جامعة ابن خلدون – تيارت–

كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير

قسم:علوم التسيير

مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيماوية

ENPEC

فرع السوقر– تيارت– 2015–2016

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص:ادارة مالية

إعداد الطالبتين:

قعموسي امال

علاهم جميلة

الاستاذة المشرفة:

د. ساجي فاطيمة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

السنة الجامعية 2017–2018

بسم الله الرحمن الرحيم

اللهم علمني أن أحب الناس كلهم كما أحب نفسي

وعلمني أن أحاسب نفسي قبل أن أحاسب الناس

اللهم علمني أن التسامح هو اكبر مراتب

القوة و أن الانتقام هو أول مراتب الضعف

يارب إني أعوذ بك من الغرور إذا نجحت

واعذو بك من اليأس إذا أخفقت

بل ذكرني إن اليأس هو تجربة تسبق النجاح

يارب أعطيني التواضع فلا تأخذ اعتزازي بكرامتي

وإذا اسات إلى الناس فمنحني شجاعة الاعتذار

وإذا اسات لنفسي فمنحني شجاعة التوبة

آمين يارب

شكر و عرفان

الحمد لله الذي علم بالقلم علم الإنسان ملم يعلم ، الحمد لله المنان ، الملك القدوس السلام ، مدير الليالي و الأيام ، مصرف الشهور و الأعوام ، قدر الأمور فأجراها على أحسن نظام ، ما شاء الله كان و ما لم يشأ لم يكن ، الحمد لله على ما انعم به علينا من فضله الخير الكثير و العلم الوفير و أعاننا على انجاز هذا العمل الذي نحتسبه عبادة من العبادات لجعلها خالصة لوجهه الكريم

و بعد حمد الله تعالى و شكره على إنهائنا لهذا العمل، نتقدم بخالص الشكر و عظيم الامتنان للدكتورة الفاضلة **ساجي فاطمة** ،على ما قدمته لنا من علم نافع و عطاء متميز، وإرشاد مستمر، و على ما بذلته من جهد متواصل و نصح و توجيه من بداية مرحلة البحث ، فجزاها الله عنا خير الجزاء و جعل ذلك في ميزان حسناتها .كما نخص شكرنا لأعضاء هيئة المناقشة الدكتور **عبد الهادي مختار** و الدكتور **بن حاج جلول ياسين**

ويسرنا أن نتقدم بالجزيل الشكر إلى موظفي المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية ، على استقبلهم و حسن معاملتهم لنا ، كما نخص في هذا الشكر الآنسة **مليكة بوعجاجة** و السيد **طيب جاب الله** ، و إلى كل من ساعدنا داخل المؤسسة و خارجها. .

كما نتقدم بالشكر إلى جميع أساتذة قسم علوم التسيير على ما قدمه لنا من جهد و وقت و عطاء دون بخل

كما نتقدم باسمي عبارات الشكر و التقدير إلى أصدقائنا و زملائنا قسم علوم التسيير، و بالأخص دفعة الإدارة المالية ، والى كل من مدى لنا يد العون أو أسدى لنا معروفا ، أو قدم لنا نصيحة أو كان إسهامه صغيرا أو كبيرا في انجاز هذا العمل ، فله منا خالص الشكر و التقدير

و الحمد لله رب العالمين، أولا و أخيرا، ظاهرا و باطنا، عدد خلقة و رضي نفسه و زينة عرشه و مداد كلماته ، و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين سيدنا و شفيعنا يوم الدين محمد عليه افصل الصلاة و السلام .

إهـداء

بسم الله الرحيم

" قل اعملوا فسيرى الله عملكم و رسوله و المؤمنون "

صدق الله العظيم

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب

اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الأخيرة إلا بعفوك

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة إلى نبي الرحمة و نور العالمين

سيدي محمد صلى الله عليه و سلم

إلى من كلله الله بالهيبة و الوقار إلى من احمل اسمه بكل افتخار إلى أبي **قعموسي مختار**

أرجو من الله أن يمد في عمرك

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب و التفاني إلى بسمة الحياة و سر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي

إلى أمي الحبيبة و الغالية

إلى أخي و سندي في هذه الحياة إلى من أرى التفاؤل في عينه و السعادة في ضحكته **قادة**

في النهاية المشوار أريد أن أشكرك على مواقفك النبيلة

إلى فرحتي في هذه الحياة إلى من بهم أكون أنا و بدونهم اكون مثل أي شيء إلى أخواتي

زينب ، فاطمة ، كريمة ، خديجة و عائشة إلى الأخت التي لم تلدها امي **ليديا**

إلى صديقة دربي و رفيقة عمري أم الخير و إلى أحلام وخديجة

إلى كل من ساهم في نجاحي من قريب أو من بعيد

والى كل من مدى لي يد العون ظاهرا منها أو باطنا

أمال

اهداء

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا سبحانك لا نحصي الثناء عليك أنت كما أثنيت على نفسك

خلقت فأبدعت ، وأعطيت فأفضت ، فلا حصر لنعمك ، ولا حدود لفضلك،

وصلى الله وسلم على اشرف عبادك و أكمل خلقك خاتم المرسلين و معلم المعلمين

نبينا و رسولنا محمد ابن عبد الله الأمين أخير من العلم و أفضل من النصح

إلى أبي الغالي نور عيني و سبب وجودي في هذه الحياة إلى قوتي و عزيمتي

أبي الحبيب **علاهم أحسن** أدامك الله تاجا فوق راسي

إلى روح **أمي** فارفتي العين و لم تفارقي القلب ما دام فيه نبض

اسأل الله آن يتغمدك بواسع رحمته وان يغفر لكي

وان يجعل قبريك روضة من رياض الجنة

إلى من عوضني الله بحنانها و من عليا بحبها إلى أختي

إلى رفيقة دربي ونبض قلبي إليك يا الغالية **ذهبية**

إلى سندي في دنيا إلى مفاتيح السعادة وكرم العطاء و الجود

إلى من كان لهم الفضل في تربيتي

عمار ، قاسي ، علي ، بوبكر ، حميد ، محمد ، مراد

إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي أرجو من الله أن يديم صداقتنا

و أن يجعلها صديقة لي في الدنيا و الأخيرة **أمال**

إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائب صغيرة و معها سرت الدرب خطوة بخطوة

و لا تزال ترفقني حتى الآن **حليمة**

إلى أصدقاء الدراسة رانيا ، أسماء ، خيرة ، عتيقة

إلى من ساهم في تكويني و أعاناني على ديني و دنياي إلى من أحبني غيبا و علنا

جميلة

الملخص

إن الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي حيث تطرقنا إلى مفاهيم حول الرقابة الداخلية و أهميتها و أساليبه و مبادئها و خطواتها و خصائصها و مقوماتها ,كذلك تناولنا الأداء المالي من خلال مفهومه و أهدافه و العوامل المؤثرة فيه و مصادره بالإضافة إلى أهم المؤشرات و نسب المالية لتقيمه و تطرقنا إلى دور الرقابة الداخلية في الأداء المالي و بينا أثرها عليه والعلاقة فيما بينهما ،

حيث طبقنا دراستنا على مستوى المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكمياوية وقمنا بحساب مجموعة من المؤشرات و انسب المالية و ذلك بعد حصولنا على مختلف القوائم المالية، فتوصلنا إلى أن المؤسسة لديها نظام الرقابة الداخلية ضعيف

الكلمات المفتاحية : نظام الرقابة الداخلية ، الأداء المالي ، الكفاءة و الفعالية

Résumé.

L'objectif de cette étude est de montrer l' importance de le système contrôle interne dans l'amélioration du performance financier ,on a déjà parle de le contrôle interne son importance ses méthodes ses principes et ses étapes ,on a parle aussi du performance financier a partir de sa définition ses objectifs et les facteurs qui l'influencent et ses sources .

On a applique cette étude au niveau de ENPEC , et on a calcule quelques indices âpres avoir les listes financiers et les bilans on a trouve que cette entreprise a un faible système de contrôle interne .

Les mots clés : le système contrôle interne , performance financier , efficacité

رفهرس

فهرس المحتويات

المحتوى		الصفحة
البسملة		
شكر وعرفان		
اهداء		
الملخص		
فهرس الأشكال		
فهرس الجداول		
مقدمة		أ–هـ
الفصل الأول نظام الرقابة الداخلية		07-40
تمهيد		07
المبحث الاول	**ماهية الرقابة**	
المطلب الأول	نشأة و تطور الرقابة	08
المطلب الثاني	مفهوم الرقابة و اهميتها	09
المطلب الثالث	اهداف و انواع الرقابة	13
المبحث الثاني	**أساسيات الرقابة**	
المطلب الاول	اساليب الرقابة	16
المطلب الثاني	مبادئ الرقابة و خطواتها	19
المطلب الثالث	خصائص الرقابة الفعالة	23
المبحث الثالث	**نظام الرقابة الداخلية**	
المطلب الأول	ماهية الرقابة الداخلية و اهميتها و خصائصها	26

المطلب الثاني	عموميات حول الرقابة الداخلية	30
المطلب الثالث	عناصر نظام الرقابة الداخلية و وسائلها و مقوماتها	33
خلاصة الفصل		40
الفصل الثاني تقييم الاداء المالي		80-42
تمهيد		42
المبحث الأول	**الإطار النظري لتقييم الأداء**	
المطلب الأول	لمحة عن تقييم الأداء	43
المطلب الثاني	أهداف تقييم الأداء و أنواعه	47
المطلب الثالث	معايير و خصائص تقيم الأداء	51
المبحث الثاني	**الأداء المالي وعناصر تقييمه**	
المطلب الاول	مفهوم الأداء المالي و أهدافه	55
المطلب الثاني	العوامل المؤثرة في الأداء المالي	58
المطلب الثالث	مصادر معلومات الاداء المالي	60
المبحث الثالث	**مؤشرات تقييم الأداء**	
المطلب الأول	الاتجاهات التقليدية و الاتجاهات الحديثة	64
المطلب الثاني	تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي	73
المطلب الثالث	مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي	78
خلاصة الفصل		80
الفصل الثالث دراسة ميدانية المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية ENPEC – السوقر – تيارت		82-112
تمهيد		82

المبحث الاول	**تقديم عام للمؤسسة**	
المطلب الاول	تعرف المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية	83
المطلب الثاني	اهداف المؤسسة .	84
المطلب الثالث	الهيكل العام للمؤسسة ENPEC – السوقر	85
المبحث الثاني	**تشخيص الوضعية المالية لمؤسسة ENPEC. لفترة 2015–2016**	
المطلب الاول	تقديم الميزانية المالية للمؤسسة ENPEC	89
المطلب الثاني	دراسة البنية المالية للمؤسسة	94
المطلب الثالث	تحليل الاداء المالي للمؤسسة ENPEC من خلال المؤشرات و النسب المالية	97
المبحث الثالث	**اثر الرقابة الداخلية على الاداء المالي لمؤسسة ENPEC**	
المطلب الاول	سير عمليات المراجعة الداخلية للمؤسسة	107
المطلب الثاني	سير عمليات المراجعة الخارجية للمؤسسة	109
المطلب الثالث	اهم السياسات لاتخاذ القرارات في المؤسسة	111
	خلاصة الفصل	113
	خاتمة	**115**
	قائمة المراجع	**119**
	الملاحق	**125**

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	الأنواع الرقابيــة	15
(2-1)	خريطة غانت	17
(3-1)	مبـادئ الـرقابـة	21
(1-2)	مفهوم الأداء	44
(2-2)	عملية تقييم الأداء في المؤسسة	46
(3-2)	خصائص معايير تقييم للأداء	53
(4-2)	مخطط لمراحل تقييم الأداء	54
(5-2)	مخطط أهداف الأداء المالي	57
(6-2)	مصادر تقييم المعلومات تقييم الأداء	63
(1-3)	الهيكل العام للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية	88
(2-3)	تطور عناصر الأصول لسنتين 2015 -2016	95
(3-3)	تطور عناصر الخصوم لسنتين 2015- 2016	96

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	قراءات المدراء للأداء	48
(1-3)	الميزانية المالية لسنتين (2015 – 2016) جانب الأصول .	89
(2-3)	الميزانية المالية لسنتين 2015 -2016 (لجانب الخصوم)	91
(3-3)	جدول حسابات النتائج لمؤسسة ENPEC	92
(4-3)	الميزانية المالية المختصرة لسنتين 2015- 2016	94
(5-3)	أنواع راس المال العامل في مؤسسة ENPEC	97
(6-3)	الاحتياج في راس المال العامل لمؤسسة ENPEC (2015 – 2016).	99
(7-3)	رصيد الخزينة المؤسسة 2015- 2016	100
(8-3)	نسب الهيكلة لمؤسسة ENPEC لسنتين 2015 – 2016 93 92	101
(9-3)	نسب السيولة لمؤسسة لسنتين 2015 – 2016	103
(10-3)	نسب النشاط لمؤسسة ENPEC	104
(11-3)	نسب المردودية المالية لمؤسسة ENPEC	105
(12-3)	المردودية الاقتصادية لمؤسسة ENPEC	105
(13-3)	اثر الرافعة المالية لمؤسسة ENPEC لسنة 2015-2016	106

مقدمة

في ظل الظروف الاقتصادية التي عاشتها البلاد خلال اربع سنوات الفارطة التي كانت نتاج انخفاض وتدني أسعار البترول ، وما نتج عن هذه الازمة من انحرافات اقتصادية والتي انعكست على جميع الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية منها ، الامر الذي دفع الدولة الى ضرورة مراجعة مصروفاتها على جميع الجوانب وخاصة الجانب الاقتصادي.

مما دفع الدولة الى البحث عن بديل لإدخال العملة الصعبة والخروج من التبعية المطلقة لمدخول المحروقات ، وبالتالي اعتمدت على عدة إجراءات وسياسات قامت على الضرورة تدنية مخرجاتها خاصة في جانب الاقتصادي . بحيث اتبعت سياسة تقشفية وكان اول من تأثر بهذه السياسة هي المؤسسات الوطنية ذات الطابع الاقتصادي .

ولقد عرفت هذه المؤسسات الاقتصادية عدت إصلاحات وتغيرا ت هيكلية وجوهرية فرضت عليها الاهتمام الجدي بضرورة وضع استراتيجية تنموية شاملة التي تمكنها من مواجهة التحديات والصعوبات لكي تكون قادرة على النهوض بنفسها أولا وبالاقتصاد الوطني ثانيا . ومن اجل اثبات وجودها على الساحة الوطنية والدولية وتضمن استقرارها في ظل هذه الظروف الصعبة التي تمر بها البلاد .

وفي ظل هذه الانحرافات وما تشهده المؤسسات من اختلالات داخلية وخارجية اصبح من الضروري الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية الفعال لمعالجة هذه الانحرافات والسيطرة عليها وكشف نقاط القوى والضعف والوقوف على هذه الأخيرة لمعالجتها ، من اجل تحسين الأداء المالي لهذه المؤسسة وضمان استمرارها بحيث يعتبر الأداء المالي من ركائز المؤسسة المهمة لتوفير نظام رقابة متكامل للمعلومات من اجل القيام بعملية المقارنة بين الأداء الفعلي للأنشطة وما تم التخطيط له والوصول اليه وهو من اكثر أنواع استخداما .

كما يعتبر نظام الرقابة الداخلي أداة تعمل على المساعدة الإدارة في قياس وتقييم مدي فعالية أدائها وفعالية أدوات الرقابة التي تبنتها . كما تركز أيضا الرقابة الداخلية على إجراءات تطبيقها في عملية التقييم الأداء المالي الذي يتيح لها معرفة مركزها المالي ومدى قدرتها على استغلال موارها ، لذلك تسعى جميع اطراف المؤسسة الي بلوغ الأداء المالي ومن هنا يبرز دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.

وعلي ضوء ما ذكرناه أعلاه يمكن طرح الإشكالية التالية :

❖ **الإشكالية :**

– "ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ؟"

وبغية الالمام بهذا الموضوع والحصول على نظرة شاملة يمكن طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

– ماذا نقصد بالرقابة وعلاقتها بالوظائف الإدارية ؟

– ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية والى ما تهدف ؟

– ماذا نقصد بالأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و ما هي مؤشراته ؟

❖ **الفرضيات**

- تهدف الرقابة الداخلية الى تقييم نشاطات المؤسسة من خلال جمع البيانات و المعطيات
- تقييم الأداء المالي لا يعطي تشخيصا للصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على مجابهة المستقبل .
- ان تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية يقوم على نظام رقابة داخلي فعال وعلى فريق قادر على استخدامه بكفاءة عالية

❖ **المنهج المستخدم في الدراسة :**

لقد استخدمنا في دراستنا المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف الجوانب المتعلقة بالرقابة الداخلية و الاداء المالي في اطار النظري ، اما في الجانب التطبيقي استعملنا المنهج التحليلي لدراسة الحالة و لذلك استعن بالأدوات التحليل المالي لتقييم وضعية المؤسسة من خلال جمع التقارير و المعلومات و البيانات المقدمة من طرف المؤسسة و ذلك من اجل اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي

❖ **أدوات الدراسة :**

اعتمدنا في دراستنا هذه على مجموعة من الأدوات تمثلت في :

- البحث البيبلوغرافي في مكتبة الجامعة (الكتب– الاطروحات و الرسائل)
- شبكة الانترنت عبر الولوج الى المواقع ذات صلة بموضوع الدراسة
- مقابلات شخصية مع المسؤولين محل الدراسة

❖ **أهمية الدراسة :**

تعتبر دراسة المعايير الداخلية للرقابة على الأداء الاقتصادي للمؤسسة من بين أهم المتغيرات الداخلية في الوقت الحالي فهي الى وقت قريب تدمج بين نوعين : الرقابة على النشاط المالي والاقتصادي في نظام واحد يساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها بكل جزم، ويكون تبني نظام المعلومات الداخلي وفق متطلبات مراحل التطوير .

❖ **اهداف الدراسة :**

- ابراز أهمية الرقابة الداخلية لتحقيق فعالية لدى المؤسسة الاقتصادية
- التعرف على اهم المعايير والمؤشرات المعتمدة في تقييم الأداء المالي
- زيادة رصيدنا المعرفي في هذا الموضوع ولهذا اردنا القيام بهذه الدراسة كمساهمة متواضعة لصالح المؤسسة الاقتصادية من شانها المساعدة في التسيير والمراقبة الجيدة لنشاطها .

❖ **اسباب اختيار الموضوع :**

تم اختيارنا لهذا الموضوع انطلاقا من عدة دوافع .

- **دوافع ذاتية:**

- مرتبطة بالميول الشخصي للجانب المالي إضافة في رغبتنا الى توسيع القدرات العلمية والمعرفية .
- تطابق موضوع الدراسة مع تخصصنا

- **دوافع موضوعية:**

- ادراكنا لأهمية الرقابة الداخلية في ألمؤسساتنا الجزائرية ومحاولة حصولنا على معلومات تفيدنا وتهمنا في الحياة العملية .
- محاولة الربط المعارف النظرية والتطبيق الميداني .

❖ **حدود الدراسة :**

تم تحديد حدود الدراسة على اساس:

الحدود الزمانية : تم اجراء الدراسة الميدانية في حدود السنتين 2015 2016

الحدود المكانية : تم تطبيق دراستنا هذه على مستوى ولاية تيارت بلدية سوقر و تم اسقاط الدراسة على المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكمياوية .

❖ **صعوبات الدراسة**

صعوبة الحصول على معطيات و الوثائق من محل الدراسة الحالة بسبب تحفظ المسؤولين على المعلومات بحجة السرية وتضارب الأراء فيها وعدم مصدقتيها .

❖ **دراسات سابقة :**

1- عتبة بن عتبة عبد الله ، تيطاوني كريم " مذكرة ماستر " بعنوان مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي دراسة حالة مؤسسة ملبنة عريب 2017/2016 جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة – الجزائر ، حيث حاول الباحثان من الإجابة على الإشكالية التالية "ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية "، هدفت هذه الدراسة إلى إبرار مبادئ الرقابة الداخلية داخل المؤسسات و بيان أهميتها غلى مستوى تحقيق الأهداف المنشودة،ابرز النتائج التي توصل اليها ان الرقابة الداخلية هيا سياسات تتبعها المؤسسة بهدف ضمان الوصول الى الاهداف، وان المؤسسة تتبني نظام رقابة داخلية من اجل الحفاظ على اصولها

2- على شيتور، "مذكرة ماستر " بعنوان " مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة " جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر ، حيث حاول الباحث هنا الايجابة على الإشكالية "كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة " ، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه الرقابة في معرفة وضع المؤسسة المالي و كيف يمكن أن تساعد على تحسين الأداء بصفة عامة و الأداء المالي بصفة خاصة،حيث توصل في دراسته ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من القوانين الداخلية و الاجراءات و التوصيات و طرق العمل التي تساعد في التحكم الافضل في المؤسسة

كما يساهم النظام الرقابي الفعال بدرجة كبيرة من المصداقية وثائق للمؤسسة

ما يميزنا عن الدراسات السابقة هو أننا أسقطنا دراستنا على فرع من فروع أهم المؤسسات الوطنية التي لها تأثير مباشر في السوق الوطنية، وخاصة أن دراستنا تزامنت مع الأوضاع الاقتصادية الصعبة التي تمر بها البلاد ، حيث يلعب النظام الرقابة الداخلية دورا مهما في تسيير و تنظيم عملياتها و مراقبة النتائج المحققة من خلال مراقبة نشاطاتها ،من اجل

الحفاظ على مكانتها السوقية في الوطن، حيث أصبح من الضروري الاستعانة بهذا من قبل جميع المؤسسات، لهاذ قومنا بالتطرق إلى نظام الرقابة الداخلية و أثره على الأداء ألمالي داخل المؤسسة لتوصل إلى استنتاجات جديدة تمكننا من الاعتماد أكثر عليه و تحسنه و تطويره من اجل النهوض بالاقتصاد الوطني .

- تقسيم البحث

لقد قمنا بتقسيم موضوعنا الى فصلين ، الفصل الأول يمثل الجانب النظري والدراسات السابقة والثاني يمثل الجانب التطبيقي .

– الجانب الأول : تم تخصيصه لجانب النظري الذي ينقسم إلى فصلين حيث تطرقنا في الفصل الأول إلي دراسة ماهية الرقابة و أساسياتها و فيما يتمثل نظام الرقابة الداخلية ، أما في الفصل الثاني تم تخصصه لتقييم الأداء المالي ،بحيث تطرقنا فيه إلى مفاهيم حول الأداء و تقييمه و إلى الأداء المالي و عناصره و أهم مؤشراته

- **الجانب الثاني** : تم في هذا الجانب الذي تمثل في الفصل الثالث و تم تخصيصه تطبيق الدراسة النظرية على ارض الواقع من خلال المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيماوية بولاية تيارت — السوقر- وذلك عن طريق مراجعة مختلف جوانب المالية داخل المؤسسة وتعرف على مركزها المالي والتوازن المالي باستعمال النسب المالية والتوازنات المالية ونسب الهيكلة .

ووسائله ومقوماته بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في تطبيقه ومن ثم مدى مساهمته في تحسين الأداء المالي .

الفصل الاول

- تمهيد
- المبحث الاول: ماهية الرقابة
- المبحث الثاني: أساسيات الرقابة
- المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية
- خلاصة الفصل

تمهيد:

تعتبر وظيفة الرقابة المرحلة الأخيرة في العملية الإدارية، حيث يجب من خلال هذه الوظيفة رسم نظام رقابي فعال لضمان تحقيق الاستقرار والاستمرارية في الإدارة ومراقبة ومعالجة الانحرافات التي تطرأ على الأداء في وقت قياسي حتى لا تؤثر فيه، وتتم عملية الرقابة بمقارنة ما تم تنفيذه بما هو مخطط على المدى البعيد.

وتكون هذه الوظيفة مقرونة بالمدير حيث يقع على عاتقه التحقق بما تم تنفيذه وبما يجب تنفيذه ومعالجة اي اختلال فيه إذا لم يكونوا متطابقين.

إن وظيفة الرقابة ترتبط بالوظائف الادارية الاخرى حيث يتأثرون بها في العملية الاختتامية التي تتحقق من الوصول الى الاهداف المنشودة بأقل تكلفة و بأكبر عائد ومنفعة، حيث تكون عملية الرقابة على جميع العناصر الموجودة بالمنشأة، ومن اهم هذه العناصر التي تكون فيها الرقابة هي الرقابة على الموارد الداخلية حيث تسمى بالرقابة الداخلية حيث تتمحور وظيفتها في مراقبة النشاط الفعلي بالنشاط المخططة، و يكون ذلك عبر التقارير التي تتحصل عليها من داخل المؤسسة و خارجها و اتباعها لسياسات و اجراءات التي تضمن لها الوصول الى اتخاذ القرار المناسب للمؤسسة

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق الى هذه المباحث

المبحث الاول: ماهية الرقابة

المبحث الثاني :اساسيات الرقابة

المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: ماهية الرقابة:

تعد الرقابة وظيفة مهمة في كل نواحي الحياة المنظمة وتؤسس عمليات الرقابة لتأكد من سير الأحداث وفقا لما هو مخطط له. وتكون الرقابة قوة مؤثرة اذا ما طبقت جيدا فالسيطرة على انفعالاتك من الممكن ان تنقذ حياتك في احيان كثيرة، وتعتمد فائدتها بصفة اساسية على مهاراتنا في السيطرة عليها.

المطلب الأول: نشأة وتطور نظام الرقابة

نظرا لزيادة المضطرة في حجم المؤسسات والتقدم التكنولوجي وتحقيق مبدا الفصل بين الادارة والملكية ، تأثرت ادرة الأعمال بهذه المفاهيم الجديدة للرقابة في نظام الدولة، وظهرت انواع مختلفة من الرقابة تربط وتنسق ممارسات السلطات لمهامها واختصاصها وصولا الى العدل والمساواة.

تطورت الرقابة من خلال مساهمتها بتنظيم المجتمعات ومؤسساته عبر مختلف مراحل التاريخ، حتى اصبحت في نظر الادارة والاقتصاد والمالية بأن اي نظام اداري أو مالي لا يوجد فيه رقابة فعالة يعتبر نظام ناقص. [1]

الحضارة الاسلامية: ظهرت الرقابة المالية الاسلامية التي أرست قواعدها على الشريعة الاسلامية وتطورت على الشكل الآتي:

ما ورد في القرآن الكريم والسنة النبوية من أدلة وبراهين، وفي عهد الخلفاء الراشدين عهد عمر ابن الخطاب أنشئ بيت المال.

في العصر الأموي أنشئ ديوان الخراج وديوان المستغلات.

وفي العصر العباسي كان من اهم الدواوين: ديوان الزمام، وديوان الجند وديوان النظر في المظالم.

وعرفها المصريون والاغريق وكان مدلولها واضح في مجلة حمورابي التي احتوت على الكثير من القواعد التي تنظم المعاملات المالية والتجارية.

[1] عبد الحميد احمد حسين ، **"الإدارة الإستراتجية"** ، الطبعة الاولى ، الجنادرية للنشر و التوزيع ، عمان الاردن ، 2015 ، ص ص125 126

وقد ساعد على تطور الرقابة أيضا تطور الدولة وانتقالها من الدولة الحامية الى الدولة المتدخلة في جميع جوانب الحياة، وتطور السلطات وانقسامها الى قضائية وتشريعية وتنفيذية. وكان للكوارث والأزمات التي مرت بها الدول دورا في دفع المجتمعات الى تطوير اجهزة الرقابة من أجل المحافظة عليها وتوظيفها من اجل تجاوز الأزمات.

ففي فرنسا نشأت غرفة للمحاسبة في عام 1256 م وأصبحت في عام 1807 م محكمة المحاسبات .

وفي عام 1789 م إبان الثورة الفرنسية أصبحت الرقابة حقا مكتوبا للشعب.

وفي انجلترا انبثقت هيئة رقابة عام 1866م.

وفي أمريكا أنشئ أول معهد للمراقبين في عام 1930م.

وفي سوريا أنشئ ديوان محاسبات في عام 1938م.

وأصبح الجهاز المركزي للنظام الرقابة والتفتيش عام 1967م، وتم تعديله عام 1959م ، وفي الأردن أنشئت دائرة تحقيق وتدقيق حسابات عام 1931م وأصبح ديوان للمحاسبة عام 1952م.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة وأهميتها:

سنتطرق في هذا المطلب الى معرفة مفهوم الرقابة و أهميتها.

1-مفهوم الرقابة:

للرقابة عدة تعاريف من بينها:

- **تعريف الرقابة لغة:**

الرقابة لغة لفظ اصله أو مصدره رقب ويستخدم هذا الأصل في اللغة العربية للدلالة على أكثر من معنى أبرزها: الانتظار على سبيل الترقب وتوقع حدوث شيء والمرتقب هو المنتظر، الحفظ والحراسة للشخص

الرقيب هذا الذي يمارس الحراسة على جماعة أو أشياء لحفظها ولحمايتها من الأخطار والمهالك الإشراف والعلو، فارتقاب المكان الذي يدعى المرقب يعني الاشراف على ما دونه والرفعة عن القوم.

➢ **تعريف الرقابة اصطلاحا:** تعددت مفاهيم الرقابة وتنوعت ومن بين هذه المفاهيم:

- يعتبر نظام الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة ، فهي قياس وتصحيح أداء المرؤوسين لغرض التأكد من الأهداف المنشأة و الخطط الموضوعة لبلوغها قد تم تحقيقها ، ومن ثم فهي الوظيفة التي تمكن كل مدير من رئيس مجلس الادارة الى رئيس العمال من التأكد أن ما تم أو يتم مطابق لما أريد اتمامه. [1]

- تعرف نظام الرقابة : بأنها العملية الإدارية الفرعية التي بموجبها يتم التأكد من أن التنفيذ الفعلي مطابق لمعايير الخطط المرسومة ، وحتى يتم التأكد من تلك المطابقة، فمن الضروري أن تمارس العملية الرقابية منذ اللحظة الأولى للتنفيذ وتستمر أثناءه وتمتد ما بعد انتهائه، والمدقق في هذا التعريف يمكنه إدراك أبعاده في ما يلي:

- ان الرقابة ليست مهمة واحدة أو نشاط واحد، لكنها عملية تتكون من مراحل متتابعة ومتكاملة.
- ان عملية الرقابة عملية مستمرة ملازمة للتنفيذ الفعلي المخطط منذ اللحظة الأولى.
- ان الهدف من العملية الرقابية هو التأكد من انطباق الأداء الفعلي للمعايير المخططة.
- ان المادة الخام الرئيسية التي تستمدها العملية الرقابية تتكون من معايير:

1- الخطط المرسومة

2- نتائج الأداء الفعلي للتنفيذ. [2]

وهناك عدة تعاريف أخرى:

الرقابة هي تلك الوظيفة الادارية التي يتم من خلالها التأكد من أن الاداء يتماشى مع الأهداف، خطط ومعايير المؤسسة.

[1]- جميل أحمد توفيق، "**إدارة الأعمال مدخل وظيفي**"، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان ، ص403.

[2]- سعيد المصري،" **التنظيم والإدارة**"، الطبعة الأولى ،الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 289

- هي تلك الوظيفة الادارية التي تقوم على المتابعة المستمرة والفحص الدقيق لما تم انجازه من أعمال وما يتحقق من أهداف للتأكد من مطابقتها لما هو مخطط له مسبقا، واتخاذ الاجراءات التصحيحية كلما اقتضى الأمر وفي الوقت المناسب.
- يقصد بها تتبع ما تم انجازه في الأعمال أو ما تحقق من أهداف ومقارنته بما يجب اذ يتم أو يتحقق حسب الخطة.

وهي تلك العملية الادارية التي تقوم بقياس الواقع بالخطة الموضوعة وعند وجود أي انحراف تقوم بوضع الإجراءات اللازمة من أجل الوصول الى الأهداف المحددة. [1]

- الرقابة وظيفة مهمة وعنصر أساسي من العناصر التي تتألف منها العملية الإدارية على أساس فحص نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها مع الأهداف والكمية والنوعية والتقديرية التي حددتها المنشأة بالخطة المعمول بها. [2]

- وبالإضافة الى هذه التعريفات:

عرفها هنري فيول*كما يلي:

تنطوي الرقابة على التحقق مما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، إن غرضها هو الإشارة الى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطرق على كل الأشياء، الناس. [3]

2- أهمية الرقابة:

- للرقابة أهمية بالغة و ذلك من خلال مفهوم الرقابة على كافة مجالات الإدارة لضمان وسلامة وتحقيق الأهداف كلما حقق لها ومن أبرز أغراض الرقابة تنحصر فيما يلي:

- التأكد من مدى الالتزام بالقوانين وبقرارات السلطة التنفيذية.

[1]- قاسم قربوني،على خضر مبارك ، "**أساسيات علم الإدارة الحديثة** "، الطبعة الأولى ،دارتسنيم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 186.

