الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

موضوع:

دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

دراسة حالة: مؤسسة سونلغاز – فرع بسكرة–

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطلبة:

- عبد ربه مروة
- قويسم وئام

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

نوبلي نجلاء

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
قحموش سمية	مساعد أ	رئيسا	بسكرة
بروبة الهام	محاضر أ	مناقشا	بسكرة
نوبلي نجلاء	محاضر أ	مشرفا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022–2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

دراسة حالة: مؤسسة سونلغاز – فرع بسكرة–

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطلبة:

- عبد ربه مروة
- قويسم وئام

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

نوبلي نجلاء

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
قحموش سمية	مساعد أ	رئيسا	بسكرة
بروبة الهام	محاضر أ	مناقشا	بسكرة
نوبلي نجلاء	محاضر أ	مشرفا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022–2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد لله والشكر لله ذي الفضل والمنة على توفيقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع.

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني إلا أن أتوجه بجزيل الشكل والامتنان إلى الأستاذة المشرفة "نوبلي نجلاء" على كل ما قدمته لنا من توجيهاتها القيمة ونصائحها البناءة.

أتقدم بخالص التقدير والاحترام إلى الأستاذة أعضاء لجنة المناقشة

كما لا ننسى جميع أساتذتنا الأفاضل بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة

ونختم شكرنا إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على انجاز هذه المذكرة

ونسأل الله سبحانه وتعالى أن يجعل هذا العمل خالصا لوجه الكريم وان ينفعنا به جميعا.

الإهداء

"الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله"

اهدي عملي هذا الى:

الى من احمل اسمه بكل فخر، والى من زرع في قلبي روح التحدي والاجتهاد وسقاني بالرعاية والاهتمام وأنار دربي ومنحني الحب الى قدوتي ومفخرتي الى روح ابي الغالي رحمه الله واسكنه فسيح جناته "علي".

الى التي نسجت لنا الأمل، وزرعت فينا الحب والطمأنينة، الى ركيزتي في الليالي الشداد، الى خيري وخيرتي واختياري، الى سندي في الحياة، الى التي وصفتها لما انصفتها أمي الحنون "بليوز صورية".

الى من ارفع راسي اعتزازا وفخرا بانتمائي لهن، الى من كانوا عونا لي في هذه الحياة وصعوباتها، الى من اتقاسم معهن أجواء المحبة الاسرية، واكتسب قوة ومحبة لا مثيل لها، وعرفت معنى الحياة معهن اخواتي العزيزات "فاطمة، كنزة، فايزة، مروى" واولادهم "لؤي، رسيم، اريام، رودينا".

الى من رافقوني طيلة حياتي ومساري الدراسي اعز صديقاتي "سلسبيل، حنان، منار" والى صديقتي ورفيقتي في العمل "مروة" والى كل صديقات مشواري الدراسي رميساء، حسناء، نريمان، الى من تسعهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

الى كل من ساهم في هذا العمل المتواضع ولو بكلمة.

قويسم وئام

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار

إلى من دفعني إلى العلم وبه أزداد افتخار

إلى من اختاره الله إلى جواره أبي "حشاني" رحمة الله عليه

إلى من أعزها الله وجعل الجنة تحت أقدامها إلى سندي في الحياة أمي "فتيحة" أطال الله في عمرها

إلى من هم أقرب إلي من روحي وبهم أستمد عزتي و إصراري

إخواني" عبد الحكيم، يحي، عبد الرحيم" وأخواتي" وسيلة، رماح، دنيا، حفيظة "

الى كل صغار العائلة "ياسر، بلقيس، تسنيم، أصيل، زكريا، تقوى الله، "

إلى صديقتي وأختي من شاركتني في هذا العمل" وئام "

إلى من رافقوني طيلة المسار الدراسي الجامعي أخواتي وأعز صديقاتي "عجاجي نريمان وعبود حسناء"

إلى كل من يكن لي الحب والاحترام والتقدير

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرتي....

مروة

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التعرف على أهم جوانب التدقيق الداخلي، وتبيان الأهمية التي يكتسيها قياس و تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية وتصحيح الاختلالات الموجودة ، وتهدف الدراسة أيضا إلى عرض واقع التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز لولاية بسكرة من خلال دراسة و تحليل مختلف الوثائق و الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء و الغاز ببسكرة لسنتي 2021-2022، بالإضافة إلى حساب مختلف النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي والتي من خلالها تم عكس الوضعية المالية للمؤسسة، وتوصلت هذه الدراسة إلى جملة نتائج مفادها أن التدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تحسين أدائها المالي من خلال تقييمه و الوقوف على نقاط القوة و تحسينها ونقاط الضعف و تجنبها.

الكلمات المفتاحية

تدقيق، تدقيق الداخلي، أداء المالي، مؤشرات الأداء المالي.

Abstract

This study aims to highlight the role played by internal audit in improving the financial performance of the economic institution, through identifying the most important aspects of internal audit, and demonstrating the importance of measuring and evaluating financial performance in achieving efficiency and effectiveness and correcting existing imbalances. The study also aims to present the reality of the internal audit in improving the financial performance of the Sonelgaz Enterprise for the state of Biskra through the study and analysis of various documents and budgets submitted by the Electricity and Gas Distribution Unit in Biskra for the years 2021-2022, in addition to calculating the various financial ratios and indicators of financial balance through which the situation was reversed. This study reached a number of results that the internal audit is a function that helps the management of the enterprise to improve its financial performance by evaluating it and identifying strengths, improving them, and avoiding weaknesses.

key words

Auditing, internal auditing, financial performance, financial performance indicators.

قائمة الجداول والأشكال والملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	الصفحة
الجدول رقم (01): يوضح جانب الأصول لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.	52
الجدول رقم (02): يوضح التحليل الافقي لجانب الأصول لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.	53
الجدول رقم (03): يوضح جانب الخصوم لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.	54
الجدول رقم (04): يوضح التحليل الافقي لجانب الخصوم لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.	55
الجدول رقم (05): يوضح التحليل الرأسي جانب الأصول لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.	56
الجدول رقم (06): يوضح التحليل الرأسي جانب الخصوم لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.	57
الجدول رقم (07): يوضح نسبة السيولة لمؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021-2022.	59
الجدول رقم (08): يوضح مردودية مؤسسة سونلغاز خلال لسنتي 2021-2022.	60
الجدول رقم (09): يوضح تغيرات رأس مال العامل لمؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021-2022.	61
الجدول رقم (10): يوضح تغيرات احتياج لرأس مال العامل لمؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021-2022.	62
الجدول رقم (11): يوضح الخزينة الصافية لمؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021-2022.	63

قائمة الأشكال

رقم الشكل	الصفحة
الشكل (01): العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.	36
الشكل (02): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز- بسكرة-	46

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان
الملحق رقم -01-	تقرير محافظ الحسابات سونلغاز بسكرة
الملحق رقم -02-	ميزانية الأصول لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022
الملحق رقم -03-	ميزانية الخصوم لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022
الملحق رقم -04-	جدول حساب النتائج لمؤسسة سونلغاز2021-2022

مقدمة

إن ظهور الثورة الصناعية وما لحقها من تطورات وتغيرات جزئية مست العديد من المجالات بالأخص المجال الاقتصادي، حيث تأثر أداء المؤسسات بهذه الأوضاع باعتبارها احدى الوحدات الاقتصادية المهمة، فتعددت الأنشطة التي تقوم بها وتنوعت كما أنها اتسعت لتضم العديد من الفروع في عدت مناطق في سبيل تحقيق أهدافها، نتيجة انفصال الملكية عن التسيير، لكن هذا الأمر ولد العديد من المشاكل في المؤسسة، بالإضافة الى ظهور الغش والتزوير واختلاس أموالها والتلاعب بنتائج مركزها المالي، دفع كل هذا راس المال للاستعانة بشخص يقوم بالتأكد من حسابات المؤسسة وكشوفاتها، حتى يطمئنوا على دقة وتعبر الكشوف المالية والميزانية على نتيجة المؤسسة ومركزها المالي والى صحة ما جاء بتقرير مجلس الإدارة من بيانات، وهذا في اطار ما يسمى بمهنة التدقيق بنوعيه الداخلي و الخارجي، فوظيفة التدقيق الداخلي على وجه الخصوص تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، ويهدف الى تدقيق العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات، حيث ظهر التدقيق الداخلي نتيجة حاجة المؤسسة الاقتصادية إلى حماية ممتلكاتها وموجوداتها من التلاعبات، والعمل على اكتشاف الثغرات والأخطاء التي حدثت بعد الأزمات المالية، وهذا ما أدى إلى بحث عن سبل ووسائل أخرى لتحقيق فعال لتلك المؤسسات، وبالتالي زيادة الاهتمام بعملية التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عملها، ومن جهة أخرى يعد الأداء المالي الصورة المالية لوضعية المؤسسة.

إشكالية الدراسة

ومن هذا المنطلق وعلى ضوء ما سبق ذكره يمكن لنا ان نطرح إشكالية الدراسة على النحو التالي:"ما هو دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟"

وانطلاقا من هذا التساؤل يمكن لنا ان نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي إجراءات التدقيق الداخلي؟
- ماهي مؤشرات الأداء المالي؟
- هل يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز (وحدة توزيع الكهرباء والغاز لولاية بسكرة)؟

فرضيات الدراسة :

ومن اجل دراسة الإشكالية الموضوع انطلق البحث من الفرضيات التالية والمتمثلة في:

- إجراءات التدقيق الداخلي هي عبارة عن تخطيط لعملية التدقيق، وفحص وتقييم المعلومات.
- تتمثل مؤشرات الأداء المالي في مختلف المؤشرات التي تعكس مستوى الأداء المالي داخل المؤسسة من خلال النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي.
- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز لولاية بسكرة.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- التعرف على الإطار النظري للتدقيق الداخلي.
- التعرف على المؤشرات المالية وكيفية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز(بسكرة).
- الاستفادة من نتائج الدراسة الميدانية في تقديم بعض المقترحات التي تساعد المؤسسات في العمل على تطوير وتعزيز هذه الوظيفة.

أهمية الدراسة:

يلعب التدقيق الداخلي دورا في العديد من المسائل داخل المؤسسة، لهذا تكمن أهمية هذه الدراسة في ابراز ضرورة وحتمية وجوب تبني لهذا النوع من التدقيق رغم عدم الزاميته من الناحية القانونية، وذلك لأثره ودوره في اكتشاف الثغرات والنقائص التي قد تتم داخل المؤسسة، كما أن الأداء المالي لا تقل قيمته عن قيمة التدقيق الداخلي، كونه عنصرا مؤثرا بصورة كبيرة على الوضعية المالية للمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع

وقع اختيارنا على هذا الموضوع نظرا للأسباب التالية:

- التخصص الذي درسناه هو التدقيق.
- حاجة المؤسسات الجزائرية الى التدقيق الداخلي قصد تحسين الأداء المالي.
- إيجاد وسيلة لحماية ممتلكات المؤسسة، والعمل على توفير معلومات دقيقة وصحيحة عنها.

المنهج المتبع:

من اجل الالمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل ابعاد المشكلة والاجابة على الأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات الموضوعة سنتبع المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة حالة مؤسسة سونلغاز كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على ارض الواقع من خلال التطرق الى كل ما يخص دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.

هيكل الدراسة:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية وللإجابة عليها وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة سنقوم بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين تتصدرهم مقدمة حيث سيتم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي و الأداء المالي من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول بعنوان التدقيق الداخلي، تناول مفهوم التدقيق وماهية التدقيق الداخلي وإجراءاته، أما المبحث الثاني والمعنون بماهية الأداء المالي تطرق إلى أساسيات الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه وكما تطرق أيضا إلى قياس وتقييم الأداء المالي، والمبحث الثالث بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي والذي تضمن دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية وعلاقته بالأداء المالي وكيفية تدقيق الحسابات والأداء المالي.

أما الفصل الثاني و الأخير جاء معنونا "دراسة حالة مؤسسة سونلغاز – فرع بسكرة- " وقسم بدوره إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تضمن تقديم المؤسسة وتطرق إلى تعريفها ونشاطها و هيكلها التنظيمي، أما المبحث الثاني بعنوان التدقيق الداخلي لميزانية سونلغاز لسنتي 2021-2022 والذي تناول واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة والتحليل الأفقي و الرأسي لميزانيتها، وجاء في المبحث الأخير قياس الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022 تطرق إلى حساب نسبة السيولة وقياس الأداء المالي بواسطة المردودية وكما تطرق أيضا إلى حساب مؤشرات التوازن المالي، في الأخير الخاتمة التي تتضمن مختلف النتائج والتوصيات والاقتراحات.

الدراسات السابقة:

هناك مجموعة من الدراسات التي اعتمدت عليها، والتي لها علاقة بالموضوع وتتقاطع معه ببعض النقاط من أهمها:

1) دراسة عامر الحاج دحو: "**التدقيق القائم على مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، دراسة حالة (دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر) " أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير فرع تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار، 2018/2017.

عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية ما مدى مساهمة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر؟، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة علاقة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية بأداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الوقوف على مدى تطبيقه، ودرجة الاستفادة منه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد توصل الباحث إلى وجود ضعف في تطبيق مفاهيم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر.

2) دراسة صالحي محمد يزيد: "**أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**، دراسة حالة (صيدال خلال فترة 2010-2015) " " أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، فرع التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015.

عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: هل يوجد أثر للتدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة؟ هدفت إلى التعرف على أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة صيدال خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2011، وقد توصل الباحث إلى انه على مستوى مؤسسة صيدال يتم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وهناك التزام واضح من قبل المدقق الداخلي للمؤسسة بمعايير التدقيق الداخلي.

3) دراسة نوبلي نجلاء: "**استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة** حالة (مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة) " أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، فرع محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

عالجت الدراسة الإشكالية التالية كيف يتم تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية؟ هدفت إلى عرض واقع تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة من خلال محاولة تطبيق بعض أدوات المحاسبة الإدارية وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي لهذه المؤسسة، وقد توصلت الباحثة على أن أدوات المحاسبة الإدارية تقوم بالتأثير الايجابي على مختلف مؤشرات تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فبعضها يساهم في عملية القياس و التقييم كالتحليل المالي و بطاقة الأداء المتوازن، والبعض الآخر يساهم في التحسين المباشر لمؤشرات تحسين الأداء المالي كالتكلفة المستهدفة و تحديد التكاليف على أساس الأنشطة.

وتختلف دراستنا عن الدراسات السابقة في تناولها للعلاقة بين التدقيق الداخلي كوظيفة في المؤسسة والأداء المالي الذي يعد الواجهة المالية للمؤسسة وكذا ستكون دراسة حالة في مؤسسة سونلغاز ولاية بسكرة.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي والأداء المالي

تمهيد الفصل

إن التدقيق من أهم الوظائف في المؤسسة إذ ينقسم إلى عدة أنواع ولعل أهمها التدقيق الداخلي الذي يعتبر وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل كل مؤسسة، تقوم بفحص و تقييم مدى فعالية إجراءات التسيير القائمة داخل المؤسسة، تخضع هذه الوظيفة لمجموعة من المعايير التي تعمل على تنظيمها و توضيح كيفية سير أعمالها، ويعتبر أيضا احد الوظائف التي تعتمد عليها المؤسسة للوصول إلى تأمين بقاء المؤسسة في بيئتها من خلال الأداء المالي إذ تسمح مؤشراته المتوقعة بالحكم على درجة أمان المؤسسة وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات الواردة في الكشوف المالية التي يعتمد عليها لحساب تلك المؤشرات.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لما ذكر سابقا، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث التالية:

- المبحث الأول: التدقيق الداخلي.
- المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.
- المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.

المبحث الأول: التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها، بسبب ظهور حاجة ملحة له من طرف مسيري المؤسسة لما له من أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وذلك لضمان السير الحسن والمحافظة على الموارد المتاحة، والتأكد من سلامة البيانات المالية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية، حيث يسعى إلى التحقيق العديد من الأهداف.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف التدقيق وتطور التاريخي له.

الفرع الأول: تعريف التدقيق

لقد تعددت التعاريف لمفهوم التدقيق ونجد منها:

عرف التدقيق بأنه " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق". (توفيق، 2014، صفحة 1)

وعرف أيضا على أنه" عملية يتم بمقتضاها تحقق أحد الأفراد من صحة مزاعم ونتائج شخص آخر، وحتى يتم هذا التدقيق بكفاءة فانه يجب أن يعتمد على القواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم هذه العملية والظروف التي تمارس فيها عملية التدقيق". (سرايا، 2002، الصفحات 28-29)

كما تم تعريفه بأنه" فحص ناقد يسمح بالتأكيد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية الكشوف المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج". (بوفروعة، 2022، صفحة 39)

كما عرف التدقيق على أنه" علم تحليلي يبدأ من النقطة التي تنتهي عندها المحاسبة حيث يبدأ بالكشوف المالية ويعود إلى البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها وذلك لأجل التأكد من صحتها. " (رفاعة، 2017، صفحة 16)

ولقد قدمت لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية تعريفا شاملا لتدقيق بأنه: "هو عملية منظمة، تتعلق بتأكيدات عن تصرفات وأحداث اقتصادية للتحقق من درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير محددة وتوصيل نتائج للمستخدمين المعنيين. " (عامر، 2018، صفحة 7).

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتدقيق.

تشير الدراسات التاريخية إلى أن معالم التدقيق برزت منذ نشأة الحضارة الإنسانية و تطورها، حيث كان الموظفون العموميون فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات و تدبير الأموال، و يسجل التاريخ إن حكومتي مصر القديمة و اليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين و المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، فكان المدقق في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على صحتها و سلامتها فكلمة التدقيق (Audit) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audiure)، والتي كانت تعني اسمع أو أصغي، وفي القرن السادس عشر، و تحديدا في إيطاليا ظهرت أول منظمة لمهنة تدقيق الحسابات، حيث تأسست كلية (روكسونتي Roxonati)، حيث أصبحت العضوية لهذه الكلية شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ومن ثم جاءت بعض الدول الأخرى و في مقدمتها بريطانيا حيث تم ممارسة هذه المهنة في النصف الثاني من القرن الثامن عشر، و بعدها أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين في أواسط القرن التاسع عشر. وبظهور الثورة الصناعية في بريطانيا في القرن 18، وتطور الصناعة والتجارة، وما نتج عنها من تطور للمؤسسات وزيادة أنشطتها، ازدادت الحاجة إلى التدقيق خاصة بعد ظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن التسيير.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة أهدافها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص. ويمكن تقسيم التطور التاريخي إلى خمس مراحل كما يلي: (صالحي، 2016، الصفحات 16-17-18)

المرحلة الأولى: من العصر القديم حتى 1500 ميلادية

عرفت هذه المرحلة ظهور التدقيق حيث كان يقتصر استعماله على الملوك والحكام، وكان الهدف منه هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر. كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم

بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

المرحلة الثانية: 1500-1850

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، زيادة الحاجة للمدققين، منع وقوع الغش والاختلاس، ومعاقبة فاعليه وكذا الحفاظ على الثروة.

المرحلة الثالثة: 1850-1920

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، إذ أن انتشار المصانع الضخمة والشركات الكبرى أدى إلى ظهور الحاجة إلى التمويل ورؤوس الأموال، وهذا ما نتج عنه ظهور طبقة وسطى تمول المشاريع والمؤسسات الصناعية والتجارية، وكنتيجة لحالة الفوضى التي عرفتها الأسواق خلال هذه الفترة، ارتفاع نسبة الفشل المالي،

وعدم محدودية المسؤولية، تزايد الحاجة للحماية المالية، فكان التدقيق الوسيلة المناسبة. وقد نص على ذلك صراحة قانون الشركات الانجليزي سنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق من خلال تدريب وتأهيل أشخاص للقيام بهذه المهنة، غير أن الهدف من التدقيق لم يتغير وظل متمثلا في اكتشاف الغش والأخطاء، كما أن هذه الفترة لم تشهد اعترافا بأهمية الرقابة الداخلية.

