جامعة محمد البشير الإبراهيمي –برج بوعريريج–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

بعنوان:

دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش برج بوعريريج للفترة 2017-2019

إعداد الطلبة:

- عكروم شيماء.
- لحسن رميصاء.

إشراف الأستاذة:

* تنـــاح رانية.

السنة الجامعية: 2020-2021

بسم الله الرحمن الرحيم
محمد

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله الذي أعزنا بالإسلام والذي وفقنا في مشوارنا الدراسي

وأعاننا على إنجاز هذا العمل المتواضع ونسأله المزيد من التوفيق و النجاح في المستقبل

إنشاء الله

نتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذة الكريمة

"قناح رانية"

على إشرافها وتوجهاتها القيمة على هذا العمل المتواضع

كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في هذا العمل من قريب أو من بعيد

وفي الأخير نسأل المولى عز وجل أن يوفقنا لما يحبه ويرضاه وأن لا يجعلنا نحس بالغرور إذا نجحنا

ولا باليأس إذا فشلنا.

إهداء

إلى ركيزة عمري ومنبع ثقتي وإرادتي، إلى من علمني معنى الحياة،

صاحب الفضل في وصول إلى هذا المستوى

إلى أبي، أهدي هذه الثمرة التي لا تضاهي شيء من جميله،

فجزاه الله الجزاء الأوفر، وأطال الله في عمره وحفظه لي.

إلى رمز الوفاء وفيض العطاء والسخاء، إلى من طالما حلمت أن تبصر نجاحي،

والتفوق الدائم والمتواصل في دراستي، إلى أول اسم تلفظت به شفاهي.

إلى أمي، حبيبتي أطال الله في عمرها وحفظها لي.

إلى إخواني كل باسمه، "أكرم"و"محمد أمير"، متمنيتا لهم النجاح في حياتهم المهنية والشخصية،

وإلى أخواتي كل باسمها، إكرام، نور الهدى، إسراء وملاك.

إلى عائلتي التي أعتز بكوني جزءا منها، عائلة عكروم.

إلى أخوالي، وخالاتي.

إلى أعز صديقات لي في طفولتي، ودراستي، "أشواق لعبيدي"، "رحمة بن فرج"، "أماني بوكثير"، "ليلى بن شيخ".

إلى من رافقتني في مشواري الدراسي وتشاركنا معا الحلو والمر، "لحسن رميصاء".

إلى كل المعلمين والأساتذة الذين مررت عليهم طيلة الموسم الدراسي.

إلى كل من كتبهم قلبي ولم يكتبهم قلمي.

أهدي ثمرة نجاحي هذه لهم.

شيماء

إهداء

قبل كل شيء الحمد لله الذي وفقني لأصل لهذا ولم أكن لأصل إليه لولا فضل الله عليا أما بعد

أهدي عملي هذا إلى من نزلت في حقهما الآيتين الكريمتين في قوله تعالى:

((وقضى ربك ألا تعبد إلا إياه وبالوالدين إحسانا))

أمي وأبي أطال الله في عمرهما

وإلى سندي في هذه الدنيا إخوتي وأخواتي كل باسمه خصهم الله

إلى كل الأصدقاء والزملاء وأخص بالذكر من تقاسمت معي هذا العمل المتواضع وكانت لي خير رفيقة.

إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد.

رميصاء

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي وهذا في مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش، وذلك من خلال تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، حيث أن الفصل الأول يخص الجانب النظري للدراسة، أما الفصل الثاني فيتعلق بالدراسة التطبيقية.

توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق نظام رقابة داخلي فعال يساهم في تحقيق الأهداف التي تصبوا إليها المؤسسة، المتمثلة في تحقيق أقصى ربح بأقل التكاليف والذي بدوره يبرز المستوى الجيد للأداء المالي ورفع مستوى التنافسية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، الأداء المالي، تحسين الأداء المالي، المؤسسة الاقتصادية.

Abstract:

This study aims to clarify the role of internal control in improving financial performance and this in the establishment of pipes and sprinkler irrigation equipment, by dividing this study into two chapters, as the first chapter concerns the theoretical aspect of the study, while the second chapter relates to the applied study.

This study concluded that the application of an effective internal control system contributes to achieving the goals that the institution aspires to, which is to achieve the maximum profit at the lowest costs, which in turn highlights the good level of financial performance and raise the level of competitiveness of the institution.

Key words: internal control system, **financial performance**, **improves financial performance**, **economic institution.**

فهرس المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير.....	
إهداء.....	
ملخص	
فهرس المحتويات.....	I
فهرس الجداول.....	III
فهرس الأشكال	IV
قائمة الملاحق.....	V
مقدمة	أ– د
الفصل الأول: أساسيات حول الرقابة الداخلية والأداء المالي.....	**23-06**
تمهيد.....	**06**
المبحث الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية.....	**07**
المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.....	08-07
المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية.....	09
المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	12-10
المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الأداء المالي.....	**13**
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وأهدافه.....	14-13
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي.....	15
المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي.....	20-16
المبحث الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.....	**21**
المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي.....	21
المطلب الثاني: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية.....	22-21
خلاصة الفصل.....	**23**
الفصل الثاني: دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي–دراسة حالة مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش–وحدة برج بوعريريج–.....	**46-25**
تمهيد.....	**25**
المبحث الأول: تقديم مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش –وحدة برج بوعريريج...	**26**
المطلب الأول: تعريف المؤسسة محل الدراسة.....	26

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة محل الدراسة.....	27
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.....	30-28
المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش –وحدة برج بوعريريج.....	31
المطلب الأول: تقديم المراجعة الداخلية في مؤسسة الأنابيب.....	31
المطلب الثاني: مسار وآليات عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة.....	32-31
المطلب الثالث: تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة.....	33
المبحث الثالث: دور الرقابة الداخلية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش –وحدة برج بوعريريج–.....	34
المطلب الأول: عرض الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة.....	39-34
المطلب الثاني: تحليل الميزانية المالية بواسطة النسب المالية.....	42-39
المطلب الثالث: تحليل الميزانية المالية بواسطة التوازنات المالية.....	45-42
خلاصة الفصل.....	46
الخاتمة.....	49-48
قائمة المراجع	52-51
الملاحق	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مدى كفاءة وفعالية عملية المراجعة الداخلية لمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش	34-33
02	الميزانية المفصلة للسنوات 2017-2018-2019	35-34
03	جدول حسابات النتائج في للسنوات 2017-2018-2019	37-36
04	الميزانية المالية المختصرة للسنوات 2017-2018-2019	38-37
05	النسب الهيكلية خلال السنوات 2017-2018-2019	39
06	نسب المديونية خلال السنوات 2017-2018-2019	40
07	نسب السيولة خلال السنوات 2017-2018-2019	41
08	نسب المردودية خلال السنوات 2017-2018-2019	42
09	رؤوس الأموال العاملة خلال السنوات 2017-2018-2019	43
10	احتياجات رأس المال العامل خلال السنوات 2017-2018-2019	44
11	الخزينة خلال السنوات 2017-2018-2019	44

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مكونات نظام الرقابة الداخلي	08
02	علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي	22
03	وظائف المؤسسة محل الدراسة	27
04	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	28

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملاحق
01	ميزانية مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش 2017
02	ميزانيات مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش (2018–2019)
03	جدول حسابات النتائج 2017
04	جدول حسابات النتائج (2018–2019)

مقدمة

أصبحت المؤسسات الاقتصادية في حالة سباق نحو المستقبل لشدة المنافسة من المحيط الخارجي الذي يتميز بتطور سريع في شتى المجالات، لذا أصبح همها الوحيد إيجاد حلول تسمح ببقائها، مما أدى بها إلى إيجاد أساليب وبرامج تسير المؤسسة في اتخاذ القرار المثالي.

إذ تعتبر بنية الرقابة الداخلية خط دفاع رئيسي للوقاية من الوقوع في المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات مثل الخطأ والغش والاحتيال وعدم المحافظة على الأصول والاستعمال غير المشروع لها، وهي أداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال في المؤسسة، وتتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتنافسة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما، هذه البنية التي يقع على عاتق الإدارة العليا مسؤولية تصميمها، تنفيذها، تقييمها وتطويرها، وعلى السهر على فعاليتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها، مما أدى بها إلى إيجاد أساليب وبرامج تسير المؤسسة في اتخاذ القرار المثالي، وحتى تحقق المؤسسة هذه البرامج لجأت إلى استخدام نضام الرقابة الداخلية والذي يعتبر خط دفاع قوي يضمن ويحمي مصالح المؤسسة، فعند احترام متطلبات وإجراءات تطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد تستطيع المؤسسة تقييم أدائها المالي، فهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبها.

والمؤسسة بطبعها لها العديد من الأهداف التي تسعى جاهدة إلى تحقيقها، ويعتبر الأداء المالي من أهم أهداف المؤسسة التي تعمل دائما على رفعه وتحسينه باستغلال جميع الأدوات المتاحة لها، لذا أصبح من الضروري الفهم الجيد لنظام الرقابة الداخلية فهو شبيه بالجهاز الهضمي في الإنسان الذي ينظم حركات أعضاء الجسم لتؤدي وظيفتها بطريقة صحيحة ومتناسقة ولذا أصبح وجود مثل هذه الأنظمة ضرورة حتمية لكل مؤسسة من أجل نجاح أكبر.

كيف يمكن للرقابة الداخلية أن تلعب دور في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

ويندرج تحت التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ هل للرقابة الداخلية دور أساسي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ✓ ما هو مستوى الأداء المالي لمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش **–وحدة برج بوعريريج–** ؟
- ✓ هل يساعد نظام الرقابة الجيد في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش **–وحدة برج بوعريريج–** ؟

❖ فرضيات الدراسة

تستند الدراسة إلى الفرضيات التالية:

- ✓ للرقابة الداخلية دور أساسي في المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ استقرار الأداء المالي لمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش **–وحدة برج بوعريريج–** عند مستوى جيد أو تحسنه مؤشر عن عدم التعرض لخطر الفشل المالي مستقبلا.

- ✓ يساهم نظام الرقابة الداخلي والفعال في تحسين الأداء المالي وتطويره بمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش **–وحدة برج بوعريريج–**.

❖ أهمية الدراسة

تكمن أهمية الموضوع المختار في الحاجة الملحة إلى محيط رقابي يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها والذي يعتبر كأداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها بالمؤسسة الاقتصادية نظرا لتطور واتساع حجم المشاريع وصعوبة التحكم في تسييرها.

دراسة المؤشرات المالية وإبراز مدى إلزاميتها ودورها في تقييم الأداء المالي في المؤسسة.

❖ أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار موضوع الدراسة لعدة أسباب يمكن إيجازها فيما يلي:

- ✓ المكانة التي أصبحت يحوزها نظام الرقابة الداخلية في الاقتصاديات الحديثة، والحاجة الماسة للفهم الجيد لهذا النظام الذي يؤثر على الأداء المالي للمؤسسة؛
- ✓ التحسس بأهمية الموضوع لما له من اكتشاف نقاط الضعف داخل المؤسسة؛
- ✓ زيادة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية دليل على امتلاكها لنظام رقابة داخلية فعال، وفي ظل غياب مثل هذه الأنظمة في أغلبية مؤسساتنا الاقتصادية زادنا شغفا للتطرق لهذا الموضوع؛
- ✓ الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به؛
- ✓ الموضوع يدخل ضمن تخصص دراستنا في الإدارة المالية.

❖ أهداف الدراسة

تهدف الدراسة أساسا إلى:

- ✓ إبراز أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية بشكل عام، ومؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش بشكل خلص؛
- ✓ إظهار أهمية المؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بشكل عام، ومؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش بشكل خاص؛
- ✓ التعرف على الوضع المالي لمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش؛
- ✓ التركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش.

❖ منهج الدراسة

للإحاطة بمختف جوانب الموضوع، اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي القائم على جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المالي، مع القيام بتحليل وتفسير المعلومات للاستنباط النتائج منها، كما اعتمدنا على المنهج الخاص بدراسة حالة في الفصل التطبيقي، أين نقوم بإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب و عتاد السقي بالرش وحدة **–برج بوعريريج–** في الفترة الممتدة من 2017 إلى 2019.

❖ الدراسات السابقة

1) عادل عشي، **الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم** دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة بسكرة 2000-2002.

قامت هذه الدراسة بالتعرف على أداء المؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة فيه، ومحاولة معرفة عملية التقييم ومراحلها، وأيضا معرفة المعلومات الضرورية لقياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، كما حددت معايير تقييم الأداء المالي والمؤشرات المستخدمة في ذلك وتفسيرها، وتطبيق مؤشرات الأداء المالي في إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

توصلت هذه الدراسة إلى أن المؤسسة قادرة على تنمية ذمتها المالية، ويمكن إرجاع الفضل في ذلك إلى عدم توزيع الأرباح التي تحققها بل توجه إلى الأموال الخاصة، وحققت المؤسسة خلال السنوات الثلاثة رأس مال عامل موجب، فالمؤسسة تمول جزء من أصولها المتداولة بأموال دائمة، فهي بذلك تحقق هامش أمان، وكذلك عدم كفاية التحليل الساكن بل يجب اللجوء إلى التحليل الحركي للتوازن المالي، ويتم هذا التحليل بما يسمى جداول التمويل.

2) عبد السلام محمودي، **دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص علوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف، 2017-2018.

قامت هذه الدراسة بإبراز مكانة التدقيق الخارجي داخل المؤسسة، باعتبارها دعامة أساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية واكتشاف الأخطاء وحالات الغش، ومن خلال هذا التقييم إيجاد الحلول والاقتراحات اللازمة لتحسينه.

توصلت هذه الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية هي مجوعة من الإجراءات والعمليات والقوانين الموضوعة بهدف التحكم في تسيير هياكل المؤسسة ووقايتها من جميع الأخطار الداخلية والخارجية، بحيث تساعد خرائط التدفق في وضع تصور للعلاقات الموجودة بين الإجراءات الرقابية ويميز المهمة منها، حيث تعطي صورة أوضح وأكثر دقة عن النظام المستخدم.

3) وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير، كلية التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2008-2009.

قامت هذه الدراسة بإيضاح الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة، تسعى كل مؤسسة إلى تحقيق أفضل أداء لها والذي يكفل لها السمعة الطيبة في بيئتها ويمكنها من الاستمرار في نشاطها.

توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة بشكل عام تعتبر وسيلة من وسائل الرقابة الداخلية، والتي تلعب دور رقابة الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط، وأن الرقابة الداخلية من خلال أدواتها المختلفة المتعلقة بالموازنات التخطيطية: محاسبة المسؤولية، تقييم الأداء وكذلك خلية الرقابة الداخلية التي تعتبر أحد الأدوات الرقابية التي تعمل على تحسين أداء المؤسسة من خلال تقييم الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط له.

