمجموعة العاملين في التنظيم الواحد، وهذا يعني الثقافة، القيم، العادات، الأعراف، الأنماط السلوكية، المعتقدات الاجتماعية، طرق العمل المختلفة التي تؤثر على الفعاليات والأنشطة الإنسانية والاقتصادية داخل المنظمة. (1)

5-حجم المؤسسة: المقصود به تصنيف الشركة إلى متوسطة، أو كبيرة الحجم، لوجود مقاييس لحجم الشركات منها إجمالي الموجودات، إجمالي المبيعات، حيث أن المقاييس قد لا تكون بديلة لبعضها وأن كل مقياس يمثل طاقة الشركة بشكل مختلف وهذا الاختلاف سواء بالزيادة، أو النقصان سيكون له تأثير مستقل على أداء الشركة. (2)

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي الشركات سلبا، فقد يشكل الحجم عائقا لأداء الشركات حيث أن بزيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح، أكثر تعقيدا ومنه يصبح أدائها أقل فعالية، وإيجابا من حيث سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسة، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسة، وبينت أن العلاقة بين حجم والأداء علاقة طردية. (3)

6-البيانات والمعلومات: كلما قلت البيانات والمعلومات التي يستطيع الموظفون الوصول إليها قد تقل جودة القرارات التي يتخذونها وبالتالي جودة ومستوى أداءهم الوظيفي، لذلك ينبغي على الإدارة أن تسمح بوصول الموظفين إلى البيانات والمعلومات التي تجعلهم يبتكرون، في قراراتهم وأعمالهم مما يؤثر بالطبع على ارتفاع مستوى أداءهم الوظيفي. (4)

ويبقى مجال العوامل المفسرة للأداء واسعا جدا ولا يمكن تحديده وضبطه، غير أن الدراسات والأبحاث بينت أن أهم العوامل التي تحقق الأداء المرتفع تأتي من المؤسسة نفسها قبل محيطها (مواردها). (5)

1 -العميان، محمود سلمان، **السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال**، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008، ط4،ص.3053

2 -تامر نبيل سليم غياضه، نفس المرجع الذي سبق ذكره، أعلاه، ص41-42

3 - محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره ص: 51

4- جهاد أحمد عبد الرزاق نعيرات، نفس المرجع سبق ذكره، ص17

5- السعيد بريش ونعيمة يحياوي، **أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الأول، 2011-2012، ص 30.

الفرع الثالث: طرق تحسين أداء المؤسسة

تتعدد الطرق التي تتبعها المنظمات لتقييم أداء العاملين فيها، وقد تستخدم لأكثر من طريقة في نفس الوقت لتقييم الفرد، ومن أهم تلك الطرق الآتي: (1)

1) **طريقة قائمة المراجعة**: وتعتمد على عبارات تصف خصائص الداء والسلوك، مع تحديد لأوزان الأهمية النسبية لكل منها، ويقوم المشرف بوضع علامة على العبارات التي تصف خصائص الأداء للفرد الذي يقوم بتقييمه، وفي نهاية القائمة تجمع القيم الخاصة بوزن كل عبارة بما يوضح التقييم العام للفرد المقيم.
2) **طريقة الأحداث الحرجة**: ويقوم المشرف بالاعتماد على سجل يدون فيه الأحداث الهامة التي يقوم بها الفرد، سواء كانت تلك الأحداث سلبية أو إيجابية، ويمكن تقسيم الصفحة الخاصة بالفرد إلى قسمين: قسم للأحداث الإيجابية في سلوكه وأدائه والقسم الآخر للأحداث السلبية، وتساعد تلك الطريقة المشرف على تذكر الأحداث الهامة عند إعداد التقييم النهائي، في نهاية الفترة التي يعد فيها التقييم، كما تساعد تلك الطريقة في اعتماد التقييم على سلوك وأداء الفرد طوال الفترة، وليس فقط ما يتذكره المشرف في نهاية فترة التقييم.
3) **طريقة المراجعة الميدانية**: ويساهم في تلك الطريقة أخصائي الموارد البشرية الذي يتعاون مع المشرف في ملاحظة الأداء الميداني للفرد المراد تقييمه، ثم يصيغ أخصائي التقييم تقرير ويرسله للرئيس لمراجعته ومناقشته مع المرؤوس.
4) **طريقة اختبارات الأداء**: وتعتمد تلك الطريقة على تصميم اختبارات لقياس الأداء والسلوك للفرد المطلوب تقييمه، وتهتم تلك الطريقة بالإمكانيات المستقبلية للفرد وليس الأداء الحالي فقط. وتحتاج تلك الطريقة لدرجة عالية من الخبرة لحسن تصميمها وتحليل نتائجها.
5) **طرق التقييم المقارن**: وتعتمد تلك الطرق على المقارنة بين العاملين عند تقييم أدائهم، وتتعدد الطرق التي تعتمد على التقييم المقارن بين العاملين.
6) **طريقة الإدارة بالأهداف**: ويتم من خلال تلك الطريقة الاعتماد على تقييم الفرد في ضوء درجة تحقيقه للأهداف التي سبق الاتفاق عليها بالمشاركة مع رئيسه، وتبدأ تلك الطريقة بتحديد مجالات النتائج لكل وظيفة، مثل: مجال الجودة بالنسبة لمدير الإنتاج، ثم تحديد مقاييس لكل مجال من مجالات النتائج، مثل: قياس الجودة بنسبة الوحدات المعيبة إلى إجمالي الوحدات المنتجة، ويلي ذلك وضع أهداف لكل وظيفة عن طريقة ترجمة مقاييس النتائج إلى أهداف محددة زمنياً وقابلة للقياس، مثل: هدف الجودة في المثال السابق.

1 – أماني محمد عامر، إدارة الموارد البشرية، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2001، ص 310

المبحث الثاني: أهمية الرقابة الداخلية ودورها في تحسين أداء المؤسسة

المطلب الأول: آليات تحسين الأداء المالي

يحتل تقييم الأداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية القطاعات الاقتصـــادية حيث ركزت عليه الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية؛ وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمدها مؤسسات الأعمال قياسـا بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة والمتنافس عليه ولهذا فان تقييم الأداء المالي يعد أحد العناصـر الأسـاسـية للعملية الإدارية حيث يوفر للإدارة معلومات وبيانات تسـتخدم في قياس وتحقيق أهداف المؤسـسـة والتعرف على اتجاهات الأداء فيها لذا يوفر أساس في تحديد مسيرة المؤسسة ونجاحها ومستقبلها.

الفرع الأول: مؤشرات تقييم الأداء المالي:

يعتمد تقييم الأداء المالي على مجموعة كبيرة جدا من المؤشـرات والمعايير المالية لفهم البيانات المالية والتي يمكن إدراجها تحت عناوين عديدة منها ما يتعلق بالربحية والسـيولة والنشـاط والرفع المالي والتوزيعات، وضـمن كل عنوان من هذه العناوين هناك العديد من المؤشرات المالية التي تلعب دورا توعويا وهاما لمستخدمي البيانات المالية.

1-تقييم الأداء باستخدام النسب المالية: "يعتبر هذا الأسلوب من أساليب التحليل المالي الأكثر شيوعا في عالم الأعمال لأنه يوفر عددا كبيرا من المؤشـرات المالية التي يمكن الاسـتفادة منها في تقييم أداء المؤسـسـات من مجالات الربحية والسيولة والكفاءة في إدارة الأصول والخصوم". (1)

ومن الضـروري التأكيد على أن هذه النسـب هي ليسـت الغاية في التحليل المالي؛ "وإنما هي في الواقع مؤشـرات وتصورات تعطي الوضوح والأجوبة لكثير من التساؤلات المتعلقة بتقييم الأداء بشكل عام والاستراتيجي منه بشكل خاص؛ وكذا تقييم الوضع للمؤسسة." (2)

أولا-مفهوم النسب المالية: تعرف النسب المالية بأنها علاقة تربط بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية. كما تعرف بأنها علاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل أو الاســتغلال وتؤخذ هذه القيمة من جداول تحليل الاستغلال أو من الميزانية أو منهما معا. (3)

ثانيا-أنواع النسب المالية: تنقسم النسب المالية إلى مجموعات رئيسية مصنفة وفقا للنشاط أو المهمة المراد تقييمها داخل المؤسسة والتي تتمثل أهمها في نسبة السيولة؛ نسب الربحية؛ نسب النشاط؛ نسب المديونية.

---

1 -محمد الصريفي **التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية؛ دار الفجر للنشر والتوزيع**؛ مصر الطبعة الأولى؛ 2014. ص231.

2- حمزة محمود الزبيدي" **التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل**؛ مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن 2000. ص63.

3 -على فضالة وأبو الفتوح؛ **التحليل المالي وادارة الأموال** المكتب الجامعي الحديث؛ مصر. 1999. ص 51

أ–نسبة السيولة: تعرف بأنها مقدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها الجارية في تواريخ استحقاقها، فتعبر السيولة عن مقدرة المؤسسة على تحويل قيمة أصولها المتداولة إلى نقود جارية؛ وللسيولة بعدين البعد الأول يتمثل في الوقت اللازم لتحويل الأرصدة إلى نقود؛ والبعد الثاني يتمثل في إمكانية تحقيق القيمة الفعلية من تحويل ذلك الأصل.

وتنقسم نسبة السيولة إلى أربع مجموعات أساسية تتمثل فيما يلي:(1)

جدول رقم (1-2): يبين نسب السيولة

النسب	معادلة الحسابات
نسبة التداول	الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة.
نسبة السرعة	مجموع الأصول المتداولة – قيمة مخزون السلعي) /(مجموع الخصوم المتداولة)
نسبة المركز النقدي	قيمة الأصول المتداولة – (أوراق القبض +المخزون السلعي) /(قيمة الخصوم)
نسبة رأس المال العامل الصافي	الأصول المتداولة –الخصوم المتداولة.

المصدر: من اعداد الطلبة

ب–نسب الربحية: تعتبر نسب الربحية إحدى المؤشرات الرئيسية التي يستخدمها المستثمرون الحاليون والمتوقعون لغرض تحديد مسار استثماراتهم؛ باعتبار الربحية هي أكثر النسب مصداقية في تحديد قابلية

المؤسسة على تحقيق الأرباح من الأنشطة العادية، حيث تعبر نسب الربحية عن محصلة نتائج السياسات

والقرارات التي اتخذتها إدارة المشروع فيما يتعلق بالسيولة والرفع المالي؛ حيث تقدم إجابات نهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المشروع.

ونظرا لأن ربحية المؤسسة تتأثر بعدد كبير من السياسات المختلفة تستخدم مقاييس للربحية منها: (2)

جدول رقم (1-3): يبين نسب الربحية

النسب	معادلة الحسابات
نسبة مجمل الربح العمليات إلى المبيعات	مجمل ربح العمليات / صافي المبيعات
نسبة صافي الربح المبيعات / صافي المبيعات	صافي الربح / صافي المبيعات
نسبة صافي الربح العمليات إلى الأصول العاملة	صافي ربح العمليات / الأصول العاملة

المصدر: من اعداد الطلبة

ج–نسب النشاط: تستخدم نسب النشاط لقياس مدى مساهمة مجموعة الأصل المعين في الربحية حيث تبين هذه النسب بأنواعها قدرة المؤسسة في استخدام الموارد المتاحة لديها بفعالية وبكفاءة كبيرة بمعنى آخر كفاءة المؤسسة في استثمار أصولها المختلفة أو كفاءتها في استثمار أصولها الثابتة والمتداولة؛ وتفترض هذه النسب وجود نوع من

1– محمد الصريفي؛ سبق ذكره. ص 231

2– هيثم محمد الزعبي، **الادارة والتحليل المالي**» دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع. الأردن. الطبعة الأولى؛ 2000؛ ص 243-244

التوازن بين المبيعات وبين هذه الأصـــول والتي تشـــمل (الحســـابات المدينة؛ المخزون، الموجودات الثابتة وإجمالي الموجودات)، وأهمية هذه النسـب بالنسـبة للمحللين أنها تبين كفاءة الأداء والربحية للمؤسـسـة في الأجل الطويل، وتعتمد نسب النشاط على المعدلات والنسب الآتية: (1)

جدول رقم (1-4): يبين نسب النشاط

النسب	معادلة الحسابات
معدل دوران المخزون	المبيعات / متوسط المخزون
معدل دوران الحسابات المدينة	(الذمم × 360) / المبيعات الآجلة
معدل دوران إجمالي الموجودات	المبيعات / مجموع الاصول
معدل دوران الأصول العاملة	المبيعات / الأصول العاملة

المصدر: من اعداد الطلبة.

د–نسب المديونية: تقيس هذه النسب مدى اعتماد المؤسسة على الديون في تمويل استثماراتها بالمقارنة بالتمويل المقدم من المالكين؛ وتسما أيضا رافعة التمويل لأنها تقيس نسبة استخدام الدين في هيكل تمويل المؤسسة، وتعتمد نسب المديونية على النسب التالية :(2)

جدول رقم (1-5): يبين نسب المديونية

النسب	معادلة الحسابات
نسبة القروض إلى مجموع الأموال	القروض / الأموال (الموجودات)
عدد مرات تغطية الفوائد	صافي الربح قبل الضرائب / الفوائد
نسبة الديون إلى حقوق المساهمين	إجمالي الديون / صافي حقوق المساهمين
نسبة الديون قصيرة الأجل على حقوق الملكية	الديون قصيرة الأجل / حقوق الملكية

المصدر: من اعداد الطلبة

2–تقييم الأداء باســـتخدام التوازنات المالية: يتم تقييم الأداء المالي باســـتخدام 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.

أ– رأس مال العامل: هو إجمالي استثمارات المؤسسة في الأصول المتداولة والتي يتم تحويلها إلى نقدية من خلال العمليات التشغيلية الطبيعية للمؤسسة خلال مدة زمنية قدرها سنة واحدة. (3)

1 –خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والافصاح المحاسبي دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة؛ الأردن. الطبعة الأولى 2000. ص 70-74.

2– عمار أكرم عمر الطويل؛ مدى اعتماد المصارف على التحليل المالي للتنبؤ بالتعثر رسالة ماجستير. تخصص المحاسبة والتمويل كلية التجارة. الجامعة الاسلامية فلسطين؛ 2008 ص 37-38.

3 -محمود صبح؛ **رأس المال العامل وتمويل المشروعات الصغيرة**؛ جامعة عين شمس البيان للطباعة والنشر؛ الطبعة الثانية. 1999 ص21.

حيث يمثل رأس المال العامل مجموع الأموال المستثمرة في الأصول المتداولة ويطلق عليه أيضا رأس المال التشغيلي أو رأس المال الدائر ويتم حسابه كما يلي: (1)

ر م ع = الأصول الدائمة –الأصول الثابتة.

ب– الاحتياجات من رأس المال العامل: إن نشاط المؤسسة الاستغلالي عملية يتوجب منها توفير مجموعة من العناصر وهي المخزونات والمدينون؛ وهذه العملية تولد مصادر قصيرة الأجل وهي الديون الممنوحة والتسبيقات الممنوحة هذه المصادر تمول جزء من الأصول المتداولة ويجب على المؤسسة أن تبحث عن جزء آخر مكمل وهو ما يسمى باحتياجات رأس المال العامل، ويرمز لاحتياجات رأس المال العامل بالعلاقة التالية: (2)

احتياجات رأس المال العامل= (قيم الاستغلال+ قيم غير جاهزة) – مجموع الديون قصيرة الأجل.

ج– الخزينة: (3)

تعرف خزينة المؤسسة بأنها مجموعة الأموال السائلة التي تحت تصرف المؤسسة فهي على درجة كبيرة بالنسبة للمؤسسة للتعبير عن توازنها المالي وسيولتها ويمكن التعبير عليها بالعلاقة التالية:

الخزينة = رأس المال العامل –احتياج رأس المال العامل.

ويمكن أن تأخذ الخزينة ثلاث حالات تتمثل فيما يلي:

1) خزينة سالبة: وهذا يدل على أن احتياج رأس المال العامل فيوق رأس المال العامل وهذا دليل على عدم التوازن المالي للمؤسسة؛ ويفرض عليها هذا الاختلال اللجوء إلى الاقتراض والذي يكون مكلفا جدا أو الرفع من قيمة رأس المال العامل وذلك بالتنازل عن بعض عناصر القيم الثابتة أو زيادة الأموال الدائمة، وفي بعض الأحيان يؤدي هذا الاختلال إلى الإفلاس.

2) خزينة موجبة: تعني أن رأس المال العامل فيوق احتياج رأس المال العامل وهذا دليل على التوازن المالي للمؤسسة؛ ولكن كلما كان الفرق كبيرا دل ذلك على توفر المؤسسة على سيولة مفرطة تؤثر سلبا على مردودية المؤسسة إن لم تستغل في استثمارات جديدة.

3) خزينة معدومة: تعني أن رأس المال العامل واحتياج رأس المال العامل متساويين؛ وهذا يدل على توازن مالي مثالي للمؤسسة لأن المؤسسة تستطيع مواجهة احتياجات التمويل. (4)

1– منير شاكر محمد وآخرون **التحليل المالي مدخل صناعة القرارات**؛ دار وائل للنشر. الأردن. الطبعة الثانية. 2005. ص 112

2- عدون ناصر دادي، **تقنيات مراقبة التسيير – تحليل مال**ي –، دار المحمدية العامة، الجزائر،2000، ص، 50

3 -عدون ناصر دادي، –، نفس المرجع اعلاه، ص، 51

4 عادل عشي الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم؛ رسالة ماجستير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة بسكرة 2001–2002 ص 56.

