جامعة أحمد دراية_ أدرار _
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي
شعبة: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) – فرع أدرار

من إعداد الطالبان
_ ما زوز أحمد
_ بن مداحي عبد العالي

اشراف الأستاذ
أ.د/ بوعزة عبد القادر

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د. لحسن عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
أ.د بوعزة عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	مشرفا
د. عوماري عائشة	أستاذ التعليم العالي	مناقشا

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Ministry of Higher Education and Scientific Research
University Ahmed Draia of Adrar
Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد دراية - أدرار
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

إذن بالإيداع لمذكرة الماستر

انا الممضي أسفله الأستاذ(ة): بوعزة عبد القادر

المشرف على مذكرة الماستر للطلبة:

1- بن مداحي عبد العالي

2- مازوز أحمد

والمعنونة بـ :

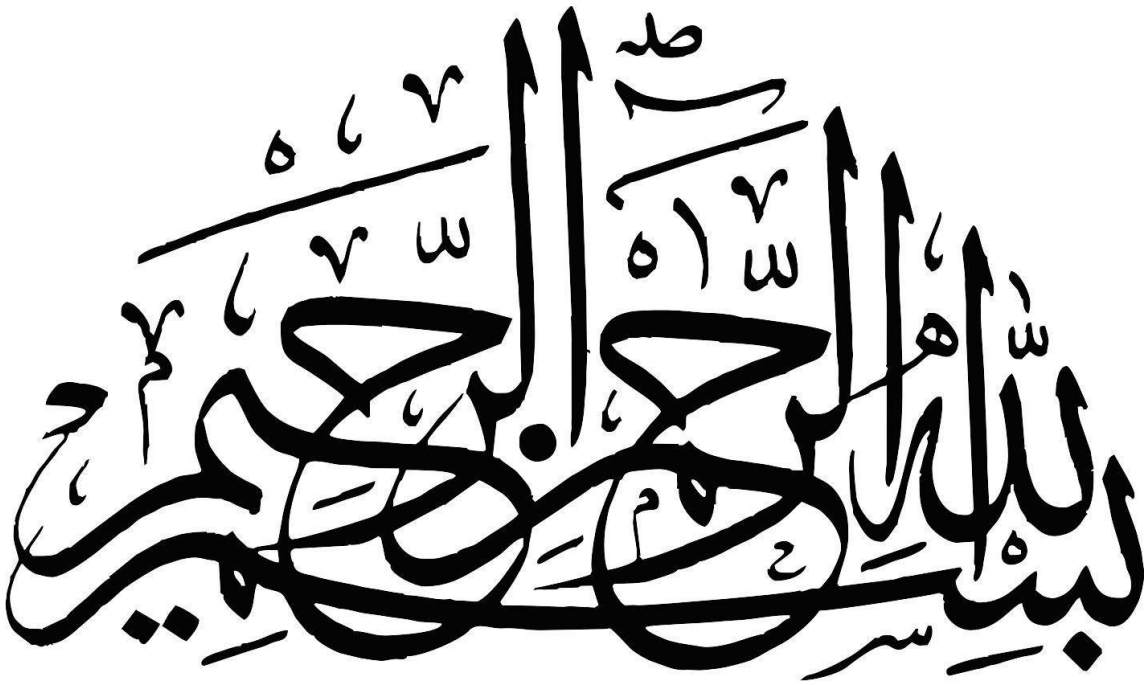
دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) – فرع أدرار

قسم : العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

أرخص للطلبة المذكورة أسمائهم أعلاه بإيداع مذكرتهم من أجل المناقشة.

توقيع المشرف

أ.د / بوعزة عبد القادر


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

(ولئن شكرتم لأزيدنكم)

الحمد لله رب العالمين حمداً لشكره أداء لحقه قضاء ولحبه رجاء ولفضله نماء ولثوابه عطاء

نحمد الله تعالى على توفيقنا في انجاز هذا العمل

نتقدم بالشكر الجزيل والامتنان الى الأستاذ المشرف

"بوعزة عبد القادر"

على اشرافه على هاته المذكرة وعلى توجيهاته القيمة ونصائحه الرشيدة

ولكم منا جزيل الشكر والتقدير

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.. ولا تطيب الأخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى والدي رحمة الله عليهما، رمز التضحية والعطاء.....عرفانا بالجميل....

(أمي وابي رحمهما الله)

إلى رفيقة الدرب وحبيبة القلب زوجتي ...اعترافا بدورها وصبرها اثناء رحلتي العلمية الطويلة.....(زوجتي)

الى ابنائي الأعزاء (هديل-جنى ام الخير-سجى-وليد-خلود)

إلى من يشكلون عقدا ويدورون حولي فلكا وشمسا تنير أمامي الدروب

إليكم يأمل حياتي سندي وعوني إخوتي وإخواني والأهل كل بإسمه

إلى كل الأصدقاء وكل من كانا عونا في سير صعوبات الحياة

أحمد

اهداء

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. و لا تطيب اللحظات إلا بذكرك ..ولا تطيب الأخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ..ونصح الأمة ..إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى ملاكي في الحياة ..إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني .. وإلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى كل من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

(أمي الحبيبة)

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ..إلى من علمني العطاء بدون انتظار ..إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.. أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار

وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد ..

(والدي العزيز)

إلى من يشكلون عقدا ويدورون حولي فلكا وشمسا تنير أمامي الدروب إليكم يأمل حياتي سندي وعوني إخوتي وإخواني أبناء العم وأبناء الخالة والأهل كل بإسمه

إلى كل الأصدقاء وكل من كانا عونا في سير صعوبات الحياة

عبد العالي

فهرس المحتويات

العنوان	
الشكر	I
الإهداءات	II – III
فهرس المحتويات	IV
فهرس الجداول	V
فهرس الأشكال	VI
مقدمة	أ–هـ
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية والأداء المالي	01
تمهيد	02
المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية	07
المطلب الأول: مفهوم المراجعة وأنواعها	07
أولا: تعريف المراجعة	07
ثانيا: أنواع المراجعة	08
المطلب الثاني: ماهية المراجعة الداخلية	12
أولا: تعريف المراجعة الداخلية	12
ثانيا: خصائص المراجعة الداخلية	12
ثالثا: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية	13
المطلب الثالث: أساسيات وآليات المراجعة الداخلية	15
أولا: منهجية المراجعة الداخلية	15
ثانيا: معايير وآليات المراجعة الداخلية	20
المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي	21
المطلب الأول: أهمية الأداء وانواعه	21
أولا: مفهوم الأداء	22
ثانيا: أنواع الأداء	23
المطلب الثاني: أهمية وأهداف الأداء المالي	25
أولا: مفهوم الأداء المالي	25

ثانيا: أهمية الأداء المالي	26
ثالثا: مفهوم تقييم الأداء المالي	26
رابعا: أهداف تقييم الأداء المالي	27
المطلب الثالث: آليات تقييم الأداء المالي	25
أولا: مؤشرات تقييم الأداء المالي	28
ثانيا: نسب تقييم الأداء المالي	31
ثالثا: القوائم المالية	33
المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي	35
المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي	35
المطلب الثاني: دور تقرير المراجع الداخلي في تحسين الأداء المالي	36
المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية	37
خلاصة الفصل	42
الفصل الثاني: الدارسات السابقة حول دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي	44
المبحث الأول: الدارسات السابقة حول المراجعة الداخلية	44
المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الأداء المالي	48
المبحث الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وما يميزها عن الدراسة الحالية	52
خلاصة الفصل	54
الفصل الثالث: الدارسة الميدانية	58
المبحث الأول: الخطوات الأولية للدراسة الميدانية	59
المبحث الثاني: الإجراءات المحاسبية لميزانية التسيير لمديرية التوزيع	75
المبحث الثالث: واقع الأداء بالمؤسسة للسنوات (2018-2019-2020-2021)	79
خلاصة الفصل	88
الخاتمة	89
قائمة المراجع	91
لملاحق	97
الملخص	128

فهرس الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	الصفحة
الجدول (1،1)	أهم الفروقات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	6
الجدول (1،3)	عدد زبائن مديرية التوزيع أدرار	57
الجدول (2،3)	الميزانية المالية المفصلة لسنة (2018)	61
الجدول (3،3)	الميزانية المالية المفصلة لسنة (2019)	62
الجدول (4،3)	الميزانية المالية المفصلة لسنة (2020)	63
الجدول (5،3)	الميزانية المالية المفصلة لسنة (2021)	64
الجدول (6،3)	الميزانية الوظيفية للفترة (2018-2019-2020-2021)	65
الجدول (7،3)	جدول حساب النتائج للفترة (2018-2019-2020-2021)	66
الجدول (8،3)	جدول مؤشرات التوازن المالي للفترة (2018-2019-2020-2021)	67
الجدول (9،3)	نسبة السيولة للفترة (2018-2019-2020-2021)	68
الجدول (10،3)	نسبة النشاط للفترة (2018-2019-2020-2021)	68
الجدول (11،3)	نسبة المديونية للفترة (2018-2019-2020-2021)	69
الجدول (12،3)	نسبة الربحية للفترة (2018-2019-2020-2021)	69

فهرس الأشكال

رقم الشكل	اسم الجدول	الصفحة
الشكل (1،1)	العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات	05
الشكل (2،1)	مفهوم الأداء	12
الشكل (3،1)	علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي	23
الشكل (4،1)	دورة حياة المراجعة الداخلية	25
الشكل (1،3)	الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الكهرباء والغاز	46
الشكل (2،3)	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز-أدرار	49
الشكل (3،3)	الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم المحاسبة والمالية	53
الشكل (4،3)	أعمدة بيانية لعدد زبائن المديرية	57
الشكل (1،1)	العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات	05
الشكل (5،3)	أعمدة بيانية لنسبة الربحية للفترة (2018-2019-2020-2021)	58

مقدمة الدراسة

توطئة:

تسعى المنظمات إلى حماية أصولها وممتلكاتها المادية والمعنوية لأجل ضمان نموها واستمراريتها في سوق تسودها المنافسة الشديدة، وإذ تواجه قيوداً ومتغيرات بيئية (اقتصادية وسياسية واجتماعية وثقافية وتنافسية...) وباعتبار أن المؤسسة أحد عناصر هذه البيئة، والتي تؤثر وتتأثر وتتفاعل معها، فإن نتائج هذا التفاعل قد تكون إيجابية أو سلبية، مما يشكل فرصة حقيقية للنمو والتوسع من جهة، كما يمكن أن تؤثر هذه الظروف على أداء المؤسسة من جهة أخرى.

ويعتمد بقاء واستمرارية المنظمة على قدرتها على التكيف مع التغيرات في بيئتها من خلال تحقيق أهدافها المتعددة ومتابعة جميع الوظائف والأنشطة والمهام والخصائص لهذه الأسباب، وقد أصبحت المنظمة في حاجة ملحة لأدوات المراجعة لأنشطتها ونتائجها، إذ شهدت الفترة الأخيرة اهتماماً متزايداً بالتدقيق والمراجعة؛ وخاصة التدقيق الداخلي، باعتباره أحد الأنشطة الداخلية الرئيسية التي تهدف إلى تحديد ومعرفة المواقف والمتغيرات المرتبطة مباشرة بأداء المنظمات وتؤثر على مستوى الكفاءة والفعالية.

وعلى اعتبار أن التدقيق الداخلي أحد أهم الأدوات القيادية، من خلال استخدامه بمثابة وسيلة لتقييم أنشطة المنظمة واكتشاف الأخطاء؛ من خلال تقديم خدمات استشارية موضوعية وتأكيدية وتقييمية لأجل تحسين أداء المؤسسة والتخلص من كافة أشكال التلاعب والاحتيال التي تعترض عملياتها المالية والمحاسبية، وهذا باستخدام طرق المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال فحص جميع أنشطتها للتأكد من دقتها وتقييم أدائها المالي، مما يسمح بإعطاء صورة سوقية تعكس حقيقة الذمة المالية والمحاسبية للمؤسسة.

طرح الإشكالية:

وانطلاقاً مما سبق، يبدوا جلياً أهمية التدقيق الداخلي للمؤسسة، وتعاظم دوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة. وهنا يمكن صياغة السؤال الرئيس لإشكالية الدراسة من خلال السؤال الجوهري الآتي:

إلى أي مدى يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، من خلال مؤسسة سونلغاز فرع أدرار؟

ومن أجل الإجابة على هذا السؤال، يمكن تجزئته إلى الأسئلة الفرعية المنبثقة الآتية:

– ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما أهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية؟

– ما مفهوم الأداء المالي وفيما تتجلى إجراءات تقييمه وتحسينه في المؤسسة الاقتصادية؟

– كيف يمكن أن تؤثر المراجعة الداخلية إيجابياً على الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز – فرع أدرار؟

فرضيات الدراسة:

يمكن للمؤسسات الاقتصادية أن تعتمد على التدقيق الداخلي لتحسين أدائها المالي؛

يسهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، من خلال تدقيق بياناتها المالية؛

من خلال التدقيق الداخلي في مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛ سونلغاز فرع أدرار يمكن تقييم وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

اختيارنا لهذا الموضوع لم يكن بمحض الصدفة، وإنما كان مستنداً إلى المبررات ذاتية وأخرى موضوعية، نوجزها على المحو الآتي:

المبررات الذاتية لاختيار الموضوع:

الميل الشخصي لمثل هذه المواضيع المتعلقة بالرقابة الداخلية على تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، الرغبة في تقديم حلول عملية يمكن أن تسهم في الرفع من الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية سونلغاز.

المبررات الموضوعية لاختيار الموضوع:

ارتباط الموضوع بمجال مالية المؤسسة؛

أهمية الموضوع بالنسبة للمسيرين والمساهمين في المؤسسة الاقتصادية على حد سواء؛

محاولة إثراء المكتبة الجامعية بمواضيع لها إسقاطات تطبيقية؛

توفر المعطيات والمعلومات الكافية للبحث في مجال المراجعة الداخلية والأداء المالي للمؤسسة.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في محاولة إبراز الدور الفعال للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، والتي تنشط في محيط يحوي العديد من المتغيرات والتهديدات التي تشكل بؤرة منافسة بينها وبين المؤسسات الأخرى الناشطة في نفس مجالها. وهنا يحاول البحث من خلال تفعيل مراجعة القوائم المالية للمؤسسة وفحصها بدقة في ظل تقييم نظام الرقابة واكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة، إبراز انعكاسات هذه العملية على مسألة تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

أهداف البحث:

من أهم الأهداف التي يرمي البحث تحقيقها نذكر:

- محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية وضرورة تفعيلها في المؤسسات الاقتصادية،
- تحديد طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية،
- تبيان أثر المراجعة الداخلية على الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز – فرع أدرار.

المنهج المستخدم:

بهدف تحديد وتفسير طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية والأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية والبحث عن المؤشرات المعيارية الناجعة التي من شأنها تحسين أداء المؤسسة، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي؛ باعتباره منهجاً ملائماً لهذا الموضوع في جوانبه النظرية، وهذا من خلال وصف وتحليل جميع المفاهيم النظرية الضرورية للدراسة، أما في الجانب الميداني فقد تم الاستناد إلى منهج دراسة الحالة، بهدف إسقاط الجوانب النظرية للدراسة على الجانب التطبيقي،بالاعتماد على المنهج التحليلي للمؤشرات و النسب المالية من خلال مؤسسة سونلغاز (الشركة الوطنية للكهرباء والغاز– فرع أدرار) أنموذجاً.

أدوات البحث:

تم الاعتماد في الفصل النظري والدراسات السابقة على باقة متنوعة من المراجع التي تتناول الموضوع من كتب وأطروحات وبعض مذكرات الماجستير والمقالات العلمية المنشورة، كما اعتمدنا على بعض المجلات والمقالات العلمية ذات الصلة بموضوعنا هذا في الجانب النظري. أما لإعداد الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على مختلف الوثائق والمستندات الداخلية لمؤسسة سونلغاز؛ من قوائم مالية ومحاسبية، بالإضافة إلى إجراء الكثير من المقابلات الشخصية مع بعض مسؤولي وإطارات المؤسسة لأجل الحصول على المعلومات الضرورية.

حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: تسليط الضوء على مكانة المراجعة الداخلية وأثرها في تحسين الأداء المالي، خلال الفترة (2018-2021).

الحدود المكانية: تمثلت في مديرية توزيع الكهرباء والغاز " سونلغاز – " أدرار".

صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي بحث من الصعوبات المعترضة، وقد تم تسجيل عديد الصعوبات البحثية التي نوجزها في الآتي:

-نقص المراجع التي تتناول جوهر الموضوع،

-التكتم الشديد عن إعطائنا بعض المعطيات والمعلومات،

-عدم وجود مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية على مستوى مديرية سونلغاز بأدرار،

-معظم الوثائق والمستندات في المؤسسة يتم إعدادها باللغة الفرنسية، لذلك تم اللجوء إلى ترجمتها إلى العربية لاستقاء المعلومات الضرورية للبحث.

تقسيمات البحث:

تم تقسيم الدراسة وفق طريقة الإمراد إلى ثلاثة فصول؛ الفصل الأول تناول الإطار النظري للمراجعة الداخلية والأداء المالي، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث: مبحث أول حول الإطار النظري للمراجعة الداخلية، وآخر لمعالجة ماهية الأداء المالي، إما المبحث الثالث فقد تناول مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي.

أما الفصل الثاني بعنوان الدراسات السابقة، فقد قسم بدوره إلى ثلاثة مباحث؛ تناول المبحث الأول تقديم مختلف الدراسات السابقة حول المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، أما المبحث الثاني فقد تناول الدراسات السابقة حول الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وأما المبحث الثالث فقد تناول مختلف الدراسات التي جمعت بين المتغيرين.

أما الفصل الثالث الموسوم بدراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز – فرع أدرار– فقد تضمن مبحثين؛ الأول تقديم عام للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (سونلغاز)، أما المبحث الثاني فقد تناول عرض وتحليل الدراسة التطبيقية لدراسة أثر المراجعة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية سونلغاز.

وقد تم إدراج مقدمة للبحث تسبق هذه الفصول الثلاثة وخاتمة تلتها تم بها عرض أهم النتائج النظرية والتطبيقية وتقديم جملة من التوصيات العملية للدراسة

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الداخلية والأداء المالي

تمهيد

أدى التطور الاقتصادي الذي تعرف به المؤسسة وزيادة حجم المعاملات إلى تنوع وظائفها وتوسع أنشطتها، مما جعل من الصعب السيطرة عليها، مما أدى إلى الحاجة إلى إدارة فعالة لهذه الأنشطة والوظائف، مما زاد من صعوبة مراقبة إدارة المؤسسة في ضوء المخاطر التي يواجهها أصحابها، وهي الانفصال عن السيطرة على الملكية. كل هذه التغييرات كانت نتيجة لهذا التطور، وهو فرع من فروع التدقيق الذي حظي باهتمام كبير من العديد من المديرين بأن ظهور عمليات التدقيق أمر لا مفر منه نظرا لحجم المؤسسة وتعقيد أنشطتها، لضمان إدارة الموارد بكفاءة وضمان أفضل اتجاه للعمل مع التتبع المستمر لجميع الأنشطة كان نتيجة لعملية جديدة في المؤسسة المعروفة باسم التدقيق الداخلي أدى ذلك إلى خلق ميزات جديدة.

وعليه، هناك علاقة تربط المراجعة الداخلية بالأداء المالي، وهذا ما سيتم التطرق له في الفصل الأول وقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية

كان ظهور المراجعات وتطورها والوصول إلى ما هو عليه الآن ضروريا ولا مفر منه للتوسع التالي جعل تعقيد المؤسسة ووظائفها وفصل الملكية عن السيطرة من الصعب على المالكين مراقبة تشغيل المؤسسة. لذلك، في هذه الدراسة، دعونا نلقي نظرة على ماهية التدقيق، تبدأ الدراسة بتعريف التدقيق في المطلب الأول، ويبدأ قسم التدقيق بالمتطلب الثاني، وأهمية التدقيق والغرض منه في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة وأنواعها

1.تعريف المراجعة:

لقد عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها: «عملية منظمة، تعتمد على الموضوعية، لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع. وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولا عاما، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية".[1]

كما عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية «AAA"أنها: "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".[2]

كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين "UEC" في ديسمبر 1977 المراجعة كما يلي: "مراجعة القوائم هي إبداء رأي فني إذا ما كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول **المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الأزارطية، مصر،1998، ص10.

[2] محمد السيد سريا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2007، ص29.

تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة".[1]

بناء على ما سبق، فإن المراجعة هي وظيفة مستقلة داخل المنظمة، يقوم بها مسؤولون داخل المنظمة أو خارجها، وتتمثل مهمتهم في الفحص المنتظم للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة المنظمة، والتحقق مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تحتوي على ضمانات مناسبة، والتأكد من أن العملية مشروعة وأن المعلومات صحيحة لضمان تحقيق الإدارة للأهداف المعلنة ويمكن القول إنها لدعم تطوير العمل للاستجابة للتغيرات التي تحدث.

2. أنواع المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع وهذا استنادا إلى الهدف من الوظيفة المؤدية أو استنادا إلى الجهة التي ينتمي إليها الفرد وإما المجموعة التي تقوم بعملية المراجعة.

أولا: من ناحية الهدف

يمكن تقسيم المراجعة حسب الهدف منها إلى مراجعة القوائم المالية، ومراجعة الالتزام، ومراجعة العمليات.

وفيما يلي عرض لكل منها:

2- مراجعة القوائم المالية"Audit Financial Statement": تمتاز المحاسبة عن تقنيات التسيير الحديثة الأخرى بتطبيقها منذ القديم، إذ كانت المؤسسات تقدم أساسا معلومات مالية، في شكل قوائم حول نشاطها، يصادق عليها من طرف مختص مستقل باعتماده على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه. فعمل المراجع يقتصر على فحص الحسابات ويدلي برأيه حول نوعية القوائم المالية.[2]

---

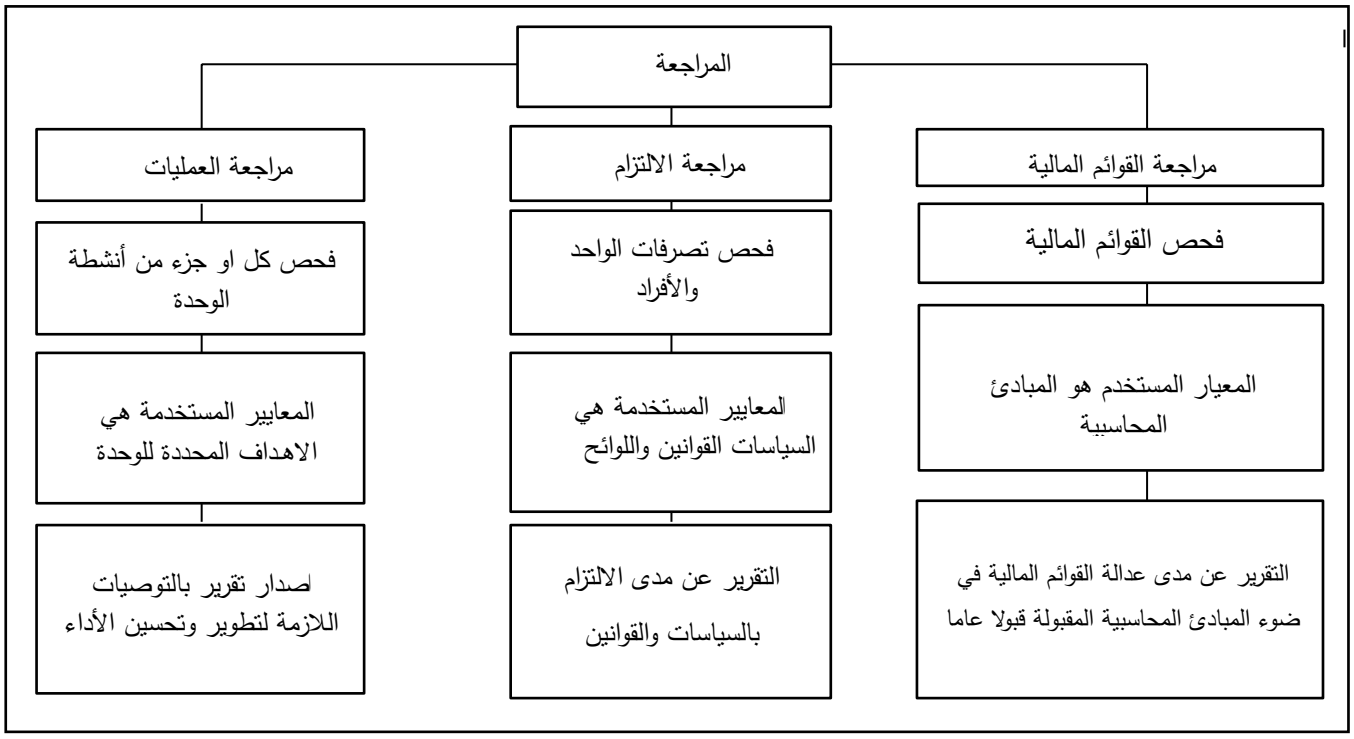
[1] Lionnel Collins, Gerard Valin, Audit Et Contrôle Interne, Objectifs et pratique, Dalloz,2éme éditions, France,2014, P24.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2003، ص40.