❖ هيكل الدراسة

لتحقيق الأهداف المرجوة قسمنا الدراسة إلى فصلين:

تعرضنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للرقابة الداخلية والأداء المالي، حيث في المبحث الأول تطرقنا إلى مدخل نظام الرقابة الداخلية وتناولنا في المبحث الثاني مفاهيم عامة حول الأداء المالي، بالإضافة إلى دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي الذي تطرقنا له في المبحث الثالث.

أما الفصل الثاني والمتعلق بدور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش – وحدة برج بوعريريج–، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة، في حين ركز المبحث الثاني على دراسة المراجعة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة الذي تطرقنا له في المبحث الثالث.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية والأداء المالي

تمهيد:

لقد تطور مفهوم الرقابة تطورا كبيرا نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لضمان تحقيق الأهداف العامة للمشروع، وكذا تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارده وأصوله، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة مستمرة وعملية ذاتية ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط الإنساني من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان لتحقيق الأهداف، كما تساهم الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، الذي يعتبر من أهم المتطلبات الإدارية في المؤسسة والمحيط الخارجي لها، حيث أن محيط المؤسسة في حالة تغيير مستمر بسب بيئتها وعلاقتها مع المؤسسات الأخرى.

فالأداء المالي يمثل سمة من سمات الاقتصاد الحالي حيث أصبح عنصر فعال لنمو المؤسسة وتطورها، وفي ظل الظروف الراهنة فإن الحاجة إلى تطوير وتحسين الأداء والإنتاجية من خلال نظام الرقابة الداخلية صار ضرورة ملحة في عالم تسوده المنافسة الكاملة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث.

- المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية؛
- المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي؛
- المبحث الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.

المبحث الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية

نشأت الحاجة إلى وظيفة الرقابة نتيجة وجود احتمال لحدوث أخطاء في تنفيذ أهداف المؤسسة، حيث تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة الخطة التنظيمية من قبل المؤسسة لضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة، فهي تعمل على كشف الأخطاء والانحرافات والتلاعبات التي تحدث على مستوى المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

على حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية.[1]

كما عرفت هيئة الخبراء المحاسبين الفرنسيين نظام الرقابة الداخلية على أنها مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة، وتطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى، وتنبثق طرائق كل نشاط وإجراءاته من داخل المؤسسة للمحافظة على استمراريتها.[2]

وهناك من يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنها مجموعة الإجراءات والوسائل المستعملة داخل الهيئات الإدارية والعمومية كالتحليلات، تقارير الأداء، حتى يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومختلف التقارير ومدى احترام وتطبيق السياسة الإدارية المرسومة.[3]

من التعاريف السابقة يمكننا القول بأن نظام الرقابة الداخلية هو خطة تنظيمية وإجراءات ووسائل مبنية لأجل حماية الأصول والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، ويعتبر هذا التعريف أشمل لكونه يتضمن أنظمة الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة المالية وغير المالية وذلك لتحقيق الرقابة الوقائية (لمنع الغش والأخطاء والتلاعب) والسرعة في اكتشافها عند حدوثها وكذلك السيطرة عن مواطن الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة الإنتاجية.[4]

2- مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يشمل أي نظام رقابي على خمسة مكونات أساسية، ويمكن توضيح هذه المكونات في الشكل التالي:

---

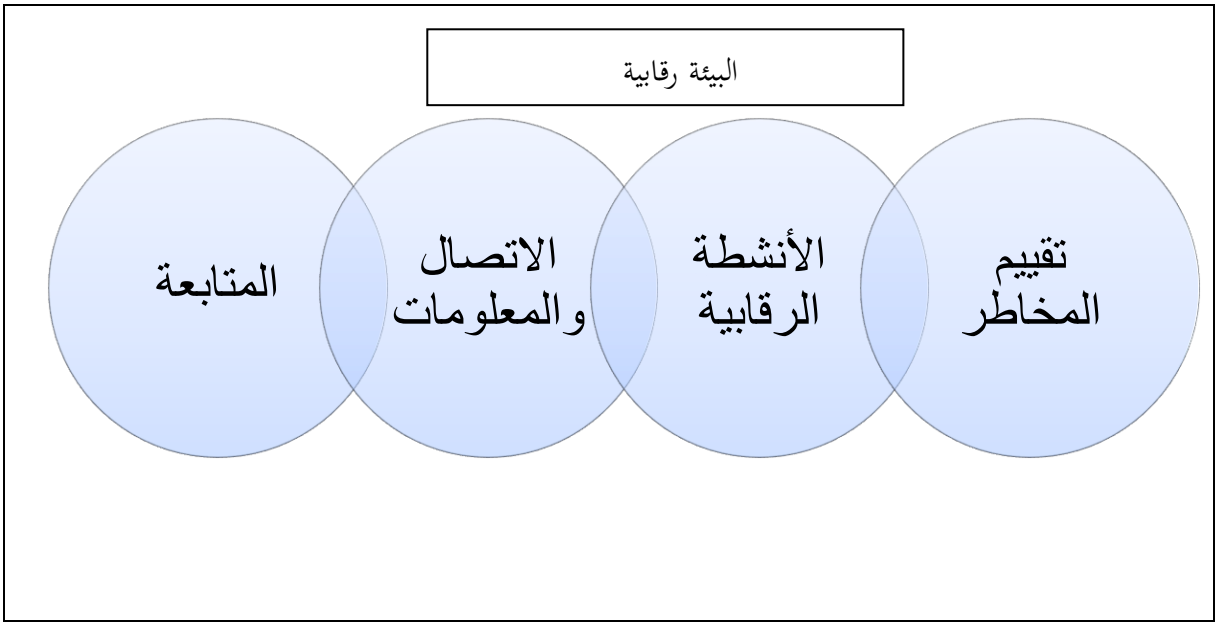
[1] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص86.

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 1999، ص242.

[3] بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2010، ص128.

[4] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، الدار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص207.

الشكل رقم (01): مكونات نظام الرقابة الداخلي.



المصدر: السوافيري فتحي رزق، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2002، ص18.

فيما يلي شرح موجز لكل عنصر من هذه المكونات الخمسة.[1]

- **البيئة الرقابية**: تعتبر البيئة الرقابية أساسا للمكونات الأخرى أو الأرضية التي تقوم عليها، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة، ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة، وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة وعوامل مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها، فالعوامل المرتبطة بالإدارة مباشرة تتمثل في مختلف القيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها لتشجيع الأداء الأخلاقي، أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفء وتحديد السلطة والمسؤولية، ولكن يمكن القول أن من أهم العوامل المكونة لبيئة الرقابة هي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.
- **تقييم المخاطر**: تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة التخفيض من حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة.
- **أنشطة الرقابة**: تتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، الرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الالتزام.
- **المعلومات والاتصال**: تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والوصول إلى توصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.
- **المتابعة**: المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية ويعتمد على نطاق التقييم الدوري للنتائج، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية.

[1] علي طواهري دومة، **التدقيق الداخلي على عمليات الائتمان والمخاطر**، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008، ص18-20.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

تتمثل لأهداف نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:[1]

1- التحكم في المؤسسة: يكون التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2- حماية أصول المشروع: تمثل حماية أصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية في المشروع، وتتخذ حماية أصول المشروع أشكال وأساليب مختلفة ومتعددة يقوم جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المشروع من التبذير أو الضياع أو الإسراف أو السرقة،.....الخ.

ويمكنّ أن تتحقق هذه الحماية عن طريق:

- ✓ **الوقاية من الأخطاء المعتمدة:** التي قد ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس، وذلك يعتمد على تخطيط مسبق ومعتمد من قبل أفراد غير أمناء.
- ✓ **الوقاية من الأخطاء غير المعتمدة:** وتنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المشروع.
- ✓ **المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش:** يعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها والاختلاس أو السرقة أو الغش كلها أمور مرفوضة وغير مقبولة.

3- ضمان نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار البيانات المحاسبية بدقة في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، وتجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام معلومات محاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.

4- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: الالتزام بالسياسات الإدارية تقتضي الامتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة، وتشجيعها واحترامها من شأنه أنه يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية، من أجل التطبيق الأمثل لأمر، ينبغي أن تتوفر فيه ثلاث شروط وهي كالتالي:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛
- يجب توفر وسائل التنفيذ؛
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

5- تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير

[1] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص90-92.

أن الرقابة الداخلية لا تعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط بل تعطي تحسنا في مردوديتها.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

عملية تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية من أهم الأعمال التي يقوم بها المراجع حيث يقوم بإعطاء ما إذا كان هذا الأخير فعال في المؤسسة وتحديد نقاط القوة والضعف لهذا النظام.

1- مفهوم نظام تقييم الأداء:

يمكن تفسيره انطلاقا من نظام الرقابة الداخلي والذي بدوره يمثل جزء من نظام المعلومات الذكي للمؤسسة، وحسب **A.BURLAND** فانه عبارة عن مجموعة من التقنيات في تركيب متناسق تهدف إلى تقييم سلوكات ونشاطات معينة انطلاقا من مؤشرات كمية في ظرف زماني معين.

هذا النظام يمثل داخل المؤسسة مصدر معلوماتي جد هام بالنسبة للإدارة العامة ومسؤولي الأقسام وتقييم الأداء كنظام رقابة، فهو عبارة عن تقنية يستعين بها المسيرين من أجل ضمان استغلال أمثل للموارد المتاحة وفق أهداف المؤسسة.[1]

حيث أن دور مقيم الأداء يكمن في البحث عن نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة من خلال فحص كل ذلك انطلاقا من المعلومات باعتبارها الأداة الأولى التي يستعين بها لتشخيص الحالة، والمتمثلة أساسا في الوثائق المتداولة داخل المؤسسة فليس المهم فحص كل الوثائق التي تستغل ويتم دورانها داخل المؤسسة، فالأهم يكمن في نوعية النتائج المحصلة من خلال التقييم القائم.[2]

2-أساليب تقييم الأداء:

توجد في الواقع العملي معايير مختلفة لتقويم الأداء قد تختلف باختلاف الهدف الذي يسعى إليه هذا الأداء فمن ضمن أساليب قياس الأداء يمكن ذكر ما يلي:

- **أساليب تحليل الأنشطة والانحرافات؛**
- **أساليب قياس الأداء المركبة والمتعددة.**

ويستخدم الأول في إطار الموازنات التقديرية والأنظمة التقديرية وأنظمة التكاليف المعيارية وأنظمة تكاليف الأوامر والمراحل الإنتاجية من خلال تطبيق أساليب تحليل الانحرافات مباشرة، ويتم التعرف على الأداء لكل قسم أو وحدة فرعية على حدى.

أما الثاني يستخدم لقياس مدى تحقيق الأهداف العديدة ومنها الربحية والإنتاجية، الموقع في السوق، إدارة المنتج، تهيئة الأفراد، واتجاهات العاملين والمسؤولية العامة، ولمعرفة التوازن بين الأهداف الإستراتيجية.[3]

---

[1] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير،كلية علوم التسييير والعلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد تسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2007، ص59.

[2] المرجع نفسه، ص61.

[3] منصور حامد وثناء عطية، **المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، جامعة القاهرة مصر، 1997، ص94.

-مؤشرات قياس الأداء:

يتوجب على الإدارة العليا في المنشأة أن تعمل على تحقيق أهداف المنشأة ويجب أن يعبر أي مقاس (مؤشر) لأداء أي من العاملين حقيقة مؤداها أنه كلما عظم هذا المؤشر (زاد الربح وانخفضت التكلفة) عظمت المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة ككل وفي الواقع العملي توجد العديد من المؤشرات التي يمكن الاستناد عليها في تقويم الأداء من أهمها.[1]

ويجب أن يكون تحسين الأداء هدفا في محاولة للتسابق من أجل الأفضل وإذا كان الأفراد يتمسكون بفكرة الارتقاء بالأداء فعليهم أن يعملوا في كل مجال ببذل الجهود التي يمكن من خلالها تحقيق أعلى المعايير لذلك تعد معايير الأداء الجيد المطلب الأول للتنظيم.[2]

فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: من الوسائل التي يستخدمها المراجعون للتعرف على النظام المطبق وتقييم مدى الكفاية وفي ما يلي شرح موجز لكل من هذه الوسائل: [3]

1- الاستبيان: ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتقدم هذه القائمة الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المرجع الذي يقوم بدوره بالتأكيد من الإجابات عن الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشات ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي منشاة وتوفير الوقت حيث يستعين المراجع عن إنشاء برنامج لكل عملية مراجعة منفردة.

2-الملخص التذكري: يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة سليم وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان ومن مميزات هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط أما عيوبها فتنحصر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة.

3-التقرير الوصفي: ويقوم المراجع هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية منن العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية وهي طريقة مناسبة للمنشاة الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما، يلخص التقرير الوصفي تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة أما العينة تكون فيها صعوبة يتتبعها الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

4-دراسة الخرائط التنظيمية: ويقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسة للخرائط التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات والأجور...الخ، ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، لأن الخرائط تظهر

---

[1] وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، رسالة ماجستير، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010، ص39.

[2] عبد الله حزام، **الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء**، مطابع جامعة عدن، اليمن، 2004، ص202.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط4، 2007، ص176-178.

الوقائع العادية أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان والحالات.

5-فحص النظام المحاسبي: هنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشاءها، عهدتها ومراجعتها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية ومن تلك القوائم نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشأة الكبيرة وبخاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية: حتى يصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه تتبع المراحل التالية: [1]

1-مرحلة وصف الأنظمة والإجراءات: على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها وذلك باستجواب موظفي المؤسسة ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية، ففي هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق.

2-مرحلة التحقق من فهم الأنظمة: بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييميه للرقابة على أسس خاطئة.

3-مرحلة التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على المرحلتين السابقتين يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلي باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف.

وتكون عملية تقيين نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق الاستمارات المغلقة أي الاستمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم ولا (الجواب ايجابي، والجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام وكذلك نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.[2]

4-مرحلة اختبارات الاستمرارية: يقوم المراجع بالتأكد من خلال هذا النوع من الاختبارات لأن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط القوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي يراقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطاء محتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لهاكما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

5-مرحلة التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: من خلال اعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، يقدم المتدخل الحوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقرير حول الرقابة الداخلية الذي يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته.

---

[1] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها ففي تقييم نظام الرقابة الداخلية**، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص117-118.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، ط2، 2005، ص73-75.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي من بين المقومات والدعائم الرئيسية للمؤسسة، حيث تهتم به المؤسسات لأنها تراه السبيل والحل الأمثل للحفاظ على البقاء والاستثمارية، يوفر نظاما متكاملا للمعلومات الدقيقة والموثوق بها، لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة، لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سلفا.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وأهدافه

أولا: مفهوم الأداء المالي

قبل التعرف على مفهوم لأداء المالي يجب التعرض أولا إلى مفهوم الأداء فالأداء من أكثر المفاهيم سعة وشمولا إذ ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي شركة لأنه يرتبط بجوانب مهمة من مسيرة حياة المؤسسة.

