



جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المحاسبة والمالية

العنوان :

دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

دراسة حالة-الجزائرية للمياه بعين الدفلى

تقرير مقدم ضمن متطلبات التخرج لنيل شهادة ماستر في علوم مالية ومحاسبة  
تخصص: محاسبة وتدقيق

اشراف الأستاذ:

مروان حايد

اعداد الطلبة:

بويخف فلة

يطو فدوة

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة خميس مليانة	أستاذ محاضر ب	حمزة جيلاي تومي
مقررا	جامعة خميس مليانة	أستاذ محاضر أ	مروان حايد
ممتحنا	جامعة خميس مليانة	أستاذ مساعد ب	عبد القادر سونة

السنة الجامعية: 2022-2021

# شكر

نشكر ونحمد الله عزوجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل وأنار لنا

الدرب للعمل والمعرفة

الشكر لوالدينا الكريمين ولكل أفراد عائلتنا الذين قدموا لنا الدعم ووقفوا

إلى جانبنا حتى إتمام هذا العمل

نقدم جزيل الشكر للأستاذ "مروان حديد" لقبوله الإشراف

على هذه المذكرة ونصائحه وإرشاداته القيمة.

ولجميع موظفي مؤسسة الجزائرية للمياه

خاصة لمسؤول مصلحة المحاسبة

< معزوزي احمد >

# أهداء

حمدا كثيرا وشكرا جزيلا لخالقي ومولاي بأبسط اليدين بالنعمة مالك الملك

ذي الجلال والاكرام الذي أمدني بالصبر والعزيمة لإتمام هذا العمل

اهدي تخرجي الى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب

الى من حصد الاشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم ابي رحمه الله واسكنه فسيح جناته

بويخف خالد

والى من ارضعتني الحب والحنان الى رمز المحبة ويلسم الشفاء والدتي الحبيبة

بويخف مليكة

والى القلوب الطاهرة والعزيزة اخوتي واهلي وأصدقائي ستفرقنا الأيام ولكن حتما ستجمعنا

الذكريات.

# إهداء

الحمد لله الذي يحمى على النعمة، الحمد لله الذي مهد لنا طريق النجاح

اهدي عملي هذا إلى من

قال الله في حقهما:

﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفًّا وَلَا تَنْهَرُهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا 23﴾

سورة الإسراء الآية 23

اهدي تخرجي إلى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره أبدا والذي بذل جهد السنين من أجل أن اعتلي سلالم النجاح والذي العزيز.

والى من أخص الله الجنة تحت قدميها وغمرتني بالحب والحنان وأشعرتني بالسعادة والأمان هي حياتي وكل عمري والدتي العزيزة.

دون ان أنسي اخوتي الاعزاء

منال. انفال رياض. وسيم

والى كل الاصدقاء.

## ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين الاداء المالي للمؤسسات من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته ووسائله، ومقوماته بالإضافة الى الاجراءات المتبعة في تطبيقه ومن ثم مدى مساهمته في تحسين الاداء المالي.

وقد خلصت الدراسة إلى ان تطبيق نظام رقابة داخلي فعال يساهم في تحقيق الاهداف التي تصبو اليها المؤسسة الا وهي تحقيق اقصى ربح بأقل التكاليف والذي بدوره يبرز المستوى الجيد للأداء المالي ورفع مستوى التنافسية للمؤسسة حيث استنتجنا أن نظام الرقابة المعمول به لدى مؤسسة الجزائرية للمياه قد ساهم ايجابيا في رفع الأداء المالي

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، الرقابة الداخلية، تقييم الاداء، تقييم الأداء المالي.

This study aimed to shed light on the role played by internal control to improve the financial performance of institutions by identifying the concept of internal control system and its components, means, and its ingredients. In addition to the procedures followed in its application , then know to what extent it participates in the improvement of financial performance.

The study concluded that: Implementing an effective internal control system play a considerable role in the achievement of the objectives set by the company and precisely achieve the maximum profit at the lowest costs. Which in turn puts in credence the level of financial performance and increases the competitiveness of the company, where We concluded that the control system in place at the Algerian Water Corporation has contributed positively to raising the financial performance

key words:

Internal control system, internal control, performance evaluation, financial performance evaluation

## فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
اهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول والاشكال	
مقدمة عامة	أ - ث
الفصل الأول: الإطار العام للرقابة الداخلية والأداء المالي	2
تمهيد	2
المبحث الأول: الاطار العام للرقابة الداخلية	3
المطلب 1:تعريف الرقابة الداخلية ونشاتها وانواعها	3
المطلب 2:مقومات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية	8
المطلب 3:طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية	12
المبحث الثاني: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي	15
المطلب 1:الاطار العام لأداء المالي في المؤسسة	15
المطلب 2:العوامل المؤثرة على الأداء المالي في المؤسسة	20
المطلب 3:تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية	21
المبحث الثالث: الدراسات النظرية التطبيقية التي تناولت الموضوع	23
المطلب 1:عرض الدراسات المحلية	23
المطلب 2:عرض الدراسات الأجنبية	25
المطلب 3:أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية(القيمة المضافة)	27
خلاصة الفصل الأول	30
الفصل الثاني: الرقابة الداخلية لمؤسسة جزائرية المياه ودورها في رفع الأداء المالي	31
المبحث الأول: الاطار العام لمؤسسة جزائرية المياه	31
مطلب 1:نشأة وتعريف مؤسسة جزائرية المياه	32
مطلب 2: مهام مؤسسة جزائرية المياه	35
مطلب 3: الهيكل التنظيمي لمؤسسة جزائرية المياه	37

41	المبحث2:واقع الرقابة الداخلية في مؤسسة جزائرية المياه
41	مطلب1:تقديم الرقابة الداخلية في المؤسسة
42	مطلب2: واقع الرقابة الداخلية لدورة المدفوعات في مؤسسة جزائرية المياه
48	مطلب3: واقع الرقابة الداخلية لدورة المقبوضات في مؤسسة جزائرية المياه
52	المبحث3:علاقة الرقابة الداخلية بالأداء المالي في مؤسسة جزائرية المياه
52	مطلب1:واقع الأداء المالي في مؤسسة جزائرية المياه
56	مطلب2:تقييم الرقابة الداخلية في مؤسسة جزائرية المياه
59	مطلب3:تأثير الرقابة الداخلية على الأداء المالي لمؤسسة جزائرية المياه
62	خلاصة الفصل2
63	خاتمة
65	قائمة المراجع
68	الملاحق

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
14	خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	1-1
27	اوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	2-1
43	استقصاءات الرقابة الداخلية :مشتريات /موردون	1-2
44	شبكة تقسيم المهام :نظام المشتريات /الموردون	2-2
46	استقصاءات الرقابة الداخلية /أجور	3-2
47	شبكة تقسيم المهام/نظام الأجور	4-2
49	استقصاءات الرقابة الداخلية :مبيعات/عملاء	5-2
50	شبكة تقسيم المهام نظام المبيعات/العملاء	6-2
52	حساب نسب وظيفة الموارد البشرية لسنتي 2020-2019	7-2
53	حساب نسب أداء وظيفة الموارد البشرية	8-2
54	حساب راس المال العامل لسنتي 2020/2019	9-2
55	حساب احتياج راس المال لسنتي 2020-2019	10-2
55	حساب الخزينة TR لسنتي 2020/2019	11-2
56	اسئلة حول الرقابة الداخلية في الجزائرية للمياه	12-2
59	اسئلة حول تأثير الرقابة الداخلية على الاداء في الجزائرية للمياه	13-2

## فهرس الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	اجراءات الرقابة الداخلية	12
2-1	علاقة الرقابة الداخلية بالأداء المالي	23
1-2	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية للمياه	38

قائمة الاختصارات

American Institute Of Certified Public Accountants	<b>Aicpa</b>
Ordre des experts comptables Comptables agr�es	<b>Oecca</b>
committee of sponsoring organizations	<b>Coso</b>

ان مفهوم نظام الرقابة الداخلية واهدافه يتماشى مع النشاط الاقتصادي وما يرتبط بهذا النشاط حيث ظهرت الحاجة الى وجود نظام رقابة منذ القديم كما تطور مفهوم الرقابة نظرا لزيادة واتساع الانشطة داخل المؤسسة، بالإضافة الى ذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط دفاع الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الاطراف ذات صلة بالمؤسسة وهو من اهم الوظائف الاساسية في المؤسسة هدفه تحسين الأداء المالي للمؤسسة وخدمة الإدارة بالقيام بأعمالها. وبالرغم من ارتباط الوظائف الادارية ببعضها البعض الا ان لوظيفة الرقابة الداخلية اهمية خاصة باعتبارها الوسيلة التي يمكن عن طريقها الاطمئنان عن اصول المؤسسة حيث تركز اي ادارة في اي مؤسسة على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاما يساعد في تحقيق اهدافها وكذلك الالتزام بمسؤولياتها. ونظرا لأهمية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين الأداء المالي الخاص بها جاءت هذه الدراسة لتوضيح دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

الإشكالية الرئيسية:

- كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟

انطلاق من الإشكالية الرئيسية نتطرق الى تساؤلات فرعية:

1. ماهي الرقابة الداخلية وفيما تتمثل أهدافها؟
2. ما هو تقييم الأداء المالي؟
3. كيف يتم تحسين الأداء المالي في المؤسسة؟
4. هل يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في مؤسسة الجزائرية للمياه؟

فرضيات الدراسة:

1. تعتبر الرقابة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في مؤسسة وتهدف الى اكتشاف الاخطاء والانحرافات
2. يعتبر الأداء المالي انه تشخيص للصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل.
3. يتم تحسين الأداء المالي في المؤسسة بالاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة
4. يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي في المؤسسة محل الدراسة

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع المختار الى الحاجة الملحة الى محيط رقابي يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها بحيث يعتبر كأداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها في المؤسسات الاقتصادية لمواكبة التطور الذي يشهده الاقتصاد الجزائري منذ التسعينات.

أسباب الدراسة:

لم يكن اختيار الموضوع بمحض الصدفة ولكن للأسباب الموضوعية والذاتية الآتية:

الأسباب الموضوعية:

- حاجة المؤسسات الجزائرية لنظام رقابة فعال
- الضعف الذي تعانيه المؤسسات في المجال نظرا لحدائتها ومحدوديتها

الأسباب الذاتية:

- محاولة وضع هذا العمل في يد كل من يبحث في هذا الموضوع
- أهمية الرقابة والدور الذي تلعبه في تحسين صورة المؤسسة
- مدى ارتباط موضوع الرقابة بالتحخصص.

اهداف الدراسة:

الهدف الرئيسي لهذا البحث هو التركيز على دور الرقابة الداخلية في التحسين الأداء المالي للمؤسسة وهذا الهدف الرئيسي يتضمن الأهداف الفرعية التالية:

- محاولة تقديم معلومة عن مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة
- محاولة ابراز دور الرقابة الداخلية في المؤسسة
- اكتساب معارف جديدة
- الإجابة على الأسئلة الواردة في الإشكالية

منهج الدراسة:

لقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال جمع وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بالموضوع المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة وذلك من اجل اسقاط الدراسة النظرية على الدراسة التطبيقية بحثا عن الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.

حدود الدراسة:

تم تحديد حدود هذه الدراسة بالحدود التالية:

الحدود الزمانية:

- تم اجراء هذه الدراسة في الفترة الممتدة 2022/2021

الحدود المكانية:

- تم تطبيق دراستنا على مستوى ولاية عين الدفلى وتم اسقاطها على مؤسسة الجزائرية للمياه ولاية عين الدفلى.

أدوات الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على مجموعة من الوثائق والمستندات الخاصة بالمؤسسة مثل:

- الاطروحات والرسائل المتعلقة بالموضوع
- الجريدة الرسمية
- الكتب المتخصصة في الرقابة الداخلية والأداء المالي

الدراسات السابقة:

ان الموضوع يحتوي على أهمية كبيرة في تحسين الاداء المالي فهناك العديد من الشركات الذين حاولوا إيجاد الطرق التي تساعد في بلوغ هدفها وهو تحقيق أقصى ربح وتحقيق أداء مالي يتماشى مع طموحاتها وعلى تجنب المعوقات التي تؤدي الى عكس ذلك ومن هذه الأعمال على سبيل المثال نذكر البعض منها:

علي شيتور: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية جامعة محمد خيضر بسكرة 2014

وجدان علي احمد: دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية جامعة الجزائر 3 2009

عتبة بن عتبة عبد الله، تيطاوني كريم: مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي (ملبنة عريب) مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم مالية ومحاسبة جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة 2016

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المراجع الحديثة وخاصة المتعلقة بالأداء المالي
- نقص المعلومات في الجانب التطبيقي

هيكل الدراسة:

من خلال دراستنا قمنا بتقسيم موضوعنا الى فصلين بحيث الفصل الأول يمثل الجانب النظري والدراسات السابقة اما الفصل الثاني يمثل الجانب التطبيقي

الفصل الأول: بحيث يتضمن هذا الفصل مختلف المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية والأداء المالي حيث تطرقنا الى المباحث التالية:

مبحث1: الإطار العام للرقابة الداخلية

مبحث2: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي

مبحث3: الدراسات النظرية التطبيقية التي تناولت الموضوع

اما الفصل الثاني: يتضمن الجانب التطبيقي لدور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي على مستوى مؤسسة الجزائرية للمياه ويشتمل 3 مباحث:

المبحث1: الإطار العام لمؤسسة جزائرية المياه

المبحث2: واقع الرقابة الداخلية في مؤسسة جزائرية المياه

المبحث3: علاقة الرقابة الداخلية بالأداء المالي في مؤسسة جزائرية المياه

**تمهيد:**

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط دفاع الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الاطراف ذات صلة بالمؤسسة بصفة عامة وهو من اهم الوظائف الاساسية في المؤسسة هدفه خدمة الادارة ومساعدتها في القيام بأعمالها وبالرغم من ارتباط الوظائف الادارية بعضها البعض الا ان لوظيفة الرقابة الداخلية اهمية خاصة بالإضافة الى كونها أداة فعالة في تحسين وتطوير الأداء المالي فتقييم الأداء المالي يسمح بوضع المكانة التي وصلت اليها المؤسسة فبناء على هذا قمنا بتقسيم هذا الفصل الى 3 مباحث كما يلي:

**المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الداخلية**

**المبحث الثاني: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي**

**المبحث الثالث: الدراسات النظرية التطبيقية التي تناولت الموضوع**

**المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الداخلية**

تعتبر الرقابة الداخلية من اهم الخطوات التي تعتمد عليها المؤسسة فهي تعبر عن مواطن القوة والضعف فيها لذلك سنقوم في هذا المبحث بالتعريف العام للرقابة الداخلية

**المطلب الاول: تعريف الرقابة الداخلية ونشاتها**

تعريف نظام الرقابة الداخلية: نتيجة للدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعيت الى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة وعلى هذا يوجد العديد من التعاريف للرقابة الداخلية نظرا لمراحل تطورها وتضارب آراء المتخصصين في هذا المجال لذلك سوف نتطرق لعدة تعاريف فيما يلي:

**التعريف الأول: حسب المعهد الأمريكي AICPA تم تطوير تعريف الرقابة الداخلية بانها:**

"الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعية.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني: يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA :**

" هي مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة أيضا يمكن تعريفها على انها عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات مما يتيح التأكد بشكل دائم ان العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة على الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>الدكتور زاهد محمد دبيري، الرقابة الإدارية الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، سنة 2011، ص 187

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، سنة

**التعريف الثالث:** وقد عرف تقرير لجنة COSO الرقابة الداخلية بأنها العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفعالية وكفاءة عمليات التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية وبالالتزام بالقوانين واللوائح، وهي عملية تتأثر بمجلس الادارة، الافراد الآخرين، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الأهداف التالية: الاعتماد على القوائم المالية تحقيق كفاءة وفعالية التشغيل تحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح.<sup>1</sup>

## 2/نشأة الرقابة الداخلية:

قد مرت مراحل تطورها الى 3 مراحل:

**المرحلة الاولى قبل سنة 1500 ميلادية:** كانت أنذاك الأحداث تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقل عن الآخر، وهذا للمقارنة بين السجلين وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس ومع التطور التاريخي وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح أفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمال أماكن جديدة فتطلب الأمر استخدام مراجعين لغرض محاسبة قبضة السفن ومنع الاختلاس لهذه الثروات، فكانت الرقابة في ذلك الوقت تحقق أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسؤولية المالية<sup>2</sup>

**المرحلة الثانية من 1500 إلى 1850 ميلادية:** نتيجة ظهور الثورة الصناعية اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي ولكن بقيت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاس والتلاعب وتتحصر في الرقابة المالية التي تركز في فحص مفصل للأحداث المالية، الا ان هناك تغيرات جوهرية في اتجاه الرقابة خلال هذه المرحلة أدى لاعتراف عام (بنظام محاسبي منتظم) لغرض الدقة في التقرير.<sup>3</sup>

**المرحلة الثالثة من 1850 إلى ما بعد ذلك:** في هذه الفترة حدثت تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور

مؤسسات كبيرة الحجم وبروز شركات المساهمة والادارة من افراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعة، الإسكندرية، 2012 سنة، ص 23

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، مصر سنة 1998، ص 10

<sup>3</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، سنة 1999. ص 246، 246

رأس المال بعيدون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على سلامته وهنا ظهر الاعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.<sup>1</sup>

ومن العوامل التي ادت الى تطور وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية هي:<sup>2</sup>  
اتساع حجم المؤسسة

رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة

تحول مهنة التدقيق الخارجي للحسابات إلى تدقيق اختياري

تطور الشكل القانوني للمؤسسة

اضطرار الإدارة إلى حماية أصولها

### 3/أهمية الرقابة الداخلية:

لقيت الرقابة الداخلية اهتماما كبيرا من المراجعين وإدارات المنشآت الاقتصادية منذ امد طويل وذلك لأسباب التالية:<sup>3</sup>

بالنسبة لإدارة:

وتتمثل في التمكن من اعداد القوائم المالية وتحقيق كفاءة وفعالية التشغيل وكذلك التمكن من الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية وهذه 3 اهم اهتمامات بالنسبة لإدارة.

اما بالنسبة للمراجع:

تعتبر الرقابة نقطة الانطلاق التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إعداد برنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة.

### 4/اهداف الرقابة الداخلية:

<sup>1</sup>عبد الفتاح الصحن،محمد السيد سرايا،مرجع سابق،ص13

<sup>2</sup>حسين القاضي،حسين دحدوح،مرجع سابق ،ص245-246-247

<sup>3</sup>الفين أرينز وجيمس لوبك ، مدخل متكامل ، دار المريخ للنشر ،السعودية ، ص 378-379

ان الأهداف العامة للرقابة الداخلية تتمثل في الحماية، الدقة، الكفاءة، الالتزام وعلى ذلك فان الأهداف الأربعة الأساسية تفرض علينا طبيعة وشكل الوسائل والاجراءات والأدوات التي يجب أن يعتمد عليها أي نظام فعال وناجح للرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

وبصفة عامة يمكن القول أن طبيعة الوسائل المطلوبة والاجراءات اللازمة يجب أن تعمل على:<sup>2</sup>

1- صحة ونزاهة معلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة اي تشمل معلومات مالية سواء كانت جديرة او مستخرجة من أجهزة وهذه معلومات تعتبر أساس قرارات متخذة من قبل الإدارة.

