جامعة العقيد أحمد دراية –أدرار – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم الاقتصادية وعلوم التجارية

شعبة العلوم التجارية

تخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع

تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق مصداقية القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء والغاز – أدرار

إعداد الطالبين

*خليلي محمد السعيد

*إ يدر عبد الكريم

إشراف الأستاذ الدكتور:

*حدادي عبد الغني

لجنة المناقشة

بلبالي عبد الكريم	أستاذ محاضر أ	رئيسا
حدادي عبد الغاني	أستاذ محاضر أ	مشرفا ومقررا
قويدري عبد الرحمان	أستاذ محاضر أ	ممتحنا

الموسم الجامعي 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

People'sDemocraticRepublic of Algeria

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد دراية- أدرار
المكتبة المركزية
مصلحةالبحثالببليوغرافي

Ministry of Higher Education and Scientific Research
University Ahmed Draia of Adrar
The central library

شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): حداري عبد الغني

المشرف مذكرةالماسترالموسومةبـــ : تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق مصداقية القوائم المالية للمؤسسة

من إنجاز الطالب(ة): ايدر عبد الكريم

و الطالب(ة): خليلي محمد السعيد

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم : العلوم التجارية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

تاريخ تقييم / مناقشة: 2022/05/30

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.

وبإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والاليكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

د. حداري عبد الغني

ادرار في : 16 JUIN 2022

مساعد رئيس القسم:

د. قويدري محمد الرحمان
مساعد رئيس قسم العلوم التجارية
مكلف بما بعد التدرج والبحث العلمي

ملاحظة :لاتقبل أي شهادة بدون التوقيع والمصادقة.

شكر وتقدير

"اللهم إني أسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العلم وخير العمل "

الحمد الله رب العالمين نحمده الله ونشكره ونثني علية ، فالحمد الله والشكر أولا وأخيرا على فضله وكرمه وبركته والذي وفقني لهذا وما كنت لولاه أدركت شيئا، ونصلي ونسلم على سيد الخلق أجمعين إمام المتقين وصاحب الرسالة الجليلة في العلم سيدنا محمد عليه أزكى الصلوات والتسليم وعلى أله وصحبه أجمعين، كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان بالجميل إلى أستاذي المشرف الأستاذ الدكتور حدادي عبد الغني على توجيهاته وإرشاداته القيمة في إعداد المذكرة كما أخص بالشكر عمال مؤسسة سونلغاز بإدرار خاصة السيد رئيس مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسة كما أتقدم بالشكر أيضا إلى الأشخاص الذين وقفوا بجانبي طول فترة الدراسة.

خليلي محمد السعيد

أيدر عبد الكريم

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى :

من أسقياني الحب والحنان وغمراني بكل ما يملكان واللذان وقفا معي في طيلة حياتي وعلماني وأرشدني إلى الطريق الله ورسوله صلى الله عليه وسلم أطال الله لي في حياتهما أمي وأبي الحبيبان وإلى القلوب الطاهرة والرقيقة والنفوس البريئة إلى إخواني وأخواتي والى جميع الأهل والأقارب بصفة عامة والى كل أساتذة جامعة احمد دراية وزملاء الدراسة دفعة تدقيق

ومراقبة التسيير والى كل من يكن لي الحب والاحترام والتقدير والى كل من كان سندي وعوني في كل خطوة أخطيها سواء كان قريب أو بعيد والى كل من علمني حرفا أصبحت سنا برقه يضيء الطريق أمامي .

خليلي محمد السعيد
أيدر عبد الكريم

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة ما مدى تأثير مساهمة المراجعة الداخلية على تحقيق مصداقية القوائم المالية في المؤسسة ،وذلك من أجل ترشيد القرارات السليمة ومنع كل وجوه الغش والتلاعب والتزوير بالسجلات المحاسبية ، ومن اجل هذا تم القيام باستعراض الأدبيات التي تناولت المفاهيم العامة المتعلقة بكل من المراجعة الداخلية ومصداقية القوائم المالية ، أما فيما يخص الجانب التطبيقي تم التطرق إلى الدراسة الميدانية حول موضوع الدراسة في المديرية الجهوية لإنتاج الكهرباء بإدرار

واعتمدت هذه الدراسة على مختلف القوائم المالية منها الميزانيات المقدمة من طرف مؤسسة سون لغاز بحيث يجب القيام بتحليل هذه الميزانيات من اجل تحليل الوضعية المالية للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية : المراجعة الداخلية ، مصداقية القوائم المالية ، الميزانيات ، نسب المالية ، مؤشرات التوازن المالي.

Abstract :

This Study aims to know the extent of the Impact of the contribution of the internal audit on achieving the credibility of the financial statements in the institution , this is in order to ritualize sound decisions and prevent all forms

Of fraud manipulation and falsification of accounting reconciles ,for this purpose a literature review was conducted that dealt with general concepts related to bath internal auditing and the credibility of the financial statements ,As far the practical aspect the field study was addressed an the subject of the study in the regional directorate for the production of electricity and bandaged ,the study relied various financial statements in eluding the budgets submitted by Soma Gas corporation , sat hat it is necessary to analyze these budgets in order to analyze the financial position of the institution .

Keywords ; internal review ,the credibility of the financial statements ,budgets, financial ratios, financial balance indicators.

الفهرس	الصفحة
الموضوع	
كلمة الشكر والتقدير	
إهداء	
الملخص باللغة العربية	I.
الملخص باللغة الانجليزية	
فهرس المحتويات	II.
قائمة الجداول	III.
قائمة الأشكال	IV.
مقدمة عامة	ا ب ج د
الفصل الأول :الإطار النظري للمراجعة الداخلية ومصداقية القوائم المالية	01
المبحث الأول :ماهية المراجعة الداخلية	01
الفرع الأول : تعار يف المختلفة للمراجعة الداخلية	02
الفرع الثاني :أهمية المراجعة الداخلية	04-03
الفرع الثالث : الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية	06-05
المطلب الثاني : البعد التاريخي المراجعة الداخلية	10-07
المطلب الثالث : أهداف ودور المراجعة الداخلية	11
الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية	11
الفرع الثاني : دور المراجعة الداخلية	12
المطلب الرابع : خطوات إنجاز المراجعة الداخلية	13
المبحث الثاني : ماهية مصداقية القوائم المالية	14
المطلب الأول : مفهوم مصداقية القوائم المالية وخصائصها	14
الفرع الأول : تعريف مصداقية القوائم المالية	14
الفرع الثاني : الخصائص النوعية لمصداقية القوائم المالية	15
المطلب الثاني : مسؤولية وشروط إعداد مصداقية القوائم المالية	16
الفرع الأول : مسؤولية إعداد مصداقية القوائم المالية	16
الفرع الثاني : شروط إعداد مصداقية القوائم المالية	16

المطلب الثالث : أهداف مصداقية القوائم المالية	17
الفرع الأول : الأهداف العامة	17
الفرع الثاني : الأهداف التفصيلية	17
الفصل الثاني : الدراسات السابقة	18
المبحث الأول : الدراسات السابقة للمراجعة الداخلية	18
المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية	18
المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	19
المبحث الثاني : الدراسات السابقة لمصداقية القوائم المالية	20
المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية	21-20
المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	23
المبحث الثالث : مناقشة الدراسة السابقة	23
المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة	23
المطلب الثاني: الاستفادة من الدراسات السابقة	24
الفصل الثالث : دراسة حالة ميدانية لشركة إنتاج الكهرباء والغاز لولاية ادرار	25
المبحث الأول : تقديم عام لشركة الوطنية للكهرباء والغاز	25
المطلب الأول : تعريف عام لشركة الوطنية للكهرباء والغاز	26
المطلب الثاني : تعريف شركة إنتاج الكهرباء والغاز	27
المطلب الثالث : أنظمة وبرامج الإعلام الآلي المطبقة في مؤسسة إنتاج الكهرباء والغاز	31
المبحث الثاني : تحليل الوضعية المالية لشركة إنتاج الكهرباء والغاز – ادرار – 2018-2020	32
المطلب الأول : إعداد الميزانية الوظيفية لشركة وحدة إنتاج الكهرباء والغاز – ادرار للفترة2018 2020-	32
الفرع الأول : الميزانية الوظيفية المفصلة لشركة إنتاج الكهرباء والغاز وحدة ادرار للفترة 2018-2020	33-32
الفرع الثاني : الميزانية المختصرة لشركة إنتاج الكهرباء والغاز وحدة ادرار للفترة 2018-2020	36-34
المطلب الثاني : حساب مؤشرات التوازن المالي	39-37
المطلب الثالث : حساب النسب المالية	41-40
المبحث الثالث : دراسة وضعية الخزينة لشركة إنتاج الكهرباء والغاز ادرار 2018-2020	42
المطلب الأول : المعادلة الأساسية للخزينة	43

المطلب الثاني : جدول تدفقات الخزينة خلال الفترة 2019-2020	44-45
خلاصة الفصل	46
الخاتمة العامة	47-50
قائمة المراجع	51-53
الملاحق	54-61

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة	23
(1-2)	الميزانية الوظيفية	32
(1-3)	الميزانية المختصرة لجانب الاستخدامات	32
(1-4)	الميزانية المختصرة لجانب الموارد	36
(2-1)	حساب رأس المال العامل الإجمالي	37
(2-2)	حساب الاحتياج رأس المال العامل الإجمالي	37
(2-3)	حساب نسب السيولة	40
(2-4)	حساب نسب التمويل	41
(3-1)	حساب المعادلة الأساسية للخزينة	43
(3-2)	حساب تدفقات الخزينة	44

قائمة الأشكال

رقم الشكل		الصفحة
(1-1)	الهيكل التنظيمي لشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء بادرار	29
(2-1)	محطات إنتاج الكهرباء التابعة للوحدة	30
(3-1)	النظام المطبق في الجانب المحاسبي لشركة سون لغاز	31
(4-1)	التمثيل البياني لعناصر الاستخدامات خلال سنة 2018-2019-2020	35
(5-1)	التمثيل البياني لعناصر الموارد خلال سنة2018-2019-2020	37

قائمة الاختصارات

الاختصار	الشرح
I.I.A	Institute of Interna Auditons.
I.F.A.C.I	Institut français des Auditeurs Consultants Internes.
S.A.P.E	Société Algérienne de production de I Electricité.
S.A.G.R.E.G	Société Algérienne de gestion du réseau Electricité de Gazier .
S.A.D.E.G	Société Algérienne de Distribution du Electricité de Gazier.

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	خصوم الميزانية العمومية سنة 2018	54
02	خصوم الميزانية العمومية سنة 2019	55
03	خصوم الميزانية العمومية سنة 2020	56
04	أصول الميزانية العمومية سنة 2018	57
05	أصول الميزانية العمومية سنة 2019	58
06	أصول الميزانية العمومية سنة 2020	59
07	جدول تدفقات الخزينة	60

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

يشهد الاقتصاد العالمي تحولات كبيرة وتغيرات متزايدة ومعقدة نظرا لحدة المنافسة ،والتطور السريع للتكنولوجيا وابتكار منتجات جديدة وغيرها من الأمور التي يصعب على المؤسسة التحكم فيها وفي ضوء ذلك تطورت أساليب الرقابة ومن بينها الم راجعة الداخلية التي تسعى لتقييم الأداء الداخلي للمؤسسة وتوفير معلومات ذات ثقة للمديرين في كافة المستويات بالإضافة إلى حماية الأصول

والتأكد من مدى التزام العاملين في تلك المؤسسات بالسياسات واللوائح والتعليمات المعمول بها

كما أدت التطورات الاقتصادية في العالم وخصوصا في الجزائر إلى التأثير على الجوانب الاجتماعية والسياسية مما يؤدي إلى السعي نحو تحقيق تقدم كافة المجالات وخاصة المجال الاقتصادي .

إن الهدف الرئيسي لنجاح مهنة المراجعة في إي بلد هو وجود الثقة بين طالبي الخدمة وعارضيها ،فرغم وجود التعارض بين مصالح هذه الأطراف يبقى الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة هو إبداء رأي حول مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة بها تمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات ،ولذلك سعت العديد من المنظمات الدولية إلى إصدار مجموعة من المعايير والتي تهدف إلى تحديد المسؤوليات التي تقع على عاتق مختلف محافظ الحسابات سواء على مستوى مختلف مراحل عملية التدقيق والمراجعة ووصولا إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية وجودة القوائم المالية المفصح عنها، حيث تعتبر الشركة الوطنية للكهرباء والغاز وحدة إنتاج الكهرباء والغاز من الشركات الرائدة في القطاعات الاقتصادية والإنتاجية وتحتل المرتبة الثانية وطنيا بعد شركة سونطراك من حيث البنية التحتية والوزن الاقتصادي ولما لها من أهمية في تحقيق الرفاهية الاقتصادية على المستوى المحلي وتحقيق الاكتفاء الذاتي من خلال الوصول إلى أهدافها المسطرة مستقبلا بأقل جهد ومن هنا يمكن طرح الإشكال التالي :

1.الإشكالية::

ما مدى مساهمة تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق مصداقية القوائم المالية في الشركة لإنتاج الكهرباء والغاز بأدرار ؟

2.الأسئلة الفرعية:

على ضوء الإشكالية الرئيسية الموضوعة مسبقا يمكن وضع التساؤلات الفرعية التالية :

1. ماذا نقصد بالمراجعة الداخلية وماهي خصائصها وكيف يتم تحقيق أهدافها ؟
2. ما درجة أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة ؟
3. هل توجد للمراجعة الداخلية صعوبات ومعوقات داخل المؤسسة محل الدراسة ؟

4.ما هي العوامل ت المؤثرة على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة ؟

5. ما هو واقع المراجعة الداخلية في الشركة إنتاج الكهرباء بأدرار؟

3.الفرضيات :

1. تسمح المراجعة الداخلية بتقييم العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية ويتوقف نجاها على إتباع المراجع مجموعة من المعايير المتعارف عليها

2. تأخذ المراجعة الداخلية اهتماما كبير في المؤسسة وذلك من خلال إتباع جل التوصيات المراجع الداخلي

3. المراجعة الداخلية تواجه صعوبات ومعوقات كثيرة داخل المؤسسة مما ينتج عنها عدم تطبيق هذه الوظيفة على أكمل وجه

4. هناك العديد من العوامل المؤثرة على مصداقية القوائم المالية منها ،أن تكون القوائم المالية تعبر عن الصورة الحقيقية والصادقة للمؤسسة وان توفر المعلومات الكافية التي تسهل عملية اتخاذ القرار لدى مستخدميها وان تتميز هذه القوائم المالية بالقابلية للمقارنة .

5. تحرص الشركة إنتاج الكهرباء بأدرار على توفير الخصائص النوعية للمعلومة المالية التي تساعدها على القوائم والتقارير المالية.

4.أهمية البحث

تعتبر أهمية المراجعة الداخلية في قيام المراجع الداخلي المالي بفحص مختلف البيانات المالية للمؤسسة وضمان دقتها لابد أن يكون في ظل وجود نظام فعال للرقابة الداخلية ،كما أن تقييم الأداء المالي يسمح بوضع المكانة التي وصلت إليها المؤسسة والذي يقوم على فحص ومراجعة القوائم المالية وكذا على تحليل لبعض النسب المالية التي تبين المركز المالي في شركة إنتاج الكهرباء والغاز بأدرار ،أما أهمية القوائم المالية فتتمثل في الاهتمام بكافة الفئات المرتبطة مع القوائم المالية وخصوصا المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين ،حيث تعد هذه الفئات من أهم المتابعين للقوائم المالية بالإضافة إلى المحاسبين والإدارة داخل الشركة وكذلك استخدام مقاييس التغير في الالتزامات والموارد المرتبطة بقياس الدخل الخاص بالمؤسسة من خلال الاعتماد على قائمة الدخل، فيساهم ذلك في تقديم الطريقة الأفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية بالمستقبل مقارنة مع التدفقات النقدية الفعلية ومتابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم ودرجة المخاطرة المؤثرة على التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن الشركة إنتاج الكهرباء والغاز ، وتؤثر المراجعة الداخلية على مصداقية هذه القوائم المالية حيث أنها تعتبر أداة هامة في تحديد معلومات القوائم المالية وتكسبها أهمية حيوية إلى جانب الدور الذي تؤديه في المساعدة على

تقييم مخاطر الاستثمار وتقييم السيولة والمرونة المالية والحكم على جودة الأرباح بالإضافة إلى مراقبة إيرادات ومصاريف الشركة.