2-1. مراجعة الالتزام" Compliance Audit":تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد مدى التزام الشخص أو الوحدة موضع المراجعة بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها. وتعد مراجعة إقرارات ضريبة الدخل مثالا واضحا حيث بمقتضاها تحدد مصلحة الضرائب مدى التزام الشخص أو الوحدة بقوانين الضرائب.[1]

مراجعة العمليات "Opérationnel Audit":وتسمى كذلك بالمراجعة التشغيلية، ويهتم هذا النوع من المراجعة بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة وفحصها تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء، ويدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحاليل واقتراحات قصد تحسين النشاط وتطوير المؤسسة.[2]

الشكل رقم (1،1): العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات



المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزارطية، مصر،1998، ص41.

[1] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1،2012، ص31.

[2] شريقي عمر، نفس المرجع، ص31.

ثانيا: من ناحية القائم بها

كما يمكن تقسيم المراجعة استنادا إلى الشخص أو مجموعة التي تقوم بعملية المراجعة إلى مراجعة خارجية ومراجعة داخلية ومراجعة حكومية.

1. المراجعة الخارجية "Auditing External": المراجع الخارجي ليس موظفا في المؤسسة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، ولكنه شخص مستقل عن إدارة المؤسسة ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية. ورغم أن هذه الخدمات تشتمل على العديد من الأنواع إلا أن معظم الخدمات التي يؤديها المراجع المستقل تتركز في عمليات مراجعة القوائم المالية لتكوين رأي مهني محايد عن مدى عدالتها تماشيا معا لمبادئ المحاسبية.[1]

2. المراجعة الداخلية"Auditing Internal": تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته. والمراجعون الداخليين موظفون بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطهم بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية، إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المراجعين درجة معينة من الاستقلال.[2]

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص21.

[2] محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص21.

وفيما يلي سنحاول عرض أهم الفروقات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كما يبينها الجدول (1،1):

أهم الفروقات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية الجدول (1،1):

البيان	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
الهدف أو الأهداف	-الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث وهم المساهمون عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثل القوائم المالية التي تعدها الإدارة. -الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي كفئ يقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وسلامة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعة والعمل على الحد منها.
القائم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين	شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين من طرف الإدارة
الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم حاجيات الإدارات الأخرى.
المسؤولية	مسئول أمام الملاك أو المساهمين ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية إليهم	مسئول أمام الإدارة ومستويات الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة
نطاق العمل	يحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، معايير المراجعة المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة	يحدد من طرف الإدارة
توقيت الأداء	غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو عدة فترات متقطعة أحيانا	يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والنظرية)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 41

المطلب الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

أولا: تعريف المراجعة الداخلية

1. **المراجعة الداخلية هي:** وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة تعبر عن النشاط داخلي مستقبل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن الاستخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصيرة.[1]

2.التعريف الثاني:" المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تابعة تنظيميا لأعلى سلطة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة يقوم بها اشخاص مؤهلون تتمثل نشاطاتهم الأساسية في تقديم تقارير للإدارة العليا على مدى سيرورة العمليات.[2]

وبالتالي، يخلص إلى أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة موجودة في المؤسسة، مما يساعد على النظر في الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية وتقييمها.

من خلال التعريفات السابقة يتضح أن المراجعة الداخلية تتميز بما يلي:[3]

الاستقلالية- الموضوعية- تقديم تأكيدات- تقديم استشارات.

ثانيا: خصائص المراجعة الداخلية

هناك العديد من الخصائص العامة لوظيفة المراجع الداخلي ولعل من أهم الخصائص الأساسية التي تسمح للمراجع بأداء وظيفة بكل كفاءة نذكر:[4]

[1] ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 105.

[2] محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 15.

[3] زهر عطا الرمحي، **الاتجاهات الحدثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 23

[4] – محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص46

أ- المساعدة في التسيير:

وهي عملية المساعدة التي يقدمها المراجع الداخلي لجميع الموظفين والمسؤولين لمعالجة المشاكل التي تواجه الإجراءات الموضوعة من أجل السيطرة على تسيير المؤسسة، عن طريق تقديم النصائح والإرشادات.

ب- لا يحكم على الأشخاص:

بدا أن وظيفة المراجعة الداخلية تتمثل في المساعدة على تحسين الأداء وليس الحكم على الأشخاص.

ج- الاستقلالية:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة في غاية الحساسية فعند ممارستها يجب ألا يخضع لأي نوع من أنواع الضغوط التي يمكن أن تبعدها من الأهداف الموجودة، لذا وجب على المراجع الداخلي أن يتمتع بالاستقلالية أثناء تنفيذ جميع وظائفه.

إضافة إلى الخصائص السابقة نذكر ما يلي: [1]

المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.

المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.

المراجعة الداخلية تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب.

ثالثا: أهمية واهداف المراجعة الداخلية

أهداف المراجعة لداخلية:

تطورت أهداف المراجعة الداخلية بتطور المؤسسة وأصبحت تشمل ما يلي:1

[1] - محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص46

الوجود والتحقيق: يجب على المراجع إن يتحقق من إن جميع العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية موجودة ضمن المعلومات الناتجة عن نظام المحاسبة.

الملكية والمديونية: يتأكد المراجع هنا من إن جميع عناصر الأصول هم ملك للمؤسسة وجميع عناصر الخصوم هي دين عليها.

الشمولية: وذلك بالنسبة للبيانات المالية المثبت بالدفاتر وكذا الأنشطة والأقسام المختلفة في المؤسسة.

التقسيم والتخصيص: يهدف المراجع هنا إلى تقييم الإحداث المحاسبة وفقا للطرق المحاسبة المعمول بها.

العرض: يعمل المراجع على التأكيد من صداقيه مخرجات النظام المحاسبي وكذا صحة الخطوات المتبعة التي تسبق عرض هذه المخرجات.

1. أهمية المراجعة الداخلية:

تبوأت وظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وبرقيق أقصى كفاية إنتاجية منها.[2] حيث تكمن أهمية المراجعة فيما يلي:

بما أن المراجعة الداخلية من الوظائف الحساسة في أي مؤسسة فإن أهميتها تكمن في الدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة ويتضح هذا الدور بشكل كبير في السنوات الأخيرة حيث تعددت الأطراف المنادية بضرورة تحقيق الأداء الرقابي للمؤسسة هذا نتيجة لتوفر لمجموعة العوامل التالية: [3]

- كبر حجم المؤسسات.

---

[1] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس ،2008-2009، ص53.

[2] – خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن ،2006، ص22.

[3] – عبد السلام سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر ،2010، ص 42.

- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.
- حاجة الإدارة في المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطار.
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية دقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعيرة.
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

المطلب الثالث: أساسيات وآليات المراجعة الداخلية

أولا: منهجية المراجعة الداخلية.

إن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واعتماد المنهجية السليمة، التي تتمثل في:

1. مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي

في هذه المرحلة يتبنى المدقق وضعية المراقب، حيث يقوم بتحليل المهمة للتعرف على الإجراءات المطبقة، والأشخاص المعنين بموضوع الأمر بمهمة التدقيق، ليقوم بتحضير ميدان المهمة، وتضم هذه المرحلة الخطوات الآتية:

1-1. الأمر بالمهمة: يتمثل الأمر المهمة في الوثيقة المسلمة (التفويض) الذي يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين، والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجعة.[1]

[1] عزوز ميلود، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد49، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2017، ص91

1-2. الدراسة والتخطيط: هذه المرحلة تعتبر من المراحل الضرورية والهامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين أثناء وضع الخطة أخذ المخاطر المحتملة وغير المحتملة بعين الاعتبار، لتحديد أولويات مهمة المراجعة الداخلية، بما يتلاءم مع الأهداف المسطرة.[1]

وتتم هذه المرحلة من خلال تنفيذ الآتي:

- **الاطلاع والفهم- خطة التقارب- تحديد موقع الخطر- التقرير التوجيهي.**

2. مراحل تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

في هذه الخطوة، يتم تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وفقا لمخطط المراجعة المعد مسبقا والموافق عليه من مدير المراجعة على أن يتم الاختيار وتجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق وتتم في ثلاث مراحل وهي:[2]

أ. اجتماع الافتتاح: ويتم عقد اجتماع في مقرر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة،

ب. مخطط التنفيذ: يقوم برنامج المراجعة بتقسيم الأعمال بتين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته،

ج. العمل الميداني: ويأتي دور هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع

3. مرحلة التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

[1] – عبد اللطيف محمد خليل، نموذج **مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة**، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، المجلد 25، جانفي 2003، ص57.

[2] – داوود يوسف صبح، تدقيق **البيانات المالية**، دار المنشورات الحقوقية، ط2، لبنان، 2002، ص 42.

تعتبر آخر خطوة من خطوات إنجاز مهمة المراجعة الداخلية وتتمثل في أربعة مراحل وهي:

3-1. التقرير الأولي للمراجعة: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة،

3-2. حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين والأشخاص المراجعة أعمالهم وفريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة، يقوم بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد عليها، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم، وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين وتظهر هذه النزاعات في حالتين: [1]

يقدم المراجع أدلة إثبات قوية ومنه ينتهي النزاع؛

عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المراجع على نقطة النزاع.

3-3. التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنين والإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقتَرحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي تكشفت خلال عملية المراجعة.[2]

3-4. متابعة تنفيذ التوصيات: المتابعة ضرورية وخاصة لأنه من الطبيعي أن يود المدققون قياس تأثير وفعالية الحلول التي اقتَرحوها من أجل إثراء عمليات التدقيق المقبلة.

ثانيا: معايير وآليات المراجعة الداخلية.

1- معايير المراجعة الداخلية

[1] – عيادي محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص118.

[2] – عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر ،2006، ص21.

يعتبر مجمع المراجعين الداخليين التنظيم الدولي الذي يحكم المراجعة الداخلية وبالتالي المعايير والتعليم المستمر والقواعد العامة، وقد أصدر مجمع المعايير الخاصة بالممارسة المهنية، حيث تم تبويبها تلك المعايير ثلاث مجموعات:

أ-المعايير العامة:

وهي المعايير المتعلقة بالشخص المراجع من حيث تكوينه الشخصي والعلمي، ودرجة معتبرة من الكفاءة والمؤهلات العلمية والعملية التي تسمح له بأداء عمله بشكل صحيح، كما يجب أن يتمتع بالاستقلالية كما يجب توفرها هي بدل العناية المهنية الملائمة المناسبة.[1]

ب- معايير الفحص الميداني:

وتشمل المعايير والإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المرجوة، وهي تشمل إعداد برنامج المراجعة والتخطيط السليم للعملية والإشراف على عمل المساعدين، كما تتضمن معايير جمع الأدلة لملائمة الكافية لتكون أدلة إثبات للنتائج التي توصل إليها وبالتالي اتخاذ الرأي السليم بشأن المستندات والقوائم المالية التي كانت محل الفحص.[2]

ج- معايير التقرير:

وهي المعايير الواجب اتباعها من طرف المراجع خلال إعداده للتقرير الشامل للمهمة التي كلف بها وهي تتضمن الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية بشكل عام وكذلك مدى الثبات في تطبيقها عبر مختلف الدورات السابقة، إضافة الى مدى ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية،

[1] - زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط1، مرجع سبق ذكره، ص92.

[2] - زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص92-93.

وفيما يخص المعيار الثالث فهو يتعلق بمعيار إبداء الرأي بحيث يتطلب من المراجع إعطاء رأيه بشأن عملية المراجعة التي قام بها ويتضمن تقرير المراجع أحد الآراء التالية: [1]

- **إبداء رأي بدون تحفظ:** ويكون عندما تكون القوائم الدالية التي خضعت للفحص تعبر عن العمليات التي تمت.
- **إبداء الرأي بتحفظ:** ويكون عندما تكون القوائم الدالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق وحقيقة عن نشاط المؤسسة إلا أن هناك بعض التحفظات بشأنها أو بعض بنودها، لكنها لا تؤثر بدرجة كبيرة على شرعية ومصداقية البيانات المقدمة.
- **إبداء رأي سلبي:** وهو عندما يرى المراجع بأن المستندات لا تعبر بصدق عن وضعية المؤسسة، وأن هناك تجاوزات خطيرة في السجلات تؤثر بشكل مباشر على المؤسسة حاليا أو في المستقبل.
- **عدم إبداء الرأي:** ويكون هذا عندما لا يستطيع المراجع أن يبدي رأيه حول العمليات التي قام بها لأسباب معينة نتيجة ضغوط أو عدم توفر الإثباتات أو غيرها من الظروف.

2-آليات المراجعة الداخلية.

تعتمد عملية المراجعة الداخلية على آليات عديدة تمكنها من تحقيق أهدافها، فالمراجع تنحصر مسؤولياته في مجالات معينة محددة ليتمكن من تقديم خدمات جليلة وفق إجراءات توضح عمله.[2]

أولا: مسؤوليات المراجع الداخلي:

يعتبر المراجع الداخلي مسؤولا عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقا لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة، وعليه فإن على المراجع الداخلي أن يقوم بالمسؤوليات الآتية:[1]

[1] – زاهرة عاطف سواد، مراجعة **الحسابات والتدقيق**، ط1، ص93-94.

[2] لعروس نبيلة، رمضاني نادية، دور **المراجعة الداخلية في منح قروض الاستثمار**، رسالة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة ،2012-2013، ص33.

1- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للمراجعة لفهم و تحديد أسلوب العمل و وضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المراجعة.

2- وضع خطة عمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة.

3- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها.

4- التنسيق مع المنسق الخاص بإدارة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة لتنفيذ المهمة.

5- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.

6- تقييم مدى فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة.

7- الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الإدارة.

8- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع مفتشي المؤسسة.

ثانيا: صلاحيات المراجع الداخلي:

بما أن الغرض الرئيس للمراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بفعالية عن طريق إمدادهم بتحاليل موضوعية للبيانات وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة.[2]

والتي نلخصها كما يلي:

- الاطلاع على جميع الملفات والسجلات والممتلكات وموظفي المؤسسة من حيث قيامهم بالأداء المحاسبي على أكمل وجه.
- تحديد نطاق عمل المراجعة بتحديد الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة.

[1] - خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص30.

[2] - عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر ،1989، ص28.

- نطاق أعمال المراجعة الداخلية لا تكون محددة.
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها.
- على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين.
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

ثالثا: مجالات تطبيق المراجعة الداخلية

إن المجال الرئيسي للمراجعة الداخلية هو تقديم خدماتها في النطاق المحاسبي والمالي التقليدي والمنحصر في المراجعات المالية، ولكن التطورات التي مرت بها المراجعة أدت إلى أن تطرق المراجعة الداخلية إلى مجالات أخرى، وأهم المجالات التي تسهم بها وظيفة المراجعة الداخلية لخدمة العملية المالية ما يلي: [1]

- ✓ حماية أصول وممتلكات الشركة من السرقة والعبث والاختلاس وسوء الاستخدام.
- ✓ الحصول على البيانات المالية الدقيقة التي تساعد الشركة على القيام بعمليات التخطيط واتخاذ القرارات.

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

اليوم، هناك حاجة إلى الشركات الاقتصادية أكثر من أي وقت مضى لمعرفة أدائها، وخاصة أدائها المالي، لتحديد مستوى كفاءة وفعالية أنشطتها من أجل مواجهة جميع التحديات التي قد تعيق مسارها.من خلال هذه الدراسة، سنناقش مفهوم الأداء المالي وأهميته والغرض منه والعوامل التي تؤثر عليه.المطلب الأول: مفهوم الأداء والأداء المالي

[1] – جربوع يوسف محمود، مراجعة **الحسابات المقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، دون دار نشر، فلسطين ،2002، ص107.

1. مفهوم الأداء

يمكننا التطرق إلى مفهوم الأداء من خلال تعريفه عبر قسمين كما يلي:

أولا :تعريف الأداء اصطلاحا

يقصد بالأداء لغة :(إتمام، إنجاز، إجراء، تحقيق، عمل، قيام، وفاء)" [1].

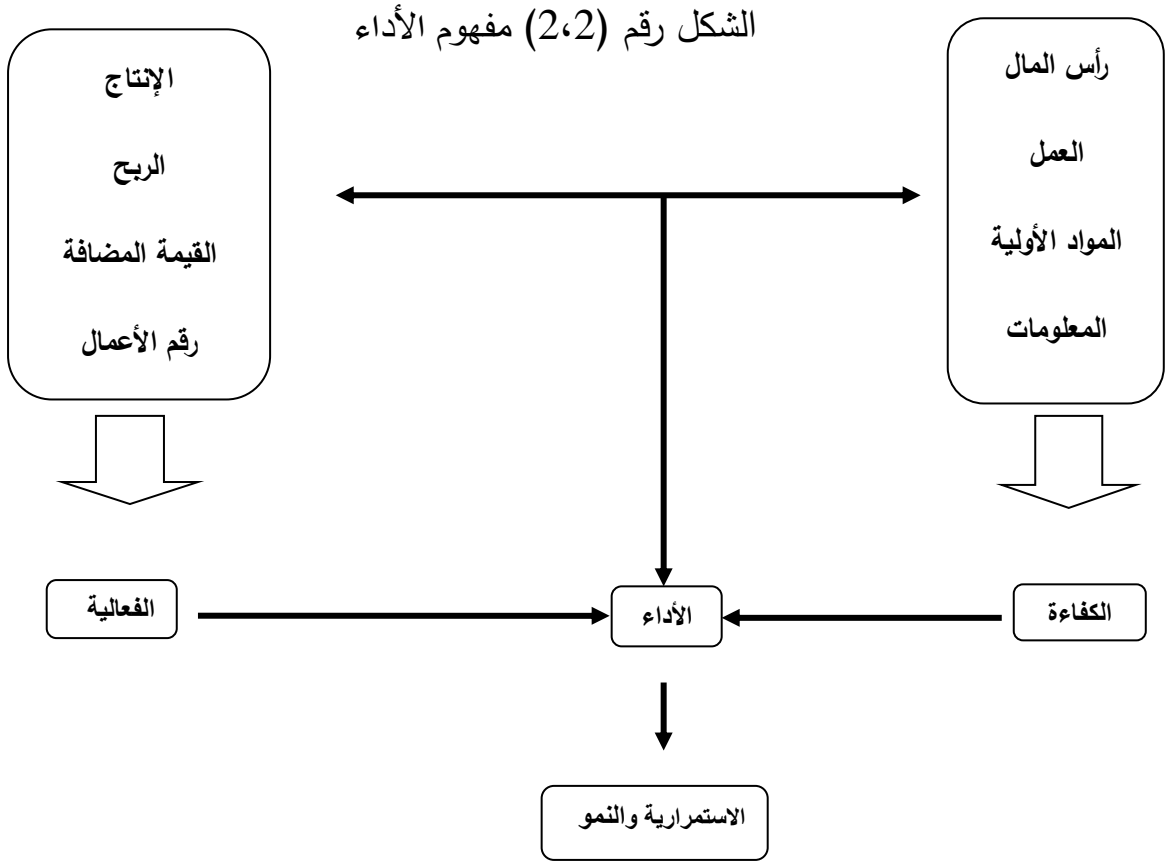
- كما يقصد به ذلك المستوى الذي يحققه الفرد عند قيامه بعمل ما.
- كما يعرف بأنه :الأداء هو قيام الشخص بسلوك ما، وذلك لتحقيق هدف محدد، فقد يكون إشباع حاجة معينة أو حل مشكلة ما أو التخطيط لمشروع ".[2]
- التعريف الثالث :عرفه drucker. P على أنه" قدرة المؤسسة على الاستمرارية و البقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين و العمال." [3]

[1]- مصطفى يوسف، **إدارة الأداء**، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2016 ، ص33

[2]- مدحت محمد ابو النصر، **الأداء الاداري المتميز**، المجموعة العربية للتدريب و النشر، القاهرة،2010،ص65.

[3] محمد لمين مراكشي، لقمان باها، **المسؤولية الاجتماعية كمدخل لتحسين الأداء** دراسة حالة شركة هيونداي موتورز، الجزائر، مجلة الريادة الاقتصادية للأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد الثالث، المجلد06، جانفي 2020، ص224.

الشكل رقم (2،2) مفهوم الأداء



المصدر :عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، عدد1 ، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2010 ، ص88

2. أنواع الأداء

هناك أنواع عديدة للأداء والتي تصنف إلى عدة تصنيفات سواء من حيث الوظيفة، من حيث الطبيعة أو من حيث الشمولية وهي:

2-1. التصنيف حسب الوظيفة:

ينظر إلى الأداء من خلال وظائف المؤسسة وهو كما يلي: [1]

[1] حفصي رشيد، **تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2011 ، ص-1817

أ –الأداء البشري :ان أداء وتسيير المؤسسة يتوقف على أداء العاملين بها مهم كان مستواهم. لأهمية هذا المورد.

ب –الأداء المالي :يتمثل في حسن استغلال الموارد المالية والمحافظة عليها.

ج –الأداء التسويقي :يتطلب من القائمين على الوظيفة التسويقية عرض المنتوج بالخصائص المرغوبة، في الوقت والسعر والمكان لمواجهة المنافسة وبذلك تضمن أداء جيد ومنه تحقيق أهداف المؤسسة.

د –أداء وظيفة التموين: تشمل وظيفة التموين (شراء، النقل والتخزين) للمواد، وللرفع من أدائها يستلزم توفيرها والمستلزمات مع الحرص على التركيز على السعر المناسب، الوقت الملائم، الكمية المطلوبة والجودة العالية مع الأخذ بعين الاعتبار الإبقاء على مخزون الأمان .هذا من جهة ومن جهة أخرى تأمين المخازن.

ق –الأداء الإنتاجي :الوظيفة الإنتاجية جوهر نشاط المؤسسة والمتمثلة أساسا في معالجة المدخلات وتحويلها طبعا بأدنى التكاليف إلى مخرجات بقيمتها العظمى بجودة عالية.