2- حماية أصول المؤسسة أي للرقابة الداخلية يهدف الى المحافظة على ممتلكات المؤسسة لا تشمل فقط الأصول المادية (مخزون، تسيّبات...) بل لا بد ان تضمن سلامة العمال وهم اهم عنصر في مؤسسة ويجب الحفاظ وتقليل نسبة الخطر التي يتعرض لها..

3-الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية أي تجنب الاسراف في استخدام موارد المؤسسة وذلك عن طريق تتبع أساليب وطرق التي تساعده في ذلك مثل موازنات تخطيطية ودراسة الزمن والحركة

4-توفير مصادر المعلومات أي يوفر نظام الرقابة مصادر هامة للمعلومات بشأن أنواع الخطر المتضمنة تحريفات الإدارة التي يمكن حدوثها في القوائم المالية وتعتبر المصدر الرئيسي للمؤسسة الخاصة بالعمليات والسجلات والتقارير.

5-اهداف الرقابة على المبيعات ضمان اعداد فواتير صحيحة للزبائن والموردين

### 5/مكونات نظام الرقابة الداخلية:

ويتكون نظام الرقابة الداخلية من 5 مكونات رئيسية وهي: المحيط الرقابي، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال والتوجيه والرقابة ويمكن شرح هاته المكونات كمايلي:<sup>3</sup>

1/المحيط الرقابي يعني وجهة نظر وفهم الإدارة العليا ورؤساء الأقسام لنظام الرقابة الداخلية واهميتها للمؤسسة ويشمل: هيكل تنظيمي والذي به يتم تقسيم الواجبات والمسؤوليات بين الموظفين أي عدم تخطي

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ومحمد سرايا، مرجع سابق، ص134

<sup>2</sup> خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط.الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، سنة2004، ص230

<sup>3</sup> هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا دار وائل للشرص

أي شخص لواجباته، وكذلك يشمل قسم للتدقيق الداخلي وظيفته الأساسية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ودرجة كفاءة كل مستوى او قسم من الأقسام وتقديم تقارير بشأنها للإدارة العليا.

2/ تقدير المخاطر: هو كل ما يهدد تحقيق الأهداف مما يؤثر في النهاية على قدرة المؤسسة في انجاز مهامها ولضمان نجاحها يقوم على عدة مبادئ لتحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة بتحقيق الاهداف

3 /الأنشطة الرقابية: وهو المكون الذي يتم من خلاله مراجعة أنشطة المؤسسة وعملها وذلك لتقييم جودة الأداء وقياس مدى فعالية الضوابط ومن مبادئها اجراء تقييمات وتحليل التغيرات المهمة في الشركة.

4/معلومات الاتصال: هو تبادل المعلومات بين الأطراف المعنية والمستفيدة منها الأشخاص والمنظمات.

5/ التوجيه والمتابعة: ويتضمن مبدئين أساسيين وهما اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة والمنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية وتقييم العيوب والقصور وايصالها الى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات الصحيحة وتشتمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية الى سياسات وإجراءات لضمان ان نتائج التدقيق تمت

#### 6/شروط الرقابة:

لابد أن تكون هذه الشروط في أي نظام رقابة داخلية والا فإنه في حالة ما إذا غاب شرط منها فإن هذا النظام يعجز عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية :<sup>1</sup>

- 1) يجب تشكيل فريق عمل مؤهل ومخلص
- 2) يجب ان يكون تفويض واضح والفصل بين المسؤوليات
- 3) يجب وجود نظام مستندات وسجلات محاسبية مناسبة
- 4) يجب وضع قواعد كافية للرقابة على الاصول والسجلات
- 5) يجب التحقق وذلك عن طريق القيام بفحص مستقل لأداء المؤسسة

#### 7/أنواع الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية الى ثلاثة انواع:<sup>2</sup>

الرقابة الإدارية: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية، دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء ... الخ.

<sup>1</sup> حسين القاضي وحسين دحدوح، مرجع سابق ،ص90

<sup>2</sup> خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،سنة1999

الرقابة المحاسبية: تشمل الخطة التنظيمية وجمع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع نظام القيد المزدوج، اتباع نظام المصادقات.

الضبط الداخلي: يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق اهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف مراجعة موظف آخر يشاركه بتنفيذ العمليات كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات

بالإضافة إلى أنواع أخرى من الرقابة الداخلية تدخل ضمن نطاق تطبيق نظام الرقابة الداخلية وهي:<sup>1</sup>

الرقابة المانعة أو السابقة: وهي الرقابة التي تعمل على محاولة منع وقوع الأخطاء قبل التنفيذ.

الرقابة المستمرة أو المتتابعة: وهي تعمل على ضمان تحقيق أهداف وتنفيذ القرارات أولاً بأول.

الرقابة المعالجة أو المصححة: وتأتي بعد التنفيذ الفعلي لمحاولة تصحيح ما وقع من انحرافات أو فروق والرقابة قبل وأثناء التنفيذ تكون أكثر فعالية من الرقابة بعد حدوث التنفيذ، حيث لا تستطيع الإدارة التحكم فيما يحدث فعلاً، ولكن كل ما تستدعيه هذه المرحلة هو تقييم الجهد المبذول لتحقيق الأهداف

### المطلب الثاني: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون لدينا نظام رقابة داخلية سليم يجب ان تتوفر مقومات رئيسية لهذا النظام وعليه فان تحقيق مقومات الرقابة الداخلية الرئيسية تفرض اتخاذ إجراءات لكي تدعم هاته المقومات.

#### 1/ مقومات نظام الرقابة الداخلية:

لتحقيق اهداف الرقابة الداخلية لابد من وجود نظام رقابة فعال ومكامل يعتمد على المقومات التالية:<sup>2</sup>

1 / خطة تنظيمية: أي يجب ان تكون هناك خطة واضحة للوظائف التنظيمية مشتملة على تحديد

<sup>1</sup>رضا خلاصي، مهام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للتوزيع والنشر، الجزائر، سنة 2013، ص 138

<sup>2</sup>محمد السيد سرايا واخرون الرقابة والمراجعة الداخلية دار التعليم الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع مصر 2013

الصلاحيات والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية.

2/ نظام محاسبي سليم: أي لابد من وجود نظام مالي سليم ومتكامل يشتمل على إجراءات واضحة

لاعتقاد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول المؤسسة وسجلاتها

3/ تحديد الاختصاصات والمسؤوليات: نظام لإشراف والمتابعة لجميع أنشطة المنشأة مشتملا بصفة اساسية

على نظام المراجعة الداخلية ويتميز بالثبات

4/ مجموعة من العاملين الكفاء: يجب توفر موظفين اكفاء ومخلصين ضروري لنجاح تنفيذ الرقابة الداخلية

5/ استخدام الوسائل الالية والالكترونية: ان استخدام الوسائل الالية والالكترونية في انجاز الاعمال

المحاسبية يؤدي الى سرعة إنجازها وتقليل الأخطاء ورفع كفاءة العمل المحاسبي.

6/ تقييم الأداء: لتقييم الأداء لابد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم

لتقييم الأداء الفعلي ومن اجل ضمان النتيجة يجب على الإدارة التأكد من قيام الموظفين باتباع التعليمات.

## 2/ إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

بما ان نظام الرقابة الداخلية يستعمل عدة وسائل قصد احكام النظام المحاسبي وكذلك لتحقيق المقومات

الرئيسية التي سبق ذكرها وتحقيق أهدافه يتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات سوف نسعى الى

توضيحها كما يلي:

## 1/ الإجراءات التنظيمية والإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد

اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل، توزيع الواجبات بين الموظفين

بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر،

توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات

الموكلة اليه.<sup>1</sup>

وهناك إجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كتنظيم العمل والفصل بين الوظائف التالية:

<sup>1</sup>الدكتور زاهد محمد ديري، مرجع سابق، ص192

وظيفة التصريح بالعملية، وظيفه الموافقة على العملية، وظيفه تنفيذ العملية، وظيفه تسجيل العملية، وظيفه الاحتفاظ بالأصول. وتنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم، توقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها كإثبات قيامهم بهذا العمل، استخراج المستندات من أصل وحدة في عدة صور، واجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل، وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين ويجب ضبط الخطوات الواجب اتباعها لإعداد عملية معينة بحيث لا يترك الى أي موظف للتصرف الشخصي الا بموافقة شخص اخر مسؤول.<sup>1</sup>

### ب/الإجراءات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين اهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من احكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي لذلك سنتطرق الى اهم الإجراءات الرئيسية التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

1. التسجيل الفوري للعمليات: اي اصدار تعليمات بوجوب اثبات العمليات في الدفاتر فور حدوثها لان هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال وكذلك السرعة في التسجيل تمكن من تقادي تراكم المستندات وضياعها
2. التأكد من صحة المستندات: اصدار التعليمات بعدم اثبات أي مستند مالم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى وتستند المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة لذلك ينبغي علينا مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميمها:
  - البساطة والتي تساعد على استخدام السند واستكمال بياناته.
  - ضمان توفير وارشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.
  - عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
  - استعمال ارقام متسلسلة عند طبع نماذج المستندات وتوضيح خطوات سيرها

### 3- إجراءات المطابقات الدورية: تعتبر المطابقات الدورية من بين اهم الإجراءات التي تفرض على

<sup>1</sup> أمين السيد ، احمد لطفي ، دراسة تطبيقية في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2009 ، ص 190

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر ، السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الدار الجامعية الإسكندرية سنة 2005، ص 72

العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع لان العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية والخارجية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء.... الخ.

4-عدم اشراك موظف في مراقبة عمله: غطى العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق اهداف هذا الأخير وفي المحافظة على السير الحسن له كون ان التقيد الجيد للطرق والإجراءات تتوقف على هذا العنصر لذلك أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام.

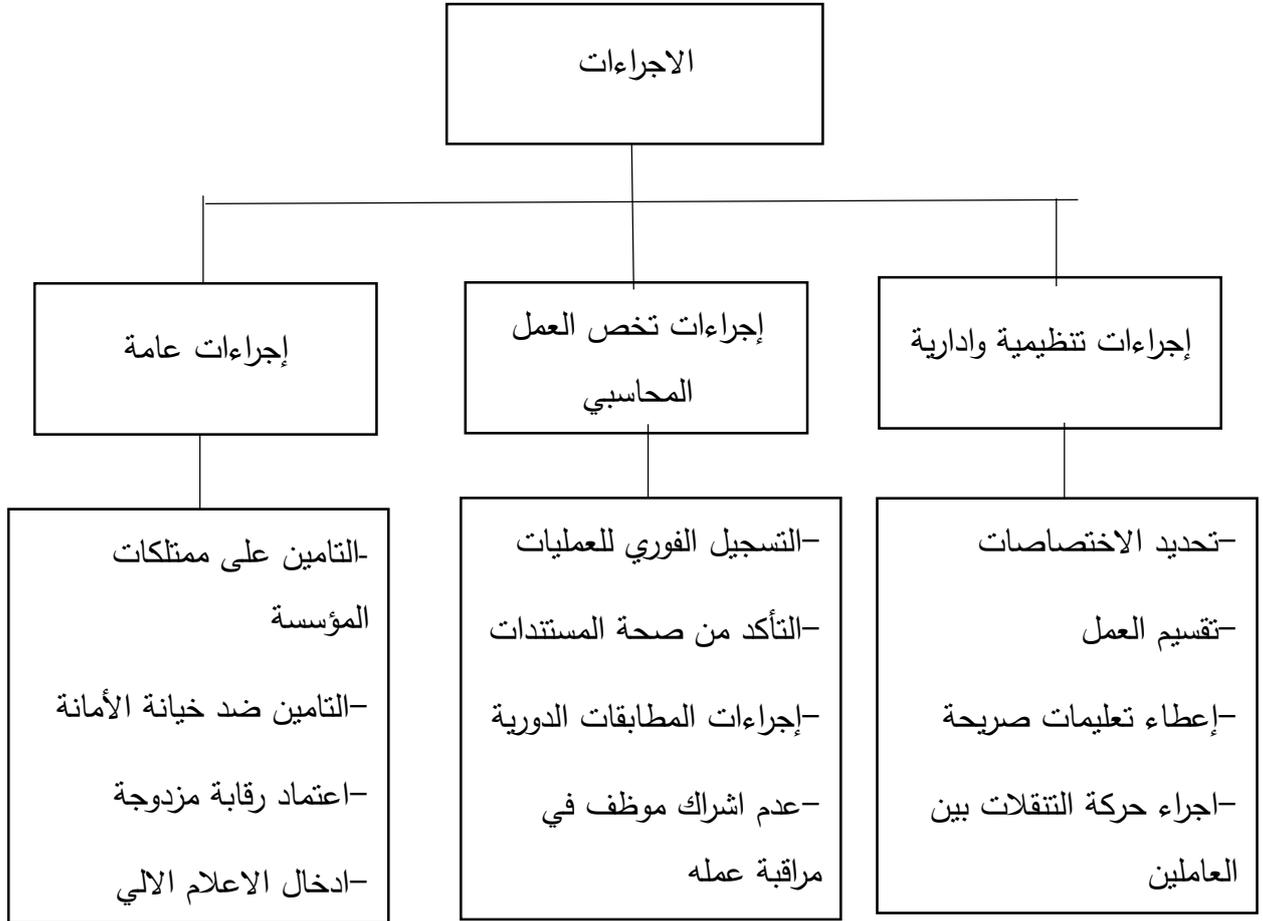
### ج/الإجراءات العامة:

هي الإجراءات العامة تكون مكملة لسابقتها وتتمثل في:<sup>1</sup>

- 1- التامين على ممتلكات وموجودات المنشأة ضد الاخطار حسب طبيعتها
- 2-التامين على المستخدمين الذين في حوزتهم عهد ضد خيانة الامانة
- 3-استخدام وسيلة الرقابة الحدية
- 4-وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر واعتماد رقابة مزدوجة
- 5-استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع

<sup>1</sup> زين يوسف وعواد مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد، ال جزائر 2011، ص 71-72

-فيما يلي سنقدم كل الاجراءات التي سبق ذكرها ملخصة على شكل هيكل:



المصدر محمد التهامي مرجع سابق، ص123

### المطلب الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية وحدوده

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من اهم المراحل الاساسية التي يقوم بها المراجع والذي يسعى الى فهم واستيعاب نظام معلومات الرقابة الداخلية للمؤسسة بالإضافة الى التعرف على اهم القيود الملازمة لهذا النظام.

#### 1/ طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

وهناك عدة طرق يستعملها المراقبون لفحص نظام الرقابة الداخلية ومن بين هذه الطرق نذكر ما يلي:

**1-المرحلة الاولى :** مرحلة جمع المعلومات لفحص نظام الرقابة الداخلية :يتم جمع هذه المعلومات إما من خلال اسلوب المقابلات او من خلال الوثائق التي يحصل عليها المدقق أو من خلال ملاحظاته ومشاهداته.<sup>1</sup>

### **المرحلة الثانية : فحص نظام الرقابة الداخلية وتوثيق ذلك:**<sup>2</sup>

يتم من خلال هذه المرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة باعتماد مجموعة من الأساليب منها:  
أ-**الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية** :يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة القرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والاجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها

ب -**أسلوب خرائط التدفق** :هنا يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها.

ج -**أسلوب قوائم الاستقصاء** :وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، ثم يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

بعد ذلك، يتم توثيق فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام عدة وسائل منها :التقرير الوصفي خرائط النظم أو المخططات الانسيابية والملخص التذكيري.

### **3-المرحلة الثالثة : مرحلة كتابة التقرير :** بعد المرحلتين السابقتين، يقوم المدقق بكتابة التقرير يحدد

فيه نقاط الضعف للرقابة الداخلية ويعتبر التقرير واحد من اوراق عمل المدقق الأساسية التي يتم على أساسها تحديد حجم العينة ويمكن للمدقق أن يزود العميل بنسخة من هذا التقرير لكي يستطيع أن يتجنب نقاط الضعف في السنوات القادمة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية، الإسكندرية،ص02

<sup>2</sup> د.ردة خديجة ، محاضرات في مقياس ندوة المحاسبة والتدقيق،جامعة جيلالي بونعامة،لسنة 2021-2022ص3-4

<sup>3</sup> د.ردة خديجة، مرجع سابق.ص4

جدول رقم 1 خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح ملخصات إجراءات, ملخصات الأدلة الكبيرة	جمع الإجراءات
تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام و حقيقته	اختبارات التتابق (الفهم)
نقاط القوة, نقاط ضعف النظام	تقييم اولي لنظام الرقابة الداخلية
اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع	اختبارات الاستمرارية
نقاط القوة, ضعف وقصور النظام, النتائج	تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية

المصدر: محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق. ط.03. ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر. سنة 2008. ص.71

2/ حدود نظام الرقابة الداخلية

يتضمن نظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملازمة والتي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء والغش ولهذا السبب يوصف نظام الرقابة الداخلية مهما كانت قوته بأنه يعطي تأكيدا معقولا وليس تأكيدا مطلقا لمنع اكتشاف الاخطاء والغش وتشمل القيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:<sup>1</sup>

**اولا: التواطؤ بين العاملين لتطويق الرقابة**

وذلك بدخول شخصين او أكثر في عمل يستهدف تنفيذ اختلاس اصول المؤسسة واخفاء ذلك.

**ثانيا: تغلب الادارة على اوجه الرقابة:**

ان الرقابة الداخلية تكون فعالة او غير فعالة وفقا لما تريده الادارة فلا يمكن توقع منع او اكتشاف الغش الذي يرتكبه اعضاء الادارة المسؤولين في الاصل عن اعمال متباعدة وضبط نظام الرقابة الداخلية وبسبب سوء استعمال اي شخص مسؤول لسلطته فقد يتمكن أحد اعضاء الادارة من تخطي متطلبات النظام.

**ثالثا: التعطل المؤقت للنظام:** ليس من المتوقع ان يؤدي الافراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الاوقات فقد يحدث سوء فهم او اهمال او نزاعات او اجهاد وهذا بسبب تعطل مؤقت للنظام ويمكن تقليل حالات التعطل المؤقت للنظام التي تحدث بسبب العنصر البشري من خلال استخدام الحاسبات الالكترونية.

<sup>1</sup>ناصر عبد العزيز مصلح اثر استخدام الحاسوب على انظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة ،رسالة ماجستير،جامعة غزة ،2007،ص48

**المبحث الثاني: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي**

يقوم نظام الرقابة الداخلية الجيد في المساعدة على تحسين الاداء المالي في المؤسسات وتطوير مشاريعها مما يجعل المؤسسات والشركات تقوم بتوجيه أكبر قدر من اهتمامها حول الاداء المالي لتحقيق اهدافها ومن أجل ضمان استمراريته وبقائها

**المطلب الاول: الإطار العام للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**

تهتم المؤسسات بالأداء المالي بحيث تراه هو السبيل والحل الأمثل للحفاظ على البقاء والاستمرارية فهو من بين المقومات والدعائم الرئيسية للشركة وفيما يلي سنتطرق بصفة عامة للأداء المالي.

