الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص التدقيق ومر اقبة التسيير

بعنوان:

دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم E.P.M

من إعداد الطالبتين:

- بودالي دنيا
- بليدي فاطمة آية

تحت إشراف:

د/ خروبي محمد.

- أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. مخالدي يحي	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	رئيسا
د.خروبي محمد	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم	مشرفا ومقررا
د. مرسلي حليمة	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2023-2024

إهـــداء

من قال أنا لها نالها

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون لم يكن العلم قريبا ولا الطريق كان محفوفا بالتسهيلات ... لكني فعلتها ونلتها

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا، الذي بفضله ها أنا اليوم، انظروا الى حلما طال انتظاره، وقد أصبح واقعا افتخر به.

إلى ملاكي الطاهر وقوتي بعد الله، دا عمتي الأولى والأبدية "أمي"، أهديك هذا الإنجاز الذي لولا تضحياتك ما كان له وجود، ممتنة لأن الله اصطفاك لي من البشر "أما" يا خير سند وعون.

إلى من دعمني بلا حدود وأعطاني، بلا مقابل "أبي" و "إخوتي"، أدامهم الله لي

إلى من جمعني بهم القدر وكانوا خير رفقة لي، صديقاتي "سلاف، رحمة، ربيعة، فايزة، آية" وأصدقائي

دنيا

إهـــداء

الحمد لله حبا شكرا وامتنانا على البدء والختام

"وآخر دعواهم أن الحمد لِلَّهِ رَبِّ العالمين"

بعد مسيرة دراسية دامت سنوات حملت في طياتها الكثير من والصعوبات والمشقة والتعب، ها أنا اليوم واقفة على عتبة تخرجي، أقطف ثمار تعبي، وأرفع قبعتي بكل فخر، اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، لأنك وفقتني على إتمام هذا العمل تحقيقي حلمي...

أهدي هذا العمل إلى....

إلى قدوتي الأولى "أمي" إلى معنى الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي، إلى من رافقتني في كل خطى حياتي، ولا تزال تفعل ذلك حتى الآن، أمي أطال الله في عمرك وأمدك بالصحة والعافية "أمي"

إلى الإنسانة العظيمة قدوتي، حبيبتي، صاحبة القلب النقي، الكريمة، أخت الكبير وأم الصغير، إلى فقيدتي "جدتي" التي لا طالما تمنيت أن تقر عينها برؤيتي في هذا اليوم، إلى من توسدها التراب قبل أن تراني خريجة، ها أنا اليوم أشاركك أول انجازاتي، راجية من المولى أن يرحمك برحمته الواسعة، بقدر ما تمنيت لك البقاء، كل الكلمات تعجز عن التعبير ففرحتي ينقصها وجودك، ونجاحي ينقصه فخرك بي.

"رحم الله روحا كانت كالجنة على الأرض" جدتي "رابحة"

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، سيدي بعد الله، فخري واعتزازي، إلى الغالي "أبي"، أرجوا من الله أن يمد في عمرك ويمدك بالصحة والعافية لتر ثمارا آن قطافها بعد طول انتظار "أبي"

إلى من قاسموني رحم أمي، وحنان أبي، إخوتي سندي وضلعي الثابت "أبو بكر"، "جيلالي" و "إنصاف"

ولا أنسى من كانت لي أما ثانية وأختا وصديقة، الى من رسمت لي بسمة وقت الصعاب "خالتي" حفظك الله وأطل في عمرك "جميلة"،

وإلى كل العائلة الكريمة من كبيرهم إلى صغيرهم.

الى من سرنا سويا نحو النجاح وعشت معهم أفضل اللحظات وكانوا لي دعما رفقاء الروح والسنين ممتنة لكم جميعا ق.م.د

الى من فضلهم الله بالعلم ونوروا لنا الطريق أساتذتنا الأفاضل وإلى جميع طلبة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

شكر وعرفان

قال تعالى: "فَاصْبِرْ عَلَى مَا يَقُولُونَ وَسَبِّحْ بِحَمْدِ رَبِّكَ قَبْلَ طُلُوعِ الشَّمْسِ وَقَبْلَ غُرُوبِهَا وَمِنْ آنَاءِ اللَّيْلِ فَسَبِّحْ وَأَطْرَافَ النَّهَارِ لَعَلَّكَ تَرْضَى"

نرفع شكرنا بداية وختاما الله عز وجل على توفيقه لنا لإنجاز هذا العمل فالحمد الله حمدا كثيرا مباركا.

وبعد الشكر لله نتقدم بالامتنان والتقدير إلى أستاذنا الذي نحترمه كثيرا "خروبي محمد" ونشكره على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى كل ما قدمه لنا من تصويبات وتوجيهات

فلا نملك له جزاء بل أحر الشكر والثناء.

كما نشكر كل الأساتذة وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وخاصة قسم العلوم التجارية والمحاسبة.

نتوجه بالشكر أيضا إلى عمال ومسؤولي مؤسسة ميناء مستغانم الذين ساعدونا في الحصول على المعلومات.

فالشكر الجزيل لكم جميعا

الملخص :

من خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء وإبراز الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، بدءا من التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية ووسائلها من ثم مكوناتها المرفقة بالأهداف وأهمية النظام، بالإضافة إلى مفهوم الأداء المالي وتقييمه، وقد تم إضافة لهم العلاقة بين نظام الرقابة المالية والأداء المالي، وكذلك تحسين الأداء المالي من خلال نظام الرقابة الداخلية.

ولتدعيم هذه الدراسة قمنا باختيار مؤسسة ميناء مستغانم E.P.M لدراسة الحالة عليها متحصلين على نتائج المدعمة للمقابلة .

الكلمات المفتاحية :

نظام الرقابة الداخلية - الأداء المالي - تقييم الأداء المالي - تحسين الأداء المالي

Résumé

A travers cette étude, nous avons tenté d'éclairer et de mettre en évidence le rôle que joue le contrôle interne pour améliorer la performance financière des institutions économiques, en commençant par identifier la notion de système de contrôle interne et ses moyens, puis ses composantes attachées aux objectifs et à l'importance du système, en plus du concept de performance financière et de son évaluation. La relation entre le système et le contrôle financier et la performance financière, ainsi que l'amélioration de la performance financière grâce au système de contrôle interne.

Pour soutenir cette étude, nous avons choisi la Société Portuaire de Mostaganem (E.P.M.) pour étudier le cas, obtenant les résultats qui étayaient l'entretien.

Les mots clés :

Système de contrôle interne - performance financière - évaluation de la performance financière - amélioration de la performance financière

قائمة الجداول والأشكال

أ. قائمة الجدول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أرصفة ميناء مستغانم ومجال تخصصها	40
02	معلومات عن محطات الإرساء	42
03	الميزانية الملكية المختصرة السنتين 2014-2015	52
04	الميزانية الملكية المختصرة	54
05	حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة	56
06	حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة	58
07	الخزينة الصافية للمؤسسة	59

ب. قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي	34
02	تمثيل الميزانية المالية بواسطة المستطيل	54

قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
إهداء	ب
كلمة شكر	د
ملخص البحث	هـ
قائمة الجدول والأشكال	ز
قائمة المحتويات	ح
1. مقدمة	02
الفصل الأول: الإطار العام لنظام الرقابة	
تمهيد	05
المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية	06
المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية	06
المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية	09
المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية	09
المبحث الثاني: مكونات وأهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية	11
المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية	11
المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية	12
المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية	
خلاصة الفصل	16
الفصل الثاني: الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	18
المبحث الأول: ماهية الأداء المالي	19

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي	19
المطلب الثاني: العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المالي	20
المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي	30
المبحث الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي	30
المطلب الأول: أهداف الأداء المالي	29
المطلب الثاني: علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي.	32
المطلب الثالث: تحسين الأداء الماني من خلال نظام الرقابة الداخلية	33
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم E.P.M	
تمهيد	37
المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم	38
المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم	38
المطلب الثاني: أهداف وخصائص ميناء مستغانم	46
المطلب الثالث: عرض الهيكل لمؤسسة ميناء مستغانم	48
المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة	49
المطلب الأول: عرض وتحليل النتائج المقابلة	49
المطلب الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلي والأداء المطلق في المؤسسة.	53
خاتمة	61
نتائج واختبار فرضيات البحث	61
التوصيات	62
قائمة المصادر والمراجع	65
الملاحق	

مقدمة

مقدمة:

مما لا شك فيه أن هناك تنافس كبير بين المؤسسات الاقتصادية والمحيط الخارجي الذي يتميز بتطور سريع فيشه المجالات، والتي تفوق قدرات المؤسسة خصوصا المؤسسات الاقتصادية والتي هي دائما في حالة صراع مع الزمن، وكذا في سباق نحو المستقبل من شده المنافسة التي تواجهها، وهذا ما ادى بها الى إيجاد أساليب وبرامج تسيير المؤسسة في عمليه اتخاذ القرارات النموذجية والمثلى، بغية أن تكون هذه الحلول هي التي تسمح وتحرص على بقائها.

ومن البديهي أن نسبه تعرض المؤسسات للخطر والوقوع فيها كبيرة، مثلا الخطأ والوقوع في الغش والاحتيال، وعلم المحافظة على الأصول والاستعمال غير المشروع لها، وهنا تأتي بنيه الرقابة الداخلية، ودورها تعتبر خط دفاع رئيس من الوقوع فيها، وتعتبر ايضا العين الساهرة التي تحقق لها سلامة تدفق أموالها وتوزيعها، وحماية أصولها وموجوداتها وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما، ومن هنا نلاحظ أن عدم احترام متطلبات وإجراءات تطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد تستطيع المؤسسة تقييم أدائها المالي.

فهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة، وبما أن الرقابة الداخلية تسعى الى تحقيق أهداف المؤسسة وتعظيمها فإنها بالضرورة تسعه إلى تحقيق أحسن أداء مالي لها من خلال وضع نظام رقابة متكامل، مع تعيين الكفاءة البشرية العالية للإشراف على تنفيذها بأكمل وجه.

ومن هنا نطرح التساؤلات التالية:

- كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تطوير الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

ولنتعمق أكثر في هذا الموضوع يمكننا طرح بعض الأسئلة بخصوصه.

- ما مفهوم نظام الرقابة الداخلية؟
- ماذا يقصد بالأداء المالي وتقييمه؟
- هل يساعد نظام الرقابة الداخلية الجيد في تحسين أداء المالي للمؤسسة محل الدراسة؟

الفرضيات:

- للرقابة الداخلية دور أساسي اكتشاف نقاط القوة وضعف الأداء المالي في المؤسسات.

- تمثل الرقابة الداخلية كونها أداة الضغط لتحسين الأداء المالي ومعرفه مدى قدرتها على مجابهة المستقبل.
- يساهم نظام الرقابة الداخلية بالفعال في تحسين الأداء المالي وتطويره بمؤسسة E.P.M

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع في الحاجة الملحة الى محيط رقابي يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر أداة فعالة لا تستطيع المؤسسة الاقتصادية التخلي عنها، نظرا لكونه من أهم الأسباب التي تحرص على استمرار المؤسسة في نشاطها وتطورها واتساع حجم مشاريعها لأن كل مؤسسة تسعى إلى تحقيق أفضل أداء.

أسباب الدراسة:

- ترتكز المؤسسة الناجحة وتقوم على نظام رقابة داخليه فعال فهو الركيزة الأساسية والعمود الفقري لها .
- تبين بأهمية الموضوع لأنه يقوم باكتشاف نقاط الضعف داخل المؤسسة.
- أهمية الأداء المالي لقدرته على تشخيص الحالة المالية للمؤسسة ومقارنتها بالسنوات السابقة.

أهداف الدراسة :

- الاعتماد على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي.
- تطوير أساليب الوصول إلى الأداء المالي الأفضل للمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

أ) الأسباب الموضوعية:

- حاجة المؤسسات الجزائرية لوضع نظام رقابي فعال لتحسين أدائها المالي.
- النظام الرقابي الداخلي غير مستعمل على أكمل وجه في المؤسسات الجزائرية.

ب) الأسباب الذاتية:

- التثمين بأهمية الرقابة والدور الذي تقوم به اتجاه المؤسسة.
- اندراج الموضوع ضمن التخصص وميول شخصي .

3. صعوبات الدراسة:

فيما يخص الدراسة التطبيقية فهي تعتبر الحاجز الذي واجهنا نظرا لكون الموضوع حساس، فمن المستحيل ان نأخذ كامل حريتنا في المؤسسة خصوصا عند التكلم عن نظام الرقابة أمام العمال، لأنهم يعتبرونه شكلا من أشكال التقييم الشخصي لكفاءتهم في أداء وظائفهم، بغض النظر عن خلق صعوبات التي تماطل تقديم المعلومات أو الاستفسارات أو الوثائق بحجه انها سرية وخاصة.

