وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الرقم التسلسلي:..... /2017

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

الفرع: علوم تجارية

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مناجم الفوسفاط – تبسة–

من إعداد:

- أحمد غلوسي
- صدام مساني

إشراف الأستاذ:

- عز الدين عطية

جامعة العربي التبسي - تبسة
Université Larbi Tebessi - Tebessa

أعضاء لجنة المناقشة :

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
مراد بو الحديد	أستاذ مساعد ب	رئيسا
عز الدين عطية	أستاذ مساعد ب	مشرفا ومقررا
شادية بن عبود	أستاذ مساعد ب	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2016/ 2017

الملخـــــص

الملخص:

تواجه المؤسسات باختلاف أنواعها عديد المشاكل فيما يخص الحفاظ على الضبط الداخلي والسير الحسن للنشاطات وتنفيذ الخطط والإجراءات بشكل يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة، وكل ذلك راجع إلى التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية للمؤسسة وما تحويه من تهديدات قد تشكل خطرا على استمرارية هذه الأخيرة

يعد التدقيق الداخلي من أهم الأدوات الرقابية التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم الأداء للأنشطة المحاسبية والمالية والتشغيلية من خلال المتابعة المستمرة والتركيز على الكفاءة والفعالية في التنفيذ مما يؤثر على الأداء المالي للمؤسسة من حيث الضبط والفعالية، وهذا ما إستخلصناه من الدراسة النظرية للموضوع كون التدقيق الداخلي يعمل على ضبط الأداء التشغيلي للمؤسسة وأيضا المساهمة في تقييم الأداء المالي بشكل صحيح بالإعتماد على قوائم مالية دقيقة وذات مصداقية إلى جانب توصيات وإقتراحات المدقق الداخلي التي تدعم عملية إتخاذ القرار في جوانب عدة من أنشطة المشروع.

وبغرض تدعيم الموضوع أسقطنا الجانب النظري للدراسة على واقع مؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة– حيث تحتوي على قسم للتدقيق الداخلي يعتمد عليه الإدارة في مراقبة سير النشاط التشغيلي للوحدة لتزويدها بكافة المعلومات حول التنفيذ، أما فيما يخص الجانب المالي فالمؤسسة تعتمد على خدمات المدير المالي في فحص وتحليل القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية : التدقيق، التدقيق الداخلي ، الأداء المالي، القوائم المالية، تقييم الأداء المالي.

Summary:

All kinds of enterprises face many problems conserning the maintenance of internal regulation and conduct and the execution of plans and procedures in a manner that allows the achievement of the goals intented. All of this depends on the variations occuring in internal and external activities of the enterprise and on what threatens its continuety.

The internal audit is one of the most important tools of control that helps the enterprise to achieve its goals. It evaluates financial and operational activities through the constant observation and the focus on the competence and effectiveness in execution which effects the financial performance of the enterprise. this has been derived from the theoretical study of the subject, that suggests that the internal review regulates the performance of the enterprise and also contributes in evaluating the financial performance depending on precise and credible financial lists and the recommandations and suggestions of the internal reviewer in which present the back up of the decision making to many aspects of the project.

In the purpose of enriching the subject, we have compared the theoretical aspect on the enterprise of SOMIPHOS which includes a cell of internal review. This cell helps the management to control the conduct of activities of the unit and provides all sorts of information on execution. However, the financial aspects of the enterprise relies on the services of the financial manager in chacking and analyzing the financial .

Key word: Audit, Intrnal audit, Auditing activities, The Performance, Financial Statements, Financial performance.

الفهـــرس

الفهرس العام

الموضوع	الصفحة
الملخص	I
الفهرس العام	III
فهرس الجداول	VII
فهرس الأشكال	VIII
فهرس الملاحق	IX
المقدمــة العامة	أ ــ د
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي	
تمهيد	02
المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي	03
المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي	03
المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق الداخلي	04
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي	07
المبحث الثاني: سير عملية التدقيق الداخلي	09
المطلب الأول: خطوات التدقيق الداخلي	09
المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي	12

المطلب الثالث: صلاحيات ومسؤوليات عملية التدقيق الداخلي	19
المبحث الثالث: التدقيق الداخلي كأحد آليات نظام حوكمة الشركات	22
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات	22
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات وتحسين الآداء	29
المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لدعم حوكمة الشركات	32
خاتمة الفصل الأول	38
الفصل الثاني: أثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	40
المبحث الأول: مفهوم وخطوات تقييم الأداء المالي	41
المطلب الأول: مفهوم وأنواع الأداء	41
المطلب الثاني: مفهوم ومؤشرات الأداء المالي	48
المطلب الثالث: مصادر المعلومات وخطوات تقييم الأداء المالي	51
المبحث الثاني: طرق قياس الأداء المالي	54
المطلب الأول: مؤشرات التوازن المالي	54
المطلب الثاني: النسب المالية	57
المطلب الثالث: تحليل المردودية	63
المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي	76
المطلب الأول: مفهوم وأنواع القوائم المالية	76

المطلب الثاني: إجراءات تدقيق القوائم المالية	77
المطلب الثالث: ضبط وتقييم الأداء المالي	80
خاتمة الفصل الثاني	82
الفصل الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة – « SOMIPHOS » خلال الفترة (2011–2015)	
تمهيد	84
المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة –	85
المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة –	85
المطلب الثاني: أهداف ومهام مؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة –	87
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة –	89
المبحث الثاني: إجراءات عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة –	93
المطلب الأول: ميثاق التدقيق الداخلي لمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة -	94
المطلب الثاني: منهجية إجراء التدقيق الداخلي في مؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة -	96
المطلب الثالث: : تحليل القوائم المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة – للفترة (2011–2015)	100
المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة– خلال الفترة (2011–2015)	106
المطلب الأول: أثر تدقيق الميزانية المالية على الأداء المالي	106
المطلب الثاني: تحليل المردودية الاقتصادية والمردودية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011–2015)	107

المطلب الثالث: نتائج الدراسة	110
المطلب الرابع: تحليل وتفسير نتائج الدراسة	111
خاتمة الفصل الثالث	114
الخاتمة العامة	116
قائمة المراجع	120
الملاحق	128

فهرس الجداول

الفصل	رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الثاني	01	الأنواع الأخرى لرأس المال العامل	55
الثاني	02	العوامل المؤثرة على رأس المال العامل	55
الثالث	03	جانب الأصول من الميزانية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط من 2011 الى 2015	101
الثالث	04	جانب الخصوم من الميزانية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط من 2011 الى 2015	102
الثالث	05	الميزانية المختصرة من 2011 إلى 2015	103
الثالث	06	نتائج مؤشرات التوازن المالي خلال الفترة الممتدة من 2011 إلى 2015	104
الثالث	07	نتائج نسب السيولة من 2011 إلى 2015	105
الثالث	08	تطور نسبة الأصول إلى المجموع	106
الثالث	09	يبين نسب المردودية الاقتصادية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)	107
الثالث	10	يبين نسبة المردودية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)	108
الثالث	11	نسب أثر الرافعة المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)	109

فهرس الأشكال

الفصل	رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الثاني	01	قياس المردودية الاقتصادية	68
الثاني	02	تركيبة المردودية المالية في خلال السياسات الثلاث لها	72
الثاني	03	علاقة التدقيق الداخلي بقسم الأداء المالي	81
الثالث	04	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة–	89
الثالث	05	تطور المردودية الاقتصادية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011–2015)	108
الثالث	06	تطور المردودية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011–2015)	109
الثالث	07	تطور أثر الرافعة المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011–2015)	110

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	مخطط سير مهمة التدقيق الداخلي	128
02	رسالة المهمة	129
03	Fiche de suivi d’une recommandation	130
04	Fiche questionnaire d’evaluation	132
05	الأوراق المالية الخاصة بمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)	133

المقدمة العامة

1- تمهيد

يشهد العالم الاقتصادي في الآونة الأخيرة تطورات كبيرة في حجم الأعمال نتيجة التقدم التكنولوجي وزيادة المنافسة بين المؤسسات في مختلف المجالات مما أدى توسع حجم النشاط والانتشار الجغرافي في عديد المناطق لتحقيق حصص سوقية أكبر وبالتالي ربح أكثر وضمان بناء واستمرارية المؤسسة في السوق.

كنتيجة لهذا التوسع كان لا بد من تفويض الصلاحيات و السلطات للمسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة وكذا انفصال الملكية عن الإدارة ضمانا لسير العمليات وعدم توقف النشاط، وبالتالي فهذه الأخيرة تكون بحاجة لمعلومات موضوعية على درجة عالية من الدقة حول مدى فعالية وكفاءة أداء الوحدات والفروع، ويعد التدقيق الداخلي من أهم الأدوات الرقابية التي أصبح يعتمد عليها في هذا المجال حيث أن دورها لم يعد مقتصرا فقط على الجانب المالي بل تعدت ذلك لتشمل العمليات والبرامج ونظم التشغيل وغيرها من الأنشطة داخل المؤسسة.

ومن جهة أخرى يكتسي الموضوع الأداء المالي أو تقييم الأداء أهمية كبيرة بالنسبة لأي مؤسسة اقتصادية كانت أو مالية، خاصة وأن السبب الرئيسي لانهيار وإفلاس عديد المؤسسات هو التناقض والاختلاف في البيانات المحاسبية الصادرة عنها وبين الأداء الحقيقي لها، وأيضا استنزاف الموارد المالية للمؤسسة والقصور في أداء المهام الوظيفية في ظل نظم رقابية هشة، وبالتالي الاعتماد على قوائم تقييم الأداء المالي للمؤسسة، وأيضا اعتماد طرق رقابية محكمة على جميع الأنشطة الأخرى دون استثناء.

2- إشكالية البحث

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

"ما هو دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة– خلال فترة (2011 – 2015)؟"

3- الأسئلة الفرعية

وعلى ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي تشكل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- هل التدقيق الداخلي موجود ومطبقا فعلا بالنسبة لمؤسسة مناجم الفوسفاط؟
- ما هي مؤشرات الأداء المالي المعتمدة في مؤسسة مناجم الفوسفاط لتقييم الأداء؟
- ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط؟

4- الفرضيات

للإجابة على التساؤلات السابقة يمكن وضع الفرضيات التالية:

- التدقيق الداخلي عملية ضرورية لمؤسسة مناجم الفوسفاط، كما يساعد على تحسين الأداء المالي وترشيد القرارات ويتوقف نجاحه على اتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.
- التدقيق الداخلي نشاط مستقل موضوعي من خلال إتباع أسلوب منهجي ومنظم لتقييم الأداء المالي وتحسين فعالية عمليات المؤسسة.
- قياس الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.

5- أسباب اختيار الموضوع

- أهمية الموضوع كون التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي ترتكز عليها المؤسسات.
- حاجة المؤسسة الجزائرية إلى تطوير النقائص التي تعاني منها مهنة التدقيق الداخلي من خلال إدراك أهميتها في التسيير.
- أهمية الأداء المالي باعتباره المؤشر الدال على النجاح أو الفشل في تنفيذ الأهداف المالية للمؤسسة محل الدراسة.
- كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.

6- أهداف الموضوع

- إثراء الرصيد المعرفي حول مهنة التدقيق الداخلي.
- إدراك ضرورة الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي والعمل على تطويرها.
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة الجزائرية على التدقيق الداخلي في عملية تقييم الأداء بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة.

7- أهمية الموضوع

تكمن أهمية الموضوع في كونه يعالج جانب مهم من عمليات الرقابة والتحكم الجيد في عمليات التسيير وهو التدقيق الداخلي ومدى تأثيره على الأداء المالي للمؤسسة، فهذه الأخيرة مهما كان نوعها بحاجة إلى معلومات صحيحة ومؤكدة، لاستعمالها لأغراض تحليل وتقييم الأداء المالي، وكذا ضرورة الرقابة المحكمة على جميع النشاطات بالمؤسسة لتجنب أي عامل من شأنه التأثير لى أداء المؤسسة بشكل عام.

8- أدوات الدراسة

تم استعمل في هذه الدراسة الأدوات التالية:

- الكتب والمراجع ذات الصلة بالموضوع.
- الأطروحات والرسائل الأكاديمية.
- الوثائق المالية والإدارية لمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة-.
- المواقع الإلكترونية.

9- منهج الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، كون المنهج الوصفي يلائم الجانب النظري لموضوع الدراسة من إبراز للمفاهيم والأطر النظرية للتدقيق الداخلي والأداء المالي، في حين أن المنهج التحليلي يمكننا من تحديد الأهمية النسبية لدور التدقيق الداخلي في تفعيل وتحسين الأداء المالي، وأيضا في تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية بمؤسسة لمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة- بالإضافة إلى الأدوات البحثية المتمثلة في الملاحظة والمقابلة.

10- منهج الدراسة

للإجابة عن الإشكالية واختيار صحة الفرضيات تم تناول الموضوع في ثلاثة فصول، وتم التركيز في كل فصل على أهم المفاهيم والنقاط.

- **الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي :** حيث خصص كمدخل لدراسة التدقيق الداخلي من حيث مفهومه ، وكذا عملية سير التدقيق الداخلي، وتبيان أن التدقيق الداخلي هو آلية لإرساء نظام حوكمة الشركات

- **الفصل الثاني: أثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية:**الموضوع اختص بتفعيل الأداء المالي من خلال التدقيق الداخلي وتم التعرض بشيء من التفصيل لتوضيح معنى الأداء وكذا الأداء المالي ومصادر المعلومات والخطوات المتبعة في تقييمه وكذا طرق قياسه، بينما في المبحث الأخير تم التعرض إلى علاقة التدقيق بالأداء المالي والذي هو جوهر الموضوع في الدراسة، من خلال تحديد الدور الذي يجعل من التدقيق الداخلي أداة فعالة في ضبط الأداء المالي من خلال القوائم المالية، وإبراز أهم الإجراءات لكل نوع.

- **الفصل الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة – « SOMIPHOS » خلال الفترة (2011-2015):** بهدف تثمين الموضوع تم القيام بإجراء إسقاط للجانب النظري من الدراسة على واقع المؤسسة الجزائرية الاقتصادية وتم اختيار مؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة- لإجراء الدراسة الميدانية، قدمنا المؤسسة من حيث التعريف بها وكذا إجراءات عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى أثر التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة-.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد:

إن التدقيق الداخلي هو عملية منظمة ومنهجية لتقييم العمليات وبشكل موضوعي وبصفة مستمرة داخل المؤسسة ولكي تحقق هاته الأخيرة أهدافها أصبح من الضروري وجود رقابة محكمة على نتائج أعمالها، وهذا يعني التدقيق المستمر للعمليات والنشاطات التي تقوم بها المؤسسة للحكم على مدى إتباع السياسات والإجراءات المتفق عليها وأن ضرورة وجود هذه المصلحة في المؤسسة للحكم وتابعة لأكبر سلطة فيها أصبحت أمرا حتميا، حيث لا نتصور وجود مؤسسة متعددة الوحدات والفروع مما يفرض اللامركزية في التسيير واتخاذ قرارات غياب خلية التدقيق فيها والتي تسهر على محاربة الانحراف بشتى أنواعها عبر مختلف وظائف المؤسسة، ولقد أوصت التقارير الصادرة عن هيئات مراكز البحث ضرورة وجود خلية تدقيق داخلي داخل المؤسسة، وضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه، كونه يضفي الثقة في المعلومات المتدفقة ويعطي تأكيدا على مدى سير العمليات بشكل مطابق للسياسات والإجراءات المتفق عليها.

كما أن التدقيق الداخلي يخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمه، ويتبع منهجية معينة للقيام بمهمته بحيث يمكن استعمال أسلوب العينات لتحقيق أهدافه نظرا لتعدد العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

وقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي؛

المبحث الثاني: عملية سير التدقيق الداخلي؛

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات.

المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش وازدادت هذه الحاجة بعد الحرب العالمية الثانية بسبب كبر حجم الشركات وتوسعها الجغرافي بالإضافة إلى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل الأمر الذي حد من قدرته على دراسة جميع النواحي المالية والإدارية بالمنشأة.

كما ساهم في تطور التدقيق الداخلي الفضائح المالية التي هزت عدد من كبريات الشركات في الغرب مثل Enron في الو.م.أ وشركة Parmalat الإيطالية وغيرها من الشركات.

أما في الوقت الحاضر أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليه في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر، بحيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على المراجعة للقيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي

تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة حيث نرجع إلى أول تعريف والذي أصدره معهد المدققين الداخليين عام 1999 حيث قام هذا المعهد بتقديم أول تعريف بداية عام 1947 في أول نشره أصدرها بعنوان Statement of Responsibilities of the internal auditor.[1]

نشاط التقييم المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد تدقيق العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقييم الخدمات الوقائية للإدارة. وتوالت بعد ذلك التعريفات الصادرة عن معهد المدققين الداخليين حيث دأب المعهد على تحديث التعريف كلما اقتضت التطورات المهنية وتلك التي تطرأ على المشروعات والمنشآت كما اجتهد الكثير من الكتاب والباحثين في وضع تعريفات للتدقيق الداخلي:

فقد عرفه عبد الله بن مسعودان على أنه: [2]

مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشاه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات والمشروع وفي التأكد من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، دار الصفاء، عمان، 2011، ص26.
[2] عبد الله بن مسعودان، **التدقيق الداخلي والحوكمي**، الدار الجامعية، 2003، ص 50.

في أداء أغراضها واقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

كما عرفه (الصبان، 2011) على أنه: " وظيفة تقييميه مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعني بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم " .[1]

كما قامت المعاهد العلمية بتعريف التدقيق الداخلي نذكر منها:

أولا: تعريف مجمع المدققين الداخليين بالو.م.أ IIA

يعرف بأنه: " وظيفة يِديها الموظفون من داخل المشروع وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، ذلك به دف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية "[2].

ثانيا: تعريف المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين IFAC

يرى أن التدقيق الداخلي هو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى وأن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التدقيق إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة والعمليات شرعية التنظيمات فعالة الهياكل واضحة ومناسبة.[3]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركة الحديثة حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي ومع تزايد الحاجة إليها للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل. فلقد تبوأت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة في معظم المؤسسات والشركات.

أولا: أهمية التدقيق الداخلي

لا شك أن أهمية التدقيق الداخلي تتمثل في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة، حيث نص التعريف الذي وضعه المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري والتأميني إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للشركة وهذه القيمة تتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويمي والبنائي ودعم

[1] الصبان محمد، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الدار النموذجية، الطبعة الأولى، بيروت، 2011، ص149.
[2] www. IIA.org.17.52 تاريخ الإطلاع 2017/01/25 وقت الاطلاع:
[3] www.ifac.org.00.52 تاريخ الإطلاع 2017/01/28 وقت الاطلاع:

قدرة التنظيم على تحقيق أهداف التنظيم الإستراتيجية، وبما يتسق مع توقعات أصحاب المصلحة بأداء خليط من الأنشطة التأكيدية والتأمينية والاستشارية في إطار الاستقلالية والموضوعية.[1]

ويناقش الباحثون في كيفية قيام هذه الوظيفة بإضافة القيمة ويقررون أن هذا الهدف بالنسبة للتدقيق الداخلي يدفعنا في البداية إلى تحديد المستفيد من خدمات التدقيق الداخلي، حيث يرى أنه لمعرفة القيمة الناتجة عن التدقيق الداخلي فإن المطلوب تحديد مجموعة من الأمور في بينها: [2]

- تحديد الأطراف ذات المصلحة في التنظيم داخلية / خارجية وبالتالي ذات المصلحة في التدقيق الداخلي.
- تحديد توقعات تلك الأطراف في وظيفة التدقيق الداخلي وبما يمكن من إضافة القيمة.
- تحديد الطاقات والموارد اللازمة.
- تقييم مهارة وأنشطة وظيفة التدقيق.

فعندما كان المستفيد من خدمات التدقيق الداخلي هو الإدارة العليا عبر كون التدقيق الداخلي يمثل عيون وآذان الإدارة فإنه كان يساهم بإضافة القيمة بواسطة ضمان الحماية الكاملة للأصول وضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات عبر ما يقدمه من توصيات إلى الإدارة العليا بالخصوص، أما حين تطورت هذه الوظيفة وأصبح المستفيد من خدمات هذه الوظيفة يضيف قيمة بواسطة تحسين كفاءة وفعالية العمل ومنح الثقة للمعلومات والبيانات المالية وغير المالية وضمان التزام الإدارة العليا بمتطلبات الحوكمة والإدارة السليمة، وهذا ما جعل المستفيد من خدمات وظيفة التدقيق الداخلي يتخطى حتى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة ليشمل المدقق الخارجي، المساهمين، الزبائن، الموردين والأسواق المالية بمعنى جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة والتي تشكل ما يمكن أن يطلق عليه سلسلة القيمة.

وتكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد إدارة المنشأة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على الممتلكات وأصول المنشأة، إضافة إلى أنه يعتبر عين وأذن المدقق الخارجي، وأهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة في ما يلي:[3]

- كبر حجم المنشآت وتعدد عمليتها.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمنشأة.
- حاجة إدارة المنشأة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية.
- حاجة إدارة المنشأة إلى حماية وصيانة أموالها من الغش والسرقة والأخطاء.

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، **مرجع سبق ذكره**، ص20.
[2] زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، الطبعة الأولى، الأردن، 2002، ص 88
[3] زاهرة عاطف سواد، **مرجع نفسه**، ص 89.

– تطور إجراءات التدقيق من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي

تطورت أهداف التدقيق الداخلي بتطوير الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في منشات الأعمال لمساعدة الإدارة للاطلاع على مسؤولياتها المختلفة ومواجهة التحديات الاقتصادية والاجتماعية المحلية والدولية وتتمثل تلك الأهداف في: [1]

1- هدف الحماية: يعتبر ظهور الثورة الصناعية وكبر حجم مؤسسات الأعمال وانفصال الملكية عن الإدارة وانتشار المؤسسات ذات الأقسام والفروع داخل الدولة الواحدة ثم ظهور المنشآت متعددة الجنسيات من أهم أسباب ظهور التدقيق الداخلي ويتحقق هذا الهدف من خلال قيام المدقق الداخلي بالآتي:

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها .
- التأكد من الملائمة بين أساليب القياس والسياسات والخطط والقوانين الموضوعة .
- المحافظة على أصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر .
- التأكد من انجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية .
- التأكد من استخدام الاقتصاد الكفء للموارد .

– التعرف على الأخطاء وأوجه التلاعب.

2- **هدف البناء:** صاحب التطور المستمر في النشاط الاقتصادي والاجتماعي على المستوى العالمي تطورا مماثلا في الهدف من وظيفة التدقيق الداخلي تتجه نحو تقديم التوصيات والمقترحات التي تؤدي إلى أحداث جوهرية نحو مزيد من الأداء الاقتصادي الفعال ولتحقيق هذا الهدف تقوم إدارة التدقيق الداخلي كالآتي:

– قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة سواء أكانت محاسبية ومالية أم أساليب رقابية متعلقة بالعمليات التشغيلية وذلك للتحقق من مدى كفايتها .

- متابعة تنفيذ الأداء وتقويمه من حيث الجودة وتحقيق الكفاية الإدارية بصفة عامة .
- تقديم توصيات والمقترحات التي يرى المراجع فائدتها.

3- **هدف تحقيق الكفاية للوحدات الاقتصادية وتوفير الرفاهية للمجتمع:** أدت الضغوط والتحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تعرضت لها مؤسسات الأعمال في العقد الأخير من هذا القرن إلى تطور أهداف التدقيق الداخلي ومن أهم هذه الضغوط والتحديات المنافسة الشديدة إزاء تطبيق اتفاقية الجات وضرورة الالتزام بمواصفات الجودة العالية بالإضافة إلى سن قوانين وتشريعات للمحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث. [2]

[1] براهمة كثرة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014، ص45.
[2] منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، " **دراسات في الاتجاهات الحديثة في التدقيق** "، الدار الجامعية، 2003، ص 13.

وإزاء ذلك التطور أصبحت الإدارة في حاجة ماسة إلى معلومات موثوق بها عن كافة نواحي النشاط بالمؤسسة لتحقيق هذا الهدف تقوم إدارة التدقيق الداخلي بما يلي:

- مدى التزام العاملين بتطبيق السياسات واللوائح المالية والإدارية المحددة من قبل الإدارة العليا. للمؤسسة كأساس لتنفيذ الأعمال في كافة نواحي النشاط بالمؤسسة.
- مدى نجاح الإدارة في الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد الاقتصادية المتاحة.
- مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة للمستهدف، وذلك بما يحافظ على حصة المؤسسة.
- مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات المحافظة على البيئة بما يضمن للمؤسسة للاستمرار في ممارسة النشاط بالإضافة إلى تحقيق النمو والاستقرار. [1]

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

أدى التطور الكبير في المؤسسات وتقنيات التسيير إلى كثرة العمليات والمعلومات المتدفقة وبهذا احتمال الخطأ والانحرافات والتلاعبات أصبح كبيرا، هذا ما أدى إلى توسع وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة وأصبحت ملمة بكل النشاطات مما أدى إلى انقسامها إلى: [2]

أولا: حسب درجة الشمولية

- **التدقيق الكامل:** إن التدقيق الكامل هو الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال .

- **التدقيق الجزئي:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أو بمثابة ذلك النوع من التدقيق والذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق للعمليات المالية .

ثانيا: من حيث الإلزام القانوني

- **التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي ألزم القانون القيام به حيث ألزم القانون عدد كبير من المؤسسات بتدقيق حساباتهم وأهم هذه المؤسسات، شركات الأموال.

- **التدقيق الاختياري:** ويقصد به التدقيق الذي يتم بإدارة الملاك أو الإدارة من غير إلزام قانوني لذلك، مثل المؤسسات الفردية وشركات التوصية البسيطة وشركة التضامن.

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي من النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 37.
[2] سناء علي القباني، نادر شعبان ابراهيم السواح، **التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 44- 46

ثالثا: من حيث التوقيت

– **التدقيق المستمر:** وهو التدقيق الذي يتم بصورة مستمرة على مدار السنة المالية على أن يقوم المدقق في النهاية بتدقيق أخير للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات، على أن يتم هذا التدقيق وفق برنامج زمني محدد ومنظم مسبقا وعلى أساسه يقوم المدقق أو مندوبيه بالتدقيق على أساس هذا البرنامج والموضوع المسطر مسبقا .

– **التدقيق النهائي:** وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية في شكل التقارير المالية الذي يصادق عليها كل من المدقق ومندوبيه.

رابعا: من حيث نوع المؤسسة

– **التدقيق العام:** ينصب التدقيق العام على المؤسسات ذات صفة الحكومية أو غير الحكومية ولكن تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية، والأموال المشغلة في هذه المؤسسات لها صفة العمومية ويقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص الحسابات وتقديمه تقريره السنوي عنه .

– **التدقيق الخاص:** وهو تدقيق المنشآت التي تعود ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص وتعود ملكية رأس المال إلى الأفراد، فبالنسبة لشركات الأموال يكون التدقيق إجباري على عكس شركات الأفراد تكون اختيارية. [1]

خامسا: من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق[2]

– **التدقيق الداخلي:** وهو التدقيق الذي يقوم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية قد تكون هيئة أو مدقق تابع كموظف في المنشأة، ويهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية فعالة وتقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، ويمثل أحد فروع الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة .

– **التدقيق الخارجي:** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف خارج الوحدة الاقتصادية، حيث يكون مستقلا تماما عن إدارة الوحدة أو المنشأة .

سادسا: من حيث الشمول

تدقيق عادي ويقصد به فحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات والمستندات والقوائم المالية للتأكد من مدى عدالة القوائم المالية، دلالتها للمركز المالي، مدى الاعتماد عليها وإصدار تقرير يحتوي على رأي فني محايد لعدالة هذه القوائم، تدقيق لغرض معين ويقصد به تدقيق موضوع محدد لهدف محدد بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج محددة. [3]

[1] سناء علي القباني، **مرجع سبق ذكره**، ص 45.
[2] براهمة كثرة، ، **مرجع سبق ذكره**، ص 50.
[3] شناء علي القباني، **مرجع سبق ذكره**، ص 46.

المبحث الثاني: سير عملية التدقيق الداخلي

إن ممارسة عملية التدقيق الداخلي في أية مؤسسة، يتطلب من هذه الأخيرة اتباع مراحل عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة وذلك لدقة النتائج، وتتمثل مراحل انجاز المهمة في مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة. كل ذلك يهدف لإيجاد رقابة فعالة على أعمال المؤسسة، ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتها بشكل كاف وفعال وتتمثل هذه الخطوات في:

المطلب الأول: خطوات التدقيق الداخلي

تتمثل مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي في مجموعة من الخطوات والقواعد الواجب إتباعها لتحقيق هدف التدقيق الداخلي والوصول إلى أدق النتائج وزيادة فعالية التدقيق الداخلي حيث نميز مجموعة من المراحل: [1]

أولا: مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة

يتطلب الأمر من المدقق الداخلي للبدا في تنفيذ التدقيق أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولويات التدقيق بالتوفيق مع أهداف المؤسسة وتتمثل خطوات التحضير في : [2]

1- الأمر بالمهمة: هو عبارة عن تفويض يعطى من قبل الإدارة العامة للمدققين الداخليين والذي يعلم المسئولين المعنيين بقيام المدققين بمهمة التدقيق في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا أو قد يكون على شكل أمر شفهي.

2- الدراسة والتخطيط: تعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة جدا لإنجاح التدقيق الداخلي حيث يجب على المدقق الداخلي وضع خطة لملائمة المخاطر ولتحديد أولويات مهمة التدقيق بما يتلاءم والأهداف المسطرة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال:

2-1- الاطلاع والفهم: في هذه الخطوات يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع على جميع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكن من فهم الموضوع محل التدقيق بغرض تحقيق:

أ- معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة.
ب- معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل التدقيق وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.

[1] داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية، الطبعة الثانية، 2010،ص 242.
[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي** ، **مرجع سبق ذكره**، ص 45

2-2- خطة التقارب: وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية، سهل الملاحظة حيث يقسم الجدول إلى عمودين، يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات. [1]

2-3- تحديد مواقع الخطر: على المدقق الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به، وفي هذه الخطوة على ضوء تحديده لمواقع الخطر، فإن المرفق يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة :[2]

- **عمود ثالث:** يحدد الخطر المرتبط بكل عمل.
- **عمود رابع:** يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاث مستويات عالي، متوسط وضعيف.
- **عمود خامس:** ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف ،الأدوات ،الملائمة أو الأفراد المؤهلين.
- **عمود سادس:** الإشارة على وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية أو أنها موجودة ولا تؤدي عملها والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.

2-4- التقرير التوجيهي: يحدد أسس تحقيق التدقيق الداخلي ونطاقه ويعرض الأهداف التي يسعى لها المدقق الداخلي، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، والتي على ضوئها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المدققين بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي تخضع للتدقيق ومجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة.

2-5- برنامج التحقق: ويستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي وهو بمثابة وثيقة داخلية بمصلحة التدقيق، موجه للقيام بالتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين فمن خلاله يتم التأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.[3]

ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة

يتم تنفيذ التدقيق وفقا لمخطط التدقيق المعد والموافق من مدير التدقيق التي من خلالها يقوم بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل:

1- الاجتماع الافتتاحي: يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه بين الفريقين، الفريق المكلف ومسؤول النشاط محل التدقيق، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين وكذلك التهيئة الميدانية لعملية التدقيق والفحص.

[1] داوود يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص 252.
[2] أحمد حلمي جمعة، **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية: الكتاب الثاني**، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص33.
[3] زاهرة عاطف سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص 97.

2- برنامج التدقيق (برنامج الفحص): يقوم برنامج التدقيق بتقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق وفقا لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المدققين، لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي يتم التوصل إليها من طرف المدقق، ويعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة والتخطيط فقط.

3- العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من مدير التدقيق، حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من إجراءات الاختيارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق والكشف عن أي مشاكل أو انحرافات. [1]

كما يجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق أعمالهم بأوراق مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال التدقيق، فهي التي تدعم عملية ونتائج وتوصيات التدقيق، الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة.

كما أنها تعتبر أدلة للمدقق للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال، ومن ضمن الأوراق الهامة للتوثيق عمل المدقق ورقة إبراز وتحليل المشاكل.

ثالثا: مرحلة إعداد التقارير ومتابعة التوصيات

تعتبر المرحلة الأخيرة في إنجاز مهمة التدقيق الداخلي وتتمثل في أربعة مراحل: [2]

1- التقرير الأولي للتدقيق: يتم إعداد هذا التقرير من أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق والتي تشمل كافة المشاكل والانحرافات التي يكشفها المدقق أثناء تنفيذه للمهمة وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي

2- حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ المراجعة، والأشخاص المدقق أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم الفريق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة بالإضافة إلى التوصيات المقترحة بعد ما يتدخل الأشخاص المدقق أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، قسم المحاسبة والمراجعة، مصر، ص 165.
[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **تدقيق الحسابات، دار الكنوز**، المعرفة العلمية، ص 253، 254.

3- التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم إرسال المسؤولين المعنيين والإدارة، فإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي برزت خلال عملية التدقيق، ويجب أن يكون تقريره موضوعي وأوضح وبناء وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.[1]

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

لا يوجد خلاف على أهمية وجود معايير للأداء تحكم وتحدد مواصفات أي عمل مهني بل واعتبره ضمن المقومات الأساسية التي تشكل مقومات العمل المهني حيث عرفت معايير التدقيق الداخلي بأنها المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقا لما اعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين. [2]

يتكون الإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي وضعها مجمع المدققين الداخليين AII عام1978 وتم تعديله عام1993 من خمسة معايير هامة تم تبويبها في خمسة مجموعات تتضمن 25 معيارا فرعيا بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الحديثة والتي وضعت عام 2003 وأصبحت قابلة للتطبيق اعتبارا من عام 2004 من مجموعتين:

أولا: معايير الأداء Performance Standars

هي مجموعة المعايير التي ركزت على وصف وبيان طبيعة نشاط التدقيق الداخلي وتوفر أساس لكيفية قياس جودة أداء هذه الخدمات وتتضمن هذه المجموعة سبعة معايير رئيسية وينقسم كل معيار رئيسي إلى عدة معايير فرعية يتم تناولها فيما يأتي:[3]

- **المعيار رقم 2000:** إدارة نشاط التدقيق الداخلي: على مدير المدققين أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال لما يحقق قيمة عالية للمؤسسة.

- **المعيار رقم 2010:** التخطيط: على مدير المدققين أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية.

- **المعيار 2020: الاتصال والموافقة:** على المدير التنفيذي للتدقيق أن يوصل للإدارة العليا ومجلس الإدارة خطط أنشطة التدقيق الداخلي ومتطلبات تنفيذ تلك الخطط بما في ذلك التغيرات الزمنية.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية: الكتاب الثاني، مرجع سبق ذكره**، ص12.

[2] فتحي رزق السوافيري واخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 102.

[3] عتيقة مجنح، **دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006، ص35.

- **المعيار رقم 2030: إدارة الموارد:** يجب على مدير إدارة التدقيق التأكد من أن موارد أنشطة التدقيق الداخلي كفاية مناسبة، وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الخطة المعتمدة.

- **المعيار 2040: السياسات والإجراءات:** يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوجيه عمل نشاط التدقيق الداخلي، حيث يعتمد شكل ومحتوى هذه السياسات والإجراءات على حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي ودرجة تعقيد عمله.

- **المعيار رقم 2050: التنسيق:** ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يعمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية لتأكيد الملائمة والخدمات الاستشارية وضمان التغطية الصحيحة وتخفيض الازدواج في الجهود المبذولة.

- **المعيار رقم 2060:** رفع التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، يجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي أن يرفع تقاريره على نحو دوري إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل، وينبغي أن يشمل التقرير كذلك قضايا المخاطر الجوهرية وقضايا الرقابة.

- **المعيار رقم 2070:** مسؤولية المؤسسة والجهات الخارجية المقدمة للخدمات عن التدقيق الداخلي، عندما تقوم جهة خارجية بتقديم خدمات كالخدمات التي يقدمها نشاط التدقيق الداخلي، يجب على هذه الجهة توجيه إدراك المنشأة نحو مسؤولياتها في الحفاظ على فعالية نشاط التدقيق الداخلي.

- **المعيار 2410:** معايير توصيل النتائج: ينبغي أن تشتمل عملية التوصيل على أهداف المهمة ونطاقها

بالإضافة إلى الاستنتاجات والتوصيات القابلة للتطبيق وحفظ العمل.

- **المعيار رقم 2420: جودة التوصيل:** ينبغي أن تتسم عملية التوصيل بالدقة والموضوعية والوضوح والإيجار، كما ينبغي أن تكون بناءة وكاملة وأن تتم في الوقت المناسب. [1]

- **المعيار رقم 2421: الأخطاء والسهو:** إذا اشتملت عملية التوصيل النهائية على خطأ أو سهو جوهري، فإنه ينبغي أن يتولى مدير إدارة التدقيق الداخلي توصيل المعلومات الصحيحة لكافة الأفراد الذين وصلت إليهم المعلومات الأصلية.

- **المعيار رقم 2430:** استخدام عبارة تم إعداده وفقا لمعايير الممارسة المهنية الدولية للتدقيق الداخلي: من الممكن للمدققين الداخليين عند إعدادهم تقرير المهمة تضمينه عبارة تم إعداده وفقا لمعايير الممارسة المهنية الدولية للتدقيق الداخلي، وذلك في حالة ما إذا كانت النتائج تدعم هذا التقرير.

[1] فتحي زرق السوافري، **مرجع سبق ذكره**، ص 103.

- **المعيار رقم 2431: الإفصاح عن المهمات غير المتوافقة:** عندما يكون هناك عدم توافق ما بين أهداف المهمة وبين متطلبات تعريف التدقيق الداخلي والمعايير المهنية والسلوكية من حيث عدم الالتزام بها وبشكل يؤثر على المهمة، يجب الإفصاح في تقرير توصيل النتائج عما يلي:

- المعايير المهنية والسلوكية التي يتم الالتزام بها.
- أسباب عدم الالتزام وتأثيره على المهمة وعلى نتائجها.

- **المعيار رقم 2440: نشر النتائج:** يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يبلغ إلى الجهات المعنية، حيث يقوم مدير التدقيق الداخلي بعد حصوله على المصادقة على تقرير النتائج النهائي بتحديد إلى من يقوم بتبليغ هذه النتائج وما هي النتائج التي سينشرها.

- **المعيار رقم 2450:** الآراء العامة: عندما يتم إصدار رأي عام، يجب الأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والمساهمين، ويجب أن تتسم هذه الآراء بأن تكون كافية وملائمة ومفيدة ذات مصداقية.

- **المعيار رقم 2500:** مراقبة مراحل الإنجاز: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يؤسس نظام لرقابة سير مراحل النتائج التي يتم توصيلها إلى الإدارة مع المحافظة على هذا النظام. [1]

- **المعيار رقم A1 – 2500:** يجب على مدير التدقيق الداخلي تأسيس أسلوب متابعة يتم من خلاله المراقبة والتأكد من أن التوجيهات والتصرفات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بفعالية، أو أن الإدارة العليا قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ أي إجراء.

- **المعيار C1 – 2500:** يجب على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة سير النتائج للمهمات الاستشارية ومدى تحقيقها لما هو متفق عليه في العمل.