3-تقييم الأداء المالي باستخدام نسب الهيكلة: تعرف نسب الهيكلة بأنها مجموعة النسب التي تفيد المحلل المالي في تشخيص التوازنات المالية وكذلك للمؤسسة على المدى المتوسط والطويل؛ ويتم من خلالها تقييم سياسة الاستثمار وكذلك السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة وتنقسم إلى:

أ-نسبة التمويل الدائم: وهي تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة ويدل على نسبة التغطية المالية للأصول الثابتة بواسطة الأصول الدائمة.

ويتم حسابها وفق العلاقة التالية: **نسبة التمويل الدائم=أموال دائمة/أصول ثابتة**

إذا 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 على الديون قصيرة الأجل لتمويلها، وإذا كانت النسبة تساوي الواحد معناه رأس المال العامل الصافي يساوي الصفر وهذا يعني أن الأموال الدائمة تساوي الأصول الثابتة وبالتالي لم يبق هامش والذي يمثل رأس المال العامل الصافي يستعمل في تمويل دورة الاستغلال.

ب-نسبة التمويل الذاتي: تعتبر الأموال الخاصة مصدر دائم يستخدم في تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة؛ حيث تبين مدى إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة وتعطى نسبة التمويل الذاتي بالعلاقة التالية: **نسبة التمويل الذاتي = الأموال خاصة /الأصول**

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 مفيدا للمؤسسة لأن الديون الطويلة الأجل عليها فوائد والأصول المتداولة ليس لها فوائد. (1)

1 -خميستي شيحة؛ التسيير المالي للمؤسسة؛ دروس ومسائل محلولة؛ دار هومة للطباعة الجزائر. 2010.ص:83-84.

الفرع الثاني: خطوات تقييم الأداء المالي:

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي في الخطوات التالية: (1)

- **الحصـــول على مجموعة القوائم المالية الســـنوية وقائمة الدخل:** حيث إن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معينة.
- **احتسـاب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء:** وذلك باستخدام مختلف المؤشـرات المالية للتوازن المالي كاحتسـاب نســب الربحية؛ الســيولة؛ النشــاط الرفع المالي ونســب التوزيعات؛ ونتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي يتم استخدامها في عملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة.
- **دراســة وتقييم النســب:** بعد دراســة النســب المتعلقة بتقييم الأداء المالي وبعد اســتخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات وبواطن الضــعف بالأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع.
- **وضـع التوصـيات الملائمة:** يتم وضـع التوصـيات الملائمة وذلك بالاعتماد على عملية تقويم الأداء المالي من خلال النسـب؛ بعد معرفة أسـباب هذه الفروقات وأثرها على المؤسـسـات للتعامل معها ومعالجتها وحتى تتمكن عملية تقييم الأداء المالي من تحقيق أهدافها الشروط التالية:

➢ توفر المعلومات الكافية: تعتبر المعلومات الأساس في التقييم حيث يجب على المؤسسة الحصول على المعلومات بمختلف الطرق المتاحة لديها وذلك بمعالجة جميع المعطيات المتوفرة لديها ويشـترط أن تكون هذه المعلومات كافية لتتبع الأداء وتطوره؛ ويجب أن تمس جميع أنشطة المؤسسة.

➢ تحديد معدلات الأداء المرغوب: من أجل تسـهيل عملية المقارنة يجب على المؤسـسـة تحديد معدلات للأداء تمكنها من تحديد نسبة انجازها وتطور أداءها وتمكن كذلك معدلات الأداء من تحديد مسؤولية الانحرافات الموجبة ومسؤولية الانحرافات السالبة.

➢ اســـتمرارية عملية التقييم: ويعني ذلك عدم الاقتصـــار على فترة زمنية معينة بل يجب أن تمارس طوال حياة المؤسسة وعلى فترات دورية قصيرة أو طويلة وهذا حسب طبيعة الموضوع المراد قياسه وتقييمه. (2)

1 -مجيد محمود الخطيب؛ الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات دار الحمد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص45

2- عادل عشي مرجع سبق ذكره ص 33.

الفرع الثالث: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي:

يعتبر نظام الرقابة الفعّال 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 فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض، ويسعيان بدورهما إلى تحقيق نفس الأهداف بغية الحد من المخالفات والأخطاء، واكتشاف النقائص، والثغرات واقتراح التصحيحات المناسبة والملائمة.

وكذا وضع الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة؛ فتقييم الأداء يعتبر جزءا من نظام الرقابة الداخلية فهو هو عبارة عن تحليل النتائج.

كما يمكن توضيح دور الرقابة الداخلية من علاقته بتقييم الأداء المالي وتحسين الاداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

1 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 أكبر وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وتمكن هذه العملية في التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها باختيار انسب الادوات 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 بان "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". (1)

2-تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية:

إن من 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 اللتواني في توصيل المعلومات المالية الهامة، أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار حيث تعتبر

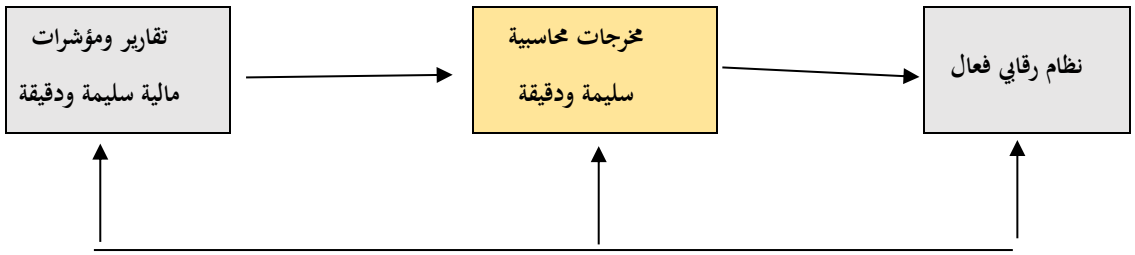
1-بوقابة زينب؛ التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية؛ مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، السنة 2011، ص 89.

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 فقال يضمن، وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة، وهذا ما سنوضحه في الشكل الموالي.

الشكل (1-4): علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي



المصدر: مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006,2005. ص 84.

من خلال الشكل أعلاه والذي 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 الى النظام الرقابي الفعال إلا بوجودها وتوفرها.

المطلب الثاني آليات نظام الرقابة الداخلية ودورها في تحسين الاداء

تعبر هذه الآليات عن جموعه القواعد والوسائل والأساليب التي تتم داخل المنسأة للرقابة والإشراف على الأفعال والممارسات التي تتخذها الإدارة لزيادة جودة التقرير المالي، ولضمان الالتزام، والحفاظ على مصداقية القوائم المالية، هذه الآليات كما يلي:

الفرع الأول: مجلس الإدارة

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبه سلوك الإدارة، إذا إنه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا كما يعتبر مجلس الإدارة المحرك الأساسي لنظام حوكمة الشركات باعتباره «هيئة أو منظمة داخل المؤسسة مهمتها التخفيض من مشكلة عدم تماثل المعلومات ومراقبة مدى ملاءمتها ومنفعتها، إضافة إلى رقابة سلوك المسيرين الرئيسين والتقييم والمصادقة على القرارات الاستثمارية على المدى البعيد». (1)

لذلك يذكر أحد الباحثين أن مجلس الإدارة يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمى رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في مراقبة نشاطات الإدارة العليا، وفي تعيين وعزل أعضاء مجلس الإدارة تحديد وتوزيع مكافآتهم، ويشارك بفعالية في وضع إستراتيجية المؤسسة ويصادق على الحسابات ويراقب جودة المعلومات، ويقدم الحوافز للإدارة ويراقب سلوكها ويقدم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة. (2)

فمجلس الإدارة له السلطة العليا في شكل ومحتوي وتفاصيل التقرير السنوي للشركة الذي كلما كان مفصال زادت شفافية المعلومات عن الشركة، ومن ثم زاد مستوي حوكمتها، وتنبثق من مجلس الإدارة عدة لجان أهمها (لجنة التدقيق ولجنة التعينات ولجنة المكافآت والتعويضات). (3)

وتتمثل لجان مجلس الإدارة بالآتي: (4)

أ- لجنة التدقيق: وتحدد مهامها في الإشراف على إعداد وتدقيق التقارير المالية فضلا عن دورها في دعم المدققين الداخليين والخارجيين والتأكد على الالتزام مبادئ حوكمة الشركات، ويعتمد اختبار أعضاء لجنة التدقيق وعدد

1 -David Carassus et Nathalie Gardes, Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations, conference internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, bordeaux, France, 29-30 septembre, 2005, p16

2 – محمد الصالح فروم، دور الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ـــالمجلد الثالث، العدد الاول / مارس2019 ص، 254

3 - خليل أبو سليم، **قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية** " أدلة ميدانية من البيئة الأردنية، مجلة جامعة جازان، فرع العلوم الإنسانية، المجلد 3، العدد 1، جامعة ملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، صفر 1435هـ، يناير 2014، ص. 171

4 - حسين راغب طلب، **أثر تنفيذ آليات حوكمة الشركات في تخفيض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة**، دراسة تطبيقية في الشركات العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق الأوراق المالية، جملة كلية بغداد للعلوم، الاقتصاد، العدد الخمس وأربعون جامعة الكوفة، 2010. ص 391

أعضائها على حجم الشركة فضلا عن إن معايير الاختبار تختلف من شركة إلى أخري لوجود علاقة مباشرة بين مهام لجنة التدقيق ومعايير اختبار أعضائها أكثر تأهيلا وخربة.

ب- لجنة التعويضات والمكافآت: وتتحدد مهامها في تحديد الرواتب والمكافآت للإدارة العليا واتخاذ خطوات تعديل المكافآت ووضع السياسات لإدارة البرامج ووضعها بموجب معايير خاصة بالأداء ويفضل أن يكون أعضاء اللجنة من الأعضاء غير التنفيذيين.

ت- لجنة الترشيحات والحوكمة: وتتكون من أعضاء على الأقل ثلاثة منهم مستقلون وتتحدد مهامها بترشيح المديرين التنفيذيين في الشركة ووضع المعايير اللازمة لاختيارهم والتأكيد على استقلالية مجلس الإدارة وكذلك تقوم بإنشاء الآليات الخاصة بالحوكمة.

الفرع الثاني: المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات واقسام ومراكز وانشطة المشروع، ومخرجاتها تقرير او تقارير تقدم لمجلس الإدارة او لجان المجلس مباشرة. والقائم بها موظف بالمشروع واستقلاله استقلال تنظيمي فقط، ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة ولأهمية المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية فقد اتجهت إدارة الشركات خاصة تلك المقيدة بالبورصة الى تطوير هذه الأداة الرقابية.(1)

فمديرو الشركة لديهم واجبات قانونية شاقة تجاه حماية الأصول وضمان الاحتفاظ بسجلات محاسبية صحيحة ايضا، فانهم يجب ان يؤسسوا القرارات الهامة لتخصيص الموارد على معلومات المحاسبة الإدارية ولا شك ان حجم وتعقيد كثير من الشركات يجعل من المستحيل على مديريها ان يقوموا بالإشراف اليومي على اعمالها شخصيا ومن ثم فهم يعتمدون بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية، حيث ان نظم الرقابة الداخلية تهدف الى:

- ضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات ومدى سلامتها.
- الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح.
- الاستخدام الاقتصادي الأمثل والكفء للموارد.
- تحقيق الأهداف العامة والخاصة والمقررة للأعمال والبرامج.

1- عبد الفتاح الصحن واخرين-المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية – مرجع سبق ذكره-ص 164

وحيث ان المديرين لا يمكنهم الاشراف على تشغيل النظام بأنفسهم، ومن ثم فانهم مع ذلك يمكنهم تعيين إدارة داخلية لتنفيذ تلك الوظيفة بالنيابة عنهم، ويتم وصف المراجعة الداخلية بانها وظيفة الرقابة الإدارية، والتي تهتم بشكل مباشر ورئيسي بقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى.(1)

ويتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الافراد داخل التنظيم في أداء مسؤولياتهم بكفاءة ولتحقيق هذه الغاية توفر لهم المراجعة الداخلية التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

ويتضمن هدف المراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة، ويتضمن نطاقها في فحص وتقييم كفاية وفاعلية الأداء.

ويقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص وتقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط وبالمعايير والاهداف والسياسات الموضوعية، ويعتبر هذا النوع من مراجعة الأداء، هو مراجعة الإجراءات الرقابية ،حيث تعتبر كل من السياسات والخطط والمعايير، والاهداف أجزاء من نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء هذه كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي التي تقوم به الإدارة، وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من هدفها في مجال تقييم الأداء فانه يتعين على المسؤولين عنها ان يتسموا بالموضوعية والاستقلالية عن الإدارات التنفيذية في جميع مراحل عملية المراجعة.

ان مسؤولية المراجعة الداخلية تتضمن تقييم الكيفية، التي تتم بها إدارة الموارد المتاحة لتنظيم أكثر شمولا للإداء الإداري، وذلك انه بتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، فان وظيفة الرقابة الداخلية تمتد الى تقييم الإدارة ذاتها نظرا لان الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد.(2)

وقد عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الامريكية ان المراجعة الداخلية هي **وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع ويتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية والإجراءات الرقابية الداخلية وذلك بهدف التأكد من مدى تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من ان مقومات الرقابة الداخلية سليمة والمعلومات سليمة ودقيقة وكافية.**

ومن هذا التعريف يتضح ان من اهداف المراجعة الداخلية التحقق من مدى كفاءة وفاعلية الأداء داخل إدارات واقسام المشروع. ولتحقيق ذلك يجب على المراجع الداخلي ان يقوم بالتالي:

- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع.
- التحقق من حماية ممتلكات واصول المشروع والمحاسبة عنها.

1 – امين السيد احمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة 1997م، ص 159.

2- عبد الفتاح الصحن واخرين–المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية – مرجع سبق ذكره–ص 217-218.

➢ تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية بالشركة.(1)

وتعتمد شـــرعية وظيفة المراجعة الداخلية في أي منظمة للأعمال على مكانة وحدة المراجعة داخل التنظيم وعلى الدعم الذي تلقاه من الإدارة العليا من خلال اقناع المســـؤولين في المســـتويات العليا بأهمية الخدمات التي تؤديها وحدة المراجعة الداخلية وعن طريق تدخلها في تحديد نطاق عمل وحدة المراجعة ورسم سياساتها المبدئية، وتستطيع الإدارة العليا ان تسهم في الرفع من كفاية المراجعة الداخلية لزيادة فعاليتها.(2)

ونتيجة للاختلاف بين العديد من الإصـلاحات الشـائع اسـتخدامها في مجال المراجعة الداخلية كمراجعة العمليات ومراجعة الالتزامات بالسياسات ومراجعة الرقابة المالية وسنتناول النوعين الأوليين لارتباطهم بتقييم الأداء بالمؤسسة وهما:

1- مراجعة العمليات:

تتشابه عادة خطوات المراجعة بغض النظر عن نوع هذه المراجعة ويمكن ارجاع الفروق بين الأنواع المختلفة من المراجعات الى اهداف ونطاق عملية الفحص وكذلك أنواع الاختبارات حيث تشـمل مراجعة العمليات فحص وتقييم أنظمة الرقابة.

الداخلية وجودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم، في هذا الصـدد فيحص المراجعون ويقيموا مختلف الأنشـطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسـويق والنقل والإنتاج وإدارة المخزون والامن وتشـغيل البيانات وإدارة الافراد والإدارة المالية والمحاسبية.

ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم فمعظم المراجعين يوافقوا على اعتبار ان اهداف وأنواع وطرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم.

فاذا كانت المســتندات الدالة على الأنشــطة هي احدى الطرق الرقابية هذه هي تحقيق التطابق مع الســياســات الموضوعة المخططة وضـمان الحماية لأصـول الوحدة الاقتصـادية كما تكون الأدوات محل الرقابة في هذه الحالة هي أوامر الشــراء والشــيكات او الفواتير.... الخ، وان اختبارات المراجعة تتم على خرائط التدفق والمســتندات المؤيدة للأنشطة.(3)

1- كمال الدهراوي مصطفى+ محمد السيد سرايا دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة مصر 2006م ص 162.

2 -احمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، عمان الأردن ،1990م، ص 22.

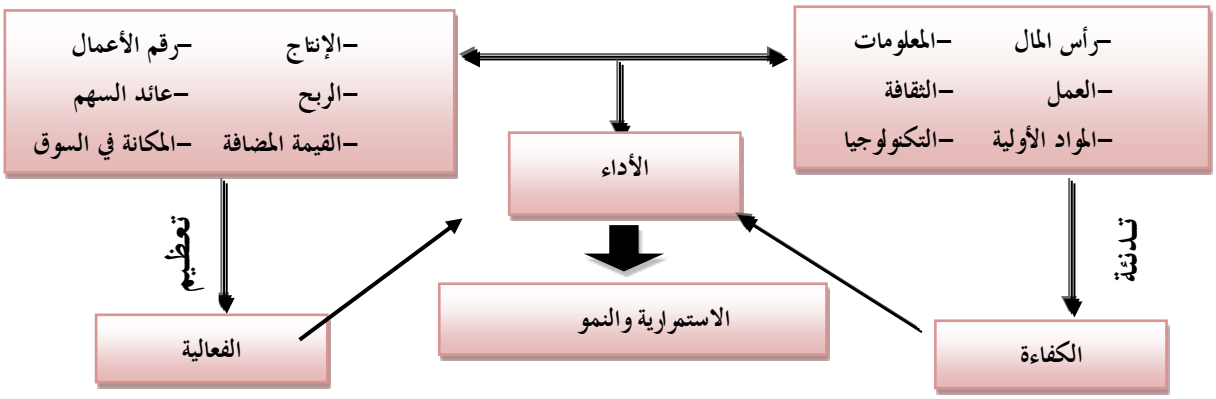
3 عبد الفتاح الصحن +رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004م، ص248-250.

