جامعــة الجيلالــي بونعامــة بخميس مليانــة

كليــة العلــوم الاقتصــاديــة والتجاريــة وعلــوم التسييــر

قسم علــوم التسييــر

الموضــوع:

دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة وحدة تكرير السكر" راسيلا"- سيدي لخضر – عين الدفلى.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات.

إعداد الطالبة:

عمیار راضیة

إشراف الأستاذ(ة):

سعید منصور فؤاد

لجنة المناقشة

رئيس اللجنة	
مقررا	
ممتحنا	

السنة الجامعية: 2015-2016

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر

"كن عالما فإن لم تستطيع فكن متعلما، فإن لم تستطيع فأحب العلماء، فإن لم تستطيع فلا تبغضهم"

قال تعالى: " قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم "

(سورة البقرة الآية 32)

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: " التحدث بنعمة الله شكر، وتركها كفر، ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله."

الحمد لله حمدا يليق بجلال قدره وعظيم سلطانه، والشكر لله على ما أنعم علينا من نعم كانت خير عون لي في إنجاز هذا العمل، وأصلي على خاتم الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه.

أتقدم بخالص الشكر والتقدير والامتنان إلى الدكتور " سعيد منصور فؤاد " الذي شرفني بقبوله المتابعة والإشراف على هذه المذكرة وصبره طوال مدة إنجاز هذا العمل رغم مشاغله الكثيرة بحكم مسؤولياته.

كما أقدم جزيل الشكر وأشد التقدير والعرفان إلى أمي الغالية التي كانت لي العون والسند منذ بدايتي في إنجاز هذا العمل إلى آخره.

كما أشكر كل من مد لي يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة خاصة الدكتور " لعريبي محمد" والأستاذ " سيد محمد " اللذان لم يبخلا علي من وقتهما في تقديمهما النصح لي والإرشاد والمتابعة منذ بدايتي في إنجاز مذكرتي.

كما أشكر جزيل الشكر كل أساتذتي من يوم دخولي في مجال الدراسة من الابتدائية إلى الجامعة .

وأقدم شكري إلى كل من ساهم معي في إنجاز هذا العمل ولو بكلمة وأخص الشكر إلى خطيبي الذي مد يد العون لي في إنجاز هذه الدراسة من بداية العمل حتى نهايته.

وأقدم أعز الشكر وأشد التقدير إلى وحدة تكرير السكر "راسيلا " التي فتحت أبوابها لي، كما أشكر موظفو مصلحة المالية والمحاسبة الذي لم يبخل علينا بالمساعدة لإتمام هذه المذكرة.

وإلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى.

راضية

الإهداء

" اللهم انفعني بما علمتني، وعلمني ما ينفعني وزدني علما، اللهم اجعل القرآن ربيع قلبي ونور صدري وجلاء حزني وزوال همي وغمي."

-آميـــن يا رب-

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا:

*إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضا الرحمان وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق، والتي لن أستطيع أن أوفيها حقها مهما قدمت لها فكانت نبع الحنان ومنبع الأمان وسر سعادتي.

إليك أمي الحنون شفاك الله وحفظك ورعاك وأطال الله في عمرك.

*وإلى من باع راحة شبابه ليشق لي طريق العلم وأشعل سنين عمره ليضيء بها لي دربي والذي يسر لي طريق العلم وعلمني حب الصبر والمثابرة في العمل.

إليك أبي الغالي حفظك الله ورعاك وأطال في عمرك.

*وإلى من كانوا السند لي والمرشدين لخطواتي على درب النجاح أخي الكبير والعزيز والغالي محمد حفظه الله ورعاه، وأخي مراد رعاه الله وحفظه، وأختي الحنون حنان حفظها الله ورعاها، وإلى إخوتي الصغار زين الدين وجمال وعبد النور حفظهم الله جميعا وأطال في عمرهم.

* ولا أنسى البراعم الصغار أولاد وبنات إخوتي وأخواتي عبد الله، محمد ريان، وملاك والتوأم خير الدين وتاج الدين، والكتاكيت شمس الدين وضياء الدين، والبرعومة نور الهدى حفظهم الله ورعاهم.

* وأيضا أهدي هذه المذكرة إلى خالي وزوجته وأولاده وإلى زوج أختي خالد وإلى روح جدتي محجوبة رحمها الله وأسكنها فسيح جناته وإلى جدتي فاطمة الزهراء حفظها الله وأطال في عمرها.

* وأهدي ثمرة جهدي إلى خطيبي أمين اللذي كان السند لي أثناء إنجازي لهذه المذكرة حفظه الله ورعاه وأنار دربه وإلى أمه العزيزة وأبيه وأخته وأخيه الصغير كريم حفظهم الله جميعا ورعاهم.

* وإلى كل عائلة " عمبار " صغير وكبير دون استثناء.

* كما أهدي هذه المذكرة إلى أعز وأغلى صديقتين لي سعيدة وسمية.

* وإلى زميلاتي في الدراسة بدون استثناء.

راضية

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال مراجعة وفحص وتقييم القوائم المالية الخاصة بأنشطة المؤسسة.

لقد اتضح من خلال هذه الدراسة أن للمراجعة الداخلية دور فعال وأساسي في عملية تقييم الأداء وخاصة المالي للمؤسسة محل الدراسة، حيث تساعد هذه الوظيفة أعضاء المؤسسة على الالتزام بمسؤولياتهم بطريقة كفئة وفعالة وبدون أية أخطاء، ذلك من خلال تزويدهم بالتقرير المفصل والشامل حول الوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة.

د توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدود الخطأ وهذا يعطي مصداقية أكثر للقوائم المالية الخاصة بأنشطة المؤسسة وهذا ما يزيد من الاعتماد عليها كوظيفة رئيسية في المؤسسة.

ومن أهم التوصيات التي اقترحناها هي أنه من الضروري زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية في الجزائر وذلك من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات عمل خاصة بهذه الوظيفة وأخرى ترتبط بشخص المراجع الداخلي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، تقييم الأداء، الأداء المالي، وتقييم الأداء المالي.

Résumé:

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle de l'audit interne dans l'évaluation de la performance financière au sein de l'entreprise économique, et ce a partir de l'examine et de l'évaluation des les listes des activités des l'entreprises.

On a pu constater grasse à notre étude que l'audit interne joue un rôle primordial dans les opérations d'évaluation de la performance plus particulièrement le coté financier de notre cas d'étude. Cette activité