



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والاقتصادية

التخصص: محاسبة وتدقيق

أثر وظيفة المراجعة الداخلية على الأداء المالي في
المؤسسة الاقتصادية في الجزائر

- دراسة حالة مؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي -

إشراف الأستاذ

د. يونس زين

من إعداد الطالبات

أسماء مولاتي

أميرة تكسبتي

عبير نصيب

لجنة المناقشة:

رئيس اللجنة

مشرفا ومقررا

المناقش

أستاذ محاضر صنف أ

أستاذ محاضر صنف أ

أستاذ مساعد قسم أ

د. نصر رحال

د. يونس زين

أ. عازب شيخ أحمد

السنة الجامعية: 2018/2017



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا"

صدق الله العظيم

(سورة الإسراء آية رقم 85)

إهداء

إله كل من أحاطه الله بالهيبة والوقار، إله من علمني العطاء ووفى انتظاري، إله من أحملي اسمه بكل افتخار،
إله من جرع الناس فارغاً ليسقيني قطرة حب، لك يا من كنت أنامله لتقدم لنا لحظة سعادة، لك يا من
حصرت الأسلاك عن دربي لتهد لي طريق العلم، لك يا أخلصي ما أملك والدري العزيز
إله حكمتي وحلمي إله دربي وحلمي إله طريقتي المستقيم إله طريق الهداية، إله من كاد وحاولها سراجي،
وحنانها بلسم جراحي، إله أخلصي الحجاب أُمِّي الحبيبة
إله سندي وقني وملاذي بعد الله، إله من أتروني على أنفسهم إله من علموني علم الحياة، إله من أظهر لي ما
هو أجمل من الحياة إخوتي وأخواتي
إله من كانوا ملاذي وملجئي، إله من نزوت معهم أجمل الحظائر، إله من سأفقدهم وأتمنى لأني أفقدوني،
إله الأخوات اللواتي لم تلهن أُمِّي، إله من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء... صديقاتي
إله من تجعوني ووفعوني إله طريق النجاة، إله كل القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البرية.

حبيب، أسماء، أميرة

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

(يرفع الله الذين امنوا منكم والذين اوتوا العلم درجات والله بما تعملون خير)

صدق الله العظيم

سورة المجادلة الآية 11

بداية احمد الله عز وجل واشكره على عنايته وعونه على اتمام هذا العمل وان يتقبله منا ولا يحرمنا أجره وأجر من استفاد منه .

كما اتقدم بخالص الشكر و تقدير والعرفان لكل من ساعدني من اساتذتنا الافاضل من قريب او بعيد وخص بالذكر الاستاذ المشرفه أستاذ يونس الزين على توجيهاته وارشاداته لنا طيلة مدة الدراسة ، كما اثنى الثناء على الأساتذة الافاضل حميدانو صالح، بشير بن عمر ، سامي محمد الدينوري، بوبكر نعرورة، بن خليفة بلقاسم على صبرهم علينا دون كلل وعدم اليأس علينا بمساعدة .

وأخيرا إلى النفوس الطيبة والارادات الخيرة التي وقفت الى جانبنا عبر مشوارنا من مسؤولين وموظفين سواء في مؤسسة سونلغاز والشكر الخاص لزميلة والصديقة كلثوم فرحات.

الملخص:

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطة ومهامها، فهي أصبحت تولي أهمية خاصة بالمراجعة، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد على معرفة الأخطاء والغش ومراقبتها، ولتحقيق أهداف المؤسسة وحماية أملاكها وكذلك مواجهة محيطها الاقتصادي المالي بالمتغيرات خاصة وأنها في عصر العولمة والمتغيرات العالمية السريعة، أصبحت هناك ضرورة ماسة لوضع نظام للرقابة الداخلية فعالة كفيل بحماية موجوداتها من مختلف أعمال الغش والتلاعبات وسلامة العمليات والوثائق المالي .

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

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية ، الأداء المالي ، نظام الرقابة الداخلية

Abstract:

Economic enterprises attach great importance to the protection of their property. given the number of agencies and the diversity of services offered. With the aim of applying this operation. These companies refer to auditing as an effective process for modifying and correcting deficiencies. And eradicating falsification as well as coping with continual change. Characterizes by globalization. which imposes an effective internal monitoring regime. able to provide all necessary protection and to ensure the proper monitoring of operations. and effects would fund as well. the person responsible for the internal financial audit of the various financial data relating to the company. will ensure the application of the audit added to the balance sheet that will review or see the level acquired by the company which is an assessment of the financial standing occupied by the company.

Key words: Internal audit, financial performance, internal control system.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
	آية قرآنية
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	الملخص
I	فهرس المحتويات
I	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
I	قائمة الملاحق
X	قائمة الإختصارات والرموز
أ-هـ	المقدمة العامة
40-07	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية والأداء المالي
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
08	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية
11	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية وأنواعها ومعاييرها
19	المطلب الثالث: ماهية نظام الرقابة الداخلية
23	المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي وعلاقته بالمراجعة الداخلية
23	المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وأهميته
24	المطلب الثاني: أنواع ومعايير الأداء المالي وتقييمه
35	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي
36	المبحث الثالث: دراسات السابقة وعلاقته بالدراسة الحالية
36	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
38	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
39	المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية على الدراسات السابقة
40	خلاصة الفصل
80-42	الفصل الثاني: دراسة الميدانية
43	تمهيد

فهرس المحتويات

44	المبحث الأول: تقديم عام بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
44	المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
45	المطلب الثاني: مهام ووظائف المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
46	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
51	المبحث الثاني: واقع نظام المراجعة الداخلية في مؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
51	المطلب الأول: الرقابة الإدارية والوقائية والمحاسبية في المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
57	المطلب الثاني: تقييم المراجعة الداخلية
62	المطلب الثالث: عيوب الموجودة في نظام الرقابة الداخلية وتحسيناتها اللازمة
65	المبحث الثالث: عرض القوائم المالية لمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز وقياس أدائها المالي
65	المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
71	المطلب الثاني: قياس الأداء المالي لمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
77	المطلب الثالث: تفسير المالي واستنتاج العلاقة بين نظام المراجعة الداخلية والأداء المالي
80	خلاصة الفصل
82	الخاتمة
86	قائمة المصادر والمراجع
101-93	الملاحق

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	شبكة المهام والوظائف	59
(1-2)	تأكد من أن كل المقبوضات يتم إعدادها ودفعها وتسجيلها كما يجب	60
(2-2)	تأكد من أن كل المقبوضات تودع عاملا في البنك	61
(3-2)	تأكد من أن الحسابات المصرفية الموجودة في دفاتر المؤسسة واقعية	61
(4-2)	أصول ميزانية 2015	65
(5-2)	خصوم ميزانية 2015	66
(6-2)	أصول ميزانية 2016	67
(7-2)	خصوم ميزانية 2016	68
(8-2)	جدول حسابات النتائج لسنة 2015	69
(9-2)	جدول حسابات النتائج لسنة 2016	70
(10-2)	ميزانية مختصرة 2015	71
(11-2)	ميزانية مختصرة 2016	71
(12-2)	FRL لسنوات 2015، 2016	71
(13-2)	الميزانية الوظيفية المختصرة 2015	72
(14-2)	الميزانية الوظيفية المختصرة 2016	72
(15-2)	جدول T_{ng} ، BFR_{ng} ، FR_{ng} لسنة 2015	72
(16-2)	جدول T_{ng} ، BFR_{ng} ، FR_{ng} لسنة 2016	73
(17-2)	نسب الهيكلية الاصول 2015، 2016	74
(18-2)	نسب هيكلية الخصوم 2015، 2016	74
(19-2)	نسب السيولة 2015، 2016	74
(20-2)	نسب النشاط 2015، 2016	75
(21-2)	نسب المردودية المالية والاقتصادية 2015، 2016	76
(22-2)	جدول تدفقات الخزينة (بنك فرنسا) 2015، 2016	76

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	تعريف المراجعة	09
(1-2)	الأهداف الأساسية للمراجعة الداخلية	14
(2-2)	الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ضمن الهيكل العام	17
(3-2)	أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	22
(4-2)	تدفقات الخزينة (بنك فرنسا)	34
(5-2)	الهيكل التنظيمي لمدرية التوزيع بالوادي	48

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	العنوان	الرقم
94-93	ميزانية لسنة 2015	01
97-96	ميزانية لسنة 2016	02
99	جدول حسابات النتائج لسنة 2015	03
101	جدول حسابات النتائج لسنة 2016	04

قائمة الاختصارات

والرموز

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار	معنى المصطلح بالانجليزية	معنى المصطلح باللغة العربية
AE	Actif économique	الأصول الاقتصادية
BDF	Banque de France	بنك فرنسا
BFR _{ng}	Besoin en fonds de roulement global	الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي
BFR _{hex}	Besoin en fond de roulement hors exploitation	الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال
BFR _{ex}	Besoin en fonds de roulement d'exploitation	الاحتياج في رأس المال العامل الاستغلال
CA	Chiffre d'affaires	رقم الأعمال
CP	Capitaux propres	الأموال الخاصة
EBE	Excédent brut d'exploitation	الفائض الإجمالي للاستغلال
E _{ex}	Emplois d'exploitation	استخدامات الاستغلال
E _{hex}	Emplois hors exploitation	استخدامات خارج الاستغلال
E _s	Emplois stables	استخدامات مستقرة
E _e	Emplois de Trésorerie	استخدامات الخزينة
R _d	Ressources durables	الموارد الدائمة
R _e	Rentabilité économique	المردودية الاقتصادية
R _{ex}	Ressources d'exploitation	موارد الاستغلال
R _{hex}	Résultat hors exploitations	النتيجة خارج الاستغلال
E _t	Ressources de trésorerie	موارد الخزينة
T _{ng}	Trésorerie nette globale	الخزينة الصافية الإجمالية

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

إن التطور الاقتصادي الذي يشهده العالم كان له الأثر البالغ على الاقتصاد الدولي. فبعد إن كانت المؤسسات صغير تنشط في بيئة مغلقة أصبحت عبارة عن نظام ضخم يؤثر في المحيط الاقتصادي الجديد وبعد هذه التحولات من اقتصاد مخطط تتخذ فيه القرارات بصفة إدارية ومركزية إلى اقتصاد السوق. أصبح من الضروري تكيف المؤسسات الوطنية مع هذه التحولات، فالمراجعة الداخلية هي وظيفة داخل المؤسسة يتم خلالها مراجعة جميع الأنشطة الداخلية للمؤسسة بهدف مساعدة الإدارة للقيام بمسؤولياتها بفاعلية. كما تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريقها تتم مراجعة جميع العمليات المالية في المؤسسة وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ولتحقيق ذلك يتم التأكد مما يلي وهو التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات إدارية من قبل الإدارة العليا للمشروع وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلاً وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المؤسسة وهنا يقوم المسؤولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييمهم للخطط المنفذة. وكذلك التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المؤسسة التي يتخللها قبض للنقد والعمليات التي يتخللها صرف للنقد، وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدي إلى منع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء وهذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات، وكذلك في البيانات والمعلومات.

وأيضا التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة. والتحقق أيضا من الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة. وتقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية. وأيضا تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية. وأيضا التحقق من أن النفقات لا تنفق إلا في الأغراض الهامة والتأكد من تحصيل الإيرادات.

وتعتبر عملية تقييم الأداء المالي من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة في مجال الرقابة من أجل التحقق من بلوغها لأهداف المراد تحقيقها، والتي ازدادت أهميتها في ظل تعقد وتوسع أنشطة المؤسسات الاقتصادية، واتسام السوق بالمنافسة الشديدة، ويعتبر الأداء المالي من المقومات والركائز الأساسية للمؤسسات ويوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقا، ومن أكثر أنواع الأداء استخداما هو الأداء المالي لقياسه وامتيازه بالاستقرار والثبات والمساهمة في توجيه المؤسسات نحو مسار أفضل وصحيح.

المقدمة العامة

وقد اتسع نطاق المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة ليشمل استخدام الأدوات الإحصائية واستخدام مؤشرات ونسب المالية لتقييم وتحسين الأداء المالي بما يمكن من تحقيق كفاءة وفعالية الأداء المالي. ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية البحثية التالية:

الإشكالية الرئيسية:

إلى أي مدى تؤثر المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر؟
التساؤلات الفرعية:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية نقوم بطرح التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما هي المراجعة الداخلية وأهم أسسها؟
- هل المراجعة الداخلية موجودة ومطبقة فعلا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟
- ماذا نقصد بالأداء المالي وتقييمه ومؤشرات قياسه؟
- ما علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي على مستوى المؤسسة الاقتصادية في الجزائر؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية نضع الفرضيات التالية:

- المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المؤسسة لأنها تساعدها في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة والسيطرة.
- المراجعة الداخلية مطبقة ميدانيا وتكفل بها مصلحة خاصة في كل المؤسسات الاقتصادية.
- تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.
- علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي على مستوى المؤسسة الاقتصادية علاقة قوية وتظهر من خلال التقرير الذي ترفعه دائرة المراجعة الداخلية بالمؤسسة عن الوضعية المالية وأدائها المالي للجهات المختصة.

أهمية الدراسة:

تتجسد أهمية الدراسة في النقاط الآتية:

- تكمن أهمية الموضوع في توصل إلى اكتشاف مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية.
- تحسين المراجعة الداخلية يساهم في رفع مستوى الأداء المالي داخل المؤسسة.

المقدمة العامة

- أهمية المراجعة الداخلية في تحقق من صحة البيانات المالية لاعتبارها ذات أهمية كبيرة داخل المؤسسة من أجل حفاظ على كيان المؤسسة.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي :

- التنبيه إلى ضرورة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة والعمل على تطويرها من خلال توفير كل الأساليب الحديثة.

- الاهتمام بالنواحي الوظيفية للمراجعة الداخلية وتبيان الدور الذي تؤديه في تحسين الأداء المالي.

- تقييم الأداء المالي داخل نظام المؤسسة.

حدود الدراسة:

-الحدود الموضوعية:

سوف نتطرق إلى موضوع " أثر وظيفة المراجعة الداخلية على الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية في الجزائر" من خلال إلقاء الضوء على وظيفة المراجعة الداخلية باعتبار المراجعة تقييما له، مع التركيز على المراجعة الداخلية المالية وما لها من أهمية في تقييم الأداء المالي داخل المؤسسة.

-الحدود الزمانية والمكانية:

-تحددت الدراسة على أثر المراجعة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" خلال السنوات (2015، 2016).

-حدود الدراسة كانت فقط على مستوى مؤسسة "سونلغاز".

-الدراسة تطبيقية كانت خلال الموسم الجامعي (2016،2017).

أسباب اختيار الموضوع:

-يدخل هذا الموضوع في التخصص الأكاديمي للطلّابات وهو ما يجعل دراسته والبحث فيه أمرا مستحسنا من الناحية الموضوعية، إضافة إلى ذلك فإن الرغبة الشخصية للطلّابات في معالجة مثل هذه المواضيع تمثل سببا إضافيا لاختياره.

- حاجة المؤسسات الجزائرية إلى المراجعة الداخلية قصد تحسين الأداء المالي.

- الرغبة الشخصية إلى احتراف مهنة المراجعة.

- إثراء المعارف والمكتسبات الخاصة بموضوع المراجعة الداخلية والأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعطيات المحاسبية للشركة لامتيازها بالسرية التامة.
- تماطل الموظفين في تقديم المعلومات وعدم الحصول على الحرية الكافية في الشركة.
- صعوبة تمكن الباحث من الجانب العملي و التطبيقي للمراجعة.

المنهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الموضوع نظرا لعنوان المذكرة الذي يستدعي إبراز مجموعة من الترابطات والعلاقات بين المراجعة الداخلية والأداء المالي.

وقد تمثلت الأدوات المستخدمة في الدراسة حسب تقسيم البحث إلى أدوات بيليوغرافية، مثل الكتب، مذكرات وذلك في ما يخص الجزء النظري أما بالنسبة لجزء التطبيقي استخدمنا دراسة حالة في بتحليل المعطيات كنا قد تحصلنا عليها من طرف المؤسسة التي قمنا فيها بالدراسة الميدانية.

- تقسيمات البحث:

عملنا على تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي. أما في ما يخص فصل الأول وهو الجانب النظري يحتوى على ثلاث مباحث. المبحث الأول بعنوان " ماهية المراجعة الداخلية والأداء المالي " والمبحث الثاني " ماهية الأداء المالي وعلاقته بالمراجعة الداخلية " وأما المبحث الثالث " الدراسات السابقة وما يميز دراسات السابقة على الدراسة الحالية".

بالنسبة للمبحث الأول قسم إلى ثلاث مطالب أولا ماهية المراجعة الداخلية، ثانيا أهمية وأهداف المراجعة الداخلية وأنواعها ومعاييرها، وأخيرا ماهية نظام الرقابة الداخلية.

أما المبحث الثاني كذلك قسم إلى ثلاث مطالب، أولا مفهوم الأداء المالي وأهميته، ثانيا أنواع ومعايير الأداء المالي وتقييمه، ثالثا علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي.

أما المبحث الثالث كذلك قسم إلى ثلاث مطالب، أولا دراسات باللغة العربية، ثانيا دراسات باللغة الأجنبية، وأخيرا ما يميز دراسات السابقة على الدراسة الحالية.

والفصل الثاني وهو الجانب التطبيقي خاص بدراسة حالة، بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي، فقد أحتوى على ثلاث مباحث:

المقدمة العامة

المبحث الأول " تقديم عام للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز " والمبحث الثاني " واقع نظام المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز " وأما المبحث الثالث " عرض القوائم المالية لمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز وقياس أداؤها المالي ".

بالنسبة للمبحث الأول قسم إلى ثلاث مطالب، أولا تعريفها وثانيا مهامها وظائفها وثالثا الهيكل التنظيمي لها. والمبحث الثاني قسما إلى ثلاث مطالب، أولا الرقابة الإدارية والوقائية والرقابة المحاسبية، ثانيا تقييم المراجعة الداخلية، وأخيرا عيوب الموجودة في نظام الرقابة الداخلية وتحسيناتها اللازمة. وأما بالنسبة للمبحث الثالث قسم إلى ثلاث مطالب، أولا عرض القوائم المالية للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز، ثانيا قياس الأداء المالي للمؤسسة، وأخيرا تفسير النتائج. أما الخاتمة العامة فتضمن النتائج المستخلصة ومجموعة من التوصيات والآفاق.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للمراجعة

الداخلية والأداء المالي

تمهيد:

يعتبر التطور الذي مس المراجعة الداخلية إستجابات لتطورات التي حدثت في بيئة أعمال بشكل عام حيث من المعروف أن المراجعة الداخلية نشأة كأداة رقابية هامة داخلية للمؤسسات لتتطور حتى يبلغ تركيزها على النحو المالي والمحاسبي، ولكن التطور الذي حدث في بيئة الأعمال أوجب على المراجعة الداخلية أن تتطور لتشمل جوانب ذات أهمية ومساهمتها في تحسين الأداء المالي في المؤسسة بشكل عام حتى أصبحنا لا نكاد نرى المؤسسة إلا وجدنا بها قسم للمراجعة الداخلية، وإن كان تطورها متفاوت من مؤسسة إلى أخرى تبعاً لمتغيرات منها حجم المؤسسة ورأس المال وتعقيد العمليات والوعي الإداري للقائمين وغيرها من الأمور الأخرى.

حيث أن الأداء المالي يعد مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة للمؤسسات وبشكل عام يمثل القاسم المشترك لاهتمامات المفكرين والباحثين، وهذا من منطلق أن الأداء المالي يمثل الدافع الأساسي لوجود مؤسسة اقتصادية أي نجاح هذه الأخيرة مرتبط بمدى كفاءة وفعالية أدائها وعليه نجد أن الأداء المالي يعتبر المحور الرئيسي الذي ينصب حوله جهود المديرين كونه يشكل أهم أهداف المؤسسة.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالاتي:

المبحث الأول حول ماهية المراجعة ونظام رقابة الداخلية حيث نتطرق إلى ماهية المراجعة الداخلية، ثم أهميتها وأهدافها وأنواعها وأيضاً إلى ماهية الرقابة الداخلية.

أما المبحث الثاني يتمحور حول ماهية الأداء المالي وعلاقته بالمراجعة الداخلية حيث تناولنا مفهوم الأداء المالي وأهميته، ثم أنواعها ومعاييرها وتقييمها، وأيضاً علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي.

وفي المبحث الثالث يتمحور حول الدراسات السابقة سنتطرق فيه إلى دراسات باللغة العربية، ثم دراسات باللغة الأجنبية، وفي الأخير ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت الكتابات التي تناولت تعريف المراجع ، ولكنها جميعا تتركز على البيانات المهدف منها ، ومجال عملها، دون تحديد طبيعتها ، والنظرية التي تعمل على أساسها، فبالرغم من الاهتمام بالنظرية المحاسبية فلن القليل قد أعطى النظرية المراجعة مما جعل مراقبة مراقبي الحسابات يستمدون مركزهم عن مزاولة المهنة ذاتها دون أن يكون لهم هيكل أو نظرية ، لتعزيد هذه المزاولة الفعلية ولكن يمكن القول ب أن دراسة التعاريف المختلفة للمراجعة وأهدافها يمدنا بأسس قوية لتحديد طبيعة المراجعة كعلم للدراسة الفلسفية ، ويحتاج إلى النظرية لها فروض أساسية ومنهج للعمل متكامل من الأفكار.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم المراجعة

وبعودتنا إلى التاريخ القديم نجد أن ظهور المراجعة كان نتيجة الحاجة لدى الحكام القدامى حيث تدل الوثائق التاريخية أن الحكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

التعريف الأول:

يقصد بالمراجعة "فحص السندات والسجلات والحسابات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء كانت تقارير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير"¹.

التعريف الثاني:

كما عرفة منظمة العمل للمحاسبة والمراجعة الفرنسية، لمراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار الحكم معلل ومستقل، استنادا إلى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"².