4. منهج الدراسة:

سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تطرقنا إلى جمع وتحليل شتى المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المالي. تم النظر لمنهج دراسة الحالة من خلال تطبيق النتائج المستعملة نظريا في المؤسسة محل الدراسة.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى 03 فصول، حيث في الفصل الأول من البحث الموسوم بـ"الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية"، يجد القارئ عرضا لنظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن بعض المفاهيم المتعلقة بنظام ووسائل الرقابة الداخلية ومكوناته، ثم ندخل في المبحث الثاني دراسة لعملية تقييمه وأهدافه.

وفي الفصل الثاني المعنون بـ"الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية "، والذي من خلاله تعرفنا إلى ماهية الأداء المالي من مفهومه والعوامل المؤثرة فيه وعملية تقييمه في المبحث الأول، اما في المبحث الثاني، علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم وتحسين الأداء المالي.

اما الفصل الثاني كان عبارة عن "الفصل التطبيقي"، حيث جاء المبحث الأول بتقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم، والذي تعرضنا فيه لتأسيسها ونشأتها ثم تقديم علم للمؤسسة وهيكلها التنظيمي، وخصصنا المبحث الثاني إلى واقع نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة والذي درسنا فيه عرض وتحيلي المقابلة ثم عرض النسب المئوية والمؤشرات المالية وتحليلها.

الفصل الأول:

الإطار العام لنظام الرقابة

تمهيد:

تهتم الإدارة بممارسة وظائف التخطيط التوجيه والتنظيم والمراقبة لموارد المؤسسة، لتحقيق أهدافها رغم ارتباط الوظائف ببعضها البعض، إلا أن لوظيفة الرقابة أهمية خاصة لضمان الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.

حيث شهد القرن الواحد والعشرون اهتماما كبيرا من جميع المتعاملين في أسواق المال وجهات الرقابة الرسمية والجمهور، بما يؤكد لهم كفاءة الشركات المفيدة في البورصة، في تصميم وتشغيل وتقييم هياكل فعالة للرقابة الداخلية، وكان الضمان لهم هو خدمة يؤديها مراجع الحسابات، المكلف بمراجعة القوائم المالية في التصديق على تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية بالشركة تصميما وتشغيلا.

وتمثل الرقابة إحدى أهم الدعائم الاساسية في المؤسسة الاقتصادية، كونها عملية ديناميكية مستمرة، وهي تهدف للتأكد والتحقق بأن هناك توافق بين الأداء الفعلي والأداء المقصود والمخطط له، ومن هذا سوف يتم التطرق إلى مبحثين هما:

- عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.
- مكونات وأهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

إن أهم خطوات المراجعة المعتمدة في المؤسسة هو نظام الرقابة الداخلية، حيث يعبر هذا النظام عن الخطة التنمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة، ومن مسؤوليات المؤسسة المحفظة على هذا النظام والتأكد من سلامة إجراءات تطبيقه، لذلك يلعب نظام الرقابة الداخلية دورا بالغ الأهمية في أي مؤسسة لما يتضمنه من أهداف رئيسية، لذلك وجب توفر مجموعة من المكونات الأساسية لتحقيقها.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

إن النظام هو مجموعة من العناصر، والأصل في التعريف أن يكون جامعا مانعا، إلا أنه ليس من اليسير وضع تعريف محدد للرقابة، فقد تفاوتت تعريفاتها من فترة لأخرى ومن شخص إلى آخر، ويمكن بيان ذلك من خلال التعريف أن التالية:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين [1](AICPA) الرقابة الداخلية عن مقال المعهد سنة 1936م بأنها: "الإجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى للمنشأة واكتشاف الأخطاء، والمحافظة على دقة السجلات".[2]

كما عرفه معهد المدققين الدوليين الداخليين على أن التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المؤسسة للاطلاع بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتعليمات والنصائح، والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفء بتكلفة معقولة.[3]

وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن: "نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، وحماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية[4].

[1] . AICPA: American Institut of Certified Public Acounatants

[2] . نوفل سمايلي، فضيلة بوصورة، نظام الرقابة الداخلية، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان 2020، ص 139-140.

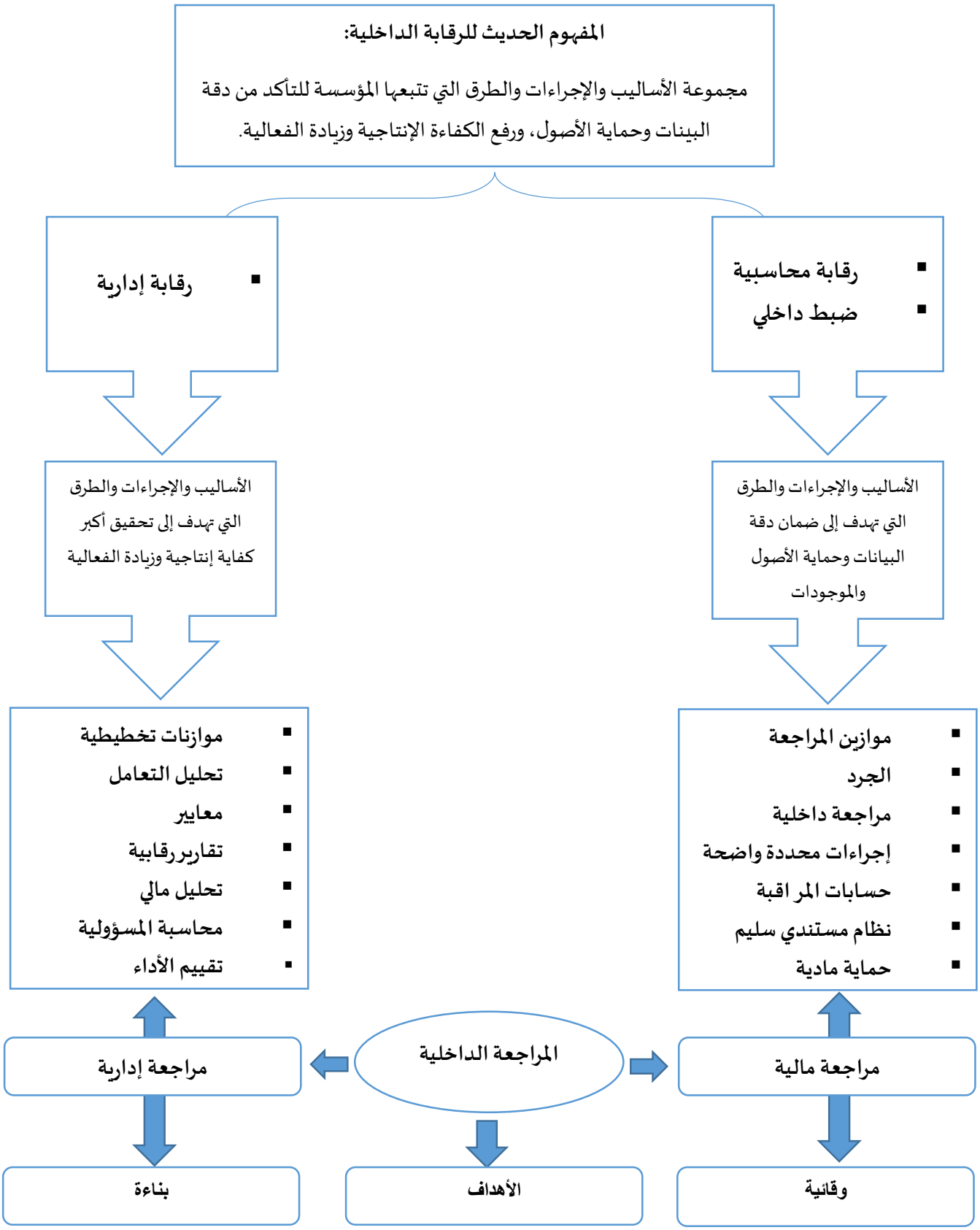
[3] . خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص 34

[4] . بوبكر فاطمة الزهراء، دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، جامعة مستغانم، تخصص تدقيق محاسبي، 2017، ص 07.

ومن هذا التعريف لابد لنا من استخلاص الأمور التالية:

- التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقل، وتعني هذه ان يكون المدقق الداخلي مستقلا من الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وان يكون تابعا إداريا لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة، مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، وذلك للمحافظة على موضوعية غير مميزة.
- هدف التدقيق هو فحص وتقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المنشأة نفسها وليس إدارتها أو أي جهة أخرى، سواء خارجية أو داخلية.
- أن لدائرة التدقيق أن تتفحص كافة أنشطة المنشأة وهذا يستوجب بالضرورة عدم وجود تحديد على نطاق عمل التدقيق الداخلي، وتتم الصلاحيات للدخول والاطلاع على أية مستندات أو وثائق يطلبونها دونما عائق أو مماطلة أو تأخير.
- مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات، لتحسينها بتكاليف معقولة.
- يذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية، بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المنشأة وعملياتها التشغيلية.

الشكل رقم 1-1: يمثل المفهوم الحديث للرقابة الداخلية



المصدر: نوفل سمايلي، فضيلة بوصورة، نظام الرقابة الداخلية، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان 2020، ص150

المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال، التي تتخذ محاول توجيهها بما يقدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة، أو بالرغم من الاستقلال التنظيمي الذي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلى أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدقيق منظم للعمليات.[1]

نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية، كالآتي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة أو مختلف أجزائه، مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق من المراحل الأساسية في عمله وعليه أن يقوم بدراسة وتدقيق منتظم، يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة.

إن عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية أو معمقة، تكون مفيدة عندما حسب ما يلي:

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها، من خلال نظام مراقبة فعال.
- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام رقابة فعال.
- تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين، وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها.
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية.
- التأكد من إلمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام.

[1] . محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص ص 86-87.

إن الهدف الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فصح وتقييم الرقابة الداخلية المعمول به، ومن تم تحديد نقاط الضعف في هذا النظام، لتقديم التوصيات بهدف تحسين نظام الرقابة[1].

بعد فهم وفحص نظام الرقابة لابد على المدقق الاخذ بالاعتبار بعض العوامل عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

1. إن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلي هو من صميم مسؤولية إدارة المؤسسة، وبالتالي عظم الوصول إلى قرار تسويقي فعال، راجع إلى مسؤولية متخذي القرار وهذا ما يجعل المدقق يقف على طبيعة نظام الرقابة الداخلية عند التقييم لتحديد لمسؤوليات.
2. إن وجود نظام رقابي داخلي، لا يعني وجود أخطاء في المستندات المحاسبية والقوائم المالية، وهذا ما يجعل ضرورة تقييم هذا النظام للوقوف على هاته الأخطاء، وبالتالي العمل على مواجهتها.
3. ان تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلي، يجعل المدقق عند تقييمه لهذا النظام يراعي كل الظروف والمحددات المتلازمة لبعض العناصر، البنود والعمليات التي تمثل بطبيعتها مجال للتلاعبات سواء عن جهل او عن قصد لتحقيق أغراض وأهداف خاصة أو عامة.[2]

المبحث الثاني: مكونات وأهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

في عام 1992 أعلنت لجنة COSO وهي احدى اللجان المشتقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تقريرا بعنوان (الإطار المتكامل للرقابة الداخلية) ووفقا لهذا التقرير قد حددت اللجنة مكونات الرقابة الداخلية بخمس مكونات:

1. **بيئة الرقابة:** تعني بيئة الرقابة كافة السياسات والتصرفات التي تعكس توجهات الإدارة بخصوص الرقابة الداخلية في المنظمة، كما ان لها تأثير جوهري على الطريقة التي يتم بها إدارة الأنشطة وتقدير المخاطر، كما أنها تتأثر بثقافة المنظمة وتاريخها، وتؤثر على وعي الموظفين وسلوكهم.[3]
2. **تقدير المخاطر:** ان كافة مكونات الرقابة الداخلية، بداية من بيئة الرقابة حتى المتابعة ينبغي ان تخضع الى تقييم المخاطر التي تتضمنها، وتقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، لتقليل الأخطاء والمخالفات.

[1] . خلف عبد الله الوردان، مرجع سبق ذكره، ص ص 168-169.

[2] . سليمان زناتي، التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في المرسسة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 04، العدد 04، أفريل 2004، ص ص 76-77.

[3] . James. A Hall, (2021), information technology Auditurry and assurance, 3rd edition, South western, cengage harning, p236.

3. **أنشطة الرقابة:** هي السياسات والأنشطة التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها، فهي تساعد على التأكد من أن التصرفات الضرورية يتم اتخاذها لمواجهة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة.[1]
4. **المعلومات و الاتصالات**: لقد أشار المعيار الأمريكي رقم 78 (78SAS No) إلى أن نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في التقارير المالية، ويتخذ من نظام المعلومات الأساسي، الطرائق و السجلات لتحديد وتحليل و تصنيف وتسجيل معاملات المنظمة، والإفصاح عنها مع المحافظة على الموجودات والالتزامات ذات العلاقة، أما الاتصالات فتتضمن الحصول على فهم واضح عن الأدوار و المسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية وتأثيرها على التقارير المالية، كما أن دليل السياسات ودليل التقارير المالية والمحاسبية ودليل الحسابات عن مكونات المعلومات والاتصالات.
5. المتابعة: تتعلق أنشطة المتابعة بالتقدير المستمر أو التقدير الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، والذي تقوم بها الإدارة لتحديد مدى كفاءة الرقابة الداخلية وتحديد امكانية تعديلها، بما يتلائم مع التغير في الظروف المحيطة، ويتم ذلك عن طريق دراسة الرقابة الداخلية وتقارير الهيئات التنظيمية وتقارير مراقب الحسابات و غيرها.[2]

المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

اتفقت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي[3]:

1. التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة، وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية، تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.
2. حماية أصول المشروع: تمثل حماية أصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف من أهداف الرقابة الداخلية للمشروع، وتتخذ حماية الأصول أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة، تقوم حول "توفير الحماية التامة لأصول المشروع ندمن التبذير أو الضياع أو الإسراف أو السرقة ... إلخ.

