الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة . **التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير .**

الموضوع :

دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

{دراسة ميدانية بمؤسسة سوناطراك فرع – "مركب GP1Z" – أرزيو }

من إعداد الطالبة :

غادة بوقرطابة

تحت إشراف الأستاذ :

موزاوي عبد القادر

01	الطيب معارفية	أستاذ محاضر أ.	جامعة مستغانم	رئيسا
02	عبد القادر موزاوي	أستاذ محاضر أ.	جامعة مستغانم	مشرفا ومقررا
03	عبد اللطيف عثمان	أستاذ محاضر ب.	جامعة وهران 2.	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2022 - 2023

﴿...وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾

صدق الله العظيم

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.

ولا تطيب الاخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك.

إلى من تألمت قبل ألمنا وفرحت قبل فرحنا إلى من ساندتني يوم ضعفي وشاركتني همي و حزني ،إلى من سقتني الحب في صغري حتى أرتوت منه عروق جسدي، إلى من أيقظت ليلها لراحتنا وسهرت على سعادتنا وكانت بمثابة المشعل الذي يترقب خطواتنا وحلمت دوما أن نكون في أعلى المراتب؛ إليك ننحني

إرضاء وأقول شكرا لك يا جنتي **"أمي العزيزة"**.

إلى من أشعل لي أول شمعة، إلى عبق طفولتي، إلى دفئ حياتي ،وأريج شبابي، إلى ملجئي وملاذي، إلى من تحمل كل لحظة ألم في حياتي وحولها إلى لحظة فرح ، الى نور عيني الذي نور درب حياتي والذي منحني محبة العلم والدين والناس، الى من بذل النفس والنفيس من اجل اسعادي الى من اعتبره قدوتي في الحياة وزادي.

إلى حبيبي وروح قلبي **"أبي الغالي"**

إلى من هم أغلى من عمري وروحي إلى من يقاسمونني جدران بيتي إخوتي حفظهم الله، **"أنور و خولة "**.

إلى صديقة عمري و رفيقة دربي إلى من ساندتني طول الطريق، إلى من تقاسمت معي جهد هذا العمل، إلى من تدعمني و تشجعني، ابنة عمتي **"سمية"**

إلى روح خالتي الغالية **"كريمة"** ،إلى جميع أفراد عائلتي قلبا وحدما و وفاءا **"بوقرطاية ،جلطي"**

إلى جميع الأصدقاء و الزملاء الذين تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء .

إلى كل عزيز على قلبي من قريب أو من بعيد .

إلى كل من علمني حرفا أهدي له ثمرة جهدي .

الشكر و العرفان

الحمد لله حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه الحمد لله الذي وفقني لإنهاء هذا العمل المتواضع ووقوفا عند قول النبي عليه الصلاة والسلام: " من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

أخص بالشكر الخالص والامتنان الأكمل والأتم والثناء الأعم الأستاذ المشرف **"موزاوي عبد القادر"** الذي قبل تواضعا وكرامة الاشراف على هذا العمل .

أتقدم بجزيل الشكر لمن أحاطنا بتوجيهاته وسقانا من بحار علمه واستفدنا من خلقه الى جميع أساتذتي فجزاهم الله عنا خير الجزاء،

يكفي من الحياة صديق قريب مخلصا صالحا يقف بجانبك، ويشد عضدك شكرا لك **"بن خدة بن عودة"**

شكرا للسيد **"بلخادم مصطفى وزوجته"** على الفرصة التي قدمت لي من طرفهم لن أنسى لكم هذا المعروف ما حييت، بارك الله في أعماركم وذرياتكم.

كما أتقدم بالشكر والعرفان لكل عمال مؤسسة سوناطراك (**مركب** GP1Z) دائرة المالية بالأخص مصلحة الاعلام والتسيير "منال فاطمة نذير رفيق" على مساعدتهم ، وتحت اشراف نعمّ السيد رئيس المصلحة **"سطيلة محمد"**.

إلى أصدقائي وكل من وقف بجانبي .

إلى كل من مهد لي طريق العلم .

فلهم جميعا من الشكر أجزله ، ومن الامتنان أتمه، ومن الاعتراف أكمله.

الملخص

الملخص.

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التعرف على أهم جوانب التدقيق الداخلي والأداء المالي، فالتدقيق الداخلي وظيفة تساعد ادارة المؤسسة على تطبيق اجراءاتها وسياساتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفاعلية، كما أن تقييم الاداء المالي يسمح لنا بقياس الوضعية المالية للمؤسسة، من خلال فحص القوائم المالية وكذا تحليل نتائج النسب والمؤشرات المالية للتوازن المالي.

وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها الدور الذي يؤديه قياس الأداء المالي في المؤسسة يسمح ويوضح المكانة التي وصلت اليها المؤسسة، والذي يبين المركز المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي، الأداء المالي.

Résumé:

Cette étude vise à déterminer le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la performance financière de la base économique, et à travers l'identification des aspects les plus importants de l'audit interne et de la performance financière, L’audit interne fonction aide les procédures d'application de gestion d'entreprise, des politiques et à atteindre ses objectifs de manière efficiente et efficace, et que l'évaluation de la performance financière nous permet la mesure de la situation financière de l'institution, à travers l'examen des états financiers ainsi que l'analyse des résultats de l'équilibre des ratios financiers.

Cette étude a rejoint les résultats les plus importants du rôle joué par la mesure de la performance financière de l'organisation permet illustre la position atteinte par l'institution. Ce qui montre la situation financière de l'institution.

Mots-clés : audit interne Performance financière.

الفهرس

1) فهرس المحتويات:

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	-
الشكر و التقدير	-
الملخص	-
فهرس المحتويات	ا-ا
قائمة الجداول	ا
قائمة الاشكال	ا
مقدمة	أ-ث
الفصل الأول : الاطار النظري للتدقيق الداخلي	
تمهيد الفصل الأول	02
المبحث الأول : مدخل الى التدقيق الداخلي	03
المطلب الأول: التطور التاريخي و مفهوم التدقيق الداخلي	05-03
المطلب الثاني : أهمية و اهداف التدقيق الداخلي	07-05
المطلب الثالث : أنواع و وظائف التدقيق الداخلي	10-08
المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي	11
المطلب الأول : معايير و صلاحيات التدقيق الداخلي	13-11
المطلب الثاني : أدوات التدقيق الداخلي	18-13
المطلب الثالث : مراحل التدقيق الداخلي	20-18
خلاصة الفصل الأول	21
الفصل الثاني : عموميات حول الأداء المالي	
تمهيد الفصل الثاني	23
المبحث الأول : ماهية الأداء المالي	24
المطلب الأول : مفهوم الأداء المالي	24
المطلب الثاني : أهمية و خصائص الأداء المالي	25
المطالب الثالث : أهداف الأداء المالي	26
المبحث الثاني : أسس الأداء المالي	27
المطلب الأول : معايير الأداء المالي	28
المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في الأداء المالي	29
المطلب الثالث : أساليب قياس الأداء المالي	38-31
المبحث الثالث : علاقة التدقيق الداخلي و مساهمته بتحسين الأداء المالي	38

المطلب الأول : دور التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الأداء المالي	39
المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات	39
المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في قياس الكفاءة و الفعالية	40
خلاصة الفصل الثاني	41
الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمؤسسة سوناطراك فرع (مركب GP1Z)	
تمهيد الفصل الثالث	
المبحث الأول : ماهية المؤسسة الأم سوناطراك SONATRACH	45
المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة	46-45
المطلب الثاني : تصنيف سوناطراك العالمي و مكانتها في اقتصاد الجزائر	47
المطلب الثالث : المهام الرئيسية لسوناطراك	48
المبحث الثاني : عرض (مركب GP1Z)	49
المطلب الأول : التعريف بالمركب .	49
المطلب الثاني : بطاقة تقنية حول المركب	50
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمركب GP1Z	51
المبحث الثالث : تحضير و اعداد الميزانية التقديرية في (مركب GP1Z)	52
المطلب الأول : المراحل الأولية للميزانية	57-53
المطلب الثاني : تنفيذ مراقبة الميزانية	57
المطلب الثالث : مثال حقيقي للميزانية في (مركب GP1Z)	62-58
خلاصة الفصل الثالث	65
الخاتمة العامة	68-67
قائمة المراجع	72-70
الملاحق	73

2) قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	أهداف التدقيق الداخلي.	07
2	رموز لخرائط التدفق.	17
3	العوامل المؤثرة في الأداء المالي.	30
4	العلاقة بين التدقيق الداخلي و الأداء المالي.	35
5	هيكل مؤسسة سوناطراك.	46
6	هيكل مركب GP1Z.	51
7	نظام الميزانيات.	57

3) قائمة الجداول:

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	عوامل تغير رأسمال.	**36**
2	أهم أحداث مركب GP1Z.	**49**
3	جدول الميزانية التقديرية للاستغلال مركب GP1Z.	**56-53**
4	جدول ميزانية التقديرية للاستثمار مركب GP1Z.	**56**
5	جدول مصاريف الاستغلال مركب GP1Z لسنة 2020.	**63**

المقدمة العامة

1. المقدمة .

إن المؤسسة هي نواة النشاط الاقتصادي في العالم، حيث تتضمن مجموعة من العناصر المادية

والبشرية، وذلك لتحقيق الأهداف التي انشات من أجلها، ونتيجة للتطورات والتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال والتحول نحو الاقتصاد القائم على المنافسة أصبحت هذه الأخيرة تشكل خطر على بقاء واستمرار هذه المؤسسات، وذلك للتقدم العلمي والتكنولوجي واتساع دائرة المنافسة وعدم اليقين الاقتصادي، حيث أصبح استمرار هذه المؤسسات يعتمد على مدي قدرتها على البروز وتحقيق أهدافها ويرتبط هذا بتحقيقها للأداء المالي الجيد من خلال التعديل والتصحيح الاستراتيجي وترشيد استخدام الموارد المتاحة والاعتماد على المؤشرات المالية لمعرفة درجة الأمان لذي المؤسسة واتخاذ القرارات الإدارية والتمويلية والاستثمارية، من أجل الوصول أو تحقيق أداء مالي المطلوب.

ونتيجة للأزمات والفضائح المالية التي شهدها العالم والتي أدت إلى انهيار بعض الشركات الكبرى الرائدة، وهدا بسبب التضليل وضعف أنظمة الرقابة ما ساهم في انهيارها وعدم قدرتها على الاستمرار إضافة إلى مختلف المخاطر والتهديدات التي تواجه الشركات من بيئتها الداخلية والخارجية، بسبب التغير في بيئة الأعمال والاتجاه نحو الأنظمة الاقتصادية القائمة على المنافسة، وكذلك كبر حجم المؤسسة وتعقد نشطاها ومن هنا ظهرت حاجة المؤسسة إلى التدقيق الداخلي والاهتمام به لتوجيه عملياتها نحو النجاح، من خلال تقيم مختلف العمليات الإدارية والتشغيلية والمالية، وكذلك وضع إجراءات رقابية ومعرفة مدى التزام بالسياسات والاستراتيجيات الموضوعة.

إن للتدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤسسات، وذلك من خلال فحص وتقييم أنظمة الرقابة داخل الشركة وتقييم مختلف العمليات والنشاطات الإدارية والتشغيلية والمالية والعمل على تحسينها وتدنية المخاطر والحد منها ، إضافة إلى توفير المعلومات للإدارة حول استراتيجيات والسياسات المتبعة ومدى تحقيقها للأهداف الموضوعة، وكذلك العمل على تحقيق الكفاءة والفعالية داخل الشركة، لهذا فان للتدقيق الداخلي له علاقة بالأداء المالي لشركة وأنهما مرتبطان وأن التدقيق الداخلي دعما للمؤسسة من أجل تحسين أداءها المالي ما يجعلها قادرة على المنافسة والاستمرار في نشاطها.

أولا : إشكالية الرئيسية .

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسة كما يلي :

كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ؟

و للإجابة عن الإشكالية الرئيسية نطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- ماذا نقصد بالتدقيق الداخلي و فيما تكمن أهميته ؟
- ما المقصود بالأداء المالي ؟ و ماهي مؤشراته ؟
- ما مدى اهتمام المدقق الداخلي بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ما مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي والكفاءة المهنية للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ؟

ثانيا : فرضيات الدراسة .

من خلال إشكالية الموضوع و التساؤلات الفرعية قمنا باقتراح الفرضيات التالية :

- **الفرضية الرئيسة :**
  - ❖ نعم يساهم دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية .
- **الفرضيات الفرعية :**

- التدقيق الداخلي نشاط مستقل داخل المؤسسة يهدف الى تدقيق المعاملات المالية و المحاسبية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة.
- تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم وظائف المؤسسة الاقتصادية .
- الأداء المالي أداة للتعرف على الوضع المالي للمؤسسة .
- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال اتخاذ القرارات و قياس الكفاءة و الفعالية .

ثالثا : أهمية الدراسة .

تكمن أهمية الموضوع في إظهار دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك لأثره ودوره في اكتشاف النقائص، باعتبار أن التدقيق الداخلي من شانه ان يساهم في اتخاذ القرارات المالية التي تصب في مصالح المؤسسة.

رابعا : أسباب اختيار الموضوع .

لا يكمن اختيار هذا الموضوع بمحض الصدفة و انما يعود هذا الاختيار لعدة دوافع مبررات يمكن حصرها في ما يلي :

- **أسباب ذاتية :**
  - ✓ ارتباط موضوع الدراسة بالتخصص الجامعي " التدقيق ومراقبة التسيير ".
  - ✓ الفضول العلمي و الرغبة في تحليل هذا الموضوع من الناحية النظرية و التطبيقية .
- **أسباب موضوعية :**
  - ✓ حاجة المؤسسات بشكل عام و المؤسسات الجزائرية بشكل خاص إلى التدقيق الداخلي نتيجة للدور الفعال الذي يلعبه داخل المؤسسة قصد تحسين الأداء المالي.
  - ✓ إيجاد وسيلة لحماية ممتلكات المؤسسة، والعمل على توفير معلومات دقيقة وصحيحة عنها.

خامسا : الدراسات السابقة .

- ❖ بلال عيمون **"دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "** دراسة حالة شركة الخزف الصحي SCS - الميلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة جيجل،2016، وتهدف هذه الدراسة الى:

- التعرف على الإطار النظري للتدقيق الداخلي.
- التعرف على المؤشرات وكيفية تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.
- معرفة أهمية التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية وعلاقته بالأداء المالي
- توضيح وبيان مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركة الخزف الصحي بالميلية.

ومن أهم النتائج المتوصل اليها:

1) للتدقيق الداخلي دورا هاما داخل الشركة من خلال تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

2) يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من ادلة الاثبات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة ومن خارجها.
3) التدقيق الداخلي وظيفة حديثة النشأة في شركة الخزف الصحي .
4) هناك تحسن في الأداء المالي لشركة بعد انشاء مصلحة التدقيق وكان له دور في رفع من أدائها المالي.

❖ دراسة حمو حفيظة، **"دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية"**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام ، مستغانم مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق و مراقبة التسيير فرع علوم مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017 /2018.

والتي توصلت فيها إلى ما يلي:

- التدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية، كما أن تقييم الأداء يسمح لنا بالكشف عن بعض المشاكل ونقاط الضعف التي تواجه الأهداف المسطرة لدى المؤسسة، إضافة الى الدور الفعال عن الذي يؤديه تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية والمكانة التي وصلت إليها المؤسسة.

❖ قسيمة اكرام، **"دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية"**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، بسكرة 2016 ، وتهدف هذه الدراسة الى:

- التعرف على الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
- التعرف على الوسائل والإجراءات التي يتبعها المدقق الداخلي أثناء أداء لمهمته.
- كشف الصعوبات التي تعرقل سير مهمة التدقيق الداخلي.

ومن أهم النتائج المتوصل اليها:

- حتي يكون المدقق الداخلي مستقلا وموضوعيا في عمله يجب ان يكون التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يدققها.
- التحليل المالي وسيلة أساسية تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات صائبة تحسن الأداء المالي.

❖ نسرين رايس حنان حمزة، "دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي"، دراسة حالة مؤسسة الاسمنت تبسة - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د) تحصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة العربي التبسي، 2017.

وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة ورقابة أولية تسبق التدقيق الخارجي.
- يساهم التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.
- يجب أن يكون المدقق الداخلي فطنا وذو نظرة مستقبلية.

سادسا : حدود الدراسة .

- **الحدود المكانية :** القيام بالدراسة الميدانية بمؤسسة سوناطراك (مركبGP1Z) أرزيو-وهران .
- **الحدود الزمانية :** امتدت فترة التربص الميداني خلال شهر مارس وأفريل2023 .

سابعا : المنهج المتبع في الدراسة .

اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي والذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع من أجل تكوين صورة متكاملة حور الظاهرة المدروسة وذلك بالاعتماد على كتب والمذكرات والمجالات، أما الجانب التطبيقي فقد تم استخدام منهج دراسة حالة، وذلك بالاعتماد على المقابلة والوثائق الداخلية.

ثامنا : هيكل الدراسة.

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات ولتحقيق الأهداف المتبقات من الموضوع، قمنا بتقسيم هذا الأخير إلى 3 فصول، فصلين لدراسة الجانب النظري وفصل لدراسة الجانب التطبيقي، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة.

قمنا بتقييم الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان الإطار النظري لوظيفة التدقيق الداخلي إلى مبحثين، تعلق المبحث الأول بمدخل الى التدقيق الداخلي أما المبحث الثاني فتناولنا فيه أساسيات التدقيق الداخلي.

بينما قدم الفصل الثاني بعنوان عموميات حول الأداء المالي وجاء تقييمه إلى 3مباحث، يتناول المبحث الأول ماهية الأداء المالي، فيما يعالج المبحث الثاني أسس الأداء المالي، و المبحث الثالث حول علاقة التدقيق الداخلي ومساهمته بتحسين الأداء المالي.

بينما الفصل الثالث الذي خصصناه للدراسة الميدانية و الذي جاء تحت عنوان دراسة ميدانية بمؤسسة سوناطراك فرع (مركب GP1Z)، فقد قسمناه الى 3مباحث المبحث الأول المعني بتقديم عام حول مؤسسة سوناطراك، و المبحث الثاني بعرض المركب محل الدراسة (مركب GP1Z)، أما المبحث الثالث اختص بتحضير واعداد الميزانية التقديرية في (مركب GP1Z).

الفصل الأول

المبحث الأول : مدخل الى التدقيق الداخلي .

المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي .

تمهيد:

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا داخل المؤسسة ، ويعد نشاطه أهم مكونات التنظيم ،جاء نتيجة للنمو المتزايد في أنشطة أعمال المؤسسات و زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرفه ،لكونه يؤمن حماية الموارد من الهدر و الضياع و سوء الاستعمال ، و يوفر بيانات يمكن الاعتماد عليها ، ويعمل من خلال إدارة الى رفع الكفاءة و الفعالية الاقتصادية للأداء ، و يؤكد للإدارة مدى التزام العاملين بالأنظمة و التعليمات و الإجراءات التي وضعتها الإدارة العليا لمنع حالات الغش و التلاعب بأملاكها و تفادي الأخطاء المحاسبية التي يمكن لها ان تمس باستقرارها فهو نشاط يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها .

ومن هنا سوف نتطرق الى الفصل الأول :

- **الإطار النظري لوظيفة التدقيق الداخلي .**

وقسمنا هذا الفصل إلى مبحثين هما :

- **المبحث الأول : مدخل إلى التدقيق الداخلي .**
- **المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي .**

المبحث الأول : مدخل الى التدقيق الداخلي .

يعتبر التدقيق الداخلي أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات، والتي تهدف الى تلبية حاجيات الافراد و أصحاب المصالح ، وقد تطورت مهنة التدقيق الداخلي بحيث كانت قديما تعتبر أداة لكشف الغش و الاحتيال لتتحول و تصبح اجراء رقابي لفحص وتقييم كفاءة الإدارة، من خلال صحة و سلامة القوائم المالية.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق الداخلي و مفهومه .

لقد أدى التطور العلمي و التكنولوجي الذي عرفه العالم إلى تغيرات هائلة على مستوى المنشآت الاقتصادية مما أظهر الحاجة الماسة الى التدقيق الداخلي، حيث يعتبر من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة في التأكد من مدى فعالية الإجراءات التي تطبق داخل المؤسسة .

أولا: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي .

لقد كان للتدقيق الداخلي خلال القرنين الماضيين أثر واضح على العمليات المالية، حيث ازدادت أهميتها خلال نصف القرن الماضي من حاجة الانسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

ولما كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي.

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين **(Institute Of InternatAvditors –IIA)** في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته.

وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، حيث تم في عام معهد المدققين الداخليين، **(IIA)** 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صدرت عن وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي، وفي عام 1974 تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعماله وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978.

وبحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة عام 1988 .[1]

[1] خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية IIA**،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة01، عمان، الأردن، 2017، ص21-22.

أما في الجزائر مرت مهنة التدقيق الداخلي بعدت مراحل يمكن ذكرها فيما يلي:

- قبل الاستقلال: كانت مهنة التدقيق خاضعة لقانون المستعمر الفرنسي.

- غداة الاستقلال : كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل على مستوى التنظيم والتسيير وعلى مستوى التأطير والكفاءات، وظلت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات ايفيان والقانون الأساسي (les **accords d'Evian et la loi fondamentale).**

-التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين1969_1980:

بدأ تاريخ التدقيق في الجزائر في سنة 1969 وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة المؤسسات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

- التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1980-1988:

بعد الصدمة البترولية التي أصابت اسعار البترول تبين عدم نجاعة الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر إنشاء مجلس المحاسبة .

-التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1988-2010 :

إن تطور تدقيق الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليه في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988.

- التدقيق في الجزائر في الفترة 2010-2017:

خلال هذه الفترة صدرت عدة نصوص تشريعية قانونية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات متعلقة بشروط وكيفيات ممارسة المهنة ومنها القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 الذي يلغي القانون 91_08 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، بالإضافة الى صدور عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة و المتعلق بإعادة تنظيم المهنة و نقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الى وزارة المالية ، بالإضافة الى صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تصب معظمها في اطار تنظيم مهنة التدقيق ، و كذلك صدور مجموعة من القرارات التي جاءت بما يعرف بالمعايير الجزائرية للتدقيق .[1]

ثانيا : مفهوم التدقيق الداخلي .

[1] جريو صارة، **ملتقى وطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار**، مداخلة حول واقع التنظيم وممارسة مهنة التدقيق، جامعة يحيى فارس، المدية، يوم2017/11/30، الاطلاع:2023/02/03.

ظهرت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب كما اقتصر مفهوم التدقيق الداخلي في البداية شأنه شأن المراجعة بشكل عام ، ونظرا للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال والمحاسبة تطور مفهوم التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقا.

و إن كثرة اهتمام الباحثين و الهيئات الدولية بالتدقيق الداخلي أدى الى وفرة التعاريف الخاصة به مع اختلاف مضمونها وزاوية رؤيتهم له، وسنحاول تناول بعض منها :

عرفت منظمة العمل الفرنسية :

التدقيق على انه "مسعى او طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات التقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل استنادا الى معايير التدقيق، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالنظام.[1]

عرفه مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكي IIA :

بأنه" وظيفة يؤديها موظفون من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية" .[2]

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين الداخليينIFACI :

على أنه هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة , هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة عن باقي المصالح الأخرى ، وأن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في اطار هذا النشاط الدوري في التدقيق إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية .[3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم به اشخاص تابعون للمؤسسة، حيث تتمثل نشاطاته في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مدير المؤسسة قصد مراقبة وتسيير مؤسسته وفحص ما اذا كانت الاجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وان العمليات شرعية والمعلومات صادقة وبأن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة وكذا مساعدة ادارة المؤسسة في تحقيق اهدافها المسطرة.

المطلب الثاني : أهمية و أهداف التدقيق الداخلي .

تطورت أهمية التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية كأداة مساعدة لمواجهة التحديات الاقتصادية والاجتماعية المفروضة عليها ، وسيتم تبيان أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة أو المدقق الداخلي، والقيام بطرح أهداف التدقيق الداخلي.

أولا : أهمية التدقيق الداخلي .

---

[1] خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص35 .

[2] فاطمة الزهراء طاهري، **محاضرات تسيير المخاطر**، ماستر أكاديمي، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، ص08.

[3] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار الهومة للنشر، الجزائر، 2013، ص 31-32.

يعد التدقيق من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق القانوني، وتكمن أهمية التدقيق الداخلي في مدى قدرة الوظيفة على إضافة القيمة حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري والتأميني إنما يهدف بالأساس تقديم اضافة الى الشركة ووضعه المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تحسين وزيادة فرص تحقيق أهداف الشركة والعمل على تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة.[1]

وتتمثل أهمية التدقيق الداخلي في ثلاث نواحي رئيسة :

1- المسؤولية :

تكون اتجاه إدارة المؤسسة التي يوجد فيها حيث تتمثل أهميته في مساعدة مديري المؤسسة على القيام بوظائفهم اليومية في إدارة وتسيير شؤون المؤسسة عن طريق توفير الضمان بأن آلية الرقابة التي يعتمدون عليها سليمة وتعمل على تحقيق الأهداف المنشودة.

2- مجال الفحص :

تكمن أهميته في التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر ، ومن أنه سيستمر في توفير معلومات دقيقة وبصفة دائمة، وكذلك التأكد من طرق تجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة بيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل.

3- في مجال الرقابة الداخلية:

فهو يهتم بكل من الجانب المالي والإداري والاقتصادي لنظام الرقابة طالما أن مسؤوليته لا تقتصر على الإدارة والمالية والمحاسبة بل تتعدى ذلك لتشمل كل الأجزاء الأخرى بالمؤسسة والتحقق من أن هذا النظام يعمل كما هو مخطط له.

ويمكن تلخيص أهمية خدمات التدقيق الداخلي للإدارة في النقاط التالية :

أ- خدمات وقائية، إذ يقدم التدقيق الداخلي التأكيد على وجود الحماية الكافية للأصول وحمايتها.

ب - حماية السياسة الإدارية من الانحراف عن التطبيق الفعلي.

ج- خدمات تقييمية، إذ يقوم المدقق الداخلي بقياس وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الالتزام بسياسات وإجراءات الإدارة.[2]

ثانيا : أهداف التدقيق الداخلي .

تتمثل الأهداف الأساسية لوظيفة التدقيق الداخلي في القيام بالأنشطة التالية:[3]

1. التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها,

---

[1] Etude de Chakroune Mariam, Le rôle de l'audit dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne cas d'un échantillon d'entreprise Algérien, En vue de l'obtention du Doctorat en finance et comptabilité, control et audit, université Abo Baker Belkkaid,2014, p26.

[2] حاج دحو عامر، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، أدرار، جامعة أدرار، 2018.

[3] خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، ص 32.

2. التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.

3. التأكد من صحة البيانات ومدى اعتماد العمليات ودراسة الضبط Revoir فحص Examine عليها، من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.

4. التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

كما ونجد أيضا الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي و التي تمثلت فيما يلي:[1]

- تقييم الضوابط المحاسبية و التشغيلية والإدارية.
- التأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية تؤدي لتسجيل المعاملات بدقة وحماية الموجودات.
- تحديد ما إذا كانت المؤسسة تمتثل للقوانين واللوائح والالتزام بالسياسات.

ويمكن تقسيم اهداف التدقيق الداخلي الى هدفين هما هدف الحماية و هدف البناء الموضحان في الشكل الآتي : **الشكل رقم 01.**

الشكل رقم (01): أهداف التدقيق الداخلي .

المصدر : دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، فتحي رزقي السوافيري وأحمد عبد الملك محمد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص35 (بتصرف).

[1] محمد زامل فليج الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، **التدقيق الداخلي في الشركات العامة**، دار عشتار الاكاديمية، الطبعة 01، بغداد، 2019، ص21.

المطلب الثالث : أنواع ووظائف التدقيق الداخلي .

أولا : أنواع التدقيق الداخلي .

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة الفصل بين هذه الأنواع أثناء عملية التدقيق، فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات .

قام معهد المدققين الداخليين بتقسيم التدقيق الداخلي إلى ستة أنواع أساسية مرتبطة ببعضها البعض ولا يمكن فصل نوع عن الآخر أثناء عملية التدقيق ذلك للوصول إلى الأهداف و تتمثل هذه الأنواع في ما يلي :[1]

1- تدقيق التزام:

يهدف إلى التحقق من مدى التزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من طرف المنشأة، وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة؛
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إداراتهم.

2- التدقيق التشغيلي:

يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم التوصيات، فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا لنظام وهدا يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات مثل : تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات ..... الخ)، عرف التدقيق التشغيلي بانه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختبار وتقويم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات.

ويعرف التدقيق التشغيلي ايضا بانه "الفحص والتقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذ كانت العمليات المختلفة قد نفدت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية.

3- التدقيق المالي:

يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على اصول المؤسسة.

وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي وتقوم على:

[1] خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق الذكر، ص171.

- التأكد من ان الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها؛

- التأكد من سلامة إجراءات الصرف ومن اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها ؛

- المراجعة المستندة لعملية الصرف كالفواتير والتسديدات والإيصالات والكشوف الأصلية؛

- التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي ولا ينفي هذا وجود مراجعة مالية متخصصة قبل عملية الصرف.

4- تدقيق نظام المعلومات:

أن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وأن تكون كاملة ومفيدة، وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:

- فصل المهام : يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي إلى ضعف الرقابة بسبب فصل المهام، وهذا يؤدي إلى زيادة في المخاطر.

- اخفاء مسار التدقيق : تختفي في بيئات الحاسب الآلي الاثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة، فبينما البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات و بالتالي وجود مسار و دليل واضح لمراحل سير العملية، أما التدقيق الداخلي على الحاسب الآلي تكون بصورة مستمرة وإنجاز كل مرحلة من المراحل بشكل متواصل وعدم انتظار حتى انتهاء العملية .

تشغيل موحد للعمليات : تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن إخفاء الأخطاء البشرية والمحاسبية، وفي المقابل فان بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب خطأ مثلا في بناء البرامج.

مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات: يقوم المحاسب مباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو في البيئة اليدوية.

- الزيادة في فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات : تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي على زيادة فرصة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة:

- ✓إمكانية الوصول من على بعد إلى بيانات الحاسب وخاصة في بيئة شبكات الحاسب؛
- ✓التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي على عكس الحال في بيئة العمل اليدوي؛
- ✓عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء؛
- ✓إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم أو صيانة الحاسب.

- زيادة في المتابعة والاشراف الإداري : تمنح برامج الحاسب الآلي فرص أكبر للمتابعة والاشراف الإداري و ذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي؛

- اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب: حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على مدى متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي؛

- زيادة الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية : نظرا لتوفر الحاسب الآلي على كمية كبيرة من البيانات والتقارير فان الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.

5- تدقيق الأداء:

أن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى التزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق "التدقيق الإداري "كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية من خلال:

- **تقييم الأداء:** من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة).
- **الحكم على الكفاية و ترشيد الانفاق** : حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر الغير ضروري و أي اسراف في استخدام الموارد و عدم استخدامها بكفاءة و فعالية .

6- التدقيق البيئي:

يهدف من التدقيق البيئي قياس التزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يوجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية ومواردها ... وتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية:

الاغبرة، الضجيج ،المياه العادية ، حرق المخلفات ،المواد المستنزفة لطبقة الأوزون، التدخين، الحرارة الرطوبة العالية في مناطق الإنتاج، هدر الطاقة الكهربائية، المخلفات (النفايات)...الخ.

فعلى المدقق الداخلي أن يتأكد من أن المنشأة عملت على الحفاظ على المظاهر البيئية من أجل تحسينها وكذلك أخد الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يوثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من التزام بها.

ثانيا : وظائف التدقيق الداخلي .

إن وظيفية التدقيق الداخلي هي التقرير المستمر و المنظم للتحقق من تنفيذ السياسات الإدارية و المالية ويأتي ذلك عن طريق :[1]

- التأكد من سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية التي تعرض على إدارة المنشأة وكذلك الجهات الخارجية.
- تقييم نظم الضبط.

وللتدقيق الداخلي وظائف أخرى تتمثل في :[2]

---

[1] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة 20أوت1955، سكيكدة - الجزائر، 2006-2007، ص20.

[2] أقاسم عمر، **التدقيق** ، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة ليسانس سنة الثالثة تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، ص 87.

1. الفحص: إن عملية الفحص تقتضي قيام المدقق الداخلي بفحص السجلات المحاسبية و مراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية و الإحصائية، كما يمتد الفحص إلى التحقق من التقارير المستخرجة من سجلات المشروع، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات البيانات الواردة هذه التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات المناسبة.

2. التقييم: إن عملية فحص السجلات المحاسبية تعطي للمدقق الداخلي مقدرة للحكم على مدى فعالية النظام داخل المؤسسة وذلك من خلال تقييم نظام المراقبة الداخلية بهدف الحصول على المعلومات الكافية والدقيقة كذلك المحافظة على موارد الم من الضياع ومراقبة وتقييم الكفاية المحاسبية.

3. مراقبة التنفيذ: إن تدقيق التنفيذ يجب أن تتناول مقارنتها مع أرقام الخطة، فعلى سبيل المثال فحص بند من بنود الصرف من ناحية الصرف المستندي ليس كافيا لتحقيق وظيفة التدقيق الداخلي ، انما يجب مقارنتها مع البند الذي حدد في الموازنة ، كما توجد لها وظائف أخرى ثانوية تتمثل في تدريب الموظفين الجدد و القدامى ، تسهيل عمل المدقق الخارجي و القيام بعما البحوث الخاصة التي تطلبها الإدارة .

المبحث الثاني : أساسيات التدقيق الداخلي :

ترتكز معظم الادارة حاليا على مهنة التدقيق الداخلي وذلك لتعزيز نظام المراقبة بصورة سليمة و بفاعلية شرط ان تلم بمجموعة من المعايير و الصلاحيات المتعارف عليها وأيضا الأدوات التي يعتمدها المدقق الداخلي لأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية و جدية ، و باتباع مجموعة من المراحل حرصا على دقة النتائج المتوصل اليها .

المطلب الأول : معايير و صلاحيات التدقيق الداخلي .

أولا : معايير التدقيق الداخلي .

حدد معهد المدققين الداخليين (IIA) معايير التدقيق الداخلي وتمثل المبادئ الأساسية للمهنة، والتي يجب على المدقق الداخلي التزام بها عند الممارسة المهنية، وتعتبر مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المدقق الداخلي.

وقد عرفت معايير التدقيق الداخلي بأنها "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقا لما اعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين".

كما عرفها معهد المدققين الداخليين (IIA) " إعلان رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي". [1]

وتتألف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من:[2]

[1] طارق عبد العالي حماد، **موسوعة معايير المراجعة** ، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004، ص35.
[2] خلف عبد الله الواردات، **معايير التدقيق الداخلي الدولية**، صادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، http://sqarra.wordpress.com/lia/ 2023/05/03، 09:30

1 - معايير الصفات : وهي المعايير التي تختص بالصفات الخاصة بالمؤسسات والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي وتشمل:

- وثيقة التدقيق وهي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات.
- موقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي وموضوعية المدققين.
- البراعة المهنية المطلوبة من المدققين لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبرة.
- التدقيق على التدقيق من خلال برنامج الرقابة النوعية.

2 - معايير الأداء : فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها وتشمل:

- ادارة نشاط التدقيق من خلال اعداد الخطة السنوية المبنية على أساس تعميم المخاطر.
- طبيعة العمل وذلك من خلال فحص وتعميم مدى وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتوصية والتقييم .
- التخطيط للمهمة (اعداد برامج التدقيق والذي يحتوي على الأهداف ، نطاق المهمة والاجراءات).
- تنفيذ المهمة من خلال تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة في الملف الدائم والجاري.
- إيصال النتائج (التقارير) .
- المتابعة .
- توضيح لقبول الإدارة بعدم تنفيذ بعض من توصيات المدققين (قبول درجة الخطر) .

3- معايير التنفيذ : فهي تطبيق كل من معايير الصفات و معايير الأداء في حالات محددة مثل :

- اختيار الالتزام ،
- التحقيق بالغش و الاحتيال ،
- مشروع التقييم الذاتي للرقابة .

ثانيا : صلاحيات المدقق الداخلي .

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة و فعالية , ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته و صلاحياته , وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي. وبما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في "مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحاليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة . وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفاعلية فإنه لابد أن يكون مدير ومدققي قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من صلاحيات أهمها ما يلي :

1. الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة .
2. تحديد نطاق عمل التدقيق , بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق , حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة . بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة .

3. الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، واعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، ً تحقيقا للفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة .
4. الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة ان لزم الامر .[1]

المطلب الثاني : أدوات التدقيق الداخلي .

يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمته، بحيث بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشكل المراد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة، وهي تضم أدوات الاستفهام، الوصف، والتنظيم.[2]

أولا: أدوات الاستفهام.

وتتمثل في مجموعة من العناصر وذلك كما يلي:

1- **المعاينة الإحصائية :** يقصد بالمعاينة أن يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات تقييمها بشأن بعض صفات المفردات المختارة لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع.[3]

ومن اجل هذا يمكننا الإشارة إلى المصطلحات أو المفاهيم المتعلقة بالمعاينة الإحصائية : [4]

- **المجتمع** : وهو جميع الوحدات التي يتم استخراج أو اختيار العينة منها.

- **الدقة :** وهي درجة التطابق أو اتفاق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع.

- **الثقة:** وهي قياس احتمال وقوع تقدير العينة من خلال درجة الدقة الموضوعة والمقترحة في شكل نسبة مئوية .

-**الخطر :** وهي تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولا، إذا كانت نسبة الخطأ في هدا الحجم تعادل أو نقل عن نسبة الخطأ المحدد مسبقا، فتقول مثلا الخطاء مقبول 4%.

- **المفاضلة :** هو حاصل قسمة عدد عناصر المجتمع على حجم العينة المأخوذة من الجداول.

- **العينة :**هي جزء من المجتمع، أي مجموعة من المفردات تم اختيارها بطريقة معينة، وفقا لأسلوب معين بهدف دراسة مشكلة او ظاهرة معينة تخص هذا المجتمع .

---

[1] عبد الله عبد السلام سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص50.

[2] Aliane Merouane, **L'audit interne bancaire,** Diplôme supérieur d'étude bancaire, Ecole supérieur de banque, Alger, Algérie, Octobre 2004, p70.

[3] Aperçu dans l'audit , voir le site www.univ-setif.dz, consulter le 23/12/2022.

[4] خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق الذكر، ص 181.

2- **المقابلات**: تقنية تستعمل بكثرة في التدقيق الداخلي وهي ليست محادثة أو استجوابا وتعتبر من التقنيات غير الرسمية، وذلك من أجل أخد فكرة ورأي أولي على مختلف الأنظمة داخل المنشأة.

من أجل القيام بالمقابلة يجب احترام الشروط التالية :

- يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء مقابلة مع عامل دون أن يكون المسؤول على دراية؛
- يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة والمنتظرة من وراء أجراء هذه المقابلة؛
- المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها؛
- تلخيص مستوى المقابلة وإبلاغه إلى الشخص محل المقابلة والحصول على موافقته قبل الإدلاء به إلى مسؤولي المؤسسة .

3- **تحقق من ملفات الكمبيوتر :** أن استعمال الآلة الحاسبة وتالية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي من شانه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من خلال:

- دقة وسرعة المعالجة؛

- سهولة الحصول على المعلومات)

- توفير الوقت.

- تدعيم العمل بكفاءة؛

- خفض تكلفة المعالجة؛

- التحكم في المعلومات.

ومن أجل استعمال هذه الأداة يجب أن تتوفر ثلاثة شروط وهي:

- أن يكون الملف الآلي ناجعا وأن يحتوي على كل المعلومات المراد فحصها على الا يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات؛

- امتلاك اشخاص قادرين على استجواب الملف الآلي، فادا قام المدقق بهذا العمل لابد أن تكون له مؤهلات في الإعلام الآلي، وإلا وجب اصطحاب مختصين في هذا المجال؛

- يجب أن تكون تكلفة هذا الاستجواب معقولة مقارنة بالنتائج المنتظرة منه.

4- **الاستبيان (الاستقصاء) :** يمكن أن يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بان تكون الإجابة إما (نعم) أو (لا) أو يطبق أو لا يطبق، حيث إن الإجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية يستطيع المدقق استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام وذلك كونه يوفر الوقت والجهد، ولا يتطلب منه الأمر ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المؤسسة.

ويتم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام، القسم العام الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية، قسم لصندوق المصروفات ، قسم للمتحصلات النقدية، وقسم للمدفوعات النقدية .

وتنقسم قوائم الاستبيان إلى نوعين :

1- **قوائم استقصاء لتحصيل المعلومات:** هي عبارة عن اسئلة يطرحها المدقق الداخلي خلال المرحلة التمهيدية التي تدفعه إلى التعرف على الوظيفة محل التدقيق، وهذه الاسئلة تسمح له بتحديد نطاق إشرافه تنظيم عمله ، ثم سماح له بإعداد أسئلة المرحلة الموالية .
2- **قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية :** هذه القائمة ينم بناؤها لاحقا عند تحضير برنامج العمل ، بحيث يسمح كل سؤال بالتعرف على نقاط الرقابة الداخلية ، وذلك لتقييمها لكشف نقاط الضعف و تقديم البدائل .

ثانيا : أدوات الوصف : وتتمثل في ما يلي :

1- **الدراسة الوصفية:** يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الاسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية ، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذ كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.[1]
2- **الملاحظة المادية :** هي عبارة عن حالات واقعية ذات علاقة بالموضوع تحت التدقيق، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق في أمور معينة، وتوضح أية نقاط خلافية في نتائج وتوصيات المدقق.

يكون التركيز على الملاحظات الهامة و التي يكون لها تأثير مادي على سير أعمال المنشأة ، أما الملاحظات الأقل أهمية فيمكن نقلها بشكل غير رسمي .

3- **شبكة تحليل المهام :** يقوم المدقق الداخلي أولا بإحصاء وتسجيل مهام الوظيفة محل التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه المهام وتسجيلهم على شبكة تحليل المهام، وعند اكتمال ملأ شبكة تحليل المهام يقوم المدقق الداخلي بتحديد الخطأ والتدخل في أداء المهام .
4- **خرائط التدفق :** عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، ومن تم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة ، طبيعتها ونشاطها، وانطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفا دقيقا وعمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح و التي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح .

يتم أستخدم خرائط التدقيق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام

[1] م. ي جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ،الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص113.

الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قواته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها ، يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

- أن يقوم المدقق بدراسة الوجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدمها؛
- بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛
- يقوم بأعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين وإجاباتهم على استفسارات المدقق.

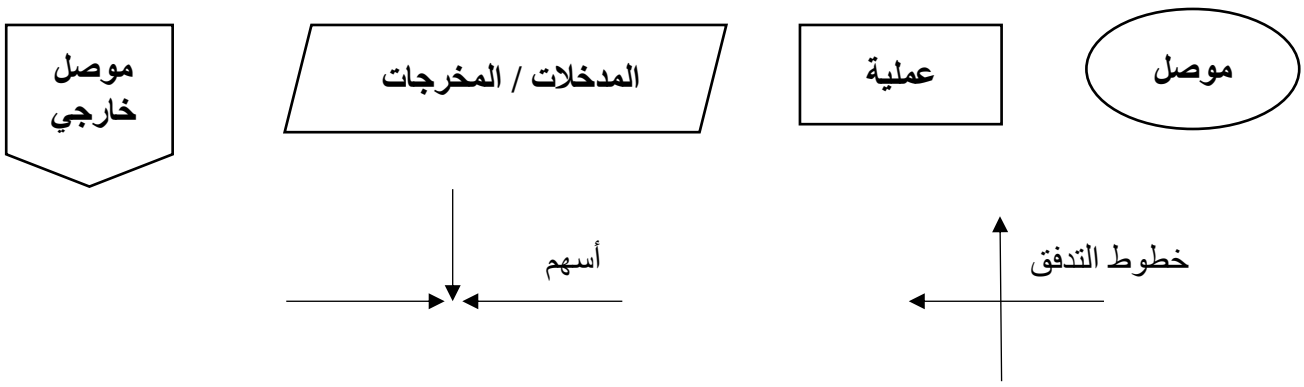
عند قيام مدقق الحسابات بأعداد خرائط التدفق يجب أن يراعي ما يلي:

- أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أورق التدفق الخاصة به، وكذلك اسم المنشأة ونوع النظام؛
- أن يتم ذكر اسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة؛
- أن توضع مسؤوليات كل وظيفة والمستندات المتداولة والمعدة بواسطة المسؤولين في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم .[1]

وتتكون خرائط التدفق من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير والذي يوضحها الشكل التالي:

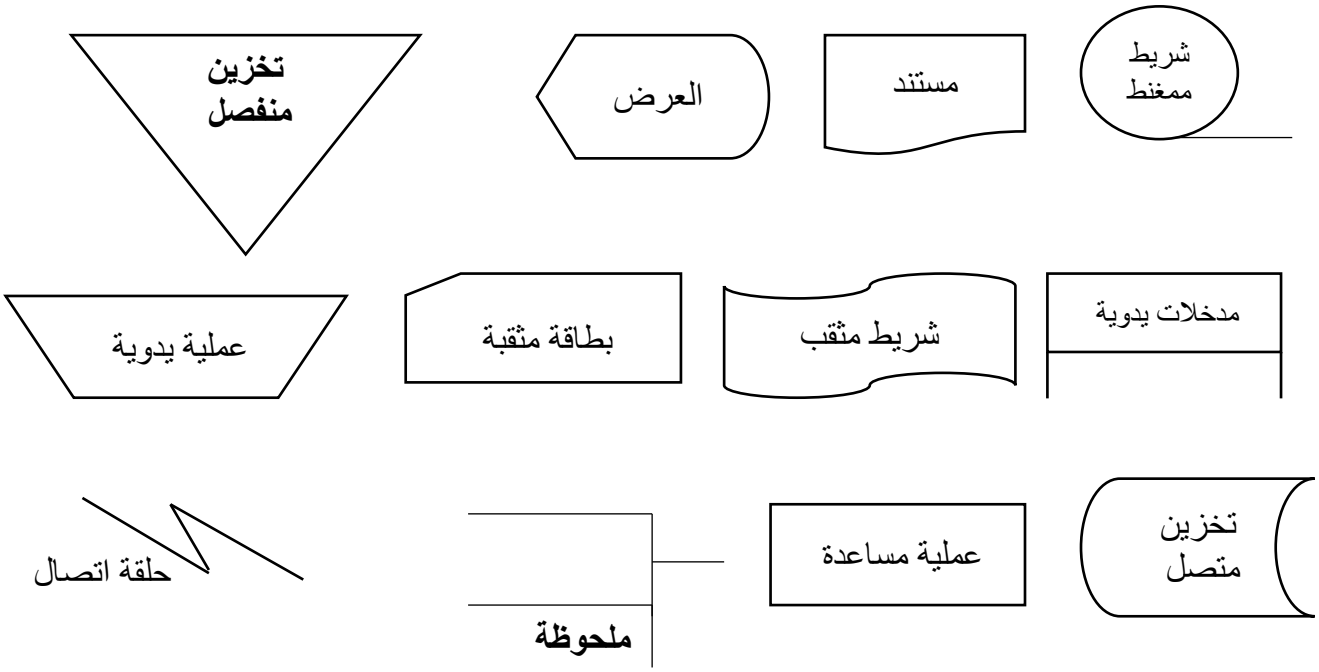
الشكل رقم (2): الرموز لخرائط التدفق

1- الرموز الأساسية .



[1] غسان فلاح المطارحة، **تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص 14.

2- الرموز المتخصص .



المصدر : أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص111.

5- **جداول تداول الوثائق :** يبين عملية انتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز والأقسام وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مدقق داخلي واحد ، تمكن هذه العملية من معرفة منبع هده الوثائق والمعلومات والطرف المرسل إليه وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن مسار هذه المعلومات.

ثالثا: أدوات التنظيم وتتمثل فيما يلي:

1 - الهيكل التنظيمي : من أجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينها.

وعليه يظهر دور الهيكل التنظيمي في دعم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر التالية :[1]

- حجم المؤسسة؛

- طبيعة النشاط؛

- تسلسل الاختصاصات؛

[1] محمد التهامي الطواهر، الصديق مسعود، **المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2014، ص 98.

- تحديد المديريات؛

- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل ؛

- البساطة و المرونة ؛

- مراعات الاستقلالية بين المديريات ؛

2- مخطط التدقيق : يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات وإجراءات المراجعة في شكل برامج مراجعة داخلية يتضمن النواحي التالية:

- الأنشطة على مستوى الأقسام المختلفة والمطلوب مراجعتها؛

- الإجراءات والخطوات الواجب إتباعها أولا بأول وتنفيذ عملية التدقيق في شكل إجراءات مكتوبة ترشد العاملين في قسم التدقيق الداخلي؛

- التخطيط الزمني لإجراءات التدقيق على مدار السنة المالية؛

- تحديد عدد الإفراد الذين يساهمون في عملية التدقيق الداخلي بما يتفق وتنفيذ برامج التدقيق.[1]

3- ميثاق التدقيق : وذلك من خلال ما ورد في المعيار رقم (1000) من معايير الصفات إذ يجب تحديد صلاحيات وسلطة ومسؤولية المدقق الداخلي بما يتماشى مع تعريف وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وتحديد الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدم إلى المؤسسة تحديدا واضحا.

4- دليل التدقيق : عبارة عن وثيقة مرجعية داخل المؤسسة، تتعلق بالأفراد الممارسين لعملية التدقيق الداخلي، من خلال تحديد نطاق العمل والإشراف والتدريب للمدققين الجدد.

المطلب الثالث : مراحل التدقيق الداخلي .

يقوم المدقق الداخلي باتباع مجموعة من المراحل حرصا على دقة النتائج المتوصل اليها ،و تتمثل مراحل التدقيق الداخلي في ما يلي :

I. التحضير لمهمة التدقيق الداخلي:

يتطلب الأمر من المدقق الداخلي قبل البدء بتنفيذ أعمال التدقيق، أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة، من أجل تحديد أولويات مهمة التدقيق، بالتوافق مع أهداف المؤسسة، وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة ومرحلة الدراسة والتخطيط واللتان نوضحهما كما يلي:[2]

1. الأمر بالمهمة:

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سابق الذكر، ص 139.

[2] سليمان محمد مصطفى، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية2018.

طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض .[1]

2. الدراسة والتخطيط:

إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، حيث يجب على المدققين الداخليين وضع خطة التدقيق المبنية على المخاطر، لتحديد أولويات هذه المهمة، بما يتلاءم والأهداف المرغوبة.

II. تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي:

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة التدقيق المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات. وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي:

1. اجتماع الافتتاح:

يتم فيه بناء أولى العلاقات بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول النشاط محل، المراجعة، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق و الفحص الذي سيتم.[2]

2. برنامج التدقيق (مخطط التنفيذ) :

يتم تقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء الفريق وفقا لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، وتنظيم تنقلات الأعضاء، وبرمجة الاستجوابات واللقاءات ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد ذلك على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة .

3. العمل الميداني:

يتم من خلاله إجراء الاختبارات ، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

III. التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي :

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة التدقيق الداخلي، وتتمثل في أربع مراحل هي:

1. التقرير الأولي للتدقيق :

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكشف للمدققين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

2. حق الرد من الأشخاص المدققة أعمالهم:

يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق والأشخاص المدققة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها ، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات إن كان لديهم.

---

[1] مغربي صابرين، **أهمية التدقيق الداخلي وتأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة.

[2] سليمان محمد مصطفى، مرجع سابق الذكر. ص 23.

3. التقرير النهائي:

بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين وأعضاء لجنة التدقيق والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي كشفت خلال عملية التدقيق.

4. متابعة تنفيذ التوصيات :

بعد اقتراح المدقق الداخلي مجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة .[1]

[1] سليمان محمد مصطفى، مرجع سابق ذكره، ص 24.

خلاصة الفصل :

بعد در استنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري للتدقيق الداخلي والذي استعرضنا فيه بالدراسة والتحليل كل من نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه أهميته وأهدافه، أنواعه وذكرنا المعايير التي يعتمد عليها المدقق الداخلي بالإضافة إلى أدوات و مراحل التدقيق الداخلي .

يمكن القول أن الادارة لا يمكنها الاستغناء عن وظيفة التدقيق الداخلي باعتباره نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشاة وتحسين عملياتها وأهدافها وخدماتها المتمثلة في تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي وقابلية ومصداقية المعلومات وحماية الاصول 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 الامثل لأدوات التدقيق الداخلي للوصول الى الاهداف المنشودة.

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

الفصل الثاني

المبحث الأول : ماهية الأداء المالي .

المبحث الثاني : أسس الأداء المالي .

المبحث الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بتحسين الأداء المالي.

تمهيد :

شهد عصرنا الحالي العديد من التغيرات و التطورات خاصة في المجال الاقتصادي حيث امتاز بالتعقيد و التقلب و المنافسة هذا ما أدى لزياد كفاءة فعالية المؤسسات ما جعلها تتبنى موضوع الأداء المالي باعتباره الدافع الأساسي لاستمرار و وجود المؤسسات خاصة الصغيرة منها و المتوسطة .

ويعتبر مفهوم الأداء المالي من أكثر المفاهيم الاقتصادية شمولا ، إذ ينطوي على العديد المواضيع الجوهرية بنجاح أو فشل أي مؤسسة، أما من الناحية العملية فقد اهتمت جميع المؤسسات بهذا الموضوع ولقد سعت من خلالها لتحقيق أهدافها المتمثلة في الكفاءة والفعالية التي تمثل عنصر هاما لاستمرارها وتحقيق أرباحها.

ومنه فإن هذا الفصل يهدف إلى التعرف على مفهوم الأداء المالي وأهميته، بالإضافة إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي، وأساليب قياسه ، وفي الأخير كيف يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال خطوات ومؤشرات والعلاقة بينهما، ووصولا لهذا الهدف سيتم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: عموميات حول الأداء المالي .

المبحث الثاني: أسس الأداء المالي .

المبحث الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بتحسين الأداء المالي .

المبحث الأول : ماهية الأداء المالي .

تعتبر المؤسسة الاقتصادية مكان لإنتاج القيم على شكل سلع وخدمات وهذه القيم ترتبط ارتباطا وثيقا بعوامل الإنتاج المستعملة وطرق استعمالها في المؤسسة والعاملان اللذان يتطلعان بالدور القيادي فيها ...هما العامل المالي والبشري، فإذا تصرف العامل البشري بطريقة عقلانية وعلمية واقتصادية مفيدة كانت لها نتائج مرضية.

من هنا تأتي أهمية الاهتمام بالموارد المالية في المؤسسة وقد ظهر هذا الاهتمام في أول الأمر لدى البنوك ورجال الأعمال إذ يعتبرون الممولون للمؤسسات، ويتمثل هذا الاهتمام بمراقبة الاداء المالي

للمؤسسة.

المطلب الأول : مفهوم الأداء المالي .

قبل التطرق إلى مفهوم الأداء المالي من الضروري أولا تحديد مفهوم الأداء.

1) تعريف الأداء :

إن تحديد تعاريف و مفاهيم دقيقة للمصطلحات والاتفاق عليها يعد من الأهداف التي يصعب تحقيقها وخاصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، ومن بين المصطلحات التي لم تلقى تعريفا وحيدا وشاملا مصطلح الأداء، بل هناك من يستخدم مصطلحات عدة كالكفاءة الفعالية ،الإنتاجية لتعتبر كمرادفات له ولكن هذا غير صحيح في علوم التسيير والاقتصاد وإعطاء تعريفا وحيدا والاقتصار عليه يعد غير كاف للوصول إلى مفهوم الأداء، بل يجب عرض العديد من التعاريف للوصول إلى المفهوم الذي يناسب البحث.

إن أصل كلمة أداء ينحدر إلى اللغة اللاتينية أين توجد كلمة performer التي تعني إعطاء, و ذلك بأسلوب كلي, شكل لشيء ما, بعد ما اشتقت منها لفظة performance و أعطتها معناها, و يرى بعض الباحثين فيه ما يلي:" أداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية و الإنتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الأهداف التي قبلها . الفعالية تحدد في أي مسؤولية تحقق الأهداف. الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك".[1]

2) تعريف الأداء المالي.

لقد تعددت تعاريف الأداء المالي لتعدد الجهة التي ينظر لها بحيث كل طرف يفسره بما يخدم مصالحه ويمكن تعريفه على أنه:

- يعرف الأداء المالي على أنه قياس لمدى إنجاز الأهداف من خلال استخدام المقاييس المالية .[2]

- يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.[3]

ومما سبق فإن الأداء المالي:

---

[1] عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- قياس وتقسيم**، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001-2002، ص42.
[2] ناظم حسين عبد الصمد، **محاسبة الجودة مدخل تحليلي**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص134.
[3] طاهر منصور، حسين شهدة، استراتيجية التنويع والأداء المالي، دراسة ميدانية في منشاة عراقية، دراسة العلوم الإدارية، المجلد 30، العدد 2، 2003، ص 296.

- أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه الشركات الناجحة، فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها.
- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة. فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنحاز ادارتها للعمل لمعالجة الخلل.
- أداة لتحفيز العاملين والإدارة في الشركة لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.
- أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة لكل أو لجانت معين من أداء الشركة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة.

تعبر الشركات عن أدائها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيم عددية وكمية بدلا من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة حتى يتسنى للشركات تحديد مستوى الأداء بدقة وفعالية.[1]

المطلب الثاني : أهمية و خصائص الأداء المالي.

يتميز الأداء المالي بمجموعة من الخصائص وله اهمية بالغة في معظم المؤسسات حيث يعمل على تحقيق أهداف خاصة بالمؤسسة والمستثمرين.

أولا : خصائص الأداء المالي .

أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية و توجيهها اتجاه شركة ناجحة .
أداة لتدارك الثغرات و المشاكل و المعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة .
أداة لتحفيز العاملين لبذل مزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج و معايير مالية أفضل .
أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة .[2]

ثانيا: أهمية الأداء المالي .

تتحدد أهمية الأداء المالي في المؤسسة كونه يساعد في تحقيق الأهداف المخطط لها مسبقا، وهذا ما يخدم متطلبات المسيرين والمساهمين في آن واحد، بتوفير المعلومات حول الوظيفة المالية مما يساهم في تحديد مواطن القوة والضعف وبالتالي المساعدة في اتخاذ القرارات المالية، والتنبؤ باستمرار الأداء المالي ، وفي إجراء مقارنات سواء بين المؤسسة ومثيلتها في نفس القطاع، أو بين الوضعيات المالية لعدة سنوات لنفس المؤسسة.

وتكمن أهمية الأداء المالي في زيادة فرص الوصول لمصادر التمويل الخارجي وبالتالي فرص استثمارية أكبر، وكذا تدني تكلفة رأس المال نظرا للأداء التشغيلي الأفضل الناجم عن تخصيص أفضل للموارد المتاحة وخفض الأزمات المالية مع إمكانية التحكم فيها ، كما يقدم معلومات ملائمة من خلال التقارير مما يمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات الرشيدة و الملائمة .[3]

---

[11] السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال، الطبعة الأولى**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 37.
[2] السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص 30.
[3] محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم المؤسسات**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص46.

ويمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب التالية : تقييم ربحية المؤسسة ، تقييم سيولة المؤسسة ، تقييم تطور نشاط المؤسسة ، تقييم مديونية المؤسسة .

المطلب الثالث : أهداف الأداء المالي .

بصفة عامة يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها للنجاح في وضع نظام سليم للتخطيط و مراقبة الأداء المالي للمؤسسات في الأهداف التالية :

1- السيولة و اليسر المالي .

تقيس السيولة، بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة، المخزونات و القيم القابلة للتحقيق إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها و تأدية بعض المدفوعات.
وبصفة عامة قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الأضرار بثلاث مصالح هي :

- المؤسسة: تحد السيولة من تطور و نمو المؤسسة، و ذلك بعدم تمكين المؤسسة أو السماح لها مثلا من استغلال الفرص التي تظهر في المحيط كشراء مواد أولية بأسعار منخفضة مقارنة بمستوياتها الحقيقية، الاستفادة من تخفيضات لقاء تعجيل الدفع أو الشراء بكميات كبيرة.

- أصحاب الحقوق: تخلق مشكلة نقص السيولة عدة أزمات اتجاه الأطراف التي لها حقوق على المؤسسة ففي الكثير من المرات يؤدي هذا النقص إلى تأخير تسديد الفوائد، في دفع مستحقات الأجراء، في تسديد ديون الموردين.

- عملاء المؤسسة: قد تؤدي هذه المشكلة إلى تغيير شروط تسديد العملاء بالتالي تناقلها من اليسر إلى العسر و هذا الأمر ينتج عنه تدهور العلاقة التي يجب على المؤسسة تحسينها و خاصة في ظروف المحيط الحالي .

فكل هذه المشاكل المتربة عن نقس السيولة ، تفرض على المؤسسة الاهتمام بها وتسييرها بأسلوب جيد .[1]

أما اليسر المالي فهو على خلاف السيولة ، و يتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة تواريخ استحقاق

ديونها الطويلة و المتوسطة الأجل، فهو يتعلق بالاقتراض الطويل و المتوسط الأجل الذي تقوم به المؤسسة.[2]

2- التوازن المالي.

يعتبر التوازن المالي هدفا ماليا تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة و يمثل "التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت و الأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية ، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات المتحصلات وبصفة عامة بين استخدامات الأموال و مصادرها."[3]

من التعريف يتضح أن رأس المال الثابت و المتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة، رأس المال الخاص مضافا إليه الديون الطويلة و المتوسطة الأجل و هذا يضمن عدم

---

[1] السعيد فرحات جمعة، **مرجع سابق**، ص 30.
[2] السعيد فرحات جمعة، **مرجع سابق الذكر**، ص 259.
[3] Josette Peyrard, **Analyse financière**, librairie Vuibert, 8ème-ed, Paris,1999, P201.

اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات. و تحقيق الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات و المدفوعات و مما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة و اليسر المالي للمؤسسة، و تكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية:

- تامين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة.

- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي .

- الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير .

- تخفيض الخطر المالي الذي تواجه المؤسسة .[1]

3- المردودية .

تعتبر من الأهداف الرئيسية التي ترسمها المؤسسة و توجه الموارد لتحقيقها ، فهي بمثابة كلي للمؤسسة و يرى (بيثردراكر) بأنها هدف من الأهداف أو المجالات الثمانية التي يجب أن تسعى المؤسسة أهدافها فيها .

والمردودية كمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة و الوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في الرأس المالي الاقتصادي و هذا يعكس المردودية الاقتصادية و رأس المال المالي و هذا يعكس المردودية المالية .[2]

فحسب نوع النتيجة و الوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية و بصفة عامة فان اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية و المردودية الاقتصادية.

4- إنشاء القيمة.

إنشاء القيمة للمساهمين تعني القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حاليا، والمردودية الكافية هي : تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل. فإذا لم يتمكن فريق المسيرين من إنشاء القيمة فان المستثمرين يتوجهون إلى توظيفات أخرى أكثر مردودية .[3]

مما سبق يتبين أن هدف إنشاء القيمة يمنح أهمية كبيرة بالنسبة للمساهمين أو ملاك المؤسسة، ويجعل أهميتهم تحتل الصدارة.

المبحث الثاني : أسس الأداء المالي .