التعريف الثالث:

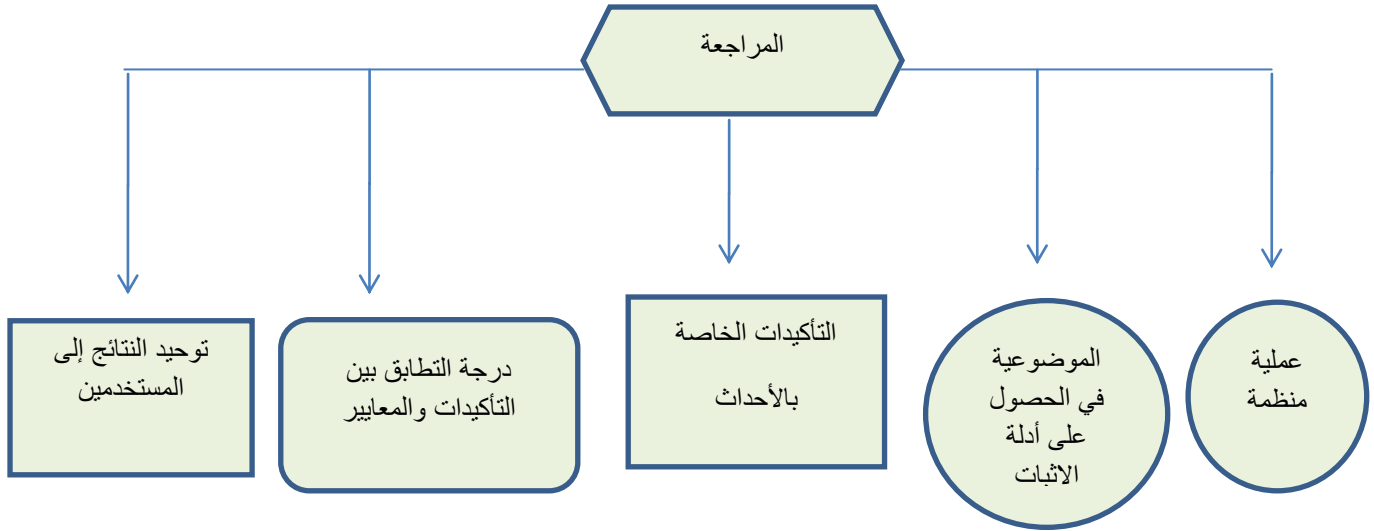
عرفة الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة كما يوضح الشكل بأنها عملية منظمة تجتمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع معايير الموضوعة وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية ويتضح من هذا التعريف أن المراجعة هي عملية منظمة تهدف إلى ما يلي³:

¹ - سعودي حفصيه، فعالية واداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع التسيير، 2015، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، ص03.

² - مسعودي صديقي، دور المراجعة في الاستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، 2012/1، ص65.

³ - محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجماعية، الجزائر، 2003، ص09.

- التأكد من مدى مطابقة القوائم المالية مع معايير محددة.
 - جمع وتقييم أدلة الإثبات.
 - تكوين رأي عن نتائج الفحص.
 - توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلى الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجع.
- الشكل رقم (1-1): تعريف المراجعة:



-المصدر: منصور حامد محمود ومحمد أبو العلا الطحان، محمد هاشم الحموي، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح 1999م.

التعريف الرابع:

المراجعة هي أسلوب من أساليب الرقابة حيث تشمل مجموعة الإجراءات التي يتخذها المراجع بهدف فحص أعمال الغير وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا لمجموعة من القواعد والقوانين والتعليمات التي يلتزم بها القائمون على تنفيذ المهام ورفع تقرير نتيجة الفحص إلى من يهمه الأمر¹.

التعريف الخامس:

المراجعة هي "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"².

¹- واده مريم، مسعودة سباق عبد الحق، منيرة ضو، المراجعة الداخلية كأداة للتسيير، مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة ليسانس في علوم التسيير، فرع مالية، المركز الجامعي بالوادى، 2006، ص03.

²- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص11.

الفرع الثاني: نشأة المراجعة الداخلية

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل و أدى اهتمام إدارة المؤسسة بالتعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها وتنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها إلى ضرورة وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها يطلق عليه اسم المراجع الداخلي¹.

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبيا، حيث يرجع ظهورها إلى الأزمة العالمية 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي أثرت سلبا على الشركات و أدت إلى ضرورة مراقبة الدقة للحساسات بهدف تخفيض المصاريف، فحاولت الشركات التخفيف من أعباء خدمات مكاتب المراجعة الخارجية، والبحث عن طريقة للتقليل من مبالغ، ولتحقيق ذلك كان على المراجعين الخارجيين القيام بعدة الوظيفة من الجرد، تحليل الحسابات، الاستبيانات المختلفة... الخ ومن هنا اقترحت الشركات توكيل بع ض هذه المهام إلى موظفين الذين يعملون في داخلها بشرط فرض نوع من الرقابة عليهم ؛ وتماشيا مع التطورات والاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية سواء من حيث مجالها أو القائمين عليه حيث أصبحت كنشاط مستقل داخل المؤسسة ، أما في الجزائر فيمكن القول إن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الإستغناء عنه، فقد نص عليها المشرع الجزائري في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات 01/88 الصادر بتاريخ 02 جانفي 1988 الذي ينص على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"²؛ وأعيد النص عليها من خلال قانون النقد والقرض 10/90 حيث نص المادة 40 منه على: "إن المؤسسات العمومية الاقتصادية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ"³.

الفرع الثالث: مفهوم المراجعة الداخلية

تعددت تعاريف المراجعة الداخلية واختلفت حسب الأهداف التي وضعت من أجلها وستتناول بعض هذه التعاريف فيما يلي:

التعريف الأول: عرفها قبل الاتحاد الأوروبي "بأنها وظيفة تقويمية مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقديم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المنشأة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية

¹ - محمد السيد سرايا، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 125.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 02 المؤرخة في 12/1988، ص 08.

³ - القانون 10/90، الصادر بتاريخ 14 أفريل 1990.

من الكفاءة والفعالية ذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمعلومات التي تتعلق بالرقابة على الأنشطة التي يتم فحصها"¹.

التعريف الثاني: "هي نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المؤسسة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة اكتساب المؤسسة آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة والرقابة وعمليات حوكمة المؤسسة"².

التعريف الثالث: ويمكن تعريفها "مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقلة داخل المؤسسة تنشأها الإدارة للقيام بخدومتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التحقيق من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى يصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"³.

ومن خلال التعاريف المختلفة للمراجعة الداخلية يمكن أن نستخلص تعريفا شاملا لها "المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة، وهذا من أجل مراقبة سير المؤسسة، ولتحقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وإن العمليات شرعية والمعلومات الصادقة وإن جميع الأنشطة داخل المؤسسة تسير وقف للنظم الموضوعية".

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية وأنواعها ومعاييرها

الفرع الأول: أهمية المراجعة الداخلية

لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في الوقت الحالي وأصبح نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، ومن ثم تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، كما زادت أهميته نظرا للأسباب التالية⁴:

¹ - سعد أبي إبراهيم أحمد، دور حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية في تطور الاقتصاد الوطني، دورة حول حوكمة الشركات، المعهد الاسلامي للبحوث والتدريب، جدة، ماي 2008، ص 03.

² - Jacques Renard. Theorie et partique d'audit interne.les éditions d'organisation.7ème édition.2010.p07.

³ - سعودي حفصية، فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، 2015 جامعة حمة لخضر الوادي، ص 07.

⁴ - سعودي بالقاسم، المراجعة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة الثانية علوم التسيير -تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 2016-2017، ص 06.

1-تطور حجم الشركات والمؤسسات، وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين، كذلك تعدد منتجاتها وتشابك معاملها وحاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بانتظار حتى يتم تدقيق القيود من قبل مدقق (أو محافظي) الحسابات الخارجي. لذا تحتاج تلك المؤسسات إلى أعمال التدقيق الداخلي للتأكد من صحة بياناتها المالية والمحاسبية أول بأول.

2-ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى المعلومات لسلامة أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والكشوف والحسابات الختامية المنشورة.

3- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية، وذلك من خلال تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة فإنها تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

4-تحول التدقيق الخارجي إلى أسلوب (التدقيق الاختياري) يعتمد فيه على حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومن المكونات الرئيسة لتنظيم الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من المؤسسة التي لا يوجد بها مدقق داخلي .

5-حاجة المجتمع إلى توفير بيانات ومعلومات مثبتة في التقارير يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات الإدارية سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة. كما إن مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المؤسسة ضد السرقة أو الاستخدام غير المرغوب به. ولكي تحلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية لا بد من توفير نظاما سليما للرقابة والمراجعة الداخلية من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها كذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها وحتى لا تتراكم آثارها. وفي الغالب فإن الإدارة العليا تحصل على المعلومات من مصدرين:

أ- معلومات من الإدارات التنفيذية.

ب- معلومات واردة في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين.

6-إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية (أو الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي) لقد تترتب على انتهاز أسلوب اللامركزية الإدارية في المؤسسة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المؤسسات بالتأكيد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعته من خطط وسياسات عامة وإن تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع

منها على رأس مال المستثمر وتستخدم مواردها بكفاءة وتحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين الحين والآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقاً لمعايير الأداء الموجودة عهدت بها إلى دائرة المراجعة الداخلية.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

من خلال ما سبق تبين لنا أن للمراجعة الداخلية هدفين أساسيين هما:

*هدف الحماية.

*هدف البناء.

1-هدف الحماية:

إن التركيز في السابق ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة كما تهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية الذي يهدف إلى حماية المؤسسة من الاختلاس والسرقة¹.

كما يمكن لنا أن نستخرج من الهدف الرئيسي الأهداف التالية:

-التأكد من سلامة المعلومات والبيانات المسجلة بدفاتر المحاسبة.

-التأكد من الملائمة بين القياس والسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح.

2-هدف البناء:

يتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة إلى ما قام به المراجع الداخلي من فحص ونستخلص من هذا الهدف الأهداف التالية²:

-يمكن للمراجع الداخلي تقديم اقتراحات وخدمات استشارية حول المراجعة الداخلية من أجل ضمان استمرارية في تحقيق أهداف المؤسسة.

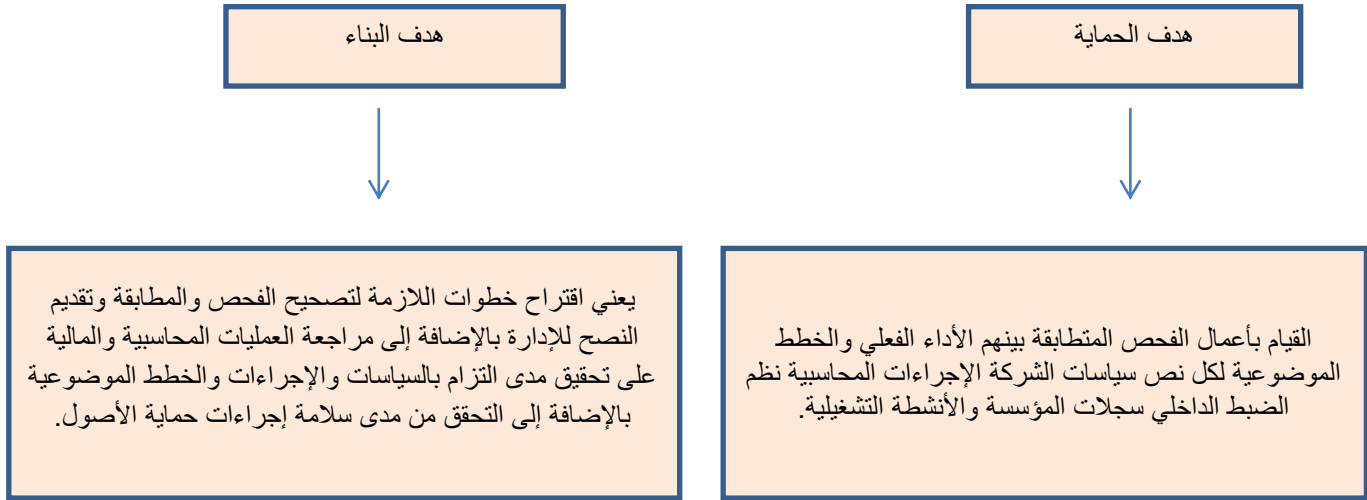
-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرار حول استثماراتهم.

-اكتشاف أي انحراف قد تؤدي إلى عرقلة حسن تطبيق المخططات المستقبلية.

¹ -ثناء علي القباني، ونادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعة، مصر، 2006، ص29.

² - نفسه، ص30.

الشكل رقم (2-1): الأهداف الأساسية للمراجعة الداخلية:



المصدر: شذري م عمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم والتسيير، فرع المالية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008، ص 53.

الفرع الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

سنحاول البحث في هذا الجزء على أنواع المراجعة الداخلية:

بالرغم من تعدد أنواع المراجعة الداخلية إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها أثناء المراجعة، فمن الصعوبة أن يتم مراجعة تشغيلية دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي والإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات، كل هذا معهد المدققين فقد عمد على تقسيم المراجعة الداخلية إلى الأقسام التالية من أجل تبسيط فهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف المراجعة. وعلى هذا يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى ما يلي:

1- المراجعة المالية الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية المالية بأنه فحص الكامل والمنظم للقوائم المالية، والسجلات المحاسبية، والعمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد، مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليه والسياسات الإدارية والمتطلبات الأخرى.

وتعتبر المراجعة المالية المجال التقليدي للمراجعة الداخلية، الذي يتضمن مراجعة وتتبع القيود المحاسبية التي تعود إلى الأحداث الاقتصادية التي تخص المنشأة، ومراجعتها حسابيا ومستنديا، ثم التحقق من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والسياسات والأنظمة الخاصة بالإدارة والهدف من المراجعة هو إظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية وصحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، وكذلك تشمل المراجعة المالية أيضا

التحقق من وجود الأصول وحمايتها سواء من الضياع والاختلاس، وكذلك فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة¹.

2-المراجعة الداخلية التشغيلية (مراجعة العمليات):

يقصد بالمراجعة التشغيلية فحص مستقل يشمل جميع جوانب ووظائف التنظيم وتشمل على الفحص المنظم لكافة أنظمة الشركة أو لقسم معين وعلاقته بالأهداف معينة، والمراجع التشغيلي لديه هدف عام هو تقييم جودة الرقابة الداخلية في جانب معين من جوانب التنظيم وتقييم فعالية وكفاءة العمليات وإمكانية الاعتماد على التقارير المالية وتقييم الالتزام بالقوانين واللوائح لذا يمكن القول بأن المراجعة العملياتية واسعة النطاق لأنها تشمل على جميع جوانب التنظيم والأنشطة و ليس التركيز على نطاق ضيق من الأنشطة، ويمكن أن نطلق في بعض الأحيان اسم ومصطلح المراجعة الإدارية على مدخل المراجعة التشغيلية، ويجب مراعاة أنه عند إجراء المراجعة التشغيلية فلن المراجع الداخلي يجب أن يضع أولاً برنامج تفصيلي لعملية المراجعة وهو ما يتطلب ضرورة فهم العملية أو النشاط محل المراجعة وذلك من خلال مسح منطقة عمله و أي معلومة أخرى قد تم تجميعها، وبعد ذلك يجب على فريق المراجعة الداخلية وضع خريطة لعملية الفحص توضح النقاط التي ينبغي أن تفحص واختبارات المراجعة التي ينبغي أدائها، وعند القيام بالمراجعة التشغيلية فلن المراجع الداخلي يجب أن يأخذ في الحسبان مجموعة من الأهداف التي تم تحديدها في قائمة المسؤوليات التي حددها معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية²، وأهم هذه الأهداف ما يلي:

- فحص وتقييم مدى سلامة ودقة تطبيق الرقابة التشغيلية.
- فحص نطاق الالتزام بالسياسات الموضوعية والخطط والإجراءات.
- فحص إمكانية الاعتماد على بيانات الإدارة الموجودة داخل التنظيم.
- تقييم جودة الإدارة في تنفيذ المسؤوليات والمهام المخصصة.
- التأكد من الحماية المادية للأصول.

¹ - محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين دور الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، صنعاء، 2014، ص20.

² -رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة (دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري) ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة اكلي محمد أولحاج -البويرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2013، ص82.

3-المراجعة نظم المعلومات:

وتهدف إلى أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساس تتضمن معلومات دقيقة، قابلة للتصديق، معدة في الوقت المناسب، كاملة ومفيدة.¹

4-مراجعة الالتزام:

تتضمن إجراء هذه المراجعة فحص لمختلف البرامج والسياسات والقوانين والأنظمة والعقود التي يجب الالتزام بها وإتباعها من أجل الحفاظ على مبادئ التوجيهية المقرر في الشركة، ويترتب على المراجعة الالتزام ما يلي:²

- جمع المعلومات عن القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الالتزام.
- فهم حدود المراجعة في الكشف عن الأعمال غير القانونية وسوء المعاملة.
- تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال غير القانونية.
- على المراجع تصميم أداء إجراءات لتقييم المخاطر التي من شأنها أن تكشف عن الأعمال غير القانونية.

5-مراجعة الأداء:

تتضمن هذه المراجعة فحص ما إذا كانت الشركة تستعمل الموارد المتاحة لديها بطريقة أكثر كفاءة وفعالية اقتصادية، تمكنها من تحقيق رسالتها و أهدافها، وتشمل ذلك النظر في مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية و أن عمليات أو البرامج يجري تنفيذها وفقا للأهداف والخطط المسطرة في برنامج المراجعة.³

6-المراجعة البيئية: والهدف منها:

- قياس مدى التزام المؤسسة بالقوانين الخاصة بالبيئة.

-مراجعة نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم نظم العمليات الحالية المخاطر البيئة في المستقبل.

-تحديد وتقييم الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين، والتخلص من النفايات.

وبشكل عام على المراجعة الداخلية أن تتأكد من أن المؤسسة عملت على المظاهرة البيئية الأساسية الكامل بها والقدرة على السيطرة وضبط أي مخالفات مستقبلية قد تضر بالبيئة وتؤثر على عدالة القوائم المالية للمؤسسة.⁴

¹ - شادي صالح البجرمي، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر (دراسة ميدانية في المصاريف السورية) ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011، ص50.

² - يحيى سعدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد05، السنة الخامسة، 2012، ص:194.

³ - يحيى سعدي، لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره، ص194.

⁴ - شادي صالح البرجمي، مرجع سبق ذكره، ص51.

الفرع الرابع: معايير المراجعة الداخلية

وتتمثل هذه المعايير في ما يلي ¹:

- استقلال المراجع الداخلي.
- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.
- نطاق المراجعة الداخلية.
- أداء عمل المراجعة الداخلية.
- إدارة قسم المراجعة الداخلية.

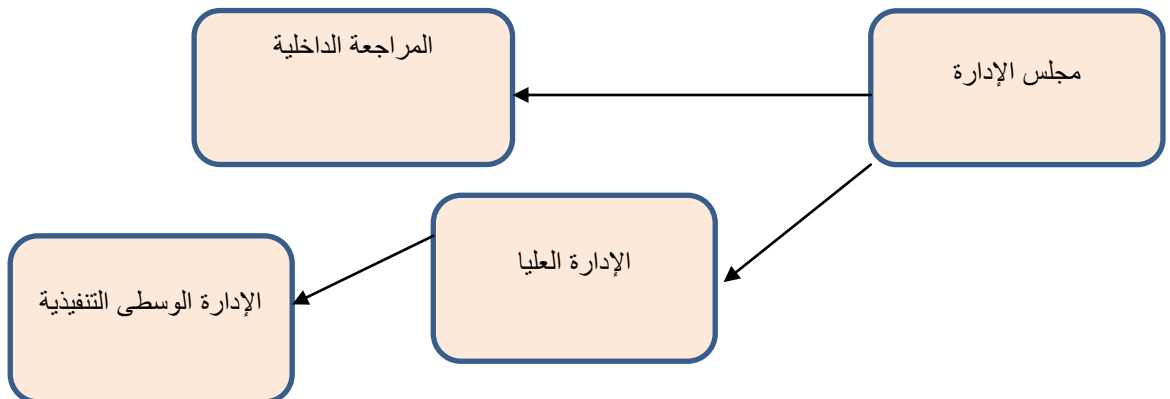
• استقلال المراجع الداخلي:

يجب على المراجع الداخلي أن يكون مستقلا على الأنشطة التي تقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع تنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات، كما يجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة، وذلك هو ما احتواه المعيار الأول حيث تضمن جانبين رئيسيين والموضوعين كالاتي ²:

أ- مكان المراجع الداخلي في المؤسسة:

- المستوى الإداري التابع له.
- الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية.
- سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمراجع.
- تحديد احتياجات إدارة المراجعة الداخلية من الأفراد والأموال والأدوات المختلفة سنويا.

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ضمن الهيكل العام:



المصدر: عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، دار المستقبل، عمان، العدد(6)، 2002، ص30.

¹-سعيد بن العزيز سلمان، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد68، 67، 2006، ص13.

²-بن عميرة توفيق، المراجعة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص155.

ب- الموضوعية:

يقصد بها أنها أمر ذهني يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أدائه لعمل بحيث يجب أن لا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من الأمور الخاصة بالمراجعة ويتم من خلال¹:

- * تحديد اختصاص العاملين في الإدارة المراجعة الداخلية.
- * تحديد حالات التفاوض في الاختصاصات داخل الإدارة.
- * تغيير وتبديل المهام بين أعضاء الإدارة من وقت إلى آخر.
- * عدم قيام المراجع بمهام وأعمال تخص إدارة وأقسام أخرى.
- * عدم قيام أفراد تم تحويلهم من إدارات أخرى إلى إدارة المراجعة الداخلية بمراجعة أعمال سبق القيام بها.

• الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي:

ويتحقق المعيار من خلال العناصر التالية²:

- * الكفاءة العلمية: بحيث يجب أن تزود إدارة المراجعة الداخلية بعدد من المهارات الفنية المناسبة.
- * الخبر العلمية: بمعنى أنه يجب أن يمتلك العاملين في إدارة المراجعة الداخلية خبرة علمية كافية تمكنهم من القيام بأعمال المراجعة بكفاءة وفعالية.
- * الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية: يجب على المراجع الداخلي أن يكون فاهما ومتقيدا بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال المراجعة³.
- * دراسة وفهم العلوم السلوكية: حيث يجب على المراجع أن يكون لبقا وبارعا في تعامله مع الأفراد والاتصال بهم بفاعلية.

• نطاق المراجعة الداخلية:

ويتجنب هذا المعيار الجوانب التالية⁴:

- * فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها.
- * فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف بفاعلية.

¹ - عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار الجامعة الإسكندرية-مصر، 2005-2006، ص 502.

² - سعودي مبروك رياض، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر، تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2013، ص 09.

³ - المعايير الدولية للمراجعة شوهد يوم 01 ماي 2018، على الساعة 11:15 <http://mawdoo3.com/>

⁴ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 13.

• أداء عمل المراجعة الداخلية:

ويتمثل في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية والتي تتضمن العناصر التالية¹:
*تخطيط عملية المراجعة.

*فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها مفيدة، ملائمة وتخدم المراجعة، وتبليغ بنتائج المراجعة.
*متابعة هذه النتائج.

• إدارة قسم المراجعة الداخلية:

تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يتولى المراجع الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة، ويكون مسؤولاً عن تلك الإدارة بحيث²:

*تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها مجلس الإدارة.
*تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة.

