الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي
دراسة حالة: المؤسسة المينائية سكيكدة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

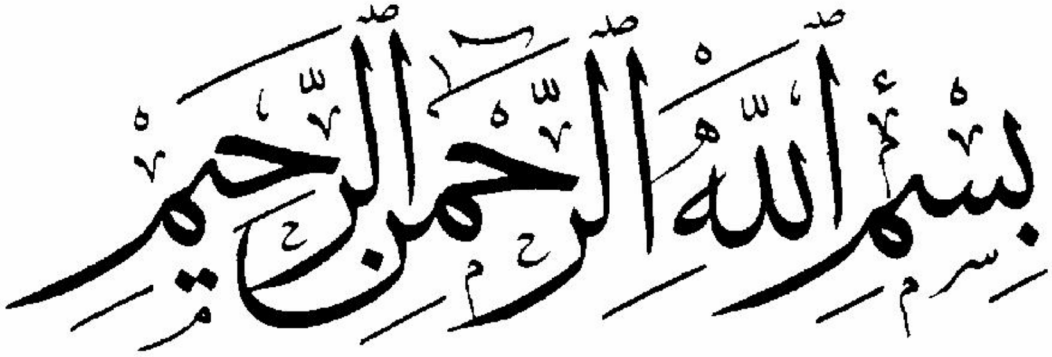
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالب (ة):
- كحيل سليم

الأستاذ المشرف:
- بلوفي عبد الحكيم

رقم التسجيل:	2015/.....
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2014-2015


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

حمدا كثيرا وشكرا جزيلا لخالقي ومولاي باسط اليدين بالنعم مالك الملك ذي الجلال والإكرام الذي أمدني بالصبر و العزيمة لإتمام هذا العمل ، يا منبع التوفيق ومسير الأعمال الذي أنار لي الدرب وسخر لي الأسباب ما يكفي لقطف ثمرة الجهد والاجتهاد ، هذا العمل الذي اهديه :

إلى الذي صدق فيهما قول العزيز والدي الكريمين

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا ."

إلى زوجتي الكريمة وأولادي جهاد و رائد

والى كل من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم وينطلق اللسان إخوتي والى خالاتي وأخوالي وعمتي وأعمامي والى كل عائلة أمي حداد والى كل عائلة أبي كحيل

ولا انسى زملائي وزميلاتي في العمل وأصدقائي والى كل دفعة ماستر فحص محاسبي سنة 2015 .

الشكر والعرفان

لا يسعني إلا أن اشكر الله عز وجل أولا على توفيقه لي .

واشكر الذين كانوا وراء هذا العمل وساهموا كل من موقعه في تقديم ما يستطيع من عون اخص بالذكر الأستاذ المشرف " بلوفي عبد الحكيم " على ما قدمه من ملاحظات وتشجيع وحث على الاستمرار فكانت إرشاداته ذات منفعة وفائدة لي .

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة كل أساتذة كلية التجارة بجامعة محمد خيضر بسكرة

كما اشكر والداي الكريمين وزوجتي وأولادي والأستاذ الفاضل فروم محمد الصالح من جامعة سكيكدة وكل زملاء العمل بخزينة ولاية سكيكدة الذين وقفوا إلى جانبي وساعدوني في أداء هذا العمل واخص بالذكر السيد أمين الخزينة ونائبيه والسيد رئيس مكتب النفقات العمومية والسيدة رئيسة القسم الفرعي لمصلحة ميزانية الولاية وزملائي وزميلاتي بمصلحة ميزانية الولاية وكل عمال وإطارات ميناء سكيكدة واخص بالذكر السيد بن جابر أحسن.

ملخص

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية التي طرحت والتي كانت :

كيف تساهم الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي ؟

وحتى نتوصل إلى حل يخدم هذه الإشكالية حاولنا تقديم الدراسة في ثلاثة فصول فقمنا بتخصيص الفصل الأول للجانب النظري الخاص بنظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم تعريف النظام وتحديد مكوناته وذكر أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها وإجراءاتها .

ثم قدمنا من خلال الفصل الثاني جانب الأداء وخصصنا الدراسة للأداء المالي بعد أن عرفنا الأداء وذكرنا أنواعه قمنا بتقديم مؤشرات تقييمه الذي بذا ناه بالمؤشرات الكلاسيكية التي هي :

إعادة تصنيف عناصر الميزانية عن طريق التحليل المالي وجدول تدفقات الخزينة والتحليل بالنسب المالية .

بعدها قدمنا أهم المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء المالي التي هي القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة .

ثم انتقلنا من خلال الفصل الثالث إلى تقديم دراسة حالة بمؤسسة ميناء سكيكدة وحاولنا معرفة مدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية عن طريق زيارة بعض وحداتها وإجراء مقابلة مع إطاراتها ومن اجل تقييم أدائها المالي مقارنة بنظام الرقابة المعمول به قمنا بتحليل مالي لوضعيتها المالية عن طريق مقارنة ميزانيتها لسنتي 2012 و2013

واستنتجنا أن نظام الرقابة المعمول به لدى مؤسسة ميناء سكيكدة قد ساهم ايجابيا في رفع الأداء المالي للمؤسسة .

الكلمات المفتاح : نظام رقابة داخلي ، مكونات نظام الرقابة ، أهداف الرقابة ، إجراءات الرقابة

تقييم الأداء ، تحليل مالي ، النسب المالية ، مؤشرات المالية .

résumer

Nous avons essayé à travers cette étude de trouver la repense de la question soulevée:

Comment contribuer à l'amélioration des performances financières ?

Et jusqu'à ce que nous résoudrons le problème , nous avons essayé de servir l'étude en trois chapitres
nous avons consacré le premier chapitre a l'étude de la théorie du système de contrôle interne par le biais de la définition du système et identifier ses composants selon les types et les objectifs de contrôle interne et procédures .

Puis nous avons présenter au deuxième chapitre cote performance et en a préciser l'étude de la performance financier après avoir présenter sa définition et ses modèles en a commencer par donner ses indicateurs d analyse et en a préciser les indicateurs classiques qui sont :

Reclassement des éléments par le biais du budget et du Trésor et analyse des ratios financiers. Ensuite, nous avons des indicateurs plus modernes afin d'évaluer les résultats financiers qui sont : la valeur économique ajoutée (EVA)et la valeur ajoutée de marche (MVA) .

Puis nous avons passer au troisième chapitre en présentons étude de cas port de skikda et tenté de découvrir les procédures de contrôle en visitant certains de ses unités et questionner ses cadres.

et pour évaluer son rendement financier par rapport à l'actuel système de contrôle, nous avons faits une analyse financière de la situation financière en comparant les budgets pour les années 2012 et 2013.

Nous concluons que le régime de contrôle applicable au port de skikda a contribué positivement à la levée de la performance financier de l'organisation.

Mots clés : système de contrôle interne, composants de système de contrôle, objectifs de contrôle, évaluation du rendement des contrôles, analyse financière, ratios financiers, indicateurs financiers.

الفهرس

فهرس المحتويات

الفهرس	الصفحة
الإهداء	**VII**
الشكر	**VII**
الملخص	**VII**
قائمة المحتويات	**VII**
قائمة الجداول	**VII**
قائمة الأشكال البيانية	**VII**
قائمة الملاحق	**VII**
مقدمة	أ- ث
الفصل الأول : نظام الرقابة الداخلية	**01**
تمهيد	**02**
المبحث الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأنواعها	**03**
المطلب الأول : تطور ومفهوم نظام الرقابة الداخلية	**03**
أولا :التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية	**03**
ثانيا : تعريف نظام الرقابة الداخلية	**04**
المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية	**07**
الفرع الأول : بيئة الرقابة	**07**
الفرع الثاني : تقييم المخاطر	**08**
الفرع الثالث : النشاطات الرقابية	**08**
الفرع الرابع : المعلومات والاتصالات	**08**
الفرع الخامس : مراقبة النظام	**09**
المطلب الثالث : أنواع الرقابة الداخلية	**09**
الفرع الأول :الرقابة المحاسبية	**09**
الفرع الثاني : الرقابة الإدارية	**10**
الفرع الثالث : الضبط الداخلي	**11**
المبحث الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلي	**12**

المطلب الأول : حماية أصول المشروع	**13**
الفرع الأول :الوقاية من الأخطاء المتعمدة	**13**
الفرع الثاني : الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة	**14**
الفرع الثالث : المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش	**14**
المطلب الثاني : دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها	**16**
الفرع الأول : التصريح بالعمليات	**16**
الفرع الثاني :تنفيذ العمليات	**17**
الفرع الثالث : التسجيل الدفتري للعمليات	**18**
الفرع الرابع : المحاسبة عن نتائج العمليات	**19**
أولا: داخل المشروع	**20**
ثانيا: خارج المشروع	**20**
المطلب الثالث : الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية والالتزام بالقوانين	**20**
الفرع الاول : الارتقاء بالكفاءة الانتاجية	**20**
الفرع الثاني : الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات	**21**
المبحث الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية	**23**
المطلب الأول : إجراءات تنظيمية وإدارية	**23**
الفرع الأول: تحديد الاختصاصات	**24**
الفرع الثاني : تقسيم العمل	**24**
أولا: الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله	**24**
ثانيا: الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله	**24**
ثالثا: الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه	**24**
رابعا : تقسيم العمل المحاسبي	**24**
الفرع الثالث : توزيع المسؤوليات	**27**
الفرع الرابع: إعطاء تعليمات صريحة	**27**
الفرع الخامس: إجراءات التنقلات بين العاملين	**28**
المطلب الثاني : إجراءات تخص العمل المحاسبي	**28**
الفرع الأول :التسجيل الفوري للعمليات	**29**

الفرع الثاني : التأكد من صحة المستندات	**30**
الفرع الثالث : إجراءات المطابقات الدورية	**31**
الفرع الرابع : عدم إشراك موظف في مراقبة عمله	**33**
المطلب الثالث : إجراءات عامة	**33**
الفرع الأول : التامين على ممتلكات المؤسسة	**33**
الفرع الثاني : التامين ضد خيانة الأمانة	**34**
الفرع الثالث : اعتماد رقابة مزدوجة	**34**
الفرع الرابع: إدخال الإعلام الآلي	**35**
خلاصة الفصل	**38**
الفصل الثاني: الأداء المالي	**39**
تمهيد:	**40**
المبحث الأول : مفهوم الأداء وأنواعه	**41**
المطلب الأول:تطور و مفهوم الأداء وقياسه	**41**
الفرع الأول: ماهية الوظيفة المالية	**41**
أولا: تعريف الوظيفة المالية	**41**
ثانيا: التطور التاريخي للوظيفة المالية	**41**
الفرع الثاني: تعريف الأداء	**43**
الفرع الثالث: مفهوم قياس وتقيم الأداء	**45**
أولا: قياس الأداء	**45**
ثانيا: تقييم الأداء	**46**
المطلب الثاني : أنواع الأداء	**46**
الفرع الأول: حسب معيار المصدر	**47**
أولا: الأداء الداخلي	**47**
ثانيا: الأداء الخارجي	**47**
الفرع الثاني: حسب معيار الشمولية	**47**
أولا: الأداء الكلي	**47**
ثانيا: الأداء الجزئي	**47**

الفرع الثالث: حسب المعيار الوظيفي	**48**
الفرع الرابع: حسب معيار الطبيعة	**48**
المطلب الثالث : مفهوم الأداء المالي وتقييمه	**48**
الفرع الأول: تعريف الأداء المالي	**48**
الغرع الثاني: تقويم الأداء	**49**
المبحث الثاني :الاتجاهات الكلاسيكية و الحديثة في تقييم الأداء المالي	**49**
المطلب الأول : مفهوم التحليل المالي	**49**
المطلب الثاني: الاتجاهات الكلاسيكية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة	**50**
الفرع الأول: إعادة تصنيف عناصر الميزانية المحاسبية	**51**
أولا: تحليل الهيكل المالي للمؤسسة المقارنة	**51**
ثانيا: تحليل وتفسير النتائج	**51**
ثالثا: التحليل المالي عن طريق التدفقات المالية	**52**
الفرع الثاني: جدول التدفقات المالية	**53**
الفرع الثالث: التحليل عن طريق النسب المالية	**54**
أولا :أنواع النسب المالية	**55**
الفرع الرابع :الانتقادات الموجهة إلى الأسلوب التقليدي في تقييم الأداء	**63**
المطلب الثالث : المؤشرات الحديثة في تقييم الأداء المالي	**64**
الفرع الأول: معيار القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)	**64**
أولا : مزايا التحول نحو القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)	**66**
الفرع الثاني: معيار القيمة السوقية المضافة (MVA)	**67**
أولا : العوامل المؤثرة في القيمة السوقية المضافة (MVA)	**68**
ثانيا : طرق احتساب القيمة السوقية المضافة (MVA)	**69**
الفرع الثالث: مؤشرات البعد المالي ذات البعد الاستراتيجي	**69**
أولا : التشخيص الاستراتيجي للوضعية المالية للمؤسسة	**69**
المبحث الثالث :آليات الرقابة الداخلية التي تساهم في تحسين الأداء المالي	**74**
المطلب الأول : أهم آليات الرقابة الداخلية	**74**
الفرع الأول :وظيفة الرقابة المالية	**75**

أولا :عدم دقة التخطيط	**75**
ثانيا :عدم كفاءة التنفيذ	**75**
ثالثا : عدم دقة التخطيط وعدم كفاءة التنفيذ	**76**
المطلب الثاني : آليات الرقابة الداخلية التي تساهم في تحسين الأداء المالي	**76**
خلاصة الفصل	**80**
الفصل الثالث : دراسة حالة في المؤسسة المينائية سكيكدة	**81**
تمهيد	**82**
المبحث الأول : بطاقة تعريفية عن المؤسسة ميدان التربص	**83**
المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة	**83**
المطلب الثاني : تعريف المؤسسة المينائية لسكيكدة E.P.S	**85**
المطلب الثالث : أهداف ووظائف المؤسسة المينائية سكيكدة	**86**
الفرع الاول : أهداف المؤسسة المينائية	**86**
الفرع الثاني : وظائف المؤسسة المينائية لسكيكدة	**86**
المطلب الرابع : تقديم المؤسسة المينائية من الناحية التنظيمية	**86**
الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيكدة	**86**
المطلب الخامس : هياكل ومهام مديرية المؤسسة المينائية لسكيكدة	**87**
أولا : المديرية العامة	**87**
ثانيا : مديرية قيادة الميناء	**88**
ثالثا: مديرية سحب البواخر	**88**
رابعا: مديرية الصيانة	**89**
خامسا: مديرية الأشغال	**89**
سادسا: مديرية الاستغلال والشحن والتفريغ	**89**
سابعا: مديرية الإدارة العامة	**89**
ثامنا: مديرية الدراسات والتسويق والاتصال	**89**
تاسعا : مديرية المحاسبة والمالية	**90**
المبحث الثاني : إطلالة مفصلة حول مديرية المالية والمحاسبة	**90**
المطلب الأول : تقديم مصلحة المالية والمحاسبة	**90**

الفرع الاول :مصلحة المحاسبة التحليلية	**90**
الفرع الثاني : مصلحة المحاسبة العامة	**92**
أولا : فرع العمليات المختلفة	**92**
ثانيا: فرع المشتريات	**92**
ثالثا : فرع الخزينة	**92**
رابعا : فرع العلاقات مع الزبائن	**92**
الفرع الثالث : مصلحة الميزانية والاستثمارات	**93**
المطلب الثاني : علاقة دائرة المحاسبة والمالية مع باقي المديريات	**93**
الفرع الأول :علاقتها بدائرة الاستغلال	**94**
الفرع الثاني : علاقتها مع دائرة قيادة الميناء	**94**
الفرع الثالث : علاقتها مع دائرة الصيانة والأشغال	**94**
الفرع الرابع : علاقتها مع دائرة الإدارة العامة	**94**
المبحث الثالث : دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي	**94**
المطلب الأول : أدوات وأساليب جمع البيانات	**94**
أولا : فترة الدراسة الميدانية	**94**
ثانيا : طرق جمع المعلومات	**94**
ثالثا : الأطراف المعنيون بالمقابلة	**95**
رابعا :برنامج سير المقابلات	**95**
خامسا : محاور المقابلات	**95**
المطلب الثاني : عرض وتحليل نتائج المقابلة	**95**
أولا : بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية	**100**
ثانيا : بالنسبة للأداء المالي	**100**
المطلب الثالث : عرض النسب والمؤشرات المالية وتحليلها	**100**
خلاصة الفصل	**105**
الخاتمة	**106**

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
جدول رقم(1/3)	الأطراف المعنية بالمقابلة	**95**
جدول رقم(2/3)	رزنامة المقابلة	**95**
جدول رقم(3/3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول سنة 2012 و2013	**100**
جدول رقم (4/3)	الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم سنة 2012 و 2013	**101**
جدول رقم(5/3)	نسبة الهيكلة المالية للمؤسسة لسنتي 2012 و2013	**101**
جدول رقم (6/3)	نسبة المديونية للمؤسسة لسنتي 2012 و 2013	**102**
جدول رقم(7/3)	نسبة السيولة والمردودية المالية للمؤسسة لسنة 2012 و2013	**102**
جدول رقم (8/3)	نسب المؤشرات المالية	**103**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل (01)	إجراءات الرقابة الداخلية	**37**
الشكل رقم (2/01)	مثلث الأداء في المؤسسة	**44**
الشكل رقم (2/02)	مصفوفة BCG	**72**
الشكل رقم (3/01)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء سكيكدة	**87**
الشكل رقم (3/02)	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية و المحاسبة الجبائية	**91**

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
الملحق رقم(1)	ميزانية سنة 2012.	
الملحق رقم(2)	ميزانية سنة 2013.	
الملحق رقم(3)	جدول حساب النتائج 2012.	
الملحق رقم(4)	جدول حساب النتائج 2013.	
الملحق رقم(5)	طلب إجراء تربص ميداني	

مقدمة

مقدمة:

لقد عرف العالم مند ظهور الثورة الصناعية تسارعا كبيرا نحو تحقيق الرفاهية للمجتمع مما أدى إلى ظهور صراعا خفيا يتطلب تحكما كبيرا في الأهداف المسطرة من طرف الشركات سعيا منها إلى السيطرة بفرض واقع من يحسن التخطيط والتوجيه والتنظيم يحقق الأفضلية في السوق المتعطش لإشباع حاجاته وهدا ما جعل عملية الرقابة بصفة عامة تمر بمراحل مختلفة وفقا للحاجة إلى تحقيق أهداف محددة لكل مرحلة وكان دلك في ظل وجود شركات متوسطة وصغيرة الحجم.

و مع ظهور شركات كبيرة الحجم في بداية القرن العشرين الماضي، ظهرت الحاجة أكثر إلى تدعيم عملية الرقابة بأساليبها المتعددة وهدا بسبب:

انفصال الملكية عن الإدارة خاصة مع ظهور شركات عملاقة مع نهاية القرن العشرين الماضي وبداية القرن الواحد والعشرين الحالي الذي أدى إلى تعقد وتضخم الهياكل التنظيمية والإدارية لهده الشركات من خلال تعدد الفروع والمستويات الإدارية من إدارات وأقسام متعددة وسعيا منها لتلبية الاحتياجات المختلفة للأطراف ذات العلاقة بالشركة فقد لجأت هذه الأخيرة إلى البحث من أجل إيجاد أسلوب يكون عبارة عن حائط سد منيع يقدم الحماية الكافية لأصول الشركة ويمنح للأطراف ذات العلاقة الأمان اللازم فكان أفضل الحلول وأبرزها هو الرقابة الداخلية التي قلصت الهوة بين الفروع المتعددة للشركات وبالتالي قللت من الهاجس الكبير الذي كان يؤرق أصحابها.

وان الشركات الاقتصادية الجزائرية عرفت مشاكل كبيرة أعاقت نموها وتسببت في خلق مشاكل مالية وأثرت بدرجة كبيرة على تسييرها وتحقيق أهدافها المرجوة المتمثلة أساسا في تحقيق المنفعة وقد ارجع ذلك المختصون بدرجة أولى إلى نقص المعلومة التي تسمح باتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين وهذا يرجع بالأساس إلى النظام الموجود داخل الشركة

ومما يميز الرقابة الداخلية أنها عبارة عن إجراءات متغيرة في الشركات التابعة للخواص فهي تختلف من شركة إلى أخرى من حيث التعقيد أو التيسير ومن حيث مدى تسلسل وترتيب هذه الإجراءات

أما الشركات التابعة للدولة فإنها تتبع إجراءات إدارية وقانونية واحدة .

و بما أن الرقابة الداخلية تسعى إلى تحقيق أهداف الشركة وعلى رأسها تعظيم المنفعة فإنها تسعى دوما إلى تحقيق أحسن أداء مالي من خلال السعي إلى وضع نظام متكامل للرقابة الداخلية مع تعيين الكفاءة البشرية العالية للإشراف على تنفيذه ضمانا لكفاءته و فاعليته في تحقيق أهدافه.

وبالتالي ومن اجل الإلمام بالموضوع وإعطاء صورة واضحة عنه فإننا نجد أنفسنا أمام إشكالية يجب البحث فيها:

الإشكالية:

كيف يمكن للرقابة الداخلية أن تلعب دور في تحسين الأداء المالي ؟

وحتى نحيط بجميع جوانب الإشكالية ونقدم الحلول اللازمة لها لابد من الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية

- ما هي الرقابة الداخلية وأهدافها ؟

- ما هي أسس بناء نظام رقابة داخلي قوي ؟

- ما هو الأداء المالي وخصائصه ؟

- هل الأداء المالي محفز للرقابة الداخلية ؟

الفرضيات:

- تعمل الرقابة الداخلية على اكتشاف نقاط قوة وضعف الأداء المالي .

- تعمل الرقابة الداخلية على ترشيد القرارات في تصحيح نقاط ضعف الأداء المالي.

- تعتبر الرقابة الداخلية كأداة ضغط لتحسين الأداء المالي.

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

الأسباب الموضوعية :

- الحاجة الماسة للرقابة الداخلية من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة .

- الضعف الذي تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هدا المجال نظرا لحداثتها ومحدوديتها .

- عدم وجود إطار نظري للعلاقة الموجودة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي .

الأسباب الذاتية :

– إرادة البحث والعمل في هذا المجال .

– الميول الشخصي إلى احتراف الرقابة الداخلية.

– محاولة وضع هذا العمل في يد كل من يبحث في هذا الموضوع.

أهمية الموضوع :

في ظل الإصلاحات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري مند التسعينات بعد أن أدركت الجزائر انه لابد عليها من مسايرة ومواكبة الاقتصاد العالمي وبالخصوص أننا على أبواب الانضمام إلى منظمة التجارة الدولية وظهور بوادر أزمة بترولية جديدة ناتجة عن تدني في الأسعار ولدى يجب العمل على دفع المؤسسات الاقتصادية من اجل النهوض بالاقتصاد الوطني .

وهو ما دفعنا إلى اختيار هذا الموضوع "دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي " وحاولنا إسقاط دراستنا على مؤسسة عمومية اقتصادية "ميناء سكيكدة"

أهداف الموضوع :

تتمثل الأهداف المنتظرة من الموضوع فيما يلي :

– محاولة إظهار وإبراز دور الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية .

– محاولة إبراز مهام الرقابة الداخلية ومدى إسهامها في إعطاء إضافة في المجال المالي

المنهج المتبع:

سيتم من خلال دراستنا إتباع المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية الموضوع وبحثا منا عن الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي .

وكذا المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للرقابة الداخلية.

الدراسات السابقة :

إن الموضوع يكتسي أهمية كبيرة وخاصة تحسين الأداء المالي فان غالبية الشركات والباحثين اجتهدوا في هذا المجال محاولة لإيجاد الطرق التي تساعد الشركات على بلوغ نتائج جيدة دلك لان الشركات أصلا من احد أهداف وجودها هو تحقيق أداء مالي يتماشى مع طموحاتها وآمالها في تحقيق الربح ولدى وجب البحث في

الطرق التي تساعد على ذلك وتعمل على تجنب المعوقات التي تؤدي إلى عكس ذلك لدى فالمجال شاسع وخصب فالبحوث تطرقت إليه من جوانب عديدة يبقى إن غياب إطار نظري يحكم العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي يجعل المجال دائما يتطلب المزيد من الاجتهاد ومن هده الأعمال على سبيل المثال نذكر البعض منها:

شعباني لطفي: المراجعة الداخلية ومساهمتها في تسيير المؤسسة مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر. 2004

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

عفاف نفيسة :اثر نظام الرقابة الداخلية على أداء المؤسسة المصرفية مذكرة ماستر كلية علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013

هيكل الدراسة :

لقدتم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول فصلان نظريان وفصل تطبيقي ففي الفصل الأول تم الإحاطة بجميع ما يتعلق بالمراقبة الداخلية والفصل الثاني انتقلنا إلى التطرق لكل ما يتعلق بالأداء المالي وإبراز العلاقة بينه وبين الرقابة الداخلية إما في الفصل الثالث فتطرقنا إلى دراسة ميدانية تبرز دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي وهدا على مستوى مؤسسة ميناء سكيكدة .

الفصل الأول :
نظام الرقابة الداخلية

تمهيد :

تتمشى الرقابة الداخلية ومفهومها وأغراضها وأهدافها مع النشاط الاقتصادي وما يرتبط به من عوامل الإنتاج وتتمثل في رأس المال والعمل والتنظيم والتقدم التكنولوجي ونظرا لان المؤسسات الاقتصادية في تطور مستمر كان لابد على نظام الرقابة الداخلية أن يساير هذا التطور حتى يستطيع من اكتشاف الأخطاء وتقليل المخاطر التي تهدد المؤسسات فالمؤسسات مهما كان نوعها وشكلها تسعى جاهدة من اجل تعظيم الربح والبحث في السبل التي تضمن لها البقاء والاستمرارية وهذان عبارة عن هدفان لا يمكن بلوغهما هكذا وببساطة بل لابد من تكاتف الجهود كل حسب موقعه ومكانته في المؤسسة فالعمل لابد أن يكون منظم ومسطر بدقة حتى يسمح باكتشاف المخاطر ووضع الخطط المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب .

ولهذا سوف نعمل من خلال هدا الفصل على البحث في نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقسيم العمل إلى ثلاثة مباحث ففي المبحث الأول سنعمل على إعطاء مفهوم لنظام الرقابة الداخلية ثم ننتقل إلى تعداد أهدافها من خلال المبحث الثاني وفي الأخير ومن خلال المبحث الثالث سنحصي أهم إجراءاتها .

المبحث الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأنواعها

سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى أهم المراحل التي مر بها نظام الرقابة الداخلية من خلال إبراز التطور التاريخي لهذا النظام إضافة إلى تقديم أهم تعاريفه مع إعطاء تعريف عام للرقابة الداخلية و سنقدم في المطلب الثاني بنية نظام الرقابة الداخلية و من اجل أخذ صورة عن هذا النظام وحتى يمكن لنا الإلمام بهذا الموضوع سنتطرق من خلال المطلب الثالث إلى أنواع الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : تطور ومفهوم نظام الرقابة الداخلية

أولا :التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية : لقد عرفت الرقابة الداخلية منذ القدم تطورا ملحوظا حيث ارتبطت تاريخيا مع التطور الحاصل على المنشآت الاقتصادية ، فقديما كانت المنشآت صغيرة وذات طبيعة محدودة حيث لا تتطلب مراحل معقدة للعملية الإنتاجية ولا موارد مالية كبيرة ولكن مع ظهور الثورة الصناعية حديثا عرفت الرقابة الداخلية تطورا كبيرا وذلك نتيجة التطور الذي حدث على المنشآت الاقتصادية وبالرجوع إلى العوامل التالية :

1. حجم المشروع ؛
2. طبيعة النشاط وتابعية المشروع ؛
3. مراحل العملية الإنتاجية للمشروع ؛
4. إمكانية المشروع المادية والبشرية ؛
5. النظم والقوانين والتشريعات ؛
6. كما كان لإنشاء معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941 وإصداره لمهام المراجعة سنة 1947 الدور الكبير في تطور الرقابة الداخلية .

لقد عرفت نهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين تطورا ملموسا في بيئة الممارسة المهنية انعكس بالتالي على مهنة المحاسبة والمراجعة التي كان لها دور ايجابي في المساهمة في رفاهية المجتمع .

وقد تطلب تحول الاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق الاعتماد على آليات مثل سوق رأس المال وتحرير التجارة الخارجية وتوسيع قاعدة الملكية العامة وغيرها من الآليات .[1]

ونظرا للمردود الايجابي للرقابة الداخلية على مصداقية القوائم والتقارير المالية فقد تضمن مطلع القرن الواحد والعشرين اهتماما كبيرا من جانب المتعاملين في أسواق المال وجهات الرقابة الرسمية والجمهور بما يؤكد كفاءة أداء إدارة الشركات من تصميم وتشغيل وتقييم هياكل فعالة للرقابة الداخلية ."

ثانيا : تعريف نظام الرقابة الداخلية: حيث عرف المعهد الكندي نظام الرقابة الداخلية بأنه :

الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول و ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء على محافظة السير وفقا للسياسات المرسومة .

فنجد أن المعهد عند صياغته لهدا التعريف اعتمد على ثلاثة نقاط أساسية التي هي :

1. الخطة التنظيمية ؛
2. الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول ؛
3. ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية و هدا لكسب ثقة للمتعاملين .

كما أهمل نقطة مهمة التي هي التحقق من التزام العاملين بقوانين الإدارة

وحسب لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين AICP فان نظام الرقابة الداخلية عبارة عن خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي

[1] عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الدار الجامعية الإسكندرية سنة 2005 ص176

تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة [1]

فقد اعتمد هدا التعريف على:

أ- الخطة التنظيمية ؛

ب- الإجراءات والأساليب التي تضعها الإدارة من اجل الحفاظ على أصول الشركة ؛

ت- دقة وصحة المعلومات المحاسبية ؛

ث- التحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة .

فنجد أن هذا التعريف قد قدم إضافة بالنسبة للتعريف السابق تتمثل في التحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعتها الإدارة لأنه من اجل بلوغ الأهداف المسطرة لابد من سياسات تسطر بدقة .

وحسب الدكتور غسان فلاح المطارنة فان الرقابة الداخلية هي مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشاة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة. [2]

نجد أن هدا التعريف اعتمد على النقاط التالية:

- النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة ؛
- حماية أصول المنشاة ؛
- ضمان دقة وسلامة البيانات المالية ؛
- زيادة الكفاءة التشغيلية ؛

[1] عبد الوهاب نصر ، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره ، ص54

[2] غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصرة ، دار المسيرة عمان، سنة 2006 ص 206.

- ضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة .

وحسب تقرير لجنةCOSO فان الرقابة الداخلية هي العملية التي يتم تصميمها لتوفر تأكيد مناسب بفعالية وكفاءة عمليات التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية وبالالتزام بالقوانين واللوائح.

وحسب"M.rel Jamice : عدة عوامل وإجراءات تتخذها المنشاة من اجل الوصول إلى أهدافها، هذه الإجراءات تعتمد على تقنيات الرقابة الداخلية المرتبطة بكل عملية من عمليات المؤسسة ابتداء من القيد والسجل والتحويل, بغية ضمان دقة البيانات المحاسبة.[1]

وحسب "JacqueRenard " فان نظام الرقابة الداخلية هي إجراءات داخلية من طرف المؤسسة تهدف إلى:

- ضمان صحة وصدق المعلومات وبالتحديد المحاسبية ؛
- ضمان حماية العمليات وحماية الأصول؛
- تقييم فعالية لنظام المعلومات .[2]

من التعريفات السابقة التي تطرقنا إليها نستخلص أنها تتقاطع جلها في نقاط واحدة في تعريفها لنظام الرقابة الداخلية ألا وهي:

الخطة التنظيمية بصفتها الإطار التنظيمي لأي نظام رقابة داخلية .

الطرق والأساليب داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول : لان حماية أصول المؤسسة من أولويات أصحاب المشروع ولدى وجب وضع طرق وأساليب داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول والحفاظ عليها.