المرحلة الرابعة: 1920–1960

إن النمو الذي عرفه الاقتصاد الأمريكي كان له تأثير مباشرة في تطور التدقيق، فبعد الأزمة المالية لسنة 1929 ارتفعت نسبة الاستثمار في المؤسسات الخاصة وظهرت أسواق مالية، بالإضافة إلى منح قروض بدون ضمانات، هذا ما شجع على الاستثمار فكان هناك زيادة مستمرة للمستثمرين. غير أنه في المقابل فإن هذه الفئة بحاجة إلى ضمانات ووسائل إقناع بأن البيانات والكشوف المالية المقدمة تمثل صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، فكان التدقيق الوظيفة الأنسب من خلال التأشير والمصادقة على أن مختلف البيانات أعدت وفق قواعد سليمة وتعكس الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة، ففي هذه الفترة أعطيت أهمية للرقابة الداخلية بعد إدراك مزاياها، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول الكشوف المالية المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة ونتائجها المسجلة.

المرحلة الخامسة: 1960 إلى يومنا هذا

عرفت تنامي حجم المؤسسات متعددة الجنسيات وتعاظم دورها على مستوى الاقتصاد العالمي، وذلك بإنشاء فروع لها خارج بلدانها الأصلية وفي عدة دول، وكنتيجة لهذه التحولات فإن أهداف التدقيق توسعت لتشمل التأكد من تطبيق و احترام الإجراءات و القوانين المعمول بها، و السياسات المحددة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة لفروعها ووحداتها. غير أن هذا الشكل يرتكز في بداية الأمر على النواحي المالية للعمليات و الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، ثم توسع بعد ذلك إلى تدقيق الجوانب الأخرى(مثل التدقيق الاجتماعي، التدقيق البيئي،...الخ).إن الهدف من التدقيق خلال هذه الفترة هو الحد من الغش و ضمان سلامة التسجيلات المحاسبية، وبالتالي الوصول إلى كشوف مالية ختامية تعبر بصدق عن حقيقة نتيجة نشاط المؤسسة، ومركزها المالي، والالتزام بالسياسات و الإجراءات و القواعد الموضوعية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة، وظهور ما يسمى بمصطلح حوكمة الشركات إذ اعتبر التدقيق من بين آليات تطبيقها.

المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

سيتم تناول التدقيق الداخلي من خلال تقديم مفهوم له وأنواعه وأهميته وأهدافه ومبادئه.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي

وردت له عدة تعاريف كل حسب وجهة نضره ونذكر منها ما يلي:

عرف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط تقييمي داخل المشروع لخدمة إدارته، وتقوم به إدارة داخل مشروع تسمى إدارة التدقيق الداخلي ومجاله عمليات ونظم معلومات وأنشطة وأقسام المشروع ككل ". (نصر و شحاتة، 2006، صفحة 496)

وقد عرف المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين التدقيق الداخلي هو "فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى. " (خلاصي، 2013، الصفحات 33-32).

كما عرف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط هادف ومستقل بذاته، ويؤدي عملا استشاريا، صمم خصيصا لزيادة قيمة المؤسسة وتطوير عملياتها، ولمساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي والأنظمة المعتمدة. " (صبح، 2010، صفحة 46)

وعرف معهد القانونيين الأمريكيين AICPA التدقيق الداخلي «بأنه مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر وتنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة. "

كما عرف أيضا "هو مدققين تابعين للوحدة الاقتصادية، وذلك من أجل حماية أموال الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف الإدارة وذلك من خلال تحقيق أكبر كفاية إنتاجية وإدارية للوحدة الاقتصادية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية. " (الحيالي و الجعبري، 2019، صفحة 12).

وقد قدم معهد المدققين الداخليين IIA تعريف شامل لتدقيق الداخلي "بأنه نشاط مستقل واستشاري وموضوعي مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال استعمال مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية الإدارة في مواجهة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم. " (جمعة، 2009، صفحة 29).

ومن التعاريف السابقة نوجز مجموعة من الخصائص كما يلي: (عباس و بن عويدة، 2022، الصفحات 16-17)

– نشاط مستقل: يعني الاستقلال إفساح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، وبعيد عن أية ضغوط في تحديد نطاق التدقيق، أو منهجيتها وكذلك الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي، بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى مستويات مناسبة بحرية تامة.

– نشاط موضوعي: هو فحص موضوعي للأدلة، بغرض توفير تقويم مستقل لإدارة المخاطر والرقابة، وعملية إدارة حوكمة الشركات مثل هذه العمليات المالية، والأداء والالتزام بالسياسات واللوائح داخل الوحدة، وان لا يقدم أي تنازلات جوهرية تؤثر في جودة العمل، ويكون بعيد عن التحيز أثناء ممارسته لمهامه.

– نشاط استشاري : هي ما يمكن أن يقدمه التدقيق الداخلي من منافع للأطراف المرتبطين بنشاط الوحدة والمتأثرين به جميعهم بما يضمن بقاؤها واستمرارها.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى الأنواع التالية:

أولا: التدقيق المالي.

ويقصد بالتدقيق المالي " هو الفحص الكامل والمنظم للكشوف المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية والمتطلبات الأخرى. " (عباس و بن عويدة، 2022، صفحة 19).

ويعرف كذلك هذا النوع من التدقيق "بالتحليل نشاط المؤسسة الاقتصادي وتقويم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية ومدى الاعتماد عليها. " (الحيالي و الجعبري، 2019، صفحة 12).

ثانيا: تدقيق الالتزام.

هو عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة، وماله علاقة بالقوانين والتنظيمات، لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة والتوقعات، وللتأكد من مطابقتها مع ما هو موضوع ومعد مسبقا، ومدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول

بها وعليه فالتدقيق الداخلي لم يعد يهتم بالتدقيق المالي فقط بل تعداه ليشمل كل النشاطات داخل الشركة سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية من أجل استغلال الموارد المتاحة للمؤسسة استغلالا أمثل. (صبح، 2010، صفحة 46).

ثالثا: التدقيق التشغيلي.

المقصود بهذا النوع من التدقيق هو تدقيق الإجراءات التشغيلية لجوانب العمل المختلفة من معاملات و مستندات وملفات، وذلك ضمن السياسات و الإجراءات المعتمدة لدى المؤسسة، إضافة إلى تدقيق الدورات المستندية لمختلف العمليات وتقييمها، ويعرف هذا النوع من التدقيق بأنه الفحص الشامل للهيكل التنظيمي داخل المؤسسة أو للوحدة التشغيلية لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية و أدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك من للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية. (الرمحي، 2017، صفحة 46).

الفرع الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

سنقوم من خلال هذا الفرع بتقديم أهمية وأهداف التدقيق الداخلي:

أولا: أهمية التدقيق الداخلي.

تبوأت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل لكونه نشاط تقييم لتدقيق وفحص كل الأنشطة والعمليات المختلفة، بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من الأسباب التي ساعدت على زيادة أهميتها، وكنشاط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية، وكنشاط إنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة، وذلك من خلال وضع برامج التدقيق. ثم تطور ليصبح نشاطا تأكيديا لتطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، ونشاطا استشاريا لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات. وكنشاط

مستقل لارتباطه بأعلى مستوى إداري. ونشاط موضوعي بأداء الأعمال الموكلة إليه. جميع هذه الأدوات تعمل لإضافة قيمة للمؤسسة وذلك من خلال اكتشاف الغش وخفض التكاليف، وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما من شأنه تحسين العمل والأداء.

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه يمثل وسيلة لا غاية وتساعد عدة جهات تستخدم الكشوف المالية المدققة في رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، فأصبح عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، والهدف من تطويرها هو رفع كفاءتها الإنتاجية. (جعفري، 2019، الصفحات 64-65).

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي.

يمكن تحديد أهداف التدقيق الداخلي في الآتي: (الوردات، 2017، صفحة 32) (خلاصي، 2013، الصفحات 46-47)

- تقييم وتحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي.
- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
- تدقيق فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- التأكد من مدى ملاءمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة للبيئة والظروف العمل والتحقق من تطبيقها.
- تدقيق وتقييم نظم المراقبة الداخلية.
- حماية أصول المؤسسة.
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
- التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجي.
- المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها.

ويمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى قسمين أساسيين:

هدف الحماية: يشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية: أصول المؤسسة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة، السجلات والملفات والمستندات.

هدف التطوير: يتمثل هذا الهدف في وظيفة التدقيق الذي يعد وظيفة استرشادية وعلاجية في تحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفع توصيات ومقترحات إلى الإدارة وتزويدها بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة

الفرع الرابع: المبادئ الأساسية للممارسة التدقيق الداخلي.

تحدد وتوضح المبادئ الأساسية للممارسة التدقيق الداخلي في مجملها العناصر الرئيسية التي تصف فعالية نشاط التدقيق الداخلي. ولكي تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي فعالة، يجب أن تكون جميع المبادئ موجودة وتعمل بفعالية.

وتتمثل مبادئ الأساسية للممارسة التدقيق الداخلي في: (بلخادم و دايرة، 2020، صفحة 18)

– **الاستقامة والنزاهة:** استقامة المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائهم وأحكامهم.

– **الاستمرارية:** من خلال هذا المبدأ يجب على الإدارة العليا اتخاذ كافة الإجراءات الضرورية التي تضمن استمرارية وظيفة التدقيق الداخلي بما يتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة أنشطتها، فالإدارة مسؤولة على اتخاذ كافة التدابير اللازمة التي تتعلق بتوفير الموارد المادية والبشرية المؤهلة التي تساعد في تحقيق أهداف التدقيق الداخلي.

–**الاستقلالية:** بمعنى أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي مستقلة عند تنفيذ الأنشطة التي يتم تدقيقها عن باقي الوظائف الأخرى ودون تدخل الإدارة العليا، وكذلك تكون مستقلة عن إجراءات الرقابة الداخلية اليومية مما يعزز موضوعية ونزاهة هذه الوظيفة.

– **الكفاءة المهنية:** تعتبر أمر ضروري للمدققين من أجل حسن سير أداء مهام التدقيق، وتشمل الكفاءة المهنية المعرفة والخبرة واستمرارية تأهيل كل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي.

–**السرية:** من خلال هذا المبدأ يجب أن يحترم المدققين الداخليين قيمة وملكية المعلومات التي يحصلون عليها، وأن لا يكشفوا عن أية معلومات دون أن يكون لهم السلطة التي تخولهم على القيام بذلك مالم تكن متطلبات قانونية أو مهنية تلزمهم القيام بذلك.

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي.

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى إجراءات التدقيق الداخلي من خلال عرض: خدماته ووظائفه وإجراءاته ومعاييره.

الفرع الأول: خدمات التدقيق الداخلي.

تشمل خدمات التدقيق الداخلي الاتي: (الوردات، 2017، صفحة 31)

أولا: خدمات التأكيد.

هي التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تحدد بواسطة المدقق الداخلي، ويوجد بشكل عام ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد وهي:

- الشخص أو المجموعة المشاركة مباشرة في العملية النظام، أو الموضوعات أخرى (مالك العملية) .
- الشخص أو المجموعة القائمة بالتقييم (المدقق الداخلي).
- الشخص أو المجموعة المستخدمة للتقييم(المستخدم).

ثانيا: الخدمات الاستشارية.

هي التي تكون بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناءا على الطلب الخاص من العميل حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعان للاتفاق مع العميل. وتشمل الخدمات الاستشارية بشكل عام طرفين هما:

- الشخص أو المجموعة التي تقدم الخدمة (المدقق الداخلي) .
- الشخص أو المجموعة التي تبحث عن خدمة وتتسلم النصيحة عميل المهمة (صاحب العمل المطلوب) .

يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية عند أداء الخدمات الاستشارية، ولا يفترض المسؤوليات الإدارية.

الفرع الثاني: وظائف التدقيق الداخلي.

يمكن تلخيص وظائف التدقيق الداخلي فيما يلي: (جمعة، 2009، صفحة 31)

أولا: الفحص: ويعني تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من:

- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية.
- أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها، وأنها محمية من الاختلاس والإهمال.
- اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة المحاسبة ووظيفة التنفيذ.
- تقييم الضبط الداخلي من خلال تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات.

ثانيا: التقييم: تعد وظيفة التقييم امتداد لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة.

يكون تحقيق هذه الوظيفة من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية، وفي هذه الحالة يكون المدقق الداخلي ممثلا للإدارة العامة وليس ممثلا للإدارة المالية، لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها.

الفرع الثالث: إجراءات عمل التدقيق الداخلي.

يتضمن عمل التدقيق كل من تخطيط لعملية التدقيق، وفحص وتقييم المعلومات، وعند تخطيط لعملية التدقيق يجب الاهتمام بوضع الأهداف والحصول على المعلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي يتم تدقيقها، وكتابة برنامج التدقيق وفي الأخير يتم الحصول على الموافقة من المشرف على قسم التدقيق الداخلي على خطة عمل التدقيق.

ويتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المدقق بتجميعها وتحليلها وتفسيرها، ولكي تتم عملية الفحص والتقييم على المدقق إتباع ما لي: (خلاصي، 2013، الصفحات 97-98)

- يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها.
- تجميع المعلومات حول موضوع التدقيق وذلك باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية.
- يجب اختيار إجراءات التدقيق بما فيها اختبارات التدقيق وأساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة.
- يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات بما يوفر تأكدنا من الحفاظ على موضوعية المدقق والتأكد من تحقيق الأهداف.
- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية التدقيق وذلك عن طريق المدقق مع تدقيق الأوراق مع المشرف على قسم التدقيق الداخلي وبعد انتهائه من عملية التدقيق إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم وعلى المدقق أن يناقش النتائج والتوصيات على المستوى الإداري المناسب كما يجب أن يتضمن أيضا توصيات المدقق بشأن التحسينات الممكنة.

الفرع الرابع: معايير التدقيق الداخلي.

تم تعريفها من قبل معهد المدققين الداخليين على أنها "إعلان رسمي عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أدائه." ولقد أصدر معهد المدققين الداخليين معايير الممارسة المهنية لأول مرة سنة 1978 وتم تعديلها في 1993 وتتضمن خمسة معايير عامة، وتم تبويبها في خمس مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي وضعت سنة 2003، في حين كان آخر إصدار للمعايير المهنية في 2008، وتم تعديله في سنة 2010 مع سريان تطبيقه بداية من 2011. حيث تتضمن معايير معهد المدققين الداخليين مجموعة من المعايير هي: (صالحي، 2016، الصفحات 48-49)

المجموعة الأولى: هي معايير خاصة بالممارسة المهنية، والتي تتعلق بالمهارات والصفات الواجب توفرها للمدقق الداخلي(مجموعة الألف) .

1000 الغرض، السلطة والمسؤولية: يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، إذ يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية وتقديمه إلى الإدارة ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

1100الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقلا، كما يجب أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.

1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المحافظة على برنامج للتأكد وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

المجموعة الثانية: معايير الأداء (مجموعة الألفين) ، والتي تصف طبيعة نشاط التدقيق الداخلي والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء الأنشطة دائما ما تكون متبوعة بمعايير التنفيذ التي تتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء.

2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة.

2100 طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة وكذلك إتباع أسلوب منهجي منظم.

2200 تخطيط مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتطوير وتوثيق خطة العمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توثيقها، والموارد المخصصة لها.

2300 تنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل و توثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

2400 تبليغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.

2500 مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام متابعة ما يتخذ تجاه النتائج التي تم إبلاغها الإدارة.

2600 حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية، يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة، فيجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة، فإذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على المدقق الداخلي رفع المسألة إلى مجلس إدارة الشركة لحسمها بمعرفته.

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي

يلعب الأداء المالي دور أساسيا في نجاح او فشل المؤسسة الاقتصادية من خلال معرفة أهدافها وقراراتها، وذلك لكون مستقبل المؤسسة الاقتصادي يتوقف على الأداء المالي لها، ومن خلال هذا المبحث نتطرق الى ماهية الأداء أولا، الأداء المالي اطاره المفاهيمي، خصائصه والعوامل المؤثرة به.

المطلب الأول: اساسيات الأداء المالي.

يعتبر الأداء المالي من اهم العناصر الأساسية لتقييم المؤسسة الاقتصادية والوضع المالي لها من خلال معرفة مدى قدرتها على تحقيق الأهداف المسطرة.

الفرع الأول: تعريف الأداء

تعددت المفاهيم المقدمة للأداء بصفة عامة، لكونها يشمل عدة مجالات متعلقة بنجاح او فشل اي مؤسسة وذلك حسب اختلاف نوعها، فيمكن القول:

عرف "ان الأداء يعبر عن إمكانية المؤسسة في تحقيق ما تصبوا اليه من الأهداف بعيدة الأمد". (علاء فرحان طالب و ايمان شيحان المشهداني، 2011)

كما يعرف الأداء بانه:" القدرة على تحقيق الأهداف المخططة بأقل فاقد من الموارد المتاحة والمستهلكة. (مزغيش عبد الحميد، 2012)

وعرف الأداء أيضا: هو نشاط تنموي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال امكانياتها وفق أسس ومعايير معينة تضعها بناء على أهدافها طويلة الاجل". (عبادة ابراهيم عبد الحميد ، 2008)

كما ان الأداء هو "النتيجة النهائية لنشاط مؤسسة ما، لذلك فهو يعبر عن قدرة المؤسسة على استخدام مواردها المالية والبشرية والتكنولوجية والمعرفية بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها بطريقة كفؤة وفاعلة وتحقق توقعات وتطلعات أصحاب المصالح كالمستثمرين والعملاء والموظفين والموردين والحكومة والمجتمع بأكمله " (وصفي الكساسبة، 2011).

وأيضا يعتبر هو قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وفق المعايير المحددة وفي ضوء تفاعلها مع البيئة نتيجة استخدام الموارد المتاحة بسلوك كفء وفعال (احمد كمال ابو ماضي، 2018).

- وبصفة عامة يمكن القول ان الأداء يظهر نجاح او فشل المؤسسة من خلال قدرتها على تحقيق ما خططت له من اهداف.

الفرع الثاني: مفهوم وخصائص الأداء المالي.

يحظى الأداء المالي بأهمية كبيرة في تسيير المؤسسات، لكونه عملية من عمليات المراقبة والتدقيق لما تسيره المؤسسة، ومدى تحقيق اهدافها في ظل الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة وتوجيهها في اعداد الخطط واتخاذ القرارات المناسبة لوضعها المالي ومركزها الاقتصادي.

أولا: مفهوم الأداء المالي

يعرف الأداء المالي على" انه مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستغلال الأمثل لمواردها المالية في استخدام القصير والطويل الأمد من اجل تشكيل الثروة". (كماسي محمد الامين و دادن عبد الغني، 2005).

كما يري ميدلتون فريمان ان "الأداء المالي يتوقف على الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق اقصى عائد ممكن".

يعرف أيضا الأداء المالي على "انه مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة او الفعالية في استخدام الموارد المالية من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل تكلفة " (السعيد فرحات جمعة، 2000).

كما حدد مفهوم الأداء المالي في إطار التدقيق بانه "وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول الى الأهداف ومن خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات وصافي الثروة "(علاء فرحان طالب و ايمان شيحان المشهداني، 2011، صفحة 64).

ويعرف الأداء المالي على انه "تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة قدرتها على انشاء القيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة مع الاخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية التي تنتمي اليها المؤسسة" (دادن عبد الغني، 2006، الصفحات 41-42).

كما يمكن تعريف الأداء المالي على" انه قدرة المؤسسة على تسيير ممتلكاتها تسييرا جيدا على المدى القصير والطويل" (السعبري ابراهيم عبد موسى عائد مردان ، 2005، صفحة 235).

ويمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعد الأداء المالي عن أداء المؤسسات حيث انه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة ويساهم في اتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم (محمد محمود الخطيب ، 2010، صفحة 45).