[2]- زياد محمد عيد،" **أساسيات علم الإدارة الحديثة** "، الطبعة الأولى ، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، ، 2010م-1435هـ ص181

[3]- جميل أحمد توفيق،" **إدارة الأعمال** "، مرجع سبق ذكره. ص407

*هنري فيول:(1841-1925) مؤلف كتاب النظرية الكلاسيكية للإدارة عرف الوظائف الأساسية الخمسة للإدارة (التخطيط- التوظيف- التوجيه- الرقابة) وطور الأصول الأساسية الأربعة عشر للإدارة التي تتضمن كل المهام الإدارية.

- الوقوف على المشكلات والمعوقات التي تتعرض لإجراءات العمل.
- اكتشاف الأخطاء وسوء التصرف والانحراف.
- التأكد من أن الحقوق والمزايا المقدرة للأفراد والعاملين محققة كما تكمن أهميتها في تخفيض التكاليف.[1]

غير أن اهميتها اتضحت في الوقت الحاضر نتيجة اتساع نطاق الادارة وتعدد أجهزتها، وضخامة حجمها، وتطور تقنياتها، فهي لا تقتصر على الادارة العليا، وانما تمتد الى جميع المستويات الادارية الأخرى، وحتى نقاط ومراكز الانتاج مع اختلاف الأسلوب الرقابي المعتمد فيها، بسبب اختلاف الصلاحية المخولة للمدراء العاملين في المنظمة الواحدة.

وأيضا تبرز أهميتها في صلتها الوثيقة بمكونات العملية الادارية (الوظائف الإدارية)، حيث أن الرقابة عمل يسبق ويواكب ويلي وظيفة التخطيط، بحيث تعتبر من أهم الوظائف للقائد الإداري إذ بواسطتها يستطيع التحقق من مدى تنفيذ الأهداف المرسومة للمنظمة، أي أنها وظيفة مراجعة وكذلك وظيفة تعمل على إظهار نقاط الضعف وكشف الأخطاء الموجودة بالتنظيم حتى تمكن إصلاحها ومنع تكرارها. [2]

الرقابة وظيفة ادارية مطلوبة في كل المستويات الادارية وليست مقصورة على الإدارة العليا فقط ، وإن كانت تختلف من موقع الى آخر حسب اختلاف السلطات المخولة للمديرين في المنظمة، وتبرز اهمية الرقابة في صلتها الوثيقة بباقي مكونات العملية الادارية.

فالرقابة لها صلة وثيقة بالتخطيط فهي تسمح للمدير بالكشف عن المشاكل والعوائق التي تقف إزاء تنفيذ الخطة وتشعره في الوقت المناسب بضرورة تعديلها او العدول عنها كليا، أو الأخذ بإحدى الخطط البديلة، والرقابة لها صلة بالتنظيم فهي التي تكشف للمدير عن أي خلل يسود بناء الهيكل التنظيمي لوحدته الادارية.

وفي مجال التفويض لا يستطيع المدير ان يفوض واجباته إلا اذا توفرت لديه وسائل رقابية فعالة لمراجعة النتائج لأن المفوض يظل مسؤولا عن انجاز المفوض اليه للواجبات التي فوضها. والرقابة لها صلة ايضا بعملية إصدار الأوامر وبعملية التنسيق، إذ يستطيع المدير عن طريقها التعرف على مدى تنفيذ قراراته ومدى

[1]- محمد رسلان جيوسي و جميلة جهاد الله، "**الإدارة علم وتطبيق**"، الطبعة الثالثة ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008-1428هـ، ص 173-174.

[2]- محمد محمود علاونة،"**الأصول العلمية والعملية في الرقابة الإدارية** "، الطبعة الأولى، دار البداية، للنشر و التوزيع , عمان، الاردن، 1435هـ-2014م، ص ص 201 .202

فعاليتها ومدى قبولها من جانب أعضاء التنظيم، وهي التي تمكن المدير في النهاية من معرفة أوجه القصور في التنسيق في منظمته الادارية فيعمل على تلافيها أو تذليلها. [1]

المطلب الثالث: أهداف وأنواع الرقابة:

إن من خلال ممارسة المؤسسة لجوانب الادارة تسعى الى تحقيق مجموعة من الاهداف وبغية الوصول اليه تستند الى الرقابة .

1-أهداف الرقابة:

تتلخص أهداف الرقابة بصفة عامة فيما يلي:

- اكتشاف مستوى القيام بالعمل الإداري بشكل صحيح عن طريق كشف الأخطاء وتصويبها.
- التأكد من أن الخطط تنفذ كما هو محدد من قبل الإدارة.
- وضع الرقابة العليا أمام الانحرافات الموجودة من أجل أخذها بالأهمية الكاملة لتغييرها الى الأفضل.
- تحديد مواطن الضعف ومعالجتها في افضل مستوى الذي يحقق الهدف المرجو من هذا التتبع الشديد لمواطن الإحباط الأداء، بل من أجل زيادة تفعيله في العملية الإدارية.
- المحافظة على حقوق العاملين في المؤسسة من أجل إبراز المجتهد إلى الساحة الإدارية.
- تحقيق نوع من النمطية او التوافق لأداء العاملين كما هو الحال في دراسة الوقت والحركة وإعداد جداول العمل.
- القيام بتوجيه أداء الأفراد وتحفيزهم.

2- أنواع الرقابة:

يمكن التمييز بين انواع الرقابة وذلك من خلال المحطات التالية:

2. 1- الرقابة حسب المعايير: وتتضمن الرقابة على أساس الاجراءات والرقابة على أساس النتائج.

[1]- معين محمود عياصرة ومروان محمد بني أحمد، "**القيادة ة والرقابة والاتصال الاداري** "، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ، 2008، ص145.

أ–الرقابة على أساس الإجراءات: تقوم الرقابة على أساس القواعد والإجراءات بقياس التصرفات التي تصدر على المنظمات العامة، ومطابقتها لمجموعة القوانين والقواعد والضوابط والطرق والإجراءات. ويرتكز هذا النوع من الرقابة على التصرفات التي تصدر من وحدات الادارة العامة والمتعاملين ومن العاملين فيها. وليس على ما تحققه هذه التصرفات من النتائج النهائية.

ب–الرقابة على أساس التتابع: تقوم الرقابة على أساس التتابع بقياس النتائج النهائية التي تحققها المنظمات العامة وفق معايير يمكن قياسها موضوعيا، فهذا النوع من الرقابة لا يتابع ولا يقوم التصرفات والنشاطات التي تقوم بها المنظمات العامة، وانما يرتكز على النتائج التي تحققها هذه المنظمات. [1]

2.2 الرقابة حسب موقعها من الأداء: وتتضمن:

أ- **الرقابة السابقة:** وتسمى بالرقابة المانعة او الوقائية، تهدف الى ضمان حسم الأداء أو التأكد من الالتزام بنصوص القوانين والتعليمات في إصدار القرارات أو تنفيذ الإجراءات، كما تهدف الى ترشيد القرارات وتنفيذها بصورة سليمة وفعالة.

ب- **الرقابة الانية** : و تسمى بالرقابة اثناء التنفيذ ، و في هذا النوع من الرقابة يتم اثناء النشاط و عليه يقوم بمراقبة العمليات و مدى سيرها على النحو المطلوب من اجل تقليل من الوقوع في الاخطاء

ج– **الرقابة اللاحقة** : وتسمى الرقابة البعدية أو الرقابة المستندية، وفي هذا النوع من الرقابة لا يتم تقويم التصرفات والقرارات والإجراءات للإدارة العامة، إلا بعد حدوث التصرفات فعلا. إن تقويم الأداء قد وقع بالفعل تجعل الرقابة اللاحقة ذات طابع تقويمي وتصحيحي.

2.3 **الرقابة وفقا لمصدرها:** وتضم:

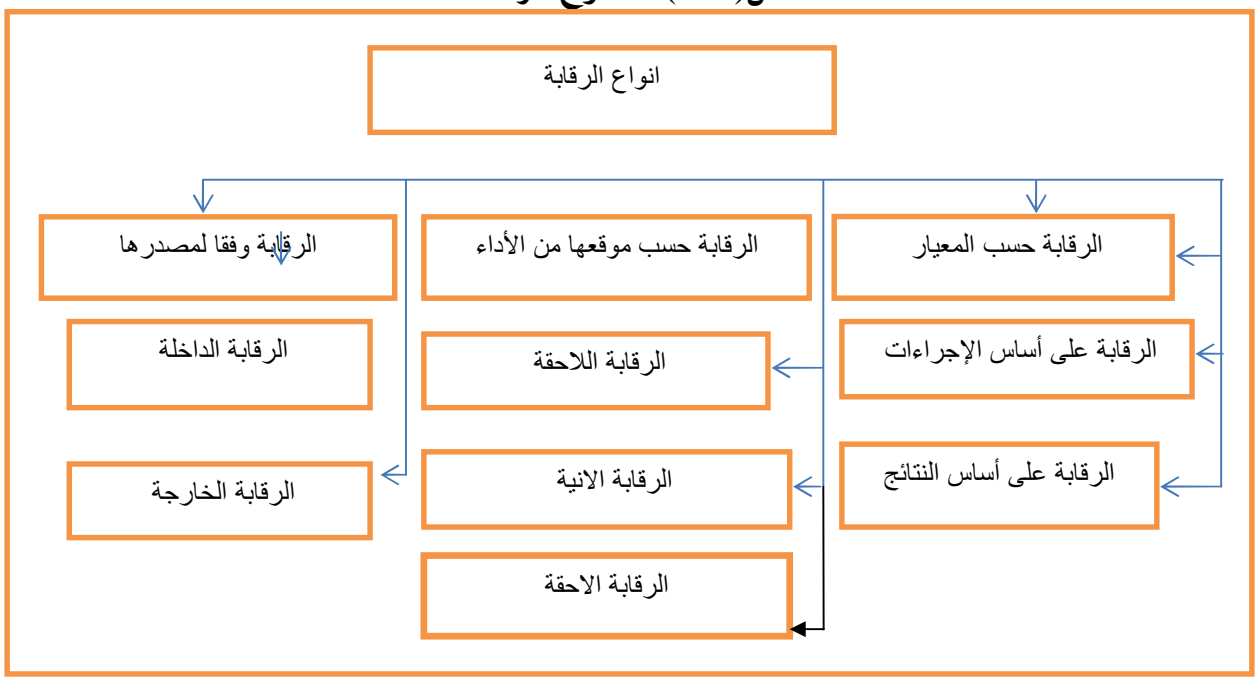
أ–الرقابة الداخلة: يقصد بالرقابة الداخلة انواع الرقابة التي تمارسها كل منظمة بنفسها على أوجه النشاطات والعمليات التي تؤديها والتي تمتد خلال مستويات التنظيم المختلفة.

ب–الرقابة الخارجة: تعتبر عملا متمما للرقابة الداخلية، وذلك لأنه إذا كانت الرقابة الداخلية على درجة عالية من الإتقان بما يكفل حسن الأداء، فإنه ليس ثمة داع عندئذ الى رقابة أخرى خارجية، لذلك فإن

[1]– محمد أحمد عبد النبي ،"**الرقابة المصرفية** "، الطبعة الأولى ،دار الزمام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010م،ص ص38-39.

الرقابة الخارجية في العادة تكون شاملة أي غير تفصيلية، كما أنها تمارس بواسطة اجهزة مستقلة متخصصة، كما يكفل الاطمئنان الى أن الجهاز الإداري للمنظمة أو المنشأة لا يخالف القواعد والإجراءات، وعادة ما يتبع أجهزة الرقابة للإدارة العليا، وهذا ما يعطيها مكانة مرموقة وقوة دفع عالية واستقلال يمكنها من حرية العمل ويبعدها عن تدخل الأجهزة التنفيذية في أعمالها أو محاولة التأثير في اتجاهاتها

شكل(1.1):الانـواع الرقابيــة:



مصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد علي ما سبق

المبحث الثاني: أساسات الرقابة

لا تكتمل الرقابة كوظيفة عمومية دون أن يكون لديها أساليب ومعايير وخصائص تطبقها المنظمة وتستخدمها بالصورة التي تساعدها على تحسين الأداء في السيطرة على الانحرافات غير المرغوب فيها ومعالجتها من أجل تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: أساليب الرقابة:

هناك الكثير من الأساليب التي تستطيع المؤسسة اختيار أسلوب واحد أو أكثر منها لممارسة الرقابة ومن الواجب أن تقوم المؤسسة باختيار الأسلوب الرقابي الملائم لطبيعة عملها وطبيعة المتعاملين وظروفها، فا في المؤسسة يصعب وجود أسلوب واحد يلائم كافة جوانب العمل في المؤسسة ومن أهم الأساليب الرقابية المستخدمة في المؤسسة ما يلي:

1- أساليب وصفية : وتنقسم الى:

أ. سجلات الدوام وبطاقات الدوام:وهي سجلات يكتب الموظف اسمه عليها عند بداية الدوام عند قدومه، وثم يختم البطاقة عند مغادرته الدوام.

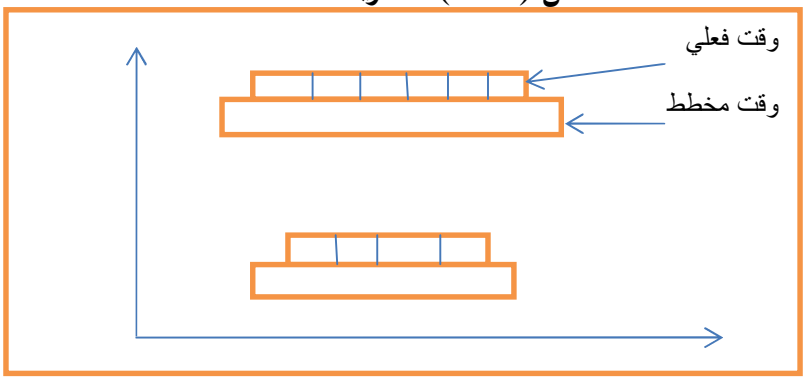
ب. سجل الزمن: وهي ساعات تركب على الآلات لمراقبة عملها، وعندما ينظر المدير الى هذه الساعات يعرف عدد الوقت أو الوحدات المنتجة، وعدد السلع التي انتجتها الآلة...الخ.

يوجد في المصانع عادة سجلات خاصة بكل آلة من الآلات وسجل الزمن هو أحد السجلات حيث يدون فيها زمن تشغيل الآلة وزمن انتهاء تشغيلها فبمراجعة هذا السجل يمكن التعرف على مقدار الزمن الذي يضيع هدرا بالنسبة لآلة من الآلات. [1]

ج. خرائط غانت: أوجد هنري غانت* مجموعة من الخرائط تعتبر إحدى وسائل الرقابة، وتستخدم هذه الخرائط لمراقبة الزمن الذي يستغرقه كل نشاط من نشاطات المؤسسة وهذه الخرائط هي أداة تخطيط إضافة الى أنها أداة رقابة.

[1]- موسى قاسم القريوتي وعلي خضر مبارك،" **أساسيات الإدارة الحديثة** "، مرجع سبق ذكره، ص ص193-194.

الشكل (1-2)- خريطة غانت



مصدر :زياد محمد عبد **اساسيات علم الإدارة** ،الطبعة الأولى ، دار البداية للنشر والتوزيع ، عمان الأردن 2010 ،ص191

د- التحليلات المخبرية: تحتاج الرقابة النوعية أي الرقابة على الجودة في الكثير من الأحيان الى إجراء بعض التحليلات المخبرية والكيماوية وخاصة للسلع المصنعة لتحديد مدى جودتها وجودة العناصر المستخدمة في صنعها، ونسبة هذه العناصر في السلع للتأكد من مدى مطابقة السلعة للمواصفات ومستويات الجودة المرغوب فيها. [1]

2-الأساليب الميدانية: والمقصود بها الجولات التفتيشية التي يقوم بها من له حق المراقبة وهذه الجولات إما أن تكون:

- عامة أو خاصة.
- دورية أو مفاجئة.
- هي جولات تفتيشية يقوم بها المدير لمراقبة العمال اثناء عملهم وهذه الجولات تكون مفاجئة أو دورية أو مستمرة.

3- الأساليب الكمية: وتحتوي على :

أ. **بطاقة الجرد المستمر:** تستخدم هذه البطاقة للرقابة على المخزون السلعي، حيث يستطيع العامل معرفة عدد الوحدات الموجودة في المخازن من كل صنف بمجرد اطلاعه على البطاقة، حيث يتم مقارنة ما هو موجود فعلا بالبيانات الموجودة في البطاقة، وتستخدم في عملية جرد المخزون وتحتوي البطاقة على

[1]- زياد محمد عيد، "**أساسيات علم الإدارة**"، مرجع سبق ذكره. ص 184

*هنري غانت: مهندس ميكانيكي أمريكي عرف بتطويره لمخططات جانت 1920 ولد في 20 ماي 1961م وتوفي في 23 نوفمبر 1919

الرصيد بالوحدات في المخزون ثم الوحدات الداخلية والوحدات الخارجية وبهذا يمكننا في أي وقت معرفة عدد الوحدات المتبقية في المخزون من ذلك الصنف. [1]

ب. **الموازنة التقديرية:** تستخدم المؤسسات الميزانيات التقديرية من أجل توافق أو انسجام الخطط الوظيفية، فهي تستخدم كنوع من أنواع التخطيط والمراقبة المالية، وتعرف الميزانية التقديرية بأنها تقدر الدخل أو المصروفات لفترة زمنية مستقبلية، وتعتبر الميزانية التقديرية وسيلة فعالة للرقابة على مختلف النشاطات وذلك بقياس النتائج الفعلية مع الأهداف المتوقعة لمعرفة الانحرافات وتحديد أسبابها فهناك ميزانية تقديرية للمبيعات وللإنتاج وللمشتريات...إلخ. وتعتبر من أقدم الأساليب الرقابية حيث تتيح لهم فرصة التعرف على بنود الاتفاق ومصادر الدخل وأيضا على المسؤولين عن صرف. [2]

ج. **الرقابة التقليدية:** من أهم الوسائل الأدوات المستخدمة في هذه الأساليب الرقابية ما يلي:

- **البيانات الإحصائية:** وهي تلك البيانات التي تكون مجدولة إحصائيا تساعد على سهولة تفسيرها ومعرفتها، وقد تكون على شكل رسومات بيانية وخرائط أيضا تبين البيانات الاحصائية والتاريخية...إلخ. وتعتمد في تحليلها على الطرق الإحصائية المتعارف عليها.
- **تقارير التحاليل الخاصة:** بالرغم من أن التقارير الاحصائية تقدم المعلومات الرئيسية إلا أنها توجد بعض المحاولات لا تصلح لها مثل هذه البيانات عندئذ التقارير والتحاليل الخاصة هي التي يمكنها سد هذه الفجوة.
- **المراجعة الداخلية:** يعود مفهوم المراجعة الداخلية الى أنها: التقييم المنظم والمستغل الذي تقوم به هيئة المراجعين الداخليين للعمليات المحاسبية والمالية وغيرها من عمليات المنشأة وتكون هذه الوسيلة أكثر تطبيقا في الإدارات المالية التي تقيس الناتج على ضوء الخطط بالإضافة الى عملية تقييم سياسات وإجراءات واستخدام السلطة وجودة الإدارة وغيرها من العمليات بشكل عام.
- **الملاحظة** : بالرغم من كل الوسائل والأدوات السابقة في مجال الرقابة إلا انه لا يعني أن يبقى المدير في مكتبه، فلا بد له من القيام بالجولات والزيارات الميدانية، حيث الأداء والأفراد والناتج ويأخذ الملاحظة

[1]- موسى قاسم القريوتي وعلي خضر مبارك، "**أساسيات الإدارة الحديثة**"، مرجع سبق ذكره، ص ص 195-196.

[2]- أياد محمد عبد، "**أساسيات تعلم الإدارة**"، مرجع سبق ذكره، ص191.

من كل المجالات من أجل جدولة ومعرفة الإدارة الرقابية الأفضل ولتأكيد مبدأ السلطة على الأدوات الرقابية ليزيد من الالتزام وتحقيق الأهداف. [1]

المطلب الثاني :مبادئ الرقابة وخطواته

ان للرقابة عند مبادئ مجموعة من الخطوات ليتم إنجازها بصورة واضحة وفعالة .

1- مبادئ الرقابة: لكي يكون هناك نظام رقابة سليم لابد من أن يتحلى هذا النظام ببعض الصفات أو المبادئ وتساعد هذه المبادئ الإدارة العليا في وضع انظمة وإجراءات إدارية لعملية الرقابة وتساعد هذه المبادئ الادارة العليا في وضع انظمة وإجراءات إدارية لعملية الرقابة.

- التركيز على الأهم: عمليا لا يمكن الرقابة على كل شيء فحدود الوقت والمكان والتكلفة لا تسمح بتغطية على كل شيء يتم تنفيذه للرقابة عليه، بل يجب أن تتم الرقابة على الأشياء الهامة والحرجة، وعلى كل مدير أن يحدد ما هو مهم في عمله لكي يراقب عليه، وعليه أن يحدد أولوياته في الرقابة. [2]

- توفير المعلومات: لابد من توفر معلومات عن كل من الخطط - البرامج وجدولة العمل والأرقام التقديرية وخرائط التخطيط- و أيضا عن التنفيذ الفعلي لهذه الخطط للتعرف على ما حدث وما يحدث حاليا، وما قد يحدث مستقبلا- حيث لا يمكن التعرف على الانحرافات وأسبابها.

- الوقت المناسب: يتميز النظام الرقابي السليم بأنه يوفر البيانات للمديرين في الوقت المناسب وفي لحظة الاستخدام والاحتياج لها فمدير الرقابة على الجودة يحتاج بيانات يومية عن مدى الانحراف عن الجودة ونسبتها، ومدير المخزون ربما يحتاج إلى بيانات شهرية عن كميات المواد والخدمات المتاحة حتى يتعرف على مدى خروج الكميات عن الكميات الواجب توافرها في المخزون، أما مديرون الادارات العليا فربما يحتاجون إلى بيانات ربع سنوية أو سنوية للرقابة على إداراتهم.

- التكامل: يجب أن يتكامل النظام الرقابة مع باقي الأنظمة الإدارية بالشركة على الأخص نظام التخطيط فكل ما يستخدم في تخطيط يمكن أداة جيدة بالرقابة فعلى سبيل المثال إذا كان هناك برنامج لرفع

[1]- محمد رسلان الجيوسي وجميلة عباد الله، "**الإدارة علم وتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص ص182-184.

[2]- احمد ماهر، "**الإدارة المبادئ والمهارات**"،طبعة الاولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2003-2004 ص 173

برامج كمبيوتر ويستغرق الأمر خمسة وعشرون يوم كم هو موقع في الخطة وبالنظر في السجلات التنفيذ تبين أمه سيستغرق أربعين يوم والتكلفة اعلي إذا يمكن القول إن هناك انحرافا يحتاج إلى علاج وقد أمكن إجراء عملية الرقابة ودلك بالتكامل مع أدوات التخطيط المستخدمة.

– **الموضوعية**:ويعني ذلك عدم اخذ بعين الاعتبار عملية الرقابة واكتشاف الانحرافات على أنها عملية شخصية وإلا أصبحت تسم بالتحيز وربما تؤدي إلى تكوين معلومات شخصية وأراء غير دقيقة كمبرر للتصرف العلاجي فعلى المديرية توخي الحذر في استخدام المعلومات والتحقق منها ومحاولة التوصل إلى معلومات كثيرة وكثيفة وسليمة المعلومات والتحقق منها ومحاولة التوصل إلى معلومات كثيرة وكثيفة وسلمية

– **الدقة**: قد يميل بعض المديرين إلى القيام ببعض التقديرات (سواء في التخطيط أو في أرقام التنفيذ) مثل تقدير حجم الإنتاج في الشهر القادم بأقل مما يجب وبالتالي تأتي أرقام التنفيذ) مثل تقدير حجم الإنتاج في الشهر القادم بأقل مما يجب وبالتالي تأتي أرقام التنفيذ جيدة أو يقوم المدير المالي بتخفيض أرقام الاستهلاكات فيزيد الربح بطريقة غير دقيقة وغير حقيقية وعليه يعتمد بعض المديرين إلى عدم الدقة

– **التحكم الذاتي**:يجب إن يتضمن نظام الرقابة تعليمات إلى الممارسين عما يجد فعلوه لم تخطي معايير الرقابة وبالتالي يكون الممارسين قادرين على التحكم ذاتيا في علاج الانحرافات قبل استفحالها. [1]

– **الملائمة**: يجب أن يلائم نظام الرقابة ظروف المنظمة فمثلا المنظمة الكبيرة الحجم قد تساعد مديرها على الرقابة من خلال أنظمة معلومات متقدمة ومن خلال إنشاء جهاز مستقل للرقابة أما المنظمات الصغيرة الحجم قد تجد انه من الملائم لها إسناد عملية الرقابة إلى كل مدير كما ان النظام الرقابة يجب أن يتلاءم مع ما هو متاح من الأنظمة مثل: هيكل التنظيم وعدد المستويات التنظيمية ونظام الاتصالات وتقارير الأداء ونظام المعلومات وغيرها من الأنظمة.

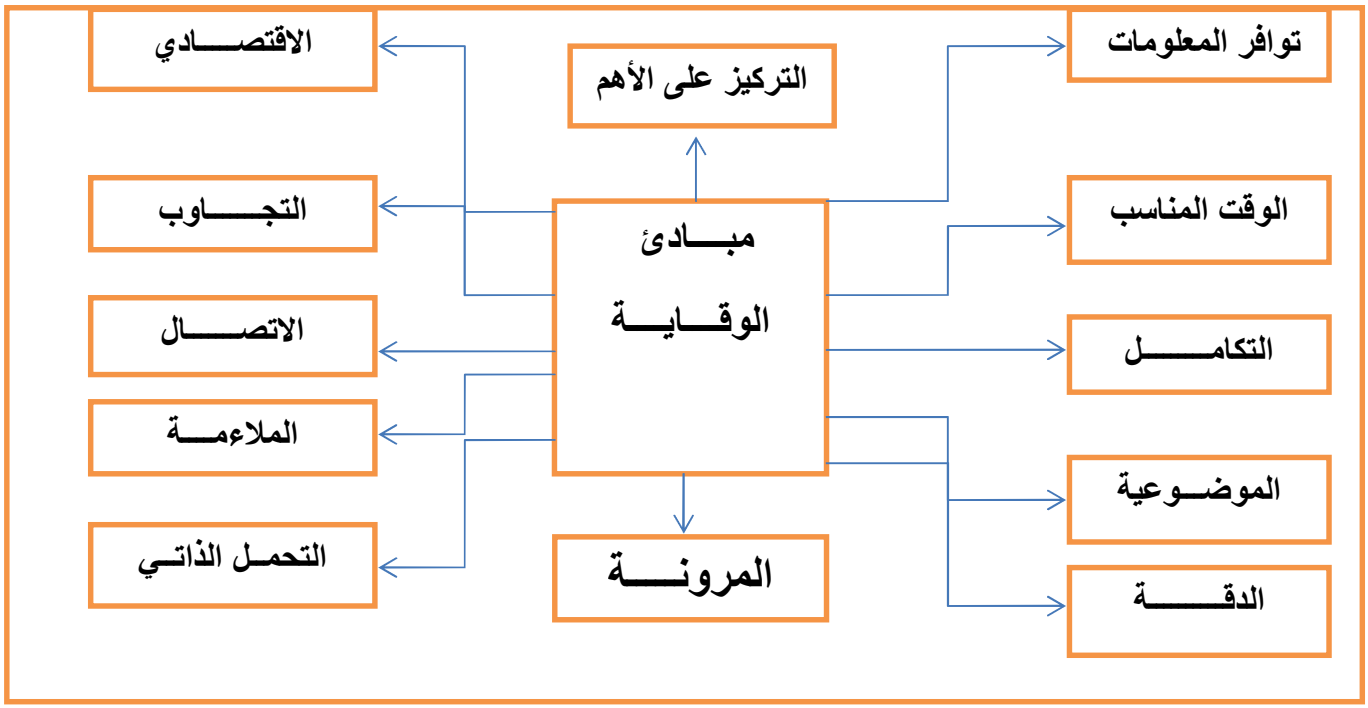
– **الاتصال**:يحتاج من يراقب إلى أن يجمع معلومات عن خطة ومعايير الرقابة ومعلومات عن التنفيذ وعن الانحرافات وهو يجمع كل هذه المعلومات من آخرين وعليه ان يتصل بهم لكي يجمع هذه المعلومات ومهارات الاتصال وأنظمتها تساعد كثير على جمع المعلومات المطلوبة فيتم أداء العمل الرقابي

[1]– احمد ماهر، "**الإدارة المبادئ والمهارات**"،مرجع سابق ذكره، ص ص 173–174.

– **التجاوب** : تعتمد عملية الرقابة على التجارب بين من يقوم بالرقابة وبين من تتم رقابته وعلى هذين الطرفين ان يعرف ا ان تفاهمها وتجاوبهما يحقق وظائفهما ويتم هذا التجاوب (او التعاون) من خلال تبادل المعلومات اللازمة لتحقق الغرض من خلال تبادل المعلومات اللازمة لتحقق لغرض من الرقابة

–**اقتصادي** :يجب أن يكون النظام الرقابي ذا عائد يفوق لكل فيه فلا يجب الاهتمام بصميم نظام رقابي متعب يحتاج إلى تقارير كثيرة واتصالات واجتماعات وتحليلات متقدمة وجهد بسرعة كبيرة وكل ذلك مكلف وربما لا تكون الفائدة من كل هذا النظام الرقابي تبرر ما سيتم تعبره من تكاليف.[1]

شكل–(1–3) مبادئ الرقابة



المصدر:احمد ماهر **الادارة المبادئ و مهارات**، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، مصر، الطبعة 20042003 ص 173

2 :خطوات نظام الرقابة ومعاييرها

إن وظيفة الرقابة مرتبطة بشكل كبير بالتخطيط في حقيقة الغرض الأساسية من الرقابة هو تحديد مدى نجاح وظيفة التخطيط إن هذه العملية يمكن إن تحضر في أربع خطوات أساسية تطبق على أي شخص أو عملية يراد التحكم بها ومراقبتها ومن هده الخطوات الأساسية ما يلي:

[1]–احمد ماهر: "**الإدارة المبادئ والمهارات** "، مرجع سبق، ص 175.

إعداد معايير الأداء: المعيار أداة لقياس كمية أو نوعية صممت لمساعدة مراقب أداء الناس والسلع أو العماليات المعير تستخدم لتحديد التقييم أو التأخر عن الأهداف طبيعة المعيار المستخدم يعتمد على الأمر المراد متابعته أيا كانت المعايير يمكن تصنيفهم إلى إحدى هاتين المجموعتين.

أ_المعايير الإدارية:تتضمن عدة أشياء كالتقارير واللوائح وتقييمات الأداء ينبغي إن ترتكز جميعها على المساحات الأساسية ونوع الأداء المطلوب لبلوغ الأهداف المحددة تعتبر المقاييس الإدارية عن من متى ولماذا الكل مثال يطالب مدير المبيعات بتقرير متحري من كل الباعة بين مأتم عمله خلال الشهر.

ب_**المعايير التقنية:** يحدد ماهية وكيفية العمل وهي تطبق على طرق الإتباع والعماليات والمواد والآلات ومعدات السلامة والموردين تمكن إنا في المعايير التقنية من مصادر داخلية وخارجية مثل معايير السلامة من خلال لوائح الحكومة أو مواصفات المصنعة لمعداتهم.

متابعة الأداء الفعلي: إن هذه الخطوات تعتبر مقياس وقائي قياس الأداء في هذه الخطوة يقيس المدير الأداء ويحدد إن كان يتناسب مع المعايير المحددة وإذا كانت نتائج المقارنة أو القياسات مقبول خلال الحدود المفترضة فلا حاجة لإنقاذ أي إجراء إما كانت النتائج بعيدة عنها هو متوقع أو غير متوقع مقبول فيجب إنقاذ الإجراء اللازم

تصحيح الانحرافات عن المعايير: تحديد الإجراء الصحيح الواجب اتخاذه يعتمد على ثلاثة أشياء معيار دقة القياسات التي بينت وجود الانحرافات وتحليل الأداء للشخص أو الآلة لمعرفة سبب الانحراف ضعف في الاعتبار تلك المعايير قد تكون مريحة جدا أو صارمة جدا.

القياسات قد تكون غير دقيه يسبب رداءة استخدام أداء القياس أو سبب وجود عيوب في الآلات نفسها من الممكن تصدر عن الناس أحكاما عند تحديد الإجراءات التقويمية الواجب اتخاذها.[1]

1محمد هاني محمد،"**الإدارة الإستراتيجية الحديثة** "، الطبعة الأولى ،دار المعتز للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2014-1435هـ، ص- ص34-35.