المطلب الثالث: ماهية نظام الرقابة الداخلية

اختلف الباحثون في تعريف نظام الرقابة الداخلية فكل منهم أعطى تعريفاً، سوف نتطرق لبعض هذه التعريفات مع إظهار أهمية الرقابة الداخلية وكذلك أهم أساليبها.

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت تعريفات الرقابة الداخلية ومن أهمها:

التعريف الأول: الرقابة ذلك النشاط الإداري الذي يسعى إلى التحقق من كفاءة أو استغلال الموارد المنظمة وتحقيق أهدافها.³

التعريف الثاني: "الرقابة الداخلية هي مختلف الإجراءات والضمانات والضوابط الإدارية والمحاسبية وغيرها، والتي تعدها وتنفيذها المؤسسة تحت مسؤوليتها، من أجل حماية الذمة المالية، نوعية المعلومات المحاسبية تسييره، ومدى مطبقته مع تعليمات الإدارة وتفصيل تحسين الأداء"⁴.

¹ - جمعه حميدات، إعداد خطة التطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 69-70، 2007، ص 28.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 25.

³ - عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم مفاهيم ووظائف العمليات، 2011، ص 245.

⁴ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ط3، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 70.

التعريف الثالث: عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية¹. ومن خلال هذه التعاريف، يمكننا استخلاص هذا التعريف حول نظام الرقابة الداخلية: هو خطة تنظيمية وإجراءات ووسائل مبنية لأجل حماية أصولها الذمة أصولها وضمان إتباع وتمسك العاملين بالسياسات والخطط المرسومة لتحقيق الأهداف الموضوعية.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية:

- نظام الرقابة الداخلية له أهمية كبيرة على المؤسسة نذكر منها ما يلي:
- 1- إن عملية الرقابة تمثل المحصلة النهائية للأنشطة ومهام المنظمة فمن خلالها يمكن قياس مدى كفاءة والخطط الموضوعية وأساليب تنفيذها².
 - 2- التأكد من أن كل التسجيلات المحاسبية تعبر عن أصول موجودة فعلا وذلك عن طريق رقابة الموجودات بواسطة الجرد المادي ومقارنته بكل ما هو مسجل بالدفتر³.
 - 3- التأكد من أن كل وثائق الثبوتية مقنعة.
 - 4- التأكد من أن كل الإجراءات والعمليات طبقت حسب تعليمات الإدارة.
 - 5- التأكد من الشمولية التسجيل من خلال ضرورة التقييد المحاسبي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

الفرع الثالث: أساليب نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من أساليب نظام الرقابة الداخلية، نذكر أهمها:

أولاً: التقرير الوصفي: يعد مراقب الحسابات هذا التقرير ليشمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية، وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات، وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع إلى دليل الإجراءات، وأية أدلة أخرى ملائمة. ومن مزايا هذه الوسيلة أنها تحقق تناسب الوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث يكون نظام الرقابة الداخلية محدود أو ضعيفا.

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص9.

² - محمد فريد الصحن، وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص338-339.

³ - عصام الدين أحمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة العلوم وتكنولوجيا، صنعاء، طبعة 1، 2009، ص114.

أما العيوب التي تواجه في حالة إتباع هذه الوسيلة وهي صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات لغرض التعرف على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

صعوبة التأكد من التغطية جميع عناصر الطريقة المتبعة إلا بعد إجراء استقصاءات أخرى¹.

ثانياً: خرائط التدفق

هي عبارة عن رسم بياني يمثل بالرموز والخطوط لوصف تفاصيل نظام المستخدم أو مجموعة، من الإجراءات مع بيان كل إجراء من هذه الإجراءات بالتتابع.

وتستخدم خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة، وتدفق البيانات خلال النظام.

وتتمثل مزايا استخدام خرائط التدقيق في النواحي التالية:

1: إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية، والتي سوف تستخدم بعد ذلك كأداة تحليلية يعتمد عليها المدقق الخارجي في عملية التقييم.

2: تحديد نواحي القصور في النظام خلال عرض مبسط لكيفية تشغيل النظام.

3: استخدام طريقة التدفق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية، حيث أن تتبع من خلال الرسم البياني أسهل بكثير من قراءة تقرير وصفي.

4: استخدام طريقة التدفق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية، حيث أن تتبع من خلال القرينة عما هو مطبق فعلاً وليس عما تعتقد الإدارة من الممكن تطبيقه.

وبالرغم من هذه المزايا، فإن هناك بعض العيوب منها:

- يحتاج إعداد خرائط التدفق للكثير من الجهد والوقت من المدقق إذا ما قورنت بالوسائل الأخرى.

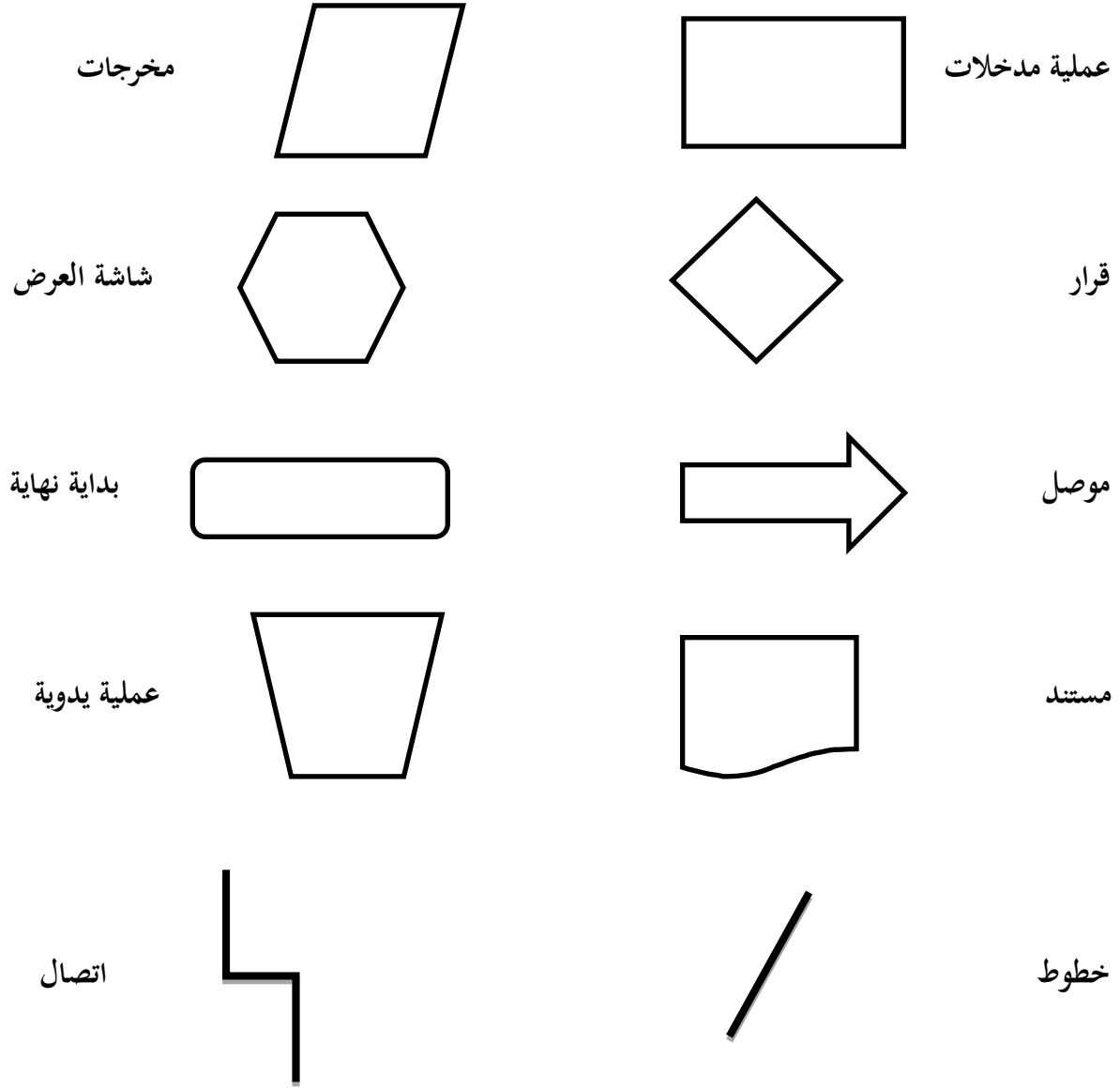
- إذا استخدمها يحتاج خبرة المدقق الخارجي في مجال إعداد هذه الخرائط، وعدم وجود الخبرة أو ضعفها سينعكس سلباً على إعدادها.

- ضرورة إلمام وإلزام المدقق الخارجي بالقواعد الاسترشادية المتعارف عليها، بصدد إعداد خرائط التدقيق حتى يمكن قراءتها من جميع الأشخاص ذوي الاهتمام².

¹ -عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، طبعة 1، الدار النموذجية للنشر، 2011، ص124.

² - قاسمي فخر الدين، طبعلي سمية، جميل عفاف، دور الافصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمه لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، التخصص محاسبة، جامعة حمه لحضر بالوادي، 2016/2017، ص32،33.

الشكل رقم (2-3): أهم رموز المستخدمة في خرائط التدفق



المصدر: مرزاق أمال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2014، ص 60.

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي وعلاقته بالمراجعة الداخلية

تهتم المؤسسات والشركات بالأداء المالي بحيث تراه هو السبيل والحل الأمثل للحفاظ على البقاء والاستمرارية فهو من بين المقومات والدعائم الرئيسية للشركة. حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة، لتحديد الانحرافات عن لأهداف المحددة سابقا. يتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الأداء والأداء المالي أنواع ومعايير الأداء المالي وتقييم الأداء المالي.

المطلب الأول: ماهية الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات لقياس مدى انجاز الأهداف والخطط، ويعبر على أداء المؤسسات حيث يعتبر الدعم الأساسي لأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم الأداء المالي

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف ويعبر على أداء الشركات حيث أنه الدعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المالي المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم¹.

ومما سبق فلننظر الأداء المالي:

- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل التي قد تظهر.
- أداة تحفيز لإتخاذ القرارات الاستثمارية.

إن الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرها على إنشاء قيمة ومواجهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج والجداول الملحقه ولكن لا جدوى من ذلك إذ لم يؤخذ الظرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي ينتمي إليه المؤسسة النشطة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء المالي يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح².

¹ - محمد محمود الخطيب، العوامل المؤثرة على الأداء المالي (الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات)، طبعة 1، دار الحامد، عمان، 2010، ص 48.

² - شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، مالية مؤسسة، جامعة بومرداس، 2008-2009، ص 130-131.

كما يمكن تعريف الأداء المالي هو "الحكم علي النشاط الذي يتعلق بالحصول على الأموال واستخداماتها بشكل فعال بقصد تحقيق الأهداف المالية التي تحددها المؤسسة¹.

الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي

تكمن أهمية الأداء المالي في²:

- ✓ زيادة فرص الوصول لمصادر التمويل الخارجي الذي يقود بدوره إلى فرص استثمارية أكبر، ونمو وارتفاع في نسبة استخدام واستغلال العمالة الموجودة.
- ✓ انخفاض تكلفة رأس المال والتي ترتبط بارتفاع قيمة المؤسسة مما يجعل الاستثمار أكثر جذب للمستثمرين والعملاء.

- ✓ أداء التشغيلي أفضل ناجم عن تخصيص أفضل الموارد متاحة.
- ✓ خفض وإمكانية التحكم في الأزمات المالية التي تصيب المؤسسة.
- ✓ تقديم معلومات مفيدة من خلال التقارير، بما يمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب³.
- ✓ تساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف والمراقبة⁴.

المطلب الثاني: أنواع ومعايير الأداء المالي وتقييمه

الفرع الأول: أنواع تقييم الأداء المالي

تعتبر عملية تقييم الأداء المالي إحدى وسائل الإدارة الفعالة للتحقيق من مدى إنجاز الأهداف المخططة للوحدة وأداة للكشف عن الانحرافات وردّها للجهات المسؤولة عنها⁵، وعليه فإن عملية تقييم الأداء لا ينظر إليها بصورة مجردة وإنما ضمن إطار العملية الشاملة للنشاط برتمته في الوحدة الاقتصادية، وفي ضوء ذلك يمكن تحديد الأنواع التالية من تقييم الأداء⁶.

¹ - علاء فرحات طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الإستراتيجية المصارف، دار الصفاء للنشر وتوزيع، عمان، 2011، ص 67.

² - آسيا جنوحات وباسمين العلابية، فعالية الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات وأثرها على الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي الخامس حول دور الحوكمة في تحسين الأداء للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإسلامية، جامعة حمه لخضر، الوادي، 8/7 ديسمبر 2014، ص 16.

³ - يحي سعيدي ولخضر أوصيف، أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية والإسلامية في تطوير الأداء المالي للبنوك الإسلامية، الملتقى الدولي الخامس حول دور الحوكمة في الأداء للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإسلامية، جامعة حمه لخضر، الوادي، 8/7 ديسمبر 2014، ص 16.

⁴ - عصام عباسي، "تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 58.

⁵ - عبد الرحمن بوزيان، محمد أمين أويحي، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلاني بونعامة بخميس مليانة، 2016/2017، ص 21.

⁶ - مجيد محمود الكرخي، تقييم الأداء باستخدام النسب، دار المناهج، 2006، ص 43.

1. تقييم الأداء المخطط

2. تقييم الأداء الفعلي

3. تقييم الأداء المعياري

4. تقييم الأداء العام (الشامل)

1) تقييم الأداء المخطط:

يقصد بهذا النوع تقييم أداء المؤسسة في مدى تحقيقها للأهداف المخططة وذلك عن طريق مقارنة النتائج المتواصل إليها والسياسات المخطط لها، ويعتبر من أهم المهام التي تتعلق بتقدير حركة الأموال والحصول على صورة شاملة لعمليات ونشاط المؤسسة ووضع الخطط التي تدير عليها المؤسسة في المستقبل لمعرفة الاحتياجات المالية له سواء قصيرة أو طويلة الأمد¹.

2) تقييم الأداء الفعلي:

هي المرحلة الثانية من عملية التقييم، من خلالها تتمكن المؤسسة من تقييم كفاءتها وفعاليتها. والعقبة التي يمكن مواجهتها في هذه المرحلة هي: ما هي المعايير والمؤشرات التي يتم اللجوء إليها، فالمؤسسة تواجه مشكلة اختيار المعايير والمؤشرات الموافقة لطبيعة الداء المراد تقييمه.

ويتمثل تقييم الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية فيما يخص أدائها بناء على المعايير الفعالية والكفاءة².

مما سبق يتضح أن عملية تقييم لا يمكن أن تتم إلا بتوفر مجموعة من المعايير التي هي الأخرى تفسر من خلال مجموعة من المؤشرات. ففي هذا المقام نشير إلى وجود فرق بين المعيار والمؤشر فالأول يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية تقييم الأداء أما المؤشر فهو أداة للقياس وتفسير المعيار، أي أن المعيار يتم قياسه وتفسيره من خلال مجموعة من المؤشرات في تقييم الأداء المالي مرهون باختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد تقييمه³.

3) تقييم الأداء المعياري:

عبارة عن مقارنة ما تم تحقيقه فعليا مع القيم المعيارية، وذلك عن طريق مقارنة جميع أنشطة المؤسسة من (إنتاج ومبيعات والأرباح...الخ)، المحققة خلال الدورة مع تلك التي تم تسطيرها من قبل إدارة المؤسسة من أجل أن

¹ - مجيد محمود الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص43.

² - نفسه، ص 45.

³ -P. conso et F.Hemici, Brigitte Dariath controlede gestion Dounod, Paris,2000,P124.

تكون مقياساً للحكم على النتائج الفعلية فيما إن كانت مرضية أم لا ذلك بوضع حدود معيارية في مجال قدرات وإمكانيات الإنتاجية للمؤسسة، من خلال مقارنة النسب الفعلية مع النسب المعيارية.

4. تقييم الأداء العام (الشامل):

يقصد به تقييم الأداء عام وشامل لجميع الأنشطة في الوحدة الاقتصادية عن طريق استخدام مؤشرات والنسب في عملية القياس والتقييم والتمييز بين أهمية نشاط و آخر وذلك عن طريق إعطاء أوزان لأنشطة الوحدة كل وزن يشير إلى مستوى الذي تراه الإدارة العليا لكل نوع من أنواع النشاط كأن يعطي حجم الإنتاج عالياً على بقية الفعاليات أو تعطي ربحية الم مؤسسة هذه أو عائد الاستثمار... الخ وباستخدام هذه ومؤشرات النتائج المخططة والفعلية والمعيارية يتم التوصل إلى درجة التقييم الشامل لأداء الوحدة الاقتصادية¹.

الفرع الثاني: معايير الأداء المالي

إن التوصل إلى رقم معين لا يعني شيئاً للمحللين الماليين ما لم تتم مقارنته بغيره من الأرقام لمعرفة الموقف المالي للمؤسسة، وتوضع ما يلي معايير المقارنة التي أشار إليها عدد من الكتاب.

1) المعايير التاريخية:

تعتمد هذه المعايير على مجموعة من المؤشرات المالية والتاريخية لسنوات سابقة لنفس المؤسسة، ومقارنتها مع نتائج الحالية فمثلاً تتم مقارنة نسبة العائد على الاستثمار أو نسبة السيولة للعام الحالي مع نسب السنوات السابقة وملاحظة مدى تطور هذه النسب نحو الأحسن أو الأسوأ².

3) المعايير القطاعية (الصناعية):

وتشير إلى معدل أداء مجموعة من الشركات في القطاع الواحد، أي مقارنة النسب المالية للمؤسسة بالنسب المالية للمؤسسات المساوية لها في الحجم وفي طبيعة تقديم الخدمة، ويستفاد منها بدرجة كبيرة في عملية التحليل المالي لأنها مستمدة من القطاع ذاته الذي تنتمي له هذه المؤسسات، لكن يعاب عليها عدم الدقة بسبب التفاوت وحجم طبيعة الأنشطة³.

وهذه المعايير تعتمد على مؤشرات التي يتفق عليها من قبل الشركات التي تعمل داخل الصناعة الواحدة، أي وضع مؤشرات ومعايير أو نسب يمكن من خلالها الحكم على وضع المؤسسة.

¹ - مجيد محمود الكرخي، نفس المرجع السابق، ص 45.

² - عدنان تايعة النعيمي وآخرون، الإدارة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008، ص 102.

³ - علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 14.

4) المعايير المطلقة:

وهي أقل وأضعف من المعايير الأخرى من حيث الأهمية، وتشير تلك المعايير إلى وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها التقلبات الواقعية، وعلى من اتفاق الكثير من المالىين على عدم قبول معايير المطلقة في التحليل المالي، إلا أن هناك بعض النسب المالية التي تزال تستخدم كمعيار مطلق مثل نسبة التداول¹.

5) المعايير المستهدفة:

هذه المعايير تعتمد نتائج الماضي مقارنة بالسياسات والإستراتيجية والموازنات، كذلك الخطط التي تقوم الشركات بإعدادها أي مقارنة المعايير التخطيطية بالمعايير المتحققة لحقبة زمنية ماضية، ويستفاد منها في تحديد الانحرافات من أجل أن تستطيع المؤسسات بعد ذلك اتخاذ الإجراءات الصحيحة لها².

الفرع الثالث: تقييم الأداء المالي.

إن عملية تقييم الأداء تنعكس في صورة مجموعة من المؤشرات التي تقيس مدى نجاح المؤسسة وتطورها بحيث تصبح هذه المؤشرات... معايير يمكن بواسطتها تقدير مدى قيامها بتحقيق الأهداف وعند تحديد المعايير أو المؤشرات المناسبة للحكم على الأداء يفضل أن تكون قليلة العدد ولكن ذات دلالة وأهمية من أجل أن يكون المعيار ذا دلالة ومقياس صادق لمدى فعالية استخدام موارد المؤسسة.

تقدم النسب المالية والتوازنات المالية معلومات عن المؤسسة في تقييم سلوكيات الإدارة ومهارتها ومراكز الربحية كون أن قيمها النسبية تعد إلى أساس المعلومات المفصّل عنها بالتقارير المحاسبية التي هي الأخرى غنية بالأحداث ذات القيمة الاقتصادية التي تعزز ثقة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين من التحليل المالي.

1-تعريف النسب المالية:

يمكن أن تعرف النسب المالية كما يلي:

تعرف النسب المالية على أنها "علاقة بين القيم المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية مرتبة ومنظمة لتكون دالة لتقييم أداء نشاط معين عن نقطة زمنية معينة"³.

وعموما مما سبق يمكن إعطاء تعريف عام للنسب المالية على أنها تقيس بشكل عام علاقة بين رقمين، بسط ومقام وتكون هذه العلاقة منطقية بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية للمؤسسة.

¹ - علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص 74.

² - علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، نفس المرجع السابق، ص 14.

³ - عدنان تايه النعيمي، ارشد فوائذ التميمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، البازي العميقة للنشر والتوزيع، عمان، ص 38، 37.

2- مزايا النسب المالية:

- يعطي مجال تطبيق النسب بإمكانيات واسعة جدا وبصفة عامة ف إن النسب تعتبر أدوات قياس فعاليات مؤسسة إن المنفعة العملية للنسب معترف بها في المجالات التالية:¹
- ✓ مجموعة النسب المختارة والتي تمثل عملا تركيبيا لمختلف أوجه ظروف سير وتطوير المؤسسة.
- ✓ عن اللجوء إلى النسب يعتبر ذو منفعة للإشارة إلى بعض الارتباطات الهامة والتي لا يمكن الإحساس بها خلال فحص المعطيات المطلقة.
- ✓ متابعة نتائج المؤسسة فترة تدوم عدة سنوات تتم عن طريق استعمال النسب، والتي تسمح في نفس الوقت تركيز المعطيات وجعلها نسبة وبالتالي تبسط بصفة كبرى الحكم عن التطورات التي تتم على مستوى المؤسسة.
- ✓ تعتبر أداة غير قابلة للتعويض، وذلك الهدف القيام بمقارنات فيما بينها المؤسسات إلى مستوى المنظومة المهنية وقطاعات الأنشطة.
- هذه النسب تسمح خاصة بتحديد نشاط المؤسسة في إطار المحيط القطاعي، الوطني أو الدولي. يمكن استعمال النسب كقيم مرجعية أو كمعايير إلى شرط استعمالها نجد عندما يتم تأويلها إحصائيا.