- **المعيار رقم 2600:** قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر: عندما يعتقد مدير التدقيق الداخلي بأن الإدارة العليا قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، يجب عليه مناقشة ذلك مع الإدارة وإذا لم يتم التوصل لحل لهذه المسألة معها فيجب عليه تقديم تقرير حول ذلك إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق. [2]

[1] فتحي رزق السوافري، **مرجع سبق ذكره**، ص 104.
[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر، 2008 ص 39

ثانيا: معايير الصفات

وهي عبارة عن مجموعة(سلسلة الألف) مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص المنشآت والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها، يمكن ذكر أهم هذه المعايير: [1]

- **المعيار رقم 1000:** الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات: يجب تحديد هدف وصلاحية ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي بشكل رسمي ضمن وثيقة التدقيق الداخلي، وذلك بما ينسجم مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير المهنية وقواعد السلوك ويجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي إجراء مراجعة دورية لوثيقة التدقيق، وتقديم ذلك للإدارة العليا ومجلس الإدارة للمصادقة.

- **المعيار رقم 1000 – A1:** يجب تحديد طبيعة خدمات التأكيد المقدمة للمؤسسة ضمن وثيقة التدقيق الداخلي وإذا كانت هذه الخدمات معدة للتقديم إلى جهات خارجية فيجب أيضا تحديد طبيعتها ضمن وثيقة التدقيق.

- **المعيار رقم 1000 – C1:** يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة للمؤسسة ضمن وثيقة التدقيق الداخلي.

- **المعيار رقم 1100:** الاستقلالية والموضوعية: يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون مستقلا وعلى المدققين الداخليين أن يتصفوا بالموضوعية أثناء تأديتهم لعملهم.

- **الاستقلالية:** تعني التحرر من القيود والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على القيام بمسؤولياتهم بشكل عادل وغير متحيز، ويجب أن يتمكن مدير التدقيق الداخلي من الاتصال المباشر وغير المقيد مع الإدارة العليا ولجنة التدقيق، ويجب أن تتم إدارة المخاطر التي تهدد استقلالية التدقيق، وذلك على مستوى كل من المدقق والقسم والمؤسسة. [2]

- **الموضوعية:** هي سلوك وموقف فكري غير متحيز يتيح للمدققين الداخليين إنجاز التزاماتهم ومسؤولياتهم بالشكل الصحيح ودون تقديم أية استثناءات أو تنازلات، فالموضوعية تتطلب من المدققين الداخليين عدم خضوع حكمهم المهني بخصوص مشاكل التدقيق لآراء ومصالح الآخرين، ويجب أن تتم إدارة المخاطر التي تهدد موضوعية التدقيق الداخلي وعلى مستوى كل من المدقق والقسم والمؤسسة. [3]

[1] عتيقة مجنح، **مرجع سبق ذكره**، ص26.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007، ص 2- 3.
[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 208.

- **المعيار رقم 1200:** الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة: يجب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بكفاءة ومهارة مع بذل العناية المهنية المطلوبة.

- **المعيار 1210: الكفاءة:** على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة، المهارات والكفاءات المطلوبة لإنجاز مسؤولياتهم الفردية وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك المعرفة، المهارات، والكفاءات المطلوبة لإنجاز المسؤوليات والمهام المطلوبة منه.

- **المعيار 1210 – A1:** على مدير التدقيق الداخلي الحصول على المشورة والمساعدة عندما يكون المدققين الداخليين العاملين لديه يفتقرون إلى المعرفة والمهارة والكفاءة المطلوبة لتنفيذ كل أو جزء من المهمة.

- **المعيار 1210 – A2:** يجب على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة الكافية لتقييم مخاطر الاحتيال والطريقة التي تدار بها هذه المخاطر ضمن المؤسسة، ولكن لا يتوقع من المدقق الداخلي أن يكون ذلك الشخص المحترف المسؤول بشكل مباشر ورئيسي عن اكتشاف الاحتيال.

- **المعيار رقم 1210 –A3:** يجب على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة الكافية والأساسية في مجال مخاطر تكنولوجيا المعلومات [الأعمال الإلكترونية] والرقابة وتقنية التدقيق المبنية على التكنولوجية لإنجاز الأعمال الموكلة إليهم.

- **المعيار رقم 1210 – C1:** على مدير التدقيق الداخلي الامتناع عن تقديم الخدمات الاستشارية أو تقديم المساعدة إذا كان موظفي قسم التدقيق الداخلي لا يمتلكون المعرفة والمهارة والكفاءة المطلوبة لإنجاز وتنفيذ كل أو جزء من المهمة المطلوبة.

- **المعيار رقم 1220:** بذل العناية المهنية اللازمة: يجب على المدققين الداخليين امتلاك العناية والمهارة المتوقعان من المدقق الداخلي المؤهل، ولا يعني بذل العناية المهنية أن المدقق الداخلي معصوم من ارتكاب الأخطاء.

- **المعيار رقم 1220 – A1:** على المدققين الداخليين أن يمارسوا بذل العناية المهنية اللازمة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- حجم العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهنة المطلوبة تنفيذها.
- الأهمية النسبية أو الموضوعات الهامة المرتبطة بإجراءات التأكيد المطبقة.
- كفاءة وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
- احتمال حدوث أخطاء جوهرية ،احتيال مخالفات للأنظمة القانونية.

- **المعيار رقم A2 – 1220:** يجب على المدققين الداخليين مراعاة استخدام أدوات التدقيق بمساعدة المحاسب الآلي وتقنيات التحليل المختلفة.

- **المعيار رقم A3 – 1220:** يجب على المدققين الداخليين الانتباه إلى المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على الأهداف والعمليات والموارد ومن ناحية أخرى فإن إجراءات التأكيد لوحدها لا تكفي ولا تضمن بأن جميع المخاطر الهامة سوف يتم تحديدها واكتشافها حتى لو لم يتم بذل العناية المهنية اللازمة.

- **المعيار رقم C1 – 1220:** يجب على المدققين الداخليين أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة أثناء تقديم الخدمات الاستشارية مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- احتياجات وتوقعات بالجهات المقدمة إليها الخدمات إضافة إلى طبيعة وتوقيت وتوصيل نتائج المهمة.
- الأهمية النسبية ونطاق العمل المطلوب للوصول إلى أهدافه المهمة المطلوبة.

- **المعيار رقم 1300:** الرقابة النوعية وبرامج التطوير: يجب على المدير التدقيق الداخلي أن يحدد ما يجب القيام به لضمان الرقابة النوعية وبرامج التطوير والمحافظة على ذلك مستمر وبما يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

صمم معيار الرقابة النوعية وبرنامج التطوير لتقسيم نشاط التدقيق الداخلي ومعاييره المهنية من جهة، وتقييم توافق وتطبيق موظفي التدقيق الداخلي لقواعد ومبادئ السلوك الأخلاقي من جهة أخرى، كما تقيم البرامج كفاءة نشاط التدقيق الداخلي وتحديد الظروف المناسبة لتحسينه وتطويره وزيادة فعاليته. [1]

- **المعيار رقم 1310:** متطلبات الرقابة النوعية وبرامج التطوير: يجب إجراء التقييم الداخلي والخارجي للجودة والبرامج.

- **المعيار رقم 1311:** التقييم الداخلي: يجب أن يتضمن ما يلي:

- الرقابة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي.
- المراجعة الدورية وذلك عن طريق التقييم الذاتي أو عن طريق أشخاص ضمن المؤسسة تتوفر لديهم المعرفة الكافية حول تطبيقات التدقيق الداخلي.

- **المعيار رقم 1312:** التقييم الخارجي: يجب أن تتم عملية التقييم الخارجي مرة على الأقل كل خمس سنوات وذلك بواسطة جهات مستقلة ومؤهلة أو من قبل فريق تدقيق من خارج المؤسسة.

[1] اصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة الجزء (1)، طبعة عام 2008، ص 126، الموقع الالكتروني: www.ifac.org

- **المعيار رقم 1320:** التقرير عن الرقابة النوعية وبرامج التطوير: يجب على مدير التدقيق الداخلي توصيل نتائج الرقابة النوعية على الجودة وبرامج التطوير إلى الإدارة العليا ولجنة المراجعة.

يتم تحديد شكل ومحتوى تقرير نتائج الرقابة النوعية وبرامج التطوير وفترة إعداد التقرير وتوصيله إلى الإدارة من خلال مناقشة الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأخذ بعين الاعتبار مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي ومدير التدقيق الداخلي الواردة في وثيقة التدقيق.

- **المعيار رقم 1321:** استخدام عبارة تم إعداده وفقا لمعايير الممارسة المهنية الدولية للتدقيق الداخلي.

يمكن للمدققين الداخليين عند إعداد تقرير الرقابة تضمينه هذه العبارة وذلك فقط في حالة كانت الرقابة النوعية على الجودة وبرامج التطوير تدعم هذا التقرير.

- **المعيار رقم 1322:** الإفصاح عن عدم الالتزام والتوافق.

يجب على مدير التدقيق الداخلي عندما لا يوجد توافق مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي، أو وجود تأثير على نطاق وعمليات نشاط التدقيق الداخلي أن يفصح عن ذلك إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

ثالثا: معايير التدقيق الجزائرية

أصدرت الجزائر بمقتضى المقرر رقم 150 المؤرخ في 25 أوت 2015 أربعة معايير جزائرية للتدقيق والموضوعية تحت حيز التنفيذ تتمثل هذه المعايير في:[1]

- **المعيار الجزائري للتدقيق –300– تخطيط تدقيق الكشوف المالية:** يدرس المعيار م.ج.ت 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق –500– العناصر المقنعة:** يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
- **المعيار الجزائري للتدقيق –510– مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الاولوية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق –700– تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية:** يعالج هذا المعيار م.ج.ت 700 ما يلي :

[1]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 25 أوت 2015 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص ص 8- 11.

- التزام المدقق بتشكيل راي حول الكشوف المالية.
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد ادى الى صياغة رأي غير معدل.

أما المقرر رقم 23 المؤرخ في مارس 2017 فقد تضمن المعايير الآتية:[1]

- **المعيار الجزائري للتدقيق -520- الإجراءات التحليلية:** حيث يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق-570- إستمرارية الاستغلال:** يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق -610- استخدام اعمال المرفقين الداخليين:** عالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
- **المعيار الجزائري للتدقيق -620- استخدام أعمال خير معين من طرف المدقق:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلّب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

المطلب الثالث: صلاحيات ومسؤوليات عملية التدقيق الداخلي

إن أهم العناصر التي تدعم نجاح وظيفة التدقيق الداخلي هو مكان دائرة أو قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة ومقدار الدعم الذي تلقاه في مجلس الإدارة من خلال اقتناع هذه الإدارة بأهمية الخدمات التي تؤديها عن طريق تدخلها في تحديد نطاق عملها ورسم سياستها المبدئية فالإدارة العليا تستطيع الرفع من كفاءة التدقيق الداخلي والزيادة من فعاليتها من خلال عدة مجالات.

أولا: وضع السياسات الخاصة بالتدقيق الداخلي

فمجلس الإدارة في الغالب هو الذي يحدد الاتجاه العام لدائرة أو قسم التدقيق، وكذلك يرسم لها حدود مسؤولياتها ويصادق على خططها وبرامجها، وهذا يعني أنه كلما كان مجلس الإدارة مرنا مع هذه ويدرك احتياجاتها ويترك لها حرية العمل، زاد ذلك من كفاءة وفعالية الخدمات التي تؤديها. [2]

[1]- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص ص 4- 6.
[2] الرفاعي إبراهيم مبارك، **جودة أنشطة التدقيق الداخلي ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**،الطبعة الأولى،الدار الجامعية،الإسكندرية،2006،ص45.

ثانيا: متابعة الإجراءات التصحيحية التي تتضمنها توصيات التدقيق الداخلي

إذ أن متابعة أهم العناصر المهمة في عملية أي تدقيق، فكون أن إدارة التدقيق الداخلي ليست إدارة تنفيذية، وإنما توصي للإدارة بضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية للانحرافات، لذلك فإن الجهات التنفيذية تقوم بإجراءات التصحيح، إذ تسلمت الأوامر من الإدارة العليا الخاصة إذا كانت الإدارة العليا تتابع نتائج ذلك التصحيح بنفسها.[1]

ثالثا: منح التأييد لبرامج التدقيق الداخلي ودعمها بشكل معلن

عندما يتضح للعاملين في المؤسسة بأن الإدارة العليا تؤيد برامج التدقيق الداخلي وتصادق عليها فإن المعوقات التي قد يضعها هؤلاء العاملون أمام عمليات التدقيق تقل إلى حد ما، مما يعني رفع مستوى خدمات هذه الوظيفة[2].

ومن أجل الوصول إلى نظام تدقيق داخلي فعال يجب أن تشمل الخطوط العريضة لصلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي على الحد الأدنى للأمور التالية: [3]

- أعضاء الحق للمدقق الداخلي للحصول على أية معلومات يراها ضرورية للتدقيق والاطلاع على السجلات المالية ،المستندات، سجلات الموجودات والموظفين داخل المنظمة لعلاقة مثل هذه الأمور بعملية التدقيق.
- تحديد صلاحيات التي تخول المدقق الداخلي بتأدية عملية الرقابة والتدقيق المالي على العمليات المختلفة على مدى تماشيها مع القوانين والأنظمة والتعليمات وغيرها من أنواع التدقيق المتعلقة بالعمليات التشغيلية والأداء على سبيل المثال.
- تحديد أية قيود أو محددات يجب على المدقق الداخلي ملاحظتها عند قيامه بمهمة التدقيق، فعلى سبيل المثال يجب ألا يعطي المدقق الداخلي مسؤوليات تشغيلية أو أية صلاحيات تتعلق بالأنشطة التي يقوم بها المدقق بتدقيقها، كما يجب أن ألا يعطي أية مهمات لا تقع ضمن حدود قدرته وخبراته ومؤهلاته، أو أن يقوم بوضع أنظمة وإجراءات سوف يقوم هو نفسه في نهاية الأمر بمراجعتها وتدقيقها عند قيامه بمهمة التدقيق.
- تحديد مبادئ وقواعد التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما والالتزام بها من قبل المدققين الداخليين.

وقد بينت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA في الو. م. أ، أن على وظيفة التدقيق الداخلي مراجعة العمليات والبرامج ومن ثم انجازها حسب ما هو مخطط لها، كما بينت

[1] رشا الجود، **أثر جودة التدقيق الداخلي على تحديد أتعاب المدقق الخارجي(دراسة ميدانية)** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، 2001، ص15.

[2] سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الخارجي في تحسين جودة حوكمة الشركات**، مجلة التجارة للبحوث العلمية، العدد 01، المجلة 45، جامعة الإسكندرية، جانفي 2008، ص 14.

[3] مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص22.

هذه المعايير بأن الأساس لنشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون على شكل وثيقة رسمية مكتوبة تحدد هدف التدقيق الداخلي وصلاحياته ومسؤولياته، وكذلك يجب أن يبين هذا النظام:[1]

- وضع نشاط التدقيق الداخلي داخل المؤسسة.
- إجازة الوصول إلى السجلات والموظفين والممتلكات المتعلقة بعملية التدقيق.
- تحديد نطاق أنشطة التدقيق.

ويتم تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية متنوعة داخل المؤسسات التي تختلف وتتنوع من حيث الحدث والحجم والهيكل التنظيمي، فقد تؤثر هذه الاختلافات على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في كل بيئة، ومع ذلك يعتبر تنظيم دائرة التدقيق الداخلي ضمن إطار موحد، وهيكل تنظيمي واضح من حيث الارتباط التنظيمي بالمستوى الإداري في المنظمة الذي يسمح لهذه الوظيفة بتنفيذ مسؤولياتها على قدر كبير من الاستقلالية إذا ما أريد الاستفادة من الخدمات التي تقدمها للمؤسسة. [2]

كما يجب أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي مؤسسة ضمن جهاز واحد، وتحت إدارة شخص على درجة عالية من التأهيل الفني والمهني، كما يجب تقسيم جهاز التدقيق الداخلي إلى وحدات مصغرة، حيث أن عملية التدقيق تتم عادة بواسطة مجموعة تتألف خصيصا لكل مهمة، وبالتالي يصبح وجود مجموعات تدقيق دائمة أو وحدات مصغرة للتدقيق أمرا غير ضروري ومن المستحسن تقسيم هذا الجهاز إلى تدقيق مالي وتدقيق إداري حيث يكون الحاجة إلى الشخص أحيانا من الأمور الضرورية والملحة.[3]

إن موقع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة هو أحد الطرق التي تبين تأكيد الإدارة العليا في المؤسسة دعمها الصريح لهذه الوظيفة، وبالتالي يجب الأخذ بعين الاعتبار عاملين مهمين عند تحديد موقع التدقيق الداخلي في التنظيم هما:

- ضمان تحقيق الاستقلالية لهذه الوظيفة وتعزيزها من خلال ربطها بالمستويات العليا في المؤسسة.
- ألا يوكل لهذه الوظيفة بأية مهمات تشغيلية أو تنفيذية.

[1] Khayarallah Belaid, **L'audit interne et L'approche de la dynamique de groupe**, centre de publication universitaire, tunis, 2005, P85.

[2] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سابق ذكره**، ص 15.

[3] مجنح عتيقة، **مرجع سابق ذكره**، ص45.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي كأحد آليات نظام حوكمة الشركات

التدقيق الداخلي يساعد الشركة على تحقيق أهدافها وتحسين مستوى أدائها، وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة وضمان صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها مما يؤكد على جودة ممارسة الشركة لأعمالها، حيث أكدت لجنة كادبيري على مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف الغش والتزوير وهذا نتيجة لاستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها بلجنة التدقيق.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات

أولا: ماهية حوكمة الشركات

1- نشأة مفهوم حوكمة الشركات: أدى ظهور نظرية الوكالة التي جاءت لتسليط الضوء على المشاكل التي تظهر نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات والمساهمين، إلى زيادة الاهتمام بضرورة توفير مجموعة من القوانين التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة. [1]

ففي سنة 1976 [2] عمل كل من Jensen and Mecklings على الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهمية في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الإدارة، مما يساعد على جذب المستثمرين سواء كانوا محليين أو أجانب، هذه ما حث بعض الهيئات العلمية والمشرعين، في العديد من دول العالم على إصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ.[3]

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أدى تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته والإشراف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تنشط فيه، مثل هيئة الأوراق المالية(sec) Securities Exchange commission ، بالإضافة إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق الذي

---

[1] محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 15.

[2] Stephane Trébueq. La convernance dentreprise héritiére de conflit idéologique et phisiologie, grefige.Université paris. Dauphine avec le soutien de l'ssociait francophone de Comptabilité ,20,21 Mars 2003.p.p 03-05.

[3] دادان عبد الغني، **قراءة في الأداء المالية والقيمة في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، عدد 04، 2006، ص15.

ساهم في زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات خاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات بحتمية تطبيق مبادئها.[1]

كما أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية The California Public Emloyee's Retirement system (CALPERS) على تعريف وأهمية ودور حوكمة الشركات في حماية حقوق المساهمين. [2]

وقد تم تأسيس هيئة تريدوي* عام 1985 وتمثل دورها الأساسي في تحديد أسباب سوء توضيح الوقائع في التقارير المالية، حيث قدمت هذه الهيئة أول تقرير لها عن حوكمة الشركات عام 1987، الذي يسعى لتوفير بيئة رقابية سليمة ومستقلة مع تدقيق داخلي موضوعي يدعو لضرورة الإفصاح عن مدى فعالية الرقابة الداخلية، وتقوية مهنة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة الشركات، وفي عام 1999 أصدرت كل من بورصة نيويورك New York Stock Exchange (NYSE) والرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية (NASD) National Association of Securities Dealers تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report، والذي اهتم بأهمية الدور الفعال الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.[3]

كما تم إصدار Sarbanes Oxley Act في أعقاب الانهيارات المالية الكبرى، الشركات الأمريكية سنة 2002، حيث ركز على حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه العديد من الشركات، من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس الإدارة الشركات.

أما في المملكة المتحدة فقد أثار موضوع الحوكمة جدلا كبيرا في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات، بعد انهيار كبريات الشركات الأمريكية والأوروبية آنذاك، مما قاد المساهمين والمستثمرين في الشركات وقطاع المصارف إلى القلق على استثماراتهم وجعل الحوكمة في المملكة المتحدة تدرك أن التشريعات السائدة والنظم القائمة تعاني من خلل ما، الأمر الذي دفع بورصة لندن للأوراق المالية لتشكيل لجنة كادبوري 1991 التي تضمنت ممثلين عن الصناعة البريطانية، وتمثلت مهمتها في وضع مشروع للممارسات المالية لمساعدة الشركات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية من أجل تجنيب تلك الشركات الخسائر الكبيرة، وفي عام 1992 تم إصدار أول تقرير عن هذه اللجنة والذي يؤكد على أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في إعداد وتدقيق القوائم المالية، وبالرغم من أن توصيات هذا التقرير غير ملزمة للشركات المسجلة أسهمها في بورصة لندن، إلا أن البورصة تجبر الشركات على أن تحدد في تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات،

[1] عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مؤسسة الوراق، عمان، 2014.
[2] محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 15.16.
* لجنة تريدوي هي لجنة وطنية تم تشكيلها عام 1985 لدراسة التقارير المالية المزورة في الشركات بعد الانهيارات المالية التي حصلت في مجال الإدخار والقروض إذ تمثل هذه اللجنة كل من معهد المحاسبين الأمريكي ومعهد المديرين الماليين الأمريكي معهد المدققين الداخلين الأمريكي معهد المحاسبين الاداريين الأمريكي.(علاء فرحات، طالب ايمان شيخان المسهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2011، ص 28)
[3] عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، مرجع سبق ذكره**، ص20.

كما ركز على دراسة العلاقة بين الإدارة والمستثمرين، ودور المستثمرين في تعزيز دور التدقيق في الشركات والحاجة إلى لجان التدقيق فاعلة. [1]

هذا وقد أشار التقرير إلى دور مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والدعوة إلى فصل مسؤوليات وصلاحيات كل الطرفين، بعدها توالت التقارير عن هذه اللجنة وظهرت العديد من التقارير المتعلقة بحوكمة الشركات، دور مجالس إدارة الشركات، أنظمة الرقابة الداخلية اللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييم وإدارة المخاطر مثل Report Hample عام 1995 وHigges and Smith Report عام 2003.

وقد تعززت فكرة مفهوم حوكمة الشركات اثر نتيجة الجهود المبذولة البارزة أعقاب الأزمة الآسيوية التي حدثت في أسواق تايلندا وماليزيا عام 1997، وما تبعها من فضائح مالية أدت إلى إفلاس العديد من الشركات والمصارف الكبرى العالمية، فقد اهتزت ثقة المستثمرين والمساهمين بمختلف الشركات، سواء كانت وطنية أو متعددة الجنسيات، وذلك لعدم قدرة التشريعات وهيئات الرقابة على التنبؤ بفشل شركات الأعمال وما يقوم به أصحاب القرار من تجاوزات إدارية وقانونية، للحصول على منافع خاصة دون تمكن المساهمين من الإطلاع على تلك التجاوزات.[2]

وعليه كان البحث عن سبل ووسائل الرقابة على أعمال الشركات والمصارف من طرف المؤسسات الدولية المالية والنقدية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية) وذلك قصد الحفاظ على حقوق المساهمين وضمان قيام المؤسسات المالية والاقتصادية بعيدا عن الفساد المالي والإداري، وتمثلت أول محاولة دولية في إصدار مبادئ حوكمة الشركات من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية* (OECD)عام 1999 والتي تم تنقيحها وتحديثها في طبعتها الثانية عام 2004، حيث تدور معظمها حول السبل الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال، التي تساعد على استقرار الاقتصاد ككل، وهي تلك الخطوط التي حرصت المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية على التأكيد عليها من أجل الحفاظ على سلامة أسواق المال واستقرار الاقتصاديات ككل. [3]

2- تعريف حوكمة الشركات: تعددت تعريفات حوكمة الشركات بتعدد كتابها واختلاف وجهات نظرهم، وكذا لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية للشركات، وقد تم تقسيم مفهوم حوكمة الشركات إلى المفهوم اللغوي والمفهوم الاصطلاحي.

2-1- مفهوم الحوكمة لغوي: يعتبر مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي انتشرت على المستوى الدولي والإقليمي، حيث يشير إلى الترجمة العربية للأصل الانجليزي Gouvernance، أما مصطلح حوكمة الشركات

[1] محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 17

[2] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الوراق لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص33.

*OECD, «conporote governance », 2004, p25.

[3] محمد إبراهيم موسى، " **حوكمة الشركات، سوق الأوراق المالية**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2010، ص 16.

فهو ترجمة للأصل الانجليزي Corporate Gouvernance، حيث تم التوصل إلى هذه الترجمة بعد العديد من المحاولات والمشاورات بين خبراء اللغة العربية بمجمع اللغة العربية من جهة، والخبراء الاقتصاديين والقانونيين من جهة أخرى، وقد برزت ترجمات أخرى لنفس المصطلح، مثل الإدارة الرشيدة، الإدارة الجيدة، الضبط المؤسسي، التحكم المؤسسي، الحاكمية المؤسسية وغيرها من المصطلحات، إلا أن أكثرها شيوعا وتداولا من طرف الباحثين والكتاب هو مصطلح الحوكمة المؤسسية أو حوكمة الشركات، ويتضمن مصطلح الحوكمة العديد من الجوانب منها: [1]

- **الحكمة:** ما تقتضيه من التوجه والإرشاد.
- **الحكم:** ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- **الاحتكام:** ما يقتضيه من رجوع مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- **التحاكم:** طلب للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2-2- مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا: تجدر الإشارة إلى أنه، وعلى المستوى العالمي، لا يوجد تعريف موحدا متفقا عليه وكافي بذاته، وذلك بسبب تأثر هذا الأخير بالاختلافات الموجودة في التشريعات والممارسات المتعلقة بأنشطة الشركات. [2]

ونظرا لتزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، ومن بين هذه المؤسسات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، التي عرفت حوكمة الشركات على أنها " مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهو الأسلوب الذي يقدم الهيكل أو الإطار المنظم الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والنتائج والأسلوب الناجح لممارسة السلطة، الذي يجب أن يقدم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا في السعي لتحقيق الأهداف الموضوعية لخدمة مصالح الشركة ومساهميها وتسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد وأصول الشركات والمؤسسات بكفاءة وفاعلية ". [3]

أما معهد المدققين الداخليين The institute of Intrnal Auditors (IIA) فيعرف حوكمة الشركات على أنها " العمليات والإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة

[1] علاء فرحات طالب، إيمان شيحان، المشهداني، **مرجع سبق ذكره**، ص 24.
[2] الطيب داودي، **الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات**، منشرو في محمود حسن الوادي وآخرون، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين، التحديات، الفرص، الآفاق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 606.
[3] وسى سهام، خالدي فراح، " **أثر تطبيق الحوكمة على الأوضاع المحاسبي وجودة التقارير المالية** "، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6 – 7 ماي 2012، ص 05.

المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه ". [1]

بينما يعرف تقرير كادبوري، الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية، حوكمة الشركات على أنها " النظام الذي من خلاله تدار الشركات وتراقب ". حيث بين هذا التعريف أن حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من العناصر، القواعد، والإجراءات والتي تساعد على إدارة الشركة ومراقبتها بصورة ملائمة.

أما مؤسسة التمويل الدولية International Finance Corporation (IFC) فتعتبر حوكمة الشركات أنها " مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة بمن فيهم المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة ".

وفي حين يرى البعض بأن حوكمة الشركة بأنها " مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الشركات، من خلال مجموعة من الآليات في شكل إجراءات وأساليب لإدارة الشركة وتوجيه نشاطاتها بما يؤدي إلى ضمان تطوير الأداء، الإفصاح، الشفافية والمسائلة، ومن ثم تعظيم حقوق المساهمين على المدى البعيد إضافة إلى مراعاة حقوق ومصالح الأطراف الأخرى ذات الصلة بالمشروع". [2]

من خلال التعريفات السابقة يتضح بأن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات، والمتمثلة فيما يلي:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين وأصحاب المصالح.
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والمساهمين.

عموما فإن موضوع حوكمة الشركات ظهر نتيجة الفصل بين الملكية والرقابة، والبحث عن حل للمشاكل بين المالكين والمسيرين، وبين مساهمي الأغلبية ومساهمي الأقلية وباقي أصحاب المصالح.

إذا ومن خلال التعاريف المقدمة لمصطلح حوكمة الشركات والمعاني المستخلصة يتضح بأن هذا المصطلح يتضمن بعدين هما: [3]

---

[1] خلف عبد، الواردات " **التدقيق الداخلي بين النظري والتطبيقي وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي** "، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2006، ص 36.

[2] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA؟، مرجع سبق ذكره**، ص30.

[3] إيمان فتحي أحمد مصطفى، " **دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات**، منشور في مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن 2011، ص 363.

- **الالتزام Conformance:** حيث تكون الغاية هي التأكد من تنفيذ المتطلبات، الالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية فضلا عن تحقيق مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والعدل والشفافية.
- **الأداء Performance:** وذلك برفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية والتقليل من الآثار السلبية للمخاطر الفعلية والمتوقعة من خلال استخدام كافة المسائل المتاحة.

يمكن إرجاع سبب عدم وجود تعريف موحد ومتفق عليه لمصطلح حوكمة الشركات إلى أن البعض ينظر إليه من الناحية الاقتصادية على أنه الآلية التي تساعد في الحصول على التمويل اللازم وتعظيم قيمة الأسهم، والبعض الآخر ينظرون إليه من الناحية القانونية على أنه يشير إلى العلاقات التعاقدية التي تحدد الحقوق والواجبات لحملة الأسهم وأصحاب المصالح، وأطراف ثالثة تنظر إلى هذا المصطلح من الناحية الاجتماعية والأخلاقية ومركزين على المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية وصغار المساهمين وتحقيق العدالة بينهم.

ثانيا: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

1- أهمية حوكمة الشركات: ازدادت أهمية حوكمة الشركات في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة والتي مست العديد من الشركات العالمية، خاصة ما حدث بعدد من أسواق دول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، نتيجة لحالات الفشل الإداري والتلاعب بالقوائم المالية وتعظيم أرباح تلك الشركات بنسب مبالغ فيها، والسعي لتحقيق الربح السريع وعدم الالتزام بمحددات السلوك المهني والأخلاقي، مما سبب في حدوث العديد من حالات الإفلاس والعسر المالي لشركات عملاقة تضرر فيها الكثير من المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال، هذا ما جذب الاهتمام لموضوع حوكمة الشركات وتأكيد أهميته التي برزت آثاره بوضوح من خلال تحقيقه للمزايا التالية: [1]

- تسعى حوكمة الشركات لتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق، وضمان نموها واستمرارها على المستوى الدولي، الإقليمي والمحلي في بيئة تنافسية عالية، إضافة إلى تجنيب الشركات حالات الفشل الإداري والتعرض للإفلاس والتعثر المالي.
- إن الالتزام بقواعد حوكمة الشركات أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ساعد في ذلك أدوات فعالة للرقابة على مجالس إدارة الشركات، والتزامها بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين داخل مجلس الإدارة.

[1] م. بان توفيق نجم، **الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي**، مركز دراسات البصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد24، 2013، ص 16.

– تبرز أهمية الحوكمة من خلال محاولة التقليل من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين ملكية الشركة والتسيير أي بين المساهمين وإدارة الشركة وكذلك الفصل بين مسؤوليات مجلس الإدارة ومسؤوليات المديرين التنفيذيين ومن تعارض المصالح بين هذه الأطراف.

– لحوكمة الشركات دور مهم في جذب الاستثمارات سواء كانت أجنبية أو محلية، كما تساهم في الحد من هروب رؤوس الأموال وازدياد فرص التمويل.

– تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة.

– تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.

2– أهداف حوكمة الشركات: سعت معظم الوحدات الاقتصادية لمختلف الدول إلى تطبيق حوكمة الشركات ووضع التشريعات المختلفة لها لأنها تشمل مجموعة من الأهداف أو المزايا أو الدوافع، والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية: [1]

– الحد من مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناسق الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين (سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عائدهم)، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.

– تقليل المخاطر المالية والاستثمارية، وزيادة الثقة بالاقتصاد الوطني وتشجيع جذب الاستثمارات وتدفق الأموال المحلية والدولية.

– تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز العدالة والشفافية وإعطاء الحق لأصحاب المصالح في محاسبة ومساءلة الإدارة ورفع درجة ثقتهم بها.

– الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركات من خلال تعميق ثقافة التمسك بأخلاقيات المهنة والالتزام بالقوانين والمبادئ والضوابط الرقابية المتفق عليها، وكذا تحسين صورة الشركة وتحسين عملية صنع القرار فيها.

– محاربة الفساد بكل أنواعه، سواء كان فساد إداري أو مالي أو محاسبي.

– توسيع دور المراقبين لأداء الشركة بحيث يضم المساهمين، العاملين، الموردين، العملاء، المعترضين، المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

– تحسين الأداء المالي للشركة وتعظيم القيمة الاسمية لأسهمها، وتدعيم تنافسية الشركة في الأسواق المالية العالمية خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، والسعي لزيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية.

– تدعيم دور لجان التدقيق في ممارسة وظيفة الرقابة على الأداء الإداري والمالي لمختلف أنشطة الشركة.

– عدم الخلط بين مهام ومسؤوليات المديرين التنفيذيين وبين مهام ومسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة.

– إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقيات في منظومة صنع القرار.

[1] بوقرة رابح، عائم هاجر، **الحوكمة المفهوم والأهمية، مداخلة ضمن ملتقى حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بسكرة، 6 – 7 ماي 2012، ص 08، 09.

- التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يجنب الاقتصاد الوطني الوقوع في أزمات مالية.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات وتحسين الأداء

يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في الشركة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا.

أولا: ماهية إدارة المخاطر

إدارة المخاطر مهمة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر سلبا على أداء الشركة، ولتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة فإن إدارة المخاطر تهدف إلى توفير ضمانات معقولة بأن المخاطر متحكم فيها من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف الشركة.

1- تعريف المخاطر: يعتبر الخطر المجازفة والمخاطرة مصطلحات مرتبطة فيما بينها لكنها لا تحمل نفس المعنى، حيث أن الخطر يعتبر السبب في حدوث الخسائر، مثلا خطر انخفاض الأسعار، خطر الحريق أو السرقة أو غيرها من مسببات الخسارة. أما بالنسبة للمجازفة فهي الحالة التي قد تخلق أو تزيد من فرص حدوث الخسارة بسبب خطر ما، في حين أن المخاطرة تعرف على أنها الحالة التي يكون فيها إمكانية حدوث انحراف معاكس عن النتيجة المرعوبة أو المتوقعة لأسعار الفائدة. [1]

2- تعريف إدارة المخاطر: تعتبر إدارة المخاطر على أنها تنظيم متكامل يرتكز على مجموعة من الأساليب تهدف إلى مواجهة المخاطر بأفضل الطرق وأقل التكاليف، وذلك من خلال اكتشاف الخطر، تحليله، قياسه، تحديد وسائل لمواجهته ثم اختيار أفضل وسيلة لذلك.

يمكن تعريف إدارة المخاطر على أنها " عملية موضوعة ومنفذة من طرف مجلس الإدارة، الإدارة العامة والإدارة ومجموع المساهمين في الشركة، وهي مصممة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على أداء الشركة ولتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة تهدف إلى توفير ضمانات معقولة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف الشركة ". حيث يعتبر مجلس الإدارة المسؤول بصفة أساسية عن إدارة المخاطر، وتحميل هذا الدور على المدراء الآخرين لتسيير المخاطر كل حسب نشاطه[2].

[1] مسعود دازوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة 6 جويلية 2012، ص 14.
[2] حسين برفي، عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

ثانيا: ماهية تدقيق إدارة المخاطر

برنامج إدارة المخاطر ينبغي أن يخضع بشكل دوري لعملية تدقيق شاملة تسمى تدقيق إدارة المخاطر من طرف مدقق داخلي، وبما أن أعمال تدقيق إدارة المخاطر يمكن أن تؤدي بواسطة طرف خارجي إلا أنها يمكن أن تؤدى داخليا أيضا.

- **تعريف تدقيق إدارة المخاطر:** يقصد بتدقيق إدارة المخاطر على أنه " مراجعة تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة المخاطر وهو مصمم لتقرير إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم ". [1]

والجديد بالذكر أن معهد المدققين الداخليين أشار إلى أن تقييم وإدارة المخاطر يعتبر ضمن واجبات واختصاصات المدقق الداخلي، وتوجد العديد من المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخلي والتي تعبر عن أهمية انخراط التدقيق الداخلي في نظام إدارة المخاطر بالشركة، حيث تنص المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين في معيار الأداء 2100 على أن نشاط التدقيق الداخلي ينبغي أن يساعد الشركة على التعرف على التعرضات الهامة للمخاطر وتقييمها والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والنظم الرقابية أما معيار الأداء AI – 2110 يوضح أن " نشاط التدقيق الداخلي ينبغي أن يراقب ويقيم فعالية نظام إدارة المخاطر بالشركة ".[2]

ثالثا: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر

إن لصدور الإطار الجديد لمعايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي عام 1999، والمعدلة سنة 2004 وغيرها من القوانين أهمية في التأكيد على أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن دور مهم في إدارة مخاطر الشركة، حيث جعلت من التدقيق الداخلي دعامة أساسية يستعان بها في تقويم أنظمة إدارة المخاطر من أجل تقويتها وتحسينها، ويكون ذلك من خلال قيامه بما يلي: [3]

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية.
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر.
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر على مستوى الشركة، وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها.
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر، وتحديد نقاط الضعف والانحرافات فيها.

[1] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، ص 120.
[2] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره**، ص30.
[3] العايب عبد الرحمن، **مرجع سبق ذكره**، ص 09 -10.

ومن هنا يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها، وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفء للموارد، والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة.

رابعا: أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي على حوكمة الشركات

يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنينة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات.[1]

توجد ضمن المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين، معايير تعبر عن أهمية مساهمة التدقيق الداخلي في نظام إدارة المخاطر في الشركة، حيث أن المعيار رقم 2110 يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي للشركة، وذلك عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهري للمخاطر، كما ينبغي أن يعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، وهذا يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات.

فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين الذي يعرف الحوكمة على أنها " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخلصة من ممثلي أصحاب المصالح في الشركة، من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه ". وبالتالي فإن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، إضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز من دعمه للتطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.[2]

[1] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 17.
[2] علاء فرحات طالب، إيمان شيحان المشهداني، **مرجع سبق ذكره**، ص 25.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لدعم حوكمة الشركات

تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية في بداية التسعينات، حيث خلال هذه الفترة ظهرت الفضائح المالية والاقتصادية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي كان من بين أسبابها ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للشركات.

أولا: ماهية الرقابة الداخلية

تعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الرئيسية والهامة لأي مشروع، حيث تعتبر نقطة البداية لمهام المدقق الخارجي والأساس الذي يرتكز عليه عند إعداده لبرنامج التدقيق وتحديده لمدى الاختبارات التي سيقوم بها، وهذا يعتمد على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.