[1] . الميالي، قحطان عبد الله حسن، أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية، في اختيار مراقب الحسابات لأدلة الاثبات، (بحث تطبيقي في شركة الصناعات الإلكترونية، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية، جامعة بغداد، 2011، ص23.

[2] . لصافي، أمين السيد أحمد، مراجعة وتدقيق نظام المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2005، ص27.

[3] . طواهر محمد التهامي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

1) **الوقاية من الأخطاء المتعمدة:** التي قد ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف أو غش أو اختلاس أو شك في ذلك يعتمد على تخطيط مسبق أو معتمد من قبل أفراد غير أمناء، زمن هذه الأخطاء المتعددة ما يلي:

- تعمد إجراء قيد محاسب معين.
- إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية اختلاس ما في النقدية، مع عدم وجود قيد يومي مطابق إجمالي كشف الأجور.[1]

2) **الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة:** وتنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ والقواعد المحاسبية، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المشروع.

ومن أمثلة هذه الأخطاء الغير متعمدة ما يلي:

- تسجيل مصروف معين على أنه مصروف رأسمالي، مما يؤدي إلى الزيادة في رقم الأرباح، وتضخم قيمة الأصول.
- أخطاء في إجراء القيود اليومية أو الترحيل إلى الحسابات بغير الإسناد.

3) **المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش:** ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها والاختلاس أو السرقة أو الغش، كلها أمور مرفوضة وغير مقبولة.

ومن أمثلة التصرفات التي ترتكز في نطاق الاختلاس والغش أو السرقة ما يلي:

- الاستيلاء على جانب من أموال الشركة دون وجه حق.
- اغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة، دون علم ملاك الشركة.
- التحريف عند التسجيل في الدفاتر والسجلات بطريقة مدروسة ومخطط لها.

4) **ضمان نوعية المعلومات:** لضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، وتجهيز هذه البيانات المحاسبية التي تتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن.

[1] . عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سريا، المراقبة والمراجعة على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2003-2004، ص ص 134-135.

- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
- تبويب البيانات على حسب .... وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة، من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

5) **تشجيع العمل بكفاءة:** إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لمواردها، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من مجال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط، بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.[1]

6) **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية تقتضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة و تشجيعها، واحترامها من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية، ومن أجل التطبيق الأمثل، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- يجب أن يبلغ الموجه إليه.
- يجب توافر وسائل التنفيذ.
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.[2]

المطلب الثالث: أهمية نظام الرقابة الداخلية

إن للرقابة الداخلية أهمية كبرى بالنسبة للإدارة وبالنسبة للمراجع:

الأهمية للإدارة: تملك الإدارة عادة (3) اهتمامات تتمثل فيما يلي:

- التمكن من إعداد القوائم المالية وتوفير القدرة على
- الاعتماد على المعلومات الواردة فيها؛
- تحقيق كفاءة وفعالية التشغيل؛
- التمكن من الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية؛

[1] . وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، فرع محاسبة وتدقيق، 2009-2010، ص21.

[2] . طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص 90-92.

الأهمية للمراجع:

تعد دراسة الرقابة الداخلية وما نتج عنها من تقدير لخطر الرقابة أمرا هاما للمراجعين في ضوء ما ورد في معايير المراجعة أو التدقيق المتعارف عليه.

تعتبر الرقابة نقطة الانطلاق التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إعداد برنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، كما أن ضعف أو قوة نظام أدلة

الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها، ويجب إن يستمر المراجع الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه الإلمام بالأساليب التي تستخدمها المنشاة والى الحد الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام، وأيضا[1]:

تحديد مدى الاعتماد على التقرير المالي، حيث يحتمل ألا تعكس القوائم المالية بعدالة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة التي تؤثر في إمكانية الاعتماد على هذه العناصر غير ملائمة، التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية، إذ يتمثل اهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات، ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات النظام المحاسبي أرصدة الحسابات (اعتمد أساسا على دقة المدخلات العمليات المالية). وخلال دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، لا يتجاهل المدقق الرقابة الداخلية على أرصدة الحسابات.

[1] . ألفين اربنز وجيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، السعودية، ص 378-379.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل ومما سبق ذكره، يمكن القول بأن الأهمية التي يحظى بها نظام الرقابة الداخلية، تعمل بالدرجة الأولى على حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم، وكذا التأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات والاستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف، فقد أضحت المؤسسات تميل إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من منفعة، سواء لأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها، وكذا محاولة تطويره وتحسينه.

الفصل الثاني:

الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

يعتبر الأداء المالي من بين المقومات والدعائم الرئيسية للمؤسسة، حيث تهتم به المؤسسات لأنها تراه السبيل والحل الأمثل للحفاظ على البقاء والاستمرارية، فالأداء المالي يمثل سمة من سمات الاقتصاد المالي، ولقد لجات المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام الأداء المالي لكونه عمليه من عمليات المراقبة والمراجعة لسياسة المؤسسة، ومدى تحقيق اهدافها في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وترشيدها في إعداد خطط مستقبلية، واتخاذ قرارات ملائمة لوضعها الاقتصادي ودراسة مركزها المالي.

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

- ماهية الاداء المالي.
- دور الرقابة المالية في تحسين الاداء المالي.

المبحث الأول: ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي ركيزة أساسية وداعم للمؤسسة حيث تهتم به الشركات، لأنها تراه الحل الأمثل للحفاظ على البقاء والاستمرارية، فهو يوفر نظاما متكاملا للمعلومات الدقيقة والموثوق بها .

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

لقد أجمع أغلب الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي على أنها من الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي المتوقع، ومعرفة نواحي الاختلاف بينهما، ويؤدي الأداء المالي الجيد الى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتشخيص الإيجابي (نقاط القوة) والسلبي (نقاط الضعف) لأدائها المالي.[1]

وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق، بأنه: "وصف لوضع المنظمة الحالي، وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمها للوصول الى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الايرادات، الموجودات، المطلوبات، وما في الثروة.[2]

ويعد الأداء المالي من الجوانب الهامة في تقييم أداء المؤسسات عموما، فكل طرف يفسره بما يخدم مصالحه، فالمساهم يسعى لتعظيم ثروته فيما تهدف المؤسسة الى البقاء والاستمرارية، والموظف يعزف على وتر رفع الأجور والحوافز، والجهاز الحكومي يهدف إلى إنهاء حصيلة الضرائب، والمجتمع ينتظر بدوره الرخاء الاقتصادي ورفاهيه الأشخاص وتحقيق العدالة الاجتماعية.[3]

المطلب الثاني: العوامل الإدارية والفنية المؤثرة على الأداء المالي

هناك عدة عوامل إدارية وفنية مؤثره على الأداء المالي والتي سنلخصها فيما يلي :

- **الهيكل التنظيمي:** وهو الوعاء او الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد

[1] . فلاح حسن الحسني، مريد عبد الرحمن، إدارة البنوك كمدخل كمي واستراتيجي، دار وائل للنشر، عمان، ص 222.

[2] . علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي، دار الصفاء، عمان، 2011، ص 67.

[3] . عمر بلال فايز الشعار، اسحاق محمود وزلوم نضال عمر، أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاقتصادية على الأداء المالي للشركات الصناعية للمساهمة العامة الأردنية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 02، الجامعة الأردنية، 2014، ص ص 244-245.

الأعمال والنشاطات التي يجب القيام بها، بالإضافة الى تحديد الادوار للأفراد بالمؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل للمؤسسة اتخاذ القرارات بأكثر فعالية وكفاءة.

- **المناخ التنظيمي:** وشفافية التنظيم واتخاذ القرار بأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنميه العنصر البشري، اي إدراك العاملين أهداف المؤسسة ومهامها، ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، ويجب أن يكون اتخاذ القرار بطريقه عقلانية، وعلى الإدارة أن تشجع الموظفين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وتقديم المعلومات لمتخذي القرارات، لتحديد صورة الأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين لمعايير الأداء عند التصرف في أموال المؤسسة.[1]
- **التكنولوجيا:** هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، ويدمج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع، مثل تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، والتي تكون وفقا للمواصفات التي يطلبها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر والتي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة، وعلى المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة اعمالها والمنسجمة مع أهدافها، وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لابد لهذه المؤسسات التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف المواءمة بين التقنية و الأداء، تعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تعطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية، وخفض التكاليف و المخاطر بالإضافة إلى زيادة الأرباح، والحصة السوقية.
- **الحجم:** يقصد بالحجم تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة أو متوسطة، وكبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لتصنيف أو قياس حجم المؤسسة، منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع، إجمالي المبيعات، إجمالي القيمة المضافة، ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء للمؤسسات، فقد يشكل الحجم عائقا على أداء المؤسسة بحيث يصبح أداؤها أقل فعالية، وشكل إيجابي من حيث أنها كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة وان سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية، يقل بزيادة حجم المؤسسة.

[1] . محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط01، الأردن، 2010، ص ص 48-51.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي

تسعى كل مؤسسة اقتصادية لتأدية أعمالها بشكل صحيح يمكنها من تحقيق أهدافها المخطط لها وهذا وفق طرق ومناهج خاصة، وحتى تتمكن هذه المؤسسات من التأكد من تحقيقها لأهدافها المسطرة لابد لها من تقييم أدائها العام والعالي بشكل خاص.[1]

الفرع الأول: تقييم الأداء باستخدام النسب المالية

تعتبر النسب المالية من وجهة النظر التقليدية بمثابة الأدوات الأكثر شيوعا في التحليل المالي وأكثر الوسائل استخداما لتقييم الأداء المالي للمؤسسة، وتهدف طريقة النسب المالية إلى تحديد عتبات ومعايير يمكن من خلالها الحكم وضع وأداء مؤسسة ما حيث تتم مقارنة نسبها مع قيم معيارية .

1) مفهوم النسب المالية: هي علاقة بين رقمين ناتج هذه المقارنة لا قيمة لها إذا قورنت بنسب أخرى مماثلة وهذه النسب تسمح بإعطاء تفسير نتائج البيانات المالية المتخذة من طرف المؤسسة وذلك بصفة موضوعية وفي الظروف الخارجية على المؤسسة.

2) أسس استخدام النسب في تقييم الأداء المالي: هناك مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المحلل المالي أخذها بعين الاعتبار، عند استخدام النسب كأداة للتقييم ومن هذه الأسس:

- وضع نسب معيارية للنسب المحسوبة وذلك لتفسير معاني النسب الخاصة بالمؤسسة بالمقارنة مع النسب المعيارية الموضوعية.[2]
- تحديد المعني الصحيح والتعبير الواقعي لما تعنيه كل نسبة والدلائل والمؤشرات التي تسير عليها تلك النسبة.
- تحليل الهدف من عملية التحليل المالي بوضوح ودقة حتى يساعد المحلل على فهم عمله، واختيار التسلسل المنطقي لعملية التحليل.
- اختيار النسب حسب الهدف من التحايل بحيث يتم تحديد النسب التي تحقق الهدف المرجو من التحليل.

[1] . إسماعيل عمر ناجي، "إقتصاد وتسيير المؤسسة أهمية تنظيم ديناميكية الهياكل"، الطبعة الثالثة، هوفر للنشر، الجزائر، 2001، ص 249.

[2] . زينة قمري، "مداخلة حول واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة الميدانية ودورها في اتخاذ القرار"، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سكيكدة، 2009، ص 8.

3) أنواع النسب المالية المستخدمة في التحليل: لقد صنفت النسب وفقا للنشاط أو المهمة المراد تقييمها داخل المؤسسة وقد قسمت إلى أربع مجموعات رئيسية منها:

نسبة الهيكلة - نسبة المردودية، نسبة السيولة، نسبة المديونية.

أ) نسبة الهيكلة: هي مجموعة النسب التي تفيد المحلل المالي في تشخيص التوازنات المالية وكذلك المؤسسة على المدى الطويل والمتوسط، ويتم من خلال تقسيم سياسة الاستثمار وكذلك السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة.