تعريف الأداء

يعرف الأداء على أنه المجهود الذي يبذله كل فرد في المؤسسة، وفي نفس الوقت يعبر عن المستوى الذي يحققه هذا الفرد سواء من ناحية كمية وجود العمل المطلوب أو الوقت المحدد للقيام به، حيث يمكن القول بأن الأداء يشير إلى المجهودات التي يبذلها الأفراد في أماكن العمل قصد تحقيق الإنتاج من الناحية الكمية والنوعية وفقا لأوقات محددة من قبل.[1]

مفهوم الأداء المالي:

ولقد أجمع معظم الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي على أنها من الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع، ومعرفة نواحي الاختلاف بينهما، ويؤدي الأداء المالي الجيد إلى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتشخيص الإيجابي (نقاط القوة) والسلبي (نقاط الضعف) لأدائها المالي.[2]

وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه: وصف لوضع، المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دارسة المبيعات، الإيرادات، والموجودات، المطلوبات وصافي الثروة.[3]

ويعد الأداء المالي من الجوانب الهامة في تقييم أداء المؤسسات عموما، فكل طرف يفسره بما يخدم مصالحه، فالمساهم يسعى لتعظيم ثروته فيما تهدف المؤسسة إلى الاستمرار والبقاء، والموظف يعزف على وتر رفع الأجور والحوافز، والجهاز الحكومي يهدف إلى إنماء حصيلة الضرائب، والمجتمع يود وينتظر الرخاء الاقتصادي ورفاهية الأفراد وتحقيق العدالة الاجتماعية.[4]

---

[1] وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، **أساسيات الأداء وبطاقات التقييم المتوازن**، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص50.

[2] فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، **إدارة البنوك كمدخل كمي وإستراتيجي معاصر**، دار وائل للنشر، عمان، ص222.

[3] علاء فرحان طالب، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي**، دار الصفاء، عمان، 2011، ص67.

[4] عمر بلال فايز الشعار، إسحاق محمود وزلوم نضال عمر، **أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، دراسات العلوم الإدارية، المجلد41، العدد 02، الجامعة الأردنية 2014، ص244-245.

ومما سبق فإن الأداء المالي هو:

أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه المؤسسات الناجحة، فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى المؤسسة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم الناجح عن غيرها، الأداء المالي هو أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة، فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل.[1]

ثانيا: أهداف الأداء المالي

ـ **التوازن المالي:** هو هدف مالي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة، ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، ويستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها، ومنه يتضح أن أرس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة (رأس المال الخاص) مضافا إليه الديون الطويلة والمتوسطة الأجل، وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات، وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، وهذا يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات.[2]

ـ **السيولة:** تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة، المخزونات والقيم القابلة لتحقيق أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.

إن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية: [3]

- يمكن للمستثمر متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته، كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط والمديونية على سعر السهم.
- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة.

ومنه فإن الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار الأفضل من خلال مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة.

[1] محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2010، ص45.

[2] السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000، ص30.

[3] محمد الخطيب، المرجع السابق، ص47.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

هناك عدة عوامل داخلية إدارية وفنية مؤثرة على الأداء المالي والتي سنلخصها فيما يلي: [1]

ـ الهيكل التنظيمي: هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها، بالإضافة إلى تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسة اتخاذ القرارات بأكثر فعالية وكفاءة.

2ـ المناخ التنظيمي: هو شفافية التنظيم واتخاذ القرار بأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، أي إدراك العاملين أهداف المؤسسة ومهامها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، ويجب أن يكون اتخاذ القرار بطريقة عقلانية وعلى الإدارة أن تشجع الموظفين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وتقديم معلومات لمتخذي القرارات لتحديد صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء عند التصرف في أموال المؤسسة.

3ـ التكنولوجيا: هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، ويندمج تحت التكنولوجيا عدد من أنواع مثل تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، والتي تكون وفقا للموصفات التي يطلبها المستهلك وتكنولوجيا الإنتاج المستمر والتي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة، وعلى المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لابد لهذه المؤسسات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموائمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطر بالإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية.

4ـ الحجم: يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لتصنيف أو قياس حجم المؤسسة منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع، إجمالي المبيعات، إجمالي القيمة المضافة.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء للمؤسسات، فقد يشكل الحجم عائقا على أداء المؤسسة بحيث يصبح أداؤها أقل فعالية، وبشكل إيجابي من حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسة.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي

تسعى كل مؤسسة اقتصادية لتأدية أعمالها بشكل صحيح يمكنها من تحقيق أهدافها المخطط لها وهذا وفق طرق ومناهج خاصة، وحتى تتمكن هذه المؤسسات من التأكد من تحقيقها لأهدافها المسطرة لابد لها من تقييم أدائها العام والمالي بشكل خاص.

[1] محمد الخطيب، المرجع نفسه، ص 48-51.

أولا: تقييم الأداء باستخدام النسب المالية

تعتبر النسب المالية من وجهة النظر التقليدية بمثابة الأدوات الأكثر شيوعا في التحليل المالي وأكثر الوسائل استخداما لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، وتهدف طريقة النسب المالية إلى تحديد عتبات أو معايير يمكن من خلالها الحكم على وضع وأداء مؤسسة ما، حيث تتم مقارنة نسبها مع قيم معيارية.

النسب المالية:

النسب المالية هي العلاقة بين رقمين وناتج هذه المقارنة لا قيمة له إلا إذا قورن بنسب أخرى متماثلة وهذه النسب تسمح بإعطاء تفسير لنتائج السياسات المالية المتخذة من طرف المؤسسة وذلك بصفة موضوعية وفي الظروف الخارجية على المؤسسة.[1]

أنواع النسب المالية المستخدمة في التحليل: لقد صنفت النسب وفقا للنشاط أو المهمة المارد تقييمها داخل المؤسسة وقد قسمت إلى أربع مجموعات رئيسية هي: نسب هيكلية، نسب المديونية، نسب السيولة ونسب المرودية.

1- نسب هيكلية:

هي مجموعة النسب التي تفيد المحلل المالي في تشخيص التوازنات المالية وكذلك للمؤسسة على المدى المتوسط والطويل، ويتم من خلالها تقييم سياسة الاستثمار وكذا السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة.

- **نسبة التمويل الدائم:** وهي تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة، ويدل على نسبة التغطية المالية للأصول الثابتة بواسطة الأصول الدائمة وتعطى بالعلاقة التالية:[2]

نسبة التمويل الدائم= أموال دائمة / أصول ثابتة

- ✓ فإذا كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة أو بمعنى آخر أرس المال العامل الصافي أكبر من الصفر وهذا يدل على حالة توازن.
- ✓ وإذا كانت النسبة أقل من الواحد يعني أن أرس المال العامل الصافي أقل من الصفر وهذا يدل على حالة عدم التوازن، لأن الأموال الدائمة والتي وجودها تحت تصرف المؤسسة لفترة طويلة تتناسب مع الأصول الثابتة غير كافية لتمويل هذه الأخيرة، وبالتالي تكون المؤسسة قد لجأت إلى الديون قصيرة الأجل لتميلها وهي وضعية ليست سليمة.
- ✓ وإذا كانت النسبة تساوي الواحد معناه أرس المال العامل يساوي الصفر وهذا يدل على أن الأموال الدائمة تساوي الأصول الثابتة وبالتالي لم يبق هامش والذي يمثل أرس المال العامل الصافي يستعمل في تمويل دورة الاستغلال.

- **نسبة التمويل الذاتي:** تعتبر الأموال الخاصة مصدر دائم يستخدم في تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة، وتعطى نسبة التمويل الذاتي بالعلاقة التالية:

نسبة التمويل الذاتي = أموال خاصة / أصول ثابتة

[1] إسماعيل عرباجي، **اقتصاد وتسيير المؤسسة أهمية التنظيم ديناميكية الهياكل**، ط3، موفر للنشر، الجزائر، 2001، ص249.

[2] خميسي شيحة، **التسيير المالي دروس ومسائل محلولة**، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2010، ص83.

نسبة التمويل الذاتي تبين مدى إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة.[1]

- ✓ إذا كانت هذه النسبة مساوية للواحد فإن أرس المال العامل الخاص مساوي للصفر ويبقى ذلك أن الأصول الثابتة مغطاة بالأموال الخاصة أما الديون الطويلة إن وجدت فهي تغطي الأصول المتداولة ويكون أرس المال العامل الصافي أكبر من الواحد.
- ✓ إذا كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن المؤسسة تمول قيمتها الذاتية بأموالها الخاصة وهناك فائض من هذه الأموال بالإضافة إلى ديون طويلة لتمويل الأصول المتداولة، وهذا ما ليس مفيد للمؤسسة لأن الديون طويلة الأجل عليها فوائد والأصول المتداولة ليس لها فوائد.[2]

2- نسب المديونية:

وهي النسب التي تقيس مدى استقلالية المؤسسة ماليا ومدى قدرتها على تسديد ديونها.

- **نسبة الاستقلالية المالية:** لمعرفة مدى استقلالية المؤسسة ماليا يتم مقارنة الأموال الخاصة بمجموع الخصوم وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة / مجموع الخصوم

يجب ألا تنخفض هذه النسبة عن 0.5، أي يجب أن لا تمثل الأموال الخاصة أقل من 50 % من مجموع الخصوم، وإلا تكون المؤسسة قد فقدت استقلاليتها لأن مواردها مشكلة بأكثر من50 % من الديون.

- **نسبة قابلية التسديد:** تقيس مدى قابلية المؤسسة للوفاء بديونها بمقارنة مجموع الديون بمجموع الأصول وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة قابلية التسديد = مجموع الديون / مجموع الخصوم

- ✓ إذا كانت هذه النسبة أقل من 0.5 معنى ذلك أن المؤسسة لها ضمانات لديون الغير وبالتالي لها الحظ في الحصول على ديون أخرى في حالة طلبها.
- ✓ إذا كانت هذه النسبة أكبر من 0.5 معنى أن ديون المؤسسة تمثل أكثر من 50% من مجموع أصولها وبالتالي فان أكثر من 50% أصول المؤسسة ممول بالديون.

3-نسب السيولة:

هي عبارة عن مجموعة من النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها قصيرة الأجل، وبالتالي فهي تقيس وضعية المؤسسة من حيث توازنها المالي قصير الأجل، أي أنها تهدف إلى تحليل وتقديم مركز رأس المال العامل والتعرف على درجة تداول

[1] خميسي شيحة، المرجع نفسه، ص87.

[2] زينة قمري، مداخلة حول **واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية** للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة سكيكدة، 2009، ص9.

عناصره وتقاس سيولة المؤسسة من خلال النسب التالية:[1]

- **نسبة السيولة العامة:** تسمى سيولة رأس المال العامل وتبين مدى قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بأموالها المتداولة التي يمكن تحويلها إلى سيولة نقدية في المواعيد التي تتفق مع تواريخ الاستحقاق وتعطى هذه العلاقة:

نسبة السيولة = أصول متداولة / ديون قصيرة الأجل

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 عدم وجود هامش ضمان للمؤسسة بتسديد التزاماتها.

أما إذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد فإن المؤسسة في حالة سيئة وعليها أن تراجع هيكلها المالي بزيادة الديون طويلة الأجل أو تخفيض ديونها القصيرة وزيادة أصولها المتداولة.[2]

- **نسبة السيولة المنخفضة، المختصرة:** وتسمى السيولة المنخفضة وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية بالأصول سريعة التداول وتعطى بالعلاقة:

نسبة السيولة المختصرة = أصول متداولة – المخزون / ديون قصيرة الأجل

قيمة هذه السيولة تتراوح بين 0.3 كحد أدنى و 0.5 كحد أقصى إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات أي تكون القيم الجاهزة وغير الجاهزة تساوي نصف الديون القصيرة أو أقل.[3]

- **نسبة السيولة الحالية:** تمكن هذه النسبة من مقارنة مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون قصيرة الأجل وتعطى بالعلاقة التالية:

السيولة الحالية = القيم الجاهزة / ديون قصيرة الأجل

وحدودها بين 0.2 كحد أدنى و0.3 كحد أقصى إذا كانت مرتفعة معناه وجود أموال مجمدة كان من الممكن توظيفها في استخدامات أخرى وتعطي أكثر مردودية أي القيم الجاهزة غطت كل الديون القصيرة وبقي فائض منه جامد لم يستخدم.

- **نسبة سيولة الأصول:** تمكن هذه النسبة من تقييم رؤوس الأموال المتداولة بمجموع الأصول وتتغير هذه النسبة بتغير فروع النشاط فنجدها في المؤسسات التجارية غالبا أكبر من 0.5 وحى تكون وضعية المؤسسة جيدة في هذه الحالة يجب أن تكون حركة الأصول المتداولة سريعة وتحقق أرباحا وتعطى بالعلاقة:

سيولة الأصول = أصول متداولة / مجموع الأصول

فإن ارتفاع هذه النسبة يدل على أن المؤسسة تستثمر معظم أموالها في الأصول القابلة للتحول إلى نقدية في المدى القصير وبالعكس انخفاضها يدل على ارتفاع قيمة الاستثمارات مما يعطي للمؤسسة إمكانية تحسين مردودها على مدى طويل.

---

[1] مليكه رغيب، الميلود بن شنقير، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010، ص37.

[2] زينة قمري، المرجع السابق، ص11.

[3] مليكه رغيب، الميلود بن شنقير، المرجع السابق، ص83.