المطلب الثالث: خصائص الرقابة الفعالة:

هنالك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوافر في أي نظام رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة الموجودة ومن هذه الخصائص ما يلي:

1-يجب أن تكون الرقابة اقتصادية:

فينظر دائما إلى أي نشاط من زاوية العائد والتكلفة فعادة يجب على اي نشاط إن يؤدي إلى تحقيق منافع تفوق التكلفة المرتبة على تأديته ،ومن ثم يجب مقارنة العائد من وضع نظام لتسجيل البيانات وتحليلها وكتابة التقارير والمذكرات المختلفة ، له تكلفة معينة ينبغي على الأقل تساوي العائد أو المنفعة التي ستحصل عليها المنشأة من خلال تطبيق نظام الرقابي على تحركات رجال البيع بتكاتف أكثر. الأمر الذي يمكن أن يحققه ذلك النظام وعلى الكل ففي بعض الحالات الاستثنائية قد تضحي المنشاة بتحمل تكاليف ووضع نظام الرقابي معين في سبيل الحفاظ على انضباط العمل أو الإحساس بالعادلة في المعاملة حتى ولو كان عائدة اقل بكلفة.

2 – يجب أن يكون النظام الرقابي سهل الفهم:

لكي يكون للرقابة معنى وأهمية يجب على الأفراد تفهم ما تسعى إليه الرقابة لتحقيقه وكيفية استخدام النتائج المتحصل عليها. وعلى هذا يجب ان يتصف النظام الرقابي بسهولة الفهم والاستيعاب من قبل. من يقوم بتطبيقه فالأدوات والوسائل الرقابية المتقدمة أصبحت تعتمد على الأساليب الإحصائية والرياضية المعقدة ، بحيث أصبحت متاحة للمنشآت المختلفة لاستخدامها، ويتطلب ذلك قيام المديرون بالتدريب على استخدام هذه الوسائل ، وفهمها ومعرفة كيفية الاستفادة من النتائج التي تقدمها في مجال العمل .وبدون تفهم هذه الوسائل سيفشل المديرون في الانتفاع من الأدوات الرقابية والمنافع التي يحققها النظام الرقابي ، بل وقد يأخذون اتجاها سلبي متمثلا في مقاومة هذه الأدوات والأساليب الرقابية الحديثة.

3-يجب أن ترتبط الرقابة بمراكز اتخاذ القرار:

ويعني ذلك أن ترتبط الرقابة بالمراكز التنظيمية للقرارات و المسؤولة عن تحقيق الأداء وتقييمه فالمراكز المختلفة داخل المنشاة والتي تقره جاهدا.

القرارات في المجالات المتعددة يجب أن تكون لديها أهداف واضحة لإقناع الآخرين بها ومعلومات صحيحة تمكنها من التقييم السليم للتنفيذ الناتج لبلوغ الأهداف ويعني هذا ضرورة تصميم نظام المعلومات الإدارية بحيث يكون لدى كل مدير المعلومات الضرورية التي تمكنه من الرقابة في مجال عمله فمدير السلعة على سبيل المثال يجب أن تتوافر للمديرية عن مراكز اتخاذ القرارات المعلومات الأساسية التي تمكنهم من تصحيح الأوضاع الخاطئة إذ لزم الأمر.[1]

4-يجب أن تتصف الرقابة بسرعة تسجيل الانحرافات:

يقوم النظام الرقابي الفعال على سرعة تسجيل أي انحرافات عن مستوى الأداء المرغوب. وبطبيعة الحال فان الوضع المثالي هو اكتشاف أي مشكلة قبل حدوثها وتحقيق ذلك في الواقي العملي عن طريق بعض الأدوات الرقابية السابقة للإشارة إليها ولكن في غالبية الأحوال يجب أن يتم تقديم التقارير الخاصة بأي انحرافات بمجرد حدوثها أو بعدها في وقت قصير. ويفيد ذلك في سرعة تصحيح الانحرافات قبل أن تتفاقم المشاكل وتزيد أثارها السلبية على المنشاة.

5-يجب أن يكون النظام الرقابي مرنا:

فالنظام الرقابي يجب أن يتصف بالمرونة أي القدرة على التكيف مع الظروف المتغيرة فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات ، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسبا لطبيعة الموقع، وعلى هذا فيجب على كل مدير أن تتوافر لديه وسائل والأساليب الرقابية التي تمكنه من إبداع العديد من التصرفات المختلفة للمشاكل المختلفة.

[1]- محمد فريد الصحن، محمد سلطان علي شريف،"**مبادئ الإدارة**"، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع الإبراهيمية، الإسكندرية، 1999-2000، ص-ص 355-356.

6- يجب ان يكون النظام الرقابي انتقائيا:

في كل منظمة يوجد دائما بعض المقاييس الرئيسية التي تمكن ربطها بنجاحها وتختلف متغيرات النجاح من منشاة لأخرى ولهذا يجب على كل منشأة أن تقوم بتقسيم المقاييس الرئيسة التي تمكنها من الحكم على كفاءة الأداء الكلي للمنشاة.

يجب على مؤسسة أن لا تتمادى في رفع عدد كبير من المعايير غير الضرورية ،حتى لا ترتفع تكاليف النظام من العائد منه وعلى الجانب الأخر قد يشعر الأفراد من الناحية النفسية إنها تحتاج الملاحظة والمراقبة المستمرة فيها وبالإحباط بالإضافة إلى ضياع وقت المديرية في الرقابة على أنشطة غير هامة.

7- يجب أن يعتمد النظام الرقابي على الاتصال والمعلومات الإدارية:

لابد من توفر نظام سليم يمكن من تلقي وتسجيل كافة المعلومات الخاصة بمعايير الأداء وأيضا القياس الفعلي للأداء بالإضافة إلى توافر نظام مزدوج الاتجاه للاتصال، بما يمكن من توفير المعلومات في الوقت المناسب.[1]

[1]- محمد فريد الصحن، محمد سلطان علي شريف ،"**مبادئ الإدارة**،" المرجع السابق، ص-ص 357-358.

المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية

في ظل الانحرافات وما تشهده المؤسسات من الإختلالات داخلية وخارجية أصبح من الضروري استخدام نظام رقابة داخلي فعال لمعالجة هذه الانحرافات والسيطرة عليها وكشف نقاط القوة والوقوف على نقاط الضعف لمعالجتها لذا للنظام الرقابة الداخلية أهمية كبير في استمرارية المؤسسة ومن هذا سوف نتطرق في هذا المبحث للرقابة الداخلية .

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

1: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت واختلفت صيغ تعريف نظام الرقابة الداخلية لكنها تصب في معنى واحد

- ✓ مجموعة الاجراءات والسياسات التي توضح لتؤمن وتؤكد ان الاهداف المحددة من قبل الادراة قد تم تحقيقيها [1]
- ✓ الرقابة الداخلية هي الاجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من اجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى من اجل التأكد من الدقة الكتابية لماسك الدفاتر. [2]
- ✓ المشرفين على المؤسسة التحقيق من أن العمل يسير وفقا للأهداف والسياسات والبرامج التي سبق تحديدها[3]

ومن خلال هذا يمكن حصر مفهوم الرقابة الداخلية على انها مجموعة الاجراءات والوسائل المستعملة داخل المؤسسات الإدارية والعمومية كالتحليلات وتقارير الأداء حتى يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية

[1] رضوان حلوة حنان و اخرون ،" **اسس المحاسبة المالية** "، الطبعة الاولى ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ،الاردن ،2004، ص 52

[2] خالد راغب الخطيب ،"**مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في قطاع العام و الخاص**" ، الطبعة الاولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع. الاسكندرية ، مصر ،2010، ص 15

[3] السعيد بلوم ،" **أساليب الرقابة و دورها في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية** "، دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات و الجرارات بالسوناكوم ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في تنمية و تسيير الموارد البشرية ، تخصص علوم انسانية ،كلية علوم انسانية و علوم اجتماعية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، جزائر ، دفعة 2004، ص 7

ومختلف التقارير ومدى احترام وتطبيق السياسة الادرية المرسومة [1]

2: أهمية نظم الرقابة الداخلية

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف انواعها وأشكالها ادى الى زيادة و إبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الادارة وداخل هذه الوحدات. وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة ، حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية في ما يلي :[2]

- ✓ نجاح وكفاءة وفاعلية الرقابة ومتابعة وتقييم اداء ما تقوم به الوحدة الواحدة من انشطة وبرامج مختلفة .
- ✓ زيادة كفاءة وأداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء اعمالها والأنشطة الموكلة لكل مهنة .
- ✓ مدى تحقيق النتائج المطلوبة من ثم تحقيق الاهداف النهائية الموضوعة من قبل الانشطة و البرامج الوحدة .
- ✓ ما مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من مجهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج ، وما يشتمل في مجمل أو تفضيل خاصة بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة.
- ✓ المساعدة على اكتشاف في انحرافات او اخطاء عند تنفيذ الانشطة وبرامج المنشاة قبل وقوعها حتى يتمكن تجنبها ويمثل ذلك جوهر نظام الرقابة الداخلية التي يجب ان تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما امكن ذلك .

[1] عتبة بن عتبة عبد الله ، تيطاوني كريمة ، **"مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي "**، تقرير مقدم ضمن متطلبات تخرج لنيل شهادة الماستر ، في علوم المالية و المحاسبية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجيلالي بو نعامة خميس مليانة ، جزائر ، دفعة 2016.2017 ص 34

[2] مريم عبد القوي ،"**المراجعة الخارجية كاداة لتقيم نظام الرقابة الداخلية**" ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي ، ميدان علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، جزائر ، دفعة 2014.2015، ص ص 37، 38

ونظرا للأهمية الكبرى نظام الرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة او العامة او الحكومية فقد حظية بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف الى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا لبدور وتحديد العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه الوحدات.

3- خصائص الرقابة الداخلية .

ان أي نظام فعال وجب للرقابة الداخلية يجب ان يتضمن ما يلي : [1]

- الاختيار المناسب للموظفين بما يتلاءم مع التوفيق المطلوب لكل وظيفة ضمن المشروع .

- تحديد المسؤوليات لكل وظيفة ضمن الهيكل التنظيمي للإدارة و الفصل التام بين المسؤوليات وخصوصا بين وظائف التسجيل المحاسبي وحيازة الأصول .

- تامين المجموعة الدفترية و المستندية المناسبة .

- تدوين الموظفين.

- وضع أسس للقيام بالتدقيق الداخلي بشكل دائم.

- المحافظة على الأصول والعناية بها وحمايتها بشكل مزيج .

وسنتطرق الى تفصيل خصائص نظام الرقابة الداخلية في ما يلي :

أ-الفعالية: ويقصد بها استخدام نظام الرقابة جيد ومتطور يقوم على اكتشاف الأخطاء او الانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل .باقل تكلفة ممكنة و اسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل من اجل تحقيق الهدف المرغوب فيها.

ب-الموضوعية : لاشك أن الإدارة المالية تتضمن الكثير من العناصر البشرية ولكن المسألة ما إن كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيد وينبغي أن لا يكون خاضعا للمحددات والاعتبارات شخصية لأنه

[1] هالة عوفه عبد الرحمان ،"**خصائص نظام الرقابة الداخلي**" سليم ،منتدى المراجعين الداخلية العرب ،2016/17/10 01:01، www.arabinternaliuditons.com

الادوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية يؤثر ذلك على حكم الأداء مما يجعلها غير سليمة .

ج–الدقة : يجب أن يكون الرقابي قادرا على الحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة والكاملة لهذا الأداء والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية .

د–المرونة : أي يكون النظام الرقابة ناجح يجب أن تتوافر فيه المرونة أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على النظام فيما يتطلب تصرف مناسب للموقف المتخذ فإذا استجدت الظروف أملت تغيرا في الاهداف والخطط وعلى المدير ان تتوفر لديه أساليب رقابية من اجل ضبط التصرفات للمشاكل .و

هـ–التوقيت المناسب : لابد من توفر نظام سليم لتلقي المعلومات في الوقت المناسب وعليه يجب على القائمين مراعاة الوقت الخاص للقائمين على اعداد تقارير عليهم ايصالها في الوقت المناسب حيث تفقد أهميتها وفائدتها اذ وصلت متأخرة .

و–التوفير في النفقات : الهدف من وجود نظام رقابي هو الحد من الانحرافات من الخطة وبالتالي الحد من النفقات الضائعة او الخسائر المرتبطة لذا يجب ان يكون مردود النظام اكبر من التكاليف .

ز–الاستمرارية والملائمة: وتعني به اتفاق النظام الرقابي مع حجم وطبيعة النشاط الذي تمت الرقابة عليه فعندما تكون المؤسسة صغيرة يفضل لها أسلوب رقابة بسيط على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام اكثر تعقيدا .

ح–التكامل : يشير تكامل النظام الرقابي إلى ضرورة إستعاب هذا النظام لجميع المعايير الخاصة بكل خطط تنظيمية بالإضافة الى انه يجب ان يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها و أيضا التكامل بين النظم الرقابية المستخدمة. [1]

[1] خلف عبد الله الوردات ،"**التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا للمعايير التدقيق الداخلي الدولية**" ، الطبعة الاولى ، دار الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2006، ص 144

المطلب الثاني:عموميات حول نظام الرقابة الداخلية :

من خلال هذا المطلب سوف نتعرف على عموميات حول نظام الرقابة

2:أهداف الرقابة الداخلية

تتلخص الأهداف في ما يلي :

أ– صحة و نزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الادارة : وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية ، سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب المالي وهذه المعلومات مفيدة لإدارة ، وتعتبر اساسا لقرارات المتخذة من قبل الادارة .

ب– الالتزام بالسياسات الخطط والإجراءات القوانين والأنظمة : الادارة مسؤولة عن وضع الانظمة والتعليمات الموضوعية والتأكد دائما من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير العام على اعمال المنشاة والتقدير عن ذلك ما اذا كانت الأنظمة سارية وفعالة و أن الالتزام لم يتحقق.

ج–حماية الأصول والموجودات والممتلكات : وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول على الأصول وحمايتها من كافة انواع الخسائر. وكجزء من هذه العملية ومن جانب اخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات و الممتلكات للمساهمة في هذه الخطة ، يقوم المدققين بعدد من العمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات اثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي .

د– استخدام الموارد باقتصاد وفعالية :حيث تعتبر كل دائرة في المنشاة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد و الفاعلية في استخدام الموارد المتاحة وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد و المساعدة في خفض التكاليف إلى حد أدنى

هـ–تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة : من وضع البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى انجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية ، حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الاهداف

والغايات وتطوير الاجراءات نظام الرقابة المناسبة ويحق على المدققين الداخليين قياس مدى تحقيقيها و تماشيها مع الأهداف

2: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية الي ثلاثة أنواع:[1]

أ– **الرقابة الإدارية** : وتشمل الخطة التنظيمية وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة اكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع العمل بالسياسات وقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل كشوفات الإحصائية ، دراسة الوقت والحركة تقارير الأداء رقابة الجودة .

ب–**الرقابة المحاسبية** :وتشمل الخطة تنظيمية وجميع وسائل الهادفة إلى اختيار بيانات المحاسبية والبيانات المثبتة في دفاتر الحسابات ودرجة الاعتماد ، ويظم هذا النوع وسائل متعددة على سبيل المثال إتباع نظام قيد المزدوج او اتباع نظام المصدقات اعتماد القيود التسوية من موظف المسؤول ...الخ .

الضبط الداخلي يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الاجراءات الهادفة الى حماية أصول المشروع من الأشخاص والضياع او سوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف مراجعة موظف أخر يشاركون في تنفيذ العملية كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤولية.

3: خطوات تقيم أنظمة الرقابة الداخلية

تتمثل في :

أ– جمع الحقائق والمعلومات عن النظام :

تهدف هذه الخطوة الى تكوين نظرة عامة وشامل من الرقابة للوحدة وأنظمة الرقابة التي تم تصحيحها للنواحي الأنشطة المختلفة. و ما يجب ان يكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة ، وتعني هذه الخطوة جمع

[1] خالد راغب الخطيب ، "**مفاهيم حديثة في المالية و الداخلية في القطاع العام و الخاص**" ، مرجع سبق ذكره ،ص45

المعلومات عن دورة المستندية ، وخرائط تنظيمية والتوصيف الوظيفي و دليل إجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة الوصف الملاحظة في هذه ضرورة حصول المراجع الخارجي على قرينة يمكن اعتماد عليها في معلومة و تعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق والمعلومات ومن بينها قوائم الأسئلة وخرائط التدفق.

ب– **فحص النظام** :

تعني هذه الخطوات اختيار التنفيذ الفعلي لنظام الوقاية الداخلية والتحقيق من أن تشغيلية يتم وفقا لها هو محدد مسبقا . تهدف هذه الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسايرته للحقائق التي تم توصل اليها في الخطوات الاولى التي تحدد ما يجب ان يكون عليه النظام.

ج– **تقييم النظام** :

تمثل هذه الخطوة اخر الخطوات عملية دراسة وتقييم انظمة الرقابة الداخلية فبعد تجميع الحقائق والمعلومات عن تصميم نظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيلية سيصبح المراجع الخارجي في موقف يسمح له بالحكم .ما مدى فاعلية وكفاءة النظام و من ثم تحديد درجة الاعتماد عليه والتي بدرها تؤثر على اجراءات المراجعة الملائمة الملائمة بهدف إعداد التقرير وإبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص وتشمل هذه الخطوات على ابراز نواحي الضعف الموجودة في انظمة الرقابة الداخلية لأوجه الانشطة المختلفة .[1]

وغالبا يتخذ التقرير الذي يتضمن بيان نقاط الضعف حيث يقدم هذا التقرير الى المدير المالي او رئيس قسم المراجعة او لأي شخص في الإدارة، وبأخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار وكون لديه السلطة لاتخاذ القرارات الضرورية لتنفيذها .

[1] مريم عبد القوي ،"**المراجعة الخارجية كأداة لتقيم نظام الرقابة الداخلية**" مرجع سابق ذكره ، ص 45

المطلب الثالث : عناصر نظام الرقابة الداخلية

سوف نتطرق في هذا المطلب الى ثلاث فروع وهي مبادئ نظام الرقابة الداخلية ووسائلها ومقوماتها.

1: مبادئ نظام الرقابة الداخلية : من اجل حماية أصول المؤسسة وزيادة درجة الدقة و الموثوقية في سجلاتها المحاسبية ، فان الزاما عليها تتبع مبادئ نظام الرقابة الداخلية معينة ،ومن البديهي فان إجراءات الرقابة الداخلية تختلف بالاختلاف :

- حجم المنشاة

- طبيعة نشاط المنشأة .

- فلسفة الرقابة في نظر القائمين على إدارة المنشاة .

ولنظام الرقابة الداخلية مبادئ ستة يمكن تطبيقها على معظم المنشات وهذه المبادئ هي: [1]

- **تحديد المسؤولية** :من أهم سمات نظام الرقابة الداخلية هو تخصيص وإسناد المسؤولية الى اشخاص محددين ،ان الرقابة تكون أكثر فاعلية، عندما يكون هناك شخصا واحدا يعتبر مسؤولا عن العمل او مهنة معينة .

- **تقسيم العمل إلى الواجبات** : يطلق على تقسيم الواجبات ،فصل الوظائف عن بعضها البعض او تقسيم العمل، ان مبدأ تقسيم الواجبات وهي تشمل على الخصوص ما يلي:

ـ الأنشطة المرتبطة ببعضها البعض يجب إسنادها إلى أفراد مختلفين ، حيث لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقوم شخص واحد بتنفيذ عملية من أولها إلى آخرها .

ـ تحديد مسؤولية عن حفظ السجلات المتعلقة بأصول المنشأة، حيث يكون هنالك شخص يحتفظ بالسجل الخاص بالأصل وهناك شخص آخر مسؤول عن الحماية أي المحافظة المادية على نفس الأصل.

[1] مسعد محمود الشرقاوي ،"**مبادئ المحاسبة التحليلية**" ، الطبعة الأولى ، مكتبة العصرية للنشر وتوزيع ،مصر 2006 ص ص100-103

ـ إن الأساس المنطقي وإن مبدأ تقسيم الواجبات هذا العمل الذي يؤديه شخص معين يجب أن يستخدم كأساس يمكن الاعتماد عليه عند تقييم شخص آخر.

- **الأنشطة المرتبطة:** إن الأنشطة المرتبطة التي يجب إسنادها إلى أشخاص مختلفين تكون دائماً في عمليات الشراء والبيع ، فإذا كان هناك شخص واحد مسؤول عن كافة العمليات المرتبطة فإن احتمال حدوث الأخطاء والغش سوف يكون متزايداً .

إن الأنشطة المرتبطة بعملية الشراء تشمل طلب البضائع واستلامها وسداد قيمتها. إن الأنشطة المرتبطة بالمبيعات تشمل الموافقة على عملية البيع وشحن أو توصيل عن البضاعة المباعة إلى العميل وإعداد فاتورة البيع وإرسالها إلى العميل وأخيراً تحصيل أي استلام ثمن البضاعة المباعة إلى العميل.

- **الإجراءات المستندية** : تقديم المستندات إثبات بان العمليات و الأحداث قد تمت فعلا ففي المطاعم يكون شريط الماكنة النقدية مستند المطعم الاتمام عملية البيع واستلام مبلغ النقدية بصورة[1] مماثلة مستندات الشحن تؤدي إتمام عملية الشحن .وفاتورة المبيعات تبين ان فاتورة البضاعة قد ارسله للعميل ،وبإضافة التواقيع الى المستندات فانه تمكن تحديد الأشخاص المسؤولين من العمليات والأحداث لذا فانه من الضروري إعداد مستندات العمليات عند حدوث الفعاليات.

كما يجب اتباع إجراءات عديدة للمستندات :

يجب وضع الأرقام متسلسلة مسبقا للمستندات كلما أمكن ذلك ، كما يجب المحاسبة عن كافة المستندات بحيث يساعد الترقيم المسبق على منح تسجيل لأكثر من مرة واحدة للعماليات ،كذلك تساعد على تفادي عدم التسجيل العمليات .

المستندات التي تشكل مستندات ثبوتية للقيود المحاسبية يجب ارسالها لقسم المحاسبة فورا هذا المعيار الرقابي يساعد في تأكد من التزام في تسجيل ويساهم بشكل مباشر في الدقة و الموثوقية في السجلات المحاسبية .[2]

[1] مسعد محمود الشر خقاوي ،"**مبادئ المحاسبة التحليلية**" مرجع سبق ذكره ص ص 100-103

[2] الهادي رضا الصقار ،" **مبادئ المحاسبة المالية ، قياس والاعتراف والافصاح في تقارير المحاسبية** "طبعة الاولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان ، الاردن ، 2009 ص 109

- **الرقابة المادية والآلية الالكترونية** :من الضروري استخدام نظام الرقابة المادية والالكترونية كذلك تحمي أصول بعضها يزيد من دقة و موثوقية السجلات المحاسبية الممثلة من الرقابة المادية .توفير خزانات الأمان للنقدية والمستندات لإقفال المخازن و الخزنات البضاعة والسجلات تسهيلات الكمبيوتر مع الكلمات المرور للوصل الي البيانات .

- **التدفق الداخلي المستقل:** معظم أنظمة الرقابة الداخلية يتوفر فيها التحقيق الداخلي المستقل. يتضمن هذا المبدأ الملاحظة المقارنة ومطابقة البيانات التي يقوم بإعدادها العاملين الاخرين وللحصول على أقصى من التحقق الداخلي المستقل.

- يجب أن يكون التحقيق دوري أو على أساس المفاجأة.

- يجب ان يتم التحقيق بواسطة شخص مستقل عن موظف المسؤول عن المعلومات.

- يجب على التقرير أن يحوي على نقص والحالات الخاصة ونقلها إلى المستوى الإداري المناسب الذي يتمكن من اتخاذ القرار التصحيحي .

الفائدة الخاصة للتحقيق الداخلي في مقارنة سجلات المحاسبية مع الأصول الموجودة

- **وسائل رقابية أخرى** : المعايير الأخرى للرقابة تتضمن ما يلي:

- التامين على امين الصندوق حيث يتوجب الحصول على حماية تأمينية من سوء استخدام الأصول والخيانة للعاملين .

- ويساهم هذا المعيار في حماية النقدية بطرقتين الأولى شركة التامين تحقق بعناية مع كافة الأشخاص قبل إضافتهم إلى التامين. وقد ترفض بعضهم والثاني الموظفين المؤمن عليهم ليعرفون بان شركة التامين ستلاحق الهتين بدقة .

– واجبات موظفين المناوبة وإجبار الموظفين للتمتع بإجازة ،وقد تم تصميم هذه المعايير للموظفين من محاولة السرقة مادام انه من غير ممكن تجاوزاتهم السيئة الى الابد فمثلا معظم الاختلاسات البنكية تم اكتشافها عندما كان المنفذون في اجازة او بعد تقلدهم مناصب جديدة .[1]

2: وسائل نظام الرقابة الداخلية:

أ–**الطرق و الإجراءات** : تعتبر الطرق و الإجراءات من بين اهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الاهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية بإحكام و تطبيق و فهم هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الاصول ، العمل و الكفاءة و الالتزام بالسياسات الادارية المرسومة ، اذا اشتمل الطرق على طريقة الاستغلال الإنتاج التسويق .و تأدية الخدمات و كل ما يخص إدارة المؤسسة ، بالإضافة إلى المستعملة في المديريات المختلفة الاخرى سواء من ناحية تنفيذ الاعمال او استعمال الوثائق الى غير ذلك من طرق المستعملة ، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شانها أن توضح بعض النقاط الغامضة .أو تغيير إجراء معين بغية تحسين اداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق اهداف المرسومة .

ب– **المقاييس المختلفة** : تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من التحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على اتجاهه من خلال قياس العناصر التالية :[2]

– درجة مصداقية المعلومات .

– احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة او لعودة المعلومات المطابقة وفي الاخير نشير الى ان النظام الرقابة الداخلية تشمل على صنفين من الرقابة .

– الرقابة الإدارية :وهي تشمل على خطة التنظيم وسائل و الإجراءات المنتظمة بصفة أساسية لتحقيق اكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية .اذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري

[1] هادي رضا الصفار ، "**مبادئ المحاسبة المالية القيادة و الاعتراف و الإفصاح في التقارير المحاسبية**" ، مرجع سابق ذكره ، ص 209 210 211

[2] محمود التهامي طوهر،مسعود صيديقي ، "**المراجعة وتدقيق الحسابات لإطار النظري والممارسة التطبيقية** "،ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ،جزائر ،2003 ص–ص 86 87

سواء كانت برامج تدريب للعاملين ، طرق التحليل الاحصائي ودراسة حركة المؤسسة على مختلف الازمنة تقارير الأداء الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من اشكال الرقابة .

–الرقابة المحاسبية : اذ تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة الي اختيار دقة البيانات المحاسبية المثبتة و بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل من حماية أصول المؤسسة .

3 :مقومات أساسية لأنظمة الرقابة الداخلية .

يجتمع الباحثون في التدقيق على انه لابد من توافر مقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة الداخلية السليم[1].

أ– خطة التنظيمية : قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع إلى لآخر، إلا أن أي خطة تنظيمية مناسبة، يجب أن تكون مبسطة ومرنة في قرار ومبدأ لا يعني جموده بل هو قابل للتعديل والتطوير باستمرار ، كما يجب أن نضع حدود واضحة للسلطة و المسؤولية ، والعامل الهام في أي خطة تنظيمية هي الاستغلال التنظيمي لوظائف التشغيل والاحتفاظ بالأصول المحاسبة منها و الوقاية الداخلية، ويتطلب الاستغلال التنظيمي تقيم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة خارج أي إدارة بمثابة وسيلة للرقابة على ما يجري على هذه الإدارة .

بالرغم من ان الاستقلال التنظيمي يتطلب هذا الانفصال إلا ان عمل جميع الإدارات يجب ان ينسق ، بحيث يؤدي الى تدفق منتظم للعمل مع تحقيق كفاءة عالية له و بجانب المسؤولية، يجب ان يسير تفريق السلطة حتى تباشر هذه المسؤولية .وان تحدد بصورة واضحة في خرائط تنظيمية فتعارض الاختصاصات يجب تجنبها .

ب– نظام محاسبي سليم : وجود نظام محاسبي سليم يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل للحسابات ومجموعة من المستندات. تعني باحتياجات المشروع وتنظيم الدورات المحاسبية تستند في

[1] خالد راغب الخطيب ،"**مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**"،مرجع سبق ذكره ،ص–ص 18،19

تحقيق رقابة فعالة، ويجب ان يراعي في المستند البساطة والوضوح حتى يسهل مهمة على من يستعمله ،ويجب أن يخدم ذلك السجل او المستند هدفا من أهداف إدارة المشروع .كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة الاستخدامات المحتملة في تقليل من تغيير النماذج كل حين .هذا كما يجب ان يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة الداخلية فعالة في مراحل التي تمر فيها المستند .

أما الدليل المحاسبي فيجب ان يراعي في تنظيمية تسير اعداد القوائم المالية باقل جهد وتكلفة ممكنة، وان يتضمن الحسابات اللازمة و الكفاءة لتمكن الإدارة من أداء مهمتها الرقابية واشتمال الدليل على حسابات مراقبة والفصل الواضح بين العناصر الارادية و الرأسمالية من نفقات وإيرادات. وتصمن الدليل نظام دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبية الالية .

ج– **تحديد الاختصاصات و المسؤوليات** : يتطلب تحديد الاختصاصات و المسؤوليات تقسيم العمل ، ويقتصر تقسيم العمل في هذا المجال. وجود اشخاص مسؤولين عن المحافظة على أصول المشروع تكون لديه الفرصة في استخدام هذه الأصول استخداما شخصيا سواء لديه الرغبة او ليس لديه هذه الرغبة، يتمكن من حسن محاسبة يجب ان يحتفظ شخص اخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل الذي في عهده الأول، فمن الواضح انه اذا اعطيت مسؤولية الرقابة على الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فانه يجمع .بين وبين الاصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل ،وبالتالي لن تكون عملية رقابة وإذا اراد فرصة رقابة عليه فيجب ان تعطى لشخص اخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق تسجيله .

د– مجموعة العاملين الأكفاء : يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلية خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية ، اذن أن كفاءة هؤلاء الأشخاص وأمانتهم ستؤدي الى عدم حدوث الأخطاء و المخالفات او تقليلها والى اعداد قوائم مالية سليمة والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية فردية .ولكن مع الأشخاص غير اكفاء وغير موثوق بها فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية ويتطلب وجود مجموعة من العاملين الأكفاء والموثوق بهم ، ضوابط ادارة المنشاة مثل التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدرا من الامانة والثقة تأكد من كفاءة العاملين قبل اختيار .

هـ– استخدام الوسائل الآلية والالكترونية : يؤدي استخدام الوسائل الآلية والالكترونية في انجاز الأعمال المحاسبية إلي سرعة إنجازها ، وتقليل الأخطاء و رفع كفاءة العمل المحاسبي ، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد علي انجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة ، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة كما ان الحاسبات الالكترونية تعطي نتائج دقيق وسرعة[1]

[1] هادي رضا الصفار ، "**مبادئ المحاسبة المالية القيادة و الاعتراف و الإفصاح في التقارير المحاسبية**" ، مرجع سبق ذكره ، ص 209 210 211

خلاصة الفصل :

تحتل الرقابة الداخلية في الوقت الراهن مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية و التي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير في ظل البنية الداخلية التي تتسم بتطوير كفاءة العمالة و تحسينها من جميع نواحها الادارية من اجل رفع نشاطها في ظل المنافسة و تحقيق مكانة .

في ظل هذه الظروف أصبحت لازما علي المؤسسة مهما كانت طبيعتها وضع نظام للرقابة علي تنفيذ المخطط و البرامج لمعرفة مدى تحقيق الفعالية في الأداء ، كما أنها مصدر تحسين الأداء الاقتصادي المالي و الوظيفي للمؤسسة ، فالرقابة بصفة عامة تقوم بتقديم خصائص للمؤسسة من الإرشاد و التوجيه و من خلال قياس و تقييم الأداء و كشف الانحرافات و معرفة أسبابها و اقتراح الحلول الممكنة و بتالي تحقيق الأهداف بكفاءة و فعالية.