- **نسبة التمويل الدائم:** وهي تقيس مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة ويدل على نسبة التغطية المالية للأصول الثابتة باستخدام الأموال الدائمة وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة التمويل الدائم = أموال دائمة ÷ أصول ثابتة

فإذا كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة أو بمعنى آخر، رأسمال العامل الصافي أكبر من الصفر وهذا يدل على حالة توازن.[1]

إذا كانت النسبة أقل من الواحد يعني أن رأسمال العامل الصافي أقل من الصفر وهذا يدل على حالة عدم توازن، لأن الأموال الدائمة التي وجودها تحت تصرف المؤسسة لفترة طويلة تتناسب مع الأصول الثابتة، غير كافية لتمويل هذه الأخيرة وبالتالي تكون المؤسسة قد لجأت إلى الديون القصيرة الأجل وهي وضعية غير سليمة.

وإذا كانت النسبة تساوي الواحد، معناه رأس مال العامل يساوي الصفر، وهذا يدل على أن الأموال الدائمة تساوي الأصول الثابتة، وبالتالي لم يبقى هامش والذي يمثل رأسمال العامل الصافي يستعمل في تمويل دروة الاستغلال.

- **نسبة التمويل الذاتي:** تعتبر الأموال الخاصة مصدر دائم يستخدم في تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة، وتعطي نسبة التمويل الذاتي بالعلاقة الآتية :

نسبة التمويل الذاتي = أموال خاصة/أصول ثابتة

[1] . نفس المرجع السابق، ص 84.

نسبة التمويل الذاتي تبين مدى إمكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة الأموال الخاصة.

إذا كانت النسبة مساوية للواحد فإن رأسمال العامل الخاص مساوي للصفر، ويبقى ذلك أن الأصول الثابتة مغطاة بالأموال الخاصة، أما الديون الطويلة إن وجدت فهي تغطي الأصول المتداولة ويكون رأسمال العامل الصافي أكبر من الواحد

إذا كانت النسبة أكبر من الواحد يعني أن المؤسسة تمول قيمتها الذاتية بأموالها الخاصة، وهناك فائض من هذه الأموال بالإضافة إلى ديون طويلة المدى لتمويل الأصول المتداولة، وهذا ما ليس مفيد للمؤسسة لأن الديون طويلة الأجل عليها فوائد الأصول والأصول المتداولة ليس لها فوائد.[1]

ب. نسبة المديونية: وهي النسب التي تقيي مدى استقلالية المؤسسة ماليا ومدى قدرتها على تسديد ديونها.

- **نسبة الاستقلالية المالية:** لمعرفة مدى استقلالية المؤسسة ماليا، يتم مقارنة الأموال الخاصة بمجموع الخصوم وتعطى بالعلاقة التالية :

نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة / مجموع الخصوم

يجب أن لا تنخفض هذه النسبة عن 0,5 أي يجب أن لا تمثل الأموال الخاصة أقل من 50 بالمئة من الديون.

- **نسبة قابلية التسديد:** تقيي مدى قابلية المؤسسة للوفاء بديونها بمقارنة مجموع الديون بمجموع الأصول، وتعطى بالعلاقة التالية :

نسبة قابلية الديون = مجموع الديون / مجموع الخصوم

إذا كانت النسبة أقل من 0,5 (طبعا منطقيا لأنها أقل من الواحد) معنى أن ديون المؤسسة تمثل أكثر من 50% من مجموع أصوله وبالتالي فإن أكثر من 50% من أصول المؤسسة ممول بالديون.[2]

ج) نسبة السيولة: هي عبارة عن مجموعة النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها قصيرة المدى، أو قدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل وبالتالي فهي تقيي وضعية المؤسسة من حيث توازنها المالي قصير الأجل، أي أنها تهدف إلى تقليل وتقسية الرأسمال العامل وتعرف على درجة تداول ناصره، وتقاس سيولة المؤسسة من خلال التالي، تتمثل في:

[1] . زينة قمري، مرجع سبق ذكره، ص 09.

[2] . مليكة رغيب، الميلود بوشنعير، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر، 2010، ص 37.

- **نسبة السيولة العامة:** سيولة رأسمال العامل والتي تبين هذه الأخيرة مدى قدرة المؤسسة على تغطية الديون قصيرة الأجل بأموالها المتداولة التي يمكن تحويلها إلى سيولة نقدية في المواعيد التي تتفق مع تاريخ الاستحقاق وتعطى هذه العلاقة كالتالي :

نسبة السيولة = أصول متداولة / ديون قصيرة الأجل

ويجب أن تكون هذه النسبة أكبر من الواحد لكي تتمكن المؤسسة من تسديد ديونها وتحقيق رأسمال العامل موجب.

أما إذا كانت هذه النسبة تساوي هذه النسبة تساوي الواحد، فهذا يعني أن المؤسسة لديها رأسمال معدوم، أي عدم وجود هامش ضمان للمؤسسة من الوفاء بالتزاماتها.

أما إذا كانت هذ النسبة أقل من الواحد فهذا يعني أن المؤسسة في حالة سيئة، وعليها أن تراجع هيكلها المالي بزيادة الديون طويلة الأجل أو تخفيض ديونها القصيرة وزيادة أموالها المتداولة .

- **نسبة السيولة المنخفضة المختصرة:** وتسمى السيولة المنخفضة وهي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية التزاماتها الجارية بالأصول سريعة التداول، وتعطى بالعلاقة التالية:[1]

نسبة السيولة المختصرة = أصول متداولة - المخزون / ديون قصيرة الأجل

قيمة هذه السيولة تتراوح بين 0.3 كحد أدنى و0.5 كحد أقصى إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات أي تكون القيم الجاهزة وغير الجاهزة تساوي نصف الديون القصيرة وأقل.

- **نسبة السيولة الحالية:** تمكن هذه النسبة من مقارنة مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون الأجل وتعطي بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة الحالية = قيم جاهزة / ديون قصيرة الأجل.

وحدودها بين 0.2 كحد أدنى و0.3 كحد أقصى إذا كانت مرتفعة معناه وجود أموال مجمدة كان من الممكن توظيفها في استخدامات أخرى وتعطي أكثر مرد ودية أي القيم الجاهزة غطت كل الديون القصيرة وبقي فائض منه جامد لم يستخدم.

[1] . زينب قمري مرجع سبق ذكره، ص 11.

- **نسبة سيولة الأصول:** تمكن هذه النسبة من تقييم رؤوس الأموال المتداولة بمجموع الأصول وتتغير هذه النسبة بتغير فروع النشاط فنجدها في المؤسسات التجارية عاليا أكثر من 0.5 وحتى تكون حركة الأصول المتداولة سريعة وتحقق أرباحا وتعطى بالعلاقة التالية[1]:

نسبة سيولة الأصول = أصول متداولة / مجموع الأصول

فإن ارتفاع هذه النسبة يدل على أن المؤسسة تستثمر معظم أموالها في الأصول القابلة للتحويل إلى نقدية في المدى القصير وبالعكس انخفاضها يدل على ارتفاع قيمة الاستثمارات مما يعطي للمؤسسة إمكانية تحسين مردودها على مدى طويل.

د) نسبة المردودية: المردودية هي فدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في إطار نشاطاتها وينبغي أن تكون هذه المرد ودية دائمة التحقيق أرباح متتالية كما تقيس نسب المر دودية نتائج النسب المالية حيث أنها تبين مدى تحقيق المؤسسة للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي اتخذتها المؤسسة فيما يتعلق بالسيولة والدفع المالي وهي بذلك تعطي إجابات نهائية عن الكفاءة العامة الإدارة المؤسسة.[2]

- **نسبة المردودية المالية:** تعبر عن مدى مرد ودية الأموال الخاصة أو مدى مساهمتها في تحقيق النتيجة وتسمى أيضا معدل العائد عن الأصول الخاضعة وتعطي بالعلاقة التالية:

نسبة المردودية = نتيجة الدروة الصافية x 100/ الأموال الخاصة

كلما زادت هذه النسبة كلما دل وجود تسيير أمثل من طرف المؤسسة لمواردها المالية ولكام قلت أو انهدمت كلما لزم ذلك المؤسسة إعادة النظر في سياسة استثمارها للموارد المالية مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

نسبة المردودية الاقتصادية: تعبر عن النسبة الأفضل لقياس ربحية العمليات خاصة عند المقارنة بين المؤسستين حيث الأرباح التي تحققها المؤسسة من عملياتها يجب أن تكون كافية وتسمح بالحصول على معدل عائد مناسب على الأصول التي تستخدم لتنفيذ عملياتها وتعطى بالعلاقة التالية :

نسبة المردودية الاقتصادية = نتيجة الدروة الصافية x100 / مجموع الأصول

[1] . مليكة رغيب، الميلود بوشنعير، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[2] . زينة قمري، مرجع سابق، ص ص 10-29.

الفرع الثاني: تقييم الأداء باستخدام التوازنات المالية

من أجل القيام بتقييم الأداء المالي انطلاقا بتحليل التوازنات المالية تلجأ إلى استخدام مؤشرات مالية للكشف عن توازن المؤسسة ومدى نجاح السياسة المالية المطبقة والمتمثلة في:

1- رأس المال العامل:

يعرف رأس المال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة (أي مجموع الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة بسرعة وفي فترة زمنة لا تتعدى السنة) وبين الخصوم المتداولة (الالتزامات التي تستحق الدفع خلال فترة لا تتعدى سنة) ويعطى بالعلاقة:

رأس المال العامل =الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

ويمكن تقسيم رأس المال العامل إلى أربعة أنواع :

أ. رأس المال العامل الإجمالي:

هو مجموع الأصول المتداولة، لذا يرى بعض المحللين الماليين أنه لا داعي لوضع مصطلح آخر بما أنه من الناحية المالية هناك مصطلح يؤدي إلى نفس المعنى ويعطى بالعلاقة:

رم ع الإجمالي = قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق + قيم جاهزة

ب. رأس المال العامل الصافي:

هو جزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل جزء من الأصول المتداولة وهو عبارة عن رأس المال العامل

رم ع الصافي = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

ج. رأس المال العامل الخاص:

وهو ذلك الجزء من الأموال الخاصة المستعمل في تمويل جزء من الأصول المتداولة بعد تمويل الأصول الثابتة، ويعطى بالعلاقة:

رم ع الخاص = الأموال الخاصة - الأصول المتداولة

د. رأس المال العامل الأجنبي:

هو جزء من الأموال الدائمة المستخدم في تمويل الأصول المتداولة، ويعطى بالعلاقة:

رم ع الأجنبي = رم ع الصافي - رم ع الخاص

2. احتياجات رأس المال العامل:

يمكن تعريف الاحتياج من رأس المال العامل على أنها رأس المال العامل الأمثل، أي ذلك الجزء من الأموال الدائمة الممول لجزء من الأصول المتداولة، والذي يضمن للمؤسسة توازنها المالي الضروري، وتعطى بالعلاقة:

إ رم العامل = (قيم الاستغلال + قيم جاهزة) – (ديون قصيرة الأجل – سلفات)

3. الخزينة الصافية:

هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة لمدة دورة الاستغلال، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فورا والخزينة الصافية على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن وجود توازن مالي بالمؤسسة، وتعطى بالعلاقة:

الخزينة الصافية = القيم الجاهزة – سلفات مصرفية

أو

الخزينة الصافية = رم ع - إ رم ع

المبحث الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي

إن لنظام الرقابة الداخلية وعمليه تقديم الأداء المالي للمؤسسة علاقة تربطهما فهما عنصران متكاملان ببعضهما البعض داخل المؤسسة، ويسعيان بدورهما إلى تحقيق نفس الأهداف بغية اكتشاف النقائص والثغرات واقتراح التصحيحات والخطط المستقبلية واتخاذ القرارات السليمة، فتقييم الأداء يعتبر جزءا من نظام الرقابة الداخلية وإذا كانت الرقابة تنطوي على عملية قياس الأداء وتصحيحه، فإن عملية تقييم الأداء هو عبارة عن تحليل النتائج لإظهار جوانب القوة والضعف التي تكشف إنجاز الأنشطة داخل المؤسسة.

المطلب الأول: أهداف الأداء المالي

يمكن حصر الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة نذكر منها[1]:

1. التوازن المالي:

وهو هدف مالي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي. ويمثل "التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعير الفترة المالية، يستوجب: التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها". ومنه يتضح أن رأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمول عن طريق الأموال الدائمة وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة المواجهة مختلف الالتزامات وتحقيق تغطية الأموال الدائمة لأصول الثابتة.

مما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية:

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة؛
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي؛
- الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير.

[1] . بوبكر فاطمة الزهراء، "دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، 2017/2016، ص 36.

2. نمو المؤسسة:

يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات استراتيجية، فالنمو وظيفة استراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح ونجاعة استراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع البقاء، الاستمرار، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة استراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات سياسات توزيع الأرباح، وهيكل سياسات التمويل وتحديد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة.

3. الربحية والمردودية

تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفعالية إدارة الشركة في توليد الأرباح وتمثلت نسب الربحية بالدراسة من خلال العائد على حقوق الملكية الأرباح الصافية مقسومة على حقوق الملكية) ويقيس هذا المتغير النسبة التي يحصل عليها المساهمون مقابل رأس المال المستثمر في الشركة، ويتوقع أن تكون بين العائد على حقوق الملكية وعوائد السهم علاقة موجبة.

