

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et populaire

Ministère de l'enseignement supérieur
et de la recherche scientifique
Université de Boumerdes
Faculté des sciences économiques



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

رقم SGMF71

قسم علوم التسيير

مذكرة التدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

شعبة: علوم التسيير

تخصص:

إدارة مالية

الموضوع:

دور تقارير التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي
للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة: مؤسسة أنابيب – وحدة المجنبات على
البارد-

إشراف الأستاذة:
عماروش خديجة إمان

إعداد الطلبة:
✓ ذياب نادية
✓ كماش مونية

دفعة: 2022

السنة الجامعية: 2022/2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et populaire

Ministère de l'enseignement supérieur
et de la recherche scientifique
Université de Boumerdes
Faculté des sciences économiques



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

رقم SGMF71

قسم علوم التسيير

مذكرة التدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

شعبة: علوم التسيير

تخصص:

إدارة مالية

الموضوع:

دور تقارير التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي
للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة: مؤسسة أنابيب – وحدة المجنبات على
البارد-

إشراف الأستاذة:
عماروش خديجة إيمان

إعداد الطلبة:
✓ ذياب نادية
✓ كماش مونية

دفعة: 2022

السنة الجامعية: 2022/2021



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتِ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتِ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتِ

كلمة شكر

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك
حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على أن يسر لنا هذا العمل
ولا يسعدنا بعد إتمام هذا العمل إلا أن نتوجه بجزيل الشكر
والامتنان الى الله عز وجل الذي هدانا ووفقنا لإنجاز هذا العمل
كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذة الفاضلة

"عماروش خديجة إمان"

التي كانت نعم المشرفة فلم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها فجزاها الله عنا كل
خير

ولا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر والامتنان لكل أساتذتي الذين رافقوني في
مشواري الدراسي، وكل من ساعدنا في هذا العمل وبث في أنفسنا حافزا للصبر
والمثابرة من قريب أو بعيد

تمت بحمد الله

جزاكم الله خيرا

مونية و نادية

إهداء

إلى نبع الحنان والملاك الساهر على راحتنا إلى من تعجز أن توفيقها حقها

أمي الغالية

إلى أبي رفيق دربي أدامه الله سالما لنا

إلى جدي قرة عيني سندي وأمي الثانية

إلى من شاركوني في أفراحي وأحزاني وكانوا وما زالوا عوناً لي أخواتي

الحبيبات وأخي الحبيب

شهيرة، أمال، صارة، هشام

إلى أبناء أختي حفظهم الله ورعاهم سيف الدين، مريم ويحيى

إلى صديقاتي الغاليات ومؤنساتي في مشواري

شيراز، هاجر، خديجة، حكيمة

وخاصة زميلتي في انجاز هذا العمل نادية

إلى كل الأخوال واحد بواحد وجميع الأهل وكل من قدم يد العون من قريب وبعيد

مونية

إهداء

الحمد لله الذي بعونه تتم الصالحات والصلاة والسلام على سيدنا محمد عليه أزكى
الصلاة والسلام وعلى أهله وأصحابه أجمعين

أما بعد:

أهدي ثمرة عملي هذا إلى من قال فيهما الله عز و جل " وأخفض لهما جناح الذل
من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا " الإسراء الآية 24
إلى الذي أحمل اسمه بكل فخر إلى سندي وملادي، إلى الذي رافقني بالحب والرعاية
والدعاء

أبي الغالي أطال الله في عمره

إلى التي لا يطيب النهار إلا برؤيتها ولا تحلو الأيام إلا بوجودها إلى التي حملتني
وهنا على وهن وأثرتني على نفسها

أمي الحبيبة أطال الله في عمرها

إلى من تقاسمت معها شقاء هذا العمل صديقتي مونية

إلى كل من أحبهم قلبي ولم يذكرهم قلبي

نادية

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	كلمة شكر
	الإهداء
IV - I	فهرس المحتويات
VII - VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
IX	قائمة المختصرات
XII	ملخص البحث
ب	مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
03	المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي وتعريفه
06	المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه
07	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
09	المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي

09	المطلب الأول: مبادئ التدقيق الداخلي
10	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي
13	المطلب الثالث: خدمات التدقيق الداخلي
14	المبحث الثالث: مسار عملية التدقيق الداخلي
14	المطلب الأول: مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة
16	المطلب الثاني: مرحلة التنفيذ الميداني للعملية
17	المطلب الثالث: مرحلة إعداد التقرير النهائي وتقديم النتائج ومرحلة متابعة نتائج المهمة
21	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

23	تمهيد
24	المبحث الأول: ماهية الأداء المالي
24	المطلب الأول: تعريف الأداء المالي
26	المطلب الثاني: خصائص الأداء المالي وأهميته.
27	المطلب الثالث: معايير الأداء المالي
28	المبحث الثاني: مفهوم تقييم الأداء المالي
28	المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء المالي
29	المطلب الثاني: خطوات وأدوات تقييم الأداء المالي
30	المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي

37	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
37	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار
38	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
39	المطلب الثالث: تقرير المدقق الداخلي ودوره في تعزيز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
42	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي
لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

44	تمهيد
45	المبحث الأول: تقديم مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)
45	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)
47	المطلب الثاني: أهداف وحدة المجنبات على البارد
47	المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)
51	المبحث الثاني: دور مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)
51	المطلب الأول: عرض الميزانية المختصرة وجدول حساب النتائج لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)
57	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي
59	المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية
72	المبحث الثالث: مساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

72	المطلب الأول: مراحل عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة أنابيب (وحدة المجنابات على البارد)
73	المطلب الثاني: التدقيق الداخلي لنشاط الخزينة لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنابات على البارد)
74	المطلب الثالث: دور تقرير الخزينة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنابات على البارد)
76	خلاصة الفصل
78	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول خلال الفترة (2019-2021)	52
02	الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم خلال الفترة (2019-2021)	53
03	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة خلال الفترة (2019-2021)	54
04	رأس المال العامل لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	57
05	تطور احتياج رأس المال العامل لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	58
06	تطور خزينة مؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	59
07	تطور نسبة السيولة العامة لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	60
08	نسبة السيولة المختصرة لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	61
09	نسبة السيولة الجاهزة لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	62
10	تطور معدل دوران المخزون لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	63
11	تغير معدل دوران الذمم المدينة لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	64
12	تطور معدل دوران الأصول لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	65
13	تطور نسب المردودية الاقتصادية لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	66
14	تغير نسب المردودية المالية لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	67
15	تطور نسب المردودية التجارية لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	68
16	تطور نسب التمويل الدائم لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	69

قائمة الجداول

70	تطور نسبة التمويل الخاص لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	17
71	تطور نسبة التمويل الخارجي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)	18

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
25	مثلث الأداء	01
39	موقع التدقيق الداخلي من نظام الرقابة الداخلية	02
50	الهيكل التنظيمي لمؤسسة " أنابيب " وحدة المجنبات على البارد	03

قائمة الملاحق والمختصرات

قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
الميزانية المالية (الأصول) 2019	01
الميزانية المالية (الخصوم) 2019	02
الميزانية المالية (الأصول) 2020	03
الميزانية المالية (الخصوم) 2020	04
الميزانية المالية (الأصول) 2021	05
الميزانية المالية (الخصوم) 2021	06
جدول حساب النتائج حسب الطبيعة 2019	07
جدول حساب النتائج حسب الطبيعة 2020	08
جدول حساب النتائج حسب الطبيعة 2021	09

قائمة المختصرات

المعنى	الاختصار
وحدة المجنبات على البارد	Paf
معايير ممارسات التدقيق الدولية	lapc
رأس المال العامل	Fr
احتياج رأس المال العامل	Bfr
الخزينة	Tr

ملخص البحث

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور تقرير المدقق الداخلي لاسيما فيما يتعلق بالخزينة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التعرف على أهم جوانب التدقيق الداخلي والأداء المالي. فالتدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق إجراءاتها وسياساتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية، كما أن تقييم الأداء المالي يسمح لنا بقياس الوضعية المالية للمؤسسة من خلال فحص القوائم المالية وكذا تحليل نتائج النسب والمؤشرات المالية للتوازن.

وقد توصلت هذه الدراسة، إلى مجموعة من النتائج أهمها الدور الذي يؤديه تقرير الخزينة للتدقيق الداخلي في الرفع من الأداء المالي واتخاذ قرارات تسمح بتحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة وتوضيح المكانة التي وصلت إليها المؤسسة، وتبيان مركزها المالي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الأداء المالي، تقييم الأداء، المؤشرات المالية، النسب المالية تقرير الخزينة، مؤسسة أنابيب.

Résumé

Cette étude vise à connaître le rôle du rapport de trésorerie de l'auditeur interne dans l'amélioration de la performance financière de l'institution économique, en identifiant les aspects les plus importants de l'audit interne et de la performance financière, car l'évaluation de la performance financière nous permet de mesurer la situation financière de l'établissement en examinant les états financiers et en analysant les résultats des ratios et des indicateurs financiers d'équilibre.

Cette étude a abouti à un ensemble de résultats dont le plus important est le rôle joué par le rapport de la trésorerie dans l'amélioration de la performance financière, la clarification de la position atteinte par l'institution et la présentation de sa situation financière.

Mots-clés: audit interne, performance financière, évaluation de la performance, indicateurs financiers, ratios financiers, rapport de la trésorerie, entreprise « Anabeeb »

مقدمة

مقدمة:

في ظل التغيرات والتحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم، أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعد في الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد المتاحة، مما يكسبها سيرة تنافسية. غير أن الإدارة مهما أوتيت من مهارات وقدرات فهي لا تستطيع أن تلم بكافة النواحي المختلفة للنشاط خصوصا بالنسبة للمؤسسة الكبيرة. لذلك كان من الضروري وجود أداة داخل المؤسسة تكون موجودة كل الوقت فيها ومعاصرة لمشاكلها، وتقوم بالتدقيق بصفة منتظمة للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والمساهمة في الاقتصاد، وهذا في إطار ما يعرف بالتدقيق الداخلي.

إن وظيفة التدقيق الداخلي لها دور هام في تحقيق التقدم والنمو للمؤسسة فضلا عن التطورات الحديثة التي طرأت على التدقيق الداخلي سواء من حيث نطاق العمل أو المعايير العامة، وظهور ما يسمى بلجنة التدقيق ودور المدقق الداخلي ومسؤولياته وغير ذلك من التطورات التي أعطت لهذه الوظيفة أبعادا جديدة وجعلتها محورا للبحث والدراسة ولقد ركزنا في دراستنا هذه على دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وفي هذا الصدد وقع اختيارنا على مؤسسة أنابيب الجزائرية والتي تعتمد التدقيق الداخلي ضمن استراتيجيتها للنمو والتطور و التمتع في السوق وتحسين أدائها المالي.

1- الإشكالية:

بناء على ما سبق نتبلور معالم اشكالتنا الرئيسية في السؤال الجوهرى التالي:

كيف يساهم تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية لاسيما على مستوى مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) ؟

2- الأسئلة الفرعية:

تندرج تحت الإشكالية العامة أعلاه عدة أسئلة فرعية وتتمثل فيما يلي:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما الهدف من تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي مؤشرات التوازن المالي التي تعتمد عليها مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) ؟
- ما هو تأثير تقرير خزينة المدقق الداخلي على الأداء المالي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) ؟

3-الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات السابقة ارتأينا صياغة الفرضيات التالية:

- يرجح أن التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة ضرورية للمؤسسة تساعد على تحسين الأداء المالي ويتوقف نجاحه على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.
- يمكن أن يكون الهدف من تقييم الأداء المالي هو التأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة في المؤسسة.
- تعتمد مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) على مؤشرات التوازن المالي في تقييم أدائها المالي.
- يرجح أن يساهم تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) .

4-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في إظهار دور تقارير التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ولمؤسسة أنابيب بصفة خاصة باعتبار أن التدقيق الداخلي من شأنه أن يساهم في اتخاذ القرارات التي تصب في مصلحة المؤسسة، ونعني أكثر القرارات المالية والتي تحسن بطريقة مباشرة أو غير مباشرة الأداء المالي للمؤسسة.

5-أهداف الدراسة:

تشمل أهداف الدراسة ما يلي:

- التعرف على الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.
- التعرف على الوسائل والإجراءات التي يتقيد بها المدقق الداخلي أثناء أدائه لمهمته.
- كشف مدى أهمية تقرير التدقيق الداخلي في إدراك الأخطاء المحاسبية وحالات الغش التي تحدث على مستوى المؤسسة الاقتصادية.
- إبراز أهم الأساليب المعتمدة في الأداء المالي والتي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

6-أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار موضوع الدراسة لعدة أسباب يمكن إيجازها فيما يلي:

- ارتباط موضوع الدراسة مع بعض التخصصات في الجامعة.
- حاجة المؤسسة الاقتصادية إلى التدقيق الداخلي قصد تحسين الأداء المالي.

- حاجة المؤسسة الاقتصادية للتدقيق الداخلي بسبب التطور والتغير في بيئة الأعمال والمحيط الاقتصادي وكثرة التلاعبات في القوائم المالية.

7- حدود الدراسة:

وتتمثل حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة أنابيب وحدة المجنبات على البارد بمنطقة رغبة الصناعية.
- **الحدود الزمنية:** امتدت فترة التريص الميداني من شهر فيفري لغاية شهر ماي 2022 أما البيانات المحاسبية تم الحصول عليها وإجراء الدراسة التطبيقية فقد امتدت من (2019-2021).

8- الدراسات السابقة:

لإنهاء هذا البحث استعنا ببعض الدراسات المرتبطة بموضوع بحثنا نذكر منها:

- أسماء مولاتي وعبير نصيب، أثر وظيفة المراجعة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي. مذكرة ماستر فرع محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد قمة لخضر بالوادي 2017-2018 والتي هدفت إلى معرفة مدى مساهمة وفعالية نظام المراجعة الداخلية والدور الذي يلعبه في تحسين الأداء المالي، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن المؤسسة تعتمد على الأداء المالي لتشخيص صحتها المالية ولمعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمواجهة المستقبل ولا يضمن نظام المراجعة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة التزام الأفراد بالإجراءات الرقابية الموضوعية فهي برامج رقابية موضوعية على الورق فقط مما يؤدي إلى ضعف الأداء المالي بمؤسسة.
- بلخادم أيمن ودايرة شمس الدين، دور التدقيق الداخلي في رفع الأداء المالي للمؤسسة دراسة تطبيقية بشركة اندتراف (وحدة إنتاج المياه القنطرة) بسكرة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة فرع محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، والتي تناولت دور التدقيق في تحسين الأداء المالي لمؤسسة من خلال تصحيح القرارات المتخذة، سابقا واتخاذ قرارات جديدة سليمة ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ويساهم في هيكلتها ويمس التدقيق الداخلي في مؤسسة اندتراف وحدة إنتاج مياه القنطرة كل جوانب العمل في المؤسسة وليس المالية فقط ويعمل المدقق الداخلي على التحقق والتدقيق في مدى تنفيذ الأداء فعليا مقارنة بالأداء المخطط مسبقا.

- المهوداني الياس ريان، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية دراسة حالة للقوائم المالية لشركة سونلغاز، أم البواقي ، ماستر فرع محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة العربي بن مهيدي 2019-2020 والتي هدفت الى معرفة تأثير التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف مستخدميها، ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة تركز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف مدقق الحسابات للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية من خلال تقرير المدقق الداخلي الذي يقدم مصداقية على دقة القوائم المالية.

9- منهج الدراسة:

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاد الإشكالية والإجابة عن الأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات المطروحة، اتبعنا المنهج الوصفي في الجانب النظري من البحث وذلك بالاستناد إلى مختلف المراجع ذات الصلة بالموضوع التي من بينها خلف عبد الله الوردات جمعة أحمد حلمي ومحمد محمود الخطيب.... الخ.

كما أنه اعتمدنا على المنهج التحليلي إلى جانب منهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي وذلك بهدف إبراز دور تقارير المدقق الداخلي لاسيما تقرير الخزينة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب.

10- هيكل الدراسة:

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

قمنا بتقسيم الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الداخلي إلى ثلاث مباحث، تعلق المبحث الأول بماهية التدقيق الداخلي أما المبحث الثاني فتناولنا فيه أساسيات التدقيق الداخلي، بينما المبحث الثالث فخصصناه لمسار عملية التدقيق الداخلي.

أما الفصل الثاني قدم بعنوان دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ف جاء تقييمه إلى ثلاث مباحث، يتناول المبحث الأول ماهية الأداء المالي فيما يعالج المبحث الثاني تقييم الأداء المالي أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه لدور التدقيق الداخلي في تحسين المالي للمؤسسة الاقتصادية.

بينما الفصل الثالث خصصناه للدراسة التطبيقية والذي جاء تحت عنوان دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي بمؤسسة الأنابيب خلال الفترة (2019، 2021) وقسمناه

إلى ثلاث مباحث أساسية المبحث الأول المعني بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني اختص بدراسة دور مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة أنابيب فيما تعلق المبحث الثالث والأخير في مساهمة تقرير الخزينة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد:

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي وشهدت السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل المؤسسات في مختلف الدول، وأصبح التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة بهدف تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية. ومن هذا المنطلق فإن معظم المؤسسات اعتمدت على التدقيق الداخلي كأساس لمعالجة الكثير من السلبيات في الأنشطة الداخلية للمؤسسة والحد من معظم المخاطر التي تواجهها أغلب المؤسسات في ظل المنافسة الشديدة استنادا على مجموعة من المعايير الدولية والوطنية، وسنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: مسار عملية التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

ظهرت وظيفة التدقيق الداخلي نتيجة للعديد من التطورات والأحداث التي ولدت الحاجة إليها ككبر حجم المؤسسات وتعدد الخدمات والأنشطة التي تقوم بها وتعقد العمليات وتداخلها، وفي هذا الإطار سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى المفاهيم الأساسية للتدقيق الداخلي على النحو التالي:

- تعريف التدقيق الداخلي ونشأته.

- أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه.

- أنواع التدقيق الداخلي

المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الداخلي وتعريفه

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تقوم بها المؤسسة، حيث حظي مفهومها بالعديد من التعاريف، وهذا ما سنخصه بالبحث في هذا المطلب وذلك بعد تقديم لمحة عن نشأة وتطور التدقيق الداخلي أولاً.

1- نشأة وتطور التدقيق الداخلي:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها من اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين لتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق يستمع أولاً للقيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها بحيث عرف التدقيق الداخلي منذ حوالي 3000 سنة في بلاد ما بين النهرين ومنذ حوالي 5500 سنة عرف في مصر، وفي السجلات العبرية، وفي روما القديمة واليونان... إلخ.¹

ففي عام 1581 ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا، وقامت الدول الأخرى إلى تنظيم مهنة التدقيق الداخلي وكانت بريطانيا السباقة في إنشاء أول جمعية للمحاسبين القانونيين عام 1854، ومن ثم في فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية 1882 وألمانيا عام 1896، وتماشياً مع التطورات والاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي سواء من حيث مجالها أو القائمين عليه حيث أصبحت كمنشآت مستقل داخل المؤسسة. وفي الجزائر وخلال الفترة (1890-1988) تم إنشاء مجلس المحاسبة بواسطة القانون 08/05 الصادر بتاريخ 1980/07/01، هذا القانون أسند مهمة مراقبة حسابات المؤسسات العمومية لمجلس المحاسبة حسب المادة الخامسة من ذات القانون، والتي مفادها "أن مجلس المحاسبة يراقب

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق وفق المعايير الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، 2017، ص ص: 23 - 24.

مختلف الحسابات المتمثلة لمجموع العمليات المالية والمحاسبية الذي يتحقق من الدقة والاستمرار والمصدقية"، في حين ما بعد الفترة 1988 أبدأ المشرع الجزائري اهتماما أكبر بهذه الوظيفة من خلال التوصيات والارشادات الصادرة في نص المادة 40 من القانون 01/88 الصادر 01/12/1988 التي نصت على ما يلي "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".¹

وأعيد النص عليها من خلال قانون النقد والقرض 10/90 حيث نص في المادة 40 منه "على أن المؤسسات العمومية الاقتصادية مدعوة لإقامة نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرف أدائها بشكل ملحوظ".²

2- تعريف التدقيق الداخلي:

هناك عدة تعاريف للتدقيق الداخلي من أبرزها ما يلي:

يعرف التدقيق الداخلي على أنه "وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للمؤسسة بهدف مساعدة أفراد المؤسسة على تنفيذ مسؤولياتها بفعالية من خلال تزويد أفراد المؤسسة بالتحليلات والتقييمات والتوعيات والمشورة والمعلومات المتخصصة لفحص الأنشطة".³

كما يعتبر التدقيق الداخلي على أنه "مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل تنشؤه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية، والإحصائية للتأكد من كافة احتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، والتحقق من اتباع موظفي المؤسسة للسياسات وجميع وسائل الرقابة على الأداء، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها لتصل المؤسسة للكفاءة الإنتاجية القصوى".⁴

في حين عرفه معهد المدققين الداخليين على أنه "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم، لتنظيم فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".⁵

¹ شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة سونلغاز، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008 – 2009، ص: 31

² شدرى معمر سعاد، نفس المرجع أعلاه، ص: 31.

³ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 16.

⁴ زهير الحدرى، علم التدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010، ص: 142.

⁵ عمر شريفي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء المؤسسية، الجزائر، مقال أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف 1، العدد السابع، 2015، ص: 126.

ومن خلال التعاريف السابقة، نستنتج مفهوم شامل للتدقيق الداخلي ألا وهو نشاط مستقل تأكدي واستشاري داخل المؤسسة يعمل على استخدام الموارد المتاحة بشكل يحقق كل من الكفاءة والفعالية ويهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تحقيق الأهداف المسطرة.

3- مصطلحات لها علاقة بالتدقيق الداخلي:

وهنا نشير إلى أنه لا يمكننا التحدث عن التدقيق الداخلي دون التطرق إلى تعريف كل من:

1-3- الرقابة الداخلية:

عرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFRC على أنها "كافة السياسات والاجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسة حماية الأصول منعا للغش، اكتشاف الأخطاء، والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب".¹

2-3- المراجعة الداخلية:

تعرف على أنها تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي وطرق المراقبات الأخرى.²

3-3- الفرق بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية:

تمثل الرقابة الداخلية نظاما واجراءات وخطط في المؤسسة تسمح لها بمزاولة نشاطها على أحسن وجه واحترام القوانين، فهي تشمل جميع أنشطة المؤسسة بما في ذلك إدارة المراجعة الداخلية التي تعتبر كجزء من النظام فحين أن المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة. فالرقابة الداخلية عبارة عن الخطة التنظيمية وجميع الرسائل والمقاييس والاجراءات التي تعدها المؤسسة بغرض المحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.³

أما المراجعة الداخلية فهي وظيفة داخل المؤسسة تهدف إلى مدى التحقق من الالتزامات والسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية، وكذا التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة، وعليه فإن المراجعة الداخلية تسعى إلى التأكد من مدى تطبيق

¹ غسان فلاح المطارنة، علم تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 207.

² زاهري عاطف شواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجية، عمان، 2009، ص: 87.

³ شكري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

الالتزامات والاجراءات الرقابية داخل المؤسسة أي أنها عبارة عن وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين وتناول الفحص الانتقائي المنتظم والتقييم المستمر للمخطط والسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة الداخلية ومدى كفاءة وفعالية هذه الخطط والسياسات. كما تعتبر المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها في قياس فاعلية الرسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة ووظيفتها الأساسية هي الفحص والتقرير المستمر للنظم الإدارية. وهي سياسات وإجراءات تسجيل للأحداث وسلامة ما تنتجه من بيانات من خلال التحقق من أن أهم المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية الغرض منها.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه

يحظى التدقيق الداخلي بأهمية كبيرة على مستوى المؤسسة الاقتصادية، كما يسعى التدقيق الداخلي لتحقيق أهداف عديدة للمؤسسة خاصة من ناحية الرقابة وتحسين الأداء.

1- أهمية التدقيق الداخلي:

تعود أهمية التدقيق الداخلي للخدمات التي يقدمها في مختلف المجالات، بحيث يتم اعتباره صمام أمان في يد الإدارة، بحيث يمكن أن تقدم دائرة التدقيق الداخلي للإدارة الخدمات التالية: خدمات وقائية، خدمات تقييمية، خدمات انشائية.¹

كما ترجع أهمية التدقيق الداخلي إلى ما يضيفه من قيمة للمؤسسة، فقد أشار معهد المدققين الداخليين إلى ذلك في تعريفه للتدقيق الداخلي، وتعد إضافة قيمة الهدف الاستراتيجي للتدقيق الداخلي من خلال ما يقدمه من دور استشاري وتأميني بالإضافة لدوره في تحسين العمليات وتخفيض المخاطر بدرجة من الموضوعية، وتعد سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي لذا تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها المؤسسات.²

2- أهداف التدقيق الداخلي:

تتمثل أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:³

- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط استراتيجية المؤسسة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الاستراتيجية.

¹ خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، الطبعة الأولى، دار الكنوز والمعرفة، عمان، 2009، ص: 121.

² فاطمة أحمد موسى ابراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2016، ص: 20.

³ إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي عن إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية (دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص: 12.

- تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر.
- تقييم وتحسين فاعلية الرقابة.
- تحسين فاعلية عمليات توجيه أنشطة المؤسسة ومراقبتها، فقد أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي بتطويرها تخدم أطرافاً يمارسون دوراً مهماً فيها وكذلك تضيف قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية بطريقة تحقق مصالح جميع الأطراف وبأساليب نزيهة ومن هذا المنظور للوحدات يمكن القول إن التدقيق الداخلي يخدم مجموعتين هما:

✓ المسؤولون عن حوكمة المؤسسات من خلال فحص أساليب عملهم والتأكد من نزاهتهم.

✓ الخاضعون لحوكمة المؤسسات من خلال ضمان حمل المسؤولين عن حوكمة المؤسسات لصالحتهم.

يتضح من خلال الأهداف أعلاه بأن نشاط التدقيق الداخلي هو نشاط مكمل لباقي أنشطة المؤسسة وداعماً لها وليس متناقضاً لها، حيث أنه يهدف في النهاية إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها فهو معين للمؤسسة وليس عبئاً عليها. وعليه فإن الدور الرئيسي للتدقيق الداخلي يتضح من خلال مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها وإضافة قيمة لها في تحسين أعمالها من خلال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتوصيات التي يقدمها للتدقيق والتي تكون موجهة لمعالجة أي انحرافات أو تقديم توصيات من شأنها تحسين إجراءات العمل وزيادة كفاءة الأنظمة والعمليات، وهو ما يتطلب أن تتغير النظرة إلى التدقيق الداخلي، بحيث ينظر إليه كمنشط مكمل ومساعد تتوافق أهدافه مع أهداف المؤسسة، وعلى المدققين الداخليين ترسيخ هذه الأهداف من خلال التوعية المستمرة، ومن خلال حسن التصرف أثناء تأدية المهام والاتصال مع الجهات الخاضعة للتدقيق.¹

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يختلف التدقيق الداخلي باختلاف النشاط ونوع العمل والغرض من عملية التدقيق، وهذا ما سنوضحه في هذا المطلب.

1- التدقيق المالي:

يعرف التدقيق المالي على أنه: "الفحص الكامل والمنظم الذي يقوم به المدقق الداخلي للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وجميع العمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية للشركة والمؤسسة، حيث يهدف التدقيق الداخلي لفحص البيانات المالية

¹ زاهر الزمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:

لتحديد ما إذا كان يتم عرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير المحددة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. وينقسم التدقيق المالي الداخلي إلى قسمين هما:¹

1-1- التدقيق المالي قبل الصرف: يتطلب هذا النوع من التدقيق، تدقيق الأعمال قبل وأثناء تنفيذها عن طريق تكليف موظف معين لتدقيق عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات وصحة القيود المحاسبية واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.

1-2- التدقيق المالي بعد الصرف: يتم تنفيذه بعد تنفيذ المعاملات وفق خطة مرسومة وبأسلوب اختباري (المعاينة)، ويتم فحص هذه المعاملات ليؤكد من المدقق الداخلي للإدارة العليا أن المعاملات تتم وفق السياسات واللوائح والإجراءات الموضوعة والمقررة لما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة بالإضافة إلى توفير الضمانات بشأن القوائم والتقارير المالية المقدمة إلى الإدارة العليا للمؤسسة.

2- التدقيق التشغيلي:

يسمى كذلك بالتدقيق العملي، وهو يهتم بالجانب التسييري لنشاط المؤسسة، وقد عرف المعهد الفيدرالي المالي الكندي التدقيق التشغيلي كما يلي: "إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتحقيق من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها، ومن أمثلة هذا النوع من التدقيق: تدقيق الموارد المؤسسة المتاحة كتدقيق إدارة أموال ومعدات المؤسسة وتدقيق إدارة رأس المال البشري".²

3- تدقيق الالتزام:

يسمى كذلك بتدقيق الامتثال أو تدقيق الإذعان، والهدف الرئيسي منه هو التدقيق من الامتثال للإجراءات والأحكام القانونية والتنظيمية، وبعبارة أخرى تدقيق الالتزام هو إجراءات تتبعها المؤسسة لتحديد ما إذا كانت تتبع الإجراءات والقواعد والأنظمة التي تم تحديدها مسبقا، كما أنه يقيس مدى امتثال المؤسسة للمعايير المحددة ومن أمثلة ذلك تقييم موظفي المحاسبة لتحديد ما إذا كانوا يتبعون الإجراءات التي يحددها مراقب المؤسسة.³

كما توجد أنواع أخرى للتدقيق الداخلي ظهرت مع التطورات والتغيرات الحاصلة ندرجها فيما يلي:⁴

¹ مزيمش أسماء، دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبانية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة الإستمنت بعين الكبير سطيف، شهادة ماجستير، جامعة سطيف 01، 2020 - 2021، ص: 12.

² مزيمش أسماء، نفس المرجع أعلاه، ص: 12.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 12.

⁴ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، عمان، 2013، ص: 60-58.

4- تدقيق نظم المعلومات:

إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.

5- التدقيق البيئي:

يهدف التدقيق البيئي إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما كان يمكن أن يواجهه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض ... وتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية: الضجيج، المياه العادمة، حرق المخلفات، الموارد المستنزفة لطبقة الأوزون، التدخين، الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج، هدر الطاقة الكهربائية، المخلفات (النفائات) ... إلخ. وبالتالي ينتظر من التدقيق الداخلي أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية مستقلة نسبياً تنشأ داخل المؤسسة وتقوم بفحص وتقييم مدى فعالية الإجراءات التسييرية القائمة فيها، وتخضع هذه الوظيفة لمجموعة من المعايير التي تعمل على تنظيمها وتوضح كيفية سير أعمالها. بحيث سنخصص هذا المبحث لمحاولة الإلمام بمبادئ التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي وخدماته.

المطلب الأول: مبادئ التدقيق الداخلي

يتمثل الغرض من مبادئ التدقيق الداخلي بالنسبة لمعهد المدققين الداخليين في إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي، باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة فلا بد من وجود مجموعة من المبادئ والأخلاقيات التي تضمن ذلك، وعليها يمكن عرض أهم المبادئ التي يقوم عليها التدقيق الداخلي في العناصر الموالية:¹

1- الاستقلالية:

استقلالية المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آراءهم.

¹ جمعية المدققين الداخليين، الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي IPPF مؤسسة الأبعاد التابعة لجمعية المدققين الداخليين The IIA Reusearchfondation حقوق الترجمة والمنح محفوظة لجمعية المدققين الداخليين، لبنان، 2012، ص: 56.

2- الموضوعية:

يجب على المدققين الداخليين مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط والعمل الذي يكونون بصدد فحصه، ويجب على المدققين الداخليين مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة وكذلك ألا يتأثروا في تكوينهم لأرائهم وأحكامهم بمصالحهم الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين.

3- السرية:

على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها، وعليهم ألا يفصحوا عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات.

4- الكفاءة:

على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة أو المهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية، وسنخصص هذا المطلب لعرض أهم معايير التدقيق الداخلي وهي معايير أصدرتها لجنة ممارسات التدقيق الدولية : IAPC The international Auditing Practices comitte. هي هيئة مستقلة تأسست سنة 1978 وقد أصدرت أكثر من 4000 معيار حتى سنة 2003.¹ وآخر تعديل على المعايير دخل حيز التنفيذ اعتباراً من الأول من كانون الثاني سنة 2017.

وفي هذا الإطار تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى معايير الصفات ومعايير الأداء وسنقوم بتوضيح أهم ما جاءت به تلك المعايير وفق الآتي:²

¹ يوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي، دروس نظرية، جامعة غرداية، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 2017 - 2018، ص: 24.

² محمد زامل فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولي، الطبعة الأولى، بغداد، 2019، ص: 31-32.

1- معايير الصفات:

تنقسم هذه المعايير إلى أربعة مجموعات رئيسية تضمنت الصفات التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق الداخلي كالاستقلالية والموضوعية والعناية المهنية والجودة في أداء أعماله التدقيقية، وفي أدناه مختصر مبسط لكل معيار من هذه المعايير.

1-1-المعيار (1000) الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات:

تضمن هذه المعايير أهم ما ينبغي أن يحتويه ميثاق التدقيق الداخلي من أهداف وصلاحيات ومسؤوليات مع الاقرار بتعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات وأن تتم المصادقة على ذلك من مجلس الإدارة.

1-2-المعيار (1100) الاستقلالية والموضوعية:

أختص هذا المعيار بالاستقلالية والموضوعية في أداء أعمال التدقيق الداخلي، والموقع الإداري للتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي، وأن يتم الالتزام بالحياد والابتعاد عن كل ما من شأنه أن يؤثر على تضارب المصالح، وكذلك الإفصاح عما يؤثر على الاستقلالية والموضوعية.

1-3-المعيار (1200) المهارات والعناية المهنية:

أختص هذا المعيار بالمهارة والعناية المهنية اللازمة والتطوير المهني المستمر، إذ أوجبت بأن يمتلك المدققون الكفاءة والمعرفة وبذل العناية المهنية. في أداء الأعمال وأن يحسن المدققون مهاراتهم وكفاءتهم من خلال التطوير المهني المستمر.

1-4-المعيار (1300) برنامج ضمان وتحسين الجودة:

تضمن هذا المعيار برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي إذ حددت متطلبات البرنامج وكيفية إجراء التقييمات الداخلية والخارجية لجودة أعمال التدقيق الداخلي، وشكل مضمون التقارير المتعلقة ببرنامج الجودة والجهة التي سيرفع إليها.

2- معايير الأداء والتنفيذ:

إن أهم ما تضمنته هذه المعايير هو فاعلية لإدارة نشاط التدقيق الداخلي وإضافة قيمة للمؤسسة وتقييم الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة من خلال تحديد خطة وأهداف ونطاق التدقيق الداخلي وتوثيق المعلومات وإعداد التقارير وإيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية وكما مبين أدناه:¹

¹ محمد زامل فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 33 - 34.

2-1-المعيار (2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

ورد في هذا المعيار الكيفية التي ينبغي فيها إدارة التدقيق الداخلي بفاعلية، وإعداد الخطة وتحديد الموارد اللازمة لها ورفع تقارير دورية عن الأهداف والأداء والصلاحيات والمسؤوليات وكيفية الحصول على خدمات التدقيق الخارجي.

2-2-المعيار (2100) طبيعة العمل:

حدد هذا المعيار آليات تحسين مسار الحوكمة، وتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر من خلال وجود نظم فعالة للرقابة الداخلية.

2-3-المعيار (2200) التخطيط للمهمة:

حدد بموجبه اعتبارات التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي وأهدافها وحجم نطاق التدقيق، وما الذي ينبغي أن يتضمنه برنامج العمل الخاص لمهمة التدقيق وكذلك برنامج عمل الخدمات الاستشارية.

2-4-المعيار (2300) تنفيذ المهمة:

حدد هذا المعيار التوقيت وتقييم وتوثيق المعلومات، واستخلاص الاستنتاجات والنتائج والإشراف على مهمات التدقيق لتحقيق ضمان جودة التدقيق الداخلي وتطوير فريق التدقيق

2-5-المعيار (2400) تبليغ النتائج:

يضمن هذا المعيار كيفية توصيل نتائج التدقيق وأن تكون النتائج موضوعية وواضحة وصحيحة وموجزة وكاملة وفي الوقت المناسب، وينبغي تصحيح تلك النتائج إذا احتوت على خطأ أو سهو والافصاح عن حالات عدم التوافق مع المعايير.

2-6-المعيار (2500) متابعة سير العمل:

أوجب هذا المعيار على مدير التدقيق أن يضع نظاما للمتابعة، للتأكد من أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة تم تطبيقها بشكل فعال وأن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر إذا لم تأخذ أي إجراء، وكذلك التأكد من تنفيذ نتائج التوصيات الواردة في تقاريره.

2-7-المعيار (2600) إبلاغ قبول المخاطر:

ركز هذا المعيار على أنه عندما يرى مدير التدقيق الداخلي بأن الإدارة قبلت مستوى عالي من المخاطر، فعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة أولاً، وإذا لم يتم حل الإشكال مع الإدارة فإن على مدير التدقيق إبلاغ المجلس بذلك.

المطلب الثالث: خدمات التدقيق الداخلي

يشمل نطاق عمل التدقيق الداخلي العديد من خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية، وهذا ما سنخصه بالبحث في هذا المطلب.

1- خدمات التأكيد:

وتتضمن على سبيل المثال ما يلي:¹

1-1- تدقيق الالتزام:

يهدف تدقيق الالتزام إلى مواجهة بعض الأنشطة المالية أو التشغيلية للوزارة بغرض تحديد مدى توافقها مع شروط وقواعد وأنظمة محددة ومن مسؤوليات التدقيق الداخلي تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية كافية وفعالة، والتحقق من التزام الإدارات التي يتم التدقيق عليها بالمتطلبات التشريعية والقوانين ذات العلاقة.

1-2- التدقيق التشغيلي (تقييم الأداء):

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى مراجعة منهجية الأنشطة التشغيلية بالمؤسسة مقارنة بالأهداف المحددة، ويمكن أن يعبر عنها كتدقيق القيمة المضافة المحصلة مقارنة بالموارد المستخدمة أو التدقيق الإداري. ويسمح هذا النوع من التدقيق في تقييم الأداء وتحديد الفرص المتاحة بغرض التطوير وإصدار التوجيهات بهذا الشأن.

1-3- تدقيق نظم تقنية المعلومات:

تم تصميم تدقيق تقنية المعلومات وأمنها لمواجهة مواطن القوة والضعف في السياسات الحالية لهذه النظم ومراجعة وسائل إخراج النتائج وتحديد أوجه القصور في المهارات والمعرفة بين استراتيجيات المؤسسة وتلك الخاصة بإدارة تقنية المعلومات، وذلك بغرض تقديم الاستشارات والتوصيات الخاصة بالرقابة الداخلية لكل مستويات الإدارة، إلى أنه من المهم أيضاً التأكيد على توازن المخاطر والاستثمار في أنظمة الرقابة الداخلية في مثل بيئة نظم تقنية المعلومات المليئة بالمفاجآت والتغيرات، كما يمكن الاستعانة بمتخصصين في هذا المجال عند الحاجة.

¹ تقرير حول التدقيق الداخلي، إصدار الأول، وزارة التربية والتعليم، الإمارات العربية المتحدة، 2021، ص ص: 10 - 11.

2- خدمات استشارية:

هي أنشطة تقدم المشورة والخدمات المتعلقة بها والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع طلب الخدمة، ويكون الهدف الرئيسي منها توفير قيمة مضافة لعمليات المؤسسة وتحسين إجراءات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.¹

المبحث الثالث: مسار عملية التدقيق الداخلي

يتجلى الجانب العلمي للتدقيق الداخلي من خلال تنفيذ المدقق لمهمة التدقيق، والتي تتم وفق تخطيط مسبق ومنهجية معينة من أجل تحقيق الأهداف المكلف بها، ويعمل المدقق الداخلي في مهمته وفق مسار معين من خلال اختبار وتحديد الثغرات، تدبير الحلول ومتابعتها وهذا ما سنوضحه بالشرح في هذا المبحث.

المطلب الأول: مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة

تعتبر أول خطوة في مهمة التدقيق وتتطلب من المدقق قدرة كافية على القراءة والانتباه والكفاءة اللازمة، فهي تمنح القدرة على الفهم والتعلم كما تتطلب معرفة جيدة بالمؤسسة لأنه من الضروري معرفة مصادر المعلومات من خلال تلك الفترة، وتعتبر هذه المرحلة حجر الأساس والتي بناء عليها يقوم المدقق ببناء نموذج النتائج التي يجب الوصول إليها وتتضح هذه المرحلة أكثر من خلال ما يلي:

1- الأمر بالمهمة:

تبدأ مهمة المدقق الداخلي بإصدار التكاليف المهمة من طرف سلطة مؤهلة (الإدارة العليا، لجنة التدقيق) حيث أن الأمر بالمهمة يسمح بتبليغ كافة الأطراف التي لها علاقة بمهمة التدقيق.²

2- مرحلة الاندماج:

تبدأ هذه المرحلة بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط الخاضع للتدقيق من مصادره المختلفة والحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، ويمكن تلخيص هذه المصادر فيما يلي:³

- تقارير الملفات التدقيق السابقة.
- الاجتماع مع الإدارة.
- السياسات الخطط، الاجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.
- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي.

¹ تقرير حول التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

² صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية عمان، 2016، ص: 77.

³ صالح محمد، نفس المرجع أعلاه، ص: 77.

- الموازنة التقديرية والمعلومات المالية عن النشاط.

- نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط.

إن قراءة هذه الوثائق يمكن فريق التدقيق من امتلاك رؤية شاملة عن النشاط الخاضع للتدقيق تحديد السيرورات التي هي موضع المخاطر إعطاء مصداقية للمهمة.