يعتبر الأداء المالي من أهم الأمور التي أصبحت ذات أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات الاقتصادية حيث يعتبر جزءا هاما من الأداء الشامل كما يعتبر المرآة الكاشفة للوضعية المالية للمؤسسة و هذا ما سنحاول تبيانه من خلال مختلف المطالب التي سوف تعالج تحت ظل هذا المبحث.

المطلب الأول : معايير الأداء المالي .

[1] Ibid.P199.
[2] Alain Capiez, **élément de gestion financière**. Masson, 4ème Ed, Paris, 1994, P121.
[3] Michel Gervais, **Contrôle de gestion**. Ed Economic, 7ème Ed, Paris, 2000, P609.

من المهم تحديد نسب معيارية تستخدم في متابعة تغير النسب المالية للمنشأة لان الحكم على طبيعة تغيرها عبر الوقت يعتمد على قابلية المستفيدين منها على مقارنتها مع معيار معين، وهناك أربعة أنواع رئيسية من النسب المعيارية وهي[1] :

1- المعايير التاريخية للمنشاة : وتحسب هذه النسب من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

2- **المعايير المطلقة :** وتأخذ هذه المعايير شكل ثابت لنسب معينة مشتركة بين جميع المنشآت وتقاس بها النسب ذات العلاقة في منشأة معينة مثل التداول (2) مرة والنسب السريعة (1) مرة.

3- المعايير القطاعية : يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الأداء وهي معايير تمثل متوسط للأداء القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة، خاصة وان المنشآت تتشابه في العديد من الصفات والخصائص.

4- **المعايير المستهدفة** : وهي نسب تستهدف إدارة المنشأة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط) و بالتالي فان مقارنة النسب المتحققة مع تلك المستهدفة تبرز أوجه التباعد بين الأداء الفعلي و المخطط و بالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في الأداء المالي .

تواجه المؤسسة خلال قيامها بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في أداء وظائفها، مما يدفع بالمسيرين إلى البحث عن مصادر هذه المشاكل و تحليلها واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها، و هذا ما تهدف إليه عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة حيث تعمل على تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة المعرفة أهم المشاكل و البحث عن أسبابها و محاولة اقتراح قرارات تصحيحية و من أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة نجد[2]:

1/ العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة :

تتمثل هذه العوامل في مجموعة من المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق تحكم المؤسسة وعن رقابها وتعبر عن كل ما هو خارج عن المؤسسة (المحيط) بمختلف أبعاده، مما يؤثر أدائها أو قد تكون خطرا يؤثر سلبا عليها، مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتخفيف آثارها، وبالأخرى رفع مستوى المؤسسة لأدائها يرفع بقدراتها على التكيف ومسايرة هذه المتغيرات إما على فرصا كانت أو مخاطرا، وتتمثل هذه العوامل في:

أ - العوامل الاقتصادية : التي تشكل أكثر العوامل تأثيرا على المؤسسة الاقتصادية لكون المحيط الاقتصادي هو مصدر مختلف مواردها والمستقبل لمختلف منتجاتها، ومن بين هذه العوامل الفلسفة الاقتصادية للدولة، سياسة التجارة الخارجية، معدلات التضخم وأسعار الفائدة. وهي عوامل اقتصادية عامة، وهناك عوامل أخرى اقتصادية قطاعية تتمثل في الموارد الأولية: الطاقة، حرية المنافسة، هيكل السوق، ... إلخ

---

[1] حميد العلي أسعد، **الإدارة المالية الأسس العملية والتطبيقية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2012، ص 78.

[2] شطارة نبيلة، **فعالية تقييم الأداء المالي للمؤسسة العمومية الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر -3- ، 2013-2014، ص 66-67.

ب - العوامل الاجتماعية والثقافية: حيث أن البعد الاجتماعي والثقافي قد يكون عائقا أمام تحسين الأداء المالي للمؤسسة نظرا للوزن الذي تحتله في محيط المؤسسة وقوة تأثيره، فمثلا ثقافة المجتمع قد تمنع من انتشار منتوجات المؤسسة مما ينعكس سلبا على أدائها المالي.

ج- العوامل السياسية والقانونية : التي تتمثل في الاستقرار السياسي والأمني للبلاد، وطبيعة القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة، بالإضافة إلى قوانين السوق والسياسات المالية والنقدية والاقتصادية للدولة كل هذا له أثر على أداء المؤسسة.

د - العوامل التكنولوجية : فالتغير في المعارف العلمية والتكنولوجية يؤثر في الأداء المالي للمؤسسة، خاصة من خلال مساهمتها في تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات لهذا يجب التشجيع على أعمال البحث والتطوير التي تنعكس بالإيجاب على نشاط المؤسسة وبالتالي على أدائها.

1/ العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة : تتمثل في مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها المالي وربحيتها ، حيث يمكن للمؤسسة التحكم فيها لحد ما والسيطرة عليها بشكل يسمح بزيادة آثارها الايجابية أو التقليل من آثارها السلبية إذا ما أحكمت المؤسسة تنظيمها وأهلت عمالها واستخدمت أساليب التسيير الحديثة، وكونها تتميز بالكثرة يصعب حصرها، ويمكن تصنيفها إلى:

أ- العوامل التقنية: مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة والتي تضع وهي الخصوص ما يلي:

الهيكل التنظيمي: وهو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات داخل المؤسسة، حيث يؤثر في أدائها من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأهداف ثم تخصيص الموارد لها مع تسهيل تحديد الأدوار للأفراد و التنسيق بينهم . مما يسهل على المؤسسة اتخاذ القرار بأكثر فعالية وبالتالي يعتبر الهيكل التنظيمي عاملا حيويا و حاسما في تحديد كفاءة و فعالية أداء المؤسسة .

مدى التنسيق والتكامل بين الوظائف المختلفة للمؤسسة، مع وجود نظام معلومات فعال فالأكيد سيقدم فكرة عن أداء وفعالية المؤسسة وكفاءتها ككل، ففعالية أداء كل وظيفة ستصب في فعالية الأداء المالي.

التكنولوجيا: فنوع التكنولوجيا سواء المستخدمة في الوظائف الفعلية أو المستخدمة في معالجة المعلومات لها تأثير كبير على حسن أداء المؤسسة.

العملية الإنتاجية : نوعية المنتوج شكله وتوافق منتجات المؤسسة ورغبات طالبيها ومستويات الأسعار.

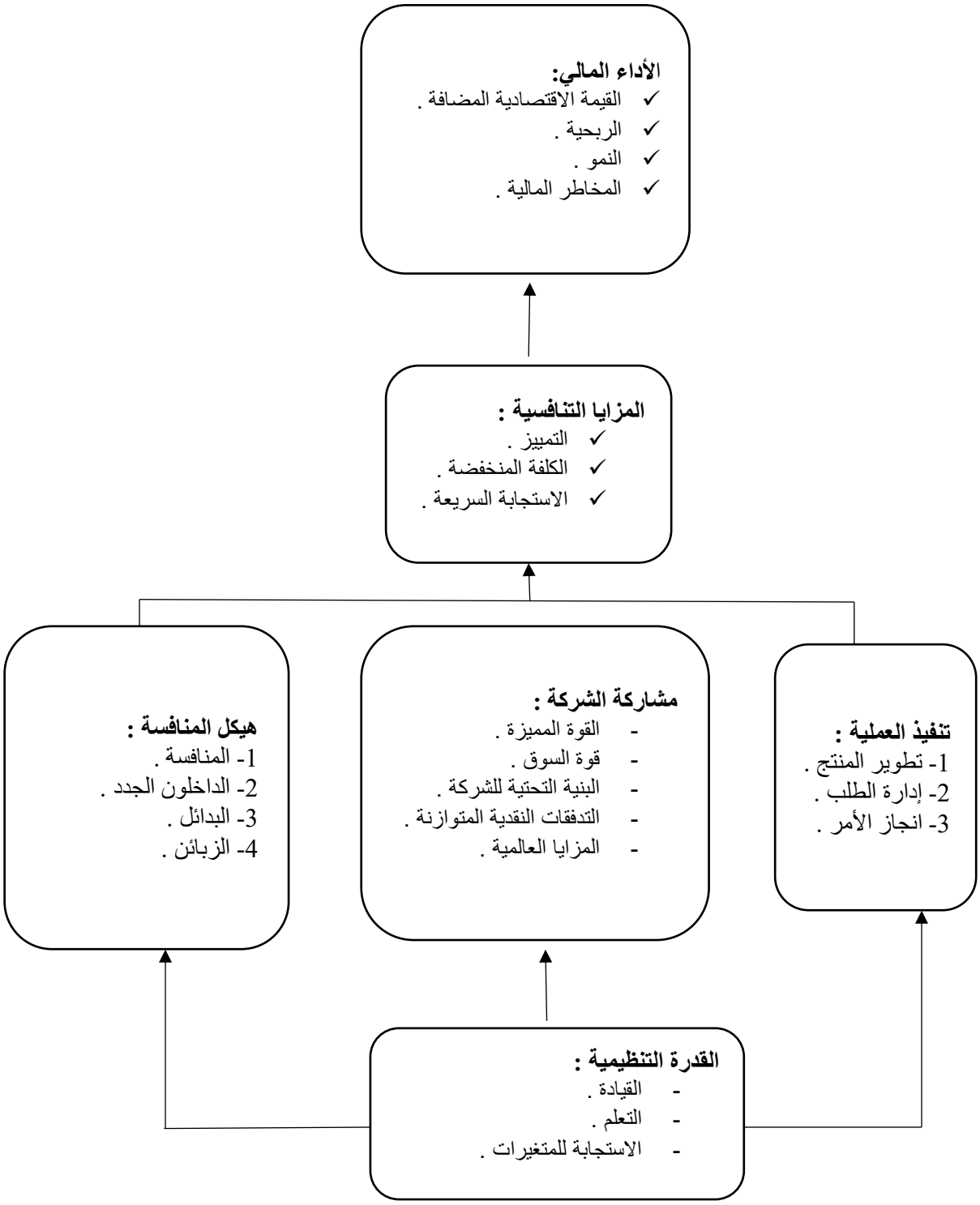
الموقع الجغرافي للمؤسسة وحجمها الذي يؤثر إيجابا أو سلبا على الأداء المالي، لكن أجريت عدة دراسات بينت أن هناك علاقة طردية بين حجم المؤسسة وأدائها. الاستراتيجية المتبعة والأسلوب المتبع من قبل الإدارة.

ب- العوامل البشرية : يلعب العنصر البشري دورا فعالا في أداء المؤسسة باعتباره الموجه الذي يختلف من حيث السن والجنس، مستوى تأهيل أفراد المؤسسة، ومدى التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة، أنظمة المكافآت والحوافز، العلاقة بين العمال والإدارة.

ج- نظام المعلومات السائد: تلعب المعلومات دورا مهما في متابعة وتقييم أداء المؤسسة، حيث يتجسد انسياب المعلومات ضمن المحيط الداخلي للمؤسسة في نظام قائم بذاته يتفاعل مع مجمل الأنشطة والوظائف التي تطلع بها ومدى السرعة والفعالية في تحويل المعلومات من مواقع التنفيذ إلى مواقع القرار أو العكس إضافة إلى مدى نوعية هذه المعلومات ومدى الكفاءة العالية والدراية المعمقة بعملية جمع

وتصنيف وتقييم البيانات المعبرة عن الأداء، وتحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الكفيلة بتصحيح أو تقييم مسار هذا الأداء. وبالتالي هناك عوامل أكثر توسعا و شمولية في تأثير الأداء المالي ، سواء كانت ذات طبيعة داخلية أم خارجية [1]، كما يعرضها الشكل الاتي :

الشكل رقم (01) : العوامل المؤثرة في الأداء المالي .



[1] شطارة نبيلة، مرجع سابق الذكر، ص 67-68.

المصدر: ناظم حسن عبد السيد، (محاسبة الجودة مدخل تحليلي) ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ،ص 137

المطلب الثالث : أساليب قياس الأداء المالي .

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات كونه يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف ولكونه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة ،مما يستوجب قيامها باستخدام عدد من المؤشرات التقليدية و الحديثة التي تقيس الأداء المالي لعكس الجوانب الأساسية لعملها .

I.تعريف و أهداف قياس الأداء المالي .

تعتبر عملية قياس الأداء المالي ذات أهمية كبيرة في النشاط الاقتصادي ، حيث أصبح الشغل الشاغل للمسيرين هو البحث عن طرق قياس دقيقة وواضحة ، ذات مصداقية للقيمة الحقيقية للمؤسسة .

- **تعريف قياس الأداء المالي .**

يمكن تعريف قياس الأداء المالي على أنه عبارة عن : ايجاد" كمية أو طاقة عنصر معين مما يستبعد استعمال التخمين والطرق الأخرى التي قد تكون غير دقيقة ولا تفي بالمطلوب.[1]

ويمكن تعريفه ايضا على أنه : " هو عملية اكتشاف وتحسين تلك الأنشطة التي تؤثر على ربحية المؤسسة وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات ترتبط بأداء المؤسسة في الماضي والمستقبل بهدف تقييم مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المحددة في الوقت الحاضر."[2]

- **أهداف قياس الأداء المالي:**

تتمثل أهداف عملية قياس الأداء المالي في ما يلي:

- تحديد المستوى الأمثل من السيولة وبالتالي قدرة المؤسسة على مواجهة الاستحقاقات المالية وتفادي مخاطر التوقف عن الدفع؛
- امكانية تقييم ربحية المؤسسة والهدف منه تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم؛
- العمل على تحسين الاتصالات الداخلية والخارجية للمؤسسة بجمع المعلومات المالية لمختلف المصالح ومعالجتها ؛
- يعد قياس الأداء المالي وسيلة مهمة في تحسين مردودية المؤسسات الاقتصادية حيث يبين للمساهمين كل نقاط القوة و الضعف و يساعد على تحليل النتائج.[3]

II.مؤشرات قياس الأداء المالي .

من بين مؤشرات قياس الأداء المالي ، لدينا مؤشرات تقليدية و مؤشرات حديثة .

1- المؤشرات التقليدية :

تقسم مؤشرات الأداء المالي إلى ثلاث فروع، الأول باستخدام النسب المالية والثاني باستخدام نسب المردودية، الثالث التوازنات المالية و التي يمكن تباينها فيما يلي:

---

[1] وائل محمد ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، **أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن**، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 64.

[2] مدحت أبو النصر، **الأداء الإداري المتميز**، المجموعة العربية للنشر، مصر، 2008، ص 150.

[3] شيبي عبد الرحيم، بن بوزيان جازية، **تقييم كفاءة أداء النظام المصرفي**، الملتقى الوطني حول المنظمة البنكية في ظل التحولات القانونية والاقتصادية يومي 24 و25 أفريل 2006 ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بشار، ص 03، الاطلاع: 2023/02/02 23:45.

- **التحليل بواسطة النسب المالية:** تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل الذي تستعمله المؤسسة لتحليل مركزها المالي، ولا يمكن استعمال النسب للحكم على وضعية المؤسسة إلا بمقارنتها مع النسب النموذجية (المعيارية) الموضوعة من طرف المؤسسة أو من طرف القطاع الذي تنشط فيه هذه المؤسسة.

أسلوب النسب المالية هو دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية، ثم تفسير مدلول تلك العلاقة من خلال مقارنتها بالنسب المعيارية المتعارف عليها بين الماليين والمحللين و من أهم هذه النسب نجد[1]:

- نسب السيولة.
- نسب النشاط.
- نسب التمويل و الاستقلالية المالية.
- نسب المردودية.

أ- نسب السيولة : تشير السيولة إلى مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها الجارية عندما يحين ميعاد استحقاقها، وتهدف هذه المجموعة من النسب إلى تحليل وتقييم رأس المال العام والتعرف على درجة تداول عناصره، والهدف الرئيسي من تحليل هذه النسب هو الحكم على مقدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها الجارية، وتتضمن هذه النسبة مجموعة من النسب و هي:

- السيولة العامة.
- السيولة المختصرة.
- السيولة الفورية.

نسبة السيولة العامة: هي نسبة تبين مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون القصيرة الأجل بأموالها المتداولة و التي يمكن تحويلها الى سيولة نقدية في تاريخ الاستحقاق و تعطى بالعلاقة الآتية [2]:

نسبة السيولة العامة = الأصول الجارية / الخصوم الجارية

يجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد لكي تتمكن المؤسسة من تسديد ديونها وتحقيق رأس مال عامل موجب.

أما إذا كانت هذه النسبة تساوي الواحد فهذا يعني أن المؤسسة لديها رأس مال معدوم أي لا يمكنها الوفاء بالتزاماتها .

أما إذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد فهذا يعني أن المؤسسة في حالة سيئة وعليها أن تراجع هيكلها المالي بزيادة الديون الطويلة أو تخفيض ديونها القصيرة وزيادة أصولها المتداولة.

نسبة السيولة المختصرة: تحدد مدى كفاءة المؤسسة في تغطية التزاماتها الجارية بالأصول المتداولة وتعطى بالعلاقة الآتية:

نسبة السيولة المختصرة = (الأصول الجارية - المخزونات) / الخصوم الجارية

[1] بلعالم عائشة، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2014-2015 ص 48.

[2] منير صالح الهندي، **الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر**، المكتب العربي الحديث، طبعة2، الإسكندرية 1991، ص 46-48.

قيمة هذه السيولة تتراوح بين 0.3 كحد أدنى و 0.5 كحد أقصى، إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة للمؤسسة وإمكانية الدفع دون صعوبات.

نسبة السيولة الحالية (الفورية) : تعطى هذه النسبة القدرة على مقارنة السيولة الموجودة حاليا تحت تصرف المؤسسة بالديون قصيرة الاجل وتعطى بالعلاقة التالية :

نسبة السيولة الحالية = قيم جاهزة (خزينة الأصول)/ الخصوم الجارية

حدودها بين 0.2 كحد أدنى و 0.3 كحد أقصى، اذا كانت مرتفعة معناه وجود أموال مجمدة كان من الممكن توظيفها لتعطي أكثر مردودية ، أي القيم الجاهزة غطت الديون القصيرة و بقي الفائض ، أي فرصة ضائعة [1].

ب - نسب النشاط : تقيس الكفاءة التي تستخدم بها المؤسسة الموجودات أو الموارد المتاحة لها عن طريق اجراء مقارنة فيما بين مستويات المبيعات ومستوى الاستثمار في عناصر الموجودات .

ويمكن تلخيص أهم نسب النشاط فيما يلي :

معدل دوران المخزون : تمثل هذه النسبة سرعة دوران المخزون لدى المؤسسة و هي تعبر عن عدد المرات التي يدور المخزون خلال دورة الاستغلال و تحسب كما يلي:[2]

في المؤسسات التجارية :

تكلفة شراء بضاعة / متوسط المحزون

معدل دوران الأصول المتداولة : يعني ذلك دراسة العلاقة بين الأصول و استخداماتها و تعبر هذه النسبة على مدى كفاءة إدارة هذا النوع من الأصول و توليد مبيعات منها:

و يحسب هذا المعدل بالعلاقة التالية:

صافي المبيعات / الأصول المتداولة

ج - نسب التمويل و الاستقلالية المالية: تعبر هذه المجموعة من النسب عن الهيكل التمويلي للمؤسسة و مكوناته و مدى اعتمادها عن المصادر المختلفة للتمويل سواء الداخلية أو الخارجية و من أهم هذه النسب نجد ما يلي:

نسبة التمويل الدائم : تعبر هذه النسبة على مدى تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة للمؤسسة و تحسب بالعلاقة التالية:

---

[1] عبد الرحمان التوفيق، **أساسيات التحليل المالي**، مركز الخبرات المهنية بميك، القاهرة، 2008، ص 62-63.

[2] أحمد عطا الله القطامين، **التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية**، (مفاهيم ونظريات تطبيقية) طبعة 1، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 1996 ص 167.

الأموال الدائمة / الأصول الثابتة = 1

يجب أن تكون قيمة هذه النسبة تساوي ،1، أي قيمة الأموال الدائمة مساوية لقيمة الأصول الثابتة، و هو ما يجعل رأس المال العامل معدوم.

نسبة التمويل الذاتي : توضح هذه النسبة مدى اعتماد المؤسسة في تمويل استثماراتها بإمكانياتها الخاصة ونحسب بالعلاقة التالية :

الأموال الخاصة / الأصول الثابتة

كلما كانت هذه النسبة أكبر من 1 كان ذلك مؤشرا على الاستقلالية المالية للمؤسسة في تمويل استثماراتها.

نسبة الاستقلالية المالية: تقيس هذه النسبة درجة استقلالية المؤسسة عن دائنيها وتحسب بالعلاقة التالية [1]:

الأموال الخاصة / مجموع الديون

عادة ما يفضل الماليون أن تكون هذه النسبة محصورة بين 1 و 2، و إذا كانت كذلك فان البنوك توافق على إقراض المؤسسة.

نسبة التمويل الخارجي : تعبر هذه النسبة على مدى اعتماد المؤسسة على الأموال الخارجية في عملية التمويل، و تحسب بالعلاقة التالية:

مجموع الديون / مجموع الخصوم

كلما قلت هذه النسبة زادت من ثقة الممولين في قدرة المؤسسة بالوفاء بديونها.

د - نسب المردودية : تغير هذه النسب على قدرة مسيري المؤسسة على الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة بفعالية و كفاءة للحصول على العائد و من أهم هذه النسب ما يلي:

المردودية المالية : تمثل الربح المتحصل عليه مقابل كل وحدة نقدية من الأموال الخاصة المستعملة و تحسب بالعلاقة التالية [2]:

النتيجة الصافية (R net) / الأموال الخاصة (CP)

من الأحسن أن تكون هذه النسبة مرتفعة حتى لا تجد المؤسسة صعوبات في جذب مساهمين جدد إذا كانت بحاجة إلى ذلك.