**1/تعريف الأداء حسب a.kherakhem:**

من وجهة نظر الكاتب فإن الأداء يدل على تأدية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول الى الأهداف المسطرة ، نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء يتجسد في القيام بالأعمال و المهمات بما يحقق الوصول الى الاهداف و الغايات المسطرة من طرف ادارة المؤسسة.<sup>1</sup>

**2/تعريف تقييم الأداء:**

تقرير دوري يبين مستوى أداء الفرد و نوع سلوكه مقارنة مع سلوكه في المهمات و الواجبات الوظيفية المنوطة به.<sup>2</sup>

**3/تعريف تقييم الأداء المالي:**

يعني تقديم حكم ذو قيمة valeur حول ادارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة أي انه قياس للنتائج المحققة او المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية ، لتحديد الأهمية للنسبة بين النتائج و المواد المستخدمة مما يسمح للحكم على درجة الكفاءة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الدكتور مصطفى يوسف، ادارة الأداء، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن-عمان، سنة 2016، ص 16

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 99

<sup>3</sup> بن خروف جلييلة، دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، سنة 2009، ص 77

#### 4/تعريف الاداء المالي:

1/يعرف على انه تشخيص للصحة المالية للمؤسسة لمعرفة قدرتها على إنشاء القيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على ميزانيات وجدول حساب النتائج والجدول الملحقه مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية التي تنتمي اليها المؤسسة.<sup>1</sup>

2/كما يعرف الاداء المالي بانه نجاح المؤسسة في استغلال كل الموارد المتاحة لديها من موارد مادية ومعنوية افضل استغلال وتحقيق الاهداف المسطرة من طرف الادارة.<sup>2</sup>

3/وايضا على انه قدرة المؤسسة على الاستغلال الامثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات الطويلة الاجل والقصيرة من اجل تشكيل ثروة.<sup>3</sup>

#### 5/اهمية الأداء المالي:

تتمثل أهمية الأداء المالي في النقاط التالية:<sup>4</sup>

تتبع اهمية الأداء المالي بشكل عام في انه يهدف لتقويم أداء المؤسسة في عدة زوايا و بطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن اهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة و الضعف في المؤسسة و الاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين وتتبع ايضا أهمية الأداء المالي بشكل خاص في عملية متابعة أعمال للمؤسسات و تفحص سلوكها و مراقبة اوضاعها و تقييم مستويات أدائها و فعالية و توجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح و المطلوب من خلال تحديد المعوقات و بيان اسبابها و اقتراح اجراءاتها التصحيحية و ترشيد الاستخدامات العامة.

<sup>1</sup>عبد الغني ددان. قياس وتقييم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارسال نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، طلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، لسنة 2006-2007ص28

<sup>2</sup>بن خروف جلييلة، دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، سنة 2009، ص 77

<sup>3</sup> ددان عبدالغني، كمامسي محمدالامين، الاداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، سنة 2005-ص304

<sup>4</sup> محمد محمودالخطيب، الاداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات المساهمة، ط1، دارحامد للنشر والتوزيع، ص46-48

**6/أهداف تقييم الأداء المالي :<sup>1</sup>**

- الوقوف على مستوى انجاز المؤسسة للمقارنة بأهدافها المدرجة في خطتها الانتاجية.
- اتخاذ القرارات حول الاستثمار، أو التمويل، أو توزيع الارباح، أو تغير في رأس المال
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق اكبر عائد بتكاليف اقل.

**7/خطوات تقييم الأداء المالي:**

يمكن تلخيص اهم خطوات تقييم الاداء المالي فيما يلي :<sup>2</sup>

- 1/الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل حيث ان من خطوات الأداء المالي اعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة
- 2/احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب رحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات وتتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي ستستخدم في عملية تقييم الأداء المالي.
- 3/دراسة وتقييم النسب بعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات ومواطن الضعف بالأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع او مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع
- 4/وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب بعد معرفة أسباب هذه الفروقات وأثرها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها.

**8/تقييم الاداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي:**

تسمح مؤشرات التوازن المالي بتقييم ملاءة الشركة والخطر المالي المتعلق بنشاطها الاستغلالي حيث نجد ان هناك عدة مؤشرات يستند اليها المحلل المالي تساعده في معرفة مدى التوازن المالي للشركة من اهمها: راس المال العامل، احتياج راس المال العامل، الخزينة، وتستخرج هذه المؤشرات وفقا للبيانات المستخرجة من الميزانية .

<sup>1</sup> ليندة غربة،تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام نسب النشاط والربحية،مذكرة ماستر،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،لسنة2014-2015ص05

<sup>2</sup> محمد محمود الخطيب،مرجع سبق ذكره ،ص51-52

ا/راس المال العامل:

هو عبارة عن هامش سيولة. يسمح للمؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية دون صعوبات او ضغوطات مالية على مستوى الخزينة فتحقق راس المال العامل موجب داخل المؤسسة وكذا امتلاكها لهامش امان ساندها على مواجهة الصعوبات وضمن استمرار توازن هيكلها المالي.<sup>1</sup>

ويحسب راس المال العامل بطريقتين مختلفتين كما يلي:<sup>2</sup>

من اعلى الميزانية=راس المال العامل = اموال دائمة - اصول ثابتة

من أسفل الميزانية=راس المال العامل = الاصول المتداولة -ديون قصيرة الاجل

ب/الاحتياج في راس المال العامل

يتمثل في جزء من احتياج التمويل الناجم عن الاصول المتداولة باستثناء القيم الجاهزة (المخزون والقيم المحققة) غير مغطى بالديون قصيرة الاجل (موارد الدورة) ويضم هذا الاحتياج عنصرين هما :احتياج راس المال العامل للاستغلال واحتياج راس المال العامل خارج الاستغلال النوع الاول مرتبط بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة اي يرتبط مباشرة بالنشاط العادي اما النوع الثاني فهو استثنائي غير متكرر لا يرتبط مباشرة بالنشاط العادي للمؤسسة.<sup>3</sup>

ويحسب كما يلي:

احتياج راس المال العامل= (الاصول المتداولة-الموجودات المالية) - (الديون القصيرة الاجل -السلفات المصرفية)

<sup>1</sup> اليمين سعادة ،استخدام التحليل المالي في تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها .مذكرة ماجستير في العلوم التجارية،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،سنة ،ص59

<sup>2</sup> Pier conso,la gestion financiere de l'entreprise dunod,edition n07,paris-France,1985,p18

<sup>3</sup> حنفي عبد الغفار ،الادارة المالية،المكتب العربي الحديث ، الاسكندرية ،سنة 1989 ، ص 120

**ج/الخزينة:**

تعتبر الخزينة على انها عبارة عن مجموعة الاموال التي يمكن للمؤسسة ان تتصرف فيها في دورة الاستغلال وهي تشمل صافي القيم الجاهزة. اي ما هو متوفر فعلا من مبالغ سائلة خلال دورة الاستغلال.<sup>1</sup>

تحسب الخزينة الصافية بإحدى العلاقتين التاليتين

الخزينة الصافية = راس المال العامل - الاحتياج في راس المال العامل

الخزينة الصافية = الموجودات المالية - السلفات المصرفية

ومن خلال المقارنة لراس المال العامل. مع احتياجات راس المال العامل ينتج لدينا الحالات التالية لوضع الخزينة:<sup>2</sup>

**الخزينة الصافية** وهي الحالة المثلى للخزينة. حيث تكون المؤسسة قد حققت التوازن المالي وذلك بتساوي كل من راس المال العائد. وبالتالي ضرورة جلب موارد جديدة من اجل ضمان تغطية احتياجاتها المستقبلية

**الخزينة الموجبة:** في هذه الحالة تكون الموارد الدائمة أكبر من الاصول الثابتة. وبالتالي يكون هناك فائض في راس المال العامل مقارنة بالاحتياج في راس المال العامل، ويظهر هذا الفائض في شكل سيولة الامر الذي يجعل خزينة موجبة وبإمكانها تمويل جزء من الاصول المتداولة التي قد تفوق الخصوم المتداولة

**الخزينة السالبة** يكون راس المال العامل اقل من احتياجات راس المال العامل، حيث تكون المؤسسة بحاجة الى موارد مالية لتغطية الاحتياجات المتزايدة من اجل استمرار النشاط.

<sup>1</sup> هاجر عباسي، تقييم الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مطاحن الواحات، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي

مرياح ورقلة، سنة 2016-2017 ص 10

<sup>2</sup> لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق نظام محاسبي مالي، مذكرة ماجستير، حيث الادارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية جامعة منتوري، قسنطينة، 2012، ص 96-97

**المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة**

ان الاداء المالي اداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة وبناءا على هذا فان للأداء المالي معايير يرتكز عليها وأيضا عوامل تؤثر فيه داخل المؤسسة سنقوم بذكر هاته العوامل فيما يلي :<sup>1</sup>

(1) **الهيكل التنظيمي:** هو الوعاء او الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد اساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الانشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي في الكثافة الادارية في الوظائف الادارية في المؤسسات والتمايز الرأسي وهو عدد المستويات الادارية في المؤسسة اما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي تنتج عن تقييم للعمل والاستثمار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.

(2) **المناخ التنظيمي:** هو شفافية التنظيم واتخاذ القرار بأسلوب الادارة وتوجيه الأداء والتنمية العنصر البشري اي أدراك العاملين اهداف المؤسسة ومهامها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء ويجب ان يكون اتخاذ القرار بطريقة عقلانية وعلى الادارة ان تشجع الموظفين على المبادرة الذاتية اثناء الادارة حيث يقوم المناخ على ضمان سلامة الأداء بصورة ايجابية وكفاءته عن الناحيتين الادارية والمالية.

(3) **التكنولوجيا:** هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، ويندمج تحت التكنولوجيا عدد من انواع مثل تكنولوجيا الإنتاج المستمر والتي تلتزم بمبدأ الاستمرارية وتكنولوجيا التدفقات الكبيرة وعلى المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة اعمالها والمنسجمة مع أهدافها.

(4) **الحجم:** يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات الى مؤسسات صغيرة او متوسطة او كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لتصنيف او قياس حجم المؤسسة.

**2/معايير الأداء المالي:** سنذكر فيما يلي اهم المعايير التي يرتكز عليها الأداء المالي :<sup>2</sup>

1/المعايير التاريخية: تعتمد هذه المعايير على أداء المؤسسات للسنوات السابقة اذ تمكن للمحلل المالي من حساب النسب المالية وتكمن أهمية هذا المعيار في إعطاء فكرة على الاتجاه العام والكشف عن مواضيع الضعف والقوة وبيان الوضع المالي الحالي مقارنة بالسنوات السابقة وذلك لغرض الرقابة على

<sup>1</sup> نصر الدين بن نذير،ايوب شلال،لوحة القيادة كاداة لتقنية الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية،مداخلة للمشاركة في

المؤتمر الوطني الاول حول التسيير كألوية الحوكمة للمؤسسات وتفعيل الابداع،جامعة البليدة،ص9-10/94

<sup>2</sup> اسعد حميدعلي،الادارة المالية الاسس العلمية والتطبيقية.ط03،دار وائل للنشر،عمان،لسنة2010،ص78

السنة المطلوبة وتقييم الأداء من الإدارة العليا فضلا عما تقدم من فائدة كبيرة في تحسين كفاءة الإدارة العلمية.

2/المعايير القطاعية الصناعية: تعتبر هذه المعايير الى معدل مجموعة من المؤسسات في القطاع الواحد أي مقارنة النسب المالية للمؤسسة بالنسب المالية للمؤسسات المساوية لها في الحجم وفي طبيعة النشاط ويستفاد منها بدرجة كبيرة في عملية التحليل لأنها مستمدة من القطاع ذاته.

3/المعايير المطلقة: هي اقل وأضعف من المعايير الأخرى من حيث الأهمية ونعتبر ذلك المعايير الى وجود خاصية مستأصلة تأخذ بشكل قيمة ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها لتقلبات الواقعة رغم اتفاق الكثير من المالىين على عدم قبول المعايير المطلقة في التحليل المالي الا ان هناك بعض النسب المالية مثل نسبة للتداول يعتمد فيها على هذه المعايير.

المعايير المستهدفة: هذه المعايير تعتمد نتائج الماضي مقارنة بالسياسات والاستراتيجيات والموازنات كذلك الخطط التي تقوم للمؤسسات بإعدادها الى مقارنة المعايير التخطيطية بالمعايير المحققة فعلا لفترة زمنية ماضية ويستفاد من هذه المعايير في تحديد الانحرافات من اجل تستطيع للمؤسسات بعد ذلك اتخاذ الإجراءات التصحيحية لها.

### المطلب الثالث: تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة

يعتبر نظام الرقابة الداخلية وتقييم الاداء المالي عنصران مكملان لبعضهما البعض ويرتبطان ببعضهما ارتباطا وثيقا داخل المؤسسة لهذا سنتطرق للعلاقة التي تجمع الرقابة الداخلية وتقييم الاداء ثم التعرف لكيفية تحسين الاداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية

#### 1/علاقة نظام الرقابة بتقييم الأداء:

إن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة فقد عرفها احد الباحثين : الرقابة هي عملية توجيه الانشطة داخل التنظيم لكي تصل الى هدف محدد و أن تقييم الأداء هو استقراء دلالات و مؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مساواة الانشطة في حالة انحرافها او تأكيد مساراتها الفعلية اذا كانت تتجه فعلا الى الانجازات المرغوبة ، اي ان العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص

اساسا بوظيفتين أولا محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات الحقيقية للأهداف و منعها من الانحراف ، و الثانية تصحيح مسارات الأنشطة ، و هذا هو تقييم الأداء .<sup>1</sup>

حسب fayolh :

على الرقابة التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وغرضها هو الاشارة الى نقاط الضعف الموضوعية والتعليمات الصادرة والاختفاء بغرض معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء. ومن خلال تعريف fayolh يمكن ملاحظة التداخل الكبير بين تقييم الأداء والرقابة من حيث الغرض متساو واعتبر dervavaux أن الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان ان القرارات التي اتخذتها الادارة العليا يتم تتبعها بفعالية وكفاءة من أجل تحسين اداء المؤسسة.<sup>2</sup>

## 2/ دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي:

من بين الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية المعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية للحماية النقدية والأصول المادية للمؤسسة. و التي تلجأ هذه الاخيرة الى توفير نظام معلوماتي محاسبي جيد و ملائم لمستخدمي الادارة و التي تستغلها في تقييم الأداء و اتخاذ القرارات المناسبة ، فأى خلل يطفو على نظام المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدرا اساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها الكثير من المؤسسات الاقتصادية و للتي تكون عادة سببا في اختفاء للبعض منها و ينتج هذا الخلل في النظام من التوالي في توصيل المعلومات المالية الهامة او عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار ، حيث تعتبر المعلومات المحاسبية الاداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار ، و يتوقف نجاح هذه الاخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة و مصداقية المعلومات و دقتها في تحديد الواقع الذي يعتبر من المحددات للقرار السليم .و لكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالدقة و الصحة و المصدقية و حتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة و يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، فإنه يجب ان يكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات، و الذي يعد قيامه بفحص و تدقيق و رقابة الاعمال بالمؤسسة و بعد اتمام برنامج التدقيق فإنه يعد تقريراً عن مدى صحة و دقة المخرجات المحاسبية . و المتمثلة اساسا في الميزانية وجدول حساب النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.

<sup>1</sup> محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم اداء المؤسسة في ظل معايير الاداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر،

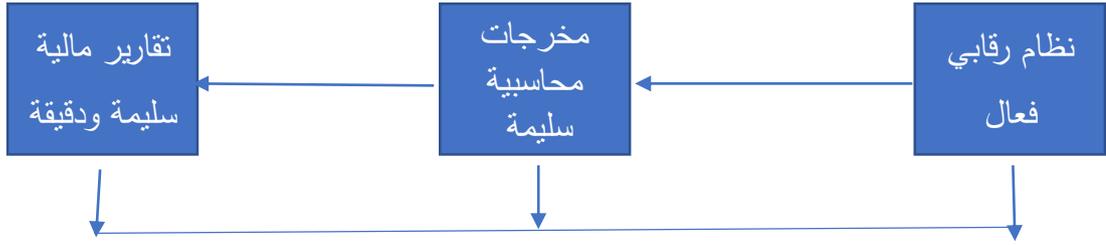
لسنة 2012-2013، ص10

<sup>2</sup> كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية علوم

التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، لسنة 2011-2012، ص33

ومن هنا نتضح لنا علاقة الرقابة بتقييم الأداء المالي في المؤسسة، فوجود نظام رقابة داخلي فعال وجيد فانه يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مدخلات التحليل المالي، فوجود نظام رقابة فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة حسب الشكل التالي<sup>1</sup>

الشكل رقم (2.1) علاقة الرقابة الداخلية بالأداء المالي:



المصدر: مجنح عتيقة، مرجع سابق. ص 83

<sup>1</sup> مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005/2006، ص 83

**المبحث الثالث: الدراسات النظرية التطبيقية التي تناولت الموضوع**

من أهم الأجزاء التي يمر بها تكوين البحث هو جزء الدراسات السابقة في البحث العلمي حيث لا يمكن للبحث ان يكتمل او يتم من دونه لأنه يكون عبارة عن مجموعة من الأبحاث السابقة التي تناولت متغير او أكثر لموضوع البحث الحالي، وعليه يقوم الباحث باستعراض تلك الدراسات وبيان أوجه التشابه والاختلاف بين البحث الذي يقوم به والأبحاث السابقة التي تطرقت لنفس الموضوع.

**المطلب الاول: عرض الدراسات المحلية**

سنقوم بعرض دراستين محليتين تطرقتا الى نفس الموضوع ولكن اختلفتا في المكان والزمان وايضا سنقوم بالتعريف بمحتواهما وذكر اهم المعلومات والنتائج التي تضمنتهما هاتاه الدراستين.

**الدراسة المحلية رقم 01:**

من اعداد عكروم شيماء ولحسن رميصاء تحت اشراف الاستاذة تناح رانية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر بعنوان دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي بالرش برج بوعريريج لسنة 2021/2020

هدفت هذه الدراسة الى توضيح دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي وهذا في مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي وذلك من خلال تقسيم هذه الدراسة الى فصلين، حيث ان الفصل الأول يخص الجانب النظري للدراسة اما الفصل الثاني فيتعلق بالدراسة التطبيقية.

تتمتع مؤسسة الأنابيب وعتاد السقي ببرج بوعريريج بتوازن مالي جيد باعتبار ان الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات المستقرة ومختلف عناصر رأس المال للعامل جيدة

لا يضمن نظام الرقابة في المؤسسة محل الدراسة التزام الأفراد بالإجراءات الرقابية الموضوعية.