3- تحديد المخاطر وتقييمها:

من خلال هذه النقطة يتم تكييف بقية مراحل عملية التدقيق، بحيث يسمح المدقق صياغة برنامج تطويره بناء على التهديدات وما تموضعه لمواجهةها، وخطر التدقيق كما عرفه معهد المحاسبين الأمريكيين هو الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات الذي قد يكون:¹

- خطر متصل: هو إمكانية دون الأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية ووقوع الأخطاء الجوهرية في الحسابات.

- خطر الرقابة الداخلية: يرتبط بعدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتصحيحها في وقت المناسب.

- خطر عدم الاكتشاف: مرتبط بمهمة التدقيق، أي عدم تمكن المدقق من اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

4- تحديد الأهداف:

يعرف أيضا بتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة، وهي عبارة عن وثيقة مشكلة من عدة صفحات والتي لها نفس المضمون والخصائص في كل الحالات، بعد أخذ المعلومات الضرورية عن المؤسسة يقوم المدقق بتحرير تقرير توجيهي والذي يوضح محاور البحث، حدود ومجالات تدخل المدققين بالإضافة إلى الأهداف الواجب على فريق التدقيق تحقيقها، والذي تنقسم إلى أهداف عامة وأهداف خاصة، ويحتوي هذا التقرير على معلومات المتأنتية من تحليل الأخطاء وجدول النقاط القوة والضعف ويهدف إلى تحديد الجوانب العلمية للتدخل المدققين ويساعد المدقق على البحث والتعرف وتصحيح نقاط القوة والضعف المسجلة أو جزء منها.²

¹ صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 22.

المطلب الثاني: مرحلة التنفيذ الميداني للعملية

يقوم المدقق في هذه المرحلة بجمع الأدلة المتعلقة بأحد الأنشطة وتقييمها وفحصها بهدف التأكد أن العمل يتم وفقاً لمعايير محدد مسبقاً.

1- فحوصات مدى الالتزام (فحوصات إجراءات الرقابة الداخلية):

يتم استخدام هذه النوع من الفحوصات للتأكد من أن الإجراءات الرقابية التي تم التعرف عليها في المرحلة الأولى (مرحلة التخطيط) تعمل كما يجب، فهذا النوع من الفحوصات يهتم بالتأكد من أن تطبيق الإجراء يتم وفقاً لما هو مرسوم ومحدد فعلاً دون تجاوز أو إنحراف. وتتخلص طبيعة فحوصات الالتزام التي يجريها المدقق فيما يلي:¹

- الملاحظة.
- فحص الوثائق، المستندات، التقارير ذات العلاقة والتي يمكن الاعتماد عليها لبناء رأي المدقق.
- التتبع: إعادة إنجاز أحد أنشطة الرقابة الداخلية للتأكد من صحة النتائج.
- كما يعتمد مقدار فحوصات الالتزام المنفذة على:
 - ✓ تكرار استخدام الإجراءات الرقابي.
 - ✓ درجة الاعتماد على الإجراء الرقابي (رئيسي وثانوي).
 - ✓ أهمية المخاطرة، المخاطر التي يسيطر عليها هذا الإجراء.
- عند الانتهاء من فحوصات الالتزام على المدقق تحديد فيما إذا كان الإجراء الرقابي يعمل: دائماً، معظم الأحيان، أحياناً، لا يعمل.
- وهنا يجدر الإشارة إلا أنه في حال أظهرت نتائج هذه الفحوصات وجود عدم الالتزام (لا تعمل الإجراءات الرقابية كما يجب)، فإن ذلك يستدعي من المدقق إعادة النظر في خطة التدقيق وتعديلها بحيث يتم زيادة الفحوصات الجوهرية لمعرفة أثر عدم الالتزام.

2- الفحوصات الجوهرية:

هي عبارة عن فحوصات العمليات والأرصدة المالية والفحوصات الأخرى مثل المراجعة التحليلية والتي تهدف إلى استيفاء الأدلة حول مدى اكتمال وأصولية، ودقة البيانات الواردة في السجلات المحاسبية أو القوائم المالية كما تستخدم هذه الفحوصات من أجل:²

- التحقق في المبالغ الواردة في السجلات المحاسبية.

¹ جرانث ثورنتون، التدقيق الداخلي المرتكز على المخاطر، 20 تشرين أول 2010، ص: 26.

² جرانث ثورنتون، نفس المرجع أعلاه، ص: 28.

- فحص النواحي التي اكتشف ضعف الإجراءات الرقابية منها، إما بسبب عدم كفاية هذه الإجراءات أو بسبب عدم تطبيق بالشكل الصحيح.
- وهناك نوعين من الفحوصات الجوهرية التي تشمل ما يلي:
- المراجعة التحليلية التي تشمل كل من المقارنات والعلاقات، فحوصات التنبؤ.
- فحص الأرصدة وتفاصيل العمليات (مراجعة تفاصيل البنود التي تظهر على غير طبيعتها، إعادة احتساب وفحص دقة تنفيذ عملية معينة، التحقق من المستندات والنماذج، تثبيت الأرصدة، المراقبة، الفحص، تحليل بيانات الحسابات وكذلك تسوية الحساب الرئيسي).
- التحقق مما إذا وقعت المخاطر والتي كانت الإجراءات الرقابية تهدف إلى السيطرة عليها.
- وهنا تجدر الإشارة إلى أنه من غير المتوقع أن يعتمد المدقق بشكل كامل على النظام الرقابي ولا يقوم بأية فحوصات جوهرية.
- 3- إعداد أوراق العمل التأكيدية لتدعم نتائج التدقيق والتوصيات الناجمة عنها، وتساعد هذه الأوراق على تحقيق الأهداف التالية:¹
- توفير الدعم اللازم لتقرير التدقيق.
- المساعدة في تخطيط وانجاز ومراجعة أعمال التدقيق.
- التأكد فيما إذا تم تحقيق أهداف التدقيق.
- تسهيل عملية المراجعة من قبل أطراف أخرى.
- وضع الأساس لتقييم جودة العمل في إدارة التدقيق الداخلي.
- تحديد مدى التزام قسم التدقيق الداخلي بالمعايير الممارسة المهنية

المطلب الثالث: مرحلة إعداد التقرير النهائي وتقديم النتائج ومرحلة متابعة نتائج المهمة

بعد التطرق لمرحلة التنفيذ الميداني للعملية تليها مرحلة إعداد كل من التقرير النهائي وتقديم النتائج ومتابعتها.

1- مرحلة إعداد التقرير النهائي وتقديم النتائج:

هذه المرحلة تتطلب القدرة على الإنشاء والصيغة الأدبية بالإضافة إلى التحاور الذي يبقى موجودا خلال هذه المرحلة، ويقوم المدقق ببلورة وتقديم منتج "التقرير"، والذي يجمع كل من عناصر عمله، إذ تبدأ

¹ جرانث ثورنتون، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

هذه المرحلة يرجع المدقق إلى مكتبه مع مجموع أوراق العمل، حيث يقوم بصياغة مشروع تقرير ليتم بعدها عقد اجتماع ختامي والمصادقة للحصول على التقرير الختامي.

1-1- مشروع تقرير المدقق:

حيث يكون فيه جمع الملاحظات ليتم المصادقة عليه، فلا يمكن اعتباره نهائياً حتى وإن تضمن مصادقة خاصة، هذه الوثيقة وإن احتوت على توصيات المدقق، فإنها لا تتضمن إجابات المؤسسة ولا تتضمن مخطط العمل الذي يعتبر أحد ملاحق التقرير النهائي، أين تشير المؤسسة متى ومن سيقوم بتنفيذ التوصيات المقبولة.¹

1-2- الاجتماع الختامي:

يضم نفس الأعضاء الذين نشطوا الاجتماع الافتتاحي، والذي استمعوا لمخطط المدقق عند البداية، فيبدون رأيهم حول ما قام به فريق التدقيق، بالإضافة لفريق التدقيق والمصالح والأقسام المدققة.

1-3- تقرير التدقيق الداخلي:

يسمح التقرير للمدقق بإبداء رأيه (كتابياً) حول البيانات والقوائم المالية والمواضع الأخرى التي كانت محل التدقيق، فهو يلخص مهمة التدقيق ويعتبر وسيلة بين المدقق والجمهور، وفيما يلي مبادئ التقرير:

- لا وجود للتدقيق الداخلي من دون تقرير التدقيق الخارجي.
- وثيقة نهائية: فهو آخر عقد لمهمة التدقيق والتي لا تنتهي إلا باقتراحات وتوصيات.
- عرض مسبق للمؤسسة: فمن المفترض أن النقاط تم عرضها خلال الاجتماع الختامي.
- حق المؤسسة في الإجابة: للمؤسسة الحق في الرد إما شفاهياً أو كتابياً وكما تشمل الفصول الرئيسية لشكل تقرير التدقيق النقاط الأربعة التالية:²

1-3-1- الورقة الخارجية ورسالة الإحالة:

عادة ما يكون تقرير التدقيق مرفق في رسالة إحالة، أما الصفحة الأولى فتحتوي:

- عنوان المهمة وتاريخ إرسال التقرير كما يتم التذكير بالمهمة.
- أسماء المدققين المساهمين في العمل ورؤساء المهمة.
- أسماء المستفيدين من تقرير التدقيق.

¹ صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة، دراسة حالة ميدان الفترة 2010/2015، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل.م.د)، في العلوم التجارية، بسكرة، 2015/2016، ص: 55.

² صالح محمد يزيد، نفس المرجع أعلاه، ص: 56.

1-3-2- المقدمة و الملخص:

يبدأ من الجزء بفهرس مفصل للتقرير والذي يكون ضروري بالنسبة للتقارير كبيرة الحجم التي تحتوي على ملاحق كثيرة.

أ- **المقدمة:** عادة ما تكون مختصرة وتتضمن التذكير بمجال التدخل وأهداف المهمة، فالقارئ ليس له علم بمحتوى أمر المهمة وتقرير التوجيه، فهي تمثل وصف مختصر للوحدة أو العملية المدققة.

ب- **الملخص:** حيث يسمح للمسؤولين بفهم مجمل التقرير حيث يتميز بالاختصار والوضوح.

1-3-3- التقرير الفصلي:

هو الوثيقة التفصيلية والكاملة، الموجهة بالدرجة الأولى للمؤسسة المدققة، ويشمل الملاحظات والتوصيات، بحيث يحترم التسلسل المعروض في الفهرس.

1-3-4- الخلاصة، خطة العمل والملاحق:

الهدف من هذا الجزء ليس تكرار ما تم عرضه، ولكن اقتراح مهمات أخرى والتي ظهرت الحاجة لها من خلال هذه المهمة، أو التذكير بتاريخ المهمة القادمة.

2- مرحلة متابعة نتائج المهمة:

كما هو مطلوب من قبل المعهد المدققين الداخليين في المعايير والممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (معايير الأداء 2500)، ينبغي وضع آلية للمتابعة لضمان تنفيذ الأعمال فعلا أو أن الإدارة العليا قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ إجراءات على ملاحظات التدقيق الداخلي المتعلقة¹.

إذ أن دور المدقق الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير النهائي للجهات المعنية بالمهمة المكلف بها، وإنما عليه التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها. إذ ينبغي أن تكون مسؤولية المتابعة محددة في دليل التدقيق الداخلي بوضوح أما بالنسبة للإدارة، فيمكن حصر استنتاجاتها تجاه التقرير النهائي للتدقيق الداخلي في ثلاث مواقف ممكنة وهي:²

- قبول الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف يأتي بعد اقناع مسؤولي المؤسسة الخاضعة للتدقيق بما ورد في تقرير التدقيق أثناء الاجتماع النهائي.

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص: 435.

² صالح محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

- قبول الاقتراحات بشكل جزئي، نظرا لعدم اقتناع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق أو الإدارة العليا ببعض الاقتراحات، باعتبارها غير ملائمة بظروف المؤسسة.
- رفض الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف استثنائي، فلا يمكن القيام بمهمة التدقيق وبما تتطلبه من موارد، ثم تكون النتيجة رفض الاقتراحات.

خلاصة الفصل:

من خلال ما جاء في هذا الفصل من عناصر كان الهدف منها توضيح ماهية التدقيق الداخلي، توصلنا إلى استخلاص أن التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص مهني شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية بغية إبداء الرأي حول مصداقيتها، كما تكمن أهميته في كونه وسيلة تخدم العديد من الجهات في اتخاذ القرار ورسم السياسات الخاصة بها. ويقوم التدقيق الداخلي على مجموعة من المبادئ منها ما هو متعلق بركن الاستقلالية ومنها ما هو متعلق بالموضوعية، السرية وكذلك الكفاءة، ولتحقيق الكفاءة في المؤسسة لا بد على المدقق الداخلي أن يحترم تطبيق المعايير المتعارف عليها التي من بينها معيار الصفات ومعيار الأداء والتنفيذ وإتباع المسار الصحيح لعملية التدقيق الداخلي.

وفي الأخير يمكن القول إن وظيفة التدقيق الداخلي تهدف إلى حماية ممتلكات وأصول المؤسسة والمحافظة عليها، وكذا محاربة كافة أساليب الاختلالات والانحرافات السالبة، وبالتالي الحفاظ على الوضع المرغوب فيه للمؤسسة ووصولاً إلى تحقيق الأهداف المتمثلة في تحقيق أداء مالي جيد.

الفصل الثاني:

دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

للمؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحقيق أهدافها المسطرة، بحيث يعتبر الهدف الأسمى لها ضمان وبقاء واستمرارية المؤسسة، والذي يتطلب توفر أداء مالي فعال لكونه الدافع الأساسي لوجود المؤسسة من عدمها، لذلك توجب تقييم هذا الأداء باتباع المؤسسة لمجموعة من الأسس والمؤشرات للوصول إلى الانحرافات وتصحيحها.

وعليه تعمل وظيفة التدقيق الداخلي كأداة رقابية للتمكن من تحديد الثغرات في الأنظمة والإجراءات والسياسات المتبعة داخل المؤسسة، وتلعب دورا كبيرا في تحسين الأداء المالي من خلال التقارير التي تصدر عن المدقق، والتي تحتوي على الاقتراحات والتوصيات المفتاحية التي يجب العمل بها للوقوف على نقاط ضعف المؤسسة، وبالتالي تحسين أدائها المالي.

انطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل الإلمام بمفهوم الأداء المالي ودور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي.

المبحث الثاني: تقييم الأداء المالي.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

يحظى الأداء المالي باهتمام كبير في المؤسسات الاقتصادية نظرا لأهميته في معرفة وضع نشاط المؤسسة وكفاءتها المالية، ومدى نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف والاستمرارية. لذا سنخصص هذا المبحث للإحاطة بمفهوم الأداء المالي.

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي

تولي المؤسسة الاقتصادية اهتماما بالغا بالأداء المالي لكونه السبيل الأمثل لتحقيق البقاء والاستمرارية، وقبل التطرق لمفهوم الأداء المالي نرى من المناسب أن نتطرق أولا إلى مفهوم الأداء الذي بدوره يقدم صورة شاملة عن مختلف جوانب ووظائف المؤسسة ومدى نجاحها.

1- تعريف الأداء:

على الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء إلا أنه لم يتم الإجماع حول مفهوم موحد للأداء وعليه نجد أن هناك عدة تعريفات مختلفة للأداء سنحاول إدراج أبرزها فيما يلي:

يعرف الأداء على أنه: "قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وفق المعايير المحددة وفي ضوء تفاعلها مع البيئة نتيجة استخدام الموارد المتاحة بسلوك كفاء وفعال".¹

كما يقصد بالأداء أنه: "العمل الذي يؤديه الفرد من خلال وعيه واستيعابه لمهامه واختصاصاته وإحاطته بالتوقعات التي تحدث مستقبلا أثناء عمله، وحسن إصغائه لتوجيهات المشرف عليه وتنفيذه للتعليمات والأساليب المطلوبة، لتحقيق أهداف المؤسسة".²

ويعرف أيضا على أنه: "انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها".³

ويمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين العناصر (النتائج، الموارد، الأهداف) والأبعاد (الكفاءة، الفعالية، الموازنة)، كما هو موضح في الشكل التالي:⁴

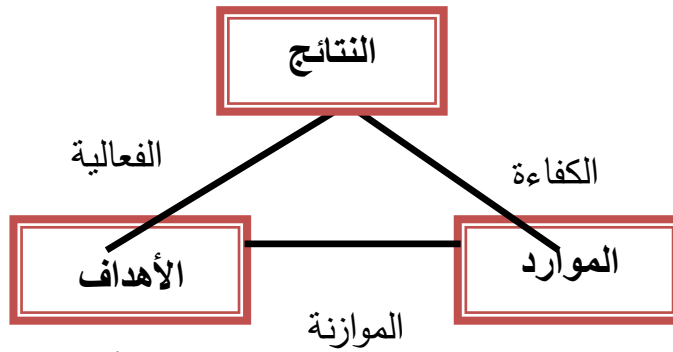
¹ كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والنشر والتوزيع، فلسطين، 2018، ص: 17.

² مجيد الكرخي، موازنة الأداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 141.

³ الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مقال الباحث، جامعة الجزائر. العدد السابع، 2009، ص: 218.

⁴ ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص: 13.

الشكل رقم (1): مثلث الأداء



المصدر: ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 13.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل بأنه الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة بكل كفاءة وفعالية لتحقيق الأهداف المسطرة وتنفيذ الخطط المستقبلية وضمان الاستمرارية.

2- تعريف الأداء المالي:

يعرف الأداء المالي على أنه تشخيص للصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قياسها وقدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حساب النتائج، الجداول الملحقة، لكن لا جدوى من ذلك ما لم يأخذ الطرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة¹. كما يعتبر الأداء المالي "أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه المؤسسات الناجحة، فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى المؤسسة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها"².

وهناك من يرى أن الأداء المالي عبارة عن "وصف لوضعية المؤسسة المالية وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات وصافي الثروة"³.

ومنه نستنتج أن الأداء المالي هو عبارة عن ترجمة للأهداف المالية للمؤسسة من خلال اعتماد طريقة تحقق هامش أمان لمواجهة المستقبل وتعكس مركزها المالي.

¹AMAUD THAUSRON, évaluations des entreprise, technique de gestion économie, paris France, 2007, p : 23

²محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص: 45.

³علاء فرحان طالب وإيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 67.

المطلب الثاني: خصائص الأداء المالي وأهميته

للأداء المالي عدة خصائص تميزه عن غيره، وهذا راجع للأهمية التي يكتسبها في المؤسسة الاقتصادية، وهذا ما سنهتم بإبرازه في هذا المطلب.

1- خصائص الأداء المالي:

- يشتمل الأداء المالي على مجموعة من الخصائص كما يلي:¹
- الأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة عن الوضع المالي القائم في المؤسسة.
- الأداء المالي يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته
- الأداء المالي أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف.
- الأداء المالي وسيلة جذب للمستثمرين للتوجه للاستثمار في المؤسسة.
- الأداء المالي أداة أساسية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.

2- أهمية الأداء المالي

- يمكن إبراز أهمية الأداء المالي في النقاط التالية:²
- تعتمد الرؤية المستقبلية للمؤسسة على العوائد المتوقعة تحقيقها من أدائها المستقبلي وهذا يعني أهمية الاهتمام بالأداء المالي وطرق قياسه.
- يقدم الأداء المالي مفهوم وأدوات قياس رئيسية في تنفيذ الإجراء أو صياغة الخطط التي تدعم عملية ترشيد استخدام الموارد وتحقيق الفاعلية في إنجاز الأهداف.
- تحديد مواقع القوة والضعف التي تعاني منها المؤسسة مما يساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه الانحرافات.
- يساعد في معرفة درجة النمو التي تحققها المؤسسة باتجاه إنجاز أهدافها بنوعيتها القصيرة وبعيدة الأمد.
- يعطي صورة واضحة عن الحالة المالية للمؤسسة مقارنة بنتائج الأداء المالي للسنوات السابقة.
- يساعد في تشخيص مواقع الخلل التي تعاني منها الجودة وطبيعة الاستخدامات المالية لعناصرها.
- يعد الأداء المالي الأداة المهمة للكشف عن الميزة التنافسية التي يمكن أن تعمل على أساسها المؤسسة.

¹ محمد محمود الخطيب ، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

² ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 140.

المطلب الثالث: معايير الأداء المالي

تعددت معايير الحكم على الأداء المالي إلى عدة مجموعات نخصها بالعرض في هذا المطلب.