الفصل الثاني

- تمهيد
- المبحث الأول: الايطار النظري لتقييم الأداء
- المبحث الثاني: الأداء المالي و عناصر تقييمه
- المبحث الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي و دور الرقابة الداخلية في تحسينه
- خلاصة الفصل

تمهيد:

تركز الإدارة من ناحية وظائفها على تحقيق الأهداف التي أنشئت من اجلها والمخططة لها وعلى مدى فعالية الأجهزة التي تتبناها، وترتكز أيضا على الإدارة الجيدة لمواردها بصورة مناسبة لها للوصول إلى ما هو مخطط له و تكفل لها الاستمرارية والتطور والاستقرار في جميع النواحي الإدارية، وهذا لا يكون إلا إذا كان هناك نظام رقابة فعال لتقييم الأداء المؤسسة ورفع مستوى الأداء إذا كان هناك خلل فيه . حيث يتم تقييم الأداء المؤسسة بقياس الأداء الأنشطة ومدى قدرتها وكفاءتها في إدارة نشاطها للوصول الى النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المرجو تحقيقها ،بغية الوقوف على انحرافات و تشخيص أسبابها وتقييم الاقتراحات الكفيلة لمعالجتها لتحسين قدراتها وتطويرها

و من بين عملية الأداء نجد تقيم الأداء المالي حيث يمثل تقيم الأداء المالي أهمية كبيرة حيث ترتكز عليه الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية لمعرفة الموارد المالية التي تعتمدها المؤسسة و مقارنتها بما تحتاجه المؤسسة، ويقوم بتوفير للإدارة معلومات وبيانات تستخدمها في قياس مادياتها والى اين يمكنها ان تصل في المستقبل وهذا ما سيتم التطرق إليه من خلال مباحث هذا الفصل.

المبحث الأول: الإطار النظري لتقييم الأداء

المبحث الثاني : الاداء المالي و عناصر تقييمه

المبحث الثالث : مؤشرات تقييم الأداء المالي

المبحث الأول : الإطار النظري لتقييم الأداء

تسعى المؤسسة من خلال الرقابة إلى تقييم الأداء وقياسه ومعالجة الانحرافات حيث يعد تقييم الأداء خطوة هامة في كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وهذا ما سوف نحاول التطرق إليه في هذا المبحث من خلال تقديم صورة عن تقييم الأداء المؤسسي:

المطلب الأول : لمحة عن تقييم الأداء: سوف نتطرق في هذا المطلب الى معرفة :

1- تعريف تقييم الاداء:

إن مصطلح تقييم الأداء هو الترجمة اللغوية للكلمة الانجليزية performance والتي تعني وضعية الحصان في السباق، ليتم ترجمتها للفرنسية أخذت مجال واسع للتطبيق واستعملت في ميادين متعددة و غير مجال الرياضة و الميكانيك وفي كل مجالات الحياة الاقتصادية ، جاء استعمال كلمة الأداء منذ زمن بعيد في حقل المراقبة في عبارة" قياس الاداءات " لكن باختيار الاستعمالات الحديثة لها يشير أن المعنى الحديث الذي اكتسبته لم يعد ذلك الذي كان في السابق بل شمل هذا المفهوم معاني عديدة ومختلفة وينعكس في مؤشرات منها الحوكمة المؤسسات ،الوضعية التنافسية ...الخ

إن التحليل الدلالي لكلمة الأداء في حقل التسيير أنها تأخذ معاني متغيرة لكن بالرغم من هذا الحكم الهائل الذي تتخذه كلمة أداء من معاني إلا انه يمكن إرجاعها إلى إحدى المفاهيم التالية :

- الأداء أداة لتمثيل نجاح بتغير المؤسسات والعاملين فيها

- الأداء نتيجة نجاح بمعنى إن قياس الأداء هو تقدير للنتائج المحصل عليها

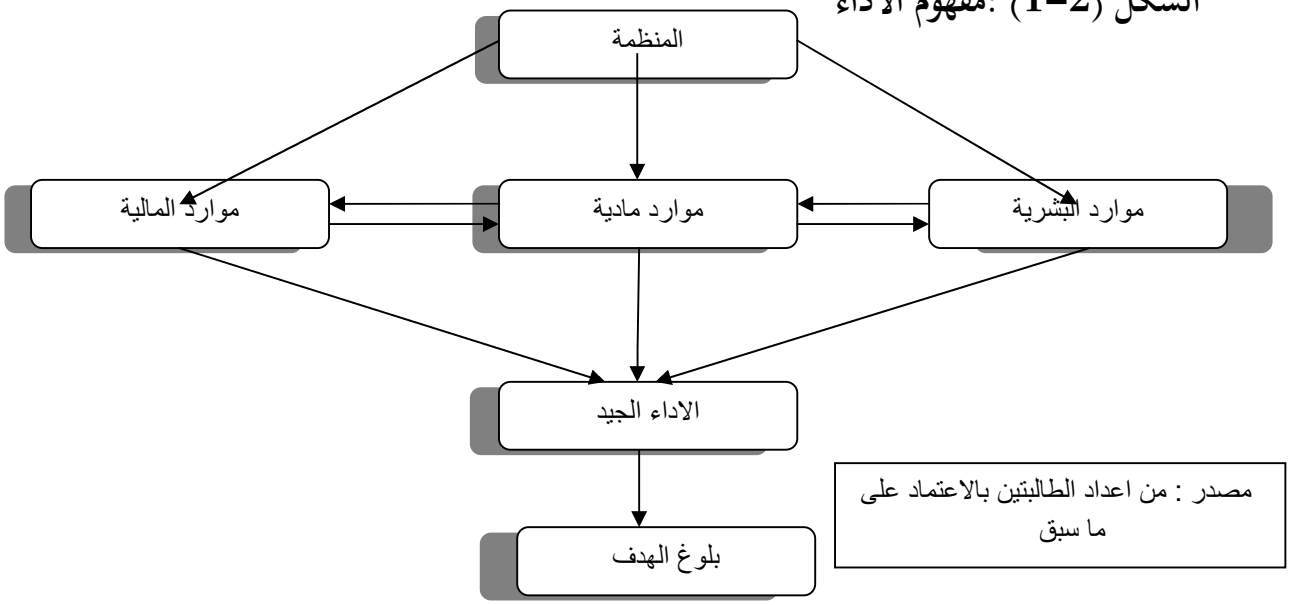
- الأداء هو فعل يعبر عن مجموعة من المراحل والعمليات وليس النتيجة التي تظهر في فترة زمنية معينة .

معظم الاستعمالات في مجالات التسيير تشير إلى إن الأداء يتضمن في آن واحد معنيين في هاته المعاني الابتدائية يتمثل الأداء في النتيجة الموجبة للنشاط، ويشار إلى عكس الأداء بنتيجة متوسطة أو سيئة ،إما الثاني هو عبارة عن الفعل الذي يقود إلى النجاح ويتم بناءه على الأصول ومراحل التسيير ولا يحصر في

أخر العملية الإدارية كنتيجة محصلة بحيث أن تحليل خطط النشاط انطلقا من تحليل المراحل يؤكد أن الأداء فعل و وجزء من النتيجة.[1] حيث اخذ مفهوم الأداء المالي عدة تعاريف مختلفة نذكر منها:

- ✓ يعرف الأداء بأنه انعكاس قدرة المنظمة وقابليتها على تحقيق الأهداف وانعكاس لكيفية استخدام المنظمة للموارد المالية والبشرية ،واستعمالاتها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها طويلة المدى .[2]
- ✓ يعد الأداء مفهوما جوهريا وهاما بالنسبة للمنظمات الأعمال بشكل عام وهو يمثل القاسم المشترك لاهتمام العلماء الإدارة، ويعد عنصر محوري لمجموع الفروع وحقول المعرفة الإدارية بما فيها الإدارة الإستراتجية بحيث يعد مجال خصبا في الدراسة بارتباطه الوثيق بمختلف المتغيرات وتأثيراتها المتبادل معا. [3]

الشكل (2–1) :مفهوم الأداء



مصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

[1] – نجاة كراس جودة "**العلاقات العامة واثرها على الاداء الاقتصادي للمؤسسة**" ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، قسم علوم التجارية، جامعة ابن خلدون، تيارت ، الجزائر، 2006–2007 ص ص 164–165 ،

[2] – مهدي عطية موحى الحبوري ، "**مؤشرات الاداء المالي الاستراتيجي دراسة تطبيقية مقارنة بين مصرفي الرافدين والمصرف التجاري**" ، مرجع سابق ذكره ،ص 02

[3] –طاهر محسن منصور الغالبي و وائل محمد صبحي إدريس، " **الإدارة الإستراتجية** "، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن ، 2007، ص 476

2-مفهوم تقيم الأداء : لتقييم الاداء عدة مفاهيم نذكر منها:

- هو عنصر من السياسة الإدارية الهامة المعقدة، فهي الوسيلة التي تدفع الإدارات للعمل بحيوية ونشاط حيث تجبر الرؤساء على مراقبة وملاحقة أداء مرؤسيين للعمل بنشاط وكفاءة ليظهر بمظهر أدائهم أمام رؤسائهم ،كما انه عملية معقدة لان التقييم أداء العاملين يصعب قياسه لطبيعة العمل الذي يتسم بطابع الإنتاجية الغير ملموس والتي يصعب تقييمها، وخاصة تلك الأعمال القائمة على الجهد الذهني والعقلي، مثل أعمال الإدارة وأعمال المشرفين وأعمال البحوث وغيرها حيث الاعتماد الأساسي في عملية تقيم الأداء فيها على الملاحظة المباشرة والرأي الشخصي في بعض الصفات التي يتمتع بها العامل .[1]

– هي جزء من إدارة الأداء ويعتبر استعداد والتزام المدراء بتحسين الأداء سواء على مستوى فرق او مجموعات العمل .[2]

– تقيم الأداء يعبر على نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت اليه من نتائج في نهاية فترة زمنية معينة، وهو يهتم أولا بتحقيق بلوغ الأهداف المخطط لها مقدما وقياس كفاءة الوحدة في استخدام المواد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية .[3]

– يعتبر تقيم الأداء هو تلك المرحلة من مراحل الإدارة الإستراتجية التي يحاول فيها المسيرين أن يعرفوا الخيار الاستراتيجي اذا كان ينفذ بصورة واضحة وصحيحة ،بالإضافة إلى أنه قياس للأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب ان يتم وفقا للتخطيط المعد مسبقا لاكتشاف نقاط القوة والضعف.

فضلا عن تقييم الأداء اشمل و ادق من قياس أو رقابة الأداء لأنه لا يعني فقط بيان نتائج وانما يعتمد على تحليل النتائج و التأكد من انها تسيير وفق الأهداف المقررة ووضع حلول للانحرافات .ومما سبق يمكن تعريف تقييم الأداء بأنه عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمشروع بما يحقق أهداف محددة من قبل .

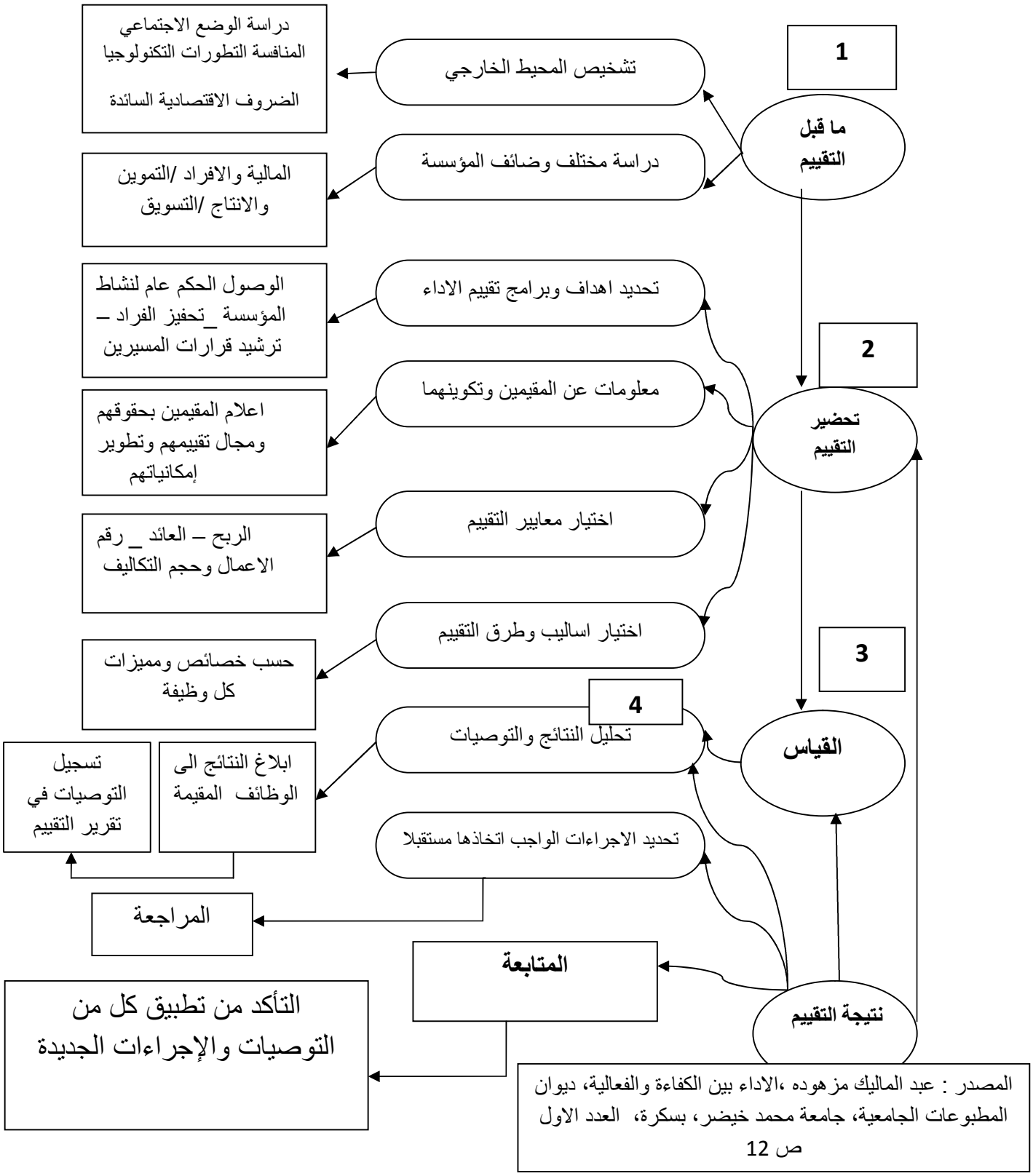
---

[1] – نوري منير، "**تسيير الموارد البشرية**،" ديون المطبوعات الجامعية، شلف، الجزائر، 2010 ،ص 336

[2] – حسن ابراهيم بلوط، "**ادارة الموارد البشرية من المنظور استراتيجي**"، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2002 ،ص 362

[3] – عبد المليك مزهوده ، "**الاداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم** "، ديوان المطبوعات، جامعة محمود خيضر، قسم علوم التسيير ،بسكرة الجزائر، العدد الاول، ص 11

الشكل (2-2) عملية تقييم الأداء في المؤسسة



المصدر : عبد الماليك مزهوده ،الاداء بين الكفاءة والفعالية، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الاول ص 12

تهدف عملية تقييم أداء إلى الوقوف على مستوى كفاءة وإنجاز العاملين لواجباتهم المحدد لهم في وصف وظائفهم التي يشغلونها، وإصدار حكم يوضح مدى نجاحهم في شغلهم و استعدادهم لتقدم لشمل وظائف اعلى منها . وترجع جدور هذه العملية الى ظهور حركة الإدارة العلمية والى جهود فريدريك تايلور وهنري فايلور و جل برت وغيرهم من أوائل المفكرين بدراسة الوقت والحركة والجهد للوصل الى اعلى إنتاجية للعاملين . لما تقدم من طرق تقويم لاحتساب الأجور التي يستحقها العاملون وعن لإنتاجيتهم فطغت الامتيازات الحاكمية والمادية على عملية التقويم. فجاءت مدرسة العلاقات الإنسانية ومن ثم حركة الإدارة السلوكية لتوسيع هذا المفهوم وتدخل فيه اعتبارات متغيرات جديدة تضاف لمتغيري الأجور والإنتاج، كما وسعة تطبيقات هذه العملية ووظفتها في التطوير والتدريب والترقيات و جعلها اداة لوضع الفرد المناسب في المكان المناسب .[1]

مطلب الثاني : أهداف تقييم أداء وأنواعه :

لتقييم الأداء أهداف يسعى لتحقيقها كما ان له انواع متعددة :

1- :أهداف تقييم الأداء

تسعى المنظمات من وراء تبني واستخدام أنظمة إدارة الأداء في تحقيق مجموعة من الأهداف :[2]

أ- أهداف إستراتجية : يتمثل الهدف الرئيسي لاستخدام أنظمة الإدارة في تحقيق الربط بين أنشطة العاملين والأهداف والغايات التنظيمية، ويستند التنفيذ الفعال الاستراتيجي إلى تحديد النتائج المرغوبة وأنماط السلوك، وتوصيات السمات الفردية الضرورية أو المطلوبة لتنفيذ ثم تطوير أنظمة القياس واسترجاع المعلومات، والتي سوف تدعم من استخدام العاملين لقدراتهم وتطوير أنماطهم السلوكية للوصول للنتائج المحددة .

[1] محمد احمد عبد النبي ،"**ادارة الموارد البشرية**،" الطبعة الاولى، دار زمرم ناشرون والموزعون، اردن ، عمان ، ص ص. 190.189

[2] – سامح عبد المطلب عامر، "**استراتجيات الموارد البشرية** "، الطبعة الاولى، دار الفكر ناشرون وموزعون ،عمان، الاردن ،2011 ص ص 223 .222

ب– أهداف إدارية : تعتمد منظمات على معلومات إدارة تقييم الأداء في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية أبرزها إدارة مرتبات الأجور ،الترقيات، الترشيح المؤقت ، الاستفتاءات عن العاملين، تقدير أداء الفردي، وعلى الرغم من اهمية هذه القرارات فان العديد من المديرين والذين يعتبرون المصدر الرئيسي لهذه المعلومات يرون عملية التقييم الأداء باعتبارها شرط لابد منه للقيام بمتطلبات الوظيفية ،حيث يشعرون بعدم الراحة عند تقييم الآخرون وعرض نتائج هذا التقييم على العاملين ومن ثم فانه قد يميلون إلى المغالاة في تقييم أو إعطاء تقديرات متساوية مما يفقد نظام التقييم موضوعية وبالتالي الأهمية .

ج– أهداف تنموية : يتمثل الجانب الأخير من أغراض إدارة الأداء في تنمية العاملين وتطوير أساليب أدائهم لكل عندما لا يؤدي الموظف عمل على النحو المتوقع، فان إدارة الأداء تسعى إلى التنمية ادائه من خلال المعلومات المرتدة من أنظمة تقييم الأداء والتي تعكس نواحي الضعف في الأداء ومن الناحية المثالية، فان أنظمة إدارة الأداء يجب أن لا يقتصر دورها على تحديد مجالات الضعف في الأداء ولكن كذلك أسباب الضعف وهل ترجع إلى قصور في المقدرة أو علاقات العمل ...الخ.

الجدول (2–1) : قراءات المدراء للأداء

تطوير الاداء	معدلات الاداء	قراءة المدراء الاداء
ممتاز	فاق كثير المعدل (تجاوز الهدف)	تتولى قيادة الآخرين سوق تحافظ على مكانتها
جيد / جيد جدا	حقق المعدل (اصاب الهدف)	اوضاعها جيدة تسيير نحو الافضل
مقبول	قريب من المعدل (اصاب جوانب من الهدف	تسير بانسجام اوضعها بخير
دون توقعات	ادنى من المعدل (دون الهدف)	تراوح مكانتها او تفقدها
مرفوض	ادنى بكثير من المعدل(بعيد جدا عن الهدف)	تواجه صعوبات ومشاكل

المصدر :حسن ابراهيم بلوط .**ادارة .الموارد البشرية من المنظور الاستراتيجي** الطبعة الاولى .دار النهضة العربية .بيروت لبنان 2009 ص 362

2- انواع تقييم الاداء :

من خلال ممارسة الإدارة بمختلف كوادرها تسيريه في أنشطتها تحاول التوصل إلى مجموعة من المقدرات من خلال التقييم للأداء حيث تشمل عملية تقييم الأداء على مجموعة من الأنواع

تعتبر عملية تقييم الأداء إحدى الوسائل الإدارة الفعالة لتحقق من مدى انجاز الأهداف المخططة للوحدة و أداة لتشخيص هذه الانحرافات وردها للجهات المسؤولة عنها، فهي عملية ملازمة لنشاط الوحدة لكونها تكشف النسبة المحققة من الأهداف الموضوعة، والمتاحة و المعيارية وغيرها، فيتأثر بموجبها مستوى الأداء الذي قطعته الوحدة كما تتأثر كفاءة استخدام لموارد المتاحة للوحدة في الوصول الى مستويات المطلوبة، من الإنتاج وعليه فان عملية تقييم الأداء لا ينظر إليها بصورة مجردة وإنما ضمن ايطار العملية الشاملة للنشاط برمته ،في الوحدة الاقتصادية وفي ضوء ذلك يمكن تحديد الأنواع التالية من تقييم الاداء : [1]

2-1 تقييم الأداء المخطط : ويراد به تقييم أداء الوحدة في مدى تحقيقها للأهداف المخططة وذلك عن طريق مقارنة المؤشرات الواردة بالمخططة والسياسات الموضوعة مع المؤشرات الفعلية، ووفقا لمراحل زمنية دورية إما تكون شهرية وفصلية وسنوية وربما لفترات متوسطة المدى من ثلاث إلى خمس سنوات، حيث تظهر هذه المفرقات مدى التطور الحاصل في أداء الفعلي مع تقييم المسببات والمعالجات الأزمة لها مع الإشارة إلى ضرورة أن تأخذ عملية التقييم في حساباتها الظروف التي أحاطت بخطة الوحدة الاقتصادية، خلال الفترة مابين إعدادها ومباشرة التنفيذ عند بدء السنة المالية المعنية لكون هذه الفترة ليست بالقصيرة وربما تحدث تبديلات وتغيرات في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية تؤثر مباشرة على واقعية الأهداف المخططة ، كارتفاع أسعار المواد الأولية مثلا محلية كانت او مستوردة مما ينتج عنها ارتفاع أسعار التكاليف الإنتاج وانحرافات في التسويق والأرباح وغيرها ،كان من الصعب على الوحدة أن تضعها بالحسبان أو قد تظهر سلعة منافسة تزاحم منتجات الوحدة الاقتصادية وغيرها كذلك من المتغيرات غير المتوقعة ، كل هذه الظروف سواء كان ما يدخل ضمن مسؤولية إدارة الوحدة أو يخرج هذا عن إرادتها لابد

[1] مجيد الكرخي، "**تقويم الاداء المال الوحدات الاقتصادية بالاستخدام النسب المالية** "، الطبعة الاولى، دار المنهاج للنشر وتوزيع ، الأردن، عمان، 2010، ص ص 43 44

أن يأخذ بعين الاعتبار هذا إجراء عملية التقييم ،التي ينبغي لها أن تتعمق في الدراسة وتحليل أسباب الانحرافات وعدم الاكتفاء بما تقدمه التحليلات الرقمية من نتائج شكلية فقط.

2-2 تقييم الأداء الفعلي: ويقصد به تقييم كفاءة الموارد المتاحة المادية منها والبشرية وذلك بمقارنة الأرقام الفعلية بعضها بالبعض الأخر، لأجل التعرف على الاختلالات التي تحدث وتأثير درجة مستوى الأداء في توظيف هذه الموارد في العملية الإنتاجية ،وهذا يتطلب تحليل المؤشرات الفعلية للسنة المالية [1] المعنية في الدراسة تطورها عبر فترات محددة خلال السنة تكون غير فصول السنة المذكورة ،وفي ضوء ما تكشفه المعايير والنسب التحليلية المعتمدة في الوحدة الاقتصادية ويقتضي الأمر كذلك مقارنة هذه المؤشرات مع الأرقام الفعلية للسنوات السابقة في نفس الوحدة ، إضافة إلى مقارنتها مع حقيقة الوحدات الاقتصادية المثيلة من النتائج خلال السنة المالية المعنية والسنوات السابقة أيضا .[2]

2-3 تقييم الأداء المعياري (القياسي) : ويراد به مقارنة النتائج الفعلية مع التقييم المعيارية ويأخذ ذلك نوعين من المقارنة فإما أن يتم عن طريق مقارنة النتائج التي حققتها الوحدة لمختلف فعاليتها ،كالإنتاج والمبيعات والأرباح والقيمة المضافة مع النتائج المعيارية كانت قد وضعت لتكون مقياس للحكم فيما إذا كانت النتائج الفعلية مرضية أم لا، وعادة ما توضح الأرقام المعيارية المذكورة في ضوء مجموعة من الاعتبارات منها الامكانيات و القدرات الانتاجية للوحدة و الوحدات المتشابهة في الداخل و الخارج وغيرها . اما المستوى الأخر للمقارنة قد يتم عن طريق مقارنة النسب والمعدلات الفعلية مع النسب والمعدلات المعيارية (القياسية) ،كنسب السيولة والعائد على الاستثمار والإنتاجية الأجر وعدل البيع ...الخ

2-4 تقويم الأداء العام (الشامل) : ويقصد بهذا النوع من التقييم الأداء شمول على جوانب نشاط في الوحدة الاقتصادية، واستخدام مجمع المؤشرات المخططة والفعلية والمعيارية في عملية القياس والتقييم والتميز بين أهمية نشاط وأخر عن طريق أوزان الأنشطة الوحدة، وكل وزن يشير إلى مستوى الارجحية لكل نوع من

[1] - مجيد الكرخي، "**تقويم الاداء المالي الوحدات الاقتصادية بالاستخدام النسب المالية** "، مرجع سبق ذكره، ص 45

[2] - نصر حمود مزنات فهد،" **اثر السياسات الاقتصادية في اداء المصاريف التجارية** "، الطبعة الاولى، دار وفاء لنشر والتوزيع ، الاردن ،عمان، 2009 ، ص ص 27 28

أنواع النشاط ، كأن يعطي حجم الإنتاج ارجحية على بقية الفعاليات او على ربحية المشروع أو عائد الاستثمار ...الخ وباستخدام هذه الارجحيات ومؤشرات النتائج المخططة والمعيارية يتم توصل إلى درجة التقييم الشامل للأداء الوحدة الاقتصادية .

المطلب الثالث :معايير وخصائص تقييم الأداء:

يقوم تقييم الأداء على عدة معايير و مجموعة من الخصائص تميزه لكي يكون الاداء جيدا.

1- :معايير تقييم الأداء

يتم تقييم الأداء العاملة باستخدام معايير محدد يستند إليها في الحكم على صلاحية السلوك والكفاءة الأدائية للعاملين . ويقصد بمعايير الأداء الأساس الذي ينسب إليه الفرد وبالتالي يقارن به و احكم عليه، أو هي المستويات التي يعتبر فيها الأداء جيدا ومرضيا فهي تساعد في تعريف العاملين بما هو مطلوب منهم بخصوص تحقيق أهداف المنظمة ،وكذلك توجه المدراء إلى الأمور التي ينبغي مراعاتها لتطوير الأداء ،ويشترط أن تصاغ هذه المعايير بمشاركة الموظفين مما يرفع من اخلاصهم و ولائهم للمنظمة وكذا أدائهم ومعايير الأداء تنقسم إلى نوعين هما :المعايير الذاتية (السلوكية) والمعاير الموضوعية حيث:[1]

أ- **المعايير الذاتية (السلوكية)** : وتسمى بعناصر الأداء فتشمل الصفات والمميزات التي يجب أن تتوفر في العامل وتختلف طبقا للفروقات بين الوظائف، وهي المهارة إدراك توجيهات ونظم وأساليب العمل والالتزام بها ومدى الانضباط والالتزام ، توفر المعلومات و الاهتمام بسلامة وكفاءة المعدات و الأدوات والايجابية في الأداء، طرح الأفكار والاقتراحات لتحسين الأداء كما تنمي التعامل مع الزملاء والرؤساء والمرؤوسين والعملاء المهارات الاتصالية والقيادية والقدرة على تحليل المشكلات واتخاذ القرارات،كشف عن الأخطاء الفنية المرتكبة ومدى رجوعها لعدم الانضباط أو لنقص المهارات أو لظروف خارجة على إدارة الفرد .

[1] صالح عود الهلالات ،"**الادارة الفعالة للموارد البشرية**" ، دار حامد للنشر والتوزيع،الطبعة الاولى ،الأردن، عمان، ، 2016 ،ص ص 271. 272

ب– المعايير الموضوعية : وتسمى بمعدلات الأداء وتعبر عن المقومات الأساسية التي تستلزمها طبيعة العمل مثل كمية الانتاج، النوعية ،والسرعة، وجودة المنتج كما أن المعايير الموضوعة تعتبر عن حجم مخرجات و موجودتها ،والزمن المحدد لانجازها ويفضل البعض تسمية هذه المعايير بمعدلات الأداء وتجدر الإشارة إلى ضرورة استخدام المعايير السلوكية والموضوعية معا في تقييم الأداء لتكون النتائج أكثر دقة، حيث أن هناك بعض الأعمال يصعب استخدام المعدلات في قياسها والعكس صحيح بينما هناك أعمال يستحسن استخدامهما معا .

2– خصائص معايير تقييم الأداء :

لعملية تقيم الأداء مجموعة من الخصائص تميزها عن باقي الجوانب الإدارة والتسيير نذكر منها:[1]

أ– صدق المقياس : أي أن العوامل الداخلية والمقياس تعتبر من تلك الخصائص التي يتطلبها أداء العمل بدون زيادة او نقصان ،و هناك حالتين يكون فيها المقياس غير صادق الأولى في حالة احتواء المقياس على عوامل أساسية في أداء وهذا النوع يعرف بقصور المقياس ،و الثانية في حالة احتواءها مؤشرات خارجية عن إرادة الإفراد وهذا النوع من الخطاء يعرف بثالوث المقياس

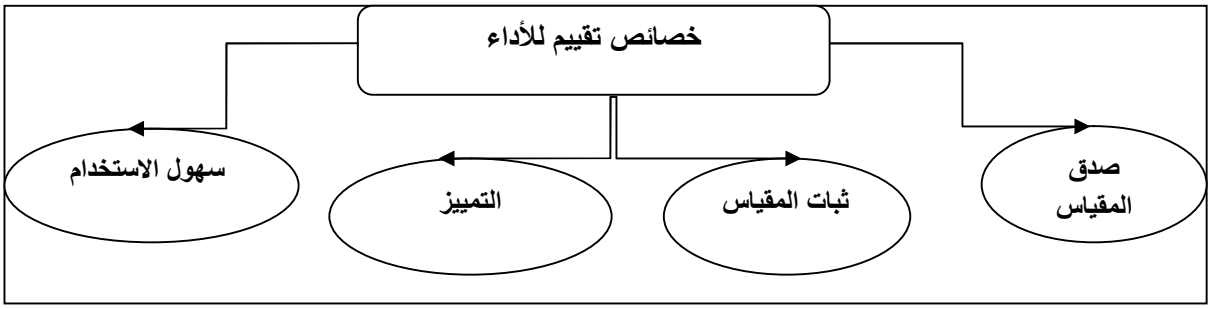
ب– ثبات المقياس : يعني إن تكون نتائج أعمال الفرد من خلال المقاييس ثابتة عندما يكون أدائه ثابت إما عندما تختلف نتائج القياس باختلاف مستويات أداءه فان ذلك ليس عيبا فيه إنما حالة طبيعية

ج– التميز : ويعني به درجة حساسية المقياس بإظهار الاختلافات في مستويات الأداء مهما كانت بسيطة فيميز بين الأداء الفرد أو المجموعة من الأفراد

د– سهولة استخدام المقياس: نعني بها وضوح المقياس وإمكانية استخدامه من قبل الرؤساء في العمل .

[1] صلاح عود الهلالات ، "**الادارة الفعالة للموارد البشرية**" ،مرجع سبق ذكره، ص ص 271 272

الشكل(2-3) خصائص تقييم الأداء



المصدر : صالح عود الهلالات ،**الادارة الفعالة للموارد البشرية** ، الطبعةا لاولى ،دار حامد للنشر والتوزيع ، الأردن، عمان ، 2016 ص 272 .

3- مراحل تقييم الأداء

تمر عملية تقيم الأداء داخل المؤسسة بمجموعة من المراحل التي تساهم في بلورة توجهات المؤسسة حيث تتمثل هذه المراحل في :

أ- وضع توقعات الأداء : حيث يتم التعاون فيها بين المنظمة والعاملين على وضع توقعات الأداء وبالتالي الاتفاق فيما بينهم حول وضع المهام المطلوبة والنتائج التي ينبغي تحقيقها .