2–2. حسب معيار الطبيعة :في هذا المعيار يتم تقيم الأداء إلى أداء اقتصادي، اجتماعي، تكنولوجي، وأداء إداري.[1]

- الأداء الاقتصادي :يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها باستخدام المقاييس الربحية بأنواعها المختلفة
- الأداء الاجتماعي :يعد الأداء الاجتماعي لأي مؤسسة أساسا لتحقيق المسؤولية الاجتماعية داخلها، ويصعب قياسه.
- الأداء التكنولوجي :يتمثل الأداء التكنولوجي للمؤسسة في تحديد أهدافها التكنولوجية أثناء عملية التخطيط، وفي أغلب الأحيان أهداف إستراتيجية نظرا لأهمية ها.
- الأداء الإداري :ويتمثل الأداء الإداري في الخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاءة وفعالية.

[1] عادل عشبي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجيستر غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 7.

3-التصنيف حسب الشمول :هذا التصنيف ينظر إلى الأداء أنه كلي للمؤسسة أو جزئي لإدارة ما وهو كالآتي: [1]

أ -أداء جزئي :يتحقق على مستوى فروع المؤسسة أو وظائفها، وهو عبارة عن تفاعل أداءات الأنظمة الجزئية.

ب-أداء كلي :عبارة عن تفاعل مجموع الأداءات الجزئية أي أنه يتجسد في الإنجازات التي ساهمت في جميع العناصر والوظائف أو الأنشطة الفرعية في تحقيقها.

4-التصنيف حسب الجهة التي تستفيد منه :ينظر إلى الأداء من جانب مدى التحكم في الأداء ويشمل ما يلي: [2]

أ -أداء خارجي" :الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة" فكل هذه التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب .

ب -أداء داخلي :يعني كفاءة وفعالية استخدام المؤسسة لجميع مواردها ويشمل كل أنواع الأداء (البشري، التقني، المالي).

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الأداء المالي

أولا: الأداء المالي

إن أداء المؤسسة مفهوم شامل يشمل قدرة إنجاز المؤسسة لجميع نشاطاتها بكفاءة وفعالية أما لما تتجه النظرة إلى مالية المؤسسة وعن مدى تحقيقها لأهدافها المالية فنحن بصدد الحديث عن الأداء المالي.

1-مفهوم الأداء المالي:

[1] 1-انظر نفس المرجع السابق، ص20

[2] -شباح نعيمة،" **دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية**"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة بسكرة، 2008/2007،ص10

يعرف الأداء المالي" بمدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل الثروة".[1]

ويمكن وضع تعريف جامع وشامل بالقول بأن الأداء المالي عبارة عن قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها المالية بمدخلات أقل ومخرجات أكثر.

2-أهمية الأداء المالي:

تظهر أهمية الأداء المالي من خلال إسهاماته في المؤسسة حيث يبين مواطن القوة للتَركيز عليها وتثبيتها ومواطن الضعف لتصحيحها وتداركها مستقبلا، كذلك يساهم في تحسين وترشيد قرارات المؤسسة، كما يعمل على المساعدة في رقابة جميع أنشطة المؤسسة وترتيبها حسب أولويتها وأهميتها، وبالتالي يمكن تلخيص أهمية الأداء المالي في النقاط التالية:[2]

أ -تقييم ربحية المؤسسة؛

ب – تقييم سيولة المؤسسة؛

ت – تقييم مديونية المؤسسة؛

ج – تقييم تطور نشاط المؤسسة؛

د – تقييم تطور توزيعات المؤسسة؛

هـ – تقييم تطور حجم المؤسسة.

[1] دادان عبد الغني، كماسي محمد الأمين، **الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس،2005 ص 304.

[2] محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010 ، ص47.

ثانيا: مفهوم تقييم الأداء المالي.

عرف تقييم الأداء المالي على أنه " تقديم حكما ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة، حيث يعتبر قياسا للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا".[1]

كما عرف على أنه" التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف من خلال مدى جودة الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمؤسسة بما يحقق الأهداف المرجوة".

وعرف على أنه" قياس للأعمال المنجزة ومقارنتها بما وكان يجب أن يتم وفقا للتخطيط المعد مسبقا أملا في اكتشاف جوانب القوة أو تحديد نقاط الضعف".[2]

من وجهة النظر هذه، يمكن تقديم تعريف إجرائي لعملية تقييم الأداء، والذي يتمثل في قياس ومقارنة ما تم تحقيقه وتخطيطه وفقا للمعايير والمؤشرات المناسبة، وتحديد الانحرافات، إن وجدت، ومعرفة أسبابها وتصحيحها من خلال تطوير الحلول المناسبة.

ثالثا: أهداف تقييم الأداء المالي.

ترمي عملية تقييم الأداء المالي إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي[3] :

-التعرف على مستوى انجاز المؤسسة و مقارنتها مع الأهداف الموضوعة؛

-الكشف عن مواطن الخلل و الضعف و وضع حلول مناسبة لها لتداركها مستقبلا؛

---

[1] السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية،2000 ، ص38.

[2] مجيد كرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2007 ، ص32

[3] مجيد كرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2007 ، ص32

-تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم من المؤسسة من خلال قياس أداء كل مركز؛

-الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد بطريقة رشيدة تحقق منها عوائد معتبرة بتكاليف أقل وجودة عالية؛

-تمكن من تصحيح الموازنات؛

-من خلال تقييم أداء كل مؤسسة نحصل على تقييم أداء شامل للمؤسسات الوطنية، مما يساعد في وضع معايير خاصة بكل قطاع.

المطلب الثالث: آليات تقييم الأداء المالي.

أولا: مؤشرات تقييم الأداء المالي

تعتبر دراسة مؤشرات الأداء المالي جانب بالغ الأهمية تمليه متطلبات التخطيط المالي السليم، باعتباره يمكن الإدارة من الحكم على الأداء السابق للمؤسسة والتنبؤ بالمستقبل بشكل دقيق، حيث تعرف النسبة على أنها: "عبارة عن رقم أو قيمة يتم التعبير عنها من خلال رقم أو قيمة أخرى ".[1]

1.مؤشرات قياس الأداء المالي

تعتبر عملية قياس الأداء ضرورية للمؤسسات بجميع أنواعها، كما أنها عملية مستمرة تمكن المؤسسات من إدخال تحسينات مستمرة، و يساهم قياس الأداء في تقديم مؤشرات تستخدم في قياس مدى تحقق أهداف المؤسسة و مقارنتها باتجاهات الأداء السابقة لتحديد انحرافات الأداء و أسبابها و طرق معالجتها إذ أنها تستهدف قياس النتائج المتحققة من تنفيذ أعمال المؤسسة و مقارنة هذه النتائج بالأهداف المخطط لها من

[1] مصطفى يوسف كافي، **تقنيات دراسة الجدوى الاقتصادية**، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2009، ص335

قبل، و ذلك من خلال كفاءة التنفيذ و الوقوف على الصعوبات التي تواجهها و التوصية بكيفية العمل على إ زلتها تفاديا للأخطاء المستقبلية.[1]

وتهدف عملية قياس الأداء المالي إلى:[2]

-المساهمة بشكل فعال في صياغة التقارير المتعلقة بإجراءات العمل و البرامج.

-تركيز الاهتمام على ما هو واجب انجازه من توفير الموارد و الطاقات فهو بذلك يبرز مختلف الفجوات بين النتائج و الأهداف مما يسهل عملية تعديلها.

-يؤدي إلى تحسينات ملحوظة على مختلف المستويات من إنتاج و خدمات و تسويق. الخ.

-التحسين في الأداء المالي، فمن خلال معرفة المؤسسة لواقع أدائها المالي بعد القيام بعملية قياسه، لتسهيل التحسينات الممكنة مستقبلا.

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى أهم المؤشرات هي:

أ- رأس المال العامل: أداة من أدوات التحليل المالي المستعملة في تقييم البنية المالية للمؤسسة والحكم على مدى توازنها المالي خاصة على المدى القصير وذلك بتاريخ معين وهو يتمثل في ذلك الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في ذلك الجزء من الأصول الجارية بعد تمويل كل الأصول الثابتة أو هو ذلك الجزء من الأصول الجارية غير الممول بالخصوم الجارية.

كيفية حسابه: يحسب رأس المال العامل من أعلى الميزانية بالعلاقة التالية :[3]

رأس المال العامل = الموارد الدائمة – استخدامات مستقرة

أو من أسفل الميزانية

[1] رضا مصيلحي أحمد سماعيل، **تأثير المتغيرات الداخلية والخارجية على مستوى الأداء**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2016، ص 127.

[2] نجلاء نوبلي، **مرجع سابق**، ص 162

[3] مليكة زعيب ومولود بوشنقير، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 49.

رأس المال العامل = استخدامات متداولة – موارد متداولة

الحالات المختلفة لرأس المال العامل : [1]

–رأس المال العامل موجب :أي جميع الموارد الدائمة تغطي جميع الأصول الثابتة مما يعبر عن قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها أو الأصول الجارية تغطي الديون قصيرة الأجل مما يعني أن المؤسسة تحوز على هامش آمان.

–رأس المال العامل معدوم : الأصول الجارية = الخصوم الجارية، توازن مالي أدنى.

–رأس المال العامل سالب : المؤسسة غير قادرة على تغطية الأصول الثابتة بالموارد الدائمة مما يستوجب تغطيتها بالموارد الجارية التي هي في الأصل قصيرة الأجل وبالتالي عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها.

ب –الاحتياج في رأس المال العامل":يمثل إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الاستغلال، حيث أن منح آجال طويلة للعملاء إضافة لمخزون ذو دوران بطيء وضعف أداء التفاوض التجاري (قبول آجال قصيرة لتسديد الموردين) يتولد عن كل ذالك احتياج مالي للاستغلال يستلزم البحث عن مصادر أخرى لتمويله"2، بمعنى أن عدم التزامن بين التدفقات الحقيقية (شراء سلع، مواد أولية ومستلزمات....) والتدفقات النقدية الناتجة عن بيع المنتجات لتحويلها مرة أخرى إلى تدفقات حقيقية مما يولد ما نسميه بالاحتياج في رأس المال العامل.

كيفية حساب الاحتياج في رأس المال العامل

الاحتياج في رأس المال العامل = احتياجات الدورة – موارد الدورة

الاحتياج في رأس المال العامل = أصول متداولة – قيم جاهزة – (ديون قصيرة الأجل – سلفات مصرفية)

[1] –مليكة زغيب ;مولود بوشنقير، نفس المرجع السابق، ص ص51–52

[2] لحسن دردوري، التشخيص **المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 46

ج –الخزينة الصافية ":هي عبارة عن إجمالي النقديات الموجودة باستثناء السلفات المصرفية، يمكن حسابها عن طريق إجراء الفرق بين رأس المال العامل والاحتياج في رأس المال العامل الإجمالي، وتعرف على أنها الفرق بين. أصول الخزينة وخصومها"[1]

طريقة حساب الخزينة :

الخزينة الصافية = رأس المال العامل الصافي – الاحتياج في رأس المال العامل

الخزينة الصافية = خزينة الأصول – خزينة الموارد

الحالات المختلفة للخزينة :

–الخزينة موجبة :أي أن المؤسسة جمدت جزء من أموالها الثابتة لتغطية رأس المال العامل.

–الخزينة معدومة : الخزينة المثلى و الوصول إلى هذه الحالة يعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة.

–الخزينة سالبة : المؤسسة في حالة عجز أي أنها غير قادرة على تسديد ديونها في الآجال المحددة.

2.نسب تقييم الأداء المالي

أولا :تعريف النسبة

تعرف على أنها "علاقة بين مقدارين مميزين للحالة المالية وكذا إمكانيات ونشاط المؤسسة ." [2]

ثانيا :أنواع النسب المالية

تختلف وتتنوع النسب المالية حسب مدلولها إلى عدة أنواع فمنها ما له مدلول السيولة ومنها ما يوضح ، التمويل، الربحية والمردودية.

[1] إلياس بن ساسي، **التسيير المالي الإدارة المالية دروس وتطبيقات**، مرجع سابق، ص 70-71

[2] تخميسي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومة، الجزائر،2010 ، ص82

1-نسب السيولة : تشمل العناصر السائلة و العناصر الأقرب إلى السيولة، و تحسب هذه النسب لتفادي الوقوع في مخاطر السيولة و هي عدم الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل.

أ -**نسبة السيولة العامة (التداول):** تستعمل هذه النسبة للحكم على مقدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، وبالتالي فهي تقيس وضعية المؤسسة من حيث توازنها المالي قصير الأجل، أي تهدف إلى تحليل وتقييم مركز رأس المال العامل والتعرف على درجة تداول عناصره "يمكن حسابها من خلال العلاقة التالية :1

نسبة التداول = استخدامات (أصول) متداولة/موارد (خصوم) متداولة

إذا كانت هذه النسبة 1 > معناه أن أصول المؤسسة ما عدا التثبيتان أكبر من الخصوم المتداولة (الديون القصيرة الأجل) وفي نفس الوقت تبين أن رأس المال العامل موجب وبالتالي المؤسسة تتمتع بسيولة كبيرة تمكنها من مواجهة الالتزامات المالية القصيرة الأجل أم أنها قادرة على الوفاء والمؤسسة في وضعية مريحة.

أما إذا كانت هذه النسبة 1 < معناه أن ديون المؤسسة قصيرة الأجل أكبر من أصول المتداولة وعليه فالمؤسسة في وضعية حرجة لأن رأس المال العامل سالب وبالتالي عد إمكانية تغطية التزاماتها.

2-**نسب التمويل** :تمكنا هذه النسب من دراسة وتحليل النسب التمويلية، أي اكتشاف مدى مساهمة كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة والأصول الثابتة بصفة خاصة، وهي تضم كل من النسب التالية: 2

أ -**نسبة التمويل الدائم** :تشير إلى مستوى تغطية الاستثمارات الصافية بالأموال الدائمة، فهذه النسبة تعتبر صياغة أخرى لرأس المال العامل وتحسب بالصيغة التالية:

نسبة التمويل الدائم = الموارد الدائمة*100/الاستخدامات المستقرة

[1] زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، مرجع سبق ذكره، ص37

[2] مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة، ديون المطبوعات الجامعية، ط2 ، الجزائر، 2012 ص46 45-

ب-**نسبة التمويل الخاص** :تعبر عن مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة، أي قدرة أموال المساهمين وما يلحق بها على تغطية الصول الثابتة، وتأخذ الصيغة التالية:

نسبة التمويل الخاص = الأموال الخاصة*100/الأصول

3-**نسب الربحية** :تعتبر الربحية من الأهداف الرئيسية التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها، ولمعرفة قيمتها هذه النسب من قبل المستثمر المالي والمرتقب من أجل تقييم مرد ودية استثماراته من أداء وربحية المؤسسة، ومن أجل تحديد تطور أداء المؤسسة لعدة سنوات وتحديد هوامش الربح المختلفة ومنها: [1]

أ -نسبة هامش الربح الإجمالي :يوضح مقدار الربح الإجمالي الذي ينتج من كل دينار من المبيعات.

نسبة هامش الربح الإجمالي = هامش الربح الإجمالي / صافي المبيعات

ب-نسبة هامش الربح الصافي :ويتمثل في مقدار الربح المتولد من كل دينار من المبيعات، الهامش المنخفض يعني انخفاض سعر البيع أو ارتفاع التكاليف [2].

نسبة هامش الربح الصافي = صافي الربح (النتيجة الصافية) /صافي المبيعات

ثالثا: القوائم المالية

1. مفهوم القوائم المالية.

1-تعريف القوائم المالية : تعرف على أنها المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات و المعلومات لصالح أطراف عديدة داخل و خارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة"[3].

[1] منير إبراهيم هندي، **الإدارة المالية (مدخل تحليلي معاصر)** ، المكتب العربي الحديث، ط5 ، الإسكندرية، مصر،2000 ، ص98.

[2] مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، مرجع سبق ذكره، ص34.

[3] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، دار وائل، عمان، الأردن، ط 1، 2010، ص 48.

2. خصائص القوائم المالية: تتسم القوائم المالية بالعديد من السمات نذكر منها: [1]

-القابلية للفهم: أن تعرض بشكل مفهوم من قبل مستخدموها؛

-الملاءمة : أن تكون المعلومات ملائمة تساعد في صنع القرا رات؛

-الموثوقية : تكون معبرة و صادقة يمكن الاعتماد عليها؛

-القابلية للمقارنة : يستطيع مستخدمها مقارنتها بالقوائم السابقة أو مع مؤسسات أخرى؛

-الإفصاح : أن تتضمن جميع المعلومات الضرورية فلا إغفال لأي عنصر من عناصرها.

3.تحليل القوائم

لاستنباط النسب والمؤشرات يتوجب دراسة وتقييم القوائم المالية تشمل ما يلي:[2]

أ- الميزانية المالية: يقصد بقائمة المركز المالي ما لدى المؤسسة من ممتلكات أو موجودات في لحظة زمنية معينة وما على تلك الموجودات من مطالبات في اللحظة نفسها سواء للغير أو الملاك.[3]

ب - الميزانية الوظيفية: ترتيب لعناصر الميزانية المحاسبية بطريقة توضح الوضعية المالية للمؤسسة وبالتحديد توازنها أو اختلالها المالي وذلك حسب مختلف الدورات (استغلال، استثمار، وتمويل) التي تميز حياة المؤسسة.[4]

ج- جدول حسابات النتائج (بيان الدخل الشامل):

حسب النظام المحاسبي المالي فهو بيان ملخص للأعباء والنتائج المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو السحب ويبرز بوضوح النتيجة الصافية للسنة المالية. [1]

[1] حسثُ القاضي، مأمون توفيق، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000، ص 169.

[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، سنة 2008،ص ص190-194.

[3] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية: منشأ الاعتراف والقياس والإفصاح**، الجزء الثاني، دار وئل للنشر كالتوزيع، ط 4، لبنان، 2007 .ص 317.

[4] لحسن دردوري، **التشخيص المالي**، محاضرات مطبوعة، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص 28.

د-جدول التمويل: قائمة مالية توضح حركة الأموال خلال فتَّرة زمنية معينة حيث يبين لنا الاستخدامات والموارد الجديدة للدورة بمعنى احتياجات التمويل التي تظهر خلال الدورة ووسائل التمويل المستخدمة لذلك.

قائمة التدفقات النقدية: " الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخدامها، وذلك اعتماد على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة".[2]

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي

وسنحاول في هذا المبحث التطرق الى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي كونها اداة لقياس وتقييم الأداء داخل المؤسسة.

المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي

إن من أهم الأهداف الرئيسية لنظام المراجعة الداخلية هو ضمان مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات والنظام المحاسبي المالي التي تتمثل في القوائم المالية، فوجود نظام رقابي فعال (المراجعة الداخلية) يضمن وجود مؤشرات مالية سليمة ودقيقة تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة التي تساعد الإدارة في تقويم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات التي تساهم في تحسين أداء المؤسسة.[3]

حيث يقوم المراجعين الداخليين بفحص الأداء وتحديد ما إذا كانت أهداف المؤسسة قد تم تحقيقها، ويجب أن يتحقق المراجعين الداخليين من مدى تحقق أهداف البرامج الموضوعة، ومدى اتفاقها مع أهداف المؤسسة، ويجب عليهم تقويم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وتكون الإدارة مسؤولة عن وضع معايير لقياس

---

[1] .المصدر: **الجريدة الرسمية**، العدد، 19 الصادر 25 مارس، 2009

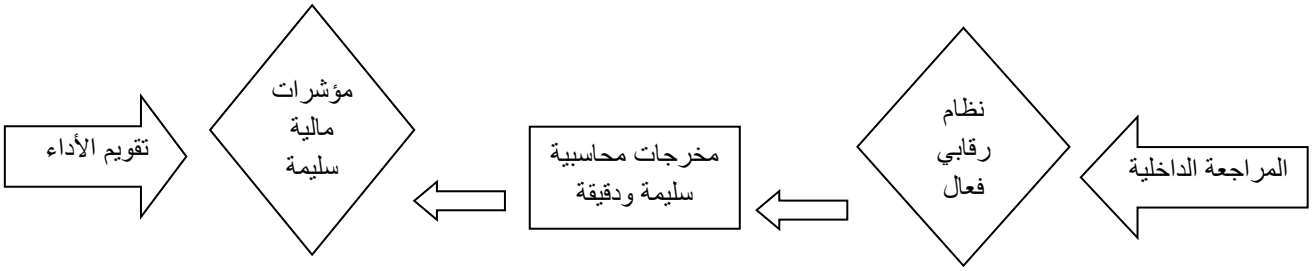
[2] إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي الإدارة المالية دروس وتطبيقات**، دار وائل للنشر، الجزائر، 2006، ص 200

[3] محمد الصالح أبوغولة، اسماعيل محمد النيحوي، **دور المراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي**، المؤتمر الأكاديمي الاول لدراسات الاقتصاد والأعمال التوجهات الحديثة للعلوم الاقتصادية ودورها في التنمية المستدامة، جامعة مصراتة، مصراتة، ليبيا، 2017/10/29، ص144.

الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون هذه المعايير مكتوبة بشكل رسمي للرجوع إليها عند الحاجة.[1]

والشكل التالي يمثل علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي:

الشكل رقم (3،3) :علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي



المصدر :محمد الصالح أبوغولة، اسماعيل محمد النيحوي، دور المراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي، المؤتمر الأكاديمي الاول لدراسات الاقتصاد والأعمال التوجهات الحديثة للعلوم الاقتصادية ودورها في التنمية المستدامة، جامعة مصراتة، ليبيا، 2017/10/29، ص145.

يوضح الشكل رقم (3،3) علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي حيث أن المراجعة الداخلية من خلال نظام رقابي فعال والذي يسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة تضمن وجود مخرجات محاسبية سليمة والتي تعد أساسا في عملية قياس الأداء المالي مما يضمن وجود مؤشرات مالية سليمة، من خلال عملية تقويم الأداء المالي التي تقوم باكتشاف نقاط القوة والضعف وتحديد الأخطاء وتصحيحها ومعالجتها.

المطلب الثاني: دور تقرير المراجع الداخلي في تحسين الأداء المالي

يعتبر تقرير المراجع الداخلي ملخصا لنتائج عملية المراجعة بالمؤسسة لاحتوائه على مجموعة من الملاحظات يقوم من خلالها المراجع الداخلي بإبداء رأيه بموضوعية ودون تحيز، ويتم إعداد تقرير المراجعة الداخلية وإرساله لأهم المسئولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، والتوصيات المقترحة

[1] نور الدين أحمد قايد، **التدقيق المحاسبي**، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 174

لمعالجة المشكلات التي تكشف خلال عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

أما من ناحية التقديم الشكلي للتقرير، فيجب أن يتضمن العناصر التالية:

صفحة العنوان، الأمر بالمهمة في بداية كل تقرير، الفهرس، مضمون التقرير، الملاحق التي ترفق بالتقرير.

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية التي يجب القيام بها، بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فانه يقوم بمتابعة مدة الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المراحل عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية

تعبر القرارات المالية من أهم القرارات داخل أي مؤسسة، إذ يمكن القول بأن القرار المالي هو كل قرار يوازن بين الحصول على الأموال وامتلاك الأصول، فالهدف الأساسي من هذه القرارات تمويل الاستثمارات من أجل تحقيق أعلى ربح لتعظيم قيمة المؤسسة، وتشمل القرارات المالية :قرار التمويل، قرار الاستثمار وقرار توزيع الأرباح.[1]

أولا: القرارات المالية

1.قرار التمويل

تعد عملية اتخاذ قرار التمويل بالمؤسسة من العمليات المعقدة لما تحمله من صعوبات ترافق البحث عن الأموال والتي تعد الركيزة الأساسية لاستمرار المؤسسة بمختلف وظائفها، فقرار التمويل هو القرار الذي يتعلق

[1] سميحة بوحفص، **أثر خصائص المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر .، بسكرة، 2018 ص31

بأنواع مصادر الأموال وكيفية الحصول عليها، والموازنة بين أنواعها المختلفة في سبيل الوصول إلى هيكل رأس‌المال الأمثل.

