جامعة أحمد دراية أدرار – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة

– دراسة حالة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز(سونلغاز) –

إعداد الطلبة:

– أولاد البركة أم كلثوم

– بن عيسى سمية

إشراف الأستاذ:

– د.تيقاوي العربي

لجنة المناقشة:

د.سيد أعمر زينب	أستاذة محاضرة "ب"	جامعة أدرار	رئيساً
د.تيقاوي العربي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أدرار	مشرفاً
أ.بن عبيد عبد الباسط	أستاذ مساعد "أ"	جامعة أدرار	مناقشاً

الموسم الجامعي: 2015– 2016

شكر وعرفان

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.

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

ومصداقا لقوله تعالى:(ولئن شكرتم لأزيدنكم) صدق الله العظيم.

لا يسعنا بعد إتمام هذا العمل إلا أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان للوالدين الكريمين على دعمهم لنا وتوجيهنا نحو طريق العلم.

كما نتوجه بالشكر الخاص للأستاذ المشرف الدكتور تيقاوي العربي على صبره ودعمه من خلال كافة التوجيهات والنصائح التي أثارت مشوارنا في هذا العمل.

إلى كل إطارات وعمال شركة سونلغاز وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار على حسن الاستقبال وما قدموه لنا من تسهيلات ومعلومات ونخص بالذكر كل من رئيس مصلحة المالية والمحاسبة ورئيس مصلحة التموين والتخزين.

كما لا يفوتنا توجيه الشكر والتقدير لكافة الأساتذة المؤطرين بكلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الذين أشرفوا على تكويننا لنصل لهذا المستوى العلمي.

إلى كل من قدم لنا يد العون وكل من ساندنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل.

جزاكم الله عنا كل خير

سمية وأم كلثوم

الفهرس العام

الفهرس العام

العنوان	الصفحة
الشكر والعرفان	-
الفهرس العام	I
قائمة الاختصارات	V
قائمة الأشكال	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الملاحق	VIII
مقدمة	أ
الجانب النظري	
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي	
تمهيد الفصل	07
المبحث الأول: مفهوم التدقيق	08
المطلب الأول: نشأة التدقيق وتعريفه	08
1- نشأة التدقيق	08
2- تعريف التدقيق	10
المطلب الثاني: أهداف التدقيق وأهميته	11
1- أهداف التدقيق	11
2- أهمية التدقيق	12
المطلب الثالث: مبادئ التدقيق وأنواعه	13
1- مبادئ التدقيق	13
2- أنواع التدقيق	14
المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي	16
المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي	16
المطلب الثاني: وظائف التدقيق الداخلي وخدماته	17
1- وظائف التدقيق الداخلي	17
2- خدمات التدقيق الداخلي	18

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي ومعاييره	18
1- أنواع التدقيق الداخلي	18
2- معايير التدقيق الداخلي	19
خلاصة الفصل	21
الفصل الثاني: الإطار النظري لتقييم الأداء المالي وتدقيق القوائم المالية	
تمهيد الفصل	23
المبحث الأول: ماهية تقييم الأداء المالي	24
المطلب الأول: تعريف الأداء المالي.	24
1- تعريف الأداء	24
2- تعريف الأداء المالي	24
المطلب الثاني: تعريف تقييم الأداء المالي	25
1- تعريف تقييم الأداء المالي	25
2- أهمية تقييم الأداء المالي	26
المطلب الثالث: مراحل عملية تقييم الأداء المالي والأدوات المستخدمة في تقييمه	26
1- مراحل عملية تقييم الأداء المالي	26
2- الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء	27
المبحث الثاني: أسس تقييم الأداء المالي.	28
المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازنBSC.	28
1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن	28
2- محاور بطاقة الأداء المتوازن	28
المطلب الثاني: القوائم المالية	29
1- تعريف القوائم المالية	29
2- أنواع القوائم المالية	30
المطلب الثالث: النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي.	30
1- النسب المالية	30
2- مؤشرات التوازن المالي	34
المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للقوائم المالية	36
المطلب الأول: نطاق تدقيق القوائم المالية	36
المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية	36

1- التحليل الأفقي	37
2- التحليل الرأسي	37
المطلب الثالث: تدقيق عناصر الميزانية	37
1- تدقيق الأصول	37
2- تدقيق الخصوم	38
خلاصة الفصل	40
الجانب التطبيقي	
الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز – وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار-	
تمهيد الفصل	43
المبحث الأول: تقديم عام للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز(سونلغاز).	44
المطلب الأول: نشأة وتعريف الشركةَ الوطنية للكهرباء والغاز	44
المطلب الثاني: تعريف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار	44
المطلب الثالث: تنظيم وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار والمحطات التابعة	46
1- تنظيم وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار	46
2- المحطات التابعة لوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار	48
المبحث الثاني: التدقيق الداخلي لميزانية شركة سونلغاز للسنوات 2013-2014-2015.	49
المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في شركة سونلغاز	49
المطلب الثاني: التحليل الأفقي لميزانية سونلغاز للسنوات الثلاث	50
1- جانب الأصول	50
2- جانب الخصوم	52
المطلب الثالث: التحليل الرأسي لميزانية سونلغاز للسنوات الثلاث	55
المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي لشركة سونلغاز خلال السنوات 2013-2014-2015.	58
المطلب الأول: حساب النسب المالية لشركة سونلغاز خلال السنوات الثلاث	58
1- نسب التمويل	58
2- نسب السيولة	59
المطلب الثاني: حساب مؤشرات التوازن المالي للسنوات الثلاث	60
1- رأس مال العامل	60
2- الاحتياج لرأس مال العامل	61
3- الخزينة	62

خلاصة الفصل	64
خاتمة	65
قائمة المراجع والمصادر	–
الملاحق	–
ملخص الدراسة	–

قائمة الإختصارات

الإختصار	الشرح باللغة الاجنبية	الشرح باللغة العربية
EGA	**Electricité et Gaz compagnie de l'Algérie**	شركة كهرباء وغاز الجزائر
سونلغاز **Sonelgaz**	**Société Algérienne de L'Electricité et Gaz**	الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز
سونطراك **Sonatrach**	**Société Nationale pour la recherche, la transport, la transformation, et la commercialisation des hydrocarbures s.p.a**	الشركة العامة لأبحاث وإنتاج ونقل وتحويل وتجارة الهيدروكربونات
BSC	**Balanced Scorecard**	بطاقة الأداء المتوازن

قائمة الأشكال

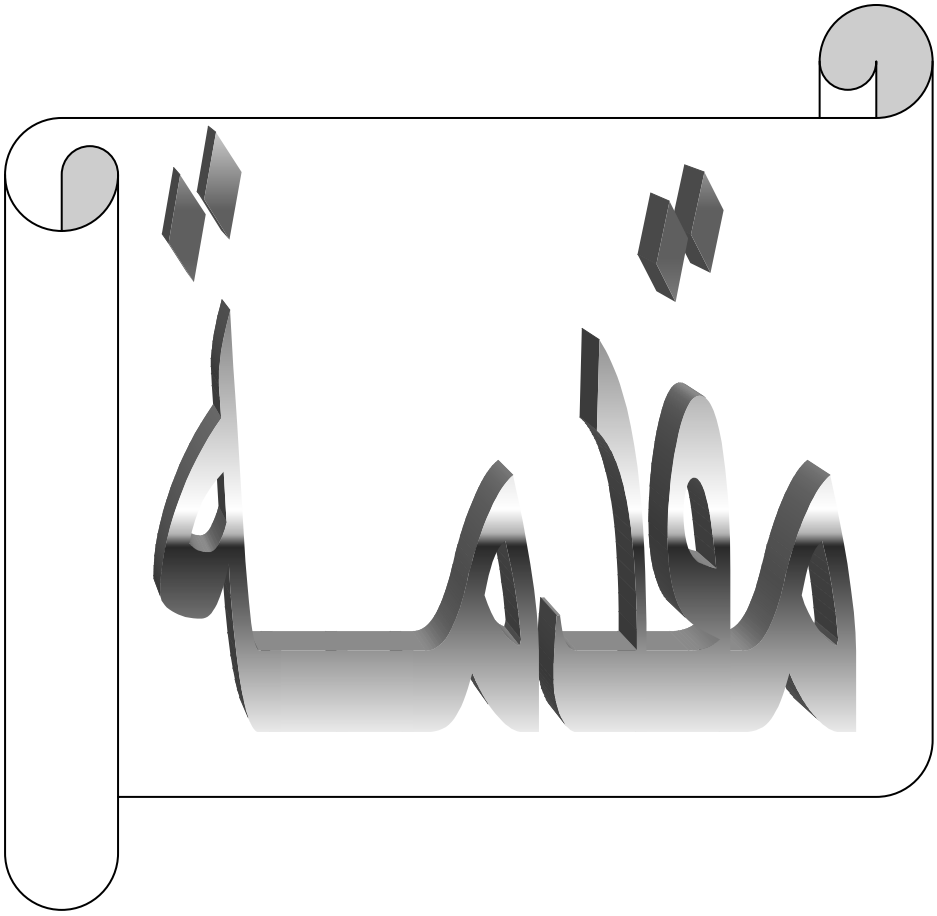
الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء لوحدة أدرار.	47
02	موقع محطة إنتاج الكهرباء بأدرار والمحطات التابعة لها.	48
03	تطور رأس مال العامل خلال السنوات الثلاث.	61
04	تطور الاحتياج لرأس مال العامل خلال السنوات الثلاث	62
05	تطور الخزينة خلال السنوات الثلاث.	63

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه	9
02	جانب الأصول لشركة سونلغاز للسنوات 2013- 2014- 2015.	50
03	التحليل الأفقي لجانب الأصول لشركة سونلغاز بين سنتي 2013-2014.	51
04	التحليل الأفقي لجانب الأصول لشركة سونلغاز بين سنتي 2014-2015.	52
05	جانب الخصوم لشركة سونلغاز للسنوات 2013- 2014-2015.	53
06	التحليل الأفقي لجانب الخصوم لشركة سونلغاز بين سنتي 2013-2014.	53
07	التحليل الأفقي لجانب الخصوم لشركة سونلغاز بين سنتي 2014-2015.	54
08	التحليل الرأسي لجانب الأصول لميزانية شركة سونلغاز لسنة 2013-02014- 2015.	55
09	التحليل الرأسي لجانب الخصوم لميزانية شركة سونلغاز لسنة 2013 - 2014- 2015.	56
10	نسب التمويل لشركة سونلغاز خلال السنوات 2013- 2014-2015.	58
11	نسب السيولة لشركة سونلغاز خلال السنوات 2013- 2014-2015.	59
12	تغيرات رأس مال العامل للسنوات الثلاث.	61
13	تغيرات الاحتياج لرأس مال العامل للسنوات الثلاث.	62
14	تغيرات الخزينة للسنوات الثلاث.	63

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	واجهة برنامج **HISSAB**
02	تقرير المدقق الداخلي الإلكتروني
03	ميزانية الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء لسنة2013
04	ميزانية الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء لسنة2014
05	ميزانية الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء لسنة2015


مقدمة

إن ظهور الثورة الصناعية وما لحقها من تطورات وتغيرات جذرية مست العديد من المجالات بالأخص المجال الإقتصادي، حيث تأثر أداء المؤسسات بهذه الأوضاع باعتبارها إحدى الوحدات الاقتصادية المهمة، فتعددت الأنشطة التي تقوم بها وتنوعت كما أنها إتسعت لتضم العديد من الفروع في عدت مناطق في سبيل تحقيق أهدافها، نتيجة انفصال الملكية عن التسيير، لكن هذا الأمر ولد العديد من المشاكل في المؤسسة، بالإضافة إلى ظهور الغش والتزوير واختلاس أموالها والتلاعب بنتائج مركزها المالي، دفع كل هذا بأصحاب رأس المال للاستعانة بشخص يقوم بالتأكد من حسابات المؤسسة وقوائمها، حتى يطمئنوا على دقة وتعبير قوائم النتيجة والميزانية على نتيجة المؤسسة ومركزها المالي وإلى صحة ما جاء بتقرير مجلس الإدارة من بيانات، وهذا في إطار ما يسمى بمهنة التدقيق.

يعتبر التدقيق الداخلي حديث النشأة مقارنةً بالتدقيق الخارجي، إلا أنه يقدم العديد من الخدمات للمؤسسة، حيث أنه أصبح يشمل العديد من المجالات داخل المؤسسة، فبسبب الأوضاع السائدة حول المؤسسة بالأخص بيئتها التنافسية، وجب على المؤسسة أن تسطر خطط تمكنها من بلوغ أهدافها، وهذا يحتاج إلى مراجعة وتقييم أدائها بالأخص أدائها المالي، فالمؤسسات التي يكون لديها تدقيق داخلي يلعب هذا الأخير دوراً في تحسين الأداء المالي لها، من خلال تحسين المؤشرات الدالة عليه.

إشكالية الدراسة:

ومن هذا المنطلق، وعلى ضوء ما سبق ذكره فإن إشكالية الدراسة يمكن صياغتها ضمن التساؤل التالي:

ما هو دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة بصفة عامة وفي الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز بصفة خاصة؟

إن التساؤل الرئيس يقود البحث إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة فيما يلي:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وفيما تكمن أهميته؟
- ما المقصود بالأداء المالي للمؤسسة؟ وفيما تتمثل مؤشراته؟
- كيف يساهم التحليل المالي الذي يقوم به المدقق في تحسين مؤشرات الأداء المالي؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي في المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

ومن أجل دراسة إشكالية الموضوع انطلق البحث من الفرضيات التالية والمتمثلة في:

- التدقيق هو فحص انتقادي يقوم به شخص من داخل المؤسسة للتأكد من صحة وسلامة الحسابات في الدفاتر والسجلات المحاسبية والإجراءات التسييرية المعمول بها في المؤسسة، تكمن أهميته في الكشف عن الأخطاء والانحرافات ومحاولة تصحيحها.

- يقصد بالأداء المالي مدى تحقيق الأهداف ذات الطابع المالي في المؤسسة، وتتمثل مؤشراته في مختلف المؤشرات التي تعكس مستوى الأداء المالي في المؤسسة من نسب مالية ومؤشرات التوازن المالي.

– يساهم التحليل المالي الذي يقوم به المدقق في تحسين مؤشرات الأداء المالي من خلال الكشف عن كافة التغيرات التي يمكن أن تحدث في أي حساب والبحث عن سبب هذا التغير.

– يساهم التدقيق الداخلي في تحسين النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي من خلال الوقوف على نقاط القوة والضعف في هاته النسب والمؤشرات، بغية دعم وتعزيز نقاط القوة والعمل على تحسينها، ومحاولة التخلص من نقاط الضعف لتحسين هاته النسب والمؤشرات المالية.

أسباب اختيار موضوع الدراسة:

لم يكن اختيار هذا الموضوع بمحض الصدفة وإنما يعود هذا الاختيار لعدة دوافع ومبررات، يمكن حصرها فيما يلي:

– الضعف الذي تعيشه تجربة التدقيق الداخلي في الجزائر من حيث تطبيقها، بحيث نجد العديد من المؤسسات تطبق التدقيق الداخلي تحت مفهوم الرقابة؛

– أهمية تقييم وقياس الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية؛

– محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي، يستفيد منه ذوي الإختصاص؛

– الميل الشخصي للإطلاع ودراسة المواضيع المتعلقة بالتدقيق والتسيير المالي؛

– الإهتمام الشخصي بالموضوع نظراً لارتباطه بمجال التخصص.

أهمية الدراسة:

يلعب التدقيق الداخلي دوراً في العديد من المسائل داخل المؤسسة، لهذا تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز ضرورة وحتمية وجوب تبني هذا النوع من التدقيق، رغم عدم إلزاميته من الناحية القانونية، وذلك لأثره ودوره في اكتشاف الثغرات والنقائص التي قد تتم داخل المؤسسة.

أهداف الدراسة:

تتلخص الأهداف التي تتطلع هذه الدراسة إلى الوصول إليها فيما يلي:

– توضيح أهمية وفائدة التدقيق الداخلي ومدى توفر خدماته في المؤسسة؛

– بلورة الأفكار المتعلقة بمفهوم الأداء المالي، وبيان أهميته وفائدته في المؤسسة؛

– توضيح مؤشرات الأداء المالي، والبحث في طرق حسابها؛

– الاستفادة من نتائج الدراسة الميدانية في تقديم بعض المقترحات التي تساعد المؤسسات في العمل على تطوير وتعزيز هذه الوظيفة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في ما يلي:

– **البعد الموضوعي للدراسة:**

يتمثل في التطرق للتدقيق الداخلي والأداء المالي للمؤسسة وتدقيق القوائم المالية باعتبارها منطلق لحساب مؤشرات الأداء المالي.

- **البعد الزمني للدراسة:**

الجانب التطبيقي يقتصر على دراسة دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي في مؤسسة سونلغاز بوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار خلال الفترة من 2013 إلى2015.

منهج الدراسة:

لأجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، حيث أنه يقوم على جمع معلومات وبيانات من مختلف المصادر والمراجع من أجل تكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة، ومن أجل محاولة الإجابة بقدر الإمكان عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التحليلي كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال التطرق إلى كل ما يخص دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي.

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات بين رسائل ماجستير ودكتوراه تطرقت لموضوع هذه الدراسة إما بشكل كلي أو إلى جزء منه من بينها:

1- **دراسة دادن عبد الغني، سنة 2006 – 2007، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية- حالة بورصتي الجزائر وباريس-** .

ولقد خلص الباحث إلى مجموعة من النتائج من بينها أن معدل النمو الداخلي للمؤسسة يساهم في الرفع من قيمة المؤسسة وذلك من خلال معاينة درجة الهامش الذي تتمتع به المؤسسة(النتيجة الصافية/المبيعات) ومعدل دوران الأصل الإقتصادي، وسياسة توزيع الأرباح و مالها من تأثير مباشر على مستويات النمو.

2- **دراسة شدري معمر سعاد، سنة 2008 – 2009، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة سونلغاز.**

ولقد خلص الباحث إلى نتيجة مفادها أن المراجعة الداخلية المالية تقوم بتقييم المشروع من الناحية المالية من حيث السيولة داخل المؤسسة بهدف التحقق من مختلف المعلومات المالية والمحاسبية للتأكد من صدقها وصحتها، فقيام المراجع الداخلي المالي بفحص مختلف البيانات المالية للمؤسسة وضمان دقتها لا بد أن يكون في ظل وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، كما أن تقييم الأداء المالي يسمح بتوضيح المكانة التي وصلت إليها المؤسسة.

3- **دراسة مشعل جهز المطيري، سنة 2010 – 2011، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية.**

ولقد خلص الباحث إلى نتيجة مفادها أن هناك علاقة بين المؤهلات والخبرات الفنية التي يملكها الكادر المالي والمحاسبي العامل في مؤسسة البترول الكويتية وبين الأداء المالي، وهناك علاقة بين كل من التطور التكنولوجي والأداء المالي و بين هذا الأخير والتعليمات والقوانين في مؤسسة البترول الكويتية.

4- دراسة صالح بلاسكة، سنة 2011 – 2012، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة بعض المؤسسات- .

ولقد خلص الباحث إلى نتيجة مفادها أن بطاقة الأداء المتوازن تلعب دور كبير في عملية التقييم، وذلك نظراً للمعلومات التي توفرها نتيجة التشخيص الشامل الذي يسبق إعداد هذه البطاقة، إلا أنه من خلال دراسة واقع بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قد تبين عدم توافر المؤسسات على المقومات اللازمة لتطبيق هذا النموذج، وذلك للصعوبات التي تعترضها والتي من أهمها نقص الوعي لدى مديري ومسؤولي المؤسسات.

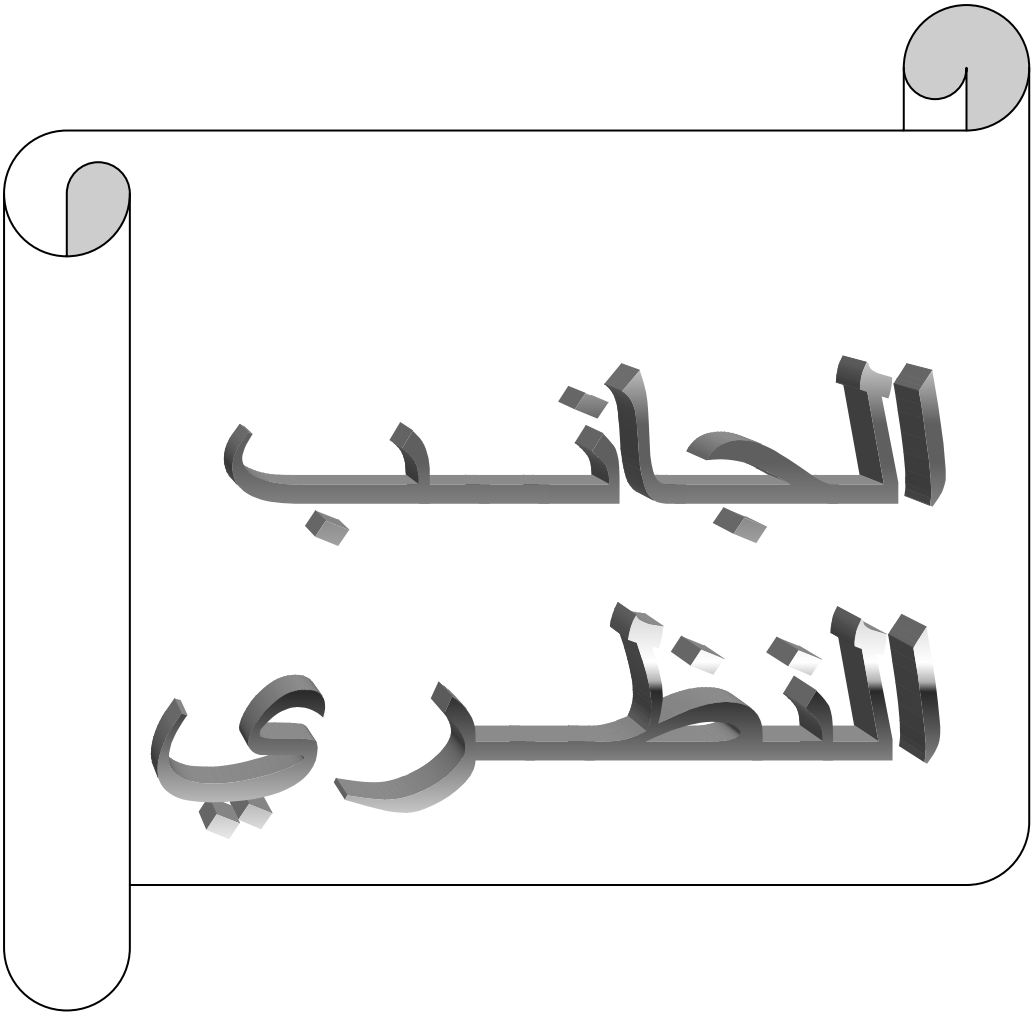
بالرغم من أن هناك العديد من الدراسات تناولت هذا الموضوع إلا أنه ما يميز هذه الدراسة أنها سلطت الضوء على:

- بطاقة الأداء المتوازن كأساس لتقييم الأداء المالي.
- تطرقت إلى كل من التحليل الأفقي والرأسي الذي يقوم به المدقق الداخلي مع تحديد أهميته في تقييم الأداء المالي.

هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية وعلى الأسئلة الفرعية ولإثبات صحة الفرضيات قسمت الدراسة إلى ثلاث فصول وهي كالتالي:

- الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الداخلي، تم التطرق في هذا الفصل إلى تحديد مفهوم التدقيق الداخلي من خلال مبحثين، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى مفهوم التدقيق بصفة عامة، أما في المبحث الثاني تم عرض عموميات حول التدقيق الداخلي.
- الفصل الثاني بعنوان الإطار النظري لتقييم الأداء المالي وتدقيق القوائم المالية، حيث تم في هذا الفصل تعريف الأداء بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة كما تم عرض معلومات عن عملية تقييم الأداء المالي وتوضيح الأسس التي تعتمد عليها العملية، بالإضافة إلى التطرق لتدقيق القوائم المالية بالتركيز على إحدى هذه القوائم المالية والمتمثلة في الميزانية.
- الفصل الثالث خصص للدراسة الميدانية بعنوان دراسة حالة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز، حيث تم عرض ضمن هذا الفصل تقديم لهذه الشركة، ثم التطرق لتحليل ميزانية الشركة خلال ثلاث سنوات وتقييم أدائها المالي من خلال المؤشرات المالية.


الجانب
النظري

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد الفصل:

إن التدقيق وظيفة مهمة في المؤسسة نظراً للدور الهام الذي يلعبه في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، حيث يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض التي تعتبر بمثابة الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها، وينقسم إلى عدة أنواع من بينها التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية مستقلة نسبياً تنشأ داخل المؤسسة، تقوم بفحص وتقييم مدى فعالية الإجراءات التسييرية القائمة في المؤسسة، تخضع هذه الوظيفة لمجموعة من المعايير التي تعمل على تنظيمها وتوضيح كيفية سير أعمالها.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لما ذكر سابقاً، تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

- المبحث الأول: مفهوم التدقيق.
- المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مفهوم التدقيق.

يعتبر التدقيق وظيفة ظهرت نتيجة العديد من التطورات والأحداث التي ولدت الحاجة إليها، ككبر حجم المؤسسات وتعدد الخدمات والأنشطة التي تقوم بها وتعقد العمليات وتداخلها، حيث حظي بالعديد من التعاريف ويسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف.

ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفاهيم حول التدقيق من خلال عرض:

- نشأة التدقيق وتعريفه.
- أهداف التدقيق وأهميته.
- مبادئ التدقيق وأنواعه.

المطلب الأول: نشأة التدقيق وتعريفه.

1- نشأة التدقيق:

ظهر التدقيق منذ القدم، حيث يعتبر المصريين القدماء واليونان والرومان أول من استخدم وسائل بدائية في تدقيق أموال الدولة، فكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر المحاسبية للتأكد من مدى صحتها، وهكذا نجد كلمة تدقيق Auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وتعني يستمع.[1]

اتسع وتطور مفهوم التدقيق نتيجة الثورة الصناعية وما نتج عنها من أثار، إضافة إلى كبر حجم المؤسسات واتساع نشاطاتها وتعددها، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، ونتيجة لهذه الأوضاع ظهرت الحاجة إلى وسيلة ليطمئن بها أصحاب رؤوس الأموال بأن الحسابات الختامية المعروضة عليهم من قبل مجلس الإدارة تعطي صورة صادقة وصحيحة عن المركز المالي للمؤسسة وعن نتيجة أعمالها، ولهذا السبب ظهرت الحاجة لتعيين مدقق يقوم بالتأكد من صحة حسابات المؤسسة ودفاترها ومستنداتها والقوائم المالية الناتجة عنها، ففي البداية كان المدقق المعين هو أحد أصحاب رؤوس الأموال، حيث كان التدقيق بصفة صورية وغير فعالة نظراً لعدم توفر المؤهلات الفنية للقيام بهذا العمل، إلا أنه فيما بعد ظهر قانون الشركات في إنجلترا 1855-1856 الذي ينص على أنه ليس من الضروري أن يكون المدقق من أصحاب رؤوس الأموال كما هو الحال في السابق، مما أتاح للمؤسسات تعيين مدقق خارجي.[2]

نظراً لاحتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية وللتأكد من فعالية الأنظمة التسييرية ظهرت عدة أنواع من التدقيق وتنوعت أهدافه لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي لتدرس مختلف الوظائف في المؤسسة وخططها وتحدد الانحرافات والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاءة.[3]

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعلمية**-، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص ص17-18.

[2] مصطفى عيسى خضر، **المراجعة – المفاهيم والمعايير والإجراءات**-، الطبعة الثانية، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996، ص ص2-3.

[3] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص9.

على العموم يمكن حصر التطور التاريخي للتدقيق حسب مختلف المراحل التاريخية في الجدول التالي:

الجدول(01): التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه.

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطورية، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
إبتداءً من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات– الإطار النظري والممارسة التطبيقية–**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص7–8.

2- تعريف التدقيق:

حظي التدقيق بعدة تعاريف منها:

- عرفته **جمعية المحاسبة الأمريكية** على أنه:" عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الإطراف المعنية".[1]
- عرف **خالد أمين** التدقيق على أنه:"فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة".[2]
- كما عرفته **منظمة العمل الفرنسي** على أنه:" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[3]
- وعرف أيضاً على أنه: "فحص يهدف إلى التحقق من أن نشاط المؤسسة ترجم بإخلاص في القوائم المالية وفقاً للوائح".[4]

من التعاريف السابقة يمكن القول أن مفهوم التدقيق ينصب على البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة وقوائمها المالية بكافة أنواعها، أي أن التدقيق هو فحص مهني شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية، يقوم به شخص محترف ذو كفاءة من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وسلامة ومصداقية المعلومات محل الفحص.

تقوم عملية تدقيق الحسابات على مجموعة من الفروض، حيث يعرف **kohler** الفرض بأنه" قاعدة تحظى بقبول عام ويعبر عن التطبيق العملي ويستخدم في حل نوع معين من المشاكل"، إتفق الباحثين على أن هناك فروض علمية يمكن أن يبنى عليها التدقيق ومن أهم هذه الفروض ما يلي:[5]

- **فرض عدم التأكد:** ويظهر ضرورة وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد، ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية، وعدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات، وعدم وجود نظام جيد للإتصال في التنظيم؛
- **فرض استقلال المدقق:** فالمدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد هذا الفرض على نوعين أساسيين من المقومات، مقومات ذاتية تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي

---

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2001/2000، ص6.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية**-، مرجع سبق ذكره، ص9.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية**-، المرجع أعلاه، ص10.

[4] Khelassi Réda, **l'audit interne**, 3^{éme}edition, editions Houma, Alger, 2010,p p22-23.

[5] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص ص50-51.

والعملي، ومقومات موضوعية وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات؛

- **فرض توافر تأهيل خاص للمدقق:** فالمدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وهو يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية وذلك يتطلب قدرة وخبرة علمية وعملية كافية لأداء مهمته؛
- **فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:** فنظام الرقابة الداخلية يشمل هيكل يتكون من بيئة الرقابة، وتقدير المخاطر، وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال، ففهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية لأداء مهمته؛
- **فرض الصدق في محتويات التقرير:** حيث يعتبر تقرير المدقق الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، فعبء الإثبات يقع على المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف المتعاملين مع المؤسسة أو المستفيدين من تقريره.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق وأهميته.

1- أهداف التدقيق:

شهدت أهداف التدقيق عدة تطورات وفق المراحل التي مر بها التدقيق، حيث يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى ما يلي:[1]

أ- **الأهداف التقليدية:** يمكن حصرها فيما يلي:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجأة للمشروع، وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة؛

ب- **الأهداف الحديثة:** من أهمها ما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق الحد من الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
- تقييم نتائج أعمال المشروع مقارنة بالأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية-**، دار وائل للنشر، الأردن، 1999، ص15.

إضافة للأهداف التقليدية والأهداف الحديثة هناك أهداف أخرى للتدقيق متمثلة في الأهداف العملية وهي تضم:[1]

- **الوجود والتحقق:** وهو التأكد من أن جميع الأصول والخصوم الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا؛

- **الملكية والمديونية:** وذلك من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم هي إلتزام عليها، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواءً داخلية أو خارجية؛

- **الشمولية أو الكمال:** بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هاته البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية؛

- **التقييم والتخصيص:** يقصد به ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الإستثمارات، أو تقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛

- **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة عن مخرجات نظام المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتجهيزها بشكل يتماشى والمبادئ المحاسبية، تعتبر هذه المعلومات محل الفحص من قبل المدقق ليتأكد من صحتها ومصداقيتها؛

- **إبداء الرأي:** يسعى المدقق من عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق وصحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

2- أهمية التدقيق:

تظهر أهمية تدقيق الحسابات في أنه وسيلة تخدم العديد من الجهات في اتخاذ قراراتهم ورسم سياستهم وهذه الجهات هي:[2]

- **إدارة المشروع:** تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، كما أنه وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم؛

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية**-، مرجع سبق ذكره، ص ص16-18.

[2] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص8-9.

- **المستثمرون:** نتائج التدقيق تطمئنهم بأن أموالهم لن تتعرض للإختلاس والسرقة وذلك نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات مجلس الإدارة والتأكد من عدم انتهاك العقد الأساسي، وأيضاً يعتمد المستثمرون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والإستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن؛

- **البنوك:** قبل أن توافق على منح القروض للمؤسسة فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة أعمال هذه المؤسسات بناءاً على نتائج التدقيق، وذلك لضمان قدرت هذه المؤسسات على سداد القروض مع فوائدها وفي المواعيد المحددة لها؛

- **الجهات الحكومية:** تعتمد أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشاريع في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدول أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمد من جهات محايدة تقوم بفحص البيانات فحصاً دقيقاً وإبدأ الرأي الفني المحايد والعادل عليها.

المطلب الثالث: مبادئ التدقيق وأنواعه.

1- مبادئ التدقيق:

تنقسم مبادئ التدقيق إلى مجموعتين كما يلي:[1]

أ- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

- **مبدأ الإدراك الرقابي:** ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى؛

- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري:** ويعني هذا أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وأيضاً جميع التقارير المالية، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير؛

- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يقصد به ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد على العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه؛

- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير إلى وجود فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة الذي يعبر عن ما تحتويه من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة؛

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص23-24.

ب- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- **مبدأ كفاية الإتصال:** ويشير إلى أن يكون تقرير المدقق أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية؛

- **مبدأ الإفصاح:** وهو أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات؛

- **مبدأ الإنصاف:** ويعني أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواءً داخليا أو خارجيا؛

- **مبدأ السببية:** يعني مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

2- أنواع التدقيق:

للتدقيق عدة أنواع يمكن تقسيمها حسب الأسس التالية:

1- من حيث الإلزام بعملية التدقيق (degree of compulsion): ينقسم إلى:[1]

- **تدقيق إلزامي (statutory audit):** وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، يعرف كذلك هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني (statutory audit)، ولا يكون هذا التدقيق إلا تدقيقاً كاملاً؛

- **تدقيق إختياري (optional audit):** وهو التدقيق الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وقد يكون كاملاً أو جزئياً وحسب رغبة أصحاب المؤسسة وكما هو موضح في العقد الذي يبرم بين العميل والمدقق.

2- من حيث توقيت التدقيق (Timing of audit): يضم التدقيق كل من:[2]

- **تدقيق مستمر (continuous audit):** يكون على مدار السنة المالية وغالباً ما يتم وفق برنامج زمني محدد مسبقاً؛

- **تدقيق نهائي (final audit):** يتم بعد إنتهاء السنة المالية مباشرة، أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية.

كما يمكن تقسيم التدقيق حسب كل من: [3]

1- من حيث نطاق التدقيق (scope of Audit): ينقسم إلى:

- **تدقيق كلي(complete Audit) :** حيث لا توجد قيود على المدقق في فحص المؤسسة محل الفحص، وله حق الإطلاع الكامل ويكون مسؤولاً عن تدقيق كل ما يراه متصلا بالقوائم المالية وطبيعة المهمة المكلف بها؛

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، الأردن، 2010، ص31.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص50-51.

[3] محمد السيد الناغي، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1996، ص ص18-21.

- **تدقيق جزئي(Partial Audit):** حيث يتحدد نطاق التدقيق في جزء معين من النشاط كتدقيق المشتريات أو المبيعات... الخ، وتكون حرية المدقق في الفحص مقيدة بنطاق المهمة المكلف بها؛

2- **من حيث مدى الفحص (Coverage of Audit):** ينقسم إلى:

- **تدقيق شامل(Full Audit):** وفيه يتم تدقيق كافة العمليات محل الفحص، حيث يمكن تطبيق تدقيق شامل جزئي أو تدقيق شامل كلي، إلا أن هذا الأخير يكون صعب التطبيق بالمقارنة مع التدقيق الشامل الجزئي؛

- **تدقيق إختباري(Test Audit) :** يعتمد هذا النوع من التدقيق على العينات، حيث يقوم المدقق بفحص عينة من العمليات بناءً على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق، ثم يقوم بتعميم حكمه على باقي العمليات الأخرى على ضوء نتائج العينة.

ويمكن تقسيم التدقيق كذلك من حيث الغرض (Subject matter of Audit) إلى:[1]

- **التدقيق الإداري (Management Audit):** وهو الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق؛

- **تدقيق التكاليف (Cost Audit):** ينطوي على الفحص والتحقق من صحة حسابات التكاليف ومدى إلتزام المؤسسة عند إعدادها للخطط بالمعايير الموضوعة؛

- **فحص لأغراض خاصة (Investigation):** ويقصد به أن يتم تعيين مدقق من قبل جهة معينة في سبيل الوصول إلى حقيقة معينة.

و ينقسم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق(Stalt of Audit) إلى:

- **التدقيق الخارجي(External Audit) :** وهو عملية تجرى للتأكد من صدق وانتظام الحسابات، تمارس من قبل مؤسسة مهنية مستقلة تسمى محافظ الحسابات.[2]

- **التدقيق الداخلي (Internal Audit):** ويقوم بهذا النوع من التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة، وذلك من أجل حماية أموالهم وتحقيق أهداف الإدارة، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية.[3]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009، ص ص31-32.

[2] A.hamini, **l'audit comptable et financier**, berti editions, Alger, 2001, p8.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص35.

المبحث الثاني: عموميات حول التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أنواع التدقيق من حيث الجهة القائمة بالتدقيق، حيث نشأ بناءً على احتياجات الإدارة لضمان تحقيق أهدافها وحماية أصولها، ولكي تحقق الإدارة هذه الغاية لابد لها من أن تعتمد مصلحة للتدقيق الداخلي، أو شخص مهني يقوم بأعمال التدقيق الداخلي لتقييم والحكم على الأنظمة القائمة في المؤسسة مما يساعدها في اتخاذ القرارات.

ومن أجل الإحاطة بعموميات حول التدقيق الداخلي سيتم التطرق إلى:

-تعريف التدقيق الداخلي.

- وظائف التدقيق الداخلي وخدماته.

- أنواع التدقيق الداخلي ومعاييره.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي.

للتدقيق الداخلي عدة تعاريف منها:

– عرف بأنه:" نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المؤسسة، وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا كما أنه رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فعالية الوسائل الرقابية الأخرى".[1]

– عرفه **مجمع المراجعين الداخليين** بالولايات المتحدة الأمريكية (the Institute of Internal Audition) على أنه:"وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية".[2]

– عرف أيضاً بأنه:" نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمؤسسة درجة من السيطرة على عملياتها، ويساعدها على تحقيق أهدافها من خلال عملية التقييم وتقديم اقتراحات لتعزيز فعالياتها ".[3]

– كما عرف على أنه:" وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل تنظيم معين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم، ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد داخل هذا التنظيم للقيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، التوصيات، المشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها".[4]

---

[1] وجدي حامد حجازي، **أصول المراجعة الداخلية – مدخل علمي تطبيقي** –، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص11.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول المراجعة والتدقيق الشامل – الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العمل** –، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص126.

[3] Khalassi Réda, **les applications de l'audit interne**, éditions Houma, Alger, 2010, p p48-49.

[4] فتحي رزق السوافري، أحمد عبد المالك محمد، **دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص ص81–82.

من خلال التعاريف السابقة نجد أن للتدقيق الداخلي هدفين أساسيين هما:[1]

- التحقق من مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة؛
- التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة.

وبصفة عامة يمكن القول بأن التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يقوم به شخص من داخل المؤسسة من أجل إبداء الرأي حول صحة وسلامة الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى فعالية الأنظمة والإجراءات التسييرية القائمة في المؤسسة.

ومن التعاريف السابقة نجد أيضاً أن لعملية التدقيق الداخلي عدة خصائص وهي:[2]

- **تأكيدية:** تطمئن الإدارة العليا بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، مما يساعد في السيطرة على هذه المخاطر في الوقت المناسب؛
- **استشارية:** تقدم لإدارة المؤسسة كل الدراسات والإستشارات والإقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة؛
- **مستقلة:** أي أنها وظيفة مستقلة عن كل الوظائف الأخرى بالمؤسسة ومرتبطة بالإدارة العليا فقط؛
- **موضوعية:** أن يؤدي المدقق الداخلي مهامه بأداء جيد وموضوعي.

المطلب الثاني: وظائف التدقيق الداخلي وخدماته.

1- وظائف التدقيق الداخلي:

يهدف التدقيق الداخلي إلى التأكد من صحة وسلامة ومصداقية الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى فعالية الأنظمة التسييرية القائمة في المؤسسة وهذا لا يكون إلا من خلال القيام بالوظائف التالية:[3]

أ- الفحص: يشمل الفحص السجلات والدفاتر المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، وأيضا يقوم المدقق الداخلي بزيارة الفروع المختلفة للمؤسسة، وكما يمتد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المشروع، حيث تعتمد الإدارة إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات التي تكون سليمة إذا كانت مبنية على تقارير صحيحة ومن أمثلة الفحص نجد قيام المدقق بمقارنة أرقام التقارير بالمعلومات المستخرجة منها، التأكد من القيود المسجلة؛

ب- التقييم: إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير يمنح للمدقق الداخلي المقدرة للحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة عليه، من خلال التقييم يستطيع المدقق الداخلي أن يوفر للإدارة ما يلي:

- المعلومات الكافية والدقيقة؛

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص213.

[2] زين يونس، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**، مطبعة سخري، الجزائر، 2011/2010، ص37.

[3] عبد الفتاح الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 218- 220.

- المحافظة على مواردها من الضياع أو السرقة أو الإهمال؛
- مراقبة جميع الخطوات التشغيلية وتقييم الكفاية المحاسبية؛
- تقييم العمل لجميع الإدارات؛

ج- مراقبة التنفيذ: لن تكون السياسات الموضوعة والإجراءات التنظيمية والرقابية ذات قيمة إلا إذا أتبعت فعلاً، وعلى هذا فإن من أغراض التدقيق الداخلي مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة ويكون هذا من خلال ملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم.

2- خدمات التدقيق الداخلي:

يقدم التدقيق الداخلي عدة خدمات داخل المؤسسة من أهمها ما يلي:[1]

- **خدمات وقائية:** وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الإختلاس أو الإسراف، وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر؛
- **خدمات تقييمية:** تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وقد يستخدم المدقق الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المدقق الخارجي بالتعاون معاً لما في ذلك من تيسير لمهمة كل منهما؛
- **خدمات إنشائية:** وتتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواءً كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية؛
- **خدمات علاجية:** تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي ومعاييره.

1- أنواع التدقيق الداخلي:

للتدقيق الداخلي عدة أنواع وهي كما يلي:[2]

أ- **التدقيق المحاسبي والمالي:** وهو التأكد من صدق وسلامة الإجراءات والتسجيلات المحاسبية والمالية والقوائم المالية الناتجة عنها، والتدقيق المحاسبي والمالي يكون في مجال التدقيق الداخلي والخارجي أيضا، إلا أن التدقيق الداخلي يهتم بطريقة سير دائرة أو قسم المحاسبة من حيث تنظيم العمل وتكوين المستخدمين، فهو يهدف إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب وتفادي الوقوع في أخطاء تتعلق بالتسيير؛

[1] محمد السيد سريا، **أصول المراجعة والتدقيق الشامل – الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العمل** –، مرجع سبق ذكره، ص ص128-129.

[2] زين يونس، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص40- 45.

ب- **التدقيق العملياتي:** يهتم بكل العمليات التي تخص المؤسسة ويهدف للتأكد والتحقق من وجود وفعالية نظام وإجراءات الرقابة الداخلية، وتقييم مدى ملائمة الموارد مع الأهداف المسطرة؛

وينقسم التدقيق العملياتي إلى:

- تدقيق المطابقة: يرتكز على المقارنة بين القاعدة والواقع (تحليل الأسباب والنتائج المتعلقة بالوضعية وتقديم التوصيات)، وهذا بمساعدة دليل أو مخطط يتكون من مجموعة المعايير والتنظيمات والتشريعات؛

- تدقيق الفعالية: حيث يجب على المدقق إصدار رأي عن التطبيق الجيد للقواعد والقوانين وعن نوعية هذا التطبيق، حيث يتأكد من فعالية وإجراءات نظام الرقابة الداخلي الموضوع، وفي حالة العكس فعليه تقديم توصيات لتحسين الفعالية من أجل الوصول للأهداف المرجوة؛

- التدقيق التسييري: وهنا يتأكد المراجع من أن السياسات المتبعة منسجمة مع إستراتيجيات المؤسسة، وفي حال العكس يتوجب البحث عن حلول وتقديمها لتحسين الوضعية؛

ج- **التدقيق الإستراتيجي:** يفحص المدقق مدى الانسجام بين سياسات وإستراتيجيات المؤسسة مع المحيط الذي تنشط فيه.

2- معايير التدقيق الداخلي:

تمثل المعايير إطار عام يحكم وظيفة التدقيق، تهدف إلى وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة التدقيق الداخلي، كما تحدد مسؤولية وسلطة التدقيق الداخلي في المؤسسة، بحيث تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى:[1]

أ- **معايير الصفات:** تتناول سمات أو خصائص المؤسسات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وتضم ما يلي:

- **معيار1000 الغرض والسلطة والمسؤولية:** ينبغي تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بأنشطة التدقيق في وثيقة التدقيق بشكل رسمي بما ينسجم مع المعايير ويوافق عليه المجلس؛

- **معيار1100 الاستقلالية والموضوعية:** ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي نشاط مستقل، وأن يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم، مما يسمح لهم بأداء عملهم على أكمل وجه دون أي تدخل من أي جهة كانت؛

- **معيار1200 الكفاءة والعناية المهنية:** ينبغي أن تؤدى المهام بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة، حيث يجب أن يتوفر في المدققين الداخليين المعرفة والمهارة اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم والتي تساعدهم في اكتشاف أعمال الغش والتدليس، كما يجب عليهم بذل العناية المهنية اللازمة كأن يراعي المدقق استخدام أدوات التدقيق بمساعدة الحاسب وتقنيات تحليل البيانات الأخرى؛

[1] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد-الداخلي- الحكومي- الإداري الخاص- البيئي- المنشآت الصغيرة**-، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص35- 46.