3- نقاط الضعف للنسب المالية:

- لننسب المالية مجموعة من العيوب يمكن أن نذكر منها كما يلي:²
- ✓ تعبر عن العلاقة بين الظواهر في حالة السكون، أي يقوم إقفال المركز المالي، لذلك فهي لا تظهر التغيرات التي حدثت على مر السنين.
- ✓ بعضها تعالج في شكل إجمالي وغالبا ما تكون مطلقة، لأن هذه الإجماليات تختلف في نوعيتها وتاريخها واستحقاقها.
- ✓ تؤثر المعالجة المحاسبية لأي بند بنود الميزانية، على نتيجة التحليل فما يعتبر أصلا متداولا يعتبره البعض الآخر أصلا نسبة ثابت، وبالتالي قد نصل إلى نتيجتين مختلفتين من ميزانية واحدة.
- ✓ المعالجة المحاسبية لأي بند، يؤثر على الأرباح والخسائر، من الممكن أن تغير النتائج، كما يحدث في تغيير معدلات.
- ✓ لا تكون النسب المالية ذات فائدة إلا إذا اقترنت بنسب معيارية حيث تساعد الأخيرة في تقييم مركز الشركة.

¹ - عبد الغفار حنفي، أساسيات التمويل والإدارة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص123.

² سعودي مبروك، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بكرة، 2012-2013، ص19-20.

- ✓ تعدد القوائم المالية على أساس ثبات قيمة النقود، والتحليل على أساس هذه الفرصة مضلل.
- ✓ يتم التحليل على أساس البيانات الدفترية، ولكن الأهم التحليل على أساس الفرصة البديلة، باعتبارها هي القرار الاقتصادي الرئيسي.

4- أهم المؤشرات المالية لتقييم الأداء المالي

1-تقييم الأداء المالي بواسطة التوازن المالي

1-1:تعريف التوازن المالي

يمكن تعريف التوازنات المالية بأنها التقابل القيمي والزمني بين الموارد المالية في الميزانية من جهة، واستعمالاتها من جهة ثانية، حيث تختلف عناصر الموارد في مدة استعمالها التي ترافق استحقاقها وكذلك تختلف عناصر الاستعمالات التي توافق درجة ثبوتها.

1-2:مستويات التوازن المالي:

تسمح دراسة التوازن المالي بتقييم الملاءة والخطر المالي المتعلق بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة، حيث نجد أن هناك عدة مؤشرات يستند إليها المحلل المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة من أهمها رأس العامل، إحتياجات رأس المال العامل، والخزينة الصافية، يقوم هذا التحليل البيانات المستخرجة من الميزانية المالية والميزانية الوظيفية.

- رأس المال العامل الصافي:

رأس المال العامل عبارة عن هامش السيولة، يسمح للمؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية دون صعوبات أو ضغوطات مالية على مستوى الخزينة، فتحقق رأس عامل موجب داخل المؤسسة يؤكد امتلاكها لهامش أمان على مواجهة الصعوبات، وضمان استمرار هيكليتها المالي¹.

ويتم حسابها بطريقتين هما:

رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة
رأس المال العامل = الأموال الدائمة -الأصول الثابتة

- رأس المال العامل الصافي الإجمالي (FR_{ng}):

يعرف على أنه ذلك الجزء من الموارد المالية الدائمة ذلك الفائض المالي الناتج عن التمويل الاحتياجات المالية الدائمة (الاستخدامات المستقرة) باستخدام الموارد المالية الدائمة².

¹ - الياس بن السامي، يوسف قريشي، التسيير المالي للإدارة المالية، دار وائل للنشر، الجزء الأول، الطبعة 2، 2011، ص 87.

² - نفسه، ص 83.

ويتم حسابه بالعلاقات التالية:

$$\text{رأس المال العامل الصافي الإجمالي} = \text{الموارد} - \text{الاستخدامات المستقرة}$$

أو

$$\text{رأس المال العامل الصافي الإجمالي} = \text{الخزينة الصافية الإجمالية} - \text{الاحتياج في رأس المال العامل}$$

- احتياج رأس المال العامل:

احتياج رأس المال العامل هو جزء من حاجات تمويل دورة الاستغلال لا يتم تغطيتها عن طريق الديون المتعلقة بدوره الاستغلال¹.

وتنقسم احتياجات رأس المال العامل:

- احتياجات رأس المال العامل للاستغلال:

$$\text{احتياجات رأس المال العامل للاستغلال} = \text{الأصول المتداولة للاستغلال} - \text{الخصوم المتداولة}$$

- احتياجات رأس المال العامل خارج الاستغلال:

$$\text{احتياج رأس مال العامل خارج الاستغلال} = \text{الأصول المتداولة خارج الاستغلال} - \text{الخصوم المتداولة خارج الاستغلال}$$

- الخزينة الصافية:

يمكن تعريف الخزينة الصافية على أنها تمثل فائض أو عجز في الموارد الثابتة بعد تمويل التثبيتات واحتياجا رأس المال العامل، ويعتبر تسيير الخزينة الصافية المحور الأساسي في تسيير السيولة².

تحتسب الخزينة الصافية بإحدى العلاقتين التاليتين³:

$$\text{الخزينة الصافية} = \text{رأس المال العامل} - \text{احتياجا رأس المال العامل}$$

أو

$$\text{الخزينة الصافية} = \text{استخدامات الخزينة} - \text{موارد الخزينة}$$

¹- P: o p cit: P Mykita, J Y Eglem, A burlaud 138

²- نزار نضي، مقالة: "دور التحليل المالي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة"، الجزء 24/23، تونس، 2013.

³- حدة باخالد، أثر تسيير الخزينة على الأداء المالي للمؤسسة اقتصادية دراسة حالة مؤسسة ليند غاز وحدة ورقلة، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبية، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص 43.

2: تقييم الأداء المالي عن طريق مؤشرات السيولة والنشاط

2-1: نسب السيولة

تلك النسب التي تقيس مقدرة على الوفاء يقصد بنسب السيولة، هي التي تشير إلى مقدار الأصول المتداولة التي ينبغي توفرها لتغطية الخصوم المتداولة فوراً، باستثناء المخزون حيث يصعب بيع المخزون حالاً أو قيمته السوقية أقل من قيمته الدفترية أو أعلى منها¹.

*نسبة التداول:

تشير نسبة التداول إلى القدرة الشركة على مواجهة الخصوم المتداولة، ويتم حساب هذه النسبة بقسمة الأصول المتداولة وهما الخصوم المتداولة².

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{مجموع الأصول المتداولة}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}}$$

*نسبة التداول السريعة:

تلك النسبة التي تعتبر مقياساً لمقدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة) من الأصول سريعة التحول إلى نقدية³.

$$\text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{مجموع الأصول المتداولة} - \text{المخزون السلعي}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}}$$

2-2: نسب النشاط

هي النسب التي تقيس مدى فاعلية المشروع في استخدام الموارد المتوفرة لديه. وتضمن جميع هذه النسب ضرورة وجود توازن مناسب بين المبيعات وبين حسابات الأصول المختلفة مثل المخزون ونسب الأصول الثابتة وغيرها⁴.

¹ - نعيمة عباس الخفاجي، الإدارة الاستراتيجية المداخل والمفاهيم والعمليات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص 267.

² - عاطف وليم اندراوس، التمويل والإدارة المالية للمؤسسة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص 88.

³ - منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الخامسة المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص 74.

⁴ - محمد صالح الخراوي، الإدارة المالية والتمويل، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص 76.

*معدل دوران الأصول:

يتم حساب معدل دوران الأصول بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول وبهذا فإنه تقيس مدى كفاءة الإدارة في استغلال تلك الأصول¹.

$$\text{نسبة دوران إجمالي الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{مجموع الأصول}}$$

*معدل دوران الأصول الثابتة:

ويتم حساب معدل دوران الأصول الثابتة بقسمة صافي المبيعات على الأصول الثابتة. ويعتبر هذا المعدل مؤشراً لمدى الكفاءة في إدارة أصول المؤسسة².

ويقاس مدى كفاءة الأصول الثابتة وقدرتها على تحقيق الإيرادات (المبيعات) للمؤسسة وزيادة الطاقة الاستخدامية للأصول الثابتة وزيادة مساهمتها في زيادة النشاط الجاري للمؤسسة³.

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{الأصول المتداولة}}$$

*معدل دوران الأصول المتداولة:

يتم حساب معدل دوران الأصول المتداولة بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول المتداولة، ويعتبر هذا المعدل مؤشراً لمدى الكفاءة في إدارة هذا النوع من الأصول وتوليد المبيعات منه ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الأصول المتداولة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{الأصول المتداولة}}$$

3:تقييم الأداء المالي عن طريق نسب المردودية

تعرف المردودية على أنها ذلك الارتباط بين النتائج والوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمرة في تحقيق النتائج المالية⁴.

¹ -منير إبراهيم هندي، مرجع سبق ذكره، ص 83.

² -نفسه، ص 83.

³ - صلاح الدين حسن السبيسي، دراسات الجدوى وتقييم المشروعات، دار الفكر العربي، مصر، الطبعة الأولى، 2003، ص 265.

⁴ -الياس بن الساسي ويوسف قرشي، مرجع سبق ذكره، ص 267.

تعرف بأنها تتخذ عدة أشكال وقياسها صعب. تحسب عن طريق العلاقة النتيجة على الوسائل المستخدمة وهي قياس نقدي للأداء، تطبق على أصل أو مجموعة من الأصول، تكون في المدى القصير أو الطويل¹.

3-1: المردودية الاقتصادية:

تهتم المردودية الاقتصادية بالنشاط الرئيس، وتستبعد النشاطات الثانوية وذات طابع الاستثنائي، حيث تحمل في مكوناتها عناصر دورة الاستغلال من جدول حسابات النتائج والأصول الاقتصادية من الميزانية².

$$\text{معدل المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{نتيجة الاستغلال بعد الضريبة}}{\text{الأصول المتداولة}}$$

أي تقيس مساهمة الأصول الاقتصادية في تكوين نتيجة الاستغلال، أي حساب مساهمة كل وحدة نقدية مستثمرة كأصول وتكوين نتيجة الاستغلال.

3-2: المردودية المالية (مردودية الأموال الخاصة)

تهتم المردودية المالية بإجمالي أنشطة المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر والحركات المالية، حيث نأخذ النتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج والأموال الخاصة من الميزانية.

$$\text{مردودية الأموال الخاصة} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{النتيجة الخاصة}}$$

4: تقييم الأداء المالي باستخدام جدول تدفقات الخزينة لبنك فرنسا

- جدول تدفقات الخزينة لبنك فرنسا

بعد حساب مؤشر فائض خزينة الاستغلال في أعلى الجدول، يظهر لنا الجدول التدفقات المفروض على المؤسسة دفعها مثل: المصاريف المالية، الضرائب على الأرباح توزيع مكافآت رأس المال. بعد ذلك يظهر لنا التدفقات التي يمكن أن تلجأ إليها المؤسسة لتغطية أي زيادة للتدفقات المفروض على المؤسسة دفعها مقارنة مع تدفقات الاستغلال، فالجدول يناسب أكثر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأنه صدر من طرف بنك فرنسا لهذا الغرض.

¹ - Gérard hirigoyen, panorama de la gestion, les éditions d'organisation, paris, France 1996, p150.

² - الياس بن ساسي ويوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 268.

أما العنصر الجديد في هذا الجدول والمهم هو أنه يظهر رصيد تدفق الخزينة المتاح بعد دفع المصاريف المالية والضرائب على الأرباح وتسديد القروض، حيث يسمح هذا الرصيد هو الذي بمراقبة عملية تمويل الاستثمارات المستقبلية¹.

وفيما يلي نموذج لجدول تدفقات الخزينة المقدم من طرف بنك فرنسا².

الشكل رقم (2-4): جدول التدفقات الخزينة حسب بنك فرنسا

N+1	N	البيان
		الفائض الإجمالي للاستغلال -التغير في الاحتياج في رأس المال العامل
		=تدفق خزينة الاستغلال
		-الفوائد المالية -الضرائب على الأرباح -الأرباح الموزعة خلال الدورة الحالية -تسديدات: السندات القروض البنكية قروض مالية أخرى
		=تدفق الخزينة المتاح A
		حيازة على الاستثمارات الإنتاجية -إعانات الاستثمار +حيازة استثمارات مالية +التغير في الأصول الثابتة خارج الاستغلال -التنازل عن الاستثمارات المالية والمعنوية
		=الاستثمارات الصافية B
		الارتفاع أو الانخفاض في رأس المال +التغير في المجموعة والشركاء (متضمنة الديون المالية) +القروض الجديدة: السندات القروض البنكية قروض أخرى
		=الموارد المستقرة المحصل عليها خلال الدورة الحالية C
		التغير في الخزينة A+B-C

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على كتاب تسيير المالي (الإدارة المالية)، الياس بن ساسي ويوسف قريشي.

¹ - الياس بن ساسي ويوسف قريشي، تسيير المالي (الإدارة المالية)، دار وائل للنشر، الطبعة 2، 2011، ص221.

² - J.Barreau et D. Delahaya, Gestion financiere,10ene éditon, DENOD, Paris,1974,Page 259.

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

نظام المراجعة الداخلية يعبر عن الأمور المهمة حيث على أساسه يتم تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة وبالتالي الحكم على صلاحية ومدى الاعتماد عليه في تحديد النظام وإجراءات التدفق التي سيقوم بها وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له وإستخراج الفروقات ومعرفة أسباب الانحرافات وذلك من خلال تقييم الأداء المالي للمؤسسة والذي يعتبر التقنية والوسيلة الناجعة لتفادي المخاطر التي تعرقل مسار المؤسسة وتتم تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات والنسب التي تقيس الأنشطة المالية التي تمارسها والأهداف المنجزة خلال فترة من الزمن.

وتتطلب المعايير المهنية أن يتم إصدار في حالة تعامل مؤسسة المحاسبة مع القوائم المالية ويحدث مثل هذا التعامل حتى إذا ساعدت مؤسسة المحاسبة العميل فقط في إعداد القوائم وعدم قيامها بالمراجعة. وتقوم مؤسسة المحاسبة بإصدار أنواع متعددة من التقارير فيما يتعلق بالمراجعة وباقي خدمات التصديق الأخرى. ويمثل تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ككل كما قد تصدر تقارير عن تقييم نظام الرقابة الداخلية. وتعتبر التقارير وسيلة تؤكد لمستخدمي المعلومات المختلفين عن صدق وشرعية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية كما أنها تساعد الإدارة والمساهمين في معرفة القصور في الرقابة الداخلية و إمكانية تلاقيها كذلك إن هذا التقرير الذي يعده المراجع الخارجي يعتبر وسيلة تستخدمها الإدارة لمعرفة جوانب الخلل في الإدارة و إمكانية تحسينه خصوصا إن المراجع يستخدم التحليل في المراجعة من خلال استخدام النسب الأداء(السيولة، المرونة) وهذا يتيح للإدارة معرفة جوانب الضعف في الإدارة بالإضافة إلى قيام المراجع بكشف التلاعب والغش والاختلاس إن وجد وكل هذه المعلومات تمكن الإدارة من تحسين الأداء في المؤسسة¹.

¹-الفين ارنيز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسبي وآخرون، المملكة العربية السعودية، 2005، دار المريخ للنشر، ص: 62.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف ندرس بعض الدراسات التي لها علاقة بدراستنا الحالية ونركز على أهم النتائج التي توصلوا إليها ثم نقوم بدراسة أوجه الشبه والاختلاف بين دراستنا والدراسة السابقة.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

*دراسة سعاد شكري معمر ، مذكرة ماجستير (2009/2008)، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور الفعال للمراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- قيام المراجع الداخلي بفحص مختلف البيانات للمؤسسة لضمان دقتها ولا بد أن يكون في نظام فعال للرقابة الداخلية.
- تقرير المراجع الداخلي يتضمن أهم الملاحظات والنصائح المقدمة إلى الإدارة فيما يخص الوضع المالي للمؤسسة وما يؤدي إلى تحسينه.

*دراسة عصام عباسي، مذكرة ماستر (2012/2011)، تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات.

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير جودة المعلومة المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تنتج القوائم المالية عن طريق إدراج العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتقيدها في قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق حسب المخطط المحاسبي الجزائري.
- وكذلك يسمح النظام المحاسبي المالي بدفع المؤسسات الجزائرية لتقديم وضعيتها المالية بكل شفافية.
- الاختلاف في عرض وإعداد القوائم المالية وطرق الإفصاح عن المعلومات وتقديمها يؤثر مباشرة على مستخدميها، لأنهم يصعدون اتخاذ قرارات وسط مجموعة من البدائل، وهنا يجب إتباع أسس في العرض والأعداد تساعد في عملية الإبلاغ عن المعلومات المفصلة.

*سعودي مبروك رياض، مذكرة ماستر (2012-2013)، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية.

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الفعال للمراجعة الداخلية إلى تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

-تسمح المراجعة الداخلية بتصحيح التأثيرات والانحرافات في قياس الأداء، ووضع التقديرات التي يراعى فيها القدرة على الانجاز.

-اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها والمتسببين فيها واخذ إجراءات التحسين.

-تقييم الأداء وتحليل النتائج والأسباب واتخاذ الإجراءات.

*دراسة سعودي حفصية، مذكرة ماستر (2015)، فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أداء وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

هناك إدراك لدى إدارة المراجعة الداخلية بأهمية إدارة المخاطر بالمؤسسة، أهمية وضع إجراءات مراجعة تأخذ في

الحسبان المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة كما تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بوضع نظام لإجراءات إدارة المخاطر في المؤسسة ومراقبة وتقييم فعاليته.

*دراسة عبد الرحمان بوزيان، محمد أمين أويحي، مذكرة ماستر (2016/2017)، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية وكيفية تحسين الأداء المالي في المؤسسة وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

-يعتبر نظام المراجعة الداخلية خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية لأصول التي تمتلكها المؤسسة.

-يتميز النظام الرقابي القوي والفعال بدرجة كبيرة في المصادقية للمؤسسة لما هو من مقومات رئيسية تعتبر بمثابة حجر الأساس لمبنى الارتفاع العالي.

-تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.

*دراسة قاسمي فخر الدين، جميل عفاف، طعيلي سمية، مذكرة ماستر (2016/2017)، دور الإفصاح في دعم نظام الرقابة الداخلية".

هدفت الدراسة إلى إبراز تأثير الإفصاح المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يعتبر الإفصاح المحاسبي إجراء يتم من خلاله اتصال المؤسسة بالعالم الخارجي وإن المحصلة النهائية للإفصاح تتمثل في القوائم المالية والمعلومات التي تظهر من خلالها.

- يجب أن تتضمن القوائم المالية للمؤسسة كافة المعلومات محاسبية تمتاز بالعدالة والوضوح لتكون موثوق بها.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

*Musa adeizafarouk and shehuusmanhassan، Impact of audit quality and financial performance of quoted cement firms in Nigeria (2014).

إشكالية الموضوع كيف تؤثر جودة المراجعة والأداء المالي لشركات الاسمنت المدرجة في نيجيريا.

تمثلت أهداف الدراسة في تحديد أثر الاستقلال مراجعي الحسابات عن الأداء المالي لشركات الاسمنت والتأكد من تأثير حجم مدقق الحسابات على الأداء المالي لشركات الاسمنت المدرجة في نيجيريا. لأغراض هذه الدراسة تم ترميز هذه البيانات ثم جمعها وعرضها في جد أول وتحليلها و تم التوصل إلى النتائج التالية إن مستوى حجم مدقق الحسابات واستقلالية المراجع في صناعة الاسمنت المرتفعة في حين هامش صافي الربح للصناعة مزال منخفض وهذا بسبب التحسين الذي مزال قائما لديها.

*Ebrahim Mohammed al-matari and Abdullah kaid al-swidi and The effect of the internal audit and firm performance: a proposed research framework

إشكالية الموضوع كيف يؤثر التدقيق الداخلي وأداء الشركات في إطار البحوث المقترحة:

تمثلت أهداف الدراسة في تقييم دائرة التدقيق داخلي باعتبارها العنصر الرئيسي في تطبيق النظم المحاسبية وكذا دراسة أثر التدقيق الداخلي على أداء المؤسسات في إطار البحوث المقترحة من خلال إعداد التقارير المالية لأصحاب المصلحة لمعرفة العائد من الاستثمارات وللأغراض هذه الدراسة السابقة.

والنتائج المتوصل إليها إلى أن أهمية التدقيق الداخلي داخل الشركة من خلال التقارير المالية التي تعدها دائرة التدقيق المكلفة بذلك والتي تدل على مدى كفاءتها داخل المؤسسة وكذا تضع بين أيدي أصحاب المصلحة صورة عن وضعية وأداء المؤسسة.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية على الدراسات السابقة

بعد ما تناولنا نظام المراجعة الداخلية لمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" على مختلف الجوانب وكل المراحل ودراسة مدى تطبيق وتحسين الأداء المالي، حيث تميزت دراستنا عن دراسات السابق ذكرها في بحثنا بإبراز جميع نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة بإجراء مقابلات وتحليلها أو شرح بالتفصيل طريقة الرقابة الداخلية وكيفية القيام بها داخل المؤسسة "سونلغاز".

وحاولنا في هذه الدراسة الوقوف على توضيح وبيان دور مراقبة هذا النظام وكيفية وتطبيق الإجراءات المتعلقة بالنظام الرقابة الداخلية، وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات المتعلقة بالمؤسسة.

كما عمدنا في هذه الدراسة إلى استعمال التحليل المالي في مؤسسة "سونلغاز" لتقييم أدائها المالي من خلال اعتماد مؤشرات وطرق تحليل مالي والتي تمثلت في استخدام النسب المالية والتوازنات المالية، بالإضافة إلى استخدام نسب الهيكلية وهذا لمعرفة المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

نستنتج من هذا الفصل أن المراجعة الداخلية عرفت تطورات لوصولها لما هي عليه لأن فهي تتم بفحص الدفاتر والسجلات وكذلك حماية أصول المؤسسة بل وأصبحت أبعد من ذلك عن طريق تقديم اقتراحات وتوصيات حول النجاح الذي تحققه المؤسسة، كما أن تقييم الأداء يعتبر من الوسائل المعتمد عليها الإدارة المالية في اتخاذ القرارات وخاصة القرارات التمويلية، ومن الأساليب التي تساعد على تقييم الأداء المالي عن طريق استخدام النسب المالية.

والمراجع الداخلي المالي من خلال قيامه بالمراجعة المالية يقوم بفحص ومراجعة القوائم المالية وذلك من أجل التحقق من أنها معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تسمح لمستعملها بأخذ صورة صحيحة عنها، ويساهم المراجع الداخلي في تقييم الأداء المالي من خلال إبداء رأيه بواسطة التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة الداخلية والذي يحتوي ملاحظاته حول ما توصل إليه، الذي يقدمه في شكل توصيات ونصائح للإدارة بصفة عامة والإدارة المالية بصفة خاصة.