4-نسبة المردودية:

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في إطار نشاطاتها وينبغي أن تكون هذه المردودية دائمة لتحقيق أرباح متتالية، كما تقيس نسب المردودية نتائج النسب المالية حيث أنها تبين مدى تحقيق المؤسسة للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة، كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها المؤسسة فيما يتعلق بالسيولة والدفع المالي وهي بذلك تعطي إجابات نهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المؤسسة.[1]

- **نسبة المردودية المالية:** تعبر عن مدى مردودية الأموال الخاصة أو مدى مساهمتها في تحقيق النتيجة وتسمى أيضا معدل العائد على الأصول الخاضعة وتعطى بالعلاقة التالية:

المردودية المالية = نتيجة الدورة الصافية * 100 / الأموال الخاصة

كلما زادت هذه النسبة كلما دل على وجود تسيير أمثل من طرف المؤسسة لمواردها المالية وكلما قلت أو انعدمت كلما لزم ذلك على المؤسسة إعادة النظر في سياسة استثمارها للموارد المالية مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

- **نسبة المردودية الاقتصادية:** تعبر عن النسبة الأفضل لقياس ربحية العمليات خاصة عند المقارنة بين المؤسستين حيث الأرباح التي تحققها المؤسسة من عملياتها يجب أن تكون كافية وتسمح بالحصول على معدل عائد مناسب على الأصول التي تستخدم لتنفيذ عملياتها وتعطى بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = نتيجة الدورة الصافية * 100 / مجموع الأصول

- **نسبة المردودية التجارية (معدل دوران الأصول الثابتة):** تقيس هذه النسبة مدى كفاءة الأصول الثابتة، حيث كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يعطي " x" دينار من المبيعات وكلما كانت الأصول غير مستغلة يجب أن تتخلص منها المؤسسة لأنها تشكل عبئا عليها وتعطى بالعلاقة التالية:

المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية * 100 / الأصول الثابتة

ثانيا: تقييم الأداء باستخدام التوازنات المالية

من أجل القيام بتقييم الأداء المالي انطلاقا بتحليل التوازنات المالية تلجأ إلى استخدام مؤشرات مالية للكشف عن توازن المؤسسة ومدى نجاح السياسات المالية المطبقة والمتمثلة في:

- رأس المال العامل،

- الاحتياجات من رأس المال العامل،

- الخزينة.

[1] زينة قمري، المرجع السابق، ص10-13.

1- رأس المال العامل: يعرف أرس المال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة (أي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة وفي فترة زمنية لا تتعدى السنة) وبين الخصوم المتداولة (الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة لا تتعدى سنة). [1]

ويتم حساب رأس المال العامل (ر م ع) بالعلاقة التالية:

ر م ع = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

أنواع رأس المال العامل: ويمكن تقسيم رأس المال العامل إلى أربعة أنواع:

أ- رأس المال العامل الإجمالي: هو مجموع الأصول المتداولة، لذا يرى بعض المحللين الماليين أنه لا داعي لوضع مصطلح آخر بما أنه من الناحية المالية هناك مصطلح يؤدي إلى نفس المعنى ويحسب كالتالي:

ر م ع الإجمالي = قيم الاستغلال + قيم قابلة للاستحقاق + قيم جاهزة

ب- رأس المال العامل الصافي: هو الجزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة وهو-ر م ع- الذي رأيناه سابقا ويحسب كالتالي:

ر م ع الصافي = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

ج- رأس المال العامل الخاص: وهو ذلك الجزء من الأموال الخاصة المستعمل في تمويل جزء من الأصول المتداولة بعد تمويل الأصول الثابتة ويحسب كالتالي:

ر م ع الخاص = الأموال الخاصة – الأصول المتداولة

د- رأس المال العامل الأجنبي: وهو جزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل الأصول المتداولة ويحسب كالتالي:

ر م ع الأجنبي = ر م ع الصافي – ر م ع الخاص

2- الاحتياجات من رأس المال العامل: يمكن تعريف الاحتياج من أرس المال العامل على أنها أرس المال العامل الأمثل، أي ذلك الجزء من الأموال الدائمة الممول لجزء من الأصول المتداولة، والذي يضمن للمؤسسة توازنها المالي الضروري وتظهر هذه الاحتياجات بالعلاقة التالية:

إ ر م ع = (الأصول المتداولة – قيم جاهزة) – (الديون القصيرة الأجل – السلفات)

3 **- الخزينة الصافية وكيفية حسابها:** الخزينة الصافية هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة الاستغلال، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فوا، والخزينة الصافية على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن وجود توازن مالي بالمؤسسة، وتحسب عن طريق صافي القيم الجاهزة أي:

خزينة صافية = القيم الجاهزة – سلفات مصرفية **أو خزينة صافية = ر م ع – إ ر م ع**

[1] نعيمة شباح، **دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الجزائرية**، مذكرة لنيل الماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008/2007، ص69.

المبحث الثالث: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي

يرتبط نظام الرقابة الداخلية وعملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة ارتباطا وثيقا فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض داخل المؤسسة، ويسعيان بدورهما إلى تحقيق الأهداف بغية اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة، فتقييم الأداء يعتبر جزءا من نظام الرقابة الداخلية، وإذا كانت الرقابة تنطوي على عملية قياس الأداء وتصحيحه فإن عملية تقييم الأداء هي عبارة عن تحليل النتائج وإظهار جوانب القوة والضعف التي تكتشف عند إنجاز الأنشطة داخل المؤسسة.

إن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة، فقد عرفها أحد الباحثين على أنها عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، وإن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى الإنجازات المرغوبة، أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين:

- ✓ محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف،
- ✓ تصحيح مسارات الأنشطة، وهذا هو تقييم الأداء.[1]

تعد عملية الرقابة وتقييم الأداء إحدى وظائف المؤسسة وجزءا من أعمالها الرئيسية، وأن من أهم نتائج استخدامها أنها تمكن المديرين من توفير واستخدام الموارد المتاحة بفعالية اكبر وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وتمكن هذه العملية في التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها باختيار انسب الأدوات والوسائل الكفيلة لإجراء عملية الرقابة وتقييم الأداء بشكل واضح يعكس الوضعية المالية للمؤسسة، وتتمثل هذه الوسائل خاصة في التحليل المالي والميزانيات التقديرية، وفي هذا الشأن هناك من يرى بأن تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد فإن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية.[2]

المطلب الثاني: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية

إن عملية تحسين الأداء هي عملية إدارية ترتكز على المخرجات الكلية للمنظمة من خلال جهود مستمرة للضبط والتحسين، بدلا من البحث عن الأخطاء أثناء العمل، وذلك بتقليل الفجوة بين ما يجب أن يكون وما نحن عليه، وهي العملية المستمرة والمنهجية لتضييق الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها.[3]

فمن أهم الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية، لحماية النقدية والأصول المادية للمنشأة والتي تلجأ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي جيد وملائم لمستخدمي الإدارة

---

[1] محمود عبد الفتاح رضوان، **تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن**، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2013/2012، ص10.

[2] بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة ماجستير، جامعة الجزائر، 2012، ص89.

[3] عبد الوهاب محمد حبين، **تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف**، أطروحة دكتوراه، جامعة سانت كليمنتس العالمية، 2009، ص59.

والتي تستغلها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.[1]

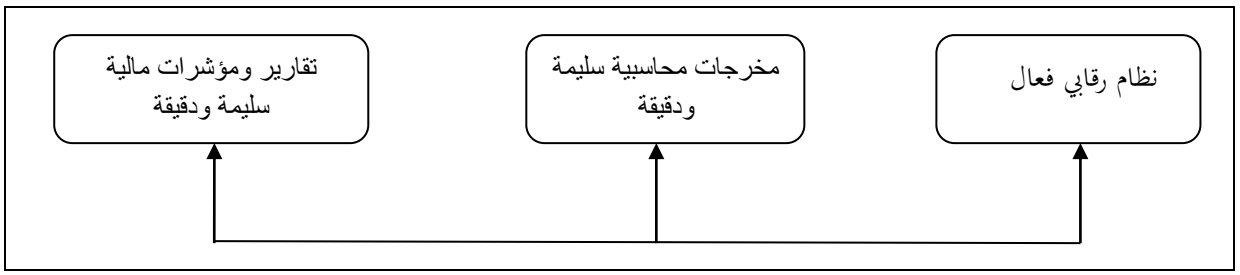
فأي خلل يطفوا على نظام المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها كثير من المؤسسات الاقتصادية والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها وينتج هذا الخلل في النظام على التواني في توصيل المعلومات المالية الهامة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، ونظار لاعتماد كثير من القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية، فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة وبالتالي إلى نشأة المشاكل التشغيلية.

لذا يمكن اعتبار المعلومات أحد عوامل الإنتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام مثلها مثل المواد الأولية، بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي كمنتج جديد "معلومات" صالحة للاستعمال، فتعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد إتمام برنامج التدقيق فإنه يعد تقريرا عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حسابات النتائج وعن الملاحظات و التوصيات التي يراها ضرورية.[2]

ومن هنا تتضح لنا علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي في المؤسسة، فوجود نظام رقابي داخلي فعال وجيد فإنه يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مدخلات التحليل المالي، فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة وهذا ما سنوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (2): علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي.



المصدر: عتيقة مجنح، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي في لمؤسسة اقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006/2005، ص 83.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص91.

[2] عتيقة مجنح، **دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي** في لمؤسسة اقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006/2005، ص 83.

خلاصة الفصل:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير داخل المؤسسة، والذي يعمل على وضع مجموعة من القوانين وقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، والتي تضمن حماية أفضل لأصول المؤسسة وممتلكاتها وصحة المعلومات والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات والاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف، فأصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد وانعكاسات ايجابية سواء لأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها ومحاولة تحسينه وتطويرهن بالإضافة إلى كونها أداة فعالة في تحسين وتطوير الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية من خلال الرقابة المستمرة داخل المؤسسة والتي تعمل على زيادة المردودية، تعظيم الأرباح وتقليل المخاطر.

الفصل الثاني:

دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش–وحدة برج بوعريريج– IRRAGRIS

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بكل من الرقابة الداخلية والأداء المالي، في هذا الفصل سيتم إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي للمؤسسة حيث أخذنا مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش كميدان لإجراء هذه الدراسة. ومن أجل ذلك سنعرض في هذا الفصل ثلاث مباحث.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة؛

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة؛

المبحث الثالث: دور المراقبة الداخلية في تحسين الأداء المالي.

المبحث الأول: بطاقة فنية عن مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش (IRRAGRIS)

سيتم في هذا المبحث التعريف بمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش، وإبراز الأهداف التي تسعى لتحقيقها، وكذا هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة محل الدراسة

1– لمحة تاريخية عن المؤسسة:

المؤسسة الوطنية للسقي بالرش هي شركة عمومية اقتصادية تختص في صناعة وبيع الأنابيب وعتاد السقي، بدأت أشغال بنائها بموجب قرار وزاري رقم 87/675 المؤرخ في 1987/10/21 من طرف مؤسسة كوسيدار ومكتب سيدام، وانتهت الأشغال سنة 1989، وقد تم تجهيزها من طرف المؤسسة النمساوية (بوير Buer).

وبدأت عملية الإنتاج سنة 1990، وبعد الاجتماع الذي على مستوى مجمع أنابيب بالرغاية في 2000/10/10، أصبحت الشركة في شكل شركة ذات أسهم (SPA) سنة2001.

2– لمحة جغرافية:

تقع مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش جنوب مدينة برج بوعريريج بالمنطقة الصناعية، حيث تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 11 هكتار.

يحدها الشرق طريق مسيلة ومن الغرب مؤسسة كوندور ومن الشمال مؤسسة توظيب الأوراق ومن الجنوب شركة كرستور.

رقم سجلها التجاري: 462655، يبلغ أرس مالها 30000000دج، كما تبلغ الطاقة الإنتاجية لهذه الوحدة 31 ألف هكتار موزعة كما يلي:

- 11000 هكتار حديد مكلفن.
- 10000 هكتار ألمنيوم + محاور الرش بمختلف طاقات السقي.

3– لمحة ديموغرافية:

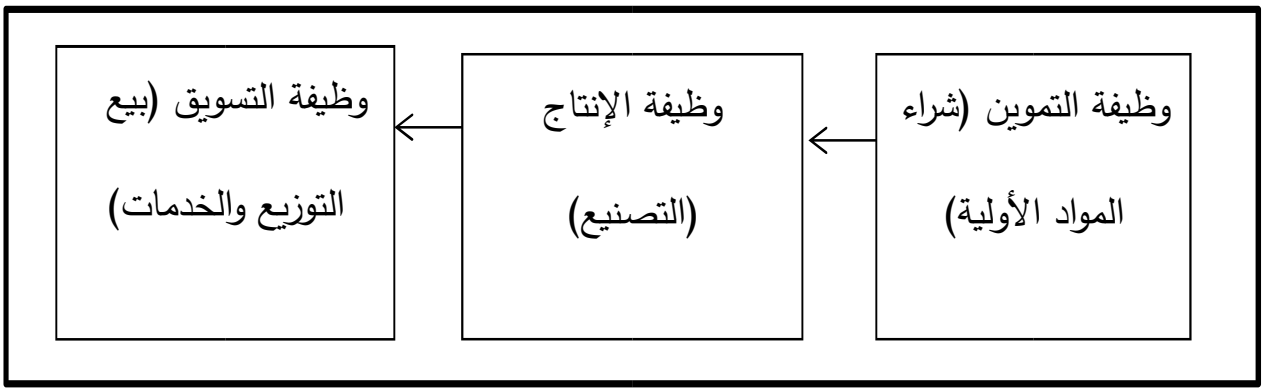
فيما يخص مناصب العمل فتشغل الشركة حاليا 199 عاملا منهم 182 دائمون و17 مؤقتا موزعين كما يلي:

- 55 إطار منهم 02 مؤقتا.
- 27 عاملا ماهرا منهم 1 مؤقتا.
- 117 عونا تنفيذيا منهم 14 مؤقت.

تقوم مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش كأي مؤسسة صناعية على مبدأ التصنيع بالتوزيع – الخدمات.

ومن منطلق هذه الوظيفة تشكيل حلقة وصل بين هذه الوظائف في إطار ثلاثي الأبعاد مبينة في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): وظائف المؤسسة محل الدراسة.



المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على وثائق المؤسسة.