- **معيار1300 تأكيد الجودة وبرنامج التحسين:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق العمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة وبرنامج التحسين لكافة أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة استمرار فعاليتها، حيث تتضمن هذه البرامج التقييم الدوري داخلياً عن طريق الفحص المستمر لأداء أنشطة التدقيق الداخلي، وخارجياً من خلال فحص تأكيد الجودة مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات من طرف شخص مؤهل ومستقل؛

ب- معايير الأداء: تصف هذه المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، كما تضم المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي تضم:

- **معيار2000 إدارة أنشطة التدقيق الداخلي:** على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة من خلال وضع خطط نشاط التدقيق الداخلي التي تستند على تقييم المخاطر والتي تتم مرة كل سنة على الأقل، ووضع السياسات والإجراءات التي توجه نشاط التدقيق والعمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية، ورفع التقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا؛

- **معيار2100 طبيعة العمل:** ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم ومنضبط من خلال تولي نشاط التدقيق الداخلي مراقبة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة، والتحقق من أن نطاق أهداف العمليات والبرامج يتماشى مع أهداف المؤسسة؛

وتشمل أيضا:[1]

- **معيار2200 التخطيط للمهمة:** ينبغي على المدققين الداخليين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة تشمل النطاق والأهداف والوقت وتوزيع الموارد من خلال مراعاة إعتبارات التخطيط، وتحديد الأهداف لكل مهمة وتوزيع الموارد الضرورية وتطوير برامج العمل لتحقيق أهداف المهمة؛

- **معيار2300 أداء المهمة:** ينبغي أن يعمل المدققين الداخليين على تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة؛

- **معيار2400 توصيل النتائج:** ينبغي على المدققين الداخليين أن يوصلوا نتائج المهمة؛

- **معيار2500 مراقبة التقدم:** ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على نظام مراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة للتأكد من أن يتم تنفيذها بفعالية وأن الإدارة العليا قبلت مخاطر عدم اتخاذ التدابير؛

- **معيار2600 قرار قبول الإدارة للمخاطر:** عند قبول الإدارة العليا مستوى من المخاطر لا يعد مقبولاً للمؤسسة، فإنه ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق مناقشة ذلك مع الإدارة وإذا لم يتم التوصل إلى حل ينبغي على الرئيس التنفيذي والإدارة العليا رفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة ليتولى حل النزاع.

[1] أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد- الداخلي- الحكومي- الإداري الخاص- البيئي- المنشآت الصغيرة-، مرجع سبق ذكره، ص ص47- 53.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن التدقيق قديم النشأة اتسع مفهومه نتيجة الثورة الصناعية وما لحقها، وتطورت أهدافه نتيجة المراحل التاريخية التي مر بها، فهو عبارة عن فحص مهني شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية بغية إبداء الرأي حول مصداقيتها، تكمن أهميته في كونه وسيلة تخدم العديد من الجهات في اتخاذ القرار ورسم السياسات الخاصة بها.

يقوم التدقيق على مجموعة من المبادئ منها ما هو متعلق بركن الفحص ومنها ما هو متعلق بركن التقرير، كما أنه ينطلق من مجموعة من الفروض كفرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية.

ظهر التدقيق الداخلي نتيجة عدم كفاية التدقيق الخارجي، ونظراً لحاجة الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية وللتأكد من فعالية الأنظمة التسييرية، يهدف إلى التأكد من مدى صحة وسلامة القوائم المالية، ومدى فعالية الأنظمة التسييرية، فهو يقدم عدة خدمات للمؤسسة، كما له عدة أنواع من بينها التدقيق الداخلي المالي والمحاسبي الذي يعنى بالتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة، مما يساعدها في تقييم الأداء المالي الخاص بها، وهذا ما سيتم البحث فيه من خلال الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الإطار النظري لتقييم الأداء المالي وتدقيق القوائم المالية

تمهيد الفصل:

إن المؤسسة الاقتصادية مهما كان نوعها سواءً عامة أو خاصة تهدف إلى الربح وهذا من خلال تنسيق مواردها وجهودها لتحقيق الأهداف المرجوة، لذلك فتقييم الأداء يقدم أداة رئيسية لازمة لإجراء الرقابة في المؤسسة، حيث تعتمد المؤسسة على مجموعة من الأدوات والأسس لتقييم أدائها حتى تكشف عن نقاط القوة والضعف.

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الوظائف التي تعتمد عليها المؤسسة للوصول إلى الأداء الجيد الذي أصبح شرطا أساسياً لتأمين بقاء المؤسسة في بيئتها الذي تسمح مؤشراته المتوقعة بالحكم على درجة أمان المؤسسة وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية التي يعتمد عليها لحساب تلك المؤشرات.

لذلك فالغرض من هذا الفصل هو عرض الإطار النظري لتقييم الأداء المالي وتدقيق القوائم المالية، ومن أجل ذلك سيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: ماهية تقييم الأداء المالي.
- المبحث الثاني: أسس تقييم الأداء المالي.
- المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للقوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية تقييم الأداء المالي.

يعتبر موضوع الأداء أحد المفاهيم ذات الأهمية في المؤسسة بالأخص الأداء المالي، حيث تسعى المؤسسة لتقييمه من أجل الوقوف على وضعيتها المالية الحقيقية، وذلك من خلال مراحل وباستخدام أدوات لتقييمه، لذلك الهدف من هذا المبحث هو معالجة النقاط التالية:

- تعريف الأداء المالي.
- تعريف تقييم الأداء المالي.
- مراحل عملية تقييم الأداء المالي والأدوات المستخدمة في تقييمه.

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي.

1- تعريف الأداء:

لم يتفق الباحثين على إعطاء تعريف واحد لمصطلح الأداء باعتبار أن هذا المصطلح يشمل العديد من المجالات، فمنهم من اعتمد على الجوانب الكمية في صياغة تعريف له ومنهم من اعتمد على أبعاد تنظيمية وإجتماعية.

من بين التعاريف نجد:

- الأداء هو" نشاط تنموي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس ومعايير معينة تضعها بناءً على أهدافها طويلة الأجل".[1]
- عرف (KHEMKHEM) الأداء على أنه:" أداء مركز مسؤولية (ورشة، وحدة، مؤسسة...) ويعني الفعالية الإنتاجية، حيث يحقق هذا المركز الأهداف التي سبق وأن سطرها".[2]
- كما عرفه(P. DRUKER) على أنه:" قدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمال".[3]

وبصفة عامة يمكن القول أن الأداء هو تحقيق الأهداف التنظيمية للمؤسسة وضمان بقائها واستمرارها في نشاطها.

2- تعريف الأداء المالي:

للأداء المالي عدة تعاريف نذكر منها:

- الأداء المالي هو" تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة لمواجهة المستقبل، وذلك من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج، الجداول الملحقة".[4]

---

[1] إبراهيم عبد الحليم عباده، **مؤشرات الأداء في البنوك الإسلامية**، دار النقاش للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص160 -161.

[2] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، **مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص12.

[3] الشيخ الداوي، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، العدد7، 2010/2009، ص218.

[4] شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية –دراسة حالة سونلغاز-، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009/2008، ص130.

- كما يعرف الأداء المالي أيضا على أنه:" مدى تحقيق القدرة الإرادية والقدر الكسبية في المؤسسة، حيث الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواءً من نشاطاتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها، والبعض يعرفه بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان يزيل عنها العسر المالي و ظاهرة الإفلاس".[1]

وبصفة عامة يمكن القول أن الأداء المالي هو عبارة عن تحقيق الأهداف ذات الطابع المالي في المؤسسة والتي تمكن من تحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل والتصدي للمخاطر والصعوبات المالية.

المطلب الثاني: تعريف تقييم الأداء المالي.

1- تعريف تقييم الأداء المالي:

قبل التطرق لتعريف تقييم الأداء المالي تجدر الإشارة إلى أن هناك اختلاف بين استخدام كلمتي التقويم والتقييم في اللغة العربية، لذلك سيكون استخدام كلمة تقييم في البحث مرادفة لكلمة تقويم، فهناك عدة تعاريف لتقييم الأداء منها:

- يقصد بتقييم الأداء المالي" قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سابقاً".[2]
- ويعرف تقييم الأداء أيضاً على أنه:" عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والإقتصادي للمؤسسة".[3]
- كما يعرف على أنه:" العملية التي تقوم فيها المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف وتحديد نواحي القوة والضعف في الأداء، مع تحديد أسباب ذلك للتأكد من مدى مساهمة الأداء في ضمان بقاء واستمرار المؤسسة".[4]

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن تعريف تقييم الأداء المالي على أنه المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط بالاعتماد على معايير محددة سابقاً من مؤشرات ونسب مالية.

2- أهمية تقييم الأداء المالي:

لعملية تقييم الأداء المالي أهمية كبيرة ومتعددة منها:[5]

- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية؛

---

[1] دادن عبد الغني، **قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية نحو إرساء نموذج لإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية** – حالة بورصتي الجزائر وباريس–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر،2007/2006، ص ص34-35.

[2] السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال(التحديات الراهنة)**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000، ص38.

[3] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية** – دراسة حالة سونلغاز–، مرجع سبق ذكره، ص125.

[4] صالح بلاسكة، **قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**–دراسة حالة بعض المؤسسات–، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص6.

[5] السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال(التحديات الراهنة)**، مرجع سبق ذكره، ص ص38- 40.

- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة؛
- يقدم أداة رئيسية لازمة للإجراء الرقابي في المؤسسة تظهر عن طريق تصحيح وتعديل الإستراتيجية والخطة وترشيد استخدام الموارد المتاحة؛
- يسمح بالكشف عن نقاط القوة والضعف من خلال قياس حالة التقدم أو التأخر في المؤسسة، حيث أن الأداء الجيد يصبح شرطاً أساسياً لتأمين بقاء المؤسسة في بيئة تنافسية تسمح مؤشراته المتوقعة بالحكم على درجة أمان المؤسسة.

المطلب الثالث: مراحل عملية تقييم الأداء المالي والأدوات المستخدمة في تقييمه.

1- مراحل عملية تقييم الأداء المالي:

تمر عملية تقييم الأداء بعدة مراحل كما يلي:[1]

- **جمع البيانات والمعلومات الإحصائية:**

تتطلب عملية تقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير العملية المطلوبة عن نشاط المؤسسة والتي يمكن الحصول عليها من حسابات الإنتاج والأرباح والخسائر والميزانية والمعلومات المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية والاستخدامات ورأس المال وعدد العاملين وأجورهم وغير ذلك؛

- **تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:**

للوقوف على مدى دقتها وصلاحيتها إذ يتعين توفر مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء؛

- **إجراءات عملية التقييم:**

وهذا باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الإقتصادية على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للوحدة، بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه؛

- **اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم:**

بما أن نشاط الوحدة المنفذ كان ضمن الأهداف المخططة وأن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها، وأن أسبابها قد حددت وأن الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت وأن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل؛

- **تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات:**

إضافة إلى تغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي نتجت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة.

2- الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء:

[1] مجيد الكرفي، **تقويم الأداء في الوحدات الإقتصادية باستخدام النسب المالية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص39.

هناك العديد من الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء من أهمها:[1]

- **مقاييس الكفاءة:** تعتبر عنصر من عناصر النمو والتقدم للإفراد والمؤسسات، يقصد بها القدرة على تحقيق المطلوب إنجازه؛
- **مقاييس الفعالية:** يقصد بها تحقيق الأهداف المرجوة وهي تتعلق بالحصول على النتائج المتوخأة؛
- **مقاييس الإقتصاد:** وهو يشير إلى العلاقة المادية والكمية بين عناصر رأسمال والعمل وبين المنتج النهائي؛
- **مقاييس المسؤولية الاجتماعية:** وهي تتعلق بدمج المؤسسة بين الاهتمامات المجتمعية والبيئية في تعاملها مع أصحاب المصالح والملاك والمساهمين والعملاء في الأسواق المستهدفة بشكل طوعي؛
- **المؤشرات المالية:** وهي تلك المؤشرات التي يعتمد في حسابها على المعلومات المالية والمحاسبية بالمؤسسة، مثل العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية.

[1] مشعل جهز المطيري، **تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011/2010، ص ص17-18.

المبحث الثاني: أسس تقييم الأداء المالي.

يعتبر تقييم الأداء المالي أداة للكشف عن مواطن القوة والضعف في السياسات المالية التي تؤثر على الربحية وعلى المركز المالي للمؤسسة، حيث أن تقييم الأداء المالي يعتمد على أسس معينة، لذلك سيتم في هذا المبحث التطرق لهذه الأسس المتمثلة في:

- بطاقة الأداء المتوازن.
- القوائم المالية.
- النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي.

المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازنBSC.

1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

يطلق عليها أيضا بطاقة الأهداف الموزونة، وهي من الوسائل الحديثة ذات النظرة الشمولية في قياس أنشطة ومستوى أداء المؤسسة، بدأ الاهتمام باستعمالها في أوائل عام 1990.[1]

تعرف على أنها مجموعة المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدراء الإدارات العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء مؤسساتهم، كما يمكن وصفها بأنها إطار عام يشمل جوانب متعددة، ونظام قياس في إطاره يمكن للمؤسسة اختيار المؤشرات والقياسات الملائمة وفقاً لحاجاتها وطبيعة عملها ورغبة الإدارة في عرض مختلف الجوانب الذاتية والموضوعية في محتوى هذه المؤشرات والقياسات.[2]

كما تعرف على أنها أسلوب يأخذ بعين الاعتبار التوازن بين النتائج المالية والمحرك الذي يدفع النمو، تمكن من تحديد ووضع الأهداف الإستراتيجية بكل وضوح، تمثل حلقة متواصلة من الفهم والإدراك وتطبيق قواعد تعمل على تحقيق الأهداف وتراقب عملية تطبيقها.[3]

2- محاور بطاقة الأداء المتوازن:

لقد قدم (Kaptan et Norton) هذه البطاقة التي تعبر عن العوامل الأساسية والهامة في تحقيق نجاح المؤسسة ذلك من خلال عناصرها ومحتوياتها التي صممت بحيث تكمل بعضها في تغيير المنظور العام الحالي والمستقبلي للمؤسسة، وتتضمن البطاقة المحاور الأربعة التالية:[4]

---

[1] الشيخ الداوي، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مرجع سبق ذكره، ص223.

[2] وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، **سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن**، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص151.

[3] غراية زهير، معزوز لقمان، **أزمة الديون بمنطقة الأورو 2010 جذورها وتداعياتها وأليات إدارتها**، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد2، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر،2011، ص ص49-51.

[4] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، **مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص182.

- **المحور المالي:** يركز هذا المحور على الوفاء باحتياجات حاملي الأسهم، وتقاس النتائج باستخدام المؤشرات الخاصة بأرباح المؤسسة والتدفقات النقدية والعائد على الإستثمار وسعر السهم في السوق ونصيب السهم من الأرباح؛
- **محور الزبائن:** هذا المحور يمكن المؤسسة من وضع مؤشرات تعكس وضعية الزبون بالنسبة لها مثل الرضا ودرجة الولاء والقدرة على الاحتفاظ بالزبون وعلى اجتذابه وربحيته؛
- محور العمليات الداخلية: يعمل على تحقيق أهداف كل من المحور المالي ومحور الزبائن أي كل من الزبون وحاملي الأسهم، وهو يشمل سلسلة القيمة للعمليات الداخلية للمؤسسة ككل؛
- **محور التعليم والنمو:** يتضمن مؤشرات توضح مستوى التعليم والنمو بالمؤسسة، وتحديد كيف تستطيع المؤسسة أن تجعل قدرتها على التغيير والتطوير مستمرة.

يعد المحور المالي أحد محاور قياس وتقييم الأداء الرئيسية في بطاقة الأداء المتوازن، ويمثل مقياس موجه لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المالية، والتعرف على مستوى الأرباح المحققة لإستراتيجية المؤسسة، والعمل على تخفيض مستوى التكاليف وبالمقابل التركيز على هدف النمو، إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يجعل الهدف المالي أكثر وضوحاً لدى الجميع، إذ أنه عندما يتم تحديد الهدف المالي وفقاً لها تجعله قابل للقياس وتحدد وسيلة القياس المناسبة والتي تتلائم مع الإستراتيجية، وبالتالي فإن الأهداف المالية ووسائل القياس يجب أن تعلب دور مزدوج حيث أنها تحدد الأداء المالي المتوقع أي الأداء الذي يحقق الربح المالي.[1]

المطلب الثاني: القوائم المالية.

1- تعريف القوائم المالية:

هناك عدة تعاريف للقوائم المالية منها:

- القوائم المالية هي عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لمؤسسة معينة، هذه القوائم تعطي ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه المؤسسة على المدى القصير والمدى الطويل.[2]
- تعرف كذلك بأنها عبارة عن مخلص للأنشطة والعمليات الإنتاجية والتمويلية والإستثمارية بالمؤسسة.[3]
- وتعرف أيضاً على أنها بيان للمركز المالي للوحدة الإقتصادية في نقطة معينة من الزمن، وكذلك نتائج عملياتها خلال فترة زمنية سابقة.[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن القوائم المالية هي عبارة عن سجلات رسمية لأنشطة المؤسسة تظهر المركز المالي لها خلال فترة زمنية معينة.

---

[1] إبراهيم الخلوي الملكاوي، **إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص106-107.

[2] محمد عبد الخالق، **الإدارة المالية والمصرفية**، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص169.

[3] أسامة عبد الخالق الأنصاري، **الإدارة المالية**، مصر، ص116.

[4] كمال الدين الدهراوى، **تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار**، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص203.

2- أنواع القوائم المالية:

تنقسم القوائم المالية إلى أربعة قوائم أساسية وهي:

- **قائمة المركز المالي:** وتعرف أيضاً بقائمة الوضع المالي أو الميزانية، وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المنشاة (حقوق الملكية والالتزامات) واستخدامات هاته الأموال من جهة أخرى (الأصول)، وتتكون بنود هذه القائمة من بنود لحظية لمختلف بنود الأصول والخصوم في تاريخ إعداد القوائم المالية مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي للشركة في ذلك التاريخ.[1]

وتعرف أيضاً على أنها: جرد أو بيان لموجودات المؤسسة خلال تاريخ معين، وهذا من خلال جدول يتكون من جانبين هما جانب الأصول وجانب الخصوم.[2]

- **قائمة الدخل:** ويطلق عليها أيضا قائمة المكاسب أو قائمة التشغيل، وهي تفصح عن صافي الدخل من خلال طرح مصروفات المؤسسة من إيراداتها خلال فترة مالية معينة.[3]
- **قائمة التدفقات النقدية:** تعد بهدف تفسير التغير في الرصيد النقدي للمؤسسة عن طريق تلخيص المتحصلات والمدفوعات التي تحدث على مدى الفترة المحاسبية، وكثيراً ما تعد قوائم التدفق النقدي شهرياً أو سنوياً.[4]
- **قائمة حقوق المساهمين:** توضح حقوق المساهمين التراكمية وتفصيلات ذلك من رأس مال وأرباح محتجزة وغير ذلك.[5]

المطلب الثالث: النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي.

1- النسب المالية:

تعتبر النسب المالية محاولة لإيجاد العلاقة بين معلومتين خاصتين إما بقائمة المركز المالي للمؤسسة أو بقائمة الدخل أو بهما معاً، لذا فهي تزود الأطراف المعنية بعملية التحليل بفهم أفضل عن حقيقة وضع المؤسسة إذا اعتمدت على تحليل كل معلومة على حدى.[6]

إن الهدف من استخدام النسب المالية هو تقييم أداء المؤسسة تقييماً موضوعياً لعدة جوانب مثل قوة قابليتها على تحقيق الأرباح والعوائد من استثماراتها، وكذلك على مواجهة التزاماتها، وتنقسم هذه النسب عموما إلى:

---

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص37.

[2] Béatrice et Francis grand Guillot**, la comptabilité générale**, Eldar el othmania édition distribution, 2007, p46.

[3] طارق عبد العال حمادة، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص121-122.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص140.

[5] محمد عبد الخالق، **الإدارة المالية والمصرفية**، مرجع سبق ذكره، ص169.

[6] مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص364.

أ- نسب التمويل:[1]

تمكن هذه النسب من دراسة وتحليل النسب التمويلية، أي اكتشاف مدى مساهمة كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة والأصول الثابتة بصفة خاصة، وهي تضم كل من:

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

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}} \times 100\%$$

- نسبة التمويل الخاص: وتعني مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة، أي قدرة أموال المساهمين وما يلحق بها على تغطية الأصول الثابتة، وتأخذ الصيغة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}} \times 100\%$$

- نسبة الإستقلالية القانونية: تشير هذه النسبة إلى وزن الديون داخل الهيكل المالي للمؤسسة وبالتالي درجة إستقلاليتها، وتحسب هذه النسب كما يلي:

$$\text{نسبة الإستقلالية القانونية} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الديون}} \times 100\%$$

- نسبة التمويل الخارجي: تسمى أيضا نسبة القدرة على الوفاء، تبين مستوى تغطية موجودات المؤسسة بأموالها الخارجية، وتأخذ الصياغة التالية:

$$\text{نسبة التمويل الخارجي} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الاصول}} \times 100\%$$

ب- نسب السيولة:[2]

تستخدم كأداة لقياس قدرة الإدارة في تمويل عماليتها الجارية من خلال وقوفها على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وهي تضم النسب التالية:

- نسبة السيولة العامة: تبين مدى تغطية الأصول المتداولة بكل مكوناتها للديون قصيرة الأجل، وتحسب كما يلي:

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الديون قصيرة الأجل}} \times 100\%$$

[1] مبارك لسلوس، **التسيير المالي-تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة-**، الطبعة الثانية، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص ص45-46.

[2] مبارك لسلوس، **التسيير المالي-تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة-**، مرجع أعلاه، ص ص46-48.