- ومما سبق يمكننا القول ان الأداء المالي هو وسيل تمكن من الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة من اجل تحقيق أكبر عائد ممكن.

ثانيا: خصائص الأداء المالي

للأداء المالي بجملة من الخصائص منها نذكر: (محمد محمود الخطيب ، 2010، صفحة 45)

- الأداء المالي هو وسيلة تعمل على إعطاء لمحة شاملة على الوضعية المالية القائم في المؤسسة.
- الأداء المالي هو أداة استقطاب المستثمرين لتوجه للاستثمار في المؤسسة.
- الأداء المالي هو وسيلة اصلاح الانحرافات والتغيرات والمشاكل التي تظهر في المؤسسة وخاصة في الجانب المالي.
- الأداء المالي هو أداة تعمل على تحقيق نتائج ومعايير مالية جيدة في المؤسسة وذلك بتحفيز العاملين وادارة المؤسسة من اجل بذل مجهود أكثر.

الفرع الثالث: أهمية واهداف الأداء المالي.

يحتل الأداء المالي مكانة بالغة الأهمية في معظم المؤسسات، حيث يعمل على تحقيق أهداف في خدمة المؤسسة بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص.

أولا: أهمية الأداء المالي.

تكون أهمية الأداء المالي في تحقيق الأهداف المنشودة والمسطرة بطريقة تساعد مستخدمي البيانات لما لهم من مصالح مشتركة ومالية في المؤسسة، وبتوفير القرارات المالية، والتنبؤ المستمر بالأداء المالي مستقبلا، حيث يقارن بين المؤسسة ونظيراتها أو بين المراكز المالية لعدة سنوات لنفس مؤسسة. (ناظم حسن عبد السيد ، 2009)

يلعب الأداء المالي دورا هاما وبصفة خاصة في عملية متابعة وتدقيق في نشاط المؤسسة من جميع النواحي، كما يمكن توضيح أهميته في تسليط الضوء على الربحية والسيولة والأرصدة المالية، وكل هذه الإجراءات ضرورية وحاسمة لنجاح واستدامة المشروع الاقتصادي في بيئة تتسم بالمنافسة. (نوبلي نجلاء ، 2015، صفحة 79)

ثانيا: أهداف الأداء المالي.

يهدف الأداء المالي الى: (محمد محمود الخطيب ، 2010، الصفحات 47-48)

- مساعدة المستثمر من متابعة نشاط الشركة والتعرف عليه، كما يساهم في تحقيق أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة، ونشاط ومردودية، وتوزيعات على سعر السهم.
- يساهم في اتخاذ القرار الملائم لأوضاع الشركة وذلك من خلال تحليل ومقارنة تفسير البيانات المالية.
- تحقيق مردودية عالية عن طريق تدنية الاستدانة والأموال الخاصة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي.

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، ومن هذه العوامل نميز نوعين منها داخلية وأخرى خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي الخارجي.

الفرع الأول: العوامل الداخلية

نلخص العوامل الداخلية في: (نوبلي نجلاء ، 2015، صفحة 80)

- **الهيكل التنظيمي**: يتأثر الأداء المالي بالهيكل التنظيمي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة بالوظيفة المالية، كما يؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات وذلك بتنفيذ الخطط المرسومة عن طريق تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها، وأيضا المساعدة على اتخاذ القرارات المالية التي تخدم مصالح المؤسسة.
- **المناخ التنظيمي**: يكمن المناخ التنظيمي معناه في شيئين الا وهما وضوح التنظيم واتخاذ القرار، نقصد بوضوح التنظيم معرفة العاملين بمهام المؤسسة وما تصبوا اليه من اهداف، ومعرفة عملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها كلها بالأداء، اما اتخاذ القرار فنعني به انه يتم اتخاذ القرار يكون بطريقة عقلانية ومنطقية وتقييمها ومعرفة مدى ملائمة المعلومات لاتخاذها.
- **التكنولوجيا**: نقصد بالتكنولوجيا تلك الطرق والأساليب والمهارات التي تعتمدها المؤسسة لتحقيق الأهداف المرجوة، ونميز عدة أنواع من التكنولوجيا منها تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، تكنولوجيا التحسين المستمر، تكنولوجيا الدفعات الكبيرة، فعلى المؤسسة ان تولي وتهتم بنوع التكنولوجيا المعتمدة في تحقيق أهدافها والتي تخدم طبيعة اعمالها، وذلك عن طريق التكيف والاستيعاب لمستجداتها بهدف الموائمة بين التقنية والأداء المالي.
- **الحجم**: قد يتأثر الأداء المالي بحجم المؤسسة وتصنيفها بشكلين سلبي وايجابي، فقد يتأثر سلبا وذلك بسبب كبر حجم المؤسسة الذي يشكل عائق للأداء المالي، اما إيجابا فنرى ان كبر حجم المؤسسة يتطلب عدد كبير من المحللين الماليين مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي.

الفرع الثاني: العوامل الخارجية.

تتمثل اهم العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي في: (ناظم حسن عبد السيد ، 2009، الصفحات 136-138)

- **السوق**: تتخذ أسواق السلع الاقتصادية عدة اشكال، حيث انها تعتمد على هيكل السوق والسلوك الذي تتبعه المؤسسة وذلك لتحقيق هدفها الرئيسي المتمثل في تعظيم الأرباح، كما يتأثر الأداء المالي بالسوق ايضا من ناحية القانوني العرض والطلب.
- **المنافسة**: تعتبر المنافسة المحرك الرئيسي للمؤسسة لمواجهة التداعيات، فمن جهة تعمل المؤسسة جاهدة لتحسين أدائها المالي من اجل تحسين صورتها وادائها، اما من الجهة الأخرى إذا كانت المؤسسة ليست كفئ لمواجهة التداعيات فبالتالي ستتشوه صورتها ويتدهور أدائها المالي.

- **الأوضاع الاقتصادية:** يتأثر الأداء المالي بالأوضاع الاقتصادية وذلك بطرقتين بالسلب والايجاب، من الناحية السلبية فتكون عادة في الازمات الاقتصادية كالتضخم، اما من الناحية الإيجابية ارتفاع الطلب الكلي ودعم الدولة للإنتاج.

المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء المالي.

في العادة ما نستعمل كلمتي القياس والتقييم كمرادفين في عملية المراقبة، ولكن في الأصل هما يحملان معنيين مختلفين، وخصوصا إذا ما تم ربطهما بعملية تقييم الأداء.

الفرع الأول: قياس الأداء المالي.

تشكل عملية قياس الأداء المالي تطوراً حديثاً في مجال الإدارة، حيث أصبحت من الضروريات التي تقوم عليها عملية التقييم.

أولا: تعريف قياس الأداء المالي.

تعرف عملية قياس الأداء "بانها عملية تحديد القيم الرقمية للأشياء او للأحداث وفقا لقواعد معينة والتي يجب ان تكون متوافقة مع خصائص الأشياء او الاحداث موضوع القياس". (مدحت ابو النصر ، 2008، صفحة 150)

وأيضا يعرف على انها "جزء من العملية الإدارية تستخدم فيها مجموعة من المقاييس والمؤشرات الكمية والنوعية لتحديد مستوى كفاءة الأجهزة والمنظمات التابعة لها من خلال استخدام الموارد المتاحة، وقياس درجة النجاح في تحقيق الأهداف المحددة سلفا خلال فترة زمنية محددة". (مشبب بن عياض القحطاني، 2016-2017، صفحة 131)

تعمل المؤسسات الاقتصادية للحصول على ربح معين من خلال إنتاج عدد معين من الوحدات، اذ يجب قياس ما تم تحقيقه من خلال مؤشرات معينة ويتم ذلك من خلال تطوير التخطيط والسياسة العامة المباشرة من خلال البحث والتحليل لأنشطة المؤسسة من أجل فهم حالتها واتخاذ القرارات المناسبة فقياس الأداء المالي من بين اهم المرتكزات الأساسية في المؤسسة، فيقوم بعملية جمع، وتحليل والتقرير لمختلف المعلومات المالية فضلا عن مساهمته الفعالة في صنع مختلف القرارات التي تخدم الأهداف العامة. (وائل محمد صبحي ادريس و طاهر محسن منصور الغالبي، 2009، صفحة 68).

كما يعرف على "انه عملية لا يمكن ان تتم الا من خلال عدة مؤشرات ومقاييس رئيسية سواء مالية كانت او غير مالية بمثابة عوامل مؤثرة على الجزء المالي للمؤسسة الاقتصادية". (نوبلي نجلاء ، 2015، صفحة 88)

ثانيا: اهداف قياس الأداء المالي.

يهدف قياس الأداء المالي الى: (وائل محمد صبحي ادريس و طاهر محسن منصور الغالبي، 2009، الصفحات 70-72)

- تسعى عملية قياس الأداء المالي الى تحقيق دور فعال في المساهمة في صياغة التقارير المتعلقة بإجراءات العمل والبرامج، وذلك عن طريق توضيح الايجابيات المرجوة، وكذا الانحرافات التي يجب تصحيحها.

- تحسن الاتصالات الداخلية والخارجية للمؤسسة، وذلك عن طريق جمع المعلومات والبيانات المالية لمختلف مصالح المؤسسة ومعالجتها.
- يعمل قياس الأداء المالي على الحصول على مختلف التكاليف لتنفيذ البرامج.
- المساهمة في تحسين الأداء المالي، وذلك عن طريق معرفة المؤسسة لواقع أدائها المالي بعد عملية القياس، مما يسهل عليها بالتنبؤ بمستقبل أدائها المالي لتطويره.

الفرع الثاني: المؤشرات التقليدية لقياس الأداء المالي.

لقياس الأداء المالي مؤشرات وأساليب يعتمد عليها فمنها نذكر:

أولا: قياس الأداء المالي باستخدام النسب المالية:

لقياس الأداء المالي عدة طرق وأساليب ومن بين هذه الطرق التحليل المالي الذي يعتبر الأكثر شيوعا في عالم الاعمال ومنه يجب التعرف على التحليل المالي انواعه والنسب المالية.

1- مفهوم التحليل المالي:

التحليل المالي هو "مجموع الأساليب والطرق الرياضية والاحصائية والفنية والتقنية التي يقوم بها المحلل المالي على البيانات والتقارير والكشوف المالية من اجل تقييم أداء المؤسسات والمنظمات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه ي المستقبل". (علي خلف عبد الله و وليد ناجي الحيالي، 2015، صفحة 49)

كما يعرف التحليل المالي على انه دراسة الكشوف المالية بعد تبويبها وباستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف اظهار الارتباطات بين عناصرها والتغيرات الطارئة التي على هذه العناصر وحجم وأثر هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع المنشأة من الناحية التشغيلية والتمويلية وتقييم أداء هذه المؤسسات وكذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من اجل اتخاذ القرارات الإدارية السليمة. (محمد منير شاكر ، اسماعيل اسماعيل، و عبد الناصر نور، 2008، صفحة 12).

2- أنواع التحليل المالي:

- **حليل المالي الرأسي**: يعمل هذا النوع من التحليل على إيجاد الاهمية النسبية لكل بند من بنود الميزانية المالية، وتكمن أهميته في تركيزه على المدة المالية موضع البحث. (محمد محمود الزبيدي، 2011، صفحة 80).
- **التحليل المالي الافقي**: يتضن هذا التحليل الافقي دراسة وصياغة كل عنصر من عناصر الكشوف المالية بعد تحليلها على مدى فترات زمنية معينة ولذلك يعرف بانه تحليل متحرك، تكمن أهميته في معرفة اتجاه تطور عناصر الكشوف المالية. (محمد مطر ، ، 2006، صفحة 28).

3- التحليل بالنسب المالية:

أ- مفهوم النسب المالية: تعرف النسبة المالية بانها علاقة تربط بين بندين او أكثر من بنود الكشوف المالية. (محمد الصيرفي، ، 2014، صفحة 231).

ب- أنواع النسب المالية:

يمكن تصنيف النسب المالية حسب النشاط او العمل المراد تقييمه في المؤسسة الى ثلاث مجموعات:

1- نسبة الهيكلة: وهي النسب المالية التي تمثل العلاقة بين قيمة بندين او أكثر من بنود الكشف المالي في لحظة زمنية معينة، وعلى مدار نفس الفترة المحاسبية. (محمد مطر ، ، 2006، صفحة 32).

أ- نسبة التمويل الدائم: تدل هذه النسبة على مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة بالأموال الدائمة أي تدل على نسبة التغطية المالية للأصول الثابتة بواسطة الأصول الدائمة وتعطى العلاقة بشكل الاتي:

نسبة التمويل الدائم =الأموال الدائمة / الأصول الثابتة

عند حساب نسبة التمويل الدائم نصادف ثلاث حالات تتمثل في: (خميسي شيحة، 2010، صفحة 83)

- ✓ إذا كانت النسبة >1 فهذا يعني انه يوجد راس مال العامل الصافي أكبر من الصفر وبمعنى اخر ان الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة وهذا يدل على وحالة توازن.
- ✓ إذا كانت النسبة <1 فهذا يعني ان راس المال العامل الصافي اقل من الصفر فبالتالي فهذا معناه ان الأصول الدائمة لم تغطي بنسبة كافية الأصول الثابتة مما يدل على عدم وجود حالة توازن.
- ✓ إذا كانت النسبة = 1 فهذا يعني ان راس المال العامل الصافي يساوي الصفر مما يدل على ان الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة، وهذا يعني ان راس المال العامل الصافي يستعمل قيس دورة الاستغلال.

ب- نسبة التمويل الذاتي: تعتبر هذه الاموال المخصصة مصادر دائمة تستخدم لتمويل الاصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة، وتعطى نسبة التمويل الذاتي بالعلاقة التالية:

نسبة التمويل الذاتي= أموال خاصة / أصول ثابتة

تشير نسبة التمويل الذاتي إلى مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة بأموال خاصة (خميسي شيحة، 2010، صفحة 84)

- ✓ إذا كانت هذه النسبة =1، فإن رأس المال العامل الخاص يساوي صفرًا، لأن الأموال الخاصة تغطي الأصول الثابتة. أما بالنسبة للديون طويلة الأجل، في حالة وجودها تغطي الأصول المتداولة، ومنه صافي رأس المال العامل أكبر من واحد.
- ✓ إذا كانت النسبة <1 في هذه الحالة تعمل المؤسسة على تمويل قيمتها الخاصة بأموالها الخاصة، وهذه الأموال لديها فائض بالإضافة إلى الدين طويل الأجل لتمويل الأصول المتداولة، وهو أمر غير جيد للمؤسسة لأن الديون طويلة الأجل لها فائدة، والأصول المتداولة لا تحمل فائدة.

2- نسبة المديونية: تقيس هذه النسب استقلالية المؤسسة وقدرتها على خدمة ديونها.

أ- نسبة الاستقلالية المالية: للحصول على فكرة عن مدى استقلالية المؤسسة مالياً، قارن الأموال بإجمالي المطلوبات، وتعطى العلاقة بالشكل الاتي: (زينة القمري ، 2009، صفحة 9)

نسبة الاستقلالية المالية= الأموال الخاصة / مجموع الخصوم

- يجب ألا تقل النسبة عن 0.5، أي يجب ألا تقل نسبة الأموال الخاصة إلى إجمالي الخصوم عن 50٪، ويجب ألا تفقد المؤسسات استقلاليتها لأن الموارد تتجاوز 50٪ من الدين.

ب- نسبة قابلية التسديد: تقيس قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها من خلال مقارنة إجمالي الدين بإجمالي الأصول، وتعطى بالعلاقة التالية: (زينة القمري ، 2009، صفحة 9)

نسبة قابلية التسديد = مجموع الديون / مجموع الخصوم

- ✓ إذا كانت هذه النسبة أقل من0.5 فهذا يعني أن المؤسسة لها الحق في ضمانات لديون الغير، وبالتالي لديها فرصة للحصول على ديون أخرى إذا طلبت.
- ✓ إذا كانت هذه النسبة أكبر من 0.5، فهذا يعني أن ديون المؤسسة تمثل أكثر من 50 %من إجمالي أصولها، وبالتالي فإن أكثر من 50 %من إجمالي أصولها تمول بالديون.

3- نسبة السيولة: تستخدم هذه النسبة للحكم على مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، وبالتالي فهي تقيس موقف المؤسسة من حيث رصيدها المالي قصير الأجل، أي أنها تهدف إلى تحليل وتقييم العمل. مركز رأس المال وتحديد درجة تداول عناصره.

وتقاس السيولة بواسطة النسب التالية:

أ- نسبة السيولة العامة: يطلق عليها سيولة رأس المال العامل، وتظهر مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون قصيرة لأجل بأموالها التي يمكن تحويلها إلى نقد في التواريخ التي تتفق مع تاريخ الاستحقاق، وتعطى هذه العلاقة كالتالي:

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الديون قصير الاجل

- يجب أن تكون هذه النسبة أكبر من واحد حتى تتمكن المؤسسة من سداد ديونها لتحقيق رأس مال عامل إيجابي ((زغيب مليكة و بوشنقير ميلود، 2010، صفحة 37)

✓ ولكن إذا كانت هذه النسبة = 1 فهذا يعني أن المؤسسة ليس لديها رأس مال معدوم، أي لا يوجد هامش ضمان لمكانة المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها.

✓ ولكن إذا كان أقل من 1فهذا يعني أن المؤسسة في حالة حرجة وعليها مراجعة وضعيتها المالية عن طريق زيادة ديونها طويلة الأجل أو تخفيض ديونها قصيرة الأجل وزيادة أصولها الحالية.

ب- نسبة السيولة المنخفضة (المختصرة): يطلق عليها السيولة المختصرة ويظهر مدى كفاءة المؤسسة في تغطية المطلوبات الجارية بأصول المتداولة، وتعطى بالعلاقة: ((زغيب مليكة و بوشنقير ميلود، 2010، صفحة 38)

$$\text{نسبة السيولة المنخفضة} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$$

- تتراوح قيمة هذه السيولة بين 0.3كحد أدنى و0.5كحد أقصى. إذا كانت مرتفعة، فهذا يدل على حالة جيدة وإمكانية السداد دون صعوبات، أي أن القيم الجاهزة وغير الجاهزة تساوي نصف الديون القصيرة أو أقل.

ج- نسبة السيولة الحالية (الجاهزة): تكون هذه النسبة في مقارنة السيولة التي تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون قصيرة الأجل، وتعطى بالعلاقة التالية: ((زغيب مليكة و بوشنقير ميلود، 2010، صفحة 38)

نسبة السيولة الحالية = القيم الجاهزة / الديون قصيرة الاجل

- وتتراوح حدودها بين 0.2كحد أدنى و0.3كحد أقصى. إذا كانت مرتفعة، فهذا يعني أن هناك أموالًا مجمدة كان من الممكن استخدامها في استخدامات أخرى وإعطاء المزيد من العوائد، أي القيم الجاهزة تغطي جميع الديون القصيرة، وبقي فائض لم يتم استخدامه.

د- نسبة سيولة الأصل: تعمل هذه النسبة على تقييم رأس المال العامل بإجمالي الأصول، وتتغير هذه النسبة بتغيير فروع النشاط، فنجدها في المؤسسات التجارية غالبًا أكبر من 0.5، ولكي يكون وضع المؤسسة جيدًا في هذه الحالة، يجب أن تكون حركة الأصول المتداولة سريعة وتحقق أرباحًا، ونجدها في الشكل التالي: ((زغيب مليكة و بوشنقير ميلود، 2010، صفحة 38)

نسبة سيولة الأصول = الأصول المتداولة / مجموع الأصول

- تشير الزيادة في هذه النسبة إلى أن المؤسسة تستثمر معظم أموالها في أصول يمكن تحويلها إلى نقد في المدى القصير، وبالعكس، يشير انخفاضها إلى زيادة في قيمة الاستثمارات، مما يعطي المؤسسة إمكانية تحسين عوائدها على المدى الطويل.