دقة وصحة المعلومات الحاسبية : كون صحة المعلومات المحاسبية لها دور كبير على مصداقية المؤسسة وثقة الشركاء فيها فهدا ما جعل من أولويات المؤسسة هو وضع نظام رقابة يضمن دقة وصحة المعلومات المحاسبية

[1]Jamice M.Roel Anderson ,Steven M.Breagg , THE Controllers Function 2005 P12 .
[2] Jaque Renard Théorie et Pratique De L'Audite Interne 2010 P 72 .

التحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة ولضمان السير الحسن للعمليات لابد أن يلتزم العاملون بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة وهذا طبعا يؤدي إلى تجسيد الخطة التنظيمية وتحقيق الأهداف المرسومة ، لأنه من ضمن القواعد الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية أن لا يقوم شخص واحد بانجاز كل المراحل المتعلقة بعملية واحدة ومنه يمكننا أن نقدم تعريفا شاملا لنظام الرقابة الداخلية :

نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن الطرق والأساليب والإجراءات داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول والحفاظ عليها ودلك من خلال بلوغ دقة وصحة المعلومات المحاسبية جراء زيادة الكفاءة التشغيلية لبلوغ الأهداف المرجوة لتحقيق الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة .

المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية :

إن أي نظام رقابة داخلية لأي شركة سواء كانت خاصة أو عامة وبغض النظر عن مجال عملها سواء كان مالي أو برمجي فانه يتطلب توفر العناصر التالية :

الفرع الأول : بيئة الرقابة :

تعتبر البيئة الرقابية الايجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها :[1]

1. نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها ؛
2. التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير و تطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة ؛
3. فلسفة الإدارة وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها ؛
4. الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة ؛
5. أسلوب إدارة الشركة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات ؛
6. السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها .

[1] أمين السيد ،احمد لطفي ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، مصر،سنة 2006 ، ص، ص 385 ، 386 .

الفرع الثاني : تقييم المخاطر :

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر لذلك فان تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل .

ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن ودلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها .[1]

الفرع الثالث : النشاطات الرقابية :

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة ويجب أن تكون هده النشاطات الرقابية فعالة و كفئة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات و آليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر ، ومن أمثلة هده النشاطات الرقابية : المصادقات ،التأكيدات ومراجعة الأداء ،والحفاظ على إجراءات الأمن ، والحفاظ على السجلات بشكل عام .[2]

الفرع الرابع : المعلومات والاتصالات :

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة والى آخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك يشكل إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها ، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب ودلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية أما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعالا يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها اثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهده المعلومات .[3]

---

[1] عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 82

[2] الفين ارنير ، جيمس لوبك ،المراجعة مدخل متكامل ترجمة عبد القادر الديسي ، دار المريخ ،المملكة العربية السعودية، سنة 2002 ص، ص385 ، 387.

[3] عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 83 .

الفرع الخامس : مراقبة النظام :

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة ، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار

عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية .

يجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع وعلى الإداريين أن :

1. يقيموا وبشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في دلك ما يبين التصور والتوصيات التي قدمها المدققون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة .
2. يحددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات التدقيق وأعمال المراجعة الأخرى .
3. يستكملوا ضمن إطار زمني محدد كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة .[1]

المطلب الثالث : أنواع الرقابة الداخلية :

و تأخد الرقابة الداخلية عدة أنواع من أهمها مايلي :

الفرع الأول :الرقابة المحاسبية :

هي رقابة مانعة في طبيعتها حيث أنها تتجسد في مجموعة إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات وفي الإجراءات.

حيث تضمن رقابة البيانات المحاسبية في الدفاتر المحاسبية وسجلات الأصول المختلفة ومراجعة القيود التي تضم تسجيلها في الدفاتر اليومية ، وترحيلها إلى دفاتر الأستاذ وفحص

[1] عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 84

الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية ، وأساليب حماية الأصول من الضياع والتلف والإسراف وأخيرا تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها . [1]

وعن الأدوات الهامة في هدا المجال : المراجعة المستندة – المراجعة الفنية – الرقابة المالية – على جميع العمليات والبيانات المالية – ضرورة تقييم العمل وفقا للمستويات الإدارية المختلفة – تحديد المسؤوليات بين جميع العاملين – إتباع نظام محاسبي سليم ومتكامل – مدى توافر نظام متكامل للضبط الداخلي في المشروع.

الفرع الثاني : الرقابة الإدارية :

تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة ومن الأدوات الهامة في هدا المجال استخدام:

1. الموازنات التخطيطية ؛
2. موازنات البرامج والأداء ؛
3. أنظمة التكاليف المعيارية ؛
4. التحليلات الإحصائية والرياضية ؛
5. دراسات الزمن والحركة . [2]

[1] محمد السيد سرايا , الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2004 ص 155

[2] عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته مرجع سابق ص 59

الفرع الثالث : الضبط الداخلي :

يتمثل الضبط الداخلي في الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات التي تهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل وتحديد الصلاحيات والاختصاصات وفصل الواجبات المتعارضة ، حيث يسير العمل وتنفد المعاملات بصورة تلقائية مستمرة مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد ، دون أن يراجع عمله من طرف موظف أخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمنشاة والرقابة والإشراف الإداري للموظفين في المنشاة . [1]

لقد توصلنا من خلال الدراسة التي قمنا بها في هذا المبحث إلى أهم مراحل التطور التي مر بها نظام الرقابة الداخلية حيث كان التطور مربوط بتطور حجم المشروع ، وطبيعة النشاط ، ومراحل العملية الإنتاجية والإمكانيات المادية والبشرية والنظم والقوانين والتشريعات ثم انتقلنا إلى تقديم تعريف لنظام الرقابة الداخلية الذي توصلنا انه عبارة عن طرق وأساليب وإجراءات داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول والمحافظة عليها وذلك من خلال بلوغ دقة وصحة العمليات المحاسبية جراء زيادة الكفاءة التشغيلية لبلوغ الأهداف المرجوة لتحقيق الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة ، وهذا من خلال المطلب الأول ثم ذكرنا من خلال المطلب الثاني مكونات نظام الرقابة الداخلية التي حددناها في : بيئة الرقابة ، تقييم المخاطر، النشاطات الرقابية ، المعلومات والاتصالات ، ومراقبة النظام وفي الأخير ومن خلال المطلب الثالث قمنا بتحديد أنواع الرقابة في كل من: رقابة محاسبية ، رقابة ادارية ، الضبط الداخلي .

[1] عطا الله احمد سويلم الحسبان . الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية ، عمان ، سنة 2009 ، ص 50.

المبحث الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

سوف نحاول من خلال هدا المبحث إبراز أهداف نظام الرقابة الداخلية ودلك من خلال إبراز كيفية حماية الأصول في المطلب الأول كما سنقوم في المطلب الثاني البحث في كيفية الوصول إلى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وحتى يتسنى لنا الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية سوف نتطرق من خلال المطلب الثالث إلى الطريقة المثلى لذلك.

إن الأهداف العامة للرقابة الداخلية تتمثل في : [1]

- الحماية ؛
- الدقة ؛
- الكفاءة ؛
- الالتزام .

وعلى ذلك فان الأهداف الأربعة الأساسية تفرض علينا طبيعة وشكل الوسائل والإجراءات والأدوات التي يجب أن يعتمد عليها أي نظام فعال وناجح للرقابة الداخلية .

وبصفة عامة يمكن القول أن طبيعة الوسائل المطلوبة والإجراءات اللازمة يجب أن تعمل على :

- منع الأخطاء والغش والاختلاس (رقابة وقائية) ؛
- سرعة اكتشاف ما قد يقع من هده الظواهر عند حدوثها ؛
- تجنب الإسراف في استخدام موارد المشروع المحدودة ؛
- تشجيع جوانب الكفاءة في استخدام هده الموارد .

وفي ما يلي نتناول الأهداف العامة السابقة للرقابة الداخلية بشي من التفاصيل:

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد السرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي ، الدار الجامعية ،الإسكندرية، سنة 2003 ، 2004 ، ص134.

المطلب الأول : حماية أصول المشروع:

تمثل حماية أصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية في المشروع وتتخذ حماية أصول المشروع أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة تدور جميعا حول :

توفير الحماية التامة لأصول المشروع من التبديد آو الضياع آو الإسراف أو السرقة .[1]

ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق:

الفرع الأول :الوقاية من الأخطاء المتعمدة : التي قد ترتكب عند مواجهة العمليات .

بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس ولاشك أن ذلك يعتمد على تخطيط مسبق ومتعمد من قبل أفراد غير أمناء على ما يقومون به من عمل وتتوفر فيهم سوء النية المبنية سابقا لارتكاب مثل هده الأخطاء.

ومن أمثلة هده الأخطاء المتعمدة ما يلي:

- تعمد عدم إجراء قيد محاسبي معين ؛
- التلاعب أو التحريف المقصود في السجلات بالشكل الذي يبدو معه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية اختلاس ما في النقدية مع عدم وجود قيد يومية مطابق لإجمالي كشف الأجور.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 9

الفـرع الثـاني : الوقايــة مــن الأخطــاء غيــر المتعمــدة : وتنـتج هـده الأخطـاء عـادة عـن التطبيـق الخـاطئ للمبـادئ والقواعـد المحاسـبية أو الجهـل بهـده القواعـد عنـد العـاملين فـي المجـال المحاسـبي فـي المشروع.[1]

ومن أمثلة هذه الأخطاء غير المتعمدة ما يلي:

- تسـجيل مصـروف معـين علـى انـه مصـروف رأس مـالي ممـا يـؤدي إلـى زيـادة رقـم الأربـاح وتضخم قيمة الأصول ؛
- تسـجيل مصـروف رأسـمالي معـين علـى انـه مصـروف إيـرادي ممـا يـؤدى إلـى تخفـيض رقـم الأرباح وعدم إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية في قائمة المركز المالي ؛
- الأخطـاء الحسـابية الخاصـة بعمليـات الجمـع أو الضـرب أو نقـل المجمـوع مـن صـفحة إلـى أخـرى أو من سجل إلى أخر ؛
- أخطاء من إجراء قيود اليومية أو الترحيل إلى حسابات دفتر الإستاد ؛ [2]
- أخطاء السهو(غير متعمدة) بصفة عامة سواء كان سهو كلي أو جزئي .

الفرع الثالث : المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش:

ويعنـي ذلـك حمايـة الأصـول مـن التصـرفات غيـر المشـروعة وغيـر المقبولـة بصـفة عامـة والتـي يـتم ارتكابهـا مـع العلـم بعـدم مشـروعيتها والاخـتلاس أو السـرقة أو الغـش كلهـا أمـور مرفوضـة وغيـر مقبولـة حيـث يترتـب علـى ارتكـاب أي منهـا مسـاءلة الأفـراد المسـؤولين عنهـا وفقـا لقواعـد أو قـوانين أو لـوائح خاصة داخلية بالمشروع أو طبقا للقانون العام بالدولة .

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص135

[2] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، بن عكنون الجزائر ، سنة 2003 ، ص 159

ومن أمثلة التصرفات التي ترتكب وتدخل في نطاق الاختلاس أو السرقة أو الغش ما يلي: [1]

- الاستيلاء على جانب من أموال الشركة دون وجه حق ؛
- اغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة دون علم ملاك الشركة ؛
- القيام بعمل مناقضات وهمية بغرض الاستيلاء على بعض أصول الشركة كالسيارات والتي مازالت بحالة جيدة ؛
- التحريف عند التسجيل في الدفاتر والسجلات بطريقة مدروسة ومخطط لها ؛
- تعمد التلاعب في تسجيل العمليات المالية بغرض إظهار نتائج غير واقعية وغير حقيقية وهو الأمر الذي يطلق عليه (الغش الإداري) ومن أمثلة دلك:
  - تعمد الإدارة التلاعب في سجل العمليات المالية بغرض تخفيض الأرباح لأقل حد ممكن تهربا من الضرائب مثلا أو حتى لا يتم توزيع الأرباح؛
  - تلاعب الإدارة في تسجيل العمليات المالية بغرض زيادة الأرباح (دفتريا) .

وقد تكون الدوافع وراء دلك :

- أخطاء سوء الإدارة وفشلها ؛
- ضمان الاستمرار في إدارة المشروع ؛
- ضمان الحصول على الحوافز والمكافآت ؛
- قيام أمين المخازن مع الغير بالسطو على مخازن الشركة أو خزائنها وهو ما يدخل في نطاق السرقة ؛
- منح بعض العملاء غير الموثوق فيهم ائتمان معين دون دراسة كاملة لمقدرته المالية وسمعته ومركزه المالي في السوق. [2]

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 135

[2] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 164

اتخاذ قرار بإنفاق استثماري لشراء أجهزة أو آلات ثبتت عدم صلاحياتها للاستخدام رغم وجود البديل الأفضل في السوق.

من كل ما سبق نستطيع القول أن حماية أصول المشروع كهدف رئيسي لأي نظام رقابة داخلي تدور حول:

- الأخطاء المتعمدة
- الأخطاء غير المتعمدة
- الاختلاس أو السرقة أو الغش .

المطلب الثاني : دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها :

يترتب على مزاولة الأنشطة المختلفة للمنشاة مجموعة من العمليات المالية وغير المالية التي تتطلب تطبيق نظام الرقابة الداخلية عليها.

وتنتج هده العمليات عن وجود مبادلة إنتاج المشروع أو خدماته مع أطراف خارج المنشاة واستخدام وتحويل بعض أصوله داخل المشروع من خلال سلسلة من الخطوات تتضمن التصريح بالعمليات وتنفيذها وتسجيلها دفتريا والمحاسبة عن نتائجها، نتناولها فيما يلي :

الفرع الأول : التصريح بالعمليات :

تتضمن هده الخطوات مجموعة السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراءات التبادل التجاري وعمليات التحويل أو استخدام الأصول في أغراض محددة ولتحقيق أهداف معينة .[1]

وقد يكون هدا التصريح خاص بعملية معينة مثل:

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث ، دار صفاء ، عمان ، سنة 2009 ، ص 195 .

قرار منح خصم محدد لعميل معين دون غيره ' وعلى دلك لا يجوز للمسؤول عن عملية البيع منح هدا الخصم لعميل أخر إلا بعد أخد موافقة الإدارة .

هدا وقد يأْخد التصريح صفة العمومة ويمكن تطبيقه على جميع العمليات المتشابهة مثل :

- تحديد أسعار البيع لأي عميل ؛
- شروط منح الائتمان لأي عميل ؛
- وضع حدود للطلب بالسنة لأصناف المواد بالمخازن .

وبصفة عامة فان التصريح بالعمليات كخطوة تعطي الحق في القيام بعمليات معينة بالمشروع مع مختلف الأطراف داخل أو خارج المشروع.

الفرع الثاني :تنفيذ العمليات:

تتمثل الخطوة الثانية بالنسبة لعمليات المبادلة التي ينتج عنها مجموعة العمليات التي تم إقرارها والتصريح بها في الخطوة السابقة.

وتتضمن هده الخطوة كافة الإجراءات والخطوات المتتابعة اللازمة والمناسبة لانجاز وتنفيذ العمليات المختلفة التي يقوم بها المشروع .[1]

ويجب ربط كل خطوة من الخطوات أو إجراء من الإجراءات بالمسؤول عن تنفيذها حتى يمكن محاسبة عنها و من أمثلة دلك :

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سرايا ، مرجع سابق ، ص 139

1- عملية البيع تتضمن تحديد المسؤول عن : [1]

- استلام الأمر من العميل (الطلب) ؛
- إعداد وتجهيز البضاعة ؛
- الشحن ونقل البضاعة ؛
- إعداد الفاتورة الخاصة بالبضاعة المباعة ؛
- تحصيل قيمة الفاتورة ومتا بعتها .

2- عملية الشراء تتضمن تحديد المسؤول عن :

- إعداد طلب الشراء ؛
- إصدار أمر الشراء ؛
- استلام البضاعة ؛
- سداد قيمة المشتريات.

والى جانب تحديد المسؤول عن كل عملية من هده العمليات يجب عدم قيام شخص واحد بتنفيذ أكثر من خطوة على أن تكون هناك موافقة لكل خطوة من هذه الخطوات تشير إلى أن الشروط التي حددها التصريح الخاص بالعملية ككل قد توافرت بالشكل المطلوب .[2]

الفرع الثالث : التسجيل الدفتري للعمليات :

بعد التصريح بالعمليات وتنفيذها وفقا للخطوة الأولى والثانية يتم تسجيل العمليات التي تمت ونفدت كخطوة ثالثة.

[1] وليام توماس ، امرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، القاهرة ، سنة 2006 ص289

[2] عبد الفتاح الصحن ، محمد سرايا ، مرجع سابق ، ص 140

وتسجيل العمليات يتم من خلال الآثار المترتبة على هده التعليمات على أصول المشروع في الدفاتر والسجلات الخاصة بذلك والمعدة لكل مجموعة من العمليات.

حيث يتم تخصيص دفاتر معينة لمقابلة كل مجموعة متجانسة من العمليات فهناك دفتر وسجل لعمليات الشراء وخر عمليات البيع وسجل لحركة المخازن وهكذا.

ولا يفوتنا في هدا الصدد التأكيد على ضرورة مراعاة التوجيه المحاسبي السليم للعمليات المالية التي تتم بطرفيها (المدين الدائن) في الحسابات والدفاتر الخاصة لهده العمليات.

الفرع الرابع : المحاسبة عن نتائج العمليات :

تأتي الخطوة الأخيرة المتمثلة في تحديد نتيجة العمليات المختلفة التي قام بها المشروع خلال الفترة والمحاسبة عن هده النتائج.

إن الخطوات الأربعة السابقة التي يتم بها انجاز عمليات المشروع تتمثل في :

1. التصريح بالعمليات ؛
2. تنفيذ العمليات ؛
3. التسجيل الدفتري للعمليات ؛
4. المحاسبة عن نتائج العمليات .

التي تتولد عنها مجموعة من البيانات المحاسبية التي يمكن أن تتميز بالدقة كما يمكن الاعتماد عليها في مختلف المجالات في حين توا فرت العناصر والإجراءات التالية :[1]

مراعاة الدقة في تسليم وتنفيذ هذه الخطوات وفقا لترتيبها السابق

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سرايا ، مرجع سابق ، ص 141

الـربط بـين الخطـوات يبعضـها الـبعض دون الفصـل بينهـا لان كـل خطـوة منهـا تتوقـف علـى الخطـوة السابقة

توافر نظام متابعة داخلية سليم ومستمر يتم تنفيذه وتسجيله أولا بأول .

كمـا يمكـن العـزم أن الاعتمـاد علـى البيانـات المحاسـبية يـرتبط إلـى حـد كبيـر بمسـتخدمي هـده البيانـات على أساس إن مستخدمي البيانات المحاسبية متولدة من تنفيذ عمليات المشروع إما :

أولا: داخل المشروع: (كإدارة المشروع)

حيـث تعتمـد الإدارة علـى البيانـات فـي مجـال اتخـاذ القـرارات وفـي مجـال تقـيم الأداء وعـن مجـال مراقبـة بصفة عامة وتقضي الحاجة هنا ضرورة أن تكون هده البيانات: [1]

تفصيلية

مبوبة طبقا لمراكز المسؤولية

ثانيا: خارج المشروع:

كالأطراف الخارجية من المستثمرين، المقرضين، العملاء الموردين، الأجهزة الحكومية ..إلى غير ذلك حيث تقضي الحاجة إلى تحديد نوعية وكمية البيانات المحاسبية وفقا لحاجة كل طرف على حدا.

المطلب الثالث : الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية والالتزام بالقوانين :

الفرع الاول : الارتقاء بالكفاءة الانتاجية :

يعـد الاهتمـام بالكفـاءة الإنتاجيـة وزيادتهـا وتطويرهـا مـن الأهـداف الرئيسـية لإدارة أي مشـروع , حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورا هاما في هدا المجال عن طريق : [2]

[1] وليام توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 310

[2] عبد الفتاح الصحن ، محمد سرايا ، مرجع سابق ، ص 142

- رقابة عناصر الإنتاج ؛
- متابعة مراحل العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن نظام خاص بالمشروع ؛
- تقييم نتائج العملية الإنتاجية ومدى تحقيق أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

وجدير بالذكر إن الكفاءة الإنتاجية تعني تحقيق العلاقة المثلى بين المخلات (من الموارد الأولية وعناصر الإنتاج) والمخرجات (من الإنتاج التام من السلع أو الخدمات النهائية) .

وان تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتطويرها كهدف أساسي من أهداف الرقابة الداخلية يمكن أن يتم عن طريق:

- تحديث وتطوير أدوات وأساليب الرقابة الداخلية في المشروع ؛
- استخدام أساليب التكاليف المعيارية كأساس للرقابة ؛
- استخدام دراسات الزمن والحركة لوضع المعايير والمعدلات الملائمة والمطلوبة لتطبيق أساليب الرقابة الداخلية ؛
- استخدام أساليب الرقابة على الجودة ؛
- استخدام أساليب التحاليل والمقارنات لزيادة فعالية الرقابة ؛
- إعداد برامج تدريبية لجمع العاملين في المشروع على مختلف المستويات ؛
- إعداد نظام متكامل للتقارير الدورية لضمان متابعة الأداء وتدفق المعلومات على مختلف المستويات .[1]

الفرع الثاني : الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات:

لا شك أن جميع أنشطة وعمليات المشروع تعتمد على مجموعة من القواعد والقوانين واللوائح والسياسات التي تحدد : [1]

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سرايا ، مرجع سابق ، ص 142

- المستويات الإدارية المختلفة في هدا المشروع.
- خطوط السلطة والمسؤولية داخل هده المستويات .
- حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المشروع ؛
- تسلسل الإجراءات الموضوعة اللازمة لتنفيذ الأعمال ؛
- الضوابط التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع ؛
- السياسات الإدارية المتبعة داخل المشروع ؛
- سياسات توزيع وتكوين الاحتياطات ؛
- سياسات تشغيل الأصول الثابتة وطريقة امتلاكها ؛[2]
- اللوائح والقواعد الخاصة بعملية الجرد السنوي والتسويات الجر دية ؛
- القواعد الخاصة بالتصرف في الأصول المهلكة دفتريا ؛
- القواعد المحاسبية المتعارف عليها خاصة في مجال المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع ؛

لقد قمنا من خلال هدا المبحث بدراسة أهداف نظام الرقابة الداخلية حيث توصلنا أن هده الأهداف تتمثل في :

حماية أصول المشروع كهدف أولي وهدا عن طريق وضع تدابير للوقاية من الأخطاء المتعمدة والغير متعمدة مع المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش

أما الهدف الثاني فهو دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها حيث خلصنا انه لبلوغ هدا الهدف لابد من التصريح بالعمليات وتنفيذها وتسجيلها والمحاسبة عن نتائجها

إضافة إلى هدف ثالث يتمثل في الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية و الالتزام باللوائح والسياسات و توضيح التدابير التي تساعد على دلك.

---

[1] بن داوود إبراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة ، دار الكتاب الحديث، القاهرة ، سنة 2009 ، ص 22

[2] احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 204

المبحث الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

سوف نحاول من خلال هذا المبحث إبراز إجراءات الرقابة الداخلية وذلك بالتطرق في المطلب الأول إلى الإجراءات التنظيمية والإدارية ومحاولة تسليط الضوء عنها كما سوف نقوم في المطلب الثاني بتقديم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي وحتى يتسنى لنا الإحاطة بكافة الإجراءات المتخذة في نظام الرقابة الداخلية سوف نقدم من خلال المطلب الثالث أهم الإجراءات العامة .

و لان نظام الرقابة الداخلية يستعمل عدة وسائل قصد إحكام النظام المحاسبي وتحقيق أهدافه وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات سوف نسعى إلى توضيحها كما يلي :

المطلب الأول : إجراءات تنظيمية وإدارية :

تخص هده الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة ، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات ، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها ، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسئول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه ، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها واستخراج المستندات من أصل وحدة في عدة صور ، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين . وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة بحيث لا يترك إلى أي موظف حق التصرف إلا بموافقة الشخص المسؤول لدلك سنتطرق إلى هده الإجراءات من خلال النقاط التالية [1]

[1] أمين السيد ، احمد لطفي ، دراسة تطبيقية في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2009 ، ص 190

الفـــرع الأول: تحديـــد الاختصاصـــات : يجـب اعتمـاد تحديـد دقيـق للاختصاصـات داخـل المؤسسـة فعنـد الوقـوف علـى الهيكـل التنظيمـي يجـب تحديـد اختصاصـات كـل مديريـة مـن المـديريات الموجـودة بمـا لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات فكل مديرية لها اختصاصاتها .

كمـا يمكـن داخـل كـل مديريـة تجزئـة هـده الاختصاصـات إلـى تخصصـات داخـل الـدوائر وداخـل المصالح والى غاية أخر نقطة من الهيكل التنظيمي .

الفـرع الثـاني : تقسـيم العمـل: إن التقسـيم الملائـم للعمـل يـدعم تحديـد الاختصاصـات داخـل المؤسسـة بمنعـه لتضـاربها أو تـداخلها, كمـا انـه يقلـل درجـة كبيـرة مـن احتمـالات وقـوع أخطـار السـرقة والتلاعـب كون هدا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاختبارات التالية :

أولا: الفصـل بـين أداء العمـل وسـلطة تسـجيله: إن الفصـل بـين وظيفتـي الأداء والتسـجيل المحاسـبي مـن شـانه أن يمنـع التلاعـب فـي تسـجيل البيانـات المحاسـبية بالتـالي نحصـل علـى معلومـات صـادقة عـن الحدث بعد المعالجة

ثانيـا: الفصـل بـين سـلطة الاحتفـاظ بالأصـل وسـلطة تسـجيله: إن هدا التقسيم فـي العمـل يقلـل مـن احتمـالات سـرقة الأصـول, نظـرا لان الاحتفـاظ بالأصـل يكـون ضـمن اختصاصـات موظـف معـين ، وتسجيل العمليات المتعلقة لهدا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف أخر.

ثالثـا: الفصـل بـين سـلطة الاحتفـاظ بالأصـل وسـلطة تقريـر الحصـول عليـه: إن الفصـل بـين سـلطة تقريـر الحصـول علـى الأصـل والاحتفـاظ بـه تقلـل مـن احتمـالات وقـوع التلاعـب ومـن الاتفاقيـات ذات المصلحة الشخصية.[1]

رابعـا : تقسـيم العمـل المحاسـبي : انطلاقـا مـن عـدم انفـراد شـخص واحـد بالقيـام بعمليـة معينـة مـن بـدايتها إلـى نهايتهـا فانـه يسـمح بإعطـاء رقابـة داخليـة يخلقهـا هـدا التقسـيم بمراقبـة عمـل موظـف معـين

[1] أمين السيد ، احمد لطفي، مرجع سابق ، ص 203

بموظف أخر يقوم بالعمل بعده ، لذلك يستطيع هدا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حال وقوعها .

المجموعة الأولى:

مسك بطاقات المخزونة

إعداد سندات التسليم

إعداد الفواتير

التحصيل

المجموعة الثانية :

إعدادات الرواتب

تسيير الخزينة

المجموعة الثالثة:

مسؤولية إثبات الحضور

مسؤولية إعداد الرواتب

المجموعة الرابعة:

مسؤولية تسير التعاونية

مسك دفاتر الصندوق المتعلق بها

المجموعة الخامسة:

التمثيل الاجتماعي للعمال

تسيير الأموال الاجتماعية

المجموعة السادسة:

تسيير المطعم

بيع تذاكر المطعم [1]

المجموعة السابعة:[2]

شراء الموارد

استلام الموارد

المجموعة الثامنة :

تسيير حظيرة السيارات

تسيير وصول البنزين

المجموعة التاسعة:

عمليات الصندوق

مسك اليومية المالية للصندوق

المجموعة العاشرة:

شراء الموارد

دفع الديون الناتجة عن الشراء

بيع المنتجات

قبض مبالغ بيع المنتجات

المجموعة الحادية عشر :

مسؤولية الإنتاج

مسؤولية مراقبة الإنتاج

[1] أمين السيد ، احمد لطفي ، مرجع سابق ، ص204

[2] محمد التهامي ، طواهر مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 110

الفرع الثالث : توزيع المسؤوليات :

انه من الضروري ان توزع المسؤوليات على الموظفين حيث تحدد مسؤولية كل منهم على حدة حتى يتسنى تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ ،[1] لدلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في ذات الوقت المسئولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هده الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها حيث أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته .

والتزامه اتجاهها ، فيحاسب ويراقب في حدود هدا المجال ، أد أن هدا الإجراء يعطى لنظام الرقابة الداخلية فعالية اكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص من جهة ومن جهة ثانية يضفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بان أي خطا في عمله ينسب إليه مباشرة

ولن يستطيع أن يلقيه على غيره وهدا عن طريق فصل الواجبات والمسؤوليات .[2]

وفي الأخير نرى بوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة لتحديد الاختصاصات , تقسيم العمل . توزيع المسؤوليات والتي بانسجامها تحقق لنا شطرا كبيرا من نظام الرقابة الداخلية الفعال .

الفرع الرابع: إعطاء تعليمات صريحة:

عادة ما يشتمل هدا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة لذا ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها , فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمة وتنفيذها على أحسن وجه ' كإعطاء تعليمة صريحة بان يقوم

[1] وليام توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص211

[2] عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص 72

الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤوليته اتجاهها من اجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه لابد أن تتوفر هده الأخيرة على العناصر التالية : [1]

- الوضوح ؛
- الصراحة ؛
- الفهم ؛
- احترام السلم التسلسلي للوظائف .

الفرع الخامس: إجراءات التنقلات بين العاملين :

إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية ، كون إن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته بين أن حركة التنقلات بين العاملين لابد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل , كتغيير موظف من المصلحة المالية إلى مصلحة المحاسبة أو إلى مصلحة البيع ، ولا ينبغي في هذا الإطار تغيير موظف من مصلحة الأمن أو البحث إلى مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة المنتمي لها كمصلحة المستخدمين مثلا .

نشير إلى ضرورة أخد كل موظف إجازاته السنوية دفعة واحدة ودلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي خطأ أو تلاعب في ذلك العمل , ولإمكانية تدارك هده الأخطاء وتصحيحها أو كشف التلاعب واخذ الإجراءات الملائمة لذلك .

المطلب الثاني : إجراءات تخص العمل المحاسبي :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال , لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات , التأكد من صحة المستندات ‘إجراء مطابقات دورية‘

[1] عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ذكره ، ص 72

القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به ، إن هده الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال إذ يعتبر انتظام الدفاتر المحاسبية دليلا إضافيا على صحة البيانات المحاسبية و يعتبر دليلا من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها أي مراجع خارجي ،[1] لذلك سنتطرق في هذا السند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية

- التسجيل الفوري للعمليات ؛
- التأكد من صحة المستندات؛
- إجراءات المطابقات الدورية ؛
- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله .

الفرع الأول :التسجيل الفوري للعمليات :

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب أد يقوم هدا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها لدلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون :

- شطب ؛
- تسجيل فوق تسجيل أخر؛
- يلغى تسجيل معين إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح .

وعلى هذا يمكن القول إن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتحاد القرارات المناسبة كأن لا يقوم مثلا محاسب معين بتسجيل عملية شراء معينة من طرف مورد "ا"

[1] مصطفى عيسى خيضر ، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات ، جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ، طبعة 2، سنة 2006 ، ص164

بقيمة "س" فعند معالجة البيانات التي تم تسجيلها يظهر لنا في الأخير بان المورد "ا" دائن للمؤسسة بقيمة تختلف عن القيمة الحقيقية بمقدار "س" مما يوفر لنا معلومات غير صادقة ولا معبرة عن الوضعية الحقيقية . لدلك نرى وبوضوح ضرورة شرح هدا الإجراء المدعم لمقومات الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني : التأكد من صحة المستندات :

تستند المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة ، لدلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هده المستندات وهي: [1]

- البساطة والتي تساعد على استخدام السند واستكمال بياناته
- عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط
- ضمان توفير وإرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها
- يجب استعمال الأرقام المتسلسلة عند طبع نماذج المستندات وتوضيح خطوات سيرها مما يساعد على إجراء عملية الرقابة وعلى العودة إليها عند الحاجة.