1- المعايير التاريخية:

تعتمد هذه المعايير على مجموعة من المؤشرات المالية التاريخية لسنوات السابقة لنفس المؤسسة ومقارنتها مع النتائج الحالية، مثلاً يتم مقارنة نسبة العائد على الاستثمار أو نسبة السيولة للعام الحالي مع نسبة السنوات السابقة وملاحظة مدى تطور هذه النسب نحو الأحسن أو الأسوأ.¹

2- المعايير المطلقة:

يكون المعيار هنا في هذه الحالة محددًا بشكل ثابت على شكل رقم أو نسبة مطلقة، بحيث يتم مقارنة النسب المالية الخاصة بهذه المؤسسة.²

3- المعايير القطاعية (الصناعية):

تشير هذه المعايير إلى معدل أداء مجموعة من المؤسسات في القطاع الواحد، أي مقارنة النسب المالية للمؤسسات المساوية لها في الحجم وفي طبيعة تقديم الخدمة ويستفاد منها بدرجة كبيرة في عملية التحليل المالي لأنها مستمدة من القطاع الذي تنتمي له هذه المؤسسة.³

4- المعايير المستهدفة:

هي عبارة عن المعايير التي تعتمد على الخطط المستقبلية للمؤسسة والبيانات التي ترد فيها، ويمكن للمحلل أن يقارن بين هذه المعايير التخطيطية مع المعايير المحققة فعلاً لفترة زمنية ماضية، ويعبر تطبيق هذه المعايير عن مدى تنفيذ الخطط الموضوعة سابقاً.⁴

¹ عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الخامسة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2014، ص: 102.

² العلي أسعد حميد، الإدارة المالية الأسس العملية والتطبيقية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص: 78.

³ علاء فرحان طالب و إيمان شبحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

² عدنان تايه النعيمي و آخرون، نفس المرجع أعلاه، ص 102.

المبحث الثاني: مفهوم تقييم الأداء المالي

يعد تقييم الأداء المالي أحد المقومات والدعائم الأساسية للمؤسسة ووسيلة لتحقيق البقاء والاستمرارية، حيث أصبح جل اهتمام المسيرين يكمن في كيفية تقييم الأداء المالي بإعطاء قيم تتميز بالدقة والجودة والمصادقية من أجل الوقوف على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وكذا مدى كفاءة وفعالية الأداء المالي، فماذا نقصد بتقييم الأداء المالي.

المطلب الأول: تعريف تقييم الأداء المالي

لتحقيق الاستغلال الرشيد للموارد وتحديد التغيرات في أداء المؤسسات ومعرفة النتائج الدقيقة وجب على المسيرين تقييم الأداء المالي، لذا سنخصص هذا المطلب للتعريف بعملية تقييم الأداء المالي. تعني عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة "قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة".¹ يعرف أيضا "بمدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة والفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف".² هناك من يرى أن تقييم الأداء المالي عبارة عن "أحد العناصر الأساسية للعملية الإدارية حيث يوفر للإدارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس مدى تحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على اتجاهات الأداء فيها، لهذا فهو أساس في تحديد مسيرة المؤسسة ونجاحها ومستقبلها".³ انطلاقا من التعاريف السابقة، يمكن تعريف تقييم الأداء المالي على أنه قياس مدى تحقيق الأهداف المخطط لها بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والمؤشرات التي تسمح بتقديم حكم مسبق حول الوضعية المالية للمؤسسة يتميز هذا الحكم بالدقة والمصادقية.

¹ محمد نجيب وطارق قدوري، النظام المحاسبي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة بسكرة، 2013، ص: 25.

² رزقي محمد، تحليل تأثير رأس المال الفكري على الأداء المالي للمؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018، ص: 145.

³ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 94.

المطلب الثاني: خطوات وأدوات تقييم الأداء المالي

للتمكن من تقييم الأداء المالي وجب اتباع مجموعة من خطوات متتابعة واستخدام أدوات متعددة.

1- خطوات تقييم الأداء المالي:

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي بالخطوات التالية:¹

- الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل، حيث أن من خطوات تقييم الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معينة.
- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم أداء مثل نسب الربحية، السيولة، النشاط والمديونية.
- دراسة وتقييم النسب والمؤشرات، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات ونقاط الضعف بالأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع، أو مقارنته بأداء المؤسسات التي تعمل بنفس القطاع.
- وضعاً لتوصيات الملائمة بالاعتماد على عملية تقييم أداء المالي من خلال النسب والمؤشرات، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على المؤسسات للتعامل معها ومعالجتها.

2- أدوات تقييم الأداء المالي:

هناك العديد من الأدوات المستخدمة في تقييم الأداء المالي من أهمها:²

- 1-2- مقاييس الكفاءة:** تعتبر عنصر من عناصر النمو والتقدم للأفراد والمؤسسات، يقصد بها القدرة على تحقيق المطلوب انجازه.
- 2-2- مقاييس الفعالية:** يقصد بها تحقيق الأهداف المرجوة وهي تتعلق بالحصول على النتائج المتوخاة
- 3-2- مقاييس الاقتصاد:** تشير إلى العلاقة المادية والكمية بين عناصر رأس المال والعمل وبين المنتج النهائي.
- 4-2- مقاييس المسؤولية الاجتماعية:** وهي تتعلق بدمج المؤسسة بين الاهتمامات المجتمعية والبيئية في تعاملها مع أصحاب المصالح والأموال والمساهمين والعملاء في الأسواق المستهدفة بشكل طوعي.
- 5-2- المؤشرات المالية:** هي تلك المؤشرات التي يعتمد نجاحها على المعلومات المالية والمحاسبية بالمؤسسة، مثل العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية.

¹ محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 50-51.

² مشعل جهم المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011/2010، ص ص: 17 - 18.

المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي

هناك العديد من المؤشرات التي تستخدم لقياس أداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، ومن أهمها مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

1- تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي:

تستخدم مؤشرات التوازن المالي في تحليل الهيكل المالي للمؤسسة والحكم على استمرار أو اختلال الوضعية المالية للمؤسسة وتشمل رأس المال العامل، احتياج رأس المال العامل والخزينة.

1-1- رأس المال العامل (FR).

يعتبر رأس المال العامل مؤشر مهم لمعرفة مدى كفاءة المؤسسة في تحقيق التوازن المالي وعليه سنتطرق إلى تعريفه وأنواعه فيما يلي:

1-1-1- تعريف رأس المال العامل:

يعتبر رأس المال العامل أداة من أدوات التحليل المالي المستعملة في تقييم البيئة المالية للمؤسسة والحكم مدى توازنها المالي خاصة على المدى القصير، وذلك بتاريخ معين، ويتمثل في ذلك الجزء من الأموال المستخدمة في تمويل جزء من الأصول المتداولة بعد تمويل كل الأصول الثابتة ويحسب كما يلي:¹

- من أعلى الميزانية

رأس المال العامل = الأصول الدائمة - الأصول الثابتة

- من أسفل الميزانية

رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل

1-1-2- أنواع رأس المال العامل:

عموما هناك ثلاث أنواع لرأس المال العامل وهي كالتالي:²

أ- رأس المال العامل الخاص:

يقيس رأس المال العامل الخاص مدى اكتفاء المؤسسة بالأموال الخاصة دون الاستعانة بالموارد المالية الأجنبية لتغطيه الأصول الثابتة.

¹ مليكة زغيب وميلود بوشنفير، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص:

² كريم قوية، محاضرات في التحليل المالي، جامعة بومرداس، 2020/2019، ص ص: 20-21.

رأس المال العامل الخاص = الأصول المتداولة - الأصول الثابتة

ب- رأس المال العامل الأجنبي:

يتكون رأس المال العامل الأجنبي أو الخارجي من مجموع مختلف الديون بأنواعها القصيرة والمتوسطة وطويلة الأجل. وبذلك يكون حسابها كما يلي:

رأس المال العامل الأجنبي = ديون طويلة ومتوسطة الأجل + الخصوم الجارية
= مجموع الخصوم - الأموال الخاصة

ج- رأس المال العامل الإجمالي:

يتكون رأس المال العامل الإجمالي من مجموعة الأصول المتداولة بمختلف مكوناتها كما يلي:

رأس المال العامل الإجمالي = مجموع الأصول المتداولة

1-2- احتياج رأس المال العامل (BFR):

تمثل احتياجات رأس المال العامل اجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الاستغلال، وهي عبارة عن الفرق بين اجمالي المخزونات والقيم القابلة للتحقيق من جهة والالتزامات قصيرة المدى (باستثناء السلفات المصرفية) من جهة ثانية وتحسب كما يلي:¹

احتياجات رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + القيم الجاهزة) - (الديون قصيرة الأجل - السلفات المصرفية)

1-3- الخزينة TR:

يمكن تعريف الخزينة على أنها عبارة عن مجموع الأموال التي بحوزة المؤسسة لمدة دور الاستغلال، وهي تمثل صافي قيم الاستغلال أي ما تستطيع المؤسسة توفيره من مبالغ خلال دوره الاستغلال ويمكن حسابها بطريقتين:²

الخزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل

¹ كريم قوبة، مرجع سبق ذكره، ص: 21

² جليلة بن خروف، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات KANAGHAZ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008/2009، ص: 74.

أو

الخزينة = قيم جاهزة - سلفات مصرفية

2- تقييم الأداء المالي باستخدام النسب المالية:

تستخدم مجموعة من النسب المالية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال تحليل مختلف الجوانب المؤسسة من حيث السيولة، النشاط، الربحية والمردودية.

2-1- تعريف النسب المالية :

تعرف النسب المالية بأنها عبارة عن "أداة من أدوات التحليل المالي، تقوم على دراسة مكونات القوائم المالية بعضها بعض في شكل نسب، على هذا الأساس نجد أن النسبة المالية تعبر عن العلاقة بين عنصرين متجانسين ومرتبطين بمعنى اقتصادي وهذا بهدف استخلاص عناصر ظاهرة معينة وتؤخذ العناصر المذكورة عادة من القوائم المالية الواحدة أو من قائمة مالية أخرى".¹

وتعرف أيضا على أنها "علاقة كسرية بين قيمتين لمركزين ماليين أو لحسابين لجداول نهاية السنة المالية لمؤسسة وتكون عملية الحكم على النسب غالبا في شكل مقارنة داخلية أو خارجية بين عدة مؤسسات".²

2-2- أهمية النسب المالية:

تتجلى أهمية النسب المالية فيما يلي:³

- تحديد مدى قدرة المؤسسة على مواجهة الالتزامات الجارية.
- قياس درجة نمو المؤسسة والكشف عن مواطن القوة والضعف.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات وإعداد الموازنات التقديرية.
- قياس الفعالية الكلية للمؤسسة ومستوى أدائها.
- قياس الفعالية التي تحصل عليها المؤسسة باستغلالها لمختلف موجوداتها لتحقيق الربحية.

¹رزاز رتيبة و الطيف عبد الكريم، محاضرات في مقياس التحليل المالي، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2018-2019، ص: 95.

² نبيل سالم أحمد الوقاد و ابراهيم جابر السيد أحمد، تقييم الأداء المالي باستعمال النسب المالية، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2019، ص: 182.

³خنفري خيضر و بورنيسة مريم، دور النسب والمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مقال دراسات اقتصادية، العدد 27، جامعة بومرداس، 2017، ص: 59.

2-3- أنواع النسب المالية:

يستخدم المحلل مجموعة من النسب المالية لأغراض التحليل المالي.

2-3-1- نسب السيولة:

تستخدم كأداة لقياس قدرة الإدارة في تمويل عملياتها الجارية من خلال توفرها على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وهي تضم النسب التالية:¹

أ- **نسب السيولة العامة:** تبين مدى تغطية الأصول المتداولة بكل مكوناتها للديون قصيرة الأجل وتحسب كما يلي:

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

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

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

ج- **نسب السيولة الجاهزة:** تبين مدى قدرة المؤسسة على تسديد كل ديونها قصيرة الأجل بالاعتماد على السيولة الموجودة حالياً تحت تصرفها فقط وتحسب كما يلي:

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

2-3-2- نسب النشاط:

تقيس هذه النسب مدى كفاءة إدارة المؤسسة في توزيع مواردها توزيعاً مناسباً على مختلف أنواع الأصول، كما تقيس مدى كفاءتها في استخدام أصولها لإنتاج أكبر قدر ممكن من السلع والخدمات، وتحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات وبالتالي أعلى ربح ممكن وأهمها ما يلي:²

¹ مبارك لسوس، التسيير المالي تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص: 46-48.

² مصطفى يوسف كافي، انتمان المشاريع الصغيرة والمتوسطة ونماذج التنبؤ بالفشل المالي، دار الابتكار للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2017، ص: 103-109.

أ- معدل دوران المخزون:

تعتبر هذه النسبة عن مدى كفاءة إدارة المؤسسة في إدارة موجوداتها من البضائع، وكذلك على إدارتها على إبقاء هذه الموجودات ضمن الحد المثالي المتناسب وحجم عملياتها، وبحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون سلعي}}$$

ب- معدل دوران الذمم المدينة:

يعكس هذا المعدل السرعة التي تتمكن فيها المؤسسة من تحصيل حساباتها المدينة وبحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{صافي المبيعات الأجلة}}{\text{رصيد الذمم المدينة}}$$

ج- معدل دوران إجمالي الأصول:

وتشير هذه النسبة إلى مدى كفاءة الإدارة في استعمال جميع الموجودات لتحقيق هدفها في المبيعات وتحسب هذه النسبة كما يلي:

$$\text{معدل دوران الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{مجموع الأصول}}$$

2-3-3- نسب المردودية:

يمكن للمحلل المالي تقييم مردودية المؤسسة بمقارنة رقم الأعمال الصافي أو نسبة التمويل الذاتي مع الإمكانيات المتاحة للمؤسسة، لعل أهمها ما يلي:¹

أ - نسبة المردودية الاقتصادية:

تشير المردودية الاقتصادية إلى كفاءة استخدام الأصول الثابتة في المؤسسة بمقارنة النتائج المحققة بالأموال المستثمرة ويمكن حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

¹ وائل رفعت خليل وإبراهيم السيد، التحليل المالي وإدارة المخاطر، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2017، ص ص: 78-77.

ب- نسب المردودية المالية:

يتم من خلالها مقارنة رؤوس الأموال الموظفة من طرف المؤسسة بالنتائج التي تحققها أو بمعنى آخر مدى كفاءة الإدارة في توليد الأرباح من الأموال الخاصة وتعطى، بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} = \text{المردودية المالية}$$

ج نسبة المردودية التجارية:

المردودية التجارية أو مردودية المبيعات تعطى بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{نتيجة الصافية}}{\text{المبيعات خارج الرسم}} = \text{المردودية التجارية}$$

2-3-4- نسب التمويل:

هي مجموعة النسب التي تفيد المحلل المالي في تشخيص التوازنات المالية للمؤسسة على المدى المتوسط والطويل، ويتم من خلالها تقييم سياسة الاستثمار وكذا السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة وأهمها ما يلي:¹

أ- **نسبة التمويل الدائم:** تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة وتعطى بالعلاقة التالية:

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

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

$$\frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}} = \text{نسبة التمويل الذاتي}$$

¹ زينة قمرى، واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009، ص: 09.

بالإضافة إلى:

ج- نسبة التمويل الخارجي (المديونية): تقيس مدى مساهمة الدائنين في تمويل المؤسسة وتمكن من معرفة

درجة الخطر المالي، ومدى قدرة المؤسسة على تنفيذ التزاماتها اتجاه الغير وتحسب كما يلي:¹

$$\text{نسبة التمويل الخارجي} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الأصول}}$$

¹ نبيل سالم وأحمد الوقاد وإبراهيم السيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

تطورت وظيفة التدقيق الداخلي، من وظيفة رقابية فقط إلى وظيفة استشارية تتمثل في تقديم الاقتراحات والتوصيات الملائمة، لاسيما بما يتعلق بمختلف القرارات في المؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي، وهنا ارتأينا أن نبرز دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات وتقييم نظام الرقابة الداخلية أولاً ثم لنستعرض دوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك اعتماداً على تقرير المدقق الداخلي.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار

يلعب التدقيق الداخلي دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرار، فهو يساهم في تأهيل المعلومات لتكون ذات جودة ليتم استعمالها في اتخاذ القرار.

1- المقصود باتخاذ القرار:

يعرف اتخاذ القرار بأنه "عملية إدراك تشمل الظواهر الفردية والاجتماعية ويستند إلى حقائق وقيم تؤدي إلى اختيار بديل واحد من بين بدائل كثيرة تؤدي إلى الوصول إلى حل".¹ كما يقصد باتخاذ القرار "العملية التي يتم بمقتضاها اختيار أحسن البدائل لكل مشكلة معينة أو مواجهة موقف يتطلب ذلك، بعد دراسة النتائج المتوقعة من حل بديل وأثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة ضمن معطيات بيئة التنظيم".²

2- علاقة التدقيق الداخلي باتخاذ القرار

هناك خطوات منطقية ينبغي اتباعها للوصول إلى القرارات الرشيدة والجيدة، وتتمثل في تحليل وتشخيص الموقف، تحديد البدائل، اختيار الأفضل، تنفيذ البديل الذي تم اختياره وتقييم النتائج كما يلعب التدقيق الداخلي أدواراً مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرار، بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية، وبالتوازن مع خطوات عملية اتخاذ القرارات فإن التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية، وتبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع وبذلك يتم تشخيص الوضع المحيط وتحديد درجة الخطر الناجم، ومن ثم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق، يتلها وضع الخطة اللازمة

¹ أمل محمد طعمة، اتخاذ القرار والسلوك القيادي، برنامج تدريبي، ديونو للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2017، ص: 15.

² رفيقة حروش، اقتصاد وتسيير المؤسسة، شركة دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص: 171 - 172.

لذلك، لبيد المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول عن مدير التدقيق الداخلي ويقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك من خلال هذه الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات ويساهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية.¹

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية، فهي وظيفة لا غنى للمؤسسة عنها. تعمل على تطوير وتعزيز نظام الرقابة الداخلية.

1- مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعد التدقيق الداخلي أحد أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية الفعالة، إذ يحتل مكانة بارزة في معظم المؤسسات، حيث أن ارتباطه بأعلى مستويات التنظيم في المؤسسة ليس كأداة رقابية فقط، بل كمنشط تأكيدي واستشاري مستقل وموضوعي، وهذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية السائد لمعرفة مدى فعاليته وملائمته وكفاءته والعمل على تحسينه عن طريق خطوات تبدأ بجمع الحقائق والمعلومات عن النظام وتكوين نظرة عامة وشاملة على نواحي الرقابة الداخلية، ثم فحص النظام وذلك باختبار مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والنظم كآخر خطوة في تقييم النظام يقوم المدقق بتقديم حكم حول فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ودرجة الاعتماد عليها، والوقوف عند نقاط الضعف والقوة، وبناء على ذلك يقدم تقرير حول الرقابة الداخلية إلى الإدارة الذي يرفقه مجموعة من التوصيات للرفع من فعالية هذا النظام وذلك كما أشار المعيار الدولي رقم 2130 الخاص بالرقابة "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها والدفع لتحسينها المستمر".²

ويظهر دور المدقق الداخلي في الرفع من نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال ما يلي:³

- يبين المدقق الداخلي نتائج فحصه وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة ويبين نقاط القوة ونقاط الضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة الاختلالات.

- مراجعة العمليات وتشمل وجود تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف التشغيل.

- مراجعة الأداء.

- مراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات.

¹ عزيز لوجاني، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار المالي، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص: 148.

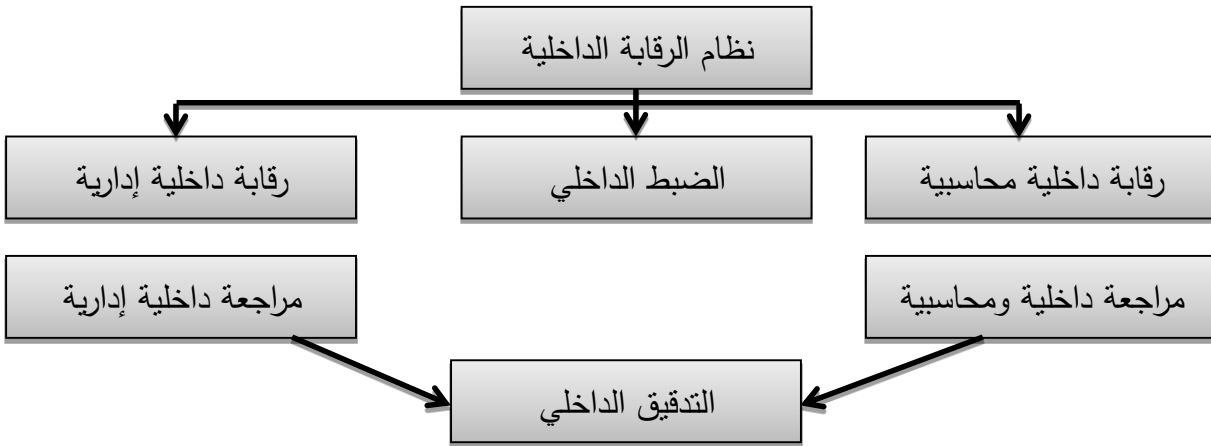
² تقرير حول المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، المعهد الوطني للتدقيق، ص: 14.

³ عمر شريف، مرجع سبق ذكره، ص: 130.

- مراجعة الرقابة المالية.

وعليه فإن التدقيق الداخلي وظيفة استكشافية تحدد موضع الانحراف وأماكن وجود الأخطاء ووظيفة رقابية تمنع وقوع الأخطاء والتضليل لذلك يجب على المؤسسة أن تأخذ بتوصيات المدقق الداخلي ونتائج عمله للقيام بالتحسينات اللازمة.