2.قرار الاستثمار

يعرف قرار الاستثمار على أنه" :قرار تخصيص مجموعة من الموارد في الوقت الحاضر على أمل تحقيق عوائد سوف تتحقق على مدار عدة فترات زمنية مقبلة .ويجب أن يتميز القرار الاستثماري بالرشادة للوصول إلى النتيجة المطلوبة، حيث أن متخذ القرار الاستثماري يجب أن يتسم بالقدرة على حسن التصرف في الموارد المتاحة، أي عملية البحث في كيفية استخدام الموارد أحسن استخدام ممكن.

3.قرار توزيع الأرباح

يتعلق قرار توزيع الأرباح بالجزء من الأرباح الذي سيوزع على المساهمين والجزء الذي سيعاد استثماره، وهذا القرار ينتج عن القرارين السابقين، فكلما كان قرار الاستثمار وقرار التمويل جيدان، كلما أمكن للمؤسسة توقع ارتفاع أرباحها بانتظام . [1]

ثانيا: مراحل اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من المراحل حيث أن للمراجعة الداخلية مساهمة في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار، وتتمثل هذه المراحل في : [2]

1.تحديد المشكلة

[1] أميرة دباش، محمود حمام، **أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية دراسة حالة البنوك بولاية جيجل**، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، جامعة العربي بن لمهيدي، أم لبواقي، العدد الرابع، المجلد 02، ديسمبر 2015، ص71.

[2] احمد نقاز، **دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار (دراسة حالة مجمع صيدال)** ، مرجع سق ذكره، ص145 الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، 2007، ص‌ص 140-146 .

إن عملية صنع أي قرار أصلها وجود مشكلة، وبالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك الحاجة لصنع القرار بشأنها.

2.إيجاد البدائل

إن من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا، تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل والإمكانيات المتاحة لمتخذ القرار.

3.تقييم و تقويم البدائل

إن تقييم وتقويم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب إعطائها أهمية كبرى قبل صنع أي قرار، ذلك لأن تقييم البدائل ثم تقويمها هو الذي سيحدد ما إذا كان سينجح أم لا في المستقبل.

4.اختيار البديل الأمثل

تكمن مهمة المراجع الداخلي في هذه المرحلة في عملية اختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الاقتناعات المستمرة على اقتراح البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي.

5.تنفيذ القرار

من أكثر المهمات استهلاكا للوقت خطوة تنفيذ القرار، وذلك يعود لنتائج التنفيذ على المؤسسة، و عليه فان القرار المحكم لن يكون ذا أهمية ما لم يتضمن كيفية تنفيذه من الأساس، فنوعية القرار وإمكانية تنفيذه دليل مبدئي على نجاح ذلك القرار ويمكن الحكم على جودة القرار أو عدمها بناء على المعايير التالية[1]:

- قياس مدى اتفاق وانسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة.
- توقيت القرار.

[1] احمد نقاز،مرجع سابق، ص146.

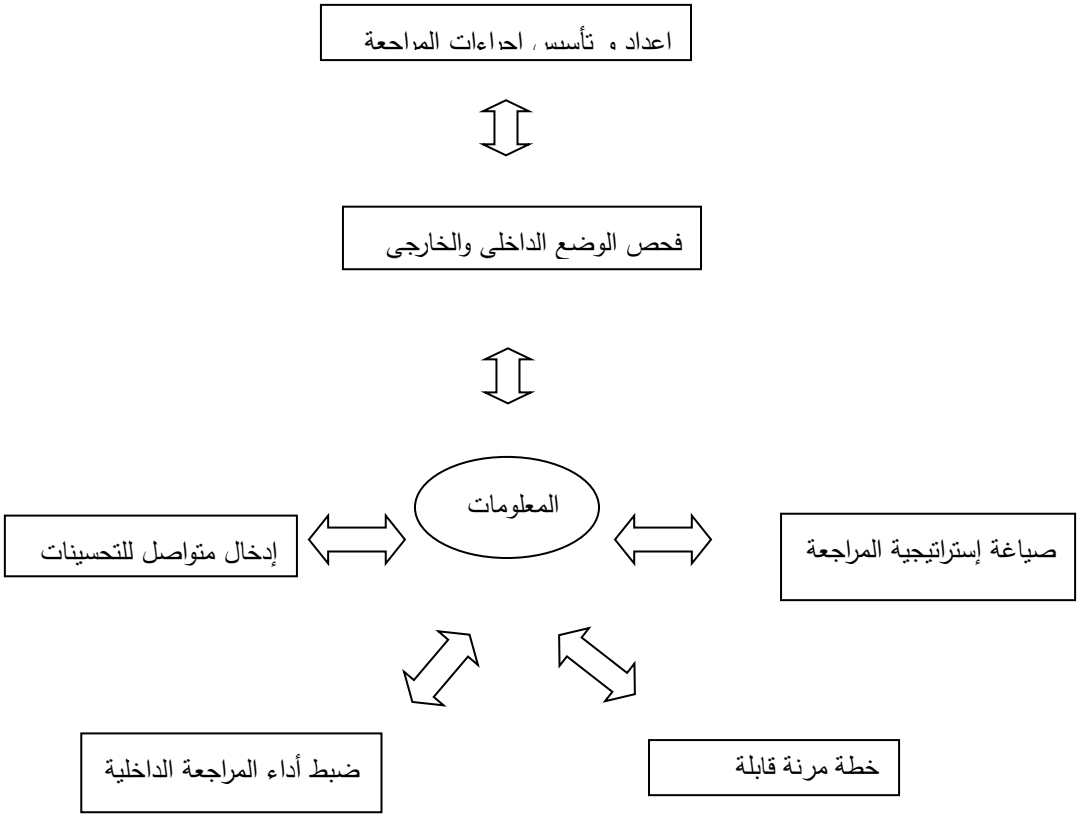
- اعتماده وتجسيده لكمية المعلومات المثلى.

6.المتابعة و التقييم

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة، يجب إحداث تغييرات ربما في الحل الذي تم اختياره، ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف، وفي هذه الخطوة بالذات يزداد دور المراجعة الداخلية نظرا لطبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتقييم تنفيذها . [1]

في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية، ويمكن تلخيص هذه الدورة في الشكل التالي:

الشكل (4،3) :دورة حياة المراجعة الداخلية



[1] أيمن عميرة، **دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية دراسة حالة سونطراك**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد الرابع، العدد 02، ديسمبر2018 ، ص27.

المصدر :أيمن عميرة، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية دراسة حالة سونطراك، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد الرابع، العدد 02، ديسمبر 2018 ، ص27.

يهدف الشكل رقم (4،3) إلى توضيح أن للمراجعة الداخلية دور هام في اتخاذ القرارات المالية وذلك من خلال الإحاطة بكافة جوانب الموضوع كونها تتفاعل مع جميع الأنشطة داخل المؤسسة مما يساهم في إعطاء معلومات ذات موثوقية تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة والتي بدورها تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

نستنتج أن المراجعة الداخلية تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها والوصول عند مستوى عال من الكفاءة من خلال خفض التكاليف وتقديم التوصيات التي تساهم في اتخاذ القرارات المالية الرشيدة وتحسين الأداء المالي.

خلاصة الفصل

يمكن الاستنتاج أن التدقيق الداخلي يحاول في البداية التحقق من سلامة نظام الرقابة الداخلية وما إذا كان هناك خلل بين وظيفة أو أكثر من الوظائف لتحديد وضع الهيئة الإشرافية.

وتعد المراجعة الداخلية وسيلة مهمة لتحسين الأداء المالي، من خلال تقارير التدقيق الداخلي ويتضمن مجموعة من التوصيات والمقترحات التي تعالج الانحرافات وتملأ الفجوات القائمة وتساهم في اتخاذ قرارات مالية رشيدة تؤدي إلى التحسين.

وعليه، يعد الأداء المالي مهماً جداً لتطوير ونمو المؤسسة، ويمكن القول إن عمليات التدقيق الداخلي من خلال الوظائف داخل المؤسسة تساعد في التحسن والنمو.

الفصل الثاني

الدارسات السابقة حول دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: الدراسات السابقة حول المراجعة الداخلية

- بولجمر عبد الله: بعنوان "**دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية –**، 2016– ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة، وهذا من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: كيف تساهم المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة؟ وهذا باستخدام بعض أدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، ولقد توصلنا إلى عدة نتائج نذكر أهمها:

1- للمراجعة الداخلية دورا فعالا في المؤسسة وذلك لتعقد العلاقات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة مما يساعد على توفير مختلف البيانات وتقييم الإجراءات مع اقتراح الحلول الممكنة.
2- يعتبر فحص وتحليل القوائم المالية من أهم أساليب المراجعة المستخدمة في تقييم الأداء وخاصة عن طريق النسب المالية التي توضح وتبين الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
3- تقييم الأداء المالي يقوم على تحديد الوضعية المالية للمؤسسة من خلال قياس النتائج المحققة.
4- يقوم تقييم الأداء المالي على تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة للحكم على مكانة المؤسسة ووضعيتها المالية.
5- يعتبر الإفصاح المالي في القوائم المالية تقديم الفهم الصحيح للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها ويساعد في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة ومن أهم العناصر التي يرتكز عليها المراجع الداخلي المالي في مراجعته للقوائم المالية.
6- تقوم المراجعة الداخلية المالية على المساهمة في الوقوف على الوضعية المالية للمؤسسة من خلال فحص النسب المالية.

أن عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة مصلحة مستقلة تقوم بالفحص الدوري لقوائمها المالية وكذا نشاطها من اجل وضع تقرير يحكم فيه وعلى حالة المؤسسة، أيضا وجدنا أن المراجعة الداخلية تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف وتحديد المخاطر.

- دراسة داخلية "رسالة ماجيستير" أحمد محمد مخلوف، " **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**" **البنوك التجارية الأردنية**، 2008/2007، جامعة الجزائر.

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي الى معرفة مدى تطبيق البنوك التجارية الأردنية لمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، وذألك من خلال مقارنة إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة في البنوك التجارية الأردنية، ومعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية، وذألك لعدم وجود معايير اردنية للتدقيق الداخلي تحكم هذه المهنة في الأردن، كما تناولت هذه الرسالة تقيما لمدى ملائمة هذه المعايير للتطبيق في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر مدراء وكادر التدقيق الداخلي.

وقد خلصت الدراسة الى النتائج التالية:

أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البوك التجارية الأردنية ، و بين اعدد العاملين في التدقيق الداخلي ، عدد سنوات الخبرة المصرفية للعاملين في التدقيق الداخلي ، و عدد فروع البنك ، و كما اظهر نتائج الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية تبعا لمتغير المؤهل العلمي ، و التخصص العلمي المدققين الداخليين ، و كما أظهرت النتائج الدراسة ان البنوك التجارية الأردنية تقوم بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ، و أيضا تشير نتائج الدراسة الى ان هناك تفاوت بين البنوك التجارية الأردنية في تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ، كما انه لدى تحليل الهيكل التنظيمي للبنوك التجارية الأردنية ، وجد ان دائرة التدقيق تتبع تنظيميا الى لجنة التدقيق.

- الباحث: رمضان مراد محمود جاب الله" **دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية:** دراسة ميدانية 2021 " ، جامعة بني سويف مصر.

استهدف البحث د راسة دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية، وقد تناول الباحث الخلفية النظرية لمتغيرات البحث، وقد قام الباحث في ضوء الهدف الرئيسي للبحث وفروضه بتصميم قائمة استقصاء بهدف جمع البيانات من ثلاث فئات مرتبطة باتخاذ القرارات المرتبطة بالشركات نظراً لما يتمتعون به من خبرات علمية وعملية في مجال البحث، وذلك بهدف استبيان آرائهم عن دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية،

وقد خلصت الدراسة الى النتائج والتوصيات التالية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم آليات الحوكمة والتي تساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح.

–المنظمات التي بها ادارة متخصصة وفعالة للمراجعة الداخلية، لديها قدرة أكبر على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية.

-ضعف الدور الحالي الذي تقوم به المراجعة الداخلية للحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح في بيئة الأعمال المصرية.

-هناك قصور في تطبيق حوكمة الشركات في مصر، وذلك لوجود قصور في الاهتمام بالمراجعة الداخلية والتي تعد أحد آليات حوكمة الشركات.

-تعتبر ادارة الارباح خطراً كبيراً على قيمة وأداء الشركات.

-التقارير المالية ذات الجودة العالية هي منتج ذو أهمية لكافة الاطراف، ولن يتحقق الا بتضافر جهود كل الاطراف المعنية بتلك التقارير.

-توجد علاقة معنوية ايجابية بين دور ادارة المراجعة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

-عدم وجود فروق معنوية بين مجموعات الدراسة الثلاثة (المراجعين الداخليين، المحللين الماليين بشركات السمسرة، العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك). بالنسبة لآرائهم حول دور ادارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

اما التوصيات فكانت:

-لابد من إلزام الشركات المصرية بإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية، والحفاظ على موضوعية واستقلالية هذه الإدارة.

-ضرورة إنشاء عهد للمراجعين الداخليين بمصر على غرار الولايات المتحدة الأمريكية لتنظيم آلية المراجعة الداخلية في مصر.

-ضرورة توفير مجموعة من المتطلبات والتي من شأنها دعم استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين.

- إبراهيم اسحق نمسان (**دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة**) دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين،2009.

تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، مع عرض سريع لمفهوم حوكمة المصارف، وبيان أهميتها وأهدافها ومبادئها، ومن ثم التطرق إلى دور المراجعة الداخلية وتطور الميثاق الأخلاقي وتطور المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في ضوء المهام والمسئوليات المتعلقة بها، وقد الدراسة الى النتائج التالية:

1 أن المراجعة الداخلية تعتبر أهم أحد مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المصارف في فلسطين.

2 يؤثر الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل مبادئ الحوكمة، مما يشير إلى أهمية دراسة وتطوير المعايير والأسس التي يقوم عليها هذا الميثاق بصورة مستمرة تدعيمًا لقواعد ومبادئ الحوكمة في هذا الخصوص.

3 أن متابعة تطوير معايير المراجعة الداخلية يساهم بشكل رئيسي في تحسين تطبيق الحوكمة في المصارف لإنجاز العديد من الأهداف مثل المساعدة في تحسين التواصل بين أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا للمصرف وإدارة المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين للمصرف للوصول إلى تطبيق أفضل لقواعد الحوكمة في المصارف.

4 تجسد المراجعة الداخلية الفعالية المنشودة من تطبيق الحوكمة وذلك بتفعيل دور أصحاب المصالح في المصرف ضمانًا لاستمرارية الحوكمة وتطبيقاتها داخل المصارف.

5 يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توافر التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على وجود مجلس إدارة فاعل ولجنة مراجعة وإدارة مراجعة داخلية ولجنة إدارة المخاطر مع وظيفة مراقبة الامتثال داخل المصرف.

6 أن لجنة المراجعة تؤثر بشكل رئيسي في ضمان إجراء العمليات التي تستخدمها إدارة المصرف وإدارة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يحقق زيادة كفاءة ونوعية التقارير المالية التي تساعد المصرف للوصول إلى الأهداف المخططة وتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة بشكل فعال في المصارف.

من خلال التحليل والنتائج السابقة، فإن الباحث يوصي بما يلي:

1 العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم تطبيقات الحوكمة وإحكام الرقابة على مختلف جوانب الأداء المصرفي.

2 ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة.

3 العمل على متابعة تطور معايير المراجعة الداخلية ومدى علاقتها بحوكمة المصارف، مع القيام بإجراء دورات تدريبية للمراجعين الداخليين على هذه المعايير.

4 العمل على تدعيم أركان ومقومات استقلالية المراجعة الداخلية لكي تتمكن

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الأداء المالي

- سمية تجني، شهادة ماستر، "**محاولة بناء نموذج للأداء المالي لمؤسسة الاقتصادية**"، 2016، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى إبراز أهم المؤشرات المالية المعدة وفقا لقائمة التدفقات النقدية التي تؤثر في الأداء المالي للمؤسسات
الاقتصادية والتي يمكن استخدامها في تفسيره.
حيث تمت نمذجة مجموعة من المؤشرات المستخرجة من قائمة التدفقات النقدية لمؤسسات مسعرة ببورصة الكويت للفترة 2011-2015، اعتمادا على المنهج التجريبي من خلال استخدام تحليل بيانات بانل.
وقد أسفرت النتائج للوصول إلى نموذج مكون من أربع نسب مالية تمثل المتغيرات المستقلة والتي تفسر الأداء المالي بشكل جيد وهي: نسبة الكفاية النقدية، نسبة التدفق التشغيلي إلى المبيعات علاقة عكسية، والعائد على الأصول ونسبة التدفق التشغيلي إلى الخصوم الجارية بعلاقة طردية، في حين لم يظهر أي تأثير لكل من مؤشر النشاط التشغيلي ونسبة التغطية النقدية وهذا بسبب صغر عينة الدراسة واختلاف العلاقة السلوكية لكل مؤسسة.
التوصل للنموذج التالي والذي يمكن التنبؤ به بالأداء المالي للمؤسسات محل الدراسة: :

Rcp=01493-030037FO/CA+3.2175RFO+0.4956FO/PC-0.10074SCF

من خلال النتائج المتوصل اليها في الدراسة تمت اقتراح مجموعة من التوصيات نذكر منها:

- ضرورة الاعتماد على النماذج الكمية والقياسية المطورة لإعطاء نتائج أفضل لتحديد الأداء المالي .
- الاعتماد على مؤشرات معيارية من أجل تحديد الأداء المالي .
- مراعاة جانب التعثر المالي للمؤسسات عند دراستها لأدائها المالي لأنهما يعتبران وجهان لعملة واحدة.

- عتبة بن عتبة عبد الله وتيطاويني كريم، شهادة ماستر، (**مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي**)، 2017، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر.

اهتمت هذه الدراسة بقياس مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي لملبنة عريب خلال الفترة 2012-2015، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الوقوف على توضيح وبيان دور نظام الرقابة الداخلية وخليته في اعداد التقارير حول وضعية المؤسسة لتسهيل عملية المراجعة الداخلية ودورها في مراقبة هذا النظام وكيفية فهم وتطبيق الإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية حيث خلصت الدراسة الى النتائج التالية:

1.الفريق الإداري المخول بتطبيق نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يقوم بضمان التطابق مع القواعد والقوانين وتطبيق التعليمات التي تحددها الإدارة العامة للمؤسسة بشكل روتيني.

2.عملت الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة على التقليل ومنع حدوث الأخطاء واكتشافها في الوقت المناسب وكذا الحد من الاسراف والضياع في استعمال موارد المؤسسة المالية منها والمادية ن الشيء الذي زاد من مردودية المؤسسة وكفاءتها وتحسين أدائها المالي وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

3.تمثل هدف المدقق الداخلي في المؤسسة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية هو اظهار نقاط القوة والضعف في نظامها.

كما خلصت الدراسة الى جملة من التوصيات نذكر منها:

- على المؤسسة وضع نظام رقابي فعال يتماشى وطبيعة المؤسسة.
- تحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلية من طرف المؤسسة وجعله أكثر فعالية.
- التزام المؤسسة بضرورة وضع واعداد برنامج مسطر لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له مسبقا، وهذا بغرض تحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة عالية.

➢ حميدوش خديجة ودقوس دنيا، شهادة ماستر، (**دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**)، **2020**، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، واتخذت مطاحن بني هارون القرارم فوقة كحالة د راسة، حيث تناولنا في الجانب النظري الإدارة بالعمليات والأداء المالي، ثم تناولنا اسقاط هذه المفاهيم على مؤسسة مطاحن بني هارون، وهذا من خلال الوقوف على أهم مبادئ الإدارة بالعمليات ودورها في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة، معتمدين في ذلك على المقابلة والملاحظة بالإضافة إلى القوائم المالية كأدوات لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة في الأخير إلى مجموعة من النتائج أهمها:

–تساهم الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء المالي، واهتمامها بإشباع حاجات الزبون وتحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

–تساعد الإدارة بالعمليات المسيرين على تبني منطقا جديدا في التفكير والعمل، تسوده مبادئ التحليل والمراقبة بهدف تحقيق الأهداف في ظل التغيرات التي تطرأ.

–الإدارة بالعمليات لم تساهم بشكل كبير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة بل هناك تجديدات على مستوى وسائلها الإنتاجية، بالإضافة إلى الزيادة في عدد عمالها وهدا ما يسمح بالرفع من أدائها المالي.

-يظهر الهيكل التنظيمي للمؤسسة التركيب الداخلي لمختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات الرسمية داخل المؤسسة.

-تتوفر مؤسسة مطاحن بني هارون القرار فوقة على موارد مالية ومادية معتبرة.

-تتميز مطاحن بني هارون بوضعية مالية جيد.

اما التوصيات استنادا الى النتائج فكانت:

-العمل على الاهتمام أكثر بتطبيق الإدارة بالعمليات داخل المؤسسة محل الدراسة.

-ضرورة التنسيق والانسجام بين مختلف الأقسام والوحدات الإدارية من أجل ت حقيق الأهداف المسطرة وإشباع حاجات الزبون.

-ضرورة الاهتمام أكثر بالإدارة العرضية بدل البقاء على الإدارة الهرمية للسلطة والمسؤولية.

-استغلال الفوائض المالية للمؤسسة بالعمل على توسيع نشاطها.

-عدم إهمال المحيط الداخلي والعمل على تحسين إجراءات العمل من أجل تحسين الأداء المالي.

-التقرب أكثر من الزبائن ومحاولة الاستماع إلى اقتراحاتهم وشكاويهم باعتبارهم عنصرا مؤثرا على أدائها.

-استغلال الوضعية المالية الجيدة للمؤسسة من أجل تنويع المنتجات.

- حجاج نفيسة، شهادة دكتوراه، (**أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي**)،

2017، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

تهدف الدراسة إلى معرفة أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي للمؤسسة، من خلال إيجاد العلاقة بين الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال والأداء المالي مقاسا بنسب الربحية، السيولة، المخاطرة، النشاط ونسب حسابات التسيير. تم إسقاط الدراسة على عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2014-2010)، وقد اعتمدنا على معطيات بانل عن طريق البرنامج الإحصائي (EVIEWS 9)، وتوصلنا في الأخير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال والأداء المالي، بمعنى أن الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات

والاتصال لا يحسن من مستوى الأداء المالي للمؤسسات في المدى القصير.

تمكنت الدراسة من الوصول الى جملة من النتائج نذكر منها:

-عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال ومعدل العائد على الأصول، ووجود علاقة سلبية بين الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال ومعدل العائد على حقوق الملكية (أي أنّ زيادة استثمار المؤسسات في تكنولوجيا المعلومات والاتصال بوحدة واحدة يؤذي

إلى خفض معدل العائد على حقوق الملكية) ، وهذا ما ينفي الفرضية الأولى التي طرحنها بأنّ الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال يساهم في تحسين مستويات ربحية المؤسسات.

-عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال ونسب السيولة (السيولة العامة، السيولة السريعة) وهذا ما ينفي الفرضية الثانية التي طرحنها بأنّ الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال يساهم في تحسين مستويات سيولة المؤسسات.

-عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال ونسب المديونية (نسبة الديون إلى الأصول، نسبة الديون إلى الأموال الخاصة) وهذا ما ينفي الفرضية الثالثة التي طرحنها أنّ الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال يساهم في تخفيض مستويات مخاطرة المؤسسات.

-عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال ونسب النشاط (معدل دوران الأصول، معدل دوران الأموال الخاصة، معدل دوران المخزونات) وهذا ما ينفي الفرضية الرابعة التي طرحنها بأنّ الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال يساهم في تحسين مستويات نشاط المؤسسات.

-عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال ونسب حسابات التسيير (معدل نمو رقم الأعمال، معدل القيمة المضافة، معدل الربح الصافي) وهذا ما ينفي الفرضية الخامسة التي طرحنها بأنّ الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال يساهم في تحسين مستويات معدلات حسابات تسير.

المبحث الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

أولا: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال تحليلنا للدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا، لاحظنا ما يلي :

- تشير جميع الدراسات إلى معرفة التأثير الناجم عن مساهمة عمليات التدقيق الداخلي في الأداء المالي؛

كما تباينت طرق هذه الدراسات في الوصول إلى إجابات للأسئلة المطروحة، معظمها باستخدام إحدى أدوات الاقتصاد القياسي (الانحدار المتعدد، النماذج الهيكلية، الاستبيانات، إلخ.). يعتمد بعضهم على طريقة مقارنة عينتين: عينة تتميز بالكفاءة العالية وعينة ذات كفاءة منخفضة، ومن المرجح أن يهتم الأشخاص الذين يستخدمون طريقة المقارنة.؛

- أما بالنسبة لحجم عينة الدراسة، فقد كان لبعض الدراسات حجم عينة كبير جدا أو عدد من المؤسسات، ولكن بسبب المدة الطويلة، فإن الأخيرة لا يمكن مقارنتها بالدراسات التي تكون فيها العينة صغيرة بسبب كثرة المشاهدات وصعوبة الحصول على البيانات.؛

أما بالنسبة للأداء المالي، فضع في اعتبارك أن معظم الدراسات اعتمدت على المؤشرات التقليدية لقياسها، وأن قلة من الناس استخدموا المؤشرات الحديثة لقياسها، والتي لم يكن لديها سوى مؤشرات كافية لتمثيلها، وأن البعض تعامل مع العديد من المؤشرات التي تمثلها.؛

أخيرا، أما بالنسبة للنتائج، فإننا نلاحظ التناقضات بين الدراسات، فهناك دراسات وجدت علاقة إيجابية بين المتغيرين، وهناك دراسات وجدت علاقة سلبية بين المتغيرين، بعضها في الأصل ينفي وجود علاقة بين المتغيرين، ورأيت أن التأثيرات تظهر فقط على المدى الطويل؛

أما الخطأ في بعض الدراسات فتمثل في كيفية حساب بعض المتغيرات، بما في ذلك مساهمة عمليات التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، والإشارة إلى أنها تعتمد على عينة كبيرة من المؤسسات لمختلف

القطاعات، وكذلك تم الحصول عليها من قواعد البيانات التي توفر البيانات اللازمة للباحثين. الشيء الرئيسي هو أنه قد لا يكون مناسبا، لأن الكمبيوتر له خصائصه الخاصة.

ثانيا: مميزات الدراسة الحالية

يتعتبر الدراسة الحالية مشابه لغالبية الدراسات السابقة من الناحية الموضوعية، من حيث فحص مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي؛

وتتعامل الدراسة الحالية مع قطاع واحد لإجراء البحوث ولا يأخذ قطاعات متنوعة لتجنب العديد من المشاكل حيث أن لكل قطاع خصائصه الخاصة؛

أما بالنسبة للمؤشرات المستخدمة لتمثيل الأداء المالي، فقد استخدمت الدراسة الحالية عدداً كبيراً من المؤشرات، والتي تناولت المؤشرات (الربحية، السيولة، حسابات الإدارة، الديون).؛

وتختلف الدراسة الحالية أيضا عن الدراسات السابقة من حيث الفترة الزمنية وموقع البحث.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل الدراسات السابقة تم عرض ومناقشة العديد من الدراسات التي تناولت علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي للمؤسسة، على المستويات الوطنية والعربية والأجنبية، في محاولة للتعرف على أهم النقاط التي تناولتها هذه الدراسات، والاستفادة منها من خلال مراجعة منهجياتها وأدواتها التي نظر بها الباحثون السابقون والأدوات، النتائج، وأوجه التشابه والاختلاف بينها.

وقد تم تسليط الضوء على أهم أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات؛ من حيث الغرض والمنهجية والمتغيرات التابعة والنتائج المتوصل إليها، كما تم عرض ما يميز الدراسة الحالية عن تلك السابقة، ووصف الخصائص التي تميزها على المستويين الوطني والعربي، وفترة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة لمعالجة الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

تمهيد

بعد التطرق إلى المفاهيم النظرية للمراجعة الداخلية والأداء المالي في الفصلين 1 و2 من الدراسة، فإن أهم الدراسات المحلية والعربية والأجنبية السابقة التي تناولت هذا الموضوع تناقش التنبؤ بالمفاهيم النظرية على الواقع الحقيقي في هذا الفصل ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة من خلال معرفة درجة مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لعينة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز خلال الفترة (2018-2019-2020-2021)،

من أجل تقديم أكبر قدر ممكن من جميع جوانب الجوانب التطبيقية للدراسة، وعينات البحث، وطرق جمع البيانات، وتعريف متغيرات البحث وطرق القياس، والعملية المستخدمة لمعالجة البيانات، وتحليل البيانات، وكذلك عرض، تحليل، تفسير ومناقشة نتائج الدراسة.

لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

-المبحث الأول : الخطوات الأولية للدراسة التطبيقية؛

-المبحث الثاني : عرض وتفسير ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الخطوات الأولية للدراسة

بعد التطرق إلى المفاهيم النظرية للتدقيق الداخلي والأداء المالي في الفصلين 1 و2 من المسح، تناقش أهم الدراسات المحلية والعربية والأجنبية السابقة التي تناولت هذا الموضوع تنبؤات المفاهيم النظرية حول الحقائق الفعلية لهذا الفصل ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة من خلال معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لعينات مؤسسات الطاقة وتوزيع الغاز خلال الفترة (2018-2019-2020-2021)، تعتبر جميع جوانب البحث وعينات البحث وطرق جمع البيانات وتعريف متغيرات البحث وطرق القياس والعمليات المستخدمة لمعالجة البيانات وجوانب تطبيق تحليل البيانات مهمة قدر الإمكان.، ويمكننا إعطاء لمحة تاريخية عن كل مؤسسة سونلغاز بإيجاز كالتالي[1]:

وتعد الشركة الوطنية للكهرباء والغاز من بين الشركات الرائدة في ميدان الاقتصاد الوطني، لما لها من أهمية في تحقيق الرفاهية الاقتصادية على المستويين الوطني والمحلي، ونظرا للتحديات التي أفرزتها التغيرات الاقتصادية الناتجة عن توجه البلاد نحو الاقتصاد الحر، المتمثل أساسا في المنافسة التي تستدعي وضع سياسة رشيدة لعملية تسير مواردها المالية من أجل تحقيق أهدافها.

أولا: تقديم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز ومديرية التوزيع ادرار

التطور التاريخي للشركة الوطنية للكهرباء والغاز:

طرأت على الشركة الوطنية للكهرباء والغاز عدة تغيرات تتبلور في المراحل التالية:

في فترة الاستعمار الفرنسي تم تأميم للشركة الخاصة LEBON في عام 1947 والتي كانت تنشط في الجزائر في مجال الطاقة الكهربائية والغاز، وتأسيس شركة كهرباء وغاز الجزائر (EGA)، وفي الخمسينيات تم تأسيس فرع لها من أجل ترقية استعمال الغاز في الأجهزة المنزلية والمسمى (AAVEG).

[1] بنا على الوثائق المقدمة من المؤسسة

بعد الاستقلال تم إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بموجب الامر رقم 95/69 المؤرخ في 26 جويلية1969 والصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية في 01 أوت 1969، بإنشاء شركة كهرباء وغاز الجزائر والتي ألغيت بموجب نفس الأمر، والذي حدد المهمة العامة للسياسة الطاقوية الوطنية، (باحتكار الإنتاج، والنقل، والتوزيع) وقد تمكنت المؤسسة في هذه الفترة من تحقيق أهدافها من خلال تطوير الإمكانيات والقدرات الداخلية لها.

تميزت الفترة (1982-1994) بإعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، شأنها شأن الكثير من المؤسسات العمومية آنذاك، وظهرت ست مؤسسات جديدة نتيجة لإعادة هيكلتها

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91 /475 المؤرخ في 14ديسمبر 1991م، تم تغيير الطبيعة القانونية للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز لتصبح مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تمهيدا لدخول الدولة إلى اقتصاد السوق، وبثت مجموعة من القوانين التي بناء عليها يمكن للشركة الوطنية للكهرباء والغاز امتلاك رؤوس الأموال في الشركات.

تميزت الفترة (1995-2003) بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 280/95 المؤرخ في 17 أكتوبر 1995م الذي تضمن تأكيد الطابع الصناعي والتجاري للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (EPIC) وبقائها تحت وصاية وزارة الطاقة والمناجم، وبهذا تمتعت سونلغاز بالاستعمال المالي إضافة لتمتعها بالشخصية المعنوية، أصبحت تسير حسب قواعد القانون العام في علاقتها مع الدول.

تميزت هذه الفترة بتغير الشكل القانوني للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري لتصبح شركة ذات أسهم (SPA)، وذلك بموجب المرسوم الرئاسي 195/02 المؤرخ في 01 جوان 2002، والذي حدد النظام القانوني للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز وحدد لها الأهداف التالية:

–نقل الكهرباء والغاز لحاجات السوق الوطنية – الإنتاج – النقل– التوزيع وتجارة الطاقة الكهربائية

–توزيع وتجارة الغاز عن طرق القنوات في الجزائر وفي الخارج.

–التنمية والتزويد بجميع خدمات الطاقة.

–تنمية كافة النشاطات التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بالصناعة الكهربائية والغازية.

كما ان الشركة عرفت عدة محطات من التغير من اجل التطوير والنهوض بالمؤسسة لمواجهة كل التحديات اخر هذه التغييرات حدثت في نوفمبر 2022.

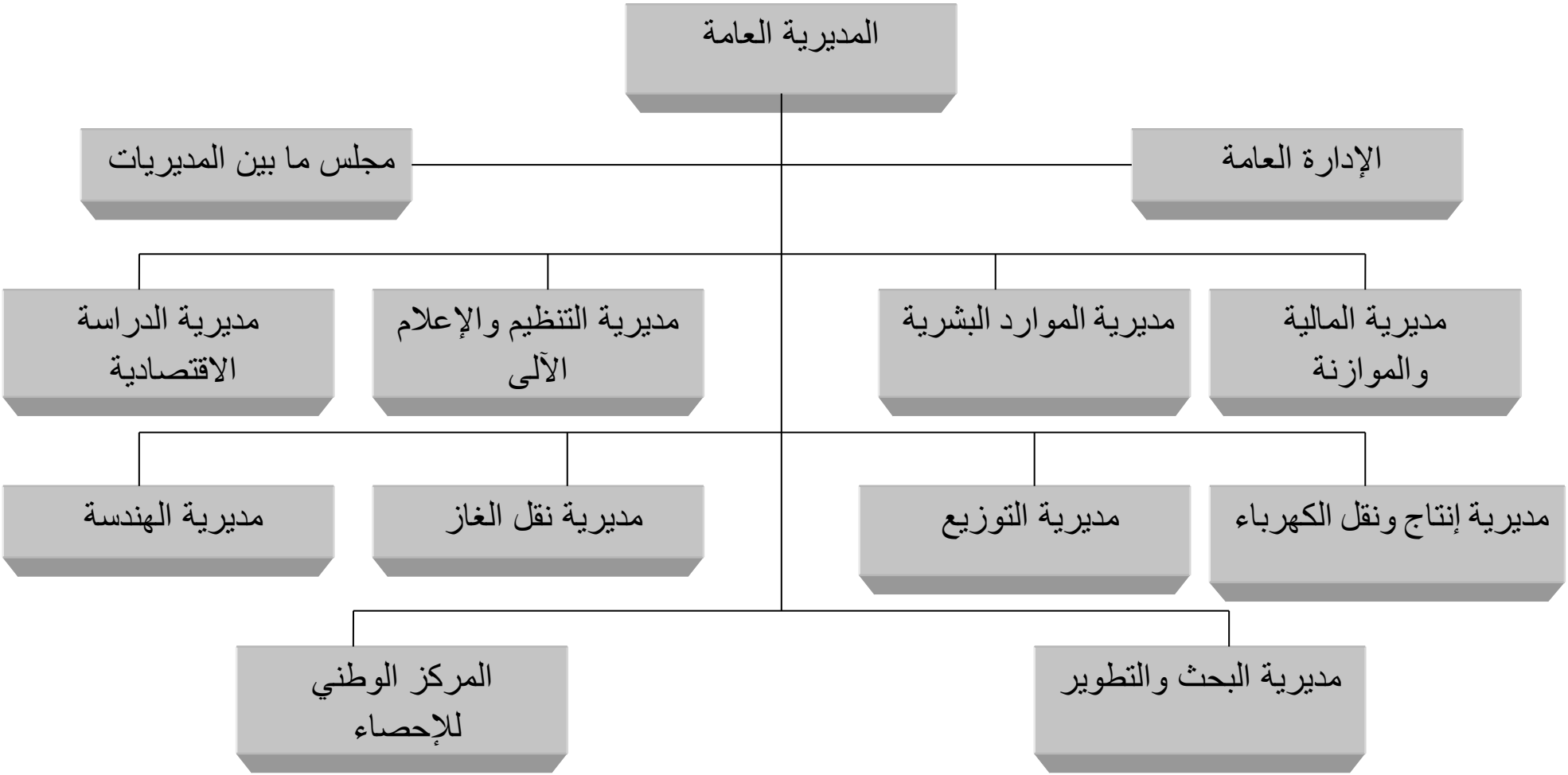
ثانيا: تنظيم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز.

لقد أستدعى وجود الشركة الوطنية للكهرباء والغاز على كامل التراب الوطني، وجود هيكل تنظيمي متين يناسب تقسيماتها المختلفة، وهذا ما سنبرزه في النقاط التالية:

الفرع الاول: الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للكهرباء والغاز.

نظرا لكبر حجم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، وأتساع مجال نشاطها استدعى وجود هيكلي تنظيمي متشعب، ولتبسيط الفهم اقتصرنا على هيكل أهم المديريات والوظائف الرئيسية كما في الشكل (04)

الشكل رقم (4،4): الهيكل التنظيمي لشركة الكهرباء والغاز.



المصدر: مستخرج من وثائق الشركة

الهيكل التنظيمي يوضح تدرج المسؤوليات المتمثل في المستويين التاليين:

1- **المستوى الأول:** ويمثل المستوى الأعلى، ويشمل الإدارات العامة التي تقوم بإنجاز الخدمات الداخلية للشركة، ويشتمل كذلك على مجلس المديريات، الذي ينسق بين مختلف المديريات ويختص بحل المشاكل التي تواجه الشركة.

2- **المستوى الثاني:** ويضم المديريات التي تصنف إلى مديريات وظيفية ومديريات عملية.

أ. المديريات الوظيفية: وتتكون من عدة مديريات تشترك في مهام التسيير والتخطيط دون العمل، وسنبينها بإيجاز كما يلي:

- ❖ مديرية الموارد البشرية: وتقوم بتخطيط السياسة الخاصة بالعمل والتوظيف، الترقيات واعتماد سياسة التكوين بالإضافة إلى طب العمل وغيرها من وظائف إدارة الموارد البشرية
- ❖ مديرية المالية والموازنة: تنسق هذه المديرية بين جميع الموازنات كالإنتاج والتوزيع والمبيعات، كما تقوم بعمليتي التنفيذ والمراقبة.
- ❖ مديرية التنظيم والإعلام الآلي: وتتبنى مبادئ التنظيم بالشركة، ووضع برامج التطوير والتحسين باستخدام الإعلام الآلي.
- ❖ مديرية الدراسات الاقتصادية: يسند لها إنجاز دراسات المدى الطويل، وقد تقوم بتنفيذ موازنة التخطيط الطاقوي.

ب – المديريات العملية: تسند لها المهام التنفيذية، وأهم المديريات التابعة لها هي:

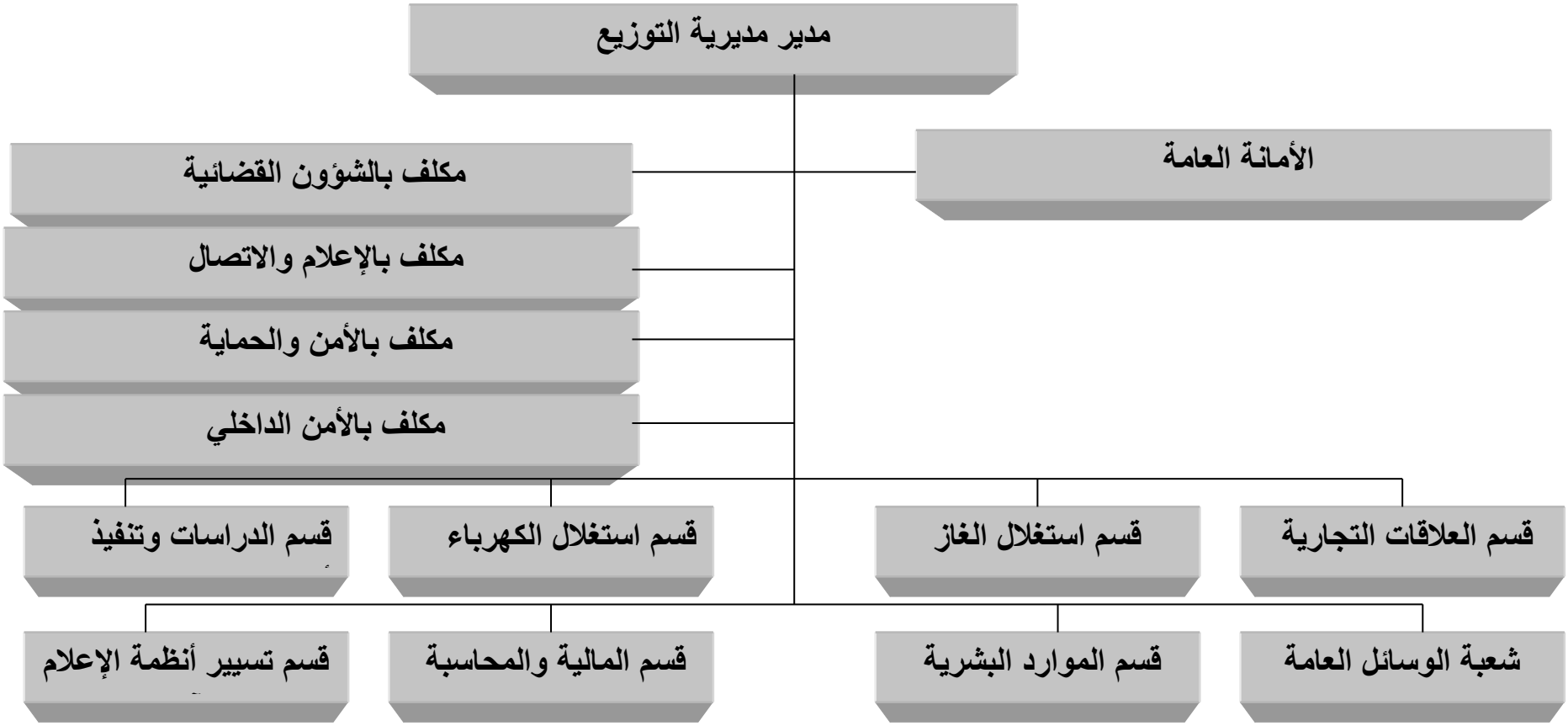
- ❖ مديرية البحث والتطوير: وتهتم بالتطورات الجديدة وآخر المستجدات التي تبرز في مجال الأعمال الإشرافية، كما تشرف على مختلف العمليات المنجزة.

- مديرية إنتاج ونقل الكهرباء: وتهتم بإنتاج ونقل الكهرباء بكافة أنواعها (توتر منخفض، متوسط، عالي) تم تبيع هذه المديرية الكهرباء لمديرية التوزيع التي تعمل على توزيعها على مختلف الزبائن.
- مديرية الهندسة: وتتمثل مهمتها في متابعة الإنجازات المتعلقة بقنوات التوزيع الخاصة.
- مديرية نقل الغاز: وتتمثل مهمتها في نقل وبيع الغاز بجميع مستوياتها (ضغط منخفض، متوسط، عالي). لمديرية التوزيع هذه الأخيرة التي تقوم أيضا بتوزيعه على الزبائن.
- مديرية التوزيع: تمارس هذه المديرية العمل التجاري حيث تشتري الكهرباء والغاز من مديريتي إنتاج ونقل الكهرباء ونقل الغاز، ثم تقوم بتوزيعها على الزبائن بمختلف فئاتهم.
- ثالثا: تقديم المديرية التوزيع بأدرار
- تعد مديرية التوزيع بأدرار أحد ممثلي شركة سونلغاز على المستويين المحلي والوطني حيث تعمل تحت وصاية المديرية العامة للتوزيع بوهران.
- الفرع الأول: تقديم مديرية التوزيع بأدرار.
- مديرية التوزيع بأدرار هي أحد مديريات التوزيع التابعة مديرية التوزيع ناحية وهران التابعة بدورها للمديرية العامة لشركة توزيع الكهرباء والغاز بالجزائر، اصبحت سنة (2021) وإعادة تبعيتها لمنطقة التوزيع ببشار، وذلك لأتساع حجم زبائنها، وزيادة احتياجاتهم. وفي إطار السياسة العامة لإعادة هيكلة شركة سونلغاز طبقا للاستراتيجية المسطرة من مجمع سونلغاز (افاق 2021-2035).

1 – الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بأدرار

الشكل (07) الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بأدرار

ويتمثل في المخطط التالي:



المصدر: مستخرج من وثائق الشركة

من خلال المخطط يتضح أن المديرية الجهوية للتوزيع تشمل على:

مدير المديرية التوزيع: ومن مهامه:

إمضاء الشيكات

عقد الاجتماعات

التنسيق مع الشركاء الاجتماعيين (النقابة، لجنة المشاركة)

اتخاذ القرارات التسييرية، وهو المسؤول الأول أمام المستويات العليا.

- **الأمانة العامة:** وهي مكتب يساعد المدير على تأدية مهامه مثل:

استقبال زوار المدير وتحديد المواعيد.

استقبال البريد الوارد، وإرسال البريد الصادر وتسجيلهما.

مساعدة المدير في تحضير جداول أعمال الاجتماعات.

- **مكلف بالإعلام والاتصال:** ومن مهامه:

يحضر ويعلم الموظفين والزبائن بكل المستجدات عن طريق (المنشورات، الصحافة والإذاعة المحلية وغيرها) حسب السياسة المتبعة من طرف المؤسسة.

- **مكلف بالشؤون القانونية** (القضائية):

يكلف بكل العلاقات الخاصة بالمديرية الجهوية.

متابعة تنفيذ القرارات القضائية، ومقاييس تحصيل الديون في كل الحالات.

- **مكلف بالحماية والأمن:**

ويكلف بوضع البرامج السنوية للتحسيس.

تحضير جلسات لتوعية العمال ضد أخطار الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.

زيارة المشاريع (الشبكات الجديدة، التوصيلات.....).

توضيح ونشر أنواع الأخطار في ملصقات، ووضع لائحة لعتاد الحماية.

❖ **مكلف بالأمن الداخلي:** ومن مهامه:

وضع مخطط المناوبة لتطبيق الأمن الداخلي في المديرية الجهوية والمصالح التقنية للكهرباء والغاز وضع تقارير حقيقية حول وضعية الأمن الداخلي بالمديرية.

❖ **قسم العلاقات التجارية:** ويعتبر ذا أهمية بالغة كونه يمثل همزة وصل بين المديرية والزبون ويشمل: قسم تجاري تقني، قسم التحصيلات، قسم مكلف بالزبائن والخزينة، ومن مهامه:

مكلف بتوصيل أو ربط الكهرباء والغاز وإرسال الفواتير ومتابعة تحصيلها والرد على الشكاوى.