تقوم هذه المؤسسة على صنع عتاد الري الحديث والمتمثل في الأنابيب ذات أقطار مختلفة، كما تقوم بصنع وتركيب الرشاشات بمختلف أنواعها بالإضافة إلى تركيب المحور الذي يستعمل لسقي المساحات الكبيرة، ومن مميزات هذا العتاد أنه سهل التركيب مع أحدث تقنيات السقي.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة محل الدراسة

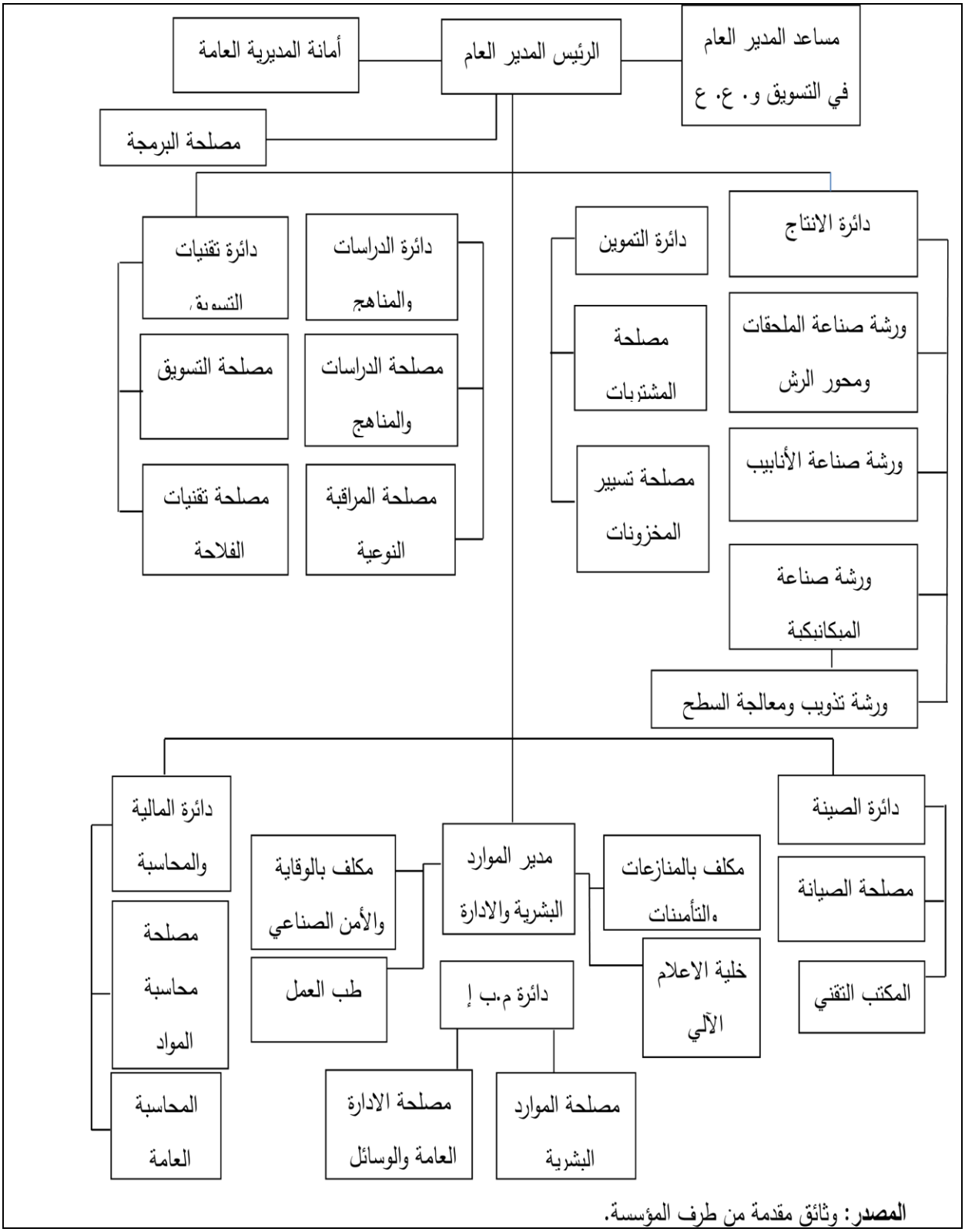
إن الهدف الرئيسي والنهائي الربح وتشجيع الفلاحين وتحفيزهم على استعمال تقنيات الري بالرش من أجل تطوير القطاع الفلاحي من جهة ورفع مقدار المبيعات من جهة أخرى، وتسعى المؤسسة في إطار التنمية إلى:

- تلبية حاجيات السوق الفلاحية؛
- تغطية حاجات السوق بعتاد السقي؛
- التوجه إلى الأسواق العالمية وتمثيل الجزائر في الخارج؛
- التحسين وتطوير القطاع الفلاحي (تطوير الري)؛
- تحقيق الأرباح، كما تهدف إلى توسيع النشاط وتوفير مناصب شغل جديدة؛
- الحصول على شهادة المنظمة الدولية للمواصفات (إيزو للجودة).

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

إن مؤسسة الأنابيب مؤسسة تقوم بعدة وظائف ومهام، بدورها تنقسم إلى عدة أقسام ومستويات والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

المديرية العامة: تتكون من الرئيس المدير العام وله ثلاث مساعدين:

- مساعد مدير عام للتدقيق ومراقبة التسيير.
- مساعد مدير عام للتسويق والعلاقات العامة.
- مساعد مدير عام للرقابة والأمن الصناعي.

وتنقسم المؤسسة إلى (05) مديريات مركزية:

1– **مديرية المصنع:** وتعتبر مديرية المصنع العمود الفقري للمؤسسة وهي مسؤولة عن العملية الإنتاجية، التموين وصيانة التجهيزات وتنقسم إلى الدوائر التالية:

1-1 مصلحة البرمجة: وهي مسؤولة عن برمجة نوع المنتوج وجميع ملحقاته مما يؤدي إلى احترام مواعيد التسليم المتفق عليها.

1-2 دائرة صناعة الملحقات ومحور الرش: وهي مسؤولة عن تصنيع كل الملحقات الخاصة بمنتوج المؤسسة وتتفرع إلى:

- مصلحة الملحقات.
- مصلحة الصناعة الميكانيكية.

1-3 دائرة المشتريات: وتتكفل بشراء وتوفير كافة المواد الأولية الخاصة بالعملية الإنتاجية وقطع الغيار من السوق الداخلية أو الاستيراد وتضم مصلحة المشتريات.

1-4 دائرة تسيير المخزونات: وتقوم بتسيير المخزونات بما فيها المواد الأولية أو المنتوج النصف المصنع أو التام وتتفرع منها مصلحة تسيير المخزونات.

1-5 دائرة الصيانة: تسهر على صيانة الآلات والمعدات الإنتاجية وإصلاحها عند حدوث أي عطب أو خلل وهذا بمساعدة كل من مصلحة الصيانة ومصلحة الوسائل العامة وخلية مخزون قطع الغيار.

1-6 دائرة صناعة الأنابيب: وهي مسؤولة عن تصنيع الأنابيب منذ دخول المواد الأولية إلى الورشات حتى خروجها على مشكل منتوج تام أو نصف تام تتفرع إلى:

1- 6-1 مصلحة التذويب.

1- 6-2 مصلحة صناعة الأنابيب.

2– **المديرية التقنية:** وهي مسؤولة عن تأمين النوعية، التخطيط الاستراتيجي وتطوير المنتجات والخدمات وتنقسم إلى الدوائر التالية

2-1 دائرة النوعية: ويتمثل عمل هذه الدائرة في المراقبة العملية للمنتجات والسهر على احترام المعايير والمقاييس العالمية للمنتجات والخدمات التي تقوم بها المؤسسة، وتقوم أيضا بدراسة واستخدام جميع التطورات الإنتاجية والصناعية في السوق وتتفرع منها ما يلي:

2- 1-1 مصلحة مراقبة الجودة.

2- 1-2 مصلحة النتائج والشكاوي.

2- 1-3 خلية المخبر.

2-2 **دائرة المناهج:** هي مسؤولة عن عمليات التجديد والتغيير وحتى الإبداع في مجال الصناعات الميكانيكية والدراسات وتتفرع إلى:

2- 2-1 مكتب الدراسات والمناهج.

2- 2-2 المكتب الفني.

2-3 **دائرة التنمية:** وهي مكلفة بالدراسات التقنية ووضع البرامج التنموية فيما يخص الإنتاج.

2-4 **خلية الإعلام الآلي:** ويتم على مستواها تخزين كل المعلومات الخاصة بالمؤسسة ومعالجتها بصورة سريعة ودقيقة، ويتركز عملها على الشبكات المعلوماتية في المؤسسة

3- المديرية التجارية: وتعتبر من أهم المديريات في المؤسسة حيث تشرف على عدة مسؤوليات كتبيع المنتوج وتحديد استراتيجيات التسويق وكذا عمليات التصدير والخدمات وتنقسم إلى الدوائر التالية:

3-1 دائرة التصدير والخدمات: وتقوم بدارسة الطلبية المقدمة إلى المؤسسة وخدمات ما بعد البيع وعملية التصدير.

3-2 دائرة المبيعات وهي التي تقوم بجميع عمليات البيع، استقبال العملاء وتقنيات التسويق وتتفرع منها مصلحة تقنيات التسويق.

4-مديرية المحاسبة والمالية: ترتكز مهام هذه المديرية على تسيير ومراقبة جميع العمليات المحاسبية للمحافظة على أموال المؤسسة،كما تقوم بمقارنة العمليات الإنتاجية مع البرامج المسطرة في الميزانية التقديرية وتضم كل من:

4-1 دائرة المحاسبة والمالية: تقوم بدراسة وتحليل كل القرارات التي تتخذها المؤسسة في إطار مالي، وكذا تنفيذ العمليات المالية بعد التأكد من صحتها وتتفرع إلى:

4- 1-1 مصلحة المالية.

4- 1-2 مصلحة محاسب المواد.

4- 1-3 مصلحة المحاسبة العامة.

4-1-3-1 دائرة الميزانية والمحاسبة المالية: تقوم بمتابعة الحسابات التي لها علاقة بالنظام الداخلي للمؤسسة، كما تقوم كذا بتحضير الميزانية الختامية والميزانية التقديرية وتتفرع منها كل من:

4-1-3-1-1 مكلف بالدراسات في المحاسبة التحليلية.

4-1-3-1-1 مكلف بالدراسات في الميزانية.

5-مديرية الموارد البشرية: ترتكز مسؤولية هذه المديرية على تنظيم وتسيير العمل داخل المؤسسة، حيث تقوم بعملية التنظيم والتوجيه والرقابة على العمال وتظم الدوائر التالية:

5-1 دائرة الموارد البشرية والتنظيم: ويتم على مستواها دراسة جميع الجوانب المتعلقة بالعمال والتنظيم الداخلي للمؤسسة وكذلك الاتفاقيات الجماعية وتتفرع منها:

5-1-1 مصلحة الموارد البشرية والتنظيم.

5-1-2 مصلحة التوظيف والتكوين.

5-2 دائرة الإدارة و الإمداد: وهي المسؤولة عن توفير عتاد الإدارة مثل التجهيزات المكتبية وكذلك مسؤولة عن إمداد جميع الإدارات بالوثائق الإدارية، وهي مسؤولة أيضا عن توفير وسائل النقل وكل ما يخص المطعم وتتفرع إلى:

5- 2-1 مصلحة الإدارة والإمداد.

5- 2-2 خلية طلب العمل والشؤون الاجتماعية.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش

بعد القيام بالتعريف بالمؤسسة محل الدارسة، سنقوم بدارسة تفصيلية للمراجعة الداخلية في المؤسسة وتنتهي إلى تقييم المراجعة الداخلية بذاتها في المؤسسة.

المطلب الأول: تقديم المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

أعطت المؤسسة أهمية كبيرة للمراجعة الداخلية، لأنها تمكنها من التحكم ومراقبة تسيير نشاطها، إذ تتبع الخطط التي تم إنجازها من أجل الوقوف على أهم النقاط واتخاذ موقف مناسب حولها، وكذلك تقييم ما تم إنجازه.

تتناول وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة المجال التقييمي في المؤسسة وكذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي التشغيلية، وذلك بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، وبذلك فإن مجالها يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسئولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لمهنة الموظفين الذين يراجع عملهم، فالمراجع الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من تطابق الخطة المرسومة مع السياسات والإجراءات والسجلات وفحصها بغرض محاسبة المخطئ، ويمكن القول أن مجال تطبيق المراجعة الداخلية في مؤسسة الأنابيب والمهام المنجزة داخلها، لا تعرف حدودا غير التي تحددها التشريعات المطبقة.

المطلب الثاني: مسار وآليات عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

تعتمد مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة الداخلية، كما تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في المؤسسة عبر آليات محددة ضمن القانون الداخلي للمؤسسة.

1– منهجية عمل المراجعة الداخلية

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة الداخلية، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها والتواريخ التي يجب تنفيذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها لمباشرة مهامه وأخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة، بشرط موافقة المدير العام، كما أن هناك عمليات استثنائية يتم تنفيذيها خارج البرنامج المخطط للمراجعة الداخلية في حالة اكتشاف عمليات وقع عليها لبس أو لظهور بعض الأخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة أو صغيرة، في كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها، ويمكن تلخيص آلية المراجعة الداخلية في مؤسسة الأنابيب في الخطوات التالية:

في بداية السنة تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسبا لتحقيق أهدافها وفرض أكبر قدر ممكن من الرقابة، حيث تقوم مجموعة من الخبراء بتحديد المهام بكل بدقة وتوقيت كل مهمة، ليتم بعد ذلك رفع برنامج العمل إلى المدير العام للمصادقة عليها، كما يمكن للمدير العام إبداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل، تبدأ عملية المراجعة من خلال اعتماد أول مهمة ضمن برنامج العمل المسطر، حيث يرسل المراجع الداخلي ورقة عمل للمصلحة المعنية بعملية المراجعة تحتوي على جميع التفاصيل بالمهمة مثل: تاريخ البدء بالمهمة، ما هي المهمة، ما هي الإجراءات التي سيتم مراجعتها، من هم الموظفون المعنيون بعملية المراجعة وغيرها من التفاصيل المتعلقة بالمهمة.

يذهب المراجع الداخلي إلى مديرية المصلحة التي ستتم فيها عملية المراجعة ويعقد جلسة مفتوحة مع مسؤولي المصلحة ويتم من خلالها مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالمهمة وإبراز أهدافها.

تشرع المراجعة في المهمة بالتواصل مع الموظفين المعنيين بعملية المراجعة، حيث يشرح تفصيلات المهمة وما هي المعلومات التي قد يحتاجها أثناء مهمته.

يقوم المراجع الداخلي بأجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمصلحة لمعرفة درجة المخاطر التي تواجهها المصلحة ثم البدء الفعلي في المهمة.

بعد الانتهاء من المهمة يقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير أولي حول المهمة التي قام بها، ويقوم بعرض هذا التقرير على مديرية المصلحة التي أجريت فيها عملية الراجعة للمناقشة وإيضاح النقاط الغامضة التي تنشأ نتيجة سوء التفاهم بين المراجع الداخلي وموظفي المصلحة، حيث أبدت التجربة أن المراجع الداخلي قد يسجل بعض الأخطاء قي تقريره ليست موجودة على أرض الواقع أو العكس.

تتمثل المرحلة التالية في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهد المراجع الداخلي، حيث يوجه مباشرة إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدارسة التقرير ويتخذ القرارات اللازمة إذا تطلب الأمر ذلك، هنا يقوم المراجع الداخلي بمتابعة تنفيذ القرارات أو التوصيات التي اقترحها والتأكد من حسن تطبيقها، أما في حالة عدم تطبيق القرارات أو وجود خلل ما في التطبيق فيقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير حول الموضوع ليتم إرساله إلى الرئيس المدير العام الذي سوف يتخذ الإجراءات الملائمة حول هذه القضية.

2– معايير إعداد التقارير في المؤسسة

لجعل تقارير المراجعة الداخلية مفهومة وواضحة وسهلة الاستعمال وضعت مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش القيود أو الشروط التي تتعلق بكيفية إعداد التقارير:

– يعد تقرير المراجعة الداخلية بحيث يشمل على كل المعلومات المتعلقة بمهمة المراجعة الداخلية من أهداف، نطاق، منهجية، النتائج والخلاصة، كما يحتوي التقرير على التوصيات التي تهدف إلى تحسين سير النشاط الخاضع لعملية المراجعة الداخلية.