ج- الخزينة الصافية: هو مجموع الأموال الجاهزة التي تكون تحت تصرف المؤسسة طوال مدة دورة الاستغلال، أي مجموع الأموال السائلة التي يمكن للمؤسسة استخدامها على الفور، وصافي الخزينة له أهمية كبيرة لأنه يعكس وجود توازن مالي في المؤسسة لو عدم حدوثه، ويحسب عن طريف صافي القيم الجاهزة ومنه: ((زغيب مليكة و بوشنقير ميلود، 2010، صفحة 53)

الخزينة الصافية= القيم الجاهزة – السلفيات المصرفية

او الفرق بين راس المال العامل واحتياج راس المال العامل أي:

الخزينة الصافية= راس المال العامل – احتياج راس المال العامل

ثانيا: قياس الأداء المالي باستخدام المردودية.

تعتبر المردودية مدى اعتماد المؤسسة على مواردها المالية الخاصة والأموال الأجنبية في تمويل استثماراتها، بالنظر إلى أن الأموال الخاصة لا تكفي عادة لتمويل الاستثمارات، وأن الاعتماد المفرط على الديون يمكن أن يقود المؤسسة إلى الإفلاس والخروج من دائرة الأعمال نتيجة عدم قدرتها على سداد الديون للدائنين، وتنقسم الى ثلاثة أنواع: (بن خروف جليلة ، 2009، صفحة 86).

1- المردودية التجارية: وهي المردودية حسب راي النشاط الاستغلالي الممارس من طرف المؤسسة، فهي توضح مقدار الأرباح المحققة لكل وحدة من صافي المبيعات والتي تحققها المؤسسة من خلال إجمالي مبيعاتها، وتحسب كما يلي:

المردودية التجارية = (النتيجة الصافية / الأصول الثابتة)

- يظهر نتيجة الربح المحقق من كل دينار من صافي المبيعات ويساعد ادارة المؤسسة في تحديد البيع المستحق للوحدة. (شباح نعيمة، 2008، صفحة 111).

2- المردودية الاقتصادية: تقيس الفعالية في استعمال الأصول الموجودة تحت تصرف المؤسسة وتحسب عن طريق رصيد الفائض الإجمالي للاستغلال، ويطلق عليها المردودية الاقتصادية الاجمالية وذلك من خلال ما يتم تحقيقه قبل عمليات الإهتلاك والعمليات المالية وعمليات التوزيع، وتحسب كما يلي: (مبارك لسلوس ، 2012، الصفحات 46-47).

المردودية الاقتصادية = (نتيجة الدورة الصافية / مجموع الأصول)

3- المردودية المالية: في مجال اقتصاد السوق يجب أن تحقق المؤسسة ربحية عالية حتى تتمكن من منح المساهمين أرباحاً كافية، تمكنهم من كشف المخاطر المحتملة التي قد يتعرضون لها نتيجة مشاركتهم في رأس مال المؤسسة، وتعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل المردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

- وتظهر النتيجة مقدار صافي الربح الذي يستحقه المستثمرون عن كل دينار يستثمر في رأس مال المؤسسة، حيث ان كلما كان هذا المعدل مرتفعا كلما كان أفضل للمؤسسة. (مبارك لسلوس ، 2012، صفحة 47).

ثالثا: قياس الأداء المالي باستخدام التوازنات المالية.

للتوازن المالي أهمية كبيرة في المؤسسة، من خلال الحفاظ على السيولة للوفاء بالالتزامات وتقليل المخاطر، وكذلك توجيه السيولة النقدية للاستثمارات قصيرة الأجل والاستثمارات طويلة الأجل لتنمية إيرادات المساهمين والمالكين.، هناك عدة مؤشرات يعتمد عليها المحلل المالي لتحقيق ذلك منها نذكر:

1- راس المال العامل: يعتبر رأس المال العامل من أدوات التحليل المالي المستخدمة في تقويم الهيكل المالي للمؤسسة والحكم على مدى رصيده المالي وخاصة على المدى القصير في تاريخ محدد، ويتم تمثيله في ذلك الجزء من الصناديق الدائمة المستخدمة في الأصول المتداولة بعد تمويل كل من الأصول الثابتة ((زغيب مليكة و بوشنقير ميلود، 2010، صفحة 49).

ويحسب كما يلي: (شباح نعيمة، 2008، صفحة 69).

- من اعلى الميزانية:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

- من أسفل الميزانية:

رأس المال العامل = الأصول المتداولة – ديون قصيرة الاجل

1.1 انواع راس المال العامل: وينقسم الى: ((زغيب مليكة و بوشنقير ميلود، 2010، صفحة 52).

- راس المال العامل الإجمالي: ويتمثل في مجموع الأصول المتداولة (قيم الاستغلال، القيم غير المحققة، القيم الجاهزة).

راس المال العامل = مجموع الأصول المتداولة

- راس المال العامل الصافي: هو جزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة، وهو راس المال العامل.
- راس مال عامل خاص: هو الجزء المتبقي من الأموال الخاصة بعد تمويل الأصول الثابتة.

راس المال العامل الخاص = الأموال الخاصة – الأصول الثابتة

أو

راس المال العامل الخاص= الأصول المتداولة – مجموع الديون

- راس المال العامل الأجنبي: هو جزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة.

راس المال العامل الأجنبي = راس المال العامل الإجمالي– راس المال العامل الخاص

أو

راس المال العامل الأجنبي =مجموع الخصوم – الأموال الخاصة

عند حساب راس المال العامل نجد ثلاث حالات ممكن وهي: (نوبلي نجلاء ، 2015، صفحة 114).

- ✓ **رأس المال العامل الصافي موجب FR>**: هذه الحالة تعتبر جيدة حيث تحققت المؤسسة التوازن المالي، حيث ان الأموال الدائمة غطت جميع الاحتياجات المالية.
- ✓ **راس المال العامل الصافي معدوم FR = 0**: وهذه الحالة قليلة الحدوث كونها تعتبر حالة مثالية، يدل على ان الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة، وهذا يعني ان راس المال العامل الصافي يستعمل قيس دورة الاستغلال، فبالتالي

ليس بالضرورة ان تكون مناسبة وذلك لاقترابها من خطر عدم إمكانية سداد الدين قصير الاجل وذلك بسبب عدم امتلاكها لتمويل مستقبلي.

- ✓ **راس المال العامل سالب FR<**: يجب على المؤسسة ان تتفادي وضعية كهذه فالأموال الدائمة في هذه الحالة غير كافية لتمويل الأصول الثابتة، مما يستدعي البحث عن مصادر تمويل أخرى لتغطية العجز، وتترجم حالة صعبة وحرجة لوضعية المؤسسة.

2- الاحتياج في راس المال العامل: تعالج احتياجات رأس المال العامل على المدى القصير، والديون قصيرة الأجل، ما لم يحل موعد سدادها، تسمى موارد لدورة الاستغلال، بينما الأصول الحالية التي لم تتحول بعد إلى سيولة تسمى الاحتياجات من دورة الاستغلال. مع احتياجات السيولة، فتحسب كما يلي: (نوبلي نجلاء ، 2015، الصفحات 114-115)

الاحتياج في راس المال العامل = (الأصول المتداولة – النقدية) – (الديون قصيرة الاجل– السلفيات المصرفية)

نميز ثلاث حالات ناتجة عن حساب احتياج راس المال العامل:

- ✓ **احتياج راس المال العامل موجب**: يحدث عندما لا تغطي المؤسسة جميع احتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة، بل تتجاوزها إلى موارد أخرى. لذلك يجب على المؤسسة توفير بديل تمويلي لهذا العجز.
- ✓ **احتياج رأس المال العامل معدوم**: وهذه الحالة قليلة الحدوث كونها تعتبر حالة مثالية.
- ✓ **احتياج رأس المال العامل سالب**: حيث تعتبر أفضل حالة للمؤسسة لكونها تحقق فيها توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردودتها المالية.

رابعا: المؤشرات الحديثة لقياس الأداء المالي

توجد مؤشرات حديثة لقياس الأداء المالي الا وهي القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة والتي تستعمل في اغلب المؤسسات، وتركز على اغلب المؤشرات التالية:

1- القيمة الاقتصادية المضافة: يمثل هذا المؤشر من المؤشرات الحديثة المستخدمة في قياس أداء المؤسسات الاقتصادية وخاصة تلك المدرجة في البورصة، وتعتبر القيمة الاقتصادية المضافة من أفضل مؤشرات الأداء المالي لقياس الربح الحقيقي، حيث أنها تشمل الدين والقيمة المضافة. الملكية بالإضافة إلى تكلفة رأس المال ككل عائدات وتحدد هذه النتيجة. النتيجة الاقتصادية التي تحققت بعد أن تتحمل المؤسسة العبء الكامل للأموال المستثمرة، وتعطى بالعلاقة التالية:

القيمة الاقتصادية المضافة = رأس المال المستثمر (معدل العائد لهذا رأس المال – تكلفة رأس المال)

وتترتب على القيمة الاقتصادية المضاف حالات وهي:

- ✓ إذا كانت موجبة، فإن القيمة تمثل القيمة المضافة التي أنشأتها المؤسسة لثروة المساهمين.

✓ إذا كانت قيمة سالبة، فهذا يعني أن ثروة المساهمين قد تدهورت، مما يعني أن المؤسسة لا تستطيع تحقيق معدل العائد المطلوب.

ولزيادة القيمة الاقتصادية المضافة، فقد اعتمدت المؤسسة ثلاث مقاربات، وهي:

- تقليل تكلفة استخدام رأس المال.
- تحسين إنتاجية التعدين.
- تقليص أموال الاستثمار بالتخلي عن الأنشطة التكميلية وقصرها على الأنشطة الأساسية.

2- القيمة المضافة السوقية: وتتمثل هذه القيمة في الفرق بين القيمة الاقتصادية للمؤسسة والتقسيم الكلي للأموال المستثمرة بربط الوحدات، والانسجام بين قيمة المؤسسة في البورصة وقيمتها المحاسبية، حيث يتم احتسابها لمجموعة من السنوات، وتمثل السلسلة التاريخية لإجمالي القيم الحالية للقيمة الاقتصادية. (هواري سوسي ، 2010، الصفحات 61-62)

القيمة المضافة السوقية= (القيمة السوقية لإجمالي حقوق الملكية) – (القيمة الدفترية لحقوق الملكية)

✓ عندما تكون هذه القيمة موجبة، فإنها تشير إلى زيادة عوائد الأسهم في السوق.

✓ اما إذا كانت سالبة، فتصبح هذه العوائد منخفضة.

✓ اما إذا كانت معدومة، فهذا يدل على ان العوائد ثابتة.

3- عائد التدفقات النقدية من الاستثمار: يتم تمثيله في المعدل الذي يساوي بين قيمة الأصل وقيمة التدفقات النقدية المتوقعة منه، أو ما يسمى معدل العائد الداخلي، حيث كلما زاد الأخير عن تكلفة رأس المال، زاد المؤسسة قادرة على خلق القيمة ثم زيادة ثروة المساهمين.

4- الربح المتبقي: أظهرها المؤشر نتيجة النقد الموجه للعائد والمتمثل في سعر الفائدة بإعطائه رقمًا مطلقًا وليس نسبة مئوية. يقيس الربح المتبقي نتيجة لمؤسسة ما من خلال الفرق بين المبيعات وتكاليفها، بما في ذلك المصاريف المالية الداخلية المرتبطة بأصولها. (عبد الوهاب دادن و رشيد حفصي، 2014، صفحة 27).

الفرع الثالث: تقييم الأداء المالي.

نرى وجوب الفصل بين مصطلحي التقويم والتقييم، فالأول يعني تصحيح المسارات وتعديلها، اما ثاني فهو ما سنتطرق اليه في دراستنا هذه والذي سنقوم بتعريفه فما يلي:

أولا: تعريف تقييم الأداء المالي.

نقصد بتقييم الأداء "تحديد قيمة او مدى او درجة النجاح او الجودة في الإنجاز من خلال مقارنة ما تحقق بالفعل مع المعايير او المستويات المحددة سلفا". (حاتم قابيل ، 2008، صفحة 97).

اما التقييم الأداء المالي للمؤسسة فهو "عبارة عن تقديم حكم ذو قيمة حول تسيير الموارد المالية في المؤسسة، أي هو قياس النتائج المحققة او المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه" (السعيد فرحات جمعة، 2000، صفحة 38).

ثانيا: أهداف تقييم الأداء المالي.

يهدف تقييم الأداء المالي الى: (شريف عياظ و عبد المالك مهري، 2011-2013)

- قياس نجاح المؤسسة من خلال جهودها لمواصلة أنشطتها لتحقيق أهدافها.
- يوفر نظام تقييم الأداء المالي معلومات لمستويات التعلم المختلفة للمؤسسة.
- يُظهر تقييم الأداء المالي مدى نجاح المؤسسة في مسارها التنموي من خلال نتائج التنفيذ المالي.
- تقييم الأداء المالي لتحقيق الأهداف المحددة.

ثالثا: خطوات تقييم الأداء المالي.

تتم عملية تقييم الأداء المالي على النحو التالي: (محمد محمود الخطيب ، 2010، صفحة 51)

- الحصول على مجموعة من البيانات المالية السنوية وبيان الدخل، حيث تتمثل إحدى خطوات الأداء المالي في إعداد الميزانيات والكشوف المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.
- الحفاظ على مقاييس مختلفة لتقييم الأداء، مثل نسب الربحية والسيولة وما إلى ذلك، ويتم ذلك من خلال إعداد واختيار الأدوات المالية التي سيتم استخدامها في عملية تقييم الأداء المالي.
- دراسة النسب وتقييمها وبعد استخلاص النتائج تعرف الانحرافات والاختلافات ونقاط الضعف في الأداء المالي الفعلي من خلال الأداء المتوقع أو مقارنتها بأداء الشركات العاملة في نفس القطاع.
- وضع التوصيات المناسبة بناء على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.

تعمل وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة كوسيلة لتحديد نقاط الضعف والقوة للأنظمة والعمليات والإجراءات التي تتبعها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها وتحسين مردوديتها وبالتالي تحسين أدائها المالي.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية.

بسبب التعقيد المستمر لأنشطة المؤسسة إلى تقسيم أنشطتها إلى العديد من وظائف متخصصة، تخضع كل منها لإجراءات وسياسات تضمن السير الجيد العمل. تعد عملية اكتشاف الأخطاء وتطوير النظام من الآليات التي يتبناها التدقيق الداخلي لزيادة ربحية المؤسسة حيث تكمن مسؤولية المدقق الداخلي في إبداء رأيه الفني بأنه محايد وغير متحيز في صحة الكشوف المالية المقدمة إليه ويجب ان يتحقق من خلو أخطاء التي لها تأثير على تطوير الانظمة وبالتالي تحسين المردودية.

الفرع الأول: اكتشاف الغش والاخطاء.

يتم تعريف الأخطاء وفقًا للمعايير الدولية للتدقيق على أنها تحريفات غير مقصودة في البيانات المالية، بما في ذلك حذف المبلغ أو الخطأ في جمع البيانات أو الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح. نجد نوعين من الخطأ: (شعبان لطفي ، 2004، صفحة 103)

أ- أخطاء عمدية: هي التي تتم مع التدبير المسبق بقصد إخفاء حقيقة معينة أو اختلاس.

ب- أخطاء غير عمدية: هي التي ترتكب دون قصد، مثل أخطاء السهو.

ومن الأسباب التي أدت إلى حدوث مثل هذه الأخطاء:

- الجهل بالمبادئ المحاسبة.
- الرغبة في اختلاس أصول المؤسسة.
- إهمال الموظفين.

يعمل التدقيق الداخلي على منع وتقليل حدوث الأخطاء، وهذا ما يزيد الحاجة إليه. وطالما أن الإدارة بحاجة إلى معلومات على درجة عالية من الدقة وعلى أساس مستمر، فمن المتوقع أن يتمتع المدققون الداخليون بالسلطة والخبرة الكافية لتقييم هذه المعلومات. كما يقدم المدقق الداخلي النصائح للمسؤولين لمكافحة ومنع الأخطاء، وكذلك الحد من الإسراف والهدر، مما يؤدي الى زيادة المردودية، وتحسين الأداء، وزيادة الكفاءة والفاعلية، بما في ذلك زيادة الأرباح التي تسجلها المؤسسة.

الفرع الثاني: تطوير النظم.

تتم هذه العملية عن طريق المراجعة الداخلية في المؤسسة والتي تتمثل في الآتي: (امين السيد احمد لطفي، 2005، صفحة 19)

- التأكيد: التأكيد على الإدارة أن آليات تطوير الأنظمة تعمل بشكل فعال.

- التنبيه والتحديد: يقوم التدقيق الداخلي بالكشف عن المخاطر ويعمل على تنبيه إدارة المؤسسة لتجنب حدوثها ومعالجتها.
- نصيحة: يقدم المدقق الداخلي النصيحة والتوجيه عند اكتشاف المخاطر.
- التصرف: تفعيل الإجراءات لضمان الإدارة الجيدة لتلك المخاطر، من خلال التصرف بسرعة وعدم التهاون أو إهمال المخاطر المتعلقة بنشاط المؤسسة.

وعملية تطوير الأنظمة هي مراجعة مسبقة للحدث من حيث:

- يجب على المدقق أن يؤكد أن عملية التطوير سليمة على طريقتها الخاصة.
- يجب على المدقق الداخلي تقديم النصيحة المهنية، وإذا لم يكن ذلك مبنياً على أدلة قاطعة، فيجب أن يكون الرأي مقيداً ومتحفظاً تبعاً لذلك.
- يجب أن يكون تطوير الأنظمة متسقًا مع سياسات الشركة التنظيمية.
- يجب إجراء التقييم الرقابي المطلوب قبل توقيع العقد.

المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي.

يعرف التدقيق الداخلي على انه نشاط تأكيدي واستشاري وموضوعي مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها. وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال استعمال منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات الإدارة في مواجهة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم.

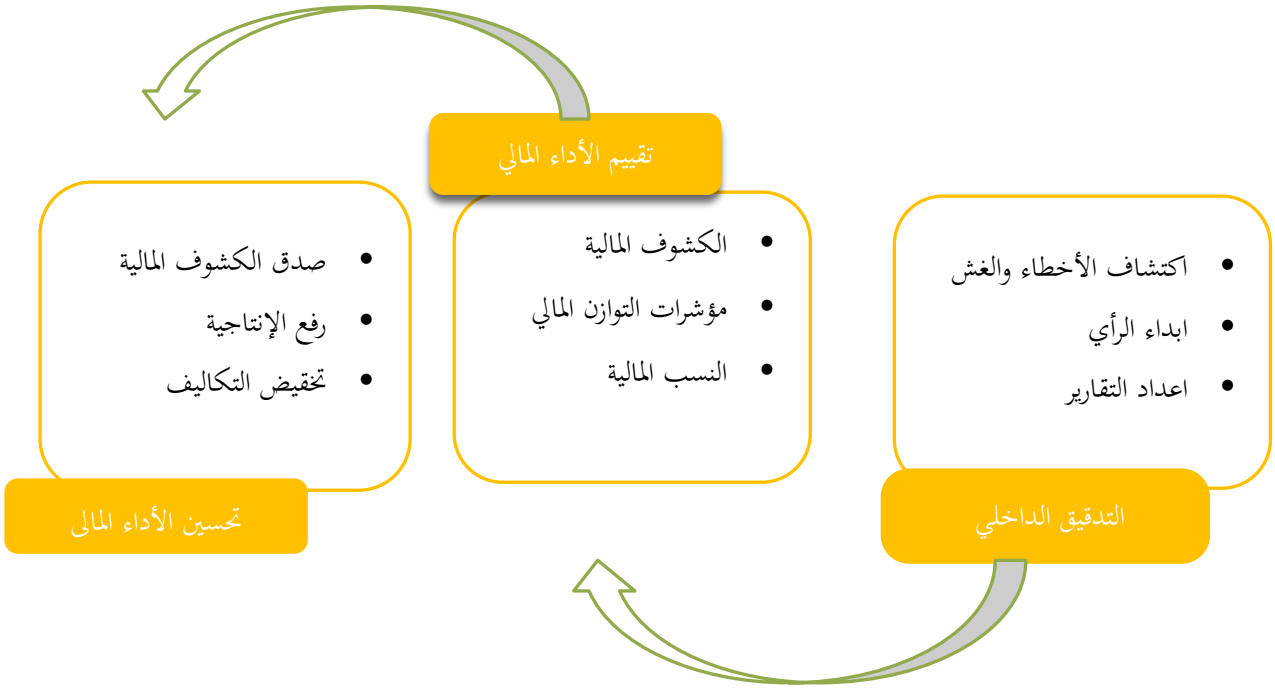
نجد من خلال التعريف السابق ان التدقيق الداخلي في جوهره يهدف الى تحقيق اهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة أي انه يسعى الى حقيق فعالية وتحسين الأداء المالي.