بعد انتهائنا سنقوم في الفصل الثاني والأخير بإسقاط هذه الدراسة على أرض الواقع من خلال محاولة معرفة كيفية سير المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تقييم الأداء في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية للمؤسسة

الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

بالوادي

تمهيد:

يعتبر التطور الذي حدث على وظيفة المراجعة الداخلية استجابة للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال بشكل عام مما رفع من أهمية ومساهمة هذه الوظيفة في تحسين الأداء المالي في المنظمات بشكل عام حتى أصبحنا لانكاد نرى شركة إلا وجدنا بها وظيفة مستقلة للمراجع الداخلي وإن كان تطورها متفاوت من شركة إلى أخرى بعدما قمنا بعرض الجانب النظري من الدراسة من خلال الفصل الأول تناولنا فيه الجوانب الأساسية المتعلقة بالمراجعة الداخلية، ومؤشرات الأداء المالي المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية، وكذا أهم الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر، نود إسقاط المفاهيم النظرية في الجانب التطبيقي للرد على تساؤلاتنا باستخدام النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي حول متغيرات الدراسة المعتمدة، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسين يغطيان متغيرات الدراسة وفقاً للآتي:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.

المبحث الثاني: واقع وظيفة المراجعة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية للمؤسسة سونلغاز وقياس أدائها المالي.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

تعتبر سونلغاز من المؤسسات العمومية الإستراتيجية التي تريد التكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية سنحاول من خلال المبحث التعريف بالمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز وإبراز مكانتها في الاقتصاد الجزائري وعرض كيفية والهيئات التي تشرف على تسييرها، وكذا الأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلال العناصر الآتية:

- التعريف بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.

- مهام المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز ووظائفها.

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

في هذا المطلب سنتطرق إلى نشأة المؤسسة الأم في الفرع الأول، ونشأة مركز التوزيع بالوادي في الفرع الثاني.

الفرع الأول: نشأة المؤسسة الأم:

تأسست الشركة الوطنية للكهرباء والغاز في 1969/07/28 بأمر رقم: 59/69 حسب الجريدة الرسمية للمؤسسة، وتعتبر سونلغاز من المؤسسات الهامة في الدولة حيث كانت تسمى في عهد الاستعمار EGA أي كهرباء وغاز الجزائر وتمتد جذورها إلى عام 1947 وقد تم تأميمها بعد الاستقلال.

كانت المؤسسة في الفترة التأسيسية تنقسم إلى 4 مديريات جهوية (الجزائر، وهران، قسنطينة، وورقلة) وفي سنة 1975 تم تعديل المديريات الجهوية حيث أصبحت مناطق التوزيع (الجزائر، الشلف، قسنطينة، عنابة، سطيف، بشار، البليدة، وهران وورقلة) مع العلم أنه لديها 45 مركز توزيع تابع لهذه المناطق¹.

في سنة 1991 تم تحويل اسم الشركة من الشركة الوطنية للكهرباء والغاز إلى المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي وتجاري، جاء بعد ذلك في 2002/06/01 حسب القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة بسونلغاز شركة ذات أسهم لأن الدولة غير قادرة على تغطية التكاليف وستكون المرحلة (2007/2002) مرحلة انتقالية حيث تقسم وتهيكل المؤسسة حسب نظامها الجديد أي أن هناك لجنة ضبط هي التي تتحكم في التسعيرة وحاليا هناك مديرية عامة تتكون من:

- مديرية الإنتاج (إنتاج الكهرباء).
- مديرية النقل (نقل الكهرباء والغاز).
- مديرية التوزيع (توزيع الكهرباء والغاز).

¹ - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي، بتاريخ: 2018/04/03.

الفرع الثاني: نشأة مركز التوزيع بالوادي

في فترة سابقة كانت منطقة الوادي تتزود بالطاقة الكهربائية وذلك عن طريق وكالة الوادي التابعة لمركز التوزيع ببسكرة ونظرا للكثافة السكانية تقرر إنشاء مركز توزيع لمنطقة الوادي وذلك في أواخر الثمانينات بخلق مندوبية تسمى المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.

في عام 1992 تحولت المندوبية إلى مركز للتوزيع الذي هو عبارة عن مؤسسة تعمل على مستوى الولاية وينقسم هذا الأخير إلى ثلاث وكالات (الوادي، المغير والديلة) وقد أصبحت تسمى الآن بالمقاطعة وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع كما أنها تعتبر وسيلة وطريقة مستعملة من أجل ضمان عدة وظائف أهمها:

- وظائف خاصة بالزبائن (كشوفات تسديدات).
- وظائف خاصة بالكهرباء (شبكات كهربائية).

المطلب الثاني: مهام المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز ووظائفها

للمؤسسة عدة مهام ووظائف تقوم بها ما سنتطرق له في هذا المطلب.

الفرع الأول: مهام المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

بناء على القانون الذي أصدر في سنة 1985 أن المهام التي تقوم بها المؤسسة كالاتي:

أولا: الطاقة الكهربائية: المؤسسة تقوم بإنتاج ونقل وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية.

ثانيا: الغاز: المؤسسة تقوم بالنقل والتوزيع العمومي للغاز الطبيعي ولكي تبقى المؤسسة محتكرة لهذا النشاط عليها القيام بـ:

- ✓ إقامة مؤسسات من أجل تنمية القطاع.
- ✓ دراسة وتطوير التقنيات المستعملة في المؤسسة.
- ✓ التسيير الجيد للعمال وتكوينهم من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية.
- ✓ اتساع المساحة المستعملة للكهرباء والغاز لزيادة المبيعات.

ثالثا: مهام مركز التوزيع بالوادي:

- ✓ تسيير المشتركين (الكهرباء والغاز).
- ✓ تسيير المنشآت الكهربائية والغازية.
- ✓ تطوير منشآت الطاقة.
- ✓ تمثيل المؤسسة على مستوى الولاية.

✓ الاتصال بالسلطات¹.

الفرع الثاني: وظائف مؤسسة سونلغاز

أولاً: الوظائف التقنية: القيام بإنجاز وتطوير بحوث في مجال الإنتاج ونقل توزيع الطاقة في المجالات المذكورة.

ثانياً: الوظائف التجارية

وتتمثل في بيع الطاقة للمستهلكين وتحقيق رغبتهم ومن الوظائف السابقة ظهرت عدت وظائف فرعية تنقسم إلى قسمين:

1- وظائف ذات طابع إداري:

* تسيير المال.

* تسيير الوسائل.

* معالجة المعلومات.

2-وظائف ذات طابع دراسي:

* القيام بدراسات اقتصادية (التخطيط).

* القيام بدراسات تسويقية.

* القيام بدراسات النظام العام وأنظمة مراقبة التسيير.

- وفي الوظائف ذات الطابع الدراسي يكون بهدف جميع الدراسات هو تحديد سياسة رشيدة للمؤسسة وإيجاد

الإستراتيجية اللازمة لتحقيق هدف الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الأم.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

حيث أن مديرية التوزيع بالوادي متفرعة من شجرة مكونة من:

نجد على مستوى القمة مجمع سونلغاز ويمثلها رئيس المجمع، ومن تحتها المديرية العامة لتوزيع الوسط ويمثلها الرئيس

المدير العام وهو مراقب للمديريات ويمثل السلطة العليا للمؤسسة.

المديرية العامة للتوزيع مقسمة إلى 09 مناطق لتوزيع الكهرباء والغاز ومن ضمنها مديرية التوزيع بالوادي حيث

تنقسم إلى مدير التوزيع وأمانة و08 أقسام:

* قسم الشؤون العامة.

¹ - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي، 2018/04/03.

*قسم الموارد البشرية¹.

*قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال.

*قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي.

*قسم استغلال الكهرباء.

*قسم استغلال الغاز.

*قسم المالية و المحاسبة.

*قسم العلاقات التجارية.

وبدورها تنقسم هذه الأخيرة إلى 3 مقاطعات: مقاطعة المغير، مقاطعة الدييلة ومقاطعة الوادي.

1- مقاطعة المغير: وتتكون من:

* وكالة المغير.

* وكالة جامعة.

2- مقاطعة الدييلة: وتتكون من:

* وكالة الدييلة.

* وكالة تغزوت.

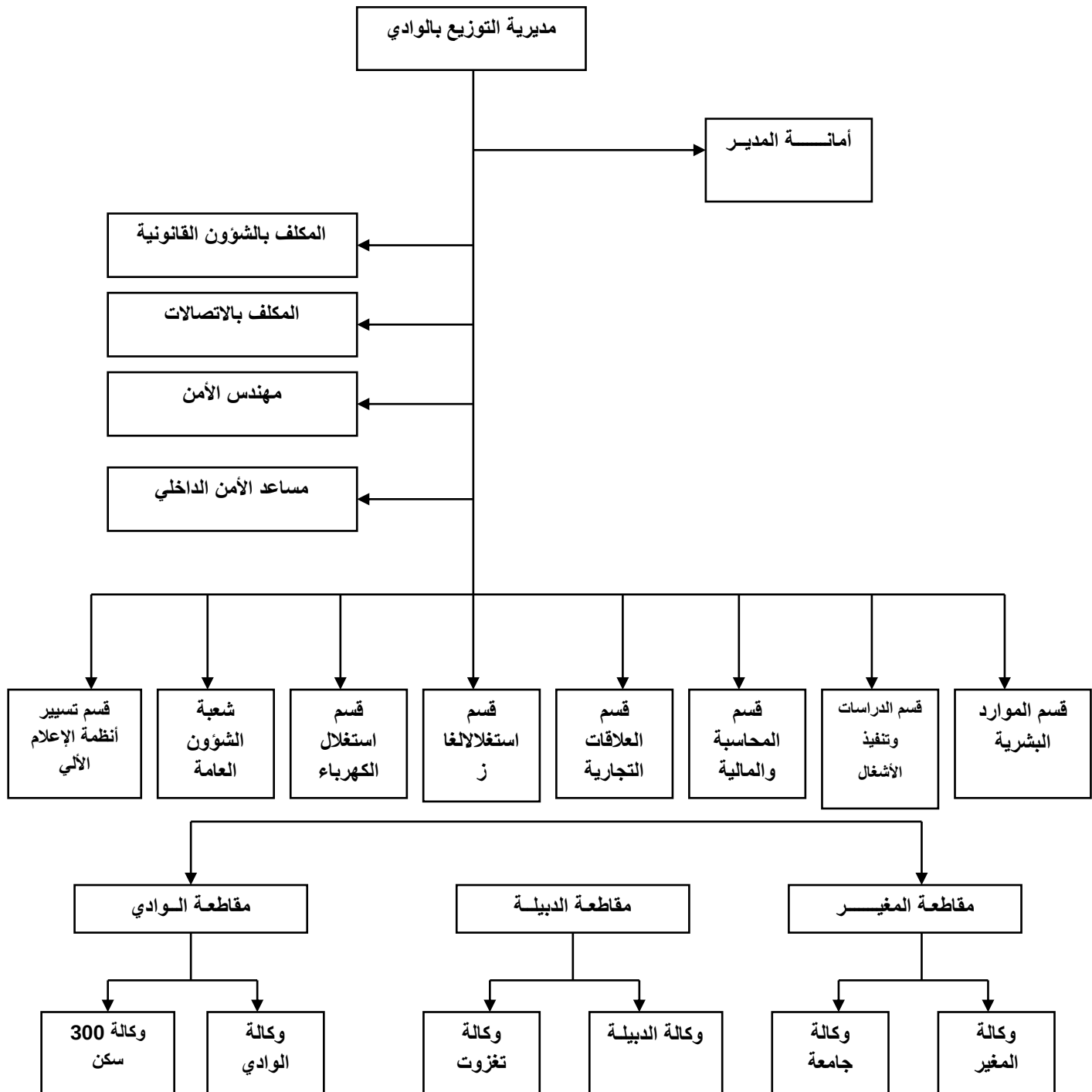
3- مقاطعة الوادي: وتتكون من:

* وكالة الوادي.

* وكالة 300 مسكن.

¹ - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي، بتاريخ 2018/04/03.

الشكل رقم (2-4): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالوادي



المصدر: من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سولغاز) بالوادي، 2018/04/03.

تحليل الهيكل التنظيمي:

أولاً: مصلحة الموارد البشرية: مهمتها تسيير الموظفين بواسطة برنامجين:

GIP GEVA: (تعالج الأجور).

GIP SAM: (تعالج المسار المهني للعامل و العوامل الثابتة للأجور).

✓ متابعة تكوين العمال، التبرعات، الأيام الدراسية.

✓ متابعة حوادث العمل.

✓ متابعة الوثائق الإدارية وحفظ القرارات في ملفات العمال.

✓ مراقبة العمال

ثانياً: قسم الدراسات والأشغال: وتكمن مهامها في ما يلي:

✓ دراسة طلبات الزبائن الجدد.

✓ متابعة الأشغال وإنجاز المنشآت الكهربائية.

ثالثاً: قسم المالية والمحاسبة: مهامها كالاتي:

✓ التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية.

✓ تسيير الأظرفة المالية AP.

✓ تسيير الأشغال الكهربائية.

✓ تسيير المخزون

✓ المراقبة الداخلية¹.

رابعاً: قسم العلاقات التجارية: تلعب دور الوساطة بين المؤسسة والزبون ومهامها:

✓ ربط الزبائن الجدد وإنجاز عقود الاشتراك.

✓ إنجاز قوانين التمويل بالطاقة الكهربائية.

✓ متابعة طلبات الزبائن من وصولها إلى نهاية العملية (تشغيل المنشآت الكهربائية).

خامساً: قسم استغلال الشبكات الغازية: من مهامها:

✓ استمرارية التمويل بالطاقة الغازية بصورة جيدة.

✓ المحافظة على نوعية الخدمة بنظر إلى الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.

¹ - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي، بتاريخ 2018/04/03.

سادسا: قسم استغلال الشبكات الكهربائية: ومهامها استمرارية الخدمة بنوعية عالية.

✓ الاستمرارية بالتموين بالطاقة الكهربائية مع التقليل قدر الإمكان من الانقطاعات.

✓ النوعية بتفلسم الخدمة بنوعية جيدة حسب الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.

سابعا: قسم الإعلام الآلي: (المعالجة الآلية): ومن مهامه:

✓ معالجة المعلومات ووضع القوانين الخاصة بالطاقة الكهربائية

✓ إعداد البرامج والإحصائيات والمتابعة المستمرة لملفات المشتركين

ثامنا: مهندس الأمن ومساعدته: من مهامها تأمين توزيع الطاقة الكهربائية وصيانة الشبكات وتسيير المشتركين في

الشروط الملائمة للنوعية والأمن ومن واجبها:

✓ صيانة الشركات بواسطة برنامج منظم.

✓ تحليل الحوادث التي تصب في الشبكة.

✓ تسيير المشتركين في حدود المقاطعة.

✓ تسيير الوسائل (الأفراد والسيارات...).

✓ تمثيل المؤسسة لدى السلطات المحلية في حدود صلاحيتها.

تاسعا: المكلف بالشؤون القانونية:

● فض النزاعات بين المؤسسة والمتعاملين.

● إبرام العقود بين المؤسسة والمتعاملين معها.

عاشرا: المكلف بالاتصالات:

● تسهيل المبادلات بين المؤسسة والمتعاملين معها.

● تسهيل الاتصالات الداخلية بالمؤسسة¹.

¹ - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي، 2018/04/03.

المبحث الثاني : واقع وظيفة المراجعة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى منهجية تعتمدها في دراستنا التطبيقية في مؤسسة "سونلغاز" والتي من خلالها يتم طرح الأسئلة والإجابة عليها و ثم دراسة القوائم المالية وذلك من أجل قياس الأداء المالي.

المطلب الأول: الرقابة الإدارية والوقائية والمحاسبية في المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.

تعتمد مؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز على ثلاث أنواع من الرقابة، الرقابة الادارية والرقابة الوقائية والرقابة المحاسبية، وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب.

الفرع الأول: الرقابة الإدارية

أولاً: رقابة المستخدمين

إن من أهم نظم المراقبة الداخلية التي تعتمدها الشركة نظام مراقبة حركة حضور العمال وذلك قصد تحقيق الانضباط الوظيفي مما يساعد على الاستقرار والتأثير إيجاباً على مردودية 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 آخر اليوم لمراجعتها من طرف مصلحة الموارد البشرية لإحصاء المخالفات واتخاذ التدابير اللازمة.
- جمع الكشف اليومي للحضور من كل المصالح صباحاً 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 نظم المراقبة كذلك نظام مراقبة مستوى العمال ومدى فعاليتهم ومساهمتهم في نشاط الشركة حيث يتم تخصيص فترات تكوينية وتدريبية للعمال ذوي المستوى المتدني من أجل الرفع في مستوى مردوديتهم ونشاطهم.
- 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

ومن ضمن المراقبة الدورية المراقبة على مستوى مصلحة الوسائل SAG

وتنقسم المصلحة إلى فرعين¹:

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 أولاً طلب شيك من مصلحة المالية لشراء مخزون الوقود ومن ثم تحرير رسالة طلب (LETTRE DE COMMANDE) بقيمة الوقود ونعني بذلك عدد الدفاتر وقيمته 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: (FICHE DE STOKE CARBURANT)

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 إيضاح رصيده النهائي والمصلحة المستهلكة للوقود.

- بطاقة متابعة الوقود: (FICHE DE SUIVI CARBURANT)

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

- بطاقة ملخصة لحركة الوقود (ETAT RECAPITULATIF DES MOUVEMENTS CARBURANT):

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 وإجراء حوصلة له، وتوضح هذه البطاقة رصيد آخر الشهر الماضي الذي يمثل رصيد أول الشهر الحالي، وكذلك توضح حركة الاستهلاك اليومي بالإضافة إلى وصولات الوقود الملغاة

¹ - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي، 2018/04/03.

ووصولات الوقود المشتريات خلال هذا الشهر (دفاتر الوقود)، وتهتم هذه البطاقة بمراقبة كميات الوقود المستهلكة باللترات وتوضيح قيمتها بالدينار الجزائري.

وفي الأخير ترسل هذه 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.

وتحصر 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 في 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 الأولى: مراقبة المعلومات القانونية للفاتورة، ثم التأكد من وجود جميع وثائقها المرفقة مع التأكد من حساب مبالغها وفي الأخير تتم تأشيرتها أي بوضع ختم الأمر بالدفع، ثم إرسالها إلى مصلحة المالية.
- الخطوة الثانية: يتم تسجيل الفاتورة في سجل يحوي كل معلومات الفاتورة من تاريخ دخولها إلى المصلحة، وتاريخها واسم المورد وموضوع الفاتورة ورقمها ومبلغها ورقم الطلبية، وتاريخ خروجها من المصلحة أي إرسالها إلى مصلحة المحاسبة، ونوعية الخطأ في حالة رجوعها، ورقم الأمر بالدفع أو رقم الشيك في حالة تسديد مبلغها من طرف مصلحة المحاسبة.

ب مراقبة الجرد:

في آخر كل دورة مالية يتم تكوين لجنة مراقبة الجرد، ومن ضمن أعضائها عضو من مصلحة الوسائل مهمته مراقبة وإحصاء أدوات وآلات وموجودات الشركة من مكاتب وخزائن وأجهزة الإعلام الآلي وغيرها، حيث يركز على الرقم التسلسلي لكل موجود (CODE PART) ومقارنتها بالسنة الماضية.

وفي الأخير يتم تحرير محضر (PROCES VERBAL DE LA COMMISSION) 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 (DECISION DAFFECTATION) وكذا إحصاء ومراقبة مخزون هذه المشتريات بتحرير بطاقة المخزون (FICHE DE STOK).

الفرع الثاني: الرقابة الوقائية

يعد نظام الرقابة الأمنية من أهم الأنظمة الرقابية المنتهجة لدى شركة سونلغاز لما لهذا الأخير من أهمية بالغة في المحافظة أولا على سلامة العمال وثانيا على ممتلكات ومنشآت الشركة ومن أهم العناصر التي يركز عليها هذا النظام مايلي¹:

- النظافة بأنواعها: حيث يضمن نظافة المقر من مكاتب وقاعات ودورات مياه.
- سلامة الدارات الكهربائية حيث يتم التأكد من سلامتها ضمانا لسلامة المقر وتجهيزاته من أي عطب أو حريق.

¹ - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي، 2018/04/03.

- التأكد من توفر أدوات إطفاء الحرائق مع مراقبة كل من تاريخ صلاحيتها وأماكن توزيعها.
- التأكد من توفر أدوات الإسعافات الأولية.
- مراقبة تجهيزات وأدوات العمل الخاصة بالكهرباء والغاز حيث تستوجب كل منخرق التدخل الكهربائي والغازي وأدوات وتجهيزات ووسائل عمل ضرورية يجب أن تكون ذات فعالية وحاملة الموصفات التقنية المطلوبة.
- مراقبة سيارات العمل: من خلال الرقابة التي يجريها مندوب الأمن للشركة يتم الوقوف على بعض الحالات لا يتم التبليغ عنها من طرف الأعوان تخص وقوع الحوادث وذلك خشية متابعتهم القانونية وكذا الإهمال.
- 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: أولاً أنها لا تشكل بمروها خطر السكان وثانياً: عدم تعرض الشبكة الكهربائية لتلف وتعدي الخارجي عليها.
- مراقبة وتوفير أدوات وأجهزة الرقابة والسلامة للعمال، لأن 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 الصحة 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 سنوية مكونة من طبيب وممرض ومخبري لمراقبة الحالة الصحية للعمال الدائمين بإجراء فحوصات بدنية وفحوصات الدم من أجل سلامة العمال وحصر الأمراض المعدية.

الفرع الثالث: الرقابة المحاسبية

- هناك ثلاث أنواع من الرقابة الداخلية المحاسبية، حسب توقيتها الزمني أولها الرقابة الشهرية، وثانياً الرقابة الفصلية (ثلاثية كل ثلاثة أشهر) وأخيراً الرقابة السنوية¹.
- أولاً: الرقابة الشهرية:** فممارسة هذه الوظيفة الحيوية بصفة شهرية في مثل هذه المؤسسات الاقتصادية من شأنها أن تزيد وترفع من مستوى التحكم في التسيير وكمثال على ذلك الرقابة على تسيير مخزون الوقود الشهري بالاطلاع على رصيد آخر المدة للشهر الماضي وهو يمثل رصيد أول المدة للشهر محل المراقبة مضاف إليه مشتريات

¹ - من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي، 2018/04/03.

الشهر، مبررة بالوثائق اللازمة، حيث يطرح مجموع الاستهلاك الشهر المعني بالرقابة لنحصل على رصيد آخر المدة الجديد، المصرح به من طرف المسير المسؤول في تقريره المرفوع للمحاسب من اجل مسك حركة الوقود محاسبيا.

ثانيا: الرقابة الفصلية: تمارس هذه الرقابة كل ثلاثة أشهر، حيث من خلالها يتم مراقبة وظيفة المسير المتعلقة بعملية متابعة فواتير الأشغال أي من تاريخ تسجيل دخول الفاتورة إلى تاريخ تحويلها إلى المحاسب للمخالصة.