الشكل رقم (2): موقع التدقيق الداخلي من النظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.



المصدر: يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص102.

المطلب الثالث: تقرير المدقق الداخلي ودوره في تعزيز الأداء المالي.

يعتبر تقرير المدقق الداخلي العنصر الأساسي والأخير لعملية التدقيق الداخلي، فهو الذي يحمل النتائج التي توصل إليها المدقق في نهاية عمله.

1- المقصود بتقرير التدقيق الداخلي وخصائصه:

يتميز تقرير التدقيق الداخلي بعدة خصائص، نبرزها بعد التطرق الي تعريف تقرير التدقيق الداخلي.

1-1- تعريف تقرير المدقق الداخلي:

يعرف هذا التقرير على أنه "وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات عملية وشخصية معينة، وتوافرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي محايد يعتمد عليه. ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل ورأيه في نظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة المركز المالي".¹

¹ حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص: 243.

1-2- خصائص تقرير المدقق الداخلي:

تشمل خصائص تقرير المدقق الداخلي ما يلي:¹

- 1-2-1-المنفعة: يجب أن يحقق التقرير هدفا معينا في خدمة الإدارة ولا بد من أن تعرض المعلومات عن التقرير بشكل مختصر ومفيد يحث المدير على اتخاذ القرارات.
- 1-2-2-الشكل الملائم: يجب أن يكون التقرير واضحا يسهل قراءته وفهم ما يحتويه من معلومات، ويجب أن يحدد الشكل الملائم للتقرير على أساس كل حالة على حدة.
- 1-2-3-محدد الهوية: لا بد من اشتماله على المعلومات الأساسية تحدد هويته مثل العناوين وأرقام صفحات.

1-2-4-الثبات: يجب أن يعد التقرير على أسس ثابتة. وتتم كتابة التقرير من خلال ثلاث مراحل:

- المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها المرحلة منها والنهائية.
- المرحلة الثانية: تكون متزامنة مع عملية التدقيق، ومن خلالها يتم كتابة الملاحظات والتوصيات أولا بأول.
- المرحلة الثالثة: جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير في وثيقة موحدة التنسيق والترتيب.

2-معايير إعداد تقرير المدقق الداخلي:

هناك عدة معايير يجب على المدقق الداخلي اعتمادها عند إعداد تقريره أهمها ما يلي:²

- يجب إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد اكتمال فحص التدقيق.
- يجب مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب.
- قد تتطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء والتوصية بالعمل والتصحيحي اللازم.
- يجب أن تعرض التقارير: الغرض، النطاق والنتائج.
- يجب أن يفحص ويقيم مدير المراجعة الداخلية أو من ينوب عنه تقرير المدقق قبل إصداره.

1-3- مساهمة تقارير المدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي:

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في تقييم وتفعيل الأداء المالي في المؤسسة باعتباره وظيفة تقييمية مستقلة عن باقي الوظائف في المؤسسة، من خلال مجموعة خطوات من التدقيق والتمحيص وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية وفي الأخير يقوم بإعداد التقرير الذي يمثل المخرج الأساسي لعملية التدقيق، كما تحظى عملية إعداد التقارير بأهمية بالغة لأنها الوسيلة التي يعبر فيها المدقق

¹شدرى معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

²خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق وفق المعايير الصادرة عن IIA، ص: 140

الداخلي عن رأيه، أي أنها النتيجة النهائية لعملية التدقيق ومعرفة مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة المعتمد وصحة السياسات الحالية والمستقبلية ودقة المعلومات والبيانات التي يتم على أساسها اتخاذ القرارات وبالتالي ضمان أداء فعال، ويسعى المدقق الداخلي إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال التركيز على العناصر التالية في تقريره:¹

- الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن أعمال التدقيق والتغيير للأفضل.
 - عكس مجهود إدارة التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا والتأثير في عملية اتخاذ القرارات
 - ابداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل ونقل الأفكار والمعلومات وتبادلها.
 - تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء التدقيق الداخلي.
- وعليه فإن تقرير المدقق الداخلي يقدم معلومات تمتاز بالدقة والمصداقية التي يتم بناء عليها اتخاذ قرارات صائبة وبالتالي تحسين الأداء المالي.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ص ص: 514 - 515.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نستخلص أن أي مؤسسة عقلانية تهدف إلى تحسين أدائها، فهو بمثابة المرآة التي تعكس كل جوانب ووظائف المؤسسة، وتحسين الأداء المالي على وجه الخصوص الذي يؤدي إلى نمو وتطوير المؤسسة واستمرارها وتحقيق الأهداف المرجوة. نظرا للأهمية البالغة التي يكتسبها الأداء المالي أصبح يركز اهتمام المسيرين على تقييم هذا الأداء لمعرفة مدى فعاليته وكفاءته في تحقيق الأهداف المرجوة، حيث يجب إتباع عدة خطوات متتالية واستخدام مجموعة أدوات متعددة بالاستناد معايير مختلفة يتم مقارنتها مع المؤشرات والنسب التي يتم من خلالها تحليل الوضع المالي للمؤسسة لمعرفة مدى التغيير للأحسن أو الأسوأ.

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى الوظائف التي تساهم بشكل كبير في تعزيز الأداء المالي للمؤسسة وذلك من خلال تقريره الذي يعتبر المخرج الأساسي لعملية التدقيق الداخلي، حيث يقوم بتوضيح أماكن الانحراف فيما يتعلق بأنظمة والإجراءات وسياسات المؤسسة وكذا تقديم الاقتراحات والحلول للوقوف عليها، إذ يقوم بإضافة القيمة والمصدقية على الحالة المالية للمؤسسة وبالتالي الرفع من أدائها المالي.

الفصل الثالث:

دراسة تحليلية لمساهمة تقارير الخزينة في تحسين الأداء
المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

تمهيد:

تسعى كل مؤسسة مهما كان نوع نشاطها لتحقيق الأهداف التي رسمتها وهي تسهر على حسن تطبيق السياسات الإدارية التي وضعتها باختيار الطرق المناسبة والتي تمكنها من الاستغلال الأمثل لمواردها دون حدوث اختلالات أو أي حالة غش وذلك بالاعتماد على تقارير المدقق الداخلي كآلية من آليات تحسين الأداء المالي في المؤسسة ويجدر الإشارة هنا إلى دور تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب.

وفي هذا الإطار حاولنا إسقاط ما تناولناه في الجانب النظري على المؤسسة العمومية الاقتصادية أنابيب والتي وقع عليها اختيارنا لمنحها لنا موافقتها على إجراء على تربصنا الميداني وتقديم المعلومات اللازمة.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تتمثل في:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد).

المبحث الثاني: دور ومؤشرات التوازن المالي والنسب المالية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد).

المبحث الثالث: دور تقرير الخزينة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد).

المبحث الأول: تقديم مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

تحلّل المؤسسة موضوع الدراسة مكانة رائدة في الاقتصاد الوطني، حيث يتمثل مجال نشاطها الرئيسي في تحويل الفولاذ وصناعة الأنابيب الملحمة بكل أنواعها، وهذا ما يدفعنا للتعريف بهذه المؤسسة قبل الشروع في دراسة تفصيلية عن واقع المؤسسة بصفة عامة والوحدة المستقلة بصفة خاصة، ولهذا الغرض فإننا نقوم من خلال هذا المبحث بعرض لمحة تاريخية حول مؤسسة أنابيب وأهدافها وكذلك دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وقسم المحاسبة والمالية بصفة خاصة، بما أنه قسم محل تربصنا.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

سننظر في هذا المطلب إلى نبذة للتطور التاريخي لمؤسسة أنابيب، وكذا تعريف وحدة المجنبات على البارد.

1- لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم المؤسسة الوطنية أنابيب ANABEEB (وحدة المجنبات على البارد):

أنشئت الشركة الوطنية للحديد والصلب سنة 1968 من طرف وزارة الصناعة الثقيلة هذه الشركة التي كانت تضم عدة مؤسسات منها مؤسسة الغازات الصناعية مركب الحجار بعنابة، والمؤسسة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة، ولقد انبثقت هذه الأخيرة عن الشركة الوطنية للحديد والصلب، كما سميت أنابيب وذلك بمقتضى المرسوم رقم 83/627 المؤرخ في 05/11/1983 وأصبحت مستقلة حالياً بمقتضى المرسوم رقم 83/02 الذي حدد ظرف بدء التنفيذ لقانون 88/01 الصادر بتاريخ 12 جوان 1989، ويقدر رأسمالها في السنوات الثلاث الأخيرة 10.630.280.000,00 دج، ولقد أصبحت هذه المؤسسة عبارة عن مجمع ابتداء من 2001/01/01 والتي تفرعت عنه الفروع التالية:¹

- FILIALE PIPEGAZ تقع بغرداية.
- FILIALE ALTUMET تقع بالرغاية.
- FITIALE IRRAGIS تقع ببرج بوعريّيج
- FILIALE TUBPROFIL وتقع بالرغاية وهذا الفرع يتكون من ثلاث وحدات :
- Unité profiles à froid تقع بالرغاية.

¹ المرسوم 83/627 المؤرخ في 05/11/1983

- Unité petits tubes soudées تقع بالرغاية.

- Unité petits et tolrs profès تقع بوهران.

2- تعريف وحدة المجنبات على البارد:

أنشئت وحدة مجنبات على البارد سنة 1975، تحت وصاية وزارة الصناعة الثقيلة، بالمنطقة الصناعية الرغاية، التي تبعد بـ 30 كلم عن الجزائر العاصمة وتتربع على مساحة 150.669 م هذا الموقع الجغرافي يسمح لها بالاتصال مع مختلف المتعاملين سواء كانوا ممولين أو زبائن، كما أنها تعتبر قريبة من الموانئ وخطوط النقل، السكك الحديدية المؤسسات المالية كالبنوك، كما تحتوي على طاقة بشرية يقدر عددها بـ 477 موظف ويتم تمويل الوحدة بالمادة الأولية من مركب صناعة الحديد الحجار "وأحيانا من خلال الاستيراد".

- طريقة البناء فيها عمارة إدارة وورشات صناعية.

- يبلغ عدد المستخدمين فيها أكثر من 477 عامل منهم 104 إطارات عامل مؤهل و 268 عامل.

- تبلغ الطاقة الإنتاجية في هذه الوحدة 1.300.000 طن سنويا وتنقسم مديرية الوحدات مديرية الوحدة إلى مديريتين وخمسة دوائر هي:¹

✓ المديرية الفرعية للصيانة.

✓ المديرية الفرعية للإنتاج.

✓ دائرة المستخدمين.

✓ دائرة المحاسبة.

✓ دائرة التجارة والتسويق.

✓ دائرة مراقبة الإنتاج.

✓ دائرة التموين: وتنقسم إلى مصلحتين هما مصلحة المخزون ومصلحة الشراء.

¹ المقال السنوية للمنتجات لفرع توب بروفيل، وحدة المجنبات على البارد، 2005.

المطلب الثاني: أهداف وحدة المجنبات على البارد

تقوم هذه الوحدة بتطوير منتجاتها من حيث النوعية والتقليل من حجم التكاليف وذلك من أجل تحقيق استمرارية في الإنتاج وتغطية السوق المحلية وهما من بين الأهداف الأساسية للوحدة إلى جانب أهداف أخرى منها:¹

- إنجاز بطريقة مباشرة أو غير مباشرة الدراسات التقنية التكنولوجية الاقتصادية والمالية.
- تسهر على تطبيق وضبط المقاييس ومراقبة الجودة بهدف طرح منتجاتها ذات جودة عالية والتصدي للمنافسة.
- اسهر على حماية البيئة من التلوث.
- المساهمة في رفع قيمة الموارد الوطنية والإنتاج الوطني، وكذلك تكوين مستخدميها لتحسين مستوهم تماشياً مع الحالية الحاصلة في الميادين
- القيام بكل الدراسات والبحوث واتخاذ جميع التدابير الرامية إلى تحسين الإنتاج كما ونوعاً.
- دراسة السبل الكفيلة لاستيعاب التكنولوجيا المتعلقة بميدان عملها من أجل تطوير منتجاتها.
- تطوير هياكل الصيانة التي تسمح بالرفع من الإنتاج.

المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة أنابيب (وحدة مجنبات على البارد)

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة أنابيب على مجموعة من المديريات والأقسام الوظيفية نذكرها فيما يلي:

يلي:

أ- مديريات الوحدة:

تتكون وحدة المجنبات على البارد من مديرية الوحدة وأربعة مساعدين: مساعد قانوني، مساعد الإعلام الآلي، مساعد الميزانية، ومراقبة التسيير، مساعد الأمن الوقائي.

بالإضافة إلى المديريات والأقسام التالية:²

- مديرية فرعية للإنتاج.
- مديرية فرعية للصيانة.
- قسم تسيير الجودة.

¹ التنظيم الداخلي الخاص بوحدة المجنبات على البارد، القرار رقم 08/2002 المؤرخ في 08/05/2002.

² التنظيم الداخلي الخاص بوحدة المجنبات على البارد القرار رقم 08/2002 المؤرخ في 08/05/2002.

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

- قسم الدراسات والتطوير .
- قسم المشتريات والمخازن.
- قسم المبيعات والتسويق .
- قسم المحاسبة والمالية.
- قسم الإدارة والمستخدمين .

ب- الأقسام الوظيفية:

وتشمل هذه الأقسام كل من:¹

قسم إدارة المستخدمين:

يلعب دورا استراتيجي داخل المؤسسة من خلال تزويدها باليد العاملة المؤهلة، وضع مخططات التكوين حسب احتياجات كل قسم تسيير الأجور...، تقديم الإحصاءات مع التقارير الدورية والسنوية.

قسم البيع والتسويق:

يتكفل هذا القسم بتقييم منتجات المؤسسة وإتمام معاملات البيع بحيث يستقبل طلبات الزبائن ويعمل على توفيرها في الآجال المتفق عليها ومن ثم إعداد الفواتير .

قسم المحاسبة:

مكلف بمتابعة السياسة المالية للمؤسسة مراقبة التقديرات المالية ومقارنتها بما هو محقق وذلك بحساب الفوارق، ضمان متابعة تسديد أجور العمال، الضرائب والضمان الاجتماعي، تحديد أعمال نهاية السنة، ومراقبة الجداول المحاسبية.

قسم الشراء:

يعمل على توفير المواد الأولية اللازمة للصناعات التي تختص بها الشركة وتسيير المخزونات.

قسم الدراسات والتطوير:

مهمتها لقيام بدراسة السوق ومتابعة تطوره لمعرفة احتياجاته، تخطيط وتحضير برامج الإنتاج.

قسم مراقبة النوعية:

يسهر على مراقبة نوعية المواد التي تدخل إلى المؤسسة، والمواد تامة الصنع التي تكون المؤسسة بصدد بيعها للحرص على مطابقته لمعايير الجودة المتعارف عليها عالميا.

¹ وثائق مقدمة من طرف مؤسسة أنابيب -وحدة المجنات على البارد -

- قسم الصيانة:

يعمل على صيانة كل الأعطاب التي تلحق بالآلات ومراقبة كل ما هو ميكانيكي وإلكتروني دورياً، صناعة بعض قطع غيار آلات الإنتاج بالإضافة إلى تجديد شبكة المياه، الغاز والكهرباء، كل ما تطلب الأمر.

- قسم الإنتاج:

مهمته تنفيذ برامج لإنتاج المعدة له، وهو قسم محوري في الشركة، يتميز العمال المنتمون إليه بالكفاءة والخبرة المهنية، كما يحظى بإشراف مدير الوحدة شخصياً.

- قسم المحاسبة والمالية:

يعمل على تسجيل وتصنيف وتبويب الأنشطة التجارية في المؤسسات من أجل إعداد القوائم المالية التي تمثل ملخصات لكل ما تم فيه خلال فترة زمنية محددة، وتجدر الإشارة هنا إلى أن تربصنا الميداني أجريناه على مستوى هذا القسم، ويتكون قسماً لمحاسبة والمالية من عدة مصالح وهي:¹

✓ مصلحة المحاسبة العامة: تقوم بالاهتمام بملفات الزبائن وتسجيل حسابات الفواتير كذلك مراقبة وتسيير حسابات أوراق الدفع وأوراق القبض، تسليم الشيكات وقرارات منح أجل الدفع لمصلحة الخزينة، حساب رقم الأعمال والاهتمام بملفات الممونين...إلخ.

✓ مصلحة محاسبة الموارد: يتجلى دورها في استلام ومراقبة وتسجيل الحسابات الخاصة ببطاقات خروج واسترجاع الموارد والآلات والمعدات وكذلك استلام ومراقبة فواتير الممونين بالإضافة إلى إعداد وتقييم حركة المخزون وتحويل ملفات التقييم إلى مصلحة المحاسبة العامة.

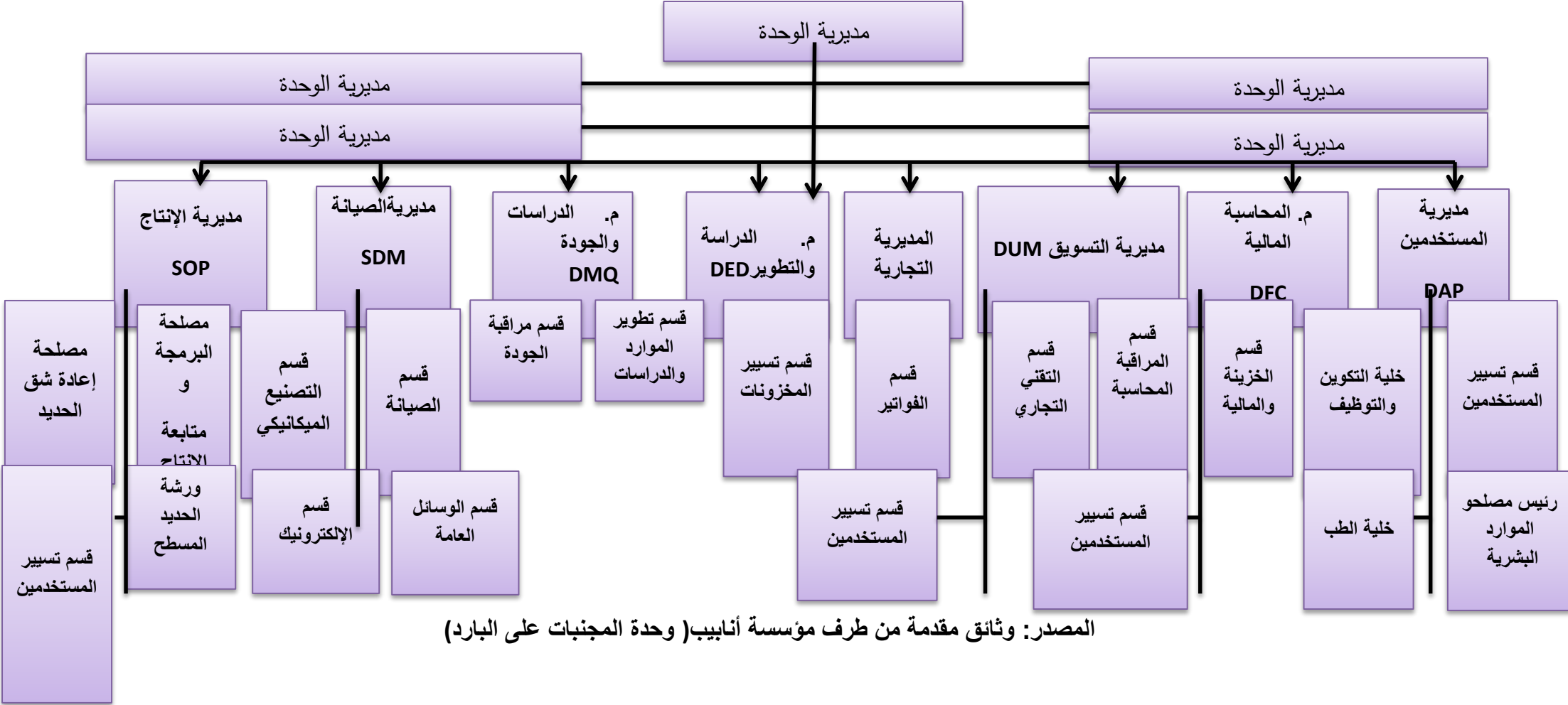
✓ مصلحة الخزينة المالية: تسيير ومراقبة يومية وأسبوعية الصندوق، التحقق من مختلف الوثائق المحاسبية المتعلقة بالنفقات، مراقبة الشيكات، إيصالات الدفع قرارات منح أجل الدفع كأوراق تجارية وتسليمها للبنوك في حالة قابليتها للقبض بالإضافة إلى إعداد ومتابعة مخططات التمويل.

✓ مصلحة المراقبة المحاسبية: تعمل على مراقبة العمليات المحاسبية، متابعة وتحليل الحسابات، تحضير ومتابعة الجرد، وكذلك اهتمام المستثمر بدفتر الأستاذ ودفتر اليومية.

وهذا ما يوضحه الشكل رقم (03) أسفله:

¹ وثائق مقدمة من طرف مؤسسة أنابيب - وحدة المجنبتات على البارد-

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمؤسسة "أنابيب" وحدة المجنبات على البارد.