❖ **قسم استغلال الشبكات:** تتمثل مهامه الأساسية في:

صيانة الشبكات الكهربائية، عن طريق المراقبة الدورية وأخذ القياسات واستعمال الوسائل الحديثة.

❖ **قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي:** وهو قسم يعمل على معالجة المعلومات والبيانات الواردة عن طريق المعالجة الآلية ومن مهامه: إصدار فواتير الزبائن وتخزين المعلومات في الأقراص لمواجهة احتمال وجود نزاعات كما يقوم بتسيير الشبكة الداخلية للاتصالات أي ضمان تحقيق ربط دائم لجميع أجهزة الإعلام الآلي بالمديرية.

❖ **قسم الوسائل العامة:** ويحتوي على نوعين من الوسائل هما:

- وسائل العمليات العامة: والتي تعمل على تلبية احتياجات المديرية من مكاتب تجهيزات مكتبية ووسائل عمليات الصيانة.
- وسائل الخطر: تستعمل من أجل تسيير سيارات المديرية من حيث التصليح، الصيانة، شراء قطع غيار، نقل العمال، نقل العتاد.

❖ **قسم الموارد البشرية:** وهو القسم الذي يهتم بكل ما يتعلق بالعاملين منذ لحظة توظيفهم وحتى التقاعد، حيث يقوم بالتسيير الإداري (عطل، ساعات إضافية، أجور، مكافآت ...) ووضع مخططات للتقويم للعاملين وضمان علاقات دائمة مع طب العمل والنقابات العمالية وغيرها.

❖ **قسم المحاسبة والمالية:** وهو قسم يهتم بدراسة جميع العمليات وتسجيلها محاسبيا، حيث يقوم بالإضافة للتسجيل المحاسبي المراقبة المالية، مراقبة الميزانية سنتعرف فيما بعد على هدا القسم.

2 – أهداف المديرية التوزيع بأدرار: لا يمكن أن تخرج أهداف مديرية التوزيع عن أهداف المديرية العامة للتوزيع، وتتمثل أهم هذه الأهداف فيما يلي:

– الاعتناء بزبائن المؤسسة وتنمية مبيعاتها.

- التحكم في الديون من خلال محاولة تحصيلها من الزبائن.

– استمرارية التسيير من خلال (التحكم، الاستغلال، الصيانة)

– وضع ميكانيزمات لتنمية الهياكل، والصيانة واستغلال الشبكات.

– التقليل من عدد الحوادث المهنية، وتحسيس العمال والزبائن بخطورتها

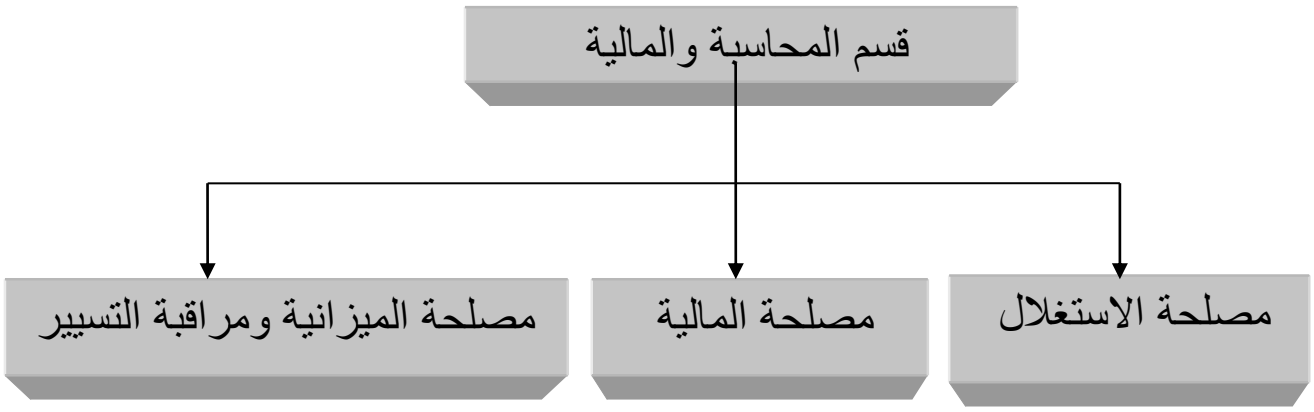
– التقليل من الطاقة الضائعة.

الفرع الثاني: قسم المحاسبة والمالية:

نتيجة للتغير الذي شهدته الساحة الجزائرية على المستوى السياسي والاقتصادي الذي انعكس على مختلف المنظمات ومنها الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، وذلك من خلال إيجاد مصالح المحاسبة والمالية في مديرياتها بدلا من التبعية إلى المديريات الجهوية، وهذا ابتداء من سنة 2006، مما يدل على مدى وعي الشركة بأهمية اللامركزية التسيير، لاسيما التسيير في الشؤون المالية وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.

1. تنظيم قسم المحاسبة والمالية:

الشكل رقم (08) الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم المحاسبة والمالية:



المصدر: مستخرج من وثائق الشركة

من خلال المخطط يظهر لنا أن قسم المحاسبة والمالية يشمل على المصالح التالية:

- **مصلحة الاستغلال:** تعتبر هذه المصلحة ذا أهمية بالغة في قسم المحاسبة والمالية من مهامها ما يلي:
  - ضمان التحقق ومراقبة وتسجيل العمليات محاسبيا
  - إعداد النتائج المحاسبية للمديرية.
  - ضمان النشاط الجبائي اللامركزي.
  - القيام بمختلف عمليات الجرد للمخزونات والاستثمارات ... الخ.
- **مصلحة المالية:** وهي من بين المصالح الحساسة في المديرية إذ يتم فيها:
  - ضمان تسوية اللامركزية
  - متابعة حسابات الخزينة، ومراقبة الحسابات البنكية والبريدية
  - وضع تنبأت للخزينة قصيرة المدى.
  - القيام بحالة التقارب البنكي للحسابات البنكية والبريدية[1].
  - مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير: ومن مهامها ما يلي:

[1] – الملحق الأول (01)

- وضع الميزانية السنوية للمديرية.
- إنجاز لوحة القيادة والميزانية1 لنشاط المديرية

مهام رئيس قسم المحاسبة والمالية:

- إن رئيس قسم المحاسبة والمالية بمديرية التوزيع بأدرار يقوم بمراقبة جميع مصالح القسم ومتابعتها باستمرار والحرص على إنجاز جميع الأعمال بصفة دقيقة، هذا على غرار المهام التالية:
- تدقيق ومراقبة الحسابات.
- تحضير الميزانية وإعداد جدول حسابات النتائج.
- إجراء اعتمادات الاستثمار.
- التنسيق بين مختلف الأقسام.
- ضمان مراقبة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالأجور والرواتب (P40)2 والمداخيل (R5O)3

- **<u>علاقة قسم المحاسبة والمالية مع الأقسام الأخرى:</u>**

آ-قسم العلاقات التجارية:

- تتم علاقة قسم المحاسبة والمالية مع مصلحة العلاقات التجارية في كون هذا الأخير يقدم لمصلحة المحاسبة والمالية ما يلي:

- الفواتير المتعلقة بإصلاح إعطاب الشبكات الكهربائية أثناء الحوادث.

- إرسال الفواتير ومتابعة تحصيلها.

ب- قسم الدراسات والتنفيذ: يقوم هذا القسم بتقديم ما يلي:

[1] - الملحق الثاني (02)
[2] - الملحق الثالث (03)
[3] - الملحق الرابع (04)

– تقديم فواتير الربط الجديد للزبائن.

– تقديم فواتير الأعمال الكبرى الجديدة.

– تقديم فواتير البرامج الخاصة.

جـ– قسم الشؤون العامة: تتمثل علاقة هذا القسم بقسم المحاسبة والمالية بما يلي:

–تقديم فواتير مشتريات المديرية.

–تقديم فواتير الخدمات المقدمة من المقاولين للمديرية.

الفرع الثالث: انواع زبائن مديرية التوزيع:

1– انواع زبائن مديرية التوزيع للكهرباء والغاز:

يعتبر زبائن المديرية بأدرار المستهلكين النهائيين الذين يشترون ويستعملون السلعة المتمثلة في الكهرباء والغاز لأغراض شخصية أو منزلية أو صناعية لإشباع حاجاتهم.

وتقسم المديرية زبائنها إلى ثلاث أنواع: زبائن التوتر المنخفض (BT)1 ، زبائن التوتر المتوسط (MT)2 ، زبائن الضغط المنخفض (BP).

* زبائن التوتر المنخفض (BT)3يتمثل هذا النوع من الزبائن في الأفراد العادين المستهلكين للكهرباء والمستعملين العدادات العادية كالموجودة في المنازل.

* زبائن التوتر المتوسط (MT)4 :

يتمثل هذا النوع من الزبائن في المستهلكين الذين يستعملون المحولات الكهربائية مثل الفلاحين، الشركات، والمؤسسات الكبيرة،.

[1] – الملحق الخامس (05)

[2] – الملحق السادس (06)

[3] – الملحق الخامس (05)

[4] – الملحق السادس (06)

* زبائن الضغط المنخفض (BP)

يتمثل هذا النوع من الزبائن في المستهلكين للغاز الطبيعي، إذ يعتبرون مستهلكين حديثي العهد بولايتنا، خاصة بعد ظهور الغاز بكميات معتبرة في عدة مناطق من الولاية منها (منطقة سبع) التي تزود مديرية الولاية من احتياجات الغاز الطبيعي.

ولا يفوتنا أن نذكر أن مديرية التوزيع بأدرار تسعى لكسب زبائنها والبحث عن زبائن جدد وذلك عن طريق إجراء حملات توعية للزبائن وذلك من أجل توضيح كيفية استهلاك الطاقة والأوقات اللازمة للاستهلاك الموضح في الملحق رقم (07) ومن أجل تفادي الارتفاع في الأثمان الجدول الموضح في الملحق (08) يوضح التسعيرة المطبقة على نوع من الزبائن وفي عدة أوقات (زبائن التوتر المتوسطMT)1.

* عدد زبائن مديرية التوزيع للكهرباء والغاز:

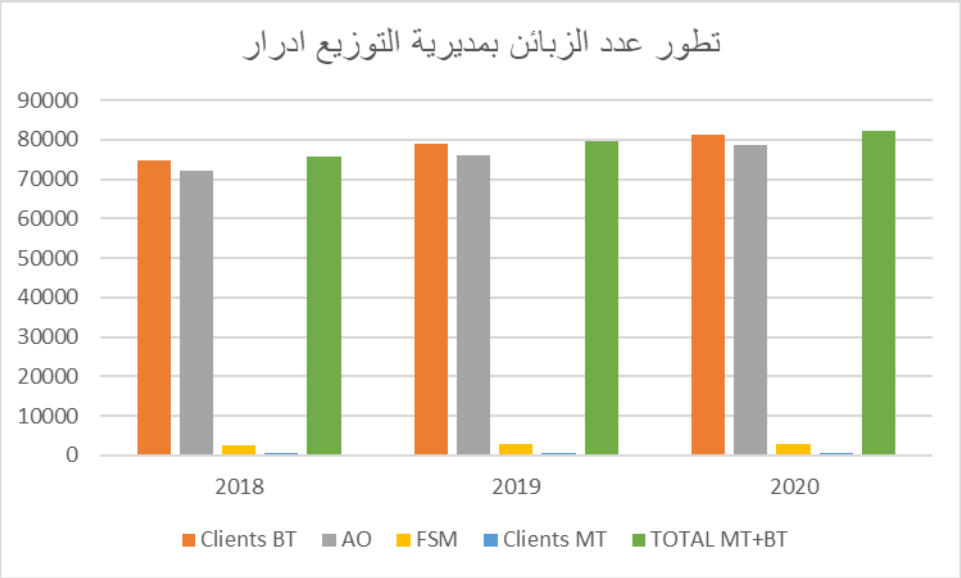
- عدد زبائن الكهرباء للمديرية:

Désignations	2018	2019	2020
Clients BT	74819	78836	81395
AO	72245	76114	78568
FSM	2547	2722	2827
Clients MT	729	736	744
TOTAL MT+BT	75548	79572	82139

المصدر: من وثائق المؤسسة

[1] - **ملاحظة:** من بين الإجراءات التي تقوم بها مؤسسة سونلغاز لتسهيل علاقاتها مع زبائنها خاصة الزبائن الذين يملكون عدة عدادات فإنها تقوم حسب طلبهم بوضع فاتورة موحدة لجميع تلك العدادات حيث من خلالها تقدم جميع مستحقاتها لتلك العدادات في فاتورة واحدة تسمى (MEMOIRE) لربط الكهرباء والغاز الموضحة في الملحق رقم (09).

الشكل رقم (5،5): يوضح تطور عدد زبائن مؤسسة سونلغاز خلال فترة الدراسة



- التحليل:

نستنتج من خلال الشكل (5-5)، أن عدد زبائن مديرية التوزيع للكهرباء يشهد ارتفاعاً ملحوظاً خلال الثلاث سنوات الأخيرة، حيث بلغت عددهم في سنة 2020: 82139 زبون أي بزيادة تقدر بـ 78836 زبون مقارنة بعددهم خلال سنة 2019.

وهذا يعود إلى اتساع مساحة الرقعة الجغرافية مع النمو المتسارع للسكان، زيادة الطلب على هذه المادة خاصة في الآونة الأخيرة.

المبحث الثاني: الإجراءات المحاسبية لميزانية التسيير بالمديرية

الإجراءات المحاسبية لحسابات التسيير بالمديرية التوزيع بغرض التعرف على الإجراءات المحاسبية المعتمدة في مديرية التوزيع لأدرار ومدى مساهمتها في عملية التسجيل المحاسبي لحسابات التسيير.

أولا: إعداد القوائم المالية بالمؤسسة

من خلال المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة والمالية بالمؤسسة قد قمنا بتلخيص ما يلي:

1-: تجميع المعلومات

يقوم قسم المحاسبة والمالية على مستوى مديرية توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز –ادرار – بجمع المعلومات الضرورية واللازمة لستَ العمليات المحاسبية والمالية لإعداد القوائم الدالية، الميزانية بأنواعها (الابتدائية والختامية)، جدول حسابات النتائج، التدفقات المالية.

2–: تجميع الوثائق

حيث يقوم بجمع جميع الوثائق كالفواتير والأوراق المالية وكشوفات الأجور والتحويلات البنكية والبريدية وجميع الشيكات المقبوضة والمدفوعة وغيرها من الوثائق.

3–: تحضير للقوائم

القيام بإدراج المعلومات في برنامج حساب HISSAB المعد خصيصا لهذا الغرض حيث يقوم بمعالجة البيانات لعرضها وطبعها وإرسالها المديرية الجهوية بوهران ومنطقة بشار لشركة توزيع الكهرباء والغاز لمتابعة عملية المراقبة البعدية.

ثانيا: الرقابة على إعداد القوائم المالية بالمؤسسة

تقو المؤسسة بالعمل الرقابي لكل العمليات المالية والمحاسبية من بداية السنة إلى غاية نهايتها عبر جهازها الرقابي من خلال مسؤولي المصالح والأقسام عبر فروع المديرية، حيث تسهر على مراقبة المهام المنوطة بكل قسم وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة وبلوغ الرشاد الاقتصادي ونلخص جملة من العمليات الرقابية فيما يلي:

1–الفصل بين الوظائف:

–يتحمل رئيس كل قسم على المرؤوسين و يتحمل مسؤولية أعمالهم بقدر المسؤولية الملقاة على عاتقه.

–تكليف كل موظف بمها معينة تلزمها الوظيفة.

2–الرقابة على الصندوق:

–حجم السلفية المستديمة؛

–حجم المبالغ المودعة في الصندوق؛

-التحويلات اليومية للحساب الجاري البريدي؛

-التسديد بوثائق رسمية؛

-التحصيل بوثائق رسمية مثل فاتورات المستهلكين كذلك.

3-الرقابة على حساب الزبائن:

-الرقابة للفواتير ؛

-المبالغ المحصلة؛

4-الرقابة على السجلات:

-سجل الموردين؛

-سجل الزبائن؛

-سجل الممتلكات و التثبيتات بالمطابقة بين الجرد المحاسبي و المادي واستخراج الفروقات و دراستها.

5-الرقابة على البرامج:

استخدام برنامج خاص بكشف التلاعبات المالية وذلك بمعالجة المعلومات ومطابقتها مع المعلومات الموثقة.

6-الرقابة على الصفقات:

- التأكد من الضبط الدقيق في تحديد الحاجات؛

- الملاءمة: ويقصد بها مدى أهمية ومردودية المشروع بما يلائم أهداف التنمية؛

- مضمون ومكونات ملف الصفقة (دفتر الشروط، دفتر التعليمات) ؛

- الإعلان عن الصفقة وطبيعتها (مفتوحة، مغلقة، استشارة، وخاصة بالتَّراضي التي تخضع لشروط استثنائية) ، ويكون في الجرائد الوطنية أو في الجرائد المحلية أو في المؤسسات العمومية ليتسنى لكل المهتمين بالمناقصات المشاركة فيها دون حرمان أحد أي المساواة بين جميع الراغبين في المشاركة.

– تقييم العروض (مالي، تقني) ؛

– الأمر بالانطلاق في الخدمة؛

– التأكد من الخدمة المنجزة؛

–الاستلام (المؤقت، النهائي، بتحفظات.)

ثالثا: إعداد تقرير المراجعة

بعد جمع المعلومات وأدلتها يقوم المكلف بالمراجعة بتحرير تقرير يبرز فيو جميع ما توصل إليه خلال عملية المراجعة وذكر جميع التفاصيل والحيثيات مما يوفر للإدارة معلومات قيمة وصحيحة بموثوقية عالية والتي من خلالها تستطيع الإدارة العليا اتخاذ القرارات الصائبة والرشيدة في سبيل تصحيح الأخطاء الواردة وكبح التجاوزات إن وجدت.

ويدقق المراجع في القوائم وعناصرها والتأكد من أنها مسجلة وفق المبادئ كذلك مراجعة المؤشرات والنسب وعند وجود التباس أو غموض أو اختلال يبرهن بالأدلة المثبتة. أما إذا كان التقرير نظيفا فيدلي برأيه حول صحة القوائم المالية.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز

بعد التطرق إلى المفهوم النظري المراجعة الداخلية والأداء المالي في الفصلين 1 و2 من المسح، ناقشت أهم الدراسات المحلية والعربية والأجنبية السابقة التي تناولت هذا الموضوع توقعات المفهوم النظري على الحقائق الفعلية لهذا الفصل لمحاولة إيجاد درجة مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي لعينات مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز في الفترة (2018-2021). ومقارنها بنتائج الدراسات السابقة من خلال النظر في نتائج الدراسة.

ويجب أن تكون جميع جوانب البحث وعينات البحث وطرق جمع البيانات وتعريف متغيرات البحث وطرق القياس والعمليات المستخدمة في معالجة البيانات وتطبيقات تحليل البيانات مهمة قدر الإمكان.

أولاً: تقديم القوائم المالية للمؤسسة خلال الفترة: (2018-2021)

سيتم تقديم الميزانيات المالية لمؤسسة سونلغاز محل الدراسة، لكل سنة من فترة الدراسة الممتدة من سنة 2018 إلى غاية سنة 2021، وهذا لأجل استغلالها في حساب مختلف المؤشرات والنسب المالية المعتمدة في تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز الملحق ().

1- الميزانية المالية المختصرة للمؤسسة لسنوات (2018-2019-2020-2021)

أ- **الأصول**

الجدول رقم (1،3) السنوات (2018-2019-2020-2021) الوحدة: مليون دج

السنوات/الأصول	2018		2019		2020		2021	
	المبالغ	النسبة المئوية	المبالغ	النسبة المئوية	المبالغ	النسبة المئوية	المبالغ	النسبة المئوية
أصول غير جارية	25900.81	77.46	26863.67	64.56	28945.00	59.74	34734.00	76.85
الأصول الجارية	3475.20	22.54	6173.76	35.44	8724.09	40.26	10468.91	23.15
قيم الاستغلال	2003.92	10.50	4206.63	17.52	4961.17	19.12	5953.41	2.82
قيم قابلة للتحقيق	2003.36	10.50	4207.24	17.53	5104.09	19.66	40858.92	19.41
قيم جاهزة	54.01	1.55	159.92	0.38	718.27	1.48	861.93	0.92
مجموع الأصول	33437.30	100	41611.22	100	48452.62	100	92877.17	100

المصدر: اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

ب-الخصوم

الجدول رقم (2،3) السنوات (2018-2019-2020-2021) الوحدة: مليون دج

السنوات/الأصول	2018		2019		2020		2021	
	المبالغ	النسبة المئوية	المبالغ	النسبة المئوية	المبالغ	النسبة المئوية	المبالغ	النسبة المئوية
الأموال الدائمة	19848.67	94.76	20669.81	84.98	22785.46	83.25	47335.90	89.58
الأموال الخاصة	15838.04	75.61	16198.43	66.60	18111.87	66.17	21734.25	41.13
الديون طويلة الأجل	4010.63	19.15	4471.38	18.38	4673.59	17.07	25601.65	48.45
الديون القصيرة الأجل	1098.17	5.24	3652.40	15.02	4586.04	16.75	5503.25	10.42
مجموع الخصوم	33437.30	100	41611.22	100	48452.62	100	92877.17	100

المصدر: اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

يمثل الجدول أعلاه الميزانية المالية المختصرة لمديرية التوزيع الكهرباء والغاز ادرار للسنوات (2018-2019-2020-2021) وهي تعبر عن أصول وموارد المؤسسة.

ثانياً: دراسة مؤشرات التوازن المالي

الجدول رقم (9،3) مؤشرات التوازن المالي خلال الفترة: (2018-2021) الوحدة: مليون دج

البيان	2018	2019	2020	2021
الموارد الدائمة	25123.79	26057.76	8462.36	33691.98
الاستخدامات المستقرة	25900.81	26863.67	8724.09	34734.00
رأس المال العامل من أعلى الميزانية	777.02-	805.91-	261.73-	1042.02-
رأس المال العامل من أعلى الميزانية	777.02-	805.91-	261.73-	1042.02-
استخدامات الاستغلال	2003.92	4207.24	5104.09	40858.92

استخدامات خارج الاستغلال	1417.26	1806.59	2881.59	3482.07
موارد الاستغلال	1444.57	1065.82	1239.31	1487.18
موارد خارج الاستغلال	1098.17	3652.40	4586.04	5503.25
الاحتياجات في رأس المال العامل للاستغلال	559.35	3141.42	3864.78	39371.74
الاحتياجات في رأس المال العامل خارج الاستغلال	319.09	1845.81-	1704.45-	2021.18-
الاحتياجات في رأس المال العامل الاجمالي	878.44	1295.61	2160.33	37350.56
الاحتياجات في رأس المال العامل BFR=FR-TN	878.44	1295.61	2160.33	37350.56
خزينة الاستخدامات	54.01	159.92	718.27	861.93
خزينة الموارد				
صافي الخزينة (استخدامات خ -موارد خ)	54.01	159.92	718.27	861.93
صافي الخزينة (T=FR-BFR)	54.01	159.92	718.27	861.93

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

يوضح الجدول رقم (3،8) أن رأس المال العامل في عام 2018 وصل إلى -777.02 مليون دج، وفي عام 2019 انخفض إلى -805.91 مليون دج، ولكن في عام 2020 ارتفع نسبيا إلى -261.73 مليون دج، والملاحظ انه كان سالباً طيلة الفترة: (2021-2018)، مما يعني أن المؤسسة لا تستطيع الوفاء بديونها في حالة استحقاقها.

أما بالنسبة للخزينة، فهي بقيم موجبة ومتزايدة، وهذا طيلة فترة الدراسة، ففي عام 2018 سجلت 54.01 مليون دج، ثم ارتفعت إلى 159.92 مليون دج في سنة 2019، وفي عام 2020 وصلت إلى 718.01 مليون دج، لتصل في سنة 2021 إلى 861.93 مليون دج، بما يدل على أن المؤسسة قد جمدت بعض الأموال الثابتة لتغطية رأس المال العامل.