حيث يساهم الأداء المالي في تحقيق مردودية عالية عن طريق تدنية تكاليف الاستدانة والأموال الخاصة ومساعدة المؤسسة على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة.

يقع على عاتق المؤسسة مسؤولية حماية أموال المديعين وتحقيق اهداف ذوي المصالح من مساهمين ودائنين وعاملين وغيرهم، مما يستدعي قيام المؤسسة باستخدام عدد من مؤشرات الأداء المالي التي تعكس الجوانب الأساسية لعملها أي «تحديد كمية او طاقة عنصر مين مما يستبعد التخمين والطرق الأخرى التي قد تكن غير دقيقة ولا تفي بالمطلوب"، ومن بين المؤشرات التقليدية لقياس الأداء المالي الاعتماد على حساب المردودية بأنواعها الثلاثة.

وفي الأخير نجد ان العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي في المؤسسة من خلال وجود نظام رقابة داخلي جيد وفعال داخل المؤسسة يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة، ثم تكون مخرجات النظام المحاسبي مماثلة لمدخلات التحليل المالي، لذا فإن وجود نظام سلطة رقابية فعالة تضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة، وهذا ما نوضحه بالطريقة التالية: (وائل محمد صبحي ادريس و طاهر محسن منصور الغالبي، 2009، صفحة 64)

الشكل رقم (1): العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية



المصدر: من اعداد الطالبتين الاعتماد على كتاب اساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوازن.

المطلب الثالث: تدقيق الحسابات والأداء المالي.

يعد الخلل في نظام المعلومات المحاسبية مصدرا رئيسيا لعدد من المشاكل التشغيلية التي تواجهها العديد من المؤسسات الاقتصادية والتي عادة ما تكون سبب اختفاء بعضها. ونظراً لاعتماد العديد من القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية، فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب يؤدي إلى عدم كفاءة عمل المؤسسة، وبالتالي ظهور مشاكل تشغيلية.

لذلك يمكن اعتبار المعلومات مجموعة من البيانات التي قد تمت معالجتها وتحليلها وتلخيصها وتجريبها لتحقيق الأهداف المرجوة واستخدامها في مجالات مختلفة أي انها بيانات مجهزة في شكل منظم ومفيد بتسلسل منطقي.

تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويعتمد نجاح الأخيرة إلى حد كبير على صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع، وهو أحد محددات القرار السليم.

من أجل أن تتميز هذه المعلومات المحاسبية بالصلاحية والمصداقية والدقة، ولكي تعكس المركز المالي للمؤسسة من أجل الاعتماد عليها في صنع القرار، يجب أن تكون مصادق عليها من قبل مدقق حسابات، بعد الفحص والتدقيق والرقابة على أعمال المؤسسة، وبعد الانتهاء من برنامج التدقيق، يتم إعداد تقرير عن مدى صحة ودقة المخرجات المحاسبية المتمثلة بشكل رئيسي في الميزانية وجدول حسابات النتائج، والملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية. (مجنح عتيقة، 2005-2006، صفحة 82)

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نستنتج ان الإدارة لا يمكنها الاستغناء على وظيفة التدقيق الداخلي باعتباره نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة تحسين عملياتها وأهدافها وخدماتها المتمثلة في تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي وقابلية ومصداقية المعلومات وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وكذا تحديد مواطن الخطر ومنع واكتشاف الغش والاحتيال.

ولتحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة لابد على المدقق الداخلي ان يحترم تطبيق المعايير المتعارف عليها والاستخدام الأمثل لها للوصول الى الأهداف المرجوة.

وعليه نرى ان وظيفة التدقيق الداخلي الهدف منها حماية ممتلكات وأصول المؤسسة والمحافظة عليها وكذا محاربة كافة أساليب الفساد والانحرافات السالبة، وبالتالي الحفاظ على الوضع المرغوب فيه للمؤسسة والوصول الى تحقيق الأهداف المسطرة المتمثلة في تحقيق أداء مالي جيد.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز- فرع بسكرة-

تمهيد الفصل

بعد تطرقنا في الجانب النظري لكل من مفهوم التدقيق الداخلي ومفهوم الأداء المالي حيث برزت العلاقة بينهما إذ تبين أن للتدقيق الداخلي دور في تحسين لأداء المالي، ولمحاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي تم اختيار إحدى المؤسسات الجزائرية لإجراء الدراسة الميدانية والمتمثلة في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز– وحدة توزيع الكهرباء والغاز بسكرة–، وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة.
- المبحث الثاني: التدقيق الداخلي لميزانية سونلغاز لسنتي 2021-2022.
- المبحث الثالث: قياس الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة.

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى تعريف مؤسسة سونلغاز ببسكرة ونشاطها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز–بسكرة–.

سونلغاز: الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (la Société algérienne de l'électricité et du Gaz) هي شركة عمومية جزائرية، يتمثل مجال نشاطها في إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة لاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

أنشئت شركة سونلغاز في الحقبة الاستعمارية عام 1947 باسم المؤسسة العمومية "كهرباء وغاز الجزائر " حيث كانت معروفة اختصارا بالحروف(EGA) ، وقد أُسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز.

تنتمي شركة "سونلغاز" في الأصل إلى قانون أساسي خاص يدعى (Le Bon)، ومن شركاته الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (SAEG)، ثم خضعت لقانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سابقا عام 1946.

وبعد الاستقلال وفي 1969/07/28 أصبحت مؤسسة عمومية مكلفة بالإنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي عبر قنوات بالجزائر. وقد عرفت المؤسسة منذ نشأتها عدة تطورات مست هيكلها التنظيمي، بهدف تحسين طريقة التسيير، لتواكب مستوى التطور الاقتصادي على المستويين الوطني والعالمي، من ذلك أنها في عام 1991 عدلت طبيعتها القانونية، لتتحول إلى طابع صناعي وتجاري.(EPIC)

وفي عام 2002، وبموجب المرسوم الرئاسي رقم195 – 02 المؤرخ في أول يونيو سنة 2002 المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز والمسماة – سونلغاز – شركة مساهمة، تحولت مؤسسة سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة مساهمة (SPA) تمتلك الدولة رأسَ مالها المقدر بـ 15 مليار دج.

وهذا التحول أمْلته ضرورة تكيف المؤسسة مع القواعد الجديدة لتسيير القطاع التي أوجبها القانون، ولاسيما انفتاح الأعمال والأنشطة والدخول إلى عالم المنافسة، وإمكانية اللجوء إلى التساهمية الخاصة، ومن ناحية أخرى فإن القانون الأساسي الجديد يخول للمؤسسة استقلالية أكبر ويسمح لها أن تمارس مسؤولياتها كاملة.

وفي عام 2005 وحسب القرار رقم DG 2005، تمت هيكلة الشركة كمجمع، يحتوي على العديد من الفروع في كامل التراب الوطني، حسب طبيعة النشاط الذي يقوم به كل فرع، تتمثل هذه الفروع فيما يأتي:

- شركة إنتاج الكهرباء(SPE) .
- فرع تسيير شبكة نقل الكهرباء(GRTE) .
- فرع تسيير شبكة نقل الغاز(GRTG) .

- شركة توزيع الكهرباء والغاز (SDEG).

وبالإضافة إلى أنشطتها من إنتاج الكهرباء والغاز وتوزيعهما، أصبح لسونلغاز في عام 2009 إمكانية العمل والدخول في قطاع المحروقات، والقيام بممارسة أعمال خارج الجزائر.

سونلغاز للتوزيع: إحدى فروع المجمع تقوم بتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية للزبائن، فزيادة فعاليتها ترسيخا لحضورها أنشأت سونلغاز أربع مديريات عامة للتوزيع على مستوى الوطن تتمثل في:

- مديرية توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي :SDA تقوم بالتوزيع على مستوى الجزائر العاصمة.
- مديرية توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي :SDE موجهة للتوزيع في مناطق الشرق الجزائري.
- مديرية توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي :SDO تُعنى بالتوزيع في مناطق الغرب الجزائري.
- مديرية توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي SDC: مهمتها التوزيع في مناطق الوسط الجزائري.

كل فرع من هاته الفروع تحتوي على مجموعة من المديريات الجهوية التي تمثله على كل ولاية حيث نجد المديرية الجهوية للتوزيع بسكرة تابعة لمديرية التوزيع للوسط، إضافة إلى المديريات الجهوية الإثني عشر: تمنراست، إليزي، غرداية، ورقلة 1، ورقلة2، وادي سوف، الأغواط، الجلفة، البويرة، المدية، تيزي ويزو، البليدة.

كل هاته المديريات تنتهج السياسة التجارية للمجمع سونلغاز (رفع رقم الأعمال) وخدمة المصلحة العمومية (النوعية والاستمرارية في تقديم الخدمات).

تقوم مؤسسة سونلغاز بالعديد من المهام التي تتجلى أكثر في مهام ونشاطات أقسامها ومصالحها، مما يتوجب علينا عرض كل أقسام المؤسسة ومختلف مصالحها من خلال الهيكل التنظيمي للمديرية.

المطلب الثاني: نشاط مؤسسة سونلغاز.

يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج، نقل، توزيع الكهرباء ونقل وتوزيع الغاز عبر قنوات داخل وخارج الجزائر، حيث يتم إنتاج الكهرباء من خلال المواد الأولية والمتمثلة في الماء والغاز كما يتمثل نشاطها المستقبلي في التحكم في قطع الكهرباء والغاز عن بعد.

إن تحقيق هدف المؤسسة يتطلب تفاعل مجموعة من العناصر، المادية، المالية، البشرية، حيث يساهم كل عنصر بنصب معين إلا أن العنصر البشري تحتمل الأولية في العملية التأثير المباشر في تحقيق الهدف من خلال أدائه للأعمال الموكلة إلي، لذا فهو يعتبر أهم الموارد وأكثرهم تميزا لامتلاكه القدرات والإمكانيات الخاصة.

ومن هذا المنطلق تحاول المؤسسة استقطاب القادة المتميزين من خلال المعارف والمهارات التي يملكونها لتقديم أفكار جديدة لصاح المؤسسة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية بسكرة.

يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز بسكرة من:

1– المدير الجهوي:

يمثل قمة الهرم بالمؤسسة، مكلف في حدود معينة بضمان توزيع الطاقة الكهربائية والغازية، وإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف ذات النوعية الجدية، الاستمرارية في التقديم، والسعر المناسب.

2– الأمانة العامة

3– **المكلف بالاتصال:** يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي، ويكون التفصيل أكثر لاحقا:

- تحضير وتنظيم المعلومات الموجهة إلى الجمهور والزبائن باستعمال كل الوسائل المتاحة.
- المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية.
- اقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية.
- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الاتصال.

4– المكلف بالقضايا القانونية

- يعد الممثل القانوني للشركة في المحكمة، المجلس القضائي...الخ
- يتابع تنفيذ القرارات القانونية
- يتكفل بكل القضايا القانونية: كرفع دعوى حول التعدي على ممتلكات سونلغاز أو الشكاوى ورفع الدعوى ضد المديرية من طرف الزبائن.
- يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني (رفع دعوى قضائية).
- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها وقت الضرورة.

5– **المكلف بالأمن والوقاية:** يقوم بالمهام التالية:

- إعداد مخطط للزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية.
- تحضير اجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديريةCHS
- السهر على تطبيق كل الإجراءات الوقائية في مجال النظافة والأمن.
- إعداد الإحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.

6– **المكلف بالأمن الداخلي:** يقوم بـ:

- المتابعة الميدانية لكل المقاييس الأمنية داخل المديرية (الحراس، الجدران..)
- تقرير دوري إلى المسؤولين حول الوضعية الأمنية للمديرية ومختلف وكالاتها.
- إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر.

- إعداد مخطط الأمن الداخلي (سري جدا) بالتعاون مع المصالح الأمنية للولاية.

أقسام المديرية سونلغاز الجهوية للتوزيع:

1) قسم استغلال الشبكات الكهربائية والغازيةExploitation Elec et GAZ :

يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهربائية والغازية، الصيانة، تطوير الشبكتين السابقتين القيام بالأشغال تحن التوتر TST (الكهرباء).

2) قسم الدراسات والأشغال (الكهرباء والغاز) Etude d'Exécution et Travaux Elec et Gaz

اغلب مهامه بالميدان، له ثلاث مصالح:

أ– مصلحة الدراسات والأشغال: تقوم بكل ما يتعلق بالدراسة (الموقع، المخططات..)

ب–مصلحة السوق والبرمجة: إنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر، البناء استقبال مخطط التشفير الخاص بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات وغيرها من مهام تخص السوق والبرمجة .

ت–مصلحة تسيير الاستثمار:

- تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع، متابعة تنفيذها
- استقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المنفذة للمشاريع.
- إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع (الفيزيائية والمالية).
- فتح وإغلاق رخص البرامج.

3) قسم العلاقات التجارية: Division Relation Commerciales:

له ثماني وكالات تجارية: Biskra 1،Biskra 2 ، العالية، الوطاية، طولقة، سيدي عقبة، اورلال وفوغالة، به مصلحتين:

1- **مصلحة التقني التجاري:** وهي مصلحة مسؤولة على متابعة طلبات الزبون MT/MP (ذوي التوتر المتوسط ذو الضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بإيصالات جديدة لزبون جديد أو أحداث تغيرات على مستوى الشبكة، إضافة إلى فوترة كل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

2- **مصلحة الزبائن:** تهتم بكل أمور الزبائن وملفاتهم (فوترة تحصيل الديون ...).

4) قسم تسيير الأجهزة المعلوماتية Gestion des Systèmes Informatiques :

يقوم بـ :

- تسيير وصيانة العتاد المعلوماتي على مستوى المديرية والمصالح التقنية لها.
- تطوير تطبيقات المعلوماتية، طبع الفواتير الكهربائية.

- تحليل إحصائيات المشتريات والمبيعات.

5) **قسم المالية والمحاسبة:** يقوم بعدة مهام أهمها:

- تحضير الميزانية
- إعداد الجداول البيانية لحصيلة الأنشطة للمديرية
- ضمان مراقبة ومحاسبة كل العمليات المالية
- تسيير الحسابات البنكية والبريدية للمديرية.. الخ

6) **قسم الموارد البشرية Ressources Humaines** :

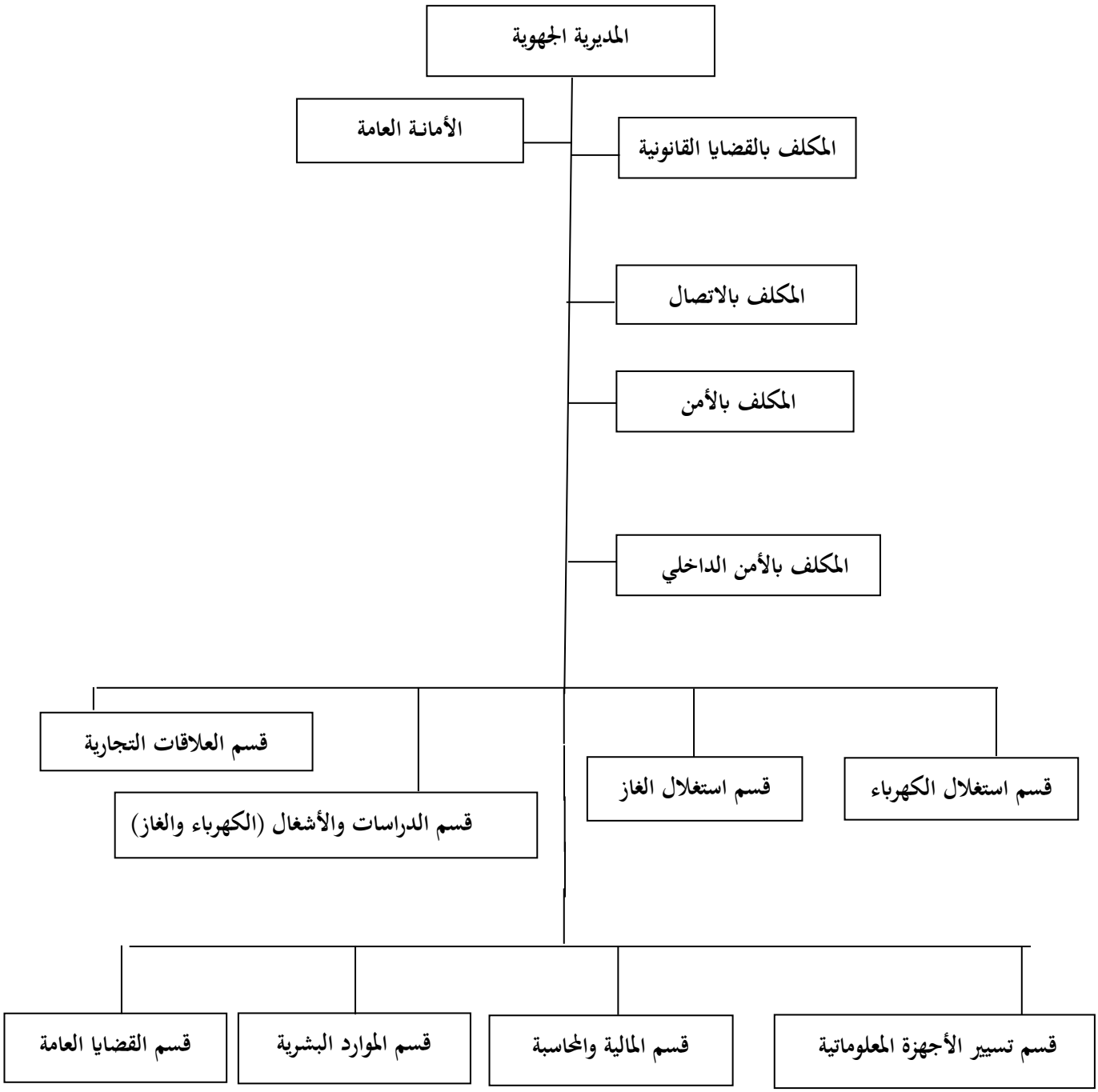
يهتم بـ:

- توزيع الإطارات بالمؤسسة
- تسيير الموارد البشرية (دخول موظفين جدد، الحضور، الغياب، التكوين، التربصات (داخلية أو خارجية، العطل، الأجر...)

7) **قسم القضايا العامة: Affaire Générales**

- تسيير الوسائل المادية
- مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات
- تسيير بريد المديرية
- السهر على تسيير الممتلكات المتنقلة
- تموين مختلف المصالح
- الاهتمام بالمشتريات
- تنظيم حضيرة السيارات (تأمين، المتابعة، الوقود) .

الشكل (02): الهيكل التنظيمي للمديرية توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز- بسكرة-



المصدر: الوثائق الرسمية لمدرية توزيع الكهرباء والغاز – سونلغاز – بسكرة

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي لميزانية مؤسسة سونلغاز لسنتي 2021–2022.

يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، من خلال اهتمامه بمهمة التحقق من الإجراءات التسييرية المعمول بها في المؤسسة من جهة والتأكد من الحسابات الواردة في الكشوف المالية لصفة عامة والميزانية بصفة خاصة فالغرض من هذا المبحث محاولة تدقيق ميزانية سونلغاز لسنتي 2021-2022 وذلك من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

- واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز.
- التجليل الأفقي لميزانية سونلغاز لسنتي 2021-2022.
- التحليل الرأسي لميزانية سونلغاز لسنتي 2021-2022.

المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز.

تتم عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز بالاعتماد على تقرير محافظ حسابات وذلك لأمر المديرية العامة لمؤسسة سونلغاز الأم بالجزائر العاصمة لكون مؤسسة سونلغاز بسكرة فرع من فروعها وعدم احتوائها على مدقق داخلي.

وعليه ستكون هذه الدراسة مبنية على تقرير محافظ حسابات والذي سيتم عرضه في النقاط التالية:

تقرير المخزونات حسابات العملاء والملفات الإضافية من طرف محافظ حسابات لشركة سونلغاز:

- نرسل إليك أدناه تقريرنا المتعلق بالمخزونات المادية لحسابات العملاء والحسابات ذات الصلة وكذلك الملف المساعد.

I. سياق المهمة:

- دفتر الشروط 2020 يتكون من 10 مواد تحدد الغرض من البعثة وطبيعة الخدمات ومجال المهمة وعموما الالتزامات المعنوية والمادية للطرفين.
- اتفاقية رقم 2020/01 بتاريخ 2020/12/20 تحدد المبلغ الإجمالي الذي يجب أن تدفعه الوكالة SDC للتوزيع - بسكرة وشروطها ثابتة.

II. أهداف رسالتنا:

نحن مسؤولون عن ضمان مهمة:

1- الإشراف والتحقق من قوائم جرد الحسابات:

- الذمم المدينة.
- خزينة.
- الملفات المساعدة وقوائم الحسابات المرفقة.

الموعد النهائي للحسابات التي سيتم جردها ملحق بالمواصفات.

2- المراقبة في الموقع من تاريخ البدء حتى نهاية تنفيذ عمل المخزونات المادية وتحديد الفروق بين الأرصدة المادية والأرصدة المحاسبية.

يهتم بالتصديق على المطابقة وصدق قوائم الجرد لإدارة امتيازات بسكرة

- **قسم العلاقات التجارية**
- **وكالة تجارية بسكرة 1**
- **وكالة بسكرة 2 التجارية**
- **الوكالة التجارية العليا بسكرة**
- **وكالة توجا التجارية**
- **وكالة أولاد جلال التجارية**
- **وكالة دوسن التجارية**
- **وكالة سيدي عقبة التجارية**
- **وكالة العطية التجارية**
- **وكالة أورلال التجارية**

- **الوكالة التجارية زريبة الواد**
- **وكالة سيدي خالد التجارية**
- **وكالة الفغالة التجارية**
- **قسم المالية والمحاسبة.**

3– تنفيذ الجرد يتوافق مع أحكام مذكرة الجرد رقم 753 SADEG / DCFG / و1107 / DCC / SADEG / 2020بتاريخ 2020/12/27.

الجدول الزمني لهذه العمليات هو كما يلي:

أ– على مستوى الخدمات التجارية:

بدء التشغيل: 2021/14/01 الساعة 08:00.

نهاية العمليات: 2021/14/01 الساعة 4:30 مساءً

ب–على مستوى إدارة التوزيع (المقر الرئيسي):

بدء العمليات: 2021/14/01

نهاية العمليات: 2021/1/20

بيان موجز بقوائم الجرد الذمم المدينة السنة المالية 2020

رقم الحساب	(DA) إجمالي المخزون	(DA) مدير التوازن	(DA) فرق المخزون	التعليقات
41100411&41100418	2 922 629 400,64	2 907 112 943,67	12 516 456,97	
4110050	282 213 033,54	281 296 496,23	916 537,31	
416010	123 883 564,66	123 883 564,66	0,00	
41100421&41100428	1 079 804 302,52	1 081 995 685,22	-2 191 382,70	
416011	26 098 646,12	26 098 646,12	0,00	
41100431&41100438	662 995 896,34	662 995 896,34	0,00	
416012	0,00	0,00	0,00	
47972	822 227 990,16	1 098 493 990,93	-276 266 000,77	
41100184	0,00	0,00	0,00	
41100185	5 460 586,85	5 460 586,85	0,00	
41100185	0,00	0,00	0,00	
41100285	19 785 817,49	19 785 817,49	0,00	

المدقق

حالة الفروق حتى 2020/12/31

اتجاه	عدد النماذج اعتبارًا من 2020/12/31		انحرافات 2020/12/31	
	المحاسب	إيجابي	إيجابي	سلبي
بسكرة	8015	173	173	383

المدقق

III. الاستنتاجات:

1. لاحظنا الامتثال لإجراء الجرد
2. لقد وضع قسم التوزيع في بسكرة جميع الموارد البشرية والمادية اللازمة لسير عمليات الجرد بسلاسة، والتي تمت في ظروف جيدة.
3. لقد لاحظنا وجود اختلاف في الحسابات:

41100411 و 41100418 و 41100421 و 41100428 و 47972

ما يمكن استخلاصه ان دور محافظ الحسابات الذي تم الاعتماد عليه لعدم وجود مدقق داخلي في المؤسسة هو المصادقة على حسابات العملاء والملفات الإضافية ليتم إرسالها على مستوى المديرية العامة لإدراجها في الميزانية.

المطلب الثاني: التحليل الأفقي لميزانية سونلغاز لسنتي 2021 –2022.

يعتبر التحليل الأفقي للميزانية إحدى الطرق التي يعتمد عليها المدقق من خلال مقارنة حسابات الميزانية خلال حسابات معينة، وهذا بغية التعرف على الاتجاه العام للحسابات الضرورية والمؤثرة على الميزانية.

الفرع الأول: جانب الأصول.

من خلال الجدول التالي يمكن القيام بالتحليل الأفقي لجانب الأصول لميزانية مؤسسة سونلغاز خلال السنوات 2021-2022:

الجدول (01): يوضح جانب الأصول مؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.

وحدة القياس الدينار الجزائري

الأصول	2021	2022
الأصول الثابتة		
برمجيات المعلومات وما شابهها	1609072.41	1609072.41
أراضي	14230359.24	14230359.24
تهيئات وترتيبات أراضي	10378575.26	9991265.97
مباني	371255196.59	373069309.91
منشآت تقنية، معدات وأدوات	23105538902.60	24306780674.42
تثبيتات عينية أخرى	2030331437.85	2058172702.32
موجودات قيد الانجاز	4327610620.02	5636416351.89
قروض وأصول مالية	1433302.65	1433302.65
مجموع الأصول الثابتة	29862387466.62	32401703038.81
الأصول المتداولة		
مخزونات ومنتوجات قيد الانجاز	194058.58	2658121.72
الزبائن	6805182520.03	7666819828.64
مدينين آخرين	2759209570.18	4142709856.77
الضرائب	412853912.60	747634249.87
أموال الخزينة	256018741.59	71831098.90
مجموع الأصول المتداولة	10233458802.98	12631653155.90
مجموع الأصول	40095846269.60	45033356194.71

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء والغاز بسكرة. (الملحق رقم 02)

من خلال جانب الأصول الموضح في الجدول السابق يمكن القيام بالتحليل الأفقي بين سنتي 2021 و2022 بحيث أن سنة 2021 تعتبر سنة أساس بينما سنة 2022 تعتبر السنة المقارنة.

الجدول (02): يوضح التحليل الأفقي لجانب الأصول لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.

الأصول	2021	2022	التغير	التغير %
الأصول الثابتة				
برمجيات المعلومات وما شابهها	1609072.41	1609072.41	0	0
أراضي	14230359.24	14230359.24	0	0
تهيئات وترتيبات أراضي	10378575.26	9991265.97	-387309.29	-3.73
مباني	371255196.59	373069309.91	1814113.4	0.48
منشآت تقنية، معدات وأدوات	23105538902.60	24306780674.42	1201241770	5.19
تثبيتات عينية أخرى	2030331437.85	2058172702.32	27841265	1.37
موجودات قيد الانجاز	4327610620.02	5636416351.89	1308805731	30.24
قروض وأصول مالية	1433302.65	1433302.65	0	0
مجموع الأصول الثابتة	29862387466.62	32401703038.81	2539315570	8.50
الأصول المتداولة				
مخزونات ومنتوجات قيد الانجاز	194058.58	2658121.72	2464063.14	1269
الزبائن	6805182520.03	7666819828.64	861637308	12.66
مدينين آخرين	2759209570.18	4142709856.77	1383500286	50.14
الضرائب	412853912.60	747634249.87	334780337.2	81.08
أموال الخزينة	256018741.59	71831098.90	-184187642.6	-71.94
مجموع الأصول المتداولة	10233458802.98	12631653155.90	2398194350	23.43
مجموع الأصول	40095846269.60	45033356194.71	4937509930	12.31

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء والغاز بسكرة.

نلاحظ من خلال الجدول الذي يوضح التغير في جانب الأصول من الميزانية بين سنتي 2021-2022 أن:

- مجموع الأصول الثابتة تغيرت بالزيادة من سنة 2021 إلى سنة 2022 حيث قدرت ثمن الزيادة الكلية ب 2539315570 دج بنسبة حوالي 8.50 %.

- عناصر الأصول المتداولة تغيرت بالزيادة بقيمة 2398194350 دج بنسبة 23.43 %، إذ نلاحظ أن المخزونات والمنتوجات قيد الانجاز زادت بأكبر نسبة حيث قدرت نسبة الزيادة ب 1269%، كما نلاحظ أن هناك بعض العناصر انخفضت في سنة 2022 بالمقارنة بسنة 2021، لكن هذا الانخفاض لم يؤثر على نشاط المؤسسة، بحيث أن النشاط في 2022 أي مجموع الميزانية ارتفع الى45033356194.71 دج بنسبة تعادل 12.31%.

الفرع الثاني: جانب الخصوم.

من خلال الجدول التالي يمكن القيام بالتحليل الأفقي لجانب الخصوم لميزانية مؤسسة سونلغاز خلال السنوات 2021-2022:

الجدول (03): يوضح جانب الخصوم لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.

وحدة القياس الدينار الجزائري.

الخصوم	2021	2022
رؤوس الأموال الخاصة		
فارق إعادة التقييم	249575342.18	0
النتيجة الصافية	0	1501502742.39
الترحيل من جديد	36775730.75	0
الارتباط بين الوحدات	23944726852.42	21884178342.32
مجموع رؤوس الأموال	24231077925.35	23385681084.71
الخصوم الثابتة		
قروض وديون مالية	348127474.84	352573146.15
مؤونات ومنتوجات مدرجة في الحسابات سلفا	6822961102.71	6598531373.97
مجموع الخصوم الثابتة	7171088577.55	6951104520.12
خصوم متداولة		
الموردون والحسابات الملحقة	1909992778.80	2399762190.80
الضرائب	396061882.35	2467811633.27
ديون اخرى	6387625105.55	9828996765.81
خزينة الخصوم	-	-
مجموع الخصوم المتداولة	8693679766.70	14696570589.88
مجموع الخصوم	40095846269.60	45033356194.71

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء والغاز بسكرة. (الملحق رقم 03)

من خلال جانب الخصوم الموضح في الجدول السابق يمكن القيام بالتحليل الأفقي بين سنتي 2021 و2022 بحيث أن سنة 2021 تعتبر سنة أساس بينما سنة 2022 تعتبر السنة المقارنة.

الجدول (04): يوضح التحليل الأفقي لجانب الخصوم لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.

الخصوم	2021	2022	التغير	التغير %
رؤوس الأموال الخاصة				
فارق إعادة التقييم	249575342.18	0	-249575342.18	-100
النتيجة الصافية	0	1501502742.39	1501502742.39	0
الترحيل من جديد	36775730.75	0	-36775730.75	-100
الارتباط بين الوحدات	23944726852.42	21884178342.32	-2060548510	-8.60
مجموع رؤوس الأموال	24231077925.35	23385681084.71	-845396840	-3.48
الخصوم الثابتة				
قروض وديون مالية	348127474.84	352573146.15	4445671.3	1.27
مؤونات ومنتوجات مدرجة	6822961102.71	6598531373.97	-224429729	-3.28
في الحسابات سلفا				
مجموع الخصوم الثابتة	7171088577.55	6951104520.12	-219984057	-3.06
خصوم متداولة				
الموردون والحسابات	1909992778.80	2399762190.80	48976912	25.64
الملحقة	396061882.35	2467811633.27	2071749751	523
الضرائب	6387625105.55	9828996765.81	3441371660	53.87
ديون اخرى	-	-	-	-
خزينة الخصوم				
مجموع الخصوم المتداولة	8693679766.70	14696570589.88	6002890814	69.04
مجموع الخصوم	40095846269.60	45033356194.71	4937509930	12.31

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء والغاز بسكرة.

من خلال الجدول نلاحظ ان:

- مجموع رؤوس الأموال تراجع بقيمة 845396840 دج أي بنسبة 3.48%.
- مجموع الخصوم الثابتة تراجع بقيمة 219984057 دج أي بنسبة 3.06.%

- قيمة الخصوم المتداولة ازدادت في سنة 2022 بالمقارنة مع سنة 2021 بقيمة 6002890814 دج أي بنسبة 69.04%.

من خلال التحليل الأفقي لميزانية مؤسسة سونلغاز نلاحظ أن جميع عناصر الميزانية من جانب الأصول تتغير بشكل موجب من سنة 2021 إلى سنة 2022، وهذا الشيء مرغوب فيه و مطلوب لتحقيق ما تصبوا إليه هذه المؤسسة بالأخص تلك الزيادة في عناصر الأصول الثابتة والتي تمكن المؤسسة من تحقيق مردودية أحسن و بالتالي أداء مالي جيد أما من جانب الخصوم نلاحظ أن هناك بعض العناصر انخفضت في سنة 2022 بالمقارنة بسنة 2021 لكن هذا الانخفاض لم يؤثر بنشاط المؤسسة بحيث أن مجموع الميزانية ارتفع بسنة 2022 إلى 45033356194.71 أي بنسبة 12.31% .

المطلب الثالث: التحليل الرأسي لميزانية سونلغاز لسنتي 2021–2022.

يتمثل التحليل الرأسي للميزانية بمعرفة نسبة كل عنصر متواجد في الميزانية إلى مجموع أصول من جهة وإلى مجموع خصوم من جهة أخرى، والجداول التالية تبين هذا التحليل.

الجدول (05): يوضح التحليل الرأسي لجانب الأصول لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.

الأصول	2021	%	2022	%
الأصول الثابتة				
برمجيات المعلومات وما شابهها	1609072.41	4.01	1609072.41	3.57
أراضي	14230359.24	0.035	14230359.24	0.031
تهيئات وترتيبات أراضي	10378575.26	0.02	9991265.97	0.02
مباني	371255196.59	0.92	373069309.91	0.82
منشآت تقنية، معدات وأدوات	23105538902.60	57.62	24306780674.42	53.97
تثبيتات عينية أخرى	2030331437.85	5.06	2058172702.32	4.57
موجودات قيد الانجاز	4327610620.02	10.79	5636416351.89	12.51
قروض وأصول مالية	1433302.65	3.57	1433302.65	3.18
مجموع الأصول الثابتة	29862387466.62	74.47	32401703038.81	71.95
الأصول المتداولة				
مخزونات ومنتوجات قيد الانجاز	194058.58	4.83	2658121.72	5.90
الزبائن	6805182520.03	16.97	7666819828.64	17.02
مدينين آخرين	2759209570.18	6.88	4142709856.77	9.19

الضرائب	412853912.60	1.02	747634249.87	1.66
أموال الخزينة	256018741.59	0.63	71831098.90	0.15
مجموع الأصول المتداولة	10233458802.98	25.52	12631653155.90	28.04
مجموع الأصول	40095846269.60	100	45033356194.71	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء و الغاز بسكرة

من خلال الجدول نلاحظ ان:

- في سنة 2021:

نلاحظ أن حساب منشآت تقنية، معدات وأدوات يمثل أكبر نسبة من مجموع الأصول التي تمتلكها المؤسسة، تقدر بقيمة 23105538902.60 دج أي بنسبة 57.62 %.

الأصول الثابتة تحظى بأكبر نسبة من مجموع الأصول حيث بلغت نسبتها 74.47% مما يدل على أن هذه المؤسسة تمتلك ممتلكات ذات وزن وقيمة.

- في سنة 2022:

نلاحظ أن حساب منشآت تقنية، معدات وأدوات يمثل أكبر نسبة من مجموع الأصول التي تمتلكها المؤسسة تقدر ب 53.97% أي ما قيمته 24306780674.42 دج.

الاصول الثابتة تحظى بأكبر نسبة من الاصول حيث بلغت نسبة الاصول الثابتة 71.95% أي ما قيمته 32401703038.81دج.

الجدول (06): يوضح التحليل الرأسي لجانب الخصوم لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022.

الخصوم	2021	%	2022	%
رؤوس الأموال الخاصة				
فارق إعادة التقييم	249575342.18	0.62	0	0
النتيجة الصافية	0	0	1501502742.39	3.33
الترحيل من جديد	36775730.75	0.09	0	0
الارتباط بين الوحدات	23944726852.42	59.71	21884178342.32	48.59
مجموع رؤوس الأموال	24231077925.35	60.43	23385681084.71	51.92
الخصوم الثابتة				
قروض وديون مالية	348127474.84	0.86	352573146.15	0.78

مؤونات ومنتوجات مدرجة في الحسابات سلفا	6822961102.71	17.01	6598531373.97	14.65
مجموع الخصوم الثابتة	7171088577.55	17.88	6951104520.12	15.43
خصوم متداولة				
الموردون والحسابات الملحقة	1909992778.80	4.76	2399762190.80	5.32
الضرائب	396061882.35	0.98	2467811633.27	5.47
ديون أخرى	6387625105.55	15.93	9828996765.81	21.82
خزينة الخصوم	–	–	–	–
مجموع الخصوم المتداولة	8693679766.70	21.68	14696570589.88	32.63
مجموع الخصوم	40095846269.60	100	45033356194.71	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء و الغاز بسكرة.

نلاحظ من خلال الجدول أن:

في سنة 2021:

- الخصوم الثابتة تحظى بأقل نسبة من مجموع الخصوم حيث بلغت قيمتها في سنة 2021 ب 7171088577.55دج أي بنسبة 17.88 %، مما يدل أن المؤسسة تمتلك أموال مدة استحقاقها قصيرة، مما يدل على أن المؤسسة ليست قادرة على إقامة الاستثمارات بهذه الأموال.

في سنة 2022:

- تحظى الخصوم الثابتة بأقل نسبة من مجموع الخصوم حيث بلغت نسبة الخصوم الثابتة في سنة 2022 ب 15.43% بقيمة 6951104520.12دج، مما يدل على أن المؤسسة ليست قادرة على إقامة الاستثمارات بهذه الأموال.

المبحث الثالث: قياس الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021–2022.

بعد القيام بعملية جمع المعلومات التي تتمثل في الحصول على الكشوف المالية الخاصة بمؤسسة سونلغاز المتمثلة في الميزانية وجدول حساب النتائج نستطيع قياس الاداء المالي لهذه المؤسسة في سنتي 2021-2022 باستخدام النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي، من خلال التطرق الى النقاط التالية:

- حساب النسب المالية خلال سنتين.
- حساب المردودية خلال سنتين.
- حساب مؤشرات التوازن المالي خلال سنتين

المطلب الأول: حساب نسبة السيولة لمؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021–2022.

من خلال الاطلاع على ميزانيات مؤسسة سونلغاز يمكننا حساب نسبة السيولة التالية:

الجدول (07): يوضح نسبة السيولة خلال سنتي 2021-2022.

السنوات / النسب	2021	2022
نسبة السيولة العامة=الأصول المتداولة /ديون قصيرة الأجل	1.17	0.85
نسبة السيولة المنخفضة = الأصول المتداولة– المخزون / ديون قصيرة الأجل	1.17	0.85
نسبة السيولة الحالية = القيم الجاهزة / ديون قصيرة الأجل	0.02	4.88
نسبة سيول الأصل = الأصول المتداولة / مجموع الأصل	0.25	0.28

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء و الغاز بسكرة.