إن المبادئ سالفة الذكر تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وفي هدا الإطار لابد أن يجمع المستند الشروط التالية:

1. يجب أن يعد على مطبوعة مخصصة لهذا الشأن ؛
2. أن يتم إعداده بدون شطب واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الغلط أو التأويل ؛
3. أن يكون ممضي عليه من طرف المسؤولين المؤهلين وان يدخل في إطار اختصاصاتهم ؛
4. أن يحتوي على التاريخ ؛

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 92

الفـرع الثالـث : إجـراءات المطابقـات الدوريـة :ينـتج عـن عمليـات المؤسسـة تبـادل مسـتندات وأوراق بينهـا وبـين الغيـر والكثيـر مـن عمليـات المؤسسـة تنشـأ عنهـا مسـتندات ، حيـث تمتـاز بأهميـة قصـوى كونهـا تمثـل الأدلـة الكتابيـة المؤيـدة للعمليـات[1] ، ولهـذا تعتبـر المطابقـات الدوريـة مـن بـين أهـم الإجـراءات التـي تفـرض علـى العمـل المحاسـبي داخـل المؤسسـة لتقريبـه مـن الواقـع لان العمـل المحاسـبي يعتمـد أساسـا علـى المسـتندات الداخليـة والخارجيـة و التـي هـي موضـوع المراجعـة المسـتندة أي أن هـذه المسـتندات يمكـن أن تكـون غيـر صـحيحة ممـا يـؤثر سـلبا علـى مخرجـات نظـام المعلومـات المحاسـبية وبالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة .

ونظـرا لمـا سـبق جـاءت إجـراءات نظـام الرقابـة الداخليـة لكـي تكشـف دلـك عـن طريـق إجـراء مقارنـات دوريـة بـين مختلـف مصـادر المسـتندات مـن جهـة ومـن جهـة أخـرى بـين المسـتندات والحقيقـة المتمثلة أساسا في الواقع كالجرد المادي مثلا .

تأسيسـا بمـا سـبق ، نـرى ضـرورة إجـراء كافـة المقاربـات الدوريـة التـي يكـون موضـوعها مختلـف عـن عناصـر الميزانيـة وجـدول حسـابات النتـائج كـإجراء مقاربـة بـين مـا تـم تسـجيله فـي اليوميـة المسـاعدة المتعلقـة بالبنـك ، مـن مقبوضـات ومـدفوعات ومـا تـم علـى مسـتوى البنـك لاسـتخراج مختلـف الانحرافـات المتمثلـة أساسـا فـي ، بيانـات سـجلت علـى مسـتوى البنـك ولـم تسـجل علـى مسـتوى المؤسسـة أو العكـس ، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل

إعـداد القـوائم الماليـة الختاميـة وذلـك لإعطـاء معلومـات ذات مصـداقية ومعبـرة عـن وضـعية الحسـاب البنكي للمؤسسة .

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ،أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية ، الدار الجامعية، مصر، سنة2004 ، ص 165

ترتبط فعالية هده المقاربة بالشروط التالية : [1]

1. يجب إجراء المقاربة على الأقل مرة في الشهر؛
2. الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من الشيك مباشرة وان لا يدخل ضمن وظيفة تسيير الصكوك ؛
3. الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن لا يقوم بالتسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك ؛
4. إتباع طريقة واضحة لإجراء عملية المقاربة ؛

يمكن كذلك إجراء مقاربات دورية أخرى يتمثل حلها في الأتي:

مقاربة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدتهم الحقيقية على مستواهم وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الحق وطبيعة المدين .

- مقاربة حسابات المخزونات بما هو موجود فعلا على مستوى المخازن وذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات
- مقاربة حسابات الاستثمار بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة وذلك باستعمال عملية الجرد المادي للاستثمارات
- مقاربة حسابات الحقوق المختلفة بما هو موجود فعلا .
- مقاربة حسابات الديون المختلفة بما هو حقيقي .
- مقاربة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا ودلك بالاعتماد على الزبائن .
- مقاربة حسابات الأعباء بما تم تحمله فعلا كإجراء مقاربة تخص حسابات مركبات الأجور بما تم على مستوى مصلحة الأجور في مديرية الإدارة العامة . [2]

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص، 87

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص، 88 .

أما إجراء هده المقاربات الدورية ومقاربات أخرى يمكن إجراءها في ظل ظروف أخرى وأنشطة أخرى تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكن من تقريب ما تم التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي على مستوى المؤسسة ، أي ما يسمح لنظام المعلومات المحاسبية ، من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

الفرع الرابع : عدم إشراك موظف في مراقبة عمله :

يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هدا الأخير وفي المحافظة على السير الحسن له كون إن التقيد الجيد للطرق والإجراءات تتوقف على هدا العنصر لدلك أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام وبما يستجيب إلى تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة .

المطلب الثالث : إجراءات عامة :

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي نتناول في هدا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها وبتفاعل جميع هده الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة لدلك سنميز بين الإجراءات التالية :

1. التامين على ممتلكات المؤسسة ؛
2. التامين ضد خيانة الأمانة ؛
3. اعتماد رقابة مزدوجة ؛
4. إدخال الإعلام الآلي ؛

الفرع الأول : التامين على ممتلكات المؤسسة : تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها لدى لابد لها من نظام فعال للرقابة الداخلية يهدف إلى المحافظة على ممتلكاتها ،

اضافة إلى الحفاظ على سلامة الأصول المادية بكل أنواعها مثل المخزونات والاستثمارات والمعدات والأدوات ...الخ وهدا من خلال التامين

الذي لابد أن يشمل العناصر التالية :

العنصر البشري من عمال وموظفين ومسيرين من خلال التامين الاجتماعي والمحافظة على امن العمال .

صورة المؤسسة اتجاه محيطها والتي قد تنهار جراء حادث طارئ مفاجئ .

المحافظة على المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة .[1]

الفرع الثاني : التامين ضد خيانة الأمانة:

في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هده الأخيرة إجراء يخص التامين على الموظفين الدين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها ا والدي يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التامين ضد خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم أد نجد من بينهم موظف معين يحصل على قيم مبيعات المؤسسة مثلا طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هدا الإطار التامين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على صيرورتها الطبيعية , وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين .

الفرع الثالث : اعتماد رقابة مزدوجة :

يستعمل هدا الإجراء في اغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف السنوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من

[1] jacque renard ,théorie et pratique de l'audit o.p. cit p104.

وصل التوريد , الفاتورة , وصل الاستلام الذي يكون ممضى عليه من الجهات الموكل لها ذلك ' أد بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية يعد المشرف على العمليات السنوية شيك يمضى عليه مدير المالية والمحاسبة في المراحل الأولى وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب .

إن هدا الإجراء من شانه أن يعمل على:

- حماية النقدية ؛
- تفادي التلاعب والسرقة ؛
- إنشاء رقابة ذاتية ؛
- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية .[1]

الفرع الرابع: إدخال الإعلام الآلي:

تعمل معظم المنشات في الوقت الحاضر على استخدام تكنولوجيا المعلومات المعتمدة على الحاسبات الآلية في تشغيل بياناتها وتوصيلها إلى مستخدميها في الوقت المناسب ، وقد أدى ذلك إلى تزايد أهمية امن وسلامة المعلومات خاصة في ظل التطور السريع في مجال التجارة الالكترونية.

وقد أدى التطور السريع في استخدام تكنولوجيا المعلومات إلى تحقيق مزايا عديدة تتمثل في :

زيادة حجم و عدد العمليات

السرعة في معالجة البيانات

تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة

إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة

وعليه يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تغطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتعكس السرعة سواء في المعالجة أو

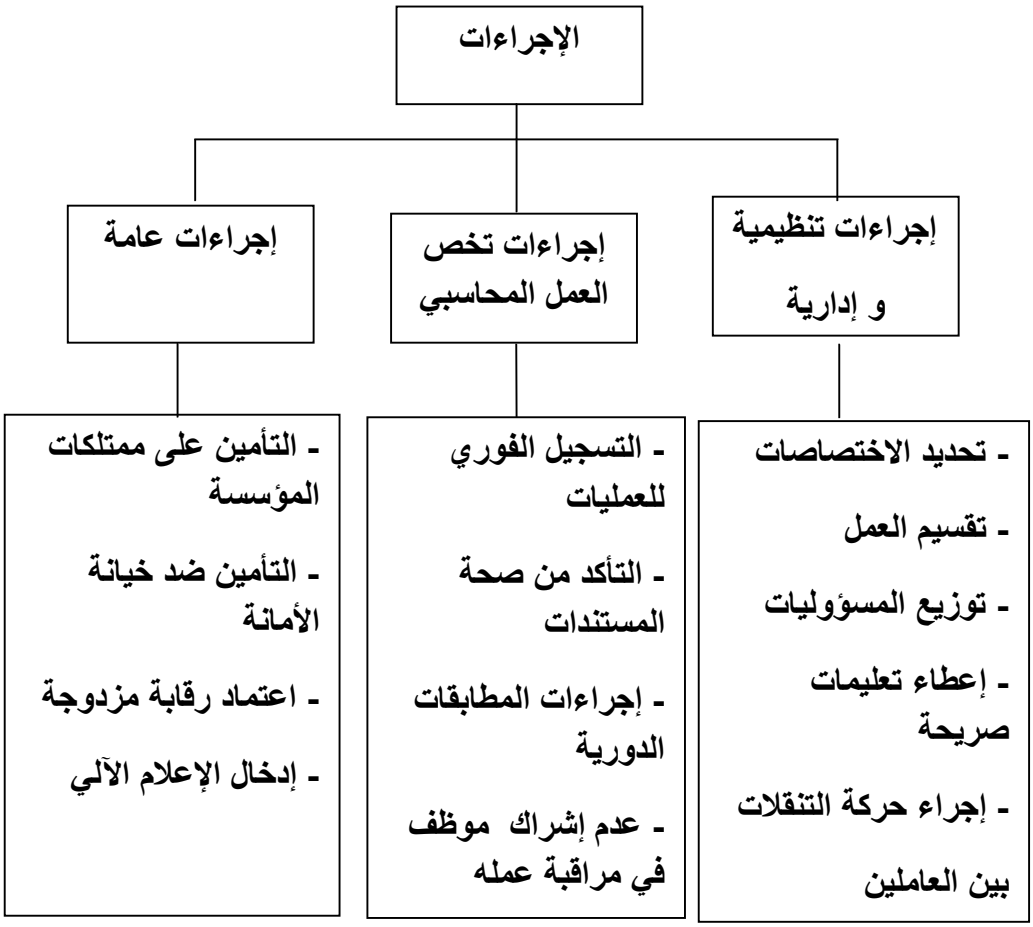
[1] وليام توماس ، امرسون هنكي، مرجع سابق ،ص ، 204.

في إعداد هده القوائم بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسب من اجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات ، ينبغي إدخال هده الوسيلة في أنظمة المعلومات الأخرى داخل المؤسسة والتي لها علاقة مباشرة بنظام المعلومات المحاسبية كنظام معلومات الأفراد التسويقية التمويلية والإنتاج. [1]

لقد تناولنا من خلال المبحث الثالث إجراءات نظام الرقابة الداخلية حيث تطرقنا من خلال المطلب الأول إلى الإجراءات التنظيمية والإدارية والتي توصلنا أنها متمثلة في تحديد الاختصاصات وتقسيم العمل وتوزيع المسؤوليات وإعطاء التعليمات الصريحة مع إجراء التنقلات بين العاملين أما في المطلب الثاني فتناولنا من خلاله الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي حيث حددناها في التسجيل الفوري للعمليات مع التأكد من صحة المستندات و إجراء المطابقات الدورية دون إشراك موظف في مراقبة عمل قام به من قبل وفي الأخير ومن خلال المطلب الثالث تناولن أهم الإجراءات العامة حيث تناولنا التامين على ممتلكات المؤسسة والتامين ضد خيانة الأمانة واعتماد الرقابة المزدوجة وإدخال الإعلام الآلي وسوف نقدم الشكل الموالي الذي من خلاله نقدم تفصيل لإجراءات الرقابة الداخلية .

[1] عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص ،231 .

الشكل رقم (01) : إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي، طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ص 123

خلاصة الفصل

لقد قمنا من خلال هدا الفصل بدراسة نظام الرقابة الداخلية حيث بنيت هده الدراسة على ثلاثة مباحث :

ففي المبحث الأول عرفنا نظام الرقابة الداخلية على انه مجموعة الطرق والأساليب والإجراءات داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول والحفاظ عليها ودلك من خلال بلوغ دقة وصحة المعلومات المحاسبية جراء زيادة الكفاءة التشغيلية لبلوغ الأهداف المرجوة لتحقيق الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة .

كما قمنا بتعداد مكونات نظام الرقابة الداخلية التي هي : بنية الرقابة ، تقييم المخاطر ،النشاطات الرقابية ، المعلومات والاتصالات ، مراقبة النظام .

أما في المبحث الثاني فقدمنا أهداف نظام الرقابة الداخلية التي هي عبارة عن : حماية الأصول ، دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها ، الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ، الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات .

وأخيرا من خلال المبحث الثالث أبرزنا إجراءات الرقابة الداخلية التي أحصيناها في : إجراءات إدارية ، إجراءات تخص العمل المحاسبي ، إجراءات عامة .

ويمكن من خلال هده الدراسة أن نستخلص بان نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن وسيلة تعتمد عليها المؤسسة من اجل بلوغ أهدافها من خلال إتباع إجراءات وخطوات لتنفيذ القوانين الموضوعة و تجنب المخاطر التي تهدد المؤسسة عن طريق اكتشافها ومعالجتها في الوقت المناسب.

الفصل الثاني:
الأداء المالي

تمهيد:

إن التطور الذي عرفه مفهوم الوظيفة المالية كان له الأثر الكبير على تطور مفهوم الأداء المالي ، فالوظيفة المالية عرفت تطورا كبيرا عبر التاريخ ، حسب التغيرات التي مرت بها بعض المفاهيم سواء كانت المفاهيم المتعلقة بالمؤسسات أو بالتسيير .

فالأداء المالي واكب هذا التطور الحاصل حيث ربطه الباحثين بمؤشرات ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة به فقياس هذه المؤشرات يعتبر بمثابة قياس للأداء لذى وجب البحث في هده المؤشرات وتطويرها من اجل بلوغ دقة القياس من خلال تحديد العوامل المؤثرة فيه ومحاولة التحكم فيها لان بلوغ الأداء المالي الأمثل يبقى المسعى الذي تهدف إلى تحقيقه جميع المؤسسات مهما كان نوعها أو حجمها .

وبغض النظر عن المفهوم الذي تقدمه أي مؤسسة للأداء المالي فان المفهوم العام الذي يشترك فيه الجميع هو بلوغ الأهداف المرجوة بأقل التكاليف فهدا المفهوم يخدم المساهمين أكثر مما يخدم الأطراف الأخرى ولكن يبقى أن هدف الاستمرارية هو هدف رئيسي لا يمكن أن تتخلى عنه أي مؤسسة مهما كان شكلها .

ونحن سوف نقوم من خلال هذا الفصل بمحاولة إعطاء مفهوم عن الأداء ، وخاصة الأداء المالي، مع دراسة لأهم مؤشرات قياسه وذلك بالاعتماد عن التطور الذي مرت به ، حيث سنقدم الدراسة في ثلاثة مباحث ، يكون المبحث الأول مخصص لتقديم مفهوما للأداء وأنواعه ، أما المبحث الثاني سنخصصه لدراسة المؤشرات الكلاسيكية والحديثة لتقييم الأداء مع تقديم بطاقة الأداء المتوازن وفي الأخير ومن خلال المبحث الثالث سوف نعمل على الربط بين الفصل الأول والثاني وذلك بالبحث في آليات الرقابة الداخلية التي تساهم في تحسين الأداء المالي .

المبحث الأول : مفهوم الأداء وأنواعه

نحاول من خلال هدا المبحث تسليط الضوء على جانبي الأداء وأنواعه وخاصة الأداء المالي بدءا بالتطرق إلى تطور الوظيفة المالية ومفهوم الأداء وتقييمه وقياسه من خلال المطلب الأول وانتقالا إلى تحديد أنواع الأداء من خلال المطلب الثاني ووصولا إلى تحديد مفهوم الأداء المالي وتقييمه وقياسه من خلال المطلب الثالث .

المطلب الأول:تطور و مفهوم الأداء وقياسه :

الفرع الأول: ماهية الوظيفة المالية

أولا: **تعريف الوظيفة المالية:**

هي مجموعة المهام والأنشطة التي تقوم بها عدد من المصالح والأقسام تهدف إلى إدارة التدفقات المالية والبحث عن الموارد المالية الضرورية , والاستخدام الأمثل لها.

كما تتجلى الوظيفة المالية في المهام التي يقوم بها المسيرون الماليون من وضع خطط للتمويل والحصول على موارد مالية ومن تم استخدام هذه الموارد بشكل يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة , ولتحقيق هذه الأهداف ينبغي تطبيق قواعد التحليل المالي الذي يعتبر قاعدة لاتخاذ القرارات والإجراءات من طرف المسيرين , وقاعدة لمراقبة مختلف العمليات المالية وتوجيهها نحو المسار المخطط له .[1]

ثانيا: التطور التاريخي للوظيفة المالية :

شهدت الوظيفة المالية منذ ظهورها في شكلها الحالي عدة مراحل اختلفت باختلاف الفترة وحالة المحيط الاقتصادي والمالي , ويمكننا ذكر أهم المراحل التي ساهمت في تطور هده الوظيفة:

1. **في فترة الثلاثينات:** والتي شهدت أزمة الكساد الكبير سنة 1929،والتي أدت إلى إفلاس عدد كبير من المؤسسات باختلاف أنواعها وأحجامها ونشاطاتها , ومن تم اهتمت الوظيفة المالية بالتركيز على إجراءات الإفلاس و وإعادة التنظيم والى توفير السيولة للمؤسسات و وضع القواعد المسيرة لأسواق الأوراق المالية .

[1] الياس بن ساسي , يوسف قريشي ،التسيير المالي للإدارة المالية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان ، سنة 2006 ، ص 33

2. **خلال فترة الأربعينيات وبداية الخمسينيات :** تم التركيز على الجانب المؤسسي منها وتميزت قواعدها بالوصفية بالإضافة إلى أنها كانت تهتم بوجهة النظر الخارجية وليس بوجهة النظر الداخلية .
3. **بداية الستينات :**انتقل التركيز إلى التحليل النظري والى عملية اتخاذ القرارات المرتبطة بالأصول والخصوم بالشكل الذي يعظم من قيمة المؤسسة .
4. **وفي الثمانينيات :**شكلت قيمة المؤسسة المحور الرئيسي الذي يرتكز عليه التحليل المالي في كل جوانبه .
5. **في بداية القرن العشرين :**تغيير أسلوب المنافسة للشركات الكبرى إلى استراتجيات التعاون والتكتل وظهرت بذلك إستراتجية النمو والاندماج وظاهرة شراء المؤسسات بشكل كلي من قبل مؤسسات قائمة ، وركزت الوظيفة المالية على هذه الظاهرة وعلى قواعد سوق المال والأوراق المالية التي يمكن إصدارها للحصول على الموارد المالية الضرورية .

إضافة إلى التركيز على القرار الإداري وما يكتسيه من أهمية لأنه مهما كان شكله وأيا كان متخذه فان له تأثيرات مالية وعليه فان أي قرار يتخذ داخل المؤسسة لابد من إجراء دراسة مالية سابقة لعملية اتخاذ القرار، وذلك من اجل الإحاطة بكل الظروف والنتائج المحتمل وقوعها بعد تنفيذ هذا القرار . [1]

وتتضمن الوظيفة المالية مجموعة من الوظائف المرتبطة بكل من التمويل ومتابعة المحاسبة بأنواعها العامة والتحليلية ، قرارات الاستثمار ، الإحصاءات والمؤشرات المالية والمراقبة الداخلية وتسيير السيولة وتسيير المخاطر المالية الخارجية والداخلية .....الخ ، كل هذه الوظائف تندرج ضمن سلم تنظيمي محدد في الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

كما تقوم الوظيفة المالية بالتسيير المالي حيث تستخدم التخطيط والتوجيه والمراقبة وتوزيع الموارد المالية ...الخ ويستخدم في ذلك منظومة متكاملة من الأدوات وتقنيات التسيير بداية من التحليل المالي ، طرق وتقنيات اختيار الاستثمارات ، المحاسبة العامة والتحليلية..الخ.

ويمكن تلخيص ادوار الوظيفة المالية كالأتي :

[1] الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سابق ذكره ، ص 34

- ضمان التمويل لمختلف نشاطات المؤسسة ، خاصة بالقروض قصيرة الأجل ومتوسطة الأجل وطويلة الأجل .
- وضع أسس التخطيط المالي والموازنات التقديرية .
- دفع النفقات والمصاريف وتلقي المستحقات والحقوق عن جميع الأنشطة .
- مساعدة المسيرين في الإدارة العليا على وضع الخطط طويلة الأجل وبناء سياسة مالية تمكن من تنفيذ هده الخطط وخاصة فيما يتعلق بحيازة الأصول ثابتة ووضع سياسة توزيع الأرباح والسياسة المالية ...الخ .[1]

الفرع الثاني: تعريف الأداء:

يعرف الأداء حسب هذين الكاتبين (Miller et J.Bromily)على أنه"انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية و البشرية و استغلالها بكفاءة و فعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها ".

نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء هو عبارة عن طبيعة العلاقة الموجودة بين الوسائل المستخدمة والنتائج المحققة فكلما كانت النتائج المحققة معبرة عن الوسائل المستخدمة كلما كان الأداء جيد .

أيضاً يمكن أن نستنتج من التعريف نفسه، إن المفهوم السائد لذى مؤسسات الأعمال أن الأداء يستعمل للحكم على هذه المؤسسات من حيث قدرتها على تحقيق أهدافها، و مدى قدرتها على التحكم في التكاليف للوصول إلي ذلك .

تعريف (P.Druker) : ينظر إلى الأداء على أنه : "قدرة المؤسسة على الاستمرارية و البقاء تكمن في تحقيق التوازن بين رضا المساهمين و العمال.

نستنتج من هذا التعريف أن الأداء هو عبارة عن مدى تحقيق التوازن بين رضا كل من المساهمين والعمال دون تعريض استمرارية المؤسسة إلى الخطر فالأداء من وجهة نظر صاحب هذا التعريف هو عبارة عن بلوغ أهداف المساهمين المرجوة والمتمثلة في تعظيم الربح بأقل التكاليف .

كما تنظر موسوعة التسيير و الإدارة إلى الأداء انه : دراسة تكون عن طريق الثلاثية: الأهداف ،الوسائل ،النتائج التي تميز كل منظمة والأداء يتكون من عنصرين أساسيين هما:الكفاءة

[1] الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سابق ذكره ، ص 35

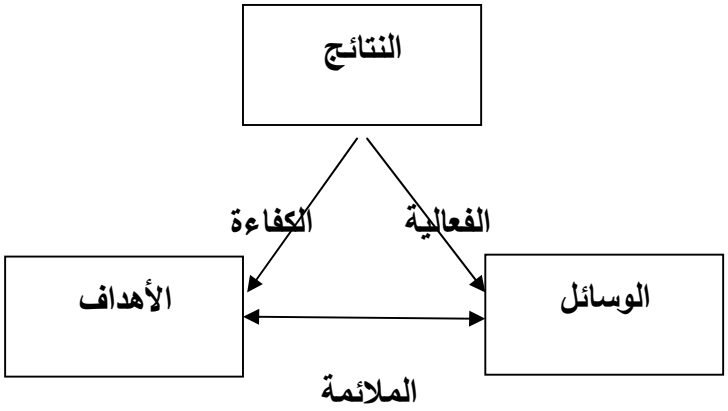
والفعالية حيث الربط بين الوسائل المستخدمة والنتائج المحققة يطرح إشكالية الكفاءة المعبر عنها بالسؤال هل النتائج المتحصل عليها تحققت بأدنى تكلفة؟

أما فعالية المؤسسة فهي التي تبين القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة من خلال مسؤوليها .[1]

من هذا التعريف يتضح أن الأداء هو هدف العملية التسييرية التي تسعى إلي بلوغ أهداف المنظمة بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

ويرى (Bartoli) بأن أداء المؤسسة هو عبارة عن العلاقة بين عناصر :النتائج، الوسائل ، الأهداف والتي يمكن تلخيصها في الشكل التالي: [2]

شكل(2/1): مثلث الأداء في المؤسسة



ومنه يعد مصطلح الأداء مصطلحاً متعدد الجوانب و الأبعاد لاقترانه و تداخله مع عدة مصطلحات ومفاهيم فمنه من يرى أن:

الأداء يتمثل في تحقيق الكفاءة و الفعالية في المؤسسة، و يقصد بالكفاءة مدى تحقيق الأهداف أي العلاقة بين النتائج المحققة و الأهداف المنتظرة، أما الفعالية فهي العلاقة بين النتائج المحققة و الوسائل المستعملة.

ويعتبر الأداء بمنظور الكفاءة و الفعالية قصير و متوسط المدى، أما الأداء طويل المدى فيتمثل في تطوير طاقات دائمة ، مع الوصول إلي الليونة لمواجهة التغيرات و بالتالي أصبحت المؤسسة ذات الأداء هي المؤسسة التي تتنبه بسرعة إلي مختلف التحولات التي تطرأ على محيطها.

و منه من يرى أن الأداء هو المظهر الداخلي لتنافسية المؤسسة، و لكي تحقق المؤسسة هذه القدرة عليها اكتساب ميزة تنافسية تنفرد بها عن باقي منافسيها مما يعني أنه عليها إرضاء الأطراف

[1] *Re*bert le DUFF et al.Encyclopédie de la gestion et du management Edition DALLOZ, Paris 1999 p897

[2] قوزين حاج قويدر ، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء ، جامعة الشلف، ص16

المرتبطة بها سواء كانوا زبائنها، مساهميها أو عمالها بتلبية احتياجاتهم و فق شروط الكلفة و الوقت والجودة .[1]

و منه من قام بإضافة الطابع الاستراتيجي على مفهوم الأداء ببعديه الكفاءة و الفعالية حيث يرى (Angelier) أن أداء المؤسسة يتجسد في قدرتها على تنفيذ إستراتيجيتها و تمكنها من مواجهة القوى التنافسية و يؤكد أن الأداء في المجال الاستراتيجي لا يمكن فصله عن القدرة التنافسية، و هو يعبر عن"قدرة المؤسسة في الاستمرار بالشكل المرغوب فيه في سوق تنافسية متطورة و هذا ما يتطلب في آن واحد الكفاءة و الفعالية".

و بالتالي لا يمكن الحكم على المؤسسة التي تمكنت من بلوغ أهدافها أنها حققت مستويات جيدة من الأداء إذا كان ذلك قد كلفها الكثير من الموارد يفوق مثيلاتها كذلك بالنسبة للمؤسسة التي تمكنت في توظيف كامل الموارد المتاحة لديها، إذا كان ذلك قد حقق لها نتائج دون مستوى الأهداف المرسومة.

و بالتالي فان هذا التعريف نعتبره تعريفاً شاملاً لأنه ربط كل من تحقيق الأهداف بالموارد المستعملة و مواجهة القوى التنافسية و هذه العوامل الثلاثة هي التي تجعل المؤسسة تواجه التحديات و تضمن لها الاستمرارية في النشاط .[2]

الفرع الثالث: مفهوم قياس وتقيم الأداء

أولا: قياس الأداء : من البديهي أن تسبق عملية القياس مرحلة التقييم في المؤسسة : ذلك أن القياس هو عملية التقييم الجبري للشيء ووضعه في صيغة رقم أو عدد أو مبلغ أو نسب مصحوبة بوحدة قياس كالوزن ، الطول ، الوحدات النقدية ، وبذلك تكون النتيجة صماء من غير تعليق لا تتضمن معنى الشيء المراد تقييمه .[3]

كما انه لا يمكن ربط الأداء بالجانب المالي وحده فهو من جهة قياسه يمكن قياسه بجانب التسيير أي مدى كفاءة المسير وفعاليته من حيث بلوغ الأهداف المسطرة .

[1] خان احلام ، تسيير الموارد البشرية ودوره في تحسين اداء المؤسسة ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، سنة 2003– 2004 ، ص 47

[2] صابر عباسي اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة ورقلة، سنة 2012/2011 ص 82

[3] بن خروف جليلة دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرار, مذكرة ماجستير في علوم التسيير , جامعة بومرداس، سنة 2008

ثانيا: تقييم الأداء : قبل البدء في شرح مفهوم تقييم الأداء يجب الإشارة إلى أن هناك خلط كبير في استخدام مفهومي التقييم والتقويم ، حيث انه عندما يستخدم لفظ التقييم فهذا يعني تطبيق مفهوم القياس للواقع الحالي بشكل علمي ومدروس ، بينما لفظ التقويم هو عملية تصحيح المسارات وتعديلها.

بعد مرحلة القياس تأتي مرحلة التقييم وهي التعليق أو إصدار حكم على النتيجة المتحصل عليها كما ينظر إلى تقييم الأداء كونه جميع العمليات والدراسات التي ترمي إلى تحديد مستوى العلاقة التي تربط بين الموارد المتاحة وكفاءة استخدامها من طرف المؤسسة الاقتصادية ، مع دراسة تطور العلاقة المذكورة خلال فترات زمنية متتابعة أو فترة زمنية محددة ، عن طريق إجراء المقارنات بين المتوقع والمتحقق من الأهداف ، بالاستناد إلى معايير ومقاييس معينة .[1]

وعليه فان تقييم الأداء عملية ، القصد منها التوصل إلى الحكم على درجة كفاءة وفعالية المؤسسة ككل ولكافة جوانب النشاطات والعلاقات المختلفة ، وان عملية التقييم بهذا يجب آن تكون شاملة لكل جزيئات وأقسام النشاط في المؤسسة ، فيتم تقييم كل مركز على حدا ثم تجميع النتائج لتصل إلى التقييم الشامل للمؤسسة ككل . [2]

وبالتالي مما سبق يمكن القول أن عملية تقييم الأداء هي عبارة عن عملية تحليل انتقادي شامل للخطط والأهداف واستغلال الموارد المالية والبشرية والمادية أحسن استغلال وأعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسومة ، كما تسمح عملية تقييم الأداء في المؤسسة بتحديد الانحرافات الناشئة ليتمكن المسيرون من اتخاذ قرارات تصحيحية وتفادي تلك الانحرافات في المستقبل .

المطلب الثاني : أنواع الأداء :إن تحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم ، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة معايير هي : معيار مصدر الأداء ، معيار الشمولية ، المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة .

كل معيار على حدة يقدم مجموعة من أنواع الأداء في المؤسسة

[1] مجيد الكرخي , تقويم الأداء باستخدام النسب المالية , دار المناهج , الأردن ، الطبعة الأولى ، سنة 2007 ، ص 31

[2] علي عبد الله , اثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ،سنة 1999، ص 15

الفـرع الأول: حسـب معيـار المصـدر : وفقـا لهـذا المعيـار يمكـن تقسـيم الأداء إلـى نـوعين ، الأداء الذاتي أو الداخلي والأداء الخارجي

أولا: الأداء الـداخلي :كـذلك يطلـق عليـه اسـم أداء الوحـدة أي انـه ينـتج بفضـل مـا تملكـه المؤسسـة مـن الموارد فهو ينتج أساسا التركيبة التالية :

1. **الأداء البشـري** : وهـو أداء أفـراد المؤسسـة الـذين يمكـن اعتبـارهم مـورد اسـتراتيجي قـادر علـى صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.
2. **الأداء التقني** : ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال .
3. **الأداء المالي** : ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة .

فـالأداء الـداخلي هـو الأداء النـاتج مـن مواردهـا الضـرورية لسـير نشـاطها مـن مـوارد بشـرية مـوارد ماليـة موارد مادية

ثانيا: الأداء الخارجي : هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة .

فالمؤسسـة لا تتسـبب فـي إحداثـه ولكـن المحـيط الخـارجي هـو الـذي يولـده , فهـدا النـوع بصـفة عامـة يظهـر فـي النتـائج الجيـدة التـي تتحصـل عليهـا المؤسسـة كارتفـاع رقـم الأعمـال نتيجـة لارتفـاع سـعر البيـع أو خـروج احـد المنافسـين , ارتفـاع قيمـة القيمـة المضـافة مقارنـة بالسـنة الماضـية نتيجـة لانخفـاض أسعار المواد واللوازم والخدمات , فكل هده التغيرات تنعكس على الأداء سواء بالإيجاب أو السلب .[1]

الفرع الثاني: حسب معيار الشمولية : يقسم الأداء حسب هذا المعيار إلى أداء كلي وأداء جزئي

أولا: الأداء الكلـي : هـو الـذي يتجسـد بالانجـازات التـي سـاهمت جميـع العناصـر والوظـائف أو الأنظمـة الفرعيـة للمؤسسـة فـي تحقيقهـا ، ولا يمكـن نسـب انجازهـا إلـى عنصـر دون مسـاهمة بـاقي العناصـر ، وفـي إطـار هـذا النـوع مـن الأداء يمكـن الحـديث عـن مـدى و كيفيـات بلـوغ المؤسسـة أهـدافها الشـاملة كالاستمرارية ، الشمولية ، الأرباح ، النمو.....الخ .

ثانيـا: الأداء الجزئـي : إن الأداء الجزئـي هـو الـذي يتحقـق علـى مسـتوى الأنظمـة الفرعيـة للمؤسسـة , وينقسـم بـدوره إلـى عـدة أنـواع تختلـف بـاختلاف المعيـار المعتمـد لتقسـيم عناصـر المؤسسـة , حيـث يمكـن أن ينقسـم حسـب المعيـار الـوظيفي إلـى : أداء الوظيفـة الماليـة : أداء وظيفـة الأفـراد , أداء وظيفـة التموين , أداء وظيفة الإنتاج , وأداء وظيفة التسويق . [2]

[1] صابر عباسي ، مرجع سبق ، ذكر، ص84

[2] عبد المليك مزهودة ، دور وأهمية التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة ، سنة 1998/1997 ، ص 89

الفـرع الثالـث: حسـب المعيـار الـوظيفي : يـرتبط هـذا المعيـار بـالتنظيم لان هـذا الأخيـر هـو الـذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة .

إذا ينقسـم الأداء فـي هـذه الحالـة حسـب الوظـائف المسـندة إلـى المؤسسـة التـي يمكـن حصـرها فـي الوظـائف الخمـس التاليـة : وظيفـة الماليـة ، وظيفـة الإنتـاج ، وظيفـة الأفـراد ، وظيفـة التسـويق ، وظيفـة التموين ويضيف البعض الأخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية .

الفـرع الرابـع: حسـب معيـار الطبيعـة :تبعا لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهـداف اقتصـادية ، أهـداف اجتماعيـة ، أهـداف تكنولوجيـة , أهـداف سياسـية يمكـن تصـنيف الأداء إلـى أداء اقتصادي ، أداء اجتماعي ، أداء تكنولوجي ، أداء سياسي .[1]

المطلب الثالث : مفهوم الأداء المالي وتقييمه :

الفرع الأول: تعريف الأداء المالي : يعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية :

- العوامل المؤثرة في المر دودية المالية ،
- اثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مرد ودية الأموال الخاصة .
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض وأرباح .
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة .[2]

كـل طـرف يفسـر الأداء المـالي بمـا يخـدم مصـالحه فالمسـاهم يسـعى لتعظـيم ثـراءه ، والمؤسسـة تسـعى نحـو الاسـتمرار والبقـاء والموظـف يعـزف علـى وتـر رفـع الأجـور والحـوافز والجهـاز الحكـومي يهـدف إلـى إنمـاء حصـيلة الضـرائب ، والمجتمـع يـود وينتظـر الرخـاء الاقتصـادي ورفاهيـة الأفـراد وتحقيـق العدالة الاجتماعية فكل طرف يفسر الأداء المالي بالشكل الذي يروق له .

يعـرف الأداء المـالي بمـدى قـدرة المؤسسـة علـى الاسـتغلال الأمثـل لمواردهـا ومصـادرها فـي الاستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من اجل تشكيل الثروة .[3]

وهنـاك مـن يـرى أن الأداء المـالي هـو تشـخيص الصـحة الماليـة للمؤسسـة لمعرفـة قـدرتها علـى إنشـاء القيمـة ومجابهـة المسـتقبل ، مـن خـلال الاعتمـاد علـى الميزانيـات وجـدول حسـابات النتـائج والجداول الملحقة مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية التي تنتمي إليها المؤسسة .[1]

---

[1] عادل عشى , الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وتقييمه " مذكرة ماجيستر ، جامعة بسكرة غير منشورة ، سنة 2004/ 2005 ، ص7

[2] دادان عبد الغني ، قراء في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية ، مجلة الباحث عدد4 0 ، سنة 2006 ، ص 42

[3] دادان عبد الغني ، كماسي محمد الأمين , الأداء المالي من منظور المحاكات المالية , المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة ، يومي 09/08 مارس ، سنة 2005 ، ص 304

الفـرع الثـاني: تقـويم الأداء : يعنـي تقـديم حكـم دو قيمـة علـى إدارة المـوارد الطبيعيـة والماديـة والماليـة المتاحـة لإدارة المنظمـة وعلـى طريقـة الاسـتجابة لإشـباع رغبـات أطرافهـا المختلفـة ، وبمعنـى حرفـي يعتبـر تقـويم الأداء المـالي للمنظمـة قياسـا للنتـائج المحققـة أو المنتظـرة فـي معـايير محـدودة سـلفا، تقـدم إجـراءات ووسـائل طـرق القيـاس لتحديـد مـا يمكـن قياسـه و تحديـد مسـتوى تحقيـق الأهـداف مـن خـلال الحكم على الفعالية مقارنة بالنتائج للحكم على الكفاءة . [2]

لقـد تناولنـا مـن خـلال المبحـث الأول الوظيفـة الماليـة كمـدخل لهـذا المبحـث وانتقلنـا بعـدها إلـى إعطـاء مفهـوم الأداء والـدي توصـلنا إلـى انـه عبـارة عـن تسـليط للضـوء علـى مجموعـة مـن العوامـل ، وان قياسـه مـرتبط بمجموعـة مـن المؤشـرات الماليـة مضـاف إليهـا لوحـة القيـادة و تقييمـه هـو عمليـة تحليـل انتقـادي شـامل للخطـط والأهـداف واسـتغلال المـوارد الماليـة والبشـرية والماديـة ، ووصـلنا إلـى أنـواع الأداء التـي حـددناها فـي أربعـة معـايير حسـب معيـار المصـدر وحسـب معيـار الشـمولية وحسـب المعيـار الـوظيفي وحسـب معيـار الطبيعـة وفـي النهايـة أعطينـا مفهـوم الأداء المـالي الـذي عرفنـاه ، بمـدى قـدرة المؤسسـة علـى الاسـتغلال الأمثـل لمواردهـا ومصـادرها فـي الاسـتخدامات ذات الأجـل الطويـل والقصـير أما تقويمه فحددناه في قياس للنتائج المحققة أو المنتظرة في معايير محددة سلفا .

المبحث الثاني :الاتجاهات الكلاسيكية و الحديثة في تقييم الأداء المالي

تتعـدد مؤشـرات قيـاس الأداء فـي المؤسسـات والتـي تهـدف مجملهـا إلـى رفـع الأداء مـن خـلال الكشـف عـن مسـتواه ومـن تـم اتخـاذ القـرارات المناسـبة وحتـى يكـون لنـا الإلمـام التـام بهـذه المؤشـرات سـوف نقـدم مفهـوم التحليـل المـالي مـن خـلال المطلـب الأول وننتقـل لتقـديم المؤشـرات الكلاسـيكية مـن خـلال المطلب الثاني وننهي هذا المبحث بتقديم المؤشرات الحديثة .

المطلب الأول : مفهوم التحليل المالي :

يقصـد بالتحليـل المـالي عمليـة تحويـل الكـم الهائـل مـن البيانـات والأرقـام الماليـة التاريخيـة المدونـة فـي القـوائم الماليـة (الميزانيـة العموميـة وقائمـة الـدخل) إلـى كـم اقـل مـن المعلومـات والأكثـر فائـدة لعمليـة اتخاذ القرارات .

---

[1] صابر عباسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 90

[2] سعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، سنة 2000

كما ينظر إلى التحليل المالي كونه وسيلة الإدارة المالية والتي من خلالها تستطيع أن تحول البيانات المحاسبية إلى شكل يمكن استخدامه مرشدا لتقييم المركز المالي والمركز النقدي واعتماد نتائجه في تخطيط التمويل المستقبلي ، كما ينظر إليه كونه عملية لفحص القوائم المالية المنشورة لشركة معينة بقصد تقديم معلومات تفيد لتحديد مدى تقدم المنشاة خلال فترة الدراسة والتنبؤ المستقبلي بنتيجة أعمالها .

ومن هنا يمكن القول إن التحليل المالي ما هو إلا دراسة القوائم المالية (الميزانية العمومية وقائمة الدخل) بعد تبويبها التبويب الملائم واستخدام أساليب تحليلية أملا في الوصول إلى نتائج محددة تفيد في عملية تقييم القرارات والأداء.

وعلى وفق هدا التحديد نلاحظ أن التحليل المالي ما هو إلا تحليل للقوائم المالية التي تعتبر القاعدة الأساسية له حيث توفر هده القوائم المالية المصدر الرئيسي للبيانات عن أداء الشركة .[1]

وهناك من يعتبر التحليل المالي مجموعة من الطرق والأساليب والإجراءات التي يتعامل معها المحلل في إجراء عمليات التحليل للقوائم المالية طبقا للمبادئ والأسس العامة التي يجب أخدها بعين الاعتبار ولإتمام عملية التحليل بشكل يتيح له تحقيق الهدف المطلوب ، والتي تتمثل في العديد من النقاط أهمها :

- تحديد الهدف من عملية التحليل في ضوء الموضوع أو المشكلة الموجودة لدى المؤسسة، حيث يتمكن المحلل من جمع المعلومات المناسبة .
- تحديد الفترة الزمنية التي يشملها التحليل المالي .
- تحديد نوعية المعلومات التي يحتاج إليها المحلل من اجل الوصول إلى أهدافه.
- تحديد أسلوب وأداة التحليل المناسبة والانحرافات الموجودة وأسبابها .
- استعمال المعلومات والمقاييس من اجل اتخاذ القرار أو الإجراء المطلوب .[2]

المطلب الثاني: الاتجاهات الكلاسيكية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة:

يعتبر التحليل المالي الكلاسيكي عملية الانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية وبالتالي فالمحلل المالي ملزم بإتباع مجموعة من الخطوات تتمثل فيما يلي :

[1] حمزة محمود الزبيدي ، الإدارة المالية المتقدمة ، مؤسسة الوراق ، عمان ، سنة 2004 ، ص 173

[2] عباسي صابر، مرجع سبق ذكره ، ص 99

الفرع الأول: إعادة تصنيف عناصر الميزانية المحاسبية :

نظرا لان الميزانية المحاسبية تعتمد أساسا على مبدأ التكلفة التاريخية وبالتالي لا تساير الاقتصاد التضخمي ، فان المحلل المالي يقوم بإعادة تعديل بعض التكاليف طبقا للقيم السوقية ، وإعادة تصنيف وترتيب بعض العناصر الأخرى طبقا لمبدأ السنوية للبيانات المحاسبية التي تحتويها الميزانية ، وفق الأسلوب الذي يمكن أن يساعده في عملية استخراج وتوضيح العلاقات الرياضية التي يمكن أن تنشا بين عناصر تلك البيانات المالية ، ومن أمثلة عمليات التصنيف والترتيب التي يمكن أن يقوم بها المحلل المالي إعادة ترتيب مكونات عناصر الأصول إلى ثابتة ومتداولة ، ومكونات الخصوم إلى أموال دائمة وقصيرة الأجل ، حيث انه يوجد العديد من العلاقات التي يمكن أن يستفاد منها لاستخراج النسب المالية وتشمل التعديلات العناصر التالية :

- تعديل عناصر الأصول بالاعتماد على مبدأ السيولة في إعادة التصنيف .
- تعديل عناصر الخصوم بالاعتماد على مبدأ استحقاقية الخصوم ومبدأ السنوية في التفرقة بين الديون طويلة ومتوسطة وقصيرة المدى .

أولا: تحليل الهيكل المالي للمؤسسة المقارنة :

يعتمد المحلل المالي في عملية المقارنة على العلاقات الرياضية حيث كلما كان دقيقا في إيجاد العلاقات المهمة والتي يمكن أن تقدم فائدة من استخدامها كلما قدم تفسيرا دقيقا للنتائج التي توصل إليها .

ثانيا: تحليل وتفسير النتائج :

إن عمل المحلل المالي يرتكز أساسا على تحليل وتفسير النتائج كما تعتبر بمثابة المرجعية لذى العديد من الجهات التي يمكن أن تستفيد من عملية التحليل المالي في سبيل اتخاذ قراراتها المختلفة المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية والأعمال والنشاطات والسياسات المالية التي قامت بها أثناء الفترة المالية المعنية بعملية التحليل .[1]

ومنه يمكن القول أن تقييم الأداء المالي يعتمد خاصة على الميزانية وجدول حسابات النتائج ويستفيد من الميزانية المحاسبية عند تحويلها إلى ميزانية مالية أو اقتصادية قصد تقسيمها إلى مجمعات كبرى تفيد التحليل المالي مثل الأموال الدائمة الأموال الخاصة الديون متوسطة وطويلة

[1] شنوف نجيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزء الأول ، سنة 2008 ، ص 186

الأجل) القيم الثابتة الأصول التي تبقى في حوزة المؤسسة أكثر من سنة القيم المتداولة الديون قصيرة الأجل...الخ

ومنه الخطوات المتبعة في التقييم المالي هي كالأتي :

1. تحليل تطور عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج (من ثلاث إلى خمس سنوات) فيما يخص النمو ، المر دودية ، الاحتياج لرأس المال العامل ، بنية الميزانية .
2. إعادة ترتيب النتائج
3. حساب النسب الأساسية في التقييم المالي .
4. تحليل السياسة المالية المتبعة فيما ذلك تكلفة رأس المال واثر الرافعة .[1]

ومن أهم أدوات التقييم المالي الكلاسيكية نجد :

أ. التحليل المالي عن طريق التدفقات النقدية

ب. التحليل المالي عن طريق النسب المالية

ثالثا: التحليل المالي عن طريق التدفقات المالية :

وهو التحليل الذي يسمح بمراقبة التوازن بين الاستخدامات والموارد قصيرة الأجل , متوسطة وطويلة الأجل , حيث تعتمد فكرة التوازن المالي على أساس انه الأموال التي تبقى في المؤسسة لمدة أكثر من سنة هي التي ستمول الاستعمالات في المدى الطويل وكذلك الأمر بالنسبة للأصول المتداولة التي ستمول ديون او التزامات المؤسسة في الآجال القصيرة , وهذا التحليل يكون من خلال تحليل التوازن المالي .

1. **رأس المال العامل** :يعرف رم ع قسط الأموال الدائمة التي تخصصها المؤسسة لتمويل أصولها الثابتة ويحسب بطرق مختلفة منها :

رأس المال العامل = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

وهي ما يطلق عليها الطريقة الساكنة

ويحسب بطريقة أخرى وهي:

[1] سويسي الهوا ري ، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر ، سنة 2007/ 2008 ، ص74

رأس المال العامل =الأصول المتداولة – الديون قصيرة الأجل

وهي ما يطلق عليها الطريقة الحركية

2. **احتياجات رأس المال العامل** :من الجانب المالي ، لابد من أن يكون هناك توافق بين درجة سيولة الأصول الدورية ودرجة استحقاق الخصوم الدورية .

يؤدي عدم التوافق بين هدين المعياريين (السيولة والاستحقاق)إلى ظهور احتياجات لرأس المال العامل ، في الحالة المعاكسة فائض مالي للاستغلال ، يكون بصدد احتياجات لرأس المال العامل عندما تكون الموارد الدورية (بدون ديون مالية) غير كافية لتغطية الأصول الدورية (باستبعاد القيم الجاهزة) .

- احتياجات رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + قيم غير جاهزة) – (مجموع الديون قصيرة الأجل–السلفات المصرفية)
- احتياجات رأس المال العامل =(قيم الأصول المتداولة–قيم جاهزة)–(مجموع الديون قصيرة الأجل –السلفات المصرفية).[1]

3. **الخزينة** : يعتبر مفهومي رأس المال العامل والاحتياج لرأس المال العامل كمؤشرين ماليين متكاملين يمثل الأول الجهد المبذول من طرف المؤسسة لمواجهة تمويل احتياجاتها المتولدة عن نشاطها للاستغلال بواسطة الأموال الدائمة ويمثل الثاني مبلغ احتياجات الاستغلال وخارج الاستغلال غير المغطاة بواسطة الموارد الدورية للاستغلال وخارج الاستغلال يسمح الفرق بين هذين المؤشرين الماليين بتحديد مستوى الخزينة أي :

الخزينة = القيم الجاهزة –السلفات المصرفية

أو:

الخزينة = رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل	1

[1] خميسي شيحة ، التسيير المالي للمؤسسة ، دار هومة ، الجزائر، سنة 2010 ، ص70 ، 75 ، 77 ، 80

الفرع الثاني: جدول التدفقات المالية :

توضع هذه القائمة التدفقات النقدية أي النقد الذي تم تدفقه إلى المؤسسة أو إلى خارج المؤسسة خلال فترة معينة.

إن قدرة المؤسسة على إدارة التدفقات النقدية هو أمر هام يؤثر في مستقبل المؤسسة وهذه القائمة تتكون من مجموع الزيادة والنقص التي حدثت في النقدية نتيجة لما قامت به المؤسسة من بيع أو شراء و سداد ديون واقتراض .

فهي تشمل التدفقات المالية في العناصر التالية :

- تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل وهي التدفقات النقدية بسبب نشاط المؤسسة الأساسي وبالتالي فإنها تشمل صافي الربح وتغير قيمة المخزون والحسابات المدينة والدائنة وغيرها .
- تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار وتشمل التدفقات النقدية نتيجة شراء او بيع أصول ثابتة آوة .
- تدفقات نقدية من أنشطة التمويل وتشمل التغيرات النقدية نتيجة لسداد ديون أو اقتراض جديد أو شراء أسهم أو توزيع أرباح .[1]

الفرع الثالث: التحليل عن طريق النسب المالية:

تعتبر طريقة النسب المالية كوسيلة تساعد على تقييم الحالة الاقتصادية والمالية للمؤسسة ، عن طريق إعداد وإثراء الدراسات المقارنة بين قطاعيين أو مجموعة من القطاعات ذات نفس النشاط.

وتعرف النسبة على أنها علاقة بين مقدارين مميزين للحالة المالية وكذا إمكانيات ونشاط المؤسسة ، يستطيع المحلل المالي بناءا على النتائج المسجلة بواسطة النسب إعداد دراسة شخصية ونقدية للمؤسسة ، يمكن فحص النسبة من خلال تطورها خلال عدة سنوات من اجل تحديد الاتجاه والاختيار المعدان من طرف المؤسسة .[2]

ويقوم التشخيص المالي عن طريق النسب المالية بتحليل العديد من النقاط .

وحتى نفهم طريقة التحليل لابد أن نتطرق إلى دراسة أنواع النسب المالية وهذا من خلال تحليل كل نسبة و تقديم مفهومها وماذا تعني بالنسبة لأداء المؤسسة وكيفية معالجته.

[1] محمد قاسم حضاولة ، أساسيات الإدارة المالية ، دار الفكر عمان، الطبعة الأولى، سنة 2011، ص32 ،33

[2] خميسي شيحة ، مرجع سبق ذكره ، ص 81

أولا :أنواع النسب المالية :

1. نسب السيولة :

وهي معرفة مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل فاذا كانت نسبة السيولة قليلة فهدا يعني عدم مقدرتها على تسديد ديونها قصيرة الأجل و إذا كانت هذه النسبة مرتفعة فهذا يعني أنها غير قادرة على استغلال أموالها بشكل مربح .

أ/ نسبة التداول = الموجودات المتداولة / المطلوبات المتداولة

وتكشف هذه النسبة مقدار تغطية الموجودات المتداولة لكل وحدة نقدية من الالتزامات المتداولة . فاذا كانت النتيجة أكثر من (1) صحيح فهذا يدل على أن الموجودات المتداولة أكثر من المطلوبات المتداولة وكلما كانت نسبة التداول عالية تدل على أن سيولة المؤسسة عالية .

ب/نسبة التداول السريعة :

وتأخذ هذه النسبة في الحسبان الموجودات المتداولة من حيث درجة سيولتها متلافية بدلك عيب نسبة التداول التي تفترض أن المخزون السلعي من الأصول المتداولة هي المواد التي يسهل تحويلها إلى نقدية .

ولهذا فان هذه النسبة تأخذ بعين الاعتبار الموجودات شديدة السيولة وهي النقدية ، الأوراق المالية ، الذمم المالية .

ب/نسبة التداول السريعة =الموجودات المتداولة –(المخزون + مدفوعات مقدمة) / المطلوبات المتداولة

أي أنها تبين قدرة المنشاة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل دون الاعتماد على بيع المخزون السلعي .[1]

ت/نسبة النقدية = الموجودات النقدية وشبه النقدية / المطلوبات المتداولة

[1] Brealey .A. r.and myers c.s.mrinciples of carporate finanle.me graw.hills third edition 1988 p 635.

2. نسبة النشاط :

تستخدم هذه النسب لتقييم مدى نجاح إدارة الشركة في إدارة الأصول والخصوم وتقيس مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة للشركة , واقتناء الأصول ومدى قدرتها في الاستخدام الأمثل لهذه الأصول وتحقيق اكبر حجم ممكن من المبيعات وتحقيق أعلى ربح ممكن أي إن نسب النشاط تعتبر مؤشرا عما إذا كان الاستثمار في الأصول أكثر أو اقل من اللازم .[1]

أ-معدل دوران مجموع الأصول = صافي الايرادات / مجموع الاصول

وتقيس هذه النسبة مدى استغلال جميع الموجودات بأنواعها في توليد الإيرادات ويمكن القول بأنه إذا كان هدا المعدل مرتفع فدلك يشير إلى نقص الاستثمار في الأصول أو الاستغلال الكبير لهده الأصول.

و إذا كان هدا المعدل منخفض يعتبر دليل على عدم استغلال الأصول أي انه هناك زيادة في الأصول لا ضرورة لها .[2]

ب-معدل دوران الأصول الثابتة = الايرادات / الاصول الثابتة

وتوضح هذه النسبة كمية المبيعات الناتجة عن استخدام الموجودات الثابتة وارتفاع هده النسبة يعني شدة استغلال المؤسسة لأصولها الثابتة، وانخفاض المعدل يعني الاستثمار الزائد عن الحاجة في الأصول الثابتة أو تعطيل بعض الطاقة .

ت-معدل دوران الأصول المتداولة = الايرادات / مجموع الاصول المتداولة

وتقيس هذه النسبة مدى استخدام الأصول المتداولة في توليد الإيرادات المتداولة, وكلما ارتفع هذا المعدل كلما كان دليلا على الكفاءة .

ث-معدل دوران صافي رأس المال العامل = الايرادات / صافي راس المال العامل

[1] كراجة عبد الحليم وآخرون ، الإدارة والتحليل المالي ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، سنة 2002

[2] block .b.s.and hirt.a.G.foundation of firancial management .michel.w.junier eight edition 1997 p 49

وكلما زاد هذا المعدل كان ذلك دليلا على كفاءة إدارة رأس المال العامل والعكس صحيح

ج–معدل دوران الذمم المدينة = الايرادات / رصيد المدينين

وهذا معدل يشير إلى قدرة المؤسسة على تحصيل الذمم من حسابات مدينة و أوراق القبض وتحويلها إلى النقدية ، و إذا كان هذا المعدل مرتفعا فان هذا يعكس كفاءة جيدة في تحصيل الذمم أما إذا كان المعدل منخفضا فان ذلك يعني الأخر في تحصيل ديون المؤسسة .[1]

ح–متوسط فترة التحصيل = عدد ايام السنة / معدل دوران الدمم

إن فترة التحصيل تقيس جودة حسابات الذمم عن طريق قياس سرعة التحصيل فإذا كانت فترة التحصيل قصيرة ، فان ذلك يعكس جودة تلك الحسابات ويعني انه يتم تحصيلها بسرعة، أما إذا كانت فترة التحصيل طويلة ، فان ذلك يعني أن المؤسسة تنتظر مدة طويلة لتحصيل ديونها ، وقد يعني طول فترة التحصيل إنها تتبع شروطا سهلة في منح الائتمان التجاري لزبائنها .

خ–معدل دوران الحسابات الدائنة = تكلفة البناء / رصيد الدائنين أو المشتريات / رصيد الدائنين

وتقيس مدى نجاح تحقيق الملائمة بين سياستي تكلفة البناء وشراء المواد الخام وكلما انخفض معدل دوران الذمم الدائنة وزاد عن متوسط فترة الائتمان كلما كان ذلك مؤشرا على تخفيض الضغوط التي ستواجهها المؤسسة من زاوية السيولة .[2]

3. نسب الربحية :

أ/ نسب ربحية المبيعات :

- نسبة هامش الربح الإجمالي = الربح الاجمالي / الايرادات

وتعكس هده النسبة مدى كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح من الإيرادات ، وإذا كانت نسبة هامش الربح مرتفعة فان ذلك يعني أن المؤسسة قادرة على الإنتاج بكلفة قليلة نسبيا ، كما

[1] block .b.s.and hirt.a.G.foundation of firancial management .michel.w.junier eight edition 1997 p 49
[2] kolb wr .and rodrigaez ,d.r.principles of finaice.p.c.health and cerpdany second edition 1992 p518

انـه إذا كانـت النسـبة منخفضـة ، فـان ذلـك يـدل علـى ارتفـاع كلفـة البضـاعة المباعـة ممـا يـدل على سوء استخدام موارد المؤسسة المختلفة

- نسبة هامش الربح الصافي = $\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{الايرادات}}$

تبـين إلـى أي مـدى يمكـن أن يـنخفض سـعر الوحـدة قبـل أن تتحمـل المؤسسـة خسـارة شـاملة أو المـدى الـذي يمكـن أن يـنخفض الـربح المتولـد قبـل أن يعرضـها إلـى خسـائر فعليـة ، أي قبـل أن يتحول صافي الربح بعد الضريبة إلى قيمة سالبة .

فـإذا مـا كانـت النسـبة منخفضـة ، فـان ذلـك يعنـي عـدم مقـدرة المؤسسـة علـى تحقيـق الأربـاح ومـن تـم يقـل العائـد المتوقـع للأسـهم ، كمـا يعنـي أيضـا عـدم قـدرتها علـى تحمـل أي صـعوبات ماليـة قد تمر بها .

و إذا كانـت النسـبة مرتفعـة فـان ذلـك يعكـس مقـدرتها علـى مواجهـة مشـاكل السـيولة وانخفـاض المبيعات .

- نسب التشغيل= $\frac{\text{صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد و الضرائب}}{\text{صافي الايرادات}}$

أو = $\frac{\text{صافي المبيعات تكلفة البضاعة المباعة تكاليف أخرى}}{\text{صافي الايرادات}}$

وهـذه النسـبة تعـد مقيـاس عـام علـى مـدى الكفـاءة فـي التشـغيل، وتشـمل كافـة عناصـر التكـاليف التـي ترتبط بالعمليات .

ب/نسبة ربحية متعلقة بالاستثمارات :

- العائد على الموجودات = $\frac{\text{صافي الارباح}}{\text{مجموع الموجودات}}$ تساعد هده النسبة في توضيح قدرة الموجودات على

تحقيق الأرباح أي مدى ربحية المشروع ويعكس كفاءة الوحدة في استعمال مواردها لتحقيق الأرباح ،وهنا تجدر الإشارة أن المقصود بالربح هو صافي فائض العمليات .[1]

[1] مجيد الكرخي ، مرجع سابق ,ص 106

- نسبة العائد على حقوق الملكية = صافي الربح / حقوق الملكية

وحقوق الملكية = مجموع الموجودات – مجموع المطلوبات

وهي تتألف من رأس المال المدفوع والاحتياطات كالاحتياطي الإجباري والاحتياطي الاختياري والأرباح المدورة وتطرح الخسائر إن وجدت وتقيس هذه النسبة معدل العائد على الأموال المستثمرة بواسطة الملاك ويشار إلى أن هذه النسبة تعتبر المعيار الأكثر شمولا لقياس فاعلية الإدارة وذلك لأنه يقيس درجة ربحية الأصول وربحية هيكل رأس المال .

- نسبة العائد إلى رأس المال المستثمر = صافي الارباح بعد الضرائب / راس المال المستثمر

ويشمل رأس المال المستخدم على رأس المال المدفوع والمطلوبات طويلة الأجل وحقوق المالكيين ، وأيضا يساوي رأس المال العامل بالإضافة إلى الموجودات الثابتة ، وتقيس هذه النسبة حسن استغلال الأموال التي قدمها المالكون والدائنون.[1]

4. نسب المديونية ورأس المال :

تقيس هذه النسب الوضع المالي للشركة على المدى الطويل , كما أنها تشير إلى مدى اعتماد الشركة على أموال الآخرين في تمويل احتياجاتها وتبين مقدرة الشركة على تسديد ديونها والتزاماتها طويلة المدى وتعتبر هذه النسب مهمة للأسباب التالية :

- بالنسبة للشركة نفسها فان التمويل عن طريق الديون يزيد في فرص المخاطرة لان الديون يجب تسديدها مضافا إليها الفوائد سواء استطاعت الشركة تحقيق الأرباح أو لا.
- من ناحية أخرى فان التمويل عن طريق الديون يقدم ميزة للشركة وذلك لان الفوائد المدفوعة عن تلك الديون يمكن خصمها من الضرائب التي تدفعها الشركة.
- التمويل عن طريق الديون يعطي حملة الأسهم ميزتين هامتين :
  - لا يحق للدائنين التصويت أو التدخل في الشؤون العملية للشركة وبالتالي تبقى السيطرة بيد حملة الأسهم .

[1] brigham f.e.and gapensk;cl fnancial management. The dryden pressi ,seventh edition 1994 p 53

- إن الفوائد التي تدفع على الديون ثابتة وليست نسبة مئوية من الأرباح فان حملة الأسهم يحققون عوائد أعلى خاصة إذا كان ربح الشركة عالي , أما إذا كان الربح قليل فان ذلك سيؤدي إلى خفض أرباح حملة الأسهم

- إذا زادت الديون إلى حد كبير فانه سيكون من الصعب الحصول على ديون إضافية في المستقبل وينظر الدائنون إلى رأس مال الشركة المدفوع من قبل المساهمين كهامش أمان لهم، فإذا كان رأس المال قليل فان المخاطر التي سيواجهها الدائنون ستكون عالية [1]

ولتلك الأسباب المذكورة أعلاه فان حساب النسب المالية المتعلقة بالديون ورأس المال تعتبر في غاية الأهمية .

وتلك النسب هي :

أ. **نسب الرفع المالي :**

- نسب الديون إلى حقوق المساهمين وتسمى أيضا نسبة الاقتراض إلى حق الملكية .

$$\text{نسبة المديونية} = \frac{\text{اجمالي الديون قصيرة و طويلة الاجل}}{\text{صافي حقوق المساهمين}}$$

وتقيس هذه النسبة التزام الشركة نحو دائنيها وعلاقتها بالأموال التي يقدمها الملاك .

- نسبة الديون قصيرة الأجل إلى حقوق الملكية = $\frac{\text{الخصوم المتداولة}}{\text{حقوق الملكية}}$

تبين العلاقة بين الأموال التي يقدمها أصحاب الشركة والأموال التي تأتي عن طريق الالتزامات الجارية ، وارتفاع هذه النسبة يعتبر مؤشر خطير للشركة.[2]

- الديون طويلة الأجل إلى مصادر التمويل طويلة الأجل=

$$\frac{\text{الديون طويلة الاجل}}{\text{الديون طويلة الاجل حقوق المساهمين اسهم عادية ممتازة}}$$

كلما ارتفعت هده النسبة كلما زادت نسبة المخاطرة.