- **نسبة السيولة المختصرة:** تبين مدى تغطية كل الديون قصيرة الأجل بواسطة الحقوق، وتصاغ هذه النسبة كما يلي:

$$\text{نسبة السيولة المختصرة} = \frac{\text{القيم القابلة للتحقق + القيم الجاهزة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100\%$$

- **نسبة السيولة الجاهزة:** تبين مدى قدرة المؤسسة على تسديد كل ديونها القصيرة الأجل بالاعتماد على السيولة الموجودة حالياً تحت تصرفها فقط، تحسب كما يلي:

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة} = \frac{\text{القيم الجاهزة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100\%$$

ج- نسب النشاط:[1]

وتدعى كذلك بنسب التسيير تسمح بدراسة وتقييم سياسة التسيير للمكونات الأساسية لدورة الاستغلال المنتهجة من طرف مسيري المؤسسة، تشمل النسب التالية:

- **نسبة دوران المخزونات:** تتطلب المتابعة الجيدة لحالة المخزونات حساب مؤشرين أساسين هما:

1- **نسبة دوران المخزونات:** يحسب هذا المؤشر لكل من:

- نسبة الدوران بالنسبة للبضاعة = $\frac{\text{تكلفة شراء البضاعة المباعة}}{\text{المخزون الوسيطي}}$

- نسبة الدوران بالنسبة للمواد واللوازم = $\frac{\text{تكلفة شراء المواد واللوازم المستهلكة}}{\text{المخزون الوسيطي}}$

- نسبة الدوران بالنسبة للمنتجات التامة = $\frac{\text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة}}{\text{المخزون الوسيطي (بتكلفة الإنتاج)}}$

حيث أن: المخزون الوسيطي = $\frac{\text{مخزون أول المدة + مخزون أخر المدة}}{2}$

2- مدة الدوران: يسمح هذا المؤشر بتحديد المدة الوسيطية للاحتفاظ بالمخزونات على مستوى المخازن حيث:

$$\text{مدة الدوران} = \frac{1}{\text{نسبة الدوران}} \times 360\text{يوم}$$

- **المدة الوسيطية لتحصيل ديون العملاء:** هي تلك المدة الوسيطية الممنوحة للعملاء من طرف المؤسسة لتسديد ما عليهم من ديون، تحسب من خلال العلاقة: $\frac{\text{العملاء +أوراق القبض}}{\text{رقم الاعمال بكل الرسوم}} \times 360\text{يوم}$

- **المدة الوسيطية لتسديد ديون الموردون:** هي تلك المدة الوسيطية الممنوحة للمؤسسة من طرف موردوها لتسديد ما عليها من ديون، تحسب من خلال العلاقة: $\frac{\text{الموردون +أوراق الدفع}}{\text{مشتريات الدورة بكل الرسوم}} \times 360\text{يوم}$

[1] خميسي شيخه، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص ص86-88.

- **المدة الوسيطية لتسديد الديون الطويلة والمتوسطة الأجل:** يسمح هذا المؤشر بحساب فترة تسديد الديون الطويلة والمتوسطة الأجل على أساس الطاقة التمويلية الذاتية، ويحسب بالعلاقة: $\frac{\text{الديون الطويلة و المتوسطة الاجل}}{\text{الطاقة التمويلية الذاتية}}$

د- نسب الربحية:[1]

تقيس مدى تحقيق المشروع للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة وهيكلة التكلفة، كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذها المشروع فيما يتعلق بالسيولة والرفع المالي، وهي تضم النسب التالية:

- **هامش الربح على المبيعات:** تقيس النسبة المئوية التي يمكن أن ينخفض إليها سعر البيع قبل أن يحقق المشروع خسائر فعلية، تحسب بالعلاقة:

$$\text{هامش الربح على المبيعات} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{المبيعات}}$$

- **معدل العائد على مجموع الأصول:** تقيس هذه النسبة العائد على مجموع إستثمارات المشروع، تحسب بالعلاقة:

$$\text{معدل العائد على مجموع الأصول} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{مجموع الأصول}}$$

- **معدل العائد على حق الملكية:** يقيس العائد على مجموع إستثمارات حملة الأسهم، تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{مجموع حقوق الملكية}}$$

هـ- نسب الاقتراض:[2]

تقيس هذه النسب المدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في الاعتماد على الأموال المقترضة في تمويل احتياجاتها، وهي تضم النسب التالية:

- **نسبة القروض إلى مجموع الديون:** يطلق عليها أحيانا نسبة الاقتراض (Debt Ratio)، وتعطي هذه النسبة مؤشراً للمدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في تمويل أصولها من الأموال المقترضة، تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة القروض إلى مجموع الديون} = \frac{\text{مجموع القروض}}{\text{مجموع الأصول}}$$

[1] عبد العزيز نجار، **أساسيات الإدارة المالية، المكتب العربي الحديث**، مصر، 2007، ص ص54-55.

[2] منير إبراهيم هندي، **الإدارة المالية- مدخل تحليلي معاصر**-، الطبعة السادسة، المكتب العربي الحديث، مصر، 2006، ص ص88-89.

– **نسبة القروض إلى حقوق الملكية:** يقصد بالقروض هنا كافة الأموال التي تحصلت عليها المؤسسة من الغير، أما حقوق الملكية يقصد بها رأس المال والاحتياطات والأرباح المحتجزة، تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة القروض إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{مجموع القروض}}{\text{مجموع حقوق الملكية}}$$

– **نسبة هيكل رأس المال:** تعبر هذه النسبة عن الأهمية النسبية للقروض طويلة الأجل في هيكل رأس المال، فهي تعتبر مؤشراً للحكم على المخاطر المالية، وتحسب بالعلاقة:

$$\text{نسبة هيكل رأس المال} = \frac{\text{القروض طويلة الأجل}}{\text{مجموع هيكل رأس المال}}$$

2– مؤشرات التوازن المالي:

يستند المسير المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة على مؤشرات تتمثل فيما يلي:

أ– رأس مال العامل: هو بمثابة مصدر تمويلي ذاتي من أصحاب المشروع لتلبية الاحتياجات التمويلية، كما أنه يمثل هامش الأمان والحماية للدائنين في حالة حدوث انكماشات في الأصول التجارية.[1]

يحسب رأس مال العامل وفق طريقتين:[2]

رأس مال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

رأس مال العامل = الأصول المتداولة – الديون قصيرة الأجل

ويضم الأنواع التالية:

– **رأس مال العامل الخاص:** يسمح بمعرفة مدى تمويل الأصول الثابتة بواسطة الأموال الخاصة، دون الاعتماد على الديون ذات المدى الطويل والمتوسط، ويحسب بالعلاقة: الأموال الخاصة – الأصول الثابتة؛

– **رأس مال العامل الأجنبي:** يمثل فائض الأصول المتداولة على الأموال الخاصة، ويحسب رأس مال العامل الأجنبي بالعلاقة: الأصول المتداولة – الأموال الخاصة؛

– **رأس مال العامل الإجمالي:** يتمثل في مجموع الأصول المتداولة أي أن:

رأس مال العامل الإجمالي = مجموع الأصول المتداولة.

[1] عبد الحميد محمد الشواربي، محمد عبد الحميد الشواربي، **إدارة المخاطر الائتمانية**، منشأة المعارف، مصر، ص426.

[2] خميسي شيخة، **التسيير المالي للمؤسسة**، مرجع سبق ذكره، ص ص73–74.

ب- الاحتياج لرأس مال العامل:[1]

يعبر عن حاجة المؤسسة إلى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة وهي ما يسمى بالاحتياج لرأس مال العامل ويحسب:

الاحتياج لرأس مال العامل = قيم الاستغلال + قيم غير جارية – مجموع الديون قصيرة الأجل غير السلفيات المصرفية	أو	الاحتياج لرأس مال العامل = (مجموع الأصول المتداولة – القيم الجاهزة) – (مجموع الديون قصيرة الأجل– سلفيات مصرفية)

ج- الخزينة:[2]

يمكن تعريف خزينة المؤسسة بأنها مجموع الأموال التي في حوزتها لمدة دورة الاستغلال، وهي تشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة خلال الدورة، وتحسب بالعلاقتين:

الخزينة = قيم جاهزة – سلفيات مصرفية	أو	الخزينة = رأس مال العامل – الاحتياج لرأس مال العامل

[1] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير –تحليل مالي–**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص50.

[2] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير –تحليل مالي–**، مرجع أعلاه، ص51.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي للقوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية من أهم العناصر التي تعتمد عليها عملية تقييم الأداء المالي كونها تعتبر ملخصاً لأنشطة المؤسسة خلال فترة معينة، كما أنها تعتبر أساس لحساب النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي، حيث يهتم المدقق بالتأكد من سلامتها وصحتها وهذا ما سيتم التطرق له في هذا المبحث بالتركيز على أحد هذه القوائم المالية والمتمثلة في الميزانية باعتبارها منطلقاً لحساب المؤشرات والنسب المالية.

المطلب الأول: نطاق تدقيق القوائم المالية.

ينطوي تدقيق القوائم المالية على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية لأية مؤسسة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق المؤسسة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.[1]

فطبقاً للمعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الخاص بالأهداف والمبادئ العامة التي تحكم أداء عملية تدقيق القوائم المالية، فإن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق من التعبير عن رأيه عما إذا كانت هذه القوائم قد تم إعدادها في كافة النواحي الجوهرية طبقاً لإطار عمل محدد لإعداد التقارير المالية، ورأي المدقق هذا يرتبط بالقوائم المالية المأخوذة كوحدة واحدة وليس على جانب محدد منها.[2]

ولإبداء الرأي على القوائم المالية محل التدقيق يجب على المدقق أن:[3]

- يتأكد مما إذا كانت البيانات الموجودة في السجلات المحاسبية أو أي مصادر أخرى هي بيانات يمكن الاعتماد عليها وكافية لإعداد القوائم المالية؛
- يتأكد مما إذا كانت هذه المعلومات والبيانات قد نقلت سليمة إلى تلك القوائم المالية؛
- مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية ومصادر المعلومات الأخرى؛
- دراسة الأسس المحاسبية التي أعدت بموجبها القوائم المالية، وأن يقوم بتقييمها ويتأكد من استمرارية تطبيقها وصحة تبويبها.

المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية.

يعرف التحليل المالي (**Financial analysé**) بأنه دراسة القوائم المالية بعد تبويبها وباستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف إظهار الارتباطات بين عناصرها والتغيرات الطارئة على هذه العناصر وحجم وأثر هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع المؤسسة من الناحية

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، مرجع سبق ذكره، ص54.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص360.

[3] محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، منشأة المعارف، مصر، 2003، ص ص157-158.

التشغيلية والتمويلية وتقييم أداء هذه المؤسسة وكذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من أجل اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.[1]

يستخدم المحلل المالي والمدقق نوعين من التحليل المالي هما:

1- التحليل الأفقي:

يقصد بالتحليل الأفقي مقارنة الأرقام الواردة بالقوائم المالية لعدة فترات محاسبية متتالية (إثنين أو أكثر)، أي أن المقارنة تكون بين قيمة البند ذاته ولكن على مدار عامين متتاليين أو أكثر، مثل المقارنة بين صافي الربح على مدار عدة سنوات سابقة؛

إن واقعية نتائج التحليل الأفقي ترتفع كلما كانت الفترات الزمنية المالية المقارنة طويلة، كما يساعد هذا التحليل في تحديد المجالات التي يحدث فيها اختلاف على نطاق واسع، ويمكن المحلل المالي من تكوين صورة أدق عن وضعية المؤسسة وعن اتجاهاتها المستقبلية، ويمكن أيضا في ظل هذا التحليل استخدام النسب المالية خلال عدة سنوات ودراسة اتجاه تلك النسب خلال فترة محل الدراسة، بالإضافة إلى قياس درجة التغير في تلك النسب.[2]

2- التحليل الرأسي:

يتمثل هذا التحليل في إظهار النسبة المئوية لكل عنصر من عناصر الميزانية للمجموع الذي ينتمي إليه هذا العنصر، وهذا يعني أن مجموع العناصر ستتحول إلى رقم مئوي، هذا النوع من التحليل يجب أن يتم على بيانات من نفس الفترة المحاسبية الواحدة، مثال ذلك أن يتم حساب نسبة النقدية مثلا إلى مجموع عناصر الأصول في نفس ميزانية السنة الواحدة، وأن لا نقوم بمقارنة هذا العنصر بمجموع عناصر الأصول الواردة قبل عامين.[3]

المطلب الثالث: تدقيق عناصر الميزانية.

تتم عملية تدقيق الميزانية أو ما يسمى بقائمة المركز المالي من خلال تدقيق كل من جانب الأصول و جانب الخصوم كما يلي:

1- تدقيق الأصول:[4]

إن التحقق من عناصر الميزانية يستدعي التحقق من ثلاث أمور رئيسية بالنسبة للأصول الثابتة والمتداولة وهي:

---

[1] منير شاكر محمد وآخرون، **التحليل المالي مدخل صناعة القرار**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص12.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض التقييم ومراجعة الأداء والإستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص320-322.

[3] نعيم نمر داوود، **التحليل المالي دراسة نظرية تطبيقية**، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن،2012، ص ص34-35.

[4] أبوا الفتوح علي فضالة، **المراجعة العامة، الطبعة الثانية**، دار الكتاب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، 1995، ص ص16- 17.

أ- **وجود الأصل:** في هذه المرحلة يتأكد المدقق من وجود الأصل عن طريق مطابقة ما هو موجود بالدفاتر المحاسبية مع ما هو موجود فعلياً، كما يحصل المدقق كذلك على خطابات التصديق من المدينين بما يثبت مديونيتهم، كما يتأكد من أن بعض الأصول الثابتة مؤمن عليها؛

ب- **ملكية الأصل:** هنا يطلب المدقق العقود والمستندات الخاصة بالعقارات والاستثمارات للتأكد من ملكية المؤسسة للأصل، كما يحصل على شهادة من الشهر العقاري تأكد تسجيل ملكية الأصل مع خلوه من الرهونات، وكذلك يحصل على شهادات من الغير بأن الأصول التي في حوزتهم ليست لتغطية دين ما؛

ج- **تقييم الأصول:** يجب على المدقق أن يطلب المستندات الدالة على سعر التكلفة للأصل وكذا مستندات الرسوم الجمركية ومصروفات النقل وغيرها، كما يجب عليه التحقق من كفاية مخصصات الإهتلاك ومخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، وتتبع العمليات المحاسبية في الدفاتر الخاصة بالأصول في الفترة المالية التالية لإقفال الحسابات وإظهار القوائم المالية الختامية وذلك للتأكد من مدى بيع الأصول أو تحصيل الديون؛

فمثلا للتحقق من الموجودات الثابتة يقوم المدقق بما يلي:

- التحقق من وجود الأصل في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي؛
- التحقق من ملكية المؤسسة للأصل الموضح في قائمة المركز المالي ومن نوع هذه الملكية؛
- التحقق من صحة تقييم الأصل.

2- تدقيق الخصوم:

لكي يتمكن المدقق من إبداً رأيه عن مدى تعبير الميزانية عن المركز المالي يجب عليه أن يقوم بالتحقيق من عناصر الخصوم بنفس الكفاءة والعناية التي يتحقق بها من عناصر الأصول.[1]

ويمكن تقسيم تدقيق عناصر الخصوم إلى:

أ- **تدقيق الخصوم(الإلتزامات) قصيرة الأجل:**

تتمثل الخصوم قصيرة الأجل في الديون المستحقة على المؤسسة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرة من الزمن هي سنة، وهي تتكون من الدائنين، أوراق الدفع، المصروفات المستحقة، الإيرادات المؤجلة؛

يتم التحقق من الخصوم قصيرة الأجل من خلال: [2]

- **التحقق من وجود الإلتزام:** يتأكد المدقق من أن كافة الإلتزامات الواردة في الميزانية مستحقة فعلاً على المؤسسة؛
- **التحقق من قيمة الإلتزام:** يتأكد المدقق من أن قيمة الإلتزام الواردة في السندات التي تثبت نشأتها مطابق لما هو موجود في الميزانية؛

فمثلاً عند القيام بالتحقق من أرصدة الدائنين يجب على المدقق أن يتأكد من:

[1] إبراهيم علي عشماوي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، طوخي مطر، الأردن، ص433.

[2] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص ص 520-522.

- صحة حسابات الدائنين من الناحية الحسابية؛
- أن أرصدة حسابات الدائنين صحيحة ومستحقة فعلًا على المؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية؛
- عدم إغفال قيد الالتزامات بالدفاتر.

ب- **تدقيق الخصوم(الالتزامات) طويلة الأجل:**

تتمثل الخصوم طويلة الأجل في الديون المستحقة على المؤسسة غالباً ما تكون هذه الديون مضمونة برهن أحد الأصول، وتكون عادة مطلوبة خلال فترة زمنية تتجاوز سنة؛

يتم التحقق من الخصوم طويلة الأجل من خلال: [1]

- التأكد من وجود هذه الالتزامات على المؤسسة وأنها قد أثبتت بالدفاتر بقيمتها الحقيقية؛
- التأكد من أن المؤسسة قد كونت المخصصات الكافية للالتزامات التي ستستحق مستقبلا مثل احتياطي رد السندات أو إحتياطي سداد السندات؛
- التأكد بأن العملية قد أنجزت من الجهة المسؤولة التي لها سلطة الاعتماد؛

فمثلاً عند تدقيق السندات يطلع المدقق على كافة الوثائق والمستندات المتعلقة بالسندات.

[1] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص ص 530-532.

خلاصة الفصل:

إن الأداء المالي هو عملية التعرف على مدى تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة التي تمكن من تحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل، لذا تهتم المؤسسة بتقييم أدائها المالي لاتخاذ القرارات كونه يعتبر أداة رقابية تسمح بتصحيح وتعديل الإستراتيجية من خلال مجموعة من المراحل إبتداً من جمع البيانات والمعلومات الإحصائية وصولاً إلى تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية، وهذا بالاعتماد على أسس معينة متمثلة في بطاقة الأداء المتوازن والقوائم المالية والنسب والمؤشرات المالية المختلفة.

يعتبر تدقيق القوائم المالية إحدى الطرق التي ينتهجها المدقق لتقييم الأداء المالي والتعرف على مستوى مؤشراته من خلال التأكد من صحة المعلومات الواردة في هذه القوائم التي تعتبر أساس لحساب النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي.

الجانب التطبيقي

الفصل الثالث

دراسة حالة الشركة الجزائرية

الكهرباء والغاز

- وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار -

تمهيد الفصل:

بعد الدراسة النظرية بما تحتويه من مفاهيم حول التدقيق الداخلي من جهة والأداء المالي من جهة أخرى، باعتبار أن التدقيق الداخلي إحدى الأدوات التي تساهم في تحسين الأداء المالي والمؤشرات الدالة عليه من نسب ومؤشرات مالية، ولمحاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، تم اختيار إحدى المؤسسات الجزائرية لإجراء الدراسة الميدانية والمتمثلة في الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز– وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار–.

يعتبر وجود التدقيق الداخلي في هذه الشركة ضرورة حتمية نظراً لكبر حجمها وتعدد فروعها وتعدد العمليات التي تقوم بها، فالتدقيق الداخلي يقدم عدة خدمات للمؤسسة والتي من بينها الكشف عن مستوى الأداء المالي في المؤسسة وتحسين مؤشراته.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث متمثلة في:

- المبحث الأول: تقديم عام للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز – وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار–.
- المبحث الثاني: التدقيق الداخلي لميزانية سونلغاز للسنوات 2013–2014–2015.
- المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي لشركة سونلغاز للسنوات 2013–2014–2015.

المبحث الأول: تقديم عام للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز(سونلغاز).

تعتبر الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز إحدى الشركات التي أسست قبل الإستقلال نظراً لأهميتها ودورها، لها عدة فروع في عدة ولايات من ربوع الوطن، إلا أنه تم إسقاط هذه الدراسة على وحدة الإنتاج بولاية أدرار، فالغرض من هذا المبحث هو عرض بعض المفاهيم حول هذه الشركة من خلال النقاط التالية:

- نشأة وتعريف الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز.
- تعريف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.
- تنظيم وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار والمحطات التابعة لها.

المطلب الأول: نشأة وتعريف الشركةَ الوطنية للكهرباء والغاز.

أنشأت سونلغاز بموجب المرسوم التنفيذي رقم 69–59 المؤرخ في 28 جويلية 1969 الصادر بالجريدة الرسمية الوطنية في أوت1969، حيث ظهرت محل شركة كهرباء وغاز الجزائر سنة 1947 المعروفة باختصارEGA تأسست سنة1947 خلال تواجد المستعمر الفرنسي.

وهي شركة عمومية جزائرية مجال نشاطها إنتاج ونقل الطاقة وتوزيعها، بحيث أسندت إليها مهمة احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها إضافة إلى توزيع الغاز، حيث أن مهامها تتمثل في: [1]

- تأمين إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية التي تعتبر منتوجاً غير قابل للتخزين، حيث يتم توزيعها مباشرة من محطات الإنتاج؛
- نقل وتوزيع الغاز الطبيعي الذي يتم إنتاجه من طرف شركة سونطراك، حيث تقوم شركة سونلغاز بشرائه وإعادة تسويقه مع المحافظة على شروط الجودة؛

ووفقاً لقانونها الأساسي الخاص بإمكانها التدخل في قطاعات أخرى من قاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة ولا سيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

تعتبر الشركة الجزائرية لإنتاج الغاز والكهرباء إحدى فروع الشركة الوطنية للغاز والكهرباء، بحيث أنها تختص بتسيير وصيانة واستغلال محطات إنتاج الكهرباء التي تنتمي إليها من أجل تزويد مختلف القطاعات الإقتصادية والمتعاملين الإقتصاديين بمختلف رغباتهم من الطاقة الكهربائية.