من خلال الجدول نلاحظ أن:

- نسبة السيولة العامة: تكون هذه النسبة في أحسن وضعية عندما تفوق 1.

نلاحظ في سنة 2021 أن هذه النسبة تعادل 1.17 مما يدل على أن الأصول المتداولة قادرة على تغطية ديون قصيرة الأجل أي أن المؤسسة قادرة على سداد ديونها لتحقيق رأس مال عامل ايجابي، أما في سنة 2022 نلاحظ أن هذه النسبة اقل 1، مما يدل أن هذه المؤسسة غير قادرة على تغطية الديون قصيرة الأجل بالأصول المتداولة لذا على المؤسسة مراجعة هيكلها عن طريق زيادة ديونها طويلة الأجل أو تخفيض ديونها قصيرة الأجل وزيادة أصولها المتداولة من جهة أخرى.

- نسبة السيولة المنخفضة: تكون هذه النسبة محصورة بين 0.3 و0.5.

نلاحظ خلال سنتي 2021 و2022 أن هذه النسبة أكبر 0.5 مما يدل على أن المؤسسة في حالة جيدة وقادرة على السداد دون صعوبات، أي أن القيم الجاهزة وغير الجاهزة تساوي نصف الديون القصيرة أو اقل.

- نسبة السيولة الحالية: تكون هذه النسبة اقل من 1، مما يدل على أن الديون قصيرة الأجل مدة استحقاقها تزيد عن أسبوع أو شهر مما يتيح للمؤسسة عدم ترك أموال سائلة بدون استعمالها في أصول أخرى لتحقق مردودية من ورائها.

نلاحظ خلال سنة 2021 أن هذه النسبة تقل عن العدد 1.

أما في سنة 2022 نلاحظ أن هذه النسبة تفوق العدد 1 مما يدل على أن هناك أموال مجمدة كان من الممكن استخدامها في استخدامات أخرى وإعطاء المزيد من العوائد أي القيم الجاهزة تغطي جميع الديون القصيرة، وبقي فائض لم يتم استخدامه.

- نسبة سيولة الأصل: تمكن هذه النسبة في تقييم رأس مال العامل في إجمالي الأصول وتتغير هذه النسبة بتغيير فروع النشاط، فنجدها في المؤسسات التجارية غالبا أكبر من 0.5 ولكي يكون وضع المؤسسة جيدا في هذه الحالة، يجب ان تكون حركة الأصول المتداولة سريعة وتحقق أرباحا.

نلاحظ أن هذه النسبة تقل عن 0.5.

المطلب الثاني: **قياس الأداء المالي للمؤسسة بواسطة المردودية.**

من خلال الاطلاع على ميزانيات مؤسسة سونلغاز يمكن حساب المردودية خلال سنوات الدراسة:

سنلخصها في الجدول التالي:

الجدول (08): مردودية مؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021-2022.

السنة / المردودية	2021	2022
المردودية التجارية = (النتيجة الدورة الصافية / الأصول الثابتة) * 100 %	-4.91	4.63
المردودية الاقتصادية= (نتيجة الدورة الصافية / مجموع الأصول) * 100 %	-3.66	3.33
المردودية المالية=نتيجة الدورة الصافية / الأموال الخاصة	-6.05	6.42

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء والغاز بسكرة.

ملاحظة: النتيجة الصافية لسنة 2021 أخذت من جدول حساب النتائج نظرا لعدم وجودها في ميزانية المؤسسة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

- بالنسبة لمعدلات المردودية التجارية نلاحظ أنها سالبة خلال سنة 2021 بنسبة 4.91 % ويعود هذا السبب إلى النتيجة الصافية سالبة التي حققتها المؤسسة مما يعني أن المؤسسة لم تحقق مردودية خلال سنة 2021، أما خلال سنة 2022 فكانت موجبة ومرتفعة مما يدل على أن المؤسسة قادرة على تحقيق مردودية تجارية، ويعود سبب هذا الارتفاع إلى النتيجة الصافية موجبة التي حققتها المؤسسة.
- بالنسبة للمردودية الاقتصادية فنلاحظ انه خلال سنة 2021 كانت نسبة سالبة وهذا راجع إلى الانخفاض في الفائض الإجمالي للاستغلال التي حققتها المؤسسة خلال هذه السنة، عكس سنة 2022 حيث كانت موجبة.
- بالنسبة للمردودية المالية إذا تعبر عن قدرة مسيري المؤسسة على استخدام الأمثل لمواردها المتاحة وتحقيق الأرباح، حيث كانت المردودية المالية للمؤسسة في سنة 2021 سالبة وهي وضعية غير جيدة للمؤسسة، في حين كانت المردودية المالية خلال سنة 2022 مرتفعة موجبة وهذا ما يدل على مدى مساهمة المسيرين في تحقيق هذه النتيجة الجيدة.

المطلب الثالث: حساب مؤشرات التوازن المالي لسنتي 2021–2022.

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى حساب كل من رأس مال العامل واحتياج رأس مال العامل والخزينة الصافية، كما يلي:

الفرع الأول: رأس مال العامل.

يعتبر مؤشر مهم لمعرفة إذا كانت المؤسسة تحقق توازن مالي في المدى الطويل ام لا والجدول التالي يوضح وضعية هذا المؤشر في مؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021-2022.

الجدول (09): جدول يوضح تغيرات رأس مال العامل خلال سنتي 2021-2022.

وحدة القياس الدينار الجزائري.

السنوات / البيان	2021	2022
الأصول المتداولة	10233458802.98	12631653155.90
الديون قصيرة الأجل	8693679766.70	14696570589.88
رأس المال العامل	1539779034	-2064917430

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء و الغاز بسكرة.

من خلال الجدول نلاحظ أن رأس المال العامل خلال سنة 2021 موجب مما يدل على أن الأموال الدائمة قادرة على تغطية الأصول الثابتة، لكن في سنة 2022 نلاحظ أن رأس المال العامل سالب، وهذا يعني أن الأموال الدائمة لم تغطي الأصول الثابتة أي أن المؤسسة لم تحقق توازن مالي خلال هذه السنة.

الفرع الثاني: احتياج في رأس المال العامل.

ينشأ الاحتياج لرأس المال العامل من عدم قدرة المؤسسة على التوفيق بين دورة الاستغلال والديون قصيرة الأجل، فينشأ خلل في تغطية الأموال المتداولة، والجدول التالي يوضح وضعية هذا المؤشر في مؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021 و2022.

الجدول (10): جدول يوضح تغيرات الاحتياج لرأس مال العامل خلال سنتي 2021-2022.

وحدة القياس الدينار الجزائري.

البيان / السنوات	2021	2022
أصول متداولة (للاستغلال + خارج الاستغلال)	9977440056	1255982205
خصوم متداولة (للاستغلال + خارج الاستغلال)	8693679766.70	14696570589.88
الاحتياج لرأس المال العامل	1283760293	-1344058838

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء والغاز بسكرة.

من خلال الجدول نلاحظ أن الاحتياج لرأس المال العامل لسنة 2021 موجب وهذا يدل على أن المؤسسة لم تتمكن من تغطية جميع احتياجات الدورة الاستغلالية باستخدام موارد الدورة العادية بل تتجاوزها إلى موارد اخرى لذلك يجب على المؤسسة توفير بديل تمويلي لهذا العجز.

أما بالنسبة لسنة 2022 نلاحظ أن الاحتياج لرأس المال العامل سالب، مما يدل على أن المؤسسة تمكنت من تغطية احتياجات دورة الاستغلال باستخدام موارد الدورة العادية، ولم تعتمد على وسائل وموارد مالية اخرى، وهذا نتيجة انخفاض في الاستخدامات الثابتة في المؤسسة عن الموارد الدائمة، وفي هذه الحالة تحقق توازنها المالي دون التأثير السلبي على مردوديتها المالية.

الفرع الثالث: الخزينة الصافية.

تعتبر الخزينة عن مجموع الأموال السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بعد طرح احتياج رأس مال العامل من رأس المال العامل والجدول التالي يوضح وضعية الخزينة خلال سنتي 2021-2022.

الجدول (11): جدول يوضح تغيرات الخزينة الصافية خلال سنتي 2021-2022.

وحدة القياس الدينار الجزائري.

السنوات / البيان	2021	2022
رأس مال العامل	1539779034	-2064917430
الاحتياج لرأس مال العامل	1283760293	-1344058838
الخزينة الصافية	256018741	-720858592

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة توزيع الكهرباء و الغاز بسكرة.

نلاحظ من خلال الجدول أن الخزينة الصافية موجبة في سنة 2021، مما يدل على أن المؤسسة تغطي كامل احتياجاتها أي أن المؤسسة في وضعية مالية جيدة، أما بالنسبة لسنة 2022 فنلاحظ أن الخزينة الصافية سالبة وهذا يدل على أن المؤسسة في وضعية مالية حرجة.

- مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز.

بعد تحليل و دراسة لكل من ميزانية وجدول حسابات النتائج وبالاطلاع على الوثائق المرتبطة بالمؤسسة توصلنا خلال سنة 2021 ان الوضعية المالية للمؤسسة جيدة مما يدل على أن المؤسسة تغطي كامل احتياجاتها عن طريق رأس مال العامل مع وجود فائض قد يوجه لتغطية الالتزامات الجارية ، مقارنة بسنة 2022 كانت الوضعية المالية للمؤسسة وذلك يعود إلى النقص في رأس المال العامل بسبب زيادة في الديون قصيرة الأجل مما أدى إلى عجز الخزينة الصافية، حيث تكمن مسؤولية المدقق في هذه الحالة في إبداء رأيه فني محايد حول وضعية المؤسسة وذلك من خلال تدقيق الكشوف المالية المقدمة له، وعليه التحقق من الأخطاء التي تأثر على تطوير الأنظمة ومن ثم زيادة المردودية ، وتحسين الأداء ، وزيادة الكفاءة والفعالية، بما في ذلك زيادة الأرباح التي يمكن من خلالها تغطية عجز المؤسسة.

كما تبين أن لمؤسسة سونلغاز نقاط قوة وضعف حيث تمثلت نقاط القوة في هذه المؤسسة كما يلي:

- سلامة الكشوف المالية من الميزانية وجدول حسابات النتائج بفضل خبرة وكفاءة الموظفين.
- وجود شروط مسبقة مع الزبائن تفرضها المؤسسة لتفادي مشاكل متعلقة بمساس كيان المؤسسة.
- وجود تنسيق بين المهام والوظائف الخاصة بالمصالح فيما بينها.

-وتمثل نقاط الضعف في خلو المديرية من مصلحة المراجعة والتدقيق.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا التعرف على مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، وذلك من خلال إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي الذي تم بمؤسسة سونلغاز بسكرة، فقمنا بجمع المعلومات و المعطيات و تحليلها وفقا لمتطلبات الدراسة للتعرف على وضعية المؤسسة وأدائها المالي من خلال عرض الكشوف المالية وكذا استخدام المؤشرات المالية التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة ، وقد توصلنا من خلال هذا التحليل إلى نتائج مهمة فيما يخص علاقة تدقيق الداخلي بالأداء المالي، حيث تبين في النهاية أن وجود التدقيق الداخلي بالمؤسسة يعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها و أموالها وتحقيق أهدافها المسطرة.

الخاتمة

تعد وظيفة التدقيق الداخلي من بين الوظائف التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم حركة سير المؤسسة، وذلك عن طريق الاهتمام بشكل رئيسي بمدى التزام العمليات المختلفة بآليات التنفيذ الخاصة بها مما أدى إلى الاهتمام بها من قبل المؤسسات.

حيث أن التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة تقوم بها وحدة مختصة داخل المؤسسة ومستقلة عن مختلف الوظائف الخاضعة للتدقيق، وبما أن غرض التدقيق الداخلي تحسين وزيادة كفاءة المؤسسة لابد من ذكره وربطه بموضوع الأداء المالي باعتبار التدقيق الداخلي أداة رقابية تحسن الأداء المالي للمؤسسات وهذا ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة.

حاولنا معالجة موضوع الدراسة، المتمثل في دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة اقتصادية متمثلة في مؤسسة سونلغاز وحدة بسكرة ومن خلال معالجة إشكالية البحث تم الربط بين الدراستين النظرية و التطبيقية وذلك من خلال الإلمام بجميع المعلومات من كافة النواحي و الإجابة عن الإشكالية، وما لاحظناه من الدراسة الميدانية أن التدقيق الداخلي يساهم بصفة كبيرة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك من خلال مجموعة الخدمات التي يقدمها للمؤسسة فهو يكشف عن المواطن و الحالات التي يتطلب تحسينها و تطويرها من خلال فحصه للكشوف والنسب المالية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية و التطبيقية نوردها حسب التالي:

أولا: نتائج اختبار الفرضيات.

- **الفرضية الأولى:** إجراءات عملية التدقيق هي عبارة عن تخطيط لعملية التدقيق، وفحص وتقييم المعلومات، وعند تخطيط لعملية التدقيق يجب الاهتمام بوضع الأهداف والحصول على المعلومات الكافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي يتم تدقيقها، وكتابة برنامج التدقيق وفي الأخير يتم الحصول على الموافقة من المشرف على قسم التدقيق الداخلي على خطة عمل التدقيق. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى).
- **الفرضية الثانية:** لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة يتم حساب مختلف النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي والتي من خلالها يتم عكس مستوى الأداء المالي في المؤسسة. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية).
- **الفرضية الثالثة:** الدقيق الداخلي يعمل وفق طرق واضحة ومنصوص عليها قانونيا ومبادئ صارمة وصحيحة، يسمح التدقيق الداخلي بتصحيح الانحرافات في قياس الأداء كما يساهم في الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة)..

ثانيا: نتائج الدراسة.

من خلال الدراسة النظرية توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق الداخلي نشاط مستقل واستشاري يقوم به شخص داخل المؤسسة من اجل إبداء الرأي وسلامة الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل أنواع الغش.
- تكمن أهمية التدقيق الداخلي في مجموعة من الخدمات التي يقدمها للمؤسسة.

- يؤثر التدقيق الداخلي على الإجراءات والمهام الإدارية داخل المؤسسة.
- تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها للقيام لمهمتها على أكمل وجه.
- المدقق داخلي ملزم بتطبيق المعايير المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها.
- يساهم التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي.
- الأداء المالي وسيلة حتمية لقياس الوضعية المالية لمختلف المؤسسات حساب مؤشرات التوازن المالي.

من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا إلى النتائج التالية:

- يساعد التحليل الأفقي في مؤسسة سونلغاز على معرفة مدى تطبيق الإدارة الهادفة للتوسع على مدى معين، من خلال تحديد نسبة التغير في كل حساب من سنة إلى أخرى.
- أن استخدام التحليل المالي للمؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية (التوازن المالي، السيولة)، بالإضافة إلى قياس المردودية من مؤشرات الربحية، وهذا يدل على التأثير الايجابي على الأداء المالي.
- من خلال حساب نسبة السيولة يظهر أن مؤسسة سونلغاز تتمتع بوضعية مالية جيدة تمكنها من تحقيق كافة الأهداف التي ترغب في تحقيقها.
- وجود علاقة طردية بين التدقيق الداخلي والأداء المالي من خلال ان اجراءات التدقيق الداخلي تساهم في عرض نقاط القوة والضعف للأداء المالي وبالتالي تحسينها
- تعرف مؤسسة سونلغاز بسكرة بوضعية مالية مقبولة وذلك نتيجة مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.

ثالثا: التوصيات.

من خلال ما جاء في هذه الدراسة وبناءا على النتائج المتوصل إليها سيتم محاولة طرح بعض المقترحات والتوصيات:

- يجب على المؤسسة أن تدرج وظيفة التدقيق الداخلي أكثر من خلال تزويد المؤسسة بمدققين مؤهلين وذوي خبرة.
- خلق ثقافة الكل مراقب والكل يراقب داخل المؤسسة.
- محاولة إعطاء أهمية كبيرة لاستقلالية وظيفة التدقيق عن باقي الوظائف في المؤسسة من اجل المصداقية في أداء مختلف المهام.
- على الإدارة العليا ومختلف الموظفين الإدراك التام بأهمية التدقيق الداخلي.
- ضرورة اشتمال التدقيق الداخلي على مهمات تساعد على تحسين الأداء المالي، من خلال الرفع من كفاءة إدارة الخزينة، وذلك بالتأكد من التقليل من مخاطر السيولة.
- الإفصاح الكافي عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الوضع المالي للمؤسسة، ضروري وهذا سيساعد على تقييم الأداء المالي في المؤسسة.

- ضرورة التنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي والوظائف الأخرى لمؤسسة سونلغاز بسكرة.

رابعا: آفاق الدراسة.

حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة هذا الموضوع في حدود الإشكالية المطروحة وحسب المعلومات والمعطيات المتوفرة والتي أمكن الحصول عليها، ومنه لا يمكن اعتبار هذه الدراسة قد أحاطت بكل جوانب الموضوع وبكل أبعاده، لأنه تبقى بعض النقاط تستدعي فتح أبواب وآفاق علمية جديدة ولهذا الصدد نقترح عدد من المواضيع التي يمكن أن تشكل مواضيع مستقبلية:

- ❖ مدى استقلالية المدقق الداخلي داخل المؤسسة الجزائرية.
- ❖ دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- ❖ دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الكشوف المالية.

الفهرس

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
الاهداء	
الملخص	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة	أ-د
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي والأداء المالي	
تمهيد الفصل	6
المبحث الأول: التدقيق الداخلي	7
المطلب الأول: مفهوم التدقيق	7
المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي	9
المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي	13
المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي	17
المطلب الأول: اساسيات الأداء المالي	17
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي	20
المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء المالي	21
المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي	32
المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية	32
المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي	33
المطلب الثالث: تدقيق الحسابات والأداء المالي	34
خلاصة الفصل	35

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز –فرع بسكرة–	
تمهيد الفصل	40
المبحث الأول: تقديم المؤسسة	41
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز	41
المطلب الثاني: نشاط مؤسسة سونلغاز	42
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية بسكرة.	43
المبحث الثاني: التدقيق الداخلي لميزانية مؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022	47
المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز	47
المطلب الثاني: التحليل الأفقي لميزانية سونلغاز لسنتي 2021 -2022	52
المطلب الثالث: التحليل الرأسي لميزانية سونلغاز لسنتي 2021 -2022	56
المبحث الثالث: قياس الأداء المالي لمؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022	59
المطلب الأول: حساب نسبة السيولة لمؤسسة سونلغاز خلال سنتي 2021-2022	59
المطلب الثاني: قياس الأداء المالي للمؤسسة بواسطة المردودية	60
المطلب الثالث: حساب مؤشرات التوازن المالي لسنتي 2021 -2022	61
خلاصة الفصل	64
الخاتمة	68
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمة المراجع

قائمة المراجع والمصادر

أولا: الكتب

1- أحمد حلمي جمعة. (2009). الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد. عمان: دار صفاء.

2- احمد كمال ابو ماضي. (2018). بطاقة الاداء المتوازن كأداة لتقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية. فلسطين: مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع.

3- امين السيد احمد لطفي. (2005). مراجعة وتدقيق نظم المعلومات. مصر: الدار الجامعية للنشر.

4- السعيد فرحات جمعة. (2000). الاداء المالي لمنظمات الاعمال. رياض: دار المريخ.

5- تامر مزيد رفاعة. (2017). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. عمان الأردن: دار المناهج.

6- خلف عبد الله الوردات. (2017). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA. عمان: الوراق.

7- خميسي شيحة. (2010). التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة. الجزائر: دار هومة للطباعة.

8- داوود يوسف صبح. (2010). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية. بيروت–لبنان: اتحاد المصارف العربية.

9- رضا خلاصي. (2013). مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة. الجزائر: دار هومة.

10- زاهر عطا الرمحي. (2017). الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية. عمان: دار المأمون.

11- زغيب مليكة، وبوشنقير ميلود. (2010). التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

12- عبادة ابراهيم عبد الحميد. (2008). مؤشرات الاداء في البنوك الاسلامية. الاردن: دار النقاش للنشر والتوزيع.