2- مراجعة الاداء:

ركز مراجعة الأداء على الكفاءة والفاعلية ويتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعامل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، واذا كانت الكفاءة والفاعلية مقاييس للأداء الا انها لا تعتبر بمثابة إحلال وبديل لتقييد أداء الإدارة بذاتها، ان ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدرا للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء أي ان المعلومات هي احد العوامل التي تؤثر على احكام الإدارة والتي يعتبر العديد منها خاضعا للحكم الشخصي للإدارة وعلى الجانب الاخر فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء وتقاس الكفاءة نتيجة اجراء مقارنة بين المعايير التشغيلية وبين الأداء الفعلي والمقابل لها، وكذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف.(1)

الفرع الثاني: شرح وتحديد مصطلح الفعالية والكفاءة

الشكل رقم (1-5): الأداء من منظور الكفاءة والفعالية.



المصدر: عبد المليك مزهودة، **الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001، ص 88

1. الفعالية (Efficience): «تعتبر الفعالية مؤشر لقياس فجوة الأداء بين النتائج المحققة والأهداف المخططة لمرحلة زمنية، وتعرف بأنها القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك، فالفعالية ينظر إليها من منظور مدخل الأهداف الذي يهتم بدرجة تحقيق الأهداف الموضوعية، فإذا حققت المؤسسة المعدل الذي وضعته للأرباح كانت فعالة ولذا أنتج العامل عدد الوحدات المطلوبة منه ذا حقق المدير المبيعات في الوقت المحدد لها كان فعالا.»: (2)

الفعالية = الأهداف المحققة / الأهداف المحددة

يشير مفهوم الفاعلية الى مستوى تحقيق الأهداف والعلاقة بين الاثار المتوقعة والاثار الحقيقية للنشاط ففاعلية التكلفة تعني قدرة وإمكانية النشاط الخاضع للمراجعة على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة اما تحليل فاعلية

[1] عبد الفتاح الصحن +رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق ذكره، ص253-254.
[2] - حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي: تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الأردن ،2000، ص.88

التكلفة فهو دراسة العلاقة بين التكلفة والنتائج ويعبر عنها بتكلفة الوحدة في النتيجة الحاصلة وليس فاعلية التكلفة سوى عنصر من التقويم الشامل للفاعلية وقد يشمل هذا التقييم أيضا على سبيل المثال تحليل المدة التي تم من خلالها تسليم النتائج.

3- أما الكفاءة (Efficiency): «كما أن مفهوم الكفاءة مرتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين مدخلات ومخرجات العملية التصنيعية أو الإنتاجية، وتقاس كفاءة أي مؤسسة بتطبيق القاعدة التالية:» **(1)**

الكفاءة = قيمة (أوكمية) المخرجات / قيمة (أوكمية) المدخلات

وهي العلاقة بين الإنتاج في شكل سلع او خدمات او غيرها من النتائج وبين الموارد المستخدمة لإنتاجها، من هنا نلاحظ ان الكفاءة مرتبطة بالاقتصاد والموارد المستخدمة، والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا السياق فيما إذا تم استعمال هذه الموارد بالطريقة المثلى والمرضية، وما إذا كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها، ونتائج مماثلة من حيث الجودة وزمن الإنجاز، وهل نحصل على اعلى النتائج من حيث الكم والكفي من مداخلاتنا واعمالنا.

وتشمل الرقابة على الجوانب التالية:(2)

- مدى استعمال الموارد البشرية والمالية وغيرها استعمالا فعالا.
- مدى تحقيق الأهداف مع مراعاة فاعلية التكلفة.
- مدى الإنجاز في الوقت المناسب.

إذا مفهوم الكفاءة يرتبط بالموارد المستهلكة لتحقيق هذه الأهداف، فان استهلاك موارد بدرجة اقل يعني تحقيق كفاءة كبيرة، والنقد الذي يوجه أحيانا الى المراجعة الداخلية بصفة عامة يرجع ربما الى صعوبة اعتمادها على معايير واضحة وان العنصر الشخصي يهيمن ويسيطر في كثير من المواقف على المراجعين الداخليين بدرجة أكبر من ادلة الاثبات المتاحة وبالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص بالحكم على مدى فاعلية أداء التنظيمات من قبل المراجع الداخلي وعلى الرغم من هذا الضعف في عملية التقييم.

فان برامج تقييم الأداء والحوافز ودراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليتها في ظل إمكانية ضبط وقياس الفاعلية بصورة دفترية، وفي ضوء المناقشة السابقة تتضح أهمية حصول المراجع الداخلي على ادلة موضوعية قادرة على تأييد ودعم استنتاجات المراجعة.(3)

---

[1] – د. عبد الحميد برحومة، **الكفاءة والفعالية في مجالات التصنيع والإنتاج**، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية–العدد الأول 2008 ص:57

[2] - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، دار الوراق للنشر، عمان الأردن، الطبعة 01، 2006م، ص355.

[3] عبد الفتاح الصحن +رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق ذكره، ص255.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تكمن أهمية الدراسات السابقة في أنها تمثل مرجعاً للباحثين من حيث منهجية البحث التي يمكن إتباعها، والأطر النظرية التي يمكن الاستعانة بها، وعليه سيتناول عدد من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوعات البحث.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة الوطنية والأجنبية

أولا: عرض الدراسات السابقة الوطنية

1. دراسة: وجدان علي احمد بعنوان: دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر3 السنة الجامعية: 2009-2010

هدفت الدراسة إلى محاولة إعطاء فكرة على نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال ابراز مفهومها وادواتها وموقف المراجع منها ومحاولة تقديم معلومة على مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة من خلال عرض بعض ادواتهما ودور كل أداة في تحسين أداء المؤسسة كما استخدما المنهج الوصفي في معظم أجزاء البحث.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تمكن إدارة المؤسسة من تحقيق نتائج مرضية لأصحاب المشروع المساهمين وان الرقابة الداخلية ومن خلال ادواتها المختلفة المتمثلة بالموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية وتقييم الأداء وكذا خلية الرقابة الداخلية التي تعتبر أحد أدوات الرقابة المالية تعمل على تحسين أداء المؤسسة من خلال تقييم الأداء الفعلي.

وكان من اهم توصيات الدراسة ما يلي: -يجب على الإدارة تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي يعتبر صمام امانها في كفاءة التشغيل والحفاظ على الأصول وحسن إدارتها واستغلال الموارد المتاحة بفاعلية.

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

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

وقد خلصت الدراسة مفادها أن الما رجعة الداخلية تعتبر الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات المعلومات المحاسبية من اجل سلامة مركزها المالي وتحسين الأداء داخل المؤسسة.

3. غوالي. محمد البشير: دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بوقلة مذكرة ماجستير، علوم التسيير فرع إدارة الأعمال جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2004-2003

المحيطة بها من اجل كسب مكانة مشرفة في الأسواق عليها الاهتمام بنوعية المعلومات حتى تكسب ثقة المتعاملين معها خاصة إذا كانت مدعومة بتقرير ايجابي من الما رجع حيث ان الوثائق التي تعتبرها المؤسسة من أهم الوثائق الإدارية التي يرغب المتعامل الاطلاع عليها وذلك من خال اعتبار الم ا رجعة أداة رقابية تسمح في تحسين نوعية المعلومات من خال إعطاء رأي فني محايد.

4. دراسة: د. محمد فيصل مايده ود. أحمد الصالح سباع العنوان: دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي وتعظيم قيمة المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سوف للدقيق مجملة البحوث الاقتصادية المتقدمة " جامعة الشهيد محة لخضر. الوادي. الجزائر. العدد 03 ديسمبر 2017.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كآلية لتحسين الأداء للمؤسسات الاقتصادية وتعظيم قيمتها، ومدى مساهمتها في تحسين الأداء المالي في مؤسسة سوف للدقيق.

فقيام المراجع الداخلي المالي بفحص مختلف البيانات المالية للمؤسسة وضمان دقتها البد أن يكون في ظل وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، كما أن تقييم الأداء المالي يسمح بوضع المكانة التي وصلت إليها المؤسسة، والذي يقوم على فحص ومراجعة القوائم المالية وكذا على تحليل لبعض النسب المالية اليت تبني المركز المالي للمؤسسة.

فقد تم اعتماد المنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية التي تناولت عينة من المؤسسات الجزائرية الناشطة في السوق وهي مؤسسة سوف للدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق المراجعة الداخلية على أسس علمية وصحيحة يساهم في تحقيق الأهداف التي تصبو إليها المؤسسة.

ثانيا: عرض الدراسات السابقة الأجنبية

1. دراسة: تامر نبيل سليم غياضة بعنوان: تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية ودورها في ضبط الأداء المالي في شركة توزيع كهرباء محافظات غزة مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة سنة 2022.

Evaluating the Effectiveness of the Internal Control system and its Role in Controlling the Financial Performance of the Gaza Governorates Electricity Distribution Company

هدفت الدراسة إلى تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي في شركة توزيع كهرباء محافظات غز ة، وتسليط الضوء على الأدوات والوسائل الرقابية المستخدمة لضبط هذا الأداء، وتحليل مكونات هذا النظام والأنشطة المرتبطة به والوقوف على المشكلات والمخاطر التي تواجه تطبيق النظام.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها وجود علاقة طردية موجبة دالة إحصائياً بين جميع مجالات نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي للشركة المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: مراعاة بذل المزيد من العمل على تطوير دليل إجراءات العمل الرقابي الموحد بشكل واضح ومكتوب وشامل لكافة أنشطة الشركة، العمل على تطوير الهيكل التنظيمي لإدارة الرقابة الداخلية لغرض تحقيق المزيد من آليات الضبط المالي لكافة العمليات المالية.

2. دراسة: رامي إبراهيمٌ سالم الشاعر بعنوان دور الرقابة الداخليةٌ في تحسينٌ الأداء المالي " دراسة تطبيقٌيةٌ على شركة توزيعٌ الكهرباء المحافظات الجنوبيةٌ "– قدمت هذه الرسالة استكمالا" لمتطلبات الحصول على درجة الماجستيرٌ في المحاسبة منكليه الاقتصاد والعلوم الإداريةٌ جامعة الأزهر غزة –2018 م

The Role of Internal Control in Improving Financial Performance "Applied Study on Electricity Distribution Company -Southern Governorates

تهدف الدراسة إلى التعرف عمي دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في شركة توزيع الكهرباء المحافظات الجنوبية ولقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والدراسة التطبيقية، والمقابلات الشخصية، مما يعطي الباحث المجال للتوصل لنتائج التي تخدم الدراسة والمؤسسة.

حيث قام الباحث بعمل تحليل مالي لدراسة من واقع البيانات المالية لشركة توزيع الكهرباء المحافظات الجنوبية(غزة) من سنة 2010-2015.

توصـمت الدراسـة التطبيقية للتحليل المالي للشـركة، في دور الرقابة الداخلية في تحسـين الأداء المالي بأنه "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين نسب ومؤشرات الأداء المالي لشركة توزيع الكهرباء قبل وبعد تبعية الرقابة الداخلية للإدارة العامة".

3. دراسـة: أ. عبد الوهاب احمد عبد الله مسـعود عياش–بعنوان: "دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي " دراسـة ميدانية على شـركات الاتصـالات اليمنية" مجلة جامعة الناصـر العدد الرابع يوليو– ديسـمبر 2014 م

هدفت الدراســة إلى التعرف على عناصــر هيكل الرقابة الداخلية، وتقويم نظم الرقابة الداخلية في شــركات الاتصــالات اليمنية ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصــر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي في شــركات الاتصالات اليمنية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي لوضع الإطار النظري للدراسة، كما تم إجراء دراسة ميدانية لتحقيق أهداف الدراســة واختبار فرضــياتها تم خلالها جمع البيانات من خلال اســتبانة وزعت على شــركات الاتصالات اليمنية.

ومن أهم النتائج التي توصـلت إليها الدراسـة: – أظهرت الدراسـة تمتع شـركات الاتصـالات اليمنية بهياكل رقابية داخلية جيدة ومقبولة، وأكدت الدراسة وجود علاقات دلالة إحصـائية موجبة بين عناصـر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي، وإن وجود عناصــر رقابة داخلية جيدة يؤدي بالضــرورة الى تحســين الخصــائص النوعية للبيانات والمعلومات المالية التي تساعد الإدارة على ترشيد ودعم قراراتها.

وقدمت الدراســة مجموعة من التوصــيات أبرزها: – اســتمرار عملية التحديث والتطوير لهيكلة الرقابة الداخلية في شـركات الاتصـالات اليمنية، والالتزام بالسـياسـات والإجراءات التنظيمية في شـركات الاتصـالات اليمنية وتحديث تلك السياسات والإجراءات

4. دراسة: Amel Merzah Sakhil, Yas Khudhair Abbas, Farqad Faisal Jadaan Sallal, et al بعنوان: دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الصحية لتحقيق التنمية المستدامة. جامعة الفرات الأوسط التقنية، النجف، العراق. ورقة مؤتمر في وقائع مؤتمر AIP – أبريل 2023 تم النشر على الإنترنت: 12 أبريل 2023 ttps://www.researchgate.net/publication/369974149

The Role of Internal Auditing in Improving Performance of Health Institutions to achieve sustainable development

التدقيق الداخلي الصحي هو أداة يتم من خلالها نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية تم اكتشافها، مع مراجعة مكونات نظام تحكم فعال، لذلك تهدف الدراسة إلى توضيح دور التدقيق الداخلي الصحي في تحسين أداء المؤسسات الصحية لتحقيق التنمية المستدامة ولتحديد الأنشطة الرقابية التي تساعد على التحسين كانت المشكلة هي فهم دور التدقيق الصحي الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الصحية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة في الدراسة عينة (مستشفى الديوانية التعليمي).

وقد تم ذلك من خلال وضع الافتراض الأساسي بأنه داخلي التدقيق: دور الرعاية الصحية هو تحسين أداء المؤسسات الصحية لتحقيق التنمية المستدامة

توصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها المراجعة الصحية الداخلية مع وجود نظام رقابة داخلي فعال يعمل على ضمان تحقيق الأهداف ويساعد الإدارة فيها اتخاذ القرارات المناسبة والسعي لتحسين الأداء مما يساهم بدوره في تحقيقه تطوير.

أوصت الدراسة بضرورة تكامل التدقيق الداخلي الصحي مع الرقابة الداخلية نظام لتشخيص الانحرافات والعمل على معالجتها مما يساهم في تحسين الأداء الصحي المؤسسات لتحقيق هدف التنمية المستدامة والصحة الجيدة، وضمان حياة صحية وتعزيز الرفاهية للجميع.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

يلاحظ من خلال الدراسات السابقة أن القاسم المشترك بينها هو نظام الرقابة الداخلية وتقييم أداء داخل المؤسسة، وفي ضوء هذه النتائج يمكن القول إن جميع هذه الدراسات في تكامل وانسجام، وبعد تناولنا لنظام الرقابة الداخلية وإسقاط دراستنا على الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز–مديرية التوزيع بالوادي– خلال الفترة: (2019-2020-2021)، على مختلف الجوانب وكل المراحل ودراسة مدى تطبيق وتحسين الأداء المالي، ومنه يمكن استخلاص ما يميز هذه الدراسة في النقاط التالية:

- إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الإداري (الوظيفي) والمالي خاصة؛
- التعرف على أساليب وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة وآيات تحسينه؛
- التعرف على العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المؤسسة؛
- التعرف على اليات تحسين الأداء من خلال نظام الرقابة الداخلية باستعمال المؤشرات والتوازن المالي
- محاولة تكوين نتيجة حول أهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة خاصة الجانب المالي؛
- اعطاء نظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة من خلال دراسة طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسين أداء المؤسسة؛

كما عمدنا في هذه الدراسة إلى استعمال التحليل المالي لتقييم الأداء المالي للمؤسسة محل درستنا من خلال اعتماد مؤشرات وطرق للتحليل المالي والتي تمثلت في استخدام النسب المالية والتوازنات المالية، بالإضافة إلى استخدام نسب الهيكلية وهذا لمعرفة المركز المالي والحقيقي للمؤسسة.

حيث اتفقت الدراسات السابقة ودراستنا الحالية على أن لنظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية وأهمية كبيرة، كما يجب تقييمه ومتابعته لأجل تحسين الأداء المؤسسة بصفة مستمرة للحفاظ على فعاليته.

خلاصـــة الفصـــل:

من خلال هذا الفصل لاحظنا أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر 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 المؤسسة وممتلكاتها وصحة المعلومات والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، فزاد الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة ، بالإضافة إلى كونها أداة فعالة في تحسين وتطوير الأداء بصفة عامة، والأداء المالي بصفة خاصة في المؤسسة الاقتصادية من خلال الرقابة المستمرة داخل المؤسسة والتي تعمل على زيادة المردودية تعظيم الأرباح وتقليل المخاطر.

وكذلك يتبين لنا أهمية الرقابة الداخلية من خلال الأهداف التي استعرضناها خلال هذا الفصل من حماية أصول المنشآت ودقة المعلومات المحاسبية ... الخ.