المطلب الثاني: تعريف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

إن وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار تعتبر مؤسسة من مؤسسات مجمع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، تقع في شمال الولاية داخل المنطقة الصناعية حيث تأسست سنة 1982 بمحركات ديزال ذات تكنولوجية يابانية ينتج كل محرك 1,8 ميغاواط، ثم عززت المحطة بمحركين أخريين من نفس النوع سنة 1984 نظرا لاحتياجات الولاية من الطاقة وفي سنة 1988 تمت إضافة محركين للمحطة من نوع توربينين سعة كل منهما

[1] من الوثائق المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

15 ميغاواط، وفي سنة 1992 إنطلق مشروع إنجاز محطة كهربائية جديدة إيطالية التركيب بجميع ملاحقاتها بمحركات توربينية تشغل بالغاز الطبيعي الآتي من محطة السبع، حيث تصل سعة كل محرك إلى 25 ميغاواط ويصل مجموع إنتاج المحطة إلى 100 ميغاواط، بدأت المحطة في الاشتغال سنة 1995، وفي سنة 1966 عززت بثلاث محطات ديزال كل محرك ينتج 15 ميغاواط، أما في سنة 1999 حولت ثلاث محركات ديزال إلى محطة طلمين، كما أنه في سنة 2008 تم التنسيق بين محطة أدرار ومحطة عين صالح في شبكة واحدة، وفي سنة 2010 تم تحويل محركين أزيا من ولاية تمنراست كل محرك ينتج 15 ميغاواط وفي2011 تم تحويل محركين من الحامة كل محرك ينتج 22 ميغاواط، أما في 2013 عززت المحطة بمحركين متنقلين كل محرك ينتج 17 ميغاواط.[1]

إن محطة توليد الكهرباء بأدرار تحتوي على العديد من الهياكل الأساسية التي من شأنها ضمان التسيير الحسن للمؤسسة ومن أهم هذه الهياكل نجد:[2]

1- **قاعة المراقبة:** من خلالها يتم التحكم في جميع العمليات والوظائف المختلفة، وهي مجهزة بتجهيزات إلكترونية متعددة، كجهاز الضبط الخاص بضبط المحركات التوربينين وهو عبارة عن مجموعة من المعالجات الإلكترونية الرقمية الجد متطورة، يسمى (سبيد ترونيك) الإصدار الرابع، وهو تكنولوجية شركة أمريكية (جنرال إلكتريك) والهدف من هذا الجهاز هو عملية ضبط سرعة المحركات التوربينين مهما كانت التغيرات الناتجة؛

كما يوجد ضمن قاعة المراقبة تجهيزات إلكترونية خاصة بالنظام المضاد للحرائق بحيث يوجد نوعان:

– النوع الأول: خاصة بمراقبة جميع أماكن المحطة وهو مرتبط بشبكة من الكواشف والأجهزة المضادة للحرائق؛

– النوع الثاني: فهو خاص بالمحركات التوربينية حيث يتحكم بعملية مراقبة الحريق التي يمكن أن تندلع ضمن هذه المحركات؛

كما توجد في قاعة المراقبة أجهزة تسجيل تسجل جميع الأحداث من تشغيل للمحركات وإطفائها وكذا تشغيل أجهزة الإنذار والتنبيه كما تسجل جميع الأعمال التي يقوم بها أعوان المراقبة داخل القاعة؛

2- **محطة معالجة الغاز الطبيعي:** حيث تعنى بعملية تخفيض الضغط وتسخين الغاز وكذا معالجته ونقله عبر محطات فرعية نهائية للاستغلال أي عبر المحركات التوربينية؛

كما يوجد هيكل ضروري أخر يتمثل في النظام المضاد للحرائق، بحيث يحتوي على خزان مائي من الحجم الكبير سعته 500 مكعب، كما يحتوي على مجموعة من المضخات الكبيرة تشتغل أثناء وجود حريق، وتحتوي شبكة من الأنابيب لغرض توزيع الماء عبر جميع نقاط المحطة، وهناك نظام خاص بالمحركات التوربينية ويتمثل في العديد من التجهيزات والعناصر المكونة له وهي قارورات كبيرة خاصة بتخزين ثاني

[1] من الوثائق المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار

[2] من الوثائق المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

أكسيد الكربون، أجهزة إنذار مختلفة، شبكة من الأنابيب بغرض توصيل الغاز الكربوني إلى داخل المحركات، لوحة للتحكم عن بعد توجد داخل قاعة المراقبة كما يحتوي هذا النظام على مجموعة من الكواشف الحرارية مهمتها رصد ارتفاع درجة الحرارة في المحيط.

المطلب الثالث: تنظيم وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار والمحطات التابعة لها.

1- **تنظيم وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار:** تحتوي وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار على العديد من المصالح والشعب والأقسام موزعة كما يلي:[1]

أ- **مصلحة التموين والتخزين:** وهي مصلحة تعنى بكافة الأمور والإجراءات المتعلقة بتوفير كافة المواد والاحتياجات التي يتطلبها نشاط المؤسسة وكذلك الأمور المتعلقة بحفظها وتخزينها؛

ب- **مصلحة مساعد التسيير:** تكلف بكل المهام الخاصة بالمدير بحيث تقوم ببرمجة لقاءات وإجتماعات المدير وتعد مخطط التسيير السنوي والمراقبة؛

ج- **مصلحة الوسائل:** هذه المصلحة مهمتها دراسة مشاكل الأعطاب والمشاكل الناتجة عن الآلات داخل المحطة، ومراقبة أي تغيرات بجميع الآلات بغية الوصول إلى حلول فعالة لمنع توقفها؛

د- **مصلحة المالية والمحاسبة:** تسهر على استعمال أفضل التقنيات لمتابعة النشاطات في المؤسسة وتسجل كل العماليات المحاسبية للتحركات المالية وهذه المعلومات تسمح بتقدير إنجازات المؤسسة؛

هـ- **مصلحة الإعلام الألي:** تتكلف بتسيير الشبكة المعلوماتية وتتمثل مهامها في تثبيت البرامج الخاصة بمؤسسة سونلغاز؛

و- **مصلحة الموارد البشرية:** تتكفل بالعمال والمستخدمين وأجورهم ومصاريف التربصات؛

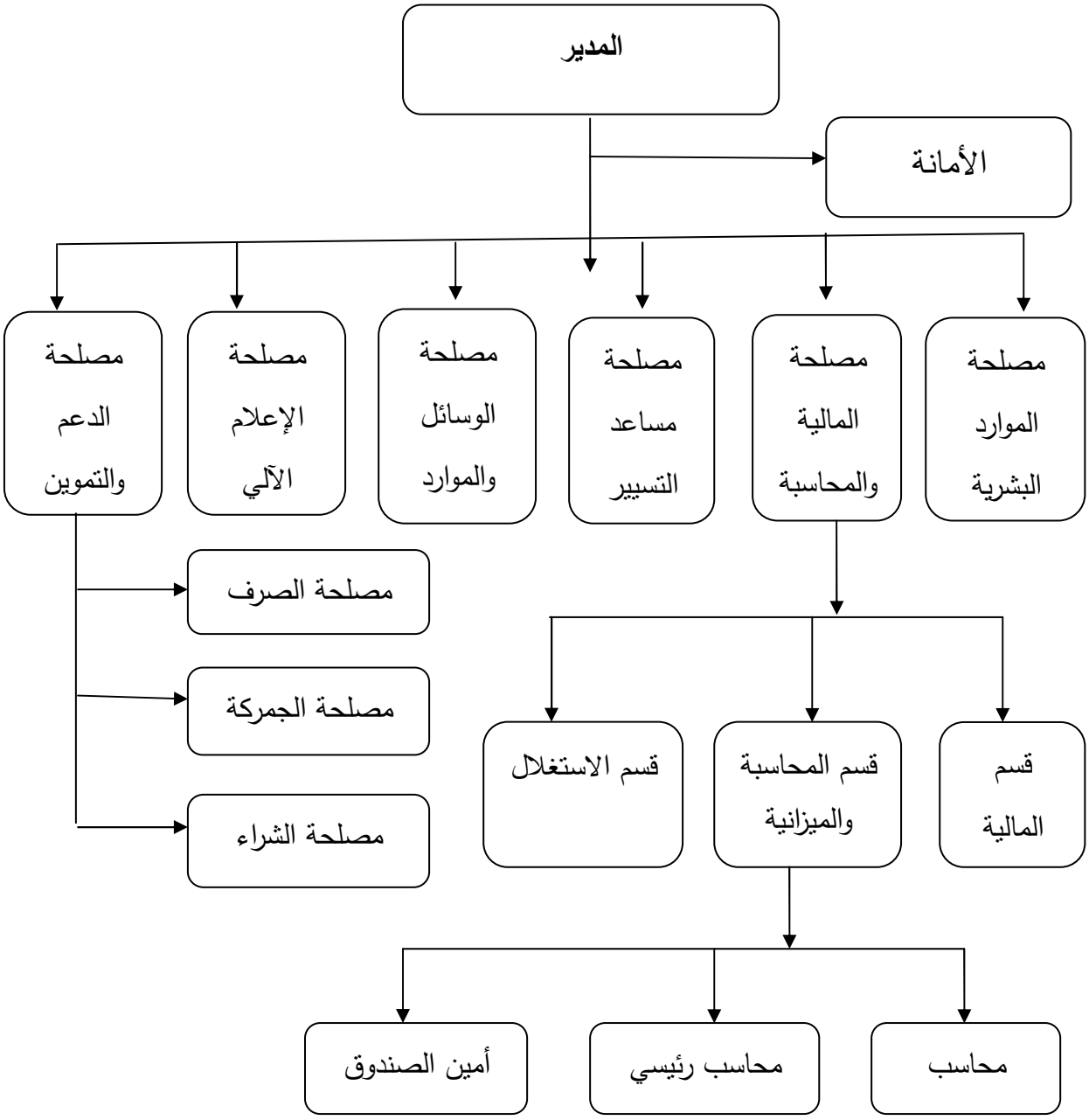
كما أن محطة توليد الكهرباء بأدرار تحتوي على الأقسام والفروع الأساسية التالية:

- صالة المحركات؛
- محطة ضخ المياه ومحطة لمعالجة الغاز وتوزيعه؛
- محولات الكهرباء الرئيسية؛
- محطة القواطع الرئيسية للكهرباء؛
- محطة معالجة وتوزيع الوقود السائل؛
- خزانات الوقود السائل كبيرة الحجم؛
- خزانات الماء المضاد للحريق والماء الصناعي.

وعليه يمكن عرض الهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة كما يلي:

[1] من الوثائق المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

الشكل (01): الهيكل التنظيمي لوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بإدرار.

2– **المحطات التابعة لوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار**: تعتبر المحطات التالية محطات تابعة لوحدة الإنتاج بأدرار وهي كما يلي:[1]

– **محطة إنتاج الكهرباء تيميمون:** تأسست سنة 1984 بأربع محركات ديزال كل محرك ينتج 1,9 ميغاواط، في سنة 2004 أغلقت لإعادة التهيئة، وتم إفتتاحها بعد التهيئة في2012 وعززت بمحركين متنقلين كل محرك ينتج 17 ميغاواط؛

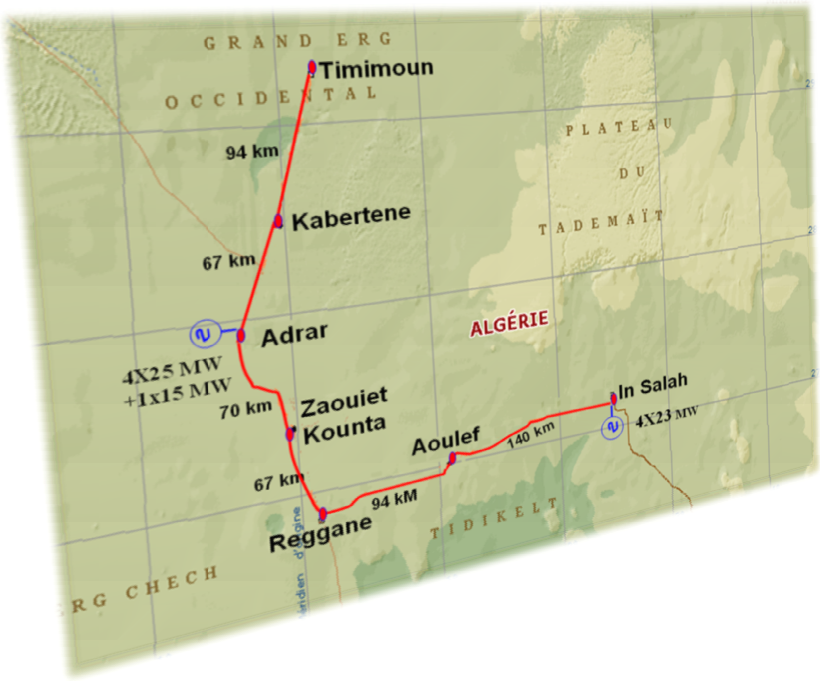
– **محطة إنتاج الكهرباء كبرتن:** تأسست سنة 2011 بمحركين متنقلين كل محرك ينتج17 ميغاواط؛

– **محطة إنتاج الكهرباء زاوية كنته:** أنشأت في 2014، لازالت قيد الإنجاز، تعمل حالياً لكن ليس بطاقتها القصوى وإنما من أجل تلبية احتياجات المنطقة فقط؛

– **محطة إنتاج الكهرباء عين صالح:** أصبحت تابعة لوحدة أدرار في بداية جويلية 2015، حيث صممت بغية التكيف مع الطلب المتغير للطاقة وضمان موثوقية واستمرارية جودة الخدمة بالإضافة إلى ضمان سلامة إمدادات الطاقة في المنطقة.

والشكل التالي يوضح مختلف هذه المحطات:

الشكل (02): يوضح موقع محطة إنتاج الكهرباء بأدرار والمحطات التابعة لها.



المصدر: من الوثائق الداخلية لوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

[1] مقابلة مع رئيس مصلحة التموين والتخزين بوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار، يوم 2016/3/6، من الساعة 10:30 إلى 12:00.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي لميزانية شركة سونلغاز للسنوات 2013–2014–2015.

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة ذات تأثير في المؤسسة تتولى مهمة التحقق من الإجراءات التسيرية المعمول بها في المؤسسة من جهة والتأكد من الحسابات الواردة في القوائم المالية بصفة عامة والميزانية بصفة خاصة، فالغرض من هذا المبحث محاولة تدقيق ميزانية سونلغاز للسنوات 2013–2014–2015 باستخدام إحدى الأدوات التي يعتمد عليها المدقق والمتمثلة في التحليل المالي، من خلال التطرق للنقاط التالية:

- التدقيق الداخلي في شركة سونلغاز.
- التحليل الأفقي لميزانية سونلغاز للسنوات الثلاث.
- التحليل الرأسي لميزانية سونلغاز للسنوات الثلاث.

المطلب الأول: واقع التدقيق الداخلي في شركة سونلغاز.

تتواجد ضمن الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز مصلحة مختصة بالقيام بأعمال التدقيق الداخلي، حيث تتولى مهمة القيام بمراقبة الأعمال التسييرية التي تنشأ داخل الشركة والفروع التابعة لها، بالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية للتأكد من صحتها، ومراقبة مدى تطبيق التوصيات المقترحة من قبل المدقق المالي، حيث تتم هذه المراجعة لكافة الفروع التابعة للشركة.[1]

في شركة سونلغاز يقوم المدقق الداخلي بمراقبة الحسابات إلكترونيا بصفة دورية عن طريق برنامج HISSAB الذي يعتمد على نظام الشبكة (WEB) مما يمكن المسؤولين من مراقبة ومتابعة جميع العمليات والتسجيلات المحاسبية التي تتم في أي وقت ومكان ومعرفة حتى الشخص الذي قام بهذه العملية؛(أنظر الملحق رقم 01)

من خلال هذا البرنامج يتعرف المدقق الداخلي على وضعية الحسابات ويمكن من خلاله تقديم توجهات عن كيفية معالجة الحسابات عن طريق تقرير إلكتروني يوضح فيه كافة الحسابات التي هي في وضعية غير طبيعية، ومن خلاله يمكن للمحاسب المسؤول عن هذه الحسابات من تعديلها ومعالجتها بصورة آنية بالإضافة إلى تقديم رد وشروح حول هذا التعديل؛(أنظر الملحق رقم 02)

عندما ترسل مصلحة التدقيق الداخلي العون المكلف بالقيام بأعمال التدقيق الداخلي للوحدات التابعة لها للتأكد من أن ما هو موجود ومقيد ضمن البرنامج مطابق لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات المحاسبة، أي التأكد من أن الجرد المحاسبي مطابق للجرد المادي، وهذا يكون خلال فترة الجرد النصف سنوي الاختياري أي في شهر جوان تماشياً مع السياسات الداخلية للإدارة من أجل سن مجموعة من الإجراءات، كما قد يكون بين شهري أكتوبر وديسمبر أي خلال فترة الجرد السنوي القانوني إما من أجل مراقبة عملية الجرد أو من

[1] مقابلة مع رئيس مصلحة التموين والتخزين بوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار، يوم 2016/3/6، من الساعة 10:30 إلى 12:00.

أجل توضيح بعض الغموضات فيها، وكحالة إستثنائية في حالة وجود خروقات قد يكون حضور المدقق الداخلي قبل مجيء المدقق الخارجي بفترة قصيرة أوقد يتصادف معه، لما في ذلك من تيسير وتوضيح لمهمة المدقق الخارجي، وكذلك تفاديا للعقوبات التي قد يفرضها المدقق الخارجي، فعند حضور المدقق الداخلي لوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار يطلب بعض الشروحات والتوضيحات حول الحسابات المشكوك فيها، فمن بين الحسابات التي يتحقق منها نجد حسابات الصنف 4 بالأخص التسبيقات إذا خالفت الطبيعة القانونية لها، كما يهتم المدقق كذلك بمعاينة مدى نجاعة القرارات المتخذة من خلال الطاقة الإنتاجية المراد تحقيقها من قبل الشركة؛

بعد أن ينهي المدقق الداخلي كافة الأعمال الخاصة بمهمته، يقوم بتدوين ما توصل إليه عن وضعية وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار في وثيقة تدعى بالتقرير، يحتوى على موضوع عملية التدقيق، والفترة التي غطتها العملية وغيرها، وهذا في ما يخص الوضعية الشاملة للمؤسسة، حيث يقوم هذا المدقق بتقديم تقريره لرئيس هذه المصلحة ليعد بدوره تقرير شامل عن وضعية الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء مستنداً على كافة التقارير الخاصة بكل فرع أو وحدة تابعة للشركة.[1]

المطلب الثاني: التحليل الأفقي لميزانية سونلغاز للسنوات الثلاث.

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

1- جانب الأصول: من خلال الجدول التالي يمكن القيام بالتحليل الأفقي لجانب الأصول لميزانية شركة سونلغاز خلال السنوات 2013- 2014- 2015 كما يلي:

الجدول (02): جدول يوضح جانب الأصول لشركة سونلغاز للسنوات 2013-2014-2015.

وحدة القياس كيلو دينار جزائري.

الأصول	2013	2014	2015
الأصول الثابتة			
المصانع، الآلات والمعدات	8 281 113,00	9 742 487,00	7 785 143,00
الموجودات قيد الإنجاز	10 805 363,00	12 712 191,00	3 180 924,00
الأصول المالية الأخرى	22 059,00	25 953,00	49 655,00
مجموع الأصول الثابتة	19 108 536,00	22 480 631,00	21 015 722,00
الأصول المتداولة			
الزبائن	15 282,00	17 978,00	41 655,00
المخزون	526 806	619 771,00	1 357 741,00
	472 757,00	556 185,00	532 228,00
	117 079,00	137 740,00	183 840,00

[1] مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار، يوم 2016/4/20، من الساعة 10:00 إلى 11:40.

ذمم مدينة أخرى الضرائب الخزينة	692 338,00	814 515,00	3 195 366,00
مجموع الأصول المتداولة	1 824 263,00	2 146 191,00	5 310 840,00
مجموع الأصول	20 932 799,00	24 626 823,00	26 326 565,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال جانب الأصول الموضح في الجدول السابق يمكن القيام بالتحليل الأفقي بين سنتي 2013 و2014 بحيث أن سنة 2013 تعتبر سنة أساس بينما سنة 2014 تعتبر السنة المقارنة، كما يمكن القيام بالتحليل الأفقي بين سنتي 2014 كسنة أساس و2015 سنة مقارنة كما يلي:

الجدول (03): يوضح التحليل الأفقي لجانب الأصول لشركة سونلغاز بين سنتي 2013–2014.

الأصول	2013	2014	التغير	%التغير
الأصول الثابتة				
المصانع، الآلات والمعدات	8 281 113,00	9 742 487,00	1 461 374,00	15
الموجودات قيد الإنجاز	10 805 363,00	12 712 191,00	1 906 828,00	15
الأصول المالية الأخرى	22 059,00	25 953,00	3 894,00	15
مجموع الأصول الثابتة	19 108 536,00	22 480 631,00	3 372 095,00	15
الأصول المتداولة				
الزبائن	15 282,00	17 978,00	2 696,00	15
المخزون	526 806	619 771,00	92 965,00	15
ذمم مدينة أخرى	472 757,00	556 185,00	83 428,00	15
الضرائب	117 079,00	137 740,00	20 661,00	15
الخزينة	692 338,00	814 515,00	122 177,00	15
مجموع الأصول المتداولة	1 824 263,00	2 146 191,00	321 928,00	15
مجموع الأصول	20 932 799,00	24 626 823,00	3 694 024,00	15

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

نلاحظ من خلال الجدول الذي يوضح التغير في جانب الأصول من الميزانية بين سنتي 2013–2014 أن مختلف عناصر الأصول تغيرت بالزيادة من سنة 2013 إلى سنة 2014 حيث قدرت الزيادة الكلية في عناصر الأصول ب 3 694 024,00 ك/دج بنسبة حوالي 15%.

ترجع النسبة الثابتة لهذا التغير(15%) إلى السياسات المتخذة من طرف الإدارة لتوسيع النشاط وتجديد الاستثمارات، حيث تسعى الإدارة لتحديد نسبة معينة للتوسع وتجديد الاستثمارات على مدى معين، فمن خلال الجدول نلاحظ أن سياسة الإدارة توجهت نحو زيادة النشاط المحقق في سنة 2013 ب 15%.[1]

[1] مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار، يوم 2016/4/20، من الساعة 10:00 إلى 11:40.

ففي هذه الحالة عند قيام المدقق بهذا التحليل يجب أن يتأكد من أن جميع عناصر الميزانية زادت بنفس النسبة وأن كان هناك حساب مختلف يجب البحث عن أسباب هذا الاختلاف.

الجدول(04): يوضح التحليل الأفقي لجانب الأصول لشركة سونلغاز بين سنتي 2014–2015.

الأصول	2014	2015	التغير	%التغير
الأصول الثابتة				
المصانع، الآلات والمعدات	9 742 487,00	17 785 143,00	8 042 656	45,22
الموجودات قيد الإنجاز	12 712 191,00	3 180 924,00	-9 531 267,00	-299,63
الأصول المالية الأخرى	25 953,00	49 655,00	23 702,00	47,73
مجموع الأصول الثابتة	22 480 631,00	21 015 722,00	-1 464 906,00	-6,97
الأصول المتداولة				
الزبائن	17 978,00	41 655,00	23 677,00	56,84
المخزون	619 771,00	1 357 741,00	737 970,00	54,35
ذمم مدينة أخرى	556 185,00	532 228,00	-23 957,00	-4,50
الضرائب	137 740,00	183 840,00	46 100,00	25,07
الخزينة	814 515,00	3 195 366,00	2 380 851,00	74,50
مجموع الأصول المتداولة	2 146 191,00	5 310 840,00	3 164 289,00	59,58
مجموع الأصول	24 626 823,00	26 326 565,00	1 699 742,00	6,45

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

نلاحظ من خلال الجدول الذي يوضح التغير في جانب الأصول من الميزانية بين سنتي2014–2015 أن:

– مجموع عناصر الأصول الثابتة تغيرت بالنقصان من سنة 2014 إلى سنة 2015 حيث قدرت قيمة النقصان الكلية ب 906,00 464 1 ك/ دج بنسبة حوالي6,97%.

– عناصر الأصول المتداولة تغيرت بالزيادة بقيمة 289,00 164 3 ك/دج أي بنسبة 59,58%، إذ نلاحظ أن الخزينة زادت بأكبر نسبة حيث قدرت نسبة الزيادة ب 74,50 %.

زيادة الخزينة بأكبر نسبة يدل على وجود مردودية وتوسيع في النشاط، بالإضافة إلى أن شركة سونلغاز أصبحت تسترجع حقوقها من الجماعات المحلية.[1]

2– جانب الخصوم:

يمكن كذلك تحليل جانب الخصوم لميزانية شركة سونلغاز أفقيا خلال السنوات 2013–2014–2015 من خلال الجدول التالي:

[1] مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بوحدة إنتاج الكهرباء بأدرار، يوم 2016/4/20، من الساعة 10:00 إلى 11:40.

الجدول(05): جدول يوضح جانب الخصوم لشركة سونلغاز للسنوات 2013–2014–2015.

وحدة القياس كيلو دينار جزائري.