مفهوم الرقابة الداخلية: أخذ مصطلح الرقابة الداخلية في الفترة الأخيرة محل مصطلح الضبط الداخلي والذي كان يستعمله المحاسبون ورجال الأعمال في الماضي، حيث كان يقصد به الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة الحسابات، كما أن هذا التغيير في المصطلح تبعه توسع في مفهوم وأغراض الرقابة الداخلية وأصبح الضبط الداخلي إحدى حلقاتها.[1]

ونتيجة للدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات، فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة.

وكان أول تعريف للرقابة الداخلية هو تعريف جمعية المدققين الأمريكيين، والذي ينص على أن " الرقابة الداخلية هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة، من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ".[2]

والملاحظ أن المفهوم التقليدي لنظم الرقابة الداخلية هو حماية أصول المشروع والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، غير أن المفهوم الحديث لنظم الرقابة الداخلية اتسع نطاقه، وأصبح يقصد بالرقابة الداخلية كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها اختيار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، تنمية كفاءة العمل وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة. [3]

[1] حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى العلم والمراجعة والتدقيق**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، ص 2013-2014.
[2] لسعيد فرحات جمعة، **الاداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ، السعودية، 2000، ص15.
[3] مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان 2010، ص 12

ثانيا: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

التدقيق الداخلي يعتبر من بين أهم عناصر الرقابة الداخلية، ودور المدقق الداخلي ينحصر في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية، وكذا تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية.

إضافة إلى ذلك فإن المشاركة الفعالة من مجلس الإدارة ووجود قسم تدقيق داخلي فعال يمنع هيمنة الإدارة على هيكل الرقابة الداخلية، كما يشكل عائقا أمام عمليات الغش التي قد تقوم بها الإدارة.

1- العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي: يعتبر التدقيق الداخلي من بين الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها في الشركة، حيث يتولى المدققون الداخليون عملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية، ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل الشركة للأعمال المسندة إليهم، كما يتولى المدققين الداخليين تقديم التقارير بالنتائج التي يتوصلون إليها وتوصياتهم إلى الإدارة العليا. [1]

تقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه، والإدارة تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المدققين الداخليين، وإذا أخذنا في الاعتبار أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية يرتكز على أربع مسؤوليات أساسية هي وضع الإجراءات الرقابية. تطبيق الإجراءات الرقابية، اختبار مدى الالتزام بها وأخيرا تقييمها. [2]

حيث أن مسؤولية المدقق الداخلي تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها في حين أن مسؤولية وضع الإجراءات الرقابية تقع على كل من الإدارة التكتيكية والإدارة التنفيذية، أما تطبيق هذه الإجراءات فتكون على الإدارة التنفيذية بتغيير نظام الرقابة الداخلية بحثا عن أفضل تحسين ممكن، ويقوم أيضا قسم التدقيق الداخلي بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن بطريقة أكثر تنظيما وشمولية مقارنة بما تقوم به الإدارة ذاتها، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية وهما تصميم النظام والفعالية، والمعروف أن التصميم الجيد لنظام الرقابة الداخلية هو التصميم الفعال هو الذي يحقق ما تم تصميمه من أجله.

2- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية: يمثل فريق موظفي التدقيق الداخلي في أي شركة عنصر أساسيا في الرقابة الداخلية حيث يتولى المدققون عملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية، وذلك بهدف الحصول على تأكيد بأن النظام يعمل بشكل جيد ثم يقوم المدقق الداخلي بعرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة التدقيق مما يجعله طرفا أساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك كوظيفة استشارية، لكن دوره الاستشاري يعني عدم مبادرته في وضع الإجراءات الرقابية وذلك حتى يستطيع بموضوعية وحيادية القيام بعملية التقييم، كما أن قيام

[1] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، ص 51.
[2] أحمد حلمي، جمعية التدقيق الداخلي والحوكمي، **مرجع سبق ذكره**، ص 62.

المدقق الداخلي بتقييم الإجراءات الرقابية يمنح هذه الإجراءات المزيد من القوة والقدرة على تحقيق أهداف هذه الإجراءات وأهداف الشركة ككل، ولكي يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه اختيار الأسلوب الذي يتبعه وذلك بناءا على طبيعة وحجم الشركة والنشاط الذي تزاوله.

وفيما يلي شرح مختصر لأكثر الأساليب شيوعا بين المدققين: [1]

2-1- **أسلوب قوائم الاستقصاء (الاستبيانات):** الاستبيانات عبارة عن قائمة تحتوي على أسئلة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية على النشاطات والعمليات المختلفة، وتكون قائمة الاستبيان مكونة من عدة أجزاء كل جزء منها يتعلق بإحدى مجالات النشاط، مثلا تقييم إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة، وتكون الإجابة عن هذه الأسئلة إما بنعم ويدل على إتباع الإجراء السليم وتعني قوة النظام، أما إذا كانت الإجابة لا فيدل ذلك على عدم إتباع الإجراء السليم وتعني ضعف النظام، وبعد جمع الإجابات يتم تحليلها وتحديد نقاط القوة والضعف في النظام الرقابي، وعادة تكون قائمة الاستبيان مقسمة خانة للأسئلة، خانة للإجابات وتقديم الملاحظات، كما يقوم عادة بالإجابة على أسئلة الاستبيان من لهم دراية بإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالشركة، فكل جزء من أجزاء الاستبيان يقوم بالإجابة عليه الأشخاص الذين تربطهم علاقة به.

2-2- الأسلوب الوصفي للرقابة (التقرير الوصفي): يستخدم هذا الأسلوب كبديل لطريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، من بينها أن الأسئلة الواردة في قائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة كما أن طول القائمة يجعل مهمة الإجابة على الأسئلة مملة وروتينية، مما يؤدي لعدم الجدية في الإجابة، ويتوفر أسلوب التقرير الوصفي على درجة أكبر من المرونة مقارنة بالأسلوب السابق، حيث يقوم المدقق بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية المتبعة في تنفيذ مختلف العمليات، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام والوظائف ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، وعن طريق الملاحظة، الاختبار، الاستفسار وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

2-3- أسلوب خرائط التدفق (خرائط النظم): يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الحديثة التي انتشر استعمالها لجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وهو تعبير شكلي لنظام أو مجموعة من العمليات المتتالية ويتم تصميمها بغرض وصف تدفق العمل لأن ما يميز هذا الأسلوب هو استخدام عدة رموز في إعادة خرائط النظم، وهي رموز متعارف عليها عالميا، حيث تعتبر هذه الخرائط وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات. عناصر الرقابة المحاسبية والإدارية، تقييم العمل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للشركة، ففي هذه الحالة يكون المدقق دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف فيها، أما

[1] إدريس عبد السلام أستيوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 71 – 74.

إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المدقق أن يقوم بتصميم خرائط التدفق بعد حصوله على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة.

3- مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية: التدقيق الداخلي وظيفة تقييميه مستقلة داخل الشركة، وهي نوع من الإجراءات الرقابية التي تهدف إلى فحص وتقييم كفاءة التصميم والفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينه، كما يقوم عادة بالتحسين عن الرقابة الداخلية لكنه لا يتدخل مباشرة في وضع النظام.

تتضمن عملية فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأي شركة خمس خطوات نستعرضها كما يلي: [1]

3-1- جمع الإجراءات: يتعرف المدقق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة والتي تعتبر كدليل عن القيام بعملية ما، مثلا وثائق أو فواتير عملية البيع، ويقوم بتدوين ملخصات بالنسبة للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة بعد الحوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، ويمكن له أيضا استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية.

3-2- اختبارات الفهم: بعد إعداد المدقق لخرائط التدفق أو وضعه الكتابي، يحاول في هذه المرحلة التحقق من فهمه للنظام المتبع وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق، وهذا التجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فمثلا في عملية البيع يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات السلع كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر مختلف الأماكن، وهذا الاختيار ذو أهمية محدودة لأن الهدف منه هو تأكد المدقق من أن الإجراء موجود ومفهوم وأنه أحسن تلخيصه، وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3-3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: اعتمادا على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية، وذلك باكتشافه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الأولي للعمليات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها ارتكاب أخطاء وتزوير)، حيث يستعمل في هذه الخطوة غالبا استمارات مغلقة، أي التي تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم (جواب إيجابي) أو بلا (جواب سلبي), وفي النهاية هذه المرحلة يستطيع المدقق تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه, وذلك من الناحية النظرية للنظام محل الفحص.

3-4- اختبارات الاستمرارية (التأكد من تطبيق النظام): يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة التي توصل إليها في التقييم الأولي للنظام هي فعلا نقاط قوة ومطبقة في الواقع وبصفة دائمة ومستمرة، حيث تعتبر اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى ومقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يتأكد من أن الإجراءات التي راقبها هي فعلا مطبقة باستمرار ولا تحمل أي خلل.

[1] محمد بونين، **مرجع سبق ذكره**، ص 72 – 75.

3-5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من التحقق من ضعف النظام وسوء سيره، في حال اكتشافه للوجود الفعلي لنقاط الضعف أو سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، التي تم التوصل إليها في مرحلة التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

وبالاعتماد على النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي (نقاط القوة، نقاط الضعف)، يقوم بحوصلة ذلك في وثيقة شاملة تمثل تقريرا حول نظام الرقابة الداخلية، يقدمها إلى الإدارة مبينا فيها أثر ما توصل إليه على المعلومات المالية مع تقديمه لاقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وبالتالي ينبغي من أجل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل ويؤمنون بأن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يمثل تحقيقا لأهدافهم.

في الأخير يمكن القول أن مجرى نظام الرقابة الداخلية في أي شركة لا يعني بالضرورة أن هذا النظام مطبق فعلا في العمليات والنشاطات المختلفة، لهذا يقوم المدقق بإجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من أن

المعلومات المتحصل عليها عن طريق إحدى أساليب التقييم المذكورة سابقا تتفق مع ما هو مطبق عمليا، وبعد التقييم العملي يقوم المدقق بإعداد تقرير خاص بنظم الرقابة الداخلية يبين فيه كافة نواحي الضعف والعيوب إن وجدت في الإجراءات المختلفة، مع تقديم التوصيات والإرشادات التي من شأنها علاج هذه العيوب أو نقاط الضعف في نظام الرقابة، ومنه فإن التدقيق الداخلي يعمل على فحص وتقييم أنظمة الرقابة المطبقة في الشركة، ويحدد مختلف نواحي القصور القائمة، حيث يعني الفحص تدقيق الأحداث والوقائع، ويعني التقييم التأكد من أن كل جزء من الشركة موضع مراقبة.[1]

ثالثا: انعكاسات تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

يعد وجود إدارة التدقيق الداخلي في الشركة من أهم عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية الفعالة خاصة في الشركات الكبيرة الحجم، حيث أنها تعتبر أداة مهمة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة من عن طريق التحقق من أن التنفيذ تم وفقا لما هو وارد في اللوائح والتنظيمات، وبالتالي فهي تساعد إدارة الشركة على القيام بمسؤولياتها عن طريق فحص وتقييم وإجراء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والسجلات، كما يساعد التدقيق الداخلي في دعم الهيكل الرقابي والعمل على تقديم المقترحات بشأن التحسين المستمر لنظام الرقابة، وبالتالي رفع كفاءة وربحية الشركة وتعزيز الثقة فيها. [2]

حيث يساعد التدقيق الداخلي على إنجاح حوكمة الشركات, وبالتالي تحقيق أهداف الشركة, من خلال الرقابة الداخلية والتي تعمل على تقيم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، فالتدقيق الداخلي يساعد على حماية

[1] Khelassi Reda, L'audit interne - audit opérationnel -, editions houma, 2 éd, alger, 2007, p12.

[2] حسين يرفي وعمر علي عبد الصمد، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تصنيف حوكمة المؤسسات**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق)، في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 11 – 12 أكتوبر 2010.

أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة من مختلف أوجه الاختلاسات والتلاعبات, وذلك من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة المساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابة المتعمدة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وزيادة ثقتهم بأن حقوقهم ومصالحهم في أمان، وهذا ما تهدف إليه مبادئ حوكمة الشركات, وما يؤكد ذلك أيضا المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين ذلك في المعيار رقم 2120, الذي يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة فيما يتعلق بوضع آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالشركة، حيث يعتبر التدقيق الداخلي احد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لأنه غير الممكن أن يتوفر نظام فعال للرقابة الداخلية بدون وجود لمهنة التدقيق الداخلي.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما جاء في هذا الفصل في معلومات توضح بعض الأساسيات المتعلقة بالتدقيق الداخلي، يمكن القول أن التدقيق الداخلي يعد من أهم الوظائف في المؤسسة حيث يهدف إلى تحقيق ما تصبو إليه من أهداف، من خلال ما يقدمه من معلومات تضفي على القرارات المصداقية والثقة، ومن جهة أخرى يسهم في ضمان السير الحسن والمحافظة على الموارد المتاحة، ولتحقيق ذلك لابد من المدقق أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها للتدقيق الداخلي والتي تم التطرق إليها وتلخصها وشرحها، وذلك أن احترام تلك المعايير يسهل عليه القيام بمهمة التدقيق على أعلى مستوى، وانطلاقا من كون التدقيق الداخلي احد الركائز الرئيسية لحوكمة الشركات وانعكاسات لتطوير معايير التدقيق الداخلي على دور جودة أنشطة التدقيق الداخلي, تم التوصل إلى وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات وكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطا يضيف قيمة للمؤسسة ويحمل حقوقهم بها.

وعليه نستنتج أن وظيفة التدقيق الداخلي الهدف منها حماية ممتلكات وأصول المؤسسة والمحافظة عليها، وكذا محاربة كافة أساليب الفساد والإختلالات والانحرافات السالبة، وبالتالي الحفاظ على الوضع المرغوب فيه للمؤسسة والوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

الفصل الثاني

اثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

تمهيد

يعتبر موضوع تقييم الأداء، أحد المواضيع التي تشغل بال المسيرين والباحثين على حد سواء، نظرا لأهميته إما على المستوى الكلي أو الجزئي، باعتباره يعكس النتيجة المنتظرة من وراء كل نشاط وهو ما يمثل دافع أساسي لإستمراريته ووجود المؤسسات، خاصة الصغيرة والمتوسطة منها، والتي تهدف كغيرها من المؤسسات التي تحقق نتائج مرضية حتى لا يتسنى لها البقاء في عالم تسوده المنافسة في العمولة المالية.

وعليه تعمل وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة كوسيلة لقياس وتقييم وللوقوف على ضعف وقوة الأنظمة والعمليات والإجراءات التي تتبعها المؤسسة بغرض تحقيق أهدافها وبالتالي تحسين أدائها المالي.

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل بدراسة مفهوم الأداء المالي ومختلف جوانبه وكيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تحسينه وذلك من خلال ثلاث مباحث رئيسية:

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي؛

المبحث الثاني: طرق قياس الأداء المالي؛

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي.

المبحث الأول: مفهوم وخطوات تقييم الأداء المالي

يعتبر الأداء من ابرز المفاهيم التي تحضى بالاهتمام من طرف الباحثين و المفكرين نظرا لأهميته في تحقيق الأهداف الرئيسية كالبقاء و الاستمرارية كما يشمل هذا المفهوم الإدارة و الموارد البشرية.وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم مفاهيم الأداء في المؤسسة من حيث التعريف و الأنواع .

المطلب الأول: مفهوم وأنواع الأداء

إن تحديد تعاريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات والاتفاق عليها يعد من الأهداف التي يصعب تحقيقها وخاصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، ومن بين المصطلحات التي لم تلقى تعريفا وحيدا وشاملا مصطلح الأداء، بل هناك من يستخدم مصطلحات عدة كالكفاءة، الفعالية، الإنتاجية لتعتبر كمفردات له، ولكن هذا غير صحيح في علوم التسيير والاقتصاد، وقبل التطرق إلى مختلف التعاريف نشير إلى أن معنى الأداء بالنسبة للمسير يختلف عنه بالنسبة لرجل الاقتصاد، فضلا عن هذا فالاختلاف قائم حتى داخل المؤسسة.

أولا: تعريف الأداء

يرى بعض الباحثين في الأداء ما يلي " الأداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الأهداف التي قبلها، الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق فيه الأهداف، الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك "[1]

حسب هذا التعريف يتبين أن الأداء يتمثل في عنصرين هما الفعالية والإنتاجية، العنصر الأول معناه درجة بلوغ الهدف أي هناك عنصرين للمقارنة، أهداف مسطرة يراد بلوغها وأهداف منجزة، العنصر الثاني هو الإنتاجية المتمثلة في العلاقة بين النتائج المحققة فعلا والوسائل المستخدمة لبلوغها.

ويلاحظ هذا التعريف خلط فيما هو متفق عليه تقريبا، لأن التعريف الذي أعطي للإنتاجية هو تعريف الكفاءة، والإنتاجية في حقيقة الأمر ما هي إلا علاقة بين الإنتاج وعوامل الإنتاج المستخدمة لتحقيقه، ويرى بعض الباحثين أن الإنتاجية تحسب لعنصر وحيد من عناصر الإنتاج وهو عنصر العمل، فالإنتاجية إذن ليست بالعلاقة بين النتائج والموارد المستخدمة في تحقيقها، بل هي معيار ومؤشر يمكن من قياس أداء الوظيفة الإنتاجية.

[1] - Quelin. B et Larrgle j, Le management stratégique de compétences, Edition, ellepses, Paris 2000,P 86

ومن الباحثين من ينظر إلى الأداء على أنه " علاقة الموارد المخصصة والنتائج المحققة " هذا التعريف يحاول ربط نتائج المؤسسة بالموارد المستخدمة في تحقيقها، ومن جهة أخرى القيمة المضافة والتي تعكس الفعالية من خلال تحقيق النتائج المتوقعة.[1]

يرى البعض الآخر أن الأداء مفهوم لا يمكن تقييده بتعريف وحيد، بل تحديده في استمرار وتطور بالإضافة إلى ذلك فهو متعدد الأبعاد.

مما سبق ذكره يمكن اقتراح التعريف التالي " أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، الأداء إذن هو الكفاءة والفعالية معا.

بعدما تم التعرض إلى مفهوم الأداء يتبين ضرورة تحديد مفاهيم بعض المصطلحات التي لها صلة شديدة بمفهوم الأداء، وهذه المصطلحات هي الهدف، موارد المؤسسة.[2]

- **الهدف:** هو وضعية مستقبلية تريد المؤسسة الوصول إليها، والهدف له مجموعة من الخصائص هي[3]:
- **الوضوح:** الهدف الواضح هو الهدف الذي له نفس تصور الأفراد.

يجب أو من المفضل أن يكون في شكل رقمي أي قابل للقياس، يسهل عملية الرقابة

- **الواقعية:** تعني قابلية التحقيق.
- **المرونة:** الهدف المرن هو الهدف الذي يستجيب للتغيرات التي تحدث في المحيط

- أن يكون الهدف مقصود أي التعمد في تحقيقه

هذه الخصائص الخمس هي خصائص الهدف في حد ذاته أما الخصائص الثلاثة الموالية هي خصائص مجمل الأهداف.

- أن تكون الأهداف متكاملة لا متناقضة.
- أن تكون الأهداف مرتبة ومتسلسلة.
- أن تشكل الأهداف فيما بينها شبكة

- **الموارد:** يمكن تقسيم موارد المؤسسة إلى ثلاث عناصر: الموارد البشرية، الموارد المالية، الموارد المادية.
- **الموارد المالية:** هي الأموال الضرورية لسير نشاط المؤسسة.
- **الموارد البشرية:** تتمثل في الأفراد ومهاراتهم في القيام بالأعمال المناط بهم.

[1] أحمد طرطار، **الترشيد الاقتصادي للطاقة الإنتاجية في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2001، ص 09.
[2] سيد محمد جاد الدب، **إدارة الموارد البشرية – مدخل استراتيجي لتعظيم القدرات التنافسية**، دون دار نشر، مصر 2009، ص 09.
[3] -السعيد فرحات جمعه، **"الأداء المالي"**، دار المريخ للنشر، السعودية، ص،15

- **الموارد المادية:** تتمثل في الآلات، المعدات، الأراضي ...الخ.

ثانيا: أنواع الأداء

بعدما تم التعرض إلى مفهوم الأداء ننتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة وتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: معيار مصدر الأداء، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة، كل معيار على حدة يقدم مجموعة من أنواع الاداءات في المؤسسة. [1]

1- حسب معيار المصدر

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين وهما: الأداء الذاتي أو الداخلي و الأداء الخارجي.[2]

1-1- الأداء الداخلي

كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساسا من التوليفة التالية[3]:

- **الأداء البشري:** وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.
- **الأداء التقني:** ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال .
- **الأداء المالي:** ويمكن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.

1-2- الأداء الخارجي

هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده، فهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة لارتفاع سعر البيع أو خروج أحد المنافسين، ارتفاع القيمة المضافة مقارنة بالسنة الماضية نتيجة لانخفاض أسعار المواد واللوازم والخدمات، فكل هذا التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب.

إن هذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها ،وهذا سهل إذا تعلق الأمر بمتغيرات كمية أين يمكن قياسها وتحديد أثرها[4].

[1] الحدرب زهير، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية، عمان 2010، ص 78.
[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، **مرجع سبق ذكره**، ص22.
[3] -**مرجع نفسه**، ص،23
[4] -**مرجع نفسه**، ص، 23

2- حسب معيار الشمولية

حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي:[1]

2-1- الأداء الكلي

يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة.

ومثال الأهداف الرئيسية الربحية التي لا يمكن لقسم أو وظيفة لوحدها تحقيق ذلك بل تتطلب تضافر جميع المصالح أو الوظائف، فمصلحة المالية يجب أن تحقق أفضل مردود، والمصلحة التجارية يجب عليها تسويق أقصى ما يمكن تسويقه وتوفير المواد العملية التصنيع بأقل تكلفة وأحسن جودة.

2-2- الأداء الجزئي

على خلاف الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة.

فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى، وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية يتحقق الأداء الكلي للمنظمة، وكما سبق الإشارة إليه أهداف المؤسسة يجب أن تكون متكاملة ومتسلسلة تشكل فيما بينها شبكة.

3- حسب المعيار الوظيفي

يرتبط هذا المعيار وبشدة بالتنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة.[2]

إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف التالية: وظيفة المالية، وظيفة الإنتاج، وظيفة الأفراد، وظيفة التسويق و وظيفة التموين، ويضيف البعض الآخر وظيفة البحث و التطوير و وظيفة العلاقات العمومية.

[1] أحمد حلمي جمعة، **" التدقيق الداخلي والحكومي" مرجع سبق ذكره**، ص25.
[2] الحدوب زهير، **مرجع سبق ذكره**، ص 79.

3-1- أداء الوظيفة المالية

يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة.

3-2- أداء وظيفة الإنتاج

يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بتنسيق القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف منخفضة تسمح لها بمزاحمة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر وتلبية الطلبات.

3-3- أداء وظيفة الأفراد

قبل تحديد ماهية هذا الأداء، يتوجب الإشارة إلى أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة فتكمن هذه الأهمية في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة فضمان استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد، كذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو وزوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم، فلكي تضمن المؤسسة بقائها يجب أن توظف أفراد أكفاء وذوي المهارات العالية وتسيير أفعالا، تحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله.

يتجلى أداء وظيفة الأفراد من خلال مجموعة من المؤشرات والمعايير يمكن ذكر منها المجموعة التالية:

- عائد الأفراد.
- عدد الحوادث والإجراءات التأديبية التي كلما قل عددها دل ذلك على الأداء الجيد.
- التغيبية: ويقصد بها فقدان المواظبة على العمل الذي يشترط الحضور إلى مكان العمل .
- علاقات أرباب العمل والنقابات: ويمكن تفسير هذا المعيار بعدد الإضرابات الحاصلة داخل المؤسسة وانعدام الإضراب يعكس الجو الملائم الذي توفر المؤسسة لمستخدميها.

3-4- أداء وظيفة التموين

يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية، والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

3-5- أداء وظيفة البحث والتطوير

يمكن دراسة أداء وظيفة البحث والتطوير بدراسة المؤشرات التالية:

- الجو الملائم للاختراع و الابتكار والتجديد.
- النسبة وسرعة تحويل الابتكارات إلى المؤسسة.
- التنويع وقدرة المؤسسة على إرسال منتجات جديدة.

3-6- أداء وظيفة التسويق

يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق الذي يمكن ذكر منها:

- **حصة السوق:** مؤشر مستعمل بكثرة لتحديد الوضعية التنافسية لمنتج أو لعلامة أو لمؤسسة ويحسب بالعلاقة التالية:

حصة السوق = مبيعات منتج أو علامة / المبيعات الإجمالية.

- **إرضاء العملاء:** يمكن حساب هذا المؤشر من خلال حساب عدد شكاوى العملاء أو تحديد مقدار مردودات المبيعات.

- **السمعة:** وتقيس حضور أو تواجد اسم العلامة لدى ذهن الأفراد.

3-7- أداء وظيفة العلاقات العمومية

في هذه الوظيفة يمكن أن يتجسد بعد أبعاد مفهوم الأداء التي تم التطرق لها سابقا فالأداء في هذه الوظيفة يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين وأخيرا الدولة، بالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء عندما حصولهم على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة، أما بالنسبة للموظفين الأداء هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة، أما الموردين فالأداء هو احترام المؤسسة، آجال التسديد والاستمرار في التعامل في عين الأداء من وجهة نظر العملاء هو الحصول على مدة تسديد ما عليهم طويلة ومنتجات في الآجال المناسبة والجودة العالية.[1]

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره**، ص20.

4- حسب معيار الطبيعة

حسب هذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية أهداف تكنولوجية، أهداف سياسية ...الخ، يمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء تكنولوجي، أداء سياسي.[1]

4-1- الأداء الاقتصادي

يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق المردودية ...الخ) وتنمية استخدام مواردها (رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا ...الخ).

4-2- الأداء الاجتماعي

في حقيقة الأمر الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيودا أو شروطا فرضها عليها أفراد المؤسسة أولا وأفراد المجتمع الخارجي ثاني وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة منها الاقتصادية، كما يقول أحد الباحثين " الاجتماع مشروط بالاقتصاد وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا بتحقيق الأداء الاجتماعي".

4-3- الأداء التكنولوجي

يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تحدد أهدافها تكنولوجية أثناء عملية التخطيط كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين، وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافا إستراتيجية نظرا لأهمية التكنولوجيا.

4-4- الأداء السياسي

يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات:

تمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم أو مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة.

[1] الحدب زهير، **مرجع سبق ذكره**، ص ص، 80 – 81.

بعد استعراض معظم معايير تصنيف الأداء نشير إلى أن مختلف أنواع الأداء غير متنافية المفهوم، فقد نجد الأداء الاقتصادي الذي صنف حسب معيار الطبيعة قد يضم الأداء المالي وكذلك نفس المعنى ينطبق على الأنواع الأخرى.

المطلب الثاني: مفهوم ومؤشرات الأداء المالي

أولا: تعريف الأداء المالي

يعرف الأداء المالي على أنه " مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة، من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية "[1].

من خلال هذا التعريف أن الأنشطة وتكاملها يؤدي إلى تحقق الأهداف المالية المخطط لها داخل المؤسسة ما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة.

يعرف أيضا على أنه " مدى نجاح المؤسسة في استغلال كل الموارد المتاحة لديها من موارد مادية ومعنوية أفضل استغلال، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة "[2]من خلال ذلك يمكن القول أن استغلال المؤسسة لمواردها المتاحة بصورة مثلى يؤدي إلى تحقق الأداء المالي، وهذا يؤدي إلى تحقيق الأهداف التي سطرتها الإدارة.

كذلك يمكن القول أن الأداء المالي أيضا هو " مدى قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها المالية وبأقل تكلفة ممكنة، أي تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة لتسديد ما عليها من التزامات وتحقيق معدل مردودية جيد بأقل تكلفة"[3]

ومن هنا نلاحظ أن الأداء المالي يتمثل في قدرة المؤسسة على تخفيض تكاليفها وزيادة الإجراءات من أجل الوفاء بالتزاماتها.

من خلال ذلك نستنتج أن الأداء المالي هو آلية تمكن من فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المتاحة في المؤسسة بأحسن صورة، أي خفض التكاليف ورفع العوائد.

---

[1] راغب الخطيب خالد، **مفاهيم مدينة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 112.

[2] عبد السلام أبو قحف، **أساسيات التنظيم والإدارة**، الدار الجامعية الإسكندرية 2005، ص 483.

[3] عبد المحسن توفيق محمد، **تقسيم الأداء**، دار النهضة العربية، مطبعة الأخوة الأشقاء للطباعة، مصر 1998، ص 03.

ثانيا: مؤشرات الأداء المالي

تعتبر مؤشرات الأداء المالي من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة في تحليل قوائمها المالية لمعرفة مدى سلامة مركزها المالي ومدى ربحية المؤسسة، ومن بين هذه المؤشرات[1]:

1- نسبة السيولة: والتي من خلالها تستطيع المؤسسة الوفاء بالتزاماتها في الأجل القصير، وهناك مقاييس متعددة لقياس نسبة السيولة نجد من بينها:

- **نسبة التداول:** وتتمثل في الموجودات المتداولة مقسومة على المطلوبات المتداولة والنسبة النمطية لها، وهذه النسبة عبارة عن مقياس مبدئي لمقدرة المؤسسة على مقابلة ديونها الخارجية.

- **نسبة السيولة السريعة:** وتعد هذه النسبة أكثر دقة من نسبة التداول لقياس السيولة في المؤسسات، ويتم حسابها بخصم المخزون السلعي من الموجودات المتداولة ثم قسمة الباقي على المطلوبات المتداولة والنسبة النمطية لها هي.

2- نسبة الرافعة المالية: وتشير هذه النسبة إلى استخدام أموال الدين من قبل المؤسسة.

3- نسبة النشاط: تقيس مدى كفاءة الإدارة في توليد المبيعات من الأصول، أي تقيس مدى الكفاءة في إدارة الأصول، ومن بين هذه النسب نجد:

- **معدل دوران المخزون السلعي:** ويتم التوصل إليه بقسمة مخزون أول المدة + مخزون آخر المدة على 02، والغاية من معدل دوران المخزون السلعي هي تقدير سرعة تدفق النقدية عبر خزان المخزون السلعي، أو مدى كفاءة الإدارة للمخزون والنسبة النمطية له 09 مرات.

- **معدل دوران النهم المدينة:** ويتم استخراجه بقيمة صافي المبيعات على رصيد المدينين، أما متوسط فترة التحصيل فتحسب عن طريق قسمة عدد أيام السنة (360) على معدل دوران النهم المدينة والنسبة النمطية لمتوسط فترة التحصيل هي: 20 يوم.

- **معدل دوران رأس المال العامل:** والذي يمثل العلاقة بين صافي المبيعات من جهة وصافي رأس المال من جهة أخرى، وتعد هذه النسبة مؤشرا لقياس كفاءة الإدارة في استخدام رأس المال العامل، وكلما ارتفعت يكون ذلك مؤشرا للكفاءة والعكس بالعكس، والنسبة النمطية لهذا المعدل هي: 1.8 مرة.

- **معدل دوران مجموع الموجودات الثابتة:** ويتم التوصل إليه عن طريق قسمة صافي المبيعات على صافي الموجودات الثابتة، ويستخدم المعدل لقياس دوران الآلات والمعدات، والنسبة النمطية هي: 05 مرات.

[1]-السعيد فرحات جمعه، **"الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة"**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص ص،35-38

- **معدل دوران الموجودات:** ويتم استخراجه بقيمة صافي المبيعات السنوية على مجموع الموجودات، ويوضح هذا المعدل إنتاجية الموجودات خلال الفترة أو عدد المرات التي تتحول فيها الموجودات إلى مبيعات، والنسبة النمطية لها هي: 02 مرتين.

4- نسبة الربحية: نعطي هذه النسبة مؤشرات عن مدى قدرة المؤسسة في توليد الأرباح من خلال مبيعاتها أو استثماراتها ومن بين نسب الربحية نجد: [1]

- **معدل العائد على الاستثمار:** ويحتسب بقسمة صافي الربح بعد الضرائب على مجموع الموجودات، واستفاد منها لتعظيم العائد على حقوق أصحاب المؤسسة مع أخذ المخاطرة بالحسبان، والنسبة النمطية لها هي: - 11.4%

- **العائد على حق الملكية:** ويقاس بقسمة صافي الأرباح بعد الضريبة ناقص توزيعات الأسهم الممتازة كل هذا مقسوم على صافي حقوق الملكية ويوضح هذا العائد المردود الذي يحققه المالكون قبل التوزيع مقسوم على الأرباح والنسبة النمطية هنا لها هي: 15% .

- **القوة الايرادية:** وهي حاصل ضرب معدل دوران الموجودات في هامش الربح الصافي من المبيعات أو الحافة، ومعرفة القوة الايرادية للمؤسسة مرده إلى تغيير طرأ على معدل دوران الموجودات وأما الهامش على المبيعات وإما على الاثنين معا، أما الهامش على المبيعات هو الأرباح من العمليات قبل الضرائب و الفوائد مقسوما على صافي المبيعات، والنسبة النمطية هي: 14.5% .

- **هامش الربح من المبيعات:** ويحسب بقسمة صافي الدخل بعد الضرائب على المبيعات الصافية، ويعني ما تحصل عليه المؤسسة من ربح للدينار الواحد من المبيعات الصافية ، والمبيعات النمطية هي: 05%.

5- نسبة التقييم: تشير إلى كيفية تقييم أسهم المؤسسة في سوق رأس المال، وطالما أن القيمة السوقية للأسهم تعكس التأثير الموحد للمخاطرة والعائد، فإن نسب التقييم تعد المقاييس الشاملة لأداء المؤسسة، منها نسب الأسعار إلى الأرباح ونسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية[2].

6- نسبة النمو: هي المؤشرات التي تقيس مدى نمو المؤسسة في إطار نمو الاقتصاد الوطني متمثلا بنمو الدخل القومي، أو نمو القطاع الذي تعمل فيه المؤسسات ومن هذه المؤشرات نذكر ما يلي[3]:

[1] صلاح عبد الباقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 16.
[2]- السعيد فرحات جمعه، **"الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة"، مرجع سبق ذكره**، ص،39
[3]-**مرجع نفسه**، ص،40

- **نمو المبيعات:** وهي نسبة مؤشر المبيعات الصافية المحققة خلال سنة مالية معينة بالقياس مع النسبة الماضية، وتقاس بقسمة المبيعات الصافية للسنة الحالية على المبيعات الصافية للسنة الماضية مضروب في 100 مطروحا من 100، والنسبة النمطية هي: 7.2%.

- **نمو الدخل الصافي:** ويقاس بقسمة الدخل الصافي للسنة الحالية على الدخل الصافي للسنة الفارطة مضروب في 100 مطروح من 100، والنسبة النمطية هي : 10%.

- **القيمة المضافة:** يستخدم هذا المعيار، لبيان القيمة المضافة التي سوف تتولد من العملية الإنتاجية، ويمكن تعريف القيمة المضافة بأنها قيمة الإنتاج الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج أو سعر السوق مطروحا منه المستلزمات السلعية والخدماتية، وتستخدم القيمة المضافة لتقدير مساهمة المؤسسة في الدخل القومي.

المطلب الثالث: مصادر المعلومات وخطوات تقييم الأداء المالي

إن عملية تقييم الأداء تستند أساسا على إعداد جملة من الحسابات والقيم والمؤشرات والنسب التي تعكس نشاط المؤسسة المالي والاقتصادي والإداري وبالتالي فهي تحتاج إلى معلومات من مختلف المصادر ذات الصلة بعملية التقييم.

أولا: مصادر معلومات تقييم الأداء المالي

لابد من توفر حزمة ليست بالقليلة من البيانات والمعلومات والإحصاءات التي يتعين على مقوم الأداء جمعها من مصادر مختلفة، ويمكن تحديد المصادر الرئيسية للبيانات والمعلومات اللازمة لعملية تقييم كفاءة الأداء كالآتي:[1]

- القوائم المالية والحسابات الختامية وتتضمن مجموعة معلومات متكاملة تضم الميزانية + العمومية والحسابات الختامية والكشوفات التحليلية المساعدة لها .
- المؤشرات التاريخية للقوائم المالية والحسابات الختامية والكشوفات الملحقة بها والتي تحتاجها عملية تقييم الأداء لأغراض الدراسة والتحليل وعقد المقارنات واستخراج النسب الأدائية والتنفيذية.
- الجداول والإحصاءات التي تعدها الوحدة حسب حاجتها من عدد العاملين وحركتهم وشؤونهم المختلفة وعن استخدامات الموارد والتلف وساعات التشغيل و العطلات والتوقفات ومستوى التشغيل ونوع الإنتاج وحجمه وبرامج الصيانة وجداول المناوبة وغيرها من الجداول والبيانات.
- الموازنة التخطيطية: وهي البرنامج والخطة الشاملة لنشاط الوحدة الاقتصادية لفترة زمنية مقبلة وتحتوي على مجموعة من الموازنات العينية والمالية والنقدية وموازنات الإنتاج والموازنة التخطيطية للطاقات الإنتاجية وغيرها.
- التقارير الدورية سواء كانت هذه الاستبيانات تجري داخل الوحدة أو خارجها.

[1] مجيد جعفر الكرخي، **تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية**، دار المناهج، عمان2010، ص 183 – 184.

- الزيارات الميدانية التي تقوم بها الإدارة العليا أو مدراء الأقسام أو جهة مكلفة أخرى لأغراض الوقوف على حركة نشاط معين والتعرف على المشاكل التي تواجهها وما إلى ذلك.
- البيانات والمعلومات الأخرى حول نشاط الوحدة المشابهة وعن حركة الاقتصاد الوطني والإقليمي والدولي التي يتعين على المؤسسة توفيرها من مصادر مختلفة.

عملية تقييم الأداء لا يمكن أن تتم بدون قاعدة واسعة من المعلومات وبقدر ما تكون فيه هذه المعلومات والإحصاءات ضرورة ولازمة لإنجاز عملية تقييم الأداء، بقدر ما يتعين توفر ما بعض الشروط والاختيارات في هذه المعلومات والإحصاءات والتي يجب عدم إهمالها ونذكر منها ما يأتي:[1]

- الدقة والضبطية بحيث تعبر عن الحالة تعبيرا صحيحا وموضوعيا وواقعيا.
- أن تكون منسجمة مع التعاريف والمفاهيم المعتمدة في أساليب وطرق تقييم الأداء في الوحدة الاقتصادية.
- أن يكون توقيتها الزمني متجانس مع توقيت إجراء عملية التقييم.
- أن تأخذ كافة التأشيرات الداخلية والخارجية التي يتعرض لها نشاط الوحدة كالإنتاج والتسويق والمشتريات والمبيعات والتوظيف والمستوى التكنولوجي بعين الاعتبار من خلال المعالجات المعروفة التي يجب أن تجري على البيانات الخام قبل اعتمادها في التقييم.
- أن يكون تبويب البيانات وطريقة عرضها ملائمة لحاجات التقييم وأغراضه واضحة بالنسبة لمستخدمي هذه البيانات.
- أن تستوعب التغيرات التي تحدث في الأسعار وذلك باستبعاد أثر التضخم عليها أي حسابها بالأسعار الثابتة لسنة أساس معينة.
- أن تتسم بالشمولية أي أنها تغطي كافة جوانب نشاط الوحدة وكافة متطلبات عملية التقييم.