ب- مرحلة مراقبة تقييم في الأداء : تأتي هذه المرحلة ضمن إطار التعرف على كيفية التي يعمل بها الفرد العامل وقياسه إلى المعايير الموضوعية أو المتوقعة سابقا، من خلال ذلك يمكن اتخاذ الإجراءات الصحيحة حيث يتم توفير المعلومات من كيفية انجاز وإمكانية التنفيذ بشكل أفضل أي يتم تحديد عملية تقييم الأداء عملية مستمرة

ج- تقييم الأداء : بمقتضى هذه المرحلة يتم تقييم أداء جميع العاملين في المنظمة والتعرف على المستويات الأداء والتي يمكن الاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات المختلفة

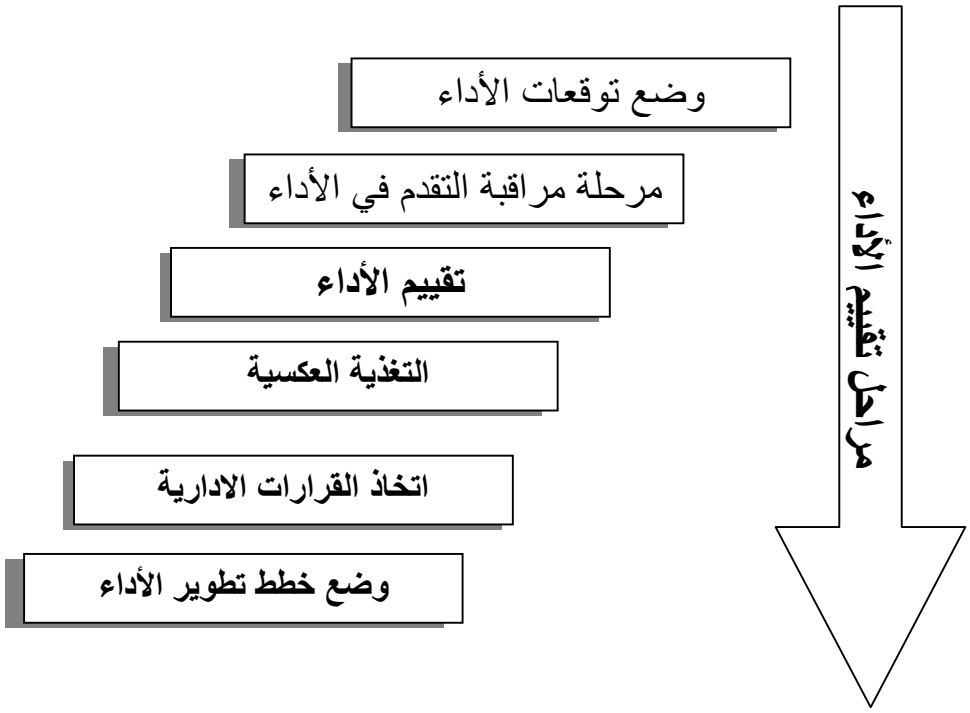
د- التغذية العكسية : يحتاج كل فرد عامل إلى معرفة مستوى أدائه ومستوى العمل الذي يزاوله لكي يتمكن من معرفة درجة تقدمه في أدائه لعمله وبلوغه المعايير المطلوبة بلوغها منه، وبموجب ما تحدده الإدارة

من معايير والتغذية العكسية تنفع الفرد في معرفة كيفية أدائه المستقبلي فلا بد ان يفهمها الفرد ويستوعب المعلومات التي تحملها إليه التغذية العكسية.

هـ- اتخاذ القرارات الإدارية : القرارات الإدارية كثيرة ومتعددة ومتنوعة فمنها ما يرتبط بالترقية ومنها ما يرتبط بالنقل وكذا التعيين و الفصل

و- وضع خطط تطوير الأداء :تأتي هذه الخطوة لتمثل المرحلة الأخيرة من مراحل تقييم الأداء، حيث يتم بموجبها وضع الخطط التطويرية التي من شانها أن تنعكس وبشكل ايجابي على تقييم الأداء من خلال التعرف على جميع المهارات والقدرات والحاجيات والمعارف والقيم التي يحملها الفرد العامل . [1]

الشكل (2-4) : مراحل تقيم الأداء



المصدر: صالح عودة هلالات **الادارة الفعالة للموارد البشرية** ، الطبعةالاولى، دار حامد للنشر والتوزيع ، الأردن، عمان ، صفحة 274

[1]- صالح عود الهلالات ، "**الادارة الفعالة للموارد البشرية**" ،مرجع سبق ذكره، ص ص 272. 275

المبحث الثاني : الأداء المالي وعناصر تقييمه

ركزت الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية على تقييم الأداء المالي نظرا لأهمية البالغة التي يحتلها هذا الأخير في كافة الاقتصاديات، فتقييم الأداء المالي يعد احد العناصر الأساسية للعملية الإدارية لذا سوف نتطرق في هذا المبحث

المطلب الأول :مفهوم الأداء المالي وأهدافه : تهتم المؤسسات بالأداء المالي بحيث تراه السبيل و الحل الامثل للحفاظ على بقاء و استمرارية

1- مفهوم الأداء المالي : اختلف الباحثين والمفكرين في تعريف الأداء المالي حيث:

– هو الاطار الدقيق يقف على وضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمها للوصول الى الأهداف من خلال دراسة المبيعات الإيرادات الموجودات المعلومات وصافي الثروة

– عرف الأداء المالي بأنه المعبر عن الأداء الأعمال باستخدام مؤشرات مالية الربحية مثلا ويمثل الركيزة الأساسية كما تقيم به المنظمات من أنشطة مختلفة .[1]

– الأداء المالي هو تبيان الأثر الهياكل وانعكاس كفاءة السياسة التمويلية كما يعبر عن انعكاس للمركز المالي وقوته، وهذا ما تسعى المؤسسات لتحقيقه من خلال الاستغلال الأمثل للموارد في استخداماتها

– هو الكفاءة والفعالية معا للنشاط المالي المتعلق بالمجموعة، اي القدرة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرف المؤسسة ، ومدى مساهمة الأنشطة في خلق قيمة أو فعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية باقل تكاليف ممكنة .[2]

[1] – علاء فرحان طالب ،ايمان شعبان المشهد، " **حوكمة المؤسسات والأداء المالي الاستراتيجي المصاريف**"، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع ،الاردن، عمان ، 2011، ص ص 67 . 68 ،

[2] رقية الغزال ، "**اثر السياسات الاقتصادية تقيم الاداء المالي للبنك التجارية** " ،مذكرة مقدمة لنيل ماستر ، تخصص ادارة مالية – جامعة الشهيد حمة احضر، بالوادي، 2014-2015، ص 14

2- أهداف الأداء المالي : يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من عملية توجيه الأداء في العناصر التالية :

أ- التوازن المالي : وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المالي للمؤسسة، وهو يمثل في لحظه معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به عبر الفترة المالية يتوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمحصلات او بصفة عامة من الاستخدامات الأموال ومصادرها، ومنه فان رأسمال الثابت والمتمثل في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة (رأس المال مضاف إليه الديون متوسطة وطويلة الآجال) وهذا يضمن عدم اللجوء الى تحويل جزء منه الى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة يستوجب التعادل بين المقوضات والمدفوعات، ومما سبق يظهر التوازن المالي يساهم في توفير السيولة والسير المالي للمؤسسة وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في :[1]

- تامين تمويل احتياجات الاستثمارات بالأموال الدائمة
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الآجال القصير
- تخفيض الخطر الذي تواجهه المؤسسة

ب- نمو المؤسسة : يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فان قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتجية، فالنمو وظيفة إستراتجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح استراتجياتها المتعلقة بجانب التطوير، التوسع للبقاء و الاستمرار، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة استراتجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الارباح وهياكل سياسات التمويل وتحديد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة الاقتصادية

ج- الربحية و المردودية : تمثل الربحية نتائج كبيرة من السياسات والقرارات وتحسين مدى كفاءة وفعالية إدارة الشركة في توليد الأرباح، فهي تعبر هذه العلاقة التي تربط الأرباح برقم الأعمال في المؤسسة الاقتصادية

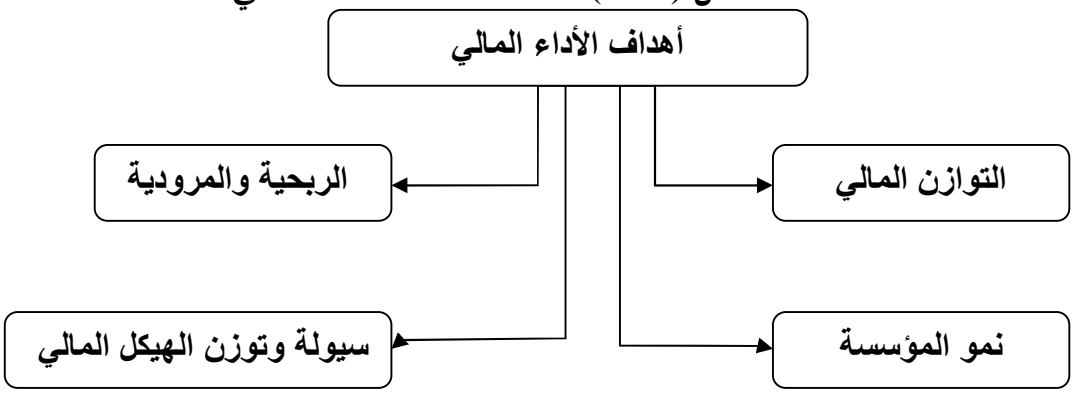
[1] انور عشاشة،" **تفعيل الرقابة المالية لتحسين الاداء المالي**" ،مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية و حوكمة الشركات، قسم العلوم الاقتصادية ،جامعة محد خضير، بسكر، جزائر 2013-2014 ص ص 38. 39

،وتهدف المؤسسة من قياس الربحية إلى تقدير قدرة المشروع على الكسب ومدى كفاءته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه، وتعد المردودية من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة ، والمردودية كمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعملها المؤسسة تمثل رأسمال الاقتصادي وهذا يعكس المرودية الاقتصادية

د– السيولة وتوزن الهياكل المالية : تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدراتها على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل ،أي قدرتها على تحويل الأصول المتداولة إلى أموال متاحة بسرعة فالنقص السيولة او عدم كفايتها يقود المؤسسة الى عدم قدرة بالوفاء او مواجهة التزاماتها وتأدية المدفوعات ويقيس هذا المتغير قدرة أصول الشركة المتداولة على تغطية الخصوم المتداولة

أما توازن الهيكل المالي للمؤسسة يعني ان الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الآجال، وذلك من اجل ضمان حقوق المقترضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي تكلفة المالية تلعب دورا مهما في تخصيص الأمثل للموارد الموال

الشكل (2–5) مخطط أهداف الأداء المالي



مصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على ما سبق

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي و خطواته

للأداء المالي عدة عوامل تؤثر عليه كما يعتمد على مجموعة من الخطوات

1- العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي :

هناك عوامل داخلية إدارية وفنية تؤثر على الأداء المالي تتلخص في التالي : [1]

أ- الهيكل التنظيمي : هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسات وأعمالها ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكفاءة للوظائف الإدارية في المؤسسات والتمايز الراسي هو عدد المستويات الإدارية في المؤسسات واما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي تبحث عن تقسيم العمل والانتشار الجغرافي في عدد الفروع والموظفين ، ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح ،عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل للإدارة المؤسسة اتخاذ القرار بأكثر فعالية .

ب- المناخ التنظيمي : هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري ،ويقصد بوضوح التنظيم إدرك العاملين مهام المؤسسة وأهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء ، و أما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقيمه ومدى ملائمة المعلومات، لاتخذها كأسلوب الإدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء و إما توعية الأداء من مدى تأكد العامل من أدائه وتحقيق مستويات عالية من الأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءة من الناحيتين الإدارية و المالية، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات برسم صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين للمعايير الأداء في تصرفهم في أموال المؤسسات

[1] محمد محمود الخطيب ،"**الاداء المالي واثره على عوائد اسهم شركات المساهمة** "، الطبعة الاولى ،دار حامد للنشر والتوزيع، الاردن ،عمان ، 2010 ص ص 48. 52

ج- التكنولوجيا : هي عبارة عن أساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على الربط المصادر بالاحتياجات، ويندرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب و يكون وفقا للموصفات التي يطلبها المستهلك، والتكنولوجيا الإنتاج المستمرة التي تلتزم بمبدأ الاستمرارية وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة.

وعلى المؤسسات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها، وذلك بسبب أن تكنولوجيا من ابرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لابد لها من التكييف معها واستيعابها وتعديل دائما وتطويره بهدف الملائمة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطر والتنويع بالإضافة الى زيادة الأرباح والحصص السوقية

د- الحجم : يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لحجم المؤسسة منها إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع أو إجمالي القيمة الدفترية

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات سلبا ،فقد يشكل الحجم عائقا للأداء المؤسسات، حيث إن بزيادة حجمها فان عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيد ،ومنه يصبح أدائها اقل فعالية وإيجابا ،حيث انه كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين المهنيين بالمؤسسة، وان سعر المعلومة للوحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسات، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية

2- خطوات الأداء المالي:

ويمكن تلخيص عملية الأداء المالي بالخطوات التالية :[1]

[1] محمد محمود الخطيب، "**الاداء المالي واثره على عوائد اسهم شركات المساهمة** "، مرجع سبق ذكره ص 48 الي 52

– الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية و قائمة الدخل، حيث أن خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية و التقارير السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معنية .

– اختبار مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات، وتتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي

– دراسة وتقييم النسب من بعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات و الفروقات بمواطن الضعف بالأداء الفعلي من خلال مقارنة بين الأداء المتوقع و الأداء المالي الفعلي للمؤسسات التي تعمل في نفس القطاع

– وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على المؤسسات للتعامل معها ومعالجتها .

المطلب الثالث :مصادر معلومات الأداء المالي :

يعتمد لقياس و تقييم الاداء المالي على مدى صحة و دقة مصادر المعلومات التي سنتعرف عليها

مصادر معلومات تقيم الأداء المالي :

عملية التقييم هي مرحلة لجمع المعلومات، فجمع المعلومات هي نقطة الانطلاق ويشترط للمعلومات أن تكون بالجودة وفي الوقت المناسب وتقسم هذه المعلومات .

حسب مصادر تتمثل في : [1]

أ– مصادر خارجية : تتحصل المؤسسة على هذا النوع من المعلومات من محيطها الخارجي وهذه المعلومات يمكن تصنيفها إلى نوعين هما :

– معلومات العامة : تتعلق هذه المعلومات بالظرف الاقتصادي حيث تبين الوضعية العامة للاقتصاد في فترة معينة، وسبب اهتمام المؤسسة بهذا النوع من المعلومات هو تأثر نتائجها بطبيعة

[1] عادل عيسة ، "**الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقيم** "، مذكرة في اطار نيل شهادة الماستر، تخصص مالية ،قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، سنة 2011 – 2012 ص ص 39 . 42

الحالة الاقتصادية للمحيط والتدهور، وتساعد هذه المعلومات على تفسير نتائجها والوقوف على حقيقتها

– **معلومات القطاعية** : تقوم بعض المنظمات المتخصصة بجمع المعلومات الخاصة بالقطاع ونشرها لتستفيد منها المؤسسات في إجراء مختلف الدراسات المالية والاقتصادية، فهذا النوع من المعلومات عموما تتحصل عليه المؤسسة من إحدى الأطراف التالية : النقابات المهنية ،النشرات الاقتصادية، المجلات الاقتصادية المتخصصة وبعض المواقع الرسمية في الانترنت، وحيث هذا النوع من المعلومات يضل غائبا في معظم الدول النامية وبالتالي القيام بدراسة الاقتصادية أو المالية تعد عملية صعبة جدا .

ب– المصادر الداخلية: تتمثل المعلومات الداخلية المستعملة في عملية تقييم الأداء المالي عموما في المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة وتتمثل هذه المعلومات في الميزانية جدول الحسابات الملاحق

–الميزانية : تقدم مصلحة المحاسبة العامة إلى المسيرين المكلفين بإجراء عملية تقييم الأداء المالي وثيقة محاسبية ختامية، هي الميزانية المحاسبية ومجموعة من المعلومات مالية التي تمكنهم من إعداد الميزانية المالية التي يمكن اعتمادها طبعا كمعلومات مالية مساعدة على تقييم الأداء المالي، وتتوفر الميزانية عن مجموعة مصادر الأموال المؤسسة وتدعى بالخصوم أو الاستخدامات هذه الأموال وتسمى بالأصول وذلك بزمن تاريخي معين عادة ما يكون في نهاية السنة [1]

–و ترتب الأصول المحاسبية تبعا لمدة استعمالها فنجد على رأس عناصر الأصول الاستثمارات بنوعيها المعنوية والمالية وتليها المخزونات (بضائع مواد أولية .منتجات تامة ....) ،وفي الأسفل الأصول المتداولة نجد القابلة لتحقيق كالعملاء أوراق القبض سندات المساهمة والأموال الجاهزة كالبنك والصندوق ، أما الخصوم فتتشكل من مجموعة من العناصر يكون ترتيبها تنازليا حسب درجة الاستحقاق أي ابتداء من الأموال التي تستغرق مدة طويلة جدا لإعادتها إلى أصحابها الى غاية الخصوم التي تأخذها إلى أصحابها في أدنى الآجال ،فنجد الأموال الخاصة ثم ديون الطويلة و المتوسطة الآجال تليها ديون قصيرة الآجال في المؤسسة

[1] عادل عيسة ، "**الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم** "، مرجع سبق ذكره، ص 50

و تكمن قيمة الميزانية المحاسبية في اعتبارها وسيلة كمية و قانونية تظهر التزامات المؤسسة نحو الغيار من جهة واستعمالات مواردها المالية وحقوقها على الغير من جهة أخرى .

– **جدول حسابات النتائج** : يعد جدول حسابات النتائج وثيقة محاسبية نهائية تلخص نشاط المؤسسة ودورها ،ويتمثل في جدول يجمع مختلف عناصر التكاليف والإيرادات التي تساهم في تحقيق تنمية نشاط المؤسسة ودورة معينة دون تحديد تواريخ تسجيل لها، أي يعبر عن مختلف التدفقات التي تتسبب في تكوين تنمية المؤسسة خلال فترة معينة

فهو يعد وسيلة جد مهمة للمسيرين لدراسة وتحليل نشاط المؤسسة من جهة ولتحديد مجاميع المحاسبية من جهة أخرى.

– **هامش الربح الإجمالي** : يعتبر عنصر مهم في تحليل نشاط المؤسسة التجارية وينتج هذا الفرق من العنصريين الأساسيين في هذا النشاط وهما مبيعات البضائع وتكلفة البضائع المباعة

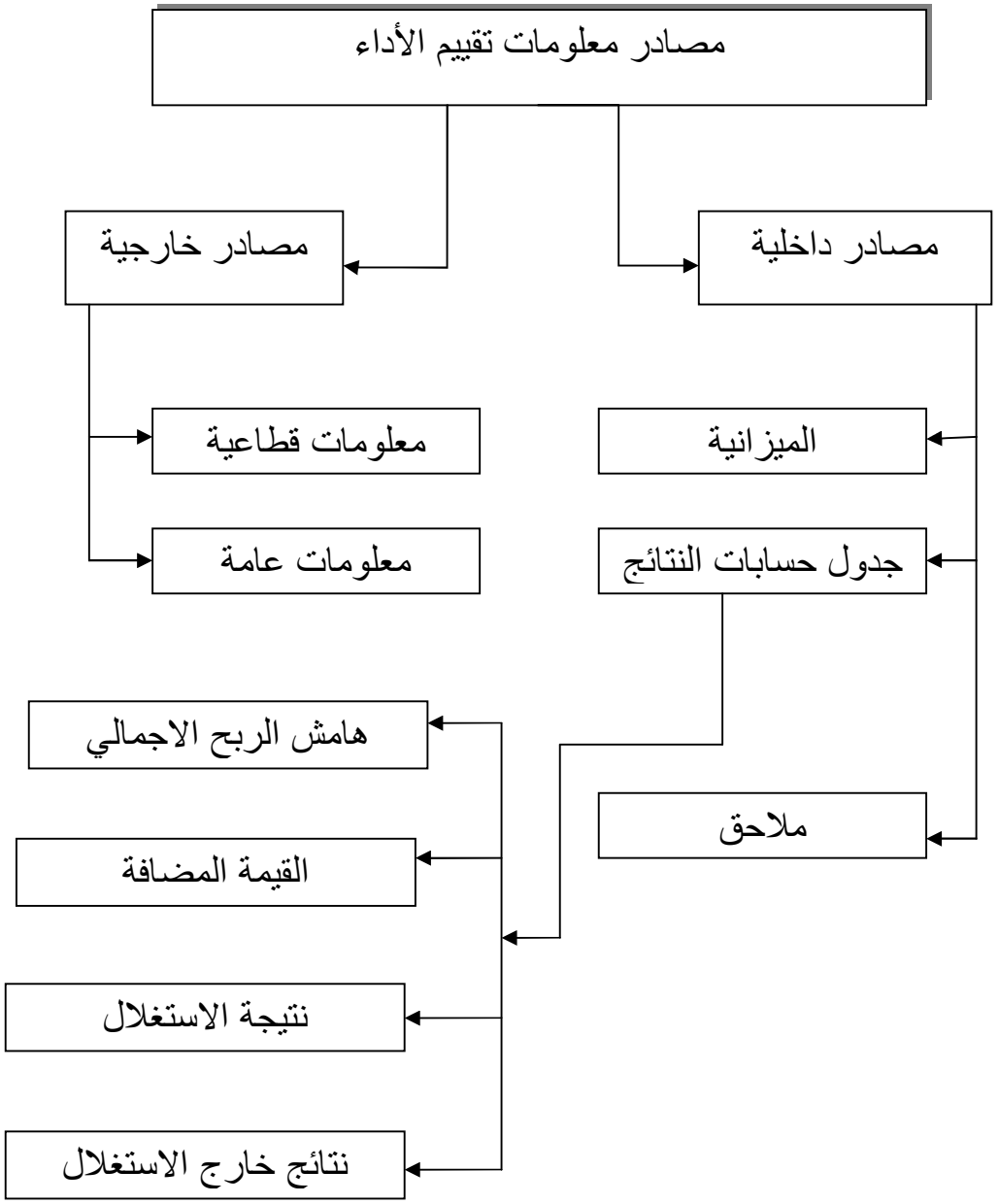
–القيمة المضافة : تعد مفهوما اقتصاديا أكثر من محاسبيا، وتعني القيمة التي تم إنتاجها بواسطة مختلف عوامل الإنتاج خلال عملية العملية الإنتاجية ويمكن النظر إليها من زاويتين مختلفتين فهي الفرق من ما تم إنتاجه والاستهلاك الوسيط من جهة، وإنها تمثل مجموعة عوائد عوامل الإنتاج من جهة أخرى

ج–الملاحق : الملحق هو وثيقة تنشاها المؤسسة وهدفها الأساسي هو تكملة فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج، فهو يمكن أن يقدم المعلومات التي تحتويها الميزانية وجدول النتائج بأسلوب أخر ويجب على الملاحق ان تكون سهلة الفهم من ما يمكن للأطراف الموجهة إليها الفهم الجيد لها، وتقدم الملحق نوعين من المعلومات

– المعلومات الرقمية الموجهة لتكملة وتفصل بعض عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج

– المعلومات غير الرقمية ومتمثلة في التعليقات الموجهة لتسهيل وتوقيع فهم المعلومات المرقمة

الشكل (2– 6) : مصادر تقييم المعلومات تقييم الأداء



مصدر: عادل عيسة ، **الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقيم** ، تخصص مالية ، مذكرة ماستر جامعة محمد خضير بسكرة الجزائر سنة 2011 – 2012 ص 52

المبحث الثالث : مؤشرات تقييم الأداء المالي:

يعتمد تقييم وقياس الأداء على التخطيط السليم الذي يحدد أساليب والأدوات التي تتلائم مع هدف التقييم ونطاقه، وتتحدد هذه الأدوات وتتباين من حيث الغرض منها ،بحيث تقوم اغلب المؤسسات في العالم باستخدام وسائل من أدوات لتقييم وقياس الأداء المالي لمعرفة مدى انجاز الأهداف المسطرة من اجل بلوغ هذه الأهداف

حيث تعتبر المؤشرات المالية والقيمة السوقية المضافة والقيمة الاقتصادية المضافة إحدى الوسائل المستخدمة في تحديد الاتجاه الاستراتيجي للمؤسسة ،وقياس مستوى الأداء من اجل بلوغ الأهداف المسطرة والكشف عن نقاط القوة والضعف في الأداء المالي

المطلب الأول : الاتجاهات التقليدية و الاتجاهات الحديثة

تنقسم المؤشرات المالية إلى الاتجاهات التقليدية المتمثلة في النسب المالية و إلى الاتجاهات الحديثة المتمثلة في القيمة الاقتصادية المضافة و القيمة السوقية

1 :الاتجاهات التقليدية

يعتبر التحليل المالي بالنسب المالية من أهم وأقدم وسائل التحليل المستخدمة في دراسة المركز المالي للمؤسسة والحكم على نتائج أعمالها، وتقوم هذه الطريقة على أساس فحص أي رقم من أرقام القوائم المالية، لا يدل في حد ذاته على شيء مهم ولا يقدم لنا معلومات مفيدة، ولكن تظهر أهميته هذا الرقم إذا ما تم المقارنة بغيره من الأرقام السابقة.[1] حيث يعتمد هذا التحليل بالدرجة الأولى على النسب المالية أو ما يعرف بالمؤشرات المالية التي تعتبر تغير حسابي بسيط بين قيمة من فئة وقيمة من قيمة أخرى من البنود التي تشملها القوائم المالية.[2]

[1] بالخامسة نور الهدى ورقيق قصيرة ،"**مؤشرات الاداء المالي للمؤسسة في اتحاذ القرار**"، مذكرة نيل شهادة الماستر، تخصص مالية ،قسم علوم التسيير، جامعة ابن خلدون ، تيارت، جزائر، 2013-2014

[2] محمد قاسم حضاونة، "**أساسيات الإدارة المالية**" الطبعة الاولى، دار الفكر ناشرون وموزعون ،الاردن ،عمان ،2011 ،ص 42

مما سبق يتضح لنا وجود أسباب منطقية تستدعي استخدام أنواع معينة في التسيير المؤشرات المالية عند تحليل رقم معين ،يضاف إلى ذلك أنواع البيانات والمعلومات المتاحة تحدد أحيانا طبيعة التحليل، فالمدير المالي ، على سبيل المثال يمكنه الحصول على معلومات الأرقام والمعلومات الخاصة بالعماليات الداخلية للمؤسسة تلك البيانات التي لا تحكم المحلل الخارجي الحصول عليها.[1]

وبالرغم من تنوع وتعدد النسب (المؤشرات) المالية ضمن مداخل التحليل المالي إلا انه من الممكن تصنيف المؤشرات المالية إلى أربع مجموعات رئيسية : مؤشرات السيولة مؤشرات النشاط ،مؤشرات رأس المال، مؤشرات الربحية وتنطوي كل مجموعة من المؤشرات على عدد كبير من العلاقات المحتملة وقائمة المؤشرات المالية التي ستقوم بمناقشتها تقف موقفا وسطيا بين القائمة و بين القائمة المحددة التي تقتصر على عدد معين من المؤشرات المالية التي تتناسب والحالة

1-1: مؤشرات السيولة

تهدف هذه المجموعة من المؤشرات على تحليل وتقييم الأداء والتعرف على درجة التداول عناصره والغرض الأساسي من التحليل، هو الحكم على مقدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها الجارية وتهتم المؤسسة بالسيولة بغرض أداء الالتزامات قصيرة الأجل عند حلول آجال الاستحقاق .[2]

أ: مؤشر التداول :

تحسب نسبة التداول بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة:

$$\text{مؤشر التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

[1] – جميل احمد.توفيق ،"**أساسيات الإدارة المالية** ،" طبعة الاولى ،دار النهضة العربية للطباعة والنشر ،بيروت، لبنان، ص 107

[2] – حنفي علي، "**مدخل الى الادارة المالية الحديثة التحليل المالي واقتصاديات الاستثمار والتحويل**" ، طبعة الاولى، دار الكتاب الحديث للإيداع ،القاهرة، مصر، 2008 ص 86

وتبين عدد مرات قابلية أصول المؤسسة المتداولة على تغطية التزاماتها قصيرة الأجل ولقد جرى العرف على اعتبار 1.2 مؤشر التداول النموذجي.[1] النسبة المقبولة هي (2.0 مرة) أي أن الأصول المتداولة تكون ضعف ديون قصيرة الأجل.[2]

ب: مؤشر السيولة السائلة أو السريعة :

ويحسب بقسمة الأموال السائلة (الأصول المتداولة مطروحا منها المخزون والمصروفات المدفوعة مقدما) على الخصوم المتداولة

مؤشر السيولة السريعة = الأصول المتداولة – المخزون – المصروفات المدفوعة مقدما

الخصوم المتداولة

ويستخدم هذا المؤشر معيار الأكثر تشددا في قياس قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها قصيرة الأجل

و النسبة النموذجية هنا هي 1.1 .[3] إن نسبة السيولة تشمل المخزون مع اقتراض قدرة الشركة على بيع مخزونها بالسرعة و السعر العادل لذلك يتم طرح المخزون من الموجودات المتداولة للوصول إلى ما يسمى بالسيولة السريعة.

ج: مؤشر النقدية:

تحسب بقسمة النقدية و ما هو في حكمها الأصول شبه النقدية سريعة التحول التي تقدم مثلا الأوراق المالية القابلة للتداول كالذونات الخزينة والأوراق التجارية على الخصوم المتداولة

مؤشر النقدية = النقدية + شبه النقدية

الخصوم المتداولة

[1] – حمزة محمود الزبيدي ،"**الادارة المالية المتقدمة** "، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن، 2008 ص 125

[2] – فايز تيم ،"**مبادئ الادارة المالية** "، الطبعة الثانية ،دار الميسرة للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن ،2011 ص 52

[3] – دريد كامل ال شيب ،"**مقدمة في ادارة المالية المعاصر**" ، طبعة الاولى، دار مسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،،2009 ص 87

ويبين مؤشر النقدية عدد مرات قابلية الأصول النقدية وشبه النقدية على تغطية الالتزامات المتداولة وترجع قيمة هذا المؤشر إلى اهتمامه بدوافع المعاملات عند حيازة فارتفاع سرعة الدوران يعني الاستخدام الفعال للنقدية لتسهيل المعاملات المختلفة. [1]

1-2: مؤشرات النشاط

وتقيس هذه المجموعة مدى كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها واستخدامها بأفضل الطرق تعتبر نسب النشاط مؤشرا هاما إذا كان الاستثمار في الأصول اقل أو أكثر من اللازم فالاستثمار الزائد عن الحاجة شانها شان الاستثمار الذي لا يكفي لتغطية الملاك.[2]

أ:**معدل دوران الأصول** :يتم حساب هذا المعدل بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول

معدل دوران الأصول = صافي المبيعات / مجموع الأصول

يستخدم لقياس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها لتوليد المبيعات أو الإيرادات حيث يقيس حجم المبيعات المتولدة عن كل وحدة نقدية عن طريق الأصول .[3]

ب:معدل دوران الأصول الثابتة: و يتم حساب معدل دوران الاصول الثابتة بالعلاقة التالية

معدل دوران الاصول الثابتة =صافي المبيعات/ الاصول الثابتة

هذا المعدل يقيس مدى كفاءة المؤسسة في استغلال موجوداتها بكفاءة و بشكل يحقق العائد المرسوم لها، وكلما كان هذا المعدل مرتفعا كان عذا المؤشر ايجابيا و العكس صحيح ايضا.

[1] – عهود عبد الحفيظ علي الحضاونة ، "**مبادئ الادارة المالية** "، طبعة الاولى ، دار الفكر للنشر والتوزيع، الاردن ، عمان ،2010 ص 71

[2] مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة ، "**تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي**" ، طبعة الاولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ،الاردن،2007 ص 161

[3] منير ابراهيم هني ، "**الادارة المالية مدخل تحليلي معاصر**" ، الطبعة السادسة ،المكتبة العربي للحديث، اسكندرية ،مصر، الطبعة السادسة، 2011 ، ص 81

ج:معدل دوران الأصول المتداولة

ويتم حساب معدل دوران الأصول الثابتة بالعلاقة التالية :[1]

معدل دوران الأصول المتداولة = صافي المبيعات / الأصول المتداولة

ويقيس هذا المعدل مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول المتداولة في توليد المبيعات

1-3:نسب المردودية :

ان حساب المردودية يسمح لنا بحساب الربح على راس المال و كذا مدى فاعلية استخدام الموارد

أ- المردودية االقتصادية : تهتم هذه المردودية بالنشاط الرئيسي و تستبعد النشاطات الثانوية و الاستثنائية ،و تشير الي كفاءة استخدام الاصول الثابتة في المؤسسة بمقارنة النتائج المحققة بالأموال المستثمرة ، ويمكن حسابها بالعلاقة التالية :[2]

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / مجموع الأصول

ب- المردودية المالية : تعبر عن العوائد التي ترجع للمؤسسة، حيث ان معدل المردودية المالية يعبر عن معدل مردودية الأموال الخاصة و تحسب على أساس العلاقة التالية :

المردودية المالية= النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

ج- اثر الرافعة المالية : هو بدرس العلاقة بين المردودية الاقتصادية و المردودية المالية ، ويحسب وفق العلاقة التالية :[3]

اثر الرافعة المالية = المردودية الاقتصادية – المردودية المالية

[1] عدنان تاية النعيمي والاخرون ، "**الادارة المالية نظرية وتطبيق** "، طبعة الرابعة ،دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، لبنان، ص 106

[2] الشمال الشمال ، "**التحليل المالي باستخدام النسب المالية**" ، : موسوعة البحوث و المواضيع المدرسية 2015، تم الاطلاع يوم 13-03-2018/ 09:43 www.bohotti.blogspot.com

[3] جمال سنوسي ،"**النسب المالية**" ،موسوعة النجوم ، 2014، تم الاطلاع عليها يوم 13-03-2018/10:15 www.startimes.com

2: الاتجاهات الحديثة

تتجه للتطورات الحاصلة في مجال الصناعة الاقتصادية اصبح التحليل المالي المبني على النسب المالية وغيرها من الادوات التقليدية ماضي يؤرخ به كحلقة من سلسلة علاقات، تطور علم التمويل وقد ظهرت في التسعينات القرن الماضي الاساليب لقياس الأداء الشركات بالاعتماد على القيمة السوقية المضافة وذلك لمساعدة في تقييم الأداء.