الخصوم	2013	2014	2015
الخصوم الثابتة			
صافي الدخل	2 253 622,00	2 651 321,00	5 817 925,00
الأرباح المحتجزة	-72,00	-85,00	-275 085,00
حسابات خاصة	15 798 760,00	18 586 776,00	14 153 962,00
إجمالي حقوق المساهمين	18 052 310,00	21 238 012,00	19 696 801,00
الإيرادات المؤجلة	801 308,00	942 715,00	1 760 103,00
مجموع الخصوم الثابتة	18 853 618,00	22 180 727,00	21 456 905,00
الخصوم المتداولة			
الموردون	1 576 373,00	1 854 557,00	3 992 511,00
الضرائب	2 780,00	3 271,00	657,00
ديون أخرى	117 206,00	137 890,00	634 321,00
خزينة الخصوم	382 819,00	450 375,00	242 168,00
مجموع الخصوم المتداولة	2 079 180,00	2 446 095,00	4 869 659,00
مجموع الخصوم	20 932 799,00	24 626 823,00	26 326 565,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال جانب الخصوم الموضح في الجدول السابق يمكن القيام بالتحليل الأفقي بين سنتي 2013 و2014، كما يمكن القيام بالتحليل الأفقي بين سنتي 2014 و2015 كما يلي:

الجدول(06): يوضح التحليل الأفقي لجانب الخصوم لشركة سونلغاز بين سنتي 2013–2014.

الخصوم	2013	2014	التغير	%التغير
الخصوم الثابتة				
صافي الدخل	2 253 622,00	2 651 321,00	398 055,00	15
الأرباح المحتجزة	-72,00	-85,00	-13,00	15
حسابات خاصة	15 798 760,00	18 586 776,00	2 788 016,00	15
إجمالي حقوق المساهمين	18 052 310,00	21 238 012,00	3 185 702,00	15
الإيرادات المؤجلة	801 308,00	942 715,00	141 107,00	15
مجموع الخصوم الثابتة	18 853 618,00	22 180 727,00	3 327 109,00	15
الخصوم المتداولة				
الموردون	1 576 373,00	1 854 557,00	278 184,00	15
الضرائب	2 780,00	3 271,00	491,00	15
ديون أخرى	117 206,00	137 890,00	20 684,00	15
خزينة الخصوم	382 819,00	450 375,00	57 556,00	15

مجموع الخصوم المتداولة	2 079 180,00	2 446 095,00	366 915,00	15
مجموع الخصوم	20 932 799,00	24 626 823,00	3 694 024,00	15

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال الجدول نلاحظ أن مختلف عناصر الخصوم تغيرت بنفس النسبة، بحيث أن الزيادة الكلية في عناصر الخصوم بلغت قيمة 3 694 024,00 ك/دج أي ما نسبته 15%، حيث ترجع النسبة الثابتة لهذا التغير في مختلف عناصر الخصوم إلى نفس الأسباب التي أدت إلى تغير عناصر الأصول بنفس النسبة.

الجدول(07): يوضح التحليل الأفقي لجانب الخصوم لشركة سونلغاز بين سنتي 2014–2015.

الخصوم	2014	2015	التغير	%التغير
الخصوم الثابتة				
صافي الدخل	2 651 321,00	5 817 925,00	3 166 604,00	54,42
الأرباح المحتجزة	-85,00	-275 085,00	-27 5000,00	99,96
حسابات خاصة	18 586 776,00	14 153 962,00	-4 432 814,00	-31,31
إجمالي حقوق المساهمين	21 238 012,00	19 696 801,00	-1 541 211,00	-7,82
الإيرادات المؤجلة	942 715,00	1 760 103,00	817 688,00	46,45
مجموع الخصوم الثابتة	22 180 727,00	21 456 905,00	-723 822,00	-3,37
الخصوم المتداولة				
الموردون	1 854 557,00	3 992 511,00	2 137 954,00	53,54
الضرائب	3 271,00	657,00	-2 614,00	-397,68
ديون أخرى	137 890,00	634 321,00	496 431,00	78,26
خزينة الخصوم	450 375,00	242 168,00	-2 082 207,00	-85,97
مجموع الخصوم المتداولة	2 446 095,00	4 869 659,00	2 423 564,00	49,76
مجموع الخصوم	24 626 823,00	26 326 565,00	1 699 742,00	6,45

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال الجدول نلاحظ أن:

- مجموع الخصوم الثابتة تراجع بقيمة 723 822,00 ك/ دج أي ما نسبته 3,37%.
- قيمة الخصوم المتداولة ازدادت في سنة 2015 بالمقارنة مع سنة 2014، بقيمة 2 423 564,00 ك/ دج، أي بنسبة 49.76%.

من خلال التحليل الأفقي لميزانية شركة سونلغاز نلاحظ أن جميع عناصر الميزانية من أصول وخصوم تتغير بشكل موجب من سنة 2013 إلى سنة 2014، وهذا شيء مرغوب فيه ومطلوب لتحقيق ما تصبوا إليه هذه الشركة بالأخص تلك الزيادة في عناصر الأصول الثابتة من جهة والخصوم الثابتة من جهة أخرى، والتي تمكن الشركة من تحقيق مردودية أحسن، وبالتالي أداء مالي جيد، لكن بين سنة 2014 وسنة 2015، هناك بعض العناصر انخفضت في سنة 2015 بالمقارنة بسنة 2014، لكن هذا الانخفاض لم يؤثر على

نشاط المؤسسة، بحيث أن النشاط في 2015 أي مجموع الميزانية ارتفع ليصل إلى 26 326 565,00ك/دج بنسبة تعادل 6,45%.

المطلب الثالث: التحليل الرأسي لميزانية سونلغاز للسنوات الثلاث.

يتمثل التحليل الرأسي للميزانية في معرفة نسبة كل عنصر متواجد في الميزانية إلى مجموع الأصول من جهة وإلى مجموع الخصوم من جهة أخرى، والجداول التالية تبين هذا التحليل كما يلي:

الجدول (08): يوضح التحليل الرأسي لجانب الأصول لميزانية شركة سونلغاز للسنوات 2013–2014–2015.

الأصول	2013	%	2014	%	2015	%
الأصول الثابتة						
المصانع، الآلات والمعدات	8 281 113,00	39,56	9 742 487,00	39,56	17 785 143,00	67,55
الموجودات قيد الإنجاز	10 805 363,00	51,61	12 712 191,00	51,61	3 180 924,00	12,08
الأصول المالية الأخرى	22 059,00	0,10	25 953,00	0,10	49 655,00	0,18
مجموع الأصول الثابتة	19 108 536,00	91,28	22 480 631,00	91,28	21 015 722,00	79,82
الأصول المتداولة						
الزبائن	15 282,00	0,07	17 978,00	0,07	41 655,00	0,15
المخزون	526 806	2,51	619 771,00	2,51	1 357 741,00	5,15
ذمم مدينة أخرى	472 757,00	2,25	556 185,00	2,25	532 228,00	2,02
الضرائب	117 079,00	0,55	137 740,00	0,55	183 840,00	0,69
الخزينة	692 338,00	3,30	814 515,00	3,30	3 195 366,00	12,13
مجموع الأصول المتداولة	1 824 263,00	8,71	2 146 191,00	8,71	5 310 840,00	20,17
مجموع الأصول	20 932 799,00	100	24 626 823,00	100	26 326 565,00	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال الجدول نلاحظ أن:

- **في سنة 2013:**
- نلاحظ أن حساب الموجودات قيد الإنجاز يمثل أكبر نسبة من مجموع الأصول التي تمتلكها المؤسسة، تقدر ب 51,61% أي ما قيمته 10 805 363,00 ك/دج، مما يدل على أن المؤسسة انطلقت في إنجاز مشاريع تستحوذ على قيمة كبير من ميزانيتها.
- الأصول الثابتة تحظى بأكبر نسبة من مجموع الأصول حيث بلغت نسبة الأصول الثابتة 91,28%، مما يدل على أن هذه الشركة تمتلك ممتلكات ذات وزن وقيمة.
- **في سنة 2014:**

– نلاحظ أن حساب الموجودات قيد الإنجاز يمثل أكبر نسبة من مجموع الأصول التي تمتلكها المؤسسة، تقدر ب 51,61% أي ما قيمته 10 805 363,00 ك/دج، مما يدل على أن المؤسسة انطلقت في إنجاز مشاريع تستحوذ على وزن كبير من ميزانيتها.

– الأصول الثابتة تحظى بأكبر نسبة من مجموع الأصول حيث بلغت نسبة الأصول الثابتة 91,28%، مما يدل على أن هذه الشركة تمتلك ممتلكات ذات وزن وقيمة.

في هذه الحالة على المدقق أن يتأكد أن نسبة كل حساب في الميزانية لم يتغير نتيجة السياسة التي تنتهجها المؤسسة، المتمثلة في زيادة النشاط والتوسع بنسبة 15%.

- **في سنة 2015:**

– نلاحظ أن حساب الآلات والمعدات يمثل أكبر نسبة من مجموع الأصول التي تمتلكها المؤسسة، تقدر ب 67,55 % أي ما قيمته 17 785 143,00 ك/دج.

– الأصول الثابتة تحظى بأكبر نسبة من مجموع الأصول حيث بلغت نسبة الأصول الثابتة 79,82%.

الجدول(09): يوضح التحليل الرأسي لجانب الخصوم لميزانية شركة سونلغاز للسنوات 2013 –2014– 2015.

الخصوم	2013	%	2014	%	2015	%
الخصوم الثابتة						
صافي الدخل	2 253 622,00	10,76	2 651 321,00	10,76	5 817 925,00	22,09
الأرباح المحتجزة	-72,00	−0,003	-85,00	−0,003	-275 085,00	-1,04
حسابات خاصة	15 798 760,00	75,47	18 586 776,00	75,47	14 153 962,00	53,76
إجمـــــالي حقـــــوق المساهمين	18 052 310,00	86,23	21 238 012,00	86,23	19 696 801,00	74,81
الإيرادات المؤجلة	801 308,00	3,82	942 715,00	3,82	1 760 103,00	6,68
مجموع الخصوم الثابتة	18 853 618,00	90,06	22 180 727,00	90,06	21 456 905,00	81,50
الخصوم المتداولة						
الموردون	1 576 373,00	7,53	1 854 557,00	7,53	3 992 511,00	15,16
الضرائب	2 780,00	0,01	3 271,00	0,01	657,00	0,002
ديون أخرى	117 206,00	0,55	137 890,00	0,55	634 321,00	2,40
خزينة الخصوم	382 819,00	1,82	450 375,00	1,82	242 168,00	0,91
مجمـــــوع الخصـــــوم المتداولة	2 079 180,00	9,93	2 446 095,00	9,93	4 869 659,00	18,49
مجموع الخصوم	20 932 799,00	100	24 626 823,00	100	26 326 565,00	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال الجدول نلاحظ أن:

- **في سنة 2013:**

الخصوم الثابتة تحظى بأكبر نسبة من مجموع الخصوم حيث بلغت الخصوم الثابتة في سنة 2013 نسبة 90,06 %بقيمة 18 853 618,00 ك/دج، مما يدل على أن المؤسسة تمتلك أموال مدة استحقاقها طويلة مما يفسح لها المجال لإنشاء مشاريع واستثمار هاته الأموال إلى حين وصول أجال استحقاقها.

- **في سنة 2014:**

الخصوم الثابتة تحظى بأكبر نسبة من مجموع الخصوم حيث بلغت الخصوم الثابتة في سنة 2014 نسبة 90,06 %بقيمة 22 180 727,00 ك/دج، مما يدل على أن المؤسسة قادرة على إنشاء مشاريع وإقامة استثمارات بهذه الأموال.

- **في سنة 2015:**

الخصوم الثابتة تحظى بأكبر نسبة من مجموع الخصوم حيث بلغت الخصوم الثابتة في سنة 2015 نسبة 81,50%بقيمة 21 456 905,00 ك/دج، مما يدل على أن المؤسسة قادرة على إنشاء مشاريع وإقامة استثمارات بهذه الأموال.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي لشركة سونلغاز خلال السنوات 2013–2014–2015.

يعتبر الأداء المالي إحدى المؤشرات المهمة في المؤسسة، تتوقف عليه العديد من القرارات في المؤسسة كقرار زيادة أصل ما، أو اللجوء إلى الاقتراض وغيرها من القرارات ذات الطابع المالي، فالهدف من هذا المبحث هو محاولة تقييم الأداء المالي لشركة سونلغاز عن طريق النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي، من خلال التطرق للنقاط التالية:

- حساب النسب المالية خلال السنوات الثلاث.
- حساب مؤشرات التوازن المالي خلال السنوات الثلاث.

المطلب الأول: حساب النسب المالية لشركة سونلغاز خلال السنوات الثلاث.

من خلال الإطلاع على ميزانيات شركة سونلغاز يمكن حساب النسب المالية التالية:

1- **نسب التمويل:** يمكن حسابها من خلال الجدول التالي:

الجدول (10): يوضح نسب التمويل لشركة سونلغاز خلال السنوات 2013–2014–2015.

التسديدات / التسديد	2013	2014	2015
نسبة التمويل الدائم= الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	0,98	0,98	1,02
نسبة التمويل الخاص= الأموال الخاصة / الأصول الثابتة	0,94	0,94	0,93
نسبة الإستقلالية القانونية= الأموال الخاصة / مجموع الديون	6,26	6,26	2,97
نسبة التمويل الخارجي= مجموع الديون / مجموع الأصول	0,13	0,13	0,25

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج:

- **نسبة التمويل الدائم:** حتى تعمل المؤسسة بارتياح يجب أن تكون هذه النسبة أكبر من العدد 1 وخاصة في المؤسسات ذات المخزونات والحقوق المعتبرة.[1]

نلاحظ أن هذه النسبة أصغر من الواحد في السنتين 2013 و 2014، وهذا دليل على أن الأموال الدائمة غير قادرة على تغطية الأصول الثابتة، مما يؤثر على إطمئنان المؤسسة في العمل، لكن نلاحظ أن هذه النسبة أصبحت تعادل 1,02 في سنة 2015، مما يدل أن الأموال الدائمة غطت مختلف عناصر الأصول الثابتة.

[1] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير – تحليل مالي–**، الجزء الأول، الجزائر، 1990، ص53.

- **نسبة التمويل الخاص:** قد تكون هذه النسبة في الحالات التالية:[1]

- إذا كانت تساوي العدد 1 فإن رأس مال العامل الخاص معدوم أي أن الأصول الثابتة مغطاة بالأموال الخاصة أما الديون طويلة الأجل فهي تغطي الأصول المتداولة؛
- إذا كانت أكبر من العدد 1 فإن الأصول الثابتة مغطاة بالأموال الخاصة وهناك فائض من هذه الأموال، بالإضافة إلى أن الديون طويلة الأجل تغطي الأصول المتداولة.

نلاحظ أن هذه النسبة ثابتة في السنتين 2013 و2014 وهذا يعني أن الأموال الخاصة تمول أو تغطي حوالي 94% من الأصول الثابتة والباقي ما يقارب 6% يمول عن طريق الديون الطويلة أو المتوسطة الأجل، مما يدل على أن المؤسسة في وضعية جيدة لأنها تعتمد فقط على حوالي 6% من الديون الطويلة والمتوسطة الأجل لتمويل الأصول الثابتة، لكن في سنة 2015 انخفضت هذه النسبة لتعادل 0,93%.

- **نسبة الإستقلالية القانونية:** تكون هذه النسبة محصورة بين العدد 1 و2 فإذا كانت أكبر من أو تساوي 2 فهذا يعني أن الأموال الخاصة تساوي ضعف الديون أو أكثر، أما إذا كانت أصغر من أو تساوي العدد 1 فهذا يعني أن الأموال الخاصة تساوي مجموع الديون أو أقل منها.[2]

نلاحظ أن هذه النسبة أكبر من 2 في السنوات الثلاث، وهذا يعني أن الأموال الخاصة تعادل أضعاف مجموع الديون، وهذا كله يدل على أن المؤسسة تتمتع بقدرة كافية للتسديد أو الإقتراض وتستطيع التحرك بكل إرتياحي في حالة الضرورة.

- **نسبة التمويل الخارجي:** كلما كانت هذه النسبة منخفضة كلما كان الضمان أكبر لديون الغير، ويستحسن أن تكون هذه النسبة تساوي العدد0,5، وطبيعيا فهي أقل من العدد 1.[3]

نلاحظ أن في السنوات الثلاث هذه النسبة أقل من 0,5، مما يدل على أن المؤسسة تتمتع بضمان أكبر لتسديد ديون الغير، كما تتمتع بإمكانية الحصول على ديون أخرى إذا احتاجت إليها.

على العموم نسب التمويل في شركة سونلغاز تعكس مدى تمويل الأصول الثابتة من خلال الأموال الدائمة من جهة والخصوم المتداولة من جهة أخرى، إلا أن الأموال الدائم تساهم بأكبر قدر من هذا التمويل، كما تعكس لنا هذه النسب نسبة الديون لمجموع الأموال الخاصة من جهة ونسبة الديون لمجموع الأصول من جهة أخرى، حيث هذه النسبة ضعيفة.

2- نسب السيولة: يمكن حسابها من خلال الجدول التالي:

الجدول (11): يوضح نسب السيولة لشركة سونلغاز خلال السنوات 2013-2014-2015.

السنوات / التعيين	2013	2014	2015

[1] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير – تحليل مالي–**، مرجع أعلاه، ص53.

[2] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير– تحليل مالي–**، مرجع سبق ذكره، ص54.

[3] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير– تحليل مالي–**، مرجع أعلاه، ص55.

نسبة السيولة العامة= الأصول المتداولة / الديون قصيرة الأجل	0,87	0,87	1,09
نسبة السيولة المختصرة= القيم القابلة للتحقق+القيم الجاهزة / الخصوم المتداولة	0,34	0,34	0,66
نسبة السيولة الجاهزة = القيم الجاهزة / الخصوم المتداولة	0,33	0,33	0,65

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال الجدول نلاحظ أن:

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

إلا أننا نلاحظ أنه في السنتين 2013 و 2014 هذه النسبة أصغر من 1، مما يدل على أن هذه الشركة غير قادرة على تغطية الديون القصيرة بالأصول المتداولة، لذا عليها أن تراجع هيكلها المالي إما بزيادة الديون الطويلة أو رأس مالها الخاص من جهة، أو أن تخفض ديونها القصيرة وزيادة أصولها المتداولة من جهة أخرى، كما نلاحظ أن هذه النسبة في سنة 2015 تعادل 1,09 مما يدل على أن الأصول المتداولة قادرة على تغطية الديون قصيرة الأجل.

- **نسبة السيولة المختصرة:** تكون هذه النسبة في أحسن وضعية عندما تكون محصورة بين 0,3 و 0,5.[2]

نلاحظ أن هذه النسبة محصورة بين 0,3 و 0,5 خلال السنتين 2013 و 2014، مما يدل على أن هناك استغلال جيد للخزينة، لكن في سنة 2015 هذه النسبة أكبر من 0,5.

- **نسبة السيولة الجاهزة:** تكون هذه النسبة أقل من العدد 1، مما يدل على أن الديون قصيرة الآجل مدة استحقاقها تزيد عن الأسبوع أو الشهر مما يتيح للمؤسسة عدم ترك أموال سائلة بدون استعمالها في أصول أخرى لتحقق مردودية من ورائها.[3]

نلاحظ أن هذه النسبة تقل عن العدد 1.

من خلال النسب السابقة للسيولة لشركة سونلغاز نستنتج أن هذه الشركة تتمتع بحسن تسيير للخزينة من خلال استثمار الأموال السائلة لتحقق مردودية من خلالها إلى حين وصول آجال استحقاقها.

المطلب الثاني: حساب مؤشرات التوازن المالي للسنوات الثلاث.

تضم مؤشرات التوازن المالي كما ذكر سابقاً كل من رأس مال العامل واحتياج رأس مال العامل بالإضافة إلى الخزينة كما يلي:

1- رأس مال العامل: يعتبر مؤشر مهم لمعرفة إذا كانت المؤسسة تحقق توازن مالي في المدى الطويل أم لا، والجدول والشكل التاليين يوضحان وضعية هذا المؤشر في شركة سونلغاز خلال سنوات الثلاث:

الجدول (12): يوضح تغيرات رأس مال العامل للسنوات الثلاث.

وحدة القياس كيلو دينار جزائري.

[1] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير – تحليل مالي–**، مرجع سبق ذكره، ص56.

[2] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير – تحليل مالي–**، مرجع أعلاه، ص56.

[3] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير – تحليل مالي–**، مرجع أعلاه، ص57.

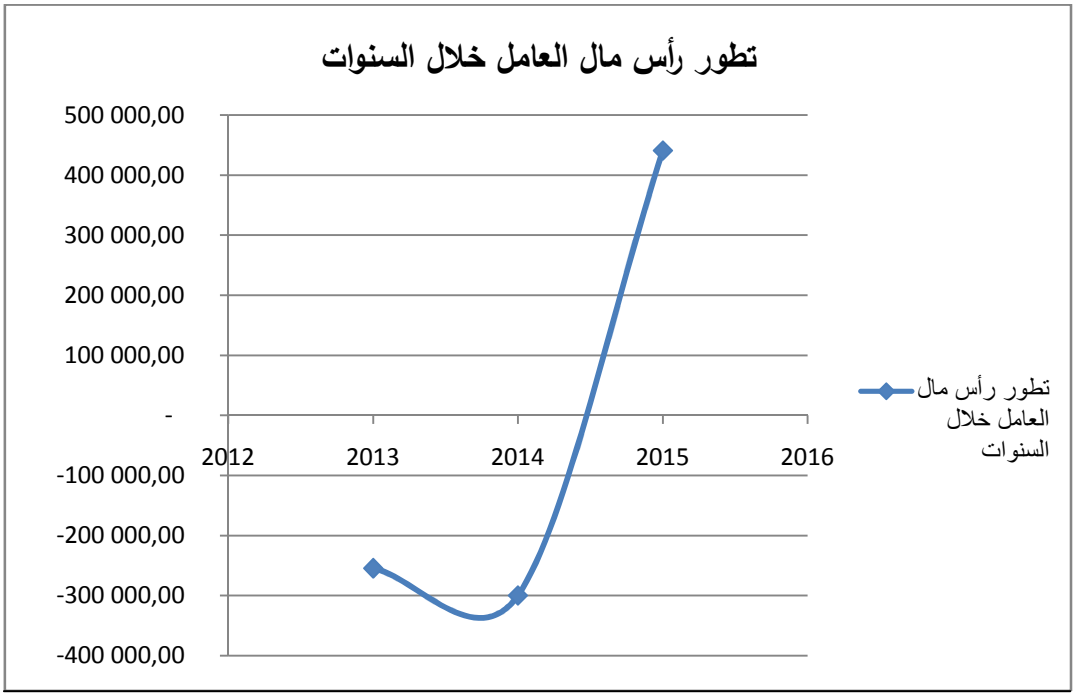
السنوات / المؤشرات	2013	2014	2015
الأموال الدائمة	18 853 618,00	22 180 727,00	21 456 905,00
الأصول الثابتة	19 108 536,00	22 480 631,00	21 015 722,00
رأس مال العامل	-254 918,00	-299 904,00	441 183,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال الجدول نلاحظ أن رأس مال العامل خلال السنتين 2013 و2014 سالب، وهذا يعني أن الأموال الدائمة لم تغطي الأصول الثابتة أي أن المؤسسة لم تحقق توازن مالي خلال السنتين، لكن في سنة 2015 نلاحظ أن رأس مال العامل موجب مما يدل على أن الأموال الدائمة قادرة على تغطية الأصول الثابتة، حيث يمكن توضيح تطور رأس مال العامل خلال السنوات الثلاث من خلال الشكل التالي:

الشكل (03): يوضح تطور رأس مال العامل خلال السنوات الثلاث.