4. السيولة:

نقيس السيولة، بالنسبة للمؤسسة، قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة المخزونات والقيم القابلة التحقيق) إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.

5. توازن الهيكل المالي:

أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي أي أن التكلفة المالية تلعب دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد المالية.[1]

المطلب الثاني: علاقة نظام الرقابة الداخلية بتقييم الأداء المالي.

إن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة فقد عرفها أحد الباحثين "الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، وإن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى الإنجازات المرغوبة، أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم

[1] . محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، 36.

الأداء تختص أساسا بوظيفتين: الأولي محاولة رفع الأنشطة الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف والثانية تصحيح مسارات الأنشطة، وهذا هو تقييم الأداء".[1]

وحسب FAYOLH الرقابة على التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة. وإن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف الموضوعة والتعليمات الصادرة والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء.

ومن خلال تعريف FAYOLH يمكن ملاحظة التداخل الكبير بين تقييم الأداء والرقابة من حيث الغرض منها. واعتبر COULAUD و DERVAVAUX إن الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان أن القرارات التي اتخذتها الإدارة العليا يتم تتبعها بفعالية وكفاءة من أجل تحسين أداء المؤسسة.

المطلب الثالث: تحسين الأداء الماني من خلال نظام الرقابة الداخلية

إن عملية تحسين الأداء هي عملية إدارية ترتكز على المخرجات الكلية للمنظمة من خلال جهول مستمرة للضبط والتحسين، بدلا من البحث عن الأخطاء أثناء العمل، وذلك بتقليل الفجوة بين ما يجب أن يكون وما نحن عليه، وهي العملية المستمرة والمنهجية لتضييق الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها.[2]

فمن أهم الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هو ضمان نوعية جيدة للمعلومات التي ينبغي الاعتماد عليها في البيانات المحاسبية، لحماية النقدية والأصول المادية للمنشأة والتي تلجأ هذه الأخيرة إلى توفير نظام معلوماتي جيد وملائم لمستخدمي الإدارة. والتي تستغلها في تقييم الأداء ولاتخاذ القرارات المناسبة.

فأي خلل يطفوا على نظام المعلومات المحاسبية فإنه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها كثير من المؤسسات الاقتصادية والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها وينتج هذا الخلل في النظام على الثواني في توصيل المعلومات المالية العامة أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، ونظار الاعتماد كثير من القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية، فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة وبالتالي إلى نشأة للمشاكل التشغيلية.

[1] . محمد عبد الفتاح رضوان، "تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن"، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2012-2013، ص 10.

[2] . عبد الوهاب محمد جبين، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، أطروحة دكتوراه، جامعة سانت كليمنص، ص 59.

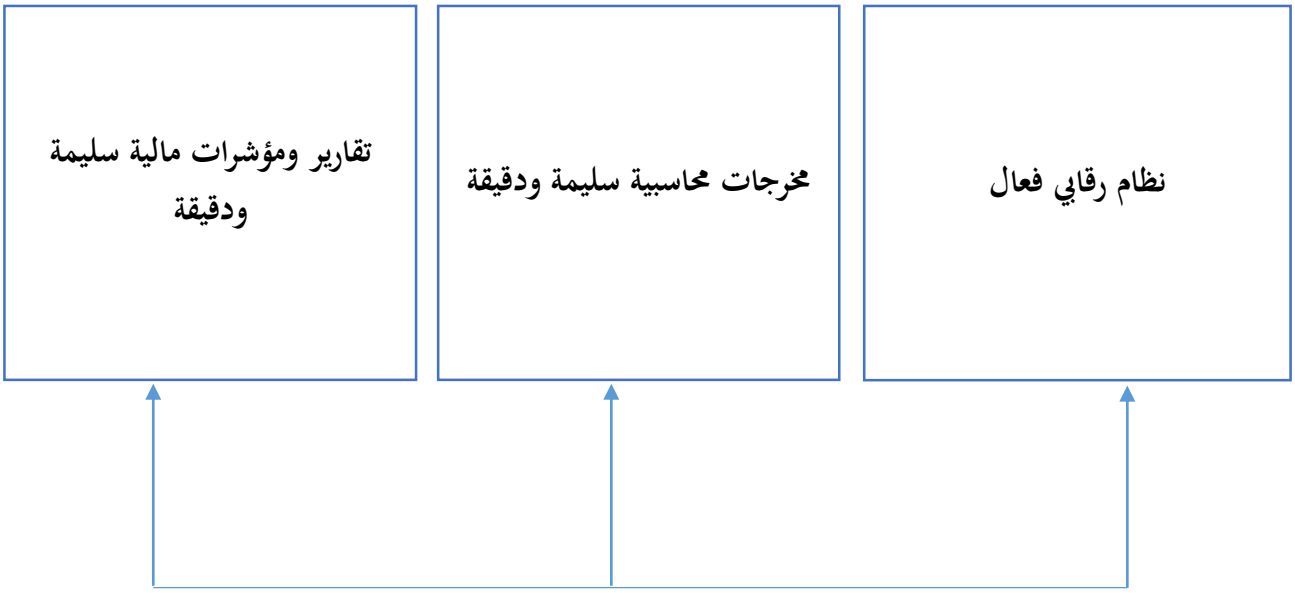
لذا يمكن اعتبار المعلومات أحد عوامل الإنتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام مثلها مثل المواد الأولية. بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي كمنتج جديد "معلومات" صالحة للاستعمال، فتعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تقليل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

ولكي تتضيف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة يمكن الاعتماد عليها في الخاذ القرارات، فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد إتمام برنامج التدقيق فإنه بعد تقريرا عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حسابات النتائج وعن الملاحظات و التوصيات التي يراها ضرورية[1].

ومن هنا تتضح لنا علاقة الرقابة الداخلية fتقييم الأداء المالي في المؤسسة، فوجود نظام رقابي داخلي فعال وجيد فإنه يضمن المخرجات سليمة ودقيقة للحسابات وللنظام المحاسبي فهي نفسها مدخلات التحليل المالي، فوجود نظام رقابي فعال يضمن وجود مؤشرات مالية صحيحة ودقيقة وهذا ما ستوضحه في الشكل التالي:

[1] . مجنح عتيقة: "دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر،بسكرة، 2005-2006، ص 85.

الشكل رقم 2-1: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي.



المصدر: مجنح عتيقة: "دورالتدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر،بسكرة، 2005-2006، ص 85.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم E.P.M

تمهيد:

من خلال دراستنا النظرية المفصلة حول الرقابة الداخلية، والأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في الفصلين السابقين، يأتي دور الفصل الثالث الذي يشمل الدراسة الميدانية والتي تمثل إسقاط الجانب النظري على الواقع وتطبيقه في مؤسسة ميناء مستغانم، كميدان لإجراء الدراسة.

لذا تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم.
- واقع نظام الرقابة الدولية والأداء المالي في المؤسسة.

المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم

يعتبر ميناء مستغانم كجزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو يساهم في عدد من الصناعات الكبيرة التي تشارك في التجارة الدولية من خلال منح خدمات متعددة كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم

قديما قبل 1833م لقب ميناء مستغانم بمرسى الغنائم، ومن ذلك الحين سميت المدينة بمستغانم، نسبة لاستخدامه في اقتسام الغنائم من قبل القراصنة، حيث كان الميناء عبارة عن خليج صخري حاد يمتد من الرأس البحري لصلامندر إلى الرأس البحري لخروبة، وفي سنة 1848م أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325 متر بحلول 1881م.

انطلاق أول مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882، وبعد 3 سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعا ذو منفعة عامة، جاءت بعدها تهيئة فتحة بين 1890 و1904م، إنتهت بميلاد أول حوض للميناء.

يعتبر بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941م، ثم إنشاء الحوض الثاني برصيف طولع 430 متر، فيما بين نهاية 1955 و1959م.

منذ ذلك الوقت يتم تطوير الميناء بما ينسجم مع متطلبات المنطقة، حيث أصبح يشكل اليوم جزءا أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة، وهو مهم بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية الاصلاحات الاقتصادية الجديدة التي تم تنفيذها والتي تقود البلاد إلى اقتصاد السوق بطريقة لا رجعة فيها.[1]

1. مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد فرع مؤسسة ميناء مستغانم:

خلال شهر جانفي 2004، تم إنشاء مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ صيد مستغانم في حقيبة شركة مساهمات الدولة "الموانئ" على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم، ولدت هذه المؤسسة بموجب انعقاد مجلس

[1] . مديرية المحاسبة المالية، مؤسسة ميناء مستغانم.

الحكومة في 13 أوت 2003، المكرس لبحث تسيير الموانئ وملاجئ الصيد وبمقتضى القرار رقم 02 الصادر بتاريخ 22 سبتمبر 2003، عن مجلس مساهمات الدولة الخاص بإسناد الموانئ وملاجئ الصيد إلى شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" وبمقتضى القرار رقم 05 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2003، المتعلق بتثمين وتطبيق القرار السابق وبمقتضى الاجتماع العام الاستثنائي لمؤسسة ميناء مستغانم، المنعقد في 20 جانفي 2004 الخاص بإنشاء هذا الفرع، الذي يسهر على تسيير نشاط الصيد لميناء مستغانم وميناءي صلامندر و سيدي لخضر.[1]

2. الموقع الجغرافي:

يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية الخليج أرزيو بين خطي عرض 35 و56 شمالا وخطي طول 00 و05 شرقا.

أ) كاسرة الأمواج: بطول 1830م.

ب) المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100م وعمق 12م.

ج) لأحواض:

- **الحوض الأول:** بمساحة مائية تقدر ب 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77م و8,22م؛
- **الحوض الثاني:** بمساحة مائية تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95م و8,32م.

د) الأرصفة: تحوي 10 محطات رسو بطول كلّي يصل إلى 1296 متر خطي مقسمة كما يلي:

- **الرصيف الشمالي الشرقي:** 117 متر خطي (المحطة (0)؛
- **رصيف المغرب:** 412 متر خطي (المحطة 1، 2 و3) ؛
- **الرصيف الجديد:** 217 متر خطي (المحطة الجديدة 1 و 2) ؛
- **رصيف الاستقلال:** 270 متر خطي (المحطة 4 و5) ؛
- **الرصيف الجنوبي الغربي:** 280 متر خطي (المحطة 6 و7).

هـ) **أرضية التخزين:** بمساحة 44430م

و) **مرآب السيارات:** بمساحة 24000م.

ي) **مرآب الحاويات:** بمساحة 15000م وقدرة معالجة 15000 حاوية سنويا.

ن) **المخازن:** عددها 16 مخزن بمساحة 7455م، تستخدم ثمانية مخازن لأغراض تجارية.

ك) طرق المواصلات:

- **الطريق الأرضي:** 4885 متر خطي؛
- **السكة الحديدية:** 3747 متر خطي كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدنية، نقل قصب السكر .....[1].

جدول رقم 3-1: أرصفة ميناء مستغانم ومجال تخصصها.

التخصص	عمق محطات الرسو	طول محطات الرسو	محطات الرسو	الأحواض	أسماء الأرصفة
سفن خدمة المرافئ	4.50	80	Y		الرصيف الشمالي الشرقي
زفت+ بضائع مختلفة	6.77	117	O		
سكر أصهب+بضائع مختلفة	7.62	139	1	المحور الأول	رصيف المغرب
بضائع مختلفة	7.62	139	2		
بضائع مختلفة	7.62	134	3		
حبوب+ بضائع مختلفة	7.62	135	4		رصيف الاستقلال
حبوب+ بضائع مختلفة	8.17	135	5		
سفن خدمة المرافئ	5.00	80	X		
سفن الأداء + بضائع مختلفة	7.98	108	NP1		الرصيف الجديد
بضائع مختلفة	7.98	109	NP2		
سفن الأداء	6.20	69	NP	المحور الثاني	رصيف سفن الاداء

[1] .نفس المرجع.

خمر غير موضب+ بضائع مختلفة	6.95	140	6	الرصيف
بضائع مختلفة	8.22	140	7	الجنوبي الغربي
سفن الصيد	4.50	430	En activité	رصيف الصيد

المصدر: مديرية المحاسبة والمالية مؤسسة ميناء مستغانم.

3. التسهيلات المينائية:

- إرشاد السفن تؤمنه لـ 24سا/24 مديرية قيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة وزورقي إرساء؛
- قطر السفن تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة ISSER 2 ذات قوة 1700 حصان.

4. الإنشاءات المتخصصة:

أ) **محطة الزفت نفطال NAFTAL:**

أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524م، وهي مجهزة بثلاث أوعية (أحواض) ذات سعة 4700 طن وقدرة معالجة 30000 طن سنويا من الزفت.

ب) صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب OAIC:

أنشأت سنة 1986 على مساحة 4640م، سعتها 30000 طن، وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب / ساعة لكل منهما.

ج) صومعة السكر:

أنشأت سنة 1971 على مساحة 5697م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي SOGEDIA أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر SORASUCRE تصل سعة الاستقبال لديها إلى 16000 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور إلى 150000 طن سنويا.