[1] Stéphane Griffith, **gestion Financière**, édition Chihab, Alger,1996, P373.
[2] Jean Peine, **gestion financière**, Paris, p1986, P181-182.

المردودية الاقتصادية: تعبر عن كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها لتحقيق الأرباح و تحسب بالعلاقة التالية [1]:

النتيجة الصافية / مجموع الأصول

المردودية التجارية : (نسبة الربحية الصافية) تعبر هذه النسبة عن مدى تحقيق المؤسسة لنتيجة صافية أي باستبعاد الضرائب المدفوعة عن رقم الأعمال، و تحسب كالآتي:

النتيجة الصافية / رقم الأعمال خارج الضرائب

لا يتوقف استخدام هذه النسبة على دراسة المؤسسة بحد ذاتها فقط، بل تسع إلى حدد مقارنتها مع نسب المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع، لأن ضعف هذه النسبة أمام نسب المؤسسات الأخرى يعني ضعف وضعها التنافسي في قطاع نشاطها.

مردودية النشاط : (نسبة الهامش الإجمالي) تسمح هذه النسبة باكتشاف القدرات التجارية للمؤسسة، و تحسب بالعلاقة التالية:

الهامش الإجمالي / رقم الأعمال خارج الضريبة

و من الأحسن أن تكون هذه النسبة مرتفعة.

- **مؤشرات التوازن المالي :** هناك 3 توازنات تستعمل من طرف المحلل المالي و تتمثل أساسا في رأس المال العامل، احتياج رأس المال العامل، و الخزينة.

رأس المال العامل FR : هو فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة، و يمكن حسابه بطريقتين[2].

من أعلى الميزانية:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة FR> 0

من أسفل الميزانية :

رأس المال العامل = الأموال المتداولة – الديون قصيرة الأجل FR> 0

[1] الياس بن ساسي ويوسف بن قريشي، **التسيير المالي(الإدارة المالية)**، ط2، ج2، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2011 ص 167.
[2] P.Conson, R. Lavande. Fonds de roulement et Politique Financière. Dunda, Paris, 1982,P08.

جدول رقم 1-1: يوضح عوامل تغير رأس المال العام .

عوامل انخفاض رأس المال العامل	عوامل ارتفاع رأس المال العامل
• زيادة رأس مال الشركة . • تكوين مختلف الاحتياطات . • ارتفاع القروض طويلة الأجل . • تحقيق الأرباح . • التناول عن الاستثمارات بالبيع .	• نقص في الأموال الدائمة . • تخفيض رأس المال . • توزيع جزء من الاحتياطات . • حصول خسائر . • الزيادة في مستوى المخزون لمواجهة الطلب الزائد .

المصدر : من اعداد الطالبة .

احتياج رأس المال العاملBFR:

تصبح الديون قصيرة الأجل ما لم يصل موعد تسديدها و تسمى موارد الدورة، بينما الأصول المتداولة التي لم تتحول بعد إلى سيولة فتسمى احتياج الدورة الاستغلال، فيحاول المسير المالي الاستعانة بالموارد المالية في تنشيط دورة الاستغلال، على أن تكون ملائمة بين استحقاقية الموارد مع الاحتياجات و تحسب بالعلاقة التالية:

احتياج رأس المال العامل BFR = (أصول متداولة - قيم جاهزة) - (ديون قصيرة الأجل – السلفات المصرفية)

تغيرات احتياجات رأس المال العامل:

أ) احتياج رأس المال العامل الموجب: هذا يدل على أن المؤسسة بحاجة إلى مصادر أخرى تزويد مدلها عن السنة، و ذلك لتغطية احتياجات الدورة و تقدر قيمة تلك المصادر قيمة احتياجات رأس المال العامل، مما يتوجب وجود رأس مال عامل موجب لتغطية العجز.

ب) احتياج رأس المال العامل السالب : هذا يعني أن المؤسسة قد غطت احتياجات دورتها، و لا تحتاج على موارد أخرى ونقول أن الحالة المالية للمؤسسة جيدة.

ج) احتياج رأس المال العامل المعدوم : عندما تكون موارد الدورة تغطي احتياجات الدورة، هنا يتحقق توازن المؤسسة، مع الاستغلال الأمثل للموارد.

الخزينة : هي مجموع الأموال التي بحوزة المؤسسة لمدة دورة الاستغلال، و هي تشمل صافي قيم الاستغلال أي ما تستطيع المؤسسة توفيره من مبالغ سائلة خلال دورة الاستغلال.

و يمكن حساب الخزينة بطريقتين:

الخزينة T = رأس المال العامل الإجمالي - احتياج رأس المال العامل الإجمالي.

يمكن أن نميز ثلاث حالات للخزينة:

أ) الخزينة الموجبة: هذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة، و هناك فائض يضم إلى الخزينة.

ب) الخزينة السالبة : نجد أن احتياجات رأس المال العامل أكبر من رأس المال العامل، أي أن المؤسسة تفتقر إلى أموال تمول بها عمليات الاستغلال فتلجأ إلى الاقتراض قصير الأجل.

ج) الخزينة الصفرية : هذا يعني أن رأس المال العامل مساوي لاحتياج راس المال العامل ، وهي الوضعية المثلى للخزينة .

2- المؤشرات الحديثة .

تعتبر المؤشرات الحديثة اداة لإثبات صحة النتائج المالية المتوصل اليها في المؤسسات الاقتصادية.

1- مؤشرات حديثة تستعمل لقياس الاداء المالي سنوجزها في:

أ- **القيمة الاقتصادية المضافة:** تعرف على انها عبارة عن تلك النتيجة الاقتصادية التي حققتها المؤسسة بعد دفع مجموع الاعباء على الاموال المستثمرة.[1]

وتحسب بالعلاقة التالية:

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

وتتمثل الحالات المتعلقة بالقيمة الاقتصادية المضافة في:

- اذا كانت موجبة فإنها تمثل القيمة المضافة التي تخلقها المؤسسة الى ثروة المساهمين.

- اذا كانت سالبة فإن هذا يدل على تدهور ثروة المساهمين أي المؤسسة غير قادرة على تحقيق معدل العائد المطلوب.

ب- القيمة السوقية المضافة : تمثل الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأسمال المستثمر، وتحسب بالعلاقة التالية[2]:

القيمة السوقية المضافة = (القيمة السوقية لإجمالية حقوق الملكية - القيمة الدفترية لإجمالي حقوق الملكية)

إذا كانت هذه القيمة موجبة تدل على أن عوائد الاسهم في السوق قد ارتفعت، اما ان كانت سالبة فإن هذه العوائد قد انخفضت واذا كانت معدومة فإن العوائد ثابتة.

---

[1] هواري سوسي، **دراسة تحليلية لمؤشرات قياس الأداء المؤسسات من منظور خلق القيمة**، مجلة الباحثين، عدد 7، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص 61,

[2] عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، **تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باستخدام التحليل العاملي التمييزي خلال الفترة 2006-2011**، مجلة الوحدات للبحوث والدراسات، المجلد 07، العدد 02، جامعة غرداية، الجزائر، 2014، ص 27.

ج- عائد التدفقات النقدية من الاستثمار : يتمثل في المعدل الذي يساوي بين قسمة الاصل وقيمة التدفقات النقدية المنتظرة منه، أو بما يسمى بمعدل العائد الداخلي ، حيث كلما كانت هذه الأخيرة أكبر من تكلفة رأس المال كلما كانت المؤسسة قادرة على انشاء قيمة ومن ثمة زيادة ثروة المساهمين .[1]

المبحث الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بتحسين الأداء المالي .

تتطلب المعايير المهنية أن يتم إصدار تقرير في حالة تعامل منشآت المحاسبة مع القوائم المالية و يحدث مثل هذا التعامل حتى إذا ساعدت منشأة المحاسبة العميل فقط في إعداد القوائم و عدم قيامها بالمراجعة. و تقوم منشأة المحاسبة بإصدار أنواع متعددة من التقارير فيما يتعلق بالمراجعة و باقي خدمات التصديق الأخرى.

ويمثل تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ككل كما قد تصدر تقارير عن تقييم نظام الرقابة الداخلية.[2]

و تعتبر التقارير وسيلة تؤكد لمستخدمي المعلومات المختلفين عن صدق و شرعية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية كما أنها تساعد الإدارة و المساهمين في معرفة القصور في الرقابة الداخلية و إمكانية تلافيها كذلك أن هذا التقرير الذي يعده المراجع الخارجي يعتبر وسيلة تستخدمها الإدارة لمعرفة جوانب الخلل في الإدارة وإمكانية تحسينه خصوصا أن المراجع يستخدم التحليل في المراجعة من خلال استخدام نسب الأداء (السيولة ، المرونة) و هذا يتيح للإدارة معرفة جوانب للضعف في الإدارة بالإضافة إلى قيام المراجع بكشف التلاعب و الغش و الاختلاس إن وجد و كل هذه المعلومات تمكن الإدارة من تحسين الأداء في المؤسسة.

المطلب الأول : دور التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الأداء المالي.

التطورات الحديثة في مهنة التدقيق الداخلي ساهمت بزيادة الدور الكبير له في عملية قياس الكفاءة والفعالية لجميع أنشطة المؤسسة، خاصة أن معهد المدققين الداخليين نادى بزيادة دوره في مجال التدقيق الإداري وتدقيق العمليات، لان هدف التدقيق الداخلي أساسا مصمم لإضافة القيمة وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.[3]

يمكن توضيح العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة.

[1] عبد الوهاب دادن، مرجع سابق الذكر، ص 28.
[2] ألفين أرينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، تعريب محمد عبد القادر الديسطي وآخرون، المملكة العربية السعودية، 2008، دار المريخ للنشر، ص 62.
[3] جودار محمد، نمرود حكيم، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر 2020-2021، ص 22.

المصدر : مذكرة علواني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

المطلب الثاني : دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات .

يتحدد دور التدقيق الداخلي في تحسين الاداء المالي من خلال اتخاذ قرارات مهمة في المؤسسة .

1- القرار : عرف القرار على انه الاختيار بين بديلين أو أكثر.
هو اختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين الحلول البديلة لمواجهة مشكلة معينة واختيار الحل الامثل من بينها.[1]

عملية اتخاذ القرار هي تلك العملية المبنية على الدراسة والتفكير الموضوعي الواعي للوصول الى قرار.[1]

2- مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار .
هنالك خطوات منطقية ينبغي اتباعها للوصول الى قرارات رشيدة وجيدة تتمثل في تحليل وتشخيص الموقف وتحديد البدائل لاختيار البديل الأفضل.

يلعب التدقيق الداخلي أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية بالموازنة مع خطوات عملية اتخاذ القرارات فان التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخرها الوصول الى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الادارية وتبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع وبذلك يتم تشخيص الوضع المحيط وتحديد درجة الخطر الناجم ومن ثم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع الخطة اللازمة ليبدأ المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الاداء ويتم من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي ويقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا في كل مرة.

يتم اعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة حيث تكتسي التقارير التي يعدها المدقق الداخلي بأهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات واقتراح التحسينات وإضافة قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات منها :

قرار الاستثمار، قرار التمويل.تعتمد الادارة على هذه التقارير لاتخاذ قراراتها هذا يساهم في تحسين الاداء المالي للمؤسسات ويعطيها مركز تنافسي في السوق ويستوجب في ذلك ان يتمتع المدقق الداخلي في المؤسسة بالاستقلالية الكافية للقيام بمهامه وواجباته.[2]

المطلب الثالث : دور التدقيق الداخلي في قياس الكفاءة و الفعالية .

لقد تعددت أنشطة المنشأة وتعقدها، والتي انشأت من أجل تحقيق أهداف معينة، وهذا ما جعلها تلجأ إلى إعادة مراجعة وقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، حيث يشكل التدقيق الداخلي عنصر هاما في قياس كفاءة وفاعلية المنشأة والكشف على معوقات العملية التشغيلية واقتراح الحلول التصحيحية والصمود أمام منافسة الشركات الأخرى والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق أهدافها وذلك لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنشأة المختلفة، كما نصت معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين أن

[1] ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009، ص 111.

[2] قسيمة اكرام، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، بسكرة 2016، ص 96.

نطاق التدقيق الداخلي يشمل مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وفعاليتها وكفاءتها، كما يرى الباحثون أن قياس الكفاءة والفاعلية يجب إسنادها إلى المدقق الداخلي وذلك لتواجده داخل المنشأة واطلاعه على أنشطة المنشأة وإدارتها وتدقيق مختلف عملياتها.

وعرف التدقيق الفاعلية بأنه التأكد من تحقيق عمل ما أو هدف ما بحسب الخطة الموضوعة مسبقا وهذا ما يستدعي أن تكون الأهداف التي ترغب المنظمة بتحقيقها محددة مسبقا وفي جميع الأقسام وعلى جميع أوجه النشاط"، كما عرفت تدقيق الكفاءة بأنها التدقيق الذي يركز على التأكد من تحقيق أكبر قدر من

المخرجات باستخدام أقل قدر من المداخلات أو الموارد بالجودة المطلوبة.[1]

وعليه فأن فحص وتقييم كفاءة وفاعلية الأداء يشمل ما يلي:

- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها؛

- مراجعة النظم الموضوعة لتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانيين واللوائح التي تكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقارير؛

- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من وحدة تلك الأصول؛

- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشي مع الأهداف الموضوعة والتأكد من أن البرامج تنفذ حسب الخطة.

وقد أشار المجمع العربي للمحاسبة أنه لتحقيق الأهداف السابقة لابد على المدقق الداخلي أن يقوم بمراجعة شاملة لكفاءة أفراد الفريق، وجودة الإنتاج، إنتاجية القسم، التكاليف، حجم الإنتاج والعمل وجودة التقارير المالية .[2]

كما أن عملية التدقيق الداخلي تتطلب استخدام المعايير الوصفية والكمية في فحص وتقييم الأداء الإداري، ويقصد بالوصفية ما يجب أن يكون عليه نوعية الأداء الإداري أما الكمية فهي المعايير التي يمكن إخضاعها للقياس العيني مثل معايير التكلفة والنسب المالية والموازنات التخطيطية. أن قياس كفاءة وفعالية التدقيق داخل المنشأة من طرف المدقق الداخلي من شأنه أن يساهم في تحسين كفاءة وفاعلية المنشأة وأداها المالي مع تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في العمل وعدم التعرض لأي تدخلات من طرف الإدارة فهدا يعزز من عمله ويساهم في تحسين كفاءة وفاعلية المنشأة ككل.

---

[1] علي حجاج البكري، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الاعمال، المجلة العالمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، 2005، ص 123.

[2] محمد الصالح فروم، الياس بوجعادة، أمال كحيلة، **الدور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري للشركات**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع و الافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20أوت 1955، سكيكدة، ص 27-26.

خلاصة الفصل .

التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة داخلية مصممة لإضافة قيمة للمؤسسة يحتوي على مجموعة إجراءات وأنظمة التي تتبعها معظم المؤسسات، وهذه الإجراءات تحفز وتحسن من تقييم الأداء المالي للمؤسسات .

توجد علاقة وطيدة بين التدقيق الداخلي ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من خلال حماية الأصول وترشيد استخدام الموارد المتاحة وزيادة الفعالية وتحديد الأهداف المسطرة للمؤسسة أو كشف نقاط قوة وضعف تسييرها من خلال معايير ومؤشرات مالية متمثلة في مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية والنسب المردودية.

وعليه لتمكين المؤسسة الاقتصادية من تسييرها بأداء جيد يجب تحديد كلا من نقاط الضعف والقوة من خلال استخدام اجراءات رقابية متمثلة في التدقيق الداخلي للسهر على حماية أصولها وترشيد استخدام الموارد المتاحة بكل كفاءة وفعالية لبلوغ أهدافها المسطرة والمحددة باتباع معايير متعارف عليها ومؤشرات التوازن المالي والنسب المالية .

الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمؤسسة سوناطراك فرع (مركب GP_1Z)

المبحث الأول : ماهية المؤسسة الأم سوناطراك SONATRACH .

المبحث الثاني : عرض مركب GP_1Z.

المبحث الثالث : تحضير و إعداد الميزانية التقديرية في مركب GP_1Z .

تمهيد .

تلعب شركة سوناطراك دورا محوريا في الاقتصاد الجزائري والعالمي، فهي شركة مختصة في النقل الوطني وتسويق النفط والغاز الطبيعي، أنشأت بموجب قرار رقم 63_491 في 31 ديسمبر 1963، برأس مال مسجل من 245 مليار دينار مقسمة إلى 245000 سهم.

بالإضافة إلى موقعها الجغرافي الاقتصادي متميز، وتطل على السوق المهم من الاتحاد الأوروبي والانفتاح على بقية دول العالم.

وعليه قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مركب GP1Z – أرزيو بتعرفنا الدقيق على إنتاجه وهيكله التنظيمي وبطاقته التقنية قبل أن نقدم نموذجا واقعيا لكيفية وإعداد ميزانية التقديرية في المركب و المراحل التي نتبعها وكذا مراقبتها و إعطاء نموذج حقيقي لها .

المبحث الأول : ماهية المؤسسة الأم سوناطراك SONATRACH .

حتى تحقق الجزائر سيادتها الاقتصادية وخاصة في مجال المناجم قامت بإنشاء الشركة الوطنية سوناطراك لاستغلال الحقوق البترولية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الأجنبية وخاصة الفرنسية منها، ولهذا سنتطرق في هذا المبحث لدراسة هذه الشركة من مختلف جوانبها التاريخية والهيكلية ومراحل تطورها.

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة .

سوناطراك هي شركة وطنية للبحث و الإنتاج والنقل و التحويل والتسويق للمواد الهيدروكربونية (**الغاز و السائل)** ، تم انشاءه من أجل تغطية على المدى الطويل الاحتياجات الوطنية في الهيدروكربونات بموجب المرسوم رقم 63-491 من 1963/12/31 و التمويل ، و تطوير الأمة من خلال المساهمة الأجنبية .

- شركة So / société.
- وطنية Na / nationale.
- نقل TRA / transport.
- تسويق C / commercialisation .
- المحروقات H / hydrocarbure .

أولا : تاريخ سوناطراك .

بعد الاستقلال في مجال المحروقات ، مثل غالبية المجالات الأخرى ظلت محتكرة من قبل الشركات . ردا على هذا الوضع أنشأت الدولة الجزائرية من خلال المرسوم رقم 63-491 الصادر في 1963/12/31 ، سوناطراك (الشركة الوطنية للنقل خط انابيب الهيدروكربونات) في البداية اقتصرت مهمتها على نقل المحروقات و من هنا جاءت تسميتها ،لكنها لم تفعل قريبا ليشمل جميع أنشطة عملية استغلال الهيدروكربونات .

تم تحفيز تطوير سوناطراك بعدة عوامل ،اثنان منها الأكثر أهمية :

- ✓ تأميم المحروقات في 24-02-1971 أصبحت الجزائر مالكة ل 51 % موارد جزائرية (قبل ذلك كانت 50% فقط)
- ✓ استثمارات الشركة الضخمة في مجالات مختلفة مثل التكرير ،الإسالة ، البتروكيمياويات ، الاستغلال ، النقل .

بناءا على المرسوم الرئاسي رقم 98-48 الصادر في 11-02-1998 بشان وضع الشركة ، تحولت سوناطراك الى شركة مساهمة برأس مال مائتين و أربعين و خمسة مليارات دينار (2.45 مليار يورو) مقسمة الى مائة و خمسة و أربعين الف سهم مليون دينار للواحدة(100.000 يورو) كاملة و حصرية مكتتب بها و صدر من قبل الدولة .

ثانيا : التعريف .

بقرار من 11فبراير 1998أصبح سوناطراك شركة المساهم الوحيد لسوناطراك هو الدولة .

مساهمة مشتركة مع الأجهزة التالية :

- ✓ الجمعية العامة (GA).

✓ مجلس الإدارة (CA).
الرئيس التنفيذي لشركة يساعده مسامير الرؤساء الذين يقودون الأنشطة .

في عام 1999 ، كانت الجزائر مع شركائها في طليعة من الاكتشافات العالمية .

ثالثا : نشاط سوناطراك .

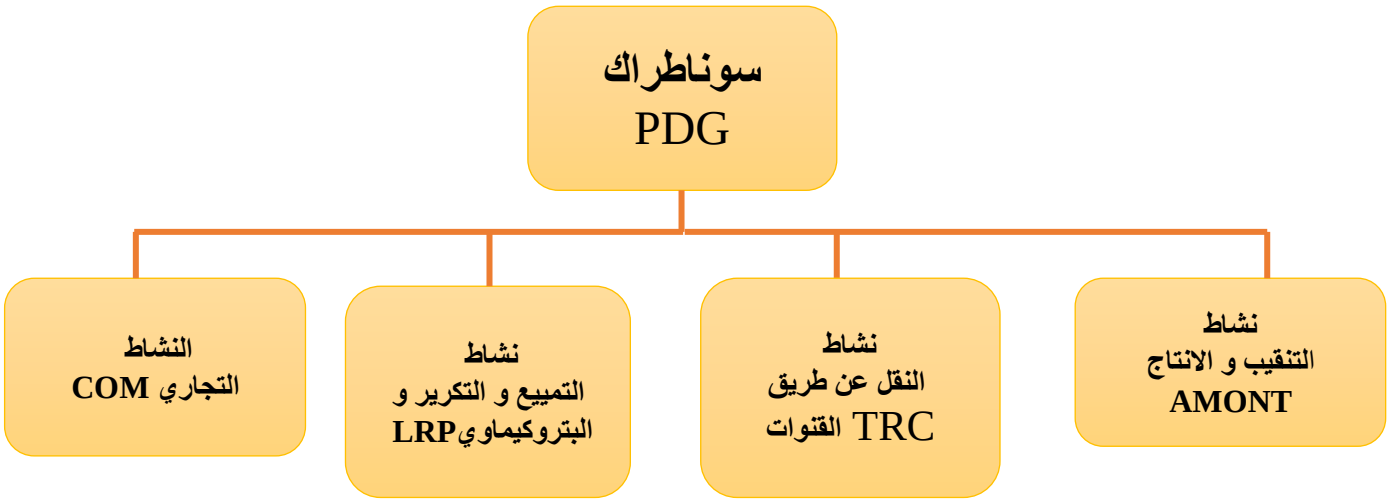
سوناطراك هي شركة دولية في مجال نشاطها ، و صناعة النفط و الغاز و التوجه الوزن الاقتصادي الوطني .