ثانيا: خطوات تقييم الأداء المالي

لتمر عملية تقييم الأداء المالي بمجموعة من الخطوات انطلاقا من عملية جمع البيانات من مصادرها المختلفة كما سبق وذكرنا إلى تحليل ودراسة تلك البيانات المجمعة بأساليب مختلفة، ثم بعد ذلك يتم إجراء عملية التقييم ليتم اتخاذ القرار المناسب بناءا على نتائج التقييم ومن ثم تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات التي وجدت، وستستعرض هذه الخطوات بالتفصيل كالتالي:[2]

1- جمع المعلومات الضرورية

حيث تتطلب عملية تقييم الأداء المالي توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية نشاط المؤسسة، حيث يمكن الحصول عليها من حسابات النتائج والأرباح

[1] مجيد جعفر الكرخي، **مرجع سبق ذكره**، ص 184.
[2] عبد المحسن توفيق محمد.**مرجع سبق ذكره**. ص18.

والخسائر والميزانية العمومية لتقييم الأداء خلال السنة المعينة، إضافة للمعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة والبيانات عن أنشطة المؤسسات المشابهة في القطاع نفسه أو في الاقتصاد الوطني، أو مع بعض المؤسسات في الخارج لأهميتها في إجراء المقارنات.

2- تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية

للوقوف على مدى دقتها وصلاحيتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء، حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى موثوقية هذه البيانات.

3- إجراء عملية التقييم

باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية تقييم النشاط العام للوحدة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

4- اتخاذ القرار المناسب على نتائج التقييم

إن نشاط الوحدة يرتكز على ضمان الأهداف المخططة وإن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعا وبتحديد أسبابها فإن الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت وقد وضعت الخطط للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

5- تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات

إن تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات التي حدثت، وتغذية نظام الحوافز، وبنتائج التقييم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات الناتجة عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.

المبحث الثاني: طرق قياس الأداء المالي

تستند عملية قياس الأداء أساسا على إعداد جملة من الحسابات والقيم والمؤشرات والنسب التي تعكس نشاط المؤسسة المالي والاقتصادي والإداري، وهذه النسب والمؤشرات تتعدد وتتفرع لكن سنذكر أهمها في هذا المطلب

المطلب الأول: مؤشرات التوازن المالي

هناك عدة مؤشرات يعتمد عليها في إبراز مدى التوازن المالي للمؤسسة، وقد عرف المؤشر على أنه أداة قياس تساهم في تقديم معلومات مفيدة في شكل أرقام تسمح بمتابعة نتائج التسيير ومؤشرات التوازن المالي هي رأس المال العامل، الإنتاج في رأس المال العامل والخزينة[1]

أولا: رأس المال العامل

رأس المال العامل هو جزء من رؤوس الأموال التي تصلح لتمويل الاحتياجات ناقص عناصر الأصول الناتجة عن دورة الاستغلال، ولتحقيق السير العادي لنشاط المؤسسة فعلى رؤوس الأموال أن تمول الأصول الثابتة و الأصول المتداولة، ويحسب وفق العلاقة الآتية:

من أعلى الميزانية: يمكن تعريف بأنه الفائض من الأموال الدائمة بالنسبة للأصول الثابتة

رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة[2]

من أسفل الميزانية: يعرف على أنه الفائض من الأموال المتداولة بالنسبة للديون.

رأس المال العامل = الأصول الدائمة – الديون قصيرة الأجل

ويقسم رأس المال العامل بحسب الحالات التالية: [3]

- رأس المال العامل موجب Fr > 0 :

يشير إلى التوازن المالي للمؤسسة على المدى الطويل بتغطية احتياجاتها طويلة المدى باستخدام مواردها طويلة المدى وتحقيق فائض مالي بإمكانها استخدامه في تمويل باقي الاحتياجات

- رأس المال العامل معدوم Fr = 0 :

يشير إلى توازن المؤسسة ماليا على المدى الطويل دون تحقيق فائض أو عجز.

[1] صالح خالص، **تقييم كفاءة الأداء في القطاع المعرفي**، ملتقى المنظومة المصرفية الجزائرية والتحولات الاقتصادية، واقع وتحديات، جامعة الشلف، 14، 15 ديسمبر 2004، ص 389.
[2] أبو الفتوح علي فضالة، **التحليل المالي وإدارة الأموال**، الدار العلمية للنشر والتوزيع، النسخة الثاني، القاهرة، 1994، ص 23.
[3] صالح خالص، **مرجع نفسه**، ص 390.

- رأس المال العامل سالبا $Fr < 0$:

يشير إلى عجز المؤسسة من تمويل استثماراتها باستخدام الموارد الدائمة مما حقق عجز وبالتالي فهي تلجأ إلى مصادر إضافية للتمويل أو تقليص الاستثمارات بما يتناسب مع مواردها الدائمة.

جدول رقم (01): يوضح الأنواع الأخرى لرأس المال العامل

أنواع رأس المال العامل	العلاقة الرياضية	المدلول
رأس المال العامل الخاص	أموال خاصة – أصول غير جارية	البحث عن الاستقلالية للمؤسسة اتجاه الغير، ومدى تمكنها من تمويل استثماراتها بأموال ذاتية
رأس المال العامل الإجمالي	مجموع الأصول – الأصول الجارية	البحث عن قيمة المبالغ التي مولت بها المؤسسة أصولها الجارية
رأس المال العامل الخارجي	مجموع الديون	تحديد مدى التزام المؤسسة بوعودها اتجاه الغير وإظهار نسبة المبالغ الخارجية التي مولت أصولها، ما يحدد مدى ارتباط المؤسسة بالغير

المصدر: مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2004، ص 39.

يتأثر حجم هذا المؤشر بتغير أحد أو كل المتغيرات المكونة له سواء بالزيادة أو النقصان ومن هذه العوامل المؤثرة ما يلي:[1]

جدول رقم(02): يوضح العوامل المؤثرة على رأس المال العامل

العوامل المؤثرة بالزيادة	العوامل المؤثرة بالنقصان
– زيادة الأموال الخاصة وزيادة القروض طويلة الأجل. – التنازل عن بعض الأصول الإنتاجية.	– اقتناء أصول إنتاجية جديدة. – تسديد القروض طويلة الأجل. – نقصان قيمة الأموال الخاصة.

المصدر: مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص،34

ثانيا: الاحتياج في رأس المال العامل

يعرف على أنه جزء من الاحتياجات الضرورية المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغطى من طرف الموارد الدورية، كما يمكن القول بأن احتياجات رأس المال العامل في تاريخ معين هو رأس المال العامل الذي تحتاجه المؤسسة لمواجهة ديونها المستحقة في هذا التاريخ.

[1] Bourguigrou A, ' Performance et contrôle de gestion », encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, sous la direction de : Bernard colasse economica, janvier 2000, Article 70, P 932.

فدورة الاستغلال تنتج احتياجات للتمويل مرتبطة بسرعة دوران عناصر الأصول المتداولة (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة) بينما موارد التمويل فهي مرتبطة بسرعة دوران الديون قصيرة الأجل باستثناء التسبيقات أي جميع الديون قصيرة الأجل عند وقت استحقاقها ما عدا التسبيقات وتحسب وفق العلاقة الآتية:[1]

احتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة – القيم الجاهزة) – (الديون قصيرة الأجل – السلفات المصرفية).

ينتج عن التسيير في دورة الاستغلال تغيرات مستمرة في الاحتياج لرأس المال العامل وهي كالآتي:[2]

– احتياج رأس المال العامل الموجب: يدل على أن المؤسسة بحاجة إلى مصادر أخرى تزيد مدتها عن السنة، وذلك لتغطية احتياجات الدورة وتقدر قيمة تلك المصادر قيمة احتياجات رأس المال العامل، مما يستوجب وجود رأس مال عامل موجبا لتغطية العجز.

– احتياج رأس المال العامل السالب: هذا يعني أن المؤسسة قد غطت احتياج دورتها ولا تحتاج إلى موارد أخرى ونقول أن الحالة المالية للمؤسسة جيدة.

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

ثالثا: الخزينة

الخزينة هي عبارة عن مجموعة الأموال التي بحوزة المؤسسة لمدة دورة الاستغلال وهي تشمل صافي قيم الاستغلال، أي ما تستطيع المؤسسة توفيره من مبالغ سائلة خلال دورة الاستغلال، وتتمثل عناصر أصول الخزينة في:[3]

– **سندات الخزينة:** يتم شراءها من البنوك التي تعرضها للاكتتاب والتي تكون مدة استحقاقها قصيرة الأجل أو عند حلول الآجال يسدد البنك قيمة مع فائدتها.

– خضوع الأوراق التجارية: وهي طريقة لتمويل خزينة المؤسسة بالأموال عن طريق اتصالها ببنكها أو البنك المتعامل مع زبائنها لخضوع الأوراق وتتحصل مقابل ذلك على عمولة.

– **الحسابات الجارية:** وهي مجموعة من الأموال الجاهزة التي تتصرف فيها المؤسسة في أي وقت وتوجد في الحساب الجاري البريدي وحساب البنك.

– **الصندوق:** الأموال الجاهزة الموجودة في صندوق المؤسسة.

[1] زينات دراجي، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة**، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 1996 – 1997، ص 40.
[2] محمد صالح الحناوي وآخرون، **أساسيات الإدارة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 101 – 103.
[3] هدى محمد الشوقطلي، **أثر الخصخصة على الأداء المالي للشركات الأردنية وارتباط ذلك بنوع وحجم وتطور الشركة في السوق**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010، ص 55 – 61.

وكخلاصة لما سبق نقول أن أصول الخزينة تتمثل في القيم الجاهزة. أما بالنسبة لخصوم الخزينة فكل العناصر التي تسحبها المؤسسة من البنك وهي كما يلي[1]:

- السلفات المصرفية
- **السحب على المكشوف:** وهو نوع من القروض الناتج عن بقاء حساب المؤسسة مدين لوقت طويل.

ويمكن حساب الخزينة وفق طريقتين هما:

الخزينة = رأس المال العامل الإجمالي – احتياج رأس المال العامل الإجمالي.

الخزينة = القيم الجاهزة – سلفات مصرفية.

ويمكن أن نميز ثلاث حالات للخزينة:

- **الخزينة الموجبة:** هذا يدل على أن رأس المال العامل قادر على تمويل احتياجات الدورة، وهناك فائض يضم إلى الخزينة إلا أن عملية تجميد الأموال ليست في صالح المؤسسة لذلك ينبغي على المؤسسة استعمال هذه الأموال لتسديد ديونها القصيرة الأجل أو تحويلها إلى استثمارات.
- **الخزينة السالبة:** نجد أن احتياجات رأس المال العامل أكبر من رأس المال العامل أي أن المؤسسة تفتقر إلى أموال تمول بها عملية الاستغلال فتلجأ إلى الاقتراض قصير الأجل هذه الوضعية تعني أن رأس المال العامل لا يغطي جزء من احتياجات الدورة، وهذا ما يسبب اختلال في الخزينة نتيجة نقص الأموال السائلة لمواجهة الديون الفورية.
- **الخزينة الصفرية:** إذا كانت الخزينة صفرية هذا يعني أن رأس المال العامل مساوي لاحتياج رأس المال العامل وهي الوضعية المثلى للخزينة لأنه لا يوجد إفراط أو تبذير في الأموال مع عدم وجود احتياجات في نفس الوقت.

المطلب الثاني: النسب المالية

النسب المالية عبارة عن طريقة ملائمة لتلخيص كمية كبيرة من المعلومات المحاسبية والمالية من أجل مقارنة أداء المؤسسات، وبشكل عام يمكن أن ننسب أي رقم في القوائم المالية إلى رقم آخر للوصول إلى دلالة ذات معنى وعادة ما يعبر عنها كنسبة مئوية أو بعدد مرات.

النسب المالية تعني نسبة رقم معين من أرقام القوائم المالية إلى رقم آخر من أرقام نفس القائمة المالية، أو من قائمة ثانية بحيث يكون أحدهم مقاما والثاني بسطا[2]

[1]-هدى محمد الشوقطلي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص،62-64

[2] أيمن الشنطي، عامر شقر، **الإدارة والتحليل المالي**، دار البداية، عمان، 2005، ص 52.

أولا: نسبة السيولة

يقصد بنسب السيولة تلك النسب التي تقيس مقدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة)، وتعد نسب السيولة من الأهمية بمكان للإدارة والملاك والمقرضين الذين يقدمون للمنشأة ائتمان قصير الأجل.

تشير هذه النسبة إلى مدى مقدار الأصول المتداولة التي ينبغي توفرها لتغطية الخصوم المتداولة فورا، باستثناء المخزون حيث يصعب بيع المخزون حالا أو أن قيمته السوقية أقل من قيمته السوقية الدفترية أو أعلى منها.[1]

– **نسبة التداول:** تشير نسبة التداول إلى قدرة الشركة على مواجهة الخصوم المتداولة، ويتم حساب هذه النسبة بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة وتسمى هذه النسبة أحيانا بنسبة رأس المال العامل لأنها عبارة عن نسبة بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة وهما مكونا رأس المال العامل.

بموجب العلاقة أدناه: Current Ratio يتم حساب التداول:

نسبة التداول = مجموع الأصول المتداولة / مجموع الخصوم المتداولة

يعاب على نسبة التداول أنها تفترض أن المخزون السلعي هو من الأصول المتداولة التي يسهل تحويلها إلى نقدية، وهذا الافتراض قد لا يكون مقبولا من الدائنين، فالمخزون السلعي يحتاج لفترة زمنية حتى يمكن بيعه، وهناك احتمال أن يتم بيعه بخسارة، بل قد لا تتمكن المؤسسة من بيعه، وهناك احتمال بأن يتم بيعه بخسارة، بل قد لا تتمكن المؤسسة من بيعه على الإطلاق، لذا ضمن المقترح استبعاد المخزون السلعي من بسط نسبة التداول، لنصل إلى نسبة جديدة لقياس السيولة هي نسبة التداول السريعة.

تلك النسبة التي تعتبر مقياسا لمقدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل(الخصوم المتداولة) من الأصول سريعة التحول إلى النقدية، تقيس هذه النسبة درجة السيولة السريعة المتاحة حالا للوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل.[2]

– **نسبة النقدية وشبه النقدية:** إذا كانت نسبة السيولة السريعة تفترض صعوبة تسيير المخزون خلال سنة فإن نسبة النقدية تفترض أيضا صعوبة تحصيل مستحقات المنشأة لدى الغير قبل مضي عام، وإذا كان الأمر كذلك فإن مصادر السيولة للمنشأة سوف تنحصر في النقدية وغيرها من الأصول التي لا توجد صعوبة تذكر في

[1] دريد كامل آل شيب، **مقدمة في الإدارة المعاصرة**، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 83 – 112

[2] طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، **المسؤولة الاجتماعية لمنظمات الأعمال وشفافية نظام المعلومات**: دراسة تطبيقية لعينة من المصاريف التجارية الأردنية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2006، ص: 101

تسييرها مثل الودائع المصرفية، أذونات الخزينة أو غيرها من الأوراق المالية التي يسهل تحويلها إلى نقدية بسرعة دون خسائر على الإطلاق وفيما يلي كيفية حساب تلك النسبة:[1]

نسبة النقدية و شبه النقدية = النقدية + شبه النقدية / الخصوم المتداولة

- **سيولة الذمم:** عندما يكتشف المحلل المالي أن نسبة التداول أو نسبة السيولة السريعة تقل عن مثيلتها على مستوى الصناعة فإن من واجبه القيام بتحليل كل بند من بنود الأصول المتداولة، خاصة الذمم والمخزون للتأكد من مدى سيولتها، وبالنسبة لسيولة الذمم فيمكن حسابها بقياس متوسط فترة التحصيل، وكذا بتحليل أعمار مفردات الحسابات المدنية.

- **سيولة المخزون:** وكما أمكننا قياس سيولة الحقوق بإيجاد متوسط فترة التحصيل، فإنه يمكننا قياس سيولة المخزون بإيجاد متوسط الفترة التي تمضي منذ دخول البضاعة للمخازن حتى تحصيل قيمتها ويمكن تجزئة تلك الفترة إلى فترتين، الأولى هي متوسط فترة التخزين وتمثل متوسط فترة بقاء البضاعة المشتراة في المخازن حتى يتم بيعها، والثانية تمثل متوسط الفترة التي تمضي منذ بيع البضاعة حتى تحصيل قيمتها والتي سبق أن أطلقنا عليها متوسط فترة التحصيل وبالنسبة إلى متوسط فترة التخزين، يتم حسابها بقسمة رصيد المخزون على تكلفة البضاعة المباعة وضرب النتائج في عدد أيام السنة.[2]

متوسط فترة التخزين = عدد أيام السنة * رصيد المخزون/ تكلفة البضاعة المباعة

ثانيا: نسب النشاط

وهي النسب التي تقيس الكفاءة في الإدارة الأصل أي تقوم بتحليل عناصر الموجودات ومعرفة مدى كفاءة الإدارة في تحويل هذه العناصر إلى مبيعات ومن ثم سيولة. ومدى فاعلية المشروع في استخدام الموارد المتوفرة لديه، وتضمن جميع هذه النسب ضرورة وجود توازن مناسب بين المبيعات وبين حسابات الأصول المختلفة مثل المخزون ونسب الأصول الثابتة وغيرها.[3]

- **معدل دوران الأصول:** يتم حساب معدل دوران الأصل بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول وبهذا فإنه يقيس مدى كفاءة الإدارة في استغلال تلك الأصول.

معدل دوران إجمالي الأصول = صافي المبيعات / مجموع الأصول.

[1] بلال خلف السكارنه، **أخلاقيات العمل**، دار المسيرة، عمان، 2009، ص، ص 176 – 178.

[2] Paul M.Collier, Accounting For ManagersM Interpreting Accounting information for Decision Making, John Wiley and Sons LTD, Chichester,2003, pp: 84 – 87.

[3] طاهر محسن منصور الغالبي، صالح محسن العامري، **مرجع سبق ذكره**، 2006، ص ص: 202 - 203.

وهذه النسبة تعكس أيضا كفاءة الإدارة في استخدام الأصول أو الاستشارات بالمشروع لتحقيق قدر كبير من المبيعات، ولذلك فكلما زاد المعدل دل على كفاءة الإدارة في استخدام الأصول وكلما دل على زيادة عدد مرات تحقيق العائد على الأصول خلال السنة.

- **معدل دوران الأصول الثابتة:** ويتم حساب معدل دوران الأصول الثابتة بقسمة صافي المبيعات على صافي الأصول الثابتة، ويعتبر هذا المعدل مؤشرا لمدى كفاءة في إدارة أصول المؤسسة، فإذا وجد أن معدل دوران الأصول الثابتة للمؤسسة يفوق مثيله على مستوى الصناعة، فإن ذلك قد يعني إما كفاءة عالية في استغلال الأصول الثابتة أو عدم كفاية الاستثمار في تلك الأصول، أما في حالة انخفاض معدل دوران الأصول الثابتة على مثيله في مستوى الصناعة فإن هذا يعني انخفاض الكفاءة في الاستغلال للأصول، أو المغالاة في الاستثمار فيها.

- ويقيس مدى كفاءة الأصول الثابتة وقدرتها على تحقيق الإيرادات (المبيعات) للمشروع وزيادة الطاقة الإستخدامية للأصول الثابتة وزيادة مساهمتها في زيادة النشاط الجاري للمشروع.[1]

معدل دوران الأصول الثابتة = صافي المبيعات / الأصول الثابتة.

- **معدل دوران الأصول المتداولة:** يتم حساب معدل دوران الأصول المتداولة بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول المتداولة ويعتبر هذا المعدل مؤشرا لمدى الكفاءة في إدارة هذا النوع من الأصول وتوليد المبيعات منه ويحسب وفق العلاقة الآتية:[2]

معدل دوران الأصول المتداولة = صافي المبيعات / متوسط صافي المدينين.

- **معدل دوران المخزون:** يعتبر معدل دوران المخزون مؤشرا لمدى سلامة حجم الاستثمار في المخزون السلعي، ولكي نوضح فكرة استخدام المتوسطات في حساب معدل الدوران، سوف يتم حساب معدل دوران المخزون بقسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون خلال العام، وذلك بدلا من قسمتها على رصيد المخزون في الميزانية كما تعودنا أن نفعل، ويمكن إيجاد متوسط المخزون بإضافة مخزون أول المدى إلى رصيد المخزون في نهاية المدة وقسمة النتائج على 02 وفيما يلي كيفية حساب معدل دوران المخزون:[3]

معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون.

[1] ناظم حسن عبد السيد، **محاسبة الجودة، مدخل تحليلي**، دار الثقافة، عمان، 2009، ص: 134.
[2] أبو بكر بو سالم، **دور الحوكمة المحاسبية في تعزيز الأداء المالي**، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012، ص ص: 18 – 19.
[3] **مرجع نفسه**، ص: 19.

ونظرا لأن المخزون عادة ما يقوم بالتكلفة فإنه يفضل أن يستخدم تكلفة المبيعات بدلا من المبيعات كما أن يفضل استخدام كمتوسط المخزون بدلا من رقم المخزون آخر المدة، وهذا يؤدي إلى تلاقي أثر التقلبات الموسمية على المخزون.

- **معدل دوران الذمم الدائنة:**

معدل دوران الذمم الدائنة = المشتريات / رصيد الدائنين.

- **متوسط فترة الائتمان:**

متوسط فترة الائتمان = عدد أيام السنة / معدل دوران الذمم الدائنة.

ويقيس هذان المعدلان مدى نجاح تحقيق الملائمة بين سياستي البيع والشراء، لذلك كلما انخفض معدل دوران الذمم الدائنة وزاد عن متوسط فترة الائتمان كلما كان ذلك مؤشرا على انخفاض الضغوطات التي ستواجهها المنشأة من زاوية السيولة مما يزيد من طول الفترة الزمنية التي يمنحها الموردون لتسديد فواتير المشتريات وهذا ما يخفض من ضغوطات السيولة.

- **معدل دوران النقدية:** ويتم حسابه بقسمة المبيعات على رصيد النقدية وشبه النقدية.

معدل دوران النقدية = المبيعات / النقدية + شبه النقدية.

ثالثا: نسب الربحية

الربحية تمثل صافي نتيجة الأعمال الناتجة عن العديد من السياسات والقرارات، ونسب الربحية تقدم بعض المعلومات عن كيفية تشغيل الشركة، وأهمية هذه النسب تكمن في أنها تظهر الناتج المشترك للعناصر السابق الإشارة إليها من سيولة و إدارة الأصول والائتمان وخلافه، وترتكز هذه النسب على العلاقة بين مفردات قائمة الربح وأرقام الميزانية العامة.[1]

- **مؤشرات الربحية:**

1- نسب الربح إلى المبيعات: تقيس هذه المجموعة من النسب مدى نجاح المنشأة في الرقابة على عناصر التكاليف، بهدف توليد أكبر قدر من الأرباح في المبيعات، وتتضمن هذه المجموعة عدد من النسب من أهمها مجمل الربح، وهامش الربح للعمليات وأخيرا هامش صافي الربح.

[1] أبو الفتح علي فضالة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 35.

1-1- هامش الربح الإجمالي: يتم حساب هامش الربح الإجمالي بقسمة الربح الإجمالي على المبيعات، وحيث أن كل من بسط ومقام النسبة يتضمن رقم المبيعات، فإنها تعتبر مؤشرا لمدى كفاءة الإدارة في التعامل مع العناصر التي تكون تكلفة المبيعات أي تكلفة البضاعة المباعة.

كما تعتبر مؤشرا على مدى الذي يمكن أن تخفضه حصيلة المبيعات قبل أن يتحول الربح الإجمالي إلى قيمة سالبة.[1]

هامش الربح الإجمالي = الربح الإجمالي / المبيعات.

1-2- هامش الربح الصافي: يتم حساب هامش الربح الصافي بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على صافي المبيعات وتوضح هذه النسبة المدى الذي يمكن أن يخفض الربح الصافي المتولد قبل أن تتعرض المنشأة لخسائر فعلية، أي قبل أن يتحول صافي الربح بعد الضريبة إلى قيمة سالبة.[2]

هامش الربح الصافي = صافي الربح بعد الضريبة / المبيعات.

2- نسب الربحية إلى الأموال المستثمرة: تقيس هذه النسب مدى قدرة الإدارة على توليد الأرباح من الأموال المستثمرة، ومن أبرز نسب هذه المجموعة القوة الإرادية، الربح الصافي إلى مجموع الأصول، ومعدل العائد على المتاجرة بالملكية ومعدل العائد على حقوق الملكية.

2-1- القوة الإرادية: يتم حساب القوة الإرادية بقسمة صافي ربح العمليات على مجموع الأصول المشتركة في العمليات.

القوة الايرادية = صافي ربح العمليات / مجموع الأصول المشتركة في العمليات.

ويقصد بصافي ربح العمليات المبيعات المطروح منها كافة بنود التكاليف اللازمة لتوليد هذه المبيعات، بمعنى آخر يقتضي حساب صافي ربح المبيعات عدم الأخذ في الحسبان عناصر الإيرادات والمصروفات التي لا تتعلق بالعمليات العادية للمشروع، ومن أمثلتها أرباح استثمارات في أوراق مالية، وإيرادات أصول مؤجرة للغير، فوائض القروض والضريبة المستحقة أما بالنسبة للأصول المشتركة في العمليات فيقصد بها جميع الأصول عدا الأصول المؤجرة للغير والعاطلة والأصول التي تمثل استثمارات فرعية لا ترتبط بالعمليات كالاستثمارات في الأوراق المالية.[3]

2-2- نسبة صافي الربح إلى مجموع الأصول: يطلق على هذه النسبة معدل العائد على الاستثمار التي يقوم عليها نظام ديون، ويقاس هذا المعدل بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على مجموع الأصول.

[1] زينات دراجي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 52.
[2] أيمن الشنطي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 60.
[3] Latin America Training and Devlopment Center, Basics of Corporate Finance, Citibemk, 1994, P : 272.

معدل العائد على الاستثمار = صافي الربح بعد الضريبة / مجموع الأصول.

2-3- معدل العائد على المتاجرة بحقوق الملكية: يطلق أحيانا على معدل العائد على المتاجرة بالملكية معدل العائد المتولدة على الرفع المالي، وهو يمثل العائد الذي يحققه المالك من وراء استثمار أموال الغير بمعدل عائد يفوق تكلفة الحصول على تلك الأموال. بعبارة أخرى ينشأ ذلك العائد من الهامش أو الفرق بين تكلفة الأموال التي تحصل عليها المنشأة من الغير وبين العائد المتولد عن استثمارها، ويتأثر هذا الهامش إيجابيا أو سلبيا بمعدل مرجح هو نسبة أموال غير الملاك إلى نسبة أموال الملاك في هيكل رأس مال المنشأة وهو ما توضحه المعادلة التالية[1]:

معدل العائد على المتاجرة بحقوق الملكية = (معدل العائد على الاستثمار **–** الفوائد / أموال غير الملاك) * (أموال غير الملاك / حقوق الملكية).

2-4- معدل العائد على حقوق الملكية: يتم حساب معدل العائد على حقوق الملكية بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على حقوق الملكية، ولذا فإنه يقيس معدل العائد على الأموال المستثمرة بواسطة الملاك.

معدل العائد على حقوق الملكية = صافي الربح بعد الضريبة / حقوق الملكية.

وهناك نقطة جديرة بالاهتمام في شأنه النسب المالية التي يكون حق الملكية طرفا فيها فالأرباح المحتجزة عن العام الذي تعد عنه النسبة، والتي تعد جزء من حقوق الملكية لم تتحقق كلها في بداية العام كما لم تتحقق كلها في نهاية العام، بل الأفضل أخذ نصف الأرباح المحتجزة عن العام فقط على اعتبار أنها تمثل متوسط الأرباح المحتجزة التي تم توظيفها[2].

المطلب الثالث: تحليل المردودية

تعرف المردودية بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها، تعبر هذه النسبة على قدرة مسيري المؤسسة على استخدام الأمثل للوارد المتاحة بفعالية وكفاءة للحصول على العائد، وهي تنقسم إلى:

أولا: تحليل المردودية الاقتصادية (RE)

- إن الفكرة الرئيسية لتقدير وتحليل المردودية الاقتصادية La Rentabilité Economique: هي استبعاد أثر التمويل الأجنبي (من الغير) في الأجلين المتوسط والطويل.

[1]- محمد صالح الحنفاوي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 110.
[2]-**مرجع نفسه**، ص، 111

إذن هي مرتبطة بالاستثمارات الثابتة والجارية دون النظر إلى واجهة مصادر التمويل الخاصة أو الأجنبية ولهذا السبب نتجنب الأعباء المالية عن طريقة الحساب. في المفهوم الشامل للرقابة الإدارية تلعب المردودية الاقتصادية دورا أساسيا في تقويم أداء المؤسسة، يقدر أغلب المؤلفين المردودية الاقتصادية كمقياس لأداء المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة عن ملاكها (مقدمي الأموال) لذلك تسمح بإماطة اللثام عن العلاقة بين ازدياد ثراء المنظمة والثراء المحقق خلال الفترة المعنية " الثراء المضاف " Additional Rachises [1]

- **قياس معدل المردودية الاقتصادية:** تفسير المردودية الاقتصادية بواسطة نسب معينة أهمها[2]:
- يمكن مقارنة الربح قبل الأعباء المالية على الأصول الاقتصادية.

المردودية الاقتصادية (RE) = الربح الصافي + الأعباء المالية / الأصول الاقتصادية.

- يمكن مقارنة الربح الصافي إلى الأصول الاقتصادية:

المردودية الاقتصادية (RE) = الربح الصافي / الأصول الاقتصادية الإجمالية.

هذا المعدل يعرف أو يشرح فعالية المسيرين في استخدامهم لمواردهم الإجمالية:

- ونستعمل أيضا بالمساواة المعدل:

المردودية الاقتصادية (RE) = نتيجة الاستغلال بعد الضرائب / الأموال الخاصة + الديون المالية.

- حساب المردودية الاقتصادية الإجمالية يقاس بمجموعة من المخرجات الفردية الإجمالية بالمعدل التالية:

المردودية الاقتصادية الإجمالية = EBE / الأصول الاقتصادية الإجمالية.

عند التحليل يختار حساب مردودية الأصول الإجمالية يجب أيضا استخدام الفائض الإجمالي للاستغلال:

المردودية الاقتصادية الإجمالية (RE) = الفائض الإجمالي للاستغلال / الأصول الثابتة + الاحتياج من رأس المال العامل.

المردودية الاقتصادية الإجمالية (RE) = نتيجة الاستغلال + المنتجات المالية / الأصول الاقتصادية.

ومنه تسمح المردودية الاقتصادية بقياس الأداء الاقتصادي للمؤسسة وبتحليل ومقارنة مختلف استعمالات رأس المال المتاح أو الممكن الخارجي، وتبين لنا التمويلات الجديدة المتوسطة المصورة كما أن معدل المردودية الاقتصادية تبين لنا درجة المخاطر المقابلة بالنسبة للمؤسسة.

[1] محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، دار النشر والتوزيع شفا بدران، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص ص: 35، 36.

[2]- شيبي عبد الرحيم، بن بوزيان جازية، **تقييم كفاءة أداء النظام المصرفي**، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، الطبعة 1995، ص: 225.

- وبما أن المحلل اختار احتساب الفائض الإجمالي للاستغلال ليتحصل على النسب السابقة حيث[1]:

الأصول الاقتصادية الإجمالية = العقارات الصافية + الاحتياجات من رأس المال العامل + الموارد المتاحة.

الأصول الاقتصادية: حسب المفهوم المحاسبي، الأصول الاقتصادية هي الأصول المستخدمة من طرف المستثمر في استغلال المؤسسة، وفكرة الأصول الحقيقية الاقتصادية للمؤسسة لا يكفي لتمويل الاستثمارات فقط، بل بمعنى كذلك تمويل احتياجات الاستغلال.

الخطوة الأولى تتحدد بقياس الأصول الاقتصادية.

- القيم الثابتة للاستغلال (معنوية أو غير معنوية)، مشمول بسلع قرض الإيجار.
- الاحتياج من رأس المال أو احتياجات التمويل للاستغلال (BFE).

هذه المعطيات موجودة في الميزانية الوظيفية.

ومن خلال الأصول الاقتصادية (أو أصول الاستغلال) يمكن قياس الإنتاجية الإجمالية للمؤسسة وذلك بـ : القيمة المضافة / الأصول الاقتصادية.

هذا المعدل نسبيا ثابت على الفترة الطويلة، ماعدا في حالة النمو التكنولوجي السريع فهو يعطي عدد " الدينارات " (أو أي وحدة نقدية) فهو يبين إنتاجية القيمة المضافة من أجل 01 دج للأصول الاقتصادية المستثمرة كذلك توجد هناك نسب أخرى يجب أخذها في الحسبان:

المردودية الاقتصادية (RE) = التدفق النقدي / رؤوس الأموال المستثمرة + الاهتلاكات * 100.

تفسر المردودية الاقتصادية هنا بواسطة معدل القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية، لكي تصبح مساوية لقيمة الاستثمارات، يشمل هذا التعريف الاستثمارات الثابتة، لذلك تسمح نسبة صافي التدفق المالي إلى كافة الأصول ببلورة الإنتاجية الاقتصادية للمؤسسة.

وهي تعادل المقياس الأمريكي « Return On Asses » « ROA » معدل العائد من الأصول، معدل الفائدة على الأصول يستجيب تفسيرها وفائدتها بإيجابية إلى المفهوم المعاصر للمنظمة، يوجد شكل آخر لها ولكن بطريقة حساب معقدة خاصة لإعادة تقويم الاستثمارات الثابتة والرصيد الثابت من المخزون السلعي.[2]

المردودية الاقتصادية (RE) = الأرباح قبل الضريبة والفوائد + الامتلاكات + باقي التخصصات / استثمارات ثابتة معاد تقويمها + أصول معنوية + المخزون السلعي الثابت.

[1]- شيبي عبد الرحيم، بن بوزيان جازيه، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 227، 228.
[2] ناظم حسن عبد السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 142.

ثانيا: تركيبة المردودية الاقتصادية

المردودية الاقتصادية للمؤسسة، تشرح بتركيبة هامش معدل الدوران نكتب المعدل التالي[1]:

1- تركيبة المردودية الاقتصادية بدلالة نتيجة الاستغلال:

تشرح هنا المردودية الاقتصادية بتركيبة هامش نتيجة الاستغلال ومعدل دوران الأصول الاقتصادية.

المردودية الاقتصادية (RE) = نتيجة الاستغلال / الأصول الاقتصادية =

نتيجة الاستغلال/ رقم الأعمال خرج الضريبة * رقم الأعمال خارج الضريبة / الأصول الاقتصادية.

النسبة الأولى النسبة الثانية

النسبة الأولى: هي نسبة الهامش، يحدد السلوك الأكثر أو الأقل ربحية لمبيعات المؤسسة يعني رقم أعمالها التجاري، هذا يعني فعاليتها التجارية حيث أن رقم الأعمال يجلب الزبائن، معدل هامش الاستغلال يسمح بالتتبع الجيد للمؤسسة، حيث أن الهامش التجاري أيضا له تأثير كبير وواسع على قطاع النشاط وعلى ضعف المنافسة.

النسبة الثانية: هي نسبة دوران الأنشطة الاقتصادية، تكتب بتدفق رقم الأعمال المسير على رأس المال الاقتصادي المعطى فالتحليل يبحث في النظر إلى فعالية المؤسسة على استعمالها الفعال لمواردها الإنتاجية وعلى تحويل رأس مالها الاقتصادي إلى رقم الأعمال.

دوران الأصول الاقتصادية، تدل على أهمية رؤوس الأموال المستخرجة من 01 دينار مستثمر هذه النسبة تكون مرتفعة أكثر في الأنشطة التي تخص الخدمات أو التوزيع الكبير وتكون ضعيفة في الصناعات الثقيلة ومنه تركيبة معدل المردودية الاقتصادية هي معدل الهامش ومعدل دوران الأصول الاقتصادية، والتي توزع على خاصتين أو سلوكين بنوعين من أجل بناء المردودية الاقتصادية هما[2]:

- البحث عن دوران قوي لرأس المال في حالة الهامش ضعيف في هذه الحالة تدل على أن هناك توزيعات كبيرة.
- يطبق الهامش الكبير في حالة الدوران الضعيف للأصول الاقتصادية.

هذين النسبتين، الهامش ودوران الأصول الاقتصادية، يوضحان المردودية الاقتصادية للمؤسسة التي تسمح بتشخيص الأولى على أصل عدم كفاية المردودية، كما يسطر لنا أيضا ترجمة أو إيصال النتائج المحاسبية إلى المصطلحات المردودية على مختلف اختيارات التسيير.

[1] سليمان بلعور، **استراتيجية الشراكة على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 / 2004، ص ص: 78، 79.

[2] ناظم حسن عبد السيد. **مرجع سبق ذكره**. ص144.

في المجموع نحن نعني أن هذه الأرقام أو النسب ترتبط مباشرة بالإنتاجية الاقتصادية حيث تسمح بالفهم الصحيح بأن النشاط بربحية ضعيفة يستدعي دوران قوي والعكس أن نشاط بدوران ضعيف يستلزم ربحية قوية.

2- تركيبة المردودية الاقتصادية بدلالة فائض الاستغلال الإجمالي:

تشرح المردودية الاقتصادية بواسطة معدل دوران الأصول، وتعتمد على ميكانيزم هو حاصل رقم الأعمال وهامش النتيجة:

المردودية الاقتصادية (RE) = الفائض الإجمالي للاستغلال EBE / الأصول الاقتصادية

= فائض الاستغلال الإجمالي / رقم الأعمال * رقم الأعمال/ مجموع الأصول الاقتصادية.

النسبة الأولى النسبة الثانية

النسبة الأولى: تمثل نسبة الهامش الإجمالي من المبيعات أو رقم الأعمال، فهذه النسبة تكون ضعيفة بالنسبة للنشاطات التجارية ذات التوزيع الواسع.

النسبة الثانية: تمثل نسبة دوران الأصول، وتكون هذه النسبة ضعيفة في حالة وسائل الإنتاج التي تدل على:

- استثمارات ضخمة غير مستغلة.
- استثمارات عاطلة.
- استثمارات غير منتجة.

توضح المردودية الاقتصادية فعالية تخصيص الأموال المستثمرة ومن ثم تمثل الإنتاجية الاقتصادية لكل من الاستخدامات الثابتة والجارية، لذلك تتأثر المردودية الاقتصادية بسياسات التسعير، تبعا لهامش الربح (عال أو منخفض) على المبيعات أو رقم الأعمال، وبدرجة تشغيل رأس مال العامل ذلك من ناحية، وبقيمة الأرباح مثل احتساب الضرائب والفوائد وبسرعة دوران الاستثمارات الثابتة من ناحية أخرى، بهذه الطريقة تغذي المردودية الاقتصادية عوامل النشاط المختلفة في شكل مكافآت لها.

3- المردودية الاقتصادية تشرح بتركيبة الإنتاجية والقيمة المضافة:

وتكتب كالتالي:

المردودية الاقتصادية = الاستثمارات الثابتة / مجموع الأصول الاقتصادية.

النسبة الأولى

* القيمة المضافة / الاستثمارات الثابتة * فائض الاستغلال الإجمالي / القيمة المضافة.