13- عبد الرحمان توفيق. (2014). الرقابة المالية والتدقيق الداخلي. مصر: خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة.. بميك.

14- عبد الوهاب نصر، والسيد شحاتة شحاتة. (2006). الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال. الاسكندرية: الدار الجامعية.

15- علاء فرحان طالب، وايمان شيحان المشهداني. (2011). الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي. عمان: دار الصفاء.

16- علي خلف عبد الله، ووليد ناجي الحيالي. (2015). التحليل المالي للرقابة والكشف عن الانحرافات. عمان: مركز الكتاب الأكاديمي للنشر.

17- مبارك لسلوس. (2012). التسيير المالي. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

18- محمد السيد سرايا. (2002). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي. الاسكندرية: دار المعرفة الجامعية.

19- محمد الصيرفي. (2014). التحليل المالي وجهة نظر ادارية (الإصدار 1). القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع.

20- محمد محمود الخطيب. (2010). الاداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة. الاردن: دار حامد للنشر.

21- محمد مطر، (2006). التحليل المالي والائتماني الاساليب والادوات والاستخدامات العلمية (الإصدار 1). الاردن: دار وائل للنشر.

22- محمد منير شاكر، اسماعيل اسماعيل، وعبد الناصر نور. (2008). التحليل المالي مدخل لصناع القرار (الإصدار 3). عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

23- مدحت ابو النصر. (2008). الاداء الاداري المتميز. القاهرة: المجموعة العربية للنشر.

24- ناظم حسن عبد السيد. (2009). محاسبة الجودة مدخل تحليل. عمان: دار الثقافة.

25- نعيم نمر داوود. (2012). التحليل المالي دراسة نظرية تطبيقية (الإصدار ط 1). الاسكندرية، مصر: دار المستقبل للنشر والتوزيع.

26- وائل محمد صبحي ادريس، وطاهر محسن منصور الغالبي. (2009). اساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوازن. عمان: دار وائل.

27- وصفي الكساسبة. (2011). تحسين فاعلية الاداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات. الاردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

28- وليد ناجي الحيالي، ومجدي احمد الجعبري. (2019). التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير ودورهما في نجاعة التسيير المؤسسات الاقتصادية بين الواقع، المعوقات، الآفاق. الجزائر: سامي.

ثانيا: المقالات

1- دادن عبد الغني. (2006). قراءة في الاداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية. مجلة الباحث. جامعة ورقلة.

2- السعبري ابراهيم عبد موسى عائد مردان. (2005). القيمة العادلة وتأثير استعمالها في المؤشرات الاداء المالي في المصاريف التجارية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية.

3- زهرة عباس، ونجوة بن عويدة. (2022). التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات. مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال.

4- شريف عياظ، وعبد المالك مهري. (2013-2011). تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام مؤشر قياس المردودية. مجلة الحقوق والعلوم الانسانية. الجلفة- الجزائر: جامعة زيان عاشور.

5- عبد الوهاب دادن، ورشيد حفصي. (2014). تحليل الاداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام التحليل العاملي التمييزي (ADF) خلال الفترة 2006،2011. مجلة الواحات للبحوث والدراسات (2). غرداية: جامعة غرداية.

6- هواري سوسي. (2010). دراسة تحليلية لمؤشرات قياس اداء المؤسسات من منظور خلق القمة. مجلة الباحث (7). الجزائر: جامعة ورقلة.

ثالثا: الرسائل والاطروحات

1- أسماء جعفري. (2019). التدقيق الداخلي المندمج كدمج لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس.

2- أيمن بلخادم، وشمس الدين دايرة. (2020). دور التدقيق الداخلي في رفع الأداء المالي للمؤسسة مذكرة الماستر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

3- بن خروف جليلة. (2009). دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات مذكرة ماجستير. قسم علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، الجزائر: جامعة بوقرة بومرداس.

4- حاج دحو عامر. (2018). التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير، أدرار: جامعة أحمد دراية.

5- سفيان بوفروعة. (2022). نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية مذكرة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة منتوري.

6- شباح نعيمة. (2008). دور التحليل المالي في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الجزائرية مذكرة ماجستير. قسم علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

7- شعبان لطفي. (2004). المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر.

8- مجنح عتيقة. (2006-2005). دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير. جامعة بسكرة.

9- محمد يزيد صالحي. (2016). أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

10- مزغيش عبد الحميد. (2012). تحسين اداء المؤسسة في ظل ادارة الجود الشاملة. مذكرة ماجستير. العلوم التجارية، تخصص تسويق: جامعة الجزائر.

11- نوبلي نجلاء. (2015). استخدام ادوات المحاسبة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية اطروحة دكتوراه. قسم العلوم التجارية، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

رابعا: المؤتمرات والمحاضرات.

1- حاتم قابيل. (2008). المدير العربي والادارة الاستراتيجية (ورقة عمل مقدمة). ملتقى دولي "التخطيط الاستراتيجي وتحسين الاداء المؤسسي (ادوار القيادات الادارية)" (صفحة 97). طنجة، المملكة المغربية.

2- زينة القمري. (2009). مداخلة حول واقع استخدام الاساليب الكمية في تقييم اداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير: جامعة سكيكدة.

3- كماسي محمد الامين، ودادن عبد الغني. (2005). الاداء المالي من منظور المحاكاة المالية. المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات (صفحة 304). ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

4- مشبب بن عياض القحطاني. (2017-2016). قياس وادارة الاداء في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية. المؤتمر الثاني لمعاهد الادارة العامة والتنمية الادارية في مجلس التعاون لدى دول الخليج العربية.

الملحق رقم –01–: تقرير محافظ الحسابات سونلغاز بسكرة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MAITRE : Pr. AHMED GAID NOUREDDINE الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين

COMMISSAIRE AUX COMPTES COMPTABLE محافظ حسابات ومحاسب معتمد

AGREE – EXPERT JUDICIAIRE وسيط قضائي وخبير قضائي

شارع حمودة أحمد بن عبد الرزاق المدعو سي الحواس بسكرة

النقال: 0661.72.05.05

RAPPORT SUR LES INVENTAIRES

DES COMPTES CLIENTS ET FICHIER AUXILIAIRE

AU 31/12/2020

Société Algérienne de distribution de l'électricité et du gaz

Région de distribution centre

Concessions de Distribution Biskra

Direction de Distribution Biskra

Avenu Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA
Tel fax 033.51.90.86
Tel. Mobile 0661.72.05.05
Email : ahmedgaid2000@hotmail.fr

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MAITRE : Pr. AHMED GAID NOUREDDINE الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين

COMMISSAIRE AUX COMPTES – COMPTABLE محافظ حسابات ومحاسب معتمد

AGREE – EXPERT JUDICIAIRE وسيط قضائي وخبير قضائي

شارع حمودة أحمد بن عبد الرزاق المدعو سي الحواس بسكرة

النقال: 0661.72.05.05

Monsieur le Directeur de la Concessions de Biskra.

Nous vous transmettons, ci-après, notre rapport concernant les Inventaires physiques des comptes clients et comptes rattachés ainsi que le Fichier Auxiliaire.

I- Contexte de la mission:

-Cahier de charge 2020 constitué de 10 articles déterminant l'objet de la mission, la nature des prestations, le domaine de la mission et généralement les obligations morales et matérielles des deux parties.

-Convention n° 01/2020 du 20/12/2020 fixant le montant total à payer par la SDC Direction de Distribution-Biskra, dont les conditions sont fermes.

II- Objectifs de notre mission:

Nous sommes chargés d'assurer la mission de :

1. Supervision et validation des Inventaires des comptes :
   - Créances
   - Trésorerie
   - Fichiers auxiliaires et listes jointes des comptes

Le délai des comptes à inventorier est annexé au cahier de charges.

Avenu Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA
Tel fax 033.51.90.86
Tel. Mobile 0661.72.05.05
Email : ahmedgaid2000@hotmail.fr

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MAITRE : Pr. AHMED GAID NOUREDDINE الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين

COMMISSAIRE AUX COMPTES – COMPTABLE محافظ حسابات ومحاسب معتمد

AGREE – EXPERT JUDICIAIRE وسيط قضائي وخبير قضائي

شارع حمودة أحمد بن عبد الرزاق المدعو سي الحواس بسكرة

النقال: 0661.72.05.05

Le suivi sur site de la date de démarrage à la clôture de l'exécution des travaux des inventaires physiques et la détermination des écarts entre soldes physiques et soldes comptables.

- Sont concernés par la certification de la conformité et la sincérité des inventaires de la direction de concessions de Biskra
  - **Division relations commerciales**
  - **Agence commerciale Biskra 1**
  - **Agence commerciale Biskra 2**
  - **Agence commerciale el alia Biskra**
  - **Agence commerciale Tolga**
  - **Agence commerciale Ouled djellal**
  - **Agence commerciale Doucen**
  - **Agence commerciale Sidi Okba**
  - **Agence commerciale El outaya**
  - **Agence commerciale Ourlal**
  - **Agence commerciale Zeribet el oued**
  - **Agence commerciale Sidi khaled**
  - **Agence commerciale Foughala**
  - **Division des finances et comptabilité.**

3- La réalisation de l'inventaire répond aux dispositions de la note d'inventaire N° 753/DCFG/SADEG et 1107/DCC/SADEG/2020 DU 27/12/2020.

Avenu Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA
Tel fax 033.51.90.86
Tel. Mobile 0661.72.05.05
Email : ahmedgaid2000@hotmail.fr

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MAITRE : Pr. AHMED GAID NOUREDDINE الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين

COMMISSAIRE AUX COMPTES – COMPTABLE محافظ حسابات ومحاسب معتمد

AGREE – EXPERT JUDICIAIRE وسيط قضائي وخبير قضائي

شارع حمودة أحمد بن عبد الرزاق المدعو سي الحواس بسكرة

النقال: 0661.72.05.05

Le planning de ces opérations établit se présente comme suit :

A- AU NIVEAU SERVICES COMMERCIAUX:

Début des opérations : 14/01/2021 à 08 h 00.

Fin des opérations : 14/01/2021 à 16 h 30.

B- AU NIVEAU DIRECTION DE DESTRIBUTION (siège):

Début des opérations : 14/01/2021

Fin des opérations : 20/01/2021

Avenu Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA
Tel fax 033.51.90.86
Tel. Mobile 0661.72.05.05
Email : ahmedgaid2000 *a* hotmail.fr

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MAITRE : Pr. AHMED GAID NOUREDDINE الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين

COMMISSAIRE AUX COMPTES – COMPTABLE محافظ حسابات ومحاسب معتمد

AGREE – EXPERT JUDICIAIRE وسيط قضائي وخبير قضائي

شارع حمودة أحمد بن عبد الرزاق المدعو سي الحواس بسكرة

النقال: 0661.72.05.05

ETAT RECAPITULATIF DES INVENTAIRES

DES COMPTES CLIENTES EXERCICE 2020

N° compte	Total inventaire (DA)	Solde Gestionnaire (DA)	Différence inventaire (DA)	Observations
41100411&41100418	2 922 629 400,64	2 907 112 943,67	12 516 456,97	
4110050	282 213 033,54	281 296 496,23	916 537,31	
416010	123 883 564,66	123 883 564,66	0,00	
41100421&41100428	1 079 804 302,52	1 081 995 685,22	-2 191 382,70	
416011	26 098 646,12	26 098 646,12	0,00	
41100431&41100438	662 995 896,34	662 995 896,34	0,00	
416012	0,00	0,00	0,00	
47972	822 227 990,16	1 098 493 990,93	-276 266 000,77	
41100184	0,00	0,00	0,00	
41100185	5 460 586,85	5 460 586,85	0,00	
41100185	0,00	0,00	0,00	
41100285	19 785 817,49	19 785 817,49	0,00	

Nous vous en souhaitons une bonne réception.

Le Commissaire aux Comptes

Avenu Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA
Tel/fax 033.51.90.86
Tel. Mobile 0661.72.05.05
Email : ahmedgaid2000 *a* hotmail.fr

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MAITRE : Pr. AHMED GAID NOUREDDINE الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين

COMMISSAIRE AUX COMPTES – COMPTABLE محافظ حسابات ومحاسب معتمد

AGREE – EXPERT JUDICIAIRE وسيط قضائي وخبير قضائي

شارع حمودة أحمد بن عبد الرزاق المدعو سي الحواس بسكرة

النقال: 0661.72.05.05

Situation des écarts arrêtée au 31/12/2020

Direction	Nombre articles au 31/12/2020		Ecarts 31/12/2020	
	comptable	physique	positifs	négatifs
Biskra	8015	7485	173	383

Le Commissaire aux Comptes

Avenu Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA
Tel fax 033.51.90.86
Tel. Mobile 0661.72.05.05
Email : ahmedgaid2000 *a* hotmail.fr

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MAITRE : Pr. AHMED GAID NOUREDDINE الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين

COMMISSAIRE AUX COMPTES – COMPTABLE محافظ حسابات ومحاسب معتمد

AGREE – EXPERT JUDICIAIRE وسيط قضائي وخبير قضائي

شارع حمودة أحمد بن عبد الرزاق المدعو سي الحواس بسكرة

النقال: 0661.72.05.05

III-Conclussions :

1. Nous avons constaté le respect de la procédure de prise d'inventaire.
2. La direction de distribution de Biskra a mis en place tous les moyens humains et matériels nécessaires au bon déroulement des opérations d'inventaire, qui se sont effectuées dans de bonnes conditions.
3. Nous avons constate de différence concernant les comptes : 41100411 & 41100418, 41100421 & 41100428, 47972.

Avenu Hamouda Ahmed ben abdrazak BISKRA
Tel/fax 033.51.90.86
Tel. Mobile 0661.72.05.05
Email : ahmedgaid2000 @ hotmail.fr

الملحق رقم -02-: ميزانية الأصول مؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022

.

SOCIETE SONELGAZ-Distribution
CENTRE DD BISKRA

EXERCICE 2022
DATE 45061 39049768541

BILAN ACTIF

Provisoire

ACTIF	note	brut 2022	amort 2022	2022	2021
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		4 827 217,25	3 218 144,84	1 609 072,41	1 609 072,41
Immobilisations corporelles					
Terrains		14 230 359,24		14 230 359,24	14 230 359,24
Agencements et aménagements de terrains		18 237 727,00	8 246 461,03	9 991 265,97	10 378 575,20
Constructions (Batiments et ouvrages		573 433 793,65	200 364 483,74	373 069 309,91	371 255 196,59
Installations techniques, matériel et outillage		39 337 138 205,95	15 030 357 531,53	24 306 780 674,42	23 105 538 902,60
Autres immobilisations corporelles		3 632 106 335,84	1 573 933 633,52	2 058 172 702,32	2 030 331 437,85
Immobilisations en cours		5 636 416 351,89		5 636 416 351,89	4 327 610 620,02
Immobilisations financières					
~~Titres mises en équivalence - entreprises associées~~					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 433 302,65		1 433 302,65	1 433 302,65
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		49 217 823 293,47	16 816 120 254,66	32 401 703 038,81	29 862 387 466,62
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 658 121,72		2 658 121,72	194 058,58
Créances et emplois assimilés					
Clients		8 503 139 492,34	836 319 663,70	7 666 819 828,64	6 805 182 520,03
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		4 159 865 126,90	17 155 270,13	4 142 709 856,77	2 759 209 570,18
Impôts		747 634 249,87		747 634 249,87	412 853 912,60
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		72 490 739,26	659 640,36	71 831 098,90	256 018 741,59
TOTAL ACTIF COURANT		13 485 787 730,09	854 134 574,19	12 631 653 155,90	10 233 458 802,98
TOTAL GENERAL ACTIF		62 703 611 023,56	17 670 254 828,85	45 033 356 194,71	40 095 846 269,60

45061 0

1

الملحق رقم -03: ميزانية الخصوم مؤسسة سونلغاز لسنتي 2021-2022

SOCIETE SONELGAZ-Distribution
CENTRE DD BISKRA

EXERCICE 2022
DATE 45061.39174768515

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		0,00	249 575 342 18
Résultat net		1 501 502 742,39	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	36 775 730,75
compte de liaison**		21 884 178 342,32	23 944 726 852,42
TOTAL CAPITAUX PROPRES		23 385 681 084,71	24 231 077 925,35
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		352 573 146,15	348 127 474,84
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		6 598 531 373,97	6 822 961 102,71
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		6 951 104 520,12	7 171 088 577,55
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 399 762 190,80	1 909 992 778,80
Impôts		2 467 811 633,27	396 061 882,35
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		9 828 996 765,81	6 387 625 105,55
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		14 696 570 589,88	8 693 679 766,70
TOTAL GENERAL PASSIF		45 033 356 194,71	40 095 846 269,60

45061 0

الملحق رقم –04–: جدول حسابات ال نتائج لمؤسسة سونلغاز2021–2022

SOCIETE SONELGAZ-Distribution
CENTRE DD BISKRA

EXERCICE 2022
DATE 45061.39244212955

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Provisoire

	note	2022	2021
Ventes et produits annexes		11 941 156 017,72	13 831 366 330,82
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		11 941 156 017,72	13 831 366 330,82
Achats consommés		- 86 607 637,28	- 62 371 270,25
Services extérieures et autres consommations		- 387 102 267,14	- 362 994 788,94
II - Consommation de l'exercice		- 7 756 624 446,62	- 12 633 962 102,20
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		4 184 531 571,10	1 197 404 228,62
Charges de personnel		- 1 472 958 023,76	- 1 528 660 195,13
Impôts, taxes et versements assimilés		- 161 514 576,98	- 257 819 332,60
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2 550 058 970,36	- 589 075 299,11
Autres produits opérationnels		409 563 299,31	356 425 081,82
Autres charges opérationnelles		- 44 305 533,47	- 60 707 864,67
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 2 471 613 713,25	- 1 688 472 623,10
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 058 984 735,57	522 378 202,28
V - RESULTAT OPERATIONNEL		1 502 687 758,52	- 1 459 452 502,78
Charges financières		- 1 185 016,13	- 8 820 796,62
VI - RESULTAT FINANCIER		- 1 185 016,13	- 8 820 796,62
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		1 501 502 742,39	- 1 468 273 299,40
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		13 409 704 052,60	15 634 035 977,64
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 11 908 201 310,21	- 17 102 309 277,04
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 501 502 742,39	- 1 468 273 299,40
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 501 502 742,39	- 1 468 273 299,40

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية

الرقم : 575 / ك.ق.ت.ت / 2023

بسكرة في : 02 - 05 - 2023

إلى السيد : مدير مؤسسة سونلغاز
بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 – **عبد ربه مروة**

2 – **قويسم ونام**

المسجلان بالسنة : **ثانية ماستر** تخصص : **محاسبة وتدقيق**

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

' دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي "

تحت إشراف : **د/ نوبلي نجلاء**

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

ع/ عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المتعلقة
بالطلبة
د . غربي وهيبة

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 2021 - 12 .....
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): قويسم وئام الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالبة

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 082278784 والصادرة بتاريخ 2018/01/21

المسجل(ة) بكلية / معهد كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير قسم علوم المالية والمحاسبة

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).

عنوانها: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي
دراسة حالة مؤسسة سوذاغاز مع بسكرة

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2023/06/05

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 2020 ... 27 .....
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): عبدلي مروة ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالبة .....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 207181540 والصادرة بتاريخ 2021/11/04

المسجل(ة) بكلية / معهد كلية علوم اقتصادية قسم علوم المالية والمحاسبة

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).

عنوانها: دور تدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز فرع بسكرة

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/05

توقيع المعني (ة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

بسكرة في: 2023/06/07

إذن بالطبع

أنا الممضي أسفله الأستاذ (ة): لوناس دحلاك

الرتبة: أستاذ محاضر أ

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر للطلبة :1 عبد لية مروة 2 فويسم وئام

الشعبة: **العلوم المالية والمحاسبة**

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

دراسة حالة مؤسسة سوداغاز فرع - بسكرة -

أرخص بطبع مذكرة الماستر المذكور.

الأستاذ المشرف **رئيس القسم**