2-1: القيمة الاقتصادية المضافة :

من بين اهم المداخيل الحديثة التي اعطت اهتمام للمسيرين واصحاب الاختصاص على العموم واعطت صبغة شاملة لمفهوم القيمة في الجانب العلمي في مدخل القيمة الاقتصادية المضافة حيث تعد مؤشر التقييم في نفس الوقت طريقة التسيير والتحفيز .

أ-مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة

يعرف القيمة الاقتصادية بانها الربح التشغيلي بعد الضرائب مخصوم من كافة رأس المال المستثمرة كما تعتبر مقاسا للثروة لانها ما تدره المؤسسة من ثروة الملاك او حملة الاسهم .[1]

وقد عرف ايضا مقياس القيمة الاقتصادية المضافة بانه مقياس للانجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي المرتبط بتعظيم الارباح وثروة المساهمين على مدى الزمن وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والمقرض [2]

ب-طريقة حساب القيمة الاقتصادية المضافة

$$EVA+\mu=NOPAT - WACC *I$$

[1] بلخامسة نور الهدى رقيق نصيرة، "**دور مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة في اتخاذ القرار**"، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص ادارة مالية، قسم علوم التسيير ، جامعة ابن خلدون، تيارت ،الجزائر ، 2013 ،2014 ، ص 33

[2] عدنان تايه النعيمي ، ارشد فؤاد التميمي، "**التحليل و التخطيط المالي اتجاهات معاصرة** " ، طبعة الاولى، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن، 2008 ص137

EVA : القيمة الاقتصادية المضافة Economic Valure Added

NOPAT: صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة Net Operating profit

WACC : كافة رأس المال weighted Average Cost og Capital

I : المبلغ المستثمر Investment

ان الملاحظة الجديرة بالذكر هنا هو ان كلفة الضمنية لراس المال المستثمر كمثل الحد الادنى المقبول لمعدل العائد الذي بدوره بمثل كلفة الاستثمار او بالتالي ان حساب هذه الكلفة الضمنية سوف يؤدي الى توفير مقياس اشمل لأداء وتحصيل حاصل فان EVA توفر المعلومات ذات قيمة وفائدة اعلى المستثمرين قياسا بالمقياس المحاسبة التقليدية السابق ذكر

وتم تعديل القيمة الاقتصادية المضافة حتى تكون كما يلي :

صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب

+الزيادة المخصصة الديون المعدومة

+ الزيادة في كلفة البحث والتعويض

+الزيادة في احتياطي في تقييم المخزون

+اعفاء شهرة المحل +الخسائر غير عادية

+الارباح غير العادية +كلفة الاستثمار

= الاقيمة الاقتصادية المضافة

و على وفق هذه التعديلات فان (exa) تحسب على وفق الصيغة التالية:

EXA=NOPATA- WACC * I

اذا كانNOPATA هي صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة المعدل ويتضح من مفهوم القيمة الاقتصادية الشفافية وقياسها ان هناك ثلاث عوامل اساسية تدخل في سلبياتها

صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب

مقدار الاستثمار المستخدم

وعادة يشار هنا الى القيمة الدفترية لراس المال المستخدم هي بداية السنة لاسيما الذي يتضمن كلفة واضحة اي تستبعد المطلوبات المتداولة كونها لا تحمل فائدة وهي عبارة عن مستحقات مؤجلة الدفع او ايرادات مقبوضة مقدما وتتمتع بصفة التصفية الذاتية خلال السنة [1]

المتوسط الموزون لكلفة رأس المال ويحسب وفقا للاتي

$$WACC = D/(D+E)*kd\ (1-T)+E/(D+E)Ke$$

D القيمة الدفترية الاجمالية للديون طويلة الاجل ذات الفائدة

E القيمة الدفترية الاجمالية لحق الملكية

T نسبة ضريبة الدخل

Ke كافة التحويل الممتلك وتحسب هذه الكلفة على وفق النماذج تسمى الموجودات الراسمالية والمعروف CAPNI

Kd معدل الفائدة على الديون (قبل الضريبة)

[1] عدنان تايه النعيمي ، ارشد فؤاد التميمي ، **"التحليل و التخطيط المالي اتجاهات معاصرة،"** مرجع سبق ذكره ، ص ص 139 140 144،

2-2: القيمة السوقية المضافة

تعرف بالفئة السوقية المضافة (MVA)و بانها الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة وراس المال المستثمر من قبل المالكين والمقرضين في حين يرى البعض الى ان القيمة السوقية المضافة هي الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة والقيمة الدفترية لحقوق المالكين، ووفقا لهذا المفهوم فان القيمة السوقية المضافة مشابهة لمفهوم مضاعف القيمة الدفترية (MBV)

يتضح مما تقدم ان القيمة السوقية المضافة ووفقا للشركة المسوقة تمثل احدى الادوات المهمة في خلق القيمة لثروة المساهمين، ولذلك فان هذا المعيار مقياس للمؤسسات التي تحقق قيمة سوقية مضافة موجبة ،كونها جوهري يلخص الأداء الاداري والتشغيل للمؤسسة وقدرتها على إدارة مواردها لهدف تعظيم ثروة المساهمين

لذلك فان تغير في القيمة الاقتصادية المضافة EVA خلال فترة زمنية معينة يرتبط بعدد كبير بالتغير في القمة السوقية المستقبلية وبالتالي يمكن قول بان EVA مقياسا داخليا يمكن ان تتعهد عليه الادارة لتأكد من الانسجام وتحديد السياسات والاستراتجيات التي تؤدي الى تحقيق القيمة لحملة الاسهم ،كما تظهر تقييم السوق المالي حيث لا تعكس فقط الايرادات المتوقعة مستقبلا، فاذا فهي مقياس حيوي ومهم يلخص اداة المنشاة وتعكس مدى نجاحها في ادارة مواردها لأجل تعظيم القيمة حيث يشتمل على عناصر الاكثر الاهمية لراس المال العامل ويتميز بانتماء جميع عناصرها سواء كانت حقوق او ديون الى دورة الاستغلال ،كما يفترض ارتباطه مباشرة مع رقم الاعمال ويحسب بإجراء الفرق بين الاستخدامات الاستغلال وموارد الاستغلال [1]

-طرق حساب القيمة السوقية يتم حسابها وفقا لما يلي :

أ-طريقة صافي حقوق المالكين

القيمة السوقية المضافة = القيمة السوقية لإجمالي حقوق الملكية – القيمة الدفترية لإجمالي حقوق الملكية

[1] غدير محمود المهتدي ، **استخدام المؤشرات تقيم الاداء المالية التقليدية و القيمة الاقتصادية لقياس التغير في القيمة السوقية للاسهم** ، مذكرة نيل شهادة الماجستير ، تخصص ادارة اعمال، جامعة الاسلامية ، غزة، 2014، ص 52،53

$$MVA = MVE - BVE$$

وطبقا لهذه الصيغة فان MVA موجبة تعني ان المؤسسة تخلق قيمة وتساعد على رجاحة ثروة بالتالي زيادة قيمة راس المال المستثمر، في حيث MVA السالبة تعني فشل المؤسسة في زيادة ثروة المساهمين وبالتالي سوف تنخفض قيمة راس المال المستثمر

ب–طريقة خصم القيمة الاقتصادية المضافة المتوقعة

ان المؤسسة التي لها قيمة اقتصادية مضافة موجبة يكون لها قيمة سوقية مضافة موجبة والعكس ايضا صحيح ،لذلك وفقا لهذه العلاقة فان القيمة السوقية المضافة هي القيمة الحالية للقيمة الاقتصادية المضافة للمؤسسة المتوقعة مستقبلا بمعنى اخر، وبموجب هذه الطريقة فانه تم خصم التدقيق النقدي المتحقق من بمعدل خصم سنوي الى المتوسط الموزعين لكلفة راس المال وعلى وفق الاتي [1]

$$MVA = \sum EVA / (1+WACC)t$$

المطلب الثاني: تقييم الاداء المالي باستخدام المؤشرات التوازن المالي

إن التوازن من أهم الاهداف التي تسعى اليه اي مؤسسة و للوصول الى هذا التوازن لابد من استخدام مؤشراته

1–التوازن المالي:

تهدف المؤسسة من خلال تحقيق توازن مالي الى توفير الاحتياجات المالية للمؤسسة لحجم المطلوبة وبأدنى تكلفة ،واستخدم هذه الاموال ضمن هيكل المال يضمن لها امكانية تسديد التزاماتها عامة و ديونها القصيرة الخاصة بتواريخ استحقاقها، لوقوعها في عسر مالي الذي يؤدي الى افلاسها او خروجها من دائرة الامان ، والتوازن المالي هو التقابل الحقيقي والزمني من الموارد المالية في ميزانية من جهة واستعمالها من جهة ثانية، حيث تختلف عناصرها الموارد في مدة استعمالها التي ترافق استحقاقها وكذالك عناصر الاستعمالات التي

[1] عدنان تايه النعيمي ،ارشد فؤاد التميمي، **"التحليل و التخطيط المالي اتجاهات معاصرة "** ، مرجع سبق ذكره،147،148

توافق درجة ثبوتها، وتنطلق فكرة التوازن الخصوم والاصول على اساس ان الاصول التي تبقى في المؤسسة لمدة اكثر من سنة هي التي ستمول الاستعمالات في مدى الطويل وكذلك الاصل بالنسبة للأصول المتداولة التي ستمول ديون المؤسسة في المدى القصير ومنه فان قاعدة التوازن المالي ترتكز على ما يلي:

1-1 التوازن من اعلى الميزانية :

ان التوازن من اعلى الميزانية سهل التحقيق في المؤسسة باعتبارات الوقت في صالحها و ان الاصول الثابتة يمكن ان تتحول الى سيولة نقدية قبل تاريخ استحقاق الديون

1-2 التوازن من اسفل الميزانية :

هذا الاخير صعب التحقيق لان الوقت ليس في صالح المؤسسة باعتبار ان استحقاقية الديون قصير الاجل لا تتماشى مع سيولة الاصول المتداولة ،لان بعض اقسام الاصول المتداولة لا تتمتع بدرجة الدوران المطلوب وينتج عنه عدم تمكن المؤسسة الوفاء بالتزاماتها، وعليه يصبح من الضروري ان يخصص المحلل المالي هامش الامان المعبر عن راس المال العامل لتغطية هذه الالتزامات من اهمية التوازن المالي

- التنبؤ بالنتائج المستقبلية للخزينة العامة للمؤسسة وتقييم المخاطر المرتبطة بها
- تقدير العائدات من الفرص الاستثمارية المتاحة
- استعمل الفرص الرقابة الداخلية على تدفقات الاموال الداخلية والخارجية من حيث مجالات استعمالاتها

تقييم الأداء المالي للمؤسسة و التعرف على مدى الاستخدام العقلاني للموارد .[1]

2_مؤشرات التوازن المالي :

وتنقسم هذه المؤشرات الى:

[1] انور عشاشة ، **"تفعيل الرقابة المالية لتحسين الاداء المالي "**، مرجع سبق ذكره ، ص 43 44

2-1 رأس المال العامل الدائم

يعتبر رأس المال العامل من المؤشرات الاساسية التي تستعين بها المؤسسة في ابرز توازنها المالي في الاجل الطويل ،وهناك من يطلق عليها هامش الأمان المؤسسة ويظهر رأس المال العامل مقدار ما تحتاط به المؤسسة للظروف الطارئة التي تواجهها والمتمثلة في جهود بعض العناصر عن الحركة الاصول المتداولة

وهناك من يستخدم مؤشرات رأس مال العامل كدليل للاحتياط من بعض الطوارئ في الاجل القصير، وكون المؤسسة قد خصصت اصول متداولة اضافية ضمانا لتغطية الكلية للديون قصيرة الاجل

ويحسب رأس مال العامل بإحدى العلاقتين التاليتين :

رأس مال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

رأس مال العامل = الأصول المتداولة – الديون الأجل

ومن هذه الحالة نذكر

الحالة الأولى : رأس مال العامل الدائم موجب

يشير ذلك أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل حيث تمكنت من تمويل احتياجاتها طويلة الأجال باستخدام مواردها طويلة المدى وحققت فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية

الحالة الثانية : رأس مال العامل الدائم معدوم

يعني ذلك أن المؤسسة قي حالة التوازن الامثل على المدى الطويل لكن دون تحقيق فائض حيث نجحت المؤسسة في تمويل احتياجاتها طويلة الآجال دون تحقيق فائض ولا عجز

الحالة الثالثة: رأس مال العامل الدائم سالب

يعبر ذلك على أن المؤسسة عجزت عن تمويل استثماراتها وباقي الاحتياجات المالية باستخدام مواردها المالية الدائمة، وحققت بذلك عجز في تمويل هذه الاحتياجات وبالتالي فهي بحاجة لمصادر تمويل اضافة او بحاجة الى تقليص مستوى استثماراتها الى الحد الذي يوافق مع مواردها المالية الدائمة

إن وجود رأس المال عامل في إجمالي غيركافي ينتج عنه وضعية مالية هشة وذلك بالنظر الى العوامل[1]التالية:

- تأخر في تحصيل الديون

-افلاس بعض الزبائن

-تناقص حجم النشاط

-موردون لا يمنحون اجال دفع طويلة

لهذا كان رفع رأس المال العامل غير حيوي وتحقق بتطوير الموارد الدائمة

2-2 الاحتياج رأس مال العامل

يتمثل في رأس المال العامل الذي تحتاج اليه المؤسسة فعلا لمواجهة ديونها قصيرة الاجل في مواعيد استحقاقها ، و يتضمن تسيير دورة الاستغلال بصفة عامة لأنه من مصلحة المؤسسة مراعاة الفرق في مختلف حالاته و تسويتها من اجل الحفاظ على توازنها المالي

-حالات الاحتياج في رأس مال العامل: [2]

الحالة الأولى (احتياجات رأس مال العامل>0) معناه احتياجات الدورة اكثر من موارد الدورة والمؤسسة بحاجة إلى رأس مال فيجب عليها ايجاد موارد خارج دورة استغلال

[1] مبارك سلوس، **"التسيير المالي تحليل نظري مدعم بامثلة و تمارين محلولة لطلبة العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير "**، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر 2004 ص31 32

[2] سعيدة بوردمية ، **"التسيير المالي"** ، مطبوعة الدروس ، قسم علوم التسيير ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، جزائر ، 2014، 2015 ص 24

الحالة الثانية (احتياجات رأس مال العامل=0) اي موارد دورة الاستغلال تغطي احتياجات رأس المال و هي حالة نادرة

الحالة الثالثة :(احتياجات رأس مال العامل<0) يعني ان الموارد تتغطي الاحتياجات ويبقى فائض

3- توازن المالي من منظور الخزينة TN

تعرف الخزينة على انها الفرق بين الموارد التي تضعها المؤسسة لتمويل نشاطها و الاحتياج المتولد عن هذا النشاط فانطلاقا من المعادلة الاساسية يتم حسابها كما يلي :

-الخزينة الصافية الإجمالية = خزينة الأصول –خزينة الخصوم

التوازن المالي يحدث عندها تكون الخزينة الصافية اكبر او تساوي الصفر حسب الحالات و هكذا ينطبق مفهوم التوازن المالي الأساسي

هذه المعادلة الأساسية تفترض وجود حالتين :

الحالة الاولى: $TN \geq 0$

وهي حالة التوازن الموجود رغم أنها الحالة المثلى حسب منظور الوظيفي هي $TN=0$ لأن أي فائض في الخزينة يمثل تعطيلا للموارد ، و بالتالي تتحمل المؤسسة تكلفة سعر الفائدة إذ كانت الأموال مقترضة او تتحمل تكلفة الفرصة البديلة و إذا كان الفائض من أموال خاصة

الحالة الثانية : $TN \leq 0$:وهي حالة ازمة الخزينة المتعلقة بوجود مشكلة العسر المالي و اختلال التوازن المالي الأساسي الذي يعتبر من بين الاعراض التي تهدد المؤسسة بالإفلاس .

المطلب الثالث:مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

يرتبط نظام الرقابة الداخلية و عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة ارتباطا وثيقا فهما عنصران مكملان لبعضهما البعض ، و يسعيان بدورهما تحقيق نفس الأهداف بغية اكتشاف نقائص و الثغرات و اقتراح طرق لعلاجها و خطط مستقبلية و اتخاذ قرارات السليمة ، فتقييم الأداء يعتبر جزءا من النظام الرقابة الداخلية ، فإذ كانت عملية الرقابة تنطوي على عملية قياس الأداء فان عملية قياس الأداء هو عبارة عن تحليل نتائج و إظهار جوانب القوة و الضعف. [1]

1-علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء:

إن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة فقد عرفها احد الباحثين على أن الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى الهدف المحدد، و إن تقييم الأداء هو استقراء دلالات و مؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ القرارات جديدة و لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى الانجازات المرغوبة ،أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين : الأولى محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف و منعها من الانحراف ، و الثانية تصحيح مسارات الأنشطة و هذا هو تقييم الأداء

2-تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية :

إن من أهم الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية لحماية النقدية والأصول المادية للمنشاة ،و التي تلجا هذه الأخيرة إلي توفير نظام معلوماتي محاسبي الإدارة ،و التي تستغلها في تقييم الأداء و اتخاذ القرارات المناسبة .

فآي خلل يطفو على نظام المعلومات المحاسبية فانه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها كثيرا من المؤسسات الاقتصادية ، و التي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها، و

[1] على شيتور، "**مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية** "، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ، قسم علوم تجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2013-2014 ، ص 64

ينتج هذا الخلل في النظام عن تهاون في توصيل المعلومات المالية الهامة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار ، حيث يؤدي هذا الفعل إلي عدم كفاءة أعمال المؤسسة ،وبالتالي إلى نشأة المشاكل التشغيلية

لذا يمكن اعتبار المعلومات احد عوامل الإنتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام و بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي لتكون صالحة للاستعمال.

فتعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار ، و يتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة و مصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

و لكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة و المصداقية و الدقة و حتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة و يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات ، فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات ،والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة و بعد إتمام برنامج التدقيق فانه يعد تقريرا عن مدى صحة و دقة مخرجات المحاسبية و المتمثلة أساسا في الميزانية و جدول حسابات النتائج و عن الملاحظات و التوصيات التي يراها ضرورية.[1]

ومن هنا تتضح لنا علاقة الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي في المؤسسة ، فوجود نظام رقابة داخلي فعال و جيد فانه يضمن مخرجات سليمة و دقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مدخلات التحليل المالي ،فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة و دقيقة .

[1] على شتور ، "**مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية** " ، مرجع سبق ذكره ص 66

خلاصة الفصل :

يلعب تقييم الأداء أهمية كبيرة في النشاط الاقتصادي وذلك لتأكيد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المسطرة داخل المؤسسة و مدى سير المؤسسة على الاستراتجيات و البرامج التي وضعتها و اذا مكان العاملين يسيرون وفق المخطط المعمول به ، والعمل على رفع امكانياتهم و قدراتهم العملية و تطورها ،كما أن تقييم الأداء المالي يكمن في تحديد مراكز القوة ونقاط الضعف وفعالية الانشطة و المؤشرات المالية توفر لها معرفة مركزها المالي عبر معرفة ما عندها من فوائض مالية و ما عليها من ديون، من هنا يمكن للمؤسسة اتخاذ القرارات بمختلف أنواعها بعد القيام بعملية الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة

رلفصل الثالث

- تمهيد
- المبحث الاول: تقديم عام للمؤسسة
- المبحث الثاني: تشخيص الوضعية المالية لمؤسسة ENPEC لفترة (2015– 2016)
- البحث الثالث: اثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي لمؤسسة ENPEC .
- خلاصة الفصل

تمهيد

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لوظيفة الرقابة الداخلية واساسيات الأداء و تعرفنا على اهم المؤشرات التي تمكن المؤسسة من معرفة موضعها المالي و التي تسمح لها باتخاذ قراراتها ،و في الاخير سوف نحاول اسقاط ذلك على واقع المؤسسة ENPEC (المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهركيمياوية بالسوقر- تيارت) التي تعتبر من المؤسسات الرائدة في مجال انتاج المدخرات الوطنية لتكون ،حقل للدراسة الميدانية هذه من خلال الدراسة دور الرقابة الداخلية في رفع من مستوي الأداء المالي للمؤسسة و الاطلاع على اهميتهم في تسيير المؤسسة و مدى فعاليتهم في عملية الكشف عن الانحرافات و المشاكل و من جهة و كيفية معالجتها من جهة اخرى

و في هذا الفصل سنتطرق الى :

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة .

المبحث الثاني : تشخيص الوضعية المالية لمؤسسة ENPEC لفترة (2015- 2016)

المبحث الثالث : اثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي لمؤسسة ENPEC .

المبحث الأول: تقديم المؤسسة ENPEC

تعتبر المؤسسة مجموعة الوسائل المادية والبشرية المالية هدفها الوحيد هو الإنتاج في ظروف الاقتصادية نتيجة لتلبية حاجات المادية للإنسان .

المطلب الأول :تعريف المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية بالسوقر .

المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية هي شركة عمومية وطنية تأسست 1986 في ظل الاقتصاد الموجه تم استقلالها سنة 1989 حيث انها عرفت تطور تدريجي في وضعيتها الاقتصادية مما أدى الى خلق عدة وحدات من بينها وحدة السمار للبطاريات الجافة ووحدة السوقر للمدخرات الرطبة التي هي محل التربص .حيث أنشئت وحدة السوقر سنة 1992 من اجل انتاج العوازل التي تستخدمها وحدتي سطيف وواد السمار الى جانب المؤسسات الخاصة ،كما اقامت شراكة مع قطر وألمانيا .

تقع المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية بالسوقر على بعد 1200 م من المدينة بالمنطقة الصناعية طريق توسنينة ،وتقدر مساحتها 10.1227 هكتار .وهي مؤسسة عمومية ذات اسهم أنشئت بموجب مرسوم تنفيذي رقم 383 المؤرخ 22 جانفي 1983 براس مال قدره 3150000000دج المركز الرئيسي بسطيف "الشركة الام" وهذه الوحدة ذات طابع صناعي تجاري حسب ما يدخل ضمن عمليات الإنتاج تنتج المدخرات المبللة او رطبة التي تعرف تحت اسم مدخرة الفرس وهي ثمانية أنواع :

ha/50ha/85ha/55ha/60ha/70ha/90ha/110ha43

هي منتوج حديث موافق لجميع الشروط العالمية ذلك ما ساعد على اكتساب السوق الجزائرية وهي تتطلع الى الوطن و افريقيا نظرا لاستعمالها المباشر ،بعد اقتناء فهي لا تحتاج الى شحن الكهربائي او تعبئة الحمض ،كما تتوفر على تكنولوجيات عالية حيث تتكون من صفائح رقيقة وجيوب وعازل ينتج في الوحدة .

المطلب الثاني :أهداف المؤسسة .

ان لمؤسسة المنتجات الكهروكيمياوية أهداف تسعى لتحقيقها منذ نشأتها تتمحور في :

أولا أهداف المؤسسة :هذه المؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري حسب ما يدخل ضمن اليات الإنتاج ومن بين أهدافها ما يلي :

-التمويل والتحويل والتوزيع والبيع.

-شراء مواد أولية ثم تحويلها لإنتاج مدخرات ثم بعد ذلك تقوم بتوزيعها.

-امتصاص البطالة من المنطقة.

-الرفع من المستوى الاقتصاد الوطني.

-تحقيق الربح.

- وضح حد من الاحتكار بالمؤسسات .

- ستصدر من 40الى 50 بالمائة من انتاجها الى السوق العالمية من 2017.

ثانيا مهام المؤسسة :نظرا لاحتوائها عل الات متطورة وأجهزة ذات تكنولوجيا هائلة حيث يقوم هذه الآلات المبرمجة بعملية المراقبة .

-تسهيل عمل الإدارة والمراقبة.

-تحويل المواد الأولية لإنتاج مدخرات.

-تحسين وتطوير عملية البيع.

المطلب الثالث: الهيكل العام لمؤسسة المنتجات الكهروكيمياوية السوقر .

تعتمد كل مؤسسة على هيكل تنظيمي فهو يوضح صورتها وذلك بتقسيم الوظائف والمهام و المسؤوليات.[1]

1 – **شرح الهيكلة العام للمؤسسة** :هو عبارة عن تخطيط لمجموعة من الهياكل الموجودة في المؤسسة يبين مختلف المصالح ومن اجل الاتصال والاعلام الداخلي افضل ، تقوم المؤسسة بإعداد هيكل تنظيمي وظيفي لتقييم الوظائف والمهام والمسؤوليات على حسب أهميتها في المؤسسة وينقسم هذا الهيكل الى:[2]

المدير :هو صاحب السلطة العليا في الوحدة الامر والناهي المراقب لكل العمليات الداخلية والخارجية وكل الوثائق المتعلقة بالعمل ،اذ انه لا يمكن استعمال أي وثيقة غير مصادق عليها من طرفه، تعتبر غير رسمية وفيما يخص الاجتماعات الخاصة بالوحدة فهو يقوم بتنظيمها .

السكرتيرة: تعتبر رزنامة المدير ،فهي التي تنظم له بعض المواعيد سواء مع الموظفين او العملاء ،تنظر في المواقيت الاجتماعية ان كانت مناسبة أولا وهي أيضا مكلفة بالرد على المكالمات والرسائل الواردة الي المدير .**مصلحة الامن والنظافة** :وهما عنصران هامان في أي مؤسسة لهذا تعتمد عليه كثيرا ومهامه تتمثل في تحقيق الامن والنظافة الكاملة داخل محيط المؤسسة .

مصلحة المستخدمين :تسير هذه المصلحة الموارد البشرية للوحدة وتعتبر عنصر أساسي بحيث تقوم بتطبيق إجراءات العمل وضبط قواعده، كما تختص في تعيين الموظفين والتكفل بمتطلباتهم واحتياجاتهم ومشاغلهم من وقت دخولهم الوحدة حتى ساعة خروجهم و مراقبة غياباتهم وعطلهم السنوية كما تختص في عملية حساب الأجور شهريا وهذه المصلحة خاضعة للمراقبة كما لها مهام منها :

- مساعدة العامل المتقاعد على ضمان حقوقه .
- الاهتمام بالضمان الاجتماعي .
- تقديم مكافآت و تحفيزات للعمال .

ويتفرع عن هذه المصلحة فرعين :

فرع الادارة والمالية : يختص هذا الفرع بتسيير شؤون الإدارة وله علاقة مباشرة بالمصالح الأخرى .

[1] معلومات مقدمة من طرف المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية بالسوقر تيارت.

فرع الإمداد والوسائل العامة :يقوم هذا الفرع بتوفير كل ما يلزم من تجهيزات المكتب كما يوفر مختلف أنواع الوثائق والمواصلات وكذلك بدلات العمال كما يتكفل أيضا بالمتابعة الصحيحة للعمال لاستعمال المواد الكيميائية في الإنتاج .

مصلحة الإنتاج : إن الهدف من صيانة وإصلاح الماكينات هو ضمان عدم احداث أي توقف لعملية الإنتاج والمتابعة الحسنة لكل وحدات الإنتاج، وعليه فان مصلحة الصيانة في الوحدة تقوم بصيانة وإصلاح جميع معدات المؤسسة ، كما تقوم بوضع تنظيم خاص بالورشات وذلك لتسيير مهمة الوحدة مما يتجنب العطل وبالتالي ربح الوقت .

مصلحة المراقبة : مهمتها مراقبة كل الاعمال التي تقوم بها الوحدة سواء على المستوى الإدارة او على مستوى المخازن و الورشات الإنتاجية تتمثل فيما يلي .

- تحديد قيمة الإنتاج الشهرية والسنوية وبالتالي اليومية .
- مكلف بمتابعة الحركة داخل الخازن عن طريق الوثائق تردد على المصلحة يوميا تتضمن ملاحظات عن عدد المدخرات التامة وغير التامة التي تم انتاجه ، والنصف التامة وكمية الموارد الأولية المستعملة
- مراقبة المصالح كمصلحة البيع مثلا وما بعد البيع فإنها تقوم بإحصاء عدد المدخرات التي تم بيعها او ردها من قبل الزبائن لتقوم فيما بعد بمطابقتها بما جاء في الوثائق الموجودة في مصلحة المحاسبة أي خلل لابد من تبليغ .المدير فور حدوثة .

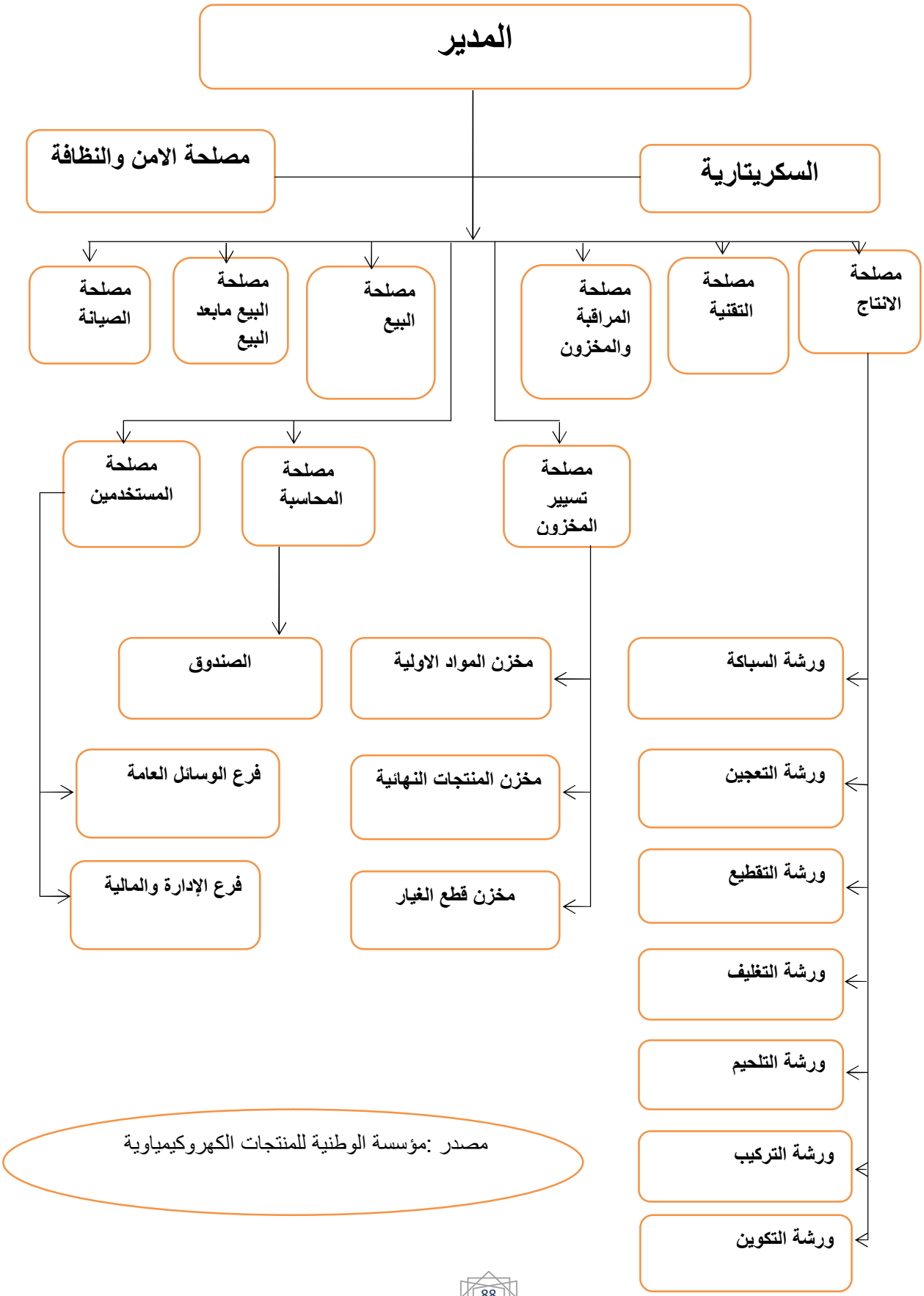
مخزون المنتجات النهائية : عند انهاء الورشات يكون المنتوج جاهز للبيع ينتقل الى المخزن وذلك بإنشاء وصل الدخول كما يستقبل المنتجات نصف الجاهزة القادمة من وحدتي سطيف وواد السمار، وتتمثل هذه المنتجات في مختلف أنواع البطاريات ،الحمض ،وماء المقطر ويستعمل أيضا منتجات مستوردة من اسبانيا تتمثل في مولدات من عدت أنواع .