5.أهداف البحث :

– بيان حقيقة عملية المراجعة الداخلية في تقديم المعلومات من اجل اتخاذ القرارات المناسبة

–.معرفة كيفية عمل المراجعة الداخلية داخل المؤسسة

– مدى توفير الشركة الوطنية للكهرباء الخصائص النوعية لتحسين جودة تقاريرها المالية

- – التعرف على العوامل المؤثرة على مصداقية القوائم المالية

6.أسباب اختيار الموضوع

من أهم أسباب اختيارنا لهذا الموضوع هناك :

الأسباب الذاتية :

– الميل الشخصي للمواضيع ذات الصلة بتخصص تدقيق ومراقبة التسيير

– شعورنا بأهمية الموضوع خاصة مع المفاهيم الجديد ة التي اكتسبتها المعلومات

– إمكانية البحث في هذا الموضوع وقدرة الوصول إلى المعلومات الخاصة به من خلال المراجع المختلفة

الأسباب الموضوعية :

– محاولة إثراء المكتبة الجامعية بموضوع تطبيقي أكثر منه نظري

– أهمية جودة المعلومات المالية داخل المؤسسة واعتبارها الأساس لاتخاذ القرارات السليمة

7.المنهج المتبع

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات الفرعية ،اعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي

8.حدود الدراسة :

الحدود المكانية :شركة أنتاج الكهرباء والغاز بولاية إدرار

الحدود الزمنية : خلال سنتين2021.2022

9 .صعوبات البحث

– خلال أعداد المذكرة واجهتنا بعض الصعوبات لعل أكثرها تأثيرا، نقص الدراسات والأبحاث المتعلقة بموضوع الدراسة سوءا على مستوى الجانب النظري والميداني

– مدة الدراسة التطبيقية التي سمحت بها المؤسسة كانت غبر كافية ،والتهرب من المقابلات الشخصية

– عدم وجود تجاوبات من طرف المستخدمين

10.تقسيم الدراسة :

حتى يستوفي الموضوع محل الدراسة كامل حقوقه قسمنا الدراسة إلى ثلاثة فصول :

– الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للمراجعة الداخلية ومصداقية القوائم المالية حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين حيث كان المبحث الأول تحت عنوان ماهية المراجعة الداخلية بصفة عامة ،أما في المبحث الثاني فتم التطرق إلى ماهية مصداقية القوائم المالية

– الفصل الثاني تم التطرق فيه إلى الدراسات السابقة للمراجعة الداخلية ومصداقية القوائم المالية باللغة العربية واللغة الأجنبية

– الفصل الثالث خصص للدراسة الميدانية في الشركة إنتاج الكهرباء والغاز بأدرار حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى تقديم عام لشركة إنتاج الكهرباء والغاز ،أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى تحليل الوضعية المالية لشركة إنتاج الكهرباء والغاز بأدرار.

الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الداخلية ومصداقية القوائم المالية

الفصل الأول :الإطار النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد :

إن زيادة حجم الإعمال في المؤسسات وتعدد أوجه النشاط بها وانتشارها جغرافيا ،أدى بالإدارة العليا إلى تفويض بعض السلطات إلى المستويات الأدنى لها ورسم سياسات عامة ووضع إجراءات لإنجاحها ولكي تحقق الرقابة وتفرض إشرافها المباشر على جميع المستويات الإدارية ،كان لابد من إيجاد وسيلة تعمل لصالحها وتساعد المسئولين على التحكم بشكل أفضل في أنشطتهم وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة ،فنشأت بذلك المراجعة الداخلية كوظيفة تسمح بمتابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية المعتمدة وبالتالي تؤمن إبقاء القرارات المتخذة والعمليات التي يتم تنفيذها تحت المراقبة من أجل ضمان الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة بالفعالية المناسبة .

وبالرغم من كون هذه الوظيفة حديثة النشأة إلا أنها عرفت تطورا سريعا في مفهومها وأهدافها ومجالات تطبيقها ويرجع كل الفضل في ذلك الى معهد المراجعين الداخليين الذي اخذ على عاتقه مسؤولية تطوير هذه الوظيفة وإرساء قواعد ممارستها وتبين دورها في تحسين الأداء الكلي لأي مؤسسة ، وذلك من خلال تقييم السياسات والخطط والإجراءات تقييم فعالية الوسائل الرقابية المختلفة وكذلك تقييم الكفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية .

المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية

تعد إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن اعتماد الضوابط المحاسبي والإدارية التي تتمثل في الاحتفاظ بالموجودات ، وبتصميم السجلات المالية بصورة تمكن من الاعتماد عليها ، وبتنفيذ العمليات بكفاءة معقولة ، هذا وتتمكن الإدارة عادة من تنفيذ مسؤولياتها بالاعتماد عليها ، هذا وتتمكن الإدارة عادة من تنفيذ مسؤولياتها بالاستعانة بإدارة المراجعة الداخلية .

المطلب الأول : مفهوم المراجعة الداخلية

إن المراجعة الداخلية مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة طويلة ومر بمراحل تطوير عديدة ، فبعد أن كان رقابة مالية مستمر هدفه اكتشاف ا لأخطاء والغش ، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء.

الفرع الأول : تعاريف المختلفة المراجعة الداخلية .

على ضوء التطور التاريخي الذي عرفته المراجعة الداخلية – والذي إليه سابقا – ظهرت عدة تعاريف تبين أهمية هذه الوظيفة وأهدافها ونطاقها ولعل أول تلك التعاريف ، ذلك الذي ورد في إحدى المقالات التي نشرها معهد المراجعين الداخليين بالولايات الأمريكية " A II " في عام 1947م تحت عنون " مسؤوليات المراجع الداخلي " ، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها : "نشاط مستقل للتقييم داخل التنظيم ، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة ، بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارة والخاص بقياس فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة ".[1]

كما عرفها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ب: "المرجعة الداخلية هي أداة تقيميه فعالة مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ،ومن بين وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها "[2]

لقد أشارت هذه التعاريف إلى نقطة هامة هي أنظمة الرقابة الداخلية ، حيث يعمل المراجع الداخلي على تقييم مدى فعالية هذه الأنظمة باستخدام الأدوات والتقنيات المختلفة (قوائم الأسئلة ،خرائط التدفق ،التقرير الوصفي وغيرها) ، وهذا لاكتشاف نقاط الضعف الموجودة ومحاولة تصحيحها.

كما حاول المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين "IFACI" تعريف المراجعة الداخلية بأنها:" وظيفة خبرة مستقلة من داخل المؤسسة تساعد إدارتها على تحقيق الرقابة العامة على كافة أنشطتها.[3]

- فتحي رزق السوافيري،سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى ،"الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية "، دار للنشر ،الإسكندرية ،2002صفحة : 45 [1]الجامعة الجديدة

[2]- منشورات المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين ،المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي شركة مطابع الخط ،1998،صفحة:288

[3] Jacques Renard :¨ Théorie & pratique de I ‘audite ¨Eds d’organisation,2éme édition, paris, France1997,page: 62

فالمعهد من خلال التعريف تطرق إلى النقاط التالية :

– "المراجعة الداخلية هي وظيفة خبرة ..." :هي كذلك إذا اعتبرنا المراجعة الداخلية مهنة أو تقنية لها منهجيتها ووسائلها الخاصة ،لكن وللتدقيق أكثر في المصطلح، يفضل هنا الحديث عن

"وظيفة التقييم "،إذن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم .

–"... هي وظيفة خبرة مستقلة ..." :حتى يتمكن المراجع من أداء أعماله بكفاءة لابد أن يكون مستقلا، وهي خاصية تشترك فيها مع المراجعة الخارجية ،غير أن استقلالية المراجع الداخلي هي نسبية تتوقف على موضعه التنظيمي بالمؤسسة هذا من جهة ،وعلى موضوعيته في معالجة الأمور من جهة أخرى.

. " ...من داخل المؤسسة ...": المراجعة الداخلية هي وظيفة يقوم بها أشخاص هم موظفون بالمؤسسة ،ونشير هنا إلى أن تطبيق هذه الوظيفة لا يقتصر على المؤسسات ،بل يشمل كل التنظيمات بما فيها من جمعيات ، تعاونيات ، مستشفيات ، إدارات عسكرية و غيرها .

–"...تساعد إدارتها ":الهدف من المراجعة الداخلية هو مساعدة ليس فقط المدير العام أو الإدارة العليا للمؤسسة ،بل كل المسئولين وفي جميع مستوياتهم الإدارية.

–"...على تحقيق الرقابة العامة على كافة أنشطتها " :لم يحدد التعريف أي نوع من الرقابة التي تسعى وظيفة المراجعة الداخلية لتحقيقها ،لكن على العموم يمكن القول أن المراجع الداخلي يساعد مسؤولية المؤسسة على التحكم في أنشطتهم بطريقة أفضل .

يتضح لنا من خلال هذا التعريف أن المراجعة الداخلية تهتم بإجراء فحوص دورية أي أنها تكون في فترات معلومة ومنتظمة ،ولا تهتم المراجعة الداخلية بفحص الأصول المادية فقط ،وإنما تتعداها إلى جوانب إدارية كالإجراءات والعمليات والتنظيمات والهياكل. وعرف كذلك "ETIENNE BARBIER" بان : " المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة ،وظيفة مستقلة للتقييم الدوري من العرض السابق ،يتضح أن هناك توجها كبيرا نحو توسيع مفهوم ونطاق المراجعة الداخلية ،فتلك التعاريف وان اختلفت في بعض النقاط ،فهي تتفق في أخرى كان نقول أن :

- المراجعة الداخلية هي وظيفة يقوم بها أشخاص مختصون هم موظفون بالمؤسسة .
- لها من الخصائص ما تفرقها عن باقي المراجعات ،فإضافة لخاصية الاستقلال ،المراجعة الداخلية هي مراجعة شاملة ودورية (مستمرة).
- لهذه الوظيفة منهجيتها الخاصة ولها قواعد وأسس وتقنيات ومعايير لممارستها المهنية .

- المراجعة الداخلية هي وظيفة نصح ،وتعمل على فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعية .

- هدفها هو مساعدة الإدارة بجميع مستوياتها على التحكم في كافة الأنشطة ،وهذا من اجل تحقيق الأهداف المسطرة .

ومن خلال هذه التعاريف المختلفة حول المراجعة الداخلية يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة الداخلية :" إذ تعد وظيفة مستقلة داخل المؤسسة ،يقوم بها شخص (أشخاص) تابع للمؤسسة ،حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية المؤسسة قصد مراقبة المؤسسة والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ،وان العمليات شرعية والمعلومات صادقة، وان التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة ،يهدف مساعدة الإدارة في

تحقيق أهدافها المسطرة وتطوير عملياتها لتواكب التغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة الداخلية منها والخارجية .

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية .

لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفايتها الإنتاجية ،وقد بلغت أهمية المراجعة الداخلية ذروتها للأسباب التالية :[1]

ا . التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية :

وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريق التي يتم بها انجاز الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة ،وبذلك فان المراجعة الداخلية تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة .

ب . كبر حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا:

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد منتجاتها وتشابك معالمها وحاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها ،حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بانتظار حتى يتم إجراء عملية التدقيق في نهاية السنة المالية من طرف المراجع الخارجي ،لذلك تحتاج تلك المؤسسات إلى أعمال المراجعة الداخلية للتأكد من صحة بياناتها المالية والمحاسبية فورا عند أوانها حتى لا تشوه سمعتها وتشي

[1] ماجستير - محلوف أحمد محمد ، "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأُردنية "، مذكرة في علوم التسيير غير منشورة ، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006، صفحة 64 - 65

ء علاقتها مع العملاء ،فأصبحت بذلك تدار العمليات بتفويض السلطات وتحديد الواجبات والمسؤوليات .وحتى تطمئن الإدارة المركزية على

سلامة العليات في الفروع المختلفة ،ظهرت الحاجة ممثلين عنها مؤهلين إداريا وفنيا وسلوكيا للاطلاع على الوقع والفروع وميادين العمل دوريا للتأكد من أن سياسات المؤسسة تنفذ بدقة ،وكذا المحافظة على مصالحها العامة .

ج . توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها :

تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية ،سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة ،وفي الغالب فان الإدارة العليا تحصل على المعلومات من مصدرين :

. معلومات من الإدارات التنفيذية .

. معلومات واردة في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين.

الفرع الثالث :الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية

تقدم المراجعة الداخلية يحكم كونها وظيفة داخلية من وظائف المؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها، العديد من الخدمات داخل المؤسسة ،ونذكر من أهمها ما يلي :[1]

ا/ **خدمات وقائية** :وتتمثل في مجموعة الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي داخل المؤسسة للتأكيد من وجود الكفاية والحماية للأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس أو الإهمال ،وحماية السياسات الإدارية ضد الانحراف عند التطبيق أو تغييرها دون مبرر لذلك.

ب /**خدمات تقييميه** :وذلك من حيث أنها تعمل على قياس وتفسير فاعلية نظم إجراءات الرقابة المطبقة في المؤسسة ومدى التماشي والتطابق مع السياسات الإدارية .وقد يستعمل المراجع الداخلي نفس الأدوات والوسائل التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معا .

ج /**خدمات إنشائية** : بحيث تطمئنا الإدارة بوجودها وفاعليتها على السياسات والمعلومات المقدمة إليها ،كما تقترح التعديلات والتحسينات على الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة .

[1] ـ كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، " دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية، بيروت،2001، صفحة :166

د/خدمات علاجية : وتتمثل في كل الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أية أخطاء قد يكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح أية أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة .

المطلب الثاني :البعد التاريخي للمراجعة الداخلية

أولا: مرحلة النشأة الأولى لوظيفة المراجعة الداخلية

ظهرت الحاجة إلى من يراجع – داخليا – في المؤسسات المختلفة ، فكانت بذلك بداية متواضعة لتطبيق مضمون المراجعة الداخلية حيث انحصرت اهتماماتها فقط بالعمليات المحاسبية والمالية وحماية الأصول .ولكن ولعوامل ومتغيرات عدة تطورت الوظيفة واتسع مفهومها وهدفها وحتى نطاقها ، لتشمل تقييم السياسات والخطط والإجراءات في المؤسسة ، كذلك تقييم مدى فاعلية الوسائل الرقابية المختلفة ، وامتد نشاطها إلى أكثر من ذلك لتشمل التقييم الشامل للأداء في الوحدات التنظيمية المختلفة

وللتعرف أكثر على بعض جوانب التطور في المراجعة الداخلية ، ولتحديد الأبعاد المختلفة التي أثرت على نموها ، فقد تم تقسيم تطورها إلى ثلاثة مراحل [1]، لا توجد بينها فواصل، وإنما هناك بعض الملامح التي تميز مرحلة عن الأخرى

- مرحلة النشأة الأولى لوظيفة المراجعة الداخلية ؛
- مرحلة التنظيم المهني ؛
- المرحلة المعاصرة ؛

كانت معظم الحكومات ومنذ نشأة الحضارات في حاجة دائمة إلى من يراجع إيراداتها من الضرائب وكذلك مصروفاتها .كما أنه منذ نشأة التجارة وأصحاب الأعمال يرغبون في التأكيد من سلامة أداء العاملين معهم وأمانتهم ، فظهرت بذلك وظيفة جديد .

وسواء كانت تلك الوظيفة تؤدى في مؤسسات حكومية أو في منشآت تجارية ، فإنها تسمى "المراجعة الداخلية " بالرغم من أن هذا المصطلح لم يعرف إلا حديثا .

كما أن ظهور الثورة الصناعية وانتشار الشركات الضخمة وانفصال الملكية عن الإدارة قد أدى إلى المزيد من الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية ، حيث عملت المؤسسات آنذاك على تعيين

[1] محمد محمود خيري يوسف ،"دراسات في مستحدات المراجعة "، دار الفكر العربي ، مصر 1993 ،صفحة :07 .

أشخاص مدربين ، كانت مهمتهم التحقق من دقة الحسابات واكتشاف الأخطاء ومنع الغش والاختلاس ، وكان يطلق على الشخص القائم عليها اصطلاح "كاتب المراجعة "[1]

بالإضافة إلى ذلك فقد كان للامركزية النشاط المحاسبي في المشروعات التي تزاول نشاطها عن طريق الفروع الواقعة على مسافات متباعدة ، الدور الكبير في زيادة الاهتمام هذه الوظيفة ، من أجل توحيد الأداء المحاسبي والسجلات داخل المشروع ككل ، وتتبع مدى أمانة المسئولين في تنفيذ الإجراءات والسياسات المرسومة ، وقد كان يطلق على القائم بعملية المراجعة هذه اسم " المراجعة المتجول "[2] ومنذ الثلاثينيات من القرن الماضي ، وبالضبط منذ أزمة الكساد التي عرفها العالم سنة1929 م، ازدادت حاجة الإدارة إلى المراجعين الداخليين .