حيث تلجأ المؤسسة إلى الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وتحقيق الكفاءة الإنتاجية أي تحقق أهدافها بأقل التكاليف الممكنة ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المؤسسة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الفعال الذي يلعب دورا كبيرا في تحقيق الكفاءة التشغيلية وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

الفصل الثاني

دراسة حالة: الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز

–مديرية التوزيع بالوادي– خلال الفتــرة:

(2021-2020-2019)

تمهيـــــــــــد:

بعد الدراسة النظرية بما تحتويه من مفاهيم حول الرقابة الداخلية من جهة وتحسين الأداء من جهة أخرى، باعتبـار ان الرقابـة الداخليـة احـدى الأدوات الـتي تسـاهم في تحسـين الأداء والمؤشـرات الدالـة عليـه مـن نسـب ومؤشرات مالية، ولمحاولة اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، تم اختيار احدى الشركات الجزائرية لإجراء الدراسة الميدانية والمتمثلة في الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز–مديرية التوزيع بالوادي–

يعتبر وجود الرقابة الداخلية في هذه الشركة ضرورة حتمية نظرا لكبر حجمها وتعد العمليات التي تقوم بها، فالرقابة الداخلية تقدم عدة خدمات للمؤسسة والتي من بينها الكشف عن مستوى الأداء في المؤسسة وتحسين مؤشراته.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لهذا الفصل تم تقسيمه الى ثلاث مباحث متمثلة في:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالوادي.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية الإدارية في المؤسسة ودورها في تحسين الاداء.

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية المحاسبية في المؤسسة ودورها في تحسين الاداء.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالوادي.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة باعتبارها ميدان الدراسة، لذلك قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب: (1)

تعتبر شركة توزيع الكهرباء والغاز من كبريات وأهم الشركات الاقتصادية بعد الاستقلال، وهي من الشركات الوطنية المعتمد عليها في إنتاج، نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية على مستوى الوطن، حيث تستحوذ على السوق الجزائرية بدون منازع لقوة تسييرها ورأسمالها الضخم.

المطلب الأول: نشأة وهيكلة الشركة الأم (2)

تعتبر شركة توزيع الكهرباء والغاز من كبريات وأهم الشركات الاقتصادية بعد الاستقلال، وهي من الشركات الوطنية المعتمد عليها في إنتاج، نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية على مستوى الوطن، حيث تستحوذ على السوق الجزائرية بدون منازع لقوة تسييرها ورأسمالها الضخم.

الفرع الأول: نشأة الشركة الأم

يعود تاريخ إنشاء كهرباء وغاز الجزائر (EGA) بالمرسوم التنفيذي رقم 47-1002 المؤرخ في 5جوان 1947، يسند تسيير المؤسسات المؤممة للكهرباء والغاز في الجزائر إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تدعى شركة كهرباء وغاز الجزائر (EGA).

في عام 1969 واستجابة للخيارات السياسية والقطيعة مع العهد الاستعماري، تم حل شركة كهرباء وغاز الجزائر (EGA)، حيث تم استبدالها بإنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) ذلك بموجب المرسوم رقم 69-59 المؤرخ في 28جويلية 1969. وبموجب ذات القانون، منحت للشركة الجديدة حق احتكار إنتاج، نقل، توزيع، استراد وتصدير الكهرباء، فضلا عن توزيع الغاز الطبيعي داخل الوطن، وهذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيون، فلاحون، زبائن المنازل...) وقد تطلب ذلك إنجاز وتسيير قنوات النقل وشبكة التوزيع.

في عام 1983، وبعد أربعة عشر عاما من نشأتها، أجرت سونلغاز أول عملية إعادة هيكلة تم بموجبها إنشاء خمسة شركات للأشغال المتخصصة وهيئة للتصنيع ويتعلق الأمر بكل من:

- "كهريف" المختصة بأشغال الكهربة الريفية؛
- "كهركيب" التي تختص بتركيب البنى التحتية والمنشآت الكهربائية؛
- "كنغاز" المختصة بإنشاء قنوات نقل وتوزيع الغاز؛

1 - وثائق مقدمة من مديرية توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) الوادي

2 - Présentation du groupe SONELGAZ, 01/05/2023, www.sonelgaz.dz.

- "إنزغا" المختصة بأشغال الهندسة المدنية؛
- "التركيب" المختصة بالتركيب الصناعي؛
- وهي هيئة مختصة بصناعة العدادات وآلات المراقبة.

في عام 1995 أسس نظام أساسي جديد بتغيير طبيعتها القانونية لتصبح مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تحت إشراف وزارة الطاقة والمناجم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95-280 المؤرخ في 17سبتمبر 1995.

في عام 2002 تحولت المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة قابضة لشركات ذات أسهم تمارس بواسطة فروعها نشاطات إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء والغاز، والتدخل خارج حدود الجزائر بصفتها شركة ذات أسهم يجب أن تمتلك أسهما مالية وقيم منقولة، كما يمكن لها أخذ حصص من شركات أخرى وكذا العمل على المستوى العالمي.

في عام 2006 بروز أربع شركات توزيع الكهرباء والغاز:

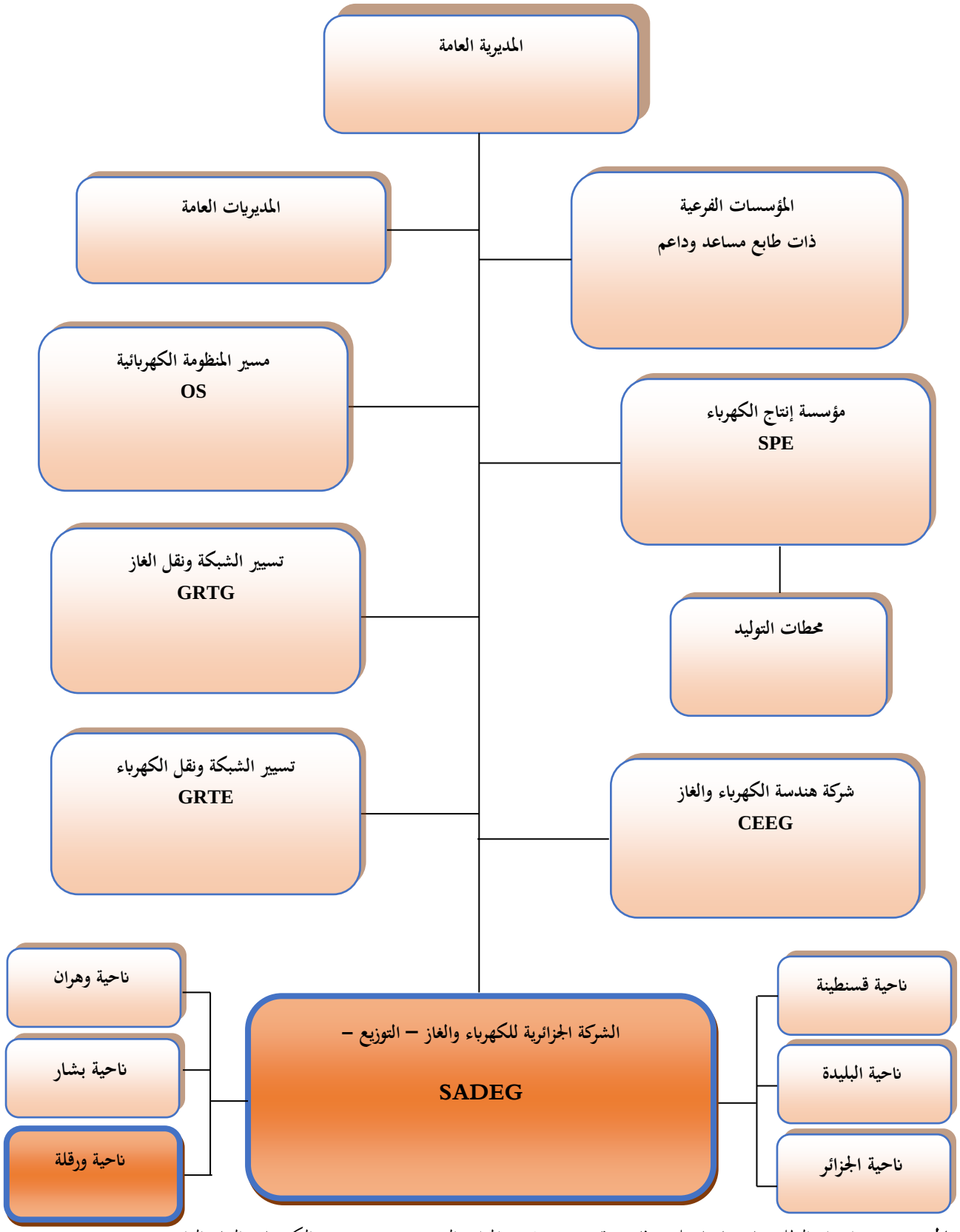
- شركة توزيع الكهرباء والغاز للجزائر العاصمة (SDA)؛
- شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط (SDC)؛
- شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق (SDE)؛
- شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب (SDO).

حيث شرع مجمع سونلغاز في هيكلة جديدة لزيادة الكفاءة وتحسين المستمر لأدائه، وقد نتج عن الهيكلة الجديدة للمجمع إنشاء (33) شركة فرعية و(6) شركات بالمساهمة المباشرة.

بتاريخ 2ماي 2011، تم تعديل النظام الأساسي لشركة سونلغاز المعتمد في عام 2002 من قبل مجلس الوزراء، ليصبح متماشيا وفقا لأحكام القانون رقم 02-01 المؤرخ في 5فيفري2002، والمتعلق بتوزيع الكهرباء والغاز عن طريق الأنابيب. توظف سونلغاز اليوم أكثر من 93 ألف موظف.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة الأم

الشكل رقم: (2–1): الهيكل التنظيمي للشركة الأم



المصدر: من اعداد الطلبة باعتمادنا على وثائق مقدمة من قسم الموارد البشرية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز الوادي.

المطلب الثاني: نشأت وهيكلة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي ومهام قسم المالية والمحاسبة

أولا: نشأت وهيكلة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

فبالنسبة لمديرية التوزيع بالوادي فقد نشأة في أواخر الثمانينات وذلك نظرا للكثافة السكانية الكبيرة بعدما كانت الولاية تتزود بالطاقة الكهربائية عن طريق وكالة الوادي التابعة لمركز التوزيع بسكرة وتقع مديرية التوزيع في وسط المدينة شارع محمد خميستي.

الفرع الأول: نبذة مختصرة عن المديرية

مديرية التوزيع بالوادي أول ما أنشأت كانت عبارة عن مندوبية تابعة لمركز التوزيع بولاية بسكرة، وفي أواخر الثمانينيات مع ازدياد الكثافة السكانية بالوادي تم إنشاء مركز للتوزيع تابع لولاية ورقلة حتى سنة 2006.

ثم تحولت إلى المديرية الجهوية بالوادي، وفي سنة 2010 تحولت التسمية إلى مديرية التوزيع بالوادي.

ان مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي هي إحدى المديريات التابعة للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز والتي نشأت تطبيقا لأحكام القانون 01/02 المؤرخ في 05 فيفري 2002 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عبر القنوات.

تغطي مديرية التوزيع إقليم ولاية الوادي بما في ذلك ولاية المغير، حيث تقع ولاية الوادي في العرق الشرقي الكبير على الحدود مع دولة تونس، وتتربع منطقتها الجغرافية على مساحة قدرها 44.586 كم مربع، يبلغ عدد سكانها 820.000 نسمة وتغطي 30 بلدية، يبلغ عدد زبائن المديرية 235.527 زبون كهرباء و64.716 زبون غاز، يسهر على خدمة الزبائن 657 عامل، موزعين كالآتي:

جدول رقم: (2-1): شريحة تعداد العمال

شريحة العمال	عدد العمال	منهم العنصر النسوي	نسبة العنصر النسوي
إطارات	181	7	% 3.87
عون تحكم	247	1	0.40%
عون تنفيذي	229	12	5.24%
المجموع	**657**	**20**	**3.04%**

المصدر: من اعداد الطلبة باعتمادنا على وثائق من قسم الموارد البشرية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز الوادي.

حيث تتلخص مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي فيما يلي:

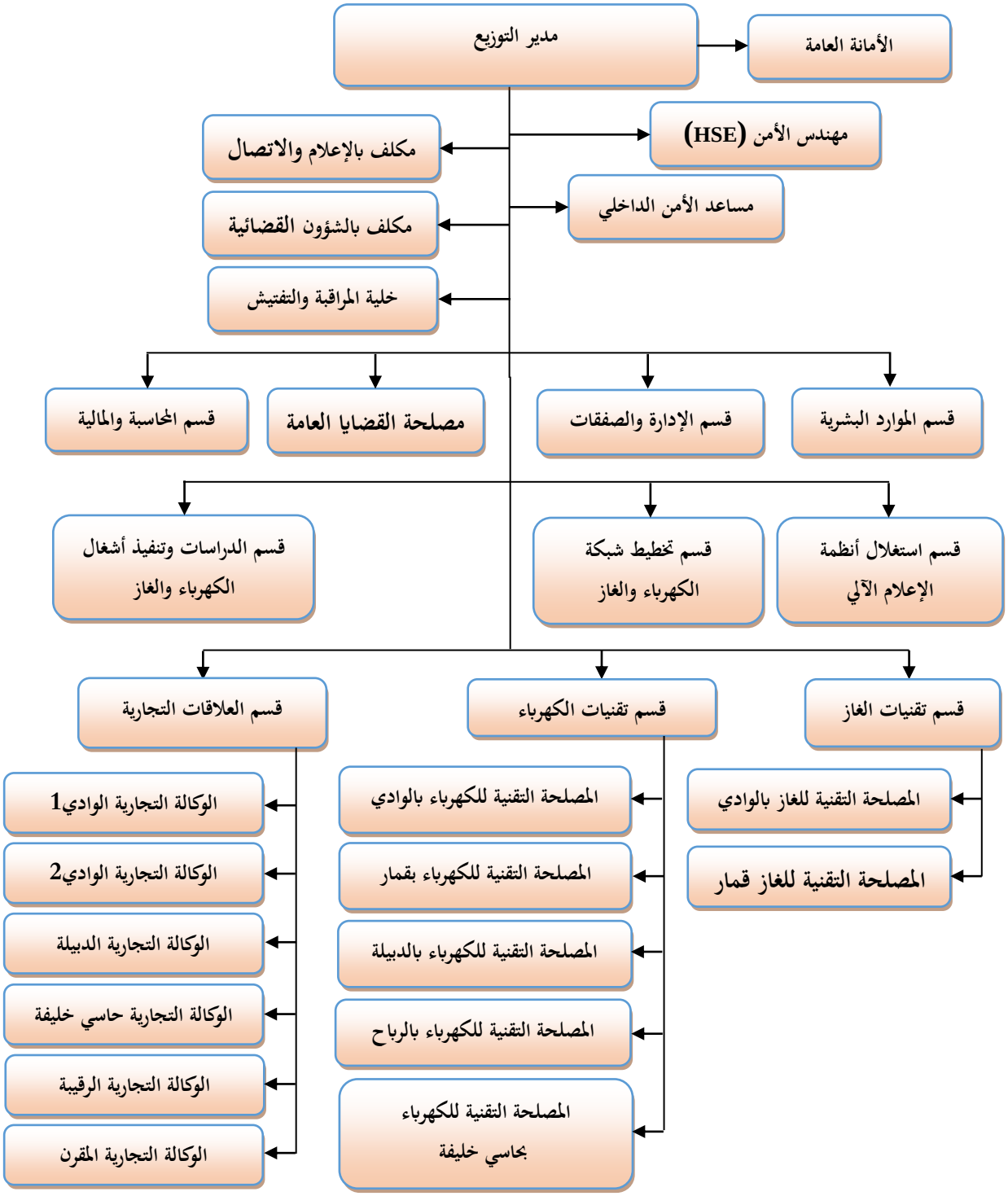
- السهر على ضمان التموين بالطاقة الكهربائية والغازية لزبائنها الكرام وذلك ضمن شروط الأمان والاستمرارية والنوعية؛
- تلبية كل طلبات التموين بالطاقة الكهربائية والغازية مع مراعاة كل من شروط الاستمرارية والنوعية؛
- ضمان إنجاز برامج تطوير الشبكات الكهربائية والغازية ومواكبة التكنولوجيات الحديثة؛

➢ الالتزام بمراعاة المساواة بين جميع الزبائن عند وجود شروط متطابقة.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

أولا–الهيكل التنظيمي

الشكل رقم: (2–2): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي



المصدر: من اعداد الطلبة باعتمادنا على وثائق من قسم الموارد البشرية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز الوادي.

ثانيا –تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

حيث أن مديرية التوزيع بالوادي متفرعة من شجرة مكونة من:

1–مدير التوزيع (DD): يمثل قمة الهرم بالمديرية، وهو ممثل للمديرية الجهوية ورقلة والشركة الأم، من مهامه الإشراف على جميع العمليات التي تقوم بها والمصادقة عليها، يقوم بدراسة جميع التقارير وتحليلها وتقديم نسخ منها للسلطات العليا (الشركة الأم)، ويتمثل دوره كذلك في مراقبة أداء العمال لمهامهم، والتنسيق بين الأقسام.

2 –الأمانة العامة: وهو مكتب يساعد المدير على تأدية مهامه مثل:

- استقبال المكالمات الهاتفية، مع الاهتمام بالبريد الوارد وإرسال البريد الصادر وتسجيلهما؛
- تنظيم وتحديد مواعيد استقبال زوار المدير؛
- مساعدة المدير في تحضير جداول أعمال الاجتماعات والخرجات الميدانية.

3 –مهندس الأمن (IS): ويكمن مهامه فيما يلي:

- جعل جدول زمني للزيارات مع برامج التوعية؛
- تحضير اجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديرية؛
- زيارة وتفقد المواقع الجديدة والقائمة في طور الإنجاز؛
- تنفيذ جميع المبادئ التوجيهية ومتطلبات السلامة؛
- إعداد الإحصائيات حول حوادث الكهرباء والغاز مع المصالح التقنية.