تم التغيير الشكل القانوني للمؤسسة حسب المرسوم 66-292 الموافق ل 22 سبتمبر 1966 ، حيث أصبحت "سوناطراك " : الشركة الوطنية للبحث ، و تسويق المحروقات .

كما أن المرسوم التشريعي ل 30 أوت 1967 يعطي لشركة "سوناطراك " حق احتكار التوزيع الشامل للطاقة و المنتجات البترولية .

و في أكتوبر 1968 ، عقدت اتفاقية الجمع ، بخلق نوع جديد من العلاقات مع المؤسسات البترولية العاملة بالجزائر ،هذا الاتفاق يسمح ل "سوناطراك " بتقوية موقفها بشكا حاسم ، و في سنة 1969 انضمت الجزائر "سوناطراك" ضمن منظمة الدول المصدرة للنفط "OPEP".

وهكذا أخذت سوناطراك على عاتقها قطاع المناجم متوجهة نحو البحث و حافظت على اسمها و رمزها باللون الأسود الذي يمثل البترول و اللون البرتقالي الذي يرمز الى الصحراء .



المصدر : وثيقة داخلية مركب GP1Z .

- **سوناطراك اليوم :**

أصبحت اليوم من بين أهم الشركات البترولية الدولية الاثني عشر ، بعدما قطعت أشواطا حاسمة و تحولت من شركة فتية الى المجموعة التي نعرفها اليوم .

حيث لم يترك تطور اقتصاد العالمي للمحروقات أي خيار لسوناطراك ، غير انتهاج شروطه في العمل و التغير الجذري للسلوكيات ان اقتضت الحاجة .

- **هدف سوناطراك .**

هو أن تصبح مجمع بترولي دولي ولهذا الغرض يجب عليها :

- ✓ تسطير أهداف معتبرة .
- ✓ توضيح استراتيجيتها .

لهذا فإن قرار تسييري ناتج عن تفكير معمق يجب أن يضع رجال ونساء "سوناطراك" كأعمدة أساسية لمسار العولمة .

المطلب الثاني : تصنيف سوناطراك العالمي و مكانتها في الاقتصاد الجزائري .

تصنف سوناطراك دائما بين اثني عشر شركة نفطية كبرى في جميع أنحاء العالم بفضل :

- o الإمكانات البشرية المؤهلة تأهيلا عاليا ؛
- o تشريعات نشطة للغاية وتنافسية بشان المواد الهيدروكربونية ؛
- o احتياطات كبيرة ؛
- o 40عاما من الخبرة في مجال التشغيل و التطوير المجالات ؛
- o خبرة واسعة في صناعة الغاز ؛

في عام 1999 ، الجزائر مع شركائها حالة جيواقتصادية مميزة المرتبة الأولى بين الاكتشافات العالمية .

- ❖ **مكانة سوناطراك في الاقتصاد الجزائري .**

الشركة الوطنية سوناطراك و خدمة الاقتصاد الوطني منذ تأسيسه في عام 1963 .
وخضع والتغيير و الإصلاح من خلال التمديد على جميع الأنشطة البترولية .
اليوم سوناطراك يضمن البعثات الاستراتيجية التي تركز على البحث و الإنتاج و نقل ومعالجة وتصفية الغاز الطبيعي و فصل من الغاز النظيف المسال (LPG) ، فإن هي وفر أيضا السوق المحلية و أسواق المواد الهيدروكربونية السائلة و الغازية في السوق الدولية .

المطلب الثالث : المهام الرئيسية لسوناطراك .

ان مهام مؤسسة سوناطراك عديدة و متنوعة ،حيث عرفت تطورات و تحولات مع صدور كل مرسوم رئاسي جديد ،إلا أن نشاطاتها تدور حول أربعة مهام رئيسة هي كالآتي :

1) **أنشطة المنبع Activités Amont**:

يجمع نشاط المنبع عمليات البحث و التنقيب المرتبطة بحقول المحروقات ، تنجز سوناطراك ذلك بمفردها عن طريق فروعها تابعة للشركة القابضة للخدمات النفطية و شبه النفطية **Spp** ، او بالشراكة مع شركات بترولية دولية ، و يتضمن هذا النشاط العمليات التالية : الاستكشاف ، رقابة بيانات العمليات ، البحث و التطوير في مجال المحروقات و التكنولوجيا الجديدة ، الحفر ، الهندسة و البناء .

2) **أنشطة النقل عبر الانابيب Activités Transport par Canalisation**:

يرتبط نشاط النقل عبر الأنابيب بإيصال المحروقات من بترول خام وغاز ومكثفات نحو المرافئ البترولية ، ومناطق التخزين و بلدان التصدير .

تدير مؤسسة سوناطراك شبكة انابيب يبلغ طولها **16000** كلم^2 ، تتضمن خطين لأنابيب الغاز العابرة للمحيطات ، خط يتجه الى اسبانيا عبر المغرب ، و الآخر الى إيطاليا عبر صقلية . تقوم المؤسسة بخدمات النقل بواسطة فرعها المؤسسة الوطنية للقنوات **ENAC**.

3) **أنشطة المصب Activités Aval**.

يشمل نشاط المصب نشاطات تحويل المحروقات ضمن 5 مهن أساسية وهي : تمييع الغاز الطبيعي ، فصل غاز البترول المميع ، التكرير ، البتروكيمياء ، الغازات الصناعية (الهليوم و آزوت) تعمل المؤسسة بشكل ذاتي في بعض المشاريع بواسطة فروعها التابعة للشركة القابضة للتكرير و البتروكيمياء ، و بشكل شراكة وطنية و دولية في بعض المشاريع الأخرى ، و اهم عملياتها هي : تمييع الغاز الطبيعي ، فصل غاز البترول المميع ، تكرير البترول ، دراسة و تطوير التكنولوجيات جديدة .

4) أنشطة التسويق Activités commercialisation.

يهتم هذا النشاط بتسويق المحروقات على المستوى الداخلي و المحلي للبلاد ، و على المستوى الخارجي و الأسواق الأجنبية ، تملك المؤسسة ثلاث فروع للقيام بهذا النشاط التابعين للشركة القابضة لتثمين المحروقات ، و أهم عمليات هذا النشاط هي كالآتي : التسويق الخارجي ، التسويق في السوق الوطنية ، النقل البحري للمحروقات .

المبحث الثاني : عرض مركب Gp1Z .

المطلب الأول : التعريف بالمركب Gp1Z .

1- تاريخ مركب Gp1Z :

هو من المركبات التابعة للمؤسسة الوطنية سوناطراك، يعرف باسم "GUMBO-GPL" ، وهو اسم مستعار للفيل، وتم تسميته بهذا الاسم نظرا لقدراته الإنتاجية الكبرى، فهو يحتوي على 9 قطارات لإنتاج غاز البترول المميع GPL, كما يعتبر من بين المركبات الأولى في العالم نظرا لقدرته الإنتاجية و نوعية الغاز الجيدة، بالإضافة إلى المساحة الكبرى التي يحتلها .

تم بناءه من طرف شركة يابانية تسمى IHI ITOCHU ، و الجدول التالي يوضح أهم الأحداث التاريخية التي مر بها المركب أثناء إنجازه :

التاريخ	الحدث
1978-12-11	تم التوقيع على عقد البناء مع الشركة اليابانية IHI ITOCHU .
1980-10-11	فتح ورشة العمل le chantier.
1980-11-10	بدأ الأشغال .
1983-12-12	بدأ الإنتاج الجزئي في المرحلة الأولى بأربعة قطارات لمعالجة غاز البترول المميع .
1984-02-20	تحميل أول باخرة بغاز البروتان متجه الى السوق العالية .
1998-02-24	انطلاق المرحلة الثانية من الإنتاج بإضافة 2 قطارين لإنتاج الغاز .
أفريل 2010	انطلاق المرحلة الثالثة من الإنتاج بإضافة 3 قطارات لإنتاج الغاز .

2- الموقع الجغرافي و الحدودي للمركب .

يقع المركب على الساحل الغربي الجزائري ، يبعد عن مدينة وهران ب : 40 كلم ،وعن مدينة ارزيو ب: 8 كلم ؛ يحده من الشرق محول الطاقة المركزي لمرسى الحجاج ،ومن الغرب مركبات GNL.

يتربع على مساحة قدرها 120 هكتار في حدود الطريق الوطني رقم 11 وشاطئ البحر الأبيض المتوسط.

المطلب الثاني : بطاقة تقنية حول المركب .

مهمة المركب إنتاج غاز البترول المسال (البروبان والبيوتان) الأعمال التجارية على حد سواء في السوق المحلية والسوق الدولية.

- **اسم الشركة** : مركب GP1/2
- **الموقع** : مرسى الحجاج.
- **المساحة**: 120 هكتار.
- **الموظفين:** 777 وكلاء.
- **الهدف:** 10.8 مليون طن / سنويا من الغاز الطبيعي المسال.
- **المنتجات :** البروبان التجاري البيوتان التجاري.
- **طريقة المستخدمة :**الضغط التقطير.
- **عدد القطارات :** تسعة (09) قطارات من 1.2 مليون طن / ذ

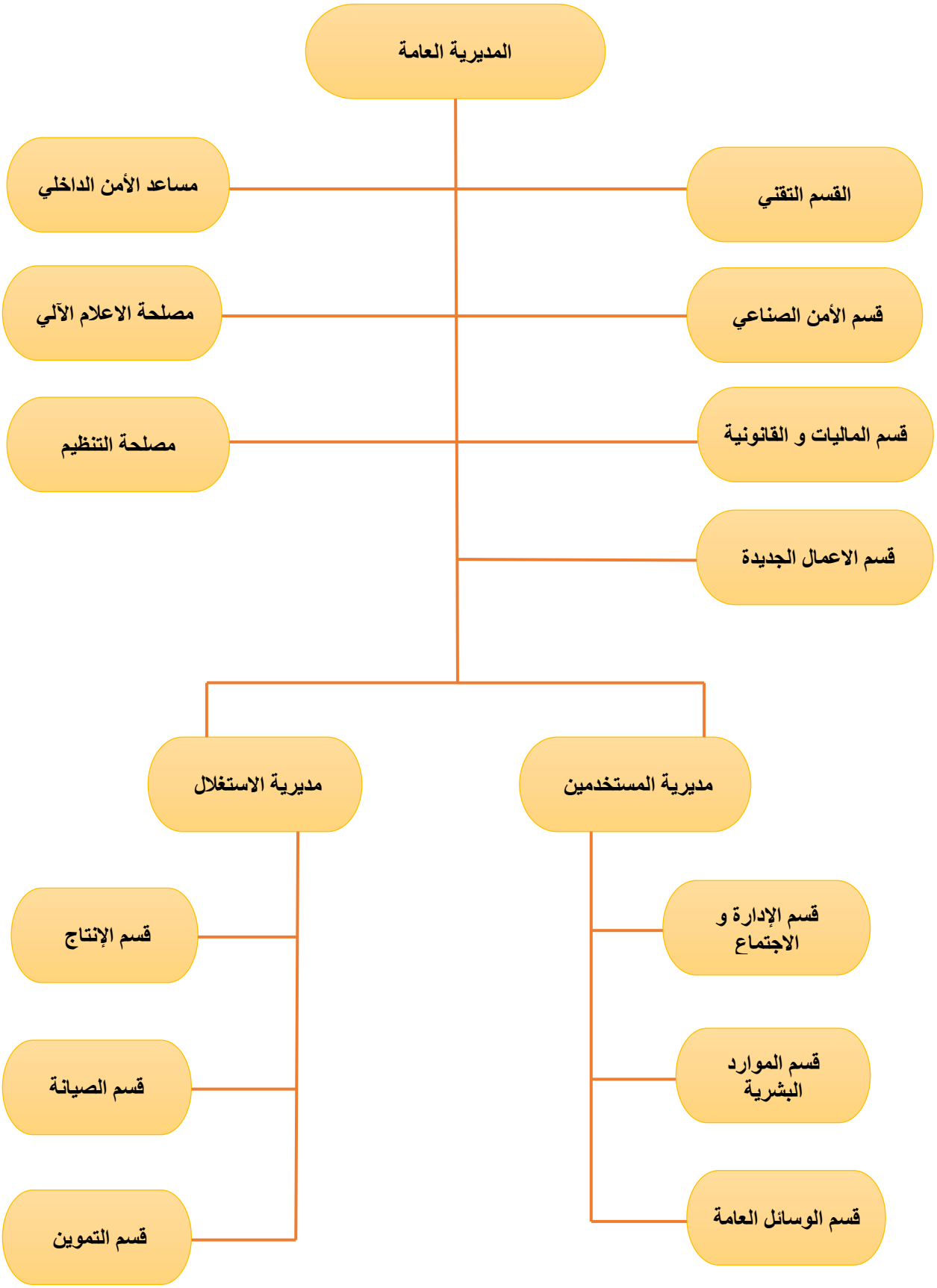
- **الصانع**: IHI اليابانية كونسورتيوم ايشيكا واجيماهاريما للصناعات الثقيلة وشركات إيتو.
- **تاريخ بدء العمل**: 10 نوفمبر 1980.
- **تاريخ إعلان بيان من أول المرحلة القطار1**: 12 ديسمبر 1983.
- **تاريخ إعلان بيان من أول المرحلة القطار**: 24 فبراير 1998.
- **تاريخ إعلان بيان من أول المرحلة القطار3**: 12 فبراير 2010
- **الحقن الشرجية:** اثنان أرصفة التحميل تلقي السفينة من النفط والغاز المسال إلى قدرة 30000 50000 طن من غاز البترول المسال (M6، D1)

- **شاحنة مع منحدر التحميل**: ستة (06) شاحنات.
- **جهة الإنتاج** : تصدير والسوق المحلية.
- **مصدر التمويل الغاز:** من حقول الغاز في جنوب الجزائر.
- **سعة التخزين :**

تحميل التخزين : 22000 م^3 .
التخزين من المنتجات المبردة 560000 م^3 .
التخزين من المنتجات المحيطة 2500 م^3 .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي ل GP1Z .

مركب GP1Z تعمل وفقا للهيكل التنظيمي واضحة المعالم من أجل إتقان المهام ، وتتكون وفق الهيكل التنظيمي التالي :


المديرية العامة
مساعد الأمن الداخلي
مصلحة الاعلام الآلي
مصلحة التنظيم
القسم التقني
قسم الأمن الصناعي
قسم الماليات و القانونية
قسم الاعمال الجديدة
مديرية الاستغلال
مديرية المستخدمين
قسم الإنتاج
قسم الصيانة
قسم التموين
قسم الإدارة و الاجتماع
قسم الموارد البشرية
قسم الوسائل العامة

المصدر : دائرة الموارد البشرية **D.R.H**

المبحث الثالث : تحضير و اعداد الميزانية التقديرية في المركب GP1Z.

ان استعمال نظام الميزانيات التقديرية كأداة للرقابة المالية في المؤسسة نتج من استعمال الدولة لنظام الميزانيات، و قد اهتمت الولايات المتحدة الأمريكية بنظام الميزانيات التقديري في العشرينيات من هدا القرن على اثر الأزمة الاقتصادية **ظاهرة التضخم** ثم انتشر تطبيق هذا النظام في أروبا بعد الحرب العالمية الثانية و خاصة في فرنسا بداية من الخمسينات .

المطلب الأول : ماهية الميزانية التقديرية .

لم تعد مراقبة التسيير تعتمد على المحاسبة التقليدية فحسب، بل أصبحت تعتمد على أدوات حديثة ،رغم أن بعض هده الأدوات اختيارية مثل : الميزانية التقديرية ،الأن المؤسسات لا تستطيع الاستغناء عنها لأنه بمثابة قياس لمدى تحقيقيها لأهداف المسطرة .

أولا : تعريف الميزانية التقديرية .

الميزانية التقديرية هي تعبير كمي أو مالي، لأهداف المؤسسة المسطرة، وترجمة لتلك الأهداف نقديا أو كميا. لكن هدا الجانب التقني لها لم يهمل البعد البشري للميزانية التقديرية ، فيمكن النظر إليها باعتبارها مترجمة لتطلعات و مصالح مديريات المؤسسة، تطلعات و مصالح كل مديرية متقاربة مع أهداف المؤسسة، ويمكن النظر إلى الميزانية التقديرية على أنها خطة تفصيلية محددة مسبقا لأعمال مرغوب في تنفيذها في المؤسسة ،في فترة زمنية في المستقبل مترجما عنها في شكل نقدي.

و التعبير النقدي عن الميزانية التقديرية أمر ضروري لتحقيق شمول الموازنة أمام اختلاف وحدات القياس للميزانية الفرعية، فعلى سبيل المثال قد يعبر عن ميزانية التموينات في شكل كيلو غرامات، في حين ميزانية اليد العاملة قد تأخذ شكل ساعات عمل ومن الواضح أنه لا يمكن جمع الميزانيتين لاختلاف وحدة القياس في كل منها .وللتغلب على هدا المشكل يتم التعبير عن الميزانية التقديرية في شكل نقدي.

ثانيا : أنواع الميزانيات التقديرية .

تضم الميزانيات التقديرية مجمل نشاط المؤسسة المستقبلي على شكل تنبؤات على ضوء هده التنبؤات يقوم المسيرون بإعداد برنامج عمل تتمثل في تقسيم الهدف الرئيسي إلى عدة أهداف فرعية في شكل خطط تعرف بالميزانيات لفترة زمنية محددة مقارنة و مقارنة مستمرة بين الميزانيات التقديرية و النشاط الحقيقي ينشأ عنها ظهور الانحرافات و استغلال هده الانحرافات يشكل لنا المراقبة .

و هكذا يمكن تصنيف ثلاثة مجموعات للميزانيات التقديرية :

1. **ميزانيات الاستغلال**، التي تشمل :

- ✓ ميزانية المبيعات
- ✓ ميزانية الإنتاج
- ✓ ميزانيات التموينات

❖ **جدول الميزانية التقديرية للاستغلال.**

مجمع GP1Z

دائرة المالية / دائرة الميزانية

توقعات التشغيل 2023

قسم الأمن

ج / التكلفة: 500,000

عدد العاملين: 165

420 000

إن بي سي	تعيين	كيوتي إي / إن بي آر	ص.ب / دا	مبلغ غ / دنانير	مبلغ / شعار	الأعطال الشهرية: يناير دا	يناير ديف	فيفري دا	فيفري ديف	مارس دا	مارس ديف	أبريل دا	أبريل ديف	مايو دا	مايو ديف	يونيو دا	يونيو ديف	يوليو دا	يوليو ديف	أغسطس دا	أغسطس ديف	أغسطس ا	سبعة ديف	اكتوبر ا	اكتوبر ديف	نوفمبر دا	نوفمبر ديف	ديسمبر دا	ديسمبر ديف
602 410	المواد الغذائية			0	0	0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	
602 411	المشروبات			0	0	0		0		0		0		0		0		0		0		0	0	0		0			
602 416	الطاقم الفردي			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
602 419	المنتجات الاجتماعية			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
60 260	المندوب وخطة .فن البناء G			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
602 610	منتجات التنظيف			0	0	0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	
602 611	يوفر سطح المكتب			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	

602 612	**الوقود القابل للاحتراق**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
				0		0				0				0				0				0				0			
602 613	**مواد التشحيم**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
602 615	**مستهلكات الكمبيوتر**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
				0																		0							
602 619	**واو-عمليات متنوعة**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**				**0**		**0**				**0**		**0**		**0**	
60 271	**الغاز الصناعي**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
	الخطة G																												
607 300	**حصيرة و Prod des indust,chim والتوليف غير مخزنة**																												
607 4	**المنتجات الاجتماعية غير المخزنة**			**0**		**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
607 60	**العناصر الاستهلاكية غير المخزنة**																												
607 61	**عناصر للتشغيل غير مخزنة**																												
60 770	**الكهرباء الصناعية**																												
60 771	**الغاز الصناعي غير المخزن**																												
60 772	**الماء**																												
6 112 611	**إنشاء قواعد الحياة والمباني الإدارية**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
615 213	**ممثل تجهيز الهمز .رجل الثابت**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
615 244	**الصيانة.معدات الإنتاج المخطط لها / G**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
617	درس			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
	امتثال المنشآت																											0	

6 221	مخطط من (هندوراس ، TEC AVAL) قبل			0	0																								
622 190	متوقعة (رسوم أخرى HSE / من قبل AVAL)			0	0	0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	
6 125	درس			0	0	0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	
62 293	تشكيل																												
6 231	الكتالوج والطباعة			0	0	0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	
6 250	مصاريف السفر																												
6 251	مصاريف المعيشة																												
6 260	تلفون			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6 269	ضرائب متنوعة			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
64	ضرائب			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
628 2	خدمات متنوعة أخرى			0	0	0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	0	0	
	مجموع			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

المصدر: بتصرف (وثيقة مقدمة من طرف قسم الاعلام والتسيير).