توقفت هذه المنشأة النشاط عن بموجب القرار رقم 05/85 الصادر بتاريخ 10 مارس - عن مجلس مساهمات الدولة لصالح شركة الغرب للتصدير Sarl Ouest Import التابعة لمجموعة برحال التي حصلت على عقد امتياز من طرف وزارة النقل التعليمة رقم 21 الصادرة عن مديرية الموانئ بتاريخ 12 جانفي 2008) مع مراعاة التحديث والتشمير.

5. تحديات الميناء:

- محدودية عمق الأرصفة بـ 8,22م؛
- عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين كما هو موضح في الجدول التالي[1]:

مساحة التخزين المعايير المتفق

الجدول رقم 3-2: معلومات عن محطات الإرساء.

عدد محطات الاسراء	طول الأرصفة	المعايير المتفقة عليها	قيمة النقص	مساحة التخزين الحالية	المعايير المتفقة عليها	قيمة النقص
10	1296م	1500م	204م	44430م²	200000م²	155570م²

المصدر: مديرية المحاسبة والمالية مؤسسة ميناء مستغانم.

- غياب مرأب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة (مسجل في المخطط التنموي 2010-2014)؛
- مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري (157) زورق صيد حيث 43 منها من خارج الولاية) مما أدى إلى تعطيل أربعة محطات إرساء من جملة عشرة.

ما هي الانعكاسات السلبية؟

- طول المكوث المؤدي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ.
- تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن (surcoats) إضافية.

[1] . نفس المرجع.

- صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل.
- اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري.

7) **مشاريع مستقبلية:**

أ) **مشروع مرأب الحريق:** هو مركز لعبور المواد الخطيرة يسمح بمعالجة:

- المواد السائلة القابلة للالتهاب؛
- المواد الصلبة القابلة للالتهاب؛
- المواد المحرقة (الملهية)؛
- المواد السامة
- المواد المذيبة (الأكلة)؛
- مواد خطيرة أخرى.

- **أهداف المشروع:**

الله تأمين أحسن الظروف العبور المواد الخطيرة

ليم احتلاب الحارة البضائع المختلفة.

- **التمويل:**

انتهت مرحلة دراسة المشروع في سنة 2005، وستنطلق عملية إنجازه فور المصادقة على القرار المتعلق بالتعيين الجديد لحدود أملاك الدولة المينائية بحيث تتحمل مؤسسة الميناء كلفة الإنجاز كاملة.

ب) مشروع محطة بحرية:

- افتتاح خط بحري للمسافرين بين ميناء مستغانم وجنوب إسبانيا و(أو) جنوب فرنسا؟
- أنجزت دراسة للمشروع في سنة 2004 من طرف مختبر الدراسات البحرية LEM، وسيشرع في إنجازه فور ترحيل قوارب الصيد البحري نحو مينائي الصيد صلامندر وسيدي لخضر بحيث يتم تمويل عملية إنجازه إما كاملا من طرف مؤسسة الميناء وإما في إطار شراكة.

ج) مشروع الحوض الثالث:

عهد بدراسة المشروع إلى مختبر الدراسات البحرية LEM واكتملت في سنة 1998 باختيار حول نموذج مصغر حيث سيتم إنشاء هذا المشروع في نطاق الامتداد الطبيعي للموقع الحالي للميناء ضمن ثلاثة مراحل. سجلت هذه الدراسة في إطار مقاربة عامة لبحث مختلف الخيارات الممكنة لتهيئة موانئ الغرب الجزائري من أجل مواجهة العجز المتوقع للقدرات المينائية فيما بين 2010 و2015.

يسمح هذا المشروع بزيادة حجم التبادل التجاري بـ 1,5 مليون طن كنتيجة مباشرة لتجنب تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى ذات الأرصفة العميقة 8,22م من جهة وبناء منشآت تخزين متخصصة للمواد غير الموضية من جهة أخرى.

المطلب الثاني: أهداف وخصائص ميناء مستغانم.

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف هذا في ظل الخصائص التي تميزها.

الفرع الأول: أهداف مؤسسة ميناء مستغانم.

- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر؛
- تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاءة عالية)؛ كون الآذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين؛
- تسير أملاك الدولة؛
- تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛
- استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية؛
- تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وتحديد البنيات الفوقية للميناء؛
- إصدار برنامج أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات ميناءية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين؛

- تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ والتموين الميناءية؛
- تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو...الخ
- تنفيذ كل العمليات التجارية المالية الصناعية والعقارية المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الاجتماعي[1].

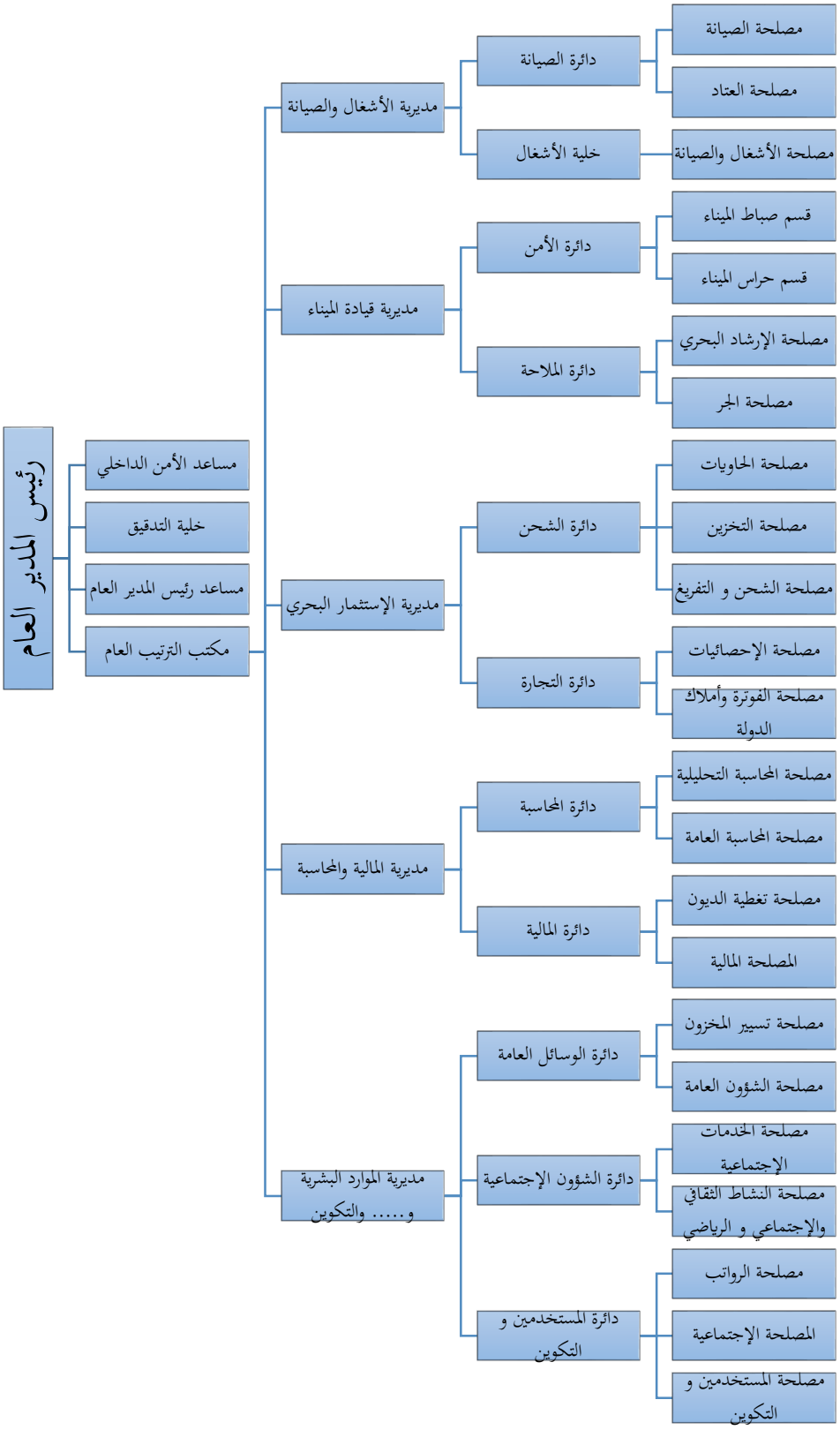
الفرع الثاني: مميزات مؤسسة ميناء مستغانم.

- موقع حيو استراتيجي هام؛
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلقية تتألف من 12 ولاية؛
- محطات رسو متخصصة لسفن الأداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة؛
- إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمور وناقلات الزفت؛
- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة؛
- حماية جيدة للبضائع؛
- تنوع طرق تسليم البضائع السكة الحديدية، الطريق الأرضي (عبر التراب الوطني)؛
- بني فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين؛
- إطارات وعمال مهيئون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ؛ ساعات عمل متواصلة 24 سا/24 و7 أيام /7[2].

[1] . نفس المرجع.

[2] . نفس المرجع.

المطلب الثالث: عرض الهيكل لمؤسسة ميناء مستغانم



المبحث الثاني: و اقع نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة

المطلب الأول: عرض وتحليل النتائج المقابلة

بعدما أتممنا الجانب النظري حاولنا دعم الموضوع بالجانب التطبيقي وذلك عن طريق المقابلة فقمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة E.P.M والتي كان لنا الشرف فيها بمقابلة المدير العام رئيس قسم المالية والمحاسبة، والمدققه الداخلي وكانوا عند حسن ظننا وأجابوا عن كل الاسئلة المقدمة لهم بكل شغف:

الفرع الأول: نموذج الاسئلة المطروحة

لقد قسمنا هذه الاسئلة إلى قسمين هما :

❖ **القسم الأول: الاسئلة الخاصة بنظام الرقابة الداخلية:**

1. ما هو رأيكم حول نظام الرقابة الداخلية؟
2. من الذي يتكفل بالرقابة الداخلية؟ وما هو مستواه التعليمي؟
3. ما هي مراحل وخطوات هذه الرقابة؟
4. هل لديكم قسم خاص لعملية الرقابة؟
5. من الذي يمنح الخطط والإجراءات المتبعة لعملية الرقابة؟
6. من الذي يشرف على تنفيذ هذه الخطط ومتابعتها؟
7. هل هناك اختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية والضبط الداخلي؟
8. هل هناك مهام منفصلة لكل شخص بالمصلحة أم يوجد تعدد المهام لشخص واحد؟
9. هل توجد زيارات دورية لمصالح المؤسسة (قسم الإنتاج، قسم توزيع، قسم الشراء ...)؟
10. هل يوجد هناك تقارير حول نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي؟

❖ **القسم الثاني: الاسئلة الخاصة بالأداء المالي للمؤسسة :**

1. ما هي نظرتكم ومفهومكم حول الأداء المالي؟
2. هل تعتمدون على نظام مضبوط لاسترجاع معلومات مالية ومحاسبية تعكس واقع النظام؟

لا ==> لماذا؟ وما هي الأسباب؟

3. هل يوجد هناك تقييم للأداء المالي؟

نعم ==> كيف تتم عمليه التقييم؟

4. هل يتم البحث عن الانحرافات وهل يتم تصحيحها وما هي الإجراءات المتخذة في عملية تجنب تلك الانحرافات؟
5. هل توجد مصلحة خاصة مكلفة بالمتابعة والاستماع والبحث عن عدم الرضا للزبائن ومحاولة إيجاد الحلول؟
6. هل يوجد لجنة لمراقبة الأداء المنجز والأداء الواجب انجازه ضمن الأهداف والخطط المطروحة؟
7. هل هناك لجنة لمقارنة ومتابعة سنوات السابقة بنتائج الوقت الراهن؟
8. هل هناك محاولات لتحسين الأداء؟

الفرع الثاني: نموذج الإجابات المقدمة

بعد طرح هذه الأسئلة قدمت لنا الاجابات التالية من طرف المدير العام للمؤسسة وكذا رئيس قسم المالية والمحاسبة والمدقق الداخلي لخصنا الاجابات كالتالي:

القسم الأول: الاجابات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية؟

1. هي عباره عن رقابة الوثائق والعمليات اليومية وكذا تصحيح الأخطاء داخل المؤسسة.
2. يتكفل بالرقابة الداخلية مصلحة التدقيق ويكون له مستوى جامعي مع تربص.
3. ليس لديها خطوات وإنما عملية تقوم داخل الوحدة تراقب من حيث عملية الإجراء والتأكد من التسجيل.
4. يوجد قسم خاص بعملية الرقابة، يقوم بمتابعة العمليات والوقوف على مدى فهم العاملين للإجراءات التي تنظم مختلف عملية الاستغلال.
5. الذي يمنح الخطط والإجراءات المتبعة هو المدير العام مع مسؤول الرقابة.