**الاقتراحات**

1. على المؤسسة اعادة وضع برنامج رقابي حديث يشمل جميع هياكل المؤسسة
2. مراقبة وضرورة متابعة الوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة

**أفاق الدراسة:**

-دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري في المؤسسات الاقتصادية

-مساهمة الأساليب الحديثة في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

**الدراسة المحلية رقم 02:**

من اعداد الطالبين قرواز ياسر وطيوش عماد بإشراف الاستاذة زين راضية مذكرة لاستكمال شهادة الماستر بعنوان دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للشركة الافريقية للزجاج - جيجل 2017/2016.

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية حيث تم التطرق الى الرقابة الداخلية من خلال التعرف على مفهومها وأهم مكوناتها ومقوماتها بالإضافة لبعض الأدوات التي تستعملها اما الدراسة التطبيقية فتمحورت في الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية من خلال مقارنة الأداء المالي الفعلي لما هو مخطط له وقياس انحرافاته لاكتشاف الأخطاء

- تمر عملية الرقابة الداخلية على الأداء المالي باستخدام الموازنات التقديرية بعدة مراحل، مرحلة حساب الانحرافات واعداد تقارير الأداء المالي مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها مرحلة اتخاذ الاجراءات الصحيحة.
- تلعب الرقابة دورا هاما في الشركة الافريقية للزجاج، فهي تقوم بتنظيم اجراءات للعمل داخلها، والهدف منها ضمان تطبيق القوانين واللوائح المنشودة
- تستعمل المؤسسة محل الدراسة الموازنات التقديرية حيث تقوم كل مصلحة في المؤسسة بوضع تقديرات مختلف انشطتها المتوقعة في السنة.
- لا تقوم المؤسسة بتطبيق جميع خطوات عملية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية، فهي تكتفي بحساب الانحرافات الحاصلة في أداء انشطتها من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة .

**المطلب الثاني: عرض الدراسات الأجنبية**

سنعرض دراستين اجنبيتين شملتا نفس الموضوع لكن هاته الدراستين خارج الجزائر اي دراسات اجنبية سنقوم بإعطاء لمحة عن كل دراسة مع ذكر اهم المعلومات والعناصر التي تخصهما.

**الدراسة الاجنبية رقم 01:**

من اعداد فهد محمد طنينه تحت اشراف الدكتور عدنان قباحة. مذكرة للحصول على درجة الماجستير تحت عنوان أثر الرقابة الداخلية على الأداء المالي على القطاع المصرفي في الضفة الغربية (فلسطين) سنة 2017

بعد ابراز الفضائح المالية ودعاوي الاحتيال المالي التي حدثت وضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات البحث

فقد أتت هذه الدراسة للتعرف على أثر الرقابة على الأداء المالي للقطاع المصرفي في الضفة الغربية. والتعرف على مدى تأثير الرقابة الداخلية في الأداء المالي للقطاع المصرفي في الضفة الغربية ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من ستة محاور، والإطار النظري على الرقابة الداخلية وما يخصها وتم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية طبيعية غير منتظمة من مجتمع الدراسة المكون من العاملين في مجال الرقابة الداخلية في المصارف.

1. وجود علاقة طردية بين عناصر الرقابة الداخلية في قطاع المصارف للضفة الغربية وللعائد على

الأصول

2. وجود أثر ايجابي طردي دال احصائيا عند مستوى لعناصر الرقابة في قطاع المصارف للضفة الغربية على العائد على السهم الواحد

وجود علاقة ايجابية دالة احصائيا بين جميع ابعاد الرقابة الداخلية للقطاع المصرفي وبين جميع مقاييس الأداء المالي.

### قد خلصت الدراسة الى:

ضرورة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في المصارف من خلال توظيف مراقب او مدقق داخلي في كل فرع من فروع المصرف يتمتع بالخبرة والاستقلالية.

الحرص على التزام العاملين بالقوانين والقواعد التنظيمية المعمول بها داخل هذه المصارف

ضرورة تبني المصارف لنظام C030 من أجل تعزيز مصداقية البيانات المالية.

العمل على تعزيز أنشطة الرقابة وتوفير رقابة فعلية على أصول وموارد المصارف

### الدراسة الاجنبية رقم 02:

1/2. عبد الوهاب احمد عبد الله مسعود عياش محاسب قانوني وباحث في المحاسبة والتمويل. مذكرة للحصول على الماجستير تحت عنوان دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية مجلة جامعة الناصر سنة 2014

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية وتقييم نظم الرقابة ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي في شركة الاتصالات اليمنية اهم النتائج المتوصل اليها: وجود علاقة موجبة وقوية بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي

-تمتع شركات الاتصالات اليمنية بهياكل رقابة داخلية جيدة ومقبولة

-وجود عناصر رقابة داخلية جيدة يؤدي بالضرورة الى تحسين الخصائص النوعية للبيانات والمعلومات المالية التي تساعد الإدارة على ترشيد ودعم قراراتها.

### اهم التوصيات:

- 1/ تشكيل لجنة مراجعة في كل شركة من شركات الاتصالات اليمنية
- 2/استمرار عملية التحديث والتطوير لهيكل الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية للرفي بكفاءة.
- 3/استحداث قسم خاص مؤهل تأهيلا مناسباً ويعني بمراجعة وتدقيق تقنيات وامن للمعلومات المستخدمة والمطبقة في الشركة وان يكون هذا القسم تابعا لإدارة المراجعة الداخلية.
- 4/الالتزام بالسياسات والإجراءات التنظيمية والعمل على تحديثها لضمان نظام للرقابة الداخلية في الشركات

### المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

تمهيداً اختلفت الدراسات وتنوعت لموضوع دور الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي ففي هذا المطلب سنقوم بتقديم أوجه الاختلاف وأوجه التشابه لدراسات سابقة محلية واجنبية ومقارنتها مع الدراسة الحالية وتقديم أبرز ما جاءت به الدراسة الحالية من اضافة.

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة المحلية رقم 1	من حيث الهدف: كل من الدراستين تهدفان الى ابراز والتركيز على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة. من حيث نوع الدراسة: كلتا الدراستين اعتمدتا على المنهج الوصفي مع استخدام الأسلوب التحليلي.	من حيث الحدود الزمانية: الدراسة السابقة من 2020/2021 اما الدراسة الحالية 2021/2022 من حيث مجتمع الدراسة: الدراسة السابقة اعتمدت على المحاسب المعتمد اما الدراسة الحالية رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

	<p>من حيث الأدوات: اعتمدت كلتا الدراساتين على مختلف الوثائق. من حيث الطريقة: اعتمدت كلتا الدراساتين على دراسة الحالة.</p>	
<p>تمثلت أوجه الاختلاف في: الأدوات المستخدمة:الدراسة السابقة اعتمدت على الموازنات التقديرية اما الدراسة الحالية اعتمدت على مختلف نتائج المقابلة من حيث الهدف: الدراسة السابقة هدفت الى استخدام الموازنات التقديرية كأداة مهمة للرقابة الداخلية في عملية تحسين الأداء المالي اما الدراسة الحالية استخدمت النسب والمؤشرات</p>	<p>تمثلت أوجه التشابه في: من حيث المنهج: لقد اتبعت الدراسة السابقة والدراسة الحالية نفس المنهج وهو الوصفي والتحليلي. -كلتا الدراساتين تركزان على ابراز دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي من حيث طبيعة البحث: دراسة لنيل شهادة الماستر في كلتا الحالتين</p>	<p>الدراسة المحلية رقم 2</p>
<p>من الدراسة السابقة على الاستبيان اما الدراسة الحالية على دراسة حالة.(مقابلة) من حيث الحدود المكانية والزمانية: فقد كانت دراسة للباحث في الضفة الغربية (فلسطين)عام 2017 اما دراستنا الحالية فهي في الجزائر عام 2022. من حيث طبيعة البحث: فقد كانت دراسة السابقة لنيل شهادة الماجستير اما الدراسة الحالية فهي لنيل شهادة الماستر</p>	<p>من حيث الهدف: تأثير الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من حيث المنهج: استخدام نفس المنهج الوصفي التحليلي</p>	<p>الدراسة الاجنبية رقم 01</p>

<p>من حيث الطريقة: قامت الدراسة السابقة على الاستبيان اما الدراسة الحالية على دراسة حالة.(مقابلة) الحدود المكانية والزمانية فقد كانت الدراسة في اليمن جامعة الناصر عام 2014 اما الدراسة الحالية في الجزائر جامعة خميس مليانة عام 2022 من حيث النوع فان الدراسة السابقة لنيل شهادة الماجستير اما الدراسة الحالية فهي لنيل شهادة الماستر</p>	<p>من حيث المنهج: استخدام نفس المنهج الوصفي التحليلي</p>	<p>الدراسة الأجنبية رقم 2</p>
--	--	-------------------------------

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة والدراسة محل البحث

من خلال استعراض الدراسات السابقة تبين لنا ان معظمها اقتضى الضوء على دور الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية وجاءت الدراسة محل البحث لتكمل ذلك مع التركيز على اهمية الرقابة في تحسين الاداء المالي.

كما يمكن القول ان الدراسة الحالية تميزت عن باقي الدراسات من حيث:

- حداثة المعلومات وطريقة تركيبها ومحاولة عرض المعلومات السابقة بطريقة وشكل جديد كالجداول.
- الحدود المكانية فالدراسة الحالية تمت على مستوى مؤسسة الجزائرية للمياه.
- الحدود الزمنية فالدراسة الحالية انجزت سنة 2021-2022
- محاولة اضافة افكار جديدة للدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة
- محاولة اعطاء صورة شاملة ودقيقة حول موضوع الدراسة الحالية
- القيام بدراسة حالة في مؤسسة الجزائرية للمياه
- الاستعانة بمختلف الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة المتضمنة معلومات خاصة ومختلفة.
- التوسع أكثر في موضوع الدراسة الحال

## خلاصة الفصل:

يعبر الأداء المالي عن مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أفضل النتائج المالية باستخدام الموارد المتاحة و يخضع الأداء المالي لعدة مقاييس و معايير تعكس نتائج مختلفة للوظائف التي تقوم بها المؤسسة للكشف عن نقاط القوة و الضعف ، و لتكون دائما قادرة على اقتناص الفرص و مواجهة التحديات التي يفرضها الواقع ، و لتحقيق هذه الأهداف و يجب وجود رقابة داخلية فعالة في المؤسسة لما لها من اهمية كبيرة في تحقيق الكفاءة و تحسين الأداء المالي للمؤسسة كما تم ذكره في هذه الدراسة و لقد حاولنا التطرق بصفة عامة لنظام الرقابة الداخلية والاداء المالي والعلاقة التي تكمن بينهم .وبناء على هذا فقد توصلنا الى اهم النتائج التالية :

ظهرت الحاجة لوجود نظام الرقابة الداخلية منذ القديم أي ليس في حديث

نظام الرقابة الداخلية قيود كأى نظام اخر

ان الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية حماية اصول المؤسسة من الاختلاس والتأكد من دقتها

لنظام الرقابة الداخلية شروط إذا غاب شرط منها لا يتم تحقيق أهدافها

ان إجراءات نظام الرقابة الداخلية تساعد على تحقيق مقومات الرئيسية لهذا النظام

يقوم نظام الرقابة الداخلية الجيد في المساعدة على تحسين الأداء المالي

ان هدف تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة

يلعب نظام الرقابة الداخلية دور هام في نجاح الشركات

تعتبر الرقابة الداخلية عملية يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب

الرقابة الداخلية هي عملية تأثر بمجلس الإدارة والافراد الاخرين

نظام الرقابة الداخلية يتم تصميمه لإعطاء تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الاهداف

**تمهيد:**

بعد العرض النظري الذي تم التطرق اليه من خلال الفصل الاول والتعرف على مختلف جوانب الدراسة من خلال تحديد الإطار النظري للرقابة الداخلية وتقديم مختلف المعلومات الاساسية حولها بالإضافة الى اعطاء لمحة شاملة حول الاداء المالي واطهار كيفية مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي

فبناء على هذا حاولنا اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك من خلال القيام بدراسة تطبيقية في مؤسسة الجزائرية للمياه -عين الدفلى عن طريق اجراء مقابلات مع  
لقد تم تقسيم هذا الفصل الى 3 مباحث رئيسية والمتمثلة في:

**المبحث الاول : لمحة عن الجزائرية للمياه**

**المبحث الثاني : واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة**

**المبحث الثالث : علاقة الرقابة الداخلية بالأداء المالي في المؤسسة**

## المبحث الاول: الإطار العام للمؤسسة

تعتبر مؤسسة الجزائرية للمياه مؤسسة اقتصادية تجارية تقوم بتزويد المواطنين والمؤسسات العمومية والخاصة والجماعات المحلية بالمياه سواء للشرب او الاستعمال العادي . حيث سنتعرف على مؤسسة الجزائرية للمياه بشكل عام وايضا تقديم هيكلها التنظيمي وشرحه .

### المطلب الاول نشأة وتعريف المؤسسة

سنحاول في هذا المطلب الى تسليط الضوء حول نشأة مؤسسة الجزائرية للمياه والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة مع ذكراهم الاهداف التي تسعى اليها هاته المؤسسة.

#### 1/نشأة مؤسسة الجزائرية للمياه

تنشأ تحت تسمية "الجزائرية للمياه" هي مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري بموجب المرسوم التنفيذي رقم 01/101 المؤرخ في 21 افريل 2001 و تخضع للقوانين والتنظيمات الجاري بها العمل و توضع المؤسسة تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية.<sup>1</sup>

يوجد مقر المؤسسة في مدينة الجزائر ويمكن نقله الى اي مكان اخر من التراب الوطني بمرسوم بناء على الوزير الوصي<sup>2</sup> تخضع في علاقاتها مع الدولة للقواعد الادارية وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير<sup>3</sup>

تتمتع المؤسسة بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي و تكلف المؤسسة في اطار السياسة الوطنية للتنمية بضمنان تنفيذ السياسة الوطنية لمياه الشرب على كامل التراب الوطني من خلال التكفل بنشاطات تسيير عمليات انتاج مياه الشرب والمياه الصناعية ونقلها ومعالجتها وتخزينها وجردها وتوزيعها والتزويد بها وكذا تجديد الهياكل القاعدية التابعة لها وتنميتها.<sup>4</sup>

ان مؤسسة "الجزائرية للمياه" مزودة بمجلس يقوم هذا المجلس على التوجيه والمراقبة يدعى في صلب النص "المجلس" ويسيرها مدير عام .يتشكل مجلس التوجيه والمراقبة من 11ممثل وزير في مختلف الميادين ويجب ان يكون الممثلون ال 11 ذوي رتبة مدير في الادارة المركزية على الاقل بالإضافة الى

<sup>1</sup> المادة الاولى من المرسوم التنفيذي 01-101 المؤرخ في 27 محرم عام 1422 الموافق ل 21 ابريل يتضمن انشاء الجزائرية للمياه الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 24 الصادرة ب 28 محرم عام 1422 الموافق ل 22 ابريل 2001

<sup>2</sup> المادة الثالثة، مرجع سابق، ص 05

<sup>3</sup> المادة الخامسة، مرجع سابق، ص 05

<sup>4</sup> المادة السادسة، مرجع سابق، ص 05

11 شخص يوجد المدير العام للمؤسسة والمدير العام للديوان الوطني للتطهير وممثل عن المستعملين يعينه الوزير المكلف بالموارد المائية بناء على اقتراح من جمعية تعمل في ميدان مياه الشرب لمدة 3 سنوات . كما يمكن ان يستعين المجلس باي شخص من شأنه ان يفيد في المسائل المدرجة في جدول الاعمال نظرا لكفاءته ويعين اعضائه لمدة 03 سنوات بقرار من الوزير المكلف بالموارد المائية بناء على اقتراح من الوزارات التي ينتمون اليها. يتلقى اعضاء المجلس تعويضات وفق الشروط المنصوص عليها في التنظيم المعمول به .<sup>1</sup> ويجتمع المجلس في دورة عادية بناء على استدعاء من رئيسه مرتين في السنة ويجتمع في دورة غير عادية كلما اقتضت ذلك مصلحة المؤسسة او بطلب من الوزير المكلف بالموارد المائية ويتم الاستدعاء الى اجتماعات المجلس قبل خمسة عشر يوما من انعقادها عن طريق البريد. حيث يتداول المجلس عنما تكون الاغلبية البسيطة للأعضاء على الاقل حاضرة وفي حالة عدم اكتمال النصاب . يجتمع المجلس قانونيا بعد ثمانية ايام من التاريخ المحدد سابقا للاجتماع . فتتخذ القرارات بالأغلبية البسيطة للحاضرين وفي حالة تساوي الاصوات يكون صوت الرئيس مرجحا .<sup>2</sup>

اهم ما يتداوله المجلس ما يلي:

برنامج تنفيذ سياسة مياه الشرب

مشاريع مخطط تنمية المؤسسة على المدى القصير والمتوسط والطويل

سياسة التسيير المفوضة لاسيما منها الامتياز والاجارة وعقد التسيير

-الاتفاقية المبرمة بين المؤسسة والدولة او الجماعات المحلية من اجل التكفل بتبعات الخدمة العمومية

-البرنامج السنوي لنشاطات المؤسسة

-الاقتراضات المرتبطة بالاستثمارات

اخذ المساهمات وانشاء الفروع وابرام عقود الشراكة

القواعد العامة لاستعمال الامكانيات المالية الموجودة وتوظيف الاحتياطات المالية

القواعد العامة والشروط العامة لإبرام العقود

<sup>1</sup> المادة 12 و المادة 13، الجريدة الرسمية مرجع سابق ص 06-07

<sup>2</sup> المادة 14، مرجع سابق، ص 07-08

سياسة التسعير تعريفات البيع وشراء المياه من المؤسسة عند الاقتضاء  
الاتفاقات الجماعية والاتفاقات الجماعية التي نخص مستخدمي المؤسسة  
الحصائل وحسابات النتائج وكذا اقتراحات تخصيصها  
رفع الاموال او تخفيضها  
تقارير محافظي الحسابات

## 2/التعريف ب "الجزائرية للمياه" المؤسسة محل الدراسة :

مؤسسة الجزائرية للمياه وهي عبارة عن مؤسسة اقتصادية ذات طابع تجاري انشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 101-101 بتاريخ 2001/04/21، تسير 21 بلدية من مجموع 36 بلدية بنسبة (58%) من الولاية والتي تحتوي على :

70 منقبة بسعة انتاج يومي تقدر ب 132080 متر مكعب

06محطات للمعالجة بسعة انتاج يومي تقدر ب 100740 متر مكعب

145خزان من أجل التخزين والتوزيع بطاقة استيعاب تقدر ب104000متر مكعب

لأجل هذا تضم وحدة الجزائرية للمياه 858 عامل من بينهم 70:اطارات في مختلف التخصصات منهم في (الري، اليكتروميكانيك، اليكتروتقني،اعلام الي كيميائي بيولوجي)

## 3/أهداف مؤسسة الجزائرية للمياه:

ضمان الخدمة العمومية وتطويرها

توصيل المياه في احسن الظروف

تقوم تنظيم التوزيع والتأطير المركز وتجديد الشبكة ووضع العدادات وسد النقائص وذلك ما يفرض عليها مصاريف عالية لا يمكن التحكم فيها الا بعد سنوات طويلة.