4 –المكلف بالأمن الداخلي: ويتمثل مهامه فيما يلي:

- اتباع جميع جوانب إدارة السلامة الداخلية للمديرية؛
- إبلاغ المديرية الجهوية بانتظام وإعداد تقارير فورية بعد حدوث أي طارئ مباشرة؛
- إجراء عمليات تفتيشية دورية للهياكل التابعة للمديرية في ظل التحقق من الجاهزية الأمنية؛
- تطوير خطة الأمن الداخلي بالتعاون مع مهندس الأمن والسلامة.

5 –مكلف بالإعلام والاتصال: ويتمثل مهامه فيما يلي:

- تطوير وتنظيم المعلومات للجمهور والعملاء الذين يستخدمون وسائل الإعلام المناسبة (الملصقات، المنشورات، الصحافة المكتوبة، الإذاعة المحلية)، استنادا إلى السياسات التي وضعتها الشركة؛
- اقتراح الموضوعات على الدعاية والمعلومات استنادا لملاحظات العملاء المحليين؛
- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الاتصال (المكتوبة، السمعية، البصرية)؛

- المشاركة في التظاهرات التجارية والتحسيسية التي تقوم بها المديرية.

6 –المكلف بالشؤون القضائية: وتتمثل مهامه في:

- يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني؛
- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها عند الضرورة؛
- يتكفل بكل القضايا القانونية كرفع دعوى حول التعدي على ممتلكات الشركة مثلا؛
- اتخاذ تدابير لضمان استرداد الديون من جميع الأنواع؛
- متابعة تنفيذ قرارات المحاكم.

7 قسم الموارد البشرية (DRH): يتضمن قسم الموارد البشرية سياسة تسيير الموظفين على مستوى المديرية والمصالح التابعة لها من (دخول موظفين جدد، الحضور، الغياب، التكوين، التربصات الداخلية والخارجية، العطل، الأجور...).

8 –قسم الإدارة والصفقات (DAM): يهتم هذا القسم ب:

- تسيير الاستثمارات التي لها علاقة بالبرامج الخاصة بالشركة (Programme Propre)؛
- تسيير الاستثمارات للبنية التحتية (Infrastructures) التابعة للمنشآت الخاصة بمديرية التوزيع الوادي؛
- تسيير الاستثمارات الخاصة بالأشغال الكبرى لبرامج الدولة (Programme l'Etat)؛
- تحرير دفاتر الشروط (Cahier de Charges) الخاصة بالاستثمارات؛
- تقوم بإجراءات إدارية لعملية منح الصفقات العمومية، مع تحرير العقود وإمضائها؛
- تحديد الدراسات الإحصائية لإنجازات تسيير الاستثمارات.

9 –مصلحة القضايا العامة: وتحتوي هذه المصلحة على نوعين من الوسائل هما:

- وسائل الحظيرة: السهر على الممتلكات المتنقلة (سيارات وشاحنات...) من حيث التصليح والصيانة، شراء قطع الغيار، نقل العمال والعتاد، متابعة الوقود.
- وسائل العمليات العامة: تكمن في تسيير الوسائل المادية، تموين مختلف المصالح، مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات.

10 –قسم استغلال أنظمة الإعلام الآلي (DESI): ومن مهامهم نذكر ما يلي:

- تسيير وصيانة العتاد المعلوماتي (أجهزة الحاسوب، طابعات...) على مستوى المديرية والمصالح التابعة لها.
- إدارة شبكة الاتصال المحلية (LAN) والاتصالات (Téléphone IP).

- إدارة حسابات المستخدمين للوصول إلى برامجهم مع تقديم المشورة والمساعدة لهم.
- طباعة الفواتير الكهربائية بجميع أنواعها (BT/BP – MT – MP – FSM – HT).

11 –قسم تخطيط شبكة الكهرباء والغاز: من أهم مهامهم نذكر بعضها:

- وضع المخطط الرئيسي للكهرباء والغاز الخاص بمديرية التوزيع.
- دراسة جميع المخططات لإعادة الهيكلة والتخطيط لمختلف الشبكات الكهربائية والغازية.
- إنشاء قاعدة بيانات لغرض الدراسة، كمراقبة الاستهلاك، والتطور على مستوى الشبكة.
- التحقق من صحة أوضاع اتصال الشبكات الكهربائية والغازية.

12 –قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز: من مهام القسم نذكر بعضها:

- دراسة الخدمات الكهربائية لبرامج الأعمال لربط عملاء جدد.
- وضع تقارير ودراسات لوضعية المشاريع الكهربائية والغازية (الموقع، المخططات...).
- القيام بدراسة وتنفيذ ومتابعة أشغال مشاريع الكهرباء والغاز.
- مراقبة ورصد وتفتيش مواقع البناء من حيث البرمجة ونوعية الخدمات.

13 –قسم تقنيات الكهرباء (DTE): ينتمي إلى هذا القسم (05) خمسة مصالح تقنية خاصة بالكهرباء التي تغطي المناطق التالية (الوادي، قمار، الدبيلة، الرباح، وحاسي خليفة) ومن أهم مهام هذا القسم نذكر ما يلي:

- إعداد مخططات الشبكات الكهربائية.
- ضمان التواصل فيما يخص الاستغلال بين مراكز النقل والمديرية التقنية.
- إعداد برامج الصيانة والورشات من خلال مصالحها التقنية للحفاظ على جودة الخدمات.
- ضمان تسيير المحولات وتطوير حقول الكهرباء.

14 –قسم تقنيات الغاز: وينتمي إليه مصلحتين تقنيتين (الوادي، قمار) الخاصة بالغاز ومن أهم مهام هذا القسم نذكر منها:

- ضمان جودة واستمرارية شبكات الغاز مع مراقبتها وصيانتها؛
- تطوير من تقنيات القياس على مستوى الشبكات؛
- المشاركة في تنفيذ البرامج والمخططات.

15 –قسم العلاقات التجارية (DRC):

- الرقابة والتفتيش على الوكالات التجارية الستة (06) وهي (الوادي1، الوادي2، الدبيلة، تغزوت، حاسي خليفة، الرقيبة، والمقرن)، مع إعداد تقارير مفصلة بعد كل تفتيش؛
- متابعة طلبات الزبون من الكهرباء والغاز ذو التوتر المتوسط والضغط المتوسط (MT-MP).
- فوترة كل الأشغال الخاصة بطلب من الزبون الجديد أو زبون مشترك.
- الاهتمام بأمور الزبائن وملفاتهم (فوترة، تحصيل الديون...).

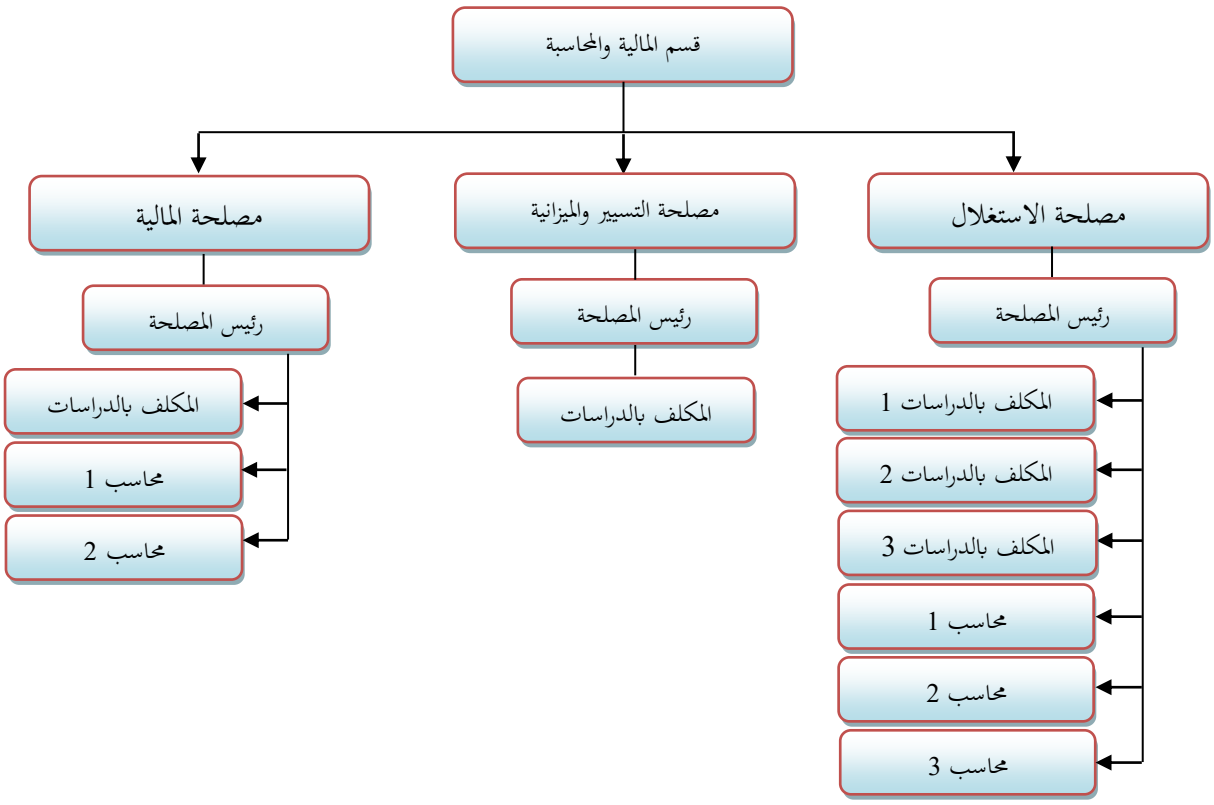
16 –قسم المحاسبة والمالية (DFC): يقوم بعدة مهام من أهمها نذكر:

- تسيير الحسابات البنكية والبريدية للمديرية.
- إعداد الجداول البيانية لحصيلة جميع أنشطة المديرية.
- ضمان ومراقبة جميع العمليات المحاسبية.
- إعداد التقارير والقوائم المالية للمديرية.

ثانيا: الهيكل التنظيمي ومهام قسم المالية والمحاسبة

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة

الشكل رقم: (2-3): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



المصدر: من اعداد الطلبة باعتمادنا على وثائق من قسم الموارد البشرية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز الوادي

الفرع الثاني: مهام قسم المالية والمحاسبة

1 – رئيس قسم المالية والمحاسبة: تتمثل مهامه في:

- الربط ومراقبة النشاط في القسم.
- الإمضاء والمراقبة.
- متابعة الأرصدة البنكية (تحصيلات، تسديدات).

2 – مصلحة الاستغلال: تهتم هذه المصلحة بعدة مهام

أ. رئيس المصلحة:

- متابعة التغيرات التي تطرأ في النظام المحاسبي المالي SCF.
- التحرير في نهاية السنة جدول زمني لترصيد الحسابات.
- أعمال نهاية السنة (استخراج النتيجة).
- مراقبة أعوان المصلحة.

ب. المكلفون بالدراسات:

- مراقبة ومتابعة الإهتلاكات وتقييدها.
- التصريح الشهري والسنوي لطابع، الرسم الثابت، TVA، TAP.
- مراقبة ومقارنة حسابات الضرائب.
- إنهاء رقم الأعمال السنوي المصرح به.
- متابعة الجرد الدوري لحسابات الزبائن.
- التقييد المحاسبي ومتابعة حسابات الربط بين الوحدات (ح/18).
- متابعة الكفالات (رفع اليد) بأنواعها.

ج. المحاسب الأول:

- مراقبة والتقييد المحاسبي للتحصيلات.
- المراقبة والتقييد المحاسبي لفواتير الأشغال حسابات الخاصة بالمواطنين والمقاولين.
- متابعة حسابات المساهمة الخاصة بالمقبوضات المحولة.
- تقرير حسابات المكلف بها.

د. المحاسب الثاني:

- التقييد المحاسبي للكراء.
- طلب الصك.
- التصريح الشهري لضمان الاجتماعي والتعاضدية.
- تقريب الحسابات المكلف بها.

هـ. المحاسب الثالث:

- معالجة التقييد والترتيب للفواتير.
- مراقبة ومتابعة التقييد المحاسبي لحركة (المازوت، الغاز، البنزين).
- التقييد المحاسبي لحركة المحولات.
- تقريب الحسابات المكلف بها.

3 – مصلحة المالية: تهتم هذه المصلحة بعدة مهام

أ. رئيس المصلحة:

- انجاز وضعية دورية لحركة الأموال.
- ضمان ومتابعة مصاريف الايرادات والتكاليف.
- تحرير الشيكات وحفظها.

ب. المكلف بالدراسات:

- مسك أرشيف المصلحة.
- تقريب حسابات التسديد.
- متابعة حركة الأموال.
- ضمان العلاقة والتواصل مع البنك.
- مراقبة ومتابعة كل الوثائق الخاصة بالمقبوضات والتسديدات.
- معالجة كل أمور الدفع.

ج. المحاسبين:

- التقييد المحاسبي لحركة الأموال.
- معالجة أجور العمال.

- كتابة جداول الإرسال الخاصة بالدفع وتحويلها للمصلحة المعنية.
- التواصل مع البنك.

4– مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير: ويتكون من رئيس المصلحة والمكلف بالدراسات ولهم جميعا نفس المهام:

- تحضير الميزانية السنوية.
- التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة.
- ضمان انجاز تقديرات على الميزانية الخماسي.
- متابعة المشاريع الاستثمارية وغلق الأظرف المالية AP.
- مراقبة التسيير.
- إعداد لوحة القيادة الخاصة بالمديرية.

المبحث الثاني: الرقابة الإدارية

المطلب الاول: رقابة المستخدمين والرقابة الدورية

أولا: رقابة المستخدمين (1)

ان من أهم نظم المراقبة الداخلية التي تعتمدها الشركة نظام مراقبة حركة حضور العمال وذلك قصد تحقيق الانضباط الوظيفي مما يساعد على الاستقرار والتأثير إيجابا على مرد ودية المستخدمين وذلك باتخاذ الخطوات الآتية:

- الوضع تحت أيدي أعوان الأمن المكلفين بمداخل ومخارج الشركة دفاتر تسجيل فيها حركة دخول وخروج العمال اليومية بالساعة والدقيقة حيث تجمع هذه الدفاتر في كل أخر البوم لمراجعتها من طرف مصلحة الموارد البشرية لإحصاء المخالفات واتخاذ التدابير اللازمة.
- جمع الكشف اليومي للحضور من كل المصالح صباحا ومراقبة توقيع كل العمال وإحصاء الغياب في صفوف العمال.
- مراقبة كشف الحضور الشهري ومطابقته مع الكشف اليومي حتى تتمكن من إعداد بطاقة الأجر.
- ومن ضمن أهم نضم المراقبة كذلك نضام مراقبة مستوى العمال ومدى فعاليتهم ومساهمتهم في نشاط الشركة حيث يتم تخصيص فترات تكوينية وتدريبية للعمال ذوي المستوى المتدني من اجل الرفع في مستوى مردود يتهم ونشاطهم.

1 - السيد سالمي وليد رئيس مصلحة الموارد البشرية الموضوع: رقابة المستخدمين (مقابلة شخصية) وباعتمادنا على وثائق مقدمة من المصلحة

كذلك هناك نظام مراقبة لدى مصلحة تسيير الموارد البشرية يخص انتقاء العمال المنضبطين وأصحاب الأداء الجيد في المهام المسندة إليه من خلال منصب عمله ليتم مكافئتهم وترقيتهم نظير جهدهم وتفانيهم في خدمة الشركة وأهدافها.

ثانيا: الرقابة الدورية (1)

ومن ضمن المراقبة الدورية المراقبة على مستوى مصلحة الوسائل SAG، وتنقسم المصلحة الى فرعين:

1 – فرع مراقبة حظيرة السيارات:

يهتم هذا الفرع بمراقبة كل من:

أ–مخزون الوقود:

ونعني بالوقود البنزين، غاز السيارات، المازوت، ومن أهم الإجراءات التي تقوم بها المصلحة أولا طلب شيك من مصلحة المالية لشراء مخزون الوقود ومن ثم تحرير رسالة طلب بقيمة الوقود ونعني بذلك عدد الدفاتر وقيمتهم المالية، وعند وصول دفعة الوقود يتم تحرير وصل استلام بعدد الدفاتر.

وبعد توفر مخزون الوقود تبدأ عملية استهلاكه اليومية حيث تحرس الشركة على مراقبة هذه العملية بإتباع طرق محكمة منها:

❖ بطاقة مخزون الوقود:

وهي عبارة عن بطاقة مراقبة يومية وفي نفس الوقت هي بطاقة مراقبة شهرية حيث يتم إقفال هذه البطاقة عند العشرون من كل شهر، وتعمل هذه البطاقة على توضيح حركة دخول واستهلاك الوقود اليومي باللترات مع تحرير كل المعلومات الخاصة بوصل الوقود من تاريخه ورقمه وكذا ايضاح رصيده النهائي والمصلحة المستهلكة للوقود.

❖ بطاقة متابعة الوقود:

وهي بطاقة مراقبة يومية تخص كل سيارة لوحدها اي الكمية التي تستهلكها كل سيارة من وقود، ويتم اغفالها عند كل شهر، ونوع الوقود التي تستهلكه وتاريخ وصل الوقود وكمية الوقود المستهلكة خلال اليوم واسم العامل المستعمل للسيارة وتوقيعه بالإضافة الى رقم عداد السيارة التي توقفت عليه بالا مس والاستهلاك بالكيلومترات.