النسبة الثانية

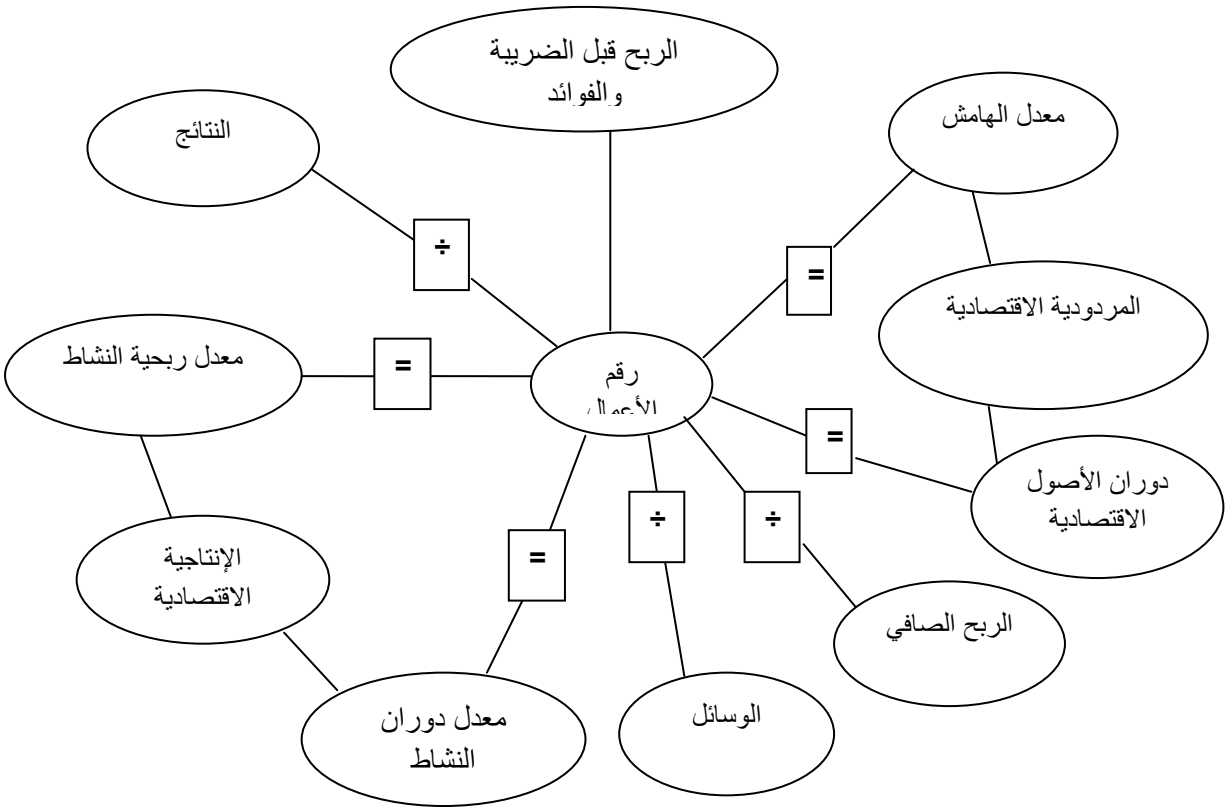
حيث أن النسبة (1): تمثل درجة ثبات الأصول الاقتصادية.

النسبة (2): تمثل درجة الإنتاجية للاستثمارات الثابتة.

النسبة (3): تمثل نسبة الهامش الإجمالي بالنسبة للقيمة المضافة.

حيث أن الربح الاقتصادي قبل التكاليف والمنتجات المالية يعطي قياس أكثر دقة للمردودية وفيما سبق سيتم توضيحه بيانيا في الشكل:

الشكل (01):يوضح قياس المردودية الاقتصادية



المصدر: السعيد فرحات جمعة، **الاداء المالي لمنظمات الأعمال**، دار المريخ، السعودية، 2000 ،ص89

هذا الشكل يبين مختلف التركيبات المردودية الاقتصادية، ويسمح بالمقارنة البسيطة لمعدلات المردودية لمختلف إدارات المؤسسة، ويبين أيضا بالتوازي أداة لمراقبة المردودية.

ويمكن تحليل تركيبة المردودية الاقتصادية كما موضحة في الشكل كم يلي:

توضح تركيبة المردودية الاقتصادية بواسطة مكونيها الرئيسيين: معدل الهامش الاقتصادي ومعدل دوران الأصول، ولأن المكون الأول يمثل الأرباح قبل الضرائب والفوائد[1]:

النتيجة الصافية للاستغلال / رقم الأعمال } معدل الهامش الاقتصادي.

بينما المكون الثاني يوضح مستوى دوران الأنشطة الاستثمارية:

رقم الأعمال / الأصول الاقتصادية } معدل دوران الأصول.

نحن نعني أن هذه الأرقام ترتبط مباشرة وعضويا بالإنتاجية الاقتصادية حيث يعكس الهامش الاقتصادي الربح المتولد من المبيعات، بينما يعكس دوران الأصول إجماليا معدل نشاط المنظمة، لذلك يستند أساسا التحليل إلى طريقة متجانسة وقوية توضح المردودية الاقتصادية فعالية تخصيص الأموال المستثمرة ومن ثم تمثل الإنتاجية الاقتصادية لكل الإستخدمات الثابتة والجارية، لذلك تتأثر المردودية الاقتصادية بسياسات التسعير تبعا لهامش الربح (عال أو منخفض) على المبيعات وبدرجة تشغيل رأس المال العامل ذلك من ناحية، وبقية الأرباح مثل احتساب الضرائب والفوائد وبسرعة دوران الاستثمارات الثابتة من ناحية أخرى، بهذه الطريقة تغذي الإنتاجية والاقتصادية عوامل النشاط المختلفة في شكل مكافآت لها.

في الواقع يمكن أن تعبر سياسة التسعير المستجيبة إلى متطلبات السوق بإنتاجيتها الممثلة في تحقيق زيادة نقدية (نظريا)، خلال الفترة المعنية.

حيث يستطيع المحلل إصدار حكما على مكونات الإنتاجية الاقتصادية، مستواها، وتطورها أيضا مقارنتها مع معدل الفائدة المعمول به في الأسواق المالية، كمنظم لاختيار الاستثمارات المناسبة بهذا الشكل تستطيع المردودية الاقتصادية أن تكون مقياسا ملائما لازدهار وتقدم الأعمال، تسمح دراستها بتقويم أداء المنظمة كوحدة اقتصادية مستقلة عن مقدمي الأموال، تستلزم هذه الدراسة تحليلا للعناصر التالية:

- هيكل الأموال المستثمرة.
- هوامش وحدات وأقسام المنظمة
- دوران رؤوس الأموال المستثمرة.
- توزيع النتائج " إجمالي فائض التشغيل ".

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره،** ص25.

ثالثا: تحليل المردودية المالية (RF)

من المؤشرات التحليلية المهمة في تقييم أداء المؤسسة هو معدل المردودية La Rentabilité Financière، ويقيس هذا المؤشر كفاءة الإدارة في تحقيق مردودية من استغلالها لأموال الملاك وقدرة هذه الأموال على توليد الأرباح.

تعني المردودية المالية القدرة الكسبية أو الربحية لرؤوس الأموال المستثمرة، لأن واجهتها ترتكز على مصادر التمويل الموزعة بين مصادر خاصة ومصادر أجنبية، دون اعتبار لاستخدامها ومن ثم تأخذ في الحسبان كل ما يخص المساهمين أو الملاك بصفة عامة، أي كان الشكل المعروض لتقويم المردودية المالية، فلا يوجد إلا طريقتين للحساب أما قبل الضرائب (قليل جدا) وأما بعدها (غالبا)، تسمح هذه المردودية بالحكم على فعالية وكفاءة رؤوس الأموال الخاصة وخاصة في الأجل الطويل.

يلاحظ أنها تكشف عن واحد من المؤشرات الرئيسية لتشخيص الإدارة الجيدة أو السيئة حتى أنها تمثل أساسا يرجع إليه المساهم وضمانا للمقرض والمصرفي[1].

1- قياس معدل المردودية المالية:

نسبة المردودية المالية بدلالة الأموال الخاصة تكتب كما يلي:

المردودية المالية = نتيجة السنة الصافية / الأموال الخاصة * 100

هذا المعدل يقيس ربحية الدينار الواحد المستثمر من قبل الملاك، أي أن المعدل يعبر عن ربحية الاستثمار المتاح من قبل الملاك، وكلما زادت قيمة هذا المعدل كلما عبرت عن كفاءة الإدارة في استغلال أموال الملاك لضمان عائد مرضي لهم والعكس يحصل عندما تنخفض قيمة هذا المعدل قياسا بمعيار المقارنة سواء كان المعيار صناعي أو تاريخي والذي لا بد أن يكون معبرا عن حركة الاستثمار في السوق المالية، إن أهمية هذه النسبة في التحليل المالي تبرز من تأكيد أن المستثمرين من رجال الأعمال لن يتحملوا المخاطر إلا إذا اعتقدوا أن جهودهم ستعود عليهم بمكافآت كافية ومستمرة تأخذ شكل الربح.

بالإضافة إلى ذلك فإن أي مؤسسة لا يمكنها مقابلة التوسع والنمو بدون مشاركة فعالة من تربح العمليات في زيادة مساهمة حق الملكية " أي تحقيق مردودية مالية " وبالتالي لا نتمكن من اجتذاب استثمارات جديدة دون وجود مردودية أو على الأقل توقع تحقيق مردودية قي المستقبل القريب.

[1]-عبد الحليم كراجة وآخرون، **"الادارة والتحليل المالي"**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ، 56

- نسبة المردودية المالية بدلالة الأموال الدائمة[1]:

من المهم معرفة مردودية الأموال ذات المدى البعيد للمؤسسة، والتي تعطي على المعدل التالي:

مردودية الأموال الدائمة = الأرباح الصافية + الفوائد على القروض المتوسطة وطويلة الأجل / الأموال الدائمة.

- الفوائد تمثل أجر المقرضين.

- الأرباح الصافية تمثل الأجل المحتمل على مقدمي الأموال الخاصة.

2- تركيبة المردودية المالية

المردودية المالية للمؤسسة تتحقق على ثلاث تركيبات أساسية للتحليل أو ثلاث سياسات أساسية:

المردودية المالية RF = نتيجة السنة / رقم الأعمال خارج الضريبة.

مردودية تجارية النسبة (1)

* رقم الأعمال خارج الرسم / مجموع الأصول

دوران الأصول النسبة (2)

* مجموع الأصول / الأموال الخاصة.

وزن الديون النسبة (3)

- **النسبة 01:** تمثل (السياسات التجارية): هذه النسبة تقدم كلاسيكيا الهامش الصافي للمؤسسة الذي يحدد السياسة التجارية مثل مصطلح السعر، الهامش يأخذ أيضا في الحساب مكانة في المؤسسة، في السوق على السلع والخدمات والمنتجات التي نقوم بإنتاجها.

- **النسبة 02:** تمثل (السياسة الإنتاجية): هدف النسبة تقدم معدل دوران الأصول الذي يوضح الفعالية الإنتاجية للمؤسسة، من أجل واحد دينار جزائري لرأس المال المستثمر الدائم على المبيعات، كم من رقم الأعمال محقق، هذا المعدل يسمح بمقارنة الخيارات الصناعية والتكنولوجية للمؤسسة المتواجدة في نفس فرع النشاط.

- **النسبة 03:** تمثل (سياسة التمويل): هذه النسبة تحدد سياسة التمويل بالنسبة للمؤسسة وبأكثر دقة تقيس معدل مديونية المؤسسة لأن رأس المال المستثمر يتكون من رأس المال الخاص والديون، وعليه تسمح هذه النسبة بمعرفة مدى نجاعة المؤسسة في اختيارها لسياسة مالية معينة تسمح لها بتسجيل مستوى معين من النمو.

[1] دادان عبد الغني، **مرجع سبق ذكره**، ص15.

رأس المال المستثمر / الأموال الخاصة = الأموال الخاصة + الديون / الأموال الخاصة. = 1 + معدل المديونية.

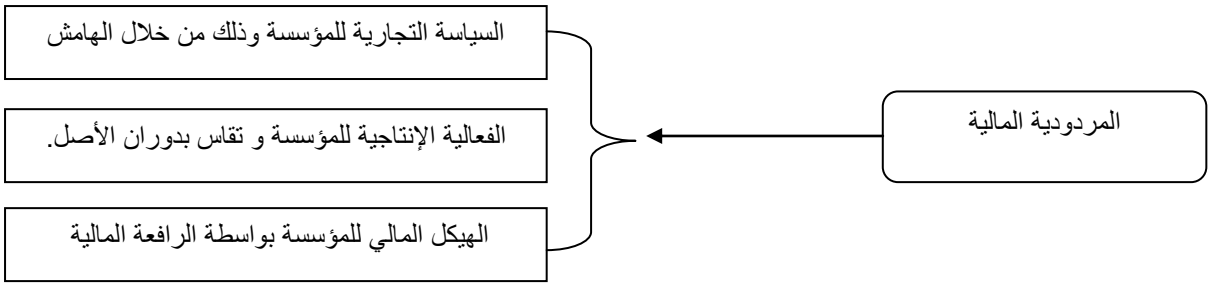
يمكن أن نقول أن:

معدل الديون (المديونية) = الديون / الأموال الخاصة.

معدل الديون يكون ايجابي أو معدوم، هذا يوضح أن المردودية المالية ناتجة عن ثلاث أنواع من السياسات:

- **السياسة التجارية:** توضح الخصائص والسلوك التجاري على السوق.
- **سياسة الدوران أو الإنتاجية:** نتيجة للاختيار التقني أو الصناعي المتعلق بالإنتاجية.
- **سياسة التمويل:** تلعب دور المعدل المبكر لاتخاذ القرارات التجارية والصناعية وفي ما يلي تصوير لتركيبة المردودية المالية من خلال السياسات الثلاث لها:

الشكل رقم (02): تركيب المردودية المالية في خلال السياسات الثلاث لها



المصدر: قدري عبد المجيد، دادن ابراهيم، **تحليل المنطق المالي لنمو المؤسسة الاقتصادية كأسلوب لتقييم الأداء المالي**، المؤشر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 08، 09 مارس 2005، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، ص 522.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن المؤسسة تستطيع تحسين المردودية المالية من أموالها الخاصة من خلال:

1- تحسين هامش الربح.

2- تطوير رقم الأعمال.

3- رفع مواردها المالية (الديون الخارجية تفوق المردودية المالية حيث تكون المردودية الاقتصادية أكبر من تكلفة الديون).

ومنه تمثل نسبة المردودية المالية مقدرة المؤسسة على تحديد رأس مالها المخصص للإنتاج وتأمين نموها وضمان سداد قروضها، فهي إذن تمثل عامل مرجعي لإدارة المؤسسة ومؤشر كمي للمقرض والمصرفي.

ويعود تاريخ هذه الطريقة إلى 1920م من طرف المفكر Brown Donaldson في هيئة الأركان L'état major حيث اقترحها وقدمها في لوحة القيادة Tableau de Bord لشركة Dupont Denemours الأمريكية لغرض مراقبة تسيير الأقسام، حيث تكمن هذه الطريقة في شكلها التدفقي الذي يبين تفصيليا العناصر المكونة للمتغير المحددة لمعدل المردودية، ومن ثم يمكن تحديد مراكز القوة والضعف في تسيير المؤسسة وبالتالي إمكانية ترشيد قرارات النمو واتخاذ الإجراءات المناسبة.

إن تحليل المردودية المالية حسب نموذج Dupont والذي يعتبر من أفضل الأساليب لإبراز العلاقة بين الظروف المالية موضع الرقابة لدى الإدارة والنسب الحالية المختلفة، ويمكن إبراز ذلك الترابط كما يظهر واضحا في الشكل التالي ومن خلال ربط هذه النسب الظاهرة في الشكل أدناه نحصل على مجموعة العوامل التي تؤثر في قيمة نسبة المردودية التجارية أو نسبة صافي الربح (النتيجة الصافية) إلى حق الملكية، أو ما يعرف معدل مردودية الأموال الخاصة ومن الشكل يظهر أن:

من تركيبة المردودية المالية نحصل على أنها ما هي إلا محصلة الإسهامات المختلفة للأصول الصافية في تحقيق الربح، حيث تتوقف مساهمة الموجود (كما في الشكل السابق) على ثلاث جوانب هي:

- هامش الربح، ونسبة تغطية الأموال الخاصة للأصول والتي تسمى الرافعة المالية ومعدل دوران الأصول، وبالعودة إلى تلك العلاقة يظهر أن النسبة الخاصة بالرافعة تظهر علاقة بين الأصول ككل، وذلك بهدف تحليل العلاقة بين نسب الرافعة ذات الأهمية في تحليل المردودية، وقد تم استعراض هذه النسب سابقا، كما استخرجت نسب النشاط لقياس مقدار المبيعات المحققة من استخدام الدينار الواحد المستثمر في كل موجودات المؤسسة فالقيمة العالية لنسب النشاط تعكس الزيادة في المبيعات عن كل دينار يستثمر في الأصول، في حين تشير النسب المنخفضة إلى عكس ذلك تماما، ولهذا فإن التحليل قد استخدم مختلف أنواع الأصول لحساب عدد من نسب النشاط من أجل التعرف على درجة الاستفادة من كل الأصول بشكل عام وفقراتها الرئيسية بشكل خاص.[1]

رابعا: تحليل المردودية التجارية

تمثل المردودية التجارية الفائض المتولد من الأنشطة الصناعية والتجارية للمنظمة أي فيما يتعلق بقدراتها على استخلاص فائض من التشغيل ينتج عن ذلك أن المردودية التجارية ترتبط بدورة التشغيل لذلك فهي تسمح بإلقاء الضوء على العلاقة بين النتائج والوسائل المستخدمة في الإنتاج والمتاجرة.

المردودية التجارية = الفائض الإجمالي للاستغلال / رقم الأعمال خارج الرسم.

يتم التعبير عن المردودية التجارية والصناعية بالهامش الإجمالي والذي تستقطعه المؤسسة من سعر تكلفة البضائع المباعة، إذ هي تعرف غالبا كإجمالي فائض التشغيل أو ما يعرف الفائض الإجمالي للاستغلال)

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره**، ص52.

(EBE ولقد اختير مفهوم الفائض الإجمالي للاستغلال كعنصر أساسي لقياس الأداء التشغيل لأنه يمثل هامش الحركة للمنظمة، كما يؤكد أحد المؤلفين، إذ هو مؤشر المردودية الأكثر أمانا وثقة من نتيجة التشغيل المعتاد.

المردودية التجارية = النتيجة الصافية بعد الضريبة / صافي المبيعات أو رقم الأعمال خارج الرسم.

تتحدد المردودية التجارية بنسبة هامش الربح، وتدرس نتيجة السنة الصافية مقارنة برقم الأعمال خارج الرسم أو الضريبة وهي من المؤشرات المهمة في تقييم أداء المؤسسة وتعبر هذه النسبة عن مستوى مردودية المعيار التاريخي أو الصناعي كلما تحسن الاتحاد لإدارة المؤسسة والعكس صحيح دائما، حيث أن الانخفاض يشير إلى هبوط وتدهور مردودية المبيعات، باعتبارها أحد أهم عناصر التشغيل في المؤسسة ويشير أيضا إلى التدني في فاعلية العمليات التشغيلية المختلفة.

وللإشارة أن الاتجاهات التحليلية الحديثة فيما يعرف بمحاسبة المسؤولية , Responsabilité) (Accounting، هو حساب المردودية التجارية لكل قسم من أقسام مؤسسة أو منظمات الأعمال أو لكل فرع من فروعها في حالة التقسيم الجغرافي للمؤسسة، والغرض من هذا التحليل هو بيان مردودية مبيعات كل قسم أو فرع، قبل الوصول إلى مردودية مبيعات المؤسسة ككل، ويساعد هذا النوع من التحليل إلى تقييم الأداء الفرعي لمؤسسة الأعمال والذي يساعد الإدارة وفق نتائج تقييم أداء الأقسام أو الفروع، وتصحيح مسارها ورفع إنتاجيتها.

ومن المزايا الكثيرة التي يحققها حساب مردودية الأقسام داخل المؤسسة هي:

1- إثارة انتباه الإدارة للمجالات التي تحتاج المؤسسة فيها للتوجيه والتعديل والتحسين.

2- وضع المؤشرات المهمة لتقييم المديرين لترقية أو تعديل المواقع أو بتبديل المسؤولين وكذلك نظام الحوافز.

3- تخلق الرضا النفسي لدى المديرين من حيث تمكينهم من متابعة أداء الأقسام وبشكل مستمر.

تركيبة المردودية التجارية[1]

طالما نحن بصدد الحديث عن فعالية وكفاءة الموارد المستخدمة في التشغيل، فيمكن دراسة العلاقات التالية:

الفائض الإجمالي للاستغلال EBE / رقم الأعمال خارج الرسم * رقم الأعمال خارج الرسم / احتياجات تمويل الدورة التشغيلية.

وكذلك عن طريق الفائض من رأس المال العامل و الأصول الجارية:

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية: الكتاب الثاني، مرجع سبق ذكره**، ص15.

الفائض الإجمالي للاستغلال EBE / رقم الأعمال خارج الرسم. * رقم الأعمال خرج الرسم / رأس المال العامل.

الفائض الإجمالي للاستغلال EBE / رقم الأعمال خارج الرسم * رقم الأعمال خارج الرسم / الأصول الجارية.

بالنظر إلى التفاعلات بين المتغيرات الموضحة أنفا تعتمد المرودية التجارية للمؤسسة على:

1- الهامش التجاري لرقم الأعمال " سياسات التسعير ".

2- درجة ومستوى تشغيل احتياجات رأس المال العامل معبرا عنها بسرعة الدوران" دوران المخزون السلعي، حسابات القبض وحسابات الدفع " سياسات مالية قصيرة الأجل".

هكذا يظهر بديلان للمردودية التجارية بهذه الطريقة:

- إما هامش عال على المبيعات ودوران بطئ لاحتياجات الدورة التشغيلية.
- أو هامش منخفض على المبيعات مع دوران مرتفع لهذه الاحتياجات.

ومن هنا يمكن أن نعتقد أن هذه النسب المذكورة أعلى تعتبر مؤشرات المردودية التجارية للمؤسسة، ومن الضروري القول بأن النتيجة الإجمالية للنشاط لا تقابل الفائض التشغيلي بالمعنى الضيق للمفهومين، لأن المفهوم الأول يشير إلى الأرباح المحققة قبل الضرائب والفوائد، بينما الفائض الإجمالي للاستغلال يشير إلى ذلك الرصيد الذي يحدد مقياس الأداء التشغيلي.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي

التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث يعتبر أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على التأكد من إنجاز أنشطتها المحاسبية والمالية والتشغيلية على مستوى عالي من الكفاءة والفعالية، ما يسمح بالوصول إلى مستوى عالي من الأداء المخطط والمرغوب فيه سواءا ماليا أو تنظيميا أو تشغيليا.

المطلب الأول: مفهوم و أنواع القوائم المالية

القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، و التي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققه من نتائج،فالمعايير تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة،فالنظام العام لتقديم القوائم المالية الواحد على المؤسسة انجازها سنويا.

أولا: مفهوم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية وسيلة الاتصال الأساسية للمنشأة مع الأطراف الخارجية المختلفة وأيضا لتحديد مدى كفاءة الأداء المالي للمؤسسة، وقد عرفتها لجنة إجراءات المراجعة بأنها تلك القوائم التي يتم إعدادها لكي تظهر المركز المالي ونتيجة عمليات المؤسسة وتتكون عادة من الميزانية وقوائم الدخل.

تعرف القوائم المالية على أنها: " عبارة عن بيانات تفصيلية وإجمالية لجميع عناصر المعاملات والأنشطة في المؤسسة، تعرض في مجموعة الكشوف المحاسبية يعبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع العمليات و الأنشطة الاقتصادية والمالية التي ينفذها المشروع خلال فترة محددة "[1]

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة وتتبع أهمية القوائم المالية من كونها توفر البيانات والمعلومات اللازمة والمفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة للوحدة الاقتصادية لهدف اتخاذ القرارات المختلفة كالمستثمرين و الدائنين وأجهزة الدولة وغيرها، وذلك من خلال:[2]

- توضيح وتحديد نتيجة العمليات والأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة(ربح أو خسارة).
- توضيح قوة المركز المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية تتمثل في نهاية الفترة المالية.

[1] دريد كامل آل شيب، **مبادئ الإدارة المالية**، دار المناهج، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص 47.
[2] قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيا، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الدار النموذجية للطباعة والنشر، ط1 بيروت، 2011، ص 67.

ثانيا: أنواع القوائم المالية

مخرجات النظام المحاسبي تتعدى لتشمل على عدد من القوائم والتقارير والكشوفات المالية، إلا أنه ولاعتبارها معينة، تلقى مجموعة من القوائم الاهتمام الأكبر، وفي مجال تقييم الأداء المالي للمؤسسة نجد أن القوائم الأكثر التي تساعد في هذا الغرض هي[1]:

- قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية): وهي عبارة عن كشف أو بيان مالي منظم بين ممتلكات المشروع والالتزامات القائمة عليه في نقطة معينة من حياة المشروع، توضح الأصول في الجهة اليمنى، والخصوم في الجهة اليسرى للميزانية، أو تكون الأصول في أعلى القائمة، والخصوم في أسفل القائمة.

- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج): تعتبر من أهم القوائم المالية، لأنها تمثل تلخيصا مجمعا ومنظما لإيرادات ونشاطات الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة، ووفقا لمبادئ محاسبية ، تمكن من إظهار نتائج الأعمال ربحا أم خسارة، كما تعطي فكرة عن نشاطات الوحدة الاقتصادية كالمبيعات والمشتريات والإنتاج وغيرها.

- قائمة التدفقات النقدية: توضح قيمة ومصادر التدفقات النقدية الداخلية للشركة وقيمة وأوجه الإنفاق لتلك التدفقات خلال فترة معينة، فضلا عن بيان أثر تلك التدفقات الداخلية والخارجية على الأرصدة النقدية للمؤسسة في نهاية الفترة.

المطلب الثاني: إجراءات تدقيق القوائم المالية

بينما يعتبر الكثيرون أن القوائم المالية هي مجرد محاسبة، إلا أنها أكثر من ذلك بكثير، فهي توفر ثروة من المعلومات التي يستخدمها المديرون والمستثمرون والمقرضون والعملاء والموردون وغيرهم، ويمكن أن يوضح تحليل قوائم المؤسسة نقاط قوتها ونقاط ضعفها، ويمكن أن تستخدم الإدارة هذه المعلومات في المساعدة على تحسين الأداء، ويستخدمها الآخرون في التنبؤ بالنتائج المستقبلية.

إن المعلومات التي تحويها القوائم المالية مهمة جدا في تقييم الأداء المالي للمؤسسة لذلك لابد من أن تكون صحيحة ودقيقة وذات مصداقية ومعدة وفق المعايير المحاسبية، وهذا ما يسعى المرجع الداخلي إلى تأكيده من خلال فحص ومراجعة هذه القوائم وعرفت مراجعة القوائم المالية على أنها عملية فحص المستندات والدفاتر والسجلات المالية للمؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات المالية وإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية[2].

[1] قاسم محسن الحبيطي، **مرجع سبق ذكره**، ص 68

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان، 2005، ص 7.

بمجرد الانتهاء من إعداد القوائم المالية يأتي دور المدقق الداخلي في فحصها والتأكد من مدى مصداقية كافة المعلومات التي تحتويها وفي ما يلي أهم الإجراءات المتبعة في فحص قائمتي الدخل والمركز المالي باعتبارهما الأساس الذي يعتمد عليه المحلل المالي في عملية تقييم الأداء المالي:

أولا: تدقيق قائمة المركز المالي

تبين قائمة الميزانية الأصول في الناحية اليمنى والخصوم وحقوق الملكية أو المتطلبات ضد الأصول في الناحية اليسرى وتوفر الميزانية لمحة سريعة للموقف المالي للشركة في نقطة زمنية معينة، وتتم تدقيقها كالآتي:

1- جانب الأصول: ويتم تدقيق الأصول كالتالي:[1]

- التحقق الحسابي من صحة الأصول للميزانية من خلال مراجعة الكشوف بشكل تفصيلي ومقارنة مجموع أرصدتها للحساب الإجمالي للأصول لدفتره الأستاذ ومقارنة الأرقام الموجودة بهذا الأخير مع الأرقام الظاهرة في الميزانية.
- التحقق من صحة تقويم الأصول وصحة وجوها.
- التحقق من ملكية المشروع للأصول بإطلاع على عقود ومستندات الملكية.
- التأكد من أي حقوق للغير على الأصول، أي في حالة وجود رهن أو حق الاستغلال.
- التحقق الحسابي والمستندي والوجود الفعلي وكذا الملكية لعناصر الأصول المتداولة للميزانية.

2- جانب الخصوم

تتعدد وتتفرع الإجراءات الخاصة بتدقيق جانب الخصوم نظرا لأهميته ،وسنتعرض لأهم الإجراءات الخاصة بتدقيق هذا الباب من خلال تقييمات عناصر الخصوم، ويتم تدقيق حقوق الملكية على النحو التالي:[2]

- التحقق من التطابق بين مجموع الأرصدة في سجل المساهمين في المؤسسة مع الحساب العام للأسهم في دفتر أستاذ العام، وللتأكد من التطابق يطلب المدقق كشف للأرصدة الفرعية في سجل المساهمين.
- التحقق من استلام النقدية المتعلقة بالأسهم المصدرة ومن صحة المحاسبة عليها.

[1] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظري والتطبيقي**، دار الوراق، 2009، ص 132.
[2] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **تدقيق الحسابات والإجراءات**، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص13.

– إذا كانت الأسهم مصدرة عن طريق بنك، يتوجب الحصول على شهادة من البنك توضح عدد الأسهم المصدرة وكذا الأسهم المكتتب فيها والقيمة المسددة عند الاكتتاب، ومقارنة هذه البيانات مع مثيلاتها في سجلات المشروع، أما الالتزامات طويلة الأجل، فأهم إجراءات مراجعتها هي[1]:

– الحصول على كشف بالقروض طويلة الأجل والسندات وغيرها من الالتزامات.

– الإطلاع على عقد القروض ومعرفة شروطها وإن كان هناك رهن أو ضمانات على بعض أصول المؤسسة والتأكد من إتباع الشروط القانونية في ذلك.

– التأكد من استلام المؤسسة لمبلغ القرض في سجلات المقبوضات النقدية أو في حساب البنك خلال السنة المالية.

– الحصول على مصادقات من المقترض بمبلغ القرض وأي فوائد مستحقة في نهاية السنة المالية ومقارنة الرد مع سجلات المؤسسة.

– مراجعة المعالجة المحاسبية والتأكد من توزيع المبالغ على السنوات المالية التي تستفيد من القرض.

أما بالنسبة للإجراءات الخاصة بالالتزامات قصيرة الأجل فهي[2]:

– مقارنة كشوف الدائنين مع أرصدة الحسابات المعنية سواءا الموردين أو الضرائب...

– إرسال مصادقات للموردين لمقارنة الردود مع الكشوفات.

– مقارنة جميع المصروفات المستحقة للسنة المالية مع المستندات الخاصة بها والتأكد من صحتها المحاسبية.

– التأكد من سداد المصروفات وفق القيم المسجلة، فعلا عن طريق الفحص المستندي لكشوفات البنك.

ثانيا: تدقيق قائمة الدخل

يتم تدقيق قائمة الدخل للتأكد من أن المصروفات و الإرادات التي تمت خلال تدقيق السنة المالية صحيحة ومعبرة بصدق عن النتيجة المالية للمؤسسة وذلك بإتباع الإجراءات التالية[3]:

– التأكد من أن هذه القائمة قد أعدت حسب القواعد الحسابية المتعارف عليها وفي الموعد المحدد؛

– التأكد من إحكام الرقابة الداخلية على العناصر الإرادات والمصروفات لمنع أي إسراف أو إثبات للنفقات الوهمية، ولمنع تلاعب أو اختلاس إيرادات محصلة؛

– التحقق من أن جميع الإيرادات المثبتة بهذه القائمة قد تحققت وفقا للمبادئ المحاسبية أي أن الإيراد تحقق عند بيع السلع أو تقديم الخدمة نقدا أو بالأجل؛

– التأكد من جدية الإنفاق وصحته بالرجوع إلى المستندات المؤيدة بهذا الإنفاق؛

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 181.
[2] رأفت سلامة أحمد وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة، عمان، 2001، ص 105.
[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص، ص 229، 230.

– التأكد من تطبيق مبدأ الاستحقاق عند إعداد القائمة لنتيجة الأعمال أي تحميل الفترة المالية بما يخصها من إيراد فعلي ومصروف فعلي؛

– التأكد من صحة التمييز بين المصروفات الإيرادية و الرأسمالية، أي تحميل قائمة الدخل بالمصروفات الإيرادية فقط وإظهار المصروفات الرأسمالية في قائمة المركز المالي؛

– التأكد من تطبيق مبدأ الإفصاح عند إعداد قائمة الدخل، أي إظهار البنود الرئيسية بصورة واضحة ومفهومة لمستخدميها والمستفيد منها مع مراعاة عدم المبالغة لتجنب الكشف عن معلومات قد تضر بمصالح المؤسسة؛

– التأكد من صحة تقييم المخزون، والتقيد بمبدأ الثبات في طرق التقييم من سنة لأخرى، وفي حالة العكس يجب الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجع الداخلي؛

– التحقق من المبالغ المثبتة في قائمة الدخل لإيرادات عن طريق المراجعة المستنبطة من نشوء العملية حتى ترحيل المبلغ النهائي إلى حساب المختص في دفتر الأستاذ العام؛

– التأكد من تحقيق الإيرادات المثبتة في القائمة إما بيع السلعة أو تقديم الخدمة، نقدا أو بالأجل، وذلك بالرجوع إلى حساب النقدية والمدينون؛

– التأكد من سلامة تبويب الإيرادات وثباتها من سنة إلى أخرى طبقا لخريطة الحسابات بالمؤسسة، وذلك من خلال تحليل عناصر الإيرادات ومقارنتها بنظائرها في السنوات السابقة وعند ظهور اختلافات كبيرة يجب الاستفسار من المسؤولين هذا بالنسبة للمبيعات، أما الإيرادات الأخرى فيجب فحص القيود التي تمثل قيما كبيرة فحصا إنتقاديا، حيث أن المبالغ قد تكون غير عادية أو نشأت من مصادر غير عادية.

المطلب الثالث: ضبط وتقييم الأداء المالي

يعمل المدقق الداخلي على تقييم مدى ملائمة ودقة تطبيق التركيبات الداخلية المعتمدة من قبل الإدارة بالمهام المالية والحفاظ على موجودات المنشأة وممتلكاتها، وذلك بهدف تحقيق النزاهة في ملفات الإدارة المالية من محلولات الاختلاس وحالات، لذلك فالمراجعة الملية تهدف إلى[1]:

– حماية الأموال والتثبت من ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية و سلامة التصرفات المالية وإتباع القوانين واللوائح والأنظمة؛

– الكشف عن المخالفات الملية؛

– بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح واقتراح وسائل علاجها؛

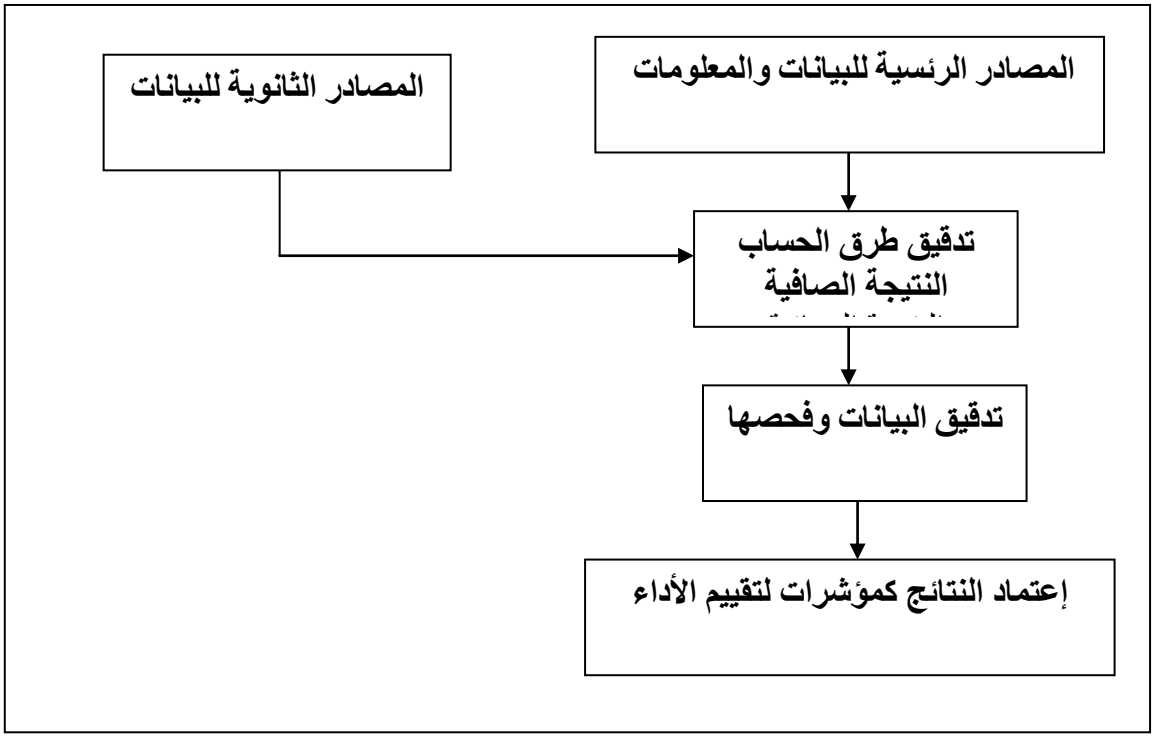
– تقييم أداء الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفعالية.

إن أهم الشروط في عملية تقييم الأداء المالي كما ذكرنا سابقا هي توفر شروط المعلومات المالية الصحيحة والدقيقة بصدق الوضع المالي للمؤسسة لفترة زمنية معينة، وهو الشرط الذي تعمل المراجعة الداخلية على تحقيقه

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص، ص 12،13.

من القيام بالإجراءات السابقة، وبما أن القوائم تكون صحيحة ومراجعة، فالمحلل المالي يقوم باعتمادها في تحليل الوضع المالي الحالي للمؤسسة والمستقبلي باستعمال عدة أساليب والتي سبق وذكرناها في هذا المبحث، وكنتيجة حتمية لكون القوائم المالية صحيحة لا بد أن تكون عملية التقييم والتحليل المالي صحيحة، بناءا على ما تقدم نجد أن التدقيق الداخلي للقوائم المالية قد ساهمت في ضبط عملية تقييم الأداء.

الشكل رقم (03): علاقة التدقيق الداخلي بقسم الأداء المالي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق الشركة.

إن فحص النشاطات التشغيلية لا يساهم فقط في وفرة التكاليف و ضبط لأداء الأفراد فهو أيضا نقطة إيجابية من حيث الناحية المالية حيث أن مخرجات عملية هذه الأنشطة هي مدخلات النظام المحاسبي وبالتالي كلما كانت مخرجات النظام المحاسبي صحيحة، فكون المدقق الداخلي يفحص العمليات التشغيلية فهو على دراية مسبقة بكون الحسابات المتعلقة بها والتي تدخل في إعداد القوائم المالية قد تم تدقيقها وتحديد الانحرافات بها بشكل مسبق.

لا يتوقف دور المدقق الداخلي في كشف الأخطاء وتحديد الانحرافات والتجاوزات فقط، بل يتعدى لتقديم الاقتراحات والتصحيحات المناسبة لها في شكل توصيات يتضمنها التقرير المقدم للإدارة العليا لأخذها بعين الاعتبار في اتخاذ القرارات، ليس هذا فقط، بل يعتمد على متابعة تنفيذ تلك الإجراءات التصحيحية أولا بأول، لذلك فالتدقيق الداخلي بنوعية المالي والتشغيلي لا يساهم فقط في ضبط عملية تقييم الأداء المالي والتشغيلي، بل أيضا يعمل على الرفع من مستوى الكفاءة والفعالية في الإنجاز.