مخزون قطع غيار : يقوم المسؤول عن هذا المخزن بتزويد المخزن بقطع الغيار لكل الآلات المعطلة وهذا بعد طلب مصلحة الصيانة هذه القطعة ليتم التصليح الالة المعطلة .كما يقوم المسؤول هذا المخزن بتمويل وسائل النقل المتوفرة على مستوى هذه الوحدة من مختلف السيارات ، رافعات وحافلات بقطع غيار الجديدة **اللازمة** للتصليح هذه الوسائل .

المصلحة التقنية : تتمثل أهمية هذه المصلحة في المراقبة الدورية للآلات بحيث تقوم بتجديدها وتطويرها حسب التكنولوجيا الحديثة النقائص (مواد أولية او قطع غيار).

مصلحة الجودة والنوعية : تختص هذه المصلحة في مراقبة النوعية للإنتاج وإظهار الخلل ان وجد واصلاحه قبل عملية التسويق .

- الشكل (01-03): الهيكل العام للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية



مصدر :مؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية

المبحث الثاني : تشخيص الوضعية المالية لمؤسسة ENPEC لفترة 2015– 2016

تكتسي دراسة الوضعية المالية أهمية كبيرة في التسيير المالي من وجهة نظر التحليل المالي ، وسنقوم بتحليلها باستخدام المعلومات المحاسبية المتاحة خلال فترة (2015 – 2016) من خلال اعداد الميزانية المالية ،دراسة النسب المالية وتحليل الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي .

– المطلب الأول : تقديم الميزانية المالية لمؤسسة ENPEC

سنقوم في هذا المطلب بي:

1– إعداد الميزانية المفصلة للسنتين (2015 – 2016)

بعد الحصول على مختلف القوائم المالية حسب النظام المحاسبي الجديد (SCF) للسنتين (2015 – 2016) على التوالي سيتم عرضها وتحليلها .

1–1 : عرض الميزانية المالية (لجانب الأصول) لسنتي (2015 – 2016) .

الجدول رقم (3–1) : الميزانية المالية لسنتين (2015 – 2016) جانب الأصول .

الأصول	2015	2016
الأصول الثابتة		
التثبيتات المعنوية	–	–
التثبيتات العينية	**963812321.42**	**963086800.47**
– الأراضي	828681424	828681424
– البناءات	3073927.80	2541373.84
– التثبيتات العينية الأخرى	118863785.12	122425025.04
–التثبيتات الجاري إنجازها	13193184.5	9438977.59

التثبيتات المالية	**7190604**	**6665016.49**
- القروض و الديون الدائنة المترتبة على عقد ايجار - التمويل	94400	94400
- الأصول الضريبية المؤجلة	7096204	6570616.49
الأصول الثابتة	971002925.42	969751816.96
- الأصول المتداولة		
- قيم الاستغلال		
- مخزونات جارية	343238330	421179180.08
- قيم قابلة للتحقيق	121039329	222614833.94
- الزبائن	9505483	12004861.08
- الموردون المدينون	111410064	102402423.65
-ضرائب ومدفوعات مالية مماثلة	123782	170549.21
ديون ومدفوعات أخرى مماثلة		
- قيم جاهزة	**43742726**	**45994968.83**
- الصندوق	43742726	45994968.83
الأصول المتداولة	**508020385**	**689788982.86**
مجموع الأصول	**1479023310.42**	**1659540799.81**

المصدر :البيانات الداخلية للمؤسسة

2-1 عرض الميزانية المالية (جانب الخصوم) لسنتين 2015 – 2016

الجدول (3-2)الميزانية المالية لسنتين 2015 -2016 (لجانب الخصوم)

الخصوم	2015	2016
الأموال الدائمة		
– الأموال الخاصة	**510618694.89**	**531555168.74**
– راس المال الشركة	525000000.00	525000000.00
– النتيجة الصافية	-14381305.11	6555168.74
– ديون طويلة الاجل	**174615934.29**	**174615934.29**
الاقتراضات والديون المماثلة	138182526.92	138182526.92
المخصصات والاهتلاكات والمؤونات الخسائر	36433407.37	36433407.37
الأموال الدائمة	**685234629.18**	**706171103.03**
ديون قصيرة الاجل		
– الموردين	5044604.02	3129674.94
-الضرائب	123402	317764.50
– ديون أخرى	788620675.22	949922257.34
ديون قصير الاجل	**793788681.24**	**953369696.78**
مجموع الخصوم	**1479023310.42**	**1659540799.81**

المصدر: البيانات الداخلية للمؤسسة

3-1 عرض جدول حسابات النتائج .لسنتين 2015-2016

يعتبر جدول حسابات النتائج الوسيلة التي يتم بموجبها تحديد إيرادات وتكاليف للدورة المالية ، فمن خلاله يمكن معرفة سير نشاط أي مؤسسة في دورة مالية ما وفيما يلي جدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيماوية –سوقر- تيارت .

الجدول (3-3): جدول حسابات النتائج لمؤسسة ENPEC

رقم/ح	البيان	2015	2016
70	- المبيعات من البضائع	38647371.69	466046308.18
73/72	- الإنتاج المزن او المحسوب من التخزين والإنتاج المثبت	141416425.06	86558695.10
74	- اعانات الاستغلال	-	-
1	انتاج الدورة	527890138.75	552605003.28
60	- المشتريات المستهلكة	367446423.93	376580121
62/61	- الخدمات والخدمات الخارجية الأخرى	219007585.93	14414015.08
02	استهلاك الدورة	389354009.86	390994136.08
3	القيمة المضافة (1-2)	138536128.89	161610867.20
63	- أعباء المستخدمين	122508794.33	131482158.67
64	- الضرائب والرسوم والمستجدات المماثلة	3386711.49	2813024.51
4	اجمالي فائض الاستغلال	12640623.07	27315684.02
75	- المنتجات العملياتية الأخرى	2847389.59	899.97
65	- الأعباء العملياتية الأخرى	5604330.94	1847724.85

68 78	- المخصصات الاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة - الاسترجاعات عن خسائر القيمة و التموينات	22972676.19 -	18287479.56 -
5	النتيجة العمالياتية	-13088994.47	7181379.58
76 66	- المنتجات المالية - الأعباء المالية	23053.67 5254461.67	- 100623.28
6	النتيجة المالية	-502408	-100623.28
7	النتيجة العادية قبل الضرائب	-13591402.47	7080756.30
	- الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	789902.64	100623.28
	-مجموع المنتوجات أنشطة العادية	530760582.01	552605903.25
	مجموع الأعباء الأنشطة العادية	545141887.12	546050734.51
8	النتيجة الصافية للانشطة	-14381305.11	6555168.74
	- العناصر الغير عادية المنتجات -العناصر غير العادية أعباء	- -	- -
9	النتيجة غير العادية	-	-
10	صافي نتيجة السنة المالية	-14381305.11	6555168.74

مصدر: بيانات داخلية للمؤسسة

المطلب الثاني :دراسة البنية المالية للمؤسسة:

بعد اعداد الميزانية المالية المفصلة للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيماوية وعرض مضمونها لجانبي الأصول والخصوم. تأتي بعد ذلك عملية اعداد الميزانية المختصرة للمؤسسة وهي ممثلة في الجدول التالي :

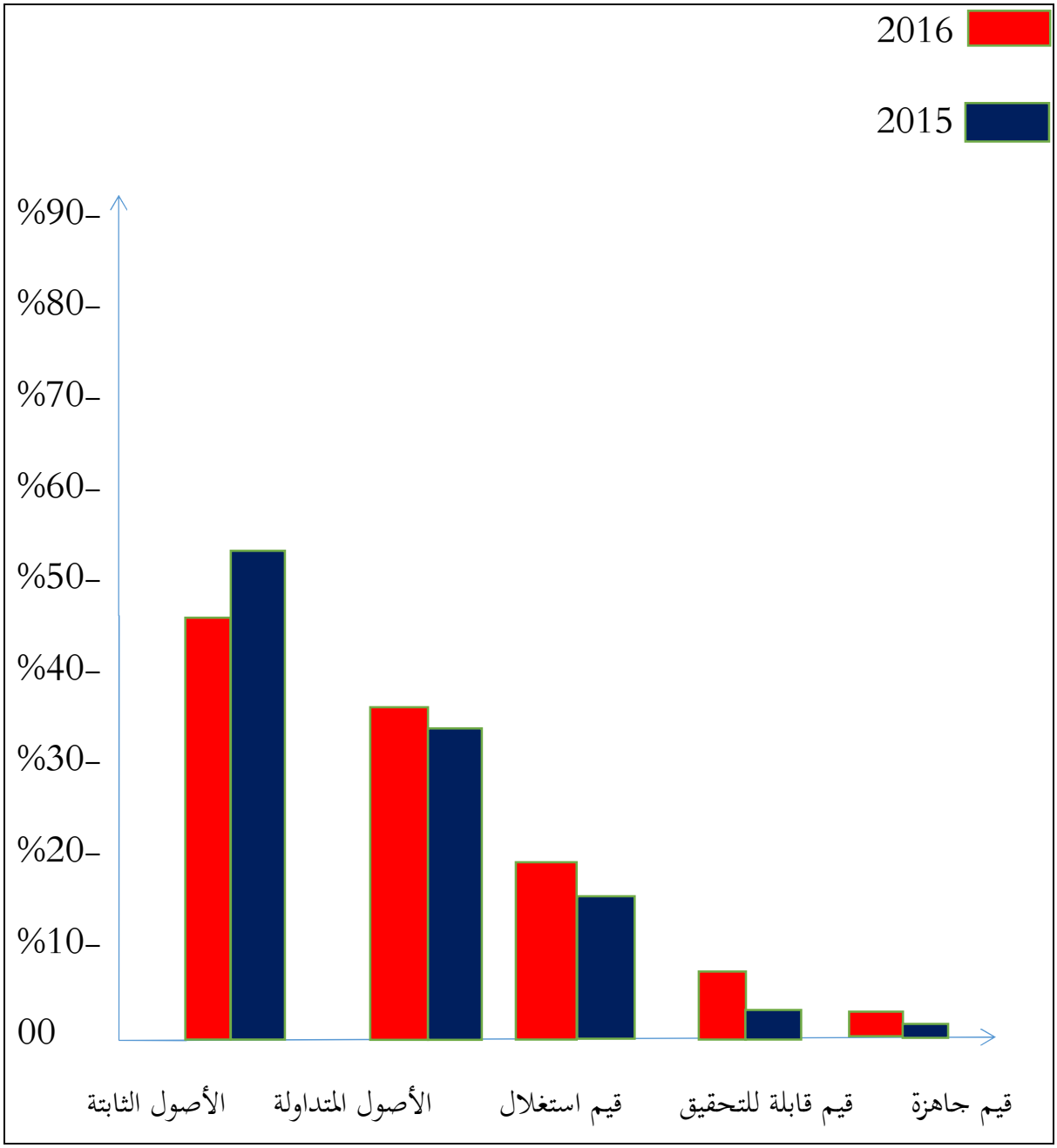
الجدول رقم (3-4)الميزانية المالية المختصرة لسنتين 2015- 2016

البيان /السنوات – المبالغ –النسب	2015		2016	
	المبالغ	%	المبالغ	%
الأصول				
-الأصول الثابتة	**971002925.42**	**65,65%**	**969751816.96**	**58,43%**
-الأصول المتداولة	**508020385**	**34,35%**	**689788982.86**	**41,57%**
- قيم للاستغلال	343238330	23,20%	421179180.08	25,37%
-قيم قابلة للتحقيق	121039329	8,18%	222614833.94	13 ,41%
- قيم جاهزة	43742726	2,97%	45994968.38	2,72%
مجموع الأصول	1479023310.42	**100%**	1659540799.81	**100%**
- الخصوم				
- الأموال الدائمة	**685234629.18**	**46,33%**	**706171103.03**	**42,55%**
- الأموال الخاص	510618694.89	34,52%	531555168.74	32,03%
-ديون طويلة الاجل	174615934.29	11,81%	174615934.29	10,52%

-ديون قصيرة الاجل	**793788681.24**	**53,67%**	**95336696.78**	**54,45%**
مجموع الخصوم	1479023310.42	100%	1659540799.81	100%

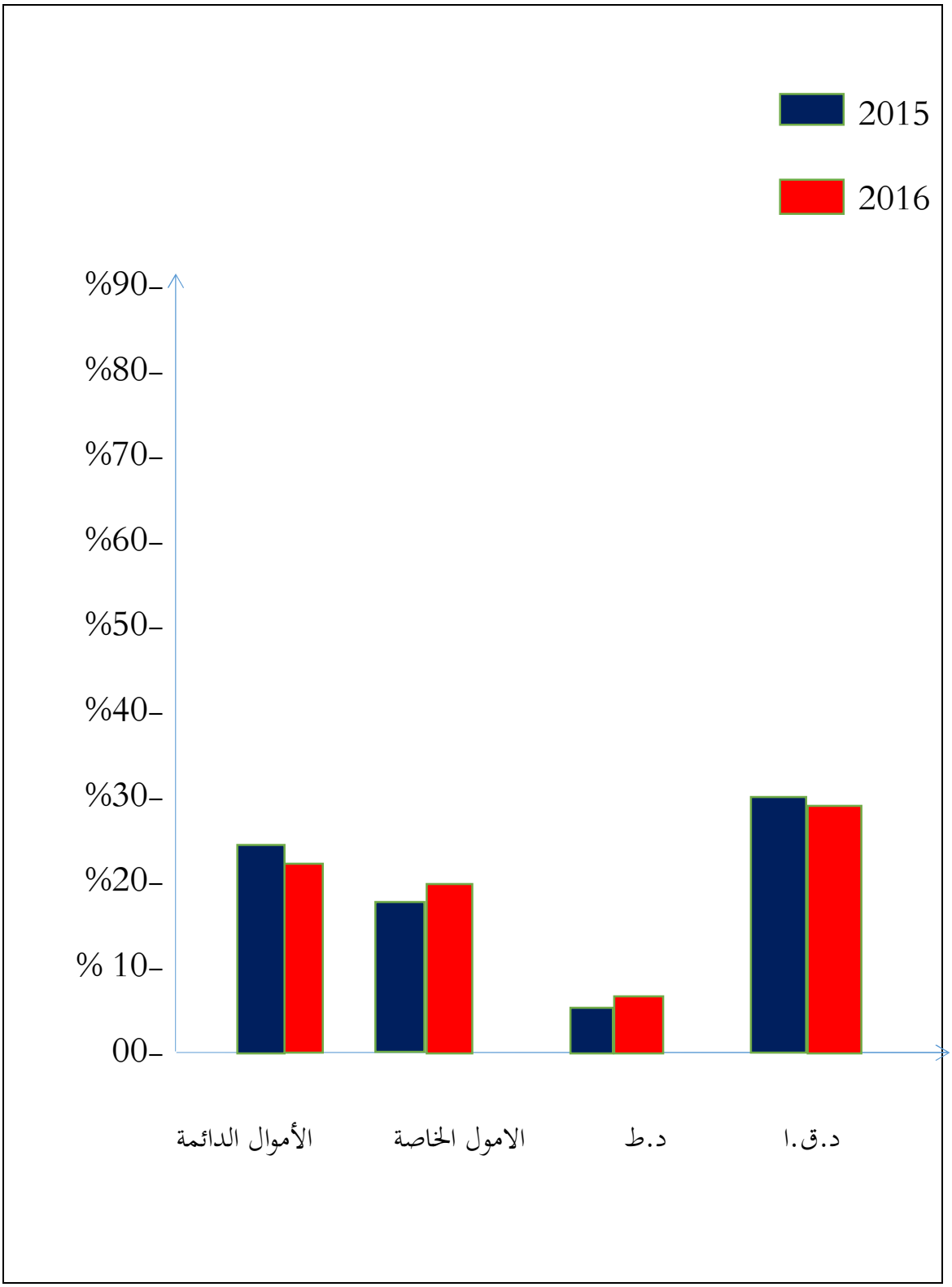
المصدر :من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية

الشكل رقم (3-2) تطور عناصر الأصول لسنتين 2015 -2016



المصدر من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المختصرة

الشكل رقم (3-3) تطور عناصر الخصوم لسنتين 2015- 2016



مصدر من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المختصرة

– التعليق

يلاحظ ان قيمة الأصول في تزايد مستمر خلال سنة 2016 بمقارنة سنة 2015 حيث كانت قيمة الزيادة بما يقارب 180517488 دج وهي قيمة معتبرة جدا

وهي نسبة معتبرة جدا أي ما يقارب .11% وترجع أسباب الزيادة إلى اعتماد المؤسسة على أصولها المتداولة من خلال القيم الجاهزة والقيم الاستغلال بالإضافة إلي زيادة المعتبرة في القيم القابلة للتحقيق في سنة 2016 بنسبة 6,12% من مجموع الأصول .

نلاحظ من الجدول (3-4) و الموضح في المخطط (3-2) ان الاصول الثابتة انخفضت قيمتها و هذا راجع الى اهتلاكات في المباني و نقص في قيمة الاصول الضريبة المؤجلة

أما فيما يخص الأصول المتداولة و قيم الاستغلال و قيم القابلة للتحقيق و القيم الجاهزة زادت قيمتها في سنة 2016 بنسبة معتبرة عن سنة 2015.

المطلب الثالث :تحليل الأداء المالي من خلال مؤشرات التوازن والنسب المالية .

1: تحليل بواسطة مؤشرات التوازن المالي .

1-1 رأس المال العامل : كما سبق الذكر هو عبارة عن هامش سيولة يسمح للمؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية ،وعليه سوف نتطرق إلى هذه الأنواع في رأس المال العامل من خلال :

الجدول رقم (3-5): أنواع رأس المال العامل في مؤسسة ENPEC

البيان	2015	2016
- الأمول الدائمة (1)	685234629.18	706176171103.03
- الأصول الثابتة (2)	971002925.42	969751816.96

رأس المال العامل الدائم (1-2)	-285768296.2	-263580713.9
- الأموال الخاصة (1)	510618694.89	531555168.74
- الأصول الثابتة (2)	971002925.42	96751816.96
رأس المال العامل الخاص (1-2)	-460384230.5	-43196648.2
رأس المال العامل الإجمالي	508020385	689788982.86
- الديون طويلة الأجل	174615934.29	174615934.29
- الديون قصيرة الأجل	793788681.24	9533696.78
رأس المال العامل الأجنبي	968404615.53	1127985631.1

المصدر :من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول (03 – 03)

– التعليق:

من خلال الجدول رقم (3-4) نلاحظ

* رأس المال العامل الدائم للمؤسسة خلال الفترة المدروسة كان سالبا ما يعني إن الأموال الدائمة غير كافية لتغطية الأصول الثابتة ، بنسبة% 29,43 في سنة 2015 أما في سنة 2016انخفضت نسبة عجزها في تمويل أصولها الثابتة وبلغت نسبة العجز 27,18% وهذا مؤشر غير جيد بالنسبة للمؤسسة عليها بزيادة أموالها الدائمة وذلك عن طريق الزيادة في القروض طويلة الأجل ، أو زيادة في رأس لمالها الخاص أو التخلي عن التثبيتات عينية كالأراضي أو المباني .

* أما بالنسبة لرأس المال العام الخاص كان سالبا طول فترة الدراسة وهذا يعني ان المؤسسة غير قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة ،ويتم الاعتماد على موارد خارجية ، وهذا مؤشر غير جيد

بالنسبة لمؤسسة ENPEC .رغم انه انخفضت نسبت عجزها في تمويل أصولها الثابتة بنسبة 2,49% من سنة 2015.

* ان قيمة المنخفضة لرأس المال العامل الإجمالي خلال فترة الدراسة هذا يعني ان المؤسسة ليس لديها حجم كبير من السيولة وهذا مؤشر غير جيد بالنسبة للمؤسسة رغم انه ارتفع في سنة 2016 بقيمة ما يقارب 18176859دج

* إن القيمة المرتفعة لرأس المال العامل الأجنبي مقارنة بما تملكه المؤسسة من السيولة او أموال خاصة يعني أن المؤسسة غير مستقلة ماليا وذلك بتدخل اطراف خارجية في سياستها .وكذلك القيمة المرتفعة لرأس المال العامل الأجنبي يعني أن المؤسسة ليس باستطاعتها الحصول على قروض إضافية خاصة و أن نسبتها ارتفعت من سنة 2015بي 14%.

2-1 الاحتياج في رأس المال العامل BFR

يتم حساب احتياج رأس المال العامل من خلال العلاقة التالية

BFR=(قيم استغلال +قيم قابلة للتحقيق)-(ديون قصير الأجل + التسبيقات البنكية)

* الاحتياجات الدورية = قيم الاستغلال +القيم قابلة للتحقيق

* الموارد الدورية = ديون قصير الأجل – التسبيقات البنكية

الجدول رقم (3-6) الاحتياج في رأس المال العامل لمؤسسة ENPEC (2015 – 2016).

البيان / السنوات	2015	2016
الاحتياجات الدورية (1)	464277659	643794014.02
الموارد الدورية (2)	793788681.24	953369696.78
BFR (1-2)	-329511022.2	-309575682.7

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة .

– التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول الذي يمثل تطور الاحتياج في رأس المال العامل انه كان سالبا خلال فترة الدراسة يعني أن الموارد الدورية للمؤسسة تغطي احتياجاتها الدورية ومن خلال الجدول أيضا نلاحظ آن الاحتياجات الدورية و الموارد الدورية لسنة 2016 ارتفعت مقارنة مع سنة 2015 مما أدى الى ارتفاع في قيمة BFR

1-3الخزينة TR :

تعبر الخزينة عن القيم المالية التي يمكن ان تتصرف فيها المؤسسة لفترة معينة ويحسب مؤشر الخزينة باستخدام العلاقتين التاليتين :

TR=رأس المال العامل الدائم – احتياجات رأس المال العامل الدائم .

TR= القيم الجاهزة – التسبيقات البنكية

وتظهر وضعية الخزينة لمؤسسة ENPEC خلال سنتين 2015 – 2016 في الجدول التالي :

الجدول : رقم (3-7) رصيد الخزينة المؤسسة 2015- 2016 .

البيان / السنوات	2015	2016
رأس المال العامل الدائم (1)	-285768296.2	-263580713.9
الاحتياج في رأس المال العامل (2)	-329511022.2	-309575682.7
رصيد الخزينة (1-2)	43742726	45994968.8

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين (3-4) و(3-5).

التعليق :

تمثل الخزينة الفرق بين رأس المال العامل FR والاحتياج في رأس المال العامل BFRوتعكس التوازن المالي للمؤسسة من عدمه، وما تمكن ملاحظته في الجدول أعلاه ان رصيد الخزينة للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية فرع السوقر لفترة 2015 – 2016 موجب لذا على المؤسسة الزيادة في رأس مالها العامل او التخفيض من احتياجاتها الدورية . لتكون الخزينة صفرية في هذه الحالة أي الخزينة موجبة تدل على ان هناك أموال غير مستغلة .

2: تحليل بواسطة النسب المالية لاتخاذ القرارات المالية .

2-1 حساب نسب الهيكلة :

الجدول رقم (3-8): نسب الهيكلة لمؤسسة ENPEC لسنتين 2015 – 2016

النسب	2015	2016
- نسب التمويل الذاتي = الأصول الخاصة /الأصول الثابتة	0.52	0.54
- نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة /الأموال الخاصة	1.34	1.32
- نسبة قابلية للسداد = مجموع الديون /مجموع الأصول	0.65	0.67
- نسبة الاستقلالية المالية =الأصول الخاصة /مجموع الديون	0.52	0.47
- نسبة الديون الى الأموال الخاصة = اجمالي الديون / الأموال الخاصة	1.89	2.12

المصدر من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة

– التعليق:

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان :

* نسبة التمويل الذاتي : خلال سنوات الدراسة نلاحظ ان نسبة التمويل الذاتي اقل من الواحد . أي أن المؤسسة لم تستطيع تغطية استثماراتها بأموال الخاصة . ولو قارنا بين سنتي الدراسة نجد أن هذه النسبة ارتفعت بـ 0.02 في سنة 2015.

* نسبة التمويل الدائم : نلاحظ أن المؤسسة استطاعت تغطية استثماراتها بأموال الدائمة ، حيث حققت نسبة جيدة وفاقت الواحد ، لكن من خلال المقارنة بين سنتين الدراسة نجد ان النسبة انخفضت في سنة 2015 بنسبة 0.02

* نسبة القدرة على السدد : نلاحظ من خلال الجدول انها نسب اقل من الواحد خلال سنوات الدراسة ، أي أن المؤسسة في وضعية سيئة ما يعني عدم التمتع بالأمان اتجاه الدائنين في الاجلين الطويل والقصير . رغم ارتفاعها في سنة 2016 بنسبة 0.02 عن سنة 2015.

* نسبة الاستقلالية المالية : نلاحظ ان هذه النسبة لم تكن جيدة حيث كانت اقل من الواحد . كل ذلك يدل على أن المؤسسة ليست في وضعية جيدة أي أن المؤسسة لا تعتمد على أموالها الخاصة فقط في تسديد ديونها. وإنما تلجا إلى قروض طويلة وقصيرة الأجل في تمويل استثماراتها .

و إذا قمنا بمقارنة بين سنتين الدراسة نجد أن نسب ارتفعت ب 0.013 في سنة 2016 أي أن المؤسسة زادت من التزاماتها اتجاه الغير أي زادت من قروضها

* نسبة المديونية إلى الأموال الخاصة : بالنسبة المديونية العامة التي تعبر على مقارنة أموال الاستدانة تراوحت بين 1,89%.و 2,12% حيث بلغت أقصى قيمة لها سنة 2016 ، وهذا راجع إلى الزيادة في الأموال الخاصة مقارنة بالسنة الماضية.

2-2 نسب السيولة :

الجدول رقم (3-9) : نسب السيولة لمؤسسة لسنتين 2015 – 2016

النسب /السنوات	2015	2016
* نسب التداول =الأصول المتداولة /ديون قصير الأجل	0.36	0.72
* نسب السيولة السريعة = قيم جاهزة /ديون قصيرة الأجل .	0.05	0.04
* نسب السيولة المختصرة = قيم قابلة للتحقيق / د.ق.ا	0.15	0.23

المصدر : من اعداد الطالبتين بالاعتماد علي الميزانية المختصرة

– التعليق :

*نسب التداول : نلاحظ أن نسب التداول خلال سنوات الدراسة حققت النسب التالية لسنتين 2015-2016 (0.36 :0.72)على الترتيب هي نسب غير جيدة لأنها اقل من الواحد . وهذا يدل عل أن المؤسسة غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الاجل .اي عدم وجود أصول جارية لدى المؤسسة تمكنها من سداد التزاماتها ، ونلاحظ أيضا أن هذه السنة ارتفعت في سنة 2016 بـ 0.09 عن سنة 2015.

* نسبة السيولة السريعة : نظرا لما يملكه المخزون من اجمالي الأصول المتداولة من جهة وصعوبة تحويل الى سيولة في الفترة القصيرة من جهة ثانية لذا يستبعد من اجمالي الأصول السريعة .فنجد أن النسبة هذه الأخيرة كانت في سنتين 2015 و2016 لم تتغير كثيرا حيث بلغت (0.05: 0.04) عل التوالي وهذا مؤشر غير جيد تماما.

* نسبة السيولة المختصرة : نلاحظ أن هذه النسبة كانت متزايدة خلال فترة الدراسة 0.15% ، 23% ولكنه يبقى مؤشر غير جيد أي أن المؤسسة غير قادرة على الوفاء بديونها قصير الأجل بواسطة السيولة المتوفرة .

2-3 : حساب نسب النشاط :

الجدول رقم (3-10) :نسب النشاط لمؤسسة ENPEC

النسب	2015	2016
* معدل دوران الأصول =صافي المبيعات /الأصول	0.26	0.16
* معدل دوران الأصول المتداولة=صافي المبيعات /الأصول المتداولة	0.76	0.67

مصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول (3-3)و(3-4)

التعليق:

- معدل دوران الأصول : نلاحظ من خلال الجدول أعلاه نسبة معدل دوران الأصول اقل من الواحد وهو مؤشر غير .جيد ، حيث يشير إلى وجود نقص القدرة الشرائية على جني المبيعات .

- معدل دوران الأصول المتداولة : من خلال الجدول نلاحظ أن معدل دوران الأصول المتداولة اقل من الواحد ، وهذا ما يشير الى عدم كفاءة المؤسسة في إدارة أموالها المتداولة . غير انها انخفضت عن سنة 2016 من 2015 بقيمة 0.09 مما يؤكد على أن هناك خلل في إدارة الأموال المتداولة .

2-4 تحليل المردودية:

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في اطار نشاطاتها و ينبغي أن تكون هذه المردودية دائمة لتحقيق أرباح متتالية ، كما تقيس نسب المردودية نتائج النسب المالية حيث انها تبين مدى تحقيق المؤسسة للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة

أ- نسبة المردودية المالية : يتم حسابها وفق العلاقة التالية

نسبة المردودية المالية = نتيجة الدورة الصافية/الأموال الخاصة

الجدول رقم (3-11). نسب المردودية المالية لمؤسسة ENPEC

البيان / السنوات	2015	2016
- نتيجة الدورة الصافية	-14381305,11	6555168,7
- الأموال الخاصة	38188694,89	59555168,64
	-0,37	0,11

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق خاصة بالمؤسسة

تعليق:

تعبر هذه النسبة على قدرة مسيرين المؤسسة على الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة و تحقيق الأرباح ، ومن خلال الدراسة وجدنا ان المؤسسة لسنة 2015 كانت النسبة منخفضة حيث بلغت 0,37- وهو مؤشر غير جيد ، ولكن بعد سنة لاحظنا أن النسبة ارتفعت إلى 0,11 وهذا ما يدل على مدى مساهمة المسيرين و سعيهم الى تحقيق نتائج جيدة

ب- نسبة المردودية الاقتصادية : تحسب وفق العلاقة التالية :

نسبة المردودية الاقتصادية = نتيجة الدورة الصافية / مجموع الأصول

الجدول رقم (3-12): نسبة المردودية الاقتصادية لمؤسسة ENPEC

البيان / السنوات	2015	2016
- نتيجة الدورة الصافية	-14381305,11	6555168,74
- مجموع الأصول	1479023310,42	1659540799,81
نسبة المردودية الاقتصادية	-0,0097	0,0039

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق خاصة بالمؤسسة

التعليق:

تبين لنا هذه النسبة مدى الكفاءة في استخدام الموارد لجلب الأرباح ،ويمكن من خلالها تقدير كفاءة المشروع الاقتصادي ، والتي على أساسها يمكن للمستثمر اتخاذ القرارات المناسبة حيث انها خلال الفترة المدروسة لاحظنها انها كانت سالبة في سنة 2015 وهو مؤشر غير جيد و هذا راجع الى ان نتيجة الدورة كانت سالبة ، ولكن خلال سنة 2016 نلاحظ انها ارتفعت و بلغت 3,9% وهي ملائمة و جيدة

ج-**اثر الرافعة المالية:** و تحسب بالعلاقة التالية :

الرافعة المالية =المردودية الاقتصادية – المردودية المالية

الجدول رقم (3-13) : اثر الرافعة المالية لمؤسسة ENPEC لسنة 2015-2016

البيان / السنوات	2015	2016
- المردودية الاقتصادية	- 0,0097	-0,0039
- المردودية المالية	-0,37	0,11
اثر الرافعة المالية	0,36	-0,1061

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق خاصة بالمؤسسة

التعليق : من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان الرافعة المالية إيجابية خلال السنة 2015 و ذلك راجع الى عدم اللجوء الى الاستدانة و تنخفض في سنة 2016 حيث كانت سالبة و بلغت 0,1016- وهذا راجع الى لجوء المؤسسة الر الرفع من ديونها لتمويل استخداماتها.

المبحث الثالث :اثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي في مؤسسة ENPEC

تعتبر مؤسسة ENPEC من المؤسسات الرائدة في مجال نشاطها يرغم من المكانة التي تحتلها المؤسسة في السوق، فيجب على مسيري المؤسسة مراقبة مختلف العمليات التي تتم فيها لضمان السير الحسن ، وسنتناول في هذا المبحث سير عمليات المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسة التي تسمح بتحديد الاخطار التي تواجه المؤسسة وبالتالي تحسين مستوى الأداء وزيادة فعالية التسيير .