وحدة القياس كيلو دينار جزائري.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج.

من خلال الشكل نلاحظ أن رأس مال العامل تراجع سنة 2014، لكن تحسن سنة 2015، وبالتالي أحسن وضعية لرأس مال العامل حققت في سنة 2015.

2– الاحتياج لرأس مال العامل: ينشأ الاحتياج لرأس مال العامل من عدم قدرت المؤسسة على التوفيق بين دورة الاستغلال والديون قصيرة الأجل، فينشأ خلل في تغطية الأموال المتداولة، يمكن حسابه من خلال الجدول التالي:

الجدول(13): يوضح تغيرات الاحتياج لرأس مال العامل للسنوات الثلاث.

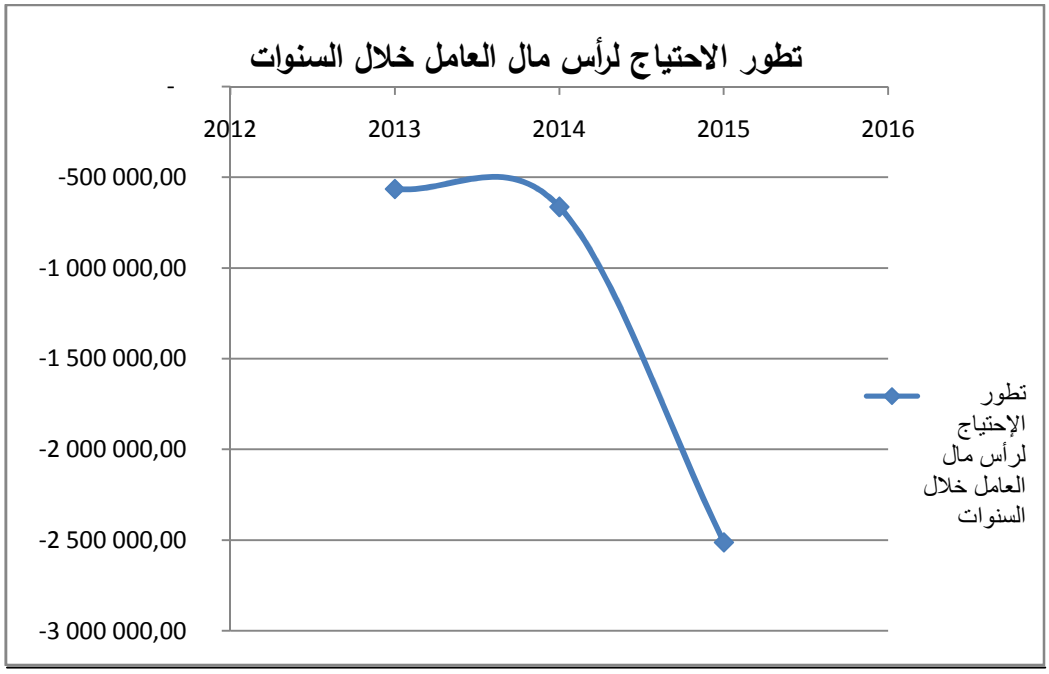
السنوات / المعطيات	2013	2014	2015
مجموع الأصول المتداولة	1 824 263,00	2 146 191,00	5 310 840,00
القيم الجاهزة	(692 338,00)	(814 515,00)	(3 195 366,00)
مجموع الديون قصيرة الأجل	(2 079 180,00)	(2 446 095,00)	(4 869 659,00)
سلفيات مصرفية	382 819,00	450 375,00	242 168,00
الاحتياج لرأس مال العامل	-564 436,00	-664 044,00	-2 512 017,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

من خلال الجدول نلاحظ أن الاحتياج لرأس مال العامل سالب في الثلاث السنوات، مما يدل على أن المؤسسة تمكنت من تغطية احتياجات دورة الاستغلال بواسطة موارد الدورة العادية، ولم تعتمد على وسائل وموارد مالية أخرى، وهذا نتيجة للانخفاض في الاستخدامات الثابتة في المؤسسة عن الموارد الدائمة، فمن خلال الشكل التالي يمكن توضيح تطور الاحتياج لرأس مال العامل خلال السنوات الثلاث:

الشكل (04): يوضح تطور الاحتياج لرأس مال العامل خلال السنوات الثلاث.

وحدة القياس كيلو دينار جزائري.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج.

من خلال الشكل نلاحظ أن أحسن وضعية للاحتياج حققت سنة 2015.

3- الخزينة: تعبر الخزينة عن القيمة السائلة التي تبقى فعلاً تحت تصرف المؤسسة بعد طرح احتياج رأس مال العامل من رأس مال العامل، والجدول التالي يوضح وضعية الخزينة خلال السنوات الثلاث:

الجدول (14): يوضح تغيرات الخزينة للسنوات الثلاث.

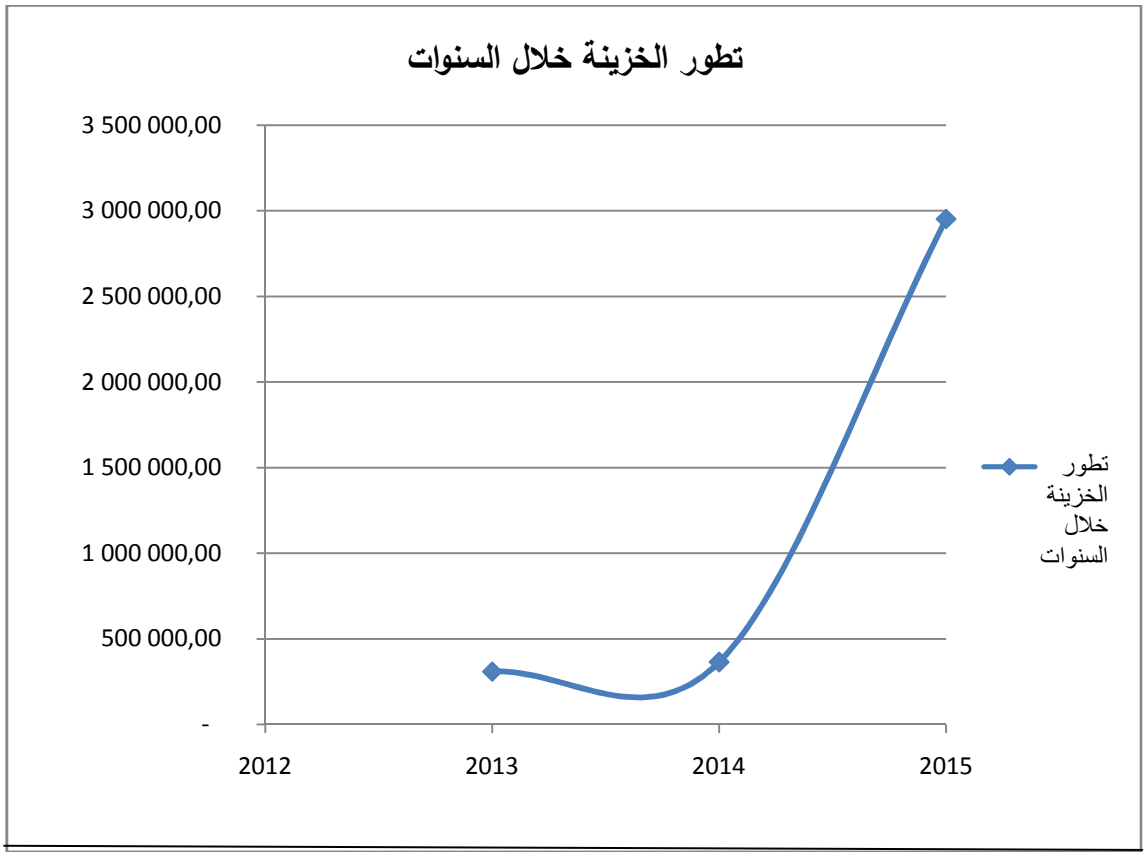
السنوات / العمليات	2013	2014	2015
رأس مال العامل	-254 918,00	-299 904,00	441 183,00
الاحتياج لرأس مال العامل	-564 436,00	-664 044,00	-2 512 017,00
الخزينة	309 518,00	364 140,00	2 953 200,00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

نلاحظ من خلال الجدول أن الخزينة موجبة خلال الثلاث سنوات، مما يدل على أن المؤسسة تغطي كامل احتياجاتها وهي في غنى عن اللجوء إلى القروض، والشكل التالي يوضح تطور الخزينة خلال السنوات التالية:

الشكل (05): يوضح تطور الخزينة خلال السنوات الثلاث.

وحدة القياس كيلو دينار جزائري.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على النتائج.

نلاحظ من خلال الشكل أن الخزينة ترتفع من سنة إلى أخرى، وهذا يدل على أن هناك أموال مجمدة في المؤسسة يجب إستثمارها في مشاريع أو إستثمارات تستفيد منها المؤسسة، حيث نلاحظ أن قيمة الخزينة في سنة 2015 أكبر من السنوات الأخرى.

خلاصة الفصل:

تعتبر الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز من أهم المؤسسات التي تمول قطاع الطاقة بكل ما يحتاجه من كهرباء وغاز، فوجود التدقيق الداخلي بها يعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة، فمن خلال تحليل ميزانيات الشركة للسنوات 2013–2014–2015 أظهرت النتائج أن المؤسسة تتمتع بوضعية مالية مقبولة إلى حد ما، وكذلك من خلال تقييم الأداء المالي للشركة أظهرت النتائج مؤشرات مرغوب بها تعكس الوضعية الجيدة للشركة من الناحية المالية، فما على المؤسسة إلا متابعة هذه النتائج ودعمها وهذا يمكن أن يتم من خلال التدقيق الداخلي.

خاتمة

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مهمة داخل المؤسسة تلعب دروراً مهمة وبارزاً فهي توفر لها أكبر درجة حماية لممتلكاتها باعتبار أن المؤسسة تسعى للحفاظ عليها، كما يهتم التدقيق الداخلي كذلك بتحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة وذلك من خلال مجموعة الخدمات التي يقدمها للمؤسسة فهو يكشف عن المواطن والحالات التي يتطلب تحسينها وتطويرها من خلال فحصه للقوائم والنسب المالية، وتقديم توصيات لمعالجتها من خلال تقريره الذي يبين فيه وضعية المركز المالي للمؤسسة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية نوردها حسب الأتي:

أولا: نتائج الدراسة النظرية.

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن إجمالها فيما يلي:

- التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يقوم به شخص من داخل المؤسسة من أجل إبداء الرأي حول صحة وسلامة الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى فعالية الأنظمة والإجراءات القائمة في المؤسسة، تكمن أهميته في مجموعة الخدمات التي يقدمها للمؤسسة.
- يقصد بالأداء المالي تحقيق الأهداف ذات الطابع المالي في المؤسسة والتي تمكن من تحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل والتصدي للمخاطر والصعوبات المالية، تتمثل مؤشراته في مجموعة النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي.
- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أحد الأسس التي يتم الاعتماد عليها لتقييم الأداء المالي، فمن خلال المحور المالي تبين الأهداف المالية التي سطرتها المؤسسة بغية تحقيقها.
- يساهم التحليل المالي الذي يقوم به المدقق في تحسين مؤشرات الأداء المالي من خلال تحديد مجالات التي يحدث فيها اختلاف وقياس درجة التغير في مؤشرات الأداء المالي.
- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي في المؤسسة من خلال منع وتقليل حدوث الأخطاء وتقديم نصائح للعاملين والإدارة والحد من الإسراف والضياع مما يزيد من ربحية ومردودية المؤسسة وبالتالي تحسين مؤشرات الأداء المالي.

ثانيا: نتائج الدراسة التطبيقية.

تم إسقاط هذه الدراسة ميدانيا على الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز فمن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- تمتلك شركة سونلغاز مصلحة للتدقيق الداخلي لها فروع في مختلف المديريات التابعة للشركة، حيث تتابع مصلحة التدقيق على مستوى كل مديرية عمل الوحدات التابعة لها.
- يتميز التدقيق الداخلي في شركة سونلغاز بالحداثة والتطور فهو مواكب للتطورات والمستجدات في مجال الإعلام الآلي والشبكات وهذا من خلال استخدام برنامج HISSAB.

- يساهم التدقيق الداخلي في شركة سونلغاز في حماية ممتلكاتها من خلال التدقيق الآني والآلي الذي يقوم به المدقق الداخلي، الأمر الذي جعل المسؤولين عن صرف الممتلكات يتتبعون كافة الإجراءات المتعلقة بإدخال أو إخراج أو استعمال هذه الممتلكات لتجنب أي خلل يؤدي بهم إلى المسألة حولها.
- يساعد التحليل الأفقي الذي يقوم به المدقق الداخلي في شركة سونلغاز في معرفة مدى تطبيق سياسات الإدارة الهادفة للتوسع وتجديد الاستثمارات على مدى معين، من خلال تحديد نسبة التغير في كل حساب من سنة إلى أخرى.
- من خلال حساب نسب التمويل والسيولة يظهر أن شركة سونلغاز تتمتع بوضعية مالية جيدة تمكنها من تحقيق كافة الأهداف التي ترغب في تحقيقها.
- من خلال حساب مؤشرات التوازن المالي لشركة سونلغاز يظهر أن هذه الشركة متوازنة مالياً وتمتلك موارد مالية جد معتبرة.

توصيات الدراسة:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة اعتماد فرع لمصلحة التدقيق الداخلي على مستوى كل وحدة تابعة لكل مديرية لشركة سونلغاز لتسهيل وتيسير مهمة مصلحة التدقيق الداخلي، وللقضاء على كافة الصعوبات والعراقيل نتيجة تعدد الوحدات التابعة للشركة.
- بالرغم من أن التدقيق الداخلي في شركة سونلغاز مواكب للمستجدات في مجال الإعلام والشبكات، فبرنامج HISSAB الذي يتم استخدامه في عملية التدقيق يعمل فقط عند توفر شبكة WEB فانقطاع هذه الشبكة يؤدي إلى توقف العمل، فعلى المؤسسة البحث في إمكانية تطوير أو تعديل هذا البرنامج ليتلائم مع الظروف المفاجأة نتيجة انقطاع شبكة WEB لضمان سير العمل وعدم عرقلته أو إيجاد بديل لضمان سير العمل في حالة توقف البرنامج عن العمل.
- على شركة سونلغاز زيادة الاهتمام بتقييم أدائها المالي على الرغم من أنها مؤسسة عمومية مدعمة من طرف الدولة ولا تسعى إلى تحقيق الربح بالدرجة الأولى وإنما تسعى إلى تحقيق أهداف إجتماعية متمثلة في سد احتياجات الأفراد والقطاعات المتعلقة بالطاقة الكهربائية بغض النظر عن النتيجة المحققة، فتقييم الأداء المالي يوفر لها العديد من المعلومات يمكن الاستعانة بها في اتخاذ القرارات ذات الحساسية في المؤسسة.

أفاق الدراسة:

يعتبر موضوع دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة موضع حساس وذو أهمية في المؤسسة، وبالتالي لا يمكن حصر هذا الموضوع في دراسة واحدة فقط بل يحتاج إلى دراسات أخرى تتطرق إلى مختلف الجوانب التي لم تتطرق إليها هذه الدراسة أو يمكن دراسته باستخدام أدوات أخرى

مثل استخدام أداة الاستبيان لتوضيح هذا الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي لمجموعة من المؤسسات.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

1- بالعربية

أولا: الكتب

1- إدريس وائل محمد صبحي، الغالي طاهر محسن منصور، **سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن**، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.

2- الأنصاري أسامة عبد الخالق، الإدارة المالية، مصر.

3- بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

4- البيومي محمود محمد عبد السلام، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، منشأة المعارف، مصر، 2003.

5- جربوع يونس محمود، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

6- جمعة أحمد حلمي، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد- الداخلي- الحكومي- الإداري الخاص- البيئي- المنشآت الصغيرة**-، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

7- جمعة أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

8- جمعة أحمد حلمي، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

9- حجازي وجدي حامد، **أصول المراجعة الداخلية- مدخل علمي تطبيقي**-، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.

10- حمادة طارق عبد العال، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

11- خضر مصطفى عيسى، **المراجعة - المفاهيم والمعايير والإجراءات**-، الطبعة الثانية، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.

12- خنفر مؤيد راضي، المطارنة غسان فلاح، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2011.

13- دحدوح حسين احمد، القاضي حسين يوسف، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

14- الدهراوى كمال الدين، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، الدار الجامعية، مصر، 2001.

15- سرايا محمد السيد، **أصول المراجعة والتدقيق الشامل- الإطار النظري- المعايير والقواعد-مشاكل تطبيق العمل** -، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008.

16- السوافري فتحي رزق، محمد أحمد عبد المالك، **دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.

17- الشواربي عبد الحميد محمد، الشواربي محمد عبد الحميد، **إدارة المخاطر الائتمانية**، منشاة المعارف، مصر.

18- شيخه خميسي، **التسيير المالي للمؤسسة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

19- الصبان محمد سمير، **نظرية المراجعة وأليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2000-2001.

20- الصحن عبد الفتاح محمد، كامل سمير، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001.

21- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية**- ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

22- عباده إبراهيم عبد الحليم، **مؤشرات الأداء في البنوك الإسلامية**، دار النقاش للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

23- عبد الخالق محمد، **الإدارة المالية والمصرفية**، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

24- عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعلمية**-، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 2000.

25- عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.

26- عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

27- عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية**-، دار وائل للنشر، الأردن، 1999.

28- عدون ناصر دادي، الواحد عبد الله قويدر، **مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الإقتصادية**، دار المحمدية العامة، الجزائر.

29- عدون ناصر دادي، **تقنيات مراقبة التسيير- تحليل مالي**-، الجزء الأول، الجزائر، 1990.

30- عدون ناصر دادي، **تقنيات مراقبة التسيير- تحليل مالي**-، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.

31- عشماوي إبراهيم علي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، طوخي مطر، الأردن.

32- عقل مفلح محمد، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

33- فضاله أبو الفتوح علي، **المراجعة العامة**، الطبعة الثانية، دار الكتاب العلمية للنشر والتوزيع، مصر، 1995.

34- الكرفي مجيد، **تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

35- لسلوس مبارك، **التسيير المالي- تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة-**، الطبعة الثانية، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر.

36- لطفي أمين السيد أحمد، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

37- لطفي أمين السيد أحمد، **التحليل المالي لأغراض التقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

38- لطفي أمين السيد أحمد، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

39- محمد منير شاكر وآخرون، **التحليل المالي مدخل صناعة القرار**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

40- المطارنة غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009.

41- الملكاوي إبراهيم الخلوي، **إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

42- الناغي محمد السيد، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1996.

43- نجار عبد العزيز، **أساسيات الإدارة المالية**، المكتب العربي الحديث، مصر، 2007.

44- نعيم نمر داوود، **التحليل المالي دراسة نظرية تطبيقية**، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن،،2012.

45- هندي منير إبراهيم، **الإدارة المالية- مدخل تحليلي معاصر-**، المكتب العربي الحديث، الطبعة السادسة، مصر، 2006.

46- يونس زين، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية**، مطبعة سخري، الجزائر، 2010-2011.

ثانيا:المذكرات والرسائل الجامعية

47- بلاسكة صالح، **قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة بعض المؤسسات-**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012.

48- سعادة شدري معمر، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية-دراسة حالة سونلغاز-**، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر،2009/2009.

49- عبد الغني دادن، **قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية نحوى إرساء نموذج لإنذار المبكر بإستعمال المحاكات المالية – حالة بورصتي الجزائر وباريس-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراء في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006.

50- مشعل جهز المطيري، **تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010-2011.

ثالثا: المجلات

51- الداوي الشيخ، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد7، 2010/2009.

52- زهير غراية، لقمان معزوز، **أزمة الديون بمنطقة الاورو2010 جذورها وتداعياتها واليات إدارتها**، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد2، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2011.

رابعا: مصادر أخرى

53- الوثائق المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

54- المقابلات الشفوية مع بعض إطارات وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار.

2- بالأجنبية

55- A.hamini, **l'audit comptable et financier**, Berti editions, Alger, 2001.

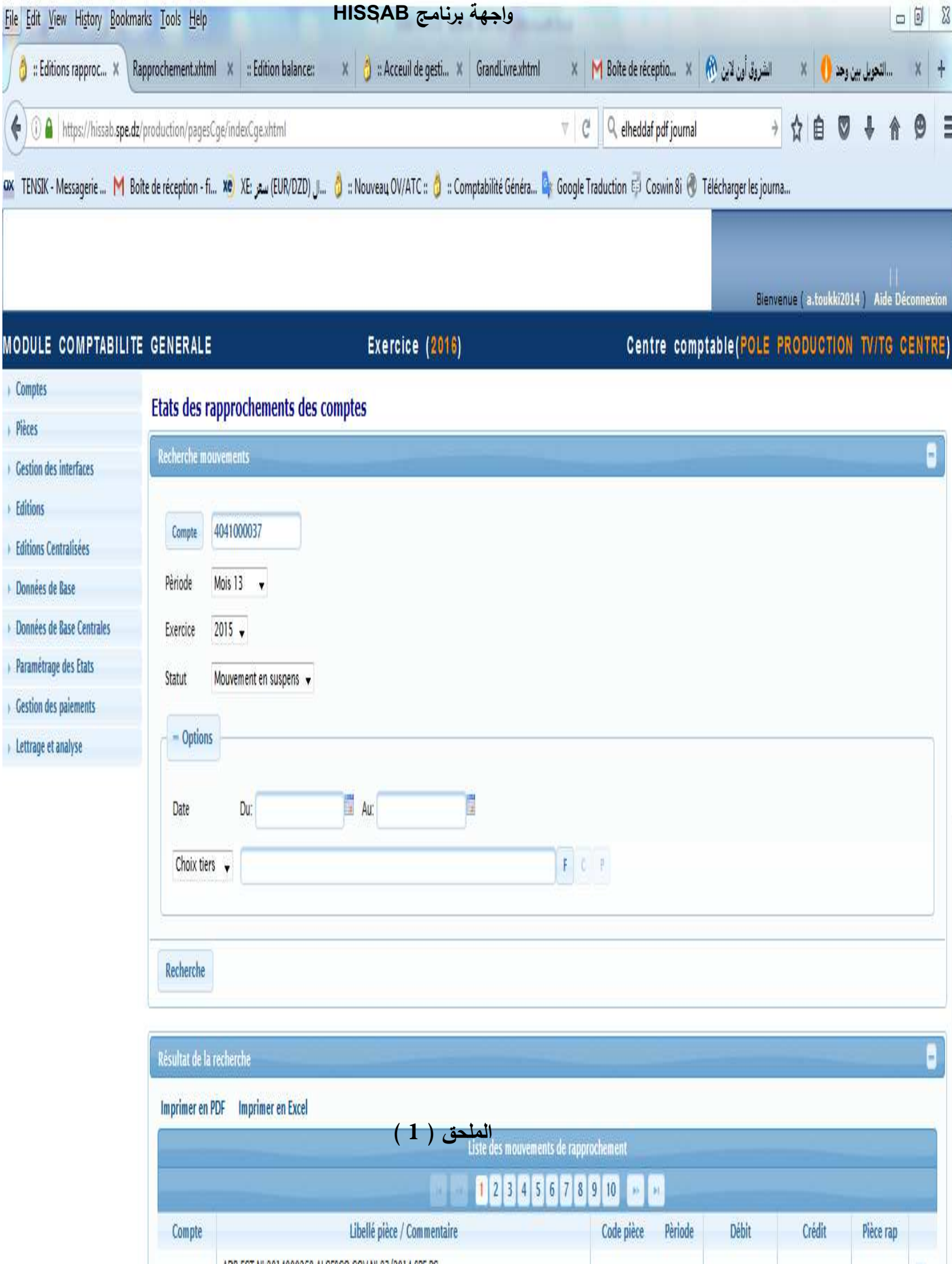
56- Béatrice et Francis grand Guillot**, la comptabilité générale**, Eldar el thmania edition distribution, 2007 .