6. يشرف على تنفيذ هذه الخطط، المدقق الداخلي مع مساعد مسؤول الرقابة؟
7. نعم يوجد اختلاف حيث أن الرقابة المحاسبية هي التحقق من الوثائق ومن تسجيلها، أما الإدارية فهي التحقق من الإجراءات والقوانين المتبعة داخل المؤسسة، أما بالضبط الداخلي فهو لا يوجد.
8. نعم يوجد مهام منفصلة لكل عامل.
9. توجد زيارات دورية للمصالح وتكون دورتين في السنة من طرف المدقق الداخلي.
10. توجد تقارير حول نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي.

❖ **القسم الثاني: الأجوبة المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة**

1. هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل.
2. يتم الاعتماد على نظام محاسبي خاص بالمؤسسة.
3. نعم يتم تقييمه بواسطة حساب مؤشرات التوازن المالي.
4. نعم يتم البحث عنها، ويتم تصحيحها عن طريق إجراءات خاصة لا يمكن التصريح عنها.
5. نعم هي قيم التسويق وهي حديثة.
6. نعم وهي مجلس الإدارة.
7. نعم مديرية الاستثمار، دائرة التجارة، مصلحة الاحصائيات.
8. بالطبع وبقوة عن طريق ترقية العامل، تشجيعه وتحفيزه.

عرض نتائج المقابلة:

بعد عرضنا لهذه الأسئلة توصلنا إلى النتائج التالية التي تخص نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي.

من خلال المقابلة التي تطرقنا لها والأجوبة التي حصلناها استخلصنا .

ان مؤسسة ميناء مستغانم تطبق نظام الرقابة الداخلية على أكمل وجه وفعالية، ولكن من جانب آخر ومما لا شك فيه أنه لا يوجد نظام رقابة كامل وفعال 100%، عكس النتائج الإيجابية المصرح بها في المقابلة،

أي حسب رأينا لابد من وجود بعض الثغرات التي تتخلله، وبعد طرح الأسئلة حول الأداء المالي، وجدنا أن الأداء ليس معمولا به داخل المؤسسة وهذا راجع الى ان المؤسسة في حاله توازن واستمراريه وان من يقوم بتشخيص الأداء هو المدير العام للمؤسسة.

المطلب الثاني: و اقع نظام الرقابة الداخلي والأداء المطلق في المؤسسة.

الفرع الأول: اعداد الميز انية المالية المختصرة لميناء مستغانم.

1- اعداد الميز انية المالية المختصرة:

بعد ما تم القيام بالتعديلات سابقة الذكر على ميزانية المحاسبة توحلنا الى الميزانية المالية للمؤسسة، و التي سيتم الاعتماد عليها في دراسة الموضعية المالية للمؤسسة و تقييم أدائها.

الجدول رقم 3-3: الميز انية الملكية المختصرة السنتين 2014-2015

- **(الأصول)**

السنوات الأصول	2014		2015	
	المبلغ	النسبة %	المبلغ	النسبة%
الأصول الثابتة	1220226708,91	0.39	1527.511.060,75	0.41
الأصول المتداولة	1901.655.692,02	0.61	2193.881.340,11	0.58
قيم الاستغلال	24902.472,07	0.007	22.902.088,27	0.006
قيم قابلة للتحقيق	97706.222,70	0.03	306.068.692,84	0.08
قيم جاهزة	1300.000.000,00	0.42	1864.910.559,00	0.48
المجموع	3121.882.400,93	100	86’3721.391.400	100

المصدر: تم اعداد الميزانية المالية المختصرة من طرف الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية المتحصل عليها من المؤسسة.

الخصوم:

	2014		2015	
	المبلغ	النسبة%	المبلغ	النسبة%
الأصول الدائمة	2686984203,35	0.86	3247428314,59	0.87
الأصول الخاصة	2206944298,31	0.65	22503537861,80	0.67
الديون طويلة الأجل	580039905,31	0.21	743890452,79	0.2
ديون قصيرة الأجل	434898197,58	0.14	473964086,27	0.13
المجموع	3121882400,93	100	3721392400,86	100

المصدر: تم اعداد الميزانية المالية المختصرة من طرف الطالبتين على الوثائق المحاسبية المتحصل عليها من طرف المؤسسة.

2- التمثيل البياني للميزانيات المالية:

يوضح الشكل التالي التمثيل البياني للميزانيات المالية للمؤسسة خلال السنتين بواسطة المستطيل.

الشكل رقم : تمثيل الميزانية المالية بواسطة المستطيل.

الأصول الثابتة	الأصول الثابتة	
	الأموال الدائمة	الأموال الدائمة
قيم الاستغلال	قيم الاستغلال	
قيم قابلة للتحقيق	قيم قابلة للتحقيق	
قيم جاهزة	قيم جاهزة	
	الديون القصيرة الأجل	الديون القصيرة الأجل

الأصول	الخصوم	الأصول	الخصوم
سنة 2012		سنة 2013	

المصدر: تم اعداد الميزانية المالية المختصرة من طرف الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

الفرع الثاني: حساب نسبة المردودية.

يوضح الجدول التالي مختلف نسبة المردودية للمؤسسة.

الجدول رقم 3-4: الميزانية الملكية المختصرة

النسب/ السنوات	2014	2015
نسبة المردودية المالية	3%	12%
نسبة المردودية الاقتصادية	7%	7%
نسبة المردودية التجارية	5%	17%

المصدر: تم اعداد الميزانية المالية المختصرة من طرف الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المالية وجدول حسابات النتائج.

يتضح من خلال نسبة المردودية المحسوبية في الجدول أعلاه 01 هناك ارتفاع في هذه النسب خلال سنة 2014 و2015، وهذا ما يعني تحسن في مستوى الأداء العام للمؤسسة خاصة خلال سنة 2015، حيث تقدر نسبة مردودية النشاط بـ 17% من خلال تلك السنة، وهذا يعين أن كل دينار مدار قم الأعمال يعطي ربح يقدر ب 0.17 دج وهي نسبة إيجابية مقارنة بنسبة 2014 التي تقدر ب 0.05 دج لكل دينار من رقم الأعمال.

- ان ارتفاع هذه النسبة من خلال السنة الأخيرة يعكس كفاية المسيؤين في إدارة رقم الأعمال و التكاليف الكلية للمؤسسة.

الفرع الثالث: تحليل التوازن المالي للمؤسسة.

1. **رأس المال العامل:**

سوف نتطرق الى توضيح مختلف قيم رؤوس الأموال العاملة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 3-5: حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة.

البيان/ السنوات	2014	2015
الأموال الدائمة	2686984203,35	3247428314,59
الأموال الثابتة	1220226708.91	1527511060,75
رأس المال العامل الدائم	1466757494,44	1719917253,84
الأموال الخاصة	2106944298,04	2503537861,80
الأصول الثابتة	1220226708,91	1527511060,75
رأس المال و العامل الخاص	886717589,13	976026801,05
الأصول المتداولة	1901655692,02	2193881340,11
رأس المال العامل الإجمالي	1901655692,02	2193881340,11
الديون طويلة الأجل	580039905,31	743890452,79
الديون قصيرة الأجل	434898197,58	473964086,27
رأس المال العامل الأجنبي	1014938102,89	1217854536,06

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه يمكن تسجيل عدة ملاحظات وهي:

- **بالنسبة لرأس المال العامل الدائم:**

من خلال الجدول نلاحظ أن رأس المال العامل الدائم قد ارتفع في السنتين محل الدراسة، وموجب خلال الفترة المدروسة وهو ما يؤكد أن المؤسسة تمتلك هامش أمان وهو ما يفسر إضافة إلى قدرتها على تغطية أصولها الثابتة انطلاقا أموالها الدائمة قدرتها على تسديد جزء من ديونها القصيرة الأجل في حالة عدم توافق أجال من تحول الأصول المتداولة إلى سيولة مع آجال استحقاقية الديون القصيرة الأجل.

- **بالنسبة لرأس المال العامل الخاص:**

نلاحظ قيمة رأس العامل الخاص موجبة خلال فترة الدراسة هذا ما يعني أن المؤسسة قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة دون الاعتماد على موارد خارجية، وبالتالي فإن الموارد المالية المخصصة لتمويل الاستثمارات الرأسمالية هي مصادر داخلية وهو مؤشر إيجابي للمؤسسة على عدم التبعية للأطراف الخارجية، والملاحظة الثانية التي يمكن تسجيلها بالنسبة لرأس المال العامل الخاص.

- **رأس المال العامل الإجمالي:**

إن القيمة المعتبرة الرأس المال العامل الإجمالي للمؤسسة خلال فترة الدراسة مقارنة برأس المال العامل الأجنبي يدل على امتلاك المؤسسة السيولة معتبرة. رأس المال العامل الأجنبي:

إن القيمة المنخفضة لرأس المال العامل الأجنبي مقارنة بالأموال الخاصة يعني أن المؤسسة مستقلة ماليا أي عدم تدخل الأطراف الخارجية في سياستها، وكذلك القيمة المنخفضة لرأس المال العامل الأجنبي يعني أن المؤسسة بإمكانها الحصول على قروض إضافية وبسهولة.

2 - **احتياجات رأس المال العامل:**

يجب على المؤسسة خلال دورة الاستغلال أن تغطي مخزوناتها ومدينوها (احتياجات الدورة) بالديون القصيرة الأجل موارد الدورة، فإذا كان الفرق موجب بين الطرفين فذلك يعبر عن حاجة المؤسسة إلى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة، وهو ما يسمى (احتياجات رأس المال العامل).

جدول رقم 3-6: حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة.

النسب/ السنوات	2014	2015
الأموال المتداولة – القيم الجاهزة	601655692,02	328970781,11
الديون قصيرة الأجل-السلفيات المصرفية	434898197,58	473964086,27
احتياجات رأس المال العامل	166757494,44	144993305,16

المصدر: تم اعداد الميزانية المالية المختصرة من طرف الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المالية وجدول الديون المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيم احتياجات رأس المال العامل موجبة خلال سنة 2014 أي أن المؤسسة لم تكن كافية لتغطية احتياجات الدورة الا أنه في سنة 2015 كانت قيم احتياجات رأس المال العامل موجبة، وهذا يعني أن المؤسسة قد غطت احتياجات لدورتها، ولا تحتاج الى موارد أخرى ونقول أن الحالة المالية للمؤسسة جيدة.

3- **الخزينة:**

كما سبق وأن عرفنا الخزينة بأنها مجموع القيم التي تستطيع المؤسسة التصرف فيها خلال دورة الاستقلال، ويمكن حساب خزينة المؤسسة خلال سنوات الدراسة من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم 3-7: الخزينة الصافية للمؤسسة.

البيان/ السنوات	2014	2015
رأس المال العامل	1466757494,44	1719917253,84
احتياجات رأس المال العامل	166757494,44	144993305,16
الخزينة	1633514988,88	1864910559

المصدر: تم اعداد الميزانية المالية المختصرة من طرف الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات المالية وجدول الديون المالية.

- من خلال الجدول المبين أعلاه نلاحظ ارتفاع قيمة الخزينة في سنة 2014، وذلك راجع الى الزيادة في قيمة القيم الجاهزة خلال تلك السنة، من خلال النتائج المتحصل عليها يمكن القول أن المؤسسة في وضعية تسمح لها ليس فقط بتمويل دورة الاستغلال و لكن هذا الفائض في القيم المتاحة يمكنها من مواجهة الحالات الاستثنائية التي قد تقع فيها.

الخـــاتمـة

من خلال دراستنا اتضح لنا أن الدور الذي تقدمه الرقابة الداخلية للمؤسسة. لما تتضمنه من أمثلة هامة يتم من خلالها مراجعة التنظيم والأداء والاداء المالي وتسهيل العمليات التوجيهية وتتمة مهارات القيادة او ما ينتج عنه آثار ايجابية على نتائج المؤسسة التي كانت بفضل تصحيح الانحرافات الغير المرغوب فيها. في وقتها لعثمان النمو والاستمرارية.

نتائج واختبارفرضيات البحث:

انطلاقا من الدراسة النظرية والتطبيقية التي اعتمدناها توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعبر الرقابة الداخلية عن مجموعة من الاجراءات والمقومات التي تصنعها

الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها،

- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المالي لأنه يضمن تطبيق التوصيات المقدمة واكتشاف الندبات والعمل على تحسينها،
- يتمثل أداء المؤسسة في قدرتها على تحقيق الاهداف المرجوة عن طريق. الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- الرقابة الداخلية وعن طريق أحد فروعها وهي الرقابة الإدارية تعمل على تحقيق الرقابة على الأداء من خلال إيجاد الانحراف في الأداء وتصحيحه وهذا ما يثبت الفرضية الأولى: " للرقابة الداخلية دور أساسي على اكتشاف نقاط قوة وضعف الأداء المالي في المؤسسات "،
- تسعى المؤسسة للتطوير من نفسها وكذا التصوير من أدائها المالي، وبالتالي تعمل على تطبيق الإجراءات والتي تمثل أداة ضغط لتحسين أدائها المالي، ما يثبت صحة الفرضية الثانية :" تتمثل الرقابة كونها أداة ضغط لتحسين الأداء المالية ومعرفة مدى قدرتها على مجابهة المستقبل".