❖ بطاقة ملخصة لحركة الوقود:

وهي بطاقة مراقبة شهرية وفي نفس الوقت بطاقة مراقبة سنوية حيث يعمل المكلف بها على مراقبة البطاقتين السابقتين مع ما هو موجود في المخزون الحقيقي واجراء حوصلة له، وتوضح هذه البطاقة رصيد اخر الشهر الماضي

1 -السيد باقي عبد الوهاب رئيس مصلحة الوسائل العامة الموضوع: الرقابة الدورية (مقابلة شخصية) وباعتمادنا على وثائق مقدمة من المصلحة

الذي يمثل رصيد اول الشهر الحالي، وكذلك توضح حركة الاستهلاك اليومي بالإضافة الى وصولات الوقود الملغاة ووصولات الوقود المشترات خلال هدا الشهر(دفاتر الوقود) ، وتهتم هده البطاقة بمراقبة كميات الوقود المستهلكة باللترات وتوضيح قيمتها بالدينار الجزائري.

وفي الاخير ترسل هده البطاقة إلى مصلحة المحاسبة والمالية للمراقبة والتقييد.

ب–مراقبة السيارات:

من أهم وأبرز دور يقوم به هذا الفرع مراقبة السيارات سواء السيارات النفعية أو سيارات الأشغال حيث وفي بداية الأمر يتم تكوين ملف عند شراء كل سيارة حيث يتكون هذا الملف الإداري من:

- فاتورة الشراء
- قرار تحويل
- شهادة البيع بطاقة تقنية لسيارة
- بطاقة التأمين

بعد عملية تكوين هذا الملف أي إتمام من الناحية القانونية يتم إدراجها في العمل اليومي حيث يتم استغلالها من طرف مصالح الشركة.

وتحرص المصلحة على المراقبة الدورية وتتلخص في 4 حالات:

1- المراقبة اليومية: حيث يتم مراقبة سيارة يوميا قبل خروجها للعمل الصباحي كمراقبة زيت محركها ومراقبة وثائقها وحالتها العامة، وكذلك مراقبتها عند دخولها في الفترة المسائية

2- المراقبة الوقائية: أهم شيء في هذه المراقبة مراقبة زيت المحرك حيث يتم تغييره دوريا بناء على عدد محدد من الكيلومترات المقطوعة وكذا مراقبة حالة العجلات وكل شيء يخص سلامة السيارة

3- المراقبة عند العطب: في حالة تبليغ بوجود عطب في السيارة تتحرى المصلحة عن أسباب وقوع هذا العطب وهل هو العطب متعمد أو عطب ميكانيكي عادي ثم بعد ذلك يتم تحرير طلب ميكانيكي لتصليح العطب.

4- مراقبة مخزون قطع الغيار: تقوم المصلحة بالمراقبة الدورية بعملية الدخول وخروج قطع الغيار من المخزون، ونعني بعملية الخروج طلب قطع الغيار عند الطلب وعملية الدخول شراء قطع الغيار ويتم الجرد ف آخر السنة.

2–فرع الوسائل:

تكمن مهمة هذا الفرع في ثلاث مهام من المراقبة:

أ– مراقبة الفواتير:

يقوم العون المكلف بعملية مراقبة الفواتير الواردة من أمهنة الشركة والتي تخص موردو الشركة باتخاذ خطوتين:

❖ الخطوة الاولى: مراقبة المعلومات القانونية للفاتورة، ثم التأكد من وجود جميع وثائقها المرفقة مع التأكد من حساب مبالغها وفي الأخير تتم تأشيرتها أي بوضع ختم الامر بالدفع، ثم إرسالها الى مصلحة المالية.

❖ الخطوة الثانية: يتم تسجيل الفاتورة في سجل يحوي كل معلومات الفاتورة من تاريخ دخولها الى المصلحة، وتاريخها واسم المورد وموضوع الفاتورة ورقمها ومبلغها ورقم الطلبية، وتاريخ خروجها من المصلحة أي ارسالها الى مصلحة المحاسبة، ونوعية الخطأ في حالة رجوعها، ورقم الامر بالدفع أو رقم الشيك في حالة تسديد مبلغها من طرف مصلحة المحاسبة.

ب– مراقبة الجرد:

في اخر كل دورة مالية يتم تكوين لجنة مراقبة الجرد ومن ضمن أعضاءها عضو من مصلحة الوسائل مهمته مراقبة واحصاء أدوات وآلات وموجودات الشركة من مكاتب وخزائن واجهزة الاعلام الآلي وغيرها حيث يركز على الرقم التسلسلي لكل موجود ومقارنتها بالسنة الماضية.

وفي الاخير يتم تحرير محضر من طرف اللجنة حيث يوقع عضو الوسائل على كل الموجودات الموجودة في الشركة مع وثائق تفصيلية تثبت ذلك.

ج–مراقبة المشتريات:

حيث تقوم المصلحة بمراقبة كل المشتريات القادمة من الشركة الأم أو المحلية ومراقبة توزيعها على المصالح حيث يتم تحرير قرار التوزيع وكذا إحصاء ومراقبة مخزون هذه المشتريات بتحرير بطاقة المخزون.

المطلب الثاني: الرقابة الوقائية (1)

يعد نظام الرقابة الأمنية من أهم الأنظمة الرقابية المتبعة لدى شركة سونلغاز لما لهذا الأخير من أهمية بالغة في المحافظة أولا على سلامة العمال وثانيا على ممتلكات ومنشأة الشركة ومن أهم العناصر التي يركز عليها هذا النظام ما يلي:

➢ النظافة بأنواعها: حيث يضمن نظافة المقر من مكاتب وقاعات ودورات مياه.

1 - السيد تجاني محمد الطاهر رئيس مصلحة الامن الداخلي الموضوع: الرقابة الوقائية (مقابلة شخصية) ووثائق مقدمة من المصلحة

- سلامة الدارات الكهربائية حيث يتم التأكد من سلامتها ضمانا لسلامة المقـــر وتجهيزاته مـــن أي عطب أو حريق.
- التأكد من توفر أدوات إطفاء الحرائق مع مراقبة كل من تاريخ صلاحيتها وأماكن توزيعها.
- التأكد من توفر أدوات الاسعافات الأولية.
- مراقبة تجهيزات وأدوات العمل الخاصة بعمال قسم اشغال الكهرباء وقسم اشغال الغاز حيث تستوجب كل منخرق التدخل الكهربائي والغازي وأدوات وتجهيزات ووسائل عمل ضرورية يجب أن تكون ذات فعالية وحاملة المواصفات التقنية المطلوبة.
- مراقبة سيارات العمل: من خلال الرقابة التي يجريها مندوب الأمن للشركة يتم الوقوف على بعض الحالات التي لا يتم التبليغ عنها من طرف الأعوان تخص وقوع الحوادث وذلك خشية متابعتهم القانونية وكذا الاهمال.
- مراقبة ممتلكات الشركة الخارجية: والتي تمثل استثمار للشركة ونعني بذلك جميع منشآت الشركة الموضوعة في الخدمة أو في طور ذلك من محولات كهربائية قارة ومحمولة، وأعمدة وخطوط الشبكة الكهربائية من ناحيتين:
  - **أولا** أنها لا تشكل بمرورها خطر السكان
  - **ثانيا**: عدم تعرض الشبكة الكهربائية لتلف والتعدي الخارجي عليها.
- مراقبة وتوفير أدوات وأجهزة الرقابة والسلامة للعمال، لان سلامة العنصر البشري من أهم الأهداف التي تصبو إليها الشركة وهو ما يحثون عليه العمال أثناء تكوينهم بالالتزام بقواعد الأمن والسلامة قبل أي اعتبار آخر.
- كذلك عنصر آخر هام يخص الرقابة الوقائية هو:
- المراقبة الطبية: تعتبر حماية العمال بواسطة طب العمل جزء لا يتجزأ من سياسة الصحية الوظيفية ومن أجل ترقية والحفاظ على أكبر قدر من راحة العمال البدنية والعقلية في كافة الوظائف، ورفع مستوى قدراتهم الإنتاجية والإبداعية، أعمدة شركة سونلغاز على توفير مركز صحي لعمالها SMT مهمته مراقبة العمال الجدد أثناء توظيف، وكذا إرسال لجنة طبية سنويا مكونة من طبيب وممرض ومخبري لمراقبة الحالة الصحية للعمال الدائمين بإجراء فحوصات بدنية وفحوصات الدم من أجل سلامة العمال وحصرا للأمراض المعدية.

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية للأداء المالي في المؤسسة ودورها في تحسين الاداء.

سنحاول التطرق لمختلف مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية بغرض تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: عرض الميزانية المختصرة وجدول حسابات النتائج للسنوات 2019-2020-2021

أولا: عرض الميزانية المالية المختصرة

الجدول رقم (2-2): يوضح جانب الأصول من الميزانية المختصرة لسنوات 2019–2020–2021

جانب الاصول			
الاصول	**2019**	**2020**	**2021**
مجموع الأصول الثابتة	**26 445 125 660,79**	**28 625 962 942,90**	**30 968 897 436,40**
أصول المتداولة	**7 180 006 908,23**	**10 029 725 665,29**	**9 269 895 291,52**
زبائن	3 179 516 334,37	5 658 773 730,66	6 352 150 533,58
مخزونات قيد التنفيذ	726 110,00	1 496 050,00	1 180 790,00
المدينون الآخرون	3 009 584 059,30	3 897 701 496,54	2 803 732 815,93
الضرائب TVA	168 436 344,78	140 679 869,34	31 397 577,47
خزينة الاصول	**821 744 059,78**	**331 074 518,75**	**81 433 574,54**
مجموع الأصول	**33 625 132 569,02**	**38 655 688 608,19**	**40 238 792 727,92**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من قسم المالية والمحاسبة (الملحق رقم: 1–3–5)

الجدول رقم (2-3): يوضح جانب الخصوم من الميزانية المختصرة لسنوات 2019-2020-2021

جانب الخصوم			
الخصوم	**2019**	**2020**	**2021**
الأموال الدائمة	**29 079 737 674,23**	**34 335 844 305,93**	**35 615 377 096,52**
راس المال الخاص	**22 615 165 786,78**	**27 187 274 277,09**	**28 265 137 295,21**
ديون مالية	84 046 633,42	87 433 531,00	95 445 503,80
مخصصات وايرادات مؤجلة	6 380 525 254,03	7 061 136 497,84	7 254 794 297,51
خصوم متداولة	4 545 394 894,79	4 319 844 302,26	4 623 415 631,40
الموردون	1 829 892 104,38	1 173 466 976,45	939 297 493,77
ضرائب على أرباح الشركات IBS	**20 401 467,72**	**77 069 341,29**	**72 599 458,05**
ديون أخرى	**2 695 101 322,69**	**3 068 081 362,80**	**3 607 806 744,96**
خزينة الخصوم	**0,00**	**1 226 621,72**	**3 711 934,62**
مجموع الخصوم	**33 625 132 569,02**	**38 655 688 608,19**	**40 238 792 727,92**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من قسم المالية والمحاسبة. (الملحق رقم: 2–4–6)

ثانيا: عرض جدول حسابات النتائج للسنوات 2019-2020-2021

الجدول رقم (2-4): يوضح جدول حسابات النتائج لسنوات 2019-2020-2021

البيانات	2019	2020	2021
المبيعات والمنتجات	10,372,275,245.97	9,897,409,195.04	10,506,748,486.83
الإنتاج السنوي	**10,372,275,245.97**	**9,897,409,195.04**	**10,506,748,486.83**
مشتريات مستهلكة	(58,880,791.30)	(61,253,490.26)	(106,673,910.23)
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	(449,150,384.22)	(395,387,767.79)	(315,567,301.93)
الاستهلاك السنوي	**(5,653,595,123.81)**	**(7,774,563,456.64)**	**(7,441,077,872.24)**
القيمة المضافة التشغيلية	**4,718,680,122.16**	**2,122,845,738.40**	**3,065,670,614.59**
مصاريف المستخدمين	(1,046,284,364.80)	(1,027,213,988.38)	(1,297,547,174.06)
الضرائب والمدفوعات الأخرى IMPOT	(203,301,069.95)	(194,560,546.72)	(210,156,398.01)
الهامش الإجمالي	**3,469,094,687.41**	**901,071,203.30**	**1,557,967,042.52**
إيرادات أخرى تشغيلية	289,519,853.77	332,117,360.82	336,644,503.45
مصاريف أخرى تشغيلية	(10,452,804.07)	(12,097,955.12)	(28,998,179.88)
مخصصات الاهتلاك وانخفاض القيمة	(1,430,884,445.29)	(1,515,602,085.81)	(1,618,929,297.20)
استرجاع مخصصات وخسائر القيمة	62,582,247.30	115,751,493.03	3,406,518.10
نتيجة الاستغلال	**2,379,859,539.12**	**(178,759,983.78)**	**250,090,586.99**
مصاريف مالية	(38,936.82)	(196,435.83)	(2,544.17)
نتيجة مالية	(38,936.82)	(196,435.83)	(2,544.17)
النتيجة قبل الضريبة	**2,379,820,602.30**	**(178,956,419.61)**	**250,088,042.82**
الإيرادات الاجمالية	10,724,377,347.04	10,380,439,006.06	11,162,873,670.47
المصاريف الاجمالية	(8,344,556,744.74)	(10,559,395,425.67)	(10,912,785,627.65)
النتيجة الصافية	2,379,820,602.30	(178,956,419.61)	250,088,042.82
نتيجة السنة	**2,379,820,602.30**	**(178,956,419.61)**	**250,088,042.82**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المالية والمحاسبة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بالوادي (الملحق رقم: 7-8-9)

المطلب الثاني: التحليل وفق مؤشرات التوازن المالي وبالنسب المالية

أولا: التحليل وفق مؤشرات التوازن المالي

لتحليل التوازن المالي للمؤسسة يعتمد المحلل المالي على ثلاث مؤشرات وهي: رأس المال العامل، احتياج رأس المال العامل، الخزينة

1– رأس المال العامل FRng.

الجدول رقم (2-5): يوضح حساب رأس المال العامل لسنوات 2019-2020-2021

مؤشرات التوازن المالي	2019	2020	2021
الاموال الدائمة Rd	29, 079, 737,674.23	34, 335, 844,305.93	35, 615, 377,096.52
الاصول الثابتة Es	26, 445, 125,660.79	28, 625, 962,942.90	30, 968, 897,436.40
راس المال العامل FRng=Rd-Es	**2,634,612,013.44**	**5,709,881,363.03**	**4,646,479,660.12**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: راس المال العامل موجب خلال سنوات الدراسة مما يشير الى ان الاموال الدائمة كانت كافية لتغطية الاصول الثابتة للمؤسسة بقي هامش امان عبارة عن فائض الاموال عن ديون قصيرة الاجل تستعمل لتغطية الدورة الاستغلالية.

هذا الفائض تضاعف سنة 2020 و2021 مقارنة بسنة الاساس بنسبة 116.73% و 76.36%.

2 –احتياج في رأس المال العامل الإجمالي BFRn.

الجدول رقم (2-6): يوضح حساب الاحتياج في رأس المال العامل لسنوات 2019-2020-2021

مؤشرات التوازن المالي	2019	2020	2021
الاصول المتداولة	6,358,262,848.45	9,698,651,146.54	9,188,461,716.98
الخصوم المتداولة	4,545,394,894.79	4,318,617,680.54	4,619,703,696.78
الاحتياج في راس المال العامل الاجمالي BFR=Eex–Rex	**1,812,867,953.66**	**5,380,033,466.00**	**4,568,758,020.20**

لمصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ ان الاحتياج في راس المال العامل الإجمالي موجب هنا المؤسسة بحاجة الى موارد أخرى تفوق مدتها سنة لتغطية الاحتياج وكذلك حتى تضمن السير العادي لدورة الاستغلال.

3 – الخزينة TRلسنوات 2019-2020-2021

الجدول رقم (2-7): يوضح حساب الخزينة لسنوات 2019-2020-2021

مؤشرات التوازن المالي	2019	2020	2021
راس المال العامل	2 634 612 013,44	5 709 881 363,03	4 646 479 660,12
Es–FRng=Rd			
الاحتياج في راس المال العامل	1 812 867 953,66	5 380 033 466,00	4 568 758 020,20
BFR=Eex–Rex			
الخزينة TR	**821 744 059,78**	**329 847 897,03**	**77 721 639,92**
TR=FRng-BFR			

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ ان الخزينة موجبة هنا المؤسسة لديها فائض في السيولة النقدية وهي وضعية حسنة الا انها انخفضت سنة 2020-2021 لذا يجب على المؤسسة توظيف قدر كبير من أموال الخزينة بدلا من تركها مجمدة.

ثانيا: التحليل باستخدام النسب المالية.

سنقوم بتحليل الميزانية المالية بالاعتماد على اهم النسب المالية والتي تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة والتي نعرضها كما يلي:

1– نسب السيولة

1–1نسبة السيولة العامة

الجدول رقم (2-8): يوضح حساب نسبة السيولة العامة لسنوات 2019-2020-2021

النسب المالية	2019	2020	2021
الأصول المتداولة	7 180 006 908,23	10 029 725 665,29	9 269 895 291,52
الديون القصيرة الاجل	4 545 394 894,79	4 318 617 680,54	4 619 703 696,78
نسبة السيولة العامة	**%158**	**%232**	**%201**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: ومن خلال الجدول نلاحظ ان النسبة سنة 2020 و2021 ازدادت مقارنة بسنة الأساس بحيث ان نسبة السيولة العامة ارتفعت من 158%سنة 2019 الى 232 %و201 %

ويعتبر الزيادة في هذه النسبة مؤشر إيجابي على قدرة السداد في الاجل القصير.