ثانيا :مر حلة التنظيم المهني .

ما يميز هذه المرحلة عن سابقتها ، هو بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية من المهنية ، حيث تأسس أول تنظيم بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941م ، أطلق عليه اسم معهد المراجعين الداخليين "All"[3] ، فكانت بذلك نقطة تحول وخطوة إيجابية نحو التجسيد المهني لهذا الفرع من المعرفة .

لقد أخذ هذا المعهد على عاتقه مسؤولية إبراز أهمية وضرورة وجود وظيفة مستقلة تقوم بعمليات المراجعة داخل المؤسسة ، فكانت هناك اجتهادات عملية لتكوين أقسام المراجعة الداخلية في مؤسسات مختلفة ، ولكن حتى ذلك التاريخ (1941م) لم يكن هناك تحديدا نظريا متكاملا ووضحا لمفهوم المراجعة الداخلية .

بعد الحرب العالمية الثانية ظهرت متغيرات عديدة أدت إلى تطوير مفهوم المراجعة الداخلية، تذكر منها :

. زيادة حجم الأعمال في المشروعات المختلفة وتعدد أوجه النشاط بها[4] ,

. ظهور التدخل الحكومي بشكل واضح في المؤسسات الاقتصادية

. بروز ظاهرة اندماج المؤسسات وتوسعها جغرافيا داخل وخارج حدود البلد الواحد

. انتشار البنوك وشركات التامين [5]

---

[1]محمد محمود خيري يوسف ،مرجع سبق ذكره سبق ذكره ،صفحة 09 .

[2]محمود شوقي عطاء الله ، " دراسات متقدمة في المراجعة " ، مكتبة الشباب القاهرة ، 1994 ،صفحة : 276.

[3] uditorsAemalInt of utenstiI : A.I .I .

[4] محمود شوقي عطاء الله ،مرجع سبق ذكره ، صفحة : 275 .

[5]محمد محمود خيري يوسف ،مرجع سبق ذكره سبق ذكره ،صفحة : 10

. ليقوم على إثرها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1947 م بإصدار قائمة تشمل مفهوم وهدف ونطاق المراجعة الداخلية ،لكن بقي اهتمامها منصبا بشكل واضح على مراجعة النواحي المالية والمحاسبية وفي خلال عشر سنوات التي تلت تاريخ ظهور القائمة الأولى ،حدثت تطورات دفعت بالمعهد إلى إصدار قائمة أخرى لمسؤوليات المراجع الداخلي في سنة 1957 م ،وذلك للتغبير عن المفهوم الواسع للمراجعة الداخلية ،حيث لم تعد تلك الوظيفة التي تراجع نشاطا معينا من أنشطة المؤسسة ،بل يمتد عملها

ليشمل كل الأنشطة التي يرجى من مراجعتها تحقيق فوائد وتقديم خدمة للإدارة ،وهذا الأمر يفسر توسع نطاق عمل المراجعة الداخلية إلى ابعد من مجرد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية إن ما حدث من تطور في المراجعة الداخلية ،والذي يرجع فيه كل الفصل إلى معهد المراجعين الداخليين "AII" باعتباره هيئة مهينة ،امتد ليشمل النواحي التعليمية .

حيث أوضحت دارسة قامت بها جمعية المحاسبين الأمريكيين على 130جامعة أمريكية ،إن هناك 16جامعة كونت المادة التعليمية وقامت بتدريس مادة المراجعة الداخلية ،و13جامعة تعيد النظر في برامجها من اجل تطويرها وتدريسها مستقبلا[1] .

ولقد كشفت هذه الدارسة عن مدى أهمية تطوير وتكوين مادة علمية المراجعة الداخلية كفرع حديث من المعرفة تدرس في الجامعات.

ثالثا: المرحلة المعاصرة .

بدأت هذه المرحلة في أوائل الستينات ، وما يميزها عن سابقاتها ، أن تطور وظيفة المراجعة الداخلية قد تفرع إلى ثلاثة اتجاهات

- البناء النظري للمراجعة الداخلية (الجانب النظري والأكاديمي)
- الرفع من مستوى الأداء المهني (الجانب المهني) ؛
- الجانب التعليمي ؛

أ- التوجه النظري : البناء النظري للمراجعة الداخلية

ظهرت عدة أبحاث تناولت عملية البناء النظري في مجال المراجعة الداخلية ، ولقد كانت تلك الدراسات إسهاما واضحا في تكوين النظرية ، والتي ارتكزت في مجملها على الأساليب العلمية في التوصل إلى النتائج .

ومن أهم تلك الإسهامات ما يلي :

[1]نفس المرجع السابق ، صفحة : 13 .

أ-1- دراسة تشرشل" churchill" :

كانت دراسته الأولى عام 1962 م ، وتناولت المراجعة الداخلية ك"وظيفة تأثير اجتماعية " حيث استخدام في ذلك أسلوبا منهجيا يعتمد على التجريب العلمي للتوصل إلى النتائج .

ومفاد هذه الدراسة أن المراجع الداخلي يتأثر ويؤثر على الأشخاص المراجعة أعمالهم ، وبناءا عليه فقد توصل تشرشل إلى نتيجة واضحة هي أن تأثير عملية المراجعة الداخلية يأتي عبر قناتين : الأولى خلال تقرير المراجع ، والثانية من خلال تصرفات و سلوك المراجع كما يراها أو يسمع عنها الغير (العاملون) بالمؤسسة ،كاهتمامهم بسلوك المراجع انثناء قيامه بعملية المراجعة ،بالشيء الذي يفحصه بدقة متناهية و بالشيء الذي لا يهتم به...الخ.

كما شملت دراسته التمييز بين نوعين من التأثير لعملية المراجعة الداخلية في حد ذاته :

- تأثير يحدث بمجرد توقع وصول المراجع إلى موقع المراجعة ؛
- تأثير يحدث أثناء عملية المراجعة ذاتها ؛

أ-2- دراسة كوبر و تشرشل " Cooper et Churchill" :

أجريت هذه الدراسة في الفترة مابين 1964 و1965 ، وكانت تهدف إلى تحديد الصور المختلفة التي يراها الأشخاص الخاضعين لعملية المراجعة ، وقد استخدم الباحثين أسلوب الدراسة الميدانية على شركات أمريكية وتوصلا إلى نتائج هامة ، أهمها :

إن المديرين بالإدارة الوسطى هم الأكثر اشتراكا في عملية المراجعة ، والأكثر اتصالا بالمراجع الداخلي يعكس الأفراد العاملين في الإدارة العليا أو العاديين ؛

- تقديم تحليلات إحصائية توضح موقف الأفراد (أفراد العينة) من المراجعة الداخلية ؛ والى جانب هذه الدراسة ، فقد قام تشرشل و زملائه ببحوث أخرى في نفس الموضوع ، وقد كانت إسهاما إيجابيا في تطوير نظرية المراجعة من عدة زوايا :

- استنتاج الخصائص الأساسية لعملية المراجعة الداخلية ؛
- تحديد تعريف خاص لعملية المراجعة ؛
- الإشارة إلى العلوم السلوكية كمصدر أساسي لتكوين النظرية في المراجعة الداخلية ؛

ب- التوجه المهني : الرفع من مستوى الأداء المهني .

شكل معهد المراجعين الداخليين " A II " بالولايات المتحدة الأمريكية لجانا في عام 1974م ، وذلك لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية ، حيث أدى إنشاء

فروع عديدة لهذا المعهد في عدد كبير من الدول إلى انتشار فكرة "**المهنية**" في المراجعة الداخلية .

وبعد مرور ثلاثة سنوات (أي في عام 1977م) ، قدمت تلك اللجان تقريرا تضمن جوانب مختلفة لتطوير المراجعة الداخلية والأداء المهني فيها .

وفي عام 1978م ، صادق المعهد على ما جاء في التقرير وكانت بذلك محاولة منه لتصميم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ، تضاف إلى محاولاته العديدة السابقة في تحديد مفهوم وتوسيع نطاق المراجعة الداخلية ، ولقد أراد المعهد من هذه الخطوة (وضع المعايير والمصادفة عليها) الرفع من مستوى الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية ليس فقط على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية ، على المستوى العالمي حين وصف تلك المعايير بالعالمية .

وتنقسم معايير الأداء المنهي في المراجعة الداخلية إلى : معايير خاصة بالاستقلال المهني ؛ معايير متعلقة بكفاءة الأداء المهني ؛ معايير خاصة بنطق العمل ؛ معايير تنفيذ عملية المراجعة الداخلية ومعايير إدارة العمل بقسم المراجعة الداخلية ، ومجمل هذه المعايير يمكن تبويبها وترتيبها في صنفين أساسيين من تلك المتعارف عليها :

– المعايير المتعلقة بالتأهيل والأداء المهني(noirames de qulifictiNor).

– المعايير المتعلقة بسير العمل والتنفيذ(ementFonctionnmesNor) .

إن هذه المعايير تتفرع إلى أقسام أخرى سنتطرق إليها بشيء من الفصل الموالي .

ج– التوجه التعليمي :

اختلفت وجهات النظر حول تخصيص منهج دراسي لمادة المراجعة الداخلية كغيرها من المواد التي تقدم ضمن البرامج الدراسية بالجامعات ، فأثير بذلك جدل كبير حيث ذهب فريق منهم وعلى رأسهم "Jérome" سنة 1955م إلى الاعتراض على تدريس مادة المراجعة الداخلية ، ولهم في ذلك مبررات تؤيد وجهة نظرهم هذه ولعل أهمها :

– إن مهارات المراجع الداخلي يستنبطها من مصادر متنوعة من المعرفة ، والتي تقدم ضمن مواد أخرى تدرس في مجال العلوم الإدارية وليس فقط ضمن مقررات محاسبية ؛

– تدرس المراجعة الداخلية بواسطة أفراد متخصصين في المحاسبة وهذا قد يحد من كفاءتها عند ممارسة عمليا ؛

– تركز المراجعة الداخلية على جونب تقييم الأداء الإداري ككل ، بعكس المحاسبة التي تركز فقط على التقرير عن النواحي المالية في المؤسسة ، وعليه فإن المراجع لا يحتاج في عمله وفي معالجته للمشاكل للعلوم المحاسبية فقط .

المطلب الثالث : أهداف ودور المراجعة الداخلية

الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية

تسعى وظيفة المرجعة الداخلية إلى مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال ،فهي تزودهم بالتحليلات ، التقييمات ، التعليقات ، التوصيات ومختلف الآراء و المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تم فحصها.ولما كانت صفة الشمول من خصائص المراجعة الداخلية ،فإنه المراجع الداخلي يختص بأي نشاط من نشطة المؤسسة في النواحي التي ترى الإدارة ضرورة ومنفعة في فحصها .

ولتحقيق هذا الهدف العام للمراجعة الداخلية فإنه لابد من :

. مساعدة مسئولي المؤسسة في البحث عن نقاط الضعف الموجودة والتعرف عليها ومواجهتها ،وكذلك تحسين فعاليتها ؛

. إعلام الإدارات المعنية ودائما الإدارة العامة بالاختلالات التي تحدث في العمل و التأكيد على تصحيحها ؛

. التأكيد من حسن تطبيق القوانين ومدى الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعية ،ومدى ملائمة الإجراءات الخاصة بحماية الأصول و المحافظة عليها ، وكذلك التحقق من الثقة التي يمكن أن توليها ولكي يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية من جهة وأهداف أفراد إدارة المراجعة الإدارة للمعلومات التي تفيدها في اتخاذ القرارات المناسبة[1]

الداخلية من جهة أخرى ، لابد أن نميز بين هذين النوعين من الأهداف ،فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية ،فيمكن القول بأنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لإدارة المراجعة الداخلية في أية مؤسسة هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذه المؤسسة ،فإنه المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية .

. مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ؛

. قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف ؛

[1] - OLIVIER LEMANT :¨Quelle est la place de l'Audit Interne dans l'entreprise ?¨, Revue française de l' Audit Interne .N°117. Novembre 1993.page : 25.

. تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها ؛

. حماية أصول المؤسسة من السرقة و الإهمال ؛

. منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت ؛

. تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية ؛

الفرع الثاني : دور المراجعة الداخلية .

شبه ليونال " Lionel Stoléru " دور وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة بدور الأذن الداخلية عند الإنسان ، والتي تعد بمثابة منطقة توازن الجسم ككل[1] " Olivier Lamant " إلى وصفها بطبيب المؤسسة، على أساس أنها وظيفة تتدخل بطلب من الإدارة لفحص أعمال وظيفة أو نشاط وتتبع في ذلك خطوات الطبيب عند ما تكون أمامه حالة مرضية، حيث يعمل المراجع الداخلي على:

. وضع (Un diagnostic) شامل لتلك الوظيفة أو النشاط لتحديد نقاط الضعف الموجودة تشخيص والتعرف على أسبابها وتقييم نتائجها ؛

. (Un pronostic) المسئولين وإعلامهم بتلك المشاكل، والتعاون معهم لإيجاد حلول تنظيمية إنذار مناسبة ؛

. تقديم (Une thérapeutique)في صورة توصيات في تقرير يرفعه للإدارة لتتخذ القرارات العلاج اللازمة ؛[2]

المطلب الرابع :خطوات إنجاز المراجعة الداخلية

يجب على المراجع الداخلي تتبع مجموعة من الخطوات أثناء إنجازه لعملية المراجعة الداخلية من أجل إبداء الرأي حول القوائم المالية وتتضمن :

1.التحضير لمهنة المراجعة الداخلية :يتطلب من المراجع الداخلي قبل القيام بتنفيذ أعمال المراجعة القيام بالتحضير الجيد للمهمة وتتم العملية عبر مرحلتين :

أ) الأمر بالمهمة :وهو عبارة عن تفويض الذي تعطيه المؤسسة للمراجع الداخلي وقد يكون على شكل وثيقة مكتوبة أو على شكل أمر شفهي .

[1] - ETIENNE BARBIER : « L'audit interne – permanence et actualité » , édition d'organisation ,2éme édition ,paris ,France , 1995, page :24.

[2] -OLIVIER LEMANT , R.F.A.I, op-cit ,page :25.

ب) الدراسة والتخطيط :تعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة للمراجع الداخلي لإنجاح مهمته حيث يجب عليه وضع خطة مبنية على المخاطر لتحديد أولويات مهمة المراجعة بما يتلاءم مع الأهداف المسطرة .ويتم تنفيذ هذه المرحلة كالآتي :

– الاطلاع والفهم :وهى عملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة من طرف المراجع الداخلي والتي تساعده على فهم الموضوع محل المراجعة من أجل معرفة والوصول إلى الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة

– خطة التقارب :هي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجع.

– تحديد مواقع الخطر :يقوم المراجع بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط

– التقرير التوجيهي :يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقه ،كما أنه يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها

2)تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية : من أجل القيام بعملية المراجعة الداخلية لابد من العمل بها على مراحل أساسية ،وقبل أن يقوم المراجع الداخلي بأداء مهمة المراجعة الداخلية لابد له أن يقوم بالتحضير والتخطيط الجيد وهنا يرتكز المراجع الداخلي على العناصر التالية :

– دراسة الوحدة أو النشاط موضوع الوحدة

–التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

– خطة عمل المراجعة

3) التقرير : تعتبر هذه الخطوة الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة يدرج المراجع الداخلي في التقرير ،المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات ويفضل عرض التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور وتتمثل قدرة المراجع الداخلي في العرض الواعي والواقعي لنتائج ما قام به من فحص ومتابعة تنفيذ التوصيات ،ويعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها وبناء على الملاحظات التي تم تسجيلها أثناء القيام بالمهمة فأنه بقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ التوصيات .

المبحث الثاني :ماهية مصداقية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية كجهاز لقيادة المؤسسة في تقرير عن الانجاز الإداري والتصديق على نجاح أو فشل هذه الإدارة، وربما تحتوي أيضا على إشارات تحذيرية غن الصعوبات والعراقيل المتوقعة وحتى يتمكن الفرد من قراءة هذه القوائم المالية المعقدة ينبغي عليه إن يكون متفهما لإمكانياتها وما تحتوي عليه من معايير للتعرف غلى معنى البيانات التي توصلها ، كما يستلزم الأمر كذلك أن يتفهم الفرد لطريقة عمل النظام المحاسبي ومغزى العلاقات المالية المختلفة حتى يتمكن من تفسير البيانات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية ،

المطلب الأول :مفهوم مصداقية القوائم المالية وخصائصها.

الفرع الأول: تعريف مصداقية القوائم المالية[1] .