الاجراءات الرقابية الموضوعة هي برامج رقابية على الورق فقط، حيث لأنه النظام الرقابي الداخلي الخاص ليس مستغل على اكمل وجه مما يؤدي إلى حد ما بضعف الأداء المالي ، وهذا ما يثبت عكست الفرضية الثالثة:" يساهم نظام الرعاية الداخلية الفعال. نجاح المؤسسات الاقتصادية يعتمد على في تحسين الأداء المالي وتحويره بمؤسسة E.P.M

- نجاح المؤسسات الاقتصادية يعتمد على مدى تحسين أدائها عبر كافة المستويات.

- ارتفاع احتياجات رأس المال العامل بسبب تقديم تسهيلات كبيرة للزبائن، هذا يعني أن الموارد الدورية لا تغطي الاحتياجات الدورية للمؤسسة.

التوصيات:

- ✓ اعادة وضع نظام رقابي حديث يشمل جميع هياكل المؤسسة.
- ✓ تجديد اجراءات الرقابة وجعله أكثر فعالية.
- ✓ اعداد برنامج المقارنة الأداء الفعلي بالأداء الواجب تحقيقه.
- ✓ وضع برنامج سنويا لتقييم نتائج المؤسسة لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها.
- ✓ وضع برامج التوعية العاملين حول نظام الرقابة الداخلية وتغيير نظراتهم حولها.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع:

1- الكتب والمجلات:

- ألفين اورينز وجيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، السعودية.
- إسماعيل عمر ناجي، "اقتصاد وتسيير المؤسسة أهمية تنظيم ديناميكية الهياكل، الطبعة الثالثة، موفر للنشر الجزائري،2001.
- خلف عبد الله الوردات، " التدقيق الدخلي بين النظرية والتدقيق"، دار الوراق للنشر والتوزيع – عمان، الطبعة الأولى، 2006.
- سليماني زناتي، "التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلة 4، العدد 4، أفريل 2004.
- الصافي، أمين السيد أحمد، "مراجعة وتدقيق نظام المعلومات، الدار الجامعية الإسكندرية، جمهورية مصر العربية،2005.
- طواهر محمد النظامي، صديقي مسعود، " المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.
- عبد الفتاح محمد الصحف، محمد السيد سريا، " الرقابة والمراجعة على المستوى الكلي والجزئي"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2003-2004.
- علاء فرحان طالب، "الحكومة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي"، دار الصفا، عمان 2011.
- عمر بلال، فايز الشعار، إسحاق محمود و زلوم نضال عمر،" أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء الحالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، 2014.

- فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، "إدارة البنوك، مدخل كمي واستراتيجي"، دائر وائل للنشر، عمان.
- محمد محمود الخطيب، "الأداء المالية و أثره على عوائد أسهم الشركات"، دار الجاهد للنشر ة التوزيع ،ط1، الأردن ،2010.
- مليكة رغيب الميلود، التغيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد الديوان المعلومات، جامعة الجزائر .2010
- نوفل سمايلي، فضيلة بوشورة،"نظام الرقابة الداخلية"، دار الوراق للنشر والتوزيع-عمان،2020.

قائمة المذكرات:

- الحيالي، قحطان عبد الله حسن، أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية في اختيار مراقب الحسابات الأدلة الاثبات. (بحث تطبيقي في شركة الحسابات الالكترونية): اطروحة الدكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبة والمالية، جامعة بغداد.
- وجدان على احمد " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة "، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، فرع محاسبة وتدقيق, 2009 / 2010.
- ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، تخصص علوم التسيير 2016.
- بوبركة فاطمة الزهراء، دور الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي المؤسسة الاقتصادية، جامعة مستغانم تخصص له قيق محاسب 2017.
- مسعود فتيحة، معيون أميرة، جامعة الجلالة بونعامة -خميس مليانة -كلية العلوم الاقتصادية، مذكرة تخرج ماستر، " الرقابة الداخلية ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة "، 2021 / 2022.

- نعيمة شباح : دور التحليل المالي في تقييم الاداء المالي بالمؤسسة الجزائرية. مذكرة لنيل الماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة محمد خير بسكرة -2007 - 2008 .

- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسة في كل معايير الأداء المتوازن المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2013/2012 .

- كوثر بوعاتب ، دور الموازنة التقديرية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الما نقرا كلية علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011.

- عبد الوهاب محمد حسينا ، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون المرمية بمحافظ الطائف : أطروحة الدكتوراه : جامعة سانت كليمنتس العالمية 2009.

- محرج عتيقة ، دورا التحقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير جامعة محمد خيضر ، بسكرة : 2000 – 2005.

3. المدخلات:

- زينة قمري : مداخلة حول واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة الميدانية ودورها في اتخاذ القرار" كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة سكيكدة "،2009.

4- مصادر أخرى:

- مديرية المالية والمحاسبة المؤسسة ميناء مستغانم.

5- المراجع باللغة الأجنبية:

- James.A Hall.(2021).information technology auditurry and assurance. 3rd edition .south westren cengage harning

الملاحق

2014

Bilan Actif

Arrêté à Clôture < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal [redacted]

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	01	270 000,00	250 833,33	19 166,67	74 166,67
Immobilisations corporelles	02	2 948 827 299,55	1 592 576 867,10	1 356 250 432,45	1 148 683 297,94
- Terrains					
- Bâtiments		476 655 892,49	152 343 267,65	324 312 624,84	346 851 914,18
- Autres immobilisations corporelles		2 472 171 407,06	1 440 233 599,45	1 031 937 807,61	801 831 383,76
- Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	03	24 894 854,83		24 894 854,83	
Immobilisations financières	04	70 000 000,00		70 000 000,00	20 000 000,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		70 000 000,00		70 000 000,00	20 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif	05	76 346 606,80		76 346 606,80	51 489 244,30
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 120 338 761,18	1 592 827 700,43	1 527 511 060,75	1 220 226 708,91
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	06	104 724 758,58	81 822 670,31	22 902 088,27	24 902 472,07
Créances et emplois assimilés	07	157 816 187,89	24 440 873,89	133 375 314,00	97 706 222,70
Clients		149 085 622,08	23 722 258,74	125 363 363,34	90 092 827,91
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés		8 730 565,81	718 615,15	8 011 950,66	7 613 394,79
Disponibilités et assimilés	08	1 864 910 559,00		1 864 910 559,00	1 779 046 997,25
Placements et autres actifs financiers courants		1 400 000 000,00		1 400 000 000,00	1 300 000 000,00
Trésorerie		464 910 559,00		464 910 559,00	479 046 997,25
TOTAL ACTIF COURANT		2 127 451 505,47	106 263 544,20	2 021 187 961,27	1 901 655 692,02
TOTAL GENERAL ACTIF		5 247 790 266,65	1 699 091 244,63	3 548 699 022,02	3 121 882 400,93

2014

Bilan Passif

Arrêté à Clôture < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal : [redacted]

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	01	1 500 000 000,00	500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))	02	424 493 871,73	1 053 522 359,97
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	03	579 043 990,07	553 421 938,07
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		2 503 537 861,80	2 106 944 298,04
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 293 463,83	2 293 463,83
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	04	741 596 988,96	577 746 441,48
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		743 890 452,79	580 039 905,31
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	05	21 033 113,16	16 266 650,62
Impôts	06	1 923 523,71	121 547 421,57
Autres dettes	07	278 314 070,56	297 084 125,39
TOTAL PASSIFS COURANTS III		301 270 707,43	434 898 197,58
TOTAL GENERAL PASSIF		3 548 699 022,02	3 121 882 400,93

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

2014

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal : [redacted]

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 777 569 504,73	1 812 101 177,35
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation	01		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	02	1 777 569 504,73	1 812 101 177,35
Achats consommés		44 774 830,98	38 596 672,12
Services extérieurs et autres consommations	03	62 590 701,70	81 345 359,19
II CONSOMMATION DE L'EXERCICE		107 365 532,68	119 942 031,31
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	04	1 670 203 972,05	1 692 159 146,04
Charges de personnel	05	704 109 292,24	687 554 836,93
Impôts, taxes et versements assimilés	06	36 321 045,93	42 593 026,01
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	07	929 773 633,88	962 011 283,10
Autres produits opérationnels	08	7 422 382,04	5 580 708,33
Autres charges opérationnelles	09	7 518 619,56	6 377 843,05
Dotations aux amortissements et aux provisions	10	349 876 214,93	274 145 387,69
Reprise sur pertes de valeur et provisions	11	70 715 591,47	8 078 698,62
V RESULTAT OPERATIONNEL		650 516 772,90	695 147 459,31
Produits financiers	12	36 139 347,31	19 670 834,62
Charges financières	13		
VI RESULTAT FINANCIER		36 139 347,31	19 670 834,62
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		686 656 120,21	714 818 293,93
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	14	135 178 791,66	179 551 083,32
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	15	-24 877 362,50	-18 154 727,46
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 891 846 825,55	1 845 431 418,92
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 315 492 134,50	1 292 009 480,85
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		576 354 691,05	553 421 938,07
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		2 689 299,02	
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		2 689 299,02	
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		579 043 990,07	553 421 938,07
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

2015

Bilan Passif

Arrêté à Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal [redacted]

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 500 000 000,00	1 500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		808 786 580,78	424 493 871,73
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Resultat net / (Résultat net part du groupe (1))		273 399 340,92	579 043 990,07
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		2 580 185 921,70	2 503 537 861,80
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 293 463,83	2 293 463,83
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		794 562 056,28	741 596 988,96
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		796 855 520,11	743 890 452,79
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		34 758 591,26	21 033 113,16
Impôts		112 616 376,27	1 923 523,71
Autres dettes		325 655 841,22	278 314 070,56
TOTAL PASSIFS COURANTS III		473 030 808,75	301 270 707,43
TOTAL GENERAL PASSIF		3 850 072 250,56	3 548 699 022,02

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

Bilan Actif

2015

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal [redacted]

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	01	2 443 858,25	568 324,58	1 875 533,67	19 166,67
Immobilisations corporelles	02	3 225 209 303,47	1 789 799 951,27	1 435 409 352,20	1 356 250 432,45
Terrains					
Bâtiments		476 124 218,49	179 607 290,81	296 516 927,68	324 312 624,84
Autres immobilisations corporelles		2 747 085 084,98	1 610 192 660,46	1 136 892 424,52	1 031 937 807,61
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	03	26 507 830,11		26 507 830,11	24 894 854,83
Immobilisations financières	04	70 000 000,00		70 000 000,00	70 000 000,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		70 000 000,00		70 000 000,00	70 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif	05	109 684 897,31		109 684 897,31	76 345 606,80
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 433 845 889,14	1 790 368 275,85	1 643 477 613,29	1 527 511 060,75
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		119 202 466,14	83 159 819,72	36 042 646,42	22 902 088,27
Créances et emplois assimilés		235 230 388,76	24 099 397,18	211 130 991,58	306 068 692,84
Clients		104 136 119,28	23 380 782,03	80 755 337,25	125 363 363,34
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés		121 317 540,54		121 317 540,54	172 693 378,84
Autres créances et emplois assimilés		9 776 728,94	718 615,15	9 058 113,79	8 011 950,66
Disponibilités et assimilés		1 959 420 999,27		1 959 420 999,27	1 864 910 559,00
Placements et autres actifs financiers courants		1 450 000 000,00		1 450 000 000,00	1 400 000 000,00
Trésorerie		509 420 999,27		509 420 999,27	464 910 559,00
TOTAL ACTIF COURANT		2 313 853 854,17	107 259 216,90	2 206 594 637,27	2 193 881 340,1
OTAL GENERAL ACTIF		5 747 699 743,31	1 897 627 492,75	3 850 072 250,56	3 721 392 400,8

Comptes de Résultat

2015

(par Nature)

Arrêté à Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal [redacted]

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d affaires		1 588 954 421,34	1 777 569 504,73
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 588 954 421,34	1 777 569 504,73
Achats consommés		36 250 748,81	44 774 830,98
Services extérieurs et autres consommations		108 171 188,64	62 590 701,70
II CONSOMMATION DE L'EXERCICE		144 421 937,45	107 365 532,68
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		1 444 532 483,89	1 670 203 972,05
Charges de personnel		837 278 626,07	704 109 292,24
Impôts, taxes et versements assimilés		33 861 028,67	36 321 045,93
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		573 392 829,15	929 773 633,88
Autres produits opérationnels		10 867 043,07	7 422 382,04
Autres charges opérationnelles		7 002 630,03	7 518 619,56
Dotations aux amortissements et aux provisions		320 332 056,17	349 876 214,93
Reprise sur pertes de valeur et provisions		10 007 032,34	70 715 591,47
V RESULTAT OPERATIONNEL		266 932 218,36	650 516 772,90
Produits financiers		39 627 158,32	36 139 347,31
Charges financières			
VI RESULTAT FINANCIER		39 627 158,32	36 139 347,31
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		306 559 376,68	686 656 120,21
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		66 532 659,02	135 178 791,66
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-33 338 290,51	-24 877 362,50
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 649 455 655,07	1 891 846 825,55
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 376 090 646,90	1 315 492 134,50
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		273 365 008,17	576 354 691,05
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		34 332,75	2 689 299,02
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		34 332,75	2 689 299,02
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		273 399 340,92	579 043 990,07
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			