أما بالنسبة لاحتياجات رأس المال العامل في عام 2018، فقد بلغت 878.44 مليون دج، وفي عام 2019 لترتفع إلى 1295.61 مليون دج، وفي عام 2020 تصل إلى 2160.33 مليون دج، أما في سنة 2021

فسجلت قيمة 375350.56 مليون دج، وهذا يبين أن المؤسسة تحصل على احتياجاتها التمويلية خلال دورة الاستغلال عن طريق تقليل المواعيد النهائية للزبون وقوة أداء التفاوض.

ثالثاً: تقييم الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز بواسطة النسب المالية

1-نسبة السيولة

الجدول رقم (10،3) يوضح تطور السيولة في المؤسسة خلال الفترة: (2018-2021)

الوحدة: مليون دج

البيان	2018	2019	2020	2021
الاستخدامات جارية	3475.20	6173.76	8724.09	10468.91
موارد جارية	4290.37	7528.97	10510.95	12613.14
نسبة التداول= استخدامات جارية/موارد جارية	0.810	0.820	0.830	0.83
ن ت السريعة=استخدامات جارية – مخزون/موارد جارية	0.80	0.81	0.82	0.82

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

من خلال الجدول أعلاه أن نسبة التداول تعرف ارتفاعا، فقد سجلت 0.810 ثم ارتفعت سنة 2019 لتبلغ 0.820 ثم واصلت في الارتفاع في سنة 2020 و2021 بقيمة ثابتة 0.830 بالرغم من الزيادة في الاستخدامات الجارية ويرجع السبب الى زيادة الموارد الجارية ليس بنفس الوتيرة.

أما نسبة السيولة السريعة فهي محصورة بين (0.80 و0.82) وهي معقولة جدا على اعتبار المعيار النمطي بين (0.75 و1) فان المؤسسة تستطيع تسديد ديونها قصيرة الأجل.

2-نسبة النشاط

الجدول رقم (3،11) نسب النشاط خلال الفترة: (2018-2021) الوحدة: مليون دج

البيان	2018	2019	2020	2021
الزبائن	2003.35	4206.62	4961.17	5953.40
رقم الأعمال	4478.89	4917.11	4736.56	5683.87
الموردون	1395.89	1012.67	1118.06	1341.67
الأصول الثابتة	25900.81	26863.67	28945.00	43425.04
مجموع الأصول	229376.00	33037.42	28945.11	43425.04
المشتريات	118.15	99.72	31.28	37.53
مدة التحصيل	161.023	307.982	377.071	377.071
مدة التسديد	425.325	365.587	128.677	128.697
معدل دوران الأصول الثابتة	4478.88	4917.10	4736.55	5683.86
معدل دوران مجموع الأصول	4478.88	4917.10	4736.55	5683.86

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

الملاحظ من الجدول (3،10) أن النسبة سجلت في عام 2018 فترة تحصيل الحقوق من الزبائن 161.023 يوماً مقابل فترة سداد قرض بدون فوائد وصلت إلى 425.325 يوماً، وتعتبر هذه المدة جيدة للمؤسسة ما يمكنها من استثمار أموالها، وتعكس كفاءة الإدارة في المفاوضات مع الموردين لتمديد فترة السداد. أما في عام 2019 ارتفعت فترة التحصيل إلى 307.982 يوماً، مقابل انخفاض فترة السداد إلى 365.587 يوماً، أما في سنة 2020 فقد ارتفعت فترة تحصيل الحقوق من الزبائن لتصل إلى 377.071 يوماً، لتثبت خلال سنة 2021 مما يؤثر سلباً على الاستثمار، وهذا مقابل ثبات فترات التسديد خلال سنتي 2020 وسنة 2021.

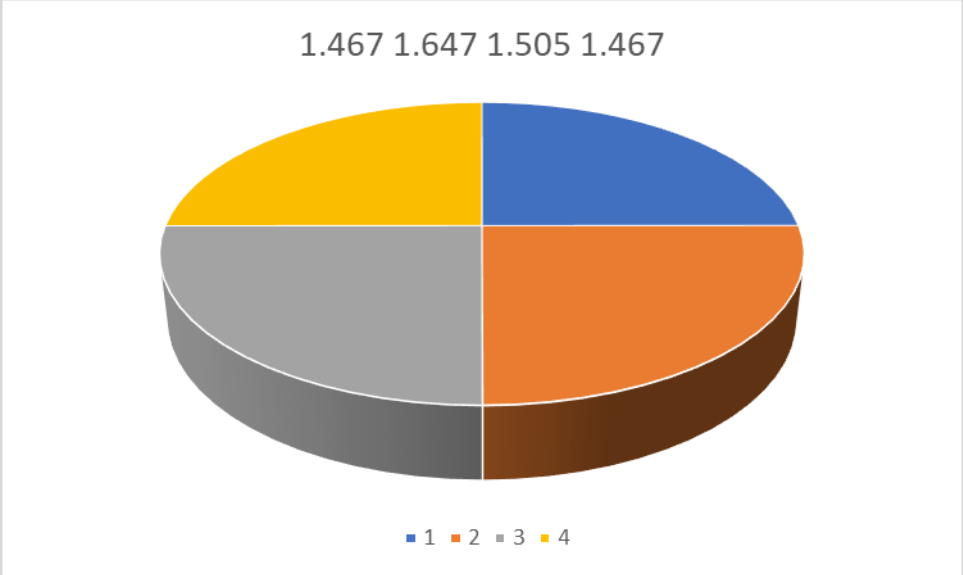
3-نسبة المديونية

الجدول رقم (12،3) تطور المديونية خلال الفترة: (2018-2021) الوحدة: مليون دج

البيان	2018	2019	2020	2021
مجموع الأصول	29376.01	33037.43	28945.11	43425.04
مجموع الديون	6418.26	9833.74	12033.42	14807.71
الأموال الخاصة	15838.04	16198.43	18111.87	21734.25
ديون طويلة	4010.63	4471.38	4673.59	5975.91
تمويل خارجي	0.218	0.297	0.415	0.340
الاستقلالية	1.467	1.647	1.505	1.467

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

الشكل رقم 11: تطور المديونية خلال الفترة 2018-2019-2020-2021



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

من المنحنى والجدول (12،3) سجلت المؤسسة نسبة تمويل خارجي بمعدل 0.218 في عام 2018، ارتفع معدلها إلى 0.297 سنة 2019، حيث وصلت إلى 0.415 سنة 2020، وانخفضت في عام 2021 إلى 0.340، نظراً لارتفاع حجم الديون الخارجية للمؤسسة.

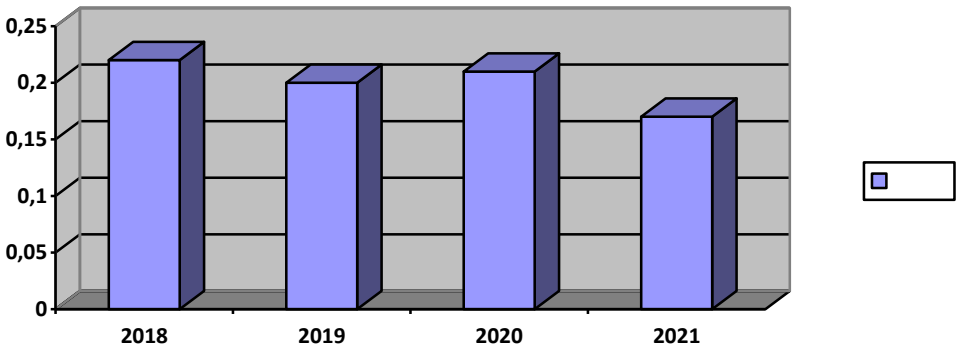
أما عن نسبة الاستقلال المالي والتي تبين مدى اعتماد المؤسسات المالية على أموالها الخاصة، فقد سجلت في سنة 2018 معدل 1.467، لتصل سنة 2019 إلى 1.647، وتنخفض إلى انخفضت إلى 1.505، و1.467 في سنتي: 2020 و2021 على التوالي، ولعل السبب في ذلك يرجع أساساً إلى استمرار المؤسسة في الاعتماد على الأموال الخارجية بعد عام 2020.

الجدول رقم (12،3): نسبة صافي الربح خلال الفترة (2018-2021)

البيان/السنوات	2018	2019	2020	2021
صافي الربح	39017.48	36334.35	65997.26	65993.77
المبيعات	174755	178660	312600	375100
نسبة صافي الربح	0.22	0.20	0.21	0.17

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على جدول حساب النتائج

الشكل رقم 11 : تطور نسبة صافي الربح خلال الفترة (2018-2021)



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول رقم (12،3)

يبين الجدول رقم (12،3) والشكل رقم (13) نسبة صافي الربح حيث نلاحظ أن المؤسسة قد سجلت نسبة مرتفعة في سنة 2018 لتنخفض هذه النسبة بشكل ايجابي

في سنة 2019 ثم لترتفع في سنة 2020 ب 0.21 ثم تعود لتنخفض الى أدني مستوى لها في سنة 2021 حيث بلغت قيمتها 0.17 نستنتج أن في سنة 2018 الى سنة 2020 سجلت تذبذبا في نسبة صافي الربح مما يدل على قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من نشاطها الرئيسي بدرجات متفاوتة من سنة الى اخرى أي أن المؤسسة قد قللت في تكاليف المبيعات.

في سنة 2021 سجل انخفاض في هذه النسبة أي أن المؤسسة لم تستطع تحقيق أرباح من نشاطها الرئيسي وهذا يشير إلى ارتفاع التكاليف.

خلاصة الفصل

تستخدم المؤسسة برنامج الكتروني يسمى: "حساب" مصمم لمعالجة جميع البيانات والمعلومات رقمياً، وهذا يسمح للمؤسسة بمراجعة جميع العمليات المالية والمحاسبية والتأكد من أن جميع المعلومات الموثقة تتوافق مع النتائج التي تم التوصل إليها؛ حيث يمكن هذا البرنامج مراجعي الحسابات من مراجعة نظام الإدارة ومراجعة إعداد البيانات المالية على أساس منتظم وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المعتمدة.

كما يستخدم المدققون برامج خاصة للكشف عن التلاعب بالحسابات المالية، بالإضافة إلى الكشف عن القرصنة والإفراط، والتلاعب في زيادة النسب وأسعار الفائدة وغيرها من المعلومات لتجنب التأثير السلبي على تنفيذ العمليات المالية ومنع التلاعب بالبيانات المالية.

وأخيراً، يقوم المدقق بإنشاء تقرير نهائي يسلط من خلاله الضوء على جميع الخطوات العملية للمراجعة الداخلية؛ من خلال ذكر جميع التفاصيل والأسباب من بداية عملية المراجعة إلى نهايتها وتقديم التوجيه والرأي للإدارة العليا للمؤسسة.

الخـــــــــــــاتـمة

خاتمة الدراسة.

أصبحت المراجعة الداخلية للحسابات تعلب دوراً هاماً في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، من خلال العلاقة الوثيقة بينهما، مما يسهم في اتخاذ القرارات الصائبة، وتصويب الأخطاء ومحاربة التلاعب والتدليس في الحسابات والعمليات

وتهدف المراجعة الداخلية إلى تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، من خلال تحديد درجة ومستوى هذا الأداء؛ سواء كان أفقياً أو رأسياً، والاستناد إلى تحليل البيانات المالية ودراسة الأرصدة المالية للمؤسسات المالية باستخدام المؤشرات المعروفة، وتعمل هذه التحليلات على كشف وتصحيح أوجه القصور والضعف بالمقارنة مع نتائج السنوات الماضية والمؤسسات الإدارية، وتحديد الثغرات واتخاذ الخطوات اللازمة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة ومن ثم اتخاذ قرارات مالية سليمة تؤثر إيجاباً على مستقبل المؤسسة.

النتائج النظرية للدراسة:

- تعمل المراجعة الداخلية للمؤسسة على حماية ممتلكات وأصول المؤسسة،
- تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية،
- تحقق المراجعة الداخلية جملة من الأهداف المالية للمؤسسة، ترمي إلى تحسين مردوديتها وربحيتها،
- تعمل المراجعة الداخلية للقوائم المالي على كشف الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية وتصويبها وضبطها من خلال الرقابة عليها.

نتائج الجانب التطبيقي:

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريت في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "فرع أدرار" يمكن الوقوف على النتائج الآتية:

– أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية للمؤسسة خلال الفترة : (2021–2018) أن الأداء المالي لها كان ضعيفاً، وهذا يرجع أساساً إلى اعتماد المؤسسة على الأموال الخارجية، بالإضافة إلى التكلفة العالية،

– على الرغم من القيمة الإيجابية للخزينة، لا تزال المؤسسة بحاجة إلى تعزيز سيولتها،

– الموارد الخاصة للمؤسسة ليست كافية لتغطية الأصول الثابتة، خلال فترة الدراسة من: 2018 إلى 2021، ولذلك تم اللجوء إلى تمويل الأصول الثابتة من خلال الموارد الدائمة التي تحوي الديون المالية طويلة الأجل.

***الاقتراحات والتوصيات:**

إن دراسة وتقييم الأداء المالي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز–أدرار– أعطى جملة من الاقتراحات والتوصيات العملية، التي يمكن أن يستفيد منها مجلس إدارة المؤسسة، وفي هذا الصدد نذكر:

– ضرورة تطوير أسلوب المراجعة داخل المؤسسة؛ من خلال إنشاء مصلحة خاصة بها؛

– العمل على دعم وظيفة المراجعة الداخلية، من خلال توظيف مراجعين ذوي خبرة عالية؛

– ضرورة الحرص على إجراء المراجعة الدورية للقوائم المالية للمؤسسة، بما من شأنه أن يحسن من أدائها المالي؛

– ضرورة ترشيد نفقات المؤسسة ومتابعة التقارير الناتجة عن المراجعة بهذا الشأن، مما يعزز حوكمة الأداء.

آفاق الدراسة:

لمزيد من البحث في الموضوع نقترح كآفاق مستقبلية للدراسة ما يأتي:

– دور نظام الرقابة في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الخدمية؛

– دور المراجعة الخارجية في تحسين وضبط النظام الرقابي في المؤسسة الاقتصادية؛

قـــــائمة المراجـــع

قائمة المراجع:

✓ **الكتب باللغة العربية**

1-محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول **المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث الأزارطية، مصر،1998، ص10.

2-محمد السيد سريا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2007، ص29.

3-محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2003.

4-شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف2012،1.

5- محمد الفاتح محمود، بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، دار الجنان للنسر والتوزيع، عمان، الأردن ،2017.

[6]- ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

[7]- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الادارية وتقييم الأداء**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.

[8]- زهر عطا الرمحي، **الاتجاهات الحدثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

[9]- شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس ،2009-2008.

10- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن ،2006.

11-عبد السلام سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر ،2010

12-عزوز ميلود، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد49، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2017، .

13-داوود يوسف صبح، تدقيق **البيانات المالية**، دار المنشورات الحقوقية، ط2، لبنان، 2002.

14-عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر ،2006.

15-عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر ،1989.

16- جربوع يوسف محمود، مراجعة **الحسابات المقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، دون دار نشر، فلسطين ،2002.

17- مصطفى يوسف، **إدارة الأداء**، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016 .

18-مدحت محمد ابو النصر، **الأداء الاداري المتميز**، المجموعة العربية للتدريب و النشر، القاهرة،2010.

19-محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2010 .

20-السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.

21-مجيد كرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2007 .

22-مصطفى يوسف كافي، **تقنيات دراسة الجدوى الاقتصادية**، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2009.

23-رضا مصيلحي أحمد سماعيل، **تأثير المتغيرات الداخلية والخارجية على مستوى الأداء**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2016.

24-نجلاء نوبلي، **مرجع سابق**.

25-مليكة زعيب ومولود بوشنقير، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

26- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي الإدارة المالية دروس وتطبيقات**، دار وائل للنشر، الجزائر، 2006.

27-تخميسي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومة، الجزائر2010.

28-مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة، ديون المطبوعات الجامعية، ط2 ، الجزائر، 2012 .

29-منير إبراهيم هندي، **الإدارة المالية (مدخل تحليلي معاصر)** ، المكتب العربي الحديث، ط5 ، الإسكندرية، مصر،2000 .

30- مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، مرجع سبق ذكره.

31-عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، دار وائل، عمان، الأردن، ط 1، 2010.

32-حستُ القاضي، مأمون توفيق، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000.

33-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، سنة 2008،.

34-محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية: منشأ الاعتراف والقياس والإفصاح**، الجزء الثاني، دار وئل للنشر كالتوزيع، ط 4، لبنان، 2007.

35-نور الدين أحمد قايد، **التدقيق المحاسبي**، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.

✓ **لأطروحات والرسائل**

. 1-لعروس نبيلة، رمضاني نادية، دور **المراجعة الداخلية في منح قروض الاستثمار**، رسالة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة ،2012-2013.

2-حفصي رشيد، **تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2011 .

3-عادل عشبي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجيستر، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة.

4-شباح نعيمة،" **دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية**"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة بسكرة، 2008/2007.

5-سميحة بوحفص، أثر خصائص المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018

6-احمد نقاز، **دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار (دراسة حالة مجمع صيدال)** ، مذكرة ماجيستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، 2007 .

✓ **المؤتمرات والملتقيات والمداخلات:**

1-دادان عبد الغني، كماسي محمد الأمين، **الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس،2005.

2- لحسن دردوري، **التشخيص المالي**، محاضرات مطبوعة، جامعة بسكرة، 2014-2015.

3-محمد الصالح أبوغولة، اسماعيل محمد النيحوي، دور المراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي، المؤتمر الأكاديمي الاول لدراسات الاقتصاد والأعمال التوجهات الحديثة للعلوم الاقتصادية ودورها في التنمية المستدامة، جامعة مصراتة، مصراتة، ليبيا، 2017/10/29.

✓ **المجلات**

1-عبد اللطيف محمد خليل، نموذج **مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة**، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، المجلد 25، جانفي 2003.

2-محمد لمين مراكشي، لقمان باها، **المسؤولية الاجتماعية كمدخل لتحسين الأداء** دراسة حالة شركة هيونداي موتورز، الجزائر، مجلة الريادة الاقتصادية للأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد الثالث، المجلد06، جانفي 2020.

3- المصدر: **الجريدة الرسمية**، العدد، 19 الصادر 25 مارس، 2009

4-أميرة دباش، محمود حمام، أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية دراسة حالة البنوك بولاية جيجل، مجلة البحوث الاقتصادية و .المالية، جامعة العربي بن لمهيدي، أم لبواقي، العدد الرابع، المجلد 02، ديسمبر 2015.

5-أيمن عميرة، **دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية دراسة حالة سونطراك**،

، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد الرابع، العدد 02، ديسمبر2018 .

✓ **الكتب باللغة الاجنبية**

-1Lionnel Collins, Gerard Valin, Audit Et Contrôle Interne, Objectifs et pratique, Dalloz,2éme éditions, France,2014

المـــــــلاحق

الملحق رقم (04،05)

الجدول رقم (3،3) الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – أدرار – سنة 2018

الوحدة: مليون دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات	المبغ الصافي	الخصوم	المبلغ
برمجيات	1.22	1.22	0	فارق التقييم	159.66
أراضي	14.53		14.53	النتيجة الصافية	
تهيئة الأراضي	21.25	14.47	6.78	ترحيل من جديد	
بناءات	561.71	91.28	470.43	حسابات الارتباطات	15678.38
منشآت	20641.69	6094.86	14546.83	مجموع الأموال الخاصة	15838.04
تثبيتات مادية أخرى	1087.77	559.42	528.35	خصوم غير جارية	
تثبيتات في طور الإنجاز	3572.65		3572.65	قروض وديون مالية	66.73
تثبيتات مادية أخرى			0	ضرائب مؤجلة	
أصول مالية أخرى غير جارية			0	ديون اخرى	
				مؤونات	3943.90
مجموع الأصول غير جارية	**25900.81**	**6761.25**	**19139.57**	**مجموع الخصوم غير جارية**	**4010.63**
مخزونات في طور التنفيذ	0.56		0.56	الموردون والحسابات الملحقة	1395.89
زبائن	2003.36	221.79	1781.57	الضرائب	48.68

مدينون آخرون	1309.46		1309.46	ديون اخرى	1098.17
ضرائب	107.8		107.8	خزينة الخصوم	
الخزينة	54.01	1.55	52.46		
مجموع الأصول الجارية	**3475.20**	**223.34**	**3251.85**		
اجمالي الأصول	**22391.41**	**6984.60**	**22391.41**	**مجموع الخصوم الجارية**	2542.74

المصدر: اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

الملحق رقم (05،06)

2- الميزانية المالية للمؤسسة لسنة 2019

الجدول رقم (4،3) الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – أدرار – سنة2019

الوحدة: مليون دج

الأصول	**المبلغ الإجمالي**	**الإهتلاكات والمؤونات**	**المبلغ الصافي**	**الخصوم**	**المبلغ**
برمجيات	1.22	1.22	0	فارق التقييم	159.66
أراضي	14.53		14.53	النتيجة الصافية	
تهيئة الأراضي	21.25	14.98	6.26	ترحيل من جديد	
بناءات	574.73	102.62	472.10	حسابات الارتباطات	16048.93
منشآت	23076.95	6840.66	16236.29	**مجموع الأموال الخاصة**	**16198.43**
تثبيتات مادية أخرى	1135.19	581.78	553.41	خصوم غير جارية	
تثبيتات في طور الإنجاز	2039.80		2039.80	قروض وديون مالية	74.14
تثبيتات مادية			0	ضرائب مؤجلة	

أخرى					
أصول مالية أخرى غير جارية			0	ديون أخرى	
				مؤونات	4397.24
مجموع الأصول غير جارية	**26863.67**	**7541.28**	**19322.39**	**مجموع الخصوم غير جارية**	4471.38
مخزونات في طور التنفيذ	0.61		0.61	الموردون والحسابات الملحقة	1012.68
زبائن	4206.63	105.91	4100.71	الضرائب	53.14
مدينون آخرون	1709.95		1709.95	ديون أخرى	3652.40
ضرائب	96.64		96.64	خزينة الخصوم	
الخزينة	159.92	2.22	157.70		
مجموع الأصول الجارية	**6173.76**	**108.13**	**6065.62**	**مجموع الخصوم الجارية**	4718.21
اجمالي الأصول	**33037.43**	**7649.41**	**25388.01**	**إجمالي الخصوم**	25388.01

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

الملحق رقم (07،08)

3- الميزانية المالية للمؤسسة لسنة 2020

الجدول رقم (3،5) الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – أدرار – سنة 2020

الوحدة: مليون دج

الأصول	**المبلغ الإجمالي**	**الإهتلاكات والمؤونات**	**المبلغ الصافي**	**الخصوم**	**المبلغ**
برمجيات	1.22	1.22	0	فارق التقييم	159.66
أراضي	14.53		14.53	النتيجة الصافية	
تهيئة الأراضي	21.25	15.50	6.27	ترحيل من جديد	
بناءات	574.73	113.97	472.11	حسابات	17952.21

				الارتباطات	
منشآت	24291.91	7630.53	16236.29	**مجموع الأموال الخاصة**	**18111.87**
تثبيتات مادية أخرى	1221.05	686.75	5705.47-	خصوم غير جارية	
تثبيتات في طور الإنجاز	2820.31		1458.02	قروض وديون مالية	79.95
تثبيتات مادية أخرى			0	ضرائب مؤجلة	
أصول مالية أخرى غير جارية			0	ديون اخرى	4586.04
				مؤونات	4593.64
مجموع الأصول غير جارية	**28945.00**	**8447.97**	**12481.75**	**مجموع الخصوم غير جارية**	4673.59
مخزونات في طور التنفيذ	142.92		0.61	الموردون والحسابات الملحقة	1118.06
زبائن	4961.17	273.56	4100.72	الضرائب	121.25
مدينون آخرون	2773.79		1709.95	ديون اخرى	4586.04
ضرائب	127.93		96.64	خزينة الخصوم	333.82
الخزينة	718.27	2.92	157.7		
مجموع الأصول الجارية	**8724.09**	**276.48**	**6065.62**	**مجموع الخصوم الجارية**	6159.18
اجمالي الأصول	**37669.10**	**8724.46**	**28944.64**	**اجمالي الخصوم**	28944.64