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

**المبحث الثاني: دور مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية في تقييم الأداء المالي لمؤسسة
أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)**

سنقوم في هذا المبحث بإعداد كل من الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول وجانب لخصوم،
وجداول حساب النتائج للسنوات 2019، 2020 و 2021 ثم ننتقل إلى حساب مختلف مؤشرات التوازن
المالي والنسب المالية لمؤسسة أنابيب خلال نفس الفترة وذلك بهدف الوقوف على وضعيتها المالية وأدائها.
**المطلب الأول: عرض الميزانية المختصرة لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة
(2019-2021)**

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض كل من الميزانية المختصرة لجانب الأصول والخصوم دون
التطرق إلى الميزانية المالية المفصلة لاحقاً، وعرض كل من جدول حساب النتائج لمؤسسة أنابيب خلال
السنوات 2019، 2020 و 2021 مع إعطاء تحليل للمجاميع الظاهرة فيها.

1- عرض الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة أنابيب: (وحدة المجنبات على البارد)

سنهتم في هذا العنصر بتقييم الميزانية لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021) بالاعتماد
على الميزانية المفصلة لسنوات الدراسة.*

1-1- جانب أصول الميزانية المالية المختصرة:

يمثل الجدول الموالي عرض لجانب الأصول من الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة أنابيب خلال
سنوات الدراسة.

* من أجل أكثر توضيح يرجى الإطلاع على الملاحق رقم (1،3،5)

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم (01): الميزانية المالية المختصرة لأصول مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

2021		2020		2019		البيان
%	المبلغ الصافي	%	المبلغ الصافي	%	المبلغ الصافي	الأصول
69,67	3.363.729.627,27	71	3.307.229.453,48	68,42	3.273.783.536,13	الأصول الثابتة
30,33	1.464.219.724,76	29	1.351.072.533,61	31,58	1.510.844.430,49	الأصول المتداولة
15,56	751.138.5.22	13,5	628.649.662,45	16,38	783.888.264,65	قيم الاستغلال
13,59	655.898.339,86	14,1	656.669.561,26	13,25	633.610.977,96	قيم غير جاهزة
1,18	57.182.790,68	1,4	65.753.309,90	1,95	93.345.187,88	قيم جاهزة
%100	4.827.949.352,03	100	4.658.283.987,09	%100	4.784.627.966,62	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) لسنوات 2019، 2020 و 2021.

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن هناك زيادة في الأصول الثابتة حيث بلغت نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول 68,42 سنة 2019، وارتفعت إلى 71% سنة 2020، وهذا راجع إلى زيادة معتبرة في المعدات والأدوات الأخرى.

أما في سنة 2021 انخفضت ذات النسبة إلى 69,67% وهذا يعود أساسا إلى الانخفاض في قيمة المباني.

كما نلاحظ انخفاضا في قيمة الأصول المتداولة حيث قدرت نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول 31,58% سنة 2019 لتتخفض إلى 29% سنة 2020، وهذا بسبب الانخفاض في المخزونات.

أما في سنة 2021 فنلاحظ زيادة معتبرة في نسبة الأصول المتداولة للمؤسسة، مقارنة بمجموع أصولها بنسبة 30,33% وذلك نتيجة لارتفاع المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة
أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

1-2- جانب خصوم الميزانية المالية المختصرة

يمثل الجدول الموالي عرض لجانب الخصوم من الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة أنابيب خلال سنوات الدراسة*.

الجدول رقم (02): الميزانية المالية المختصرة لخصوم مؤسسة أنابيب -وحدة المجنبات على البارد-
خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

2021		2020		2019		البيان
%	المبلغ الصافي	%	المبلغ الصافي	%	المبلغ الصافي	الخصوم
88,50	4.272.915.546,69	91,55	4.264.664.718,74	98,02	4.402.821.883,72	الأموال الدائمة
-0,76	-36.459.828,61	-2,20	-102.566.634,61	-1,62	-77.335.196,20	الأموال الخاصة
89,26	4.309.375.375,30	93,75	4.367.231.353,35	93,64	4.480.157.079,92	ديون طويلة الأجل
11,50	555.033.805,34	8,45	393.619.268,35	7,98	381.806.082,90	ديون قصيرة الأجل
%100	4.827.949.352.03	%100	4.658.283.987,09	%100	4.784.627.966,62	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) لسنوات 2019، 2020 و 2021.

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن هناك انخفاض في الأموال الدائمة، حيث بلغت نسبة الأموال الثابتة إلى مجموع الخصوم 92,02% سنة 2019، وانخفضت إلى 91,55% سنة 2020، لتستمر في الانخفاض لتصل نسبتها 88,50% سنة 2021، وهذا راجع إلى انخفاض قيمة الأموال الخاصة للمؤسسة. كما نلاحظ أيضا أن الديون طويلة الأجل إلى مجموع الخصوم شهدت ارتفاعا طفيفا سنة 2020 بنسبة 93,75% حيث كانت في 2021 تبلغ 93,64%، وهذا الارتفاع راجع إلى زيادة قيمة القروض خلال هذه الفترة، بينما انخفضت ذات النسبة إلى 89,86% سنة 2021 وهذا يعود إلى انخفاض في قيمة القروض في حين نلاحظ زيادة خلال ثلاث السنوات المتتالية في الديون قصيرة الأجل إلى مجموع الخصوم

* من أجل أكثر توضيح يرجى الإطلاع على الملاحق رقم (2،4،6)

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

بالنسب التالية على التوالي 7,98%، 8,45% و 11,50% خلال السنوات 2019، 2020 و 2021، وهذا بسبب زيادة قيمة حسابات الموردون، والضرائب والديون.

2- إعداد جدول حسابات النتائج:

بعد التطرق إلى كل من الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول والخصوم، نري من المناسب عرض جدول حسابات النتائج حسب طبيعة لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019 - 2021)، والجدول الموالي يوضح جدول حسابات النتائج على النحو التالي*:

الجدول رقم (03): جدول حسابات النتائج لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

2021	2020	2019	اسم الحساب
881.788.955,47	926.290.271,51	1.031.068.115,85	المبيعات والمنتجات
75.540.533,34	155.535.342,39	185.044.577,36	الملحقة
3.066.030,00	-	4.302.373,76	انتاج مخزن
-	-	-	انتاج مثبت
			إعانات الاستهلاك
960.395.518,81	770.754.929,12	850.325.912,25	1-انتاج السنة المالية
552.363.997,14	428.059.100,52	500.971.095,94	المشتريات المستهلكة
60.627.477,59	53.507.848,02	48,235.010,63	خدمات خارجية أخرى
612.991.474,73	481.566.948,54	549.206.106,57	2-استهلاك السنة المالية
347.404.044,08	289.187.980,58	301.119.805,68	3-قيمة الاستغلال
			المضافة (1 - 2)
339.473.158,86	369.327.943,88	296.729.966,68	أعباء العاملين
16.493.353,09	19.319.090,07	17.912.860,54	الضرائب

* من أجل أكثر توضيح يرجى الاطلاع على الملاحق رقم (7،8،9)

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة
أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

8.562.467,87	99.459.053,37	13.523.051,54	4-الفائض الإجمالي للاستغلال
24.202.561,58	416.501,75	8.455.164,72	المنتجات العملياتية الأخرى
36.737.720,45	30.552.330,84	40.105.764,98	الأعباء العملياتية الأخرى
40.467.169,34	31.311.320,49	158.502.141,63	المخصصات للاستهلاكات
16.972.426,68	22.833.120,16	116.395.876,74	الاسترجاع على خسارة القيمة والمؤونات
44.592.369,40	138.073.082,71	87.279.916,69	5-النتيجة العملياتية
-	-	-	المنتجات المالية
-	-	-	الأعباء المالية
-	-	-	6-النتيجة المالية
44.592.369,40	138.073.082,79	87.279.916,69	7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
-	-	-	الضرائب واجبة الدفعين
8.131.883,79	35.505.791,18	9.944.063,49	النتائج العادية الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
1.001.570.507,07	794.004.551,03	975.176.953,71	مجموع منتجات الأنشطة العادية
1.038.030.992,68	896.571.842,64	1.052.512.806,91	مجموع أعباء الأنشطة
36.460.485,61	102.567.291,61	77.335.853,20	8-النتيجة الصافية العادية
-	-	-	عناصر غير عادية (نواتج)
-	-	-	عناصر غير عادية (أعباء)
-	-	-	9-النتيجة غير العادية

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

36.460.485,61	102.567.291,61	77.335.853,20	10-صافي نتيجة السنة المالية
---------------	----------------	---------------	-----------------------------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) لسنوات 2019، 2020 و 2021.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن هناك انخفاض في إنتاج السنة المالية لسنتي 2019 و 2020 وهذا راجع إلى انخفاض في مبيعات المؤسسة من البضائع والمنتجات المصنعة، أما بالنسبة لسنة 2021 فنلاحظ ارتفاعا في إنتاج السنة المالية مقارنة مع السنوات السابقة وهذا راجع لانخفاض صافي قيمة الإنتاج المثبت.

أما الاستهلاك للسنة المالية انخفاضا في سنة 2020 مقارنة مع 2019 وهذا بسبب الانخفاض في قيمة المشتريات المستهلكة وزيادة الخدمات الجارية الأخرى، أما خلال سنة 2021 نلاحظ ارتفاعا محسوسا في استهلاك السنة المالية نتيجة ارتفاع في قيمة الخدمات الجارية الأخرى. كما تبين لنا أن القيمة المضافة للاستغلال سجلت انخفاضا بين السنتين 2019 و 2020 لتعود إلى الارتفاع خلال سنة 2021 مقارنة مع سابقاتها، وهذا راجعا إلى التغيرات الحاصلة في إنتاج السنة المالية واستهلاكها، في حين أنهت النسبة للفائض الإجمالي للاستغلال نلاحظ أنه سجل انخفاضا على مستوى الثلاث سنوات 2019، 2020 و 2021 وهذا يعود إلى زيادة مصاريف أعباء العاملين، و بالنسبة للنتيجة العملياتية فقد عرفت زيادة سنة 2020 بسبب انخفاض المنتجات العملياتية الأخرى والأعباء العملياتية الأخرى، و تراجعت سنة 2021 وهذا بسبب زيادة الأعباء العملياتية، كما لاحظنا أيضا أن النتيجة العادية قبل الضرائب عرفت ارتفاعا سنة 2020 ثم انخفاضا محسوسا سنة 2021 وهذا راجع لعدم متوفر النتيجة المالية، كما أن نتيجة السنة المالية الصافية كانت مساوية للنتيجة الصافية للأنشطة العادية في غياب العناصر غير العادية حيث سجلت ارتفاعا سنة 2020 بالنسبة لسنة 2019 وهذا راجع إلى ارتفاع النتيجة العادية الصافية في حين انخفضت سنة 2021 بسبب انخفاض في النتيجة الصافية للأنشطة العادية.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

سنحاول من خلال هذا المطلب دراسة مؤشرات التوازن المالي والتي تنقسم الى رأس المال العامل واحتياج رأس المال العامل بالإضافة إلى الخزينة كما سبق وتطرقتنا له في الجانب النظري.

1- رأس المال العامل:

يعتبر رأس المال العامل مؤشر مهم لمعرفة هل المؤسسة تحقق توازن مالي، ويمكن حسابه وفق العلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

وفيما يلي جدول يبين تطور رأس المال العامل لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021).

الجدول رقم (04): تطور رأس المال العامل لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبتات على البارد) خلال فترة
الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

البيان / السنوات	2019	2020	2021
الأموال الدائمة	4.402.821.883,72	4.264.718,74	4.272.915.546.694
الأصول الثابتة	3.273.783.536,13	3.307.229.945,48	3.363.729.627.273
رأس المال العامل	1.129.038.347,59	957.435.265,26	909.185.919,42

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبتات على البارد) لسنوات 2019، 2020 و 2021.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن رأس المال العامل كان موجبا خلال سنوات الدراسة، مما يدل أن المؤسسة تغطي جميع الأصول الثابتة التي تمتلكها عن طريق الأموال الدائمة لديها مع وجود هامش أمان، كما شهد رأس المال العامل انخفاضا خلال السنوات 2020 و 2021 وهذا راجع إلى ارتفاع قيمة الأصول الثابتة.

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

2- احتياج رأس المال العامل:

ينشأ الاحتياج في رأس المال العامل من عدم قدرة المؤسسة على التوفيق بين دورة الاستغلال والديون قصيرة الأجل فبنشأ خلل في تمويل الأصول المتداولة، فإذا كان احتياج رأس المال العامل موجبا يعني أن هناك عجز في تغطية جزء من الأصول المتداولة والديون قصيرة الأجل، ويتم حسابه وفق العلاقة التالية:

$$\text{احتياج رأس المال العامل} = (\text{قيم الاستغلال} + \text{قيم قابلة للتحقيق}) - (\text{ديون قصيرة الأجل} - \text{سلفات مصرفية})$$

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (05): تطور احتياج رأس المال العامل لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

2021	2020	2019	البيان / السنوات
3.363.729.627,27	3.307.229.453,48	783.888.264,65	قيم الاستغلال
751.138.594,22	628.649.662,45	633.610.977,96	قيم قابلة للتحقيق
555.033.805,34	393.619.268,35	381.806.082,90	ديون قصيرة الأجل
-	-	-	سلفات مصرفية
852.003.128,74	891.699.955,36	1.035.693.159,99	احتياج رأس المال العامل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) لسنوات 2019، 2020 و 2021.

من خلال الجدول السابق نلاحظ: أن احتياج رأس المال العامل موجب خلال الفترة (2019-2021) ويعود السبب إلى كون موارد الدورة أقل من احتياجات الدورة، وهذا يدل على أن المؤسسة بحاجة لمصادر تمويل طويلة الأجل وذلك لتغطية الاحتياج وبما أن الاحتياج لم يغطي كليا بموارد الدورة لابد من اللجوء إلى رأس المال العامل لتمويل هذا الاحتياج، كما نلاحظ انخفاض في احتياج رأس المال العامل للسنتين 2020 و 2021، وهذا يسبب انخفاض في قيمة الاستغلال والقيم القابلة لتحقيق والديون القصيرة الأجل.

3- الخزينة:

تمثل الخزينة القيمة السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة، ويتم حسابها كما يلي:

$$\text{الخبزينة} = \text{القيم الجاهزة} - \text{السلفات المصرفية}$$

والجدول الموالي يوضح ذلك

الجدول رقم (06): تطور خزينة مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد-) خلال فترة الدراسة
(2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

البيان / السنوات	2019	2020	2021
القيم الجاهزة	93.345.187,88	65.735.309,90	57.182.790,68
سلفات مصرفية	0	0	0
الخبزينة	93.345.187,88	65.735.309,90	57.182.790,68

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة
أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

نلاحظ من خلال الجدول أن خزينة المؤسسة محل الدراسة موجبة خلال سنوات الدراسة، مما يدل
على أن المؤسسة تغطي كامل احتياجاتها وهي في غنى عن اللجوء إلى القروض، كما أن هذه الوضعية
ليست الوضعية المثالية للخبزينة وذلك لوجود فائض من الأموال مجمد، لهذا نقترح استثمار كل جزء من
تلك الأموال بدلا من تجميدها على مستوى المؤسسة، كما نلاحظ أن قيمة الخزينة تتخفف خلال السنوات
2020 و 2021 وهذا راجع إلى انخفاض قيم رأس المال العامل.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية

بالإضافة إلى مؤشرات التوازن المالي نحتاج إلى النسب المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة،
وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب.

1- نسب السيولة:

نستعمل نسب السيولة للحكم على مدى قدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، ومن أهم
هذه النسب: نسبة السيولة العامة، نسبة السيولة المختصرة ونسبة السيولة الجاهزة.

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

1-1- نسب السيولة العامة:

تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد ديونها على المدى القصير، وبحسب بالعلاقة التالية:

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

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (07): تطور نسبة السيولة العامة لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

البيان / السنوات	2019	2020	2021
الأصول المتداولة	1.510.844.430,44	1.351.054.533,61	1.464.219.724,76
ديون قصيرة الأجل	381.806.082,90	393.619.268,35	555.033.805,34
نسبة السيولة العامة	3.96	3.43	2,64

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن نسبة السيولة العامة للمؤسسة محل الدراسة تفوق الواحد بكثير خلال السنوات الثلاث، وهذا راجع إلى أن الأصول المتداولة قد غطت الديون قصيرة الأجل، وبهذا فإن المؤسسة لها القدرة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل دون الحاجة إلى تحويل جزء من أصولها غير المتداولة إلى سيولة.

1-2- نسبة السيولة المختصرة:

تعبر عن قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل دون اللجوء إلى بيع مخزونات، ويمكن حسابها وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة المختصرة} = \frac{\text{قيم جاهزة + القيم القابلة للتحقيق}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$$

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة
أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم(08): تطور نسبة السيولة المختصرة لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال
فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

البيان / السنوات	2019	2020	2021
القيم الجاهزة (أ)	93.345.187,88	65.753.309,90	57.182.790,68
القيم القابلة للتحقيق (ب)	633.610.977,96	656.669.561,26	655.898.339,86
(أ) + (ب)	726.956.165,84	722.422.871,16	713.081.130,54
الديون قصيرة الأجل	381.806.082,90	393.619.268,35	555.033.805,34
نسبة السيولة المختصرة	1,90	1,84	1,28

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة
أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن نسبة السيولة المختصرة للمؤسسة محل الدراسة أكبر من الواحد
للسنوات الثلاث 2019، 2020، 2021، وهي تفوق النسبة المثلى والتي يجب أن لا تتجاوز (0,5) فإن
بالرغم أن المؤسسة قادرة على تسديد ديونها قصيرة الأجل بالقيم القابلة للتحقيق والقيم الجاهزة، إلا أن خبراء
التحليل المالي يؤكدون على أن محل هذه الوضعية غير ملائمة للمؤسسة، كما نلاحظ انخفاض في نسب
خلال السنوات 2020 و 2021 وهذا راجع إلى انخفاض القيم الجاهزة لهذه السنوات وارتفاع الديون قصيرة
الأجل في المقابل.

1-3- نسبة السيولة الجاهزة:

تظهر هذه النسبة قدرة المؤسسة النقدية المتاحة في لحظة معينة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل
باستعمال القيم الجاهزة (متاحات)، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة} = \frac{\text{قيم جاهزة}}{\text{ديون قصيرة الأجل}}$$

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (09): تغير نسبة السيولة الجاهزة لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري.

البيان/السنوات	2019	2020	2021
قيم جاهزة	93.345.987,88	65.735.309,90	57.182.790,68
ديون قصيرة الأجل	381.806.082,90	393.619.268,35	555.033.805,34
نسبة السيولة الجاهزة	0,24	0,17	0,10

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة السيولة الجاهزة للمؤسسة محل الدراسة تقل على الواحد، مما يدل على أن الديون قصيرة الأجل، مدة استحقاقها تزيد عن الأسبوع أو الشهر، مما يتيح للمؤسسة عدم ترك أموال سائلة بدون استعمالها في أصول أخرى لتحقيق مردودية من ورائها. كما نلاحظ انخفاض نسبة السيولة الجاهزة خلال السنوات 2020 و 2021 وهذا يعود إلى ارتفاع الديون قصيرة الأجل.

2- نسب النشاط:

سنتطرق من خلال هذا العنصر لمختلف نسب النشاط في المؤسسة وهي: معدل دوران المخزون، معدل دوران الذمم المدينة ومعدل دوران مجموع الأصول.

2-1- معدل دوران المخزون:

يشير هذا المعدل إلى عدد المرات التي تقوم فيها المؤسسة بتصريف مخزوناتاها خلال فترة معينة، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{متوسط المخزون}}$$

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (10): تطور معدل دوران المخزون لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري.

البيان / السنوات	2019	2020	2021
رقم الأعمال	1.031.068.115,85	926.290.271,51	881.788.955,47
متوسط المخزون	825.829.316,35	706.268.963,55	689.894.128,35
معدل دوران المخزون	1,25	1,31	1,28

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معدل دوران المخزون خلال السنوات 2019، 2020 و 2021 قديري 1,25، 1,31 و 1,28 على التوالي وهذا يعني أن معدل المبيعات جيد ولا يوجد مخزون سلعي في المخازن.

2-2- معدل دوران الذمم المدينة:

يمثل قدرة المؤسسة على تحصيل ديونها في الوقت المناسب، ويحسب كما يلي:

$$\text{معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{متوسط الذمم المدينة}}$$

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم(11): تغير معدل دوران الذمم المدينة لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

2021	2020	2019	البيان / السنوات
881.788.955,47	926.290.271,51	1.031.068.115,85	رقم الأعمال
637.569.905,75	629.969.978,35	590.897.926,3	متوسط ذمم المدينة
1,38	1,47	1,74	معدل دوران ذمم المدينة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن معدل دوران الذمم المدينة خلال سنوات الدراسة قديداً مرة مما يعني أن المؤسسة حولت أرصدها المدينة إلى نقدية مرة واحدة فقط، ويعتبر هذا معدل سيء ويدل على عدم فعالية سياسة المؤسسة في تحصيل ديونها.