حسب الوثائق الخاصة بالمؤسسة-الجزائرية للمياه

### المطلب الثاني: مهام مؤسسة الجزائرية للمياه محل الدراسة

تختلف المهام من مؤسسة لأخرى كما ان لكل مؤسسة مهام تسعى الى تنفيذها من اجل تحقيق اهدافها لذلك فان لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة عين الدفلة مهام تقوم بالإشراف عليها والمتمثلة في: الانتاج، المعالجة، التوزيع، وتصليح التسربات .... الخ وفيما يلي سنقوم بتقديم توضيح مفصل حول هاته المهام.

#### 1/الانتاج :

تقدر الكمية المنتجة للمياه الصالحة للشرب لسنة 2018 ب51مليون م<sup>3</sup> أي 139700 م<sup>3</sup> يوميا وهي ذات مصدرين أساسيين:

أ/المياه الجوفية:تقدر ب 27مليون م<sup>3</sup> لسنة 2018 بمعدل يومي يقدر بحوالي 73900 م<sup>3</sup> وهي تمثل 53% من الكمية الإجمالية المنتجة من خلال 70 منقب .

ب/المياه السطحية : تقدر ب 24 مليون م<sup>3</sup> لسنة 2018 بمعدل يومي يقدر بحوالي 65700 م<sup>3</sup> وهي تمثل 47% من الكمية المنتجة من خلال 60 محطة للمعالجة (03 ذات قدرة كبيرة و 03 mono bloc

- يتم نقل وتحويل المياه المنتجة عن طريق 46 محطة ضخ تقدر سعتها اليومية ب 352080 م<sup>3</sup>
- يتم التخزين والتوزيع ب 145 خزان بطاقة استيعاب تقدر ب 104000 م<sup>3</sup>

#### برنامج توزيع المياه:

خلال سنة 2018 عرف برنامج توزيع المياه قفزة نوعية من خلال التوزيع المستمر على مدار 24 ساعة من 16% الى 18% (98200 نسمة) بمراكز البلديات: خميس مليانة (40%) مايمثل 38828 نسمة) ، عين الدفلة (35%) مايمثل (28494 نسمة) ، مخاطرية (90%) مايمثل (9635 نسمة) ، عريب (50%) مايمثل (14246 نسمة) وهذا نتيجة تنفيذ بعض المشاريع من طرف مديرية الموارد المائية والبلديات على سبيل المثال :

أ/إعادة تهيئة محطة الضخ (بعريب والمرقب بعين الدفلى)

ب/إنجاز مناقب جديدة (كعانة بجندل، طلايحية بالعطاف)

ج/إعادة التهيئة للمناقب (أولاد علي بالعطاف، الضاية بعين الدفلة)

حسب الوثائق الخاصة بالمؤسسة-للجزائرية للمياه

بالإضافة إلى تحسين وتمديد فترة التوزيع من 14-6 ساعات يومية ونسبة 80% ما يمثل (404944 نسمة) من عدد السكان الإجمالي تمون يوميا، اما 2% ما يمثل (6276 نسمة) من العدد الإجمالي للسكان فيمون ب 1/2 يوم.

### 2/تصليح التسربات:

تم التصليح على مستوى قنوات مختلفة: 5904 تسرب

### 3/المعالجة:

يتم مراقبة ومعالجة نوعية المياه بصفة دورية على مستوى محطات المعالجة، المناقب او الخزانات وكذلك عند المستهلكين (اختبار الكلور) وهذا في إطار محاربة الأمراض الناقلة عن طريق المياه، إذ تقوم المؤسسة بتنظيف وتكليس جميع الخزانات التابعة للجزائرية للمياه خلال الفترة الربيعية، إضافة إلى معالجة حالات التلوث المسجلة على مستوى مخالف البلديات مع الحرص على مراقبة نوعية المياه على مستوى المنابع، حيث سجل مخبر الوحدة خلال سنة 2018:

اختبار الكلور: 69759

الاختبار البيولوجي: 6549

الاختبار الفيزيوكيميائي: 6549

عدد التلوثات المسجلة: 13

### 4/التسيير التجاري:

تضم الجزائرية للمياه 4مراكز توزيع (عين دقل، الخميس، العطاف، مليانة) و4 مراكز تجارية بالإضافة الى 18 صندوق موزع على البلديات المسيرة من طرف الوحدة.

عدد المشتركين: 9138

### 5/قسم المنازعات والشؤون القانونية:

سجل قسم المنازعات والشؤون القانونية في 2018:

التوصيلات الغير شرعية: 280 ملف

### 6/برنامج تسيير وضم البلديات:

سعت الجزائرية للمياه خلال السنة الجارية 2018 الى تقديم ما هو أفضل الى مشتركها ضمن برنامج مسطر في مختلف المجالات من توفير المياه كما ونوعا وهذا باستغلال جميع الأنظمة (تسيير وصيانة) حسب الوثائق الخاصة بالمؤسسة-للجزائرية للمياه

خلال 2018 قامت الجزائرية للمياه بتسيير 21 بلدية بصيغة التجزئة و4 بلديات بصيغة الجملة (تبيركانين، الحسانية، الحسينية وبلعاص) من مجموع 36 بلدية حيث انه:

البلديات التي تم ضمها خلال 2018 هي 05 بلديات وهي زدين، الماين بطحية، جليدة، وعين الأشياخ بالإضافة الى بلدية الحسينية (التسيير بالجملة)

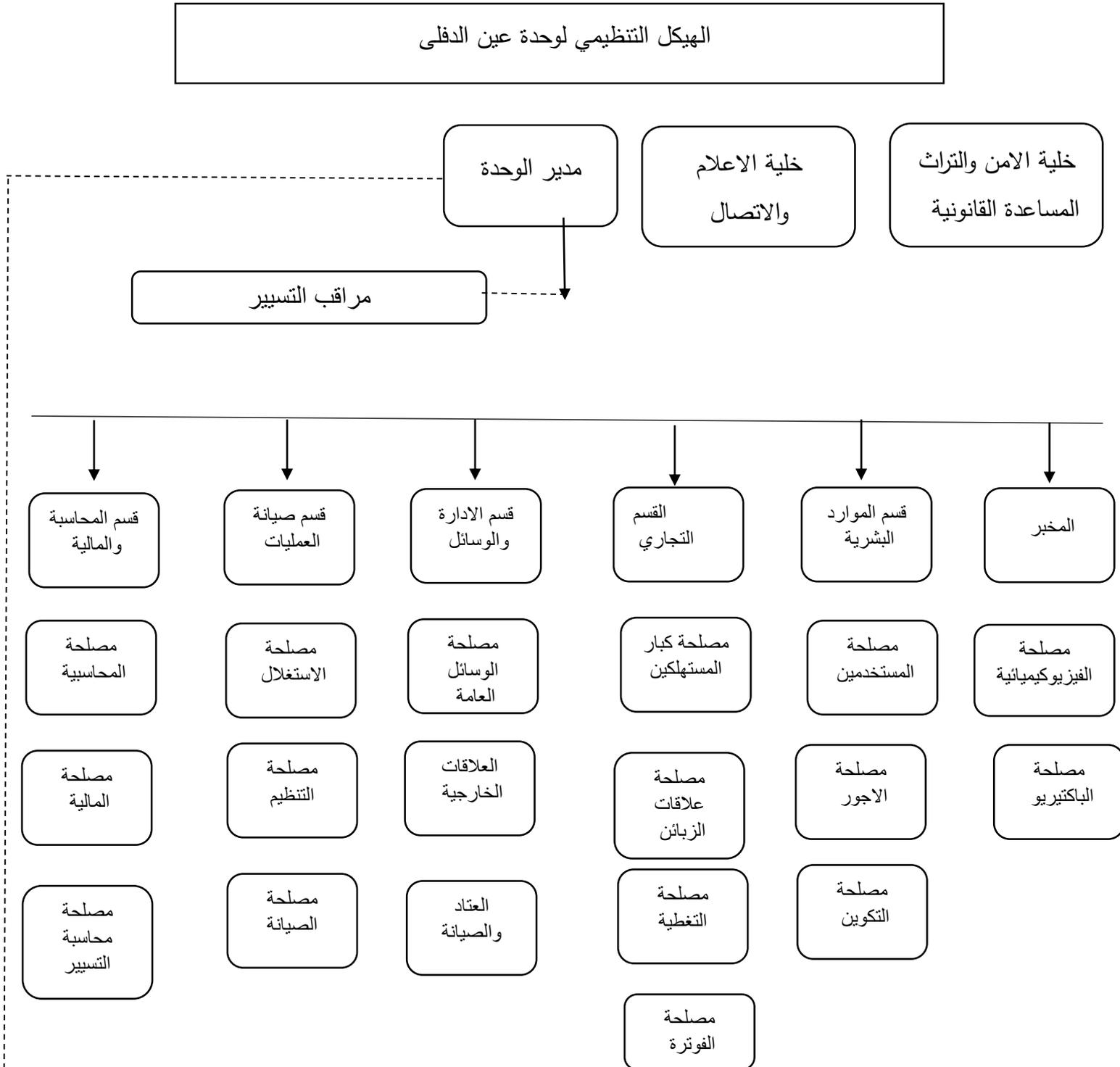
البلديات التي سيتم ضمها خلال 2019: تبيركانين، بن علال، عين السلطان، (الثلاثي الثاني) عين التركي، عسن بويحيى، طارق ابن زياد، (الثلاثي الثالث) تاشته، جمعة اولاد الشيخ، بئر ولد خليفة (الثلاثي الرابع) البلديات التي سيتم ضمها خلال 2020: بلعاص، الحسينية، بربوش، واد جمعة، واد الشرفة.

لكن المؤسسة لم تقم بضم اي مقاطعة جديدة من سنة 2018 بسبب عدم توفر الميزانية اللازمة اي ان مشروع ضم مقاطعات جديدة لايزال متوقف من سنة 2019 الى السنة الحالية 2022 في انتظار الحصول على التمويل الكافي لأخذ هاته المقاطعات واخذ مقاطعات جديدة.

### المطلب الثالث : عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة وشرحه

تمهيد: ان الهيكل التنظيمي لمؤسسة ما يتكون عادة من الأنشطة والمهام التي يتم توزيعها بين العاملين بالمؤسسة والقيام بعمليات التنسيق والاشراف وهو بالضرورة نحو تحقيق اهداف المؤسسة والتنظيم كما يعتبر منظار للأفراد اتجاه مؤسستهم والبيئة المحيطة .

عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة:



من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

### شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

بعد قيامنا بعرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة سنقوم فيما يلي بدراسة وتحليل هذا الهيكل كما يلي:

#### مدير الوحدة :

هو المسؤول والمسير للمؤسسة فهو في قمة المخطط للهيكل التنظيمي للمؤسسة له الحق في اتخاذ القرارات واصدار الاوامر ومن مهامه التمتع بسلطة التعيين والفصل ويمارس السلطة السلمية على جميع مستخدمي المؤسسة .

#### خلية الاعلام والاتصال :

ان رئيس خلية الاتصال مكلف بوضع للوحدة في مجال الاتصال والاعلام الالي وترقيتها كذلك تقوم هاته الخلية بتصليح الاعطاب الحاصلة في مختلف المصالح

#### خلية الامن والتراث :

\*تقوم على وضع مخطط الامن الداخلي حماية تراث الوحدة طبقا للاحكام المعمول بها

\*المساعدة القانونية

من مهامها :-اعلام المواطنين او الانذار بالقطع

- تمثيل المؤسسة في المجالس القضائية

#### قسم المحاسبة والمالية يضم :

مصلحة المحاسبة :تقوم بمعالجة جميع العمليات المحاسبية واظهار كافة البيانات والمعلومات وتحليل النتائج واعداد الميزانية السنوية

مصلحة المالية :تتكفل بادارة الشؤون المالية كاصدار الشيكات

مصلحة محاسبة التسيير : تتكفل بمراقبة الايرادات والنفقات لمعرفة وضعيتها المالية

#### قسم صيانة العمليات يضم :

مصلحة الاستغلال وهي التي تسهر على الاستغلال الامثل لكل المنشآت وهيكل الري لضمان توزيع المياه بكميات كافية ونوعية جيدة ويضم ايضا مصلحة التنظيم ومصلحة الصيانة التي تقوم بتصليح العتاد

قسم الادارة والوسائل يضم :

مصلحة الوسائل العامة: هي مسئولة عن المواد واللوازم ويقوم بتقديم وسائل استثمارها في سجلات رسمية لدى الهيئات القضائية

مصلحة الادارة العلاقات الخارجية: اي ان هذه الادارة تقوم بشراء كل ماتحتاجه وذلك بابرام صفقات وهي تشرف على توزيع كل ماتجلبه

القسم التجاري يضم :

مصلحة كبار المستهلكين: وهي الشركات والمؤسسات والادارات والمحلات والمطاعم اي كل ما هو تجاري ويستهلك الماء

مصلحة علاقات الزبائن: وهي المصلحة الاولى التي تستقبل الزبون وتضع علاقة بين المؤسسة والزبون وتقوم باستقبال احتياجات الزبائن ومعالجتها

مصلحة التغطية: تقوم بتغطية ومتابعة ديون المؤسسة للمستهلكين الذين لم يتم تسديد فواتيرهم

مصلحة الفوترة: تقوم بالاستعانة بوسائل الاعلام الالي بحيث تسهل عليها عملية الفوترة التي تتم على مستواها حسب المواعيد المحددة لكل ثنائي او ثلاثي

قسم الموارد البشرية يضم :

مصلحة المستخدمين: هي المصلحة التي يتصل بها العامل وتقوم بمتابعة المسار الوظيفي لكل عمال المؤسسة من دخولهم الى غاية التقاعد والحفاظ على حقوقهم

مصلحة الاجور: تقوم باعداد الاجور شهريا وكشف الراتب لكل عمال المؤسسة

مصلحة التكوين: هي المسؤولة عن تكوين العمال في مجال عملهم ويكون هذا التكوين اجباري على كل عامل

المخبر ويضم :

رئيس مصلحة الفيزيوكيميائية ورئيس مصلحة الباكترينو تقريبا لهم نفس المهام لكن لكل شخص منهم تخصصه اذ يقومون بمراقبة تحاليل المياه ويعطون التعليمات بالتأكيد او النفي لتحاليل المياه اذا كانت المياه صالحة وفي حالة المنفي تعاد التحاليل من جديد.

### المبحث الثاني :واقع الرقابة الداخلية مؤسسة

سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى منهجية عملية الرقابة الداخلية في مؤسسة المياه وكيفية القيام بهذه العملية، حيث في المطلب الأول سنتطرق إلى تقديم الرقابة الداخلية في المؤسسة وفي المطلب الثاني سنتناول واقع الرقابة الداخلية لدورة المدفوعات، أما واقع الرقابة الداخلية لدورة المقبوضات في المؤسسة سنقوم بدراستها في المطلب الثالث

#### مطلب الأول: تقديم الرقابة الداخلية في المؤسسة

لدراسة كيفية يتم الرقابة الداخلية للمؤسسة الجزائرية للمياه قمنا بإجراء مقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة ومن خلال المعلومات المقدمة استنتجنا ان هناك رقابة منتظمة في المؤسسة كل مصلحة تراقب على نفسها وفي نهاية السنة تظهر الأخطاء ويتم تصحيحها الأخطاء عند القيام بعملية الجرد ويتم تصحيحها.

وتتم هذه الرقابة حسب تعليمات النصوص التنظيمية الرئيسية.

بالنسبة لمصلحة المحاسبة اتباع المرسوم التنفيذي رقم 8-65 الصادر في 26/5/2008 بتنفيذ احكام قانون نظام المحاسبة المالية.

بحيث يتم اجراء الجرد للتوفيق بين البيانات المحاسبية وتلك التي تظهر على حالات الجرد المختلفة وسيتم التعامل مع التناقضات بواسطة اللجان المنشأة لهذا الغرض على مستوى الوحدات والمناطق والاتجاه العام

المرحلة الأولى:

- ضمان حسن سير عملية الجرد المادية (موثوقية المخزون).

- التأكد من أن الفرق ليس بسبب خطأ أو إغفال محاسبي.

-تحديد جميع المستندات التي تبرر التناقضات السلبية السرقة، إعلان الفقد، التفريغ.

- الشروع في تصنيف التناقضات من خلال التمييز بين التناقضات المبررة والانحرافات غير المبررة .

-الشروع في تصنيف الفروق حسب الحجم والكمية الأقدمية.

لجنة الجرد المركزي يرأسها مدير عام او من ينوب عنه حسب الجودة ويمكن القيام بهذه اللجنة من قبل المشرفين الذين سيكونون مسؤولين عن اجراء عمليات تفتيش مفاجئة على الامتثال.

\*تطبيق إجراءات الجرد

\*تطبيق إجراءات إدارة المخزون

\* عدم توافق مكون العمولة والعمولة الفرعية وفرق العد \* .

تطبيق مبادئ نظام المحاسبة المالية وخاصة من حيث تصنيف المخزون (الأصول المتداولة)، التقييم (متوسط التكلفة المرجحة)

\* موثوقية قوائم الجرد

على أساس محاضر المصادقة على قوائم الجرد الموضوعة على مقياس الوحدة والمنطقة، تشرع هذه اللجنة في التحقق من صحة عملية الجرد المادي للمخزونات على نطاق المياه الجزائرية.

يكون المحضر مصحوبًا بتقارير المسح التي يتم إجراؤها على مستوى كل نقطة جرد رقابة. قد تلجأ لجنة الجرد المركزية إلى المساعدة الخارجية في سياق التحقق من صحة التناقضات ومعالجتها بهدف اغتيال حسابات المخزون أو أي جانب آخر يتعلق بمراقبة المخزون.

### مطلب الثاني: واقع الرقابة الداخلية لدورة المدفوعات في المؤسسة

لعرض واقع الرقابة الداخلية للمؤسسة سنحاول عرض واقع الرقابة الداخلية على المدفوعات دورة المدفوعات

#### أولاً. مراجعة دورة المشتريات:

تشمل دائرة الحيازة والمدفوعات القرارات والعمليات التشغيلية الضرورية للحصول على البضائع والخدمات لتنفيذ الأعمال، وتبدأ بعد عملية تحديد الاحتياجات من طرف رؤساء المراكز ورؤساء الوكالات العاملين في الأمر ويتم ارسال هذه الطلبات الى مقر المديرية لدراستها من طرف مدير الوحدة والتأشير عليها، الذي بدوره يتم تحويلها الى دائرة الإدارة والوسائل من اجل اعداد الصفقات شراء.

بعد إتمام عملية الصفقات وتحديد الموردين يقوم رؤساء المراكز بطلبات شراء تبعث الى دائرة الإدارة والوسائل التي بدورها تقوم بإعداد سندات طلبات (انظر الملحق 02) ويتم ارسالها الى موردين.

حسب احتياجات المؤسسة يقوم المدير ومصلحة الشراء بطلب المواد واللوازم المتمثلة في (مضخات استغلال، مضخات انتاج، قطع عدادات، مواد معالجة تطهير مياه، قطع خاصة لتصليح تسربات مائية، خردوات وعقاقير، لوازم مكاتب أوراق، قطع غيار خاصة بالسيارات وشاحنات وآلات انتاج، لوازم كهربائية...الخ) من الموردين ويقوم بتسجيل هذه المعلومات في دفتر الطلبات:

- تاريخ الطلبية
- الكمية المطلوبة
- تاريخ المتوقع للاستلام.