إن إعداد مصداقية القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء ،لكن رغم إن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لأخرا لانا هناك فروقا بينها تسببت فيها ظروف اجتماعية واقتصادية وقانونية تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي ،إن هذه الظروف المختلفة فد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية مما ينتج عن هذا الاختلاف استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي لعطاء أسس مختلفة للقياس ،فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل الإدارة والإطراف المعينة صورة مختصرة عن الإرباح المركز المالي للمؤسسة إلى الإطراف المستفيدة من هذه المعلومات فالنظام المحاسبي المالي يبين للقوائم المالية الواجب المؤسسة إعدادها سنويا والتي تشمل : الميزانية دولة حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير حركة رؤوس الأموال وملحق يبين القواعد طرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات تكميلية على الميزانية وجدول حسابات النتائج، انطلاقا مما سبق نجد أن القوائم المالية :هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبيا ،حيث استعمال وسائل وأدوات لتجميع وتبويب المعلومات والبيانات المحاسبية التي تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج إعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة.

[1] دليل ألد هراوي ،تحليل القوائم المالية لإغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث الاسكندارية 2006 ص 13،

الفرع الثاني :الخصائص النوعية لمصداقية للقوائم المالية

لقد برزت الحاجة إلى وجود معايير محاسبية ذات جودة عالية تمكن المستخدمين للقوائم المالية من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية غلى نحو يحقق اكبر عائد ممكن تحقيقه ،من خلال ما تحتويه القوائم المالية على معلومات جيدة وتخلو من تحريف وتمثل الوضع المالي للمؤسسة بصورة عادلة وصحيحة ،وفي هذا السياق حدد مجلس معايير المحاسبية الدولية أربعة خصائص تجعل من المعلومات المالية المعروضة مفيدة للمستخدمين وهي[1] :

1 القابلية للفهم :وتعني خاصية القابلية للفهم إي إن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن من فهمها ،فمن ناحية تتطلب إن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقد

2 الملائمة : وتعني خاصية الملائمة إن تكون المعلومان المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه ،وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للإحداث الماضية والحالية والمستقبلية ،فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما لها قدرة التأثير على القرارات وعندما تفقد القدرة بالتأثير على القرارات والصبة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة وبالتالي تصبح المعلومة المالية ملائمة ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عدم ذكرها له تأثير غلى القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

3الموثوقية :وتعني الموثوقية إن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن إي تحيز ولا تتاثر بالإحكام الشخصية للقائمين غلى إعدادها وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية ،

–**التمثيل الصادق** :بحيث المعلومات المالية تكون ممثلة بصدق للعمليات والإحداث المالية التي حدثت في المؤسسة والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية .

– **الجوهر فوق الشكل** :فيجب أن بتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني فلا فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة .

[1] فلنر محبس وروبرت محبس ،المحاسبة المتوسطة ترجمة احمد حامد حجاج ،دار المريخ،الرياض ،2003،ص 43

المطلب الثاني :مسؤولية وشروط إعداد مصداقية القوائم المالية

الفرع الأول: مسؤولية إعداد مصداقية القوائم المالية

إن مسؤولية إعداد وتجهيز القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة ،وعليها بيان إنها قد مارست الدقة في إعدادها إما حدوث أخطاء الجوهرية وغير الجوهرية ،

الفرع الثاني :شروط إعداد مصداقية القوائم المالية

عند إعداد وتقديم القوائم المالية يجب توفير معلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة وذات منفعة ،الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد ،إذ يجب إن تفوق المنفعة المعلومات تكلفة إعدادها

1. القوائم المالية تضبط وتعد في اجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية

2- كل عنصر من مكونات القوائم لابد أن يكون معرفة بصورة واضحة و أن يظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة.

3- التسمية الاجتماعية .الاسم التجاري رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية [1]

4- طبيعة القوائم المالية (حسابات مجمعة ، حسابات إدماجية)

5- تاريخ الإقفال

6- العملة المستعملة ومستوى التقريب

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة يجب ذكرها :

- عنوان المقر الاجتماعي ، الشكل القانوني ،مكان النشاط والدول المتواجدة فيها
- الأنشطة الأساسية وطبيعة العمليات المنجزة
- اسم الشركة الأم وبالأخص اسم المجموعة المرتبطة بتاريخ الوحدة.
- العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة
- القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية ،ويمكن تقريب المبالغ إلى إلف وحدة.

[1] رضوان حلوة حنان ،النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير ، دار وائل لنشر ،عمان ،2003، ص ص27-24

المطلب الثالث: أهداف مصداقية القوائم المالية

الفرع الأول :الأهداف العامة

1.توفير المعلومات التي تفيد ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية

2.توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات المستقبلية ،حيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية وتحديد درجة عدم التأكد المحيطة بها

3.توفير المعلومات المتعلقة بموارد المؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت عليهما، حيث تساعد هذه المعلومات مختلف المستخدمين الخارجين على تحديد نواحي القوة والضعف لمواجهة العسر المالي ،وهكذا نجد إن الأهداف الرئيسية الثلاثة جاءت لتحدد:

- من هم المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية
- طبيعة القرارات التي يتخذونها والمعلومات التي تلزم هذه القرارات
- المعلومات التي يمكن الإفادة بها في القوائم المالية لمقابلة مستخدمي هذه القوائم

الفرع الثاني :الأهداف التفصيلية

1.توفير المعلومات التي تفيد في أداء المؤسسة وتحديد أرباحها

2.توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة والعسر المالي وتدفق الأموال

3. توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم أدائها بصفة خاصة تحديد نجاح الإدارة في المحافظة على موارد المؤسسة ومما سبق يمكن إبراز أهمية مصداقية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاثة عناصر أساسية :

- أداة اتصال :حيث تعمل القوائم المالية على توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعملي المعلومات المالية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنه
- وسيلة لتقييم الأداء :حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها
- وسيلة في اتخاذ القرارات :حيث الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل .

الفصل الثاني : الدراسات السابقة

الفصل الثاني :الدراسات السابقة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع .

المبحث الأول :الدراسات السابقة للمراجعة الداخلية

المطلب الأول :الدراسات السابقة باللغة العربية

*دراسة غوالي محمد البشير ،دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ،رسالة الماجستير في علوم التسيير فرع إدارة إعمال جامعة الجزائر 2004/2003 يهدف هذا البحث إلى دراسة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة إلى مدى اعتبار المراجعة أداة رقابية ؟حيث تم الاعتماد على المنهج التحليلي الخاص بالقسم النظري للدراسة والقسم التطبيقي اعتمد على منهج دراسة حالة ،ولقد توصل إلى النتائج التالية ومن أهمها :ضرورة تصميم نظام الرقابة الداخلية ،إنشاء مصلحة بالمراجعة الداخلية وضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال المؤهلين خاصة أعوان التنفيذ والإطارات المتوسطة [1]

*دراسة شعباني لطفي ،المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة إعمال جامعة إدرار2004/2003دور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة :فيما تمكن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟ حيث تم الاعتماد على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة ومن تم الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي كما توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل من حدوث الأخطاء وتسعى إلى أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع ا لشيء الذي يزيد من المرد ودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الإرباح المسجلة من طرف المؤسسة [2]

*دراسة عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 2010/2009تعالج الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة :العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة حيث توصلت إلى النتائج التالية :تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالبنك باستقلالية مناسبة ،أن نسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية هي ما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه[3]

---

[1] غوالي محمد البشير دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة إعمال جامعة الجزائر2003

[2] شعباني لطفي،المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ،رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة إعمال ،جامعة الجزائر 2004/2003

[3] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة .التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية رسالة ماجستير في العلوم التجارية جامعة الجزائر 2010/2009

*دراسة سارة بن عثمان ،دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماس تر أكاديمي ،علوم الاقتصادية جامعة ورقلة2013/2012 تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟حيث توصلت النتائج التالية :تعتبر المراجعة الداخلية بالإضافة إلى كونها إحدى أهم أنظمة الرقابة الداخلية ومن بين الوسائل الأكثر فاعلية المستعملة في توجيه وترشيد عملية اتخاذ القرار لما توفره من دعم في كل خطوة من خطواته انطلاقا من مرحلة تحديد المشكلة وصولا إلى متابعة اتخاذ القرار [1]

المطلب الثاني :الدراسات الأجنبية

chekroun merime le rol delaudit interne dans le pilotage et la * – cas dun echantiiions d performance du system de control intene entrepriise algériennes thèse de doctorat en sciences de gestation .université Abou berk bel aïd de Tlemcen.2013/2014

* دراسة مريم شقرون دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداة نظام الرقابة الداخلية ،عينة من الشركات الجزائرية *أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلقا يد تلمسان 2014/2013كما عالجت الإشكالية الرئيسية :أن وظيفية المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية .وهل أن وظيفية المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أدائها حيث تم استخدام الدراسة التجريبية لتحقيق في ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية العامة تساعد على كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية كما توصلت النتائج التالية :أنه على الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هو نوع من مرحلة التعلم ،إلا أنه يوفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة [2]

*Ziani Abdelhakim .le rolede l audit interne dans l amélioration de la go uvernance d entreprise car entreprise algériennes .thés de doctorat en sciences économiques .université Abou berk delkaid de Tlemcen 2013/2014

* دراسة زيان عبد الحق ،دور المراجعة الداخلية في تحسين حكومة الشركات عينة من الشركات الجزائرية ،أطروحة الدكتوراه في علوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة عبد الباقي بلقا يد تلمسان 2014/2013كما عالجت الإشكالية التالية :كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساعد على تحسين حكومة الشركات ؟لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لوصف حكومة الشركات والمراجعة الداخلية وتحليل دورا لمراجع الداخلي في المؤسسة ،حيث تحصلت على النتائج التالية :توصلت

[1] دراسة سارة بن عثمان ،دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية فرع التسيير ،جامعة ورقلة 2013/2012

[2] دراسة مريم شقرون ،دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية ،أطروحة دكتورة في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلقا يد تلمسان 2014/2013

إلى أن الشركة الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا عاما في إدارة إعمالهم وذلك من اجل تحسين أدائها وضمان القدرة التنافسية [1]

المبحث الثاني: الدراسات السابقة لمصداقية القوائم المالية

المطلب الأول :الدراسات السابقة باللغة العربية

* دراسة فاتح سردوك .2004 دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ،حيث هدفت الدراسة إلى تحديد إلى إي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية ،وتمثيلها بصحة وبعدالة المركز المالي للمؤسسة ولقد كانت ابرز النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية ،وكذلك الاعتماد على تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة ،وأيضا اعتماد المؤسسة لنظام رقابة داخلية جيد منظم ومحكم يضمن تحقيق الأهداف المسطرة ويؤدي إلى التقليص من احتمالات الخطأ والغش كما يؤدي إلى الاقتصاد في الوقت والتكلفة بالنسبة لإعمال المراجعة في اغلب مراحلها [2]

* دراسة محمد أمين لونيسة2016 ،تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة ومصداقية المعلومة المالية ،دارسة عينة من مكاتب الجودة المحاسبية ،هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطور مهنة التدقيق على جودة المعلومة المالية من خلال دراسة مدى مواكبتها للتطورات العالمية على مختلف الأصعدة انطلاقا من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني ،وخلصت الدراسة إلى هناك مواكبة نسبة لتطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية ما يزيد من درجة تأثيرها على تحسين جودة المعلومة المالية [3]

* دراسة خلايفية 2019،جاحدو التدقيق الخارجي في الجزائر بين تطور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية :هدفت الدراسة إلى عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ثم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية سارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية ومدى اعتماد مزاولي المهنة على معايير التدقيق الدولية وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها استمرار الاعتماد على معايير التدقيق الدولية من قبل مزاولي المهنة في الجزائر لكون معايير التدقيق الجزائرية حديثة التطور ولم تشمل جميع المجالات [4]

---

[1] دراسة زيان عبد الحق ،دور المراجعة الداخلية في تحسين حكومة الشركات أطروحة الدكتورة في علو الاقتصاد جامعة عبد الباقي بلقا يد تلمسان 2014/2013

[2] دراسة فاتح سردوك ،دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية ،2004

[3] محمد أمين لونيسة ،تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية ،2016

[4] دراسة خلايفية جاحدو،التدقيق الخارجي في الجزائر بين التطور تطور معايير التدقيق الولية ومعايير التدقيق الجزائرية 2019

*دراسة علي بن موفقي دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وإنعاشها على موثوقية القوائم المالية ،هدفت الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها على موثوقية القوائم المالية من خلال معرفة دوافع المحاسبة الإبداعية ممارساتها والإجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات للحد من أثارها وتوصلت الدراسة إلى إن المحاسبة الإبداعية تمارس للتلاعب بالأرقام ،بقصد تحقيق أهداف محددة لذا وجب على مدقق الحسابات إن يكشف الأخطاء والغش والكشف على حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الأخلاقية [1]

دراسة الصلاح، بعنوان مخاطر امن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها على صحة ومصداقية القوائم المالية في البنوك التجارية الأردنية، هدفت هذه الدراسة التعرف على مخاطر امن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها على صحة و ومصداقية القوائم المالية ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام التحليل الوصفي ،وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية :على البنوك الأردنية وضع ضوابط للموظفين عند استخدام الحاسوب الالكترونية والقيام بمراقبة مدى تطبيق الضوابط الرقابية التي تضعها للحد من مخاطر امن نظم المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني :الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

* دراسة (Dhillon 1999) بعنوان managions and comntrollig computer mésuse

هدفت الدراسة لبى مناقشة العديد من امن المعلومات التي تنتج من الاحتيال على أنظمة الحاسوب ،إذ أنه يمكن تفادي هذه الخسائر إذا تبنت المنظمات نظرة أكثر واقعية في التعامل مع مثل هذه الحوادث

* استهدفت دراسة ،اختبار دور معايير التقرير المالي الدولي في تحسين جودة ومصداقية القوائم المالية وتخفيض مستوى التباين لدى مستخدمي تلك القوائم المالية نتيجة تطبيق معايير محاسبية وقد توصلت الدراسة إلى إن هناك علاقة جوهرية بين تبني معايير التقرير المالي الدولي وتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتحسين مستوى الإفصاح والشفافية كما أنه يجب التوافق مع معايير التقرير المالي الولي مع الأخذ في الاعتبار التشريعات القانونية والبيئة الاقتصادية بالقدر الذي يؤدي نحو توحيد لغة التقرير المالي دوليا

* دراسة بعنوان(Chang king2005)بعنوان mesurions the performance of information

هدفت الدراسة إلى تطوير الأداء المستخدمة في تقييم مصداقية القوائم المالية ،اعتمد الباحث على أسلوب الإستبانة لجمع معلوماتهم ،قامت الدراسة على عينة من(346)مستخدما للنظام في(149) منظمة وقد تكونت أداة القياس من ثلاثة أبعاد أساسية ، وهى مصداقية القوائم المالية وخدمة الأداء وفاعلية تكنولوجيا

[1] علي بن موفقي ،دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية 2019

المعلومات ومن أهم النتائج هذه الدراسة ما يلي: أن الأداء المستخدمة ليست شاملة كفاية لتغطية جوانب مصداقية القوائم المالية وان استخدام مقاييس تكنولوجيا المعلومات مفيدة للمنظمة وذلك لاستخدامها لمراقبة مصداقية القوائم المالية ،حيث تسهل من عملية مراقبة مصداقية القوائم المالية وهناك علاقة إيجابية بين تكنولوجيا المعلومات وتطوير مصداقية القوائم المالية للمنظمة

* دراسة(benbassat2006 بعنوان chnologie objectives Reich factor That influence the social dimension of alignement de tween business and information te

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى أهمية الانسجام والتوافق بين نظم تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في المنظمة والقوائم المالية وبيان العوامل التي تؤثر على هذا الانسجام ،قامت عينة الدراسة على ثلاثة شركات تأمين في الولايات المتحدة ،وبينت نتائج الدراسة أهمية الانسجام والتوافق بين أنظمة تكنولوجيا المعلومات المستعملة مع القوائم المالية ،حيث كلما تناسبت أنظمة تكنولوجيا.