– يقدم التقرير الأولي من قسم المراجعة الداخلية قي المؤسسة ليقوم بالنظر فيه والمصادقة عليه في الآجال المحدد.

– يضم التقرير النهائي للمراجعة الداخلية ملاحظات المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية، كما قد يضم الاقتراحات العملية لحل المشكل المطروح والمقدمة من طرف المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية الذي يستطيع حتى اقتراح تواريخ محددة لتجسيد الحلول المطروحة.

– يجب أن يضم التقرير النهائي الآراء الخاصة بالمراجع الداخلي في حالة اتفاق بين هذا الأخير والمسؤول محل المراجعة.

– زيادة إلى التقارير النهائية يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية للمدير العام الأعمال، الاقتراحات والتوصيات المقدمة من طرف المراجع الخارجي طيلة سنة كاملة وهذا بشكل ملخص عن طريق تقرير استثنائي.

– يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية التقرير الملخص بشكل سنوي للمدير العام حيث يضم التقرير جميع الأعمال المنجزة من طرف هذا الأخير، جدول زمني خاص بتطبيق التوصيات المدونة في لمختلف أنواع التقارير، وعلى العموم فيضم التقرير الملخص أهم النقاط المتواصل إليها في التقارير السابقة مع الملاحظة أن التقرير الملخص يتم عرضه بشكل دوري على مجلس الإدارة.

– للمراجع الداخلي الحرية في تدوين الصعوبات والعراقيل التي واجهها في المصلحة المعنية بعملية المراجعة ضمن التقرير إن أراد هو ذلك.

– يجب أن تعد كل التقارير وفقا للنموذج المحدد مسبقا من طرف الإدارة، إلا أنه قد يختلف التقرير من مهمة إلى أخرى حسب متطلبات المهمة وعموما فإن المراجع شكل التقرير يضم المحاور التالية: العنوان، المقدمة، أي لمهمة، وسائل واليات العمل، العرض (أو صلب الموضوع)، الملاحظات، التوصيات، النتيجة النهائية.

المطلب الثالث: تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة

حتى نكمل الدراسة الميدانية اعتمدنا على أداة المقابلة والملاحظة باعتبارهما كأداة رئيسية للبحث في هذه الدراسة لأن هذه الطريقة تسمح بالسير الدقيق للبحث وتجنب الأخطاء وعدم نسيان العناصر الأساسية للبحث، فضلا على أف هذه الطريقة تستعمل في ميادين عديدة مثل علوم الاجتماع، العلوم السياسية، العلوم السيكولوجية النفسية والتسويقية.

وتهدف الدراسة الاستطلاعية من خلال أداة المقابلة إلى الحصول على معلومات أولية، كما أن المقابلة مكنتنا من الإجابة عن أسئلة البحث واختبار الفروض، ولأنها ساعدتنا في شرح الأسئلة للمقابل (المبحوث)، وبالتالي تكون إجابته دقيقة تقل فيها الأخطاء، ومكنتنا المقابلة من الحصول على إجابات لجميع الأسئلة التي وردت في دليل المقابلة:

- استطعنا ترتيب الأسئلة وفق أهداف البحث وأعطتنا المقابلة القدرة على التحكم في مدتها.
- أما الخطوة الثانية فكانت تصميم دليل المقابلة.
- وبعد هذا التصميم جاءت الخطوة الثالثة بالمؤسسة محل الدراسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش حيث تأكدنا من أن دليل المقابلة بما فيه من أسئلة أصبح صالحا للتطبيق ويستجيب لمتطلبات البحث.

كما تسعى المؤسسة في كل مرة إلى جانب المراقبة والفحص الحديثة ليقوم بتطوير عمل ومنهجية المراجعة الداخلية لرفع فعاليتها وكفاءتها.

وللوقوف على مدى كفاءة وفعالية عملية المراجعة الداخلية لمؤسسة الأنابيب قمنا باستعمال أداة المقابلة وكانت نتائجها ما يلي:

جدول رقم (01): مدى كفاءة وفعالية عملية المراجعة الداخلية لمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش.

	غير كاف	مقبول	جيد جدا	ممتاز
عام				
كيف تقيم نفعية المراجعة		X		
تخطيط المراجعة				
ملائمة الأهداف			X	
مناسب النطاق			X	
تحقيق الأهداف والنطاق		X		
جودة تقرير المراجعة				
عدالة عرض النتائج			X	
دقة النتائج			X	
كيف تكون المعلومات التي يتم على إثرها تجهيز التقارير		X		

اكتمال النتائج			X	
التوقيت				
مناسبة الوقت الذي يتم اختياره للقيام بالمراجعة			X	
الفترة التي استغرقتها للمراجعة			X	
توقيت المراجعة			X	

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المبحث الثالث: دور الرقابة الداخلية في تقييم الأداء المالي في مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش

يتضمن هذا المبحث دراسة تحليلية للميزانية المالية للمؤسسة تم التطرق إلى استخدام مؤشرات التوازن المالي ومختلف النسب.

المطلب الأول: عرض الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة

توضح الجداول التالية كل من جانب الأصول وجانب الخصوم للميزانيات المالية للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2019، وكذلك جدول حسابات النتائج، والتي سوف يتم الاعتماد عليها في دراسة الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي.

أولا – عرض الميزانية المالية المفصلة

جدول رقم (02): الميزانية المفصلة للسنوات 2017–2018–2019.

1. الأصول: الوحدة: دج

	المبلغ الصافي		
البيان	**2017**	**2018**	**2019**
شهرة المحل	**–**	**–**	**–**
التثبيتات المعنوية	**26444203.47**	**1919658.03**	**2783372.07**
التثبيتات العينية	**1860698460.87**	**1981797154.86**	**1958629958.81**
التثبيتات قيد التنفيذ	**42470.53**	**4942121.70**	**4244770.553**
التثبيتات المالية	**3671218.63**	**3671218.63**	**3671218.63**
ضرائب مؤجلة على الأصل	**9909101.44**	**21883055.74**	**19818202.88**
مجموع الأصول غير جارية	**1876965455.94**	**2014213208.96**	**1984945223.92**
المخزونات	**646752603.95**	**634361338.15**	**680134974.13**
حقوق واستخدامات مماثلة	**869375857.59**	**806448666.68**	**915658797.46**
نقديات ونقديات مماثلة	**110937934.17**	**116684776.43**	**120584493.66**
مجموع الأصول الجارية	**1627066395.70**	**1557494781.26**	**1716378265.25**
مجموع الأصول	**3504031851.64**	**3571707990.22**	**3701323489.17**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

2. الخصوم: الوحدة : دج

البيان	2017	2018	2019
النتيجة الصافية	**38905020.92**	**26324821.67**	**53346524.42**
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**38905020.92**	**26324821.67**	**53346524.42**
قروض وديون مالية	**841002415.80**	**858418663.34**	**885265700.84**
ضرائب مؤجلة على الخصوم	**24386499.85**	**38842762.92**	**25669999.84**
ديون أخرى غير جارية	**47730961.29**	**51612664.02**	**50243117.15**
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	**1932726231.49**	**1984699650.60**	**2034448664.73**
مجموع خصوم غير جارية	**2845846108.43**	**2933573740.88**	**2995627482.56**
موردون وحسابات ملحقة	**9531406.18**	**62500934.16**	**100330953.87**
ضرائب ورسوم	**22453751.38**	**42942174.11**	**23635527.77**
ديون أخرى	**501512564.73**	**506366319.40**	**527907962.87**
خزينة الخصوم	**–**	**–**	**475037.68**
مجموع الخصوم الجارية	**61928072.29**	**611809427.67**	**652349482.19**
المجموع العام للخصوم	**3504031851.64**	**3571707990.22**	**370132348.17**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

نلاحظ من خلال جدول أصول وخصوم الميزانية ما يلي:

- عند مقارنة الأصول غير الجارية لسنة 2018 مع سنة 2017 نلاحظ زيادة بقيمة 137247753.02دج، وهذا راجع إلى زيادة في بعض عناصر الميزانية والتي تتمثل في التثبيتات العينية والتثبيتات المالية، أما بالنسبة للأصول الجارية نلاحظ زيادة قيمتها 695571614.44دج، وهذا بزيادة النقديات والنقديات المماثلة.
- عند مقارنة الأصول غير جارية لسنة 2019 مع 2018 نلاحظ أن هناك انخفاض بقيمة 292667985.74دج، وهذا راجع إلى انخفاض في بعض عناصر الميزانية والتي تتمثل في التثبيتات المالية، أما بالنسبة للأصول الجارية نلاحظ أن هناك ارتفاع بقيمة 158883483.99دج، وهذا راجع إلى زيادة في المخزونات والاستخدامات المماثلة.
- كما هو معلوم فإن خصوم المؤسسة هي عبارة عن استخدامات ومصادر التمويل التي اعتمدتها المؤسسة لتمويل مواردها (الأصول)، ويوجد نوعين منها الأموال الدائمة والديون قصيرة الأجل.

- فخلال الفترة 2017– 2018 تغيرت قيمة هذه العناصر بشكل التالي:

- مجموعة رؤوس الأموال الخاصة زادت بقيمة 12580199.25دج، بسبب زيادة النتيجة (زيادة الإحتياطات).

- مجموعة الخصوم غير الجارية (ديون طويلة الأجل) خلال الفترة 2017-2018 ارتفعت بقيمة 87727632.45 دج، بسبب الزيادة في الديون والضرائب المؤجلة، وذلك له علاقة بزيادة القروض طويلة الأجل.
- مجموع الخصوم الجارية (ديون القصيرة الأجل) خلال الفترة 2017-2018 انخفضت بقيمة 5498881355.38دج، وذلك بسبب الزيادة في مستوى الموردون والحسابات الملحقة والضرائب والرسوم وانعدام الخزينة السالبة.

- وخلال الفترة 2018-2019 تغيرت قيمة هذه العناصر بالشكل التالي:

- مجموع رؤوس الأموال الخاصة ارتفعت بقيمة 27021702.75دج، وذلك راجع إلى زيادة في النتيجة الصافية.
- مجموع الخصوم غير الجارية (ديون طويلة الأجل) انخفضت بقيمة 37946258.32دج، بسبب زيادة في الديون على المؤسسة ضرائب مؤجلة.
- مجموع الخصوم الجارية (ديون قصيرة الأجل) انخفضت بقيمة 4054000554.52دج، بسبب انخفاض في ديون الأخرى.

جدول رقم (03): جدول حسابات النتائج في السنوات 2017–2018–2019.

البيان	2017	2018	2019
المبيعات والمنتوجات الملحقة	**1201688250.5**	**994677030.80**	**1264935000.62**
الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	**22917487.25**	**36968626.05**	**21826178.33**
الإنتاج المثبت	**–**	**276260.40**	**–**
إعانات الاستغلال	**8579507.28**	**13538222.06**	**8622639.24**
1–إنتاج السنة المالية	**1187350270.62**	**1045460139.31**	**1251731461.53**
المشتريات المستهلكة	**7810886022.81**	**702231077.20**	**811082285.77**
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	**67731803.67**	**65804439.38**	**7129635.44**
2–استهلاك السنة المالية	**848820406.48**	**768035516.58**	**882378921.21**
3– القيمة المضافة للاستغلال	**338529864.14**	**277424622.73**	**369352540.32**
أعباء المستخدمين	**194998031.05**	**183056302.57**	**205261085.32**
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	**19572851.72**	**20468750.34**	**20603001.81**
4–إجمالي فائض الاستغلال	**123958981.37**	**738995669.82**	**143488453.19**
المنتوجات العملياتية الأخرى	**6215894.27**	**62689090.13**	**6543046.60**
الأعباء العملياتية الأخرى	**5791386.00**	**9029438.24**	**6096195.90**

المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	**88091506.42**	**82771605.14**	**92727901.50**
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	**16644887.85**	**7797681.32**	**17520934.58**
5– النتيجة العملياتية	**52936871.07**	**52585297.89**	**68728336.97**
المنتوجات المالية	**2692501.63**	**396765.47**	**2834212.24**
الأعباء المالية	**1757245.19**	**371432.66**	**1849731.78**
6–النتيجة المالية	**9352566.44**	**25332.81**	**984480.46**
7–النتيجة العادية قبل الضرائب	**53872127.51**	**52610630.70**	**69712817.43**
الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة	**21066260.23**	**28306619.90**	**22175010.77**
الضرائب المؤجلة عن النتيجة العملياتية	**6099153.64**	**2020810.87**	**5808717.76**
مجموع منتوجات الأنشطة العادية	**1212903554.37**	**111634676.23**	**1278629654.95**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**1173998533.45**	**1090018854.56**	**1225283130.53**
8– النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**38905020.92**	**26324821.67**	**53346524.42**
عناصر غير عادية– منتوجات	**–**	**–**	**–**
عناصر غير عادية – أعباء	**–**	**–**	**–**
9–النتيجة غير عادية	**–**	**–**	**–**
10–**النتيجة الصافية للسنة المالية**	**38905020.92**	**26324821.67**	**53346524.42**

– **المصدر**: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

جدول رقم(04): الميزانية المالية المختصرة للسنوات 2017–2018–2019.

1– الأصول الوحدة : دج

الأصول	**2017**	**%**	**2018**	**%**	**2019**	**%**
أصول غير جارية	**1876965455.94**	**53.56**	**2014213208.96**	**56.39**	**1984945223.92**	**53.62**
أصول جارية	**1627066395.70**	**46.44**	**1557494781.26**	**43.61**	**1716378265.25**	**46.38**

مجموع الأصول	3504031851.64	100	3571707990.22	100	3701323489.17	100

2-الخصوم: الوحدة: دج

الخصوم	2017	%	2018	%	2019	%
رؤوس الأموال الخاصة	38905020.92	1.11	26324821.67	0.73	53346524.42	14.41
خصوم غير جارية	2845846108.43	81.21	2933573740.88	82.13	2995627482.56	80.39
خصوم جارية	61928072.29	1.76	611809427.67	17.12	652349482.19	5.2
مجموع خصوم	3504031851.64	100	3571707990.22	100	370132348.17	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال الميزانية المالية المختصرة نلاحظ ما يلي:

أولا/ على مستوى الأصول:

1 – الأصول غير الجارية:

نلاحظ زيادة في الأصول غير الجارية في سنة 2018 بنسبة 56.39 % مقارنة مع سنة 2017 بسبب زيادة في التثبيتات العينية والمباني والتثبيتات المالية.

– أما في سنة 2019 انخفضت الأصول غير الجارية بنسبة 53.62% مقارنة مع سنة 2017 وهذا راجع إلى انخفاض في قيمة المباني والمعدات والأدوات وضرائب المؤجلة على الأصول.