[1] خان محمد يونس ، غرابية هشام صالح، الإدارة المالية، مركز الكتب الأردن ، الأردن، سنة 1992 ، ص 59

[2] Hanington r.d corporate financial analysis. Fourth edition de asions in global environment business one irwin . fourth edition 1993 p22

- حقوق الملكية إلى الأصول الثابتة = حقوق المالكين المساهمين / صافي الموجودات الثابتة

وتعكس هذه النسبة مدى مساهمة المالكين في اجمالي الموجودات وكلما ارتفعت النسبة كلما ازدادت ضمانات الدائنين . [1]

- نسبة صافي التدفق النقدي إلى مجموع القروض = صافي التدفق النقدي / مجموع القروض

وتقيس هذه النسبة مدى كفاءة التدفقات السنوية لسداد القروض ومن نسب الرفع المالي السابقة نلاحظ انه إذا كانت النسبة مرتفعة فان ذلك يدل على مطالب الدائنين أكثر من حقوق الملكية ويصبح أصحاب الديون أكثر عرضة للمخاطر في حالة تصفية الشركة ، وقد يزيد ذلك من شروط الدائنين ويرفع من كلفة الأموال المقترضة .

أما إذا كانت نسبة الديون إلى رأس المال منخفضة فان ذلك يعني آن حصة المالكين كبيرة بالنسبة إلى الديون كما أن ذلك يشكل عنصر أمان بالنسبة للدائنين حيث تكون ديونهم مضمونة السداد .

ب. نسب التغطية :

ويقصد بها مدى قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها المالية الثابتة من الدخل كقدرتها على دفع الفوائد والأقساط على الديون والإيجارات المستحقة واحتياطات سداد القرض ، وتعتبر هذه النسب مؤشرا للمخاطر المالية التي قد تتعرض إليها الشركة .

هناك عدة أشكال للنسب المالية التي تقيس تغطية الديون والأعباء الثابتة وفيما يلي أهمها وأشهرها.

- معدل تغطية الفوائد = صافي الدخل المتاح قبل الفوائد و الضرائب / الفوائد

وهذه النسبة تقيس عدد المرات التي يمكن فيها تغطية الفوائد من صافي الدخل المتاح لسدادها وكلما زادت هذه النسبة دل ذلك على ثقة المقرضين بالشركة.

- معدل تغطية الأعباء الثابتة = الدخل النقدي المتاح لمواجهة الالتزامات الثابتة / الالتزامات الثابتة

[1] مجيد الكرخي ، مرجع سابق ذكره ، ص 112

أو = صافي الربح الضريبة الفوائد الاستهلاك الايجار للاليات مدفوعات ثابتة / الفائدة الايجار (ارباح الاسهم الممتازة / الضريبة) (تسديد الدين / الضريبة)

وتمثل هذه النسبة قدرة المنشاة على سداد التزاماتها للغير ، وتعلم الإدارة جيدا أن عدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قد يعرض الشركة للإفلاس .[1]

5. نسب السوق :

أ- نسبة سعر السهم إلى عائده = القيمة السوقية للسهم / العائد المحقق على السهم

كلما زادت هذه النسبة كلما كانت هناك خطة ايجابية للمستقبل

ب- عائد السهم العادي = صافي الربح بعد الضريبة توزيعات الاسهم الممتازة / عدد الاسهم العادية

وتقيس هده النسبة ربحية كل سهم بمفرده

ج- عائد التوزيع = حصة السهم من الارباح الموزعة / سعر السهم السوقي

وتفيد هذه النسبة في الحكم على فرص الاستثمار حيث يتوقف قبول المستثمر بفرص الاستثمار على مقدار العائد المحقق وكلما ارتفعت تلك النسبة كلما كان أفضل

د- القيمة السوقية إلى القيمة الاسمية للسهم = القيمة السوقية للسهم / القيمة الاسمية للسهم

تعكس هده النسبة التكلفة التاريخية للأسهم وهده النسبة لمقارنة سعر السوق بتكلفة السهم فاذا كانت اقل من (1) صحيح فهدا يدل على أن الشركة لم تحقق أي قيمة إضافية لحملة الأسهم .

[1] مجيد الكرخي ، مرجع سابق ذكره ، ص 120

الفرع الرابع :الانتقادات الموجهة إلى الأسلوب التقليدي في تقييم الأداء :

رغم أهمية التحليل النسبي الذي يشكل محور الاتجاه التقليدي في تقييم الأداء المالي وشيوعه وانفراده كأسلوب من أساليب الإدارة المالية في شركات الأعمال في تقييم الأداء وبالتالي تقييم قرارات الإدارة المالية إلا أن هدا الأسلوب لا يخلو من بعض الانتقادات التي حدت من أهميته ومن اعتماده كأسلوب من قبل الإدارة المالية في تقييم الأداء .

ومن هده الانتقادات :

- ✓ لا تعني نتيجة النسبة المالية شيء ما لم يتم مقارنتها بمعيار يستخدم لأغراض المقارنة ومع ذلك في كلا الحالتين النسبة المالية والمعيار المستخدم في المقارنة لا يمثلان شيء من الناحية التقييمية لأنهما يحدثان في الماضي
- ✓ إن مجموعة النسب المالية جميعها لابد أن تتكامل في منظومة واحدة لإعطاء صورة حقيقية عن شركة الأعمال لان الاقتصار على مجموعة واحدة أو عدة نسب قد يكون مضللا.
- ✓ يتم استخراج الكثير من النسب المالية باستخدام الأرقام الواردة في الميزانية العمومية للشركة في لحظة زمنية ، إذ كثيرا ما تحدث تغيرات سواء قبل إعداد الميزانية أو بعدها تجعل الحكم على الشركة حكم وقتي مرهون بهده اللحظة الزمنية.
- ✓ إن المعالجة المحاسبية لبعض عناصر الميزانية أو قائمة الدخل تؤثر تأثيرا كثيرا على النسب المالية المستخرجة مثل الاندثار (الامتلاك) والأرباح المحتجزة وتسعير بعض العناصر أو تقييمها وغيرها وبالتالي فان اختلاف أسلوب وطريقة المعالجة تؤدي إلى اختلاف نتائج النسب المالية وبالتالي اختلاف أسلوب استخدامها في تقييم الأداء .

المطلب الثالث : المؤشرات الحديثة في تقييم الأداء المالي:

الفرع الأول: معيار القيمة الاقتصادية المضافة :

لا يزال مفهوم قيمة المؤسسة محل اهتمام العديد من الباحثين الأكاديميين والخبراء المحاسبيين كون أن غالب القرارات المالية سواء الداخلية أو الخارجية منها ذات الأجل الطويل أو القصير تبني على أساس قيمة المؤسسة لما لها من انعكاسات بالغة الأهمية للمهتمين بشؤون المؤسسة .

وجدير بالذكر أن قيمة المؤسسة تختلف باختلاف طريقة القيم المعتمدة لهذا الغرض لذا نميز بين ثلاثة أنواع لقيمة المؤسسة ، القيمة المحاسبية، العائد على المر دودية وأخيرا القيمة الاقتصادية :

يكاد يكون دور القيمة الاقتصادية يجاور مصطلح المؤسسة في اغلب الأبحاث والمقالات المعاصرة فهما مصطلحان متلازمان دلالة أهمية الأول واقترانه بالثاني وربما أيضا دلالة على أهمية الثاني واقترانه بالأول .

تهدف النظرية المالية الحديثة إلى تعظيم قيمة المؤسسة من اجل استفادة الأطراف المتفاعلة في التنظيم و بالدرجة الأولى المساهمين ونظرا لأهمية الموضوع ، تمت مجهودات في مطلع التسعينات من قبل مجلس (stewart stem) و(CO) بتحديد مؤشرات التسيير المندرج في(EVA) والتي تعرف بالقيمة المضافة الاقتصادية , وهو ذاته قياس الأداء والنجاعة المالية الفعلية لأرباح وعوائد المؤسسة مع استبعاد الأعباء وتكلفة رأس المال المستثمر للحصول على عوائد رأس المال المولدة من طرف المؤسسة لفائدة المساهمين هذا التوجه من شانه أن يقلص من هوة النزاع بين المساهمين ومسيري المؤسسة وحسب هذا التعريف فان الأداء المالي يتحقق بتحصيل الفوائد والإيرادات المتأتية من حيازة الأسهم المندرجة ضمن حصيلة الأرباح مما يساهم على نمو وتكاثر سعر البورصة .[1]

وتعد نقطة انطلاق معيار القيمة الاقتصادية المضافة من ابتكار اقتصادي القرن التاسع عشر مؤشر الربح الاقتصادي الذي طوره الاقتصادي الشهير "الفريد مارشال " في عام 1980 والذي استخدمه كأحد المؤشرات في الاقتصاد الجزئي وحدده كما يلي الربح الاقتصادي هو الربح الذي يبقى متوفر للمساهمين بعد خفض مكافأة رأس المال المستخدم .

[1] قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة، مرجع سابق ، ص43.

فبالإضافة إلى خصم كل المصاريف المحاسبية تخصم أيضا تكلفة أموال المساهمين إلا أن شركة ستيرن ستيوارت وشركائه أدخلت عليه بعض التعديلات وأطلقت عليه " معيار القيمة الاقتصادية المضافة " ودعت إلى تبنيه كمعيار رئيسي لقياس أداء المؤسسات وقد تبنته 300 شركة عالمية بدلا من الاكتفاء بالمؤشرات المحاسبية منها : كوكا كولا ، سيمنز للاتصالات ، خدمات البريد الالكترونية كواكر للاغدية ....الخ كما أن هناك من يرى أن معيار القيمة الاقتصادية المضافة هو امتداد للنموذج الاقتصادي لقيمة المؤسسة الذي قدمه " مود يجلياني وميلر " سنة 1962/1961 .

عموما تعد القيمة الاقتصادية المضافة مؤشرا لقياس الأداء وفي نفس الوقت طريقة للتسيير ، كما أنها طريقة للتحفيز بحيث نجدها تقوم بقياس أداء مسيري المؤسسات أمام المساهمين فبدلك تصبح وسيلة تدفع المسيرين لبدل جهود نمو لتحسين أداء مؤسساتهم ويصبح الأمر أكثر تحفيزا حينما يتم ربط نظام المكافآت والحوافز بهذا المؤشر ليصبح وسيلة للتحفيز وكونه طريقة للتسيير, فتجسد في قدرته على ترشيد القرارات المتخذة من طرف المسيرين حيث يمكن استخدامه في تقييم الاستراتجيات وتقييم المشاريع الاستثمارية ووضع أهداف الأداء التسييري .[1]

ولاحتساب القيمة الاقتصادية المضافة يجب القيام بتحديد المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال التي تعرف على أنها " التكلفة المركبة (المرجحة) لعناصر التمويل المختلفة والتي تشكل الهيكل التمويلي للشركة , مثل أسهم عادية , أسهم ممتازة , أرباح محتجزة , قروض طويلة الأجل .

- تكلفة القروض = معدل الفائدة × 1 – معدلالضريبة

- تكلفة الاسهم الممتازة = معدل السهم الممتاز ÷ قيمة السهم

- تكلفة الأسهم العادية = عائدات السهم + معدل النمو

الأرباح المحتجزة = (التوزيعات القادمة÷ السعر الحالي للسهم) + معدل النمو

ويتم احتساب القيمة الاقتصادية المضافة من خلال العلاقة التالية :

[1] عباسي صابر، مرجع سابق ذكره ، ص 107

القيمة الاقتصادية المضافة = (صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة) –

(تكلفة راس المال × رأس المال المستثمر)

القيمة الاقتصادية المضافة = (معدل العائد على رأس المال المستثمر – معدل تكلفة راس المال)

×رأس المال المستثمر[1]

اولا : مزايا التحول نحو القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)

وفق ما تم عرضه سابقا عن أهمية معيار القيمة الاقتصادية المضافة، يمكن القول أن هذا المعيار كنموذج لتقييم الأداء المالي يتسم بالشمولية ، فقد أجمعت البحوث العلمية التي تناولت الموضوع، عن أن استخدام هذا المعيار من الإدارة المالية في شركات الأعمال سوف يحقق ما يلي:

1- يوضح هذا المعيار التحسن المستمر والحقيقي لثروة الملاك

2- يستخدم كمؤشر حقيقي ووحيد للأداء المالي والإداري

3- يسمح تطبيق(EVA) أن تكون كل القرارات مندمجة ومقيمة بقيمتها الحقيقية

4- تضمن أساس النظام من الحوافز للعاملين داخل شركة الأعمال

5- يعتقد البعض أن القوة الحقيقية لهذا المعيار تكمن في قدرته في تغيير السلوك وعلى كافة المستويات في الشركة.

6- يزيد من حث المدراء للمرؤوسين وذلك بواسطة تشجيعهم على العمل .

7- تطبيقها في شركات الأعمال يضمن الاستثمار في مشروعات ذات عائد اكبر من كلفة الاستثمار أو استعمال رأس مال اقل للحصول على ذات العائد

8- أداة مهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية وقرارات التوسعات الاستثمارية المتوقعة .

9- المعيار الوحيد الذي يستعمل في التقييم الحقيقي لأصول شركة الأعمال خصوصا عند تقدير القيمة الحقيقية لأصول الشركة عند البيع .

[1] عباسي صابر، مرجع سابق ، ص 107، 108

10- يؤكد دائما من أن القيمة الاقتصادية المضافة تحدد سير الإدارة باتجاه تحديد سير أسعار الأسهم .

11- يضمن معيار القيمة الاقتصادية المضافة نهاية فوضى تعدد الأهداف , إذ أن معظم شركات الأعمال تستخدم منظومة من المقاييس للتعبير عن أهدافها وغاياتها وعليه فان الخطط الإستراتجية سوف تكون مبنية عادة على النمو والزيادة في الإيرادات أو الحصة السوقية أو على أساس إجمالي الهامش أو التدفق النقدي أو على أساس معدل العائد على الاستثمار ونتيجة لتعدد هده الأهداف والمعايير المتضاربة يستنتج تفكك وانحلال في عملية التخطيط وعملية اتخاذ القرارات ، إلا أن القيمة الاقتصادية المضافة تعمل على إزالة هده الفوضى عن طريق استخدامها كمقياس مالي شامل يوجه عملية اتخاذ القرارات نحو تركيز واحد هو كيف نطور القيمة الاقتصادية المضافة وذلك من خلال كونها نظام الإدارة المالية الوحيد الذي ينتج لغة مشتركة بين الموظفين عبر كافة المستويات والوظائف التشغيلية والرقابة المشتركة .

12- تساعد القيمة الاقتصادية المضافة على توحيد وضبط القرارات مع ثروة حملة الأسهم , إذ تعمل القيمة الاقتصادية المضافة على دمج مبدأين ماليين أساسيين في عملية اتخاذ القرارات الأول هو تعظيم ثروة الملاك والثاني هو أن قيمة الشركة السوقية تعتمد على المدى الذي يتوقع فيه المستثمرون الأرباح المستقبلية .[1]

الفرع الثاني: معيار القيمة السوقية المضافة :

القيمة السوقية المضافة هو المعيار الثاني الذي سوقته شركة " ستيرن ستيوارت" كمعيار لتقييم الأداء المالي : ويقصد بالقيمة السوقية المضافة (MVA)الفرق بين القيمة السوقية للشركة ورأس المال المستثمر بها من قبل شركات الأعمال.

الملاك والمقرضين وبهده الصورة التحليلية فان القيمة السوقية المضافة وفق وجهة نظر الشركة المسوقة تعد معيارا فائقا وشاملا في قياس وخلق الثروة كما أنها المقياس للفعالية التشغيلية في شركات الأعمال وفقا لقدرتها وكفاءتها في ربط العوامل التي تعود إلى نجاح الشركة وفاعليتها ومن هدا يمكن أن نميز بين مفهوم المعياريين القيمة السوقية المضافة والقيمة الاقتصادية المضافة ا دان

[1] حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سابق ، ص،252،253

المعيار الأخير يشكل نمطا ومنهجا لتقييم الأداء الداخلي في حين يعرض معيار القيمة السوقية المضافة تقييما للأداء الخارجي .

هذا يعني أن معيار القيمة السوقية المضافة لا يعكس فقط ثروة حملة الأسهم بل يعكس أيضا تقييم السوق المالي لصافي القيمة المالية للشركة ككل أي أن القيمة الاقتصادية المضافة تعرض تقييم السوق لصالح القيمة الحالية للمشروعات الاستثمارية القائمة والمتوقعة لشركة الأعمال .

وعلى هذا يمكن القول إن القيمة السوقية المضافة تعد بمثابة مقياس جوهري وهام يلخص الأداء الإداري لشركة الأعمال ويوضح مدى نجاحها في توزيع وإدارة الاستثمار لمواردها المحددة والنادرة من اجل تعظيم ثروة الملاك هذا يعني أن القيمة السوقية المضافة ما هي إلا معيار السوق المالي للقيمة التي تنشدها الإدارة المالية لشركة الأعمال وهذه القيمة قد تحققها الإدارة وتضيفها إلى ثروة حملة الأسهم أو تهدرها إذا ما اتجه الأداء نحو الهبوط ، بمعنى أخر هي المقياس النهائي للقيمة التي يتم توليدها أو إهدارها من الشركة

بمعنى أخر القيمة السوقية المضافة تعرض كيفية قيام السوق المالي في تقييم أداء شركة الأعمال من خلال المقارنة بين القيمة السوقية للقروض والقيمة السوقية لحل الملكية مع رأس المال المستثمر .[1]

أولا : العوامل المؤثرة في القيمة السوقية المضافة :

تتأثر القيمة السوقية(MVA) بعدد من العوامل الرئيسية بعضها يؤثر بالزيادة والأخر بالنقصان.

1. **معدلات النمو** : ويقصد العلاقة بين النمو في الإيرادات وصافي الربح التشغيلي ورأس المال المستثمر في الشركة ، فيجب أن يكون هناك نمو في الإيرادات وصافي الأرباح التشغيلية تفوق كلفة رأس المال المستثمر تكون القيمة السوقية المضافة (MVA) موجبة .
2. **كثافة رأس المال المستثمر** : ويقصد بكثافة رأس المال المستثمر , مقدار المال المستثمر لتحقيق دينار من الإيرادات أي كلما قل رأس المال المستثمر لتحقيق دينار من الإيرادات كلما زادت القيمة السوقية المضافة

[1] حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سابق ، ص 262

ثانيا : طرق احتساب القيمة السوقية المضافة :

1. طريقة الفرق بين القيمة السوقية للأسهم والقيمة الدفترية لحقوق الملكية

القيمة السوقية المضافة MVA =القيمة السوقية للأسهم – القيمة الدفترية لحقوق الملكية

2. **طريقة خصم القيمة الاقتصادية المضافة المستقبلية للشركة** :وفق هذه الطريقة فان القيمة السوقية المضافة هي خصم للتدفق الناتج عن القيمة الاقتصادية المضافة للشركة خلال الزمن ومن عيوب هده الطريقة إنها تعتمد على التوقعات المستقبلية للقيمة الاقتصادية المضافة كما تعتمد على تقدير معدل الخصم لإيجاد القيمة الحالية .

الفرع الثالث: مؤشرات البعد المالي ذات البعد الاستراتيجي :

أولا : التشخيص الاستراتيجي للوضعية المالية للمؤسسة :

تساهم أدوات التحليل الاستراتيجي في تحديد موقع المؤسسة المالي والاستراتيجي وتساعد في إعداد مخطط استراتيجي ، يحقق الأهداف طويلة المدى ، حيث تعمل على تحليل مختلف الوضعيات المالية التي تتواجد فيها المؤسسة ، حسب الموقع الذي تحتله في مختلف تقنيات التحليل، ومنها دورة حياة المؤسسة ومصفوفة BCG المجموعة الاستشارية لبوستن .[1]

1. **دورة حياة المؤسسة وأبعادها المالية** : تمر المؤسسة مند نشأتها بعدة مراحل مختلفة ، حيث تواجه في كل مرحلة احتياجات مالية خاصة ، تفرضها الوضعية المالية وقيود المحيط المالي والتجاري

أ. **مرحلة الإعداد والتصميم** : فهي المرحلة التأسيسية للمؤسسة تتم فيها كل العمليات المتعلقة بإنشاء المؤسسة وتتميز المرحلة بتحمل المنشئين لمصاريف الإنشاء والإعداد على مستوى المؤسسة ذاتها أو على مستوى المنتوج المراد إنتاجه ، هذه الأخيرة يتم الإعداد لها خلال هده المرحلة حيث تقوم مديرية البحث والتطوير بعمليات تصميم وابتكار مختلف المواصفات التي تميز المنتوج وتلبي احتياجات المستهلك ، وتشكل مصاريف الأبحاث

[1] الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سابق ، ص 55

والتصميم جزء كبير من الموازنة العامة للمنتوج ، خاصة في القطاعات التي تعرف تكنولوجيا متطورة .

ب. **مرحلة الانطلاق:** نشاط المؤسسة المبتدئ يعرف نمو معتدل وغير مستقر للمبيعات والإنتاج والنتائج في اغلب الأحوال سالبة بسبب تقل المصاريف الثابتة وانخفاض حجم الإنتاج في هذه المرحلة يظهر المنتوج لأول مرة في السوق وذلك من خلال المعارض المروجة للمنتوج حيث تتحمل المؤسسة في هذه المرحلة تكاليف الإشهار والترويج في حين تعرف المبيعات نمو بطئ حيث يستوجب الأمر مجهودات تسويقية معتبرة بغية التعريف بالمنتوج واهم ما يميز هذه المرحلة هو ارتفاع مستوى التكاليف مقارنة برقم الأعمال ، وهو ما يظهر من خلال المر دودية السالبة التي لا تسمح بالاعتماد على الموارد الداخلية ، كمصدر تمويل مما يؤدي إلى اللجوء للموارد الخارجية ، لمواجهة الاحتياجات المالية المرتفعة خصوصا تلك المرتبطة بالاستثمارات الضرورية للاستغلال .

ت. **مرحلة النمو** : تشهد المؤسسة في هذه المرحلة نمو متسارع في حجم الإنتاج والمبيعات ، وتحسن في النتائج والمر دودية بسبب امتصاص التكاليف الثابتة الناتج عن وفورات حجم الإنتاج ، كما تتزايد احتياجات تمويل الاستثمارات وتنامي قدرة المؤسسة على مواجهة هذه الاحتياجات بفعل القدرة المالية على التمويل الذاتي .[1]

وتبقى المؤسسة منشغلة بتحقيق التوازن المالي ، بالتسيير الفعال للاحتياج في رأس المال العامل واللجوء إلى الاستدانة يعد خيارا حتميا وأساسيا لمسايرة النمو ، ويرجع ذلك لوجود علاقة طردية بين نمو رقم الأعمال ونمو الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال .

ث. **مرحلة النضج** : في هذه المرحلة يميل معدل النمو نحو الاستقرار والتباطؤ وذلك اثر تشبع السوق بالمنتوج الحالي ولتجاوز هذه الوضعية تسعى المؤسسة إلى تكثيف المجهودات الترويجية وبالتالي تزداد تكاليف الإشهار والترويج واثر ذلك يتجه منحنى التكاليف نحو ارتفاع ضعيف مع نهاية هده المرحلة ، إلا أن هذه الزيادة لا تؤثر على المر دودية بسبب استقرار مستوى الإيرادات ، حيث تستمر المؤسسة في تحقيق نتائج ايجابية مع انخفاض تدريجي للاحتياجات المالية .

[1] الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سابق ، ص 56

وترتكز أهداف المؤسسة نحو الحفاظ على الوضع القائم لأطول فترة زمنية ممكنة ودلك بالاستمرار في معدل النمو الحالي ، كما أن مستوى الإنتاج والمبيعات يساهم بشكل كبير في تدنية التكاليف الثابتة وارتفاع مستوى التمويل الذاتي ، كما يسعى المسؤول المالي إلى توظيف السيولة المرتفعة في استثمارات إضافية والاستثمار غير المباشر في الأسواق المالية.

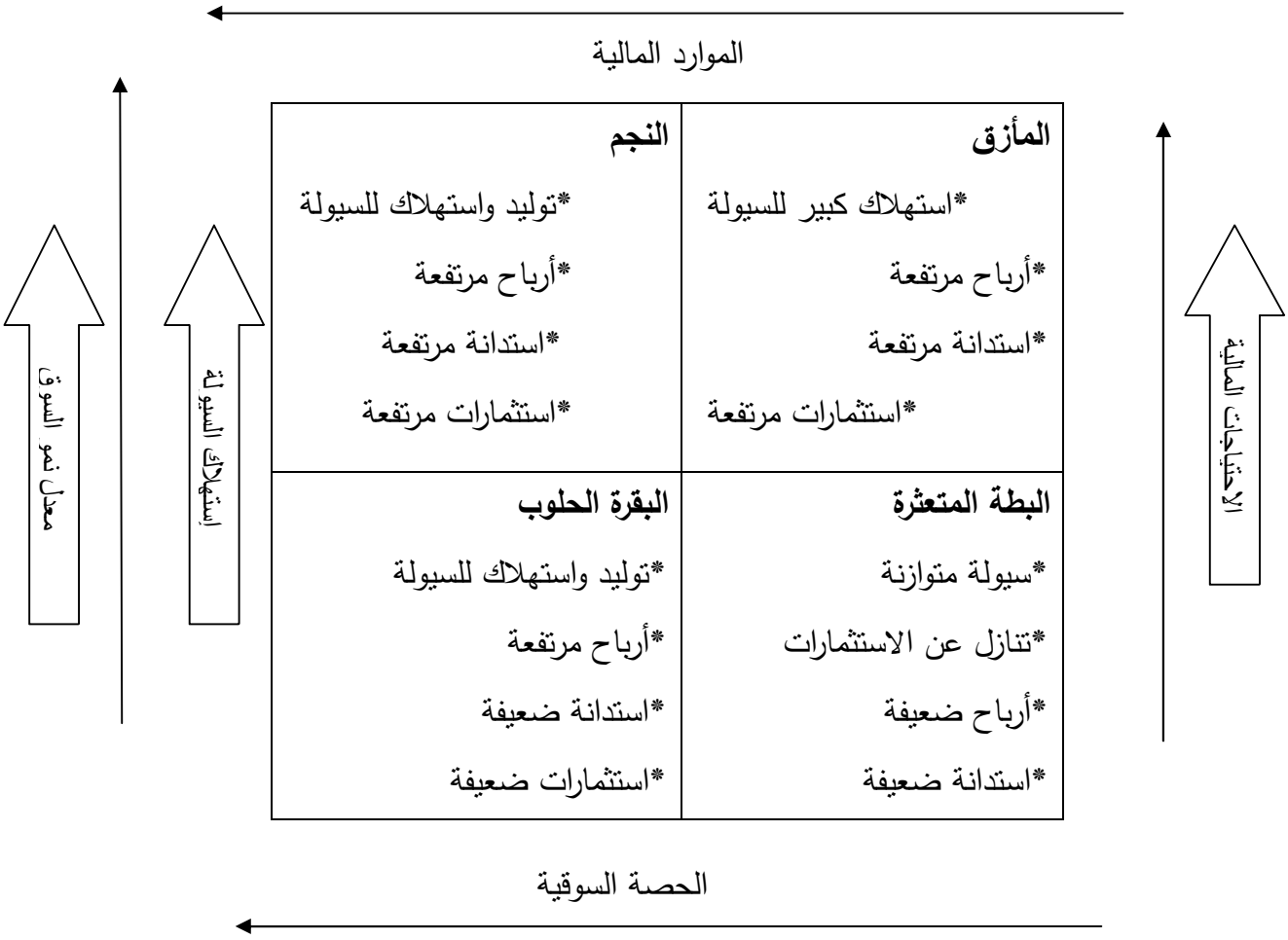
ج. **مرحلة الزوال** : تعتبر مرحلة الزوال بداية النهاية لحياة المنتوج وأخر حلقة في حياة المؤسسة بنشاطها الحالي ، ويتضح ذلك من خلال الانخفاض الكبير في رقم الأعمال والفقدان التدريجي للحصص السوقية ، مما يدفع المسؤولين إلى التفكير في تصميم جديد للمنتوج حيث تنتهي هذه المرحلة بعمليات التنازل عن الاستثمارات وتسريح جزء من العمال وينتج عن ذلك بعض التكاليف الخاصة ، وهو ما يظهر من خلال الارتفاع الضعيف في منحنى التكاليف في نهاية هذه المرحلة.

يظهر أن القيود المالية المفروضة على المؤسسة خاصة في مرحلة النمو توجه السلوك المالي لها نحو تدعيم الوضعية المالية وخاصة تلك المتعلقة بتمويل الاحتياجات المتنامية في هذه المرحلة , ومنها تضخم الاحتياج في رأس المال العامل والصعوبات المالية على مستوى الخزينة بسبب ارتفاع معدل استهلاك السيولة وهذا يفرض على المسير المالي إيجاد المصادر التمويلية التي تغطي الاحتياجات وتؤمن في نفس الوقت نموا متوازنا [1]

2. **مصفوفة المجموعة الاستشارية لبوستن** :جاءت هذه المصفوفة نتيجة لدراسات مكتب المجموعة الاستشارية لبوستن حيث ارتكز هذا المكتب في بنائه للمصفوفة على دراسة حافظة النشاطات من خلال تقييم الوضعية الإستراتجية والمالية للمؤسسة اعتمادا على معياري حصة السوق التي تستحوذ عليها المؤسسة ومعدل نمو السوق ، بمزج هذين المعيارين تتكون مصفوفة تتجزأ إلى أربع وضعيات أساسية تسمح بمعرفة موقع المؤسسة الاستراتيجي والمالي ، ومن تم يمكن اتخاذ التدابير والقرارات الهادفة إلى توجيه المؤسسة نحو الموقع الأفضل .

[1] الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، مرجع سابق ص 57.

الشكل رقم (2/2): مصفوفة BCG



المصدر: الياس بن ساسي، يوسف قريشي ، كتاب التسيير المالي للادارة المالية، ص،57.

يظهر تقاطع المحور الأفقي الذي يمثل حصة المؤسسة في السوق والمحور العمودي الذي يمثل معدل نمو السوق ،أربع وضعيات هي النجم ، المأزق ، البقرة الحلوب ، البطة المتعثرة

تسمح هذه الوضعيات بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة ، نستعرضها في النقاط التالية : [1]

أ. **وضعية النجوم:** تعتبر هذه الوضعية المكانة المثلى حسب هذا التحليل ، إذ تعرف المؤسسة معدل نمو مرتفع في رقم الأعمال ، حيث تكون حصة السوق في مستوياتها العليا كما يشهد السوق معدل نمو مرتفع الأمر الذي يجعل المؤسسة تتمتع بوضعية تنافسية قوية لاستحواذها على حصة السوق الأكبر مقارنة بالمنافسين الحاليين .

[1] الياس بن ساسي، يوسف قريشي ، مرجع سابق ، ص 58

وينتج عن ذلك ارتفاع كبير في مستوى النشاط و المجهودات الاستثمارية وهذا يجعل المؤسسة تحقق أرباح مرتفعة تمكن من تمويل احتياجاتها الضرورية اعتمادا على التمويل الذاتي ، ونتيجة لها ينخفض لجوئها إلى الاستدانة وتشهد المؤسسة حالة توازن في الخزينة بسبب توليد سيولة واستهلاكها في نفس الوقت والاتجاه الأساسي للمسيرين في هذه المرحلة هو التحكم الجيد في النمو .

ب. **وضعية البقرة الحلوب** : تعتبر من أحسن الوضعيات حيث تتميز الوضعية المالية بإيرادات مرتفعة مقابل مستوى منخفض في مختلف التكاليف والمجهودات الاستثمارية ويرجع ذلك إلى استقرار السوق وارتفاع الحصص السوقية لمنتجات المؤسسة ، وهذا ينعكس على مستوى الأرباح وبالتالي على وضعية الخزينة إذ تشهد اعلي درجات التوازن المالي .

تتميز المؤسسة باحتلال موقع تنافسي قوي يمكنها من الهيمنة على السوق ونتيجة لذلك تنخفض المجهودات الاستثمارية للمؤسسة مما يولد سيولة فائضة بسبب مرد ودية منتوجاتها وانخفاض الاحتياجات المالية ، وترتكز اهتمامات المسيرين في هذه الوضعية على إيجاد توضيفات مالية للسيولة الفائضة ، والبحث عن تنويع لنشاطات المؤسسة .

ت. **وضعية المأزق** : تنشط المؤسسة في سوق واعدة ، اذ تتميز بمعدل نمو مرتفع وطلب متزايد ، إلا أن حصة السوق متواضعة رغم الاستثمارات الضخمة ، والتي تستهلك جزء كبير من السيولة في حين الوضعية المتراجعة تنتج إيرادات مالية لا تتناسب مع المستوى الكبير للاحتياجات المالية .[1]

تواجه المؤسسة في هذه الوضعية مشكل كبير يتمثل في تدني الحصة السوقية وتنامي الاحتياجات المالية من جهة وارتفاع معدل نمو السوق من جهة أخرى ، هذا الوضع يؤدي إلى استهلاك كم كبير من السيولة المالية وتصحيح الوضع يتطلب تنشيط المجهودات التسويقية بهدف رفع الطلب على المنتجات .