خاتمة الفصل الثاني

نظرا لأهمية الأداء المالي بالنسبة لمؤسسة اقتصادية والذي يشير إلى العملية التي يتم من خلالها اشتقاق مجموعة من المعايير أو المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط أي مشروع اقتصادي يسهم في تحديد أهمية الأنشطة التشغيلية والمالية، وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية ومصادر أخرى لكي يتم استخدام درجة كبيرة من الدقة والمصداقية لهذه القوائم المالية، وكذا تحقيق رقابة محكمة على جميع الأنشطة بالمؤسسة لضمان تقييم مضبوط وصحيح للعمليات المالية والتشغيلية وهو ما يوفره التدقيق الداخلي.

كما يسعى أيضا لتفعيل الأداء من خلال كشف الانحرافات والتجاوزات التي قد توجد في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها من خلال الاقتراحات والتوصيات الفعالة التي يقدمها المدقق الداخلي والذي يعمل بدوره على متابعة تنفيذ هذه التوصيات.

الفصل الثالث

دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط– تبسة – « SOMIPHOS »

خلال الفترة (2011–2015)

تمهيد

بغية الإطلاع على واقع تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، يقتضي الأمر القيام بدراسة للإطلاع أكثر وعن قرب على سير مهمة التدقيق الداخلي وإبراز تأثيرها على الأداء المالي للمؤسسة، مما يتيح الفرصة لتجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع ومعرفة ما يجري فعلا في المؤسسة محل الدراسة وهي مؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة وذلك خلال الفترة (2011 – 2015)، ولمعرفة الكيفية التي يطبق بها التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة، بالإضافة إلى تحديد انعكاسه على الأداء المالي لهذه الأخيرة، حيث سيتم تقسيم الفصل الثالث إلى ما يلي:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مناجم الفوسفاط-تبسة-؛

المبحث الثاني: اجراءات عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة مناجم الفوسفاط.- تبسة-؛

المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط خلال الفترة (2011 – 2015).

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة –

تعود نشأة صناعة الحديد والفوسفاط إلى القرن التاسع عشر مع اكتشاف عدة مناجم بالشرق الجزائري كمنجم الكويف، مزايطة، رأس الواد وبرج غدير، وانتقال إنتاج الفوسفاط إلى بئر لعاتر، ليتم بعدها اكتشاف منجم جبل العنق الذي كان محل دراسة من قبل، ثم البدء في استغلاله سنة 1960.[1]

المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة–

المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفاط والتي يرمز لها– FERPHOS GROUPE - والتي يتواجد مقرها الاجتماعي بتبسة نتجت إثر عملية الهيكلة للشركة الوطنية للأبحاث والإستغلالات المنجمية SONAREM وهذا بمقتضى المرسوم رقم 441/83 المؤرخ بـ 16 جويلية 1983م، وتحولت إلى شركة عمومية اقتصادية بتاريخ 22 ماي 1990 بمقتضى قانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، ومن هذا المنطلق فقد تكلفت في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية بإنتاج وتحويل وتوزيع واستيراد وتصدير المواد المنجمية من حديد وفوسفاط إضافة إلى مشتقاتها وبعض المنتجات الفرعية، فمن مهامها الأساسية إذا: * عملية البحث المنجمي. * عملية التطوير والتنمية. * عملية الإنتاج.

عموما فهي مكلفة بكل العمليات التجارية والصناعية والمالية والعقارية المنقولة في كل النقاط المتواجدة عبر التراب الوطني، كما أن رأس مالها الاجتماعي الابتدائي هو 50.000.000 دج ثم تعدى إلى 300.000.000 دج ثم إلى 1000.000.000 دج لينتهي بـ: 243.000.000 دج

تنشط مجموعة فرفوس في القطاع المنجمي الذي تشرف عليه الشركة القابضة للمناجم، مع دخول الإصلاحات الاقتصادية حيز التنفيذ تحولت مؤسسة فرفوس ابتداء من شهر ماي 1990 إلى الاستقلالية وتهيكلت على هذا الأساس.

بتاريخ 18 أكتوبر 2001 وبعد فتح رأس مالها الاجتماعي عقدت المؤسسة أول اتفاق شراكة مع مجموعة LNM الهندية " شركة ذات مسؤولية محدودة تخضع للقانون الهولندي " وأصبحت شريكا بالأغلبية في منجمي ونزة ،بوخضرة وبتبسة 70% وعلى هذا الأساس تأسست شركة METAL-STEEL بتبسة، ونصيب شركة فرفوس 30%.

[1] وثائق مقدمة من طرف مؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة.

أولا: **فروع مجموعة فرفوس**

بتاريخ 01 جانفي 2005 تم تفريع المؤسسة إلى مجموعة شركات تشرف عليها المجموعة الصناعية فرفوس FERPHOS GROUPE ومقرها الاجتماعي عنابة وتضم الشركات التالية:

1- شركة مناجم الفوسفاط SOMIPHOS: ومقرها الاجتماعي في مدينة تبسة، وتعتبر العمود الفقري للمجموعة ككل حيث تساهم بنسبة 70% من رقم الأعمال الإجمالي، وهذا بفضل امتلاكها للمركب المنجمي جبل العنق –بئر العاتر– الذي يقدر احتياطي الفوسفاط به بـ: 2 مليار طن.

شركة SIMIPHOS تظم الوحدات التالية:

- المركب المنجمي جبل العنق –العاتر–.
- المنشآت المينائية –عنابة–.
- مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية -CERAD–.
- مقر المديرية العامة –تبسة–.

2- شركة مناجم الحديد SOMIPHER: ومقرها الاجتماعي –تبسة– وتضم المناجم التالية:

" منجم عنيني – سطيف"، "منجم روينة – عين الدفلى"، "منجم سيدي معرف – جيجل"، "منجم شعبة البلوط – سوق أهراس".

3- شركة البوزولان POZZOLANE: ويتواجد مقرها الاجتماعي بمدينة – بني صاف – عين تموشنت، وتقتصر على مركز وحيد للنشاط وهو بني صاف، البوزولان هي مادة تفرزها البراكين وتستخدم في مركبات الإسمنت.

4- شركة المسبك SFO- FONDERIE: ويتواجد مقرها الاجتماعي بمدينة الونزة، وتقوم بصهر المواد الحديدية وصناعة القوالب الصناعية.

5- شركة البناءات والتجهيز FERBAT: ويتواجد مقرها الاجتماعي بمدينة عنابة، وتقوم بأشغال البناء وكل ما يتعلق بالأمور العقارية.

6- شركة نقل الموارد المنجمية SOTRAMINE: وهي شركة أنشأت حديثا للقيام بنقل المواد المنجمية والفوسفاط من مدينة بئر العاتر إلى عنابة وكذلك نقل البوزولان من بني صاف إلى مراكز البيع.

ثانيا: نشأة المؤسسة (تقديم عام لمؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة–)[1]

تعود نشأة صناعة الفوسفاط إلى بداية القرن 19 مع اكتشاف عدة مناجم بالشرق الجزائري وانتقال إنتاج الفوسفاط، المستخرج أساسا من منجم الكويف من 300.000طن بداية القرن، إلى 500.000طن سنة 1920 و 584.000طن سنويا سنة 1938 إلى بداية الحرب العالمية الثانية، استأنفت الأشغال بمنجم الكويف بعده ليتجاوز إنتاجه 500.000طن سنويا خلال الخمسينيات، وبعد الاستقلال انخفض احتياط المنجم، ليتوقف نهائيا سنة 1978م، اكتشف منجم جبل العنق سنة 1960–1965 بقدرة نظرية مقدرة بـ 900.000طن من الفوسفاط المحترق والمثري بنسبة 77% – 75 BPL، ولم تسمح الهياكل سوى بإنتاج يتراوح بين 450.000 و500.000 طن سنويا كان استغلال الفوسفاط قبل الاستقلال من اختصاص شركات تابعة للخواص المعمرين من استغلال منجم الكويف، إلى غاية تاريخ الاستقلال من قبل شركة فوسفاط قسنطينة Compagnies De Phosphate) (De Constantine واستغنى عنه سنة 1963 وخلفتها شركة Barem سنة 1964 ثم Sonarem سنة 1967م، وقد أسس المنجم بمرسوم واستغل في النهاية وأغلق سنة 1978، أما ميدان تحويل الفوسفاط فقد أسند إلى مؤسسة سونطراك، إثر تأميم شركة Space سنة 1968.

وفي سنة 1973 أسند مشروع حمض الفسفور، الذي أعدته شركة جبل العنق بإشراف Sonarem إلى مؤسسة Sonatrach المكلفة آنذاك بتطوير صناعة الأسمدة لتغطية طلب السوق الوطني وترقية صادرات الحمض، ذلك الحين بقيت Sonarem مكلفة بمهمة ترقية وتطوير المنتج المنجمي، ثم تولت مؤسسة أسميدال Asmidal الناشئة بعد إعادة هيكلة Sonatrach المهمة، ثم تطوير صناعة الأسمدة، بدأ استغلال منجم جبل العنق في الستينات من طرف Sdo شركة جبل العنق آنذاك، لتندمج فيما بعد الشركة الوطنية للأبحاث المنجمية sonarem سنة 1983، انبثقت منها عدة مؤسسات منها مؤسسة فرفوس، طبقا لمرسوم نشأتها، وفي 2004 بادرت مؤسسة Ferphos إلى اعتماد نظام الفروع وتطبيقه سنة 2005 حيث أحدثت الفروع (المؤسسات) السابقة الذكر.

المطلب الثاني: أهداف ومهام مؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة–

تتضمن اهداف المؤسسة على مايلي:

أولا: أهداف المؤسسة

تسعى المؤسسة الوطنية لمناجم الحديد والفوسفاط من ممارسة نشاطها إلى الأهداف التالية:

– الترقية والمشاركة في تنمية الموارد والإنتاج الوظيفي.

[1] وثائق مقدمة من طرف مؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة.

- العمل للوصول إلى أحسن مردودية للتسيير في نشاطها.
- تلبية متطلبات السوق الدولية بمتابعة سياسة تنويع المنتجات.
- العمل على تحقيق إلتزاماتها تجاه المستخدمين، الشركاء وكل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.
- ضمان أكبر مساهمة للحصول على أكبر عائد ممكن لرأس مال المؤسسة.
- تحقيق دراسات تهدف إلى تحسين الإنتاج وتطويره.
- ترقية أخلاقيات تسيير الأعمال.
- تحقيق الفعالية والكفاءة والجودة والقيام بتحويل الخامات بدل بيعها على صورتها الأولى.

ثانيا: مهام مؤسسة مناجم الفوسفاط

لا يقتصر نشاط مؤسسة مناجم الفوسفاط على الأنشطة الإنتاجية وإنما يتعدى ليشمل الأنشطة التجارية، الخدمية والتطويرية وهذا من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، وتتمثل نشاطات المؤسسة في الأنشطة الإنتاجية، الخدمية، التطويرية والتجارية.

تتمحور الأنشطة الإنتاجية أساسا في استخراج الفوسفاط من جبل العنق الذي يعد أهم منجم لدى المؤسسة، إذ أنه يحتوي على ثروة معدنية ضخمة، ويقع على مسافة 05 كلم جنوب غرب بئر العاتر و90 كلم عن تبسة و340 كلم عن ميناء عنابة وتسمح هذه المعطيات للمركب المنجمي بجبل العنق بنقل وتوزيع مادة الفوسفاط المنتج، وهذا بعد تنظيف هذه المادة للحصول على أنواع مختلفة من الفوسفاط وبإمكان المؤسسة إنتاج أربعة أنواع تلائم الطلب الخارجي تتمثل في:

- النوع الأول: bpl 65%/ 63
- النوع الثاني: bpl 68%/ 66
- النوع الثالث: bpl 72%/ 69
- النوع الرابع: bpl 77%/ 73

تعد الأنواع الأربعة مصنفة تصنيف عالمي تجاري، وأهم المجالات التي يستعمل فيها الفوسفاط هي:

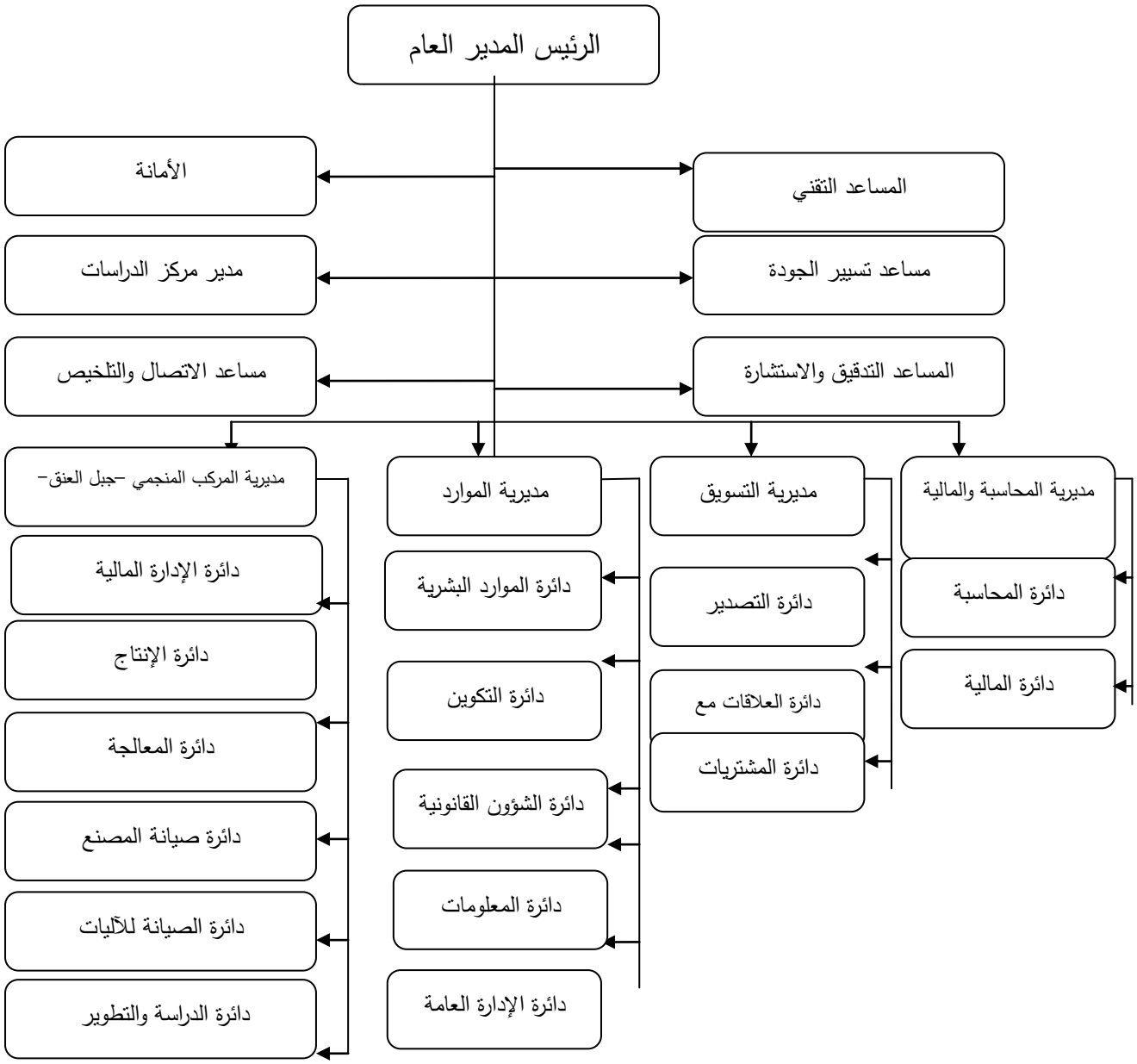
الصناعة الغذائية الزراعية، الصناعة الثقيلة، الصناعة الكيماوية، الصناعة الصيدلانية، الصناعة الغذائية الحيوانية، صناعة المنظفات، صناعة الكبريت، أما فيما يخص الأنشطة الخدمية فتتمثل في أعمال الصيانة، والتصدير إلى الخارج ونقل الفوسفاط، وتتم الأنشطة التطويرية من خلال تقديم منتوج عالي الجودة، والدراسات المنجمية المختلفة وغيرها.

أما إبرام الصفقات و التكفل بالمنتوج الذي يشحن في وسائل النقل، ومتابعة التخزين في الميناء والشحن على مستوى السفن، تدخل ضمن الأنشطة التجارية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة–

من أجل التسيير الحسن للعملية الإنتاجية تم وضع هيكل تنظيمي يسهل عملية توزيع المهام بين مختلف دوائر الشركة، وقد وضع هذا الهيكل على أساس مختلط يجمع بين التنظيم الوظيفي والتنظيم حسب مراحل الإنتاج.

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة–



المصدر: وثيقة مقدمة من طرف مؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة.

1- الرئيس المدير العام: هو رئيس ومدير مجلس الإدارة الذي يتكون من تسعة أعضاء "09" وهذا المجلس يسهر على القيام باجتماعات معينة تتم في الحالات العادية أو الطارئة وذلك كل ثلاث أشهر أو ستة أشهر، حيث يقوم بالإشراف الكلي على تسيير وإدارة SOMIPHOS كما يمثل هرم المسؤولية لشركة سوميفوس دواليب الشركة، ومن أبرز مهامه:

- تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة.
- تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة.
- السهر على تطبيق القوانين والتشريعات المتعلقة بإدارة الشركة.
- ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته.
- تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل.
- ضبط ضمان توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة).
- المصادقة على الإستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية.
- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للمؤسسة بالخارج.
- يتمتع المدير العام إضافة إلى مديري الوحدات والهياكل المركزية إلى طاقم من المساعدين يقومون بدور الاستشارة التقنية وإعداد الملفات وكل ما من شأنه مساعدته بالأعمال التي تتطلبها العملية التسييرية وأخذ القرارات اللازمة.

2- الأمانة: يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبالات، يساعدها في ذلك مكتب التنظيم الذي يتولى عملية حفظ وترتيب الملفات وكل الأعمال المكتبية.

3- المساعد التقني: برتبة إطار سامي يتولى القيام بإعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المديرالعام والمتعلقة بالمتابعة لنشاطات الوحدات الإنتاجية (المركب المنجمي جبل العنق)، كما يقوم بلفت انتباه المدير العام للمشاكل التي تحدث وطرق علاجها.

4- مساعد تسيير الجودة: من أبرز مساعدي المدير العام والذي يتولى الإشراف ومتابعة منظومة تسيير الجودة والبيئة، فهو المسؤول الأول على هذا النظام وتجسيده عمليا داخل المؤسسة والسهر على إنجاحه.

- إعداد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل ومتابعة تنظيمها.

5- المساعد التدقيق والاستشارة: عملية التدقيق تحتل حيزا هاما في إستراتجية المؤسسة التسييرية لكونها تهدف إلى ممارسة النقد وتتبع طرق الأداء وملائمتها مع الإجراءات المعمول بها من أجل تقليص نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة.

لذلك فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم عرض حال للمدير العام هذا الأخير الذي يعطي أوامره بناءا على ما ورد في التقرير.

6- **مساعد الاتصال والتلخيص:** من ضمن مهامه التكفل بكل الأعمال الإحصائية.

- تلقي التقارير الدورية السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للمؤسسة وتوجيهها إلى المدير العام.
- إعداد الحصيلة السنوية.
- تقديم المعلومات للهيئات الخارجية.

7- **مدير مركز الدراسات:** فهذا المركز من ضمن وحدات المؤسسة الأربعة مكلف بإنجاز الدراسات لصالح المؤسسة وكذا بعض الأعمال الخدماتية في مجال الدراسات لصالح المتعاملين الخارجيين.

- يشرف على هذا المركز مدير برتبة إطار سامي يقع تحت سلطة مباشرة للمدير العام.

8- **مديرية الموارد:** تتكفل المديرية بما يلي:

- رسم استراتيجيات المؤسسة في مجال تسيير الموارد البشرية بمفهومها الواسع.
- السهر على تطبيق تشريعية العمل والنصوص المنظمة.
- إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني.
- الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للمؤسسة والتنسيق بينهم.
- القيام بالمفاوضات مع الشريك الاجتماعي (ممثلي العمال) بخصوص الاتفاقية الجماعية.
- إعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.
- تمثيل المؤسسة لدى الهيئات الخارجية.

9- **مديرية التسويق:** تتكفل المديرية بما يلي:

- القيام بتسويق منتوج الفوسفاط حسب البرنامج المسطر.
- البحث عن الأسواق وزبائن جدد من أجل توزيع نصيب المؤسسة في الأسواق.
- دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها.
- تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته وسماع انشغالاته.
- استقبال الوفود والزبائن الدوليين.
- التنسيق بين أطراف الإنتاج.
- إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.

10- **مديرية المحاسبة والمالية:** تتكفل مديرية المالية بما يلي:

- القيام بحسابات مختلفة على مستوى المؤسسة.
- إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية.
- إعداد الميزانية السنوية.
- القيام بتسيير المالي ومتابعتها على مستوى البنوك.
- إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.

11- **مديرية المركب المنجمي جبل العنق:**يمثل المركب المنجمي جبل العنق العمود الفقري للمؤسسة ككل باعتباره يشكل نسبة 70% من رقم أعمال مجموعة فرفوس ككل حيث أنه يتربع على ثروة فوسفاطية يقدر احتياطها 2مليار طن إضافة على أنه يمتلك مصنع للمعالجة بإمكانه إنتاج ثلاث نوعيات من الفوسفاط المعالج تسوق جميعها إلى الخارج.

يبلغ إنتاجها السنوي مليون ونصف طن كما أن عدد العمال به يصل إلى حد 1200 عامل تمثل نسبة التأطير فيهم حوالي 11% مهيكلين عبر 5 أقسام عملية وهم: * قسم الاستغلال، * قسم المعالجة، * قسم الصيانة المصنع، * قسم الصيانة المتحركة و قسم الإدارة والتطوير يشرف عليهم مدير المركب برتبة إطار مسير.

مديرية الموارد البشرية

مهمتها الإشراف على تسيير الموارد التقنية والبشرية، ويقع تحت إدارتها ما يلي:

1- **دائرة الموارد البشرية:** تقوم هذه الدائرة بمتابعة المسار المهني وتنظيم مختلف احتياجات المؤسسة من العمال، وكذا مراجعة ملفات العمال الحاليين للتقاعد، وتنظيم وتقدير الاحتياجات المتعلقة بالتوظيف والتكوين وكذا الترقية وتوزيع العمال، كما تقوم بوضع أسس الانضباط داخل الشركة، وحساب أجور العمال.

2- **دائرة التكوين:** القيام بوضع دورات تكوينية مستمرة للعمال، والسهر على تنفيذها وفق ما هو مخطط لها.

3- **دائرة الشؤون القانونية:** تهتم هذه الدائرة بالفصل في القضايا المتعلقة بالشركة، وكذا فض النزعات بين العمال والإدارة في إطار قانون العمل، وفض النزعات مع الأطراف الخارجية.

4- **دائرة المعلوماتية:** إبراز صورة الشركة في المعارض والصالونات الدولية، جمع المعلومات التقنية التي تخص الشركة.

- جمع ونقل المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة سواء كانت هذه المعلومات داخلية تتعلق بالمؤسسة أو خارجية تتعلق بالمحيط الذي تتعامل معه.
- تتولى مهمة نقل المعلومات بين مختلف الوحدات داخل المؤسسة.

- هي المسؤولة عن خلق مجلات التواصل بين المؤسسة والمتعاملين معها.
- السهر على السير الحسن لأجهزة الإعلام الآلي وتطبيقات وبرامج تكنولوجيا المعلومات، وصيانتها في مختلف الأقسام.

5- **دائرة الإدارة العامة:** تعمل على توفير مختلف الموارد الضرورية لكل أقسام الشركة، وتعتني كذلك بالتعاملات الخارجية وإبرام العقود مع الزبائن والموردين، وتنظيم المعارض الاقتصادية والندوات.

وكل ذلك يندرج تحت مصلحتين أساسيتين هما: مصلحة الوسائل العامة، ومصلحة العلاقات الخارجية.

المبحث الثاني: إجراءات عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة –

على مستوى مؤسسة SOMIPHOS وظيفة التدقيق الداخلي مرتبطة مباشرة بالمدير العام للمؤسسة، ويجب أن يضمن التدقيق الداخلي من خلال مهامه ما يلي:

- تحقيق أهداف المؤسسة؛
- التسيير السليم والعقلاني للموارد البشرية؛
- الفعالية والاستخدام الجيد للموارد المادية؛
- التطبيق الصحيح للقوانين؛ المراسيم، الأنظمة، التعليمات والإجراءات؛
- حماية وصيانة أملاك المؤسسة؛
- النزاهة والدقة، واكتمال المعلومات المالية والتشغيلية؛
- كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية والحد من الاحتيال.

ولكي يحقق المدقق مهامه بكفاءة يجب أن يتوفر في المدقق الداخلي التأهيل المهني والتكوين.

- **التأهيل المهني**

يوجد على مستوى المديرية العامة لمؤسسة مناجم الفوسفاط أربعة (04) مدققين (مدير التدقيق وثلاث (03) مدققين مساعدين). وكل المدققين حاصلين على شهادات جامعية من ليسانس، ماستر ومهندسين في المناجم، الموارد البشرية، المالية والمحاسبة، والتسويق. وخبرة في التدقيق من 6 إلى 20 سنة أي بمتوسط أكثر من 13 سنة.

- **التكوين:**

بهدف ترقية مهنة التدقيق الداخلي وتطويره وتطبيقها وفقا للمعايير المهنية المعمول بها، قامت شركة مناجم الفوسفاط بتكوين مدققيها الداخليين بإرسالهم من فترة لأخرى في دورات تكوينية وفق المعهد الفرنسي للمدققين والرقابة الداخلية (IFACI).

المطلب الأول: ميثاق التدقيق الداخلي لمؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة-

يحدد هذا الميثاق في نطاق وظيفة التدقيق الداخلي على مستوى شركة مناجم الفوسفاط SOMIPHOS يحدد واضح لمهمة التدقيق وهي تشمل دراسة وتقييم بطريقة مستقلة للرقابة الداخلي للشركة ثم تطوير ميثاق التدقيق الداخلي للتأكيد على استقلالية هيئة التدقيق في المؤسسة، وهو مبدأ أساسي لممارسة وظيفة المراجعة الداخلية.

أولا: استقلالية مسؤولية وسلطة المدقق الداخلي

1- استقلالية

- تمارس وظيفة التدقيق الداخلي باستقلالية بالنسبة إلى الجهات المدققة حيث يتمتع بالاستقلالية في أداء مهامه ولديه القدرة على اتخاذ أي إجراء يراه ضروريا.
- من الناحية التنظيمية فهي تتبع لأعلى سلطة في المؤسسة (الرئيس المدير العام).
- من الناحية العملية امتلاكه لميثاق التدقيق مصادق عليه من طرف الرئيس المدير العام، والموزع على جميع فروع المؤسسة حيث يبين هذا الميثاق صلاحيات المدققين في الوصول إلى جميع المستندات، الموظفين والأصول ذات العلاقة، شرط أن يكون ذلك في مجال المهمة.

2- مسؤولية

تقوم إدارة التدقيق الداخلي لإنجاز مهامها بكل ما يلزم من التقنيات والوسائل لأدائها بكفاءة، وباحترام المعايير والممارسات المتعارف عليها، ومن مسؤوليات إدارة التدقيق تحليل النتائج واقتراح توصيات وحلول للمشاكل التي تتم اكتشافها خلال مهمة التدقيق.

3- السلطة

التدقيق الداخلي لديه حق الوصول إلى جميع المعلومات والوثائق (صلاحيات الموظفين وتوقيعات المسؤولين، الاتفاقيات الجماعية والقواعد الداخلية، الإجراءات المكتوبة، ملاحظات تعليمات المدير العام،

محضر مجلس الإدارة، بيانات السياسة العامة والإجراءات والسجلات وعدد موظفي الشركة...) بالقدر اللازم لأداء مهامه.

التدقيق الداخلي، هو وظيفة تنفيذية وأعضائه ليس لهم سلطة اتخاذ القرار بشأن الأنشطة التي راجعوها ولا على الموظفين.

ثانيا: طرق تدخل التدقيق الداخلي

1- مبدأ

على المدققين الذهاب إلى الوحدة الخاضعة للتدقيق وليس العكس، حيث تغطي مهمة التدقيق جميع العمليات، الإجراءات والأنشطة للوحدة محل التدقيق.

2- أهداف المهمة

يجب أن تحقق للمهمة هدف أو أكثر من الأهداف التالية:

- **هدف الامتثال للقواعد:** أي تأكد من امتثال الوحدة المدققة للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها؛
- **هدف الكفاءة:** أي تقييم أداء العمليات والأنشطة للوحدة أو الكيان المدقق والأهداف المخصصة له؛
- **الهدف الاستراتيجي:** تقييم مدى كفاية الوسائل والنتائج للوحدة المدققة فيما يتعلق بأهدافها الخاصة ويجب أن تكون تتفق مع أهداف المؤسسة بشكل عام.

3- الأعمال المنجزة في المهمة:

مهمة التدقيق الداخلي تهتم خصوصا بالأعمال التالية:

- نوعية نظام الرقابة الداخلية؛
- كفاءة نظم أمن الأشخاص؛
- احترام الامتثال للأحكام القانونية، الأنظمة والإجراءات؛
- تنظيم وتشغيل الخدمات؛

4- برنامج المهمة

المهام تبرمج على أساس تحديد المخاطر في أنشطة المؤسسة، قائمة هذه المهام تقدم على شكل برنامج التدقيق السنوي يجب أن يوافق عليه من قبل مجلس الإدارة، ويمكن أن تقرر مهام غير مخطط لها، في أي وقت، يراها مجلس الإدارة أو المدير العام مفيدة.

5- تقرير المهمة

كل مهمة من مهام التدقيق الداخلي تخرج بتقرير، وهو وثيقة واضحة، دقيقة، موجزة وبناءة، تعرض الهدف من المهمة ونطاق العمل، وتدرج فيها النتائج والتوصيات.

يكتب تقرير التدقيق ويفحص على مستوى إدارة التدقيق الداخلي والتحقق من (النتائج والتوصيات وخطة العمل لتنفيذ التوصيات).

6- متابعة خطة عمل

إدارة التدقيق الداخلي تتابع تنفيذ خطة العمل التي وضعتها للجهة الخاضعة للتدقيق لتنفيذ التوصيات ضمن إطار مهمة التدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: منهجية إجراء التدقيق الداخلي في مؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة–

تمر منهجية إجراء مهمة التدقيق داخل مؤسسة مناجم الفوسفاط على المراحل التالية:[1]

أولا: أصل المنهجية

لتحقيق مهمة التدقيق الداخلي، على المدققين في إدارة التدقيق الداخلي للمؤسسة استخدام منهجية التدقيق الداخلي المستخدمة دوليا.

وسيتم تنفيذ مهام التدقيق الداخلي من:

1- منهجية موحدة تركز على

- دراسة الممارسة والواقع العملي على مستوى الجهة محل التدقيق؛
- تحديد الحقائق الهامة؛
- تحديد الأسباب المحدثة لهذه الحقائق؛
- للتدليل على العواقب الناجمة عن هذه الحقائق؛
- اقتراح توصيات أو حلول لمعالجة أو تجنب هذه العواقب؛
- التزام الجهة المدققة بالتوصيات المقترحة؛
- دراسة برامج عمل ومراقبة تنفيذها.

[1] أنظر الملحق رقم (01).

2- القواعد الأخلاقية

والمستمدة من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي للمعهد المدققين الداخليين وهي:

- **الصدق:** استقلالية والمعرفة وحدودها (الكفاءة والوسائل)؛
- **الموضوعية:** غير متحيز، القدرة على الاستماع وحسن النية؛
- **السرية:** السرية المهنية والحفاظ على سرية السجلات؛
- **الموثوقية:** الصرامة، الكفاءة واحترام القواعد.

ثانيا: أهمية ومميزات المنهجية

سير مهمة التدقيق الداخلي يتطلب صرامة كبيرة وإلزامية احترام العديد من القواعد التي من الممكن أن تكون قابلة للتطوير والقبول وفق طبيعة الوظيفة، البنية، النظام، وأيضا أسلوب الإجراء الواجب تدقيقه من جهة، ومن جهة أخرى سياق وشروط تشغيل الوحدة المدققة.

المسار الفعال والناجح لمهام التدقيق الداخلي، يتطلب استعمال مقاربة منهجية بسيطة واقعية وأيضا وسائل تتلائم مع نوع المهمة.

هذه المنهجية تهدف إلى تسهيل تدخل المدقق على أرض الواقع، وتساعد فهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة التدقيق الداخلي. وتستوجب في نفس الوقت عناصر مرتبطة بمسار المهمة وعناصر أخرى تهدف إلى تجسيد العمل على أرض الواقع.

هذه المنهجية ستسمح بالشروع في مهمة التدقيق وفق ثلاث مراحل، ويقترح لتنفيذ مهام التدقيق، استعمال أدوات وتقنيات التحليل والتدقيق مثل:

- إحصاء المعلومات والمعطيات الضرورية لسير الجيد لمهمة التدقيق الداخلي؛
- طرق التحليل، التحقق والتركيب؛
- نماذج لأنواع وثائق العمل؛
- نماذج التقارير المتوقع من مهمة التدقيق الداخلي.

1- بنية فريق التدقيق الداخلي

بنية التدقيق الداخلي توضح اختلاف الأجهزة الضرورية للتقدم الجيد لمهمة التدقيق الداخلي، تركيبة بنية هذا الفريق يمكن أن تتغير وفق أهمية ونطاق وسياق تقدم مهمة التدقيق الداخلي، لكن بصفة عامة في مهمة التدقيق الداخلي نجد البنية التالية:

- الجهة أو الشخص الخاضع للتدقيق؛
- فريق المدققين يتكون عامة من: رئيس المهمة ومدققين.

2- **المخطط العام لقيادة مهمة التدقيق الداخلي لـ SOMIPHOS**

3- **إصدار رسالة أو أمر المهمة:** توكيل التدقيق الداخلي.

4- **تحليل الإجراءات والتنظيم:** جدول نقاط القوة والضعف.

5- **إنشاء تقرير التوجيهي:** عقد تقديم الخدمات: يحدد السطور الكبيرة للمهمة مع المدققين.

6- **إنشاء برامج العمل:** استبيان على شكل قائمة المهام: الخيط القائد لأعمال المدقق الداخلي.

7- **أعمال التدقيق، البحث والتحليل في الميدان:** يتم التحقق من مشاكل على مستوى الجهة المدققة.

8- **ملخص العطل:** تجميع وترتيب المشاكل: تأطير التقرير.

9- **عرض النتائج إلى المسؤول المعني للهيئة الخاضعة للتدقيق:** أول صورة كاملة: الملخص النهائي.

10- **إعداد تقرير التوصية**

11- **عقد اجتماع المصادقة:** التحقق من صحة الوقائع، النتائج، الاستدلال والاستنتاجات.

12- **إعداد التقرير النهائي (ويحتوي على التوصيات):** إرجاعه إلى الإدارة العليا.

13- **قبول الإجابات:** برنامج عمل أعدته الهيئة الخاضعة للتدقيق.

14- **متابعة تنفيذ التوصيات:** ملخص إلى الإدارة العليا، وأخيرا انطلاق مهمة جديدة.

ثالثا: مراحل منهجية إجراء مهمة التدقيق الداخلي

منهجية إجراء مهمة التدقيق الداخلي ترتكز على المراحل التالية:

- **المرحلة الأولى:** مرحلة الدراسة
- **المرحلة الثانية:** مرحلة التحقق
- **المرحلة الثالثة:** مرحلة الاستنتاج

1- مرحلة الدراسة

1-1- الانطلاق في المهمة

يتحقق الانطلاق في المهمة بإرسال رسالة المهمة إلى المسؤول عن النشاط ولأي شخص معني بالأمر.

تتضمن هذه الوثيقة المعلومات أو المؤشرات التالية:

- الكيان، الوحدة، مركز النشاط، الوظيفة؛
- موضوع النشاط؛
- التقرير الذي قدم إلى هذا النشاط؛
- المدققين المعنيين؛
- التاريخ المطلوب لبدء العمل في الميدان؛
- التاريخ المفترض لنهاية العمل؛
- ماقبل الدراسة: هي مرحلة أساسية، تظهر قيمتها من حيث العمل المقدم في الميدان.

تعتمد على البحث الوثائقي ومجموعة من المقابلات، إطارها يتمثل (في معرفة المخططات، لوحات قياس الشهرية، الميزانية، المقابلات مع الأشخاص المعنيين بالنشاط)، ويجب بالأخص معرفة الأنظمة الأساسية لمعالجة المعلومات التي سيستعملها المدقق.

1-2- مرحلة التحقق

- **التشخيص**

هذه المرحلة في الميدان، إذ سمح مرحلة ما قبل الدراسة بجمع المعلومات الكافية ستساعد في أعداد برنامج عمل، وتبنى مرحلة الميدان على سير إجراءات التدقيق في كل جزء من برنامج العمل.

يعطي المدقق ملاحظات على التدقيق الداخلي ويسلط الضوء على نقاط الضعف من أجل تحديثها

1-3- مرحلة الاستنتاج[1]

أ- التوصيات

انطلاقا من نقاط الضعف المكتشفة يحلل المدقق المخاطر المحتملة ويعمل على إعداد توصيات ودوره ليس بديلا عن المديرين التنفيذيين. ولا يجب على المدققين أن يقدموا حل وحيد بل أن يقدموا عدد من الحلول ثم يحدد المسؤولون الحل الذي يمكن تطبيقه والذي يتماشى مع إمكانياتهم.

[1] انظر المحق رقم (03)

ب- التقرير

يجب أن يكون تقرير التدقيق مكتوب وفق المخطط التالي:

- أهداف مهمة؛
- المنهجية (الطريقة المطبقة)؛
- انتائج المنفذة؛
- التوصيات؛
- الاستنتاج.

الأطراف الذين يسلم لهم التقرير في المؤسسة هم:

- المدير العام؛
- مدير الجهة المدققة؛
- مدير مركز النشاط؛
- الخدمة المدققة.

ج- متابعة المهمة

بعض المهام تؤسس للمتابعة من قبل هيكل التدقيق، الهدف من هذا هو ضمان تنفيذ التوصيات في الوقت الذي تم تحديده وفقا للجهة التي خضعت لتدقيق، ويصدر تقرير متابعة إذا لزم الأمر.