المصدر: اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

الملحق رقم (10،09)

4- الميزانية المالية للمؤسسة لسنة 2021

الجدول رقم (6،3) الميزانية المالية المفصلة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – أدرار – سنة 2021

الوحدة: مليون دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	الخصوم	المبلغ
برمجيات	1.22	1.22	0	فارق التقييم	191.59
أراضي	14.53		14.53	النتيجة الصافية	
تهيئة الأراضي	21.25	15.50	5.75	ترحيل من جديد	
بناءات	689.67	113.97	575.70	حسابات الارتباطات	21542.66
منشآت	27405.40	7630.53	19774.87	**مجموع الأموال الخاصة**	**21734.25**
تثبيتات مادية أخرى	1465.27	686.75	778.52	خصوم غير جارية	
تثبيتات في طور الإنجاز				قروض وديون مالية	95.94
تثبيتات مادية أخرى				ضرائب مؤجلة	
أصول مالية أخرى غير جارية	34734.00			ديون اخرى	
				مؤونات	8724.46
مجموع الأصول غير جارية	**34734.00**	**8447.97**	**21149.37**	**مجموع الخصوم غير جارية**	25601.65
مخزونات في طور التنفيذ	171.51		171.51	الموردون والحسابات الملحقة	1341.67
زبائن	5953.41	273.56	5679.85	الضرائب	145.51
مدينون آخرون	3328.55		3328.55	ديون اخرى	5503.25
ضرائب	153.52		153.52	خزينة الخصوم	400.59

الخزينة	861.93	2.92	859.01		
مجموع الأصول الجارية	**10468.91**	**276.48**	**10192.44**	**مجموع الخصوم الجارية**	7391.02
اجمالي الأصول	**45202.92**	**8724.46**	**34733.57**	**اجمالي الخصوم**	34733.57

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

الملحق رقم (16)

5- الميزانيات الوظيفية للمؤسسة خلال الفترة (2018- 2021)

الجدول رقم (7،3) الميزانية الوظيفية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز – أدرار خلال الفترة (2018 -2021)

الوحدة: مليون دج

الاستخدامات	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**
الأصول الثابتة	25900.81	26863.67	8724.09	**34734.00**
استخدامات مستقرة	**25900.81**	**26863.67**	**8724.09**	**34734.00**
المخزونات	0.56	0.61	142.92	171.51
الزبائن	2003.36	4206.63	4961.17	5953.41
استخدامات الاستغلال	**2003.92**	**4207.24**	**5104.09**	**40858.92**
مدينون آخرون	1309.46	1709.95	2773.79	3328.55
الضرائب	107.8	96.64	107.8	153.52
استخدامات خارج الاستغلال	**1417.26**	**1806.59**	**2881.59**	**3482.07**
خزينة الاستخدامات	54.01	159.92	718.27	861.93
مجموع الاستخدامات	**29376**	**33037.42**	**28944.64**	**34733.57**
الموارد				
الموارد الدائمة	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**
الأموال الخاصة	15838.04	16198.43	18111.87	21734.25
الديون طويلة الأجل	**4010.63**	4471.38	4673.59	25601.65

الاهتلاكات والمؤونات	6984.60	7649.41	8724.46	8724.46
الموارد الدائمة	**26833.27**	**28319.21**	**13398.05**	**56060.36**
الموردون	1395.89	1012.68	1118.06	1341.67
الضرائب	48.68	53.14	121.25	145.51
موارد الاستغلال	**1444.57**	**1065.82**	**1239.31**	**1487.18**
ديون أخرى	1098.17	3652.40	4586.04	5503.25
موارد خارج الاستغلال	**1098.17**	**3652.40**	**4586.04**	**5503.25**
خزينة الموارد				
مجموع الموارد	**29376**	**33037.42**	**28944.64**	**34733.57**

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

الملاحق رقم (12،13،14،15)

6- جداول النتائج للمؤسسة خلال الفترة: (2018-2021)

الجدول رقم (3،8) جداول النتائج لمؤسسة سونلغاز – فرع أدرار، خلال الفترة (2018-2021)

الوحدة: مليون دج

البيان	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**
رقم الأعمال	**4478.89**	**4917.11**	**4736.56**	**5683.87**
تغير المخزون				
انتاج مثبت				
اعانات الاستغلال				
1-انتاج السنة	**1747.55**	**178.66**	**31.26**	**37.51**
مشتريات مستهلكة	**118.15-**	**99.72-**	**31.28-**	**37.53-**
خدمات خارجية	**463.54-**	**405.04-**	**466.25-**	**559.50-**
خدمات أخرى				
2-استهلاك السنة	**1129.81-**	**1095.53-**	**1114.86-**	**1337.83-**
3-القيمة المضافة	**617.74**	**916.88-**	**1083.60-**	**1300.32-**
أعباء المستخدمين	**470.83-**	**660.06-**	**654.83-**	**785.80-**

ضرائب ورسوم	80.39–	89.82–	101.32–	121.59–
4–الفائض الإجمالي للاستغلال	66.52	1666.76–	1839.75–	2207.70–
نواتج عملياتية أخرى	342.50	203.17	230.01	276.02
أعباء عملياتية أخرى	0.42–	3.86–	8.53–	10.23–
مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	1009.94–	928.31–	1201.37–	1441.64–
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	197.99	221.79	179.09	214.91
5–النتيجة العملياتية	403.34–	2173.97–	2640.54–	3168.65–
6–النتيجة العادية قبل الضرائب (4+5)	403.34–	2173.97–	2640.54–	3168.65
ضرائب أخرى عن النتائج				
نواتج الأنشطة العادية	404.21–	5342.07	5283.63	6340.35
أعباء الأنشطة العادية	4786.17–	7516.04–	7924.17–	9509.00–
7– النتيجة الصافية للأنشطة العادية	5190.38–	2173.97–	2640.54–	3168.65–
8–النتيجة غير العادية		14.19–		
9–النتيجة الصافية للسنة المالية	404.21–	2188.16–	2640.54–	3168.65–

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق من قسم المالية والمحاسبة

الملحق رقم (01)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد دراية - أدرار
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

Ministry of Higher Education and Scientific Research
University Ahmed Draia of Adrar
Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أدناه الطالب: **مـــازوز أحـــمد** المولود: بتاريخ: **01 جانفي 1969**

بـــ: **أولـــف-أدرار** والحامل لـ **بطاقة التعريف الوطنية** رقم: **119292446**

الصادرة عن: **بلـــدية أولـــف** بتاريخ: **05 جانفي 2022**

المسجل بقسم: **العلوم المالية والمحاسبة** تخصص: **تدقيق ومراقبة التسيير**

والمسجل تحت رقم: **18921257** والمكلف بإنجاز: **مذكرة ماستر** بعنـوان:

- **دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**
- **دراسة حالة : مديرية توزيع الكهرباء و الغاز ادرار**

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز **مذكرة ماستر** المذكور (ة) أعلاه.

التاريخ: **30 / 05 / 2023**

إمضاء المعني

الملحق رقم (02)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد دراية - أدرار
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

Ministry of Higher Education and Scientific Research
University Ahmed Draia of Adrar
Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أدناه الطالب: **بن مـــداحي عـبد الـعالي** المولود: بتاريخ: **27 نوفمبر 1995**

بـــ: **ادرار** والحامل لـ **بطاقة التعريف الوطنية** رقم: **99500010110400**

الصادرة عن: **أدرار** بتاريخ: **29 مارس 2022**

المسجل بقسم: **العلوم المالية والمحاسبة** تخصص: **تدقيق ومراقبة التسيير**

والمسجل تحت رقم: **181537000427** والمكلف بإنجاز: **مذكرة ماستر** بعنـوان:

- **دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**
- **دراسة حالة : مديرية توزيع الكهرباء و الغاز أدرار**

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز **مذكرة ماستر** المذكور (ة) أعلاه.

التاريخ: **31 / 05 / 2023**

إمضاء المعني

الملحق رقم (03)

FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES ET DE SCIENCES DE GESTION
DÉPARTEMENT DE SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE
N°:...../D.S.F.C/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد دراية - أدرار

جامعة أحمد دراية -أدرار
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
الرقم 40/ق.ع م.م/2022

إلى السيد: مدير.....
شركة سونلغاز توزيع بأدرار

الموضوع: بخصوص إجراء تربص ميداني

تحية طيبة وبعد،

يشرف إدارة قسم العلوم المالية والمحاسبة أن تطلب من سيادتكم الموقرة مساعدة الطلبة الآتية أسمائهم:

- ✓ الطالب(ة):... صابرون أحمد
- ✓ الطالب(ة):... بن حمد أجبي عبد العالي

وذلك لإجراء تربص ميداني متعلق بنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق ومراجعة

بعنوان: دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

سيدي المدير، نحن متيقنون أن مؤسستكم سوف لن تبخل بأية معلومة تُسهم في إتمام بحث الطلبة وفي نفس الوقت إلقاء نظرة على واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

وفي الأخير تقبلوا مني سيدي المدير أسمى عبارات التقدير والاحترام

أدرار في:..... 09 DEC 2022

رئيس القسم:

مدير التوزيع

جامعة أدرار
قسم العلوم المالية والمحاسبة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Société algérienne de l'électricité et du gaz
Région de Béchar
Direction de Distribution
ADRAR

09 DEC. 2022

الملحق رقم (04)

السنوات المالية الميزانية(2018-2019-2020-21

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz
DD ADRAR

EXERCICE
2018

BILAN ACTIF

ACTIF	note	brut 2018	amort 2018	2018
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Frais de développements immobilisables				
Logiciels informatiques et assimilés		1,22	1,22	-
Immobilisations corporelles		-	-	-
Terrains		14,53	-	14,53
Agencements et aménagements de terrains		21,25	14,47	6,78
Constructions (Batiments et ouvrages		561,71	91,28	470,43
Installations techniques, matériel et outillage		20 641,69	6 094,86	14 546,83
Autres immobilisations corporelles		1087,77	559,42	528,34
Immobilisations en cours		3 572,65	-	3 572,65
Immobilisations financières		-	-	-
Titres mises en équivalence - entreprises associées		-	-	-
Titres participations et créances rattachées		-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		-	-	-
Comptes de liaison		-	-	-
TOTAL ACTIF NON COURANT		25 900,81	6 761,26	19 139,55
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		0,56	-	0,56
Créances et emplois assimilés		-	-	-
Clients		2 003,36	221,79	1781,57
Créances sur sociétés du groupe et associés		-	-	-
Autres débiteurs		1309,46	-	1309,46
Impôts		107,80	-	107,80
Autres actifs courants		-	-	-
Disponibilités et assimilés		-	-	-
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-
Trésorerie		54,01	1,55	52,47
TOTAL ACTIF COURANT		3 475,20	223,34	3 251,86
TOTAL GENERAL ACTIF		29 376,01	6 984,60	22 391,41

dimanche 06 février

الملحق رقم (05)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

DD ADRAR

EXERCICE 2 018

BILAN PASSIF

MDA

PASSIF	note	2 018	2 017
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		159,66	159,66
Résultat net		-	-
compte de liaison**		15 678,38	15 087,86
TOTAL CAPITAUX PROPRES		15 838,04	15 247,52
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		66,73	58,91
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 943,90	3 087,16
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 010,63	3 146,06
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 395,89	1 512,45
Impôts		48,68	41,41
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		-	-
Autres dettes		1 098,17	2 467,75
Trésorerie passif		-	-
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 542,74	4 021,61
TOTAL GENERAL PASSIF		22 391,41	22 415,19

dimanche 06 février

الملحق رقم (06)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — EXERCICE
DD ADRAR — 2019

BILAN ACTIF

ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Frais de développements immobilisables				
Logiciels informatiques et assimilés		1,22	1,22	0,00
Immobilisations corporelles		0,00	0,00	0,00
Terrains		14,53	0,00	14,53
Agencements et aménagements de terrains		21,25	14,98	6,26
Constructions (Batiments et ouvrages		574,73	102,62	472,10
Installations techniques, matériel et outillage		23 076,95	6 840,66	16 236,29
Autres immobilisations corporelles		1135,19	581,78	553,41
Immobilisations en cours		2 039,80	0,00	2 039,80
Immobilisations financières		0,00	0,00	0,00
Titres mises en équivalence - entreprises associées		0,00	0,00	0,00
Titres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00
Comptes de liaison		0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		26 863,67	7 541,28	19 322,39
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		0,61	0,00	0,61
Créances et emplois assimilés		0,00	0,00	0,00
Clients		4 206,63	105,91	4 100,71
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00	0,00	0,00
Autres débiteurs		1709,95	0,00	1709,95
Impôts		96,64	0,00	96,64
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés		0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00
Trésorerie		159,92	2,22	157,70
TOTAL ACTIF COURANT		6 173,76	108,13	6 065,62
TOTAL GENERAL ACTIF		33 037,43	7 649,41	25 388,01

dimanche 06 février

الملحق رقم (07)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

DD ADRAR

EXERCICE 2019

BILAN PASSIF

MDA

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		159,66	159,66
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 10,16	0,00
compte de liaison**		16 048,93	15 678,38
TOTAL CAPITAUX PROPRES		16 198,43	15 838,04
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		74,14	66,73
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 397,24	3 943,90
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 471,38	4 010,63
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1012,68	1395,89
Impôts		53,14	48,68
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		3 652,40	1098,17
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		4 718,21	2 542,74
TOTAL GENERAL PASSIF		25 388,01	22 391,41

الملحق رقم (08)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — EXERCICE

DD ADRAR — 2020

BILAN ACTIF

ACTIF	note	brut 2020	amort 2020	2020
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Frais de développements immobilisables				
Logiciels informatiques et assimilés		1,22	1,22	0,00
Immobilisations corporelles		0,00	0,00	0,00
Terrains		14,53	0,00	14,53
Agencements et aménagements de terrains		21,25	15,50	5,75
Constructions (Batiments et ouvrages		574,73	113,97	460,75
Installations techniques, matériel et outillage		24 291,91	7 630,53	16 661,38
Autres immobilisations corporelles		1221,05	686,75	534,30
Immobilisations en cours		2 820,31	0,00	2 820,31
Immobilisations financières		0,00	0,00	0,00
Titres mises en équivalence - entreprises associées		0,00	0,00	0,00
Titres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00
Comptes de liaison		0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		28 945,00	8 447,97	20 497,03
ACTIF COURANT		-	-	-
Stocks et encours		142,92	0,00	142,92
Créances et emplois assimilés		0,00	0,00	0,00
Clients		4 961,17	273,56	4 687,61
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00	0,00	0,00
Autres débiteurs		2 773,79	0,00	2 773,79
Impôts		127,93	0,00	127,93
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés		0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00
Trésorerie		718,27	2,92	715,35
TOTAL ACTIF COURANT		8 724,09	276,48	8 447,61
TOTAL GENERAL ACTIF		37 669,10	8 724,46	28 944,64

dimanche 06 février

الملحق رقم (09)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — EXERCICE

DD ADRAR — 2020

BILAN PASSIF

MDA

PASSIF	note	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		159,66	159,66
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	- 10,16
compte de liaison**		17 952,21	16 048,93
TOTAL CAPITAUX PROPRES		18 111,87	16 198,43
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		79,95	74,14
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 593,64	4 397,24
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 673,59	4 471,38
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1118,06	1012,68
Impôts		121,25	53,14
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		4 586,04	3 652,40
Trésorerie passif		333,82	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		6 159,18	4 718,21
TOTAL GENERAL PASSIF		28 944,64	25 388,01

dimanche 06 février

الملحق رقم (10)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — EXERCICE

DD ADRAR — 2021

BILAN ACTIF

ACTIF	note	brut 2020	amort 2020	2020
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Frais de développements immobilisables				
Logiciels informatiques et assimilés		1,22	1,22	0,00
Immobilisations corporelles		0,00	0,00	0,00
Terrains		14,53	0,00	14,53
Agencements et aménagements de terrains		21,25	15,50	5,75
Constructions (Batiments et ouvrages		689,67	113,97	460,75
Installations techniques, matériel et outillage		27 405,40	7 630,53	16 661,38
Autres immobilisations corporelles		1465,27	686,75	534,30
Immobilisations en cours		3 384,38	0,00	2 820,31
Immobilisations financières		0,00	0,00	0,00
Titres mises en équivalence - entreprises associées		0,00	0,00	0,00
Titres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00
Comptes de liaison		0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		32 981,72	8 447,97	20 497,03
ACTIF COURANT		0,00	-	-
Stocks et encours		171,51	0,00	142,92
Créances et emplois assimilés		0,00	0,00	0,00
Clients		5 953,41	273,56	4 687,61
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00	0,00	0,00
Autres débiteurs		3 328,55	0,00	2 773,79
Impôts		127,93	0,00	127,93
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés		0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00
Trésorerie		861,93	2,92	715,35
TOTAL ACTIF COURANT		989,86	276,48	8 447,61
TOTAL GENERAL ACTIF		37 669,10	8 724,46	28 944,64

dimanche 06 février

الملحق رقم (11)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — EXERCICE

DD ADRAR — 2021

BILAN PASSIF

MDA

PASSIF	note	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		191,59	159,66
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	- 10,16
compte de liaison**		21542,66	16 048,93
TOTAL CAPITAUX PROPRES		21734,25	16 198,43
PASSIFS NON COURANTS		21734,25	
Emprunts et dettes financières		95,94	74,14
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		5 512,36	4 397,24
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		49 268,40	4 471,38
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		134167	1012,68
Impôts		145,51	53,14
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		5 503,25	3 652,40
Trésorerie passif		400,59	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		6 049,34	4 718,21
TOTAL GENERAL PASSIF		33 742,10	25 388,01

dimanche 06 février

الملحق رقم (12)

لسنوات النتائج حسابات جدول(2018-2019-2020-2021)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — **EXERCICE**

DD ADRAR — 2018

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

	note	2018	2017
Ventes et produits annexes		4 478,89	4 116,86
Subvention d'exploitation		0,00	0,00
I - Production de l'exercice		1 747,55	4 116,86
Achats consommés		- 118,15	- 2 644,25
Services extérieures et autres consommations		- 463,54	- 827,93
II - Consommation de l'exercice		- 1 129,81	- 3 472,19
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		617,74	644,68
Charges de personnel		- 470,83	- 477,90
Impôts, taxes et versements assimilés		- 80,39	- 81,68
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		66,52	85,10
Autres produits opérationnels		342,50	117,59
Autres charges opérationnelles		- 0,42	- 6,11
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 009,94	- 941,38
Reprise sur pertes de valeur et provisions		197,99	102,29
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 403,34	- 642,51
Prestations reçues frais financiers		- 0,87	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		- 0,87	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 404,21	- 642,51
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	0,00
Autres impôts sur les résultats		0,00	0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 786,17	4 336,75
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 5 190,38	- 4 979,25
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 404,21	- 642,51
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 404,21	- 642,51

dimanche 06 février

الملحق رقم (13)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — **EXERCICE**

DD ADRAR — 2019

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

MDA

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		4 917,11	4 478,89
Subvention d'exploitation		0,00	0,00
I - Production de l'exercice		178,66	1 747,55
Achats consommés		- 99,72	- 118,15
Services extérieures et autres consommations		- 405,04	- 463,54
II - Consommation de l'exercice		- 1 095,53	- 1 129,81
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 916,88	617,74
Charges de personnel		- 660,06	- 470,83
Impôts, taxes et versements assimilés		- 89,82	- 80,39
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 1 666,76	66,52
Autres produits opérationnels		203,17	342,50
Autres charges opérationnelles		- 3,86	- 0,42
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 928,31	- 1 009,94
Reprise sur pertes de valeur et provisions		221,79	197,99
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 173,97	- 403,34
Prestations reçues frais financiers		0,00	- 0,87
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	- 0,87
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 2 173,97	- 404,21
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	0,00
Autres impôts sur les résultats		0,00	0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 342,07	4 786,17
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 7 516,04	- 5 190,38
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 173,97	- 404,21
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		- 14,19	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 2 188,16	- 404,21

dimanche 06 février

الملحق رقم (14)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — **EXERCICE**

DD ADRAR — 2020

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

	note	2020	2019
Ventes et produits annexes		4 736,56	4 917,11
Production immobilisée		64,00	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	0,00
I - Production de l'exercice		31,26	178,66
Achats consommés		- 31,28	- 99,72
Services extérieures et autres consommations		- 466,25	- 405,04
II - Consommation de l'exercice		- 1 114,86	- 1 095,53
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 1 083,60	- 916,88
Charges de personnel		- 654,83	- 660,06
Impôts, taxes et versements assimilés		- 101,32	- 89,82
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 1 839,75	- 1 666,76
Autres produits opérationnels		230,01	203,17
Autres charges opérationnelles		- 8,53	- 3,86
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 201,37	- 928,31
Reprise sur pertes de valeur et provisions		179,09	221,79
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 640,54	- 2 173,97
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 2 640,54	- 2 173,97
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	0,00
Autres impôts sur les résultats		0,00	0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 283,63	5 342,07
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 7 924,17	- 7 516,04
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 640,54	- 2 173,97
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	- 14,19
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 2 640,54	- 2 188,16

dimanche 06 février

الملحق رقم (15)

Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

DD ADRAR

EXERCICE 2021

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

	note	2020	2019
Ventes et produits annexes		4736,56	4 917,11
Production immobilisée		64,00	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	0,00
I - Production de l'exercice		31,26	178,66
Achats consommés		-31,28	- 99,72
Services extérieures et autres consommations		-466,25	- 405,04
II - Consommation de l'exercice		-1114,86	- 1 095,53
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-1083,60	- 916,88
Charges de personnel		-654,83	- 660,06
Impôts, taxes et versements assimilés		-101,32	- 89,82
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-1839,75	- 1 666,76
Autres produits opérationnels		230,01	203,17
Autres charges opérationnelles		-8,53	- 3,86
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-1201,37	- 928,31
Reprise sur pertes de valeur et provisions		179,09	221,79
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-2640,54	- 2 173,97
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-2640,54	- 2 173,97
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	0,00
Autres impôts sur les résultats		0,00	0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		5283,63	5 342,07
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-7924,17	- 7 516,04
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2640,54	- 2 173,97
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	- 14,19
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-2640,54	- 2 188,16

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من خلال قياس المؤشرات المالية المختلفة التي ترتبط بشكل أساسي بأهداف المؤسسة لإيجاد العلاقة بينها. البيانات المالية وإعداد التقارير النهائية من المراجع الداخلي للمؤسسة متضمنة جميع الملاحظات الموجودة والتي تساهم جميعها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، من خلال القرارات المتخذة من الإدارة العليا للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية:

الأداء المالي، تحسين الأداء، المراجعة الداخلية، الرقابة، نظام الرقابة

Abstract: This study aims to shed light on the effective role played by internal audit in improving the financial performance of economic institutions by measuring the various financial indicators that are mainly related to the objectives of the institution to find the relationship between them. Financial statements and final reports prepared by the internal auditor of the institution, including all existing observations, which all contribute to improving the financial performance of economic institutions, through the decisions taken by the senior management of the institution.

Résumé: Cette étude vise à mettre en lumière le rôle effectif joué par l'audit interne dans l'amélioration de la performance financière des institutions économiques en mesurant les différents indicateurs financiers qui sont principalement liés aux objectifs de l'institution pour trouver la relation entre eux. Les états financiers et les rapports finaux préparés par l'auditeur interne de l'institution, y compris toutes les observations existantes, qui contribuent tous à améliorer la performance financière des institutions économiques, à travers les décisions prises par la direction générale de l'institution.