اذن فالمؤسسة في مأزق ناتج عن تراجع الحصة السوقية وبالتالي تتأكد ضرورة اتخاذ القرارات التسويقية والإستراتجية المناسبة للخروج من هذه الوضعية .

[1] الياس بن ساسي، يوسف قريشي ، مرجع سابق ، ص 58

ث. **وضعية البطة المتعثرة :** (الأوزان الميتة) تعيش المؤسسة وضعية سيئة إذ لا توجد أي بوادر أو أفاق للنمو أو البقاء ، بحيث تنشط المؤسسة في سوق مشبعة وحصة المؤسسة في هده السوق المتراجعة قليلة وهذا ما يجعل التدفقات المالية معدومة .

ويتوجب على المؤسسة إيجاد البدائل الإستراتجية من اجل إعادة توجيه النشاط نحو أسواق جديدة أو تصميم منتوج جديد .

تستخدم مصفوفةBCG كوسيلة تحليل تسبق إعداد الخطط الإستراتجية والتي تهدف إلى تحسين وضعية المؤسسة وتحقيق توازن على مستوى حافظة النشاطات لضمان الاستمرارية في تحقيق المر دودية الكافية والتي تحقق للمؤسسة هدفها الأساسي المتمثل في البقاء.[1]

لقد قدمنا من خلال هذا المبحث مفهوم التحليل المالي هو دراسة القوائم المالية واستخدام أساليب تحليلية للوصول إلى نتائج محددة تفيد عملية تقييم الأداء واتخاذ القرارات وهذا من خلال المطلب الأول ثم انتقلنا إلى تقديم الاتجاهات الكلاسيكية في تقييم الأداء المالي من خلال المطلب الثاني والتي توصلنا إلى إنها عبارة عن خطوات يقوم بها المحلل المالي متمثلة في إعادة تصنيف عناصر الميزانية المحاسبية وتحليل الهيكل المالي للمؤسسة لمقارنة وتحليل وتفسير النتائج عن طريق التدفقات النقدية والنسب المالية .ومن خلال المطلب الثالث توصلنا إلى دراسة المؤشرات المالية الحديثة المتمثلة في القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة مع عرض للمؤشرات الاقتصادية ذات البعد الاستراتيجي متمثلة في دورة حياة المؤسسة ومصفوفة BCG

المبحث الثالث :آليات الرقابة الداخلية التي تساهم في تحسين الأداء المالي

سوف نقوم من خلال المبحث الثالث عرض أهم آليات الرقابة الداخلية متمثلة في الرقابة المالية مع عرض الآليات التي تساهم في تحسين الأداء المالي .

المطلب الأول : أهم آليات الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية تتميز بأحد أهم أنواعها المتمثل في الرقابة الإدارية الذي هو عبارة عن كافة الإجراءات والأساليب التي تتعلق بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية الذي من أهم

[1] حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سابق ، ص 59

أهـدافها موازنــة البــرامج والأداء وحتــى يــتم تحقيــق هــذا الهــدف لابــد مــن تطبيــق احــد آليــات الرقابــة الأساسية التي هي الرقابة المالية المتمثلة في وظيفتها الأساسية وهي :[1]

الفرع الأول :وظيفة الرقابة المالية :

تعتبــر الرقابــة الماليــة مــن الوظــائف الرئيســية للمــدير المــالي ويقصــد بهــا تقيــيم الإدارات التــي اتخـذت بشـان التخطـيط بعـد تحديـد نوعيـة المعـايير التـي يمكـن اسـتخدامها للمقارنـة لـذلك فهـي تعتبـر جـزء مكمل للتخطيط المالي .

ولا تقـف الرقابــة عنـد حـد كشـف الانحرافـات بـين نتـائج الخطــة الماليــة والتنفيـذ الفعلــي لهــا إنمــا تـدخل فــي إطــار تصــحيح الانحرافــات بعـد تحديــد أسـبابها والجهــات المسـؤولة عنهــا ونوعيــة القــرارات الواجب إتباعها .

ولكـي تكـون الرقابـة الماليـة ذات فاعليـة عنـد التشـغيل يتطلـب وجـود معيـار للمقارنـة مـن خلالـه يـتم كشـف الانحـراف عنـد مقارنــة الأداء الفعلــي مــع المخطــط ، كمــا تقتضــي الرقابــة أيضــا وجــود نظــام اتصالات فعال وجيد يؤمن وصول المعلومات بأسلوب التغذية العكسية .

كمـا يشـترط أيضـا فـي الرقابـة الماليـة أن تكـون مرنـة بحيـث تسـمح بالتعـديل حسـب تبـدل الخطـط وواقـع التنفيـذ و يفتـرض أن تكـون اقتصـادية بمفهـوم الكلفـة وبشـكل عـام فـان الانحرافـات التـي تكشـفها الرقابـة المالية يمكن أن ترجع إلى ثلاث أسباب هي :

أولا :عـدم دقــة التخطـيط : ويرجـع سـبب هـذا الانحـراف إلـى عـدم تـوخي الدقـة الكافيـة فـي رسـم الخطـة المالية أو في حصر الظروف المحيطة أو عدم القدرة على التكيف مع هده الظروف

ثانيــا :عـدم كفــاءة التنفيـذ : ويظهـر هـدا الانحـراف بسـبب عـدم كفـاءة جهـاز التنفيـذ المسـؤول عـن تنفيـذ الخطـط الموضـوعة لأوجـه نشـاط الشـركة ، والـذي ينشـا مـن أسـباب عديـدة منهـا ضـعف القـرارات المتخـذة او ضــعف كفــاءة الأشــخاص المســؤولين عنهــا أو عــدم الأخــد بمرونــة الخطــة بشــكل يمكــن مــن مواجهــة التغييرات .

[1] عبدالوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ذكره ، ص 59

ثالثا : عدم دقة التخطيط وعدم كفاءة التنفيذ : حيث ينتج هدا الانحراف نتيجة ضعف الدقة في الخطة الموضوعة بالإضافة إلى عدم وجود جهاز التنفيذ الكفء الذي يتحمل مسؤولية التنفيذ وهذا الانحراف يعتبر من اخطر الانحرافات التي تتعرض لها الإدارة المالية لان معالجته تحتاج إلى محورين مهمين في العملية التخطيطية ككل وهو وضع الخطة والجهة المسؤولة عن تنفيذها .

وقبل الخروج من هذا الموضوع تقتضي الضرورة إلى الإشارة إلى أن العلاج الذي تلجا إليه الإدارة المالية ، بشان تصحيح الانحرافات عند حدوثها ، وتسجيلها يمكن أن يتخذ احد الشكلين التاليين :

1/ تعديل الخطة المالية الأصلية في ضوء تغيير المعايير الموضوعية المحددة أو تعديل نوعية الأهداف

2/ القيام بالإجراءات العلاجية لإعادة الأداء الفعلي إلى الطريق السليم حتى يمكن تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقا .[1]

المطلب الثاني : آليات الرقابة الداخلية التي تساهم في تحسين الأداء المالي :

إن التخطيط المتكامل يفقد قيمته وفعاليته إذا لم يتبعه انجازا دقيقا ومتابعة مستمرة ثم تقييم للنتائج للحكم على أداء الأنشطة والبرامج ، فالرقابة غير الفعالة لجميع مراحل هده الأنشطة والبرامج تقف عائقا أمام تحقيق الإدارة لأهدافها العامة ومن ناحية أخرى تتوقف فاعلية الرقابة وتقييم الأداء بالدرجة الأولى على توافر تخطيط علمي سليم للبرامج وعلى تنفيذ هذه البرامج بالدقة المطلوبة .

إن عملية تقييم أداء الأنشطة والبرامج ومراجعتها تتمثل جوهر عملية الرقابة على المستوى الكلي بصفة عامة ، حيث تتطلب المقارنة المنظمة للنتائج الفعلية بالأهداف وتقييم أسباب عدم تحقيقها وإعادة توزيع الموارد للاستفادة من الفرص الجديدة التي تم الكشف عنها وأخيرا وضع الإجراءات الصحيحة موضع التنفيذ مع وضع بعض الإجراءات اللازمة لمواجهة أي تغيرات قد تحدث بعد ذلك.

ولاشك أن النظر إلى البرامج أو النشاط كنظام يتكون من مراحل ثلاثة المدخلات التشغيل والمخرجات كما سبق إن بينا ذلك في الإجراءات السابقة يساعد كثيرا على تحسين عملية الرقابة

[1] حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سابق ، ص 59

والمحاسبة والتقييم وتجهيز المعلومات المالية والإدارية لعمليات البرامج ومخرجاته كما أن هذه النظرة تساعد في وضع الأساس اللازم لكل من التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتحليل البرامج وكل ذلك يساعد من ناحية أخرى على تحديد كفاءته وفاعليته .

إن تقييم الأداء يمثل عنصرا هاما من عناصر العمل الإداري اللازم لتقييم مدى فاعلية النتائج التي تحققت حيث يهتم بدراسة وفحص ما حققته الوحدة المدروسة من الأهداف التي قامت من اجلها ويجب أن يقوم تقييم الأداء وبصفته أيضا أداة هامة من أدوات الرقابة على أساس وضع تحديد الأهداف النهائية المتوقعة للأنشطة والبرامج ثم يتم التقييم في ضوء هده الأهداف بغرض تبيان مدى كفاءتها وفاعليتها، وعلى ذلك فان عملية تقييم الأداء تهدف إلى:[1]

1. تحديد درجة النجاح في تحقيق أهداف البرامج عن طريق عناصر الكفاءة والفاعلية في هذه البرامج وتقييم أثارها .
2. التحقق من مدى قيام المستويات الإدارية المختلفة بتنفيذ مسؤولياتها وتحقيق أهدافها .
3. التحقق من الأسباب التي أدت إلى عدم تحقق الأهداف واقتراح الوسائل الكفيلة بالقضاء على أسباب الانحراف عن هذه الأهداف
4. تحديد كيفية إنتاج وتوزيع المنتجات وتحديد مدى تغطيتها للاحتياجات المختلفة بكفاءة وفاعلية .
5. تحقيق الرقابة الفعالة على أنشطة مختلف مستويات الإدارة حيث يعتبر تقييم الأداء أهم حلقات العمل الرقابي الذي يقوم على أساس المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط باستخدام طرق مقارنة متعددة تفيد في الحكم على درجة جودة الأداء الفعلي بمعايير الأداء الموضوعة ومقارنة الأداء الحالي بالأداء في الفترات السابقة ومقارنة الأداء بالنسبة للوحدات الأخرى المتشابهة ومقارنة أداء الإدارة المعينة بأداء الإدارات الأخرى ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء في نفس القطاع ومقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المخططة على أساس أن كل إدارة تضع أهدافها سنويا ، حتى يمكن مقارنة الأداء الفعلي بها وبالتالي يمكن قياس الأداء .

كما أن موازنة البرامج والأداء من حيث بيان دورها في مجال الرقابة من خلال التخطيط وفيما يتعلق بدورها في مجال الرقابة من خلال تقييم الأداء فإنها تتركز في مرحلة النشاط والتي تمثل المستوى

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 344

الرابع من مستويات هذه الموازنة وتعبر هده المرحلة عن موازنة الأداء وعند هدا المستوى تظهر معدلات الأداء وتكاليف الأداء ويتم عرض البيانات الخاصة بالعناصر الأساسية في هده المرحلة والتي تتمثل في تحديد ما يلي :

- تكاليف النشاط ؛
- معدلات الأداء ؛
- وحدة الأداء .

ويمكننا القول إن زيادة فاعلية الدور الرقابي الذي يمكن أن تأذيه موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإنتاجية يجب أن تتوافر فيه المقومات التالية:

أ – نظام رقابي يعتمد على مقاييس موضوعية للعمل والتكاليف سواء الرقابة الداخلية أو الخارجية

ب – رقابة على الأداء وفق معايير محددة مسبقا , ويدخل ذلك في إطار تطوير أساليب المراجعة والرقابة لتصبح شاملة لكافة عناصر الأنشطة والبرامج

ت – تقارير لمتابعة ومراجعة هذا الأداء المحقق مقارنة بالقدر في الموازنة

ث – تطوير هيكل النظام المحاسبي ليتماشى مع متطلبات الرقابة الشاملة

ج – حل المشاكل التي تظهر عند تطبيق الموازنة النظرية منها والعملية التنظيمية أولا بأول بمجرد ظهورها [1]

وذلك من اجل بلوغ أهداف الرقابة على الأداء التي تتمثل في :

- ✓ متابعة تنفيذ خطط التنمية الموضوعة
- ✓ تقييم الانجازات المحققة من تنفيذ هده الخطط وتقييم مدى تحقيقها للأهداف المخطط لها مع مقارنة تكاليفها الفعلية المقدرة وتواريخ التنفيذ الفعلية بالتواريخ المحددة سابقا
- ✓ متابعة استخدام الأموال والتأكد من استخدام الإعتمادات المتاحة بكفاءة وبطريقة بعيدة عن الضياع والإسراف

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سرايا ، مرجع سابق ص 349

- ✓ كشف أي انحرافات بين الأهداف المسطرة والنتائج المحققة فعلا .
- ✓ اقتراح التوصيات العملية اللازمة والمناسبة لعلاج هذه الانحرافات وتبليغها إلى الجهات المختصة من خلال تقرير الرقابة على الأداء يعد لهدا الغرض

لقد قدمنا من خلال هذا المبحث أهم آليات الرقابة الداخلية التي هي الرقابة المالية وذلك بالتطرق إلى مفهوم الرقابة المالية وأهدافها وبعدها انتقلنا إلى تحديد آليات الرقابة الداخلية التي تساهم في تحسين الأداء المالي وقدمنا رقابة الأداء بمفهومها وأهدافها وذلك عن طريق إبراز أن من أهداف الرقابة على الأداء هي المتابعة والتقييم لتنفيذ الخطط وكشف الانحرافات واقتراح التوصيات .

خلاصة الفصل

لقد قدمنا من خلال هذا الفصل دراسة للأداء المالي والذي جسدناها في ثلاثة مباحث تناولناها كالأتي:

المبحث الأول كان تحت عنوان مفهوم الأداء وأنواعه حيث عرفنا من خلاله الأداء بأنه عبارة عن تحقيق الأهداف المرجوة بأقل التكاليف مع التغلب على القوى التنافسية .

كما قمنا بوضع معايير لتحديد أنواع الأداء وحددناها في أربعة معايير و هي: معيار المصدر ومعيار الشمولية و معيار الطبيعة و المعيار الوظيفي وحسب هذا المعيار الأخير عرفنا الأداء المالي على انه :مدى قدرة المؤسسة على استغلالها الأمثل لمواردها .

ثم قدمنا المبحث الثاني تحت عنوان الاتجاهات الكلاسيكية والحديثة في تقييم الأداء المالي الذي حاولنا من خلاله تقديم أهم الاتجاهات الكلاسيكية في تقييم الأداء المالي والتي حصرناها في : إعادة تصنيف عناصر الميزانية وجدول التدفقات النقدية والنسب المالية .

بعدها كانت دراستنا موجهة نحو الاتجاهات الحديثة في تقييم الأداء المالي والتي خصصناها للقيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة ، وحتى تكون دراستنا متوازنة تطرقنا إلى مؤشرات البعد المالي ذات البعد الاستراتيجي والتي خصصنا من خلالها بالذكر دورة حياة المؤسسة ومصفوفةBCG .

وفي الأخير ومن خلال المبحث الثالث الذي قدمناه تحت عنوان آليات الرقابة الداخلية التي تساهم في تحسين الأداء المالي حاولنا من خلاله الربط بين نظام الرقابة الداخلية الذي هو موضوع دراستنا في الفصل الأول و الأداء المالي فتوصلنا أن نظام الرقابة الداخلية من أهدافه هو موازنة البرامج والأداء وهذا عن طريق الرقابة الادارية والتي تؤدي إلى تحقيق أهداف الرقابة على الأداء .

الفصل الثالث: دراسة حالة في المؤسسة المينائية سكيكدة

تمهيد :

تعتبر المؤسسة المينائية سكيكدة من أهم الأقطاب التجارية المتواجدة على مستوى ولاية سكيكدة نظرا لحجم التبادلات التجارية التي تسجل على مستوى هده المؤسسة سواء فيما يتعلق بدخول السلع نحو داخل الوطن أو بخروجها خارج الوطن فهي تبحث عن تحقيق جودة عالية من الخدمات بفرض نظام رقابة داخلي يفرض إجراءات صارمة تسمح للزبون بالائتمان على سلعه إضافة إلى ضمان حد كبير من الجودة في الخدمات تجعل الزبون يرتاح لنوعية الأداء المقدم من طرف المؤسسة ، ونظرا لأهمية هده المؤسسة قمنا بإجراء تربص ميداني بوحداتها بهدف معرفة :

"دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي" .

فكانت مدة الدراسة ممتدة من 12افريل 2015 إلى غاية 14 ماي 2015 حيث سمحت لنا هده المدة بإجراء زيارات ميدانية لأهم المصالح مع القيام بمقابلة مع أهم إطارات المؤسسة بغرض الإجابة عن بعض الأسئلة التي لها علاقة بموضوع دراستنا .

المبحث الأول : بطاقة تعريفية عن المؤسسة ميدان التربص

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة :

مابين القرن السابع والثامن ما قبل الميلاد وحتى نهاية 1839 م كان الميناء عبارة عن مرفأ صغير , بني من أعمدة من الحديد الصلب حيث لاستطيع السفن بقيام بعملية التفريغ مباشرة على أرضيته بل تفرغ حمولتها على رمال شاطئ خليج سطوره المتواجد على بعد 3 كلم غرب المرفأ , ثم تحمل هده السلع على عربات مسطح وبعد تحول مدينة فليب فيل إلى بلدية سنة 1948 , ومع التطور الجديد طرحت إشكالية التحول المحلي وكدا إمكانية بناء ميناء يلبي جميع متطلبات الحركة التجارية , وان كان من الممكن بناءه أين يتم دلك ؟ في سطوره أم في سكيكدة ؟

وهدا المشروع الابتدائي كان يتضمن في دراسته النقدية ما يلي :

*خليج كبير يوصل الميناء من الشرق إلى الشمال .

*خليج ثاني لغلق الميناء من الغرب مع ترك ممر للدخول .

*أرصفة تحتوي على مسطحة مملوءة ذات مساحة تقدر ب 15 هكتار , تتمركز في جنوب المدينة .

وكان المشروع النهائي المصادق عليه إبان الاستعمار الفرنسي سنة 1860 وقد شمل هدا المشروع :

*بناء الحاجز الكبير في الناحية الشرقية وإنشاء أرضية الميناء قرب الأمامية من الناحية الغربية

*بناء الحاجز الكبير والدي يمتد على طول 1400 متر

*بناء حاجز أفقي لتكوين حوض مائي لإنشاء ميناء مؤقت

*بناء حاجز القصر الأخضر وبصفة نهائية المساحة الأمامية للميناء , وقد انطلقت الأشغال بهدا المشروع سنة 1861 م

فمد سنة 1891 م إلى سنتنا هده اقتصرت العمليات على ما يلي :

-تمديد طول الحاجز الكبير ب 225 م ودلك من 1891 إلى 1897

-بناء مساحات غير مغطاة وأرصفة جديدة من 1930 إلى 1957

-بناء رصيف القصر الأخضر على الحاجز الذي يحمل نفس التسمية والدي انطلقت به الأعمال سنة 1959 م لتنتهي في عام 1964 م والدي ازداد طوله ب 290 م وقد دشن عام 1985 م ومن خلاله ارتفعت طاقة الاستقبال للميناء . وبترميم الرصيف المسمى مرينال والدي تزداد طوله ب 290 م وقد دشن عام 1985 م ومن خلاله ارتفعت طاقة الاستقبال للميناء .

إن تسيير ميناء سكيكدة كان مضمون من طرف الغرفة التجارية والصناعية مند الاستقلال

-من 1982/1971 تسيير ميناء سكيكدة أصبح من طرف الديوان الوطني للموانئ والدي تم إنشاءه

في 13 مايو 1971 م مهمته تتمثل في :

تسيير واستغلال الهياكل القاعدية للميناء ومن اجل أيضا تطوير الميناء وتسيير الأملاك العمومية المينائية .

-عام 1982 م , في 14 أوت 1982 تم إنشاء المؤسسة المينائية لسكيكدة تحت شكل قانوني مؤسسة اجتماعية عمومية ذات طابع اقتصادي تحت وصاية وزارة النقل بغرض استرجاع مختلف النشاطات المتنائية ENP. التي كانت مسيرة من طرف الديوان الوطني للموانئ

عام 1989 وبتطبيق المرسوم 88 -01 بتاريخ 1988/01/12 والدي يتضمن توجيه المؤسسات العمومية .

المؤسسة المينائية لسكيكدة تحولت بتاريخ 21 /1989/03 إلى مؤسسة عمومية اقتصادية مستقلة ذات أسهم برأس مال اجتماعي قدره 10000000 دج

-عام 1995 الزيادة الأولى لرأسمال الاجتماعي في 30 أوت 1995 م و الذي أصبح يقدر ب 135000000 دج

-عام 1998 إعادة هيكلة الميناء القطاعي بتطبيق القانون 98-05 وفقا للقانون البحري والدي يتضمن خلق ثلاث مديريات جهوية مينائية في الجزائر

-عام 2003 تم تحويل أسهم المؤسسة المينائية لسكيكدة من المجمع العمومي للكيمياء الصيدلة الخدمات الى مؤسسة تسير مساهمات الدولة للموانئ

– عام 2004 الزيادة الثانية لرأسمال الذي أصبح قدر ب 800000000دج وكانت مبرمجة لدخولها إلى بورصة الجزائر لكنها ألغيت لأسباب لا تعرفها المؤسسة .

– عام 2005 تم فصل موانئ الصيد عن قطاع الموانئ التي أصبحت بدورها تابعة لوزارة الصيد البحري .C.T.H كما تم في أواخر 2005 فصل تسيير ميناء الهيدروجين الذي أصبح تابع لوزارة الطاقة والمناجم

المطلب الثاني : تعريف المؤسسة المينائية لسكيكدة E.P.S

تأسست المؤسسة المينائية سكيكدة بمقتضى المرسوم رقم 284/82 الذي صدر بتاريخ 14 أوت 1982 م أي في خضم برنامج إعادة الهيكلة للمؤسسات . حيث أسندت إلى هده المؤسسة التي كانت على عائق الوحدة المنحلة والتي عن طريق إعادة هيكلتها أنشئت المؤسسة المينائية لسكيكدة وهده الوحدات هي :

–الديوان الوطني للموانئ LONP

–الشركة الوطنية للشحن والتفريغ SONAMA

–الشركة الوطنية لشحن البواخر CNAN

وبعد إعادة الهيكلة انشات المؤسسة المينائية لسكيكدة برأس مال قدره 100.000.000 دج بتاريخ 1989/03/21 تحصلت المؤسسة على استقلاليتها وأصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية حسب القانون رقم : 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 ولقد تحولت إلى شركة مساهمة برأس مال قدره 135.000.000 دج .

وتحتوي المؤسسة على 5 موانئ , تتربع على مساحة قدرها 30 كلم ومن أهم هده الموانئ ما يلي :

1) ميناء القل وميناء المرسى وميناء سطوره والمختص في نشاطه لعمليات الصيد .

2) ميناء مزدوج يعتبر من أقدم الموانئ وهو الميناء التاريخي للمدينة ويتضمن كل النشاطات التجارية لمختلف السلع إلى جانب المحروقات

3) ميناء الهيدروكاربون وهو من احدث الموانئ

المطلب الثالث : أهداف ووظائف المؤسسة المينائية سكيكدة :

الفرع الاول : أهداف المؤسسة المينائية : تعمل المؤسسة المينائية لسكيكدة من خلال 08 مديريات تسعى كل واحدة جاهدة لتحقيق عدة أهداف أهمها :

-الرفع من تنمية الاقتصاد الوطني والسعي إلى تحقيق أرباح لمتابعة النشاط .

-احتلال مكانة هامة في ميدان النشاط ألمينائي خاصة في ظل اقتصاد السوق

-تقديم الخدمات في أحسن الظروف وبأحسن التكاليف

-مساعدة المؤسسات الوطنية في عملية الاستيراد والتصدير

-المساهمة في الاستثمارات الوطنية مستقبلا

-المساهمة بإمداد الاقتصاد الوطني بما يحتاجه

-إعطاء صورة واضحة عن المؤسسة لجميع المتعاملين معها

الفرع الثاني : وظائف المؤسسة المينائية لسكيكدة :

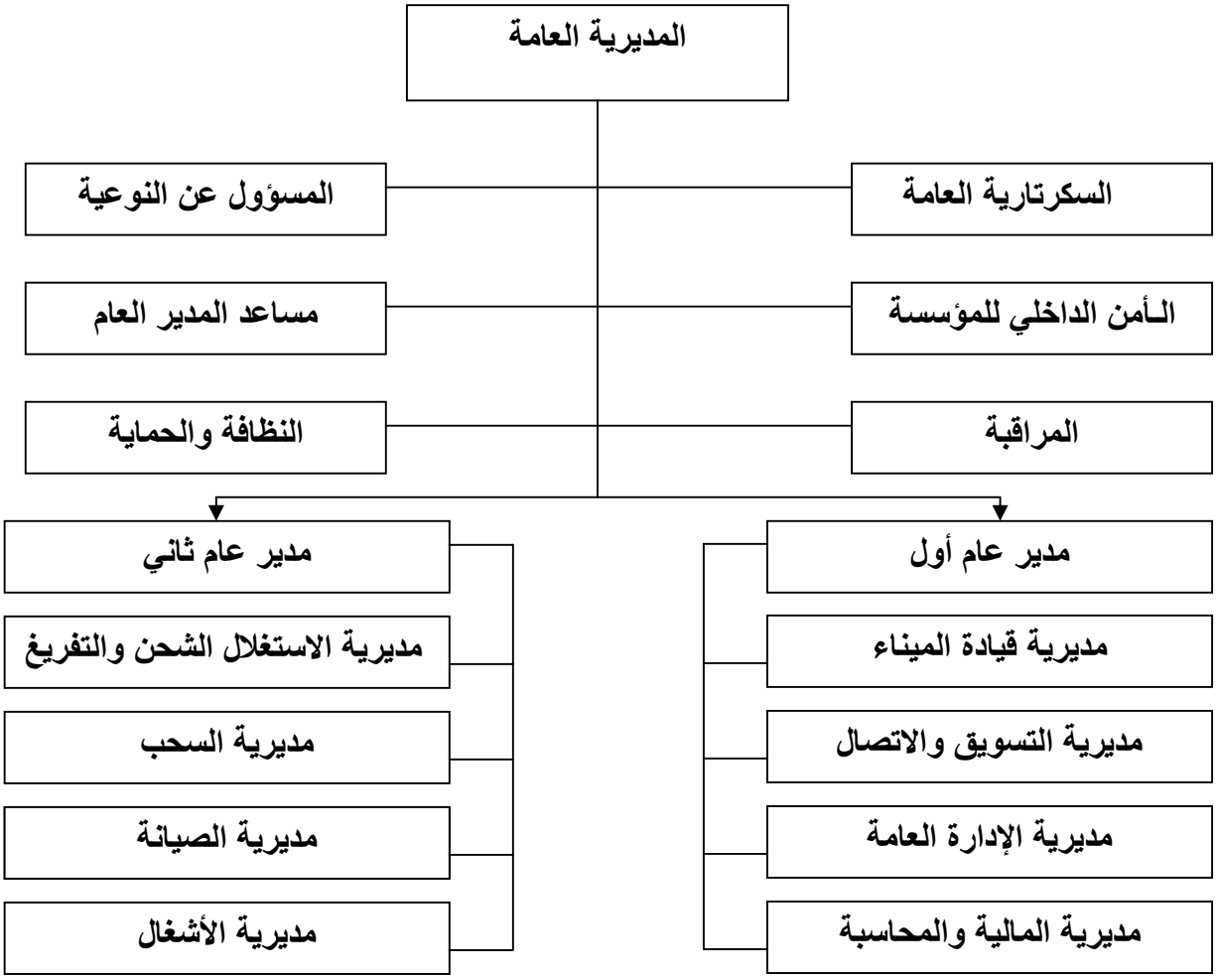
بعكس المؤسسة الإنتاجية نجد أن المؤسسة المينائية مؤسسة خدمية .يتمثل نشاطها الأساسي في تقديم الخدمات وبالتالي ليس لها مختزن لاستغلالها في تخزين البضائع لإعادة بيعها على حالها , ولكن لديها مخازن تستخدمها لتخزين المواد واللوازم والمعدات التي تستعملها لذاتها أو تستغل لفائدة الزبائن الدين سيضعون سلعهم كأمانة لدى المؤسسة , وبما أن غاية الميناء هي عبور البضائع في أحسن الظروف الأمنية التجارية والاقتصادية فان تحقيق هده الغاية يتطلب وضع نموذج تنظيمي .

المطلب الرابع : تقديم المؤسسة المينائية من الناحية التنظيمية

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيكدة :

إن وجود هيكل تنظيمي جيد داخل أي مؤسسة يعتبر الشئ الأساسي للسير الفعال الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموجودة ضمن الخطط المرسومة , حيث انه يقوم على تقييم الأعمال وتحديد المسؤوليات ويتحقق هدا داخل المؤسسة بالتوجيه والإشراف والمتابعة من المديرية

الشكل رقم :(1/3) الهيكل التنظيمي للمؤسسة :



المصدر : وثيقة رسمية عن الإدارة العامة للمؤسسة الوطنية للميناء .

المطلب الخامس : هياكل ومهام مديرية المؤسسة المينائية لسكيكدة

المؤسسة المينائية لسكيكدة كغيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية تتضمن هيكل تعمل من خلاله على توزيع المهام والمسؤوليات للمديريات التي تتولى عمليات التنسيق والإشراف فيما بينهم ويظهر دلك من خلال :

أولا : المديرية العامة : تعتبر المديرية العامة العمود الفقري للميناء , من حيث أغلبية الصلاحيات ومن بين مهامها :

-الإشراف المباشر على باقي المديريات .

- إتباع التطبيق الحسن لتسيير المؤسسة في إطار سياسة التنمية الوطنية

- التنسيق بين مختلف المديريات

- الإشراف على مجلس الإدارة الذي يتكون من مساهمين إلى جانب بعض المهام الأخرى .

ثانيا : مديرية قيادة الميناء : وتنقسم إلى دائرتين هما :

1- دائرة مساعدة السفن : من مهامها ما يلي :

- القيام بسحب البواخر وربطها

- القيام بعملية إرشاد السفن

- وضع الزوارق تحت إشراف مسؤولي البواخر .

2- دائرة الأمن والشرطة : من مهامها :

- مراقبة البضائع الداخلة والخارجة من الميناء .

- مراقبة حركة البضائع داخل الميناء .

- تسيير المنارة للإرسال

ثالثا: مديرية سحب البواخر :من مهام هده المديرية ما يلي :

-تقديم كل الخدمات المتمثلة في الجر ، السحب والدفع للبواخر في عملية الإرساء والإبحار .

-تقديم الساحبات لعملية الإنقاذ في حالة كون احد البواخر في حاجة إلى مساعدة طارئة

- صيانة العتاد وجعله في أتم الاستعداد للقيام بالمهام على أكمل وجه

- ضمان سهولة الحركة داخل الميناء للبواخر في حالة حدوث عطب باخرة ما

رابعا: مديرية الصيانة : ومهامها هي :

-تسخير الوسائل البشرية والمادية لحساب البواخر و الزبائن .

- صيانة العتاد والآلات والمعدات المينائية .

وتشتمل هده المديرية على : قسم الصيانة ، قسم المشتريات ، قسم التجهيزات .

خامسا: مديرية الأشغال : تقوم هده المديريات بانجاز ومتابعة الأعمال التي توجه من طرف المؤسسة كانجاز الهياكل القاعدية وأماكن التخزين داخل المؤسسة .

سادسا: مديرية الاستغلال والشحن والتفريغ :

- متابعة حركة البضائع مند وصولها إلى الميناء حتى تسليمها إلى الزبائن .

-الإشراف على عملية الشحن والتفريغ من والى الزبائن .