بحيث سنقوم بعرض إجراءات الشراء في مؤسسة الجزائرية للمياه كالآتي:

مصلحة الإدارة والوسائل: تقوم بإعداد الصفقات

مصلحة الشراء والتموين: تقوم بعملية الشراء

وبعد ذلك عند وصول سندات طلب الى موردين تقوم بتحضير سلع رقعة نسخة من سند طلب (انظر الملحق رقم 02) ووصل تسليم (انظر الى الملحق رقم 03) وفاتورة (انظر الى ملحق رقم 04) وتقديمها الى مخزن المؤسسة الذي يقوم امين المخزن بمراقبتها كما ونوعا من حيث الموافقة مع معايير الصفقة وبعد ذلك يتم توزيع هذه المشتريات على المراكز بحسب الطلبات.

### جدول رقم (1.2) استقصاءات المراجعة الداخلية: مشتريات /موردون

هل خطر الخطأ الضعيف؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل هذه الرقابة موجودة؟	المراجعة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1-مقارنة البضائع المستلمة كما ونوعا من طرف مصلحة الاستلام مع تلك التي تظهر في طلب البضاعة.
نعم	نعم	نعم	2- مراقبة فروقات الجرد للمخزون.
نعم	نعم	نعم	3-المراقبة الحسابية للفواتير.
نعم	نعم	نعم	4-المقارنة بين الفاتورة وطلب البضاعة ووصل الاستلام
نعم	نعم	نعم	5-مراقبة القيد المحاسبي.
نعم	نعم	نعم	6-الرقابة أثناء التسجيل المحاسبي بأن الوثيقة ليست صورة طبق الأصل أو أن الفاتورة قد سجلت أو ألغيت بعد التسديد.
نعم	نعم	نعم	7-مراقبة التسجيل في حساب المشتريات والموردين كل البضائع المستلمة والغير مفوترة.
نعم	نعم	نعم	8-مقارنة المبالغ المدفوعة والمبالغ المدونة في الفاتورة.
نعم	نعم	نعم	9-مراقبة الموردين المدينين.
نعم	نعم	نعم	10-مراقبة تصحيح الأخطاء

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مؤسسة الجزائرية للمياه

من خلال الإجابات المتحصل عليها في الجدول نلاحظ أن عملية الرقابة الداخلية لدورة المشتريات في مؤسسة الجزائرية للمياه تتم طبقاً للإجراءات المحددة وأن مخطر الخطأ في هذه العمليات يعتبر منعدم حيث تتم هذه العملية اعتماداً على وثائق تجعل نسبة الخطر أو الانحراف قريبة إلى الصفر أما الجدول رقم (2.2) يبين مسار هذه العملية والمصلحة المسؤولة عن كل عملية

جدول رقم (2.2): شبكة تقسيم المهام: نظام المشتريات /الموردون

المهام	مصلحة الشراء	مدير المحاسبة و المالية	المدير	امين المخزن	رئيس مصلحة المحاسبة المالية	رئيس مصلحة المحاسبة
1-إرسال طلب الشراء	×		×			
2-المصادقة على طلب الشراء			×			
3-إعداد طلب البضاعة	×					
4-الترخيص بطلب البضاعة	×		×			
5-إستلام البضاعة				×		
6-مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة	×	×		×		×
7-مقارنة وصل الدخول بالفاتورة	×			×		×
8-القيود المحاسبي						×
9-الرقابة المحاسبية		×			×	
10-تأشيرة قابلة للتسديد					×	
11-التسجيل في دفتر يومية المشتريات						×
12-التسجيل في حسابات الموردين						×
13-مقارنة كشف المورد بالحسابات الفردية		×			×	
14-مقارنة ميزان المراجعة للموردين بالحسابات الجماعية		×				×
15-تحضير الشيكات					×	
16-إمضاء الشيكات		×	×			

					×	17-إرسال الشيكات
	×				×	18-الدخول لتطبيق المحاسبة العامة
			×		×	19-متابعة المردودات

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مؤسسة الجزائرية للمياه. من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تقسيم المهام المتعلقة بواقع الرقابة الداخلية لدورة المدفوعات/ المشتريات في مؤسسة الجزائرية للمياه يتم وفق طريقة مناسبة تساهم في زيادة نجاعة هذه العملية من خلال تطبيق مبدأ الكل يراقب والكل مراقب.

### ثانيا. مراقبة دورة الأجور في المؤسسة:

تشمل هذه الدورة كل الإجراءات والمهام المتعلقة بمعالجة كل المعلومات الخاصة بشؤون الأفراد ونفقات أجورهم ورواتبهم المستحقة مقابل العمل المقدم للمؤسسة، معتمدة في ذلك على مجموعة من المستندات نذكرها كما يلي:

1. بطاقة الزمن : وهو مستند يوضح الوقت الذي بدأ فيه العامل العمل والوقت الذي انتهى فيه من العمل في كل يوم وعدد الساعات التي عملها.
  2. بطاقة وقت الشغل : هو مستند يتم فيه توضيح الأعمال التي قام بها العامل في مؤسسة خلال فترة محددة من الزمن، ويتم استخدام هذا الشكل عندما يقوم العامل بأعمال مختلفة أو بالعمل في إدارات مختلفة.
  3. ملخص تقرير الأجر : مستند يتم استخراجها من الحاسب الآلي ويتم فيه تلخيص الأجر حسب الفترة الزمنية.
  4. يومية الأجور : دفتر اليومية يتم فيه تسجيل الأجور ويتم عادة توضيح كل من إجمالي الأجر والمبالغ المحتجرة وصافي الأجرة.
  5. كشف الأجر : هي وثيقة تلخص الأجر الشهري للعامل.
- وتتم مراقبة الأجور في المؤسسة كما يلي:

- ✓ يقوم قسم الأجور بحساب صافي الأجرة والراتب على أساس التعليمات المتعلقة بالأجور والرواتب من ساعات العمل، الأجور القاعدية، العلاوات والتخفيضات من الدفعات الإجمالية والتي يتلقاها من قسم الموارد البشرية، إضافة إلى التقارير الدوام الفعلي للعمال والموظفين والذي يحدد عدد ساعات العمل أو الوحدات المنتجة كمعيار لحساب الأجور؛
- ✓ يرسل قسم الأجور تقريرا لقسم الذمم الدائنة حول إجمالي الأجور والرواتب مطروحا منه التخفيضات ومضافا إليها العلاوات لتحديد صافي الأجور والرواتب ليستخدم كأساس لإعداد سند قيد الأجور المستحقة؛

- ✓ يقوم قسم الأجور المستحقة بإعداد تقرير يحدد فيه الراتب والأجر الصافي وترسل إلى قسم الصندوق لتوقيعها ومراجعتها قبل توزيعها على الموظفين والعمال؛
- ✓ يقوم قسم الذمم المالية بإرسال نسخة من سند القيد إلى قسم الصندوق للتأكد من أن الأجور والرواتب المستحقة في هذا السند مطابقة للأجور المطلوب دفعها مع واقع التقرير المستلم من قسم الأجور، ويقوم قسم الصندوق بإعداد الشيكات وتقديمها للموظفين والعمال أو تحويل المبالغ المستحقة إلى الحسابات الجارية في البنك؛
- ✓ ترسل نسخة من سند القيد إلى قسم المحاسبة ليرحل القيد إلى دفتر الأستاذ والذي يجب أن يتوافق مع سند القيد الجمالي للأجور المستلم من قسم الذمم الدائمة مع سند القيد التفصيلي للأجور والرواتب المستلم من قسم الصندوق.

ومن خلال الجدول الموالي سنحاول التعرف على فعالية هذه العملية وهل هناك رقابة كما يلي:

### جدول رقم (3.2) استقصاءات الرقابة الداخلية /أجور

هل هذه الرقابة موجودة؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل خطر الخطأ فعال؟	الرقابة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1-مراقبة بطاقات التتقيط من طرف رئيس المصلحة
نعم	نعم	نعم	2-مقارنة قائمة العمال ببطاقات التتقيط
نعم	نعم	نعم	3-مراقبة إجراءات الدخول في تطبيقات الأجور
نعم	نعم	نعم	4-مراقبة كيفية حساب الأجور
نعم	نعم	نعم	5-مراقبة ساعات العمل المدفوعة مع تلك التي تظهر في بطاقات التتقيط
نعم	نعم	نعم	6-مقارنة عدد العمال بعدد كشوف الأجور
نعم	نعم	نعم	7-مقارنة كشوف الأجور بدفتر الأجور
نعم	نعم	نعم	8-مراقبة مجاميع دفاتر الأجور
نعم	نعم	نعم	9-مقارنة إجمالي الأجور المدون في دفتر الأجور وأساس حساب الأداءات الاجتماعية المدون في الإقرارات
نعم	نعم	نعم	10-مراقبة حساب الأعباء الملحقة التي تظهر في كشف الإقرارات والمدفوعات

نعم	نعم	نعم	11-مراقبة تصفية الحسابات القروض الممنوحة للعمال
نعم	نعم	نعم	12-الجرد الفجائي للصندوق وإعداد محاضر شهرية
نعم	نعم	نعم	13-مقارنة رصيد دفتر الصندوق مع الرصيد الظاهر في دفتر الأستاذ
نعم	نعم	نعم	14-مقارنة دفتر الأجور مع حسابات التكاليف

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم الموارد البشرية في مؤسسة جزائرية للمياه من خلال الإجابات المتحصل عليها في الجدول نلاحظ أن عملية الرقابة الداخلية لدورة الأجور في مؤسسة الجزائرية للمياه تتم طبقا للإجراءات المحددة وأن مخطر الخطأ في هذه العمليات يعتبر ضعيف، حيث تتم هذه العملية اعتمادا على وثائق ووسائل تجعل نسبة الخطر أو الانحراف قريبة إلى الصفر.

جدول رقم (4.2) شبكة تقسيم المهام/ نظام الأجور

المهام	مصلحة المستخدمين	المدير	المدير المالي	المحاسب المالي
1-مسك وتحديث الملفات الفردية للعمال	×			
2-إثبات دخول وخروج العمال	×			
3-تحديد مستوى الأجور	×			
4-الترخيص برفع الأجور		×		
5-إثبات ساعات العمل	×			
6-الترخيص بالتسيقات على الأجور		×		
7-الترخيص بالعلاوات		×		
8-تحضير الأجور	×			
9-مراقبة حساب الأجور		×	×	×
10-الإثبات النهائي للأجور قبل إعدادها	×	×	×	
11-تحضير الشيكات أو الأمر بالتحويل				×

		×	×	12-إمضاء الشيكات	
				×	13-تحضير كشف الأجور
				×	14-التسجيل في دفتر يومية الأجور
	×		×		15-تحضير المقاربة البنكية للأجور
	×		×		16-متابعة شيكات الأجور غير المحصلة
				×	17-توزيع كشف الأجر

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم الموارد البشرية في مؤسسة الجزائرية للمياه من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تقسيم المهام المتعلقة بالرقابة الداخلية لدورة الأجور في مؤسسة الجزائرية للمياه يتم وفق طريقة مناسبة تساهم في زيادة فعالية هذه العملية من خلال تطبيق مبدأ توزيع الصلاحيات بطريقة تمكن من تحقيق الرقابة المتبادلة بين العاملين.

#### المطلب الثالث : واقع الرقابة الداخلية لدورة المقبوضات في مؤسسة الجزائرية للمياه

احتياجات الزبائن من المياه تكون بتقديم طلب شراء يقدم الى الوكالة التجارية حيث يتم دراسة الطلب من طرف الاعوان الوكالة التجارية من حيث التقني و التجاري ثم القيام بإرسال الملف لدائرة الزبائن للتأشير عليه واعداد الكشف الكمي والتقديري لتكاليف الربط ثم القيام بإخطار الزبون بالموافقة او الرفض مع تعليل الرفض في حالة الموافقة منح الزبون امر بدفع تكاليف الربط على مستوى الصناديق او الحسابات البنكية بعد عملية الدفع تقوم المؤسسة بالربط و تسجيله في محفظة الزبائن اقصى حد للربط هو 21 يوم حيث تعتبر الشركات والمؤسسات والادارات والمحلات والمطاعم اي كل ما هو تجاري يستهلك الماء .

بعد انقضاء 21 يوم على الربط يقوم رئيس مصلحة الزبائن بتحضير فاتورة من ثلاث نسخ

على ضوء المعلومات المدونة في وصل الخروج وتوزيع الفواتير كالاتي:

النسخة الأولى ترسل إلى العميل؛

النسخة الثانية يحتفظ بها مصلحة الزبائن؛

النسخة الثالثة ترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية؛

رئيس مصلحة المحاسبة المالية عند استلامه الفاتورة يقوم بمراقبة السعر والتأكد من توافقه مع السعر المدون في قائمة الأسعار ثم يقوم بتسجيل الفاتورة عن طريق حجز جداول رفع العدادات ( قيمة استهلاك) و يتم تحرير الفاتورة من طرف عون الحجز وبرنامج اعلام الي خاص ثم قيام مصلحة الزبائن بالتأشير على الفاتورة ثم يقوم أعوان تجاريين بتوزيع فواتير على زبائن ليتم تسديدها بطرق مختلفة (شيك بنكي او

نقدا) على مستوى صناديق موجودة على مستوى وكالات تجارية. او عن طريق تحويل بنكي او عن طريق الدفع الالكتروني.

بعد مرور 15 يوم من ارسال فاتورة للزبون ولم يتم بتسديدها تقوم مصلحة التغطية والتحصيل بإرسال اعلام اولي للزبون من اجل تسديد الفاتورة في حالة عدم استجابة الزبون بعد 8 أيام من ارسال اولي تقوم ببعث له انذار ثاني وإذا بعد 8 أيام أخرى ولم يتم تسديد يتم القطع وتحويل الملف الى العدالة.

جدول رقم (2.5) استقصاءات المراجعة الداخلية: مبيعات/عملاء

هل هذه الرقابة موجودة؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل خطر الخطأ ضعيف؟	الرقابة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1- المراقبة الكمية والنوعية للسلع المرسلة من طرف مصلحة الإرسال
نعم	نعم	نعم	2- المقاربة الكمية والنوعية للمردودات من طرف مصلحة الاستلام مع وصل المردودات
نعم	نعم	نعم	3- مراقبة فروقات الجرد للمخزونات
نعم	نعم	نعم	4- مراقبة وصولات الإرسال غير المفوترة
نعم	نعم	نعم	5- مراقبة الأسعار الوحدوية ومعدلات الرسوم على الفواتير
نعم	نعم	نعم	6- الرقابة الحسابية للفواتير
نعم	نعم	نعم	7- مراقبة القيد المحاسبي
نعم	نعم	نعم	8- مراقبة التسلسل الرقمي لوصولات الإرسال المفوترة
نعم	نعم	نعم	9- مراقبة التسلسل الرقمي للفواتير المسجلة في دفتر يومية المبيعات
نعم	نعم	نعم	10- مقارنة رصيد الحسابات الإجمالية للعملاء في دفتر الأستاذ مع رصيد ميزان المراجعة

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مؤسسة جزائرية للمياه

من خلال الإجابات المتحصل عليها في الجدول نلاحظ أن عملية الرقابة الداخلية لدورة المبيعات في مؤسسة الجزائرية للمياه تتم طبقا للإجراءات المحددة وأن مخطر الخطأ في هذه العمليات يعتبر ضعيف، حيث تتم مراجعة جميع الوثائق المتعلقة بالعملية بصفة منتظمة مما يقلل نسبة الخطأ.

جدول رقم (2.6) شبكة تقسيم المهام نظام المبيعات/العملاء

المهام	مصلحة الزبائن	المدير	الوكالة التجارية	مصلحة المحاسبة	المدير المالي
1- إمساك الطلبية	×		×		
2- تقليب البضاعة المعدة للإرسال				×	
3- إعداد الفاتورة	×				
4- مقارنة كمية استهلاك موارد طبيعية بالفاتورة				×	
5- مقارنة وصل الإرسال بالفاتورة				×	
6- إعداد القيد المحاسبي				×	
7- مراقبة القيد المحاسبي					×
8- التسجيل في دفتر يومية المبيعات				×	
9- التسجيل في حسابات العملاء				×	
10- إعداد ميزان مراجعة العملاء					×
11- مقارنة حساب المراجعة مع حساب العملاء					×
12- إعداد كشف العملاء				×	
13- مقارنة الكشوف بالحسابات				×	
14- إرسال فاتورة المردودات			×		
15- مقارنة ميزان مراجعة العملاء بالحسابات الفردية للعملاء				×	
16- إرسال الاحتياجات للعملاء			×		
17- إعطاء الأمر بتمديد فترة التسديد		×			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في مؤسسة الجزائرية للمياه

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تقسيم المهام المتعلقة بالرقابة الداخلية لدورة المبيعات في مؤسسة جزائرية للمياه يتم وفق طريقة مناسبة تساهم في زيادة فعالية هذه العملية من خلال تطبيق مبدأ توزيع الصلاحيات بطريقة تمكن من تحقيق الرقابة المتبادلة بين العاملين

### المبحث الثالث: علاقة الرقابة الداخلية بالأداء المالي

قمنا بدراسة العلاقة بين الرقابة الداخلية والاداء المالي بصفة عامة في المؤسسة وذلك من خلال التمعن والتفصيل في واقع الاداء المالي داخلها عن طريق استخدام نسب الوظائف الاساسية للمؤسسة والاستعانة بمؤشرات التوازن المالي مع تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة ومعرفة مدى تأثيرها على الاداء المالي.

#### المطلب الاول: واقع الاداء المالي في مؤسسة الجزائرية للمياه

هذا المطلب يحمل تقييم اداء مؤسسة الجزائرية للمياه حيث قمنا بدراسة اداء وظائف المؤسسة من خلال تحليل وحساب نسب اداء انشطتها الوظيفية وايضا بدراسة مؤشرات التوازن المالي للتمكن من معرفة الوضعية المالية للمؤسسة ومدى تحقيقها للتوازن المالي لسنتين متتاليتين 2019-2020.

#### 1/تقييم الاداء المالي باستخدام نسب اداء الأنشطة الوظيفية:

لكل مؤسسة وظائف وانشطة تقوم بأدائها من اجل النهوض بالمؤسسة من كافة النواحي المالية او الوظيفية وتحسينها أكثر وبناء على هذا سنقوم بدراسة اداء وظائف مؤسسة المياه من اجل معرفة مدى تحقيق هاته الوظائف للأداء الجيد.

1/ تقييم اداء وظيفة التسويق: يقوم تقييم الاداء لوظيفة التسويق على الاعتماد على النسبتين المتمثلتين في كفاءة تكاليف التسويق وكذلك نسبة فعالية رجال البيع الا ان بعد قيامنا بدراسة شاملة للمؤسسة وجدنا ان هاته المؤسسة ليس لديها قسم تسويق او وظيفة التسويق بشكل عام لأنها مؤسسة تعتمد بالدرجة الاولى على اهمية تقديم المياه للمواطنين لتلبية احتياجاتهم وفي حقيقة الامر فلا يوجد كائن على سطح الارض يستطيع العيش بدون ماء لهذا فان الماء في هاته المؤسسة لا يحتاج الى تسويق .