2-3 معدل دوران مجموع الأصول:

يبين معدل دوران مجموع الأصول مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها لزيادة رقم الأعمال، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران مجموع الأصول} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{متوسط إجمالي الأصول}}$$

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم (12): تطور معدل دوران الأصول لمؤسسة أنابيب -وحدة المجنبات على البارد- خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

2021	2020	2019	البيان / السنوات
881.788.955,47	926.290.271,51	1.031.068.115,85	رقم الأعمال
4.743.116.669,59	4.721.455.976,86	4.864.547.620,96	متوسط إجمالي الأصول
0,19	0,20	0,21	معدل دوران مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن كل دينار مستثمر في الأصول يحقق رقم أعمال قدره 0,21 و0,20 و0,19 على التوالي خلال سنوات الدراسة، حيث يشهد هذا المعدل انخفاضا خلال السنوات 2020 و2021 وهذا يعود إلى الانخفاض في رقم الأعمال وكذا الأصول.

3- نسب المردودية:

تعتبر هذه النسب عن قدرة مسيري المؤسسة في الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة بفعالية وكفاءة للحصول على العائد ومن أهمها: المردودية الاقتصادية، المردودية المالية والمردودية التجارية.

3-1- المردودية الاقتصادية:

تعتبر هذه النسبة عن كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها لتحقيق الأرباح وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}} = \text{المردودية الاقتصادية}$$

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة
أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم (13): تطور نسب المردودية الاقتصادية لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)
خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

2021	2020	2019	البيان / السنوات
36.460.485,61	102.567.291,61	77.335.853,20	النتيجة الصافية
4.827.949.352,93	4.658.283.987,09	4.784.627.966,62	مجموع الأصول
0,007	0.022	0,016	المردودية الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة
أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة المردودية الاقتصادية موجبة خلال سنوات الدراسة الثلاث،
حيث بلغت سنة 2019 نسبة 0,016 وهذا يعني أن كل دينار مستثمر يولد ربح بنسبة 0,016 وهي نسبة
تغطي أرباحا قليلة، كما عرفت النسبة ارتفاعا سنة 2020 بنسبة 0,022 لتعود بعد ذلك للانخفاض لتصل
إلى 0,007 وهذا يعني أن المؤسسة لم تحقق أرباحا جيدة نظرا لعدم تمكنها من استغلال أصولها بكفاءة.

3-2- المردودية المالية:

تدل هذه النسبة قدرة المؤسسة عن تحقيق أرباح صافية كافية لضمان استمرار نشاطها وتهتم بإجمالي
نشاط المؤسسة، وتحسب كما يلي:

$$\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} = \text{المردودية المالية}$$

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم (14): تطور نسب المردودية المالية لمؤسسة أنابيب) وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

البيان / السنوات	2019	2020	2021
النتيجة الصافية	77.335.853,20	102.567.291,61	36.460.485.61
الأموال الخاصة	-77.335.196,20	-102.566.637,61	-36.459.828,61
المردودية المالية	-1	-1	-1

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن نسبة المردودية المالية سالبة وثابتة خلال سنوات الدراسة، حيث قدرتها (-1) وهذا ما يدل على أن الأموال الخاصة لا تحقق مردودية.

3-3- المردودية التجارية:

تعتبر هذه النسبة عن مجموع المبيعات التي حققتها المؤسسة خلال فترة الدراسة أي أنها تعكس الربح المحقق من المبيعات الصافية، وتحسب كما يلي:

$$\text{نسبة المردودية التجارية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال خارج الضرائب}}$$

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم (15): تطور نسب المردودية التجارية لمؤسسة أنابيب -وحدة المجنبات على البارد-
خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

البيان / السنوات	2019	2020	2021
النتيجة الصافية	77.335.853,20	102.567.291,61	36.460.485,61
رقم أعمال خارج الضرائب	1.031.068.115,85	926.290.279,51	881.788.955,47
المردودية التجارية	0,075	0,11	0,041

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد).

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة المردودية التجارية موجبة خلال فترة الدراسة، وهذا يعني أن كل دينار من المبيعات يولد 0,075 و 0,11 و 0,041 من الأرباح على التوالي، وهذا يدل على أن المؤسسة تدير مبيعاتها بكفاءة لأنها حققت مردودية جيدة.

4- نسب التمويل:

تمكن هذه النسب من معرفة مدى مساهمة كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة وأصولها الثابتة بصفة خاصة.

4-1- نسب التمويل الدائم:

تمكن هذه النسبة من معرفة مستوى تغطية الاستثمارات الصافية بالأموال الدائمة، وتحسب بالعلاقة التالية:

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

كما هو موضح في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم (16): تطور نسبة التمويل الدائم لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

البيان / السنوات	2019	2020	2021
الأموال الدائمة	4.402.821.883,72	4.264.664.718,74	4.272.915.546,69
الأصول الثابتة	3.273.783.536,13	3.307.229.459,48	3.363.729.627,27
نسبة التمويل الدائم	1,34	1,29	1,27

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة التمويل الدائم للسنوات الثلاثة موجبة، وأكبر من الواحد وهذا ما يدل على أن المؤسسة تمول كافة أصولها الثابتة، كما نلاحظ انخفاض في سنة 2020 و 2021 وهذا يعود إلى انخفاض قيمة الأموال الدائمة ويقابلها ارتفاع قيمة الأصول الثابتة.

4-2- نسبة التمويل الخاص:

تعبّر عن مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة، وتأخذ الصيغة التالية:

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

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة
أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم (17): تطور نسبة التمويل الخاص لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال
فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري.

البيان / السنوات	2019	2020	2021
الأموال الخاصة	-77.335.196,20	-102.566.634,61	-36.459.828,61
الأصول الثابتة	3.273.783.536,13	3.307.229.453,48	3.363.729.627,27
نسبة التمويل الخاص	-0,024	-0,031	-0,09

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة
أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه نسبة التمويل الخاص سالبة خلال فترة الدراسة، وهذا يعني المؤسسة
لا تغطي أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة وهذه الوضعية غير ملائمة للمؤسسة، فإن المؤسسة تلجأ
إلى الديون طويلة أجل في تمويل الأصول الثابتة مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الدورة نتيجة تحملها لفوائد
الديون طويلة الأجل.

3-4- نسبة التمويل الخارجي:

تبين قدرة المؤسسة على الوفاء ومستوى تغطية موجودات المؤسسة بأموالها الخارجية، وتحسب بالعلاقة
التالية:

$$\text{نسبة التمويل الخارجي} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الأصول}}$$

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

الجدول رقم (18): تطور نسبة التمويل الخارجي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) خلال فترة الدراسة (2019 - 2021)

الوحدة: دينار جزائري

2021	2020	2019	البيان / السنوات
4.864.409.180,6	4.760.850.621,74	4.861.963.162,8	مجموع الديون
4.827.949.352,34	4.658.283.987,09	4.784.627.966,62	مجموع الأصول
1,01	1,02	1,02	نسبة التمويل الخارجي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميزانية المالية المختصرة وجدول حساب النتائج. لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة التمويل الخارجي لمؤسسة أنابيب تفوق الواحد خلال فترة الدراسة، وهي نسبة مرتفعة قليلا حيث أنه كلما قلت هذه النسبة زادت ثقة الممولين في قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها.

المبحث الثالث: مساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب (حده المجنبات على البارد).

سننظر في هذا المبحث إلى تحديد الدور الذي يلعبه تقرير التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب من خلال تقديم تقرير عن إبداء رأينا حول المؤسسة.

المطلب الأول: مراحل عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة أنابيب (حده المجنبات على البارد).

بعد التريص الميداني في مؤسسة أنابيب تحصلنا على معلومات من المدقق لداخلي بخصوص المراحل التي يتبعها في عملية التدقيق الداخلي والتي تتمثل فيما يلي:

1- مرحلة التحضير للمهمة:

قبل الشروع في عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة أنابيب قبل الشروع في عملية التدقيق الداخلي يتضمن مختلف العمليات التي سيتم تدقيقها وتواريخ تنفيذ العمليات وتحديد مختلف الجهات التي يعود إليها المدقق لمباشرة Wعملية وهناك نوعين من المهمات التي يمكن أن يمر بها المدقق والتي تتمثل فيما يلي:

- مهمة مجدولة:

تدخلات خلية التدقيق الداخلي تكون بحسب برنامج سنوي مسطر مسبقا وفق توجيهات الرئيس المدير العام، وبحسب العناوين المقترحة من طرف المديريات المركزية، أن مشروع البرنامج السنوي يجب أن يكون مقبول مسبقا من طرف الرئيس المدير العام وعند تبنيه يصبح هذا هو البرنامج النهائي الواجب التطبيق

- مهمة غير مجدولة

يتم ترتيب هذا النوع من المهمات ذات الأولوية بناء على تعليمات الرئيس المدير العام أو عن طريق طلب احتياج من طرف المديريات المركزية وهيكل الشركة بعد موافقة الرئيس المدير العام.

2- مرحلة التنفيذ:

يتم في هذه المرحلة تنظيم اجتماع تمهيدي من طرف المدقق مع المسؤولين عن الهياكل المراد تدقيقها في مؤسسة أنابيب، حيث يتسمح هذه المقابلة بعرض المعلومات والوثائق المفيدة للمهمة، وبعد تحليل المدقق للمعلومات المقدمة إليه يحدد الانحرافات والأخطاء الموجودة.

* وثائق مقدمة من طرف مؤسسة أنابيب (وحده المجنبات على البارد).

3- مرحلة إعداد التقارير:

يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير بإتباع منهجية خاصة حيث يجب أن تحتوي واجهة التقرير على اسم المدقق ومعناه وتاريخ إرساله إلى مجلس الإدارة ومدير ثم يبد المدقق الداخلي بكتابة التقرير الذي يبين فيه نتائج عمله بالإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء وتقديم التوقعات المتعلقة بهم ثم يقوم بإرسال التقرير إلى مدير مؤسسة أنابيب حيث تتم هذه العملية في سرية تامة ويحدد الأشخاص الذين يحق لهم الاطلاع على التقرير بعد استلام المؤسسة للتقرير تقوم بمتابعة الأخطاء وتفيد التوصيات التي جاء بها تقرير المدقق الداخلي.

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي لنشاط خزينة مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

سنحاول في هذا المطلب عرض نشاط خزينة مؤسسة أنابيب (مقبوضاتها ومدفوعاتها) لسنة 2021 وذلك نظرا لتوفر تقرير المدقق الداخلي لهذه السنة فقط، ويعود اختيارنا لتقرير المدقق الداخلي المتعلق بالخبزينة بحكم أن مؤشر الخزينة يعد من المؤشرات الرئيسية للحكم على الأداء المالي في مؤسسة معينة.

1- المقبوضات المتعلقة بخزينة مؤسسة أنابيب وحدة المجنبات على البارد لسنة 2021:

تكون تعاملات عملية القبض في مؤسسة أنابيب على شكل شبكات أو تحويلات شبكية أو عن طريق الصندوق وسنعرضها فيما يلي:

1-1- الشبكات أو التحويلات البنكية: فيما يتعلق بالشبكات أو التحويلات البنكية:

عند استلام الفاتورة -التحصيلات- الشيك من الزبون يتبع تسليمه إلى قسم المحاسبة العامة (أمين الصندوق) بحيث يتم تسجيل الشك في سجل الشكاكات الواردة والمتضمن للمعلومات التالية: التاريخ، الزبون، المبلغ، رقم الشيك والمعلومات عن بنك الزبون اسم وتوقيع الطرفين، ويتم بعدها إبداع الشيك مرفق بثلاث نسخ من وصل تسليم الشيك إلى البنك ويحتفظ بنسخة مصادق عليها من البنك كمبرر لهذه العملية وكذلك يحتفظ على مستوى الخزينة من البنك ونسخة من وصل التسليم للبنك مصادق عليه من البنك.

1-2- الصندوق:

فيما يتعلق بالصندوق يقوم الزبون بالدفع نقدا على مستوى الخزينة ثم يحضرا أمين الصندوق وصل تحصيل نقدا مرقم مسبقا 03 نسخ يبين اسم الزبون وسبب الدفع، وقمة المبلغ، ويقدم نسخة مصادق عليها إلى الزبون.

2- مدفوعات خزينة مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) لسنة 2021:

قامت مؤسسة أنابيب خلال سنة 2021 بتعامل مع مدفوعاتها عن طريق شيك بنكي أو تحويل مصرفي أو عن طريق الصندوق وفيما يلي نشير إلى كيفية تنفيذ تلك المدفوعات.

2-1- المدفوعات بشيك أو تحويل مصرفي:

فيها يتعلق بشيك أو تحويل مصرفي يتم التوقيع على جميع الشيكات الصادرة فقط من قبل الأشخاص المصرح لهم وأن يتم تقديم المستندات الداعمة التي تثبت صحتها وأخير يتم تسجيلها في قسم المحاسبة العامة وإرسالها بسرعة وبشكل صحيح من أجل التحويل ويجب تحديد الأشخاص الذين وقعوا على الشيكات وبضبط في سجل الشيكات الصادرة، المجموعة مع البنوك محاضرة مجلس الإدارة، الصلاحيات المنقولة إلى البنوك من أجل تسجيلها لدى البنك، ويحتفظ بنسخة من الشيك لدى الزبون ونسخة لدى المورد.

2-2- الصندوق:

فيما تعلق بالصندوق، تقوم مؤسسة أنابيب بالدفع نقدا على مستوى الخزينة، ويحضر أمين الصندوق وصل دفع نقدا مرقم بين المبلغ ويقدم نسخة إلى المورد، ويتم تسجيل المبلغ المدفوع في سجل النفقات ويحتفظ بنسخة كمبرر للعملية.

المطلب الثالث: دور تقرير الخزينة في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد)

من خلال إجراء تربصنا في مؤسسة أنابيب وبعد الاطلاع على نشاط الخزينة وبناء على ما تم تطرق إليه مع المدقق الداخلي لمؤسسة أنابيب حول تقرير الخزينة ومدى مساهمته في تحسين الأداء المالي سنخصص هذا المطلب لعرض تقرير الخزينة للمدقق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة ومساهمته في اتخاذ القرارات المالية المناسبة للرفع من الأداء المالي للمؤسسة.

1- تقديم تقرير الخزينة لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) لسنة 2021:

فيما يلي تقرير المدقق الداخلي حول نشاط الخزينة لمؤسسة أنابيب لسنة 2021، اعتمادا على تقرير الخزينة للمدقق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة يمكن القول انه قام بالتدقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية لخزينة مؤسسة أنابيب الموضوعه أمامنا من خلال وثائقها المختلفة وتبين له ما يلي:

- صافي الخزينة لسنة 2021 يقدر ب 57.182.790,68 دج .

- صافي الخزينة لسنة 2021 موجبة.

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لمساهمة تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب خلال الفترة (2019-2021)

- عمليات حساب إيرادات ونفقات الصندوق تتم يدويا بواسطة أمين الصندوق يمكن إلى مخاطر عدة منها.
- خطر حدوث خطأ أثناء العد اليدوي.
- خطر عدم اكتشاف الأوراق النقدية المزيفة.
- مقدار التحصيل يجب أن لا يتجاوز عتبة التحصيل و التي تقدر بمليون دينار 1000.000 دج.
- تظهر الفحوصات الموضوعية قبض نقدي بمبلغ 1.191.388,19 دج. فاتورة العميل رقم (3312/2021).
- قبض نقدي بمبلغ 2,279,705,25 دج فاتورة العميل رقم (1080/2021).
- تجاوز مبلغ التحصيل وعدم احترام عتبة التحصيل التي يحددها الإجراء.
- **2- إسهامات تقرير الخزينة لمؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) في تحسين أدائها المالي:**
- بعد القيام بالإجراءات التمهيدية لعملية التدقيق وتليها الإجراءات الميدانية وإعداد التقرير النهائي الذي يعرض فيه مراحل عملية التدقيق الداخلي، يقوم في الأخير بعرض مجموعة توصيات واقتراحات من شأنها أن تحسن من أداء نشاط الخزينة لمؤسسة أنابيب وفيما يلي مجموعة من تلك التوصيات:
- يجب اقتناء عدّاد آلي للقيام بعمليات حساب إيرادات ونفقات الصندوق للتقليل من حدوث الأخطاء التي تحدث أثناء العد اليدوي لأمين الصندوق.
- الامتثال للإجراءات وتسجيل تاريخ كل عملية دخول وخروج الأموال.
- ترصيد حساب الزبائن المشكوك في حسابات الحقوق المعدومة الغير قابلة للتحصيل نظرا لاستحالة تحصيلها لأن المؤسسات المدينة تمت تصفيتها.
- الفصل بين المسؤوليات في مصلحة الخزينة ومصلحة الاستغلال لتقليل إمكانية الوقوع في الأخطاء والتلاعب.
- استخدام برنامج آلي خاص يوفر فعالية أكبر في معالجة العمليات ويساعد في تكوين قاعدة بيانات متكاملة.
- زيادة رأس المال العامل بواسطة زيادة الأموال الدائمة.
- تخفيض احتياج رأس المال العامل بواسطة زيادة فترة التسديد للموردين وتقليص فترة التحصيل الممنوحة للزبائن.
- إعادة استثمار الأموال المجمدة الموجودة في الخزينة من أجل تحقيق عوائد للمؤسسة.

خلاصة الفصل

لقد حاولنا في هذا الفصل الإلمام بأهمية مساهمة تقرير التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب ولبلوغ ذلك قمنا بتعريفها أولاً وعرض أهم أهدافها إضافة إلى تحليل هيكلها التنظيمي، ثم قمنا بعرض كل من الميزانية المختصرة وجدول حساب النتائج للسنوات الثلاث 2019، 2020 و 2021 وتحليلها بواسطة بعض مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

ومن خلال تحليلنا للوضع المالي اعتماداً على الأدوات المالية ودراسة تقرير خزينة مدقق مؤسسة أنابيب لمعرفة مدى أهميته في تحسين أدائها المالي، يمكن القول أن المؤسسة تحقق نوعاً من التوازن المالي في فترة الدراسة وذلك بتحقيق خزينة موجبة من خلال مؤشرات التوازن المالي، أما بالنسبة لتحليل النسب المالية توصلنا إلى استخلاص أن المؤسسة لديها سيولة معتبرة كما بينت لنا نسب النشاط خلال فترة الدراسة (2019-2021).

أما بالنسبة لنسب الربحية فقد أظهرت لنا تمكناً من تحقيق أرباح جيدة كما كشفت نسب التمويل ان المؤسسة تعتمد على أموالها الخاصة بشكل كبير بدلاً من المديونية.

ولا ننسى ذكر أهمية تقرير خزينة مؤسسة أنابيب في تحسين الأداء المالي وهذا من خلال إتباع كافة الإجراءات والسياسات المتعلقة بنشاط الخزينة وتطويرها وتدارك أهم النقائص والاختلالات الموجودة على مستوى المؤسسة وتصحيحها، وتقديم توصيات لتحسينها و ثم اتخاذ القرارات المالية المناسبة على أساس التوصيات المدرجة في تقرير الخزينة.

خاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع دور تقارير التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية و نخص بالذكر تقرير الخزينة لما له علاقة وطيدة بالأداء المالي يتجلى لنا بوضوح أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر نشاطا رئيسيا في المؤسسة وذلك لما لها من تأثير على وظائف المؤسسة وأدائها من خلال التقرير النهائي للمدقق المتعلق بنشاط الخزينة الذي يبين فيه أوجه القصور في الأنظمة والسياسات وتحديد الثغرات واكتشاف الأخطاء وكيفية تصحيحها وتخطيها بواسطة مجموعة اقتراحات وتوجيهات ترسل إلى الإدارة العليا والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرار وتطوير النظام وبالتالي تحسين الأداء المالي.

من خلال دراستنا هذه تطرقنا في الجانب النظري إلى عموميات حول التدقيق الداخلي والأداء المالي ودعمناها بدراسة ميدانية لمؤسسة أنابيب والتي حاولنا من خلالها معالجة إشكالية الدراسة والتي تم تقديمها في مقدمة هذا العمل على النحو التالي:

كيف يساهم تقرير الخزينة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية لاسيما على مستوى مؤسسة أنابيب (وحدة المجنبات على البارد) ؟

1- نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع تمكنا من الإجابة على الفرضيات المطروحة سابقا على النحو التالي:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة رقابية، تأكيدية واستشارية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ويخضع لمجموعة من المعايير الدولية وعليه فإن الفرضية الأولى صحيحة.
- تهدف عملية تقييم الأداء المالي للتأكد من استخدام الموارد المتاحة من جهة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية، وكذا التحقق من إن القوائم المالية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة أخرى.
- تعتمد مؤسسة أنابيب في تقييم أدائها على مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية مما يعني أن الفرضية الثالثة مثبتة جزئيا.
- يؤدي تقرير الخزينة إلى تحسين الأداء المالي لمؤسسة أنابيب من خلال اكتشافه للأخطاء المتعلقة بنشاط الخزينة والعمل على تصحيحها وتفعيل نشاطها وكذا تحسين الأداء المالي، وعليه فإن الفرضية الرابعة صحيحة.