1– 2نسبة السيولة المختصرة

الجدول رقم (2-9): يوضح حساب نسبة السيولة المختصرة لسنوات 2019-2020-2021

النسب المالية	2019	2020	2021
القيم المحققة + القيم الجاهزة	7 179 280 798,23	10 028 229 615,29	9 268 714 501,52
الديون القصيرة الاجل	4 545 394 894,79	4 318 617 680,54	4 619 703 696,78
نسبة السيولة المختصرة	%158	%232	%201

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: ومن خلال الجدول نلاحظ ان النسبة سنة 2020 و2021 ازدادت مقارنة بسنة الأساس بحيث ان النسبة ارتفعت من 158 %سنة 2019 الى 232% و201 %

ويعتبر الزيادة في هذه النسبة مؤشر إيجابي على قدرة السداد في الاجل القصير. بحيث ان حساب نسبة السيولة المختصرة يبن مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها قصيرة الاجل من اصولها المتداولة التي تمتاز بسرعة تحولها الى النقدية (الاسرع سيولة)، بحيث تستبعد المخزون لبطيء تحوله الى نقدية، وكذلك تستبعد المصروفات المدفوعة مقدما.

نلاحظ ان نسبة السيولة العامة تقريبا نفسها نسبة السيولة المختصرة هذا راجع لان مؤسسة سونلغاز لا تعتمد في نشاطها على المخزونات لان الطاقة الكهربائية والغازية لا يمكن تخزينها.

1–3نسبة السيولة الانية:

الجدول رقم (2-10): يوضح حساب نسبة السيولة الانية لسنوات 2019–2020–2021

النسب المالية	2019	2020	2021
القيم الجاهزة	821 744 059,78	331 074 518,75	81 433 574,54
الديون القصيرة الاجل	4 545 394 894,79	4 318 617 680,54	4 619 703 696,78
نسبة السيولة الانية	%18	%8	%2

لمصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: ومن خلال الجدول نلاحظ ان نسبة السيولة الانية سنة 2019،2020 و2021 اقل من 20 % حيث يفترض ان تكون النسبة محصورة من 20 الى 30 % هنا المؤسسة غير قادرة على تسديد كل ديونها قصيرة الاجل بالاعتماد على السيولة الموجود تحت تصرفها هنا عليها اللجوء الى القيم غير الجاهزة لتتمكن من تسديد ديونها.

2– نسب النشاط

2–1 معدل دوران الأصول

الجدول رقم (2-11): يوضح حساب معدل دوران الأصول لسنوات 2019-2020-2021

نسب النشاط	2019	2020	2021
صافي المبيعات	10 372 275 245,97	9 897 409 195,04	10 506 748 486,83
مجموع الأصول	33 625 132 569,02	38 655 688 608,19	40 238 792 727,92
معدل دوران الأصول	%31	%26	%26

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: ومن خلال الجدول نلاحظ ان معدل دوران الأصول اقل من الواحد 1 في السنوات 2019،2020 و2021 هذا يعني ان المؤسسة ينقصها في سنة 2019 نسبة 69 **%** من مجموع الأصول حتى تستطيع ان تحول مجموع أصولها الى مبيعات وينقصها في سنة 2020 و2021 سنة 74**%**.

2–2 معدل دوران الأصول المتداولة

الجدول رقم (2-12): يوضح حساب معدل دوران الأصول المتداولة لسنوات 2019-2020-2021

نسب النشاط	2019	2020	2021
صافي المبيعات	10 372 275 245,97	9 897 409 195,04	10 506 748 486,83
مجموع الأصول المتداولة	7 180 006 908,23	10 029 725 665,29	9 269 895 291,52
معدل دوران الأصول المتداولة	144%	99%	113%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: ومن خلال الجدول نلاحظ ان معدل دوران الأصول المتداولة أكبر او يساوي بالتقريب الواحد 1 في السنوات 2019،2020 و2021 هذا دليل على كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها المتداولة.

في الغالب يتم احتساب معدل دوران إجمالي الأصول، لمعرفة ما تولده كل الأصول من أرباح للشركة، ولكن لا يتاح لك بأي حال أن تعرف ما يولده كل أصل من أرباح من خلال معدل الدوران، لذلك لن تستطيع اتخاذ قرار حاسم مبني على أرقام تدلك أن الأصل الفلاني يولد أرباح أكثر، والأصل الآخر يولد أرباح أقل.

لذلك يلجأ البعض لنوع من التقسيم، ليس الأدق ولا يشير إلى كل أصل على حدي، ولكن يتم احتساب معدل دوران الأصول الثابتة بشكل مستقل عن معدل دوران الأصول المتداولة، مما يعني أنك ستعرف قدرة الأصول الثابتة على توليد الإيرادات وكذلك الأصول المتداولة، لتستطيع المقارنة والحكم على كفاءة كل نوع من الأصول.

3– نسب التمويل

3–1نسبة التمويل الدائم

الجدول رقم (2-13): يوضح حساب نسبة التمويل الدائم لسنوات 2019-2020-2021

نسب التمويل	2019	2020	2021
الاموال الدائمة	29 079 737 674,23	34 335 844 305,93	35 615 377 096,52
الاصول الثابتة	26 445 125 660,79	28 625 962 942,90	30 968 897 436,40
نسبة التمويل الدائم	**110%**	**120%**	**115%**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: ومن خلال الجدول نلاحظ ان معدل دوران الأصول أكبر من الواحد 1 في السنوات 2019،2020 و2021 هذا يعني ان الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة بالكامل وهذا يعني المؤسسة في توازن دائم.

3–2نسبة التمويل الذاتي:

الجدول رقم (2-14): يوضح حساب نسبة التمويل الذاتي لسنوات 2019-2020-2021

نسب التمويل	2019	2020	2021
الاموال الخاصة	22 615 165 786,78	27 187 274 277,09	28 265 137 295,21
الاصول الثابتة	26 445 125 660,79	28 625 962 942,90	30 968 897 436,40
نسبة التمويل الذاتي	**86%**	**95%**	**91%**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: ومن خلال الجدول نلاحظ ان نسبة التمويل الذاتي اقل من الواحد 1 في السنوات 2019،2020 و2021 هذا يعني ان الأموال الخاصة للمؤسسة لا تكفي لتغطية مجمل الأصول الثابتة وهذا راجع لانتهاج المؤسسة لسياسة توسيع استثماراتها في مجال توزيع الكهرباء والغاز او من خلال زيادة تحسين وتوسيع منشاتها ومعداتها.

3–3نسبة الاستقلالية المالية:

الجدول رقم (2-15): يوضح حساب نسبة الاستقلالية المالية لسنوات 2019-2020-2021

نسب التمويل	2019	2020	2021
الاموال الخاصة	22 615 165 786,78	27 187 274 277,09	28 265 137 295,21
مجموع الديون	4 545 394 894,79	4 318 617 680,54	4 619 703 696,78
نسبة الاستقلالية المالية	**498%**	**630%**	**612%**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: ومن خلال الجدول نلاحظ ان نسبة الاستقلالية المالية أكبر من الواحد 1 بكثير في السنوات 2019،2020 و2021 هذا يعني ان المؤسسة مستقلة ماليا عن الدائنين وهذا يجعل المؤسسة مستقلة في اتخاذ جميع قراراتها المالية وبما ان النسبة كبيرة جدا عن الواحد هنا يمكن للمؤسسة ان تتعامل بمرونة مع الدائنين.

3–4نسبة قابلية السداد:

الجدول رقم (2-16): يوضح حساب نسبة الاستقلالية المالية لسنوات 2019-2020-2021

نسب التمويل	2019	2020	2021
مجموع الأصول	**33 625 132 569,02**	**38 655 688 608,19**	**40 238 792 727,92**
مجموع الديون	4 545 394 894,79	4 318 617 680,54	4 619 703 696,78
نسبة قابلية السداد	**740%**	**895%**	**871%**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المختصرة

التعليق: ومن خلال الجدول نلاحظ ان نسبة قابلية السداد أكبر من الواحد 1 بكثير في السنوات 2019،2020 و2021 هذا يعني ان الوضع المالي للمؤسسة على المدى الطويل جيد كما نستنتج ان للمؤسسة قدرة جيدة على تسديد ديونها والتزاماتها الطويلة المدى وبالنسبة للدائنين باستطاعتهم الحصول على أموالهم من قبل المؤسسة إذا تعرضت المؤسسة للتصفية.

خلاصـــة الفصـــــل:

تعتبر الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز من أهم المؤسسات التي تمول قطاع الطاقة بكل ما يحتاجه من كهرباء وغاز، فوجود نظام الرقابة الداخلية بها يعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها وأموالها وتحقيق الأهداف المسطرة فمن خلال تحليل ميزانيات الشركة للسنوات 2019-2020-2021 أظهرت النتائج أن المؤسسة تتمتع بوضعية مالية مقبولة إلى حد كبير.

وكذلك من خلال تقييم الأداء المالي للشركة أظهرت النتائج مؤشرات مرغوب بها تعكس الوضعية الجيدة للشركة من الناحية المالية.

فما على المؤسسة إلا متابعة هذه النتائج ودعمها وهذا لا يمكن أن يتم الا من خلال اتباع نظام رقابة داخلية دائم.

الخـــــــاتمة

الخاتمـــــة:

من خلال دراستنا لموضوع أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، حاولنا ابراز هذه الأهمية والدور الذي تلعبه في تحسين الأداء في المؤسسة، فنظرا للعلاقة الكبيرة التي تربط نظام الرقابة الداخلية وتحسين الأداء الذي هو هدف جميع المؤسسات دون استثناء والذي بدوه يضمن بقاءه هاته المؤسسات واستمراريتها وهذا من خلال التطرق في الفصل الأول لأهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة واثبات هذه الأهمية من خلال الفصل التطبيقي ودراسة الحالة في شركة التوزيع للكهرباء والغاز بمديرية التوزيع بالوادي.

ان تطبيق نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة سواء بالنسبة للجانب الإداري او بالنسبة لجانب الأداء المالي يتضمن العديد من الخطوات، أولها التعرف على نظام الرقابة الداخلية من خلال التطرق لمفهومه، مكوناته، أهميته، أهدافه وطرق وأساليب تقييمه، وثانيها التطرق لأهميته في تحسين الأداء من خلال مؤشرات وخطوات تقييم الأداء بالإضافة الى اليات نظام الرقابة الداخلية ودورها في تحسين الأداء.

ان أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء كان واضحا جدا من خلال الدراسة التطبيقية في المؤسسة موضوع الدراسة وهي شركة توزيع الكهرباء والغاز لمديرية التوزيع بالوادي وهذا من خلال تحليل النسب المالية ومؤشرات التوازن التي تسمح بمعرفة الوضع المالي للمؤسسة سواء كان الوضع الجيد او العكس.

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال دراستنا توصلنا الى بعض النتائج منها:

1. يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة لضبط الأداء وضمان تحقيق اهداف المؤسسة فهو يهدف الى تحسين الأداء داخل المؤسسة عن طريق تحقيق أكبر قدر من الأرباح من خلال تقليل المخاطر والتكاليف حيث يتميز نظام الرقابة الفعال بدرجة كبيرة من المصداقية والدقة بالنسبة للمؤسسة لما له من مقومات وركائز أساسية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية المتمثلة في الرقابة الداخلية لها دور فعال واساسي في المؤسسة.
2. تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والقوانين الداخلية المكتوبة وغير المكتوبة والتوصيات الإدارية بالإضافة مجموعة من النسب المالية ومؤشرات التوازن المتبعة في تحليل الوضع المالي للمؤسسة والتي تعكس الوضعية الخاصة بالمؤسسة وهذا ما يعكس صحة الفرضية الثانية.
3. تقييم الأداء المالي هو تشخيص للقوائم المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة ومواجهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات وجداول حسابات النتائج المتعلقة بالمؤسسة وذلك

بمقارنة ما حققته من نتائج وما ضيعته من فرص من سنة لأخرى وإعطاء خطط كفيلة لمجابهة المستقبل وهذا ما يعكس صحة الفرضية بان الأداء المالي يقصد به مدى تحقيق الأهداف ذات الطابع المالي في المؤسسة.

4. صحة الفرضية الأخيرة والمتمثلة في ان نظام الرقابة الداخلية الفعال يساهم في تحسين الأداء المالي وتطوير المؤسسة محل الدراسة كان واضحا جدا من خلال الدراسة التطبيقية للمؤسسة المتمثلة في شركة توزيع الكهرباء والغاز لمديرية التوزيع بالوادي وهذا من خلال تحليل النسب المالية ومؤشرات التوازن التي سمحت لنا بمعرفة الوضع المالي الجيد للمؤسسة.

نتائج الدراسة

انطلاقا من الدراسة التي تم التطرق اليها سابقا توصلنا الى النتائج الاتية:

1-ان الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات المطبقة والأنشطة الواسعة، التي تقوم بها المؤسسة بما يضمن كل ما يسيطر على المخاطر المحتملة والانحرافات الجوهرية.

2-حتى نصل الى مستوى رقابي جيد على المراقب الداخلي الالمام بجميع انواع الرقابة الداخلية ولا يكتفي بنوع واحد من أنواع الرقابة الداخلية.

3-باطلاع المراقب الداخلي ومعرفته لأهداف واهمية الرقابة الداخلية ودورها في تحسين الأداء الذي بفضله يضمن استمرارية وبقاء المؤسسة يكون للمراقب الداخلي حرص كبير لتطبيق نظام الرقابة الداخلية.

4-يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء لأنه يضمن تطبيق الإجراءات والقوانين الإدارية بالإضافة لإعطاء صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة وهذا عن طريق تحليل النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي لعدة سنوات.

5-أعطت الرقابة الداخلية صورة شاملة على المؤسسة محل الدراسة من خلال تحليل النسب المالية ومؤشرات التوازن بحيث اظهرت هذه التحاليل الوضعية المالية للمؤسسة وهذا لأجل اتخاذ الاحتياطات المستقبلية التي تضمن استمراريتها وبقائها.

6-وجود نظام رقابة داخلي مرن جيد ومستغل بأكمل وجه داخل شركة توزيع الكهرباء والغاز بمديرية التوزيع بالوادي.

التوصيات والاقتراحات

1-رغم اعتماد المؤسسة وتطبيقها لنظام رقابي فعال هذا لا يعني عدم مواكبة وتحديث إجراءات هذا النظام في المستقبل وهذا لجعله أكثر فعالية.

2-التزام المؤسسة بضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة وهذا بعد قيام المراقب الداخلي بعمليات الرقابة الداخلية سواء من الناحية. الإدارية او من ناحية الأداء المالي وهذا لتفادي تراجع أداء المؤسسة مستقبلا والذي يهدد بدوره ضمان استقرارها واستمراريتها.

3-التركيز على دعم المصلحة المتخصصة بالرقابة بموظفين جدد كلما استدعى الامر لذلك وهذا يكون بالتناسب مع زيادة وتطور المؤسسة.

افاق البحث

لقد حاولنا معالجة جونب الدراسة في إطار الإشكالية المطروحة حسب المعلومات المتوفرة ولقد لاحظنا وجود بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي يمكن اقتراحها بان تكون إشكالية لمواضيع بحوث قادمة لا تقل أهمية مثل:

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

2-فعالية المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

3-مساهمة المراجعة الالكترونية في دعم نظام الرقابة الداخلية.

4-التكامل بين نظام الرقابة الداخلية والخارجية في تحسين أداء المؤسسة.

قائمـــة المصـــادر والمراجـــع

قـائـمــة المراجــع

أولا. المراجع باللغة العربية.

الكتب

1. أحمد سيد مصطفى" إدارة البشر (الأصول والمهارات)" بدون ذكر دار النشر مصر، 2002.
2. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
3. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا،2008.
4. ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا،2008.
5. ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة د. محمد عبد القادر الديسطي و د. احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2002.
6. ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، السعودية، 2009.
7. أماني محمد عامر، إدارة الموارد البشرية، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2001.
8. امين السيد احمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة 1997م
9. ثابت عبد الرحمن إدريس: إدارة الأعمال (نظريات ونماذج تطبيقية)، الدار الجامعة الإسكندرية، 2005.
10. ثناء علي القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية مصر 2006.
11. حامد طلبة أبو هيبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011.
12. حسين حسين شحاتة، منهج وأساليب الرقابة وتقويم الاداء، أستاذ بجامعة الازهر كلية التجارة، بدن سنة.
13. حسين يوف القاضي ود. حسين احمد دحدوح و د. عصام نعمة قرميط، التدقيق الداخلي، جامعة دمشق منشورات سنة 2007-2008.
14. حمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، عمان الأردن ،1990م.
15. حمزة محمود الزبيدي" التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل؛ مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن 2000.
16. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي: تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الأردن ،2000.
17. خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والافصاح المحاسبي دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة؛ الأردن. الطبعة الأولى 2000.
18. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية والنظرية، ط4 عمان (الاردن): دار وائل للنشر والتوزيع 2007
19. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، دار الوراق للنشر، عمان الأردن، الطبعة 01، 2006م.
20. خميستي شيحة؛ التسيير المالي للمؤسسة؛ دروس ومسائل محلولة؛ دار هومة للطباعة الجزائر. 2010.