المبحث الثالث :مناقشة الدراسات السابقة

المطلب الأول : أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
– تعمل كل من المراجعة الداخلية ومصداقية القوائم المالية إلى الكشف عن مخاطر الأخطاء والغش وعن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد والتصرفات المهنية الغير الأخلاقية – تهدف كل من المراجعة الداخلية ومصداقية القوائم المالية على التعرف على مخاطر أمن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها على صحة ومصداقية القوائم المالية – تسعى المراجعة الداخلية ومصداقية القوائم المالية إلى التطبيق الجيد للقواعد والقوانين وضبط مختلف القوائم المالية بكفاءة وفعالية	– المراجعة الداخلية هي وظيفة يقوم بها أشخاص هم موظفون المؤسسة بينما إعداد مصداقية القوائم المالية يقوم بها أشخاص من داخل وخارج المؤسسة – تتصف المراجعة الداخلية بتطبيق القواعد واللوائح القانونية بينما تتصف مصداقية القوائم المالية بالدقة والوضوح في إعدادها – تتميز المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية بينما تتميز مصداقية القوائم المالية بصدق المعلومات والعمليات المحاسبية والمالية – تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق أهداف المؤسسة والمحافظة على استمرار نشاطها بينما تسعى مصداقية القوائم المالية عن الكشف الأخطاء والتجاوزات الموجودة في هذه القوائم والتقارير المالية

المطلب الثاني : الاستفادة من الدراسات السابقة

من خلال تطرقنا إلى الاستفادة من الدراسات السابقة لاحظنا من لابد إلى ضرورة تصميم نظام الرقابة الداخلية وإنشاء مصلحة بالمراجعة الداخلية وضرورة القيام بدورات تدريبيه للعمال المؤهلين خاصة أعوان التنفيذ ومنع مختلف وسائل الغش والقليل من حدوث الأخطاء والحد الإسراف والضياع وتسعى كذلك إلى توجيه وترشيد عملية اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة وتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية لكي تسهل من عملية مراقبة مصداقية القوائم المالية، حيث أن هناك علاقة ايجابية بين تكنولوجيا المعلومات وتطوير مصداقية القوائم المالية في المؤسسة.

خلاصة الفصل

من خلال تطرقنا في هذا الفصل إلى مختلف الدراسات السابقة للمراجعة الداخلية ومصداقية القوائم المالية حيث تبين لنا أن المراجعة الداخلية تعمل على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة وتهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهام ومسؤولياتهم، وذلك بقيام المدقق الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة بالاعتماد على مختلف القوائم المالية التي تستخدمها المؤسسة لضمان تسيير نشاطها.

الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية لشركة إنتاج الكهرباء والغاز بولاية ادرار.

الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية لشركة إنتاج الكهرباء والغاز بولاية أدرار

تمهيد:

تعد شركة الوطنية للكهرباء والغاز بأدرار من بين الشركات الرائدة في ميدان الاقتصاد الوطني ،لما لها من أهمية في تحقيق الرفاهية الاقتصادية على المستوى المحلي ،

نظرا للتحديات التي أفرزتها التغيرات الاقتصادية الناتجة عن توجه البلاد نحو الاقتصاد الحر الذي يستدعي وضع سياسة رشيدة لعملية تسير الموارد المالية للشركة ،من أجل تحقيق أهدافها وذلك بتوفير الإجراءات المحققة للخصائص النوعية للمعلومة المالية من هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المبحثين ،المبحث الأول تقديم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز والمديرية للإنتاج بادرار ،أما المبحث الثاني فنتناول فيه تحليل القوائم المالية لشركة الكهرباء والغاز بادرار

المبحث الأول : تقديم عام لشركة الوطنية للكهرباء والغاز

سوف نوضح في هذا المبحث تعريف عام لمجمع سون لغاز بمختلف فروعها وتقديم تعريف لفرع الإنتاج وأهدافها والهيكل التنظيمي ومختلف المصالح المتواجدة بها .

المطلب الأول : تعريف عام لشركة إنتاج الكهرباء والغاز.

أولا : تعريف الشركة الوطنية للكهرباء والغاز

تصنف شركة إنتاج الكهرباء والغاز ضمن القطاع الاقتصادي الإنتاجي وهي في المرتبة الثانية بعد شركة سون طراك من حيث البنية التحتية والوزن الاقتصادي حيث تقوم بعملية الإنتاج والتموين بالطاقة الكهربائية في الجزائر فهي تعتبر الوحيدة في هذا المجال منذ نشأتها .

ثانيا: أهداف شركة الوطنية الكهرباء والغاز

إن الأهداف الأساسية لشركة إنتاج الكهرباء والغاز تتمثل في ما يلي :

- الإنتاج والمتمثلة في الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء(SPE)
- التسيير والمتمثلة في الشركة الجزائرية لتسيير شبكة الكهرباء والغاز(GRTE GRTG)
- النقل والتوزيع للكهرباء والغاز والمتمثلة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SDO)

كذلك نقل وتوزيع الغاز بالأدوات التقنية ،كما أن محطاتها الجديدة أكسبتها إمكانية تدخلها في قطاعات أخرى للنشاطات تمثل منفعة من أجل المؤسسة لاسيما في مجال تجارة الكهرباء والغاز نحو الخارج .

منذ إصدار قانون على الكهرباء وتوزيع الغاز بالتقنية ،سونلغاز غير بنيتها من أجل أن تتأقلم مع هذا القانون واليوم هي شيدت في مجموعة صناعية مكونة من جمعية بينما في المشاركة من أجل أن تضع نفسها في خضوع مع أحكام قانون فيفري ،حيث عينت سونلغاز محطات جديدة على النشاط وحولتها إلى

مجموعة صناعية تتكون من دار الأم والفروع المستقلة من القاعدة ،الفروع المستقلة للإعمال ،الفروع المحيطية ،الجمعيات المشاركة

ثالثا :مهام الشركة الوطنية الكهرباء والغاز.

– تأمين إنتاج نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية التي تعد منتجا غير قابلا للتخزين ،حيث يتم إنتاجها مباشرة من محطات الإنتاج

– نقل وتوزيع الغاز الطبيعي الذي ينتج من طرف سونطراك ،بحيث تقوم مؤسسة سونلغاز بشرائه وإعادة تسويقه مع المحافظة على شروط الجودة .

المطلب الثاني :تعريف شركة إنتاج الكهرباء والغاز

أولا: تعريف شركة أنتاج الكهرباء والغاز

تعتبر من بين فروع مهن القاعدة لمجمع سونلغاز مهمتها هي أنتاج الكهرباء من مصادر حرارية ومائية مع أمكانية الالتزام بحماية وأمان البيئة ،كما أنها تختص في التجارة بالكهرباء المنتجة ،تأسست شركة إنتاج الكهرباء في جانفي تحت مسمى الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء بقدرة إنتاجية يقدر استيعابها بMw 35،9234 وهى في طور الزيادة وتتكون الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء من أربعة أنواع مختلفة للطاقة حسب الدرجات مقسمة كم يلي :

تربين الغاز بطاقة إنتاجية تقدر(Turbin àGAZ) 38،6514 Mw)

تربين البخار بطاقة إنتاجية تقدر(PEURVA àBINTUR) MW2487)

هيدروليك بطاقة إنتاجية تقدر(HYDRAULIque à TURBINE) MW57،227)

ديزل بطاقة إنتاجية تقدر(DIESEL) MW57،227)

ثانيا: تقديم الوحدة الإنتاجية لولاية أدرار

تعتبر محطة توليد الكهرباء بأدرار جزء من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء والغاز ،تأسست 1982سنة بمحركات د يزال ذات تكنولوجيا يابانية من نوع FUJI حيث كل محرك ينتج 8،1 ميغاواط ثم أضيف محركين من نفس النوع سنة 1984نظرا لازدياد حاجة الولاية من الطاقة وفي سنة 1988جهزت المحطة بمحركين آخرين سعة كل منهما 15ميغاواط وفي سنة1992 انطلق مشروع انجاز محطة كهربائية بجميع ملحقاتها وتتمثل في محركات تور بينية وهى ايطالية التركيب تشغل بالغاز الطبيعي الآتي من محطة سبع وتصل سعة كل محرك إلى25 ميغاواط بحيث مجموع إنتاج المحطة يصل إلى 100ميغاواط وفي29 يوم جوان1995 تم ربط المحطة بشبكتين لتوتر العالي بين أدرار وعين صالح ،كانت تابعة للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء بتيارات حيث تحولت شركة أنتاج الكهرباء بأدرار قي حانفي2014 إلى وحدة

تابعة لقطب وسط وهي وحدة لإنتاج الطاقة الكهربائية على مستوى ولاية ادرار مركبة من أربعة مراكز (ادرار ،تيميمون ،زاوية كنته ،كبزتين)وإنتاجها الإجمالي هو : 419MWوقد انضمت حديثا وحدة للإنتاج هي محطة عين صالح خلال السداسي الثاني من سنة 2015،بحيث يتكون11 مركز ادرار من مجمع :وهي تقع في المنطقة الصناعية:

04-ألآت إنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسم NUVOPIGNON بقدرة تستوعب 25MW للواحد للآلة الواحدة بقدرة تستوعب 25MW للواحد للآلة الواحدة

03-ألآت الإنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسم ASSASTALL بقدرة تستوعب 25MW للواحد للآلة الواحدة

02-ألآت الإنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسم JOHNNE BRWON بقدرة تستوعب للواحد للآلة الواحدة 12 MW

02-ألآت الإنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسمPWPS بقدرة تستوعب 17 MW للواحد للآلة الواجدة

1)مركز تيميمون يتكون من :الآلة الإنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسم PWPS بقدرة تستوعب للواحد للآلة الواحدة 17MW

2)مركز زاوية كنته يتكون من 08الات: آلات إنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسم PWPS بقدرة تستوعب للواحد للآلة الواحدة 17MW

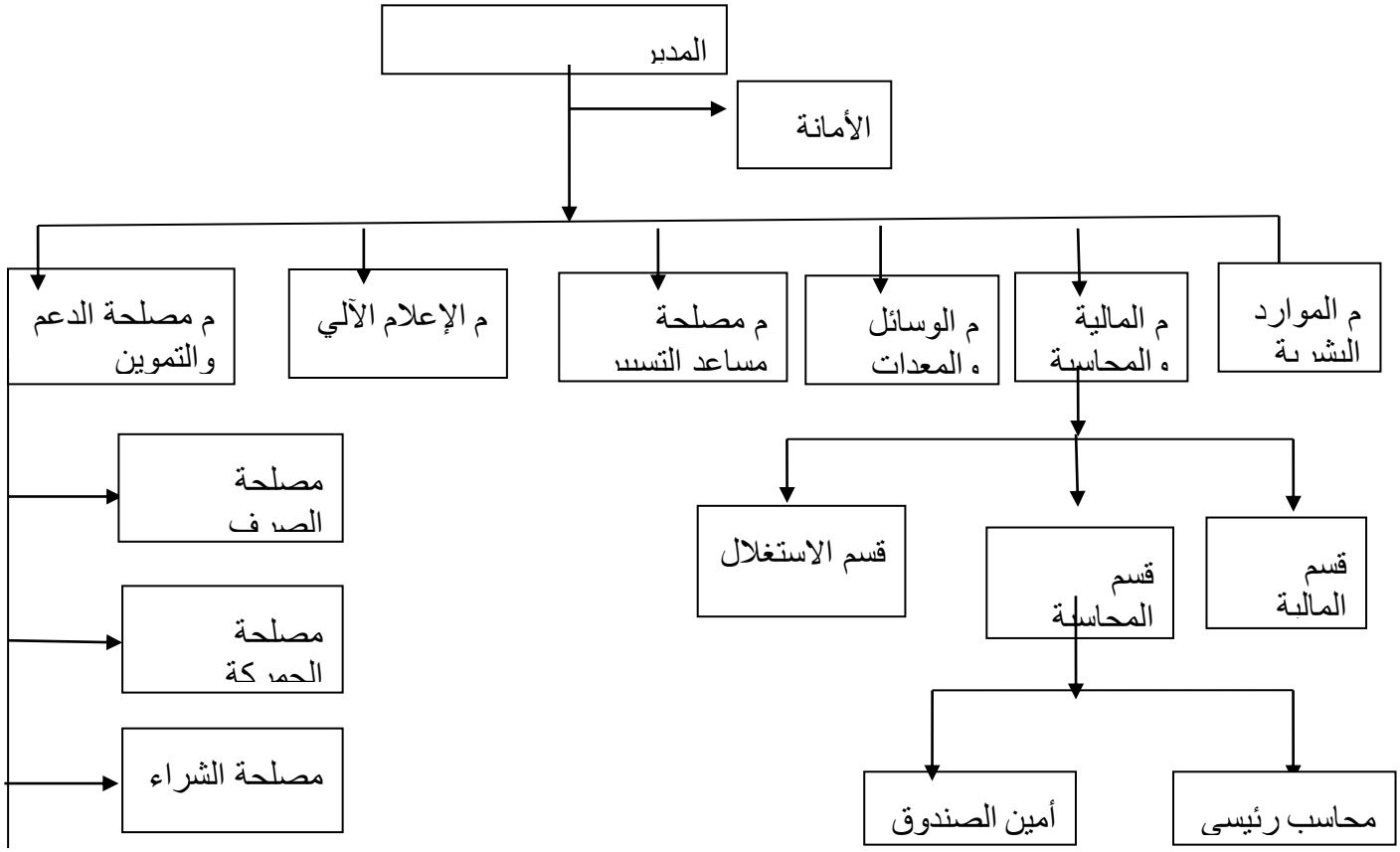
آلات الإنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسم GE بقدرة تستوعب 17MW للواحد للآلة الواحدة .

3)مركز كبرتن kaberten يتكون من أفواج: آلات الإنتاجية لإنتاج الكهرباء تعرف باسم PWPS بقدرة تستوعب للواحد للآلة الواحدة17MW

ثالثا: الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء بإدرار ومهام كل مصلحة

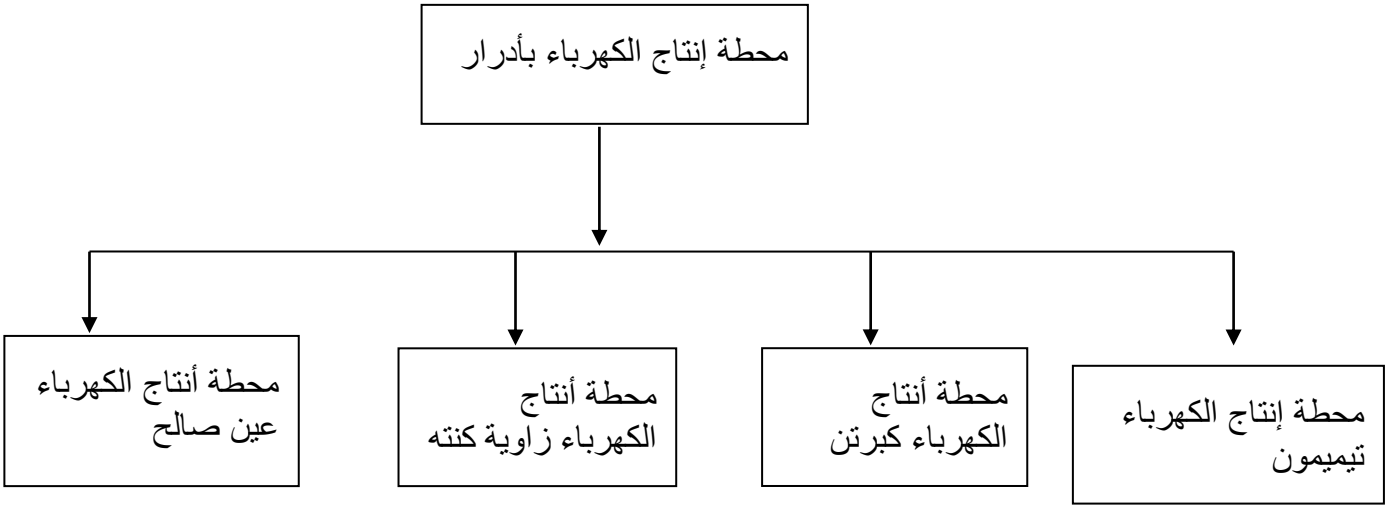
تتكون الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء بادر أرمن عدة مصالح وكل مصلحة تنقسم إلى أقسام وذلك حسب الشكل أدناه:

الشكل (1-1) :الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء بأدرار



المصدر :بناء وثائق المؤسسة

الشكل رقم (1-2): محطات إنتاج الكهرباء التابعة للوحدة



المصدر : بناء على وثائق المؤسسة

*** شرح الهيكل التنظيمي :**

1)مصلحة التموين :هي الوحيدة المكلفة بعملية الشراء والتموين داخل الشركة

2) مصلحة مساعد التسيير :تكلف بكل المهام الخاصة بالمدير بحيث تقوم ببرمجة لقاءات واجتماعات المدير وتعمل مخطط التسيير السنوي والمراقبة وإعطاء الإحصائيات المتعلقة بمستوى الإنتاج الحالية والمستقبلية .

3)مصلحة الوسائل :تتكلف بتسيير الوسائل والعتاد وجميع ممتلكات داخل الشركة (السيارات ،الحافلات ،الآلات)كما تهتم بجميع تنقلات المستخدمين داخل وخارج المؤسسة .