ثالثا: الرقابة السنوية: حيث يتم فيها إتباع كل خطوات المراقبة الشهرية والفصلية بالإضافة إلى مطابقة رقم الأعمال بين المحاسب (قسم المالية والمحاسبة) مع رقم الأعمال لدى المسير (المصلحة التجارية، كلفة المبيعات).

كذلك مراقبة مبلغ الضريبة على القيمة المضافة TVA مع رقم الأعمال السنوي.

هناك نوع اخر من الرقابة تقوم بها المؤسسة الأم، وهي رقابة المديرية الفرعية لها، حيث تعتمد المديرية العامة المالية للمؤسسة الأم على اتباع نظام الرقابة الداخلية لجميع الأقسام المالية والمحاسبية التي تنشط في المديرية الفرعية وذلك حسب برنامج مسطر يتم مرة إلى مرتين في السنة، وهذا البرنامج هو مراقبة ما يلي:

- 1 -المستندات والدفاتر المحاسبية.
- 2 -المراقبة اليومية لفواتير الأشغال.
- 3 -النشاط المالي (المدخيل المالية، المخرجات المالية، الضمان المالي، استعمال القروض).
- 4 -متابعة الاستثمارات.
- 5 -جدول المقاربة لجميع الحسابات.
- 6 -أرشف المستندات.
- 7 -ملاحظات مراجع الحسابات.

علما أن عملية المراقبة هذه يتم الإعلان عليها مسبقا عن طريق التبليغ بواسطة رسالة محررة من طرف المديرية العامة للمالية

بتاريخ قدوم هذه اللجنة وأسماء أعضائها.

ونفس الشيء تعتمد المديرية العامة للأشغال والدراسات بإتباع نظام مراقبة لجميع أقسامالأشغال والدراسات على مستوى المديرية الفرعية حسب برنامج مسطر يتم مرة أو مرتين في السنة والهدف منه مراقبة كل من:

- 1 -سير برنامج الأشغال.
- 2 -عمليات المناقصة المجرأة.
- 3 -الوثائق المتعلقة بالصفقات.

4 -ملفات الأشغال وعملية تصنيفها وعملية الأرشفة.

5 -الدفتر المتعلق بفواتير الأشغال والدراسات.

كما تتم عملية المراقبة أيضا على الزبائن برنامج مسطر من المديرية العامة للزبائن مرة أو مرتين في السنة أي في الحالات الطارئة ويتم مراقبة كل من:

1 -المداحيل المتعلقة بزبائن الضغط المتوسط والعلي.

2 -المداحيل المتعلقة بزبائن الضغط المنخفض.

3 -إجراءات ربط الجدد بالكهرباء.

4 -الوثائق والمستندات¹.

المطلب الثاني: تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة

حيث سنتطرق من خلال هذا المبحث للتعرف على واقع نظام المراقبة الداخلية لشركة سونلغاز وذلك عن طريق وضع استمارات الاستقصاء والقيام بعملية تحليلها كما يلي:

الفرع الأول: المراجعة الداخلية لدورة الخزينة-مقبوضات-

إن الهدف من وصف دورة الخزينة -مقبوضات- هو تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال دراسة الإجراءات الأساسية للدورة وتسلسلها وتحديد مختلف المستندات والبيانات والإجراءات وكيفية عملها وانتقالها بين مختلف النظم الوظيفية داخل الوكالة.

وفي هذا الصدد سنستخدم عدة أدوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية وبشكل مختصر ومنها المقابلة، وقوائم الاستقصاء التي تسمح لنا بتحليل كامل لهذه الدورة و محاولة منا اكتشاف نقاط الضعف داخل النظام وتصحيحها.

- آلية مسار عملية التحصيل في الوكالة

يمكننا شرح عملية التحصيل في الوحدة من خلال النقاط التالية انطلاقا من المعلومات المقدمة من طرف موظفي الوحدة كما يلي:

الوثائق المستخدمة في عملية التحصيل هي:

- ملف الفوترة وهو متكون من: العقد، أمر التنفيذ، الطلبية، الملاحق، بيان الشحن الكهرباء والغاز، بيان الاستلام.

¹ -من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي، 2018/04/03.

- وصل تسليم صك للخصم.
- إشعارات بالتأخير عن الدفع.
- جدول الحقوق -التحصيلات-.
- المدير التقني هو المسؤول عن ضمان السير الجيد لإجراءات التحصيل، وعون الفوترة مكلف بتحصيل المستحقات من الزبائن، ويقوم رئيس قسم الفوترة بمراقبة تحصيل هذه المستحقات.
- إذا تم التسديد في الآجال المحددة عن طريق أمر الدفع، الشيك، وصل التحصيل، يقوم عون الفوترة بتحديث بطاقة الزبون، ويقوم بإعداد وثيقة تحصيل يقوم بإرسالها إلى قسم المحاسبة مرفقة بالوثائق المبررة.
- عند إستلام أمين الصندوق مبررات تسديد الزبائن من قسم الفوترة -التحصيلات- سواء تعلق الأمر بالشيكات، أو تحويلات بنكية، أو نقدا يقوم بمعالجتها حسب ما يلي:

*الشيك أو التحويلات البنكية:

- عند استلام الفوترة -التحصيلات- الشيك من الزبون يتم تسليمه إلى قسم المحاسبة العامة (أمين الصندوق)، بحيث يتم تسجيل الشيك في سجل الشيكات الواردة والمتضمن للمعلومات التالية: التاريخ، الزبون، المبلغ، رقم الشيك والمعلومات عن بنك الزبون، اسم وتوقيع الطرفين.
- يتم بعد إيداع الشيك مرفق بـ 03 نسخ من وصل تسليم الشيك إلى البنك ويحتفظ بنسخة مصادق عليها من البنك كمبرر لهذه العملية.

- يحتفظ على مستوى الخزينة بنسخة من الشيك ونسخة من وصل التسليم للبنك مصادق عليه من البنك.

*الصندوق:

- يقوم الزبون بالدفع نقدا على مستوى الخزينة.
- يحضر أمين الصندوق وصل تحصيل نقدا مرقم مسبقا (03نسخ) يبين اسم الزبون وسبب الدفع وقيمة المبلغ، ويقدم نسخة مصادق عليها إلى الزبون.
- يتم تسجيل المبلغ المحصل في سجل الإيرادات ويتم الإحتفاظ بنسخة من وصل الدفع كمبرر عن العملية.

الفرع الثاني: شبكة تحليل المهام والوظائف

- من خلال هذه الشبكة نتعرف على كل وظيفة في المؤسسة والتأكد من وجود الفصل بين المهام والمسؤوليات.

أولاً: شبكة المهام والوظائف

الجدول رقم (1-1): شبكة المهام والوظائف.

الوظائف	قسم العلاقات التجارية	قسم المالية والمحاسبية				
	مصلحة الزبائن	مصلحة الاستغلال	مصلحة المالية والخزينة	مصلحة الميزانية	الإدارة المركزية	ملاحظات
1-القيام بالمقاربة البنكية				×		
2-مسك يومية المبيعات			×			
3-مسك يومية الصندوق			×	×		
4-المصادقة على وثائق الاثبات						
5-الحيازة على السندات					×	
6-استقبال الكشوفات البنكية			×			
7-مسك حسابات الزبائن			×			
8-تحضير بيع كهرباء والغاز	×	×				
9-الحيازة على الشيكات المستلمة	×	×				
10-تحضير الشيكات			×			
11-ارسال الشيكات			×			
12-امضاء الشيكات						
13-ايداع الشيكات والنقدية في البنك	×	×	×			
14-اصدار الاشعارات	×	×	×			
15-المصادقة على الاشعارات	×	×	×			
16-مسك يومية الخزينة			×			
17-قائمة الشيكات المستلمة من طرف البريد	×	×				
18-التسجيل المحاسبي			×	×		

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مذكرة ماجستير "تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة

الجزائرية للسيارات الصناعية"، الأستاذ زين يونس.

ثانيا: قائمة الاستقصاء

وقد كان ترتيب الأهداف ترتيبا منطقيا حسب أهمية كل هدف، أما بالنسبة للأسئلة فقد اختيرت على أساس الإجراءات المتبعة في تحصيل النقدية، وكانت صيغة الأسئلة مركزة جيدا نظرا لأهمية الخزينة في المؤسسة حيث أن بعض موظفي الوحدة امتنع عن الإجابة نظرا لأسباب وهمية أو سرية المعلومات، فقمنا بمراوغة بعض الموظفين بأسئلة غير مباشرة وهي كالتالي:

1- لتأكد من أن كل المقبوضات يتم إعدادها ودفعها وتسجيلها كما يجب:

الجدول رقم (2-1): التأكد من أن المقبوضات يتم إعدادها ودفعها وتسجيلها كما يجب.

الأسئلة	نعم	لا	غير موفق	ملاحظات
1- هل عملية فتح الحسابات تتم بعد موافقة الإدارة ومجلسها؟	×			
2- هل يقوم يقوم أشخاص ليست مهامهم المقبوضات بالمقارنة الشهرية وبدون تأخر: - الحسابات المصرفية العادية؟ - الحسابات المصرفية لدفع الأجور؟		×		
3- هل يتم مقارنة يومية الخزينة المقبوضات مع يومية الزبائن؟	×			
4- هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة التسجيل النقد؟		×		يتم تثبيت المقبوضات يدويا.
5- هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟	×			
6- هل تعالج عناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام؟				
7- هل تخضع الشيكات المسحوبة (محررة) مند مدة طويلة ولم تقدم للقبض بعد إلى: - تحقيق لماذا هذا التأخر ؟ - معارضة دفعها وإلغائها في يومية البنك ؟	×			-تحقيق من طرف محافظ حسابات الشركة
8- هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم الحسابات ؟ وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة.		×		
9- هل تعد فواتير المبيعات بواسطة شخص مستقل عن أولئك المسؤولين عن: - قبول أوامر الدفع ؟ -الرقابة على البضاعة المرسله ؟			×	-لا توجد مبيعات غير الكهرباء والغاز
10- هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: - الكمية الواردة بها ؟	×			

				- الأسعار المستخدمة ؟ - شروط البيع؟
		x	x	11- تخضع طلبات العملاء للفحص و الموافقة من جانب: - قسم المبيعات أو أوامر البيع ؟ -قسم الإئتمان؟
		x		12-هل يقوم موظف آخر عدى أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة ؟

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مذكرة ماجستير "تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية"، الأستاذ زين يونس .

2- التأكد من أن كل المقبوضات تودع كاملا في البنك:

الجدول رقم (2-2): التأكد من أن كل المقبوضات تودع كاملا في البنك.

الأسئلة	نعم	لا	غير موفق	ملاحظات
1-هل يتم تسجيل في حسابات الزبائن انطلاقا من إيصالات المقبوضات؟		x		
2-هل هناك شخص مستقل يقوم بفحوصات دورية للتأكد من أن كل الأموال مستلمة و أودعت بطريقة صحيحة في البنك؟	x			
3- هل يقوم الشخص بإيداع الشيكات والنقدية المستلمة فوراً أو كاملة في البنك؟	x			-النقدية مباشرة إلى البنك -الشيكات تعالج ثم إلى البنك
4-هل يقوم الشخص بفتح البريد بتحضير قائمة تخص الشيكات والنقود المستلمة؟	x			

المصدر: من إعداد الطالبات، اعتمادا على مذكرة ماجستير "تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية"، الأستاذ زين يونس .

3- التأكد من أن الحسابات المصرفية الموجودة في دفاتر المؤسسة واقعية:

الجدول رقم (2-3): التأكد من أن الحسابات المصرفية الموجودة في دفاتر المؤسسة واقعية.

الأسئلة	نعم	لا	غ.م	الملاحظات
1-هل تراقب مذكرات التسوية المصرفية بعد إعدادها من طرف المسؤول	x			
2-هل تخضع الشيكات المسحوبة (الحررة) منذ مدة طويلة ولم تقدم للقبض بعد إلى - تحقيق لماذا التأخر؟ - معارضة دفعها وإلغائها في يومية البنك؟	x			

3-	مقارنة تواريخ ومبالغ الإبداعات اليومية الظاهرة على كشوفات البنك لتلك الظاهرة على يومية المقبوضات	×		
4-	تحليل التحويلات ما بين الحسابات المصرفية بهدف التأكد من أن العمليات في كل طرف قد سجلت بشكل صحيح في الدفاتر	×		

المصدر: من إعداد الطالبات، اعتماداً على مذكرة ماجستير "تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية"، الأستاذ زين يونس.

المطلب الثالث: العيوب الموجودة في نظام الرقابة الداخلية وتحسيناتها اللازمة

الفرع الأول: العيوب الموجودة في نظام الرقابة الداخلية

- يبين جدول الخزينة-مقبوضات- عدم فعالية إجراءات التحصيل وغياب متابعة للحقوق الغير مسددة وخاصة غياب المتابعة الفعلية للتأخرات في التسديد.
- تسجيل المقبوضات يتم على أساس بطاقات المتابعة التي يرسلها قسم الفوترة، هذا الإجراء يتنافى مع القاعدة التي تنص على عدم تسجيل الإيرادات قبل دخولها الفعلي في حساب المؤسسة وعلى أساس وثائق مبررة خارجية يسلمها البنك (كشف الحساب أو إشعار بالدين) أو وصل القبض الذي يعلن قسم الخزينة في دفع الزبون نقداً.
- إن التسجيل التحصيلات على أساس بطاقة المتابعة التي يعدها قسم الفوترة عند إستلامه للشيك قد يخلق مشاكل نتيجة الفرق بين رقم الأعمال المقبوض، ورقم الأعمال المحصل فعلاً، خاصة في حالة رجوع الشيكات بدون رصيد.
- يؤثر غياب الإجراءات على عرض الحسابات السنوية غير دقيقة تتعلق بعرض رصيد نظري مبالغ فيه لحساب البنك لا يتطابق مع الرصيد الفعلي للمؤسسة في البنك، كذلك مع مبدأ إستقلالية السنوات في حالة عدم دخول الأموال في الحساب البنكي حتى السنة التالية.
- تداخل بين الوظائف وعدم الفصل بين مصلحة الإستغلال حيث يقوم موظف الخزينة بالقيام بالتسجيلات المحاسبية للمقبوضات لتركز فيما بعد في مصلحة الاستغلال، مما يؤدي إلى إمكانية الوقوع في الأخطاء وخاصة أن النقدية أكثر الأصول عرضة للإحتلاس والتلاعب.
- يوجد شخصان في مصلحة الخزينة يقومان بأعمال الدفع والقبض وتحرير الشيكات والمقاربات البنكية... الخ، وهذا ما يجعل عملية التلاعب ممكنة جداً.

الفرع ثانيا: التحسينات اللازمة

من خلال قيامنا بمراجعة الداخلية لدورة الخزينة -مقبوضات- لمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز)، وبعد وصف مسار عملية التحصيل في المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بها، وتحديد العيوب الموجودة في هذا النظام.

ومن هذا المنطلق سنستعرض التحسينات اللازمة التي يراها الباحث ضرورية، ومحاولة منا تفعيل مسار عملية المراجعة الداخلية للخزينة-مقبوضات- وتبسيط الضوء على أهم التحسينات الممكنة ومن أهمها:

- إعداد دليل واضح وكامل عن عملية التحصيل داخل المؤسسة مصادق عليه من طرف الرئيس المدير العام ويشارك في إعداداته كل من له علاقة بذلك بالإضافة المراجعون الداخليين وخبراء.
- إرسال اشعارات بأسرع ممكن بالنسبة للزبائن المتأخرين عن التسديد والمتابعة الفعالة للمتأخرات في تسديد الحقوق، وتحديث بطاقات الزبائن وعدم التماطل في إرسال الملف إلى قسم المنازعات.
- تصميم إجراءات مشتركة بين قسم الخزينة -مقبوضات- والقسم التجاري، تنص على ضرورة مصادقة قسم الخزينة على درجة الائتمان الزبون قبل قبول أي طلبية جديدة.
- ترصيد حسابات الزبائن المشكوك في حساب الحقوق المدومة الغير قابلة للتحصيل نظرا لإستحالة تحصيلها كون المؤسسات المدينة تمت تصفيتها، مما يجعل المبالغ الموجودة في حساب الزبائن غير مجدية.
- إستخدام برنامج إلى خاص بالنسبة للخزينة مقبوضات يوفر فعالية أكبر في معالجة عملية القبض، ويساهم في تكوين قاعدة بيانات متكاملة.
- في حالة حصول المؤسسة على مقبوضات نقدا فانه يجب تحرير إيصال القبض مرقمة مسبقا، وهو إيصال رسمي موقع من قبل أمين الصندوق، وتتألف هذه الإيصالات من ثلاث نسخ: واحدة للدافع بمثابة إيصال، والثانية لدى أمين الصندوق، والثالثة تبقى لاصقة بالدفتري.
- على السكرتيريا القيام بالتسجيلات للبريد الوارد والصادر قبل إعطائها إلى أصحابها.
- توزيع نسخ الإشعار المسلمة من طرف البنك في حالة التسليم الوكالة.
- أ- نسخة ترسل من البنك إلى الموظف المكلف بإيداعه في البنك.
- ب- نسخة تبقى لدى الموظف الذي استقبل أمر التحصيل.
- الفصل بين مسؤولية التصريح بالعملية وتنفيذها والإحتفاظ بالنقدية عن مسؤولية التسجيل في الدفاتر المحاسبية، هذا الإجراء من شأنه أن يجعل عملية الإختلاس صعبة جدا إلا في حالة التواطئ من طرف الموظفين.

- يجب الفصل بين المسؤوليات في مصلحة الخزينة ومصلحة الإستغلال إذ أنه ليس من المعقول أن يقوم موظف بمصلحة الخزينة بالتسجيلات المحاسبية للمقبوضات ليتم تركيزها فيما بعد في مصلحة الإستغلال، مما يؤدي إلى إمكانية الوقوع في تلاعبات، وخاصة أن النقدية أكثر الأصول عرضة للإختلاس والتلاعب.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية للمؤسسة (سونلغاز) وقياس أدائها المالي

يعرف الأداء المالي على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة وتشخيص الصحة المالية، ويتم الاعتماد على القوائم المالية التي من خلالها يتم قياس الأداء المالي للمؤسسة وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى عرض القوائم المالية المتمثلة في الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج وجدول رؤوس الأموال الخاصة وذلك يهدف قياس الأداء المالي للمؤسسة.

الفرع الأول: الميزانية العمومية لسنة 2015-2016

أولا: ميزانية 2015

الجدول رقم (2-4): أصول ميزانية 2015.

البيان	إجمالي 2015	إستهلاك 2015	2015	2014
الأصول غير المتداولة				
حسن النية (أو شهرة)				
التشبيات المعنوية				
المصاريف التنمية القابلة لتثبيت				
التشبيات المعنوية الأخرى				
التشبيات العينية				
الأراضي	776.33.348.4		776.33.348.4	776.33.348.4
التجهيزات والتحسينات على الأراضي	10466856.06	3718241.82	6748614.24	6982699.50
إنجاز السكنات أو نشأت	252316830.64	125077784.40	127239064.24	134145133.71
المصانع والآلات والمعدات	19888743835.84	5707346304.73	14181397531.11	11263863831.03
التشبيات العينية الأخرى	1894584442.28	460463723.42	1434120718.86	1265055740.1
التشبيات الجاري إنجازها	3963275550.60		3963275550.60	4767777264.51
التشبيات مالية الأخرى				
إستثمارات الأوراق المالية والذمم المدينة ذات الصلة				
إستثمارات أخرى				
حسابات إرتباط				
مجموع الأصول غير المتداولة	26.13736291.75	6296606054.37	19717130237.38	17442173445.19
الأصول المتداولة				
حقوق وإستعمالات موازية				

1480643920.26	1582868065.91	66679871.37	1649547937.28	الزبائن
1779210.00	654570.00		654570.00	المخزونات
990418236.61	1073209784.45	0.00	1073209784.45	ذمم مدينة أخرى
218320415.77	161046167.64		161046167.64	الضرائب
0.00	0.00		0.00	أصول جارية الأخرى
220771522.25	660756290.42		660756290.42	الخزينة
2911933304.89	3478534878.42	66679871.37	3545214749.79	مجموع الأصول المتداولة
20354106750.08	23195665115.80	6363285925.74	29558951041.41	مجموع العام الأصول

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية من طرف المؤسسة 2018/04/03.

أنظر ملحق رقم (01)

الجدول رقم (2-5): خصوم ميزانية 2015.

2014	2015	البيان
		رأسمال الشركة الخاص
		رأسمال الغير مطلوب
		منح والإحتياطات
411.46*622*161	411.46*622*161	فارق إعادة التقييم
0.00	0.00	نتيجة الصافية
884806.93*-33	806.93*884*-33	الترحيل من جديد
756.17*780*256*15		حساب إرتباط
360.70*518*384*15	376.12*764*754*16	مجموع رأسمال الشركة الخاص
		الخصوم غير المتداولة
		إقتراحات والديون المالية
905.53*365*39	792.17*099*46	ضرائب مؤجلة
		مطلوبات غير متداولة أخرى
167.39*069*913*3	735.01*228*326*4	الإحتياطات والمنتجات المحسوبة مسبقا
072.92*435*952*3	527.18*328*372*4	مجموع الخصوم غير المتداولة
		الخصوم المتداولة
345.20*453*792	148.03*058*870*1	الموردون والحسابات الملحقه
250.46*576*9	737.55*789*9	الضرائب
0.00	0.00	شركات المجموعة والشركات الزميلة الديون
720.80*123*215	326.92*724*188	ديون أخرى
0.00	0.00	المطلوبات النقدية

316.46٠153٠017٠1	212.50٠572٠068٠2	مجموع الخصوم المتداولة
750.08٠106٠354٠20	115.80٠665٠195٠23	مجموع العام لخصوم

المصدر: من إعداد الطلبة إعتقاد على القوائم المالية للمؤسسة 2018/04/03.

أنظر ملحق رقم (01)

ثانيا: أصول ميزانية 2016.

الجدول رقم (2-6): أصول ميزانية 2016.