21.ديسلر جاري، إدارة الموارد البشرية، دار المريخ، الرياض، العربية السعودية، 2003.
22.راوية محمد حسن، إدارة الموارد البشرية" رؤية مستقبلية"، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001.
23. الرمحي، زاهر عطا، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، عمان: عمان: دار المأمون للنشر والتوزيع 2017.
24.الطميزي مطربي، تدقيق الحسابات، دار التقدم العلمي، 2010.
25. عبد الفتاح الصحن +رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004م.
26.عبد الفتاح الصحن، ونور أحمد، "الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، بدون سنة.
27.عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1993.
28.عبد المحسن توفيق محمد، تقييم الأداء، دار النهضة العربية مطبعة الإخوة الأشقاء للطباعة، مصر، 1998.
29. عدون ناصر دادي، تقنيات مراقبة التسيير – تحليل مالي –، دار المحمدية العامة، الجزائر،2000..
30.على فضالة وأبو الفتوح؛ التحليل المالي وادارة الأموال المكتب الجامعي الحديث؛ مصر. 1999.
31.علي عبد القادر ذنيبات "البيانات المحاسبية في ضوء المعايير الدولية " الجامعة الأردنية الطبعة الخامسة 2015.
32.العميان، محمود سلمان، السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008، ط4،ص305.
33.فتح رزق السوافيري وآخرون، الرقابة المراجعة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية الجديدة، 2002.
34.كمال الدهراوي مصطفى+ محمد السيد سرايا دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة مصر 2006م.
35.لسعيد فرحات جمعة، "الأداء المالي لمنظمات الأعمال"، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000.
36.مجيد محمود الخطيب؛ الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات دار الحمد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص45
37.محمد التهامي طواهر ومسعود صدقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات –الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2014.
38.محمد الصريفي التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية؛ دار الفجر للنشر والتوزيع؛ مصر الطبعة الأولى؛ 2014.
39.محمد الصريفي التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية؛ دار الفجر للنشر والتوزيع؛ مرجع سبق ذكره. ص 231
40.محمد محمود الخطيب، "الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
41.محمود صبح؛ رأس المال العامل وتمويل المشروعات الصغيرة؛ جامعة عين شمس البيان للطباعة والنشر؛ الطبعة الثانية. 1999
42.منير شاكر محمد وآخرون التحليل المالي مدخل صناعة القرارات؛ دار وائل للنشر. الأردن. الطبعة الثانية. 2005.
43.هيثم محمد الزعبي، الادارة والتحليل المالي» دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع. الأردن. الطبعة الأولى؛ 2000.

الرسائل والاطروحات

1. بوقابة زينب؛ التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية؛ مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، السنة 2011.
2. تامر نبيل سليم غياضه، تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية ودورها في ضبط الأداء المالي، ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2022
3. شنوفي نور الدين، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر 2005.
4. عادل عشي الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم؛ رسالة ماجستير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة بسكرة 2001-2002.
5. عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا COSO لإطار تحقيق أهداف الرقابة، رسالة شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة ،2011.
6. علي عبد الله. أثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية. أطروحة دكتوراه. جامعة الجزائر. 1999
7. عمار أكرم عمر الطويل؛ مدى اعتماد المصارف على التحليل المالي للتنبؤ بالتعثر رسالة ماجستير. تخصص المحاسبة والتمويل كلية التجارة. الجامعة الاسلامية فلسطين؛ 2008
8. مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة, 2006,2005.
9. محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، رسالة شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق. الاوسط، 2016
10. محمد حيدر موسى شعت، أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة فلسطين سنة 2017.

الدوريات والمجلات

1. المجلس الدولي لمعايير التدقيق: المعيار الدولي للتدقيق 315، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2021
2. السعيد بريش ونعيمة يحياوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الأول، 2011-2012
3. حسين راغب طلب، أثر تنفيذ آليات حوكمة الشركات في تخفيض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة، دراسة تطبيقية في الشركات العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق الأوراق المالية، جملة كلية بغداد للعلوم، الاقتصاد، العدد الخمس وأربعون جامعة الكوفة، .2010
4. خليل أبو سليم، قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية " أدلة ميدانية من البيئة الأردنية، مجلة جامعة جازان، فرع العلوم الإنسانية، المجلد 3، العدد 1، جامعة ملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، صفر 1435هـ، يناير،2014

5. شبلي إسماعيل سويطي، دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد في وحدات المشتريات في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني جامعة القدس المفتوحة القدس –فلسطين، المجلة العربية للإدارة، مج 42، ع 1 – (مارس) آذار2022
6. عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001.
7. عبد الحميد برحومة، الكفاءة والفعالية في مجالات التصنيع والإنتاج، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية–العدد الأول 2008
8. كبلوتي حمزة، شيخي بلال، مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO، مجلة مجاميع المعرفة جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2021
9. محمد الصالح فروم، دور الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ـــالمجلد الثالث، العدد الاول / مارس 2019

التقارير

1. منظمة الصحة العالمية، جمعية الصحة العالمية الثانية والسبعون "البيانات المالية المراجعة " بند 10-2 من جدول الاعمال المؤقت 7 أيار/ ماي 2019

المؤتمرات والملتقيات والندوات

1. عبد المليك مزهودة، المقاربة الإستراتيجية للأداء مفهوما وقياسا، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات جامعة ورقلة، الجزائر، 09/08 مارس 2005

ثانيا. المراجع باللغة الأجنبية

Articles

2. Anne RIBER OLLES, Evoluer vers un nouveau dialogue en ressources humaines, Edition achevé d'imprimer sur les presses de Jouve, N° 1292, France, 1992.
3. Hamadouche Ahmed, Critères de mesure de performance des entreprises publiques industrielles dans les P.V.D , Thèse de doctorat d'état, institut de sciences économiques- Université d'Alger(1992),
4. Jean Yves saulquin ,"Gestion des ressources humaines et perfermance des services : les cas des etabliss -ements socio -sanitaire" ,Revue de gestion des Ressource Humaines n °36,Editions Eska, Paris , Juin 2000
5. Oxford learner's pocket dictionary. Third edition. Oxford university press. oxford. 2003.
6. P .Drucker. L'avenir du management selon Drucker. Edition Village mondial. Paris. 1999
7. R.Brosquet: Fondement de la performance humaine dans l'entreprise. ¬ditions d'organisation. Paris. 1989

Report

1. David Carassus et Nathalie Gardes, Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations, conference internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, bordeaux, France, 29-30 septembre, 2005

Web sites

1. Présentation du groupe SONELGAZ, 01/05/2023, www.sonelgaz.dz.

الملاحـــــــــق

الملحق رقم 01 ميزانية الأصول 2019

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2019

CENTRE DD EL OUED **DATE** 14/05/2023

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		4 348 776,33		4 348 776,33	4 348 776,33
Agencements et aménagements de terrains		13 630 856,06	4 795 205,06	8 835 651,00	9 140 047,37
Constructions (bâtiments et ouvrages		555 774 913,29	176 985 729,60	378 789 183,69	313 324 029,95
Installations techniques, matériel et outillage		30 066 255 344,88	9 432 370 718,35	20 633 884 626,53	19 884 419 742,78
Autres immobilisations corporelles		2 667 707 755,34	866 681 706,46	1 801 026 048,88	1 726 790 533,42
Immobilisations en cours		3 618 241 374,36		3 618 241 374,36	2 753 287 007,42
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		36 925 959 020,26	10 480 833 359,47	26 445 125 660,79	24 691 310 137,27
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		726 110,00		726 110,00	1 200 140,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 192 473 800,22	12 957 465,85	3 179 516 334,37	2 672 011 614,59
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		3 009 584 059,30		3 009 584 059,30	2 112 708 565,42
Impôts		168 436 344,78		168 436 344,78	106 480 323,16
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		821 744 059,78		821 744 059,78	140 872 137,93
TOTAL ACTIF COURANT		7 192 964 374,08	12 957 465,85	7 180 006 908,23	5 033 272 781,10
TOTAL GENERAL ACTIF		44 118 923 394,34	10 493 790 825,32	33 625 132 569,02	29 724 582 918,37

الملحق رقم 02 ميزانية الخصوم 2019

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2019

CENTRE DD EL OUED **DATE** 14/05/2023

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		161 622 411,46	161 622 411,46
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		8 516 029,16	0,00
compte de liaison**		22 445 027 346,16	21 295 949 430,18
TOTAL CAPITAUX PROPRES		22 615 165 786,78	21 457 571 841,64
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		84 046 633,42	81 277 339,25
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	20 568 190,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		6 380 525 254,03	6 171 935 821,91
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		6 464 571 887,45	6 273 781 351,16
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 829 892 104,38	1 031 461 507,09
Impôts		20 401 467,72	16 207 124,39
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 695 101 322,69	945 561 094,09
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		4 545 394 894,79	1 993 229 725,57
TOTAL GENERAL PASSIF		33 625 132 569,02	29 724 582 918,37

الملحق رقم 03 ميزانية الاصول 2020

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2020

CENTRE DD EL OUED **DATE** 14/05/2023

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2020	amort 2020	2020	2019
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		4 421 910,41	1 473 970,14	2 947 940,27	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		4 348 776,33		4 348 776,33	4 348 776,33
Agencements et aménagements de terrains		13 630 856,06	5 099 601,42	8 531 254,64	8 835 651,00
Constructions (Bâtiments et ouvrages		557 732 234,85	191 518 494,62	366 213 740,23	378 789 183,69
Installations techniques, matériel et outillage		31 513 471 393,60	10 499 054 406,17	21 014 416 987,43	20 633 884 626,53
Autres immobilisations corporelles		2 750 332 311,62	886 899 779,92	1 863 432 531,70	1 801 026 048,88
Immobilisations en cours		5 366 071 712,30		5 366 071 712,30	3 618 241 374,36
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		40 210 009 195,17	11 584 046 252,27	28 625 962 942,90	26 445 125 660,79
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 496 050,00		1 496 050,00	726 110,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		5 671 648 524,56	12 874 793,90	5 658 773 730,66	3 179 516 334,37
Créances sur sociétés du groupe et		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		3 897 701 496,54		3 897 701 496,54	3 009 584 059,30
Impôts		140 679 869,34		140 679 869,34	168 436 344,78
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		331 074 518,75		331 074 518,75	821 744 059,78
TOTAL ACTIF COURANT		10 042 600 459,19	12 874 793,90	10 029 725 665,29	7 180 006 908,23
TOTAL GENERAL ACTIF		50 252 609 654,36	11 596 921 046,17	38 655 688 608,19	33 625 132 569,02

الملحق رقم 04 ميزانية الخصوم 2020

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2020

CENTRE DD EL OUED **DATE** 14/05/2023

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		161 622 411,46	161 622 411,46
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		8 516 029,16	8 516 029,16
compte de liaison**		27 017 135 836,47	22 445 027 346,16
TOTAL CAPITAUX PROPRES		27 187 274 277,09	22 615 165 786,78
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		87 433 531,00	84 046 633,42
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		7 061 136 497,84	6 380 525 254,03
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		7 148 570 028,84	6 464 571 887,45
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 173 466 976,45	1 829 892 104,38
Impôts		77 069 341,29	20 401 467,72
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		3 068 081 362,80	2 695 101 322,69
Trésorerie passif		1 226 621,72	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		4 319 844 302,26	4 545 394 894,79
TOTAL GENERAL PASSIF		38 655 688 608,19	33 625 132 569,02

الملحق رقم 05 ميزانية الاصول 2021

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2021

CENTRE DD EL OUED **DATE** 14/05/2023

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		4 421 910,41	2 947 940,28	1 473 970,13	2 947 940,27
Immobilisations corporelles					
Terrains		4 348 776,33		4 348 776,33	4 348 776,33
Agencements et aménagements de terrains		13 630 856,06	5 403 997,79	8 226 858,27	8 531 254,64
Constructions (Bâtiments et ouvrages		557 732 234,85	206 051 259,59	351 680 975,26	366 213 740,23
Installations techniques, matériel et outillage		35 976 127 642,70	11 737 583 015,51	24 238 544 627,19	21 014 416 987,43
Autres immobilisations corporelles		2 943 714 862,05	999 314 601,22	1 944 400 260,83	1 863 432 531,70
Immobilisations en cours		4 420 221 968,39		4 420 221 968,39	5 366 071 712,30
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		43 920 198 250,79	12 951 300 814,39	30 968 897 436,40	28 625 962 942,90
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 180 790,00		1 180 790,00	1 496 050,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		6 368 815 390,35	16 664 856,77	6 352 150 533,58	5 658 773 730,66
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		2 803 732 815,93		2 803 732 815,93	3 897 701 496,54
Impôts		31 397 577,47		31 397 577,47	140 679 869,34
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		81 433 574,54		81 433 574,54	331 074 518,75
TOTAL ACTIF COURANT		9 286 560 148,29	16 664 856,77	9 269 895 291,52	10 029 725 665,29
TOTAL GENERAL ACTIF		53 206 758 399,08	12 967 965 671,16	40 238 792 727,92	38 655 688 608,19

الملحق رقم 06 ميزانية الخصوم 2021

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2021

CENTRE DD EL OUED **DATE** 14/05/2023

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		161 622 411,46	161 622 411,46
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		8 516 029,16	8 516 029,16
compte de liaison**		28 094 998 854,59	27 017 135 836,47
TOTAL CAPITAUX PROPRES		28 265 137 295,21	27 187 274 277,09
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		95 445 503,80	87 433 531,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		7 254 794 297,51	7 061 136 497,84
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		7 350 239 801,31	7 148 570 028,84
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		939 297 493,77	1 173 466 976,45
Impôts		72 599 458,05	77 069 341,29
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		3 607 806 744,96	3 068 081 362,80
Trésorerie passif		3 711 934,62	1 226 621,72
TOTAL PASSIFS COURANTS		4 623 415 631,40	4 319 844 302,26
TOTAL GENERAL PASSIF		40 238 792 727,92	38 655 688 608,19

الملحق رقم 07 جدول حسابات النتائج 2019

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2019

CENTRE DD EL OUED **DATE** 14/05/2023

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		10 372 275 245,97	8 872 264 835,79
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		10 372 275 245,97	8 872 264 835,79
Achats consommés		- 58 880 791,30	- 73 121 799,95
Services extérieures et autres consommations		- 449 150 384,22	- 377 994 190,46
II - Consommation de l'exercice		- 5 653 595 123,81	- 6 944 073 242,58
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		4 718 680 122,16	1 928 191 593,21
Charges de personnel		- 1 046 284 364,80	- 800 650 266,74
Impôts, taxes et versements assimilés		- 203 301 069,95	- 170 584 617,77
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		3 469 094 687,41	956 956 708,70
Autres produits opérationnels		289 519 853,77	239 823 853,85
Autres charges opérationnelles		- 10 452 804,07	- 2 697 000,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 430 884 445,29	- 1 237 311 389,97
Reprise sur pertes de valeur et provisions		62 582 247,30	213 386 738,54
V - RESULTAT OPERATIONNEL		2 379 859 539,12	170 158 911,12
Charges financières		- 38 936,82	- 98 613,56
VI - RESULTAT FINANCIER		- 38 936,82	- 98 613,56
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		2 379 820 602,30	170 060 297,56
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 724 377 347,04	9 325 475 428,18
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 8 344 556 744,74	- 9 155 415 130,62
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 379 820 602,30	170 060 297,56
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 379 820 602,30	170 060 297,56

الملحق رقم 08 جدول حسابات النتائج 2020

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2020

CENTRE DD EL OUED **DATE** 14/05/2023

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2020	2019
Ventes et produits annexes		9 897 409 195,04	10 372 275 245,97
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		9 897 409 195,04	10 372 275 245,97
Achats consommés		- 61 253 490,26	- 58 880 791,30
Services extérieures et autres consommations		- 395 387 767,79	- 449 150 384,22
II - Consommation de l'exercice		- 7 774 563 456,64	- 5 653 595 123,81
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 122 845 738,40	4 718 680 122,16
Charges de personnel		- 1 027 213 988,38	- 1 046 284 364,80
Impôts, taxes et versements assimilés		- 194 560 546,72	- 203 301 069,95
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		901 071 203,30	3 469 094 687,41
Autres produits opérationnels		332 117 360,82	289 519 853,77
Autres charges opérationnelles		- 12 097 955,12	- 10 452 804,07
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 515 602 085,81	- 1 430 884 445,29
Reprise sur pertes de valeur et provisions		115 751 493,03	62 582 247,30
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 178 759 983,78	2 379 859 539,12
Charges financières		- 196 435,83	- 38 936,82
VI - RESULTAT FINANCIER		- 196 435,83	- 38 936,82
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 178 956 419,61	2 379 820 602,30
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 380 439 006,06	10 724 377 347,04
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 10 559 395 425,67	- 8 344 556 744,74
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 178 956 419,61	2 379 820 602,30
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 178 956 419,61	2 379 820 602,30

الملحق رقم 09 جدول حسابات النتائج 2021

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2021

CENTRE DD EL OUED **DATE** 14/05/2023

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2021	2020
Ventes et produits annexes		10 506 748 486,83	9 897 409 195,04
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		10 506 748 486,83	9 897 409 195,04
Achats consommés		- 106 673 910,23	- 61 253 490,26
Services extérieures et autres consommations		- 315 567 301,93	- 395 387 767,79
II - Consommation de l'exercice		- 7 441 077 872,24	- 7 774 563 456,64
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		3 065 670 614,59	2 122 845 738,40
Charges de personnel		- 1 297 547 174,06	- 1 027 213 988,38
Impôts, taxes et versements assimilés		- 210 156 398,01	- 194 560 546,72
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 557 967 042,52	901 071 203,30
Autres produits opérationnels		336 644 503,45	332 117 360,82
Autres charges opérationnelles		- 28 998 179,88	- 12 097 955,12
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 618 929 297,20	- 1 515 602 085,81
Reprise sur pertes de valeur et provisions		3 406 518,10	115 751 493,03
V - RESULTAT OPERATIONNEL		250 090 586,99	- 178 759 983,78
Charges financières		- 2 544,17	- 196 435,83
VI - RESULTAT FINANCIER		- 2 544,17	- 196 435,83
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		250 088 042,82	- 178 956 419,61
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		11 162 873 670,47	10 380 439 006,06
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 10 912 785 627,65	- 10 559 395 425,67
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		250 088 042,82	- 178 956 419,61
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		250 088 042,82	- 178 956 419,61