4) مصلحة الإعلام الآلي : يتكلف بتسيير الشبكة المعلوماتية وتتمثل مهامها في تثبيت البرامج الخاصة بمؤسسة سونلغاز ومتابعة صيانة جميع الوسائل والآلات المتعلقة بالإعلام الآلي.

5) مصلحة الموارد البشرية :تتكفل بالعمال والمستخدمين وأجورهم ومصاريف التربص .

6) مصلحة المالية والمحاسبة :هي المصلحة الأكثر أهمية داخل الشركة حيث تتمركز في موقع ذو أهمية كبيرة حيث يشترك مع جميع المصالح الأخرى، فيسهر على استعمال أفضل التقنيات لمتابعة النشاطات في المؤسسة ويفيد كل التسجيلات المحاسبية انطلاقا من التقدم النقدي للتحركات المالية وهذه المعلومات تسمح بتقدير انجازات المؤسسة ،كما أن قسم المحاسبة والمالية بشركة الإنتاج بإدرار يقوم بعدة مهام نذكر من بينها ما يلي :

- تدقيق ومراقبة الحسابات .
- تسجيل جميع العمليات المحاسبية والمالية التي تقوم بها الشركة .

- التنسيق بين مختلف الأقسام .
- ضمان مراقبة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالأجور والرواتب .

المطلب الثالث : أنظمة وبرامج الإعلام الآلي المطبقة في شركة إنتاج الكهرباء والغاز

تعتبر مؤسسة سونلغاز على الصعيد الوطني من الشركات الناجحة وذات وزن من حيث الاقتصاد ،حيث نجدها تتوفر على كم هائل من الوسائل والعتاد والمستخدمين ما يكفل لها الريادة في المجال الذي تنشط فيه ،وأبسط مثال هو نوعية البرامج التي تطبقها فنجد ما يلي :

أولا. بالنسبة للمستخدمين :تطبق شركة سونلغاز نظام متطور يعرف باسم nova وهو برنامج يستخدم لمعالجة الأجور والرواتب ومعاشات المستخدمين .

ثانيا .بالنسبة للتموين :تعتمد كذلك شركة سونلغاز وبشكل حصري على نظام فريد من نوعه يعرف باسم نظام المبادرة في التموين ajementsysteme d eng يستعمل في تسيير جميع العمليات المتعلقة بالشراء والطلبيات والاتفاقيات المبرمة بين الموردين أو الزبائن من جهة وبين الشركة سونلغاز من جهة أخرى .

ثالثا .بالنسبة للوسائل والعتاد :في هذا المجال هناك نظام يعرف باسم العتاد ATTADE يسير من خلاله العتاد والممتلكات المتعلقة بالشركة[1] .

الشكل رقم (1-3) :النظام المطبق في الجانب المحاسبي لشركة سونلغاز

مصلحة التموين d systme engajement

مصلحة الوسائل والعتاد attade

مصلحة الموارد البشرية nova

مصلحة المحاسبة والمالية hissab

المبحث الثاني : تحليل الوضعية المالية لشركة إنتاج الكهرباء والغاز وحدة ادرار خلال الفترة(2018-2020)

[1] مقابلة مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة التابعة لمؤسسة إنتاج الكهرباء ،ادرار ذلك اليوم 8 مارس2022 على الساعة 10:57

يعد التحليل المالي من أهم الأدوات المستخدمة لمعرفة مستوى الأداء المالي لشركة ما ،لذا سنحاول من خلال هذا المبحث تشخيص الوضعية المالية لشركة إنتاج الكهرباء وحدة ادرار وهذا بحساب مؤشرات التوازن المالي وأهم النسب المالية .

المطلب الأول :إعداد الميزانية الوظيفية للفترة (2018-2020)

سيتم من خلال هذا المطلب إعداد الميزانية الوظيفية المفصلة والمختصرة لشركة للفترة(2018-2020)

الفرع الأول: الميزانية الوظيفية المفصلة لشركة إنتاج الكهرباء والغاز وحدة ادرار للفترة(2018-2020)

الجدول رقم (1-2)-يوضح الميزانية الوظيفية للفترة (2018-2020)الوحدة كيلو د ج

السنوات	2018	2019	2020
الاستخدامات المستقرة	22764530940.78	22915273844.46	25639307215.54
المصانع المعدات والأدوات	21446778413.11	210782169744.45	23834410436.07
أصول قيد الانجاز	12151873.96	149254504.96	15346350.36
أصول مالية أخرى	65000.00	0.00	0.00
استخدامات الاستغلال	2328586497	232726187.6	2982093054
مخزونان	232855742.62	23291713.73	264225605.40
الزبائن	30754.56	434473.88	3398700
استخدامات خارج الاستغلال	1469910428	36116105.89	32476012.38
مدينون آخرون	51992804.20	8516770.60	14528798.43
ضرائب	94998238.62	27599335.29	17947213.95
استخدامات الخزينة	747224078.12	73393579.15	153166654.78
مجموع الاستخدامات	23891632558.90	23257509717.11	20089515325.10
الموارد الدائمة	2184626441	239014767	4498894506

صافي الدخل	0.00	0.00	0.00
أرباح محتجزة	-29936429.74	-43238971.16	-65903536.18
حسابات أخرى	22001859299.80	22525444778.23	25515187669.12
إيرادات مؤجلة	144376941.69	180841961.35	19473757400
موارد الاستغلال	480106333.96	249472716.33	106023899.63
موردون	1694771317.16	480106333.96	249472718.53
الضرائب	0.00	0.00	0.00
موارد خارج الاستغلال	80561429.99	114355614.73	196023899.63
ديون أخرى	80561429.99	114355614.73	196023899.63
موارد الخزينة	0.00	0.00	0.00
مجموع الموارد	23891632558.90	23257509717.11	26089515325.10

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق رقم (3.2.1)

الفرع الثاني :عرض الميزانية الوظيفية المختصرة لفترة (2018-2020)

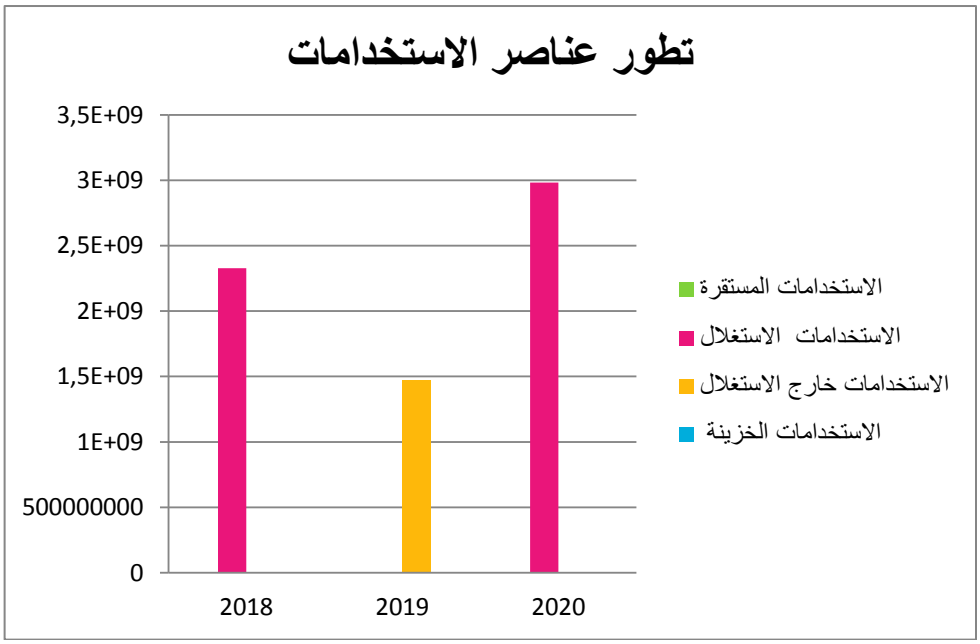
الجدول رقم (1-3): يوضح جانب الاستخدامات **الوحدة :كيلو د ج**

السنوات / البيان	2018		2019		2020	
	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
الاستخدامات المستقرة	22764530940.78	%91	22915273844.46	%91	25639307215.54	%80
استخدامات الاستغلال	2328586497	%3	232726187.6	%3	2982093054	%5
الاستخدامات خارج الاستغلال	1469910428	%3	36116105.89	%3	32476012.38	%3

استخدامات الخزينة	747224078.12	%3	73393579.15	%3	153166654.78	%12
مجموع الاستخدامات	23891632558.90	100%	23257509717.11	%100	20089515325.10	%100

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول (1-2)

الشكل رقم (1-4) يوضح تطور عناصر الاستخدامات خلال السنوات 2018-2019-2020



المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (3-2)

نلاحظ من خلال الشكل رقم (1-4) أن الاستخدامات المستقرة في سنة 2018قدرت ب22764530940.78 كيلو د ج كما شهدت انخفاضا في2019 حيث قدر بقيمة 22915273844.46 بسب التنازل عن الاستثمارات وكذلك ارتفعا أكثر في سنة 2020 بقيمة25639307215.54 بسبب الزيادة في الاستثمارات ، أما بالنسبة إلى الاستخدامات الاستغلال قدرت في سنة2018ب2328586497 كيلو ثم انخفضت في سنة2019 بسبب الانخفاض في قيمة المحزونات أما في سنة2020 ارتفعت بسبب الزيادة في المحزونات ورصيد الزبائن ،أما بالنسبة إلى الاستخدامات خارج الاستغلال كانت تشهد ارتفعا تقدر في سنة 2018ب146991042.8 ويرجع سبب

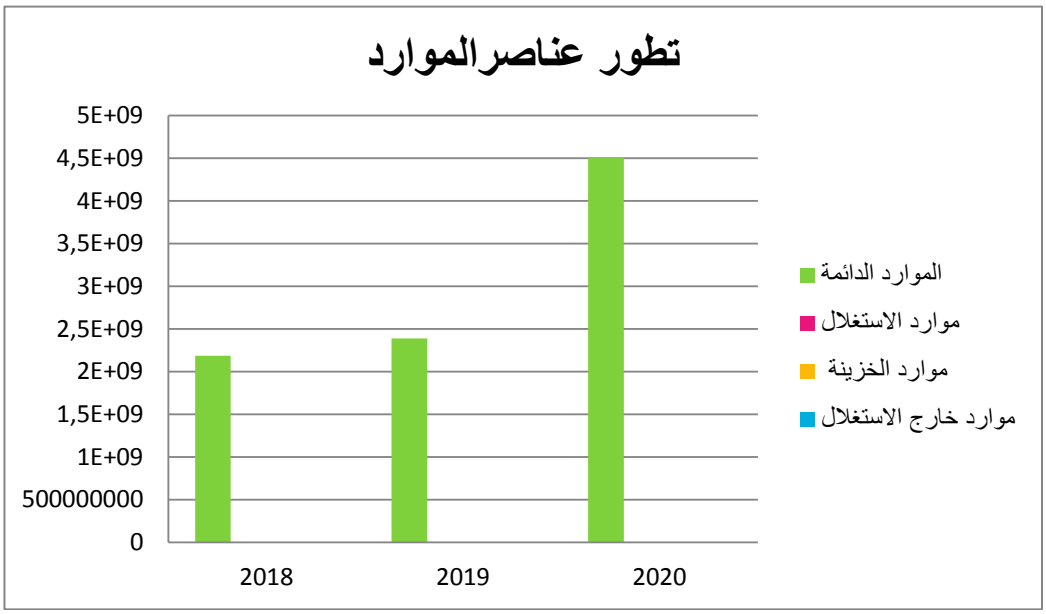
الارتفاع إلى الزيادة في الضرائب ومدينون آخرون ثم انخفضت إلى كيلو د ج في سنة 2019 ويعود بسبب الانخفاض الضرائب أما استخدامات الخزينة كانت في تذبذب مستمر خلال السنوات الثلاث

الجدول رقم (1-4) يوضح جانب الموارد **الوحدة :كيلو د ج**

السنوات	2018		2019		2020	
البيان	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة	المبلغ	النسبة
الموارد الدائمة	2184626441	%90	239014767	%90	4498894506	%81.5
موارد الاستغلال	480106333.96	%7.5	249472716.33	%7.5	106023899.63	%15.2
موارد خارج الاستغلال	80561429.99	%0.5	114355614.73	%0.5	196023899.63	%2.4
موارد الخزينة	0.00	%2	0.00	%2	0.00	%0.9
مجموع الموارد	23891632558.90	%100	23257509717.11	%100	26089515325.10	%100

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول (1-2)

ا لشكل رقم (1-5): تطور عناصر الموارد خلال 2018-2019-2020



من خلال الشكل رقم (1-5) نلاحظ إن : الموارد الدائمة في سنة2018 قدرت ب2184626441 كيلو د ج فارتفعت في 2019 ويرجع ذلك إلى ارتفاع كل من صافي الدخل ،وأرباح محتجزة وحسابات أخرى ثم ارتفعت في سنة 2020 قيمتها لتبلغ 4498894506كيلو د ج بسبب ارتفاع كل من إيرادات مؤجلة وحسابات أخرى ،أما موارد الاستغلال قدرت في2018ب480106333.96 كيلو د ج ثم عرفت انخفاضا في سنة2019 بسبب الانخفاض في الضرائب بينما انخفضت في سنة2020 لتقدر قيمتها ب106023899.63 كيلو د ج ويرجع إلى انخفاض قيمة الضرائب والموردون ،أما موارد خارج الاستغلال قدرت في سنة2018 ب80561429.94 ثم انخفضت في سنة 2019بسبب الانخفاض في الديون ثم ارتفعت في سنة2020 بشكل ملحوظ.

المطلب الثاني :حساب مؤشرات التوازن المالي

من خلال هذا المطلب سنقوم بحساب مؤشرات التوازن المالي المتمثلة في مؤشر رأس المال العامل ومؤشر الاحتياج في رأس المال العامل ومؤشر الخزينة

1.مؤشر رأس المال العامل الإجمالي : ويعبر عن ذلك الفائض من الموارد الدائمة بعد تغطية الاستخدامات المستقرة.

الجدول رقم (2-1): يوضح حساب رأس المال العامل الإجمالي الوحدة :كيلو د ج

البيان	2018	2019	2020
الموارد الدائمة (الاستخدامات المستقرة)	2184626441 (22764530940.78)	2390147467 (22915273844.46)	4498894506 25639307) (215.54
رأس المال العامل الإجمالي	-91826653	98620083	1934963785

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق01-02-03

من خلال الجدول رقم (2-1) نلاحظ : أن سنة 2018رأس المال الإجمالي سالب قدر ب 91826653- كيلو د ج هذا يعني أن الموارد الدائمة لا تغطي الاستخدامات المستقرة أما في سنتي2019-2020 كان رأس المال العامل الإجمالي موجب وهذا يدل على أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات المستقرة مع وجود هامش أمان تستطيع الشركة استخدامه لتمويل احتياجات قصيرة الأجل،وبالتالي نستنتج أن شركة إنتاج الكهرباء وحدة ادرار حققت توازن مالي خلال سنتي2019و2020 مقارنة بسنة 2018

2-مؤشر الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي :يتمثل في رأس مال العامل الأمثل الذي تحتاج إليه المؤسسة لتغطية استخداماتها الدورية .

الجدول رقم (2-2) يوضح حساب الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي الوحدة كيلو د ج

	2018	2019	2020
استخدامات الاستغلال	2328586497	232726187.6	2982093054
موارد الاستغلال	48010633.96	249472716.33	1064771317.16
الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال(1)	2280575863	-16746528.7	1917321737.00
استخدامات خارج الاستغلال	1469910428	36116105.89	32476012.38
موارد خارج الاستغلال	80561429.99	114355614.73	196023899.63
الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال (2)	1389348998	-1107440041	-163547887.25
الاحتياج رأس المال العامل	3669924861	-1124186570	1753773850.25

الإجمالي (1+2)			

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق 01-.02-03

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-2)إن سنة 2018: الاحتياج في رأس العامل للاستغلال موجب قدر ب2280575863 كيلو د ج مما يدل على أن استخدامات الاستغلال أكبر من موارد الاستغلال ،أما الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال موجب قدر ب 1389348998كيلو د ج ويعود هذا إلى أن الاستخدامات خارج الاستغلال اكبر من موارد خارج الاستغلال بينما الاحتياج الإجمالي موجب قدر ب3669924861 كيلو د ج ما يفسر أن الشركة لم تتمكن من مواجهة ديونها ،أما في سنة 2019: كان الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال سالب قدر ب(16746528.7) كيلو د ج أي أن استخدامات الاستغلال أقل من موارد للاستغلال أما بالنسبة إلى الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال سالب قدر ب(1107440041) كيلو د ج يعني إن استخدامات خارج الاستغلال اقل من الموارد خارج الاستغلال وبالنسبة للاحتياج في رأس العامل الإجمالي سالب قدر ب (1124186570)كيلو د ج هذا يدل على أن الموارد الدورية للشركة تغطي الاستخدامات الدورية ،أما في سنة 2020 : الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال موجب قدر ب 1917321737.00كياو د ج هذا يدل على إن موارد الاستغلال لا تغطي استخدامات الاستغلال ،أما بالنسبة للاحتياج في رأس المال العامل خارج للاستغلال سالب قدر ب(163547887.25) كيلو د ج إي أن استخدامات خارج الاستغلال أقل من الموارد خارج الاستغلال وبالنسبة للاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي موجب قد ب1753773850.25 كيلو د ج هذا يدل إن موارد الشركة لا تغطي استخذ مات الشركة .