المطلب الثالث: تحليل القوائم المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة– للفترة (2011–2015)

تعتبر القوائم المالية المرآة العاكسة لصورة أي مؤسسة اقتصادية ومن خلالها يتمكن المدراء والمساهمين والمقرضين وباقي الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من تقييم وضعيتها المالية:

أولا: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية [1]

1- عرض جانب الأصول

جدول رقم (03) يبين جانب الأصول من الميزانية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط من 2011 الى 2015

الأصول	2011	2012	2013	2014	2015
أصول غير جارية					
تثبيتات معنوية	29703968 ,9	17123947,5	7418350,1	1432506.8	213253669.8
تثبيتات عينية	4002915302,5	3642142848,1	4078847218,7	4239177647.2	3805192140.1
أراضي					
مباني	324762680,3	288375466,2	333415103,2	388856793.9	339537670.5
تثبيتات عينية أخرى	3678152621,1	3353767380,9	3745432114,4	3850320853.3	3465654469.4
تثبيتات ممنوح امتيازها	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
تثبيتات يجرى انجازها	413053537,2	171298434,8	309335253,8	582964495.9	387474308.9
تثبيتات مالية	6275560346,5	12697593595,6	15787006476,1	19422966840.7	24670521550.6
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول أخرى غير جارية	6142055367,4	12564088616,5	15681331758,5	19420976914.8	24669174261.3
ضرائب مؤجلة على الأصل	133504979,1	133504979,1	105674717,6	1989925.8	1347289.2
مجموع الأصول غير جارية	10721233155,3	16528158826,1	20182607298,8	24246541490.6	60608155359,8
أصول جارية					
محزونات ومنتجات قيد التنفيذ	707484337,5	768206778,9	1041671303,7	1308521149.6	1128641627.9
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	220967932,8	2311222414,4	1770110410,9	2418905858.1	2773986078.5
الزبائن	1501418905,5	1506032345,6	866759834,4	1012080416.8	1218154588.5
المدينون الآخرون	40331882,9	75402179,3	74980613,0	82418762.4	90719044.7
الضرائب و مشابهها	667702808,5	729308081,8	827573426,6	976444179.9	1120199311.3
حسابات دائنة أخرى و	214335,68	479789,7	796536 ,7	347962498.8	344913133.9

[1] انظر الملحق رقم (05).

استخدامات مماثلة					
الأموال و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة	**815834549,01**	**1346368205,5**	**1652509234,5**	**962742117.8**	**2492867367.5**
مجموع الأصول الجارية	**3732986819,3**	**4425797398,9**	**4464290949,2**	**4690169125.6**	**69777636512,1**
المجموع العام للأصول	**14454219974,6**	**20953956225,0**	**24646898248,1**	**28936710616.3**	**130385791871,9**

المصدر:من إعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

2-عرض جانب الخصوم

جدول رقم (04): جدول يبين جانب الخصوم من الميزانية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط من 2011 الى 2015

الخصوم	2011	2012	2013	2014	2015
رؤوس الاموال الخاصة					
ر اس مال تم اصداه	**1600000000,0**	**1600000000,0**	**1600000000,0**	**160000000.0**	**160000000.0**
راس مال غير مستعان به				**1435456792**	
علاوات و احتياطات	**521690474,8**	**9435247869,4**	**16020515721,9**	**19025586418.8**	**20952827946.8**
فوارق إعادة الجرد					
نتيجة صافية	**4822360922,6**	**6821238152,5**	**2621758795,1**	**2935024951.4**	**6568288822.1**
رؤوس أموال خاصة /ترحيل من جديد	**223494760,4**	**223494760,4**	**783376138,5**	**847084564.09**	**1877331830.9**
المجموع 01	**11415773637,1**	**17632991261,5**	**21025650655,5**	**25843152726.4**	**29398448599,8**
الخصوم غير جارية					
قروض و ديون مالية	**943920,0**				
ضرائب(مؤجلة و مرصود لها)	**52644479,1**	**52644479,1**	**56774421,8**	**4296740.1**	**10634022.1**
ديون أخرى غير جارية	**1,00**	**1,00**	**1,00**		
مؤونات و منتجات ثابته مسبقا	**740357540,8**	**1173592922,8**	**1333601367,7**	**1078493841.9**	**1376101236.4**
مجموع الخصوم غير الجارية02	**793945940,9**	**1226237402,9**	**1390375790,6**	**1082790582.0**	**1386735258,5**
الخصوم الجارية					
موردون و حسابات ملحقة	**179657539,4**	**195626682,2**	**27714732,2**	**513779442.6**	**475227504.1**

ضرائب	72848956,9	48583495,8	109885113,7	262270750.8	255483440.1
ديون أخرى	1991993900,3	1850517382,5	1843839055,9	1234717114.3	2356041940.8
خزينة					
مجموع الخصوم الجارية03	2244500396,6	2094727560,6	2230871801,8	2010767307.8	3086752885
مجموع عام للخصوم01+02+03	14454219974,6	20953956225,1	24646898248,1	28936710616.3	33871936745,3

المصدر:من إعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

ثانيا :تحليل القوائم المالية

قبل حساب مؤشرات التحليل المالي لا بد من استخلاص الميزانية المختصرة

الجدول رقم (05): الميزانية المختصرة من 2011 إلى 2015

الأصول	2011	2012	2013	2014	2015
	المبالغ (دج)	المبالغ (دج)	المبالغ (دج)	المبالغ (دج)	المبالغ (دج)
الأصول الثابتة	10721233155.37	16528158826.15	20182607258.86	24246541490.69	7711525795.48
الأصول المتداولة	2917152269.80	3049429193.32	2811781715.14	3727427007.72	25267543580.53
خزينة الأصول	815834549.01	1346368205.56	1652509234.58	962742117.89	2492867367.53
مجموع الأصول	14454219974.68	20953956225.09	24646898248.12	28936710616.30	35471936743.54
الخصوم	2011	2012	2013	2014	2015
	المبالغ (دج)	المبالغ (دج)	المبالغ (دج)	المبالغ (دج)	المبالغ (دج)
الخصوم الدائمة	12209719578.01	18859228664.48	22416026446.29	26925943308.5	32385183858.57
الخصوم المتداولة	2244500396.68	2094727560.61	2230871801.83	2010767307.80	3086752884.97
خزينة الخصوم	–	–	–	–	–
مجموع الخصوم	14454219974.68	20953956225.09	24646898248.12	28936710616.30	35471936743.54

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التقارير المقدمة من المؤسسة.

1- تحليل القوائم المالية باستخدام مؤشرات التوازن المالي

الجدول رقم (06): جدول يبين نتائج مؤشرات التوازن المالي خلال الفترة الممتدة من 2011 إلى 2015

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
الخصوم الدائمة	**12209719578.01**	**18859228664.48**	**22416026446.29**	**26925943308.50**	**32385183858.57**
الأصول الثابتة	**10721233155.37**	**16528158826.15**	**20182607298.86**	**24246541490.69**	**7711525795.48**
رأس المال العامل	**1488486422.64**	**2331069838.33**	**22334191147.43**	**2679401818**	**24673658063.09**
الأصول المتدولة–خزينة	**2917152270.31**	**307942913.37**	**2811781714.68**	**3727427007.72**	**25267543580.53**
الأصول الخصوم المتداولة– خزينة الخصوم	**2244500396.68**	**2094727560.61**	**2230871801.83**	**2010767307.80**	**3086752884.97**
إحتياج رأس المال العامل	**672651873.63**	**984701632.76**	**580909912.85**	**1716659699.92**	**22180790695.5**
استخدامات الخزينة	**815834549.01**	**1346368205.56**	**1652509234.58**	**962742117.89**	**2492867367.53**
موارد الخزينة	–	–	–	–	–
الخزينة	**815834549.01**	**1346368205.56**	**1652509234.58**	**962742117.89**	**2492867367.53**
رأس المال العامل	**1488486422.64**	**2331069838.33**	**22334191147.43**	**2679401818**	**24673658063.09**
إحتياج رأس المال العامل	**672651873.63**	**984701632.76**	**580909912.85**	**1716659699.92**	**22180790695.5**
الخزينة	**815834549.01**	**1346368205.56**	**1652509234.58**	**962742117.89**	**2492867367.53**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

تحليل رأس المال العامل : يلاحظ من خلال الفترة محل الدراسة (2011–2015) أن رأس المال العامل موجب، وهو ما يعني أن المؤسسة تمول أصولها الثانية عن طريق مواردها طويلة الأجل وهو ما يعطي مؤشرا إيجابيا على مقدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها قصيرة الأجل.

تحليل احتياج رأس المال العامل: يلاحظ من خلال السنوات (2011–2015) أن الاحتياج من رأس المال العامل موجب، وهو ما يعني أن موارد دورة الاستغلال للمؤسسة لا تكفي لتغطية الاحتياجات في دورة الاستغلال.

تحليل الخزينة :يلاحظ من خلال السنوات (2011–2015) أن الخزينة موجبة وهو ما يعني أن رأس المال العامل يكفي لتغطية الاحتياجات من رأس المال العامل، والفائض بشكل خزينة الأصول.

2– **تحليل القوائم المالية بواسطة النسب:**

جدول رقم (07): يلخص نتائج نسب السيولة من 2011 إلى 2015

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
الأصول المتداولة **المخزونات** **خزينة الأصول** **الديون قصيرة الأجل**	**3732986819.32** **707484337.51** **815834549.09** **2244500396.68**	**4425797398.93** **768206778.90** **136368205.16** **2094727560.61**	**4464290949.26** **1041671303.75** **1652509234.58** **2230871801.83**	**4690169125.61** **1308521149.62** **962742117.89** **2010767307.80**	**6395495074.05** **1128641627.93** **2492867367.53** **3086752884.97**
نسبة السيولة العامة	**166.31%**	**211.28%**	**200.11%**	**233.25%**	**207.19%**
نسبة السيولة المختصرة	**134.79%**	**174.60%**	**153.42%**	**168.17%**	**170.62%**
نسبة السيولة الحالية	**36.35%**	**36.51%**	**46.69%**	**65.07%**	**36.56%**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

تحليل نسبة السيولة العامة: يلاحظ من خلال نسبة السيولة العامة للسنوات (2011–2015) أن نسبة الأصول المتداولة تساوي تقريبا ضعف الديون قصيرة الأجل وهو ما يعطي نوعا من الطمأنينة بقدرة الشركة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل.

تحليل نسبة السيولة المختصرة: يلاحظ من نسب السيولة المختصرة للسنوات (2011–2015) أن للمؤسسة قدرة على سداد وتغطية التزاماتها قصيرة الأجل باستخدام القيم القابلة للتحقيق والنقدية المتوفرة لديها.

تحليل نسبة السيولة المالية: يلاحظ من خلال نسبة السيولة الحالية للسنوات (2011–2015) أن نسبة النقدية إلى الديون قصيرة الأجل في حدها المقبول.

المبحث الثالث: أثر التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط –تبسة– خلال الفترة (2011–2015)

تعتبر مؤسسة الفوسفاط –تبسة– من أكبر المؤسسات الجزائرية، لذلك تحاول الحفاظ على ممتلكاتها ببذل جهود كبيرة، وبعد عرض واقع التدقيق الداخلي تبين أن المدقق لا يقوم بتدقيق المؤشرات المالية ولا يبدي رأيه حول الأداء المالي، لذلك حاولنا القيام بعملية التدقيق الداخلي للمؤشرات كمساهمة لوضع بعض التوصيات والاقتراحات التي تعتقد بأن تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

المطلب الأول: أثر تدقيق الميزانية المالية على الأداء المالي

عند قيامنا بعملية تدقيق الميزانية المالية للمؤسسة اتبعنا الإجراءات اللازمة لجانب الأصول والمتمثلة في:

- التحقق الحسابي من صحة الأصول الثابتة وذلك بمطابقة المجاميع والحسابات الرئيسية وعمليات الترصيد بدفتر الأستاذ.
- التحقق من الملكية والتقييم.
- التحقق من الوجود الحقيقي للأصل.

وتظهر نسبة مجموع الأصول الثابتة من مجموع الأصول للفترة (2011 إلى 2015) كما يلي:

الجدول رقم (08): تطور نسبة الأصول إلى المجموع

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
الأصول الثابتة	**10721233155.3**	**16528158826.1**	**20182607298.8**	**24246541490.6**	**7711525795.48**
مجموع الأصول	**14454219974.6**	**20953956225.0**	**24646898248.1**	**28936710616.3**	**35471936743.5**
النسبة	**%74.17**	**%78.87**	**%81.88**	**%83.79**	**%79.25**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

حيث تمثل هذه النسب استخدام المؤسسة لأصولها طيلة السنوات، وكانت استخداماتها غير ثابتة فكان الفرق بين سنة و السنتين.

- 2011 – 2012 بنسبة 4.7%.
- 2012 – 2013 بنسبة 3.01%.
- 2013 – 2014 بنسبة 1.91%.
- 2014 – 2015 بنسبة 4.54% بالنقصان.

نلاحظ أن الفرق بين النسب أعلاه صغيرة، وهذا دليل على أن الوحدة تستغل أصولها بشكل متوازن طيلة الفترة (2011–2015).

أما بالنسبة لأصولها الثابتة فقد شهدت تزايد خلال الفترة 2011 –2014 لكنها انخفضت سنة 2015 وهذا راجع إلى زيادة في الضرائب.

المطلب الثاني: تحليل المردودية الاقتصادية والمردودية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011–2015)

للوقوف على تطور مستوى الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، سنتطرق إلى تطور كل من المردودية الاقتصادية وكذا المردودية المالية بالإضافة إلى أثر الرافعة المالية خلال الفترة (2011–2015)

أولا: المردودية الاقتصادية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011–2015)

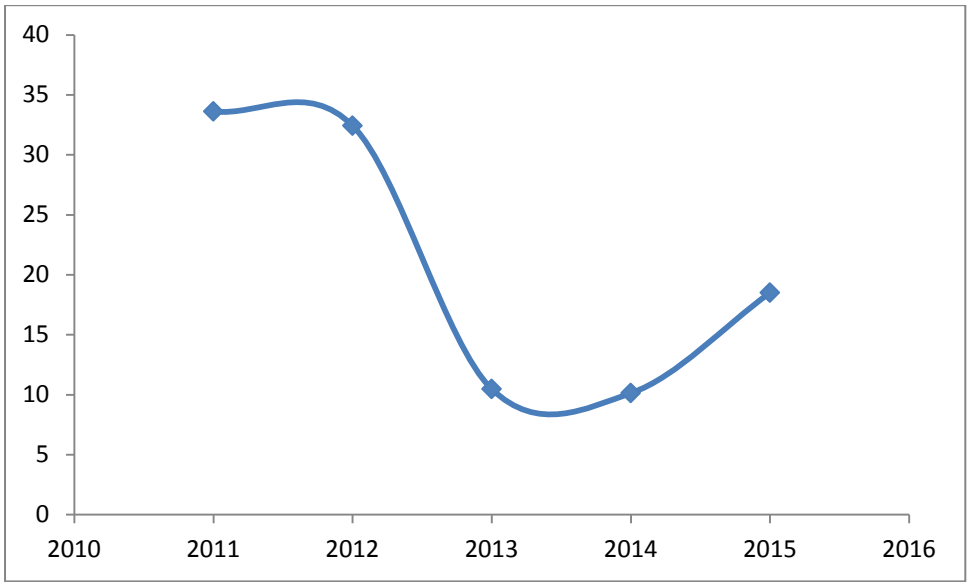
الجدول رقم (09): يبين نسب المردودية الاقتصادية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011–2015)

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
نتيجة الدورة الصافية	4822360922.67	6821238152.55	2621758795.12	2935024651.45	6568288822.16
نتيجة الاستغلال	4860010452.88	6797117204.52	25828735678.48	2935024951.45	656828812.16
الأصول الخاصة	11415773637.07	17632991261.57	21025650655.69	25843152726.41	30998448599.94
المردودية الاقتصادية	%33.62	%32.43	%10.48	%10.14	%18.51

المصدر: من اعداد الطلبة الاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

كما ندعم الجدول أعلاه بالشكل التالي للتوضيح:

الشكل رقم (05): يبين تطور المردودية الاقتصادية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)



المصدر: من اعداد الطلبة الاعتماد على الجدول رقم (08).

نلاحظ من خلال الشكل المدون أعلاه و الذي يبين نسب المر دودية الاقتصادية لمؤسسة مناجم الفوسفاط خلال الفترة (2011-2015) أن نسبة المردودية الإقتصادية مرتفعة لسنتين 2011 و2012 حيث بلغت 62% , 33 و% 32,43 على التوالي و شهدت انخفاضا في السنتين 2013و 2014 بلغت 10,48% و10,14%على التوالي، وفي سنة 2015 شهدت إرتفاعا ملحوظا بلغت خلاله نسبة 18,51% .

ثانيا: المردودية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)

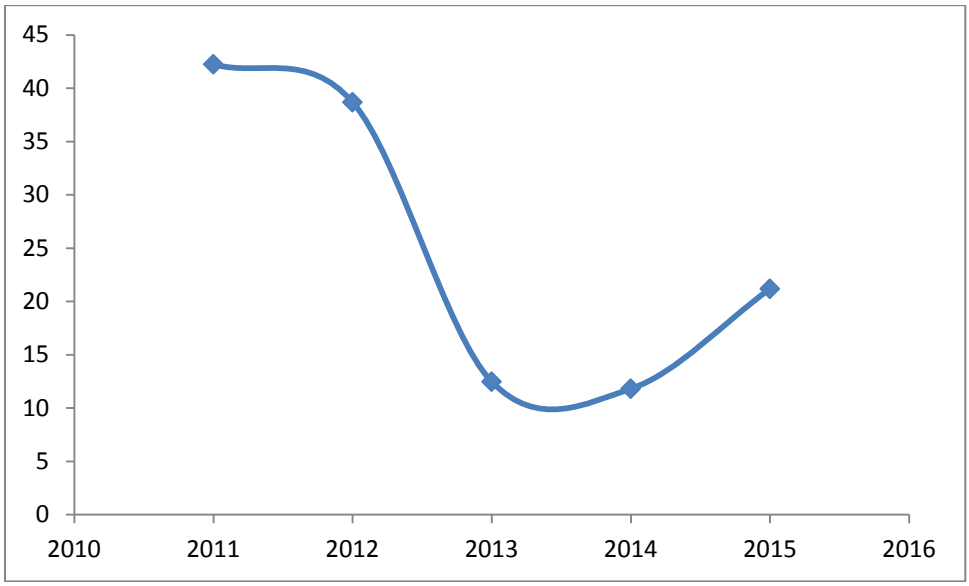
الجدول رقم (10): يبين نسبة المردودية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
نتيجة الدورة الصافية	4822360922.67	6821238152.55	2621758795.12	2935024651.45	6568288822.16
الأصول الخاصة	11415773637.0	17632991261.5	21025650655.6	25843152726.4	30998448599.9
المردودية المالية	%42.24	%38.68	%12.47	%11.81	%21.18

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

كما ندعم الجدول أعلاه بالشكل التالي للتوضيح:

الشكل رقم (06): يبين تطور المردودية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)



المصدر: من اعداد الطلبة الاعتماد على الجدول رقم (09).

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن المردودية المالية شهدت إرتفاعا في السنتين 2011 و 2012 حيث بلغت ما نسبته 42,24% و38,68% ثم فترة انخفاض خلال سنتي 2013 و2014 بنسبة 12,47% و 11,81% ، لكن خلال سنة 2015 شهدت المردودية المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط إرتفاعا ملحوظا قدر بنسبة 21,18% .

ثالثا: أثر الرافعة المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)

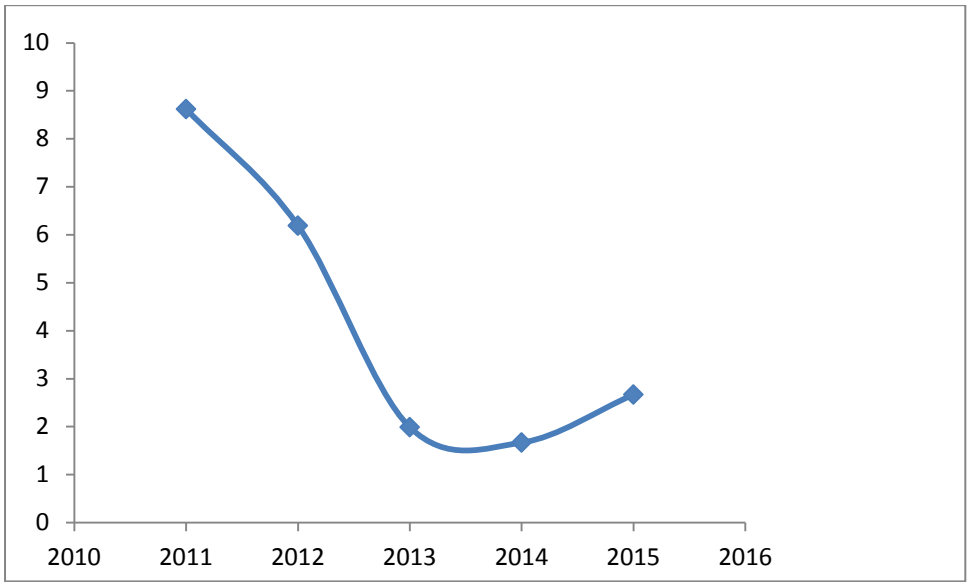
الجدول رقم (11): يبين نسب أثر الرافعة المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
المردودية المالية	%42.24	%38.68	%12.47	%11.81	%21.18
المردودية الاقتصادية	%33.62	%32.43	%10.48	%10.14	%18.51
أثر الرافعة المالية	**%8.62**	**%6.19**	**%1.99**	**%1.67**	**%2.67**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (08) والجدول رقم (09).

كما ندعم الجدول أعلاه بالشكل التالي للتوضيح:

الشكل رقم (07): يبين تطور أثر الرافعة المالية لمؤسسة مناجم الفوسفاط تبسة خلال الفترة (2011-2015)



المصدر: من اعداد الطلبة الاعتماد على الجدول رقم (10).

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن أثر الرافع المالي للسنوات الخمس كان موجبا،أي أن مديونية مؤسسة مناجم الفوسفاط أثرت بالإيجاب على مردودية المؤسسة، فكلما زادت نسبة الاستدانة كلما زادت المردودية المالية (الكلية) للمؤسسة مناجم الفوسفاط خلال الفترة المدروسة.

المطلب الثالث: نتائج الدراسة

نلاحظ من خلال هذه الدراسة والمتضمنة أثر عملية التدقيق الداخلي على الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط، تبسة، حيث وجدنا بأن الإجراءات المعتمدة من طرف المؤسسة والمتمثلة خاصة في فحص القوائم المالية والتثبت من صحة المعلومات والوثائق الإثباتية للعمليات المحاسبية (الفواتير، أوامر الدفع، أوامر التحويل...)، أدت إلى التأثير الإيجابي على الأداء المالي لمؤسسة مناجم الفوسفاط والذي تم قياسه من خلال كل من المردودية الاقتصادية والمردودية المالية، وأثر الرافعة المالية خلال الفترة المدروسة حيث لاحظنا انخفاض المردودية الاقتصادية.

وذلك راجع إلى تدني نتيجة الدورة الصافية وكذا زيادة في مجموع الأصول وهذا دليل على أن المؤسسة تقوم بإعادة الاستثمار نسبة قليلة وكذا عدم تسديد حقوق الموردين في الآجال المستحقة، وقد شهدت المردودية الاقتصادية زيادة نسبة ضئيلة بالنسبة لسنة 2015.

أما بالنسبة للمردودية المالية فقد شهدت انخفاض في الفترة 2011 – 2014، وزادت بنسبة قليلة في سنة 2015، أما الانخفاض فيعود السبب إلى عدم استغلال مؤسسة مناجم الفوسفاط إلى الفائض من أموالها في شكل ودائع مما أدى إلى تراجع في النتيجة الصافية خاصة بالنسبة للسنتين 2013، 2014.

رأس المال العامل لمؤسسة مناجم الفوسفاط موجب خلال الفترة 2011 – 2015. مما يدل على أن المؤسسة قد عملت على تمويل أصولها بواسطة أموالها الدائنة، حيث نلاحظ أن قيمة رأس المال العامل شهدت تزايد مستمر باستثناء سنة 2014، وهذا الانخفاض يعود إلى زيادة قيمة الديون طويلة الأجل.

احتياج في رأس المال العامل موجب خلال الفترة 2011 – 2015 وهذا يدل على أن المؤسسة لم تغطى احتياجاتها قصيرة المدى.

بمعنى أن أصولها المتداولة باستثناء خزينة الأصول نتيجة تفاعلها فقد ولدت إحتياج مالي للمؤسسة على المدى القصير أدى بعجز في الخصوم المتداولة بإنشاء خزينة الخصوم.

أما الخزينة فهي موجبة طيلة الفترة 2011 – 2015 وهذا يعني أن الخزينة الصافية كلها تمثل الأصول، مما يدل على أن رأس المال العامل كافي لتمويل احتياجات الدورة وأيضا إلى وجود توازن مالي.

المطلب الرابع: تحليل وتفسير نتائج الدراسة

بعد القيام بعملية التدقيق الداخلي لمؤشرات الأداء المالي للمؤسسة، وذلك بهدف دراسة مدى تأثير التدقيق على الأداء المالي للمؤسسة، تنتج ملاحظات واقتراحات المدقق عن الخبرة والتجربة الحكم الشخصي، ورغم نقص التدقيق في مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة تقوم بطرح بعض الاقتراحات هي كالآتي:

- بالنسبة للتوازن المالي للمؤسسة ومن المعطيات المقدمة فإن رأس المال العامل سجل انخفاضا في سنة 2011 بالنسبة للسنوات الموالية، وهذا راجع عدم محافضتها على قاعدة التوازن المالي أما في الفترة ما بين (2012 – 2014 سجل ارتفاعا وهذا دليل على قدرة المؤسسة على تدارك الأخطاء ومحافظتها على قاعدة التوازن، وسجلت المؤسسة إنخفاضا ملحوظ في سنة 2015، بالنسبة لسنة 2014، إلا أنها لو كانت تطيق التدقيق الداخلي في مختلف الجوانب غير التدقيق التقليدي لحققت توازن أكبر وكانت الاقتراحات كالآتي:

  - زيادة رأس المال العامل عن طريق زيادة قدرتها على التمويل الذاتي.
  - التحكم أكثر في التكاليف.
  - استغلال الفائض من أموالها في شكل ودائع في البنوك.
  - زيادة ديون طويلة الأجل.
  - تسديد ديونها قصيرة الأجل في الفترة المتفق عليها.

بالنسبة لخزينة المؤسسة فقد حققت انخفاضا خلال سنة 2011 وهذا راجع لارتفاع قيم الاستغلال، لترتفع في كل من سنة 2012، 2013 نتيجة انخفاض قيمة الديون قصيرة الأجل، أما بالنسبة للسنتين 2014 و2015 فقد شهدت انخفاض كبير.

تخفيض المصاريف المالية المؤثرة على مردودية المؤسسة.

- أما بالنسبة للمردودية فمن المقترح لتحسينها:
- جلب أكبر عدد من المتعاملين وذلك بتنويع الإنتاج.
- تحسين ظروف الموظفين (العاملين).

ومن خلال الدراسة توصلنا إلى أن التدقيق الداخلي يساهم بتحسين الأداء المالي للمؤسسة. ويمكنها من معرفة إمكانياتها وقدراتها في السوق وإلى أي مدى يمكنها البقاء والاستمرارية داخله، وكيفية تحقيقها للأحسن.

بعد المقابلات التي أجريت مع موظفين لمؤسسة مناجم الفوسفاط من أجل الحصول على المعلومات الضرورية لمحاولة تطبيق الجانب النظري على الواقع كان تقييما لعمل المدقق الداخلي كالتالي:

أولا: الإيجابيات

- وجود مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسسة مناجم الفوسفاط وبالتالي تكون سهلة.
- يقوم المدقق بإعداد التقارير اللازمة وإبداء رأيه حول وضعية المؤسسة حيث يبقى نسخة له ويقدم نسخة للمدير العام وأخرى بمجلس الإدارة.
- نتائج المؤشرات المالية للمؤسسة تدل على قدرتها على تحقيق أرباح سنوية متتالية وبحجم كبير.
- بنية ميزانية المؤسسة تتميز بتوازن كبير وخزينة إيجابية مميزة.
- بالرجوع إلى تقارير المؤسسة وخدمات الضرائب فإن وضعية المؤسسة جيدة جدا حيث لا نتأخر عن السداد.
- وجود ميثاق عمل للتدقيق الداخلي معتمد من قبل مجلس الإدارة يحدد ويوضح مسؤوليات ومجال عمل وصلاحيات التدقيق الداخلي كذلك التبعية المهنية والإدارية.

ثانيا: السلبيات

- بعد المركب المنجمي جبل العنق –بئر العاتر– والذي يعتبر العمود الفقري للمؤسسة.
- رغم خضوع المؤسسة للتدقيق الداخلي إلا أن هناك ضعف المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة لأن عملية التدقيق الداخلي تكون مبرمجة من قبل المديرية العامة.
- يتبع المدقق الداخلي التدقيق التقليدي المعتمد على تدقيق العمليات.

– أثناء قيام المدقق بالزيارات الميدانية للمؤسسة لا يطلع على جميع ما يحدث نظرا لضيق الوقت المخصص له.

– يقوم المدقق بعملية التدقيق الداخلي بأمر من المدير العام للمؤسسة الذي يوافق على برنامج التدقيق بعد الموافقة عليه من مجلس الإدارة.

– الفهم الخاطئ لدور ومهمة المدقق الداخلي على أنه شرطي يبحث عن أخطاء وعثرات الموظفين، هذا الانحراف الخطير عن الفهم الحقيقي لدور ومهمة التدقيق الحقيقية والتي هي صمام أمان وحماية من المخاطر المحتملة التي قد تواجهها المؤسسة.

– عدم إطلاع إدارة التقيق الداخلي على أهم التطورات والأحداث داخل المؤسسة مثل تغييرات في الهيكل التنظيمي والتعديل في الأهداف والاستراتيجيات وبالتالي ينعكس ذلك سلبا على خطة التدقيق السنوية ومن ثم عدم تحقيق التدقيق بأهدافه ومسؤولياته.

خاتمة الفصل الثالث

يخطى التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من الأهمية بالنسبة لكل المؤسسات بصفة عامة ومؤسسة مناجم فوسفاط –تبسة- بصفة خاصة، لأنها تتميز بكبر رقم أعمالها وبكبر حجمها وتعدد فروعها وانتشارها، فاحتواء هذه المؤسسة على وحدة تدقيق داخلي يعتبر أمر ضروريا يمكنها من المحافظة على أصولها المالية والمادية ومراقبة أنشطتها المختلفة والمتنوعة، والتدقيق ويعتبر وسيلة تمكن الإدارة العليا من معرفة سيرورة الأنشطة المختلفة للأنظمة الفرعية المكونة للمؤسسة، وتعمل على تحديد نقاط القوة والضعف ومعرفة أسبابها وتقديم التوصيات من أجل التخلص منها وتحسين الأداء المالي لها.

فالتدقيق الداخلي له دور هام في إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها بكفاءة عالية، ولذا يجب على مؤسسة مناجم فوسفاط –تبسة- تطوير مهمة التدقيق، وذلك بتدريب وتأهيل المدققين، وإنشاء أقسام أخرى للتدقيق في الوحدات التابعة لها، وذلك لضمان فعالية التدقيق وتحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة والمساهمة في تحسين أدائها المالي.

الخاتمة العامة

سعت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التدقيق الداخلي على الأداء المالي تماشيا مع أهدافها الاقتصادية والمالية، بغية تحسين مستوى الأداء المالي لهذه المؤسسة وثباتها واستمرارها، بما يمكن من ضبط أدائها المالي وإظهار نتائج أعمالها بما يناسب هذا الغرض.

ويتلخص التدقيق الداخلي في كونه نشاط تقييم حقيقي لجميع الأنشطة والوظائف في المؤسسة يهدف من خلاله إلى تعزيز درجة الثقة في العمليات بالكشف عن التجاوزات والأخطاء التي قد تؤثر سلبا على التنظيم ككل، وبالتالي أصبح من الضرورة بمكان أن تسعى المؤسسات باختلاف أحجامها وأنواعها التي تبني النظم الرقابية على درجة من الفعالية في أداء مهمة الرقابة الداخلية.

وخاصة الدراسة في جانبها النظري لكون الأداء المالي يعبر عن الكفاءة في استخدام المؤسسة لمواردها ويتم التعبير عنه بمجموعة من المؤشرات والنسب التي تستخرج من القوائم المالية للمؤسسة، ومن هنا يبرز دور التدقيق الداخلي في ضبط عملية التقييم هذه انطلاقا من قوائم صحيحة ودقيقة، أما تشغيليا فالتدقيق الداخلي تتم به المعايير حسب ما خلصت إليه الدراسة النظرية كونه يساهم في خلق فائض في الأصول الجارية من خلال ضبط الأداء.

1- اختبار صحة الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** التدقيق الداخلي عملية ضرورية لمؤسسة مناجم الفوسفاط، كما يساعد على تحسين الأداء المالي وترشيد القرارات ويتوقف نجاحه على اتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها

- تم التوصل إلى أن التدقيق الداخلي وظيفة تابعة إلى الإدارة العليا وضرورية لمؤسسة مناجم الفوسفاط من أجل أن يؤدي مهمته على أكمل وجه وبالتالي صحة الفرضية الأولى.

- **الفرضية الثانية:** التدقيق الداخلي نشاط مستقل موضوعي من خلال إتباع أسلوب منهجي ومنظم لتقييم الأداء المالي وتحسين فعالية عمليات المؤسسة.

- إن الأداء المالي هو مستوى تحقيق الأهداف صحيح وكذا هذا المستوى يقاس باستخدام مؤشرات وذلك بالاستغلال الأمثل والعقلاني والرشيد للموارد المتاحة ومنه صحة الفرضية الثانية.

- **الفرضية الثالثة:** قياس الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.

- توصلنا إلى أن تقييم الأداء المالي هو قيام المؤسسة بفحص وتشخيص القوائم المالية ومقارنة النتائج ما حققته من سنة إلى أخرى، من أجل وضع خطط مستقبلية، باستخدام مؤشرات مالية تسمح بقياس الأداء المالي، مما يزيد المردودية المالية وتحسين الأداء ويزيد أرباح المؤسسة وبالتالي صحة الفرضية.

2- نتائج الدراسة

من خلال التحليلات النظرية والتطبيقية توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يقوم التدقيق الداخلي على مجموعة من الأهداف تطورت عبر الزمن مع تطور مفهومه وأهميته داخل المؤسسة إلا أن أصبح عنصر مهم في المؤسسة لا يمكن الاستغناء عنه وفي مؤسسة مناجم الفوسفاط... يمثل التدقيق الداخلي أحد أهم الركائز التي تعول عليها المؤسسة في التأكيد وفحص صحة القوائم المالية مما يؤدي في النهاية إلى رفع مستوى الالتزام لدى جميع الموظفين في المؤسسة والتأثير بشكل إيجابي على أدائها المالي.
- حتى يكون المدقق الداخلي مستقلا وموضوعيا في عمله يجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يدققها.
- يركز المدققين الداخليين في عملهم على توفير تأكيد موضوعين حول المركز المالي وتقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال التقرير الذي ترفعه للجهات المختصة (الإدارة...).
- يوجد تعاون بين المدقق الداخلي والإدارة في المصالح التي تعد مشتركة ألا وهي تطوير مؤسسة مناجم الفوسفاط.
- تبدي معطيات الأداء المالي في مؤسسة مناجم الفوسفاط وضع جيد وتشير إلى تحقيقها لسيولة عالية ومردودية جيدة من خلال حساب المردودية المالية والاقتصادية خلال الفترة محل الدراسة.

3- التوصيات والاقتراحات

بناء على المعلومات التي تحصلنا عليها من خلال الدراسة والتأكيد على حالة المؤسسة والمتعلقة بأهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة تمكنا في وضع مجموعة من المقترحات والتوصيات التالية:

- ضرورة نوعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي لإنجاز بحثه.
- إن تولي المؤسسة محل الدراسة اهتماما أكبر لعملية تقييم الأداء المالي وهذا الاكتشاف نقاط الضعف والقوة في مركزها المالي لتحسينها ومواجهتها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.
- العمل على جعل وظيفة التدقيق الداخلي مستقلة عن باقي الأنشطة وإيلائها أهمية بالغة.
- اهتمام واستعانة المدقق الداخلي برأي المدقق الخارجي والذي يسير فيه إلى حالة نظام الرقابة الداخلية والانحرافات في أداء المؤسسة عبر السنوات أو مع غيرها من المؤسسات لنفس الفترة وخصوصا الانحرافات السلبية والعمل على تصحيحها والحفاظ على النقاط الإيجابية ودعمها.
- خلق ثقافة الكل مراقب والكل يراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة أهدافها.

– ضرورة إعادة هذه الدراسة لفترات أخرى مستقبلية للوقوف على مدى تأثير التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، وإمكانية تعميم الحكم على هذا الأخير بأكثر موضوعية.

4– أفاق الدارسة

في نهاية البحث يمكن تقديم بعض المواضيع التي تعتبر جديرة بالبحث:

- مهام المدقق المالي في تحسين الأداء المالي المؤسسة الاقتصادية.
- التدقيق المالي ودوره في مراقبة التجاوزات المالية في المؤسسة الاقتصادية.
- دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.
- دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة.
- دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي.

قائمة المراجع

أولا- الكتب

1- أبو الفتوح علي فضالة، **التحليل المالي وإدارة الأموال**، الدار العلمية للنشر والتوزيع، النسخة الثاني، القاهرة، 1994.

2- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، دار الصفاء، عمان، 2011.

3- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان، 2005.

4- أحمد حلمي جمعة، **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية: الكتاب الثاني**، عمان، الطبعة الاولى، 2009.

5- أحمد طرطار، **الترشيد الاقتصادي للطاقة الإنتاجية في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2001.

6- أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007.

7- إيمان فتحي أحمد مصطفى، " **دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات**، منشور في مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن 2011.

8- أيمن الشنطي، عامر شقر، **الإدارة والتحليل المالي**، دار البداية، عمان، 2005.

9- بلال خلف السكارنه، **أخلاقيات العمل**، دار المسيرة، عمان، 2009.

10- حازم هاشم الألوسي، **الطريق إلى العلم والمراجعة والتدقيق**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة.

11- الحدرب زهير، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية، عمان 2010.

12- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **تدقيق الحسابات والإجراءات**، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، 2000.

13- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل، الطبعة الثانية، عمان، 2004.

14- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الوراق لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.

15- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي من النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.

16- خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مؤسسة الوراق، عمان، 2014.

17- خلف عبد، الواردات " **التدقيق الداخلي بين النظري والتطبيقي وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي** "، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2006.

18- داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية، الطبعة الثانية، 2010.

19- دريد كامل آل شيب، **مبادئ الإدارة المالية**، دار المناهج، الطبعة الأولى، عمان، 2006.

20- دريد كامل آل شيب، **مقدمة في الإدارة المعاصرة**، دار المسيرة، عمان، 2007.

21- راغب الخطيب خالد، **مفاهيم مدينة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

22- رأفت سلامة أحمد وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة، عمان، 2001.

23- الرفاعي إبراهيم مبارك، **جودة أنشطة التدقيق الداخلي ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، الطبعة الأولى،الدار الجامعية،الإسكندرية،2OO6.

24- زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، الطبعة الأولى، الأردن، 2002.

25- السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال وتحديات الراهنة**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000.

26- السعيد فرحات جمعة، **الاداء المالي**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000.

27- سناء علي القباني، نادر شعبان ابراهيم السواح، **التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

28- سيد محمد جاد الدب، **إدارة الموارد البشرية – مدخل استراتيجي لتعظيم القدرات التنافسية**، دون دار نشر، مصر، 2009.

29- شيبي عبد الرحيم، بن بوزيان جازية، **تقييم كفاءة أداء النظام المصرفي**، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، الطبعة 1995.

30- الصبان محمد، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الدار النموذجية، الطبعة الأولى، بيروت، 2011.

31- عبد السلام أبو قحف، **أساسيات التنظيم والإدارة**، الدار الجامعية الإسكندرية 2005.

32- عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

33- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، قسم المحاسبة والمراجعة، مصر.

34- عبد الله بن مسعودان، **التدقيق الداخلي والحوكمي**، الدار الجامعية، 2003.