البيان	إجمالي 2016	إستهلاك 2016	2016	2015
الأصول الغير متداولة				
حسن النية (أو الشهرة)				
التبتيات المعنوية				
التبتيات المعنوية الأخرى				
التبتيات العينية				
الأراضي	776.33٠348٠4		776.33٠348٠4	776.33٠348٠4
التجهيزات والتحسينات على الأراضي	856.06٠446٠10	327.07٠952٠3	528.99٠514٠6	614.24٠748٠6
إنجاز سككات أو منشآت	830.64٠316٠252	871.90٠983٠131	958.74٠332٠120	046.24٠239٠127
المصانع والآلات والمعدات	133.57٠956٠250٠21	075.93٠176٠393٠6	057.64٠780٠857٠14	531.11٠397٠181٠14
التبتيات العينية الأخرى	537.89٠794٠095٠2	788.86٠730٠567	749.03٠063٠528٠1	718.86٠120٠434٠1
التبتيات الجارية إنجازها	951.75٠872٠744٠5		951.75٠872٠744٠5	550.60٠275٠963٠3
التبتيات المالية أخرى				
الضرائب المؤجلة على الأصول				
مجموع الموجودات غير المتداولة	086.24٠756٠358٠29	063.76٠843٠096٠7	022.48٠913٠261٠22	237.38٠130٠717٠19
الأصول المتداولة				
الزبائن	372.65٠668٠025٠2	744.49٠793٠95	628.16٠874٠929٠1	065.91٠868٠582٠1
المخزونات	890.00٠276٠1		890.00٠276٠1	570.00٠654
ذمم مدينة أخرى	735.60٠603٠342٠1		735.60٠603٠342٠1	784.45٠209٠073٠1
الضرائب	335.25٠791٠158		335.25٠791٠158	167.64٠046٠161
الخزينة	335.40٠640٠139		335.40٠640٠139	290.42٠756٠660
مجموع الأصول المتداولة	668.90٠980٠667٠3	744.49٠793٠95	924.41٠186٠572٠3	878.42٠534٠478٠3
مجموع العام للأصول	755.14٠736٠026٠33	808.25٠636٠192٠7	946.41٠099٠834٠25	115.80٠665٠195٠23

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على القوائم المالية للمؤسسة 2018/04/03.

أنظر ملحق رقم (02)

الجدول رقم (2-7): خصوم ميزانية 2016

البيان	2016	2015
رأسمال الشركة الخاص		
رأسمال الغير المطلوب		
منح والاحتياطات		
فارق اعادة التقييم	411.46.622.161	411.46.622.161
نتيجة الصافية	0.00	0.00
الترحيل من جديد	806.93.884.-33	806.93.884.-33
حساب إرتباط	807.45.883.201.18	771.59.026.627.16
مجموع رأسمال الشركة الخاص	411.98.621.329.18	376.12.764.754.16
الخصوم غير المتداولة		
إقتراحات والديون المالية	159.25.542.52	792.17.099.46
ضرائب مؤجلة	190.00.568.20	0.00
مطلوبات غير متداولة اخرى		
الإحتياطات و المنتجات المحسوبة مسبقا	679.47.644.765.4	735.01.228.326.4
مجموع الخصوم غير المتداولة	028.72.755.838.4	527.18.328.372.4
الخصوم المتداولة		
الموردون والحسابات الملحقه	243.42.394.273.2	148.03.058.870.1
الضرائب	798.48.746.20	737.55.789.9
شركات المجموعة والشركات الزميلة الديون	0.00	0.00
ديون أخرى	464.29.582.371	326.92.724.188
المطلوبات النقدية	0.00	0.00
مجموع الخصوم المتداولة	506.19.723.665.2	212.50.572.068.2
مجموع العام لخصوم	946.89.099.834.25	115.80.665.195.23

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على القوائم المالية للمؤسسة 2018/04/03.

أنظر ملحق رقم (02)

الفرع الثاني: جدول حسابات النتائج لسنة 2015-2016

يعتبر جدول حسابات النتائج الوسيلة التي يتم بموجبها تحديد إيرادات وتكاليف الدورة المالية فمن خلاله يمكن

معرفة سير نشاط أي مؤسسة في دورة مالية ما، وفيما يلي جدول حسابات النتائج لمؤسسة "سونلغاز" لسنتي

2015، 2016.

الجدول رقم (2-8): جدول حسابات النتائج لسنة 2015.

البيان	2015	2014
المبيعات والمنتجات ذات الصلة	933.63.719.095.6	236.56.298.643.5
التغير في المخزونات من المنتجات	0.00	
إعانات الإستغلال	0.00	
1- الإنتاج للسنة	933.63.719.095.6	236.56.298.643.5
مشتريات المستهلكة	234.99.783.24	314.52.077.28
الخدمات الخارجية	194.46.671.242	037.52.037.239
2- إستهلاك السنة	745.48.135.889.5	596.52.145.571.5
3- القيمة المضافة لإستغلال (1-2)	188.15.584.206	640.04.726.497
أعباء المستخدمين	291.06.717.700	491.86.196.573
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	010.88.090.120	930.11.130.105
4- إجمالي الفائض التشغيلي	113.79.223.614	781.93.600.180
مصروفات المنتجات الأخرى	410.97.420.201	110.29.710.318
مصروفات التشغيل الأخرى	997.94.376.20	782.60.601.3
المخصصات إهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	162.47.928.766	600.48.947.746
عكس خسائر إنخفاض القيمة	064.47.946.179	190.00.568.20
5- نتيجة التشغيل	483.34.615.183.1	108.95.193.747
مصاريف مالية	770.57.249.1	427.49.25
تلقي فوائد التكاليف المالية	535.74.566.34	783.38.669.66
6- النتيجة المالية	306.31.816.35	210.87.695.66
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	789.65.431.219.1	319.82.888.831
ضريبة الدخل العادية المستحقة		
ضرائب الدخل الأخرى		
مجموع الإيرادات للأصول	408.93.086.477.6	536.85.576.982.5
مجموع التكاليف للأصول	198.58.518.696.7	856.67.464.796.6
8- صافي الدخل من الأنشطة العادية	789.65.431.219.1	319.82.888.813
العناصر غير العادية	880.00.390	0.00
9- النتيجة غير عادية	564.44.884.163	244.23.321.155
10- النتيجة الصافية لسنة المالية	669.65.882.219.1	319.82.888.813

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على القوائم المالية للمؤسسة 2018/04/03.

أنظر الملحق رقم (03)

الجدول رقم (2-9): جدول حسابات النتائج لسنة 2016.

البيان	2015	2014
المبيعات والمنتجات ذات الصلة	087.58.669.366.7	63.993.719.095.6
التغير في المخزونات من المنتجات	0.00	
إعانات الإستغلال	0.00	
1- الإنتاج للسنة	105.09.921.603.2	565.70.946.659.1
مشتريات المستهلكة	215.85.907.57	234.99.783.24
الخدمات الخارجية	703.21.435.290	194.46.671.242
2- إستهلاك السنة	559.12.398.717.1	377.55.362.453.1
3- القيمة المضافة لإستغلال (1-2)		
أعباء المستخدمين	600.91.230.784	291.06.717.700
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	010.88.090.120	930.11.130.105
4- إجمالي الفائض التشغيلي	113.79.223.614	781.93.600.180
مصروفات المنتجات الأخرى	410.97.420.201	110.29.710.318
مصروفات التشغيل الأخرى	997.94.376.20	782.60.601.3
المخصصات إهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة	162.47.928.766	600.48.947.746
عكس خسائر إنخفاض القيمة	064.47.946.179	190.00.568.20
5- نتيجة التشغيل	483.34.615.183.1	108.95.193.747
مصاريف مالية	770.57.249.1	427.49.25
تلقي فوائد التكاليف المالية	535.74.566.34	783.38.669.66
6- النتيجة المالية	306.31.816.35	210.87.695.66
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	789.65.431.219.1	319.82.888.831
ضريبة الدخل العادية المستحقة		
ضرائب الدخل الأخرى		
مجموع الإيرادات للأصول	408.93.086.477.6	536.85.576.982.5
مجموع التكاليف للأصول	198.58.518.696.7	856.67.464.796.6
8- صافي الدخل من الأنشطة العادية	789.65.431.219.1	319.82.888.813
العناصر غير العادية	880.00.390	0.00
9- النتيجة غير عادية	564.44.884.163	244.23.321.155
10- النتيجة الصافية لسنة المالية	669.65.882.219.1	319.82.888.813

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على القوائم المالية من طرف المؤسسة 2018/04/03.

أنظر الملحق رقم (04)

الفرع الثالث: عرض الميزانية المختصرة لسنتي 2015، 2016

الجدول رقم(2-10): ميزانية مختصرة 2015.

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول ثابتة	19717130237.38	الاموال الدائمة	21127092903.30
أصول متداولة	3478534878.48	قروض قصيرة الاجل	206857212.50
المجموع	23195665115.80	المجموع	23195665115.80

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة.

الجدول رقم(2-11): ميزانية مختصرة 2016.

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول ثابتة	22261913022.48	الاموال الدائمة	23168376440.6
أصول متداولة	3572186924.41	قروض قصيرة الاجل	2665723506.19
المجموع	25834099946.8	المجموع	25834099946.8

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: قياس الأداء المالي لمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

الفرع الأول: قياس الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي.

تسمح دراسة التوازن المالي بتقييم الملاءة والخطر المالي المتعلق بالنشاط الإستغلالي للمؤسسة، حيث نجد أن هناك عدة مؤشرات يستند إليها المحلل المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة من أهمها رأس العامل، إحتياجات رأس المال العامل، والخزينة الصافية، يقوم هذا التحليل البيانات المستخرجة من الميزانية المالية والميزانية الوظيفية.

1 حساب رأس مال العامل لسيولة FR_L :

الجدول رقم(2-12): يمثل حساب FR_L لسنوات 2015، 2016.

البيان	2015	2016
الأموال الدائمة	21127092903.30	23168376440.70
الأصول الثابتة	19717130237.38	22261913022.48
FR_L	1409962665.92	906463418.099

المصدر: من إعداد الطالبات إعتقادا على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه FRL رأس المال العامل لسيولة موجب خلال السنتين، وهذا يعني أن المؤسسة قادرة على تمويل إستثماراتها بإستخدام أموالها الدائمة، وبالتالي فقد حققت توازن مالي طويل الأجل، إلا أن رأس المال العامل لسيولة شهدت إنخفاض في سنة 2016 وهذا راجع لزيادة في الأصول الثابتة في سنة 2016 مما أدى إلى إنخفاض في رأس المال العامل لسيولة.

الجدول رقم (2-13): يمثل الميزانية الوظيفية المختصرة 2015.

المبالغ	الموارد	المبالغ	الاستخدامات
21127092903.3	R_d	19717130237.38	E_s
1879847885.58	R_{ex}	1583522635.91	E_{ex}
188724326.92	R_{hex}	1234255952.09	E_{hex}
00	R_t	660756290.42	E_t
23195665115.80	المجموع	23195665115.80	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة.

الجدول رقم (2-14): يمثل الميزانية الوظيفية المختصرة 2016.

المبالغ	الموارد	المبالغ	الاستخدامات
23168376440.6	R_d	22261913022.48	E_s
22941441041.9	R_{ex}	19311511518.160	E_{ex}
371582464.29	R_{hex}	1501395070.85	E_{hex}
0.00	R_t	139640335.40	E_t
25834099946.890	المجموع	25834099946.890	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة.

الجدول رقم (2-15): حساب T_{ng} , BFR_{ng} , FR_{ng} لسنة 2015.

البيان	المبالغ لسنة 2015
FR_{ng}	$R_d - E_s$ 1409962665.92
BFR_{ex}	$E_{ex} - R_{ex}$ -296325249.67
BFR_{hex}	$E_{hex} - R_{hex}$ 1045531625.17
BFR_g	$BFR_{ex} + BFR_{hex}$ 749206375.50
T_{ng}	$FR_{ng} - BFR_{ng}$ 660756290.42

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق:

من خلال الجدول أعلاه رقم (2-15) نلاحظ في سنة 2016، رأس المال العامل الصافي 1409962665.92، الإحتياج في رأس المال العامل الإجمالي 749206375.50، الخزينة الصافية الإجمالي 660756290.42، كلها موجبة هذا راجع إلى أن المؤسسة إستطاعت المؤسسة أن تمول جميع إحتياجات دورة الإستغلال الممثلة رأس المال العامل الصافي بإستخدام رأس المال العامل الصافي الإجمالي الطويل المدى.

الجدول رقم(2-16): حساب T_{ng} ، BFR_{ng} ، FR_{ng} لسنة 2016

المبالغ لسنة 2016	البيان
906463418.199	$R_d - E_s$
-362989523.74	$E_{ex} - R_{ex}$
1129812606.55	$E_{hex} - R_{hex}$
766823082.81	$BFR_{ex} + BFR_{hex}$
139640335.389	$E_t - R_t$
	T_{ng}

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على القوائم المالية المؤسسة.

التعليق:

من خلال الجدول أعلاه رقم (2-16) نلاحظ في سنة 2016، رأس المال العامل الصافي 906463418.199، الإحتياج في رأس المال العامل الإجمالي 766823082.81، الخزينة الصافية الإجمالية 139640335.389، كلها موجبة هذا راجع إلى أن المؤسسة استطاعت المؤسسة أن تمول جميع إحتياجات دورة الاستغلال الممثلة رأس المال العامل الصافي بإستخدام رأس المال العامل الصافي الإجمالي الطويل المدى.

الإحتياج في رأس المال العامل الصافي الإجمالي في سنة 2016 أكبر 2015، وهذا ينتج أن الخزينة الصافية الإجمالية في سنة 2016 أقل من 2015 وهذا راجع إلى منح الآجال للموردين طويلة المدى.

الفرع الثاني: قياس الأداء المالي باستخدام النسب المالية.

أولاً: تقييم الأداء المالي باستخدام النسب الهيكلية.

-الجدول رقم(2-17): نسب الهيكلية الأصول.

البيان	مؤشر	2015	2016
هيكلية الأصول المالية	أصول ثابتة إجمالي الأصول	85%	86.17%
هيكلية الأصول المتداولة	أصول متداولة إجمالي الأصول	15%	14%

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على القوائم المالية للمؤسسة.

-الجدول رقم(2-18): نسب هيكلية الخصوم.

البيان	مؤشر	2015	2016
هيكلية الأموال الدائمة	الأموال الدائمة مجموع الخصوم	91%	90%
هيكلية الأموال الخاصة	الأموال الخاصة مجموع الخصوم	72.23%	71%

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على القوائم المالية للمؤسسة.

ثانياً: تقييم الأداء المالي باستخدام نسب السيولة.

الجدول رقم(2-19): يمثل نسب السيولة.

البيان	2015	2016
أصول غير جارية(1)	1971130237.38	22261913022.48
أصول جارية (2)	3478534878.42	3572186924.71
مجموع الأصول(3)	22195665115.80	25834099946.89
رؤوس الأموال الخاصة(4)	16754764376.12	18329621411.98
خصوم غير جارية (5)	4372328527.18	4838755028.72
خصوم جارية(6)	2068572212.50	2665723506.19
مجموع الخصوم(7)	23195665115.80	25834099946.89
نسب السيولة الأصول الجارية(2)/(3)	0.15%	0.14%
نسبة السيولة الأصول غير جارية(1)/(3)	0.85%	0.86%
نسبة السيولة العامة (2)/(6)	1.68%	1.34%
نسبة التمويل الذاتي (4)/(1)	0.85%	0.82%
نسبة الاستقلالية	0.26%	0.26%

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على القوائم المالية للمؤسسة.

-النسبة السيولة السريعة:

$\frac{\text{أصول متداولة} - \text{مخزون السلعي}}{\text{الخصوم المتداولة}}$	نسبة السيولة السريعة =
---	------------------------

-حساب نسبة السيولة السريعة لسنة 2015:

$$1.68 = \frac{654570 - 347853}{206857} = \text{نسبة السيولة السريعة}$$

-حساب نسبة السيولة السريعة لسنة 2016:

$$1.37 = \frac{1276890 - 366798}{266572} = \text{نسبة السيولة السريعة}$$

-التعليق:

يتبين من خلال حساب نسب السيولة السريعة خلال السنتين 2015 و2016، ففي كل دينار من الديون قصيرة الأجل هناك 1.68 دينار سنة 2015 من الأصول السريعة الدخول إلى النقدية، مقابل 1.37 عام 2016، وبما أن النسبة أكبر من المقياس المناسب للسيولة السريعة (1.1) فانه مؤشر جيد وذلك بعد أنالأصول السريعة التحول تكفي لتغطية الديون قصيرة الأجل.

ثالثا: تقييم الأداء المالي باستخدام نسب النشاط.

الجدول رقم (2-20): يمثل نسب النشاط.

البيان السنوات	2015	2016
معدل دوران الإجمالي لأصول	0.263	0.285
معدل دوران الأصول الثابتة	0.310	0.330
معدل دوران الأصول المتداولة	0.17	2.06

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة.

رابعاً: تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية.

-حساب المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

الجدول رقم (2-21): حساب المردودية المالية والاقتصادية.

البيان السنوات	2015	2016
المردودية الاقتصادية	5.1%	3.2%
المردودية المالية	7.5%	5%

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على القوائم المالية للمؤسسة.

الفرع الثالث: تقييم الأداء المالي باستخدام جدول تدفقات الخزينة (بنك فرنسا)

الجدول رقم (2-22): يمثل جدول تدفقات الخزينة (بنك فرنسا)

البيان	2015	2016
الفائض الإجمالي لاستغلال	-641223113.79	-41530818.40
-التغير في الاحتياج في رأس المال العامل	-924802090.68	-575033792.03
=تدفق خزينة الاستغلال	310578976.71	533502973.63
-تسديدات في السندات	6440900739.68	7504478534.9
القروض البنكية		
قروض مالية أخرى		
=تدفق الخزينة المتاح A	-6130321760	-6970975561.3
-التنازل عن الاستثمارات المادية والمعنوية	82791547.84	269393951.149
=الاستثمارات الصافية B	82791547.84	269393951.149
الارتفاع والانخفاض في رأس المال	1370246015.39	157485703
قروض أخرى	1031327582.13	1584693750.24
=الموارد المستقرة المحصل عليها خلال الدورة	2401573597.52	3159550786.04
المالية C		
التغير في الخزينة A+B-C	-8449103809.70	-9861132396.18

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثالث: التفسير النتائج

أولاً: التفسير المالي لنسب المالية.

–معدل الدوران الأصول:

نلاحظ أن معدلات الدوران في تزايد من 2015 إلى 2016 أو هذا ما يوضحه الجدول:

ويرجع ذلك إلى:

–نلاحظ أن نسبة معدل الدوران الإجمالي للأصول لسنة 2015 هي 26%، أما سنة 2016 هي 28% من

صافي المبيعات راجع إلى أن مجموع الأصول أكبر من صافي المبيعات.

–معدل دوران الأصول الثابتة:

يعتبر هذا المعدل مؤشراً لمدى الكفاءة في إدارة أصول المؤسسة يعني كفاءة الأصول الثابتة وقدرتها على تحقيق

الإيرادات للمؤسسة.

نلاحظ أن معدلات الدوران في تزايد من 2015 إلى 2016 أو هذا ما يوضحه الجدول، ويرجع ذلك إلى:

–أن معدل دوران الأصول الثابتة في سنة 2015 هو 31%، أما في سنة 2016 هو 33% من صافي

المبيعات، وهي نسبة تمثل أن الأصول الثابتة تقدر بـ 1/3 من صافي المبيعات.

–تحليل معدل دوران الأصول المتداولة:

نلاحظ معدل دوران الأصول المتداولة في سنة 2015 هو 17% من صافي المبيعات أما بالنسبة لسنة 2016 هو

20.6% يرجع ذلك إلى أن الأصول المتداولة (مخزونات، العملاء)، تدور مرتين في السنة.

ثانياً: التفسير المالي لنسب النشاط

– أن نسبة السيولة الأصول الجارية في السنتين تناقصت من سنة 2015 والتي تقدر بـ 0.15 مقارنة بنسبة

2016 والتي بلغت 0.14، هذه السنتين ضعيفتين حيث تمثلان الأصول الجارية بالنسبة لمجموع الأصول ككل.

وبالتالي كانت النسبتان ضعيفتان، مما يؤدي بالمؤسسة إلى التحكم الجيد في أصولها الجارية.

– أن نسبة السيولة الأصول الجارية في السنتين تناقصت من سنة 2015 والتي تقدر بـ 0.15 مقارنة بنسبة

2016 والتي بلغت 0.14، هذه السنتين ضعيفتين حيث تمثلان الأصول الجارية بالنسبة لمجموع الأصول ككل.

وبالتالي كانت النسبتان ضعيفتان، مما يؤدي بالمؤسسة إلى التحكم الجيد في أصولها الجارية.

-نلاحظ أن النسبة الأصول غير جارية تزايدت من سنة 2015 والتي تقدر ب 0.85 مقارنة بنسبة 2016 والتي بلغت 0.86 هذه السنتين مرتفعتين حيث تمثلان الأصول غير جارية بالنسبة لمجموع الأصول ككل. وبالتالي كانت النسبتان مرتفعتان مما يؤدي للمؤسسة.

-نلاحظ نسبة السيولة العامة 1.68 في سنة 2015، أما بالنسبة لسنة 2016 انخفضت إلى 1.34، وبما أن هذه النسبة في السنتين محل الدراسة أقل من المقياس المناسب لسيولة (1.1) وهذا التغير مؤشر سيء بالنسبة للمؤسسة، حيث تدل على أن المؤسسة تعاني من مشاكل سداد التزاماتها وأن الأصول المتداولة تغطي الخصوم المتداولة في السنتين.

-نلاحظ ان نسبة التمويل الذاتي في السنتين تناقصت من سنة 2015 والتي تقدر ب 0.85% مقارنة بنسبة 2016 والتي بلغت 0.82، هذه السنتين ضعيفتين وذلك راجع إلى الزيادة في الأصول الثابتة بقيمة كبيرة وانخفاض الأموال.

-نلاحظ من الجدول أن النسبة الاستقلالية المالية في السنتين ثابتة لم تتغير حيث كانت السنة 2015 و2016 تقدر ب 0.26 وهذه السنتين ضعيفتين، حيث أن مجموع الديون والأموال الخاصة كانت في ازدياد لسنتي 2015 و2016 وهذا لم يحدث تغير في النسبة الاستقلالية المالية، ومن هنا نستنتج أن المؤسسة غير مستقلة ماليا.

-نسبة المردودية الاقتصادية:

نلاحظ أن المردودية الاقتصادية لسنة 2015 و2016 تساوي 5.1% أما سنة 2016 3.2%، حيث حققت سونلغاز خلال سنة 2016 نقصان في المردودية الاقتصادية مقارنة مع سنة 2015، مما يدل على عدم قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح اقتصادية وعدم قدرة الأصول على توفير أو تدعيم خزانة الاستغلال.

-نسبة المردودية المالية:

-نلاحظ من الجدول نسبة أو معدل المردودية المالية في سنة 2015 أكبر من معدل 2016، ويرجع ذلك إلى الأموال الخاصة في سنة 2016 أكبر من سنة 2015، والنتيجة الصافية لسنة 2015 أكبر من سنة 2016، يعود انخفاض معدل المردودية المالية لسنة 2016 إلى أن أموال الخاصة 2016 أكبر من النتيجة الصافية لنفس السنة يكون متناقضا، مما أدى إلى أن معدل المردودية المالية 2016 منخفضا، مما يدل على وجود تسيير سيء من طرف المؤسسة للموارد المالية خلال السنتين.