المطالب الثالث : حساب النسب المالية

تلعب النسب المالية دور كبير في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة وسنقوم في هذا المطلب بحساب أهم النسب المالية المتمثلة في نسب السيولة ونسب التمويل ونسب المردودية

1-**نسب السيولة** : وتعبر هذه ا لنسبة عن قدرة الشركة في توفير السيولة للازمة لسداد ديونها قصيرة الأجل.

الجدول رقم (2-3)يوضح حساب النسب السيولة

البيان	2018	2019	2020
السيولةالعامة = $\frac{\text{الاصولمتداولة}}{\text{ديون قصيرة الاجل}}$	0.87	0.87	1.09

السيولة المختصرة = الاصول المتداولة–المخزونات / الديون قصيرة الاجل	0.62	0.62	0.81
السيولة الجاهزة = القيم الجاهزة / الديون قصيرة الاجل	0.33	0.33	0.65

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق 01-0.2-03

– نسبة السيولة العامة :النسبة المرجعية لها تكون أكبر من (01)[1]

نلاحظ من الجدول (2-3)في 2018و2019نسبة السيولة العامة أقل من01 قدرت ب 0.87هذا ما يعني إن الأصول المتداولة لشركة لم تغطي الالتزامات المالية قصيرة الأجل ،أما بالنسبة لستة 2020كانت أكبر من01 مما يعني أن الشركة تتوفر غلى أموال لتغطية ديونها قصيرة الأجل

– نسبة السيولة المختصرة : النسبة المرجعية هي بين (0.3-0.5) [2]

نلاحظ خلال السنوات الثلاث أن نسبة السيولة المختصرة لشركة اكبر من النسبة المرجعية مما يعني ان القيم القابلة لتحقيق والقيم الجاهزة قادرة على تغطية الالتزامات قصيرة الأجل لشركة

نسبة السيولة الجاهزة : النسبة المرجعية هي بين (0.2 و0.3)

نلاحظ إن النسبة خلال السنتين2018و 2019 قدرت ب 0.33هي نسبة جيد بالنسبة للشركة أي أنه هناك قدر كافي من القيم الجاهزة لتغطية الديون في المدى القصير ،بينما في سنة2020 كانت مرتفعة جدا يعني أن هناك أصول كانت متزايدة خلال دورة الاستغلال ، وعموما يمكن القول أن المؤسسة لم تواجه صعوبات في تسديد التزاماتها القصيرة الأجل .

2-نسب التمويل : وتعبر عن مدى اعتماد المؤسسة غلى المصادر المختلفة للتمويل

الجدول رقم (2-4) : يوضح نسب التمويل

	2018	2019	2020
نسب التمويل الدائم= الاموال الدائمة / الاصول الثابة	0.98	0.98	1.02
نسب التمويل الخاص = الاموال الخاصة / الاصول الثابة	0.94	0.94	0.94

[1] التسيير المالي،ديون المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثانية ،2014 ص 47

[2] مرجع سبق ذكره 48

نسب الاستقلالية المالية = الاموال الخاصة / مجموع الديون	0.87	8.68	4.04
نسب التمويل الخارجي = مجموع الديون / مجموع الاصول	0.10	0.10	0.18

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق 01-02- 03

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ إن في سنة2018 نسبة التمويل الدائم خلال هذه السنة أقل من الواحد أي أن الأموال الدائمة لا تغطي كافة الأصول الثابتة لذا تلجا الشركة إلى الاقتراض ،بينما نسبة التمويل الخاص نجدا لأموال الخاصة بالشركة لا تغطي الأصول الثابتة إما نسبة الاستقلالية المالية أقل من الواحد فالأموال الخاصة أقل من مجموع ديون الشركة أما نسبة التمويل الخارجي نجد أن أصول الشركة أكبر من مجموع الديون ويدل هذا على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، أما في سنة2019 نسبة التمويل الدائم لم هي نسبة أقل من الواحد قدرت ب0.98 وهذا يدل على أن الشركة لم تستطيع تغطيت أصولها الثابتة بمواردها الدائمة فلجأت إلى الاقتراض ،أما نسبة التمويل الخاص كانت نسبة أقل من الواحد حيث قدرة ب 0.94اما نسبة الاستقلالية المالية فهي أكبر من الواحد قدرت ب8.68 وهي نسبة جيدة وكذلك نسبة التمويل الخارجي هي نسبة جيدة يدل هذا على قدرت الشركة على تسديد ديونها من الأموال الخاصة أما في سنة 2020 كانت التمويل الدائم قد شهدت تطور مقارنة بالسنتين السابقتين وهي نسبة أكبر من الواحد حيث قدرت ب1.02 وهذا راجع للزيادة في الأموال الدائمة بينما نسبة التمويل الخاص لم تشهد تغير ،أما نسبة الاستقلالية المالية تراجعت قليلا مقارنة بالسنة الماضية حيث قدر ب4.04 وهي جيدة بالنسبة للشركة، أما نسبة التمويل الخارجي حيث قدرت ب0.18 وهذا يدل على قدرت الشركة على تسديد التزاماتها.

المبحث الثالث : دراسة وضعية خزينة شركة إنتاج الكهرباء والغاز وحدة ادرار خلال الفترة (2018-2020)

إن دراسة وضعية الخزينة يعد ضروري لحكم المراجعة الداخلية على مصداقية القوائم المالية لشركة أنتاج الكهرباء والغاز وحدة ادرار وسنطرق في هذا المبحث إلى المعادلة الأساسية للخزينة وجدول تدفقات الخزينة .

المطلب الأول : المعادلة الأساسية للخزينة شركة إنتاج الكهرباء والغاز وحدة أدرار خلال (2018-2020)

الجدول رقم (3-1) : يوضح حساب المعادلة الأساسية للخزينة **الوحدة كيلو د ج**

البيان	2018	2019	2020
الموارد الدائمة	2184626441	2390147467	4498894506
الاستخدامات المستقرة	22764530941	22915273844	25639307216
1- رأس المال ا لعامل الإجمالي	-20579904500	-20525126377	-2114041271
ا استخدامات لاستغلال	2328586437	232726187,6	2982093054
موارد الاستغلال	480106334	249472716,3	106023899,6
2- الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال	1848480103	-16746528,73	2876069154
استخدامات خارج الاستغلال	1469910428	36116105,89	32476012,38
موارد خارج الاستغلال	80561429,99	114355614,7	196023899,6
3- الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال	1389348998	-78239508,84	-163547887,3
الاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي (3+2)	3237829101	-94986037,57	2712521267
الخزينة الصافية (4-1)	-23817733601	-20430140340	-23852933977

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (3-1)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الخزينة الصافية لشركة إنتاج الكهرباء والغاز وحدة ادرار سالبة تشهد انخفاضا خلال فترة الدراسة ،مما يدل على عدم وجود تمويل كافي لتغطية الاحتياجات وبالتالي غير قادرة بالوفاء على التزاماتها ،وفي الأخير يمكن القول أن الشركة لم تحقق توازن مالي خلال فترة الدراسة .

المطلب الثاني : جدول تدفقات الخزينة لسنة 2018-2019-2020

يعد جدول تدفقات الخزينة من أهم القوائم المالية في التحليل ،والغاية منه توفير معلومات غن كافة التحصيلات والمدفوعات النقدية للشركة

الجدول رقم(3-2)يوضح جدول تدفقات الخزينة الوحدة :كيلو د ج

البيان	2018	2019	2020
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال تحصيلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب على النتائج المدفوعة	 33661214.83 912542300.16 125890.28	 10760044.59 138629099.03 199823.63	 4006370.59 1336592492.99 244500.33
تدفقات الخزينة قبل العناصر الاستثنائية	- 879006975.6	-1375730778.07	-1332830622.73
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)	-879006975.61	-1375730778.07	-1332830622.73
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة	 42671317.50 1500225.31 1710000.00	 35055724.10 12000.00 12000.00	 77750183.14 700000.00 700000.00
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)	-42461542.81	-35055724.10	-77750183.14
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			

حصص الإرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صلفي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الخزينة (أ+ب+ج)	-921468518.42	-1410786502.17	-1410580805.87
الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	0.00	747224078.12	73393579.15
الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية	747224078.12	73393579.15	153166654.78
تغير الخزينة خلال الفترة	747224078.12	-673830498.97	79773075.63

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق 01-02-03

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال ،الشركة حققت تدفقا سالب خلال سنة 2018-2019- 2020ويعود ذلك إلى أن التحصيلات المقبوضة من الزبائن أقل من المبالغ المدفوعة للموردين والمصاريف المالية الأخرى كما يمكن القول عموما أن التدفقات الخزينة الناجمة عن دورة الاستغلال متذبذبة خلال فترة الدراسة ،أما بالنسبة إلى تدفقات الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار حققت تدفق سالب خلال ثلاث سنوات2018-2019-2020 ويعود السبب في ذلك إلى أن التحصيلات الشركة عن عمليات التنازل عن الاستثمارات المادية والمعنوية كانت أقل من تسديدات حيازتها للقيم الثابتة المادية والمعنوية، وبالنسبة إلى تدفقات الخزينة المتأتية عن عمليات التمويل حيث أن شركة إنتاج الكهرباء تعتبر وحدة من شركة الأم ،لذا فهي تعتبر غير مسؤولة عن عملية التمويل للمقاطعات التابعة لها ،وفيما يخص الخزينة حققت تدفق سالب خلال ثلاثة سنوات وبالتالي يمكن القول أن الشركة كانت في حالة عجز وغير قادرة على تغطية نفقات الاستثمار من خلال التدفقات المتأتية من أن أنشطة الاستغلال .

خلاصة الفصل :

لقد حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري للبحث على واقع شركة إنتاج الكهرباء وحدة إدرار خلال الفترة (2018-2020)، وبعد دراسة الوضعية المالية للشركة من خلال تحليل القوائم المالية (الميزانية المالية ،والميزانية الوظيفية وجدول النتائج وجدول تدفقات الخزينة)وكذا حساب مختلف المؤشرات المالية ، استنتجنا أن الوضعية المالية لشركة إنتاج الكهرباء وحدة إدرار غير مقبولة خلال الفترة المدروسة ،ومن أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي :

- حققت الشركة خزينة سالبة خلال فترة الدراسة .
- حققت الشركة رأس مال عامل سالب ومتذبذب خلال فترة الدراسة ، واحتياج في رأس المال العامل سالب مما يدل على تغطية الاحتياجات الدورية من الموارد الدورية فقط
- المؤشرات المالية تعكس مستوى الأداء المالي لشركة إنتاج الكهرباء
- جدول تدفقات الخزينة المتولدة عن دورة الاستغلال موجبة سنتي 2018-2020 وسالب سنة2019 وهذا لكون التحصيلات المقبوضة من الزبائن أكبر من المدفوعات للموردين ، وخزينة الاستثمار سالبة وهذا راجع لتنازل الشركة عن عدد من الاستثمارات ، بينما كانت خزينة التمويل معدومة لأن الشركة محل الدراسة هي فقط وحدة ولبست مسؤولة عن عملية التمويل .

خاتمة العامة

خاتمة العامة

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية الوطنية منذ الثمانينات من القرن الماضي إصلاحات وتغيرات هيكلية وجوهرية فرضت عليها الاهتمام الجدي بوضع إستراتيجية تنموية شاملة تعتمد على إمكانياتها الداخلية في مواجهة التحديات الجديدة وحتى تثبت وجودها على الساحة الوطنية وتضمن بقائها واستمرارها

وبرزت حاجة إدارتها إلى أدوات تسيير حديثة تساعدها على التحكم بشكل أفضل في أنشطتها ،ولما كان هدف البقاء والاستمرار هذا يتطلب على الأقل وجود نظام رقابة داخلية فعال بالمؤسسة ،فإنه لابد من إيجاد أداة داخلية تعمل على فحصه وتقييم فعاليته وذلك من خلال تحديد نواحي القصور فيه وتقديم التوصيات المناسبة لتعديله ،فكان بذلك ميلاد المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات الوطنية .

وحتى تحقق وظيفة المراجعة الداخلية أقصى منفعة من خدماتها وتحافظ على جودة الأداء بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منها في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة على القيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها ، فإنه لابد من توفير محبط تسوده ثقافة الرقابة والمراجعة الداخلية والاهم هو تصميم هذه الوظيفة وتنظيمها بالشكل الذي يرفع من أهميتها وقيمتها في المؤسسة . حاولنا في هذه المذكرة معالجة موضوع تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق مصداقية القوائم المالية والذي أخذنا فيه كدراسة حالة ميدانية في شركة إنتاج الكهرباء والغاز وحدة إدرار ،حاولنا معالجة إشكالية التي تتمحور حول ما مدى مساهمة تأثير المراجعة الداخلية على تحقيق مصداقية القوائم المالية في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بأدرار وإن معالجة هذه الإشكالية والتساؤلات الفرعية اقتضى ثلاث فصول المقدمة في هذه المذكرة ولقد ة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي وذلك للإجابة غلى الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات وانطلاقا من نتائج الدراسة التحليلية توصلنا إلى النتائج التالية.

نتائج اختبار الفرضيات :

– بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بأن وظيفة المراجعة الداخلية هي حتمية اقتصادية لا مفر منها تتم وفقا لأهداف وقواعد من أجل المساهمة في تحسين أداة وفعالية المؤسسة حيث تظهر مساهمة هذه الوظيفة في المؤسسات لما لها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية بكفاءة وفعالية

– أما بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في أن الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية هي الدعائم والعناصر والمعايير المهنية لممارستها والمبادئ والقواعد التي تحكمها ،فأهمية هذه الركائز والمعايير والمبادئ والتقنيات تمكن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع الداخلي في تنفيذه للمراجعة في ظل وجود أسلوب علمي وعملي محكم .

– أما فيما يتعلق الفرضية الثالثة والتي تنص على أن فعالية تنظيم المؤسسة الداخلي يعمل على تحسين نشاط المؤسسة ويسهل مهنة المراجعة الداخلية ،فنجد أن المراجع الداخلي يقوم بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية وهما تصميم النظام من جهة وفعالية من جهة أخرى .

– أما الفرضية الرابعة والتي تتعلق بمصداقية القوائم المالية في المؤسسة فنجد أنها تتميز بدقة جميع العمليات المحاسبية والمالية التي تعتمد عليها المؤسسة وكذلك الكشف عن الأخطاء والغش وعن حالات التلاعب بهذه القوائم وكذا حالات الفساد والتصرفات المهنية الغير الأخلاقية ،والتعرف على مخاطر امن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها على صحة ومصداقية القوائم المالية .

عرض نتائج الدراسة ككل :

* المراجعة الداخلية وظيفة يؤديها موظفون داخل المؤسسة وتتناول فحصا انتقاديا الإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها ومن سلامة مقومات الرقابة الداخلية

* المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة حيث تسعى إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة

* نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المحاسبية والمالية ومراجعة العمليات الأنشطة وكافة الإجراءات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها.

*تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء بالإضافة إلى تقديم النصح والإرشاد للمديرين في محاولة تقليل ومنع الأخطاء وتسعى المراجعة الداخلية إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الإرباح المسجلة من طرف المؤسسة بأقل تكلفة وجهد .

* تحتاج وظيفة المراجعة الداخلية لكي تحقق دورها المطلوب إلى الركائز والمعايير المتعارف عليها عالميا تحدد مسؤولياتها والمبادئ والقواعد المتحكمة فيها والقوانين واللوائح التي تنظمها وتحكمها وقواعد

السلوك التي يجب أن يتحلى بها المراجع الداخلي والتقنيات والأدوات المؤطرة لعملية المراجعة الداخلية والتي تعتمد عليها للقيام بأعمالها بالكفاءة والفعالية المناسبة .

* يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أوظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان .

* تهدف مصداقية القوائم المالية إلى معرفة مدى صدق ووضوح هذه القوائم وكذلك التعرف على المخاطر التي تهدد امن ونظم المعلومات المحاسبية ،والكشف عن الأخطاء والغش وعن حالة الفساد

* تعتبر مصداقية القوائم المالية من أهم الأمور التي لا يمكن المؤسسة الاستغناء عنها لأنها تعبر عن نجاح أو فشل نشاط المؤسسة .

* تمثل الخزينة مجموعة القيم المالية الجاهزة التي تحت تصرف المؤسسة والهدف من تسييرها هو تحقيق الملاءة المالية لمواجهة الالتزامات الضرورية .

* لم تحقق شركة إنتاج الكهرباء توازن مالي وهو ما تعكسه الخزينة السالبة خلال فترة الدراسة .

* يمكن جدول تدفقات الخزينة الشركة من معرفة مدى قدرتها على توليد السيولة وذلك من خلال الأنشطة الرئيسية لها وكيفية تشكيل الخزينة على مستوياتها مما يسمح لها بالحكم على الوضعية المالية للمؤسسة .

* يساعد برنامج حساب (ssabhi)رئيس مصلحة المالية والمحاسبة في عملية تسيير المالي للشركة .

* من خلال حساب مؤشرات التوازن المالي للشركة إنتاج الكهرباء اتضح أن الشركة تمتلك بنية مالية مقبولة إلى حد ما ويعد حساب نسب التمويل والسيولة نجد أن المؤسسة كانت اها القدرة على التحكم في استخدام مواردها .

التوصيات :

ومن خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح التوصيات التالية :

* تعتبر المراجعة الداخلية أداة رقابية لا يمكن الاستغناء عنها في آي مؤسسة .

* الاهتمام الاكتر بوظيفة المراجعة الداخلية لأنها تهدف إلى الكشف عن الأخطاء والغش وعن حالات التلاعب في التقارير و القوائم المالية وحالات الفساد .

* تعتبر مصداقية القوائم المالية وسيلة لتعبير عن وضعية المؤسسة .

* ضرورة اعتماد شركة إنتاج الكهرباء على برنامج أكثر تطورا من برنامج (hissab)يتم استخدامه عند انقطاع شبكة (WEB)لضمان صيرورة العمل داخل الشركة بشكل عادي.

* يجب على الشركة إعطاء أهمية لجدول تدفقات الخزينة مما يساعدها على اتخاذ القرارات.

* الزيادة والتوسع في البرامج التي تستخدمها الشركة خاصة التي تساعدها في عملية التحليل المالي .

* الاهتمام أكثر بدورة الاستغلال وتفعيل دورتي الاستثمار والتمويل في الشركة .

* استخدام النماذج الإحصائية الرياضية لمعرفة الصورة المالية الحقيقية لشركة .

أفاق الدراسة :

إن أفاق الدراسة في هذا الموضوع مازالت مفتوحة فهي تتيح المجال أمام بحوث أخرى تتعلق ب :

- دور وظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق حوكمت المؤسسات الاقتصادية وتحسين أدائها .
- دور وظيفة المراجعة الداخلية في التسيير الرشيد للمؤسسة .
- الدور المنتظر من التدقيق الداخلي في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر.

قائمة المصادر والمراجع

أولا:المراجع باللغة العربية

1- فتحي رزق السوافيري،سمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى ،"الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية "، دار الجامعة للنشر ،الإسكندرية ،2002صفحة : 45

2- منشورات المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين ،المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي ،1998،صفحة: شركة مطابع الخط

3. محلوف أحمد محمد ، "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية في علوم التسيير غير منشورة ، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الأُردنية "، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر ، 2006، صفحة 64 - 65

4. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، " دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"،الدار الجامعية، بيروت،2001 صفحة :160

5 محمد محمود خيري يوسف ،"دراسات في مستحدات المراجعة "، دار الفكر العربي ، مصر 1993 ،صفحة :07 .

6 محمد محمود خيري يوسف ،مرجع سبق ذكره سبق ذكره ،صفحة 09 .

7- محمود شوقي عطاء الله ، " دراسات متقدمة في المراجعة " ، مكتبة الشباب القاهرة ، 1994 ،صفحة : 276.

8- محمود شوقي عطاء الله ،مرجع سبق ذكره ، صفحة : 275

9 - محمد محمود خيري يوسف ،مرجع سبق ذكره سبق ذكره ،صفحة:10.

10- نفس المرجع السابق ، صفحة : 13

11 دليل ألد هراوي ،تحليل القوائم المالية لإغراض الاستثمار،المكتب الجامعي الحديث الاسكندارية 2006 ص13

12- فلنر محبس وروبرت محبس ،المحاسبة المتوسطة ترجمة احمد حامد حجاج ،دار المريخ،الرياض ،2003،ص 43

13- فلنر محبس وروبرت محبس ،المحاسبة المتوسطة ترجمة احمد حامد حجاج ،دار المريخ،الرياض ،2003،ص 43

14 -غوالي محمد البشير دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة إعمال جامعةالجزائر2003

15- شعباني لطفي،المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ،رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة إعمال ،جامعة الجزائر 2004/2003

16- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة .التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية رسالة ماجستير في العلوم التجارية جامعة الجزائر 2010/2009

17- دراسة سارة بن عثمان ،دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية فرع التسيير ،جامعة ورقلة 2013/2012

18- دراسة مريم شقرون ،دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية ،أطروحة دكتورة في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلقا يد تلمسان 2014/2013

19- دراسة زيان عبد الحق ،دور المراجعة الداخلية في تحسين حكومة الشركات أطروحة الدكتورة في علوم الاقتصاد جامعة عبد الباقي بلقا يد تلمسان 2014/2013

20- دراسة فاتح سردوك ،دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية 2004،

21 - محمد أمين لونيسة ،تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية 2016،

22- دراسة خلايفية جاحدو،التدقيق الخارجي في الجزائر بين التطور تطور معايير التدقيق الولية 2019 ومعايير التدقيق الجزائرية

23-علي بن موفقي ،دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية2019

24-مقابلة مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة التابعة لمؤسسة إنتاج الكهرباء والغاز، يوم8 مارس2022 على الساعة10.57

25- التسيير المالي،ديون المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثانية ،2014ص47

26 - مرجع سبق ذكره ص48

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

27- Jacques Renard :¨ Théorie & pratique de l ‘audite ¨Eds d’organisation,2éme édition, paris, France1997,page

28-uditorsAemalInt of utenstil : A.I .I

29- OLIVIER LEMANT :¨Quelle est la place de l’Audit Interne dans l’entreprise ?¨, Revue française de l’ Audit Interne .N°117. Novembre 1993.page : 25.

30- ETIENNE BARBIER : « L'audit interne – permanence et actualité » , édition d'organisation ,2éme édition ,paris ,France , 1995, page :24.

31-OLIVIER LEMANT , R.F.A.I, op-cit ,page :25. [1]

الملاحق

SOCIETE Société Algérienne de production de l'Electricité **EXERCICE 2018**

CENRTRE Adrar **DATE 44628.4366435185**

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	Note	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Résultat net (Résultat net part du groupe)		0.00	0.00
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-29936429.74	0.00
Compte de liaison**		22001859299.80	0.00
TOTAL CAPITAUX PROPRES		21971922870.06	0.00
PASSIFS NON COURANTS			
IMPOTS (diffères et provisionnes)		0.00	0.00
Provisions et produits comptabilisés d avance		144376941.69	0.00
Total passifs non courants		144376941.69	0.00
Passifs courants			
Fournisseurs et coptes rattachés		169477137.16	0.00
Impôts		0.00	0.00
Dettes sur sociétés du groupe et associes			
Autres dettes		80561429.99	0.00
Trésorerie passive		0.00	0.00
Total passifs courants		1775332747.15	0.00
Total General passif		23891632558.90	0.00

44628.0

SOCIETE Société Algérienne de production de l'Electricité **EXERCICE 2019**

CENRTRE Adrar **DATE 44628.43664351851**

Définitif

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Résultat net (Résultat net part du groupe)		0.00	0.00
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-43238971.16	-29936429.74
Compte de liaison**		22525444778.23	22001859299.80
TOTAL CAPITAUX PROPRES		2248220580807.07	21971922870.06
PASSIFS NON COURANTS			
Provisions et produits comptabilisés d avance		180841961.35	144376941.69
Total passifs non courants			**144376941.69**
Passifs courants			
Fournisseurs et coptes rattachés		480106333.96	169477137.16
Impôts		0.00	0.00
Dettes sur sociétés du groupe et associes			
Autres dettes		114355614.73	80561429.99
Trésorerie passive		0.00	0.00
Total passifs courants		594461948.69	1775332747.15
Total General passif		23257509717.11	23891632558.90

44628.0

SOCIETE Société Algérienne de production de l'Electricité **EXERCICE 2020**

CENRTRE Adrar **DATE 44628.43664351851**

Définitif

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Résultat net (Résultat net part du groupe)		0.00	0.00
Autres capitaux propres – Report à nouveau		- 65903536.18	-43238971.16
Compte de liaison**		25515187669.12	22525444778.23
TOTAL CAPITAUX PROPRES		25449284132.94	2248220580807.07
PASSIFS NON COURANTS			
Provisions et produits comptabilisés d avance		194734574.00	180841961.35
Total passifs non courants		194734574.00	
Passifs courants			
Fournisseurs et coptes rattachés		249472718.53	480106333.96
Impôts		0.00	0.00
Dettes sur sociétés du groupe et associes			
Autres dettes		196023899.63	114355614.73
Trésorerie passive		0.00	0.00
Total passifs courants		445496618.16	594461948.69
Total General passif		26089515325.10	23257509717.11

44628.0

Société société algérienne de production de l ELECTRICIE EXERCICE2018

CENTRS ADRAR DATE 44628.43664351851

DEFINITIF

BILAN ACTIF

ACTIF	not	Brut 2018	Amort2018	2018	2017
Actif non courant					
Ecart d acquisition (ou goodwill					
Immobilisation incorporelles		11726321.04	11721617.04	4704.80	0.00
Immobilisations corporelles					
Terrains		16020827.00		16020827.00	0.00
Agencements et aménagements de trains		415058777.11	164970376.79	250088400.32	0.00
constructions(bâtiments et ouvrages		1786155922.31	766136082.13	1020019840.18	0.00
Installations techniques matériel et outillage		35164211473.56	13717433060.45	21446778413.11	0.00
Autres immobilisations corporelles		143905396.57	125088515.16	18816881.41	0.00
Immobilisations en cours		12151873.96		12151873.96	0.00
Immobilisations financiers					
Tintes incises et equivaince entreprises associes					
Autres titres immobilises					
Prêts et autres actifs financiers non courants		65000.00		650000.00	0.00
Impôts différés actif		0.00		0.00	0.00
Total actif non courant		37519880592.35	14785349651.57	22764530940.78	0.00
Actif courant					
Stocks et encours		232855.742.62		232855742.62	0.00
Créances et emplois assimiles					
Clients		30754.56		30754.56	0.00
Créances sur sociétés de groupe et associes					
Autres débiteurs		908049871.10	856057066.90	51992804.20	0.00
Impôts		94998238238.62		94998238.62	0.00
Autres actifs courants		0.00		0.00	0.00
DISPONIDILITES et assimiles					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		747224078.12		747224078.12	0.00

Total actif courant		1983158685.12	856057066.90	1127101618.12	0.00
Total GENRAL actif		39533039277.37	15641406718.47	23891632558.90	0.00

44628.0

Société société algérienne de production de l ELECTRICIE EXERCICE 2019

CENTRS ADRAR DATE 44628.43664351851

DEFINITIF

BILAN ACTIF

ACTIF	not	Brut 2019	Amort2019	2019	2018
Actif non courant					
Ecart d acquisition (ou goodwill)					
Immobilisation incorporelles		11726321.04	11726321.84	0.00	4704.80
Immobilisations corporelles					
Terrains		14294752.00		14294752..00	16020827.00
Agencements et aménagements de trains		725141604.50	203525348.18	521616256.27	25088400.32
constructions(bâtiments et ouvrages		2167593064.50	895018311.45	1272574753.05	1020019840.18
Installations techniques matériel et outillage		36246848360.71	15168631386.26	21078218974.45	21446778413.11
Autres immobilisations corporelles		150311705.54	136665101.81	13646603.73	18816881.41
Immobilisations en cours		14924504.96		14924504.96	12151873.96
Immobilisations financiers					
Tintes incises et equivaince entreprises associes					
Autres titres immobilises				0.00	650000.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0.00		22915273844.46	22764530940.78
Total actif non courant		39330840314.00	16415566.469.54	22915273844.46	22764530940.78
Actif courant					
Stocks et encours		232291713.73		232291713.73	232855742.62
Créances et emplois assimiles					
Clients		434473.88		8518770.60	30754.56
Créances sur sociétés de groupe et associes					
Autres débiteurs		891426599.12	882909828.52	8516770.60	51992804.20

Impôts		27599335.29		27599335.29	94998238.62
Autres actifs courants		0.00		0.00	0.00
DISPONIDILITES et assimiles					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		73393579.15		73393579.15	747224078.12
Total actif courant		1225145701.17	882909828.52	342235872.65	1127101618.12
Total GENERAL ACTIF		40555986015.17	17298476298.06	23257509717.11	23891632558.90

Société société algérienne de production de l ELECTRICIE EXERCICE 2020

CENTRS ADRAR DATE 44628.43664351851

DEFINITIF

BILAN ACTIF

ACTIF	not	Brut 2020	Amort2020	2020	2019
Actif non courant					
Ecart d acquisition (ou goodwill)					
Immobilisation incorporelles		11726321.84	11726321.84	0.00	0.00
Immobilisations corporelles					
Terrains		14294752.00		14294752..00	14294752..00
Agencements et aménagements de trains		725141604.45	220525347.97	504616256.48	521616256.27
constructions(bâtiments et ouvrages		2177603696.90	952166592.48	1225437106.42	1272574753.05
Installations techniques matériel et outillage		41833019227.47	17998608791.40	23834410436.07	21078218974.45
Autres immobilisations corporelles		190241344.64	145039120.43	45202314.21	13646603.73
Immobilisations en cours		15346350.36		15346350.36	14924504.96
Immobilisations financiers					
Tintes incises et equivaince entreprises associes					

Autres titres immobilises				0.00	0.00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0.00		25639307215.54	22915273844.46
Total actif non courant		44967373389.66	19328066174.12		22915273844.46
Actif courant				264225605.40	
Stocks et encours		264225605.40			232291713.73
Créances et emplois assimiles				339837.00	
Clients		339837.00			8518770.60
Créances sur sociétés de groupe et associes				14528798.43	
Autres débiteurs		89743862.95	882909828.52	17947213.95	8516770.60
Impôts		17947213.95		0.00	27599335.29
Autres actifs courants		0.00			0.00
DISPONIDILITES et assimiles					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		153166654.78		153166654.78	73393579.15
Total actif courant		1333117938.08	882909828.52	450208109.56	342235872.65
Total GENERAL ACTIF		48300491327.74	20210976002.64	26089515325.10	23257509717.11

SOCIETE société algérienne de production de l électricité EXERCICE 2020

Centre Adrar date 44628.4408611121

Définitif

TABLEAU DES FLUX DE TRESORIE (METHODE DIRECTE)

	note	2020	2019
flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		4006370.59	10760044.59
Sommes verses aux fouisseurs et au personnel		1336692492.99	1386290999.03
Intérêts et autres frais financiers payés		244500.33	199823.63
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-1332830622.73	-1375730778.07
Flux de trésorerie net provenant des activités		-	-

opérationnelles		1332830622.73	1375730778.07
Flux de trésorerie net provenant des activités d investissement			
Décaissements sur acquisition d immobilisations corporelles du incorporelles		77750183.14	35055724.10
Encaissements sur cessions d immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d immobilisation financières		70000.00	120000.00
Encaissements sur cessions d immobilisations financières		700000.00	120000.00
Dividendes et quote- pat de résultats			
Flux de trésorerie net provenant des activités d investissement		-77750183.14	-35055724.10
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d emprunts subventions d exploitation encaissées			
Subventions d exploitation encaissées			
Remboursements d emprunts ou d autres dettes assimilées			
inter - unité encaissements			
Inter – unité décaissements			
Trésorerie groupe			
Trésorerie groupe mises à disposition			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Incidences des variations des de change sur liquidités et quasi – liquidités			
Variation de trésorerie de la période		-1410580805.87	-1410786502.17
Trésorerie et équivalents de trésorerie à i ouverture de l exercice		73393579.15	747224078.12
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture		153166654.78	73393579.15
Variation de trésorerie de la période		79773075.63	-673830498.97

Mardi08 mars