- تأجير المخازن والمساحات للزبائن الدائمين .

سابعا: مديرية الإدارة العامة : من مهامها ما يلي :

-الإشراف على تسيير المستخدمين والشؤون العامة والخاصة بالمؤسسة .

- التكفل بتحليل وتقديم الاقتراحات لبرامج خاصة بالتوظيف والتكوين وتنقسم إلى:

1/ دائرة الموارد البشرية : وتقسم إلى المصالح التالية :

-مصلحة الأجور وعقود التامين .

- مصلحة التكوين التي تعمل على توظيف تكوين تطوير الموارد البشرية

2/ دائرة الشؤون القانونية : ومن مهامها :

-إبرام الصفقات وعقود التامين

- تمثيل المؤسسة أمام المحكمة وأقسام الشرطة والدفاع عن حقوق المؤسسة

ثامنا: مديرية الدراسات والتسويق والاتصال : **تتمثل** صلاحية هده المديرية في :

-تطوير وسائل الإعلام للمؤسسة ومتابعة تطبيق البرامج .

- إعداد الإحصائيات الخاصة بالمؤسسة وتوزيعها على باقي المديريات الموجودة داخل الميناء والتنسيق بين التسويق والاتصال .

تاسعا : مديرية المحاسبة والمالية : تلعب هده المديرية دورا هاما في سير باقي المديريات الأخرى وتعتبر كمركز لاتخاذ القرارات وتنفيذها وتتكفل بما يلي :

-متابعة السير المالي والمحاسبي للمؤسسة .

- المشاركة في وضع القواعد العامة للمؤسسة ودلك من خلال قيامها بالدراسات التي تهدف إلى تحسينها وتطويرها .

- تحقيق التوازن المالي للمؤسسة

المبحث الثاني : إطلالة مفصلة حول مديرية المالية والمحاسبة

المطلب الأول : تقديم مصلحة المالية والمحاسبة :

إن مصلحة المالية والمحاسبة عنصر حساس وفعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة , لكونها متعلقة بالجانب المالي والمحاسبي فالوظيفة المالية داخل المؤسسة تحتل حيز كبير وشامل يغطي باقي المصالح الأخرى , ودلك باعتباره المحرك الأساسي لسير النشاط والعمل , وتنقسم مديرية المالية والمحاسبة إلى:

الفرع الاول :مصلحة المحاسبة التحليلية : يتم داخل مديرية المالية والمحاسبة باعتبار المؤسسة في اغلب الأحيان لا تتبع نظام المحاسبة التحليلية ومن المهام الموكلة لهده المصلحة ما يلي :

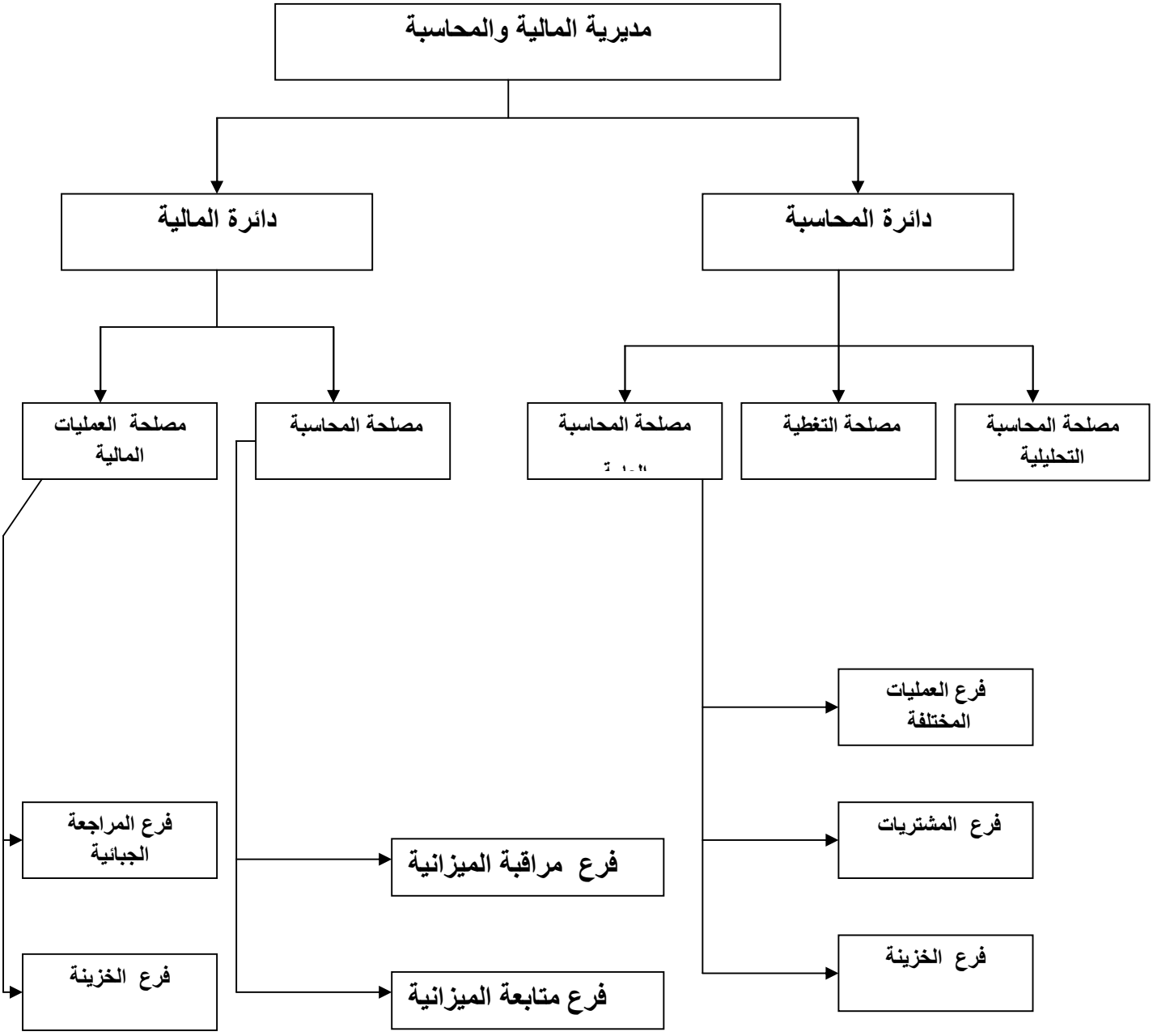
-وضع دليل المحاسبة التحليلية .

- إعطاء صورة عن نشاط المؤسسة وتحمله من أعباء وتكاليف .

- إعداد في كل ثلاثي تحليل يخص النتائج المحصل عليها لمختلف الأقسام .

- القيام بعملية الجرد الدائم داخل المؤسسة .

الشكل رقم : (2/3) الهيكل التنظيمي لدائرة المالية و المحاسبة الجبائية



المصدر:المديرية العامة للمالية و المحاسبة

الفرع الثاني : مصلحة المحاسبة العامة : وتشتمل هده المصلحة على :

أولا : فرع العمليات المختلفة : تتمثل مهامه في :

– متابعة فواتير دائنو الخدمات .

– متابعة التسوية لكل حسابات مجموعة المخزونان .

ثانيا: فرع المشتريات : من مهام هذا الفرع :

–البقاء على اتصال مباشر ودائم مع موردي المؤسسة من اجل ضمان التوريد الدائم.

– استلام الفواتير المرسلة من طرف المورد المتعلقة بالمشتريات والتأكد من صحة المعلومات المدونة عليها

ثالثا : فرع الخزينة :

– متابعة حركة المجموعة الرابعة (الحقوق) .

– استلام الفواتير المرسلة وتسجيلها محاسبيا .

– دراسة الفواتير والتأكد من صحتها .

رابعا :فرع العلاقات مع الزبائن : الذي يقوم ب :

– متابعة الفواتير الخاصة بالزبائن

– تحصيل الحقوق من طرف الزبائن في الآجال المحددة

– إلغاء الفواتير الخاطئة بقرار من المدير العام للمؤسسة .

–إشعار مصلحة المنازعات عند فوات اجل التسديد من طرف أي زبون بغية متابعته قضائيا .

الفرع الثالث : مصلحة الميزانية والاستثمارات : تتمثل فيما يلي :

– مراقبة الميزانية والقيام بعملية تقييمها ومتابعة الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة

– تقدير المصاريف والإيرادات المتعلقة بالسنة الماضية .

– تحصيل اكبر عدد ممكن من المعلومات المتعلقة باحتياجات كل مصلحة وتقسم هده المصالح إلى:

– فرع المراقبة الميزانية .

– فرع متابعة الاستثمارات .

– مصلحة العمليات المالية، تتلخص فيما يلي :

– مراقبة عمل المصالح التابعة لها.

– دراسة حالة خزينة المؤسسة بصفة دورية.

– تحصيل قيمة الشيكات إدخال مبالغها في رصيد المؤسسة بعد أن يقوم رئيس المصلحة لملئ وثيقة تسمى " تسليمات الشيكات " ودلك إما عن طريق الخصم أين تقوم المؤسسة بدفع مقابل سرعة التحصيل أو عن طريق الصندوق أين تكون المدة محددة بيومين ادا كان داخل سكيكدة ,وأدا كان خرجها ب 15 يوما .إضافة إلى وثيقة أخرى " وثيقة الإيرادات " والتي يتم إمضائها من طرف رئيس المصلحة ومدير المالية والمحاسبة .

– إعداد جدول التقاربات البنكية , بهدف التأكد أن رصيد المؤسسة بالبنك مساويا لرصيد البنك بالمؤسسة .

المطلب الثاني : علاقة دائرة المحاسبة والمالية مع باقي الدوائر :

هناك علاقة تربط هذه الدائرة بدوائر أخرى ودلك لكونها مركز تنفيذ القرارات والاتصال بها يكون مستمر عند الحاجة .

الفـرع الأول :علاقتهـا بـدائرة الاسـتغلال : تقـوم هـذه الـدائرة بـالفواتير المعـدة والموقعـة مـن طـرف المدير كما تقوم بتقديم عناصر حساب ميزانية التشغيل سنويا .

الفـرع الثـاني : علاقتهـا مـع دائـرة قيـادة المينـاء :تزودهـا بتوقعـات الحصـة بالتكـاليف والإيـرادات التي تطمح إلى تحقيقها وتقدم لها فواتير الإيرادات والنفقات لتنفيذها .

الفـرع الثالـث : علاقتهـا مـع دائـرة الصـيانة والأشـغال : تسـلم دائـرة الصـيانة والأشـغال فـواتير ادن الـدخول إلـى المخـازن وادن الطلبـات للتسـوية إلـى جانـب طلبهـا لتحريـر الشـيك لتسـديد الطلبـات المسـتوردة كما توضح هذه الدائرة الاحتياجات السنوية فيما يخص قطع الغيار للاستيراد من الخارج.

الفـرع الرابـع : علاقتهـا مـع دائـرة الإدارة العامـة :تقـوم دائـرة المـوارد البشـرية " الإدارة العامـة " بتسـليم الأجـور كـل شـهر للعمـال التكـاليف الاجتماعيـة مـن اجـل تسـوية وضـعيتهم , كمـا تقـدم لهـا فـواتير البنـاء والمعـدات المختلفـة مـن اجـل التسـوية مـع مواردهـا وتقـدم لهـا أيضـا التوقعـات السـنوية للتكـاليف مـن اجـل إعداد ميزانية التشغيل والاستثمارات التقديرية .

المبحث الثالث : دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

سـوف نقـوم مـن خـلال هـذا المبحـث التطـرق إلـى نتـائج المقابلـة التـي أجريـت خـلال عمليـة الزيـارة الميدانيـة التـي كانـت بالمؤسسـة المينائيـة سـكيكدة وتحليلهـا مـع دراسـة الميزانيـة الخاصـة بهـذه المؤسسـة لسنوات 2012 ،2013 والتحليل المالي لها بغية الوصول إلى تحليل النسب و المؤشرات المالية .

المطلـب الأول : أدوات وأسـاليب جمـع البيانـات : حتـى نـتمكن مـن جمـع البيانـات اللازمـة قمنـا باتباع الخطوات التالية :

أولا : فتـرة الدراسـة الميدانيـة :تـم إجـراء الدراسـة الميدانيـة مـن تـاريخ 12 أفريـل 2015الـى 14 مـاي 2015

ثانيـا : طـرق جمـع المعلومـات : تمثلـت الطريقـة الأساسـية فـي جمـع المعلومـات فـي إجـراء المقابلـة المباشـرة وهـدا مـن اجـل أخـذ معلومـات وجمـع معطيـات عـن المؤسسـة الاقتصـادية محـل الدراسـة والتـي هـي مؤسسـة مينـاء سـكيكدة إضـافة إلـى اسـتعمال طـرق أخـرى كالزيـارة الميدانيـة لأهـم المصـالح التـي كنـا

نتوقع أن نجد على مستواها الأجوبة الملائمة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة إضافة إلى الملاحظة المباشرة وتحليل المحتوى لبعض وثائق المؤسسة .

ثالثا : الأطراف المعنيون بالمقابلة :

جدول رقم(1/3) الأطراف المعنية بالمقابلة

المديريات والمصالح	الأشخاص المستجوبين
المديرية العامة	المدير العام
قسم التدقيق	رئيس قسم التدقيق
مديرية المالية والمحاسبة	رئيس دائرة المحاسبة

المصدر : من إعداد الطالب

رابعا :برنامج سير المقابلات : سوف نوضح من خلال الجدول التالي الرزنامة التي سارت من خلالها المقابلات وهذا بتوضيح العدد والمدة الزمنية المستغرقة طيلة فترة التربص

جدول رقم(2/3) رزنامة المقابلة

مستويات إجراء القابلة	عدد المقابلات	المدة الزمنية
المدير العام	02	30 د
رئيس قسم التدقيق	12	12 سا
رئيس دائرة المحاسبة	16	16 سا

المصدر : من إعداد الطالب

خامسا : محاور المقابلات : كانت محاور المقابلات تدور حول دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

المطلب الثاني : عرض وتحليل نتائج المقابلة

لقد كان الهدف من المقابلة هو عرض الموضوع من الجانب التطبيقي وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية بمؤسسة ميناء سكيكدة عن طريق إجراء مقابلات مع إطارات هده المؤسسة والمتمثلة في شخص مديرها العام ورئيس قسم التدقيق و رئيس دائرة المحاسبة و الذين حاولوا مساعدتنا مبدين

اهتمامهم بموضوع الدراسة وهذا من خلال تقديم الأجوبة الوافية لكل الأسئلة وتسهيل تنقلاتنا بين مختلف مصالح المؤسسة .

نموذج الأسئلة المطروحة :

لقد قسمنا الأسئلة إلى بعدين وكانت كالتالي :

البعد الأول : الأسئلة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية :

1- مادا يعني نظام الرقابة بالنسبة لكم ؟

2- من المسؤول عن الرقابة الداخلية عندكم ؟

3- ما هي إجراءات الرقابة المتبعة عندكم ؟

4- هل لديكم قسم خاص بعملية الرقابة ؟

5- هل يوجد فصل بين مهام مديرية التدقيق والمديرية العامة ؟

6- من الذي يضع برنامج الرقابة ؟

7- من يشرف على تنفيذ هدا البرنامج ؟

8- هل البرنامج الموضوع سنوي أو شهري أو غير ذلك ؟

9- ما هي الوسائل المعتمد عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

10 – مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية ؟

11 – هل هناك تكامل بين المراقب الداخلي والخارجي في تقييم نظام الرقابة ؟

12 – تقييم نظام الرقابة هل له علاقة بإدارة المخاطر ؟

13 – كيف يتم إدارة المخاطر على مستوى مؤسستكم ؟

البعد الثاني : الأسئلة المتعلقة بالأداء المالي :

1-ما هو مفهوم الأداء المالي لديكم ؟

3- هل لديكم طريقة لتقييم الأداء المالي ؟

4 – من يقوم بتقييم الأداء المالي ؟

5 – هل يتم تصحيح الانحرافات في حال اكتشافها ؟

6 – ما هي الطريقة المتبعة في دلك؟

7 – هل هناك تقييم للأداء المنجز والأداء المرغوب؟

8 – هل تسعى المؤسسة لبلوغ الجودة من خلال إرضاء زبائنها ؟

9 – هل تسعى المؤسسة لإرضاء زبائنها من خلال أخد أرائهم ؟

بعد طرح الأسئلة كانت الأجوبة من طرف الإطارات التي استقبلتنا على النحو التالي :

البعد الأول : الإجابات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية

س1: مادا يعني نظام الرقابة بالنسبة لكم ؟

ج1:وسيلة رقابة لتنفيذ الإجراءات وتطبيق القوانين .

س2: من المسؤول عن الرقابة الداخلية عندكم ؟

ج2: مدير التدقيق هو المسؤول .

س3: ما هي إجراءات الرقابة المتبعة عندكم ؟

ج3: الإجراءات تختلف حسب نوعية النشاط فمثلا عند شراء المواد فانه يتم استقبال الطلب من طرف فرع المشتريات من فرع المخزون أو من الإدارات التي تحتاج إلى مواد عن طريق نموذج يحدد فيه الصنف المطلوب والكمية ، فيتم تحديد طريقة الشراء حسب الكمية والنوع بعدها يحدد مصدر الشراء فيتم إصدار سند الطلب وبعدها تتم عملية المتابعة من اجل استلام المواد في وقتها عن طريق سند استلام وهذا بعد فحص المواد والتأكد من مطابقتها لمواصفات المطلوبة وإدخالها إلى المخزن مع إمكانية رفض هذه المواد في حالة عدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة .

س4 : هل لديكم قسم خاص بعملية الرقابة ؟

ج 4:نعم كانت لدينا خلية تدقيق و الآن ا صبحت عبارة عن مديرية مكونة من مدير وأربعة إطارات ذوي شهادات جامعية اثنان يحملان شهادة ليسانس في القانون واثنان آخران لديهم شهادة ليسانس في التسيير.

س 5:هل يوجد فصل بين مهام مديرية التدقيق والمديرية العامة ؟

ج5 :لا يوجد هناك فصل .

س 6: من الذي يضع برنامج الرقابة ؟

ج 6: يضع البرنامج مجلس التدقيق التابع لمجلس الإدارة حيث يضعه ضمن برنامج النشاط السنوي ويسهر على تنفيذه وخلال السنة تنفيذ مهام غير مبرمجة مسبقا .

س7: من يشرف على تنفيذ هدا البرنامج ؟

ج 7: يشرف على تنفيذ البرنامج المدير العام .

س8: هل البرنامج الموضوع سنوي أو شهري أو غير ذلك ؟

ج8: البرنامج الموضوع هو برنامج سنوي .

س 9: ما هي الوسائل المعتمد عليها في تنفيذ برنامج الرقابة ؟

ج 9:الوسائل المعتمد عليها في تنفيذ برنامج الرقابة هي مدى الالتزام بالقوانين وسلامة الإجراءات

س 10: مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية ؟

ج 10: نعم هناك مساهمة للمدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة .

س 11: هل هناك تكامل بين المراقب الداخلي والخارجي في تقييم نظام الرقابة ؟

ج 11: نعم هناك تكامل لان المدقق الخارجي يعتمد في تقييمه لنظام الرقابة بناءا على المدقق الداخلي إضافة إلى أن المدقق الداخلي يعمل على تنفيذ إرشادات المدقق الخارجي.

س 12: تقييم نظام الرقابة هل له علاقة بإدارة المخاطر ؟

ج 12: نعم تقييم نظام له علاقة بإدارة المخاطر.

س13: كيف يتم إدارة المخاطر على مستوى مؤسستكم ؟

ج 13: يتم إدارة المخاطر على مستوى المؤسسة عن طريق محاولة التحكم في المخاطر المألوفة عن طريق التحكم في مسبباتها مع معالجة المخاطر التي قليلا ما تحدث عن طريق وضع طرق حماية تساعد في تخفيف أضرارها في حال وقوعها .

البعد الثاني : الإجابات الخاصة بالأداء المالي للمؤسسة

س1: ما هو مفهوم الأداء المالي لديكم ؟

ج1: هو تحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف .

س2: هل لديكم طريقة لتقييم الأداء المالي ؟

ج2: نعم لدينا طريقة نعتمدها في تقييم الأداء المالي .

س3: من يقوم بتقييم الأداء المالي ؟

ج3:يقوم بتقييم الأداء المالي مدير المالية .

س4: هل يتم تصحيح الانحرافات في حال اكتشافها ؟

ج 4: نعم في حال اكتشاف الانحرافات يتم تصحيحها .

س5: ما هي الطريقة المتبعة في دلك؟

ج5:نتبع طريقة التحليل المالي .

س6: هل هناك تقييم للأداء المنجز والأداء المرغوب؟

ج 6: نعم هناك تقييم للأداء المنجز والأداء المرغوب عن طريق اجتماعات شهرية .

س7: هل تسعى المؤسسة لبلوغ الجودة من خلال إرضاء زبائنها ؟

ج7: نعم تسعى المؤسسات لتحقيق متطلبات الزبون لإرضائه .

س8: هل تسعى المؤسسة لإرضاء زبائنها من خلال أخد أرائهم ؟

ج 8:نعم تسعى المؤسسة لإرضاء زبائنها من اجل بلوغ الأهداف المسطرة من خلال أخد أرائهم وهدا عن طريق الاستجواب عبر الموقع الالكتروني الخاص بها .

عرض نتائج المقابلة :بناءا على المقابلة التي تمت مع إطارات مؤسسة ميناء سكيكدة و الأجوبة التي قدمت لنا حول التساؤلات التي طرحنها توصلنا إلى :

أولا : بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية : مما لاشك فيه هو ا ن أي مؤسسة اقتصادية تسعى دوما أن يكون لديها نظام رقابة داخلي فعال وهذا ما لمسناه من خلال تحليل الأجوبة التي تلقيناها ، وفعلا إن كل الإجراءات المتخذة والأساليب المعمول بها على مستوى مؤسسة ميناء سكيكدة توحي بان نظام الرقابة لهده المؤسسة هو نظام فعال ، ولكن يبقى جانب يعتبر من أساسيات نظام الرقابة الداخلية ألا وهو الجانب البشري الذي يستحيل التحكم فيه وبالتالي يستحيل تحقيق فعالية بنسبة مائة بالمائة .

ثانيا : بالنسبة للأداء المالي :ا ن أي مؤسسة اقتصادية تهدف إلى الاستمرارية والبقاء وسعيا منها لبلوغ ذلك فإنها تعمل على تحقيق أداء مالي متوازن مما يسمح لها بتغطية احتياجاتها وهذا ما تم استخلاصه من تحليل الأجوبة المتعلقة بالأداء المالي فالمؤسسة تسعى إلى تحقيق أداء متوازن من خلال تقييم شهري للأداء المنجز والأداء المرغوب مع العمل على تصحيح الانحرافات في حال اكتشافها وان الطريق المتبعة في تقييم الأداء هي التحليل المالي .

المطلب الثالث : عرض النسب والمؤشرات المالية وتحليلها

جدول رقم (3/3)الميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول سنة 2012 و2013

جانب الأصول	2012	2013	التغيير
الأصول الثابتة	11.180.718.950,97	10.800.497.119,55	-380.221.831,42
الأصول المتداولة	5.680.722.717,59	7.058.094.672,49	1.377.371.954,90
مجموع الأصول	16.861.441.668,56	17.858.591.792,04	997.150.123,48

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية المؤسسة لسنة 2012 و2013

جدول رقم (4/3)الميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم سنة 2012 و 2013

جانب الخصوم	2012	2013	التغيير
الأموال الخاصة	13.961.268.794,53	14.801.988.213,46	840.719.418,93
ديون طويلة الأجل	1.778.184.396.07	1.847.907.421.20	69.723.025,13
الأموال الدائمة	15.739.453.190.60	16.649.895.634.66	910.442.444,06
ديون قصيرة الأجل	1.121.988.477,96	1.208.696.157,38	86.707.679,42
مجموع الخصوم	16.861.441.668,56	17.858.591.792,04	997.150.123,48

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية المؤسسة لسنة 2012 و2013

ا : نسبة الهيكلة

جدول (5/3) نسبة الهيكلة المالية للمؤسسة لسنتي 2012 و2013

النسبة	العلاقة	2012	2013
نسبة التمويل الدائم	الأموال دائمة/ الأصول ثابتة	1,40	1,54
نسبة التمويل الذاتي	الاموال الخاصة /الاصول الثابتة	1,24	1,37

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية المؤسسة لسنة 2012 و2013

1. نسبة التمويل الدائم : نلاحظ أن نسبة التمويل الدائم لسنة 2013 تفوق نفس النسبة لسنة 2012 بفارق صغير جدا ولكن بما أن كلتا النسب تفوق الواحد فهدا يدل على أن الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة تقوم بتمويلها كلها عن طريق الأموال الدائمة مع وجود هامش أمان يعبر عن فائض تغطية الأصول الثابتة التي تقوم بتمويلها الأموال الدائمة .

2. نسبة التمويل الذاتي : نلاحظ أن نسبة التمويل الذاتي لسنة 2013 تفوق نفس النسبة لسنة 2012 بفارق صغير جدا ولكن بما أن كلتا النسب تفوق الواحد فهدا يدل على أن الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة تقوم بتمويلها عن طريق الأموال الخاصة مع وجود هامش أمان يعبر عن فائض تغطية الأصول الثابتة التي تقوم بتمويلها الأموال الخاصة .

ب : نسبة المديونية :

جدول رقم (6/3) نسبة المديونية للمؤسسة لسنتي 2012 و 2013

النسبة	العلاقة	2012	2013
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة/مجموع الخصوم	0,82	0,82
نسبة قابلية السداد	مجموع الديون /مجموع الخصوم	0,17	0,17

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية المؤسسة لسنة 2012 و2013

1. **نسبة الاستقلالية المالية** : نلاحظ من الجدول أن نسبة الاستقلالية المالية للمؤسسة متساوية في كل من سنة 2012 و2013 حيث تساوي 0,82 وهي نسبة تفوق 0,5 بكثير وتكاد تساوي الواحد وهذا يدل على أن المؤسسة لديها استقلالية مالية جيدة.
2. **نسبة قابلية السداد** : نلاحظ من الجدول أن نسبة قابلية السداد هي نسبة متساوية في كل من سنة 2012 و2013 حيث تساوي 0,17 وبما أن نسبة قابلية السداد تعبر عن الضمان الذي تمنحه المؤسسة لدائنيها وكلما كانت النسبة صغيرة زاد ارتياح الدائنين اتجاه المؤسسة فبالتالي فالمؤسسة لديها ضمانات لتسديد ديونها مما يوفر لديها الحظ للحصول على ديون أخرى .

ت :نسبة السيولة و المردودية :

جدول رقم (7/3) نسبة السيولة والمردودية المالية للمؤسسة لسنة 2012 و2013

النسبة	العلاقة	2012	2013
نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة / ديون قصيرة الأجل	5,06	5,83
نسبة السيولة المنخفضة	الأصول المتداولة – المخزون/ ديون قصيرة الأجل	4,63	5,40
نسبة السيولة الحالية	قيم جاهزة / ديون قصيرة الأجل	0,70	1,28
نسبة سيولة الأصول	أصول متداولة / مجموع الأصول	0,33	0,39
نسبة المردودية المالية	نتيجة الدورة . 100 / الأموال خاصة	4,95	8,52

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية المؤسسة لسنة 2012 و2013 وجدول حساب النتائج

1.نسبة السيولة العامة : نلاحظ من الجدول أن نسبة السيولة العامة خلال السنة 2013 فاقت نفس النسبة خلال سنة 2012 ولكن بفارق طفيف مع أن كلى النسبتين قد فاق الواحد وهدا يبين

مـدى قـدرة المؤسسـة علـى تغطيـة الـديون القصـيرة الأجـل بالأصـول المتداولـة والتـي يمكـن أن تحـول إلـى نقدية في تاريخ استحقاقها .

2. نسبة السيولة المنخفضة :نلاحظ من الجدول أن نسب السيولة المنخفضة لسنة 2013 تفوق نفس النسبة لسنة 2012 وكلاهما يفوق الواحد4,63 في سنة2012 و5,40 في سنة2013 وهدا يبين بان المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها في تغطية الالتزامات الجارية دون الاعتماد على تحصيل الديون.

3. نسبة السيولة الحالية : من الجدول ان النسبة في سنة 2012 كانت اقل من الواحد أي 0,70 وهدا يبين بان المؤسسة في هده السنة لن تكن قادرة على تغطية الديون القصيرة الأجل باستعمال القيم الجاهزة فقد تلجا إلى حلول أخرى بعكس سنة 2013 حيث فاقت نسبة السيولة الحالية الواحد وساوت 1,28 وهي نسبة تبين بان المؤسسة قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل باستعمال القيم الجاهزة .

4. نسبة سيولة الأصول : نلاحظ من الجدول أن هده النسبة تقريبا متساوية في كل من سنة 2012 و 2013 وبما أن هده النسبة تسمح بتقييم رؤوس الأموال المتداولة بمجموع الأصول وهي تتغير بتغير نشاط المؤسسة ومادامت لم تتغير بالنسبة لسنتي الدراسة حيث كانت تقريبا متساوية فهذا يعني أن المؤسسة في حالة استقرار .

5. نسبة المردودية المالية : نلاحظ من الجدول أن هده النسبة في سنة 2013 كانت 8,52 فاقت نفس النسبة لسنة 2012 التي كانت 4,95 بحوالي الضعف وكانت موجبة بالنسبة للسنتين وهدا يدل على مدى قدرة المسيرين على الاستخدام الأمثل لمواردها .

تحليل نتائج المؤشرات المالية

جدول رقم (8/3) نسب المؤشرات المالية

البيان	العلاقة	2012	2013
راس المال العامل	الاموال الدائمة– الاصول الثابتة	4.558.734.239,63	5.849.398.515,11
الاحتياج راس المال العامل	(اصول متداولة–الخزينة الموجبة) –(الديون قصيرالاجل–الخزينة السالبة)	3.768.608.799,85	4.293.325.749,15
الخزينة	القيم الجاهزة – السلفات المصرفية	790.125.439,78	1.556.072.765,96

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ميزانية المؤسسة لسنة 2012 و2013 وجدول حساب النتائج

1.راس المال العامل : نلاحظ من الجدول أن رأس المال العامل كان موجب وهو في ارتفاع إذا ما قارناه بين كل من سنة 2012 وسنة 2013 وهو بعبر عن مدى إمكانية تحويل الأصول إلى سيولة كما انه يعبر عن وضعية جيدة للمؤسسة.

2.الاحتياج من راس المال العامل :نلاحظ من الجدول أن رأس المال العامل موجب بالنسبة لسنتي الدراسة مع زيادة في سنة 2013 مقارنة بسنة 2012 وهذا يذل على أن المؤسسة في حالة توازن مالي.

3.الخزينة : نلاحظ من الجدول أن الخزينة في سنتي الدراسة موجبة مع زيادة في الخزينة في سنة 2013 مقارنة بما كانت عليه في 2012 وهدا يوضح بان المؤسسة لديها أموال سائلة جاهزة للاستعمال الفوري وهذا يساعد على تغطية الديون القصيرة الأجل دون اللجوء إلى حلول أخرى .

بالنظر إلى النتائج السابقة وبالاعتماد على تحليل النسب والمؤشرات المالية فان هده الأخيرة تبين لنا بان وضعية المؤسسة المالية في ارتفاع وهذا باستعمال أسلوب المقارنة بين سنتي الدراسة 2012 و2013 حيث نجد أن معظم النتائج قد ارتفعت مما يذل على أن المؤسسة تولي اهتمام كبير لأدائها مما انعكس بالإيجاب على وضعيتها المالية وطبعا هذا ما لمسناه أثناء زيارتنا الميدانية فالمؤسسة لديها إطارات ذات تكوين عالي وعلى درجة عالية من الكفاءة

ضف إلى أنها تعمل على مواكبة التطور الحاصل بحكم نشاطها المبني على التبادل وباعتبارها كهمزة وصل بين النشاط الداخلي والخارجي .

خلاصة الفصل

لقد قدمنا من خلال هذا الفصل دراسة حالة حول موضوعنا المتمثل في :

"دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي" فقمنا بتقسيم العمل إلى ثلاثة مباحث .

في المبحث الأول عرفنا المؤسسة التي قمنا بانجاز الدراسة الميدانية عندها والتي هي مؤسسة ميناء سكيكدة فأعطينا صورة مفصلة عن المؤسسة ابتداء من تاريخ إنشائها ومرورا بأهم مراحل التطور التي عرفتها.