2- النتائج المتوصل إليها:

تمكنا على ضوء دراستنا من استخلاص جملة من النتائج والتي قسمناها إلى نتائج نظرية ونتائج تطبيقية سنهتم بعرضها في النقاط التالية:

2-1- النتائج النظرية:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة رقابية تأكيدية واستشارية تستعمل في توجيه عمليات اتخاذ القرارات والوسيلة المثلى في اكتشاف الأخطاء والانحرافات والغش والعمل على تصحيحها ومعالجتها.
- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بمجموعة من الصفات والمبادئ.
- الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي هو إضافة القيمة للمؤسسة.
- يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط للمهام حيث يحدد عدد مرات القيام بعملية التدقيق التاريخ الهدف والنطاق.
- يعتبر تقرير المدقق الداخلي المخرج الأساسي لعملية التدقيق.
- يخضع إعداد تقارير التدقيق الداخلي إلى عدة معايير.
- يهدف تقييم الأداء المالي إلى تحليل الوضعية المالية للمؤسسة خلال فترة معينة ومعرفة مدى تحقيق أهداف المسطرة.
- تعتمد عملية تقييم الأداء المالي على مجموعة أدوات تتمثل في مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية.

2-2- النتائج التطبيقية:

- يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية التامة عن كل أقسام الإدارة ما يمكنه من تقديم رأي موضوعي محايد.
- يتمتع المدقق الداخلي بحرية الوصول إلى كافة المعلومات داخل مؤسسة أنابيب حتى يتمكن من تحديد أماكن الانحراف.
- تفتقر المؤسسة لفروع مصلحة التدقيق الداخلي على مستوى كافة الوحدات.
- لا تنظم مؤسسة أنابيب دورات لتكوين المدققين الداخليين.
- في بعض الأحيان لا يتابع المسيرين تنفيذ التوصيات المدرجة ضمن تقرير المدقق الداخلي.
- نقص القناعة لدى المستويات الإدارية في مؤسسة أنابيب بأهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة، واعتبارها وظيفة رقابية لمدى تطبيق الإجراءات في المؤسسة فقط.

- حققت خزينة مؤسسة أنابيب نتيجة صافية موجبة لكنها تستمر في الانخفاض على مدار سنوات الدراسة.

- لا تتمتع مؤسسة أنابيب بالاستقلالية المالية كونها تعتمد على الديون بنسبة كبيرة.

3- التوصيات:

على ضوء النتائج سابقة الذكر يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة إنشاء فرع لمصلحة التدقيق الداخلي على مستوى كافة الوحدات التابعة لمؤسسة أنابيب.

- العمل على تطبيق دورات تكوينية للمدققين الداخليين للرفع من كفاءاتهم وأدائهم.

- ضرورة متابعة المدقق الداخلي لمدى تنفيذ توصياته داخل المؤسسة.

- الحرص على تغيير نظرة بعض المسؤولين على مستوى مؤسسة أنابيب لدور التدقيق الداخلي وتبيان أهميته في إضافة قيمة للمؤسسة.

- الاعتماد أكثر على أموالها الخاصة وبالتالي التقليل من استدانته وذلك برفع رأسمالها مثلاً.

- على المؤسسة اتخاذ القرارات المالية المناسبة للرفع من نشاط الخزينة وتدارك انخفاضها وذلك من خلال زيادة رأس المال العامل أو من خلال تخفيض احتياج رأس المال العامل وكذا استثمار الأموال المجمدة لتحقيق عوائد أخرى.

4- صعوبات البحث:

- في الأخير لا نقول إننا قد أحطنا بمختلف جوانب الموضوع وألمنا بكل تفاصيله وذلك راجع

- إلى:

- صعوبة الحصول على المعلومات اللازمة في المؤسسة التي تبني هذا البحث تحت ما يسمى (بسرية المعلومات).

- صعوبة التنقل بين أقسام وهيكل المؤسسة مما أدى تعذر الحصول على المعلومات الكافية.

- صعوبة الحصول على كتب من المكتبة بالنظر إلى العدد الكبير للطلبة الذي يقابله عدد صغير من الكتب والتي تكون في الغالب كتب قديمة وغير مستحدثة.

- قصر الفترة الزمنية الممنوحة لإنجاز هذا البحث وصعوبة وجود موضوع الدراسة في بعض المؤسسات.

5- أفاق الدراسة :

- لا شك في أن رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة على تناول كل شيء بالتفصيل، إلا أننا نرجو أن نكون ساهمنا من خلال هذه الدراسة ولو بقدر قليل في تكملة جهود من سبقنا في هذا المجال وبالتالي يبقى المجال مفتوحاً للدراسات الأخرى مثل:
- مدى استقلالية المدقق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية.
 - دور تقارير التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

❖ الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
2. أمل أحمد طعمة، اتخاذ القرار والسلوك القيادي، برنامج تدريبي، ديونو، للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2017.
3. حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
4. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
5. خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، الطبعة الأولى، دار كنوز والمعرفة، عمان، 2009.
6. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، عمان، 2013.
7. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق وفق المعايير الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، 2017.
8. رقيقة حروش، اقتصاد وتسيير المؤسسة، شركة دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2013.
9. زاهر الزمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
10. زاهري عاطف شواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، 2009.
11. زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010.
12. صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية عمان، 2016.
13. عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الخامسة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2014.

14. علاء فرحان طالب وإيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
15. العلي أسعد حميد، الإدارة المالية الأسس العملية والتطبيقية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
16. غسان فلاح المطارنة، علم تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
17. كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والنشر والتوزيع، فلسطين، 2018.
18. مبارك لسوس، التسيير المالي تحليل نظري مدعم بأمثلة وتمارين محلولة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
- 18.
19. مجيد الكرخي، موازنة الأداء وآليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
20. محمد زامل فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولي الطبعة الأولى، بغداد، 2019.
21. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
22. مصطفى يوسف كافي، ائتمان المشاريع الصغيرة والمتوسطة ونماذج التنبؤ بالفشل المالي، دار الابتكار للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2017.
23. مليكة زغيب وميلود بوشنفير، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الأولى ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
24. ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
25. ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2009.

26. نبيل سالم أحمد الوقاد و ابراهيم جابر السيد أحمد، تقييم الأداء المالي باستعمال النسب المالية دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2019.
27. وائل رفعت خليل و ابراهيم السيد، التحليل المالي وإدارة المخاطر، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2017.

❖ المقالات:

1. . جمعية المدققين الداخليين، الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي IPPF مؤسسة الأبعاد التابعة لجمعية المدققين الداخليين The IIA Reusearchfandation حقوق الترجمة والمنح محفوظة لجمعية المدققين الداخليين، لبنان، 2012.
2. جرانت ثورنتون، التدقيق الداخلي المرتكز على المخاطر، 20 تشرين أول 2010.
3. الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة الجزائر. العدد السابع، 2009.
4. خنفري خيضر وبورنيسة مريم، دور النسب والمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 27، جامعة بومرداس، 2017.
5. عمر شريفي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحكومة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية جامعة سطيف 01، العدد السابع، 2015.
6. المجلة السنوية للمنتجات لفرع توب بروفيل، وحدة المجنبات على البار، 2005.

❖ المداخلات في الملتقيات:

1. زينة قمري، واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية بسكيكدة ودورها في اتخاذ القرار، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2009.
2. محمد نجيب وطارق قدوري، النظام المحاسبي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة بسكرة، 2013.

❖ المحاضرات:

1. بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية، جامعة غرداية، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017 – 2018
2. رزاز رتيبة والطيف عبد الكريم، محاضرات في مقياس التحليل المالي، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2018-2019.
3. كريم قوبه، محاضرات في التحليل المالي، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2019/2020.

❖ المذكرات والأطروحات:

1. إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي عن إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية (دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
2. جلييلة بن خروف، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنجاز القنوات KANAGHAZ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008/2009.
3. رزقي محمد، تحليل تأثير رأس المال الفكري على الأداء المالي للمؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018.
4. شذري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة سونلغاز، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008 – 2009.
5. عزيز لوجاني، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار المالي، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
6. فاطمة أحمد موسى ابراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2016.
7. مزيمش أسماء، دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة الإسمنت بعين الكبير سطيف، شهادة ماجستير، جامعة سطيف 01، 2020 – 2021.
8. مشعل جهز المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010/2011.
9. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

❖ القوانين والمراسيم:

1. التنظيم الداخلي الخاص بوحدة المجنبات على البارد القرار رقم 08/2002 المؤرخ في 2002/05/08.
2. المرسوم 83/627 المؤرخ في 1983/11/05.

❖ التقارير:

1. تقرير حول التدقيق الداخلي، إصدار الأول، وزارة التربية والتعليم، الإمارات العربية المتحدة 2021.
2. تقرير حول المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، المعهد الوطني للتدقيق.

❖ المراجع بالفرنسية:

1. Amaud thausron, Evaluations des Entreprises, technique de gestion économie, paris France, 2007.
2. Bouin Xavier et Simon François Xavier, « les nouveaux visages du contrôle de gestion, outils et comportements, dunod 3eme, édition, 2009.

Livre :

- Jacqueline Delahaye ; Financier d'entreprise ; 2^é Edition ;dunod ;Paris.
- Philippe guillermic ; la gestion de l'entreprise pas à pas ; Vuibr ; France 2002.

قائمة الملاحق



Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				73 101,36	119 269,36
Immobilisations incorporelles	1	2 078 342,00	2 005 240,64		
Immobilisations corporelles	2	5 433 642 367,81	2 204 480 335,66	3 229 162 032,15	3 263 676 781,12
Terrains		3 177 951 000,00	0,00	3 177 951 000,00	3 177 951 000,00
Bâtiments		1 041 336 205,70	1 039 224 762,28	2 111 443,42	2 568 566,17
Autres immobilisations corporelles		1 214 355 162,11	1 165 255 573,38	49 099 588,73	83 157 214,95
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	3	25 634 391,27	25 634 391,27		
Immobilisations financières	4	1 345 975,00		1 345 975,00	1 345 975,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 345 975,00		1 345 975,00	1 345 975,00
Impôts différés actif		43 202 427,62		43 202 427,62	21 585 546,10
TOTAL ACTIF NON COURANT		5 505 903 503,70	2 232 119 967,57	3 273 783 536,13	3 286 727 571,58
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	5	882 016 166,92	98 127 902,27	783 888 264,65	867 770 368,03
Créances et emplois assimilés	6	675 734 747,03	42 123 769,07	633 610 977,96	588 235 869,78
Clients		665 377 161,18	42 123 769,07	623 253 392,11	558 542 460,52
Autres débiteurs		10 178 827,19		10 178 827,19	29 025 871,59
Impôts et assimilés		178 758,66		178 758,66	667 537,67
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés	7	93 345 187,88		93 345 187,88	201 733 465,90
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		93 345 187,88		93 345 187,88	201 733 465,90
TOTAL ACTIF COURANT		1 651 096 101,83	140 251 671,34	1 510 844 430,49	1 657 739 703,71
TOTAL GENERAL ACTIF		7 156 999 605,53	2 372 371 638,91	4 784 627 966,62	4 944 467 275,29



Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation		657,00	657,00
Ecart déquivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		-77 335 853,20	-169 154 713,88
Autres capitaux propres - Report à nouveau			-272 961 556,97
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	8	-77 335 196,20	-442 115 613,85
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		100 000,00	
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		208 128 227,58	582 840 877,12
Inter Unités		4 271 928 852,34	4 249 068 368,80
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	9	4 480 157 079,92	4 831 909 245,92
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		66 592 064,43	109 264 743,05
Impôts		8 431 673,48	7 604 239,73
Autres dettes		306 782 344,99	437 804 660,44
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III	10	381 806 082,90	554 673 643,22
TOTAL GENERAL PASSIF		4 784 627 966,62	4 944 467 275,29

(1) à utiliser uniquement pour la présentation détails financiers consolidés



Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net (N)	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	1	4 126 842,00	2 358 683,64	1 768 158,36	73 101,36
Immobilisations corporelles	2	5 459 932 132,92	2 229 392 024,20	3 230 540 108,72	3 229 162 032,15
Terrains		3 177 951 000,00		3 177 951 000,00	3 177 951 000,00
Bâtiments		1 041 336 205,70	1 039 681 299,23	1 654 906,47	2 111 443,42
Autres immobilisations corporelles		1 240 644 927,22	1 189 710 724,97	50 934 202,25	49 099 588,73
Immobilisations en concession					0,00
Immobilisations en cours	3	58 007 241,50	25 634 391,27	32 372 850,23	0,00
Immobilisations financières	4	1 345 975,00		1 345 975,00	1 345 975,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 345 975,00		1 345 975,00	1 345 975,00
Impôts différés actif		41 202 361,17		41 202 361,17	43 202 427,62
TOTAL ACTIF NON COURANT		5 564 614 552,59	2 257 385 099,11	3 307 229 453,48	3 273 783 536,13
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	5	718 129 191,74	89 479 529,29	628 649 662,45	783 888 264,65
Créances et emplois assimilés	6	698 793 330,33	42 123 769,07	656 669 561,26	633 610 977,96
Clients		678 810 333,43	42 123 769,07	636 686 564,36	623 253 392,11
Autres débiteurs		16 473 174,16		16 473 174,16	10 178 827,19
Impôts et assimilés		3 509 822,74		3 509 822,74	178 758,66
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés	7	65 735 309,90		65 735 309,90	93 345 187,88
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		65 735 309,90		65 735 309,90	93 345 187,88
TOTAL ACTIF COURANT		1 482 657 831,97	131 603 298,36	1 351 054 533,61	1 510 844 430,49
TOTAL GENERAL ACTIF		7 047 272 384,56	2 388 988 397,47	4 658 283 987,09	4 784 627 966,62



ANABIB SPA
UNITE PAF
Exercice 2020

DATE: 22/5/2022
HEURE: 10.07
PAGE: 1

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation		657,00	657,00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		-102 567 291,61	-77 335 853,20
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	8	-102 566 634,61	-77 335 196,20
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		100 000,00	100 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		158 366 720,91	208 128 227,58
Inter Unités		4 208 764 632,44	4 271 928 852,34
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	9	4 367 231 353,35	4 480 157 079,92
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		63 951 812,02	66 592 064,43
Impôts		14 209 663,80	8 431 673,48
Autres dettes		315 457 792,53	306 782 344,99
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III	10	393 619 268,35	381 806 082,90
TOTAL GENERAL PASSIF		4 658 283 987,09	4 784 627 966,62
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			



Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net (N)	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	1	4 126 842,00	2 795 315,00	1 331 527,00	1 768 158,36
Immobilisations corporelles	2	5 645 341 558,39	2 228 719 190,52	3 316 622 367,87	3 230 540 108,72
Terrains		3 177 951 000,00		3 177 951 000,00	3 177 951 000,00
Bâtiments		1 041 336 205,70	1 040 089 600,11	1 246 605,59	1 654 906,47
Autres immobilisations corporelles		1 326 054 352,69	1 188 629 590,41	137 424 762,28	50 934 202,25
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	3	40 481 429,73	25 634 391,27	14 847 038,46	32 372 850,23
Immobilisations financières	4	1 342 980,00		1 342 980,00	1 345 975,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 342 980,00		1 342 980,00	1 345 975,00
Impôts différés actif		29 585 713,94		29 585 713,94	41 202 361,17
TOTAL ACTIF NON COURANT		5 620 878 524,06	2 257 148 896,79	3 363 729 627,27	3 307 229 453,48
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	5	844 941 464,35	93 802 870,13	751 138 594,22	628 649 662,45
Créances et emplois assimilés	6	687 523 585,43	31 625 245,57	655 898 339,86	656 669 561,26
Clients		670 078 492,70	31 625 245,57	638 453 247,13	636 686 564,36
Autres débiteurs		16 325 222,83		16 325 222,83	16 473 174,16
Impôts et assimilés		1 119 869,90		1 119 869,90	3 509 822,74
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés	7	57 182 790,68		57 182 790,68	65 735 309,90
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		57 182 790,68		57 182 790,68	65 735 309,90
TOTAL ACTIF COURANT		1 589 647 840,46	-125 428 115,70	1 464 219 724,76	1 351 054 533,61
TOTAL GENERAL ACTIF		7 210 526 364,52	-2 382 577 012,49	4 827 949 352,03	4 658 283 987,09

20



ANABIB SPA
UNITE PAF
Exercice 2021

DATE: 22/5/2022
HEURE: 10.08
PAGE: 1

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal

Libellé	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation		657,00	657,00
Ecart déquivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		-36 460 485,61	-102 567 291,61
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	8	-36 459 828,61	-102 566 634,61
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		100 000,00	100 000,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		135 549 193,52	158 366 720,91
Inter Unités		4 173 726 181,78	4 208 764 632,44
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	9	4 309 375 375,30	4 367 231 353,35
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		224 773 813,12	63 951 812,02
Impôts		19 655 668,56	14 209 663,80
Autres dettes		310 604 323,66	315 457 792,53
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III	10	555 033 805,34	393 619 268,35
TOTAL GENERAL PASSIF		4 827 949 352,03	4 658 283 987,09

(1) à utiliser uniquement pour la présentation états financiers consolidés



Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		-1 031 068 115,85	-949 445 327,50
Variation stocks produits finis et en cours		185 044 577,36	128 791 401,43
Production immobilisée		-4 302 373,76	-794 956,52
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	11	-850 325 912,25	-821 448 882,59
Achats consommés		500 971 095,94	518 446 823,16
Services extérieurs et autres consommations		48 235 010,63	47 662 274,13
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	12	549 206 106,57	566 109 097,29
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)	13	-301 119 805,68	-255 339 785,30
Charges de personnel		296 729 996,68	277 329 718,62
Impôts, taxes et versements assimilés		17 912 860,54	16 291 346,64
IV. EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION	14	13 523 051,54	38 281 279,96
Autres produits opérationnels		-8 455 164,72	-1 090 683,52
Autres charges opérationnelles		40 105 764,98	26 807 747,29
Dotations aux amortissements et aux provisions		158 502 141,63	103 906 374,12
Reprise sur pertes de valeur et provisions		-116 395 876,74	-41 192 477,41
V. RESULTAT OPERATIONNEL	15	87 279 916,69	126 712 240,44
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER	16		
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	17	87 279 916,69	126 712 240,44
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-9 944 063,49	42 442 473,44
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		-975 176 953,71	-863 732 043,52
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 052 512 806,91	1 032 886 757,40
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	18	77 335 853,20	169 154 713,88
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	19		
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	20	77 335 853,20	169 154 713,88
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation des états financiers consolidés



Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		-926 290 271,51	-1 031 068 115,85
Variation stocks produits finis et en cours		155 535 342,39	185 044 577,36
Production immobilisée			-4 302 373,76
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	11	-770 754 929,12	-850 325 912,25
Achats consommés		428 059 100,52	500 971 095,94
Services extérieurs et autres consommations		53 507 848,02	48 235 010,63
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	12	481 566 948,54	549 206 106,57
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)	13	-289 187 980,58	-301 119 805,68
Charges de personnel		369 327 943,88	296 729 996,68
Impôts, taxes et versements assimilés		19 319 090,07	17 912 860,54
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	14	99 459 053,37	13 523 051,54
Autres produits opérationnels		-416 501,75	-8 455 164,72
Autres charges opérationnelles		30 552 330,84	40 105 764,98
Dotations aux amortissements et aux provisions		31 311 320,49	158 502 141,63
Reprise sur pertes de valeur et provisions		-22 833 120,16	-116 395 876,74
V. RESULTAT OPERATIONNEL	15	138 073 082,79	87 279 916,69
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER	16		
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	17	138 073 082,79	87 279 916,69
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-35 505 791,18	-9 944 063,49
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		-794 004 551,03	-975 176 953,71
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		896 571 842,64	1 052 512 806,91
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	18	102 567 291,61	77 335 853,20
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	19		
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	20	102 567 291,61	77 335 853,20
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation détaillée des états financiers consolidés



Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		-881 788 955,47	-926 290 271,51
Variation stocks produits finis et en cours		-75 540 533,34	155 535 342,39
Production immobilisée		-3 066 030,00	
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	11	-960 395 518,81	-770 754 929,12
Achats consommés		552 363 997,14	428 059 100,52
Services extérieurs et autres consommations		60 627 477,59	53 507 848,02
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	12	612 991 474,73	481 566 948,54
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)	13	-347 404 044,08	-289 187 980,58
Charges de personnel		339 473 158,86	369 327 943,88
Impôts, taxes et versements assimilés		16 493 353,09	19 319 090,07
IV. EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION	14	8 562 467,87	99 459 053,37
Autres produits opérationnels		-24 202 561,58	-416 501,75
Autres charges opérationnelles		36 737 720,45	30 552 330,84
Dotations aux amortissements et aux provisions		40 467 169,34	31 311 320,49
Reprise sur pertes de valeur et provisions		-16 972 426,68	-22 833 120,16
V. RESULTAT OPERATIONNEL	15	44 592 369,40	138 073 082,79
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER	16		
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	17	44 592 369,40	138 073 082,79
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-8 131 883,79	-35 505 791,18
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 001 570 507,07	-794 004 551,03
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 038 030 992,68	896 571 842,64
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	18	36 460 485,61	102 567 291,61
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	19		
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	20	36 460 485,61	102 567 291,61
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation des états financiers consolidés			