57- Réda Khalassi, **les applications de l'audit interne**, editions Houma, Alger, 2010.

58- Réda Khelassi, **l'audit interne**, $3^{éme}$ edition, editions houma, Alger, 2010.

الملاحق

واجهة برنامج HISSAB



الملحق (1)

SOCIETE: **SPE - Société Algérienne de Production de l'Electricité**

MOUVEMENTS EN SUSPENS ARRETE A : Mois 13 / 2015

ETAT D'ANALYSE DU COMPTE : 4041000037 - RETENUE DE GARANTIE HORS FILIALES(ADRAR TG)

PERIODE	N°PIECE	LIBELLE	REFERENCE	DEBIT	CREDIT	OBSERVATIONS
		Solde a nouveau		0,00	0,00	
						TIERS : 5 - ALGESCO
04/2015	ACH/0001951	ADR:FCT N° 2014000269 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	F N° 2014000269 CV N° 03/14_28/12/2014	0,00	50 851,27	
04/2015	ACH/0001953	ADR:FCT N° 2014000273 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	F N° 2014000273 CV N° 03/14_28/12/2014	0,00	45 766,14	
04/2015	ACH/0001956	ADR:FCT N° 2014000272 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	F N° 2014000272 CV N° 03/14_28/12/2014	0,00	35 595,89	
04/2015	ACH/0001958	ADR:FCT N° 2014000270 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	F N° 2014000270 CV N° 03/14_28/12/2014	0,00	198 140,62	
04/2015	ACH/0001960	ADR:FCT N° 2014000271 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	F N° 2014000271 CV N° 03/14_28/12/2014	0,00	45 766,14	
04/2015	ACH/0001961	ADR:FCT N° 2014000268 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	F N° 2014000268 CV N° 03/14_28/12/2014	0,00	45 766,14	
06/2015	ACH/0002921	ADR:FCT N°2015000044 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000044_30/03/2015	0,00	639 449,79	
06/2015	ACH/0002924	ADR:FCT N°2015000041 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000041_30/03/2015	0,00	639 449,79	
06/2015	ACH/0002927	ADR:FCT N°2015000042 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000042_30/03/2015	0,00	319 724,89	
06/2015	ACH/0002929	ADR:FCT N°2015000028 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000028_22/03/2015	0,00	36 395,86	
06/2015	ACH/0002932	ADR:FCT N°2015000045 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000045_30/03/2015	0,00	639 449,79	
06/2015	ACH/0002933	ADR:FCT N°2015000046 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000046_30/03/2015	0,00	639 449,79	
06/2015	ACH/0002934	ADR: FCT N° 2015000030 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	FCT N° 2015000030_22/05/2015	0,00	22 058,10	
06/2015	ACH/0002936	ADR: FCT N° 2015000031 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	FCT N° 2015000031_22/05/2015	0,00	36 395,86	
06/2015	ACH/0002937	ADR: FCT N° 2015000032 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	FCT N° 2015000032_22/05/2015	0,00	36 395,86	
06/2015	ACH/0002939	ADR:FCT N°2015000029 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000029_15/04/2015	0,00	36 395,86	
06/2015	ACH/0002940	ADR:FCT N°2015000035 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000035_22/03/2015	0,00	45 770,55	
06/2015	ACH/0002941	ADR: FCT N° 2015000033 ALGESCO COV N° 03/2014-SPE-PC	FCT N° 2015000033_22/03/2015	0,00	36 395,86	
07/2015	ACH/0003679	ADR:FCT N°2015000074 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000074_11/06/2015	0,00	113 244,14	
07/2015	ACH/0003680	ADR:FCT N°2015000075 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000075_11/06/2015	0,00	36 395,86	
07/2015	ACH/0003681	ADR:FCT N°2015000076 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015000076ADR:FCT N°2015000076_11/06/2015	0,00	32 756,28	

07/2015	ACH/0003687	ADR:FCT N°2015400216 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015400216_11/06/2015	0,00	113 244,14	
07/2015	ACH/0003688	ADR:FCT N°2015400217 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015400217_11/06/2015	0,00	59 556,87	
08/2015	ACH/0003689	ADR:FCT N°2015400218 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015400218_11/06/2015	0,00	59 556,87	
08/2015	ACH/0003690	ADR:FCT N°2015400219 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015400219_11/06/2015	0,00	59 556,87	
08/2015	ACH/0003691	ADR:FCT N°2015400220 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015400220_11/06/2015	0,00	13 234,86	
08/2015	ACH/0003692	ADR:FCT N°2015400221 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015400221_11/06/2015	0,00	13 234,86	
08/2015	ACH/0003693	ADR:FCT N°2015400222 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015400222_11/06/2015	0,00	36 395,86	
08/2015	ACH/0003694	ADR:FCT N°2015400223 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	ADR:FCT N°2015400223_11/06/2015	0,00	22 058,10	
12/2015	ACH/0005855	ADR:FCT N°2015400345 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	FCT N°2015400345 COV N°03/2014_29/09/2015	0,00	575 504,81	
12/2015	ACH/0005857	ADR:FCT N°2015400348 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO SPA	FCT N°2015400348 COV N°03/2014_29/09/2015	0,00	30 510,76	
12/2015	ACH/0005858	ADR:FCT N° 2015400349 COV N°03/2014 BC N° 26/2015 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO SPA	BC N° 26/2015_30/09/2015	0,00	843 710,39	
12/2015	ACH/0005861	ADR:FCT N° 2015400350 COV N°03/2014 BC N° 20/2015 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO SPA	BC N° 20/2015_29/09/2015	0,00	639 449,79	
12/2015	ACH/0005863	ADR:FCT N° 2015400351 COV N°03/2014 BC N° 21/2015 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO SPA	BC N° 21/2015_29/09/2015	0,00	639 449,79	
12/2015	ACH/0005868	ADR:FCT N° 2015400353 COV N°03/2014 BC N° 18/2015 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO SPA	BC N° 18/2015_29/09/2015	0,00	50 851,27	
12/2015	ACH/0005873	ADR:FCT N°2015400354 COV N°03/2014 BC N° 30/2015 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO SPA	BC N° 30/2015_29/09/2015	0,00	818 622,61	
12/2015	ACH/0005874	ADR: FCT N° 2015000102 COV N°03/2014 BC N° 16/2015 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO SPA	BC N° 16/2015_29/09/2015	0,00	274 055,16	
12/2015	ACH/0006286	ADR:FCT N°2015000043 COV N°03/2014 MAINTENANCE ET REPARATION ALGESCO	FCT N°2015000043_30/03/2015	0,00	639 449,79	
13/2015	ACH/0007247	ADR:FCT N°2015000047 COV N°03/14 PRESETATION REPARATION ET MAINTENANCE ALGESCO	FCT N°2015000047 COV N°03/14_15/04/2015	0,00	19 852,29	
13/2015	ACH/0007249	ADR:FCT N°2015000048 COV N°03/14 PRESETATION REPARATION ET MAINTENANCE ALGESCO	FCT N°2015000048 COV N°03/14_15/04/2015	0,00	19 852,29	
13/2015	ACH/0007251	ADR:FCT N°2015000049 COV N°03/14 PRESETATION REPARATION ET MAINTENANCE ALGESCO	FCT N°2015000049 COV N°03/14 _15/04/2015	0,00	15 440,67	
13/2015	ACH/0007252	ADR:FCT N°2015000050 COV N°03/14 PRESETATION REPARATION ET MAINTENANCE ALGESCO	:FCT N°2015000050 COV N°03/14_15/04/2015	0,00	18 197,93	

الملحق (02)

13/2015	ACH/0007255	ADR:FCT N°2015000051 COV N°03/14 PRESETATION REPARATION ET MAINTENANCE ALGESCO	FCT N°2015000051 COV N°03/14 _31/12/2015	0,00	19 852,29	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	8 713 252,72	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	8 713 252,72	
						TIERS : 34 - EURL ELICOR
05/2015	ACH/0002584	ADR: FCT N° 26/2015 ACQUISITION DE SERVOVALVES SARL ELICOR	COMM N° 10/2014/SPE/PC/ADR_11/03/2015	0,00	138 624,00	
05/2015	ACH/0002879	ADR: FCT N° 11/2015 COMM N° 05/2014 REMPLACEMENT DES INTERFACE SPEED TRONIC ELICOR	COMM N° 05/2014_18/02/2015	0,00	303 593,40	
10/2015	ACH/0005025	ADR: FCT N° 98/2015 COMM N° 08/2015/SPE/PC/ADRAR EURL ELICOR	FCT N° 98/2015 ELICOR_12/10/2015	0,00	52 196,80	
12/2015	ACH/0006524	ADR: FCT N° 113/15 COMM N° 09/15 ACQUISITION DE PIECE DE SECURITE GAZ SARL ELICOR	COMM N° 09/15_17/11/2015	0,00	625 842,90	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	1 120 257,10	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	1 120 257,10	
						TIERS : 87 – SADIMET
02/2015	ACH/0000505	ADR: FCT N°241076 COM N°06/2014 AQCUSITION APPARIEL DIAGNOSTIC SADIMET	FCT N°241076 COM N°06/2014_06/11/2014	0,00	328 410,35	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	328 410,35	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	328 410,35	
						TIERS : 94 - SARL SIMAF
12/2015	OD /0003718	0002037/ACH/2014__94-UT:FN°2014/00252 F EMULSEUR SYNTHETIQUE COMMANDE 118/2013 SIMAF_UT:FN°2014/0025	0002037/ACH/2014_19/01/2016	0,00	215 308,00	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	215 308,00	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	215 308,00	
						TIERS : 99 - SOGEP
12/2015	OD /0003717	0002856/ACH/2014__99-ADR:FN°5275/NB/SL/2014 SOGEP COV 23/2011 TRAVAUX DES PAINTEUR	0002856/ACH/2014_19/01/2016	0,00	168 563,90	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	168 563,90	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	168 563,90	
						TIERS : 1119 - SARL ESCLA
09/2015	ACH/0004440	ADR: FCT N° 499/2015 COMM N° 05/2015/SPE/PC/ADR EQUIPEMENTS SCIENTIFIQUES SARL ESCLAB	COMM N° 05/2015/SPE/PC/ADR_06/09/2015	0,00	326 344,85	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	326 344,85	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	326 344,85	
						TIERS : 2073 - BATIMETAL CHARPENTE CENTRE
13/2015	ACH/0007615	ADR:REPSN°4962 DU FCT ARECV N°0117/2015 BATIM CHARP CENTRE COUNSTR DE DEUX RESERVOI FUE 2*2700 M3	ADR:REPSN°4962 DU FCT ARECV N°0117/2015 BATIM CHARP CENTRE COUNSTR DE DEUX RESERVOI FUE 2*2700 M3_31/12/2015	0,00	1 671 070,90	

13/2015	ACH/0007615	ADR:REPSN°4962 DU FCT ARECV N°0117/2015 BATIM CHARP CENTRE COUNSTR DE DEUX RESERVOI FUE 2*2700 M3	ADR:REPSN°4962 DU FCT ARECV N°0117/2015 BATIM CHARP CENTRE COUNSTR DE DEUX RESERVOI FUE 2*2700 M3_31/12/2015	0,00	1 671 070,90	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	3 342 141,80	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	3 342 141,80	
TIERS : 2330 - SARL MEREM						
12/2015	OD /0003702	0018164/ACH/2013__2330-UT:FN°050/2013 INSPECTION RELEUR TRANSFO DES FUITES D'HUILES CNV N°21/2011 ME	0018164/ACH/2013_18/01/2016	0,00	91 675,00	
12/2015	OD /0003703	0018170/ACH/2013__2330-UT:FN°051/2013 INSPECTION RELEUR TRANSFO DES FUITES D'HUILES CNV N°21/2011 ME	0018170/ACH/2013_18/01/2016	0,00	91 675,00	
12/2015	OD /0003704	0018175/ACH/2013__2330-UT:FN°053/2013 INSPECTION RELEUR TRANSFO DES FUITES D'HUILES CNV N°21/2011 ME	0018175/ACH/2013_18/01/2016	0,00	97 375,00	
12/2015	OD /0003727	0018161/ACH/2013__2330-UT:FN°043/2013 INSPECTION RELEUR TRANSFO DES FUITES D'HUILES CNV N°21/2011 ME	0018161/ACH/2013_19/01/2016	0,00	382 375,00	
12/2015	OD /0003728	0002545/ACH/2013__2330-UT:FN°006/2013 MEREM TRAITEM DES HUILES_UT:FN°006/2013 MEREM CVN°21/2011/SPE	0002545/ACH/2013_19/01/2016	0,00	362 900,00	
12/2015	OD /0003729	0018174/ACH/2013__2330-UT:FN°052/2013 INSPECTION RELEUR TRANSFO DES FUITES D'HUILES CNV N°21/2011 ME	0018174/ACH/2013_19/01/2016	0,00	382 375,00	
13/2015	OD /0005078	UT:REG PN°0004311/OD/2015-:REG PN°0018871/ACH/2013-FN°068/2013 SARL MEREM - CVN°21/2011	UT:REG PN°0004311/OD/2015_31/12/2015	0,00	97 375,00	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	1 505 750,00	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	1 505 750,00	
TIERS : 2350 - MESLIM MAT						
12/2015	OD /0003376	0001886/ACH/2014__2350-ADR:FCT N°00035 COV N°117/2013 VERIFICATION ET MRECHARGE DES BOUTAILE EXTINCT	0001886/ACH/2014_17/01/2016	0,00	3 461,80	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	3 461,80	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	3 461,80	
TIERS :						
12/2015	OD /0003695	0006824/ACH/2014__2889-ADR: FCT N° 115/14 COV N° 04/14SPE/PC/ADR BERRAH ABDELHAEID NETTOYAGE GENERAL	0006824/ACH/2014_18/01/2016	0,00	42 512,50	
12/2015	OD /0003697	0000981/AEI/2014__PC: 0013-12_OD _TRANSFERT SOLDE RG /SAP/ PN° 4--619/2004_0013-12	0000981/AEI/2014_18/01/2016	0,00	38 930,03	
12/2015	OD /0004463	2012 1900006079 UT:FN°10/2012 PREST TRANS ENF SCLR MOI MARS 2012	ECLATEMENT COMPTE 4041 ADR_31/12/2015	0,00	8 360,00	
			TOTAL / FOURNISSEUR	0,00	89 802,53	
			SOLDE / FOURNISSEUR	0,00	89 802,53	

TOTAL	0,00	20 147 447,75
SOLDE	0,00	20 147 447,75
SOLDE BALANCE	0,00	20 147 447,75
DIFFERENCE	0,00	-

Le Responsable

الملحق (02)

SOCIETE	Société Algérienne de Production de l'Electricité	**EXERCICE 2013**
CENTRE	POLE PRODUCTION TV/TG CENTRE	

BILAN 2013

ACTIF	montants	PASSIF	montants
ACTIF NON COURANT		**CAPITAUX PROPRES**	-
Installations techniques, matériel et outillage	8 281 113,00	Capital non appelé	-
Autres immobilisations corporelles	-	Primes et réserves (Réserves consolidées)	-
Immobilisations en cours	10 805 363,00	**Résultat net (Résultat net part du groupe)**	2 253 622,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	22 059,00	Autres capitaux propres - Report à nouveau	- 72,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	19 108 536,00	**compte de liaison****	15 798 760,00
ACTIF COURANT	-	**TOTAL CAPITAUX PROPRES**	18 052 310,00
Créances et emplois assimilés	-	**PASSIFS NON COURANTS**	-
Clients	15 282,00	Impôts (différés et provisionnés)	-
Stocks et encours	526 806,00	Provisions et produits comptabilisés d'avance	801 308,00
Créances sur sociétés du groupe et associés	-	**TOTAL PASSIFS NON COURANTS**	18 853 618,00
Autres débiteurs	472 757,00	**PASSIFS COURANTS**	-
Impôts	117 079,00	Fournisseurs et comptes rattachés	1 576 373,00
Autres actifs courants	-	Impôts	2 780,00
Disponibilités et assimilés	-	Dettes sur sociétés du Groupe et associés	-
Placements et autres actifs financiers courants	-	Autres dettes	117 206,00
Trésorerie	692 338,00	Trésorerie passive	382 819,00
TOTAL ACTIF COURANT	1 824 263,00	**TOTAL PASSIFS COURANTS**	2 079 180,00
TOTAL GENERAL ACTIF	20 932 799,00	**TOTAL GENERAL PASSIF**	20 932 799,00

الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء
Société Algérienne de Production de l'Electricité

SOCIETE Société Algérienne de Production de l'Electricité **EXERCICE 2014**

CENTRE POLE PRODUCTION TV/TG CENTRE

BILAN 2014

ACTIF	montants	PASSIF	montants
ACTIF NON COURANT		**CAPITAUX PROPRES**	
Installations techniques, matériel et outillage	9 742 487,00	Capital non appelé	-
Autres immobilisations corporelles	-	Primes et réserves (Réserves consolidées)	-
Immobilisations en cours	12 712 191,00	**Résultat net (Résultat net part du groupe)**	2 651 321,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	25 953,00	Autres capitaux propres - Report à nouveau	-85,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	22 480 631,00	**compte de liaison****	18 586 776,00
ACTIF COURANT		**TOTAL CAPITAUX PROPRES**	21 238 012,00
Créances et emplois assimilés	-	**PASSIFS NON COURANTS**	
Clients	17 978,00	Impôts (différés et provisionnés)	-
Stocks et encours	619 771,00	Provisions et produits comptabilisés d'avance	942 715,00
Créances sur sociétés du groupe et associés	-	**TOTAL PASSIFS NON COURANTS**	22 180 727,00
Autres débiteurs	556 185,00	**PASSIFS COURANTS**	
Impôts	137 740,00	Fournisseurs et comptes rattachés	1 854 557,00
Autres actifs courants	-	Impôts	3 271,00
Disponibilités et assimilés	-	Dettes sur sociétés du Groupe et associés	-
Placements et autres actifs financiers courants	-	Autres dettes	137 890,00
Trésorerie	814 515,00	Trésorerie passive	450 375,00
TOTAL ACTIF COURANT	2 146 191,00	**TOTAL PASSIFS COURANTS**	2 446 095,00
TOTAL GENERAL ACTIF	24 626 823,00	**TOTAL GENERAL PASSIF**	24 626 823,00

الملحق (04)

SOCIETE	Société Algérienne de Production de l'Electricité	**EXERCICE 2015**
CENTRE	POLE PRODUCTION TV/TG CENTRE	

BILAN 2015

ACTIF	montants	PASSIF	Montants
ACTIF NON COURANT		**CAPITAUX PROPRES**	
Installations techniques, matériel et outillage	17 785 143,00	Capital non appelé	-
Autres immobilisations corporelles	-	Primes et réserves (Réserves consolidées)	-
Immobilisations en cours	3 180 924,00	**Résultat net (Résultat net part du groupe)**	5 817 925,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	49 655,00	Autres capitaux propres - Report à nouveau	- 275 085,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	21 015 722,00	**compte de liaison****	14 153 962,00
ACTIF COURANT	-	**TOTAL CAPITAUX PROPRES**	19 696 801,00
Clients	41 665,00	**PASSIFS NON COURANTS**	-
Stocks et encours	1 357 741,00	Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 760 103,00
Créances sur sociétés du groupe et associés	-	**TOTAL PASSIFS NON COURANTS**	21 456 905,00
Autres débiteurs	532 228,00	**PASSIFS COURANTS**	-
Impôts	183 840,00	Fournisseurs et comptes rattachés	3 992 511,00
Autres actifs courants	-	Impôts	657,00
Disponibilités et assimilés	-	Dettes sur sociétés du Groupe et associés	-
Placements et autres actifs financiers courants	-	Autres dettes	634 321,00
Trésorerie	3 195 366,00	Trésorerie passive	242 168,00
TOTAL ACTIF COURANT	5 310 842,00	**TOTAL PASSIFS COURANTS**	4 869 659,00
TOTAL GENERAL ACTIF	26 326 565,00	**TOTAL GENERAL PASSIF**	26 326 565,00

ملخص الدراسة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة، ومن أجل ذلك تمت الإحاطة بمفاهيم حول متغيرات الدراسة في الجانب النظري، ثم إسقاط الدراسة الميدانية في الجانب التطبيقي على إحدى المؤسسات الجزائرية، المتمثلة في الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز، حيث تم إجراء هذه الدراسة بوحدة إنتاج الكهرباء بولاية أدرار.

اعتمدت الدراسة على مختلف الوثائق والميزانيات المقدمة من طرف وحدة إنتاج الكهرباء بأدرار، حيث تم تحليل هذه الميزانيات للسنوات 2013-2014-2015، بالإضافة إلى حساب مختلف النسب المالية الممكنة ومؤشرات التوازن المالي، والتي من خلالها تم عكس الوضعية المالية للمؤسسة.

من خلال نتائج الدراسة تم التوصل إلى أن الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز تتمتع بوضعية مالية مقبولة، نتيجة استعانتها بخدمات التدقيق الداخلي الذي يعنى بجميع الوحدات التابعة لها وهذا يظهر من خلال المؤشرات المقبولة التي كشفتها نتائج التحليل.

الكلمات الافتتاحية: التدقيق الداخلي، الأداء المالي، مؤشرات الأداء المالي.

Abstract:

This study tries to shed light on the role of the internal audit in improving the financial performance of the firm. For this purpose, the theoretical concepts of the study are defined. The empirical study analyzes the issue in one of the Algerian firms represented by Algerian firm of Electricity and Gaz of Adrar.

The research adopts various documents and budgets delivered by the firm in which a budget analysis has been undertaken during the years 2013-2014-2015; in addition to calculating different financial ratios and indices. The aim of the investigation is to show the financial position of the firm.

Through the results of the study, it is asserted that the firm enjoys a good financial position as a result of its Ingh collaboration with the internal audit.

Key words: internal audit, financial performance, indices of financial performance.