2 – الأصول الجارية:

نلاحظ انخفاض في الأصول الجارية في سنة 2018 مقارنة بسنة 2017 بنسبة 43.61% وهذا راجع إلى انخفاض في المديونية والضرائب والرسوم وكذا الموجودات والخزينة، وذلك لأن النتيجة سالبة.

– أما في سنة 2019 ارتفعت الأصول الجارية بنسبة 46.38% مقارنة مع سنة 2018 وهذا راجع إلى زيادة في حسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة والزبائن.

ثانيا/ على مستوى الخصوم:

1– رؤوس الأموال الخاصة:

نلاحظ انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة في سنة 2017 بنسبة 1.11% مقارنة مع سنة 2018، لأن النتيجة سالبة.

– أما في سنة 2019 ارتفعت رؤوس الأموال الخاصة بنسبة 14.41%، وهذا راجع إلى زيادة في النتيجة الصافية والأموال الخاصة الأخرى.

2– الخصوم غير الجارية:

نلاحظ ارتفاع في الخصوم غير الجارية في سنة 2018 بنسبة 81.21% مقارنة مع سنة 2017، بسبب الزيادة في القروض والديون المالية والديون على المؤسسة.

أما في سنة 2019 انخفضت بنسبة80.39 %، مقارنة مع سنة 2018 بسبب الارتفاع في مجموع الخصوم.

3– الخصوم الجارية:

نلاحظ انخفاض في الخصوم الجارية في سنة 2017 بالنسبة 1.76 % مقارنة مع سنة 2018، وذلك بسبب انخفاض مستوى الموردون والحسابات الملحقة والضرائب والرسوم وانعدام الخزينة السالبة.

– أما في سنة 2019 انخفضت بنسبة 5.2% مقارنة بسنة 2018 بسبب انخفاض في الديون الأخرى.

المطلب الثاني: تحليل الميزانية المالية بواسطة النسب

يمكن تتبع نشاط مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش ببرج بوعريريج انطلاقا من مجموعة من النسب المالية والتي يتم حسابها من خلال الوثائق المحاسبية التي تم الحصول عليها.

أولا/ نسب هيكلية:

نقوم بحساب النسب الهيكلية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (05): النسب الهيكلية خلال السنوات 2017–2018–2019.

النسبة / السنة	2017	2018	2019
أموال دائمة	2884751129	2959898563	3048974007
أصول ثابتة	1876965455.94	2014213208.96	1984945223.92
نسبة التمويل الدائم	**%1.53**	**%1.46**	**%1.53**
أموال خاصة	1483880000.00	1483880000.00	1483880000.00
أصول ثابتة	1876965455.94	2014213208.96	1984945223.92
نسبة التمويل الذاتي	**%0.79**	**%0.73**	**%0.74**

التعليق على النتائج:

تحليل نسبة التمويل الدائم: نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التمويل الدائم في السنوات الثلاث أكبر من الواحد، حيث قدرت في سنة2019/2017 بـ 1.53%، أما في سنة 2018 قدرت بـ 1.46%، وهذا يعني أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة أو بمعنى آخر أرس المال العامل الصافي أكبر من الصفر، أي أن الأموال الدائمة تقوم بتغطية الأموال الثابتة بالكامل وهذا يدل على أن المؤسسة في حالة توازن دائم.

تحليل نسبة التمويل الذاتي: نلاحظ أن هذه النسبة في السنوات الثلاث كانت أقل من الواحد، حيث قدرت في سنة 2017 بـ 0.79%، وفي سنة 2018 قدرت بـ 0.73%، أما في سنة 2019 قدرت بـ 0.74%، وهذا يعني أن الأموال الخاصة للمؤسسة لا تكفي لتغطية كل الأصول الثابتة.

ثانيا/ نسب المديونية:

نقوم بحساب نسب المديونية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (06): نسب المديونية خلال السنوات 2017–2018–2019.

النسبة / السنة	2017	2018	2019
الأموال الخاصة	1483880000.00	1483880000.00	1483880000.00
مجموع الخصوم	3504031851.64	3571707990.22	3701323489.17
نسبة الاستقلالية المالية	**%0.423**	**%0.415**	**%0.400**
مجموع الديون	3465126831	3545383169	3647976965
مجموع الخصوم	3504031851.64	3571707990.22	3701323489.17
نسبة قابلية التسديد	**%0.98**	**%0.99**	**%0.98**

التعليق على النتائج:

تحليل نسبة الاستقلالية المالية: نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الاستقلالية المالية في السنوات الثلاث أصغر من 0.5%، حيث قدرت في سنة 2017 بـ 0.423%، أما في سنة 2018 قدرت بـ 0.415%، أما في سنة 2019 فقدرت بـ 0.400%، وهي نسبة غير مقبولة إذ تمثل الأموال الخاصة أقل من 50 % من مجموع الخصوم، يعني أن المؤسسة غير مستقلة ماليا عن الدائنين لأن مواردها مشكلة بأكثر من 50% من الديون.

تحليل نسبة قابلية التسديد: نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة قابلية التسديد في السنوات الثلاث أكبر من 0.5%، حيث قدرت في سنة 2017 بـ 0.98%، وفي سنة 2018 قدرت بـ 0.99%، أما في سنة 2019 فقدرت بـ 0.98%، وهذا يعني أن ديون المؤسسة تمثل أكثر من 50% من مجموع أصولها وبالتالي فان أكثر من 50% أصول المؤسسة ممول بالديون.

ثالثا/ نسب السيولة:

نقوم بحساب نسب السيولة للمؤسسة من أجل معرفة القدرة المالية للمؤسسة على الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير، وسوف يتم التعرف على نسب السيولة للمؤسسة موضوع الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(07): نسب السيولة خلال السنوات 2017–2018–2019.

البيان	2017	2018	2019
الأصول المتداولة	1627066395.70	1557494781.26	1716378265.25
الديون قصيرة الأجل	619280722.29	611809427.67	652349482.19
نسب السيولة العامة	**%2.62**	**%2.54**	**%2.63**
(الأصول المتداولة(الجارية)– المخزونات)	980313791.8	923133443.1	1036243318
خصوم جارية	619280722.29	611809427.67	652349482.19
نسب السيولة السريعة	**%1.58**	**%1.50**	**%1.58**
القيم الجاهزة	110937934.17	116684776.43	120584493.66
خصوم جارية	619280722.29	611809427.67	652349482.19
نسب السيولة النقدية	**%0.17**	**%0.19**	**%0.18**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المالية للمؤسسة.

التعليق على النتائج:

تحليل نسب السيولة العامة: نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة العامة خلال السنوات الثلاث أكبر من الواحد حيث في سنة 2017 قدرت بـ **2.62%**، وفي سنة 2018 قدرت بـ 2.54%، أما في سنة 2019 فقدرت بـ 2.63**%**، إذا تتمكن المؤسسة من تسديد ديونها وتحقيق رأس مال عامل موجب، مما يعني أن المؤسسة لديها هامش أمان يجعلها بعيدة عن حالة العسر المالي، أي أن الأصول الجارية ممولة بشكل كامل من الديون قصيرة الأجل.

تحليل نسب السيولة السريعة: هذه النسبة أكثر دقة من النسبة السابقة، وتوضح لنا مدى قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل اعتمادا على حقوقها، نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة السريعة خلال السنوات الثلاث أكبر من الواحد حيث في سنة 2017 قدرت بـ **1.58%**، وفي سنة 2018 قدرت بـ 1.50%، أما في سنة 2019 فقدرت بـ 1.58**%**، وهي مرتفعة وتدل على الحالة الجيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات أي تكون القيم الجاهزة وغير الجاهزة تساوي نصف الديون القصيرة أو أقل، أي أن الأصول سريعة التحول تكفي لتغطية الخصوم الجارية

تحليل نسب السيولة الجاهزة (النقدية): من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة السيولة في سنة 2017 قدرت بـ 0.17، ويعني أن المؤسسة ليس بمقدرها سوى التسديد الفوري بنسبة 17%، من ديونها الجارية، أما سنة 2018 قدرت بـ0.19، أي أن المؤسسة ليس بمقدرها سوى التسديد الفوري بنسبة 19% في سنة 2018 من ديونها الجارية، وفي سنة 2019 فقدرت بـ 0.18، أي أن المؤسسة ليس بمقدرها سوى التسديد الفوري بنسبة 18%، من ديونها الجارية.

رابعا/ **نسب المردودية:**

ويتم تحديد مختلف هذه النسب في الجدول التالي:

الجدول رقم(08): نسب المردودية خلال السنوات 2017–2018–2019.

البيان	2017	2018	2019
نتيجة الدورة الصافية*100	3890502092	2632482167	5334652442
الأموال الخاصة	148388000000	148388000000	148388000000
المردودية المالية	%2.62	%1.77	%3.59
نتيجة الدورة الصافية*100	3890502092	2632482167	5334652442
مجموع الأصول	3504031851.64	3571707990.22	3701323489.17
المردودية الاقتصادية	%1.11	%0.73	%1.44
نتيجة الدورة الصافية*100	3890502092	2632482167	5334652442
الأصول الثابتة	1876965455.94	2014213208.96	1984945113.92
المردودية التجارية	%2.07	%1.30	%2.68

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانية المالية للمؤسسة.

التعليق على النتائج:

تحليل نسبة المردودية المالية: نلاحظ أن المردودية المالية تهتم بإجمالي أنشطة المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر والحركات المالية، حيث نأخذ النتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج والأموال الخاصة من الميزانية ويتم حساب معدلات المردودية للمؤسسة، وهذا يعني أن كل 1دج دفعه المساهمون في رأس مال المؤسسة ينتج عنه ربح قدره 2.62% في سنة 2017، وربح قدره 1.77% في سنة 2018، و3.59% في سنة 2019.

تحليل نسبة المردودية الاقتصادية: نلاحظ من الجدول أن النسبة في سنة 2017 قدرت بـ 1.11%، وفي سنة 2018 قدرت بـ 0.73 %، أما في سنة 2019 فقدرت بـ1.44%، وهذا يعني أن كل 1 دج موظف في استخدامات المؤسسة نتج عنه ربح قدره 0.0111 في 2017، وربح قدره 0.0073 في 2018، و0.0144 في 2019.

تحليل نسبة المردودية التجارية: نلاحظ أن النسبة في سنة 2017 قدرت بـ 2.07%، وفي سنة 2018 قدرت بـ 1.30%، أما في سنة 2019 فقدرت بـ 2.68%، أي أن المؤسسة في تحقق صافي هامش ربح قدره 0.0207 عند كل 1دج من المبيعات في سنة 2017، وتحقق هامش ربح قدره 0.0130 عند كل 1دج من المبيعات في سنة 2018، أما في سنة 2019 فتحقق المؤسسة هامش ربح قدره 0.0268 عند كل 1دج من المبيعات.

المطلب الثالث: تحليل الميزانية المالية بواسطة التوازنات المالية:

سيتم الاعتماد على ثلاثة مؤشرات في تحليل التوازنات المالية في المؤسسة وهي:

- رأس المال العامل.
- احتياجات رأس المال العامل.

– الخزينة.

أولا/ رأس المال العامل:

يعتبر أرس المال العامل مؤشرات أساسيا لتحليل وتقيم التوازنات داخل المؤسسة لمعرفة ما إذا كانت المؤسسات تحقق توازن مالي في المدى الطويل أم لا.

وسوف يتم توضيح رؤوس الأموال العاملة في الجدول التالي:

جدول رقم (09): مختلف رؤوس الأموال العاملة خلال السنوات 2017–2018–2019.

البيان	2017	2018	2019
الأموال الدائمة	2884751129	2959898563	3048974007
الأصول غير جارية (أصول ثابتة)	1876965455.94	2014213208.96	1984945223.92
رأس المال العامل الدائم	**1007785673**	**945685354**	**1064028783**
الأموال الخاصة	148388000000	148388000000	148388000000
الأصول غير جارية (أصول ثابتة)	1876965455.94	2014213208.96	1984945223.92
رأس المال العامل الخاص	**–393085455.9**	**–530333209**	**–501065223.9**
الأصول الجارية (الأصول المتداولة)	1627066395.70	1557494781.26	1716378265.25
رأس المال العامل الإجمالي	**1627066395.70**	**1557494781.26**	**1716378265.25**
رأس المال العامل الدائم(الصافي)	1007785673	945685354	1064028783
رأس المال العامل الخاص	–1838060435	–1987888387	–1931598700
رأس المال العامل الأجنبي	**2845846108**	**2933573741**	**2995627483**

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على ميزانية المالية للمؤسسة.

التعليقات على نتائج:

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه يمكن تسجيل عدة ملاحظات وهي:

– **بالنسبة لرأس المال العامل الدائم:** من خلال الجدول نلاحظ أن رأس المال العامل الدائم موجب خلال السنوات الثلاث ففي سنة 2017 يقدر بـ 1007785673دج، وفي سنة 2018 يقدر بـ 945685354دج، أما في سنة 2019 فقدر بـ 1064028783دج، وهذا يدل على أن الأموال الدائمة غطت الأصول غير جارية معناه أن المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها عند مواعيد استحقاقها في الأجل القصير.

– **بالنسبة لرأس المال العامل الخاص:** نلاحظ من خلال الجدول أن رأس المال العامل الخاص سالب في السنوات الثلاث حيث قدر في سنة 2017 بـ 393085455.9–، وفي سنة 2018 قدر بـ 530333209–، أما في سنة 2019 قدر بـ 501065223.9–، وهذا يعني أن المؤسسة ليست قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة.

- **بالنسبة لرأس المال العامل الإجمالي:** نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة خلال الفترة من 2017-2019، استعملت أصولها الجارية خلال نشاطها الاستغلالي بشكل يسمح لها بتحقيق سيولة معتبرة وهو مؤشر ايجابي للوضعية المالية للمؤسسة.
- **بالنسبة لرأس المال العامل الأجنبي:** نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة خلال السنوات الثلاث اعتمدت على الخصوم غير الجارية (ديون طويلة الأجل) أكبر من خصوم الجارية (ديون قصيرة الأجل).

ثانيا/ احتياجات رأس المال العامل:

ينشأ الاحتياج لـ أرس المال العامل من عدم قدرة المؤسسة على التوفيق بين الاستغلال وديون قصيرة الأجل، فينشأ خلل في تمويل الأصول المتداولة ويتم حسابها كما يلي:

جدول رقم(10): احتياجات رأس المال العامل خلال السنوات 2017– 2018– 2019.

البيان	2017	2018	2019
مجموع الأصول الجارية	1627066395.70	1557494781.26	1716378265.25
أموال الخزينة (قيم جاهزة)	110937934.17	116684776.43	120584493.66
مجموع الخصوم الجارية	619280722.29	611809427.67	652349482.19
خزينة الخصوم (السلفات المصرفية)	–	–	475037.68
احتياجات رأس المال العامل	**896847739.2**	**829000577.2**	**942969251.7**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

التعليق على النتائج:

من خلال الجدول نلاحظ أن قيم احتياجات رأس المال العامل موجبة خلال السنوات الثلاث ففي سنة 2017 قدرت بـ 896847739.2دج وفي سنة 2018 قدرت بـ 829000577.2دج وفي سنة 2019 قدرت بـ 942969251.7دج وهذا يعني أن جزء من الأصول المتداولة غير مغطاة بالموارد المالية قصيرة الأجل أي أن موارد الدورة الاستغلالية أكبر من احتياجاتها.