2/ تقييم اداء وظيفة الموارد البشرية: سنقوم بدراسة مختلف نسب اداء وظيفة الموارد البشرية للسنوات

2019-2020-2021 في الجدول التالي

#### الجدول رقم(7.2)نسب وظيفية الموارد البشرية لسنتي 2019-2020

البيان	نسب وظيفية الموارد البشرية لفترة 2019-2020
القانون السنة	1/فعالية الافراد=قيمة الانتاج/عدد الافراد
2019	475032263 ÷ 914 = 516728.953
2020	552428885 ÷ 947 = 583346.23
	2/ فعالية ساعات العمل = قيمة الانتاج ÷ ساعات العمل
2019	159036 ÷ 552428885 = 2986.948
2020	164778 ÷ 552428885 = 3352.564

القانون السنة	3/ فعالية الاجور = قيمة الانتاج ÷ الاجور	4/ معدل الفرد من الحوافز = اجمالي قيمة الحوافز ÷ عدد العاملين
2019	0.85 = 557482356.21 ÷ 475032263	0
2020	0.66 = 830950625.83 ÷ 552428885	0

المصدر من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة والمالية والوثائق

حسب الجدول اعلاه نلاحظ ما يلي:

بالنسبة لفاعلية الافراد: نلاحظ ان فعالية الفرد في زيادة متقدمة من سنة الى سنة حيث قدرت في سنة 2019 بـ 519728.953 اما في سنة 2020 فكانت مقدرة بـ 583 346.235 اي هناك ارتفاع بين السنتين

بالنسبة لفاعلية ساعات العمل: فهي تحقق فعالية جيدة لان هناك ارتفاع متتالي للسنتين وذلك بسبب الزيادة للإنتاج ففي سنة 2019 كانت النسبة 2986.948 لترتفع في السنة التي تليها الى 3352.564

بالنسبة لفاعلية الاجور: فيما يخص هاته النسبة نرى ان هناك اختلاف متراوح بين السنتين فقد كانت النسبة سنة 2019 مرتفعة بـ 0.85 لتتراجع وتتنخفض في سنة 2020 الى 0.66

بالنسبة لمعدل نصيب الفرد من الحوافز فان مؤسسة الجزائرية للمياه مع الاسف تشهد غياب لهاته النسبة.

### 3/ تقييم اداء الوظيفة المالية:

#### الجدول رقم (8.2) نسب أداء وظيفة الموارد البشرية

النسبة	نسب اداء الوظيفة المالية	السنوات
	<u>المردودية المالية</u>	ا
	المردودية المالية = النتيجة الصافية ÷ الاموال الخاصة	
%0	0 ÷ (501570054.98)	2019
%0	0 ÷ (739601388.63)	2020
	<u>المردودية الاقتصادية</u>	
	المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية ÷ مجموع الاصول	
(%0.60)	835789233.82 ÷ (501570054.98)	2019
(%0.71)	1030057828.74 ÷ (739601388.63)	2020
	<u>سيولة الاصول</u>	
	سيولة الاصول = الاصول الجارية ÷ مجموع الميزانية	

(%0.80)	835789233.82 ÷ (68839260827)	2019
(%0.82)	1030057828.74 ÷ (828384433.12)	2020
	<b>سيولة مختصرة</b>	
	سيولة مختصرة=النتيجة الصافية - منتجات قيد الصنع ÷ خصوم جارية	
(%0.23)	2108673901.66 ÷ 0 - (501570054)	2019
(%0.26)	2750623780.75 ÷ 0 - (739601388)	2020

من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه (الميزانية المالية)

من الجدول اعلاه نلاحظ مايلي:

يتضح من خلال نسب المردودية المدروسة ان هناك ارتفاع في هاته النسب خلال السنتين 2019,2020 وهذا يدل على أنه هناك تحسن في مستوى الأداء العام للمؤسسة

بالنسبة لنسب السيولة للفترة 2019 و2020 فهي مقبولة نوعا ما باعتبار المؤسسة مؤسسة اقتصادية حيث نلاحظ أن هناك إرتفاع في نسب السنتين محل الدراسة رغم ان هاته الزيادة كانت بنسبة طفيفة

## 2/تقييم الاداء حسب مؤشرات التوازن المالي:

سنقوم بحساب مؤشرات التوازن المالي والتي سبق التطرق لها في الجانب النظري وذلك من اجل تحليل التوازن المالي للمؤسسة لان هاته المؤشرات تساعد على معرفة الوضعية المالية للمؤسسة ومعرفة ادائها المالي وذلك بالاعتماد على الميزانية المالية للسنتين 2019 و2020 كما يلي:

1/حساب راس المال العامل:

### جدول رقم (9.2) راس المال العامل لسنتي 2020/2019

الملاحظة	راس المال العامل=الاموال الدائمة -الاصول الثابتة	السنوات
موجب	327635637.6=147396625.55-475032263.45	2019
موجب	350755490.3=201673395.62-552428885.93	2020

من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه (الميزانية المالية)

بعد دراسة رأس المال العامل ومن خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ ان هناك زيادة في رأس المال العامل خلال السنتين محل الدراسة وان قيمها موجبة وبالتالي فإن المؤسسة تستطيع تغطية أصولها الثابتة إنطلاقا من أموالها الدائمة وبالتالي تستطيع ان تسدد جزء من ديونها القصيرة الأجل

جدول رقم (10.2) احتياج رأس المال لسنتي 2019-2020

الملاحظة	BFR = (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة) - (ديون قصيرة الاجل - السلفات)	السنوات
سالِب	$= (0 - 1430393764.15) - (643329951.6 + 27103878.13)$ $-759959934.4$	2019
سالِب	$= (0 - 1758190055.37) - (752326764.3 + 27103878.13)$ $-978759412.9$	2020

من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه (الميزانية المالية)

بعد دراسة احتياحات رأس المال العامل نلاحظ ان قيم إحتياجات رأس المال العامل سالبة خلال اسنة 2019 وسنة 2020 أي ان المؤسسة قد غطت احتياجات دورتها ولا تحتاج موارد أخرى .

جدول رقم (11.2) حساب الخزينة TR لسنتي 2019/2020

الملاحظة	TR = رأس المال العامل - الاحتياج في رأس المال	السنوات
موجب	$1087595572 = (759959934.4) - 327635637.6$	2019
موجب	$1329514903 = (978759412.9) - 350755490.3$	2020

من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه (الميزانية المالية)

من خلال الجدول أعلاه نستطيع أن نلاحظ ان قيم الخزينة موجبة لسنتي 2019 و 2020 وأن هناك إرتفاع بين السنتين وذلك بسبب الزيادة في قيمة القيم الجاهزة خلال سنة 2020.

المطلب الثاني: تقييم الرقابة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه

من اجل تقييم الرقابة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه لقد قمنا بطرح مجموعة من الاسئلة عرضت في الجدول التالي:

جدول رقم(12.2) اسئلة حول الرقابة الداخلية في الجزائرية للمياه

الاجوبة نعم / لا	الاسئلة
لا	1/ هل هناك قسم خاص بالرقابة الداخلية في المؤسسة ؟
نعم	2/ هل تعتبر الرقابة الداخلية في الجزائرية للمياه وسيلة للمراجعة الداخلية ؟
نعم	3/هل هناك فرق بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية ؟
نعم	4/ هل يوجد هيكل للرقابة الداخلية في الجزائرية للمياه ؟
نعم	5/هل يرتبط قسم الرقابة الداخلية بالإدارة العليا ؟
لا	6/هل يقتصر تنفيذ الرقابة الداخلية على الناحية المالية فقط
نعم	7/هل يخضع القسم الذي تشرفون عليه لأعمال الرقابة الداخلية ؟
نعم	8/اتوجد مواصفات معينة يجب ان تتوفر في الفرد حتى يكون مؤهلا لوظيفة المراجع الداخلي ؟
نعم	9/هل المراقب الداخلي مستقل عن الانشطة التي يدققها ؟
نعم	10/هل لكم علاقة بمحافظ الحسابات ؟
نعم	11/ هل توجد وسائل مستعملة في تسهيل عملية الرقابة الداخلية ؟
نعم	12/هل تقومون بعملية الرقابة الداخلية بصفة منتظمة ؟
لا	13/ هل تستغرق عملية الرقابة الداخلية في المؤسسة مدة طويلة ؟
لا	14/هل تقتصر متابعة تنفيذ التوصيات التي تضمنها تقرير المراقب على الادارة العليا فقط ؟
نعم	15/هل القسم الذي تشرفون عليه يتحصل على نسخة من تقرير الرقابة الداخلية ؟
نعم	16/هل يؤخذ بتوصيات المراقب الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والفنية ؟

من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في الجزائرية للمياه

بالنسبة للسؤال الأول:

لا يوجد في مؤسسة الجزائرية للمياه قسم خاص بالرقابة الداخلية على عكس وجوده على مستوى المديرية العامة.

بالنسبة للسؤال الثاني:

تعتبر الرقابة الداخلية في المؤسسة وسيلة مراجعة بهدف تصحيح الأخطاء وتطبيق القوانين والإجراءات المعمول بها والمدقق عليها.

بالنسبة للسؤال الثالث:

الفرق بين الرقابة والمراجعة الداخلية المؤسسة يكمن في أن الرقابة الداخلية يقوم بها المشرف الرئيس على الدائرة، أما المراجعة الداخلية يقوم بها المفتشين الجهويين والمركزيين على مستوى المناطق والمديرية العامة.

بالنسبة للسؤال الرابع:

يوجد على مستوى المديرية العامة وذلك لمراقبة الوحدات والمناطق.

بالنسبة للسؤال الخامس:

لتوفير المعلومات الكافية واللازمة للوزارة الوصية ورئاسة الحكومة.

بالنسبة للسؤال السادس:

لا يقتصر على ناحية معينة فقط، بل يشمل كل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

بالنسبة للسؤال السابع:

يخضع للجان خاصة ومعينة من طرف المديرية العامة وتحت إشرافها.

بالنسبة للسؤال الثامن:

أن يكون ملم بالقوانين الجبائية، المالية، التجارية، وكذا الإجراءات المدنية والجزائية بالنسبة للمراجع في الجانب المالي والمحاسبي.

بالنسبة للسؤال التاسع:

وظيفة المراقب الداخلي وظيفة حساسة، فوظيفة التدقيق تطلع على جميع هياكل المؤسسة.

بالنسبة للسؤال العاشر:

توجد علاقة مع محافظ الحسابات، فهو يقوم بالتدقيق في جميع أنشطة المؤسسة.

بالنسبة للسؤال الحادي عشر:

تتمثل في القوانين الداخلية في التسيير، والإجراءات المنصوص عليها داخليا.

بالنسبة للسؤال الثاني عشر:

الرقابة الداخلية في المؤسسة تكون منتظمة الا في الحالات الخاصة، أما بالنسبة لمدة انتظامها فتكون دورية كل ثلاثة أشهر.

بالنسبة للسؤال الثالث عشر:

تستغرق عملية الرقابة الداخلية في المؤسسة مدة قصيرة أطولها أسبوع وذلك حسب الهيكل المراد تدقيقه.

بالنسبة للسؤال الرابع عشر:

إن تنفيذ التوصيات المتضمنة داخل التقرير تخص الوحدات والمديريات الجهوية والمناطق.

بالنسبة للسؤال الخامس عشر:

إن الهدف من الحصول على تقرير الرقابة الداخلية هو تصحيح الأخطاء وأيضا تطبيق القوانين.

بالنسبة للسؤال السادس عشر:

تشمل توصيات المراقب الداخلي كل النواحي منها المالية، المحاسبية، الفنية... إلخ.

في الاخير يمكن القول ان نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه يعتبر وسيلة مراجعة تقوم على تصحيح الاخطاء وتطبيق القوانين المسطرة حيث يخضع كل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لعملية الرقابة الداخلية بدون اي استثناء وتكون بشكل دوري كل ثلاثة أشهر بالإضافة الى ان تنفيذ هاته الاخيرة تشمل كل اقسام المؤسسة وهي مرتبطة بأعلى جهة في المؤسسة.

كخلاصة قول بعد النتائج المتحصل عليها أثر المقابلة التي اجريت ودرستها نستطيع القول ان لمؤسسة الجزائرية للمياه نظام رقابي فعال.

المطلب الثالث: تأثير الرقابة الداخلية على الأداء المالي لمؤسسة جزائرية المياه

من أجل تقييم الرقابة الداخلية على الأداء في مؤسسة الجزائرية للمياه قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة والاجوبة من خلال المقابلة التي أجريت مع رئيس قسم المحاسبة المالية.

الجدول رقم(13.2) اسئلة حول تأثير الرقابة الداخلية على الاداء في الجزائرية للمياه

الاجابة نعم / لا	الأسئلة
نعم	1/هل يتمثل الاداء في الجزائرية للمياه في المخرجات المتحصل عليها ؟
نعم	2/هل هناك عوامل تؤثر على الاداء في مؤسستكم ؟
نعم	3/هل يتمثل تحسين الاداء في المؤسسة في بلوغ الاهداف باقل التكاليف ؟
نعم	4/هل تلعب التكنولوجيات الحديثة دورا هاما في تحسين الاداء في المؤسسة ؟
نعم	5/هل تؤثر درجة فعالية الرقابة الداخلية في درجة كفاءة الاداء ؟
نعم	6/هل هناك تعاون بين المراجع الداخلي والادارة في المصالح التي تستهدف تحسين الاداء ؟
نعم	7/هل تهتمون بالعامل البشري بنفس درجة اهتمامكم بالجانب المالي ؟
لا	8/هل هناك مصلحة خاصة بقياس الاداء في مؤسستكم ؟
نعم	9/هل توجد عوائق تواجه الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ؟
نعم	10/هل هناك معايير معينة تتبعها المؤسسة في تقييم الأداء ؟
نعم	1/حسب رأيك وموقعك في المؤسسة هل للرقابة الداخلية دور في تحسين الاداء داخل الجزائرية للمياه؟

من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج المقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة في الجزائرية للمياه

بالنسبة للسؤال الأول:

لأن نتائج السير الجيد للأداء داخل المؤسسة تعطي مخرجات جيدة.

بالنسبة للسؤال الثاني:

هناك عوامل كثيرة ومختلفة تؤثر على الأداء بما فيها مؤهلات العامل البشري وكذا العامل التكنولوجي.

بالنسبة للسؤال الثالث:

يتمثل تحسين الاداء في الجزائرية للمياه في بلوغ الأهداف بأقل التكاليف وذلك بقياس درجة تطور الأداء من خلال حساب نسبة المردودية كل سنة.

بالنسبة للسؤال الرابع:

تلعب دورا هاما وكبيرا داخل المؤسسة فهي تساعد في كسب الوقت وأيضا عدم الوقوع في أخطاء مثل الدفع الالكتروني وأيضا البرامج الخاصة بتقييم الحسابات وكذا البرامج الخاصة بنسخ فواتير المبيعات وذلك لاحتواء المؤسسة على عدد كبير من المستفيدين يفوق 120000 زبون.

بالنسبة للسؤال الخامس:

تأثر تأثيرا كبيرا داخل المؤسسة، حيث أنه كلما زادت فعالية الرقابة الداخلية في درجة كفاءة الأداء كلما نتج عنها: اكتشاف الأخطاء، تحسين المردودية، خدمة عمومية للمياه أحسن.

بالنسبة للسؤال السادس:

إن التعاون بين المراقب الداخلي والمراقب الخارجي المؤسسة يهدف إلى توفير جميع المعلومات وتسهيل عملية الرقابة الداخلية من أجل اكتشاف الأخطاء ومحاولة إصلاحها.

بالنسبة للسؤال السابع:

أكد هناك اهتمام بالعامل البشري وذلك من أجل الدور الذي يقوم به داخل المؤسسة والذي يؤثر على الاداء الأداء المالي من خلال الدورات التكوينية.

بالنسبة للسؤال الثامن:

لا توجد مصلحة خاصة لقياس الاداء داخل المؤسسة بل توجد على المستوى المركزي.

بالنسبة للسؤال التاسع:

إن انعدام أي مصلحة أو دائرة خاصة بالرقابة الداخلية على مستوى الوحدات يمثل عائق كبير على مستوى مؤسسة الجزائرية للمياه.

بالنسبة للسؤال العاشر:

المعايير التي تتبعها المؤسسة في تقييم الاداء هي تطبيق المراجع المسطرة في بداية السنة.

بالنسبة للسؤال الحادي عشر:

إن الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تحسين الأداء في الجزائرية للمياه هو التحكم في التكاليف، تقديم خدمة عمومية للمياه بحسب تطلعات المواطنين والحفاظ على المورد الهام للمياه.

في الأخير نستطيع القول ان الاداء في مؤسسة الجزائرية للمياه يتمثل في النتائج المتحصل عليها نتيجة الاداء الجيد داخل المؤسسة فكلما كان الاداء جيد كلما كانت مخرجات المؤسسة جيدة حيث تلعب مؤهلات العامل البشري دورا هاما داخل المؤسسة في تحسين الأداء كما انها تسعى المؤسسة الى ان تبلغ اهدافها بأقل التكاليف بالإضافة الى الخدمات التي تقدمها التكنولوجيات الحديثة داخل المؤسسة في المساعدة على تقديم العمل بأكمل وجه وأحسن صورة.

ولا ننسى الدور الهام الذي يقدمه نظام الرقابة الداخلية فكلما كانت رقابة فعالة على الاداء كلما كان الاداء في تحسن وكلما كشفت الاخطاء والانحرافات وصحت .

## خلاصة الفصل:

بعد قيامنا بتطبيق المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي ودراسة مختلف جوانب نظام الرقابة الداخلية ومدى تطبيق هذا النظام في المؤسسة ومدى تحسين الاداء المالي ،وبعد إجراء مقابلات وتحليل نتائجها وتقييم ادائها المالي باستخدام نسب أداء الانشطة الوظيفية والاستعانة بمؤشرات التوازن المالي ، تبين لنا ان مؤسسة الجزائرية للمياه تطبق نظام رقابة فعال وبالمستوى المطلوب اما بالنسبة للوضعية المالية للمؤسسة محل الدراسة يمكن القول ان المؤسسة قد حققت توازن مالي خلال سنتي الدراسة 2019,2020 بالإضافة الى انها في وضعية مالية شبه مستقرة .

وبناء على ماسبق ذكره توصلنا الى النتائج التالية :

## للمؤسسة نظام رقابي فعال

الرقابة الداخلية لها دور هام في تحسين الأداء المالي داخل المؤسسة

تعتمد المؤسسة على التكنولوجيات الحديثة بدرجة عالية في تسيير اعمالها

الرقابة الداخلية تكون بصفة منتظمة و دورية داخل هاته المؤسسة

يخضع كل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الى الرقابة الداخلية بدون اي إستثناء

ان الرقابة الداخلية لدورة المدفوعات ولدورة المقبوضات تقوم على وضع برامج لتوعية العاملين بضرورة

احترام إجراءات الرقابة وتغيير نظرتهم حول عملية التقييم

خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل خلق جو مناسب للعمل بكل اتقان

واحترام للمعايير التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

ان راس المال العامل موجب لهاته المؤسسة وهذا مايحقق أن هناك حالة توازن مالي في المؤسسة لكن على

المدى المتوسط.