2. ميزانية الاستثمارات .

جي بي 1 / ي	معقد
الصحة والسلامة والبيئة	قسم:
500 000	ج / التكلفة

توقعات الاستثمار 2023

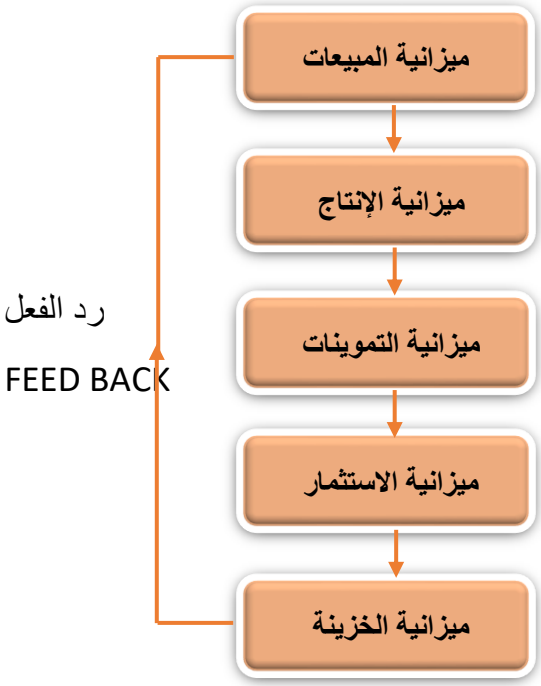
بالآلاف من دا

أوبس فاي	أوبس	مركز التكلفة	2023 السابق.			تعيين
			د/ ديف.	مبلغ	بو	كيو تي إي
			0	0		معدات الإنتاج الأخرى - 21
				0		معدات النقل -210
				0		البناء -213
				0		المرافق الاجتماعية-214
				0		المنشآت التقنية الآلات والمعدات -215 الصناعية
				0		المعدات المكتبية-216
				0		التجهيزات والمرافق-217
				0		الأصول الرأسمالية الملموسة -218 الأخرى
				0		معدات الطباعة والرماية-8 218
				0		أجهزة الكمبيوتر-9 218
			0	0		مجموع

المصدر: بتصرف (وثيقة مقدمة من طرف قسم الاعلام والتسيير).

3. ميزانية الخزينة .

ويمكن رسم نظام الميزانيات حسب التسلسل :



هدا الترتيب لم يكن عشوائيا، فقد بينت التجربة على أن ميزانية المبيعات هي التي تؤثر على الميزانيات الأخرى ،فالإنتاج و المشتريات مرتبطان بالمبيعات و، مصاريف البيع و الإشهار و مصاريف الإدارة كلها في النهاية مرتبطة بالمبيعات .

المطلب الثاني : مراحل اعداد الميزانية التقديرية .

يمكننا أن نلخص المراحل التي تمر بها إعداد الميزانية التقديرية فيما يلي :

1. توضيح و تحديد الدور الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة .
2. جرد الموارد المالية و الفنية و البشرية للمؤسسة .
3. توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة .

الظروف الآتية : الاقتصادية ، الاجتماعية ، السياسية ،المنافسة المحلية و الوطنية والدولية ،سياسات الحكومة اتجاه النقد و الضرائب معدل الفائدة الإعانات ، معدل التضخم ... إلخ

4. من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف الطويلة الآجل للمؤسسة .
5. من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف القصيرة الأجل .

6. إعداد السياسات و الوسائل لأجل تحقيق الأهداف القصيرة الأجل و الطويلة الأجل

- سياسة الإشهار و الترقية
- سياسة البحث و التنمية
- سياسة التسيير و الخصم
- سياسة القرض
- سياسة الأجور
- سياسة الائتمان
- سياسة التوسع الاقتناء فتح أقسام جديدة طرح منتجات جديدة ....الخ
- سياسة التصدير
- سياسة التكوين

7. تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام .

8. تعيين لجنة الميزانية يجب أن يكون دورها وظيفيا فقط و متكونة من أشخاص دوي المستويات الإدارية العالية و يجب أن يكون من بينهم المراقب المالي كما يجب أن تكون كل المصالح ممثلة في هده اللجنة

9.إشعار كل الأشخاص الدين لهم مسؤولية على مركز تكلفة أو مركز ربح بهدف أو بسياسات المؤسسة

10. قبول أهداف و سياسات المؤسسة من طرف المسؤولين المكلفين بتطبيقها .

المطلب الثالث : تنفيذ مراقبة الميزانية .

أولا : الرقابة على الميزانية التقديرية للمبيعات .

لتحقيق الرقابة على تنفيذ ميزانية المبيعات فانه ينبغي إعداد مجموعة من التقارير التي تبين فيها المبيعات الفعلية لكل منطقة لكل فصل و لكل نوع من أنواع المنتجات .

و يختلف عدد تقارير المتابعة الدورية و البيانات التي تحتويها باختلاف الشركات و حاجات العمل بها .

1. **الرقابة الموسمية :** اذا تبين بأنه في فترة معينة كان حجم المبيعات ضعيفا في منطقة معينة أو في جميع مناطق البيع فيمكن إرجاع هدا إلى سبب الركود في تلك المنطقة أو في جميع المناطق ولكن ادا كان حجم المبيعات ضعيفا خلال فترة معينة من السنة و على مستوى وكيل او ممثل

بيع واحد أو عدة ممثلين ففي هده الحالة على الإدارة أن تراقب الممثلين و دلك برقابة المسافات المقطوعة وعدد الزيارات التي قاموا بها .....الخ

2. **الرقابة الجهوية :** اذا كان الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن الاتجاه العام للمبيعات في المناطق الأخرى فانه يستوجب البحث عن أسباب هدا الاختلاف لتصحيحها و تجنب وقوعها في المستقبل و تنصب عملية الرقابة على وكلاء البيع و الأسباب الممكن أن تكون خارجية كالإضرابات العمالية في منطقة معينة أو الركود المحلي .....الخ أو أسباب داخلية كالنقص في التموين لمنطقة معينة أو عدم كفاءة رجال البيع و ممثلين و عدم أداء عملهم كما يجب
3. **الرقابة على المنتوجات و نوعيتها :** ادا كانت مبيعات منتوج معين ضعيفة أو ابتدأت في الانخفاض فانه على المؤسسة أن تعتبر من السياسة البيعة التي تنتجها إزاء هدا المنتوج بأن توقف تسويقه تماما و تعويضه أو تغيير سعر بيعه ادا كانت هناك منافسة أو القيام بحملة للدعاية و الإشهار أو تغيير شكله .....الخ و يجب استبعاد الأسباب الأخرى كالكود و ضعف أداء رجال البيع
4. **تحليل الانحرافات :** الانحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة أي في صالح المؤسسة أو غير ملائمة أي في غير صالحها تنقسم إلى قسمين :

- ✓ انحرافات ترجع الى عوامل داخلية مثل القصود في تنفيد الخطة أو عدم الفعالية و هي الانحرافات الخاصة للرقابة .
- ✓ انحرافات ترجع الى عوامل خارجية و هي الانحرافات غير خاضعة الى الرقابة

5. **المبدأ العام في تحليل الانحرافات :** ان مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض ان العناصر الأخرى تبقى ثابتة و بافتراض بأن هناك عنصران فقط و هما الكمية و السعر فالتحليل يكون بالشكل التالي :

الانحراف الكلي =التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية.

أو

الانحراف الكلي=التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية .

فاذا رمزنا لكل من : التكلفة الفعلية ب : Q_r ، السعر الفعلي ب: P_r

الكمية المعيارية ب: Q_S ،السعر المعياري ب: P_S

$$\text{الانحراف الكلي} = Q_r * P_r - Q_s * P_S$$

نضع : $\Delta Q = Q_r - Q_S$

$$\Delta P = P_r - P_S$$

نتحصل على : $Q_r = \Delta Q + Q_S$

$$P_r = \Delta P + P_S$$

بالتعويض نتحصل :

الانحراف الكلي $= \Delta P^* Q_S + \Delta Q^* P_S + \Delta Q^* \Delta P$

= انحراف مختلط + انحراف الكمية + انحراف السعر

تفضل هذه الطريقة لأغراض الرقابة على عناصر التكلفة ،لأن الانحراف المختلط يستبعد من إطار محاسبة المسؤولية، وذلك نظرا لعدم استطاعتنا أن نجزم بأن المسؤولية عن هذا الانحراف المختلط تعود إلى جهة معينة دون الأخرى.

6. **تحليل الانحراف على الهامش:** من المستحسن أن يكون الهدف المحدد لمصلحة البيع، هو هدف تحقيق هامش معين، عوضا من أن يكون الهدف هو تحقيق رقم أعمال معين، ويكون الانحراف الكلي في هذه الحالة هو عبارة عن الفرق بين الهامش المقدر، والهامش الفعلي.

ويمكن تعريف الهامش للمنتوج: على أنه الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة، ويساعد تحليل الانحرافات على الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل الهامش أعلى أو أقل من المتوقع.
- هل كمية المبيعات أكبر أو أقل من الكمية المقدرة.
- هل كان مزيج البيع الفعلي أفضل أو أسوء من مزيج البيع التقديري.

ثانيا : الرقابة على الميزانية التقديرية للإنتاج:

إن الهدف الأساسي للمراقبة على الإنتاج هو الحصول على المنتجات أو الخدمات بنوعية وكمية مرغوب لها ، وبتكلفة ووقت مناسبين .ونظام المراقبة على النتاج في المؤسسات الإنتاجية يتكون من :

أ – مراقبة الإنتاج :وهنا المراقبة تكون على أساس مقارنة النتاج الحقيقي و النتاج المعياري ، ومقارنة التكاليف الحقيقية و المعيارية ، بدراسة الانحرافات على التكاليف المباشرة و غير المباشرة

ب- مراقبة النوعية : هي مدى تطابق السلع و الخدمات للمواصفات و المعايير الموضوعة .

ثالثا : الرقابة على الميزانية التقديرية للتموينات:

- تكمن عملية الرقابة في متابعة و مقارنة المخزونات الفعلية بالكمية القيمة مع التقديرات. وهناك مشكلة كبيرة تجعل عملية الرقابة معقدة وطويلة، وهي مشكلة العدد المعتبر من المواد التي يتعين

مراقبتها حتى عند اختيار عدد محدود من المواد لمتابعتها ومراقبتها باستعمال طريقة 20/ 80، التي سبق شرحها من قبل. بالإضافة إلى دلك هناك مشكلة أخرى تصعب عملية الرقابة و تتمثل في تعدد أ سباب الانحرافات من بين الأسباب العديدة يمكن ذكر مالي :

- التغير غير المنتظر في نمط الاستهلاك للمواد.
- الوقوف على مدى التزام الموردين بمواعيد التموين وبالكميات المطلوبة.
- الأداء الضعيف لقسم التموين سواء تعلق الأمر بالشراء أو التخزين أو الاثنين معا.

ويمكن مراقبة وتقييم قسم التموين بطريقتين:

- طريقة النسب.
- طريقة تحليل البطاقات المحاسبية أو الرسوم البيانية.

رابعا : الرقابة على الميزانية التقديرية للاستثمارات .

يقصد بالمراقبة متابعة جميع العمليات التي يتم بمقتضاها انجاز مراحل الاستثمار و تكوين الأصول الثابتة في المشروع الاستثماري ليتمكن من البدء في ممارسة الأنشطة في الوقت المحدد.

فالغرض من المراقبة، أو تقييم مراحل التنفيذ، تحديد مدى انسجام اجراءات الانتاج الفعلية مع ما وضع لهده الاجراءات من برمجة زمنية، و مالية، لتحديد مدى فعالية عمليات و اجراءات انجاز و تحديد العراقيل و المشاكل التي تتعرضها، و مواجهتها بالقرارات المناسبة من حيث الوقت و التكلفة.

وتتطلب عملية المراقبة، تقييم نشاطات هذا التفنيد تقييما وظيفيا ليتم توزيع الأعمال و تحديد المسؤوليات، و المتابعة، و التفنيد و تتم المراقبة على ثلاث مستويات:

أ-المراقبة على مستوى الالتزام : المراقبة تسمح بمتابعة و تطبيق البرنامج المسطر لتجنب الخروج عن المواعيد المحددة فيه، هذه المتابعة هامة جدا حيث أن مراقبة الالتزام، تسمح في حالة وجود موارد قليلة من اتخاذ القرارات الخاصة بتمديد مدة البرنامج إلى فترة أطول، قصد التمكين من الوفاء بالالتزامات، و هو ما يدعى بالاستثمار المواصل.

ب -المراقبة على مستوى التسديد : المراقبة تسمح بمتابعة الفواتير المسبقة انجازها عادة ما يسجل ارتفاع في قيمة هذه الفواتير و من أسباب دلك :

- الاستثمار يلتزم أعمالا غير مقررة يجب اضافتها الى المشروع الأول.
- الأعمال المقررة في حد داتها تكون بتكاليف اكبر وتستغرق وقتا أطول للانجاز عكس التقديرات الموضوعة.
- ارتفاع الاسعار و الأجور.

- المراقبة تسمح ادن بمعرفة مدى تجاوز المؤسسة للتكاليف المحددة و قيمة التجاوز المقبول كما تسمح بتقييم فعالية أطراف المشروع المختلفة (مورد ، مقاول، مهندس .....الخ)

ج -المراقبة على مستوى الاستلام : ترتبط المراقبة بالبرنامج العام لنشاط المؤسسة و تطوره (انطلاق عملية الإنتاج ، برنامج المبيعات) . كثيرا ما لا تحترم التواريخ نتيجة لظروف مالية، تجعل هناك تأخر في بداية الأعمال تتغير .

- المراقبة تسمح بمراجعة و تذكير جميع الأطراف، بالتجاوزات السابقة ،و مراقبة التأخير الحاصل حتى لا تتعدى الحدود المعقولة .

خامسا : الرقابة على ميزانية الخزينة :

أ-مراقبة نشاط المصالح المالية : ذكرنا من قبل أن التسيير الأمثل للخزينة يستهدف تحقيق سيولة نقدية في كل وقت و بأقل تكلفة ، و لهذا فان الفائض و المبالغ المجمدة بدون استخدام، و كذلك السحب على المكشوف الذي لم تبرمجه المصالح المالية من قبل ، تعتبر من الأخطاء التي يجب على المراقب أن يكشف عنها .

ويمكن قياس مردودية نشاط المصلحة المالية بمقارنة مبالغ المصاريف المالية مع رقم المبيعات، ومتابعة تطور هذه النسبة.

ب-مراقبة نشاط المؤسسة ككل: إن المسؤولية على الأخطاء التي ذكرناها في الفقرة السابقة لا تتحملها بالضرورة المصلحة المالية لوحدها ، بل يمكن أن تحمل على أخرى في المؤسسة . فالنقص في السيولة يمكن إرجاعه إلى انخفاض المبيعات، نظرا لحالة السوق ،أو لضعف أداء مصلحة البيع ، كما يمكن إرجاعه إلى تباطؤ مصلحة التحصيل في تحصيل الديون على الزبائن ، كما يمكن أيضا أن تحمل مسؤولية نقص السيولة على المصالح المكلفة بتسديد المصاريف، إذا لاحظنا أن المبالغ المسددة أكبر من المبالغ المقدرة ، و أخيرا يمكن أن ترجع الأسباب إلى عوامل خارجية كارتفاع الأجور، و الأسعار.....الخ.

سادسا: مثال حقيقي لميزانية مركب GP1Z .

(1) جدول مصاريف الاستغلال لسنة 2020.

	نشاط LRP	تقرير تنفيذ الخطة السنوية لعام 2020						
	القطب LQS	مصاريف التشغيل						سنة
	0	الفترة: 1 يناير إلى 31 ديسمبر 2020						رمز المحاسبة
$ / التكافؤ DA:	*دج 115*							*بوحدة*
		إنجازات 2019		توقعات 2020 اعلامك		إنجازات 2020		معدل الإنجاز
رقم CPTE	تعيين	مجموع	dt العملات	مجموع	dt العملات	مجموع	dt العملات	حقيقي / تم إخطاره
60	المشتريات المستهلكة	1 123 406	222 266	1 604 799	385 220	1 342 229	597 663	84%
	خارجي	*1 123 199*	*222 266*	*1 604 799*	*385 220*	*1 341 750*	*597 663*	*84%*
	داخلي	*207*		*0*		*479*		*#DIV/0!*
61	الخدمات الخارجية	1 383 737	12 825	4 182 268	358 881	2 723 385	0	65%
	خارجي	*1 383 142*	*12 825*	*4 181 510*	*358 881*	*2 722 851*	*0*	*65%*
	داخلي	*595*		*758*		*534*		*70%*
62	خدمات خارجية أخرى	1 226 169	6 541	1 977 383	238 365	1 419 186	362	72%
	خارجي	*145 989*	*6 541*	*482 076*	*238 365*	*133 951*	*362*	*28%*
	داخلي	*1 080 180*		*1 495 307*		*1 285 235*		*86%*
63	تكاليف الموظفين	1 636 971		1 866 651		1 596 573		86%
64	الضرائب والمدفوعات المماثلة	24 534		31 905		17 839		56%
66	الرسوم المالية	53 019		27 945		43 950		157%
68	الاستهلاك والمخصصات	8 651 172		8 685 049		8 642 652		100%
	مصاريف التشغيل	14 099 008	241 632	18 376 000	982 466	15 785 813	598 025	86%
65	مصاريف التشغيل الأخرى	103 887				340 131		#DIV/0!
	منها المصروفات في السنوات السابقة	*24 625*						*#DIV/0!*
67	عناصر استثنائية							#DIV/0!
69	الضرائب على الأرباح وما شابه ذلك	-2 073		-9 966		-79 371		796%
	إجمالي المصروفات	14 200 822	241 632	18 366 034	982 466	16 046 573	598 025	87%

(2) تحليل الجدول أعلاه:

- تستند هذه الدراسة إلى الفروق بين الإنجازات التي تم الحصول عليها والتوقعات المبلغ عنها.
- بلغ معدل الإنجاز 87% يعكس بشكل تراكمي حالة جميع المصروفات التي اندمجت فيما يتعلق بالإغلاق.
- الميزانية كما صممت مطورة جيداً لكن مصروفات الحساب 61 بعنوان "الخدمة الخارجية" والحساب 62 المسمى "خدمة خارجية أخرى" يظلان لا يزال ضعيفا على الرغم من الإجراءات التصحيحية التي اتخذها المجمع.

(3) التوصيات:

بالنسبة للسنة المالية 2020، حقق مجمع GP1Z معدل إنجاز موثوق به بلغت 87% مقارنة بالتوقعات المعلن عنها.

من أجل زيادة تحسين هذا المعدل للسنوات المقبلة ، جميع الهياكل يجب أن تمتثل للتوصيات التالية:

- ✓ ضمان التطبيق الصارم لتوجيهات إطار العمل، بمعنى آخر المبادئ التوجيهية الذي يمليه التسلسل الهرمي.
- ✓ الاحترام الكامل للميزانية المخصصة لتحقيق الأهداف التي عرضها المجمع.
- ✓ التنظيم والصرامة لكل منا ضروريان للتطوير وتجسيد برنامج تشغيل موثوق به وذو مصداقية والذي يجب أن يؤدي إلى أهداف واقعية.
- ✓ يجب أن تولي متابعة الملفات الملتزمة اهتماما خاصا لجعل الوصول الى معدل التحقيق لاحق ممكنا.

يجب على كل شخص في مستوى مسؤوليته مراعاة العناصر التالية لنجاح خطة الميزانية:

- تخطيط حملة الميزانية (التخطيط أداة للعمل ، فإنه يعطي الشركة وسيلة للعمل في المستقبل).
- جمع والرقابة والتحكيم البيانات.
- التبرير والفرصة لكل عملية.
- دعم القيود الحقيقية (التكلفة والوقت).
- تحليل تنبؤات العام (ن -1) وتحديثها بهدف وضع توقعات واقعية.

- ✓ يتضمن تنفيذ عملية جديدة من أتمته عملية إدارة الميزانية من التشغيل والتمويل داخل الشركة والتي سوف تسمح بسلامة واتساق وأمن المعلومات التي سيتم ضمانها.

خلاصة الفصل .

بالرغم من أن تطبيق نظام الميزانيات التقديرية في المؤسسة اختياري الا أن المؤسسة تهتم بهذا النظام لأنه ضروري كأداة من أدوات متابعة تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية ،و كأداة ضرورية لربط ميزانية الدولة بميزانية المؤسسة و هدا ما يفسر الانتشار الواسع في تطبيق هدا النظام في الولايات المتحدة الأمريكية و أروبا بعد الحرب العالمية الثانية وهو يشمل الآن تقريبا كل دول العالم.