ثالثا/ الخزينة:

كما سبق وعرفنا الخزينة هي الفرق بين أرس المال العامل واحتياجات ارس مال العامل، وهي القيم السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة وتحسب كما يلي:

الخزينة = رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل.

جدول الرقم (11): الخزينة خلال السنوات 2017–2018–2019.

البيان	2017	2018	2019
رأس المال العامل	1007785673	945685354	1064028783
الاحتياج من رأس المال العامل	896847739.2	829000577.2	942969251.7
الخزينة	**110937933.8**	**116684776.8**	**969732531.3**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

التعليق على النتائج:

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة حققت خزينة موجبة خلال السنوات الثلاث في سنة 2018 قدرت بـ 110937933.8دج وفي سنة 2019 نلاحظ انخفاض في الخزينة فأصبحت تقدر بـ 116684776.8دج، وفي سنة 2020 قدرت بـ 969732531.3دج، ويعني وجود خزينة موجبة أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة ويمكن لها أن تقوم باستثمارات إضافية نظرا لامتلاكها موارد مالية دائمة تفوق احتياجاتها.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يمكن القول أن الرقابة الداخلية عملية ضرورية لأي مؤسسة لتقييم جيد لأدائها المالي وذلك من أجل تحديد نقاط القوة والمحافظة عليها وكذلك السعي لتحسينها، والعمل على معالجة نقاط الضعف، وذلك لتفادي المخاطر ومعرفة أسباب الانحرافات، فالأداء المالي هو المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة أمام كل المتعاملين معها حيث يساعدها في التنبؤ بالمستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية والسليمة لوضعية المؤسسة.

ولدراسة سير عملية الرقابة الداخلية في مؤسسة الأنابيب تم تحليل مختلف قوائمها المالية من الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج لسنوات 2017-2018-2019، مع حساب مختلف مؤشرات التوازن المالي كمؤشر رأس المال العامل ومؤشر احتياج رأس المال ومؤشر الخزينة، وكذا النسب المالية كنسب الهيكلية، النسب المديونية، نسب المردودية، مع التعليق على مختلف النتائج.

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، حاولنا إبراز هذه المساهمة الفعالة والدور الذي تلعبه في تحسين الأداء المالي، فهي التي تعمل على رقابة التنفيذ الخطط الموضوعة وتحقيق الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له واستخراج الفروقات ومعرفة أسباب الانحرافات، فالأداء المالي يمثل المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة أمام كل المتعاملين معها ويساعدها في التنبؤ بالمستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية والسليمة لوضعية المؤسسة.

❖ **النتائج:**

من خلال دراستنا للموضوع توصلنا إلى جملة من النتائج تمثلت في النقاط التالية:

- تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية والإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.
- إن وجود نظام رقابي فعال يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات كما يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة.
- تقييم الأداء المالي عملية تقوم على تحديد الوضعية المالي للمؤسسة من خلال النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء المعايير المحددة سلفا.
- التحسن في الأداء المالي يمكن أن يأتي من نظام رقابي داخلي كفئ وفعال.

❖ **اختبار الفرضيات:**

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية:

- يتميز النظام الرقابي القوي والفعال بدرجة كبيرة من المصداقية للمؤسسة لما له من مقومات رئيسية تعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى ذو الارتفاع العالي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى: **الرقابة الداخلية لها دور أساسي في المؤسسة الاقتصادية.**
- تتمتع مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش وحدة برج بوعريريج بتوازن مالي جيد باعتبار أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات المستقرة ومختلف عناصر رأس المال العامل جيدة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية التي مفادها: **استقراء الأداء المالي لمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش –وحدة برج بوعريريج– عند مستوى جيد أو تحسنه مؤشر عن عدم التعرض لخطر الفشل المالي مستقبلا.**
- لا يضمن نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة محل الدراسة التزام الأفراد بالإجراءات الرقابية الموضوعة فهي برامج رقابية على الورق فقط، ومما يؤدي نوعا ما إلى الضعف الأداء المالي بها، وهذا ما يثبت نقيض الفرضية الثالثة: **يساهم نظام الرقابة الداخلي والفعال في تحسين الأداء المالي وتطويره بمؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش –وحدة برج بوعريريج–.**

❖ **الاقتراحات:**

- إعادة وضع برنامج رقابي حديث يشمل جميع هياكل المؤسسة من الداخل إلى الخارج؛
- تحديث إجراءات نظام الرقابة الداخلي وجعله أكثر فعالية بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة؛

- مراقبة وضرورة متابعة الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة؛
- إعطاء أهمية بالغة لعملية تقييم الأداء المالي وهذا لاكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة محل الدراسة.

❖ **آفاق الدراسة:**

- دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية؛
- مساهمة الأساليب الحديثة في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- دور الرقابة الداخلية في تحسين وظيفة الموارد البشرية في المؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

I. الكتب:

- إسماعيل عرباجي، **اقتصاد وتسيير المؤسسة أهمية التنظيم ديناميكية الهياكل**، ط3، موفر للنشر، الجزائر، 2001.
- بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2010.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 1999.
- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط4، 2007.
- خميسي شيحة، **التسيير المالي دروس ومسائل محلولة**، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2010.
- السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000.
- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- عبد الله حزام، **الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء**، مطابع جامعة عدن، اليمن، 2004.
- علاء فرحان طالب، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي**، دار الصفاء، عمان، 2011.
- علي طواهري دومة، **التدقيق الداخلي على عمليات الائتمان والمخاطر**، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.
- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، الدار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006
- فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، **إدارة البنوك كمدخل كمي وإستراتيجي معاصر**، دار وائل للنشر، عمان.
- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، ط2، 2005.
- محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2010.
- محمود عبد الفتاح رضوان، **تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن**، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2013/2012.
- مليكة رغيب، الميلود بن شنقير، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010.
- منصور حامد وثناء عطية، **المراجعة الإدارية وتقييم الأداء**، جامعة القاهرة مصر، 1997.
- واهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، **أساسيات الأداء وبطاقات التقييم المتوازن**، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.

II. المذكرات:

- بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة الجزائر، 2012.
- شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها ففي تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- عبد الوهاب محمد حبين، **تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف**، أطروحة دكتوراه، جامعة سانت كليمنتس العالمية، 2009.

- عتيقة مجنح، **دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي** في لمؤسسة اقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006/2005.
- عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، تخصص اقتصاد تسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2007.
- نعيمة شباح، **دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الجزائرية**، مذكرة لنيل الماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008/2007.
- وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010.

III. المقالات:

- عمر بلال فايز الشعار، إسحاق محمود وزلوم نضال عمر، **أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، دراسات العلوم الإدارية، المجلد41، العدد 02، الجامعة الأردنية 2014.

IV. المداخلات:

- زينة قمري، مداخلة حول **واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار**، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سكيكدة، 2009.

الملاحق

الملحق رقم (01): ميزانية مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش 2017.

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOT	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissement Provisions Pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (goodwill positif)					
Immobilisations incorporelles		**12941205.90**	**10297002.43**	**2644203.47**	**1823675.13**
Immobilisations corporelles		**4444922408.50**	**2584223947.63**	**1860698460.87**	**1882207297.12**
Immobilisations encours		**42470.53**	**--**	**42470.53**	**4942121.70**
Immobilisations financières		**3671218.63**	**--**	**3671218.63**	**3671218.63**
Impôts différés actif		**9909101.44**	**--**	**9909101.44**	**20788902.95**
TOTAL ACTIF NON COURANT		**4716250387.09**	**2731305163.17**	**1876965455.94**	**1913433215.53**
ACTIFS COURAN					
Stocks et encours		**705444185.02**	**58691581.08**	**646752603.95**	**602443221.24**
Créances et emplois assimilés		**928260939.36**	**58885081.77**	**869375857.59**	**764826233.35**
Disponibilités et assimilés		**110937734.17**	**--**	**110937934.17**	**109683689.84**
TOTAL ACTIF COURANT		**1744642858.55**	**117576662.85**	**1627066395.70**	**1476953144.43**
TOTAL GENERAL ACTIF		**6567050801.15**	**2855727311.98**	**3504031851.64**	**3390386359.96**

BILAN (PASSIF)

	NOT	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Résultat net- Résultat net du groupe (1)			
Résultat net		**38905020.92**	**22272349.85**
Part de société consolidant(1)			
Part des minoritaires(1)			
TOTAL I		**38905020.92**	**22272349.85**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		**841002415.80**	**815497730.17**
Impôts différé passif		**24386499.85**	**36900624.77**
Autres dettes non courantes		**47730961.29**	**49032030.82**
Dette inter unite		**1932726231.49**	**1885464668.07**
TOTAL II		**2845846108.43**	**2786895053.84**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		**95314406.18**	**59375887.45**
Impôts		**22453751.38**	**40795065.40**
Autres dettes		**501512564.73**	**481048003.43**
Trésorerie passif		**--**	**--**
TOTAL III		**619280722.29**	**581218956.28**
TOTAL GENERAL PASSIF(I+II+III)		**3504031851.64**	**3390386359.97**

(1)A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolides

الملحق رقم (02): ميزانيات مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش (2018-2019).

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOT	2019			2018
		Montants Bruts	Amortissement Provisions Pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (goodwill positif)		--	--	--	--
Immobilisations incorporelles		13622322.00	10838949.93	2783372.07	1919658.03
Immobilisations corporelles		4678865693.16	2720235734.35	1958629958.81	1981797154.86
Immobilisations encours		42470.53	--	42470.53	4942121.70
Immobilisations financières		3671218.63	--	3671218.63	3671218.63
Impôts différés actif		9909101.44	--	9909101.44	20788902.95
TOTAL ACTIF NON COURANT		4716250387.09	2731305163.17	1984945223.92	2014213208.96
ACTIFS COURAN					
Stocks et encours		742572826.34	62437852.21	680134974.13	634361338.15
Créances et emplois assimilés		977643094.06	61984296.60	915658797.46	806448666.68
Disponibilités et assimilés		120584493.66	--	120584493.66	116684776.43
TOTAL ACTIF COURANT		1840800414.06	124422148.81	1716378265.25	1557494781.26
TOTAL GENERAL ACTIF		6567050801.15	2855727311.98	3701323489.17	3571707990.22

BILAN (PASSIF)

	NOT	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Résultat net- Résultat net du groupe (1)			
Résultat net		**53346524.42**	**26324821.67**
Part de société consolidant (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**53346524.42**	**26324821.67**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		**885265700.84**	**858418663.34**
Impôts différé passif		**25669999.84**	**38842762.92**
Autres dettes non courantes		**50234117.15**	**51612664.02**
Dette inter unite		**2034448664.73**	**1984699650.60**
TOTAL II		**2995627482.56**	**2933573740.88**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		**100330953.87**	**62500934.16**
Impôts		**23635527.77**	**42942174.11**
Autres dettes		**527907962.87**	**506366319.40**
Trésorerie passif		**475037.68**	**--**
TOTAL III		**652349482.19**	**611809427.67**
TOTAL GENERAL PASSIF(I+II+III)		**3701323489.17**	**3571707990.22**

(1)A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolides

الملحق رقم (03): جدول حسابات النتائج 2017.

COMPATE DE RESULTA/ NATURE

	NOT	2017	2016
Chiffre d'affaires		**1201688250.59**	**944943179.26**
Variation stocks produits finis et en cours		**22917487.25**	**35120194.75**
Production immobilisée		**--**	**--**
Subventions d'exploitation		**8579507.28**	**12725928.74**
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1187350270.62**	**992789302.75**
Achats consommées		**781088602.81**	**667119523.34**
Services extérieurs et autres consommation		**67731803.67**	**61198128.62**
II- Consommation de l'exploitation		**848820406.48**	**728317651.96**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		**338529864.14**	**246471650.79**
Charges de personnel		**194998031.05**	**172072924.42**
Impôts, taxes et versements assimilés		**19572851.72**	**18626562.81**
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**123958981.37**	**73772163.56**
Autres produits opérationnels		**6215894.27**	**51667215.12**
Autres charges opérationnelles		**5791386.00**	**8848849.48**
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		**88091506.42**	**77771605.14**
Reprise sur pertes de valeur et provisions		**16644887.85**	**7095890.00**
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**52936871.07**	**45914814.06**
Produits financiers		**2692501.63**	**366765.47**
Charges financières		**1757245.19**	**311432.66**
VI-RESULTAT FINANCIER		**935356.44**	**55332.81**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**53872127.51**	**45970146.87**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		**21066260.23**	**25759024.11**
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		**6099153.64**	**2061227.09**
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1212903554.37**	**1051919173.34**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1173998533.45**	**1029646923.49**
VII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**38905020.92**	**22272349.85**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		**--**	**--**
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		**--**	**--**
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**--**	**--**
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**38905020.92**	**22272349.85**

الملحق رقم (04): جدول حسابات النتائج (2018-2019).

COMPATE DE RESULTA/ NATURE

	NOT	2019	2018
Chiffre d'affaires		**1264935000.62**	**944943179.26**
Variation stocks produits finis et en cours		**21826178.33**	**36958626.05**
Production immobilisée		**--**	**276260.40**
Subventions d'exploitation		**8622639.24**	**13538222.06**
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**1251731461.53**	**1045460139.31**
Achats consommées		**811082285.77**	**702231077.20**
Services extérieurs et autres consommation		**71296635.44**	**61198128.62**
II- Consommation de l'exploitation		**882378921.21**	**768035516.58**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		**369352540.32**	**277424622.73**
Charges de personnel		**205261085.32**	**183056302.57**
Impôts, taxes et versements assimilés		**20603001.81**	**20468750.34**
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**143488453.19**	**73899569.82**
Autres produits opérationnels		**6543046.60**	**62689090.13**
Autres charges opérationnelles		**6096195.90**	**9029438.24**
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		**92727901.50**	**82771605.14**
Reprise sur pertes de valeur et provisions		**17520934.58**	**7797681.32**
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**68728336.97**	**52585297.89**
Produits financiers		**2834212.24**	**396765.47**
Charges financières		**1849731.78**	**371432.66**
VI-RESULTAT FINANCIER		**984480.46**	**25332.81**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**69712817.43**	**52610630.70**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		**22175010.77**	**28306619.90**
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		**5808717.76**	**2020810.87**
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1278629654.95**	**1116343676.23**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1225283130.53**	**1090018854.56**
VII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**53346524.42**	**26324821.67**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		**--**	**--**
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		**--**	**--**
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**--**	**--**
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**53346524.42**	**26324821.67**