ثانيا: تفسير جدول تدفقات الخزينة (بنك فرنسا)

نلاحظ من خلال الجدول الزيادة في كامل المؤشرات من سنة 2015 إلى سنة 2016 يرجع إلى:

-زيادة القروض البنكية.

-التنازل عن الاستثمارات.

-ارتفاع قروض أخرى.

-التغير في احتياج في رأس المال العامل.

وهذا ناتج على:

-أن التغير في احتياج رأس المال العامل في تزايد خلال السنتين، في سنة 2015 والذي قدر بـ

924802090.68-مقارنة بسنة 2016 والذي بلغ 575033792.03-وهذا مما أدى إلى ارتفاع تدفق

خزينة الاستغلال من 2015 إلى 2016.

-أن ارتفاع في القروض البنكية وهذا يعني أن المؤسسة لجأت إلى الاقتراض مرة أخرى. وهذا ما يدل على انخفاض

الأموال لدى المؤسسة.

-أن المؤسسة في سنة 2016 قد تنازلت على استثمارات مادية ومعنوية مقارنة بسنة 2015 وهذا مانتهج عنه

الزيادة في استثمارات الصافية في سنة 2015 قدر بـ 82791547.84 أما 2016 بلغ

269393951.149.

-أن ارتفاع القروض الأخرى بقيم كبيرة وهذا الارتفاع لم يحدث تغير في الموارد المستقرة المحصل عليها في المؤسسة

خلال سنتي 2015،2016.

- استنتاج العلاقة بين نظام المراجعة الداخلية والأداء المالي

بناء على ما سبق وبعد تحليل نسب المالية والمؤشرات المالية تبين لنا أن المؤسسة تعتمد نظام رقابة داخلي

بحيث تتمثل مخرجاته في معلومات محاسبية وسليمة ودقيقة يعتمد عليها في قياس الأداء المالي باعتبارها مدخلاته

ومن خلال قياسنا له توصلنا أن المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) لم يتغير وضعها المالي خلال

السنتين 2015-2016 وبالرغم من وجود نظام الرقابة داخلي إلا أن الوضع المالي هو وضع سيء وهذا ما

لوحظ في نسب السيولة وهذا ما قد يؤدي إلى إفلاسها وتصفيتها في حالة عدم معالجتها كما أنها لا تحسن

توظيف أموالها هذا ما لوحظ بعد حساب الخزينة.

وعليه توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية لم يعمل على تحسين الوضع المالي من سنة 2015 إلى 2016

حيث بقي على حاله وهذا ما لوحظ من خلال مقارنة بين السنتين.

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل عرض نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بمساهمة نظام المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الكهرباء والغاز "سونلغاز بالوادي".

هدف هذه الدراسة هو معرفة علاقة نظام المراجعة الداخلية بالأداء المالي من خلال جمع المعلومات وذلك باعتماد أسلوب المقابلة والذي تم مع المدير العام والمدقق الداخلي والمحاسب وكذلك وضع عرض القوائم المالية وذلك من أجل قياس الأداء المالي.

وبعد القيام بعملية قياس الأداء المالي توصلنا إلى نتائج مما يقتضي على نظام المراجعة الداخلية التركيز على هذه النتائج وتعزيزاتها وتنميتها وعدم تركها فقد تتعرض إلى الضعف مع مرور الزمن حيث بدون نظام المراجعة الداخلية لا يمكن للمؤسسة القيام بالنشاطات الأخرى وهو الذي يضمن توازنها المالي .

الخاتمة

الخاتمة:

تمنح المؤسسات قدر كبير من الأهمية لحماية ممتلكاتها وحقوقها خاصة مع كبر حجمها وتفرعها، كل ذلك بغية الحفاظ على بقاءها واستمرارها، وهذا ما دفعنا إلى التركيز على أثر وظيفة المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معرفة مدى مساهمة وفعالية نظام المراجعة الداخلية والدور الذي يلعبه في تحسين الأداء المالي فنظام المراجعة الداخلية هو الذي يعمل على وضع الإجراءات والخطط التي تساهم في تحقيق الأهداف تصبو إليها الإدارة.

فدراسة وتقييم نظام المراجعة الداخلية يعبر عن الأمور المهمة حيث على أساسه يتم تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة وبالتالي الحكم على صلاحية ومدى الاعتماد عليه في تحديد النظام وإجراءات التدفق التي سيقوم بها وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له واستخراج الفروقات ومعرفة أسباب الانحرافات وذلك من خلال تقييم الأداء المالي للمؤسسة والذي يعتبر التقنية والوسيلة الناجعة لتفادي المخاطر التي تعرقل مسار المؤسسة وتتم تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات والنسب التي تقيس الأنشطة المالية التي تمارسها والأهداف المنجزة خلال فترة من الزمن وتبين أيضا كيفية تطبيق هذه المؤشرات على أرضية الواقع وهذا ما رأيناه خلال الدراسة التطبيقية على مؤسسة " مؤسسة سونلغاز "

دراسة الفرضيات:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع والفرضيات التي تم طرحها مسبقا نستنتج ما يلي:

- 1 - الفرضية الأولى: المراجع الداخلية هي وظيفة لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، وقد توصلنا إلى المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية كونها تساعد على تحسين الأداء.
- 2 - الفرضية الثانية: إن الإطار المفاهيمي المحدد للمراجعة الداخلية يستند إلى جملة من المرتكزات الفكرية ترتكز المراجعة الداخلية في المؤسسة على المراجعة البعدية وذلك للوقوف والحكم على النتائج التي يكون المراجع قد ساعد كثيرا فيها.

الخاتمة

3 - الفرضية الثالثة: إن للمراجعة الداخلية دور محوري في تحسين الأداء المالي من خلال اكتشاف الانحرافات وتصحيحها في وقت الملائم.

4 - الفرضية الرابعة: المراجعة الداخلية نشاط مستقل موضوعي من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم الأداء المالي وتحسين فعالية عمليات المؤسسة الاقتصادية.

تسمح المراجعة الداخلية بتصحيح الانحرافات في قياس الأداء، كما تساهم في الحد من التكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد.

تقيم الأداء وتحليل النتائج والأسباب بالإضافة إلى ربط الخطط والبرامج بالمحاور الإستراتيجية للمؤسسة .
وبناء على الاستنتاجات السابقة نستطيع تأكيد صحة الفرضيات الثلاثة السابق ذكرها.

النتائج:

من خلال دراستنا توصلنا إلى بعض النتائج منها:

- يعتبر نظام المراجعة الداخلية خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها المؤسسة
- يعتبر النظام الرقابي القوي و الفعال بدرجة كبيرة في مصداقية المؤسسة لما له من مقومات رئيسية تعتبر بمثابة حجر الأساس لمبنى ذو ارتفاع العالي.
- يتمثل نظام المراجعة الداخلية في الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في تشجيع تحقيق الأهداف والغايات المحددة
- يقوم نظام الرقابة الداخلية على كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لحماية الأصول ومنع اكتشاف الغش والخطأ والاختلاسات ويساهم في أثر الفعال للمؤسسة.
- تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة المواجهة المستقبل
- لا يضمن نظام المراجعة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة التزام الأفراد بالإجراءات الرقابية الموضوعية فهي برامج رقابية موضوعية على الورق فقط مما يؤدي إلى ضعف الأداء المالي بمؤسسة.

التوصيات:

- إعادة وضع برنامج رقابي حديث يشمل جميع مصالح المؤسسة.
- يجب أن ننظر إلى نظام المراجعة الداخلية على أنه وسيلة وليس غاية فهو يعمل على تزويد المسؤولين بمختلف التعليمات التي تساعد على الغش.
- تحديث إجراءات نظام المراجعة الداخلية و جعله أكثر فعالية.

الخاتمة

- وضع برامج لتوعية العاملين بضرورة احترام المراجعة الداخلية وتغيير نظرهم حول عملية التقييم.
- ضرورة وضع برنامج لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء الواجب تحقيقه
- يجب إعادة برنامج لتقييم النتائج المؤسسة من سنة إلى أخرى يسمح باكتشاف وتصحيح الانحراف.
- اتخاذ أسلوب القياس المقارن كعملية مستمرة تقوم بها المؤسسة لكي تتمكن من تحسين أدائها المالي.
- ضرورة توعية الأفراد بأهمية هذا النظام وبأهدافه حتى يساهم في إقامته وذلك لمدى أهميته في تحسين الأداء المالي في مؤسسة.
- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من اجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

آفاق البحث:

- نشير في الأخيرة إلى إمكانية القيام ببحوث تكميلية تعتمد على هذه الدراسة والتي تكون إشكاليات لبحوث أخرى في المستقبل.
- ما مدى دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
 - كيف يكون التكامل الوظيفي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟
 - مساهمة التدفق الالكتروني في رفع كفاءة الأداء في المعارف.
- وبهذا نرجو أن نكون قد ساهمنا من خلال هذه الدراسة ولو بقدر ضئيل في تكمله جهود من سبقنا في هذا المجال نتمنى التوفيق للمهتمين بهذا الموضوع ونسال الله أن نكون قد وفقنا إلى ما كنا نسعى إليه والله الموفق والهادي لحسن السبيل.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة الصادر والمراجع

أولاً: الكتب

- 1- الفين ارينز + جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسطي و محمد أبو العلا الطحان، محمد هاشم الحموي، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 2005.
- 2- الياس بن الساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي للإدارة المالية، دار وائل للنشر، الجزء الأول، الطبعة 2، 2011.
- 3- الياس بن ساسي ويوسف قريشي، تسيير المالي (الإدارة المالية)، دار وائل للنشر، الطبعة 2، 2011.
- 4- ثناء علي القباني، ونادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في الظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعة، مصر، 2006.
- 5 - جمعه حميدات، إعداد خطة التطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 69-70، 2007.
- 6 - سعد أبي إبراهيم احمد، دور حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية في تطور الاقتصاد الوطني، دورة حول حوكمة الشركات، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، جدة، ماي 2008.
- 7- صلاح الدين حسن السبهي، دراسات الجدوى وتقييم المشروعات، دار الفكر العربي، مصر، الطبعة الأولى، 2003.
- 8- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، طبعة 1، الدار النموذجية لنشر، 2011.
- 9- عبد الغفار حنفي، أساسيات التمويل والإدارة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- 10 - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2004.
- 11- عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم مفاهيم ووظائف العمليات، 2011.
- 12- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار الجامعة الاسكندرية - مصر، 2005-2006.
- 13- عاطف وليم اندراوس، التمويل والإدارة المالية للمؤسسة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
- 14- عدنان تايعة النعيمي وآخرون، الإدارة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان 2008.
- 15- عدنان تايه النعيمي، ارشد فوائد التميمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، البازي العميقة للنشر والتوزيع، عمان.

قائمة المصادر والمراجع

- 16- عصام الدين أحمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة العلوم وتكنولوجيا، صنعاء، طبعة 1، 2009.
- 17- علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 18- عماد الحنواقي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، دار المسقبل، عمان، العدد 06، 2002.
- 19- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 20- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- 21- مجيد محمود الكرخي، تقييم الأداء باستخدام النسب، دار المناهج، 2006.
- 22- محمد السيد سرايا، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 23- محمد السيد سرايا، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 24- محمد فريد الصحن، وآخرون، مبادئ الإدارة. الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 25- محمد محمود الخطيب، العوامل المؤثرة على الأداء المالي (الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات)، طبعة 1، دار الحامد، عمان، 2010.
- 26- منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1999.
- 27- منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الخامسة المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003.
- 28- نعيمة عباس الخفاجي، الإدارة الاستراتيجية المداخل والمفاهيم والعمليات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004.

ثانيا: المذكرات

- 29- بن عميرة توفيق، المراجعة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

- 30- رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة (دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة اكلي محمد اولحاج -البويرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2013.
- 31- حدة باخالد، اثر تسيير الخزينة على الأداء المالي للمؤسسة اقتصادية دراسة حالة مؤسسة ليند غاز وحدة ورقلة، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبية، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، جزائر، 2011.
- 32- سعودي بالقاسم، المراجعة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة الثانية علوم التسيير -تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف -المسيلة، 2016-2017.
- 33- سعودي مبروك رياض، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر، تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2013.
- 34- شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، مالية مؤسسة، جامعة بومرداس، 2008-2009.
- 35- عبد الرحمن بوزيان، محمد أمين أويحي، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلاني بونعامة بخميس مليانة، 2016/2017.
- 36- عصام عباسي، "تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات"، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- 37- قاسمي فخر الدين، طعيلي سمية، جميل عفاف، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمه لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، التخصص محاسبة، جامعة حمه لحضر بالوادي، 2016/2017.
- 38- محمد علي محمد الجابري،تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين دور الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية -صنعاء، 2001.
- 39- مرزاق أمال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

قائمة المصادر والمراجع

40- واده مريم، مسعودة سباق عبد الحق، منيرة ضو، المراجعة الداخلية كأداة للتسيير، مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة ليسانس في علوم التسيير، فرع مالية، المركز الجامعي بالوادي، 2006.

ثالثا: الملتقيات

41- أسيا جنوحات وياسمين العلابية، فعالية الحوكمة في تحسين أداء المؤسسات وأثرها على الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي الخامس حول: دور الحوكمة في تحسين الأداء للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والاسلامية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 8/7 ديسمبر 2014.

42- يحي سعيدي ولخضر اوصيف، اثر تطبيق معايير المحاسبية الإسلامية في تطوير الأداء المالي للبنوك الإسلامية، الملتقى الدولي الخامس حول: دور الحوكمة في الأداء للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإسلامية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 8/7 ديسمبر 2014.

رابعا: المجلات

43- سعيدين العزيز سلمان، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 2006.

44- مسعودي صديقي، دور المراجعة في الإستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، 201/1.

45- يحي سعيدي، لخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة الخامسة، 2012.

خامسا: المقالات

46- نيزار نضبي، مقالة: دور التحليل المالي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة: الجزء 23\24، تونس 2013.

سادسا: الجريدة الرسمية

47- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 02 المؤرخة في 12/1988.

48- القانون 10/90، الصادر بتاريخ 14 افريل 1990.

سادسا: الكتب باللاتينية

49-Jacques Renard. Theorie et partique d'audit interne.les éditions d'organisation 7ème édition .2010.

50-P. conso et F.Hemici, Brigitte Dariath controlede gestion Dounod,Paris,2000.

51-A burlaud, J Y Eglem, P Mykita, o p cit, P.138

52-Gérard hirigoyen, panorama de la gestion, les éditions d'organisation, paris' France1996.

قائمة المصادر والمراجع

53-J.Barreau et D. Delahaya، Gestion finaciere,10ene éditon, DENOD, Paris,1974.

سابعا: المواقع الالكترونية

54-http://mawdoo3.com/المعايير_الدولية_للمراجعة

الملاحق

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz	EXERCICE 2015
CENTRE DD EL OUED	DATE 03/04/2018 10.21.06
BILAN ACTIF	Définitif

ACTIF	note	brut 2015	amort 2015	2015	2014
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		4 348 776,33		4 348 776,33	4 348 776,33
Agencements et aménagements de terrains		10 466 856,06	3 718 241,82	6 748 614,24	6 982 699,50
Constructions (Batiments et ouvrages)		252 316 830,64	125 077 784,40	127 239 046,24	134 145 133,71
Installations techniques; matériel et outillage		19 888 743 835,84	5 707 346 304,73	14 181 397 531,11	11 263 863 831,03
Autres immobilisations corporelles		1 894 584 442,28	460 463 723,42	1 434 120 718,86	1 265 055 740,11
Immobilisations en cours		3 963 275 550,60		3 963 275 550,60	4 767 777 264,51
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		26 013 736 291,75	6 296 606 054,37	19 717 130 237,38	17 442 173 445,19
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 649 547 937,28	66 679 871,37	1 582 868 065,91	1 480 643 920,26
Stocks et encours		654 570,00		654 570,00	1 779 210,00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		1 073 209 784,45	0,00	1 073 209 784,45	990 418 236,61
Impôts		161 046 167,64		161 046 167,64	218 320 415,77
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		660 756 290,42		660 756 290,42	220 771 522,25
TOTAL ACTIF COURANT		3 545 214 749,79	66 679 871,37	3 478 534 878,42	2 911 933 304,89
TOTAL GENERAL ACTIF		29 558 951 041,54	6 363 285 925,74	23 195 665 115,80	20 354 106 750,08

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz		EXERCICE 2015	
CENTRE DD EL OUED		DATE 03/04/2018 10.22.57	
BILAN PASSIF		Définitif	
PASSIF	note	2015	2014
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		- 33 884 806,93	- 33 884 806,93
compte de liaison**		16 627 026 771,59	15 256 780 756,17
TOTAL CAPITAUX PROPRES		16 754 764 376,12	15 384 518 360,70
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		46 099 792,17	39 365 905,53
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 326 228 735,01	3 913 069 167,39
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 372 328 527,18	3 952 435 072,92
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 870 058 148,03	792 453 345,20
Impôts		9 789 737,55	9 576 250,46
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		188 724 326,92	215 123 720,80
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 068 572 212,50	1 017 153 316,46
TOTAL GENERAL PASSIF		23 195 665 115,80	20 354 106 750,08

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz		EXERCICE 2016			
CENTRE DD EL OUED		DATE 03/04/2018 10.24.48			
BILAN ACTIF		Définitif			
ACTIF	note	brut 2016	amort 2016	2016	2015
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		4 348 776,33		4 348 776,33	4 348 776,33
Agencements et aménagements de terrains		10 466 856,06	3 952 327,07	6 514 528,99	6 748 614,24
Constructions (Batiments et ouvrages)		252 316 830,64	131 983 871,90	120 332 958,74	127 239 046,24
Installations techniques, matériel et outillage		21 250 956 133,57	6 393 176 075,93	14 857 780 057,64	14 181 397 531,11
Autres immobilisations corporelles		2 095 794 537,89	567 730 788,86	1 528 063 749,03	1 434 120 718,86
Immobilisations en cours		5 744 872 951,75		5 744 872 951,75	3 963 275 550,60
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		29 358 756 086,24	7 096 843 063,76	22 261 913 022,48	19 717 130 237,38
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 025 668 372,65	95 793 744,49	1 929 874 628,16	1 582 868 065,91
Stocks et encours		1 276 890,00		1 276 890,00	654 570,00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		1 342 603 735,60		1 342 603 735,60	1 073 209 784,45
Impôts		158 791 335,25		158 791 335,25	161 046 167,64
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		139 640 335,40	0,00	139 640 335,40	660 756 290,42
TOTAL ACTIF COURANT		3 667 980 668,90	95 793 744,49	3 572 186 924,41	3 478 534 878,42
TOTAL GENERAL ACTIF		33 026 736 755,14	7 192 636 808,25	25 834 099 946,89	23 195 665 115,80

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

EXERCICE 2016

CENTRE DD EL OUED

DATE 03/04/2018 10.26.22

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2016	2015
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		- 33 884 806,93	- 33 884 806,93
compte de liaison**		18 201 883 807,45	16 627 026 771,59
TOTAL CAPITAUX PROPRES		18 329 621 411,98	16 754 764 376,12
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		52 542 159,25	46 099 792,17
Impôts (différés et provisionnés)		20 568 190,00	0,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 765 644 679,47	4 326 228 735,01
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 838 755 028,72	4 372 328 527,18
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 273 394 243,42	1 870 058 148,03
Impôts		20 746 798,48	9 789 737,55
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		371 582 464,29	188 724 326,92
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 665 723 506,19	2 068 572 212,50
TOTAL GENERAL PASSIF		25 834 099 946,89	23 195 665 115,80

الملحق رقم 03: جدول حساب النتائج 2015

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz		EXERCICE 2015	
CENTRE DD EL OUED		DATE 03/04/2018 10.29.48	
COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE		Définitif	
	note	2015	2014
Ventes et produits annexes		6 095 719 933,63	5 643 298 236,56
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
I - Production de l'exercice		1 659 946 565,70	1 889 452 754,89
Achats consommés		24 783 234,99	28 077 314,52
Services extérieures et autres consommations		242 671 194,46	239 037 073,52
II - Consommation de l'exercice		1 453 362 377,55	1 391 726 114,85
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		206 584 188,15	497 726 640,04
Charges de personnel		700 717 291,06	573 196 491,86
Impôts, taxes et versements assimilés		120 090 010,88	105 130 930,11
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		614 223 113,79	180 600 781,93
Autres produits opérationnels		201 420 410,97	318 710 110,29
Autres charges opérationnelles		20 376 997,94	3 601 782,60
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		766 928 162,47	746 947 600,48
Reprise sur pertes de valeur et provisions		179 946 064,33	20 568 190,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		1 183 615 483,34	747 193 108,95
Chargés financiers		1 249 770,57	25 427,49
Prestations reçues frais financiers		34 566 535,74	66 669 783,38
VI - RESULTAT FINANCIER		35 816 306,31	66 695 210,87
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		1 219 431 789,65	813 888 319,82
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 477 086 408,93	5 982 576 536,85
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 696 518 198,58	6 796 464 856,67
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 219 431 789,65	813 888 319,82
Eléments extraordinaires (charges)		- 390 880,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		163 844 564,44	155 321 244,23
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 219 822 669,65	813 888 319,82

الملحق رقم 04: جدول حساب النتائج 2016

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

EXERCICE 2016

CENTRE DD EL OUED

DATE 03/04/2018 10.28.29

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2016 .	2015
Ventes et produits annexes		7 366 669 087,58	6 095 719 933,63
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
I - Production de l'exercice		2 603 921 105,09	1 659 946 565,70
Achats consommés		57 907 215,85	24 783 234,99
Services extérieures et autres consommations		290 435 703,21	242 671 194,46
II - Consommation de l'exercice		1 717 398 559,12	1 453 362 377,55
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		886 522 545,97	206 584 188,15
Charges de personnel		784 230 600,91	700 717 291,06
Impôts, taxes et versements assimilés		143 822 763,46	120 090 010,88
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		41 530 818,40	614 223 113,79
Autres produits opérationnels		225 627 758,06	201 420 410,97
Autres charges opérationnelles		8 384 955,22	20 376 997,94
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		870 669 592,58	766 928 162,47
Reprise sur pertes de valeur et provisions		7 475,00	179 946 064,33
V - RESULTAT OPERATIONNEL		830 035 325,63	1 183 615 483,34
Produits financiers		10 508 834,36	0,00
Charges financières		538 655,06	1 249 770,57
Prestations reçues frais financiers		10 522 181,98	34 566 535,74
VI - RESULTAT FINANCIER		552 002,68	35 816 306,31
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		830 587 328,31	1 219 431 789,65
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 602 813 155,00	6 477 086 408,93
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		8 433 400 483,31	7 696 518 198,58
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		830 587 328,31	1 219 431 789,65
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	390 880,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		- 135 085 192,49	163 844 564,44
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 830 587 328,31	1 219 822 669,65