الخاتمة العامة

الخاتمة :

تطرقنا في هذه الدارسة إلى عرض كل من مهنة التدقيق الداخلي، من خلال عرض التطورات والتغيرات التي مر بها التدقيق الداخلي بصفة عامة دوليا وبصفة خاصة وطنيا (الجزائر)، وتكلمنا عن أهمية وأهداف وكذا منهجية سيره ودوره في تحسين كفاءة وفعالية المؤسسة باستخدام قواعد ومعايير متعارف عليها ، 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 سوناطراك (مركب GP1Z)، وبمعالجة إشكالية البحث من خلال الربط بين الدراستين النظرية والميدانية تم الإلمام بجميع المعلومات من كافة النواحي والإجابة عن الإشكالية، مع إسقاط الدراسة النظرية على المركب والمتمثلة في **"تنفيذ مراقبة ميزانية المركب GP1Z)** ، وما لحضناه من الدراسة الميدانية أن موضوع التدقيق نادر يكاد يكون معدوم، بسب أنه موضوع حساس يلم بجوانب عدة منها الجانب المحاسبي و المالي للمؤسسة .

1- نتائج اختبار الفرضيات.

بناءا على مخرجات الدراسة تم التوصل الى عدة استنتاجات باختبار الفرضيات التي قمنا بوضعها مسبقا وهي كالآتي :

الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي نشاط تقويمي مستقل داخل الشركة يهدف إلى تدقيق المعاملات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة.

- تعتبر هذه الفرضية صحيحة، فالتدقيق الداخلي نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في المؤسسة وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا.

الفرضية الثانية : تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم وظائف المؤسسة الاقتصادية

- تعتبر هذه الفرضية صحيحة، للتدقيق الداخلي دورا هاما داخل الشركة من خلال تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتقديم المساعدة والنصح لمختلف المصالح والأقسام الأخرى.

الفرضية الثالثة : الأداء المالي أداة للتعرف على الوضع المالي للمؤسسة.

- تعتبر صحيحة، حيث أن الأداء المالي له أهمية بالغة في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وذلك من خلال قدرتها على تحقيق أهدافها التي تتم من خلال استخدام المؤشرات المالية و النسب المالية.

الفرضية الرابعة : يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال اتخاذ القرارات و قياس الكفاءة و الفعالية.

- تعتبر صحيحة، فالتدقيق الداخلي يعمل وفق طرق واضحة و منصوص عليها قانونيا و مبادئ صارمة و صحيحة , يسمح للتدقيق الداخلي بتصحيح انحرافات في قياس الأداء كما تساهم في الحد من تكاليف العمل و نفقاته و إيقاف الإسراف الزائد.

2- نتائج دراسة.

من خلال هذا البحث نستعرض النتائج التالية :

- التدقيق الداخلي أداة فعالة للتقليل من المخاطر المتوقعة، والوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء، وكل أنواع الغش ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب والحفاظ على أصولها المالية.
- يعتبر التدقيق الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق القوانين الصادرة في مجلس الإدارة.
- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بجملة من المبادئ والأخلاقيات التي حددها القانون له، والزاميته بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها.
- التدقيق الداخلي يؤدي دورا أساسيا في تحسين الأداء المالي عن طريق توفير كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة في حماية أصولها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية.

3- الاقتراحات و التوصيات.

بناءا على ما تم التوصل اليه من نتائج في هذه الدراسة نوصي بالتالي :

- ✓ ضرورة توفير دائرة او قسم خاص بالتدقيق الداخلي على مستوى الوكالات التابعة لكل مديرية .
- ✓ يجب أن يكون هناك أكثر من مدقق واحد في المؤسسة تخصص قسم له يترأسه مدير التدقيق الداخلي.
- ✓ يجب على المؤسسات ان تهتم بوظيفة التدقيق الداخلي أكثر من خلال تزويد المؤسسة بمدققين مؤهلين للمؤسسة.
- ✓ منح المدقق الداخلي كافة الصلاحيات من كشف عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الوضع المالي للمؤسسة.

4- آفاق الدراسة.

- دراسة هذا الموضوع اظهر إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى عديدة تستحق الدراسة أكثر لأن موضوع التدقيق الداخلي من بين المواضيع حديثة النشأة وواسعة المجال من بين البحوث المقترحة .
- دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- استقلالية المدقق الداخلي داخل المؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

1) أحمد عطا الله القطامين، **التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية**، (مفاهيم ونظريات تطبيقية) طبعة 1، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 1996 ص 167.
2) أقاسم عمر، **التدقيق** ، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة ليسانس سنة الثالثة تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، ص 87.
3) ألفين أرينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، تعريب محمد عبد القادر الدسيطي وآخرون، المملكة العربية السعودية، 2008، دار المريخ للنشر، ص 62.
4) بلعالم عائشة، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2014-2015 ص 48.
5) جريو صارة، **ملتقى وطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار**، مداخلة حول واقع التنظيم وممارسة مهنة التدقيق، جامعة يحيى فارس، المدية، يوم2017/11/30، الاطلاع:2023/02/03.
6) جودار محمد، نمرود حكيم، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر 2020-2021، ص 22.
7) حاج دحو عامر، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، أدرار، جامعة أدرار، 2018.
8) حميد العلي أسعد، **الإدارة المالية الأسس العملية والتطبيقية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2012، ص 78.
9) خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص35 .
10) خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية IIA**،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة01، عمان، الأردن، 2017، ص21-22.
11) خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، ص 32.
12) خلف عبد الله الواردات، **معايير التدقيق الداخلي الدولية**، صادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، http://sqarra.wordpress.com/lia/ 2023/05/03، 09:30
13) رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار الهومة للنشر، الجزائر، 2013، ص 31-32.
14) السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال، الطبعة الأولى**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 37.
15) السعيد فرحات جمعة، **مرجع سابق الذكر**، ص 259.
16) سليمان محمد مصطفى، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية2018.
17) شطارة نبيلة، **فعالية تقييم الأداء المالي للمؤسسة العمومية الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر -3- ، 2013-2014، ص 66-67.

18) شيي عبد الرحيم، بن بوزيان جازية، **تقييم كفاءة أداء النظام المصرفي**، الملتقى الوطني حول المنظمة البنكية في ظل التحولات القانونية والاقتصادية يومي 24 و25 أفريل 2006 ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بشار، ص 03، الاطلاع: 2023/02/02 23:45.
19) طارق عبد العالي حماد، **موسوعة معايير المراجعة** ، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2004، ص35.
20) طاهر منصور، حسين شهدة، استراتيجية التنويع والأداء المالي، دراسة ميدانية في منشاة عراقية، دراسة العلوم الإدارية، المجلد 30، العدد 2، 2003، ص 296.
21) عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- قياس وتقسيم**، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001-2002، ص42.
22) عبد الرحمان التوفيق، **أساسيات التحليل المالي**، مركز الخبرات المهنية بميك، القاهرة، 2008، ص 62-63.
23) عبد الله عبد السلام سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص50.
24) عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، **تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة باستخدام التحليل العاملي التمييزي خلال الفترة 2006-2011**، مجلة الوحدات للبحوث والدراسات، المجلد 07، العدد 02، جامعة غرداية، الجزائر، 2014، ص 27.
25) عبد الوهاب دادن، مرجع سابق الذكر، ص 28.
26) عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة 20أوت1955، سكيكدة - الجزائر، 2006-2007، ص20.
27) علي حجاج البكري، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الاعمال، المجلة العالمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، 2005، ص 123.
28) غسان فلاح المطارحة، **تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص 14.
29) فاطمة الزهراء طاهري، **محاضرات تسيير المخاطر**، ماستر أكاديمي، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، ص08.
30) قسيمة اكرام، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، بسكرة 2016، ص 96.
31) م. ي جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ،الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص113.
32) محمد التهامي الطواهر، الصديق مسعود، **المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2014، ص 98.
33) محمد السيد سرايا، مرجع سابق الذكر، ص 139.
34) محمد الصالح فروم، الياس بوجعادة، أمال كحيلة، **الدور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري للشركات**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع و الافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20أوت 1955، سكيكدة، ص 27-26.
35) محمد زامل فليج الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، **التدقيق الداخلي في الشركات العامة**، دار عشتار الاكاديمية، الطبعة 01، بغداد، 2019، ص21.

36) محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم المؤسسات**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص46.
37) مدحت أبو النصر، **الأداء الإداري المتميز**، المجموعة العربية للنشر، مصر، 2008، ص 150.
38) مغربي صابرين، **أهمية التدقيق الداخلي وتأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة.
39) منير صالح الهندي، **الإدارة المالية: مدخل تحليلي معاصر**، المكتب العربي الحديث، طبعة2، الإسكندرية 1991، ص 46-48.
40) ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009، ص 111.
41) ناظم حسين عبد الصمد، **محاسبة الجودة مدخل تحليلي**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص134.
42) هواري سوسي، **دراسة تحليلية لمؤشرات قياس الأداء المؤسسات من منظور خلق القيمة**، مجلة الباحثين، عدد 7، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص 61,
43) وائل محمد ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، **أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن**، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 64.
44) الياس بن ساسي ويوسف بن قريشي، **التسيير المالي(الإدارة المالية)**، ط2، ج2، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2011 ص 167.

المراجع باللغة الفرنسية:

1) Alain Capiez, **élément de gestion financière**. Masson, 4ème Ed, Paris, 1994, P121.
2) Aliane Merouane, **L'audit interne bancaire,** Diplôme supérieur d'étude bancaire, Ecole supérieur de banque, Alger, Algérie, Octobre 2004, p70.
3) Aperçu dans l'audit , voir le site www.univ-setif.dz, consulter le 23/12/2022.
4) Etude de Chakroune Mariam, Le rôle de l'audit dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne cas d'un échantillon d'entreprise Algérien, En vue de l'obtention du Doctorat en finance et comptabilité, control et audit, université Abo Baker Belkkaid,2014, p26.
5) Ibid.P199.
6) Jean Peine, **gestion financière**, Paris, p1986, P181-182.
7) Josette Peyrard, **Analyse financière**, librairie Vuibert, 8ème-ed, Paris,1999, P201.
8) Michel Gervais, **Contrôle de gestion**. Ed Economic, 7ème Ed, Paris, 2000, P609.
9) P.Conson, R. Lavande. Fonds de roulement et Politique Financière. Dunda, Paris, 1982,P08.
10) Stéphane Griffith, **gestion Financière**, édition Chihab, Alger,1996, P373.

قائمة الملاحق

	Activité LRP	BILAN D'EXECUTION DU PLAN ANNUEL 2020						
	Pôle LQS	CHARGES D'EXPLOITATION						Année
	0	Période : du 1er Janvier au 31 Décembre 2020						Code comptable
Parité $/DA :	*115 DA*							
								Unité :
N° de Cpte	Désignation	REALISATIONS 2019		PREVISIONS 2020 NOTIFIEES		REALISATIONS 2020		Taux de Réalisation
		Total	dt Devises	Total	dt Devises	Total	dt Devises	Réel/Notifié
60	**Achats consommés**	**1 123 406**	**222 266**	**1 604 799**	**385 220**	**1 342 229**	**597 663**	**84%**
	Externes	*1 123 199*	*222 266*	*1 604 799*	*385 220*	*1 341 750*	*597 663*	*84%*
	Internes	*207*		*0*		*479*		*#DIV/0!*
61	**Services extérieurs**	**1 383 737**	**12 825**	**4 182 268**	**358 881**	**2 723 385**	**0**	**65%**
	Externes	*1 383 142*	*12 825*	*4 181 510*	*358 881*	*2 722 851*	*0*	*65%*
	Internes	*595*		*758*		*534*		*70%*
62	**Autres services extérieurs**	**1 226 169**	**6 541**	**1 977 383**	**238 365**	**1 419 186**	**362**	**72%**
	Externes	*145 989*	*6 541*	*482 076*	*238 365*	*133 951*	*362*	*28%*
	Internes	*1 080 180*		*1 495 307*		*1 285 235*		*86%*
63	**Charges de**	**1 636**		**1**		**1 596**		**86%**

	personnel	**971**		**866 651**		**573**		
64	**Impôts et taxes et versements assimilés**	**24 534**		**31 905**		**17 839**		**56%**
66	**Charges financières**	**53 019**		**27 945**		**43 950**		**157%**
68	**Dotation aux amortissements et provisions**	**8 651 172**		**8 685 049**		**8 642 652**		**100%**
	CHARGES D'EXPLOITATION	**14 099 008**	**241 632**	**18 376 000**	**982 466**	**15 785 813**	**598 025**	**86%**
65	**Autres charges opérationnelles**	**103 887**				**340 131**		**#DIV/0!**
	Dont charges sur exercices antérieurs	*24 625*						*#DIV/0!*
67	**Eléments extraordinaires**							**#DIV/0!**
69	**Impôts sur les Résultats et Assimiliés**	**-2 073**		**-9 966**		**-79 371**		**796%**
	TOTAL CHARGES	**14 200 822**	**241 632**	**18 366 034**	**982 466**	**16 046 573**	**598 025**	**87%**

COMPLEXE GP1Z

DEPARTEMENT FINANCES / SERVICE BUDGET

PREVISION D'EXPLOITATION 2023

DEPARTEMENT SECURITE

C/COUT: 500 000

EFFECTIF : 165

420 000

	NPC	DESIGNATION	QTE	P.U	MONTANT	MONTANT	Répartitions mensuelle																							
			NBR	DA	DINARS	DEVISE	JANV		FEVR		MARS		AVRIL		MAI		JUIN		JUIL		AOUT		SEPT		OCT		NOV		DEC	
							DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV	DA	DEV
	602 410	**Articles alimentaires**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
BIENS		Café + 05kg semaine de HSE			0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	
		Sucre + 04 kg seamine de HSE			0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	
		Thé + 04			0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	

		kg semaine HSE																													
		Capsule à café (boite de 10)			0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	
		Gateaux (semaine HSE) 4kg			0					0																					
	602 411	**BOISSONS**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
										0																					
							0		0		0				0		0		0		0		0		0		0		0		0	
	602 416	**Equip.Individuels**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
		TENUE DE TRAVAIL ÉTÉ			0												0		0	0	0											
		TENUE DE TRAVAIL HIVER			0														0													
		Tenue d'intervention (veste+pantalon+ceinture en cuir+combinaison du feu)			0														0													
		Pull over anti Feu hiver			0														0													
		Polo			0														0													
		LUNETTES DE PROTECTION TRANSPARENTE			0														0													

		S																												
		Tenue d'approche (Parka d'intervention +sur pantalon)			0														0											
		CHAUSSURES DE SECURITE			0														0											
		CASQUE ANTI-CHOC																	0											
		CASQUE ANTI-BRUIT																	0											
		BOUCHONS D'OREILLES			0														0											
		GANTS DE TRAVAIL			0														0											
		Cagoule			0														0											
		Gilet			0														0											
		COMBINAISON			0														0											
	602419	**Produits sociaux**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	
		Serviette en papiers de table 30x30			0						0																			
		Ustensiles (SEMAINE DE HSE)			0						0																			
		verre a			0						0																			

		eau (12)																												
		tasse a café (12)			0						0																			
		plateaux			0						0																			
		thermos			0						0																			
		petite cuillere			0						0																			
											0																			
	60 260	**Art. Rep. et Construction PLAN G**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
		PDR PLAN G																												
	602 610	**Produits d'entretien**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
	602 611	**Fournit de bureau**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
		Fournit de bureau selon normes									**0**												**0**							
		Fournit de bureau HORS NORME					**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	
		Rame de papier xerox A4									**0**												**0**							
		Rame de papier xerox A3									**0**												**0**							
		CHRONO AVEC PERFORATEUR									**0**												**0**							
		BOITE									**0**												**0**							

		D'ARCHIVE GM																												
		OTE AGRAFE GM									**0**											**0**								
		Armoire metaliqque (02 porte superposé)																				**0**								
		Armoire métallique à deux portes Superposé																			**0**	**0**								
	602 612	**Carburants combustibles**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		
					0		0				0				0				0				0								
	602 613	**Lubrifiant**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		
		Lubrifiant Atelier securite									0																				
		Lubrifiant Prévu par "G"																													
	602 615	**Consommable informatique**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		
		DISQUE DUR EXTERNE 1 TERRA			0																	**0**								
		USB 32 GO			0																	**0**								
		Clavier et souri à distance			0																	**0**								
					0																	**0**								
	602	**F.divers**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**				**0**		**0**				**0**		**0**		**0**				

	619	**de fonctionnement**																												
		Multiprise APC																							0					
		pile cigarettes Réf AAA LR 03 1.5 V (horloge)																							0					
		pile cigarettes AA LR 06 1.5 V (commande)																							0					
		Telephone ICS																							0					
																									0					
	60 271	**Gaz industriel**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
		Plan G																												
	607 300	**Mat et Prod des indust,chim et synthése non stocké**																												
	607 4	**Produits sociaux non stockes**			**0**		**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
		Eau mineral (semaine HSE)									**0**																			
		Boissons pour chef de departement					0		0		0				0		0		0		0		0		0		0		0	

	607 60	**Articles consommables non stockés**																												
	607 61	**Articles pour fonctionnement non stockés**																												
	60 770	**Électricité industrielle**																												
	60 771	**Gaz industriel non stocké**																												
	60 772	**Eau**																												
	6 112 611	**Entrtien bases vies et locaux administ i**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
	615 213	**Entr. Rep. Equip Fixes de Prod**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
SERVICES		réparation des rideaux garages et abris (dept G , M, HSE)																												

		Escalier pour bâtiment sécurité																												
		Travaux rebobinage (Plan G)																												
	615 244	**Entretien.Equipements de prod.prévu/G**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	
		Sous traitances etrangere																												
		Peinture prevu /G																												
		Entretien des vélos (Plan M)																												
		MD																												
	617	**ETUDE**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
		Mise en conformité des installations																											0	
	6 221	**Honnoraires (Prevu par TEC AVAL),**			**0**	**0**																								
	622 190	**Autres Honoraires (Prévu par HSE/AVAL)**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**	

		Convention pour la réalisation d'Analyse Physico-chimique ONEDD																													
	6125	**Etude**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**			
	62293	**Formation**																													
	6231	**catalogue et imprimerie**			**0**	**0**	**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**		**0**			
		Bloc "Rapport d'accident de travail"																					0								
		Bloc"permis de travail à chaud" en A3 modèle GP1Z																					0								
		Bloc"permis de travail à froid" en A3 modèle GP1Z																					0								
		Bloc"permis de pénétration" en A3 modèle GP1Z																					0								
		Bloc"per																					0								

		mis de travaux en hauteur" en A3 modèle GP1Z																																				
		Bloc"permis de travail électrique" modèleGP1Z																																			0	
		Bloc"certificat de consignation/déconsignation électrique"modèle GP1Z																																			0	
		Bloc"certificat d'échafaudage" modèle GP1Z																																			0	
		Feuille"Autorisation de circulation pour véhicule DIESEL"																																			0	
		Bloc "Bon de mouvement matériel et produit"																																			0	
		Bloc " Bordereau de suivi des dechets																																			0	

		speciaux et speciaux dangereurx" A4																													
		Feuille "Fiche de dépôt des dechets valorisables" A4																				0									
		Feuille "Fiche de dépôt des dechets speciaux et speciaux dangereux" A4																				0									
		Feuille "Attestation de traitement des dechets" A4																				0									
		Autocollant contrôle des extincteurs																				0									
		Bloc "Feuille sécurité des chargements des GPL PAR CAMIONS CITERNES (CHECK LIST)																				0									

		Carnets D’entretiens VHL/ENGINS																					0							
		Autocollant (INDUCTION HSE)																					0							
		FICHE DE RONDE																					0							
		FICHE DE SYNTHESE QUOTIDIENNE DES RONDES																					0							
		Autocollant « HABILITATION ELECTRIQUE »																					0							
		Bloc "Rapport d'évacuation"																					0							
		Bloc Bon de Sortie de Stock "BSS"																					0							
	6 250	**Dépl.Frais de voyage**																												
	6 251	**Dépl.Frais de séjour**																												
	6 260	**TELEPHONE**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**

		telephone ICS Département 0661					0																							
		telephone ICS Département 0660					0																							
		telephone ICS Département LQS					0																							
	6 269	**Taxes diverses**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	
		(Taxe annuelle Radio PTT)					0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	
	64	**Impots et taxes**			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	
		taxe torchage																												
		Taxe d'incitation au déstockage des déchets industriels.																												
		Taxe complémentaire sur les eaux usées industrielles.																												
		Taxe complémentaire																												

		sur la pollution atmosphérique d'origine industrielle.																												
		Taxe d'assainissement																												
	6282	**AUTRES SERVICE DIVERS**			**0**	0	0		0		0		0		0		0		0		0		0		0		0	0	0	
		Elimination des déchets spéciaux et spéciaux dangereux (laines de verres.. etc)																												0
		TOTAL			**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**

COMPLEXE	**GP1/Z**
DEPARTEMENT:	**HSE**
C/COUT	**500 000**

PREVISIONS D'INVESTISSEMENTS 2023

En Milliers de Da.

DESIGNATION	PREV. 2023				Centre de cout	Obs	Obs FI
	QTE	PU	MONTANT	D/ DEV.			
21 - Autres Equipements de production			**0**	**0**			
210- Matériel de transport			**0**				
			0				
			0				
213- Construction			**0**				
			0				
			0				
214-Equipements sociaux			**0**				
			0				
			0				
			0				
			0				
			0				
215-Installations techniques Matériel et outillage industriels			**0**				
			0				
			0				
			0				
			0				
			0				
			0				
216-Équipements de bureau			**0**				
			0				
			0				
			0				
			0				
			0				
			0				

217-Agencements et installations			**0**				
			0				
			0				
			0				
218-Autres immobilisations corporelles			**0**				
218 8-Matériel d'impression et prise de vue			**0**				
			0				
			0				
			0				
			0				
218 9-Matériel informatique			**0**				
			0				
			0				
			0				
			0				
TOTAL			**0**	**0**			