أما المبحث الثاني فخصصناه لمديرية المالية والمحاسبة حيث قدمنا إطلالة مفصلة على مختلف أقسام هده المديرية وعلاقتها مع باقي المديريات .

وأخيرا في المبحث الثالث قدمنا دراسة ميدانية حول موضوعنا الذي هو:

"دور الرقابة في تحسين الأداء المالي " فكانت لنا مقابلات مع إطارات المؤسسة حاولنا من خلالها إيجاد أجوبة لبعض الأسئلة الخاصة بموضوع دراستنا فكان لنا ما أردناه واستطعنا أن نأخذ صورة عن كيفية تطبيق الرقابة الداخلية من اجل تحسين الأداء المالي على مستوى مؤسسة ميناء سكيكدة حيث لمسنا أن المؤسسة تولي اهتمام كبير للرقابة الداخلية فقد ا نشأت مديرية للرقابة خصيصا حتى تتمكن من التحكم في تنفيذ الإجراءات الموضوعة من اجل بلوغ الأهداف المرجوة ، إضافة إلى الاهتمام بالأداء ومنه الأداء المالي عن طريق إجراء اجتماعات شهرية من اجل مقارنة الأداء المنجز بالأداء المرغوب مع السعي لتحسين الخدمات وتسهيلها بإشراك الزبائن عن طريق استفسارهم واخذ اقتراحاتهم لتسهيل جلبهم .

الخاتمة

الخاتمة

لقد قدمنا من خلال هده الدراسة موضوع حساس تسعى جميع المؤسسات الاقتصادية للتحكم فيه وهذا من اجل ضمان الاستمرارية والنمو ألا وهو الأداء المالي وحاولنا ربط هذا الموضوع بموضوع أخر لا يقل عنه أهمية بالنسبة للمؤسسات مهما كان نوعها ألا وهو الرقابة الداخلية وذلك من خلال طرح الإشكالية بالشكل التالي :

كيف يمكن للرقابة الداخلية أن تلعب دور في تحسين الأداء ؟

وحتى نجد حل للإشكالية المطروحة كان لابد علينا العمل على وضع فرضيات و التي صيغت كالأتي :

– تعمل الرقابة الداخلية على اكتشاف نقاط قوة وضعف الأداء المالي .

– تعمل الرقابة الداخلية على مساعدة متخذي القرار في ترشيد قراراتهم لتصحيح نقاط ضعف الأداء المالي .

– تعتبر الرقابة الداخلية كأداة ضغط لتحسين الأداء المالي .

ومن خلال موضوعنا حاولنا التأكد من صحة هده الفرضيات فوجدنا ما يلي :

بالنسبة للفرضية الأولى :

تعمل الرقابة الداخلية على اكتشاف نقاط قوة وضعف الأداء .

فقد توصلنا أن الرقابة الداخلية وعن طريق احد فروعها الذي هو الرقابة الإدارية تعمل على تحقيق الرقابة على الأداء من خلال إيجاد الاختلال في الأداء وتصحيحه .

بالنسبة للفرضية الثانية :

تعمل الرقابة الداخلية على مساعدة متخذي القرار في ترشيد قراراتهم لتصحيح نقاط ضعف الأداء المالي .

فقد وجدنا من خلال دراستنا أن متخذي القرار وعن طريق التقارير الدورية التي تسلم لهم حول نظام الرقابة الداخلية يكيفون إجراءات الرقابة الداخلية بما يتماشى مع كل مرحلة من مراحل التطور .

بالنسبة للفرضية الثالثة :

تعتبر الرقابة الداخلية كأداة ضغط لتحسين الأداء المالي .

بالنسبة لهده الفرضية فيمكن الإجابة من تعريف نظام الرقابة الداخلية الذي هو عبارة عن الطرق والأساليب والإجراءات داخل المؤسسة من اجل حماية الأصول والحفاظ عليها من خلال بلوغ دقة وصحة المعلومات المحاسبية جراء زيادة الكفاءة التشغيلية لبلوغ الأهداف ولتحقيق الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة

وبالتالي بالنظر إلى التعريف فان الإدارة تسعى لتحسين الأداء المالي ومن خلال سعيها هذا فهي تطبق إجراءات داخل المؤسسة ، هذه الإجراءات هي التي تمثل وسيلة ضغط لتحسين الأداء المالي

الاستنتاجات :

- بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية فانه يولي اهتماما كبيرا للإجراءات وتطبيقها تطبيقا كاملا يعني سلامة هذا النظام .
- تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية يتطلب عمال دوي صرامة وكفاءة عالية .
- بالنسبة للأداء المالي فهو يعتمد بنسبة كبيرة على التحليل .
- من اجل قراءة جيدة للتحليل لابد من دقة النتائج وهدا لا يتأتى إلا بالكفاءة .

التوصيات :

- يجب عصرنة إجراءات الرقابة وذلك باستخدام تقنيات أكثر حداثة لزيادة سلامتها وهذا ما يتطلب التكوين الدوري للعمال .
- يجب الاعتماد على التقنيات الحديثة في الرقابة بدلا من الإنسان .
- من اجل ضمان أداء جيد نوصي أن تولي المؤسسات الاهتمام لجانب مهم ألا وهو جانب الخدمات وذلك من خلال التكوين المستمر في هذا الجانب للعمال الذين لديهم اتصال مباشر مع الزبائن .

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

الكتب :

1. احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث ، دار صفاء ، عمان ، سنة 2009 .
2. أمين السيد ، احمد لطفي ، دراسة تطبيقية في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2009 .
3. أمين السيد ،احمد لطفي ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، مصر،سنة 2006 .
4. بن داوود إبراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة ، دار الكتاب الحديث، القاهرة ، سنة 2009 .
5. حمزة محمود الزبيدي ، الإدارة المالية المتقدمة ، مؤسسة الوراق ، عمان ، سنة 2004
6. خان محمد يونس ، غرابية هشام صالح، الإدارة المالية، مركز الكتب الأردن ، الأردن، سنة 1992 .
7. خميسي شيحة ، التسيير المالي للمؤسس، الإدارة والتحليل المالي ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، سنة ، دار هومة ، الجزائر، سنة 2010 .
8. سعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، سنة 2000
9. شنوف نجيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزء الأول ، سنة 2008 .
10. عبد الفتاح الصحن، محمد السرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي ، الدار الجامعية ،الإسكندرية، سنة 2003 ، 2004 .
11. عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ،أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية ، الدار الجامعية، مصر، سنة2004 .
12. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الدار الجامعية الإسكندرية سنة 2005 .

13. عطا الله احمد سويلم الحسبان . الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية ،عمان ، سنة 2009 .

14. غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصرة ، دار المسيرة عمان، سنة 2006 .

15. الفين ارنير ،جيمس لوبك ،المراجعة مدخل متكامل ترجمة عبد القادر الديسي ،دار المريخ ،المملكة العربية السعودية، سنة 2002.

16. كراجة عبد الحليم وآخرون ، الإدارة والتحليل المالي ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، سنة 2002

17. مجيد الكرخي , تقويم الأداء باستخدام النسب المالية , دار المناهج , الأردن ، الطبعة الأولى ، سنة 2007 .

18. محمد السيد سرايا , الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، سنة 2004 .

19. محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، بن عكنون الجزائر ، سنة 2003 .

20. محمد قاسم حضاولة ، أساسيات الإدارة المالية ، دار الفكر عمان، الطبعة الأولى، سنة 2011 .

21. مصطفى عيسى خيضر ، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات ، جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ، طبعة 2، سنة 2006 .

22. وليام توماس ، امرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، القاهرة ، سنة 2006 .

23. إلياس بن ساسي , يوسف قريشي ،التسيير المالي للإدارة المالية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان ، سنة 2006 .

باللغة الفرنسية :

1. block .b.s.and hirt.a.G.foundation of firancial management .michel.w.junier eight edition 1997 .
2. Brealey .A. r.and myers c.s.mrinciples of carporate finanle.me graw.hills third edition 1988.
3. brigham f.e.and gapensk;cl fnancial management. The dryden pressi ,seventh edition 1994.
4. Hanington r.d corporate financial analysis. Fourth edition de asions in global environment business one irwin . fourth edition 1993.
5. jacque renard ,théorie et pratique de l'audit o.p. cit 2006 .
6. Jamice M.Roel Anderson ,Steven M.Breagg , THE Controllers Function , 2005
7. Jaque Renard, Théorie et Pratique De L'Audite Interne, 2010.
8. kolb wr .and rodrigaez ,d.r.principles of finaice.p.c.health and cerpdany second edition 1992.
9. *Re*bert le DUFF et al.Encyclopédie de la gestion et du management Edition DALLOZ, Paris1999.

المذكرات :

1. بن خروف جليلة دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرار, مذكرة ماجستير في علوم التسيير , جامعة بومرداس، سنة 2008 .
2. خان أحلام ، تسيير الموارد البشرية ودوره في تحسين أداء المؤسسة ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، سنة 2003- 2004 .
3. سويسي الهوا ري ، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر ، سنة 2007 ، 2008 .
4. صابر عباسي اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة ورقلة، سنة 2012/2011 .

5. عادل عشى , الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وتقييمه " مذكرة ماجيستر ، جامعة بسكرة غير منشورة ، سنة 2004/ 2005 .

6. عبد المليك مزهودة ، دور وأهمية التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة ، سنة 1998/1997 .

7. علي عبد الله , اثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 1999 .

8. قوزين حاج قويدر ، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و دوره في تحسين الأداء ، جامعة الشلف، 2004.

المجلات :

1. دادان عبد الغني ، قراء في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية ، مجلة الباحث عدد4 0 ، سنة 2006 .

الملتقيات :

1. دادان عبد الغني ، كماسي محمد الأمين , الأداء المالي من منظور المحاكات المالية , المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة ، يومي 09/08 مارس ، سنة 2005.

الملاحق

1- BILAN ACTIF

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA

BILAN CLOS LE 31 DECEMBRE 2013

ACTIF	Note	EXERCICE EN COURS (Année 2013)			Net de l'exercice précédent (2012)
		Brut	Amort-Prov	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-Goodwill (+)ou(-)		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles	2	**8 204 487,98**	**7 334 645,34**	**869 842,64**	**1 690 131,23**
Immobilisations corporelles	3	**13 279 873 860,21**	**6 518 483 432,64**	**6 761 390 427,57**	**7 240 207 440,43**
Terrains	3	2 172 531 753,11		2 172 531 753,11	2 172 531 753,11
Bâtiments	3	2 571 167 783,93	1 394 467 594,50	1 176 700 189,43	1 144 764 176,20
Autres immobilisations corporelles	3	8 536 174 323,17	5 124 015 838,14	3 412 158 485,03	3 922 911 511,12
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations encours		**191 862 749,08**	-	**191 862 749,08**	**33 721 951,34**
Immobilisations financières	4	**4 561 260 297,41**	**714 886 197,15**	**3 846 374 100,26**	**3 905 099 427,97**
Titres mis en équivalence	4	32 000 000,00		32 000 000,00	32 000 000,00
Autres participations et créances rattachées	4	2 611 888 736,95	714 886 197,15	1 897 002 539,80	1 649 852 168,43
Autres titres immobilisés	4	1 430 000 000,00		1 430 000 000,00	1 797 150 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	4	18 074 550,50		18 074 550,50	18 085 550,50
Impôts différés actif	5	469 297 009,96		469 297 009,96	408 011 709,04
TOTAL ACTIF NON COURANT		**18 041 201 394,68**	**7 240 704 275,13**	**10 800 497 119,55**	**11 180 718 950,97**
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours	6	**545 831 843,23**	**21 620 732,47**	**524 211 110,76**	**480 084 272,95**
Créances et emplois assimilés		**1 253 450 022,35**	**221 439 766,58**	**1 032 010 255,77**	**1 057 662 858,86**
Clients	7	582 664 365,56	141 380 622,22	441 283 743,34	390 176 125,91
Autres débiteurs	8	195 483 720,32	80 059 144,36	115 424 575,96	89 501 345,68
Impôts et assimilés	9	475 301 936,47		475 301 936,47	577 985 387,27
Autres créances et emplois assimilés					-
Disponibilités et assimilés	10	**5 501 873 305,96**		**5 501 873 305,96**	**4 142 975 585,78**
Placements & autres actifs financiers courants		3 945 800 540,00		3 945 800 540,00	3 352 850 146,00
Trésorerie		1 556 072 765,96		1 556 072 765,96	790 125 439,78
TOTAL ACTIF COURANT		**7 301 155 171,54**	**243 060 499,05**	**7 058 094 672,49**	**5 680 722 717,59**
TOTAL GENERAL ACTIF		**25 342 356 566,22**	**7 483 764 774,18**	**17 858 591 792,04**	**16 861 441 668,56**

2- BILAN PASSIF

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA

BILAN CLOS LE 31 DECEMBRE 2013

PASSIF	Note	EXERCICE EN COURS (Année 2013)	Exercice précédent (Année 2012)
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	11	3 500 000 000,00	3 500 000 000,00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	11	10 040 128 794,53	9 770 119 065,89
Écarts de réévaluation		-	-
Écart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	11	1 261 859 418,93	691 149 728,64
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-	-
Part de la société consolidante (1)		-	-
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**14 801 988 213,46**	**13 961 268 794,53**
PASSIFS NON COURANTS			
Participations détenues pour compte de l'État		-	-
Emprunts et dettes financières		-	-
Impôts (différés et provisionnés)		-	-
Autres dettes non courantes	12		247 500 000,00
Provisions et produits constatés d'avance	12	1 847 907 421,20	1 530 684 396,07
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**1 847 907 421,20**	**1 778 184 396,07**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	13	214 762 592,67	146 345 614,49
Impôts	14	533 785 013,21	418 066 289,37
Autres dettes courantes	15	460 148 551,50	557 576 574,10
Trésorerie passif (découvert bancaire)		-	-
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1 208 696 157,38**	**1 121 988 477,96**
TOTAL GÉNÉRAL PASSIF		**17 858 591 792,04**	**16 861 441 668,56**

3- COMPTE DE RESULTAS PAR NATURE

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA

Compte de résultats Clos le 31 décembre 2013

LIBELLE	NOTE	EXERICICE CLOS (Année 2013)	Exercice précédent (Année 2012)
Vente de produits annexes	16	6 017 402 731,83	5 418 559 415,42
I- Production de l'exercice		**6 017 402 731,83**	**5 418 559 415,42**
Achats consommés	17	339 868 117,52	325 751 551,65
Services extérieurs et autres consommations	18	436 410 605,06	459 323 748,49
II- Consommation de l'exercice		**776 278 722,58**	**785 075 300,14**
III- Valeur ajoutée d'exploitation (1-2)	28	**5 241 124 009,25**	**4 633 484 115,28**
Charges de personnel	19	2 611 419 032,68	2 620 974 872,45
Impôts, taxes et versements assimilés	20	144 976 383,45	138 941 176,69
VI- Excédent brut d'exploitation	28	**2 484 728 593,12**	**1 873 568 066,14**
Autres produits opérationnels	21	51 249 986,24	86 022 300,53
Autres charges opérationnelles	22	7 538 934,00	10 408 905,58
Amortissements, provisions et pertes de valeur	23	1 180 501 745,01	1 278 852 637,81
Reprise sur pertes de valeur et provisions	24	205 194 988,81	106 342 406,60
V- Résultat opérationnel	28	**1 553 132 889,16**	**776 671 229,88**
Produits financiers	25	125 767 375,18	134 785 881,79
Charges financières	26	0,33	1 340 304,77
VI- Résultat financier	28	**125 767 374,85**	**133 445 577,02**
VII- Résultat ordinaire avant impôt (5+6)	28	**1 678 900 264,01**	**910 116 806,90**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	27	478 326 146,00	330 146 939,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires	27	- 61 285 300,92	- 111 179 860,74
Total des produits des activités ordinaires		**6 399 615 082,06**	**5 745 710 004,34**
Total des charges des activités ordinaires		**5 137 755 663,13**	**5 054 560 275,70**
VIII - Résultat net des activités ordinaires	28	**1 261 859 418,93**	**691 149 728,64**
Éléments extraordinaires (produits à détailler)		-	-
Éléments extraordinaires (charges à détailler)		-	-
IX- Résultats extraordinaire		-	-
X- Résultat net de l'exercice (8+9)	28	**1 261 859 418,93**	**691 149 728,64**

4- TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE - METHODE DIRECTE -

Période du 01/01/2013 au 31/12/2013

DESIGNATION	Note	Exercice 2013	Exercice 2012
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		6 477 971 002,22	5 858 676 221,55
Autres encaissements		10 957 241,65	154 955 845,45
Sommes versées aux fournisseurs		- 947 397 391,54	- 904 422 394,32
Sommes versées au personnel		-1 794 898 784,97	-1 728 128 820,75
Sommes versées aux organismes sociaux		- 683 649 462,07	- 668 736 602,91
Intérêts et autres frais financiers payés			- 11 385,29
Impôts sur résultats payés		-1 070 144 774,72	-1 351 622 275,85
Autres sommes versées		- 46 866 468,74	- 148 977 825,37
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		**1 945 971 361,83**	**1 211 732 762,51**
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires		-	-
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**1 945 971 361,83**	**1 211 732 762,51**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		- 552 151 547,57	- 382 125 682,04
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		7 826 500,00	11 346 695,00
Décaissements sur acquisition des immobilisations financières		-4 285 299 181,00	-3 570 750 146,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		3 686 818 834,00	2 892 676 016,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		92 011 777,50	86 391 800,04
Dividendes et quote-part de résultats reçus		13 774 351,32	37 278 127,77
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		**-1 037 019 265,75**	**- 925 183 189,23**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués		- 151 026 000,00	- 321 458 000,00
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**- 151 026 000,00**	**- 321 458 000,00**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités (D		**1 001 947,79**	**4 234 373,22**
Variation de trésorerie de la période (A+B+C+D)	10	758 928 043,87	- 30 674 053,50
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		750 843 220,96	781 517 274,46
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	**10**	1 509 771 264,83	750 843 220,96
Variation de trésorerie de la période		+ 758 928 043,87	- 30 674 053,50
Rapprochement avec le résultat comptable			0

5- ETAT DES VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Libellé	Note	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat	Total
Solde au 31 décembre 2011		**3 500 000 000,00**	**-**	**-**	**-**	**10 355 916 432,35**	**13 855 916 432,35**
Changement de méthode comptable		-	-	-	-	-	-
Correction d'erreurs significatives		-	-	-	-	-	-
Impact sur résultat		-	-	-	-	-	-
Conversion comptes courants		-	-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice 2012		-	-	-	-	691 149 728,64	691 149 728,64
Dividendes payés sur résultat 2011 payés en 2012		-	-	-	-	- 320 000 000,00	- 320 000 000,00
Tantièmes sur résultat 2011 payés en 2012		-	-	-	-	- 1 620 000,00	- 1 620 000,00
Intéressement des travailleurs aux résultats sur résultat 2011 payés en 12						- 264 177 366,46	- 264 177 366,46
Solde au 31 décembre 2012	**11**	**3 500 000 000,00**	**-**	**-**	**-**	**10 461 268 794,53**	**13 961 268 794,53**
Changement de méthode comptable		-	-	-	-	-	-
Correction d'erreurs significatives		-	-	-	-	-	-
Impact sur résultat		-	-	-	-	-	-
Conversion comptes courants							-
Résultat net de l'exercice 2013		-	-	-	-	1 261 859 418,93	1 261 859 418,93
Dividendes sur résultat exercice 2012 payés en 2013		-	-	-	-	- 150.000.000,00	- 150 000 000,00
Tantièmes sur résultat exercice 2012 payés en 2013		-	-	-	-	- 1.140.000,00	- 1 140 000,00
Intéressement des travailleurs aux résultats sur résultats 2012 payés en 2013						- 270.000.000,00	- 270 000 000,00
Solde au 31 décembre 2013	**11**	**3 500 000 000,00**	**-**	**-**	**-**	**11 301 988 213,46**	**14 801 988 213,46**

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA

BILAN CLOS LE 31 DECEMBRE 2012

ACTIF	Note	EXERCICE EN COURS (Année 2012)			Net de l'exercice précédent (2011)	Évolution en %
		Brut	Amort-Prov	Net		
ACTIFS NON COURANTS						
Ecart d'acquisition-Goodwill (+)ou(-)	1	-	-	-	-	
Immobilisations incorporelles	2	7 904 487,98	6 214 356,75	1 690 131,23	2 214 353,79	
Immobilisations corporelles		13 166 316 659,78	5 926 109 219,35	7 240 207 440,43	7 680 067 446,47	
Terrains	3	2 172 531 753,11	-	2 172 531 753,11	2 177 333 550,00	
Bâtiments	4	2 427 102 341,10	1 282 338 164,90	1 144 764 176,20	1 099 424 239,49	
Autres immobilisations corporelles	5	8 566 682 565,57	4 643 771 054,45	3 922 911 511,12	4 403 309 656,98	
Immobilisations en concession	6	-	-	-	-	
Immobilisations encours	7	33 721 951,34	-	33 721 951,34	125 256 407,54	
Immobilisations financières	8	4 604 697 259,54	699 597 831,57	3 905 099 427,97	3 530 760 627,92	
Titres mis en équivalence	9	32 000 000,00	-	32 000 000,00	32 000 000,00	
Autres participations et créances rattachées	10	2 349 450 000,00	699 597 831,57	1 649 852 168,43	1 109 118 502,92	
Autres titres immobilisés	11	1 797 150 000,00	-	1 797 150 000,00	2 077 150 000,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants	12	18 085 550,50	-	18 085 550,50	15 660 276,70	
Impôts différés actif	13	408 011 709,04	-	408 011 709,04	296 831 848,30	
TOTAL ACTIF NON COURANT		17 812 640 358,64	6 631 921 407,67	11 180 718 950,97	11 338 298 835,72	
ACTIFS COURANTS						
Stocks et encours	14	509 922 823,59	29 838 550,64	480 084 272,95	454 585 433,53	
Créances et emplois assimilés		1 276 877 058,46	219 214 199,60	1 057 662 858,86	934 107 097,45	
Clients	15	529 331 181,15	139 155 055,24	390 176 125,91	236 061 573,55	
Autres débiteurs	16	169 560 490,04	80 059 144,36	89 501 345,68	74 313 223,84	
Impôts et assimilés	17	577 985 387,27	-	577 985 387,27	623 732 300,06	
Autres créances et emplois assimilés	18	-	-	-	-	
Disponibilités et assimilés		4 142 975 585,78	-	4 142 975 585,78	3 508 002 107,81	
Placements & autres actifs financiers courants	19	3 352 850 146,00	-	3 352 850 146,00	2 688 504 736,00	
Trésorerie	20	790 125 439,78	-	790 125 439,78	819 497 371,81	
TOTAL ACTIF COURANT		5 929 775 467,83	249 052 750,24	5 680 722 717,59	4 896 694 638,79	
TOTAL GENERAL ACTIF		23 742 415 826,47	6 880 974 157,91	16 861 441 668,56	16 234 993 474,51	

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA

BILAN CLOS LE 31DECEMBRE 2012

PASSIF	Note	EXERCICE EN COURS (Année 2012)	Exercice précédent (Année 2011)	Évolution en % (2012)/(2011)
CAPITAUX PROPRES				
Capital émis	1	3 500 000 000,00	3 500 000 000,00	
Capital non appelé	2	-	0,00	
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	3	9 770 119 065,89	8 758 594 077,46	
Écarts de réévaluation	4	-	0,00	
Écart d'équivalence (1)	5	-	0,00	
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	6	691 149 728,64	1 597 322 354,89	
Autres capitaux propres - Report à nouveau	7	0,00	0,00	
Part de la société consolidante (1)		-	-	
Part des minoritaires (1)		-	-	
		13 961 268 794,53	**13 855 916 432,35**	
PASSIFS NON COURANTS				
Participations détenues pour compte de l'État	8	-	-	
Emprunts et dettes financières	9	-	-	
Impôts (différés et provisionnés)	10	-	-	
Autres dettes non courantes	11	247 500 000,00	-	
Provions et produits constatés d'avance	12	1 530 684 396,07	1 102 821 545,66	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		**1 778 184 396,07**	**1 102 821 545,66**	
PASSIFS COURANTS				
Fournisseurs et comptes rattachés	13	146 345 614,49	269 454 095,04	
Impôts	14	418 066 289,37	666 243 719,11	
Autres dettes courantes	15	557 576 574,10	340 557 682,35	
Trésorerie passif (découvert bancaire)	16	-	-	
TOTAL PASSIFS COURANTS		**1 121 988 477,96**	**1 276 255 496,50**	
TOTAL GÉNÉRAL		**16 861 441 668,56**	**16 234 993 474,51**	

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA

Compte de résultats Clos le 31 décembre 2012

Par nature

LIBELLE	EXERICICE CLOT (Année 2012)	Exercice précédent (Année 2011)	Evolution en %
Vente de produits annexes	5 418 559 415,42	5 968 176 688,76	-9,21%
Variation stocks produits finis et en cours	-	-	
Production immobilisée	-	-	
Subvention d'exploitation	-	-	
I- Production de l'exercice	**5 418 559 415,42**	**5 968 176 688,76**	-9,21%
Achats consommés	325 751 551,65	261 645 543,45	24,50%
Services extérieurs et autres consommations	459 323 748,49	384 692 217,23	19,40%
II- Consommation de l'exercice	**785 075 300,14**	**646 337 760,68**	21,47%
III- Valeur ajoutée d'exploitation (1-2)	**4 633 484 115,28**	**5 321 838 928,08**	-12,93%
Charges de personnel	2 620 974 872,45	2 213 184 245,77	18,43%
Impôts, taxes et versements assimilés	138 941 176,69	161 631 781,44	-14,04%
VI- Excédent brut d'exploitation	**1 873 568 066,14**	**2 947 022 900,87**	-36,43%
Autres produits opérationnels	86 022 300,53	225 069 619,95	-61,78%
Autres charges opérationnelles	10 408 905,58	13 751 993,16	-24,31%
Amortissements, provisions et pertes de valeur	1 278 852 637,81	1 241 095 522,01	3,04%
Reprise sur pertes de valeur et provisions	106 342 406,60	177 909 562,35	-40,23%
V- Résultat opérationnel	**776 671 229,88**	**2 095 154 568,00**	-62,93%
Produits financiers	134 785 881,79	107 874 173,87	24,95%
Charges financières	1 340 304,77	78 603 051,96	-98,29%
VI- Résultat financier	**133 445 577,02**	**29 271 121,91**	355,89%
VII- Résultat ordinaire avant impôt (5+6)	**910 116 806,90**	**2 124 425 689,91**	-57,16%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	330 146 939,00	596 027 547,00	-44,61%
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires	- 111 179 860,74	- 68 924 211,98	61,31%
Total des produits des activités ordinaires	**5 745 710 004,34**	**6 479 030 044,93**	-11,32%
Total des charges des activités ordinaires	**5 054 560 275,70**	**4 881 707 690,04**	3,54%
Résultat net des activités ordinaires	**691 149 728,64**	**1 597 322 354,89**	-56,73%
Éléments extraordinaires (produits à détailler)	-	-	
Éléments extraordinaires (charges à détailler)	-	-	
Résultats extraordinaire	-	-	
Résultat net de l'exercice (8+9)	691 149 728,64	1 597 322 354,89	
Part dans le résultat net des sociétés mises en équivalence (1)	-	-	
Résultat net de l'ensemble consolidé (1)			
dont : Part des minoritaires (1) Part du Groupe (1)			

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (Méthode directe)

Période du 01/01/2012 au 31/12/2012

DESIGNATION	Note	Exercice 2012	Exercice 2011
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients	T01	5 858 676 221,55	6 411 568 620,37
Autres encaissements	T02	154 955 845,45	232 617 185,80
Sommes versees aus fournisseurs	T03	904 422 394,32	1 362 010 435,66
Sommes versées au personnel	T04	1 728 128 820,75	1 543 773 007,03
Sommes versées aux organismes sociaux	T05	668 736 602,91	561 720 194,95
Intérêts et autres frais financiers payés	T06	11 385,29	80 899 898,91
Impôts sur résultats payés	T07	1 351 622 275,85	1 479 942 505,26
Autres sommes versées	T08	148 977 825,37	31 634 438,07
Flux de trésorerie avant élements extraordinaires		**1 211 732 762,51**	**1 584 205 326,29**
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires	T09	-	-
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		**1 211 732 762,51**	**1 584 205 326,29**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles	T10	382 125 682,04	1 229 225 971,17
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	T11	11 346 695,00	1 354 100,00
Décaissements sur acquisition des immobilisations financières	T12	3 570 750 146,00	3 429 992 156,69
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	T13	2 892 676 016,00	1 995 031 202,00
Intérêts encaissés sur placements financiers	T14	86 391 800,04	104 566 735,61
Dividendes et quote-part de résultats reçus	T15	37 278 127,77	81 345 205,96
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		**- 925 183 189,23**	**- 2 476 920 884,29**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions	T16		
Dividendes et autres distributions effectués	T17	321 458 000,00	501 512 000,00
Encaissements provenant d'emprunts	T18		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés	T19		
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		**- 321 458 000,00**	**- 501 512 000,00**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi liquidités	T20	**4 234 373,22**	**1 891 397,47**
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		- 30 674 053,50	- 1 392 336 160,53
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		781 517 271,46	2 173 853 431,99
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		750 843 217,96	781 517 271,46
Variation de trésorerie de la période		- 30 674 053,50	- 1 392 336 160,53
Rapprochement avec le résultat comptable		819 497 371,81	819 497 371,81

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Libellé	Note	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat	Total
Solde au 31 décembre 2010		3 500 000 000,00	-	-	-	9 510 072 240,37	13 010 072 240,37
Changement de méthode comptable		-	-	-	-	-	-
Correction d'erreurs significatives		-	-	-	-	-	-
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	-	-	-
Impact sur résultat						-	-
Résultat net de l'exercice 2009		-	-	-	-	1 597 322 354,89	1 597 322 354,89
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat		-	-	-	-	-	-
Dividendes payés		-	-	-	-	- 500 000 000,00	- 500 000 000,00
Augmentation de capital		-	-	-	-	-	-
Tantièmes						- 1 680 000,00	- 1 680 000,00
Intéressement des travailleurs aux résultats						- 249 798 162,91	- 249 798 162,91
Solde au 31 décembre 2011		3 500 000 000,00	-	-	-	10 355 916 432,35	13 855 916 432,35
Changement de méthode comptable		-	-	-	-	-	-
Correction d'erreurs significatives		-	-	-	-	-	-
Réévaluation des immobilisations		-	-	-	-	-	-
Réserves facultatives						-	-
Impact sur résultat		-	-	-	-	-	-
Résultat net de l'exercice 2012		-	-	-	-	691 149 728,64	691 149 728,64
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat		-	-	-	-	-	-
Dividendes payés		-	-	-	-	- 320 000 000,00	- 320 000 000,00
Augmentation de capital		-	-	-	-	-	-
Tantièmes		-	-	-	-	- 1 620 000,00	- 1 620 000,00
Intéressement des travailleurs aux résultats						- 264 177 366,46	- 264 177 366,46
Solde au 31 décembre 2012		3 500 000 000,00	-	-	-	10 461 268 794,53	13 961 268 794,53

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGRIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'enseignement supérieure et de la recherche scientifique

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية
و علوم التسيير

Université Mohamed khider – Biskra
Faculté des Sciences Economiques, commerciales et des sciences de Gestion
LE DECANAT

عمـــــادة الكليـــــــة

الرقم : 58/ك.ق.ت.ت/2015

إلى السيد: مدير مؤسسة ميناء
بسكرة

طلب إجراء تربص ميداني

دعمـــــا منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالب(ة):

1. كحيل سليم
2. /
3. /

المســـــجل(ة) : بالسنة الثانية ماستر تخـــصص: خصص محاسبي

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني للبحث، المعنون بـــ:

دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

تحت إشراف الأستـــــاذ(ة): بلوفي عبد الحكيم

و في الأخـــير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

فترة التربص : من 2015/04/12
إلى 2015/05/14

بسكرة في: 2015.02.18

ع/ عميد الكليـــة

رئيس قسم العلوم التجارية
أ/ جنان عبد الحق

تأشيـرة المؤسـسة المستقبلـة

ع/

BENDJABEUR Ancène
Chef de Département Formation