35- عبد المحسن توفيق محمد، **تقسيم الأداء**، دار النهضة العربية، مطبعة الأخوة الأشقاء للطباعة، مصر 1998.

36- عبد الحاليم كراجة وآخرون، **الإدارة والتحليل المالي**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2000.

37- فتحي رزق السوافيري واخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002.

38- قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيا، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الدار النموذجية للطباعة والنشر، ط1 بيروت، 2011.

39- مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

40- مجيد جعفر الكرحي، **تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية**، دار المناهج، عمان2010.

41- مجيد جعفر الكرخي، **تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية**، دار المناهج، عمان، 2010.

42- محمد إبراهيم موسى، " **حوكمة الشركات، سوق الأوراق المالية**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2010.

43- محمد بونين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر، 2008.

44- محمد صالح الحناوي وآخرون، **أساسيات الإدارة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

45- محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، دار النشر والتوزيع شفا بدران، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.

46- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.

47- مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان 2010.

48- منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، " **دراسات في الاتجاهات الحديثة في التدقيق** "، الدار الجامعية، 2003.

49- ناظم حسن عبد السيد، **محاسبة الجودة، مدخل تحليلي**، دار الثقافة، عمان، 2009.

50- يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظري والتطبيقي**، دار الوراق، 2009.

ثانيا- المذكرات الجامعية

1- براهمة كثرة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014.

2- رشا الجود، أثر **جودة التدقيق الداخلي على تحديد أتعاب المدقق الخارجي(دراسة ميدانية)** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا

3- زينات دراجي، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة**، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 1996 – 1997.

4- سليمان بلعور، **استراتيجية الشراكة على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 / 2004.

5- عتيقة مجنح، **دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006.

6- مجنح عتيقة، **دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الإقتصادية**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006.

7- هدى محمد الشوقطلي، **أثر الخصخصة على الأداء المالي للشركات الأردنية وارتباط ذلك بنوع وحجم وتطور الشركة في السوق**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010.

ثالثا- المقالات والمداخلات

1- أبو بكر بو سالم، **دور الحوكمة المحاسبية في تعزيز الأداء المالي**، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012.

2- بوقرة رابح، عانم هاجر، **الحوكمة المفهوم والأهمية، مداخلة ضمن ملتقى حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بسكرة، 6 – 7 ماي 2012.

3- حسين يرفي وعمر علي عبد الصمد، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تصنيف حوكمة المؤسسات**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر (الواقع والآفاق)، في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 11 – 12 أكتوبر 2010.

4- دادان عبد الغني، **قراءة في الأداء المالية والقيمة في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الباحث، عدد 04، 2006.

5- سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الخارجي في تحسين جودة حوكمة الشركات**، مجلة التجارة للبحوث العلمية، العدد 01، المجلة 45، جامعة الإسكندرية، جانفي 2008.

6- صالح خالص، **تقييم كفاءة الأداء في القطاع المعرفي**، ملتقى المنظومة المصرفية الجزائرية والتحولات الاقتصادية، واقع وتحديات، جامعة الشلف، 14، 15 ديسمبر 2004.

7- طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، **المسؤولة الاجتماعية لمنظمات الأعمال وشفافية نظام المعلومات**: دراسة تطبيقية لعينة من المصاريف التجارية الأردنية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2006.

8- الطيب داودي، **الحوكمة وتحسين أداء المؤسسات**، منشرو في محمود حسن الوادي وآخرون، قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الحادي والعشرين، التحديات، الفرص، الآفاق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان 2009.

9- م. بان توفيق نجم، **الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي**، مركز دراسات البصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد24، 2013.

10- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **تدقيق الحسابات، دار الكنوز**، المعرفة العلمية.

11- مسعود دازوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري**، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة 6 جويلية 2012.

12- وسى سهام، خالدي فراح، " **أثر تطبيق الحوكمة على الأوضاع المحاسبي وجودة التقارير المالية** "، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6 – 7 ماي 2012.

رابعا- المواقع الإلكترونية

1- www. IIA.org.

2- www.ifac.org

3- اصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة الجزء الأول، طبعة عام 2008، الموقع الالكتروني:

www.ifac.org

خامسا – المقررات

1- المقرر رقم 150 المؤرخ في 25 أوت 2015، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

2- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

سادسا- المقالات والمداخلات باللغة الأجنبية

1- Bourguigrou **,Performance et contrôle de gestion** , encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, sous la direction de : Bernard colasse economica, janvier 2000, Article 70.

2- Khayarallah Belaid,**L'audit interne et L'approche de la dynamique de groupe**, centre de publication universitaire, tunis, 2005.

3- Khelassi Reda, **L'audit interne - audit opérationnel -, editions houma**, 2 éd, alger, 2007.

4- Latin America Training and Devlopment Center, **Basics of Corporate Finance**, Citibemk, 1994.

5- Paul M.Collier, **Accounting For ManagersM Interpreting Accounting information for Decision Making**, John Wiley and Sons LTD, Chichester,2003.

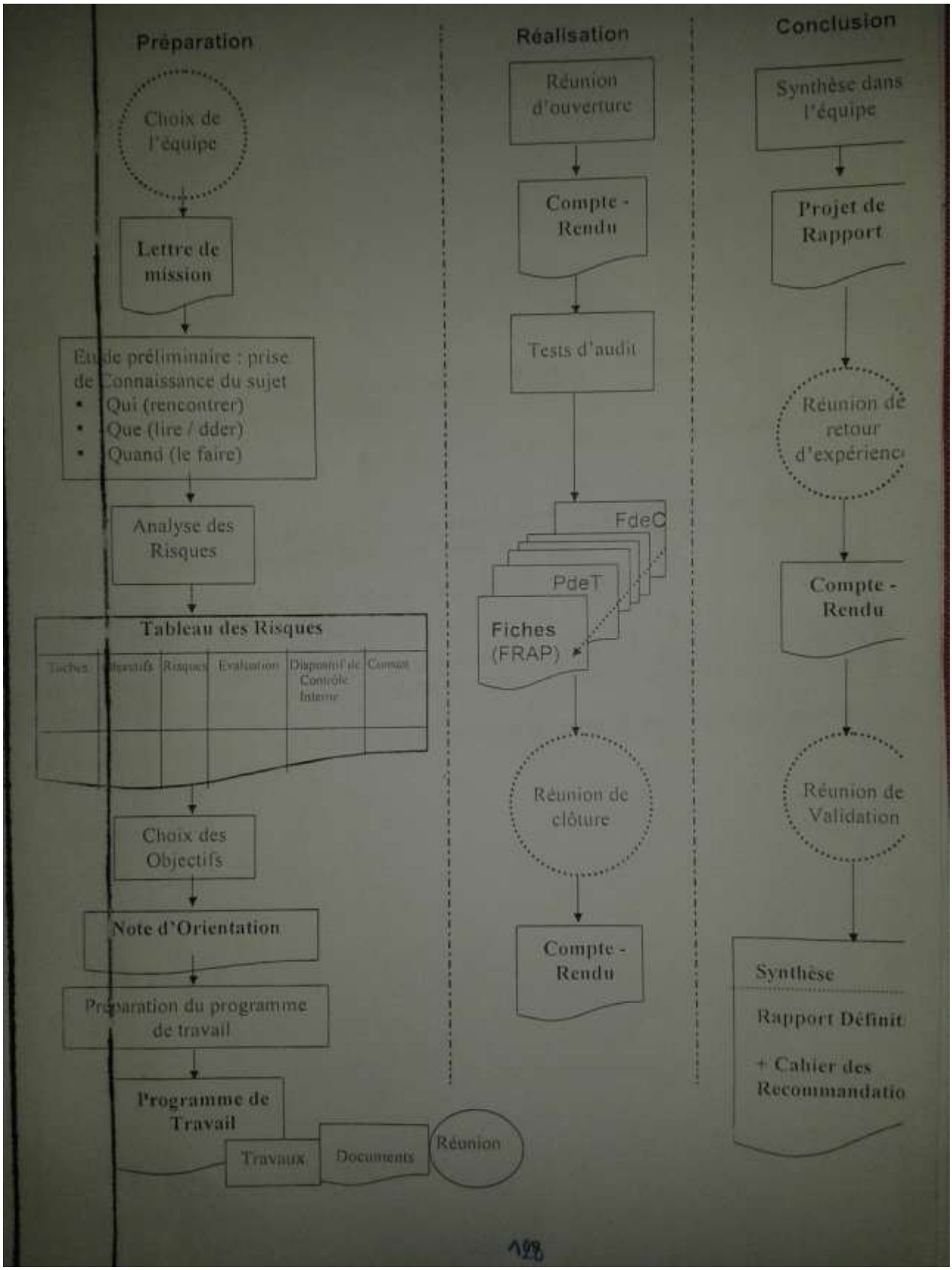
6- Pierre Schick, **Mémento d'audit interne**, Dunod, Paris, 2007.

7- Quelin. B et Larrgle j, **Le management stratégique de compétences**, Edition, ellepses, Paris 2000.

8- Stephane Trébueq**, La convernance dentreprise héritiére de conflit idéologique et phisiologie**, grefige.Université paris. Dauphine avec le soutien de l'ssociait francophone de Comptabilité ,20,21 Mars 2003.

9- Stephane griffiths,**Gestion Financiere** , edition chihab,algerie,1996

الملاحـــــق


Préparation
Choix de l'équipe
Lettre de mission
Etude préliminaire : prise de Connaissance du sujet
Qui (rencontrer)
Que (lire / dder)
Quand (le faire)
Analyse des Risques
Tableau des Risques
Tâches
Objectifs
Risques
Evaluation
Dispositif de Contrôle Interne
Contrôle
Choix des Objectifs
Note d'Orientation
Préparation du programme de travail
Programme de Travail
Travaux
Documents
Réunion
Réalisation
Réunion d'ouverture
Compte - Rendu
Tests d'audit
FdeC
PdeT
Fiches (FRAP)
Réunion de clôture
Compte - Rendu
Conclusion
Synthèse dans l'équipe
Projet de Rapport
Réunion de retour d'expérience
Compte - Rendu
Réunion de Validation
Synthèse
Rapport Définit
+ Cahier des Recommandatio

ملحق رقم (02): رسالة المهمة

ANNEXE 02 : ILLUSTRATION LETTRE DE MISSION

DESTINATAIRES : PREMIER
RESPONSABLE DE LA STRUCTURE
OU SOCIETE A AUDITER

Direction Centrale Audit Groupe

N°_____/ADG-05

Objet : Objet de la Mission

Conformément au plan d'audit, approuvé par le Président, la Direction de l'Audit est chargée de l'audit de xxxxxxxxxx (intitulé).

Les objectifs généraux de la mission sont (à préciser si les éléments de la demande d'audit le permettent).....

Cette mission, supervisée par xxxxxxxx, sera conduite par xxxxxxxxxxxx, chef de mission. Les autres membres de l'équipe d'audit sont : xxxxxxxxx, xxxxxxxxx et xxxxxxxxx.

La mission se déroulera du JJ/MM/AA au JJ/MM/AA. L'intervention dans vos locaux est prévue pour la(les) période(s) du ..... au ..... (et du ..... au .....).

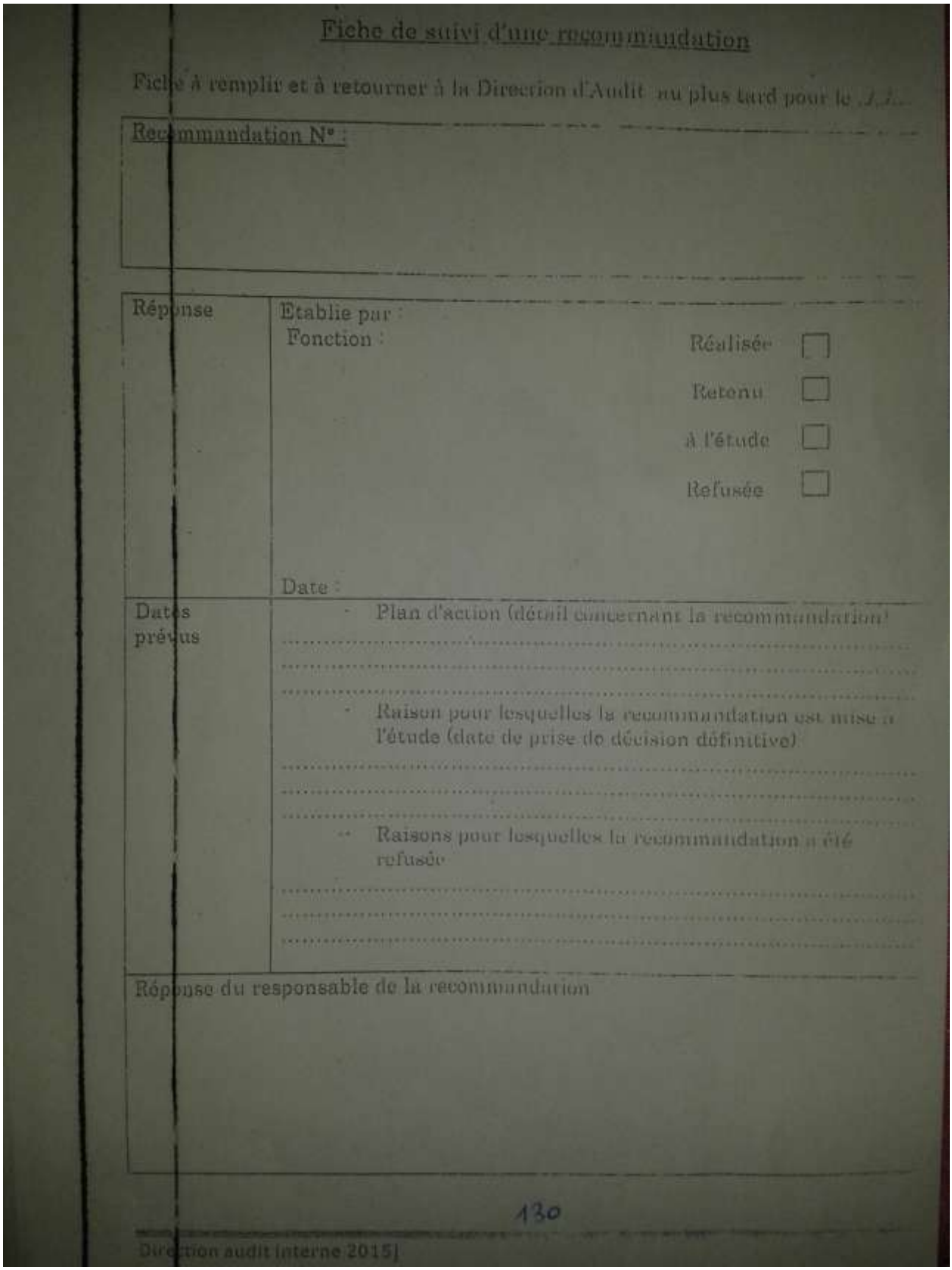
Des contacts préliminaires seront pris prochainement auprès de vous-même puis avec vos principaux collaborateurs que nous vous prions d'informer et de nous désigner.

Toute l'équipe d'audit et moi même vous remercions par avance de votre concours actif au bon déroulement de cet audit.

Le Directeur Audit ,

Copie

129



Fiche de suivi d'une recommandation

Fiche à remplir et à retourner à la Direction d'Audit au plus tard pour le ../../...

Recommandation N° :

Réponse	Etablie par : Fonction : Réalisée ☐ Retenu ☐ à l'étude ☐ Refusée ☐ Date :
Dates prévus	- Plan d'action (détail concernant la recommandation) .... - Raison pour lesquelles la recommandation est mise à l'étude (date de prise de décision définitive) .... - Raisons pour lesquelles la recommandation a été refusée ....
Réponse du responsable de la recommandation	

130

Direction audit interne 2015]

- La conception et la mise en œuvre des objectifs et des programmes de l'Entreprise.

3- Engagements 2015 :

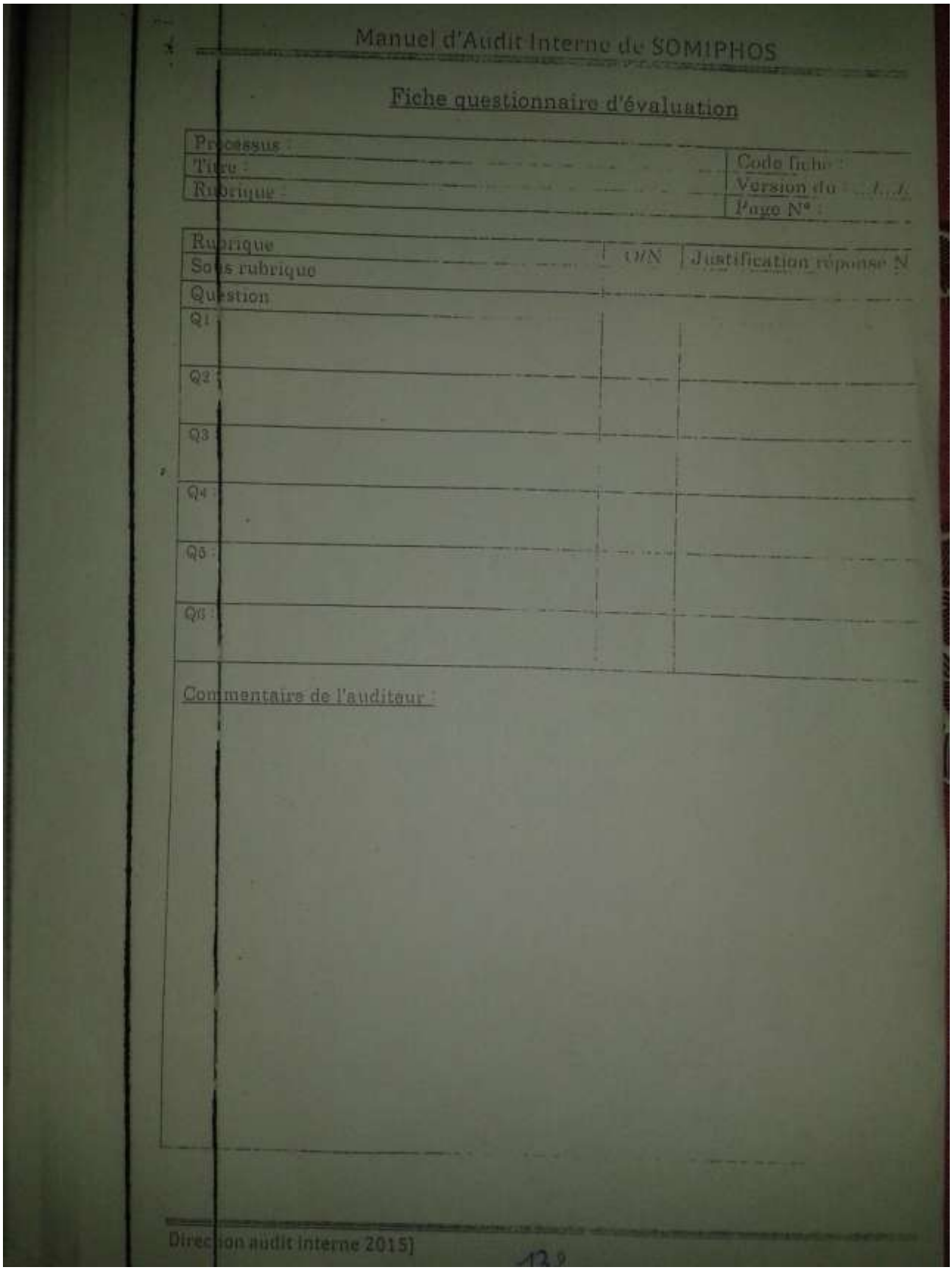
Pour l'exercice 2015, la Direction d'Audit Interne s'engage à :

- Mettre en place un manuel de gestion de la structure audit de SOMIPHOS,
- Respecter le code de déontologie de la fonction,
- Entretenir les connaissances des auditeurs,
- Communique avec les parties intéressées,
- Porter aide et conseil aux structures managériale et opérationnelles,
- Faire appel à toute compétence de l'entreprise pour certaines missions spécifiques.

Le Directeur de l'Audit Interne

A. BENKHEBBAB

Direction Audit Interne



Manuel d'Audit Interne de SOMIPHOS

Fiche questionnaire d'évaluation

Processus :	Code fiche :
Titre :	Version du : ../../..
Rubrique :	Page N° :

Rubrique / Sous rubrique / Question	O/N	Justification réponse N
Q1 :		
Q2 :		
Q3 :		
Q4 :		
Q5 :		
Q6 :		

Commentaire de l'auditeur :

Direction audit interne 2015]

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2012

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2012	2011
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		10 436 663 695,27	8 362 610 803,97
Variation stocks produits finis et en cours		29 462 103,60	38 404 701,05
Production immobilisée		-	
Subventions d'exploitation		-	-
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Achats consommés		- 624 528 349,16	- 446 419 303,93
Services extérieurs et autres consommations		- 839 891 804,42	- 825 660 428,18
[illegible]		[illegible]	[illegible]
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Charges de personnel		- 1 268 048 449,95	- 1 366 280 083,76
Impôts, taxes et versements assimilés		- 19 754 369,23	- 5 171 118,52
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Autres produits opérationnels		419 820 007,13	250 597 067,67
Autres charges opérationnelles		- 29 442 937,50	- 74 717 464,04
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 516 884 447,15	- 1 421 591 914,85
Reprise sur pertes de valeur et provisions		209 721 755,93	348 238 193,48
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Produits financiers		108 311 486,07	48 102 258,66
Charges finacières		- 47 980 035,25	- 60 488 876,44
[illegible]		[illegible]	[illegible]
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 36 210 502,79	- 25 262 912,43
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires			
[illegible]		[illegible]	[illegible]
[illegible]		[illegible]	[illegible]
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
[illegible]		[illegible]	[illegible]
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**6 821 238 152,55**	**4 822 360 922,67**

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2012

133

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2015	2014
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		8 825 606 231,03	6 988 870 075,37
Variation stocks produits finis et en cours		- 171 612 475,88	65 369 333,57
Production immobilisée		-	47 998 212,11
Subventions d'exploitation		37 809 386,45	249 429 971,91
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		8 691 803 141,61	7 351 667 592,95
Achats consommés		- 764 512 078,35	- 798 044 698,20
Services extérieurs et autres consommations		- 1 186 708 678,70	- 1 241 314 963,71
		- 1 951 220 757,05	- 2 039 359 661,91
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		6 740 582 384,56	5 312 307 931,04
Charges de personnel		- 1 784 979 688,00	- 1 932 396 519,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 19 768 505,90	- 18 197 351,44
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		4 935 834 190,66	3 361 714 060,61
Autres produits opérationnels		36 116 724,86	54 474 223,24
Autres charges opérationnelles		- 227 399 532,66	- 238 380 505,85
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 701 026 761,18	- 980 869 704,02
Reprise sur pertes de valeur et provisions		189 577 269,40	500 739 883,18
V- RESULTAT OPERATIONNEL		3 233 101 891,08	2 697 677 957,17
Produits financiers		3 376 031 297,38	252 253 396,91
Charges finacières		- 20 603 156,63	- 1 646 308,36
VI- RESULTAT FINANCIER		3 355 428 140,75	250 607 088,55
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		6 588 530 031,84	2 948 285 045,72
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 16 882 172,53	- 15 452 498,84
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		- 3 359 037,15	2 192 404,57
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		12 293 528 433,26	8 159 155 096,29
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 5 725 239 611,10	- 5 224 110 144,85
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 568 288 822,16	2 935 024 951,45
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		6 568 288 822,16	2 935 024 951,45

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2015

SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2014

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	2014	2013
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		6 988 870 075,37	6 759 858 877,87
Variation stocks produits finis et en cours		65 369 333,57	136 636 196,11
Production immobilisée		47 998 212,11	61 488 581,00
Subventions d'exploitation		249 429 971,91	198 361 912,97
Achats consommés		- 798 044 698,20	- 713 258 961,15
Services extérieurs et autres consommations		- 1 241 314 963,71	- 911 965 148,03
Charges de personnel		- 1 932 396 519,00	- 1 580 511 232,06
Impôts, taxes et versements assimilés		- 18 197 351,44	- 16 842 209,37
Autres produits opérationnels		54 474 223,24	21 563 519,01
Autres charges opérationnelles		- 238 380 505,85	- 468 256 177,67
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de va		- 980 869 704,02	- 1 503 314 067,34
Reprise sur pertes de valeur et provisions		500 739 883,18	599 112 277,64
Produits financiers		252 253 396,91	155 390 355,32
Charges finacières		- 1 646 308,36	- 84 494 722,10
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 15 452 498,84	- 26 074 991,01
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		2 192 404,57	- 5 935 416,07
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**2 935 024 951,45**	**2 621 758 795,12**

SOMIPHOS-Spa_Exercice 2014_

25 ربيع الأول عام 1430 هـ
25 مارس سنة 2009 م

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

23

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2013

COMPTE DE RESULTATS

Rubriques	Note	Réalisation 2013	Réalisation 2012
Ventes et produits annexes (chiffres d'affaires)		6 759 858 877,87	10 436 663 695,27
Variation stocks produits finis et en cours		136 636 196,11	29 462 103,60
Production immobilisée		61 488 581,00	-
Subventions d'exploitation		198 361 912,97	-
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Achats consommés		713 258 961,15	- 624 528 349,16
Services extérieurs et autres consommations		- 911 965 148,03	- 839 891 804,42
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Charges de personnel		- 1 580 511 232,06	- 1 268 048 449,95
Impôts, taxes et versements assimilés		- 16 842 209,37	- 19 754 369,23
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Autres produits opérationnels		21 563 519,01	419 820 007,13
Autres charges opérationnelles		- 468 256 177,67	- 29 442 937,50
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 503 314 067,34	- 1 516 884 447,15
Reprise sur pertes de valeur et provisions		599 112 277,64	209 721 755,93
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Produits financiers		155 390 355,32	108 311 486,07
Charges finacières		- 84 494 722,10	- 47 980 035,25
[illegible]		[illegible]	[illegible]
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 26 074 991,01	- 36 210 502,79
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		- 5 935 416,07	
[illegible]		[illegible]	[illegible]
[illegible]		[illegible]	[illegible]
[illegible]		[illegible]	[illegible]
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges)			
[illegible]		[illegible]	[illegible]
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 621 758 795.12	6 821 238 152.55

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2013

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 - إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 - استهلاك السنة المالية			
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 - النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 - النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)			
9 - النتيجة غير العادية			
10 - النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2014

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2014 Brut	2014 Amortissement	2014 Net	2013 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		90 042 628,15	88 610 121,34	1 432 506,81	7 416 350,10
Immobilisations corporelles		10 703 256 147,97	6 464 078 500,71	4 239 177 647,26	4 078 847 218,72
Terrains		-	-	-	-
Bâtiments		976 107 243,04	586 250 449,11	388 856 793,92	333 415 103,23
Autres immobilisations corporelles		9 728 148 904,94	5 877 828 051,60	3 850 320 853,34	3 745 432 115,49
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		582 964 495,90	-	582 964 495,90	309 335 253,88
Immobilisations financières		19 422 966 840,72	-	19 422 966 840,72	15 787 006 476,16
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		19 420 976 914,87	-	19 420 976 914,87	15 631 331 156,66
Impôts différés actif		1 989 925,85	-	1 989 925,85	155 674 777,84
TOTAL ACTIF NON COURANT		30 799 230 102 744,68	6 552 688 622,05	24 246 541 480,59	20 194 597 748,76
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		1 521 439 682,40	212 918 532,78	1 308 521 149,62	1 041 671 303,75
Créances et emplois assimilés		2 579 010 608,93	160 104 750,83	2 418 905 858,10	1 770 110 410,92
Clients		1 172 185 167,64	160 104 750,83	1 012 080 416,81	866 755 834,49
Autres débiteurs		82 418 762,47	-	82 418 762,47	76 980 813,03
Impôts		976 444 179,95	-	976 444 179,95	827 973 428,87
Autres actifs courants		347 962 498,87	-	347 962 498,87	795 536,79
Disponibilités et assimilés		962 742 117,89	-	962 742 117,89	1 652 509 234,68
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-	-
Trésorerie		962 742 117,89	-	962 742 117,89	1 652 509 234,68
TOTAL ACTIF COURANT		5 063 192 409,21	373 023 283,61	4 690 169 125,60	4 464 291 048,36
TOTAL GENERAL ACTIF		35 862 422 521,95	6 925 711 905,66	28 936 710 616,30	24 646 888 248,12

SOMIPHOS-Spa_Exercice 2014

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2013

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2013 Brut	2013 Amortissement	2013 Net	2012 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		86 986 413,38	79 568 063,28	7 418 350,10	17 123 947,55
Immobilisations corporelles		9 715 915 521,67	5 637 068 302,95	4 078 847 218,72	3 642 142 848,14
Terrains		-	-	-	-
Bâtiments		851 486 298,96	518 071 195,73	333 415 103,23	288 375 466,20
Autres immobilisations corporelles		8 864 429 221,71	5 118 997 107,22	3 745 432 114,49	3 353 767 380,94
Immobilisations en concession		1,00		1,00	1,00
Immobilisations encours		309 335 253,88		309 335 253,88	171 298 434,86
Immobilisations financières		15 787 006 476,16	-	15 787 006 476,16	12 697 593 595,61
Titres mis en équivalence				-	-
Autres participations et créances rattachées				-	-
Autres titres immobilisés				-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		15 681 331 758,52	-	15 681 331 758,52	12 564 088 616,50
Impôts différés actif		105 674 717,64	-	105 674 717,64	133 504 979,11
TOTAL ACTIF NON COURANT		25 899 243 665,09	5 716 636 366,23	20 182 607 298,86	16 528 [illegible]
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		1 241 435 807,15	199 764 503,39	1 041 671 303,75	768 206 778,90
Créances et emplois assimilés		1 962 345 858,28	192 235 447,36	1 770 110 410,92	2 311 222 414,47
Clients		1 058 995 281,84	192 235 447,36	866 759 834,49	1 506 032 345,63
Autres débiteurs		74 980 613,03		74 980 613,03	75 402 197,32
Impôts		827 573 426,61		827 573 426,61	729 308 081,81
Autres actifs courants		796 536,79		796 536,79	479 789,70
Disponibilités et assimilés		1 652 509 234,58	-	1 652 509 234,58	1 346 368 205,56
Placements et autres actifs financiers courants				-	-
Trésorerie		1 652 509 234,58		1 652 509 234,58	1 346 368 205,56
TOTAL ACTIF COURANT		4 856 290 900,01	391 999 950,75	4 464 290 949,26	[illegible]
TOTAL GENERAL ACTIF		30 755 534 565,10	6 108 636 316,98	24 646 898 248,12	20 953 956 225,09

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2014

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2014	2013
Capital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Ecart d'évaluation		1 435 456 792,00	
Primes et réserves		19 025 586 418,87	16 020 315 721,99
Ecart de réévaluation		-	
Ecart d'équivalence			
Résultat net		2 935 024 951,45	2 621 758 795,12
Autres capitaux propres - Report à nouveau		847 084 564,09	783 376 138,58
Liasons inter unités		-	-
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
Emprunts et dettes financières		-	-
Impôts (différés et provisionnés)		4 296 740,10	56 774 421,82
Autres dettes non courantes		-	1,00
Provisions et produits constatés d'avance		1 078 493 841,99	1 333 801 367,78
Fournisseurs et comptes rattachés		513 779 442,63	277 147 632,23
Impôts		262 270 750,83	109 885 113,70
Autres dettes		1 234 717 114,34	1 843 839 055,90
Trésorerie passif		-	-
TOTAL GENERAL PASSIF		**28 936 710 616,30**	**24 646 698 248,12**

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2014

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2015

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2015 Brut	2015 Amortissement	2015 Net	2014 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		406 955 282,30	193 701 612,41	213 253 669,89	1 432 506,81
Immobilisations corporelles		11 323 016 323,14	7 517 824 183,07	3 805 192 140,06	4 239 177 647,26
Terrains		-	-	-	-
Bâtiments		965 221 474,61	625 683 804,03	339 537 670,58	388 856 793,92
Autres immobilisations corporelles		10 357 794 846,52	6 892 140 379,04	3 465 654 469,48	3 850 320 853,34
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		387 474 308,90	-	387 474 308,90	582 964 495,90
Immobilisations financières		24 670 521 550,64	-	24 670 521 550,64	19 422 966 840,72
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		24 669 174 261,38	-	24 669 174 261,38	19 420 976 914,87
Impôts différés actif		1 347 289,26	-	1 347 289,26	1 989 925,85
TOTAL ACTIF NON COURANT		36 787 967 464,97	7 711 525 795,48	29 076 441 669,49	24 246 541 490,69
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		1 321 542 512,80	192 900 884,88	1 128 641 627,93	1 308 521 149,62
Créances et emplois assimilés		2 799 021 355,49	25 035 276,90	2 773 986 078,59	2 418 905 858,10
Clients		1 243 189 865,46	25 035 276,90	1 218 154 588,57	1 012 080 416,81
Autres débiteurs		90 719 044,73	-	90 719 044,73	82 418 762,47
Impôts		1 120 199 311,35	-	1 120 199 311,35	976 444 179,95
Autres actifs courants		344 913 133,94	-	344 913 133,94	347 962 498,87
Disponibilités et assimilés		2 492 867 367,53	-	2 492 867 367,53	962 742 117,89
Placements et autres actifs financiers courants		-	-	-	-
Trésorerie		2 492 867 367,53	-	2 492 867 367,53	962 742 117,89
TOTAL ACTIF COURANT		6 613 431 235,83	217 936 161,77	6 395 495 074,05	4 690 169 125,61
TOTAL GENERAL ACTIF		43 401 398 700,80	7 929 461 957,26	35 471 936 743,54	28 936 710 616,30

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2013

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2013	2012
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves		16 020 515 721,99	9 435 247 869,47
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net		2 621 758 795,12	6 821 238 192,55
Autres capitaux propres - Report à nouveau		783 376 138,58	223 494 760,45
Liaisons inter unités			
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		21 025 650 655,69	[illegible]
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		56 774 421,82	52 644 479,07
Autres dettes non courantes		1,00	1,00
Provisions et produits constatés d'avance		1 333 601 357,78	1 173 592 922,84
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 390 375 780,60	[illegible]
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés		277 147 632,23	195 625 682,24
Impôts		109 885 113,70	48 588 495,86
Autres dettes		1 843 839 055,90	1 850 510 382,50
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 230 871 801,83	[illegible]
TOTAL GENERAL PASSIF		24 646 898 248,12	20 953 956 725,09

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2015

BILAN PASSIF

	Note	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Ecart d'évaluation			1 435 456 792,00
Primes et réserves		20 952 827 946,81	19 025 586 418,87
Ecart de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence		-	-
Résultat net		6 568 288 822,16	2 935 024 951,45
Autres capitaux propres - Report à nouveau		1 877 331 830,97	847 084 564,09
Liaisons inter unités		-	-
Part de la société consolidante		-	
Part des minoritaires		-	
TOTAL CAPITAUX PROPRES		30 998 448 599,94	25 843 152 726,41
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		-	-
Impôts (différés et provisionnés)		10 634 022,15	4 296 740,10
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		1 376 101 236,48	1 078 493 841,99
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 386 735 258,62	1 082 790 582,09
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés		475 227 504,01	513 779 442,63
Impôts		255 483 440,09	262 270 750,83
Autres dettes		2 356 041 940,87	1 234 717 114,34
Trésorerie passif		-	-
TOTAL PASSIFS COURANTS		3 086 752 884,97	2 010 767 307,80
TOTAL GENERAL PASSIF		35 471 936 743,54	28 936 710 616,30

-

SOMIPHOS-Spa_ Exercice 2015

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2012

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	2012	2011
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 600 000 000,00	1 600 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves		9 435 247 869,47	5 216 907 474,85
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net		6 821 238 152,55	4 822 360 922,67
Autres capitaux propres - Report à nouveau		223 494 760,45	223 494 760,45
Liaisons inter unités			
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES			
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		-	943 920,00
Impôts (différés et provisionnés)		52 644 479,07	52 644 479,07
Autres dettes non courantes		1,00	1,00
Provisions et produits constatés d'avance		1 173 592 912,84	740 357 540,85
TOTAL PASSIFS NON COURANTS			
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés		195 626 682,24	179 657 519,45
Impôts		48 583 495,86	72 848 956,91
Autres dettes		1 850 517 382,50	1 991 993 980,33
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS			
TOTAL GENERAL PASSIF		**20 953 956 225,09**	**14 454 219 974,09**

SOMIPHOS-Spa_Exercice 2012

FERPHOS Group
SOMIPHOS-SPA

Comptes consolidés au 31/12/2012

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	2012 Brut	2012 Amortissement	2012 Net	2011 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		86 595 388,58	69 471 441,03	17 123 947,55	29 703 968,99
Immobilisations corporelles		9 557 560 939,09	5 915 418 090,96	3 642 142 848,14	4 002 915 302,55
Terrains		-	-	-	-
Bâtiments		851 253 080,32	562 877 614,12	288 375 466,20	334 762 680,38
Autres immobilisations corporelles		8 706 307 857,77	5 352 540 476,84	3 353 767 380,94	3 678 152 621,17
Immobilisations en concession		1,00	-	1,00	1,00
Immobilisations encours		171 298 434,86	-	171 298 434,86	410 053 537,27
Immobilisations financières		12 697 593 595,61	-	12 697 593 595,61	6 275 560 346,56
Titres mis en équivalence				-	-
Autres participations et créances rattachées				-	-
Autres titres immobilisés				-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		12 564 088 616,50	-	12 564 088 616,50	6 142 055 367,45
Impôts différés actif		133 504 979,11	-	133 504 979,11	133 504 979,11
TOTAL ACTIF NON COURANT		22 510 048 358,14	5 984 889 531,93	16 525 158 826,21	10 777 233 155,37
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		970 176 198,40	201 969 419,50	768 206 778,90	707 484 337,51
Créances et emplois assimilés		2 466 432 724,70	155 210 310,23	2 311 222 414,47	2 209 667 932,80
Clients		1 681 242 855,87	155 210 310,23	1 506 032 345,63	1 501 418 905,54
Autres débiteurs		75 402 197,32	-	75 402 197,32	40 331 882,99
Impôts		729 308 081,81	-	729 308 081,81	667 702 808,69
Autres actifs courants		479 789,70	-	479 789,70	214 335,58
Disponibilités et assimilés		1 346 368 205,56	-	1 346 368 205,56	815 834 549,01
Placements et autres actifs financiers courants				-	-
Trésorerie		1 346 368 205,56		1 346 368 205,56	815 834 549,01
TOTAL ACTIF COURANT		4 782 977 128,66	357 179 729,73	4 425 797 398,93	3 732 986 819,32
TOTAL GENERAL ACTIF		27 296 025 486,80	6 342 069 261,72	20 953 956 225,09	14 454 219 974,69

SOMIPHOS-Spa_Exercice 2012

SOMIPHOS -Spa

U: DA

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Chiffre d'affaires	8 825 606 231,03	6 988 870 075,37	6 759 858 877,87	10 936 663 695,27	8 362 610 803,97	7 193 395 616,04
Résultat	6 568 288 822,16	2 935 024 951,45	2 621 758 795,12	6 821 238 152,55	4 822 360 922,67	3 228 404 935,36

U:Tonne

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Production	1 288 100	1 317 950	1 151 472	1 250 250	1 281 084	1 531 839
Ventes	1 344 341	1 328 579	1 105 460	1 217 053	1 286 052	1 636 699

U: DA

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Capital	1 600 000 000,00	1 600 000 000	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00	1 600 000 000,00

	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Effectif	1998	1794	1756	1705	1644	1661