ان تحقيق خزينة موجبة طول فترة الدراسة يدل على أن راس المال العامل أكبر. من الإحتياج في رأس

المال العامل

### خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي حاولنا إظهار هذا الدور الذي يلعبه هذا النظام في تحسين الأداء، فهو يعمل على رقابة التنفيذ للخطط الموضوعة وتحقيق الأهداف التي تصبوا إليها الإدارة، وكذلك مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له واستخراج الفروقات ومعرفة أسباب الانحرافات فالأداء المالي يمثل المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة أمام كل المتعاملين معها ويساعدها في التنبؤ بالمستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية السليمة لوضعية المؤسسة.

### النتائج:

من خلال دراستنا توصلنا إلى بعض النتائج التالية:

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية خط دفاع للمؤسسة ويساهم بحجم كبير في تحسين الاداء المالي  
- ان وجود نظام رقابي فعال يضمن مخرجات سليمة ودقيقة للحسابات كما يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة

- ان فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة تؤثر على تحسين الاداء المالي للمؤسسة

### اختبار الفرضيات للبحث:

ان نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات والخطوات المطبقة داخل المؤسسة من أجل حماية مصالح المساهمين بصفة خاصة وحماية أصول المؤسسة بصفة عامة بالإضافة إلى معرفة الثغرات والانحرافات وتصحيحها وهذا ما يثبت صحة الفرضية الاولى ``يعتبر نظام الرقابة الداخلية من الركائز الأساسية الواجب توفرها في المؤسسة ويهدف إلى اكتشاف الاخطاء ``

ان تقييم الأداء المالي هو قيام المؤسسة بفحص وتشخيص المركز المالي ومقارنة نتائج ما حققته وماضيته من فرص من سنة إلى أخرى وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية "أن تقييم الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على خلق قيمة لمجابهة المستقبل "

يتم تحسين الأداء المالي للمؤسسة بواسطة الوصول والبلوغ إلى أهداف المؤسسة المسطرة والمخطط لها بأقل التكاليف وذلك ما يثبت صحة الفرضية الثالثة "يتم تحسين الاداء المالي بالاستخدام الأمثل لمواردها

''

لا يضمن نظام الرقابة الداخلي في مؤسسة الجزائرية للمياه التزام الأفراد بالإجراءات الرقابية الموضوعة الى ذلك الحد بل هناك اجراءات موضوعة على الورق فقط وهذا يؤدي إلى ضعف الأداء المالي وهذا ما ينقض صحة الفرضية الرابعة " يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة محل الدراسة "

### التوصيات:

- تحديث نظام الرقابة الداخلية وجعله أكثر فاعلية في المؤسسة
- ضرورة وجود الافصاح الكافي عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الوضع المالي للمؤسسة
- استحداث قسم خاص مؤهل تأهيلا مناسباً ويعنى بمراقبة وتدقيق تقنيات وأمن المعلومات المستخدمة والمطبقة في المؤسسة.
- الالتزام بالسياسات والإجراءات التنظيمية والعمل على تحديثها لضمان كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

قائمة الكتب:

- 1- الدكتور زاهد محمد ديربي، الرقابة الإدارية الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، سنة 2011
- 2- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، مصر، سنة 1998
- 3- حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، سنة 1999
- 4- الفين أرينز وجيمس لوبك، مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، السعودية
- 5- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط، الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2004
- 6- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية . جامعة عمان العربية للدراسات العليا. دار وائل للنشر
- 7- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، سنة 19
- 8- رضا خلاصي، مهام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للتوزيع والنشر، الجزائر، سنة 2013
- 9- محمد السيد سرايا واخرون الرقابة والمراجعة الداخلية دار التعليم الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع مصر 2013
- 10- زين يوسف وعواد مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية ، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر 2011
- 11- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية
- 12- محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ط 03. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2008
- 13- الدكتور مصطفى يوسف، ادارة الأداء، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن- عمان، سنة 2016

- 14- محمد محمود الخطيب، الاداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات المساهمة، ط1، دارحامد للنشر والتوزيع
- 15- اسعد حميد العلي، الادارة المالية الاسس العلمية والتطبيقية، ط03، دار وائل للنشر، عمان، لسنة 2010
- 16- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم اداء المؤسسة في ظل معايير الاداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، لسنة 2012-2013
- 17- محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعة، الإسكندرية، سنة 2012
- قائمة المذكرات والاطروحات:**
- 18- محمد طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، سنة 2003
- 19- أمين السيد، احمد لطفي، دراسة تطبيقية في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2009
- 20- عبد الوهاب نصر، السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الدار الجامعية الإسكندرية سنة 2005
- 21- د. ردة خديجة. محاضرات في مقياس ندوة المحاسبة والتدقيق، جامعة جيلالي بونعام، لسنة 2021-2022
- 22- ناصر عبد العزيز مصلح اثر استخدام الحاسوب على انظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2007
- 23- بن خروف جليلة، دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، سنة 2009
- 24- ددان عبد الغني، كمامسي محمد الامين، الاداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، سنة 2005
- 25- عبد الغني ددان. قياس وتقييم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارسال نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، طلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، لسنة 2006-2007

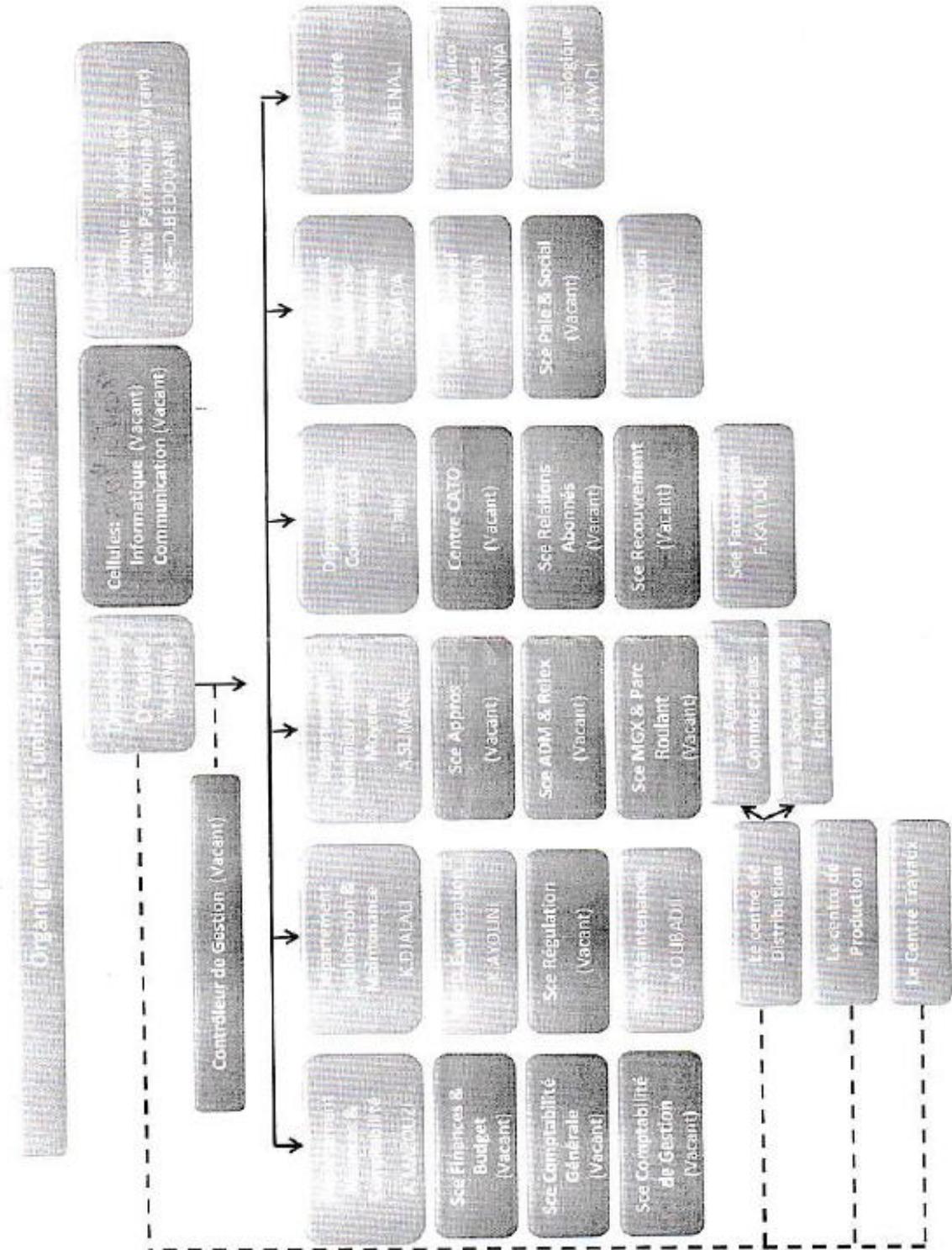
- 26- ليندة غربة.تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام نسب النشاط والربحية.مذكرة  
ماستر.جامعة قاصدي مرياح ورقلة.لسنة2014-2015
- 27- اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها ،مذكرة  
ماجستير،في العلوم التجارية،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،سنة 2009
- 28- حنفي عبد الغفار ، الادارة المالية،المكتب العربي الحديث ، الاسكندرية ، سنة 1989
- 29- هاجر عباسي، تقييم الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية،دراسة حالة مطاحن الواحات.مذكرة  
ماستر،جامعة قاصدي مرياح ورقلة.سنة2016-2017
- 30- لزعر محمد سامية ،التحليل المالي للقوائم المالية وفق نظام محاسبي مالي، مذكرة ماجستير،  
تخصص الادارة المالية ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة منتوري،قسنطينة،2012
- 31- كوثر بوعابة،دور الموازنة التقديرية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية،مذكرة لنيل شهادة  
الماستر،كلية علوم التسيير،جامعة قاصدي مرياح ورقلة ،لسنة 2011-2012
- 32- مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقسيم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة  
الماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2006/2005

**قائمة المجلات والجراند:**

- 33- نصرالدين بن نذير،ايوب شملال.لوحة القيادة كاداة لتقنية الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية،مداخلة  
للمشاركة في المؤتمر الوطني الاول حول التسيير كآلية الحوكمة للمؤسسات وتفعيل الابداع ، جامعة  
البليدة02
- 34- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 24 الصادرة ب28 محرم عام 1422 الموافق ل22ابريل  
2001

قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

35-Pier conso,la gestion financierede lentreprise dunod,edition n07,paris-  
France,1985.







**TRANSFORMATION PLASTIQUE**

- Fabrication de Tubes en PVC & PEHD - Eau et GAZ  
- Commercialisation Accessoires



Produits Gaz homologués par le CREDEG sous le n° 192/2

PAGE N° 01

**BON DE LIVRAISON**

N° BL : bl220910

DATE : 14/03/2022

**T1003490**

**ADE AIN DEFLA**  
EPIC ALGERIENNE DES EAUX - A  
AIN DEFLA 4400  
ALGERIE

Téléphone : 027503100 Fax :  
Mode Livraison : DEPART USINE  
Commande N° : N°:07311 DU 24/02/2022

LN	ARTICLE	DESCRIPTION	QUANTITE	UM	N° LOT
001	P3513011	TUBES PEHD D40 PN16 ✓	300.0	ML	
002	P3513017	TUBES PEHD D63 PN16 ✓	800.0	ML	008
003	P3513020	TUBES PEHD D75 PN16 ✓	200.0	ML	018

Données du Chauffeur	Accusé de Réception
Nom : GAHTER DJALLEL	
Matricule : GAHTER DJALLEL	

Remarque :

Bon de livraison partiel : *ARL K-PLAST Transformation de Plastique*  
Facture à suivre fin de livraison : *14/03/2022*

Merci Pour Votre Confiance

Ce document est délivré par : Mr.B.AMIR



Adresse : K-PLAST unité tubes PVC & PEHD zone industrielle côtéif.  
Téléphone : + (213) 36 62 50 98 , + (213) 36 62 50 99, +(213) 770 17 89 84 ,+(213) 770 22 23 73  
Fax : +(213) 36 62 52 60

*Un K à votre service...*

E.P Algérienne des Eaux A.D.E UNITÉ DE AIN - DEFLA		BON DE RECEPTION N° 003195			
Reçu de <u>SARL</u> <u>K-plast</u>		N° de bon de commande <u>0311</u>		Date de Réception <u>14.03.2022</u>	
Date <u>14.02.2022</u>		Moyen de transport <u>Bl. N° 100910</u> <u>Du 14.03.2022</u>		Etabli par <u>M. J. Bellaï</u>	
Désignation	Codification	Quantité	M.U	P.U	Valeur
Tube PND φ40	Pn16	300	M.L	125.42	37626,00
Tube PND φ83	Pn16	900	M.L	309.17	278336,00
Tube PND φ75	Pn16	200	M.L	431.67	86334,00
				T.T.V.T	371296,00
Entrée du stock effectuée par :			Observation		
.....					



ADE AIN DEFLA  
160 LOGEMENT COSIDER AIN DEFLA  
Tél: 027.50.31.80 Fax: 027.50.31.79

**Bon d'Entrée Magasin**

N° : 003195

DATE : 16/03/2022  
PAGE : 1

Type Entrée : Achat  
Type Achat : Local  
Commande : 007311  
Fournisseur : TIK355  
Facture : FR220381

Date de Commande : 24/02/2022  
SARL K-PLASTE TRANSFORMATION DE PLASTI  
Date Facture : 14/03/2022 N° Fact. Fournisseur FR220381

Code Unité : ADE 44  
Date d'Entrée : 14/03/2022  
Date de Valorisation : 14/03/2022

Livraison N° : B220810

Article	Désignation	U.M	Mag.	Gis.	Qté reçue	Prix Unit	M. d'Achat	Coût achat	Compte
A0104030011	TUBE PEHD DN 40 PN 16	M	M1		300,000	125,4200	37 626,0000	37 626,0000	321010
A0104030026	TUBE PEHD DN 75 PN 16	M	M1		200,000	431,6700	86 334,0000	86 334,0000	321010
A0108010028	TUBE EN P E H D DN 63 PN 16	M	M1		800,000	309,1700	247 336,0000	247 336,0000	321010
								371 296,0000	

M.H.T : 371 296,0000 DA  
M.Remise : 0,0000 DA  
M.T.V.A : 0,0000 DA  
M.Timbre : 0,0000 DA  
M.TTC : 371 296,0000 DA

Observation:

Magasinier

Visa Gestionnaire

Contrôle par

EP ALGERIENNE DES EAUX  
EP ADE UNITE AIN DEFLA  
Exercice 2019

DATE: 17/05/2022  
HEURE: 09:53  
PAGE: 1

### Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >  
Identifiant Fiscal : 000116180807261

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		1 722 287,33	1 655 081,62	67 205,71	76 614,45
Immobilisations corporelles		248 385 291,46	168 861 247,04	79 524 044,42	94 736 974,01
Terrains					
Bâtiments		10 921 000,00	6 047 066,67	4 873 933,33	5 419 983,33
Autres immobilisations corporelles		224 436 321,44	162 814 180,37	61 622 141,07	76 289 020,66
Immobilisations en concession		13 027 970,02		13 027 970,02	13 027 970,02
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		67 805 375,42		67 805 375,42	67 805 375,42
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>317 912 954,21</b>	<b>170 516 328,66</b>	<b>147 396 625,55</b>	<b>162 618 963,88</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours		27 103 878,13		27 103 878,13	30 759 975,91
Créances et emplois assimilés					
Clients		980 580 310,54	339 739 943,38	640 840 367,16	580 682 950,45
Autres débiteurs		2 489 584,44		2 489 584,44	868 075,33
Impôts et assimilés		4 193 964,35		4 193 964,35	3 430 505,61
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		13 764 814,19		13 764 814,19	33 787 628,12
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 028 132 551,65</b>	<b>339 739 943,38</b>	<b>688 392 608,27</b>	<b>640 529 135,42</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>1 346 045 505,86</b>	<b>510 256 272,04</b>	<b>835 789 233,82</b>	<b>812 148 099,30</b>

## Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >  
Identifiant Fiscal : 000116180807261

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<b><u>CAPITAUX PROPRES</u></b>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		-501 562 329,98	-401 628 599,52
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaison inter unités		-1 083 508 914,40	-764 408 818,18
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES I</b>		<b>-1 585 071 244,38</b>	<b>-1 166 037 417,70</b>
<b><u>PASSIFS NON-COURANTS</u></b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		1 505,04	1 505,04
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		312 185 071,50	284 698 398,64
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>312 186 576,54</b>	<b>284 699 903,68</b>
<b><u>PASSIFS COURANTS</u></b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		582 622 898,34	358 237 820,34
Impôts		95 657 239,16	87 045 838,74
Autres dettes		1 430 393 764,15	1 248 201 954,24
Trasorerie passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>2 108 673 901,66</b>	<b>1 693 485 613,32</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>835 789 233,82</b>	<b>812 148 099,30</b>
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

EP ALGERIENNE DES EAUX  
EP ADE UNITE AIN DEFLA  
Exercice 2020

DATE: 17/05/2022  
HEURE: 09:50  
PAGE: 1

### Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >  
Identifiant Fiscal : 000116180807261

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		1 842 093,59	1 667 485,50	174 608,09	67 205,71
Immobilisations corporelles		266 858 514,42	185 845 912,33	81 012 602,09	79 524 044,42
Terrains					
Bâtiments		10 921 000,00	6 593 116,67	4 327 883,33	4 873 933,33
Autres immobilisations corporelles		242 909 544,40	179 252 795,66	63 656 748,74	61 622 141,07
Immobilisations en concession		13 027 970,02		13 027 970,02	13 027 970,02
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		120 486 185,44		120 486 185,44	93 741 162,34
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>389 186 793,45</b>	<b>187 513 397,83</b>	<b>201 673 395,62</b>	<b>173 332 412,47</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours		41 098 176,46		41 098 176,46	27 103 878,13
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 166 305 966,00	408 991 194,52	757 314 771,48	640 840 367,16
Autres débiteurs		2 011 992,84		2 011 992,84	2 489 584,44
Impôts et assimilés		4 484 877,11		4 484 877,11	4 193 964,35
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		23 474 615,23		23 474 615,23	13 764 814,19
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>1 237 375 627,64</b>	<b>408 991 194,52</b>	<b>828 384 433,12</b>	<b>688 392 608,27</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>1 626 562 421,09</b>	<b>596 504 592,35</b>	<b>1 030 057 828,74</b>	<b>861 725 020,74</b>

## Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >  
Identifiant Fiscal : 000116180807261

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<b><u>CAPITAUX PROPRES</u></b>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		-739 601 388,63	-519 336 680,89
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	
Liaison inter unités		-1 438 795 929,91	-1 145 704 796,47
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES I</b>		<b>-2 178 397 318,54</b>	<b>-1 665 041 477,36</b>
<b><u>PASSIFS NON-COURANTS</u></b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		7 265 417,66	1 212 754,05
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		450 565 948,87	415 845 078,27
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>457 831 366,53</b>	<b>417 057 832,32</b>
<b><u>PASSIFS COURANTS</u></b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		873 733 573,61	582 830 948,34
Impôts		118 700 151,77	95 657 239,16
Autres dettes		1 758 190 055,37	1 431 220 478,27
Trasorerie passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>2 750 623 780,75</b>	<b>2 109 708 665,78</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>1 030 057 828,74</b>	<b>861 725 020,74</b>
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			