المطلب الأول : سير عمليات المراجعة الداخلية في المؤسسة .

تقوم المؤسسة بالمراجعة الداخلية من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلي وبالتالي اكتساب القدرة على التحكم في الاخطار التي تمكن من مواجهة وتجنب سوء التسيير . ويتم ذلك وفق عدة مراحل وخطوات يمكن من إنجازها بالشكل التالي :

1: يقوم المراجع بوضع مخطط سنوي يحتوي مختلف المهام المراد القيام بها خلال هذه السنة، أي الأقسام او العناصر التي سيتم مراجعتها ، حيث يحاول تحديد الاخطار التي تواجه المؤسسة والتي يمكن أن تؤثر على وصول المؤسسة لأهدافها المسطرة من خلال حصر مختلف الاخطار (المالية ، اخطار تخص الموردين ، اخطار قضائية ...)

وتحليلها بالاعتماد على :

* تقرير المراجعة الداخلية لثلاث سنوات السابقة .

* تقارير المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)لثلاث سنوات السابقة .

* القوائم المالية لثلاث سنوات السابقة .

* تقارير أنشطة المؤسسة لثلاث سنوات سابقة .

ثم ومن خلال القدرات الشخصية المراجع والمتمثلة في خبرته المحاسبية إضافة الى معرفته بالمؤسسة وانشطتها والبيئة المحيطة بها يتم تحديد الاخطار الأساسية .

2 : تطبيق مهام المراجع .

عند البدا تطبيق المهام ترتب هذه المهام كما هو مخطط مسبقا وذلك حسب ما تحتاجه المؤسسة نظرا لأولوياتها ويتم تطبيق المهام وفق مرحلتين أساسيتين هما :

أ- التحضير المهمة: تعتبر هذه المهمة أطول مرحلة لأنها المرجع الذي تعتمد عليه المرحلة الموالية ويتم فيها:

- اختيار فريق المهمة .

- رسالة المهمة .

- عقد اجتماع الافتتاح المهمة (انطلاق عملية المراجعة).

- اعداد جدول المخاطر (تحديد الاخطار).

ب- تطبيق المهمة : تستخدم في هذه المرحلة عدة أدوات واليات للقيام بعملية المراجعة منها تحليل الملفات والملاحظة ثم تسجيل الملاحظات في وثائق اختبار خاصة بكل مهمة على حدى حيث يبدي المراجع رأيه الاولي حول المشاكل التي تواجهها ويحدد أسبابها والمشاكل التي نجمت عنها ثم يقوم بتحليل كل مشكلة على حدي ضمن وثيقة تحليل المشاكل لتحديد رأيه النهائي والتوصيات التي يقترحها حول هذه المشاكل .

3 : التقرير النهائي .

يبدا تحضير التقدير النهائي بوضع مشروع اولي يحتوي التوصيات التي وصل لها المراجع مرتبة حسب الأولويات مع تحديد المدة اللازمة لتطبيق هذه التوصيات ليتم متابعتها فيما بعد ذلك على الأكثر من اجل سنة من تاريخ المراجعة لمعرفة التطورات وتتبع التصحيحات التي تمت.

المطلب الثاني: سير عمليات المراجعة الخارجية في مؤسسة ENPEC

تتم عملية المراجعة الخارجية للمؤسسة من طرف محافظ الحسابات حيث يقوم بزيارة المؤسسة و الحصول على ما يحتاجه من معلومات ، لإعداد التقارير المراجعة و ذلك بتناول النقاط التالية

1- تقرير العام المثبت للحسابات:

لدراسة و فحص حسابات المؤسسة على محافظ الحسابات الاطلاع على جملة من الوثائق و القوائم المالية المتمثلة في الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رؤوس الأموال . و التي تمده بالمعلومات اللازمة لمباشرة عمله ، و بما أن الميزانية هي من اهم هذه الوثائق يقوم بفحص كل حساباتها ثم مراقبة كل نشاط على حدى بتطبيق المبادئ المحاسبية ، حيث يتأكد من الحسابات التي اعدها المحاسب الداخلي على قربها من الواقع الفعلي للمؤسسة .

بعد الاطلاع على تقرير الفرع الأول المقدم من طرف المراجع الخارجي نجده يؤكد على ضرورة جودة المعلومة المحاسبية و المالية ، الانها هيا التي تعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسة.

2- التقارير الخاصة :

- يقوم محافظ الحسابات هذا بإدراج نتائج النشاط لسنوات الثلاثة السابقة و هي مبينة كالتالي :
  - نشاط 2014 خسارة ب 37560379,01 (ملحق رقم 04)
  - نشاط 2015 خسارة ب 14381305,11 (ملحق رقم03)
  - نشاط 2016 ربح ب6555168,74 (ملحق رقم03)
- تقديم تقرير التسيير، بعد الاطلاع على تقرير التسيير المقدم لمؤسسة ENPEC لحظ انه لم تسجل أي ملاحظات فيما يخص هذا المجال.

3-الحالة المالية لنشاط المغلق في أخر دورة : بعد أن يقوم المراجع الخارجي بفحص جميع حسابات الميزانية في 31-12-2016 يقوم بتقديم التعليقات و الملاحظات المسجلة أثناء عملة

-بعد الاطلاع على الفرع الثالث من التقرير المقدم من طرف محافظ الحسابات إلى المؤسسة ENPEC نجد الملاحظات و التوصيات مفصلة كالأتي :

التثبيتات :

- جميع حركات التثبيتات مسجلة و مقدرة
- الجرد المادي لتثبيتات مقرب إلى الجرد المحاسبي
- الفوارق المحتملة عدلت في وضعية 2016

المخزونات :

- وجود جرد مادي بطريقة عادية
- جميع المخزونات ملك للمؤسسة
- حركة المخزونات مسجلة بطريقة صحيحة
- تغير ايجابي كبير في المخزون خلال سنة 2016

القروض :

- كل حسابات القروض مقيمة
- احترام مبدأ رهن التخصيص

الديون :

- كل الديون مقيمة و مقدرة مع احترام أجال التسديد
- احترام استقلالية النشاطات
- تقييم المؤونات بطريقة صحيحة

الخزينة:

وجود مقاربة بنكية مطابقة لكشف الحساب البنكي

4-التقرير العام الحامل للملاحظات و التعليقات :

في الأخير يقدم محافظ الحسابات تقرير شامل و كامل يبين فيه جملة ما لاحظ بعد القيام بالعمل الذي اشرف عليه، و بعد ما قمنا بالاطلاع عليه وجدنا الملاحظات و التعليقات التالية:

تغير ايجابي ملحوظ في الأصول الغير جارية بنسبة 1% سنة 2015 مقارنة ب2016

انتعاش الخزينة سنة 2016 بتغير ايجابي كبير مع التقديم في رأس المال مقارنة مع السنوات السابقة تسجيل ارتفاع في الخصوم الجارية.

وجود بعض الأخطاء في التقييم و التقدير لحساب تجهيزات تقنية لم تحسب فيه فاتورتين كما لوحظ أيضا وجود خلل بين ديون الموردين و تسبيقات الزبائن يجب الاتصال بالبنك لغرض تصفية الحسابات عند نهاية الدورة.

بعد مرورنا بمراحل المراجعة الداخلية و الخارجية خاصة هذه الأخيرة بما أن مؤسسة ENPEC تعتمد عليها أكثر نستنتج وجود علاقة موجبة بين الرقابة و الأداء في المؤسسة لان عملية الرقابة هي التي تحد من الأخطاء و الانحرافات ليتم تصحيحها في الوقت المناسب و من ثم الرفع من مستوى الأداء داخل المؤسسة.

المطلب الثالث : سياسات المالية لاتخاذ القرارات في مؤسسة ENPEC

إن أهم السياسات المالية لاتخاذ القرارات داخل مؤسسة ENPEC تتلخص في :

1-قرارات الاستثمار:

نلاحظ أن المؤسسة خلال سنوات الدراسة اعتمدت بدرجة كبيرة جدا على أصولها الثابتة و ذلك من خلال مزاولة نشاطها من حيث:

خلال سنة 2015 كانت نسبة الأصول الثابتة تمثل ما نسبته 65,65% من إجمالي الأصول و هي نسبة كبيرة.

خلال سنة 2016 انخفضت الأصول الثابتة قليلا مقارنة بنسبة 2015 حيث بلغت 58,43% من إجمالي الأصول ، إلا أن المؤسسة نلاحظها تعتمد بنسبة كبيرة جدا على أصولها الثابتة و ذلك نظرا لما تملكه من استثمارات (المالية و العينية) ، بينما الأصول المتداولة لا يمثل إلا نسبة قليلة من إجمالي أصولها.

2-قرارات التمويل :

خلال سنة 2015 اعتمدت المؤسسة في هيكلها المالي علي التنويع في مصادر التمويل من أموال خاصة و ديون طويلة الآجل حيث يمثلان 11,81% ، 53,67% على التوالي ن إجمالي الخصوم.

نسبة الاستقلالية المالية لم تكن جيدة خلال سنوات الدراسة حيث كانت اقل من الواحد أي أن المؤسسة لا تتمتع باستقلالية مالية بحيث أن مجموع ديونها يفوق قيمة أموالها الخاصة .

كما نلاحظ أن المؤسسة من خلال نسبة القابلية للسداد غير قادرة على تسديد ديونها فهي في وضعية مزرية يعني عدم التمتع بالأمان اتجاه الدائنين ، وهذا فوق طاقة تمويلها ، وهذا ليس في صالح المؤسسة .

خلال سنة 2016 نلاحظ أن السياسة المالية للمؤسسة غير متوازنة تماما لان إجمالي الديون يمثل ما نسبته 64,97% من إجمالي الخصوم ، و ذلك للاعتماد المفرط على منح العملاء الآجل طويلة و الاعتماد بشكل كبير على قروض الموردين طويلة الآجل .

خلال سنة 2016 نلاحظ أن المؤسسة قد انخفضت من نسبة ديونها طويلة الآجل إلا انه قابلة للزيادة في ديون قصيرة الآجل ، ما يعني أن المؤسسة تقم بتخفيض من حجم الاستدانة مقارنة بنسبة 2015.

3-قرارات المالية :

ديون قصيرة الأجل خلال سنوات الدراسة كانت تحتل نسبة كبيرة من إجمالي الخصوم ، و هو ما يعني استمرار المؤسسة في عدم توازنها المالي.

تدعيم القرارات التفاوضية مع الموردين من اجل الحصول على آجال طويلة و تقليص الآجال للمتوسطة للعملاء.

خلاصة الفصل :

بعد تناولنا لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية – سوقر – تيارت ، على مختلف الجوانب و كل المداخل و دراسة مدى تطبيق و تحسين الأداء المالي ، و حساب النسب و تحليل نتائجها ، تبين لنا أن المؤسسة لا تطبق نظام الرقابة الداخلية بالمستوى المطلوب و الفعلي ، الذي يسمح لها بالاستفادة منه عبر مجموعة من الوسائل المستعملة بصفة دائمة ، و هذا قصد ضمان شرعية و صحة المعلومات المحققة ، و كذا متابعة العماليات من الجهات المكلفة لتحقق من صحتها ، خاصة في جانب المحاسبي و الإداري ، و هذا الذي يبرزه المستوى المالي للمؤسسة الذي يبين مدى ضعف نظام الرقابة الداخلي المستعمل.

خاتمة

في هذا الاطار سعينا من خلال دراستنا هذه الإحاطة بالرقابة الداخلية، من اجل تحديد النقاط التي ترتكز عليها لتحسين الأداء المالي ، و التي بإمكانها احداث اثر فعال في المؤسسة ، من اجل ضمان بقائها و حماية حقوقها خصوصا مع كبر حجمها و نشاطها . كما تضمن له الرقابة الداخلية سير العمليات و المحافظة على الوثائق المالية من الوقوع في التزوير و التلاعبات التي يمكن ان تحدث . و لهذا أصبحت المؤسسات تعمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من جوانب ايجابية على المؤسسة و ما يضمنه لها من فوائد و تحسين و تطوير .

تظهر أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال تأثيرها المباشر على السير المباشر للأنظمة المتعلقة بالأداء ، كما انها أداة في يد الإدارة حيث تحصل من خلالها على المعلومات و المعطيات من خلال تقارير و قوائم مالية ، بقصد الوقوف على الصعوبات و المشاكل و كذا تحديد الانحرافات و الأخطاء و بالتالي الحصول على نقاط القوة و الضعف، و العمل على سد الثغرات و معالجة الانحرافات من اجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

- **نتائج الاختبار و الفرضيات :**

1-الفرضية الاولى : "تهدف الرقابة الداخلية الى تقييم نشاطات المؤسسة من خلال جمع البيانات و المعطيات " نلاحظ تحقق و صحة هذه الفرضية حيث يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تنظميه لانها تعتبر احد أركان المؤسسة فهي تجمع المعلومات و المعطيات على شكل قوائم و ملاحظات ، و تقوم بمراجعها و فحصها من قبل مرقبين كفء من اجل الوصول الى قرارات ذات مصداقية و ثقة

2-الفرضية الثانية:"تقييم الأداء المالي لا يقدم تشخيصا لصحة المالية للمؤسسة و معرفة مدى قدرتها على مواجهة ما ينتظرها" لحظنا عدم صحة هذه الفرضية من خلال ادراكنا لاهمية مؤشرات الاداء المالي في ما تقدمه للمؤسسة من منفعة من خلال تبيان صحة وضعها المالي و مركزها ،وذلك باعتمادها على الميزانيات و القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة ، و ذلك لمقارنة ما حققته من عوائد و ما انفقته و على ذلك تضع خطط تحقق لها نجاح اكبر من الذي حققته

3-الفرضية الثالثة:" ان تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية يقوم على نظام الرقابة الداخلية فعال"توصلنا من خلال دراستنا الى صحة هذا الفرضية

حيث ان نظام الرقابة الداخلية له دور أساسي و فعال في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ، بحث لا يمكن للمؤسسة بلوغ أهدافها بدون نظام رقابة داخلي ناجع و فعال

- **النتائج المتوصل إليها :**

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من الرقابة الداخلية و الأداء وكذا محاولة تبيان دور الرقابة في تحسين أداء المؤسسة ، ثم بعد قيامنا بدراسة الميدانية تمكنا من الوصول الى النتائج التالية:

- ان من اهم العوامل التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها هو استعمال الجيد لتقنيات الرقابية التي تساعد على التزويد بالمعلومات من اجل تحكم في تسيير المؤسسة

-ترتكز الرقابة الداخلية للمؤسسة على الرقابة القبلية و انية و البعدية و ذلك للوقوف و الحكم على الأداء المحقق

- تسمح الرقابة الداخلية باكتشاف الأخطاء و الانحرافات و تحديد أسبابها و اخذ الإجراءات لتحسينها

- يقوم المراقب بالمساعدة في اتخاذ القرارات و ذلك بإتباع المعلومات من خلال الفحص و التدقيق و رفع التقارير للمدير

- تتمثل عملية تقييم الأداء المالي في تقيم أنشطتها في ضوء ما توصلت اليه من نتائج في نهاية فترة من الزمن ، و تهدف الى تحقق من بلوغ أهدافها المخططة و قياس كفاءة الوحدة في استخدام مواردها

- تعتمد المؤسسة في عملية تقييم أدائها المالي على معاير تاريخية ، أي اعتماد المؤسسة على أدائها في السنوات السابقة فهي تعطي الاتجاه العام و الكشف عن مواقع القوة و الضعف ، و ذلك لتحسين كفاءة الإدارة

- يتحقق الأداء في المؤسسة ببلوغ الأهداف بأقل تكلفة ، و هذا يعني ان الأداء بالنسبة للمؤسسة هو توفيق بين الكفاءة و الفعالية

- **رابعا– التوصيات :**

- على المؤسسة وضع نظام رقابي فعال يتماشى مع وضعها و طبيعتها
- تطوير و العمل على تحسين النظام الرقابة الداخلية من جهة المؤسسة و جعله اكثر فعالية
- وضع استراتجيات و برامج مسطرة لمقارنة بين الاهداف المخطط لها و بين ما قد توصلت اليه
- يجب على النظام الرقابي الداخلي ان يكون سلس ليتماشى مع الانظمة التي تبنتها المؤسسة

- **رابعا– افاق البحث :**

- دور الرقابة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات الفعالة في المؤسسة الاقتصادية
- مساهمة الرقابة الداخلية في الكشف و معالجة المشاكل و الانحرافات
- دور المراجعة الداخلية و الخارجية في تفعيل و مساعدة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

قائمة المراجع

الكتب:

1-احمد ماهر، "**الإدارة المبادئ والمهارات**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2003-2004

2-ايهاب نظمي ، هاني الغرب ،" **تدقيق الحسابات الاطار النظري** "، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2012،

3-جميل أحمد توفيق، "**إدارة الأعمال مدخل وظيفي**"، **الطبعة الأول**ى ، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان

4- جميل احمد.توفيق ،"**اساسيات الادارة المالية** ،" طبعة الاولى ،دار النهضة العربية للطباعة والنشر ،بيروت، لبنان،

5-حسن ابراهيم بلوط، "**ادارة الموارد البشرية من المنظور استراتيجي**"، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2002

6 -حمزة محمود الزبيدي ،"**الادارة المالية المتقدمة**"، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن، 2008 ص 125

7-حنفي علي، "**مدخل الى الادارة المالية الحديثة التحليل المالي واقتصاديات الاستثمار والتحويل**" ، طبعة الاولى، دار الكتاب الحديث للايداع ،القاهرة، مصر، 2008

8 -خالد راغب الخطيب ،"**مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في قطاع العام و الخاص**" ، الطبعة الاولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع. الاسكندرية ، مصر ،2010،

9-خلف عبد الله الوردات ،"**التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا للمعايير التدقيق الداخلي الدولية**" ، الطبعة الاولى ، دار الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2006،

10-دريد كامل ال شيب ،"**مقدمة في ادارة المالية المعاصر**" ، طبعة الاولى، دار مسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،،2009

11-رضوان حلوة حنان و اخرون ،" **اسس المحاسبة المالية** "، الطبعة الاولى ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ،الاردن ،2004،

12-زياد محمد عيد،" **أساسيات علم الإدارة الحديثة** "، الطبعة الأولى ، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، ، 2010م-1435هـ

13- سامح عبد المطلب عامر، "**استراتجيات الموارد البشرية** "، الطبعة الاولى، دار الفكر ناشرون وموزعون ،عمان، الاردن ،2011

14-سعيد المصري،" **التنظيم والإدارة**"، الطبعة الأولى ،الدار الجامعية، مصر، 2002،

15-صالح عود الهلالات ،"**الادارة الفعالة للموارد البشرية**" ، دار حامد للنشر والتوزيع،الطبعة الاولى ،الأردن، عمان، ، 2016

15 -طاهر محسن منصور الغالبي و وائل محمد صبحي ادريس، " **الادارة الاستراتجية** "، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن ، 2007

16-عبد الحميد احمد حسين ، "**الإدارة الإستراتجية**" ، الطبعة الاولى ، الجنادرية للنشر و التوزيع ، عمان الاردن ، 2015 ،

17 -عدنان تاية النعيمي والاخرون ،"**الادارة المالية نظرية وتطبيق**"، طبعة الرابعة ،دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، لبنان،

18-علاء فرحان طالب ،ايمان شعبان المشهد، " **الحوكمة المؤسسات والادا المالي الاستراتيجي المصاريف**"، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع ،الاردن، عمان ، 2011،

19- عهود عبد الحفيظ علي الحضاونة ، "**مبادئ الادارة المالية**" ، طبعة الاولى ، دار الفكر للنشر والتوزيع، الاردن ، عمان ،2010

20 -فايز تيم ،"**مبادئ الإدارة المالية** "، الطبعة الثانية ،دار الميسرة للنشر والتوزيع ، عمان،الاردن ،2011

21-قاسم قربوني،على خضر مبارك ، "**أساسيات علم الإدارة الحديثة** "، الطبعة الأولى ،دارتسنيم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

22-مجيد الكرخي، "**تقويم الاداء المال الوحدات الاقتصادية بالاستخدام النسب المالية** "، الطبعة الاولى، دار المنهاج للنشر وتوزيع ، الأردن، عمان، ،2010

23-مجيد الكرخي، "**تقويم الاداء المال الوحدات الاقتصادية بالاستخدام النسب المالية** "، الطبعة الاولى، دار المنهاج للنشر وتوزيع ، الاردن، عمان ، 2010

24-محمد احمد عبد النبي ،"**ادارة الموارد البشرية**،" الطبعة الاولى، دار زمرم ناشرون والموزعون، اردن ، عمان

25-محمد أحمد عبد النبي ،"**الرقابة المصرفية** "، الطبعة الأولى ،دار الزمام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010م،

26 -محمد رسلان جيوسي و جميلة جهاد الله، "**الإدارة علم وتطبيق**"، الطبعة الثالثة ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008-1428هـ،

27 -محمد فريد الصحن، محمد سلطان علي شريف،"**مبادئ الإدارة**"، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع الإبراهيمية، الإسكندرية، 1999-2000،

28 -محمد قاسم حضاونة "**اساسيات الادارة المالية** "الطبعة الاولى، دار الفكر ناشرون وموزعون ،الاردن ،عمان ،2011 ،

29 -محمد محمود الخطيب ،"**الاداء المالي واثره على عوائد اسهم شركات المساهمة** "، الطبعة الاولى ،دار حامد للنشر والتوزيع، الاردن ،عمان ، 2010

30-محمد محمود علاونة،"**الأصول العلمية والعملية في الرقابة الإدارية** "، الطبعة الأولى، دار البداية، للنشر و التوزيع , عمان، الاردن، 1435هـ-2014م،

31-محمد هاني محمد،"**الإدارة الإستراتيجية الحديثة** "، الطبعة الأولى ،دار المعتز للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2014-1435هـ،

32- مسعد محمود الشرقاوي ،"**مبادئ المحاسبة التحليلية**" ، الطبعة الأولى ، مكتبة العصرية للنشر وتوزيع ،مصر 2006

33-معين محمود عياصرة ومروان محمد بني أحمد، "**القيادة ة والرقابة والاتصال الاداري** "، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ، 2008،

34 -منير ابراهيم هني ، "**الادارة المالية مدخل تحليلي معاصر**" ، الطبعة السادسة ،المكتبة العربي للحديث، اسكندرية ،مصر، الطبعة السادسة، 2011 ،

35- منير ابراهيم هني ، " **الادارة المالية مدخل تحليلي معاصر** "، الطبعة السادسة ،المكتبة العربي للحديث، اسكندرية ،مصر، الطبعة السادسة، 2011 ،

36-مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة ،"**تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي**" ، طبعة الاولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ،الاردن،2007

37-نصر حمود مزنات فهد،" **اثر السياسات الاقتصادية في اداء المصاريف التجارية** "، الطبعة الاولى، دار وفاء لنشر والتوزيع ، الاردن ،عمان، 2009

38-الهادي رضا الصقار ،" **مبادئ المحاسبة المالية ، قياس والاعتراف والافصاح في تقارير المحاسبية** "طبعة الاولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان ، الاردن ، 2009

39 -عدنان تاية النعيمي والاخرون ، "**الادارة المالية نظرية وتطبيق** "، طبعة الرابعة ،دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، لبنان،

40 -عامر عبد الله، "**التحليل والتخطيط المالي المتقدم**"، الطبعة الاولى ، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الاردن ، 2015،

41- عدنان تايه النعيمي ، ارشد فؤاد التميمي، "**التحليل و التخطيط المالي اتجاهات معاصرة** " ، طبعة الاولى، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن، 2008

المذكرات و الرسائل:

42- السعيد بلوم ، "**اساليب الرقابة و دورها في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية ، دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات و الجرارات بالسوناكوم**" ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في تنمية و تسيير الموارد البشرية ،كلية علوم انسانية و علوم اجتماعية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، جزائر ، دفعة 2004،

43-- نجاة كراس جودة "**العلاقات العامة واثرها على الاداء الاقتصادي للمؤسسة**" ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، قسم علوم التجارية، جامعة ابن خلدون، تيارت ، الجزائر، 2006-2007

44- غدير محمود المهتدي ، "**استخدام المؤشرات تقيم الاداء المالية التقليدية و القيمة الاقتصادية لقياس التغير في القيمة السوقية للاسهم**" ، مذكرة نيل شهادة الماجستير ، جامعة الاسلامية ، غزة، 2014،

45 - بلخامسة نور الهدى رقيق نصيرة، "**دور مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة في اتخاذ القرار**"، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص ادارة مالية، قسم علوم التسيير ، جامعة ابن خلدون، تيارت ،الجزائر ، 2013، 2014 ،

46-رقية الغزال ،"**اثر السياسات الاقتصادية في تقيم الاداء المالي للبنك التجارية** " ،مذكرة مقدمة لنيل ماستر ، تخصص ادارة مالية – جامعة الشهيد حمة اخضر، بالوادي، 2014-2015،

47- انور عشاشة،" **تفعيل الرقابة المالية لتحسين الاداء المالي**" ،مذكرة لنيل شهادة الماستير، تخصص مالية و حوكمة الشركات، قسم العلوم الاقتصادية ،جامعة محد خضير، بسكر، جزائر 2013-2014

48 -على شيتور،" **مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**" ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبية، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم تجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013-2014

49- -مريم عبد القوي ،"**المراجعة الخارجية كاداة لتقيم نظام الرقابة الداخلية**" ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي ، ميدان علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، جزائر ، دفعة 2014.2015،

50- عتبة بن عتبة عبد الله ، تيطاوني كريمة ، "**مساهمة الرقابة اداخلية في تحسين الاداء المالي**" ، تقرير مقدم ضمن متطلبات تخرج لنيل شهادة الماستر ، في علوم المالية و المحاسبية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجيلالي بو نعامة ، خميس مليانة ، جزائر ، دفعة 2016.2017

المطبوعات الجامعية:

51- عبد المليك مزهوده ، "**الاداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم**" ، جامعة محمود خيضر قسم علوم التسيير ،بسكرة الجزائر، العدد الاول،

52- نوري منير" **تسيير الموارد البشرية**" ديون المطبوعات الجامعية شلف الجزائر طبعة 2010

53-محمود التهامي طوهر،مسعود صيديقي ،"**المراجعة وتدقيق الحسابات لاطار النظري والممارسة التطبيقية** "،ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ،جزائر ،2003

54- مبارك سلوس، "**التسيير المالي تحليل نظري مدعم بامثلة و تمارين محلولة لطلبة العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير**" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر 2004

55-سعيدة بوردمية ، "**التسيير المالي**" ، مطبوعة الدروس ، قسم علوم تسيير ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، جزائر ، 2014، 2015

مواقع الانترنت:

56 – www.arabinternaliuditons.com

57 - www.bohotti.blogspot.com

58- www.startimes.com

الملاحق

الملحق رقم: 01

ENPEC UNITE SOUGUEUR

EDITION DU: **01/12/2018 2:24**
EXERCICE: **01/01/16AU 31/12/6**

N° D'IDENTIFICATION:

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2015
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou n					
Immobilisations incorporelles		90 000,00	90 000,00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		828 681 424,00		828 681 424,00	828 681 424,00
Bâtiments		180 619 355,77	178 077 981,93	2 541 373,84	3 073 927,80
Autres immobilisations corporelles		424 033 734,28	301 608 709,24	122 425 025,04	118 863 785,12
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		9 438 977,59		9 438 977,59	13 193 184,50
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant		94 400,00		94 400,00	94 400,00
Impôts différés actif		6 570 616,49		6 570 616,49	7 096 204,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		**1 449 528 508,13**	**479 776 691,17**	**969 751 816,96**	**971 002 925,42**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		421 179 180,08		421 179 180,08	343 238 330,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		127 521 093,91	7 479 232,83	120 041 861,08	9 505 483,00
Autres débiteurs		102 402 423,65		102 402 423,65	111 410 064,00
Impôts et assimilés		170 549,21		170 549,21	123 782,00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers coura					
Trésorerie		45 994 968,83		45 994 968,83	43 742 726,00
TOTAL ACTIF COURANT		**697 268 215,68**	**7 479 232,83**	**689 788 982,85**	**508 020 385,00**
TOTAL GENERAL ACTIF		**2 146 796 723,81**	**487 255 924,00**	**1 659 540 799,81**	**1 479 023 310,42**

الملحق رقم: 02

ENPEC UNITE SOUGUEUR

N° D'IDENTIFICATION:

EDITION DU: **01/12/2018 2:40**
EXERCICE: **01/01/16 AU 31/12/16**

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		525 000 000,00	525 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1		6 555 168,74	-14 381 305,11
Autres capitaux propores - Report à nouvea			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**531 555 168,74**	**510 618 694,89**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		138 182 526,92	138 182 526,92
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		36 433 407,37	36 433 407,37
TOTAL II		**174 615 934,29**	**174 615 934,29**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		3 129 674,94	5 044 604,02
Impôts		317 764,50	123 402,00
Autres dettes		949 922 257,34	788 620 675,22
Trésorerie passif			
TOTAL III		**953 369 696,78**	**793 788 681,24**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 659 540 799,81**	**1 479 023 310,42**

الملحق رقم: 03

Désignation de l'entreprise :

Activitée :

Adresse :

N° Article :
N° NIF :
N° RC :

La période
Du: 01/01/2016
au: 30/11/2016

COMPTE DE RESULTAT

(Par nature)

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2016	Exercice 2015
Chiffre d affaires		466 046 308.18	386 473 713.69
Variation stocks produits finis et en cours		86 558 695.10	141 416 425.06
Production immobilisée			
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice		**552 605 003.28**	**527 890 138.75**
Achats consommés		376 580 121.00	367 446 423.93
Services extérieurs et autres services		14 414 015.08	21 907 585.93
II- Consommation de l'exercice		**390 994 136.08**	**389 354 009.86**
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**161 610 867.20**	**138 536 128.89**
Charges de personnel		131 482 158.67	122 508 794.33
Impôts, taxes et versements assimilés		2 813 024.51	3 386 711.49
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**27 315 684.02**	**12 640 623.07**
Autres produits opérationnels		899.97	2 847 389.59
Autres charges opérationnelles		1 847 724.85	5 604 330.94
Dotations aux amortissements et aux provisions		18 287 479.56	22 972 676.19
Reprise sur pertes de vateur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**7 181 379.58**	**-13 088 994.47**
Produits financiers			23 053.67
Charges financières		100 623.28	525 461.67
VI-RESULTAT FINANCIER		**- 100 623.28**	**- 502 408.00**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**7 080 756.30**	**-13 591 402.47**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		525 587.56	789 902.64
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**552 605 903.25**	**530 760 582.01**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**546 050 734.51**	**545 141 887.12**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**6 555 168.74**	**-14 381 305.11**
Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET L'EXERCICE		**6 555 168.74**	**-14 381 305.11**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		**6 555 168.74**	**-14 381 305.11**
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

الملحق رقم: 04

Désignation de l'entreprise :	E.N.P.E.C
Activitée :	Fabrication de batteries
Adresse :	BP 178 ROUTE DE TOUSNINA SOUGUEUR - TIARET

N° Article	14161800111
N° NIF	098319010012055
N° RC	97 B 0082130/01

La période
Du: **01/01/2015**
au: **31/12/2015**

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2015	Exercice 2014
Chiffre d affaires		386 473 713.69	520 573 714.95
Variation stocks produits finis et en cours		141 416 425.06	4 590 413.61
Production immobilisée			
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice		**527 890 138.75**	**525 164 128.56**
Achats consommés		367 446 423.93	373 610 217.88
Services extérieurs et autres services		21 907 585.93	21 029 128.33
II- Consommation de l'exercice		**389 354 009.86**	**394 639 346.21**
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**138 536 128.89**	**130 524 782.35**
Charges de personnel		122 508 794.33	128 536 666.14
Impôts, taxes et versements assimilés		3 386 711.49	4 395 060.80
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**12 640 623.07**	**-2 406 944.59**
Autres produits opérationnels		2 847 389.59	1 681 917.26
Autres charges opérationnelles		5 604 330.94	3 554 444.13
Dotations aux amortissements et aux provisions		22 972 676.19	36 837 781.08
Reprise sur pertes de vateur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**-13 088 994.47**	**-41 117 252.54**
Produits financiers		23 053.67	16 342.41
Charges financières		525 461.67	361 611.54
VI-RESULTAT FINANCIER		**- 502 408.00**	**- 345 269.13**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-13 591 402.47**	**-41 462 521.67**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		789 902.64	-3 902 142.57
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**530 760 582.01**	**526 862 388.23**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**545 141 887.12**	**564 422 767.33**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-14 381 305.11**	**-37 560 379.10**
Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET L'EXERCICE		**-14 381 305.11**	**-37 560 379.10**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		**-14 381 305.11**	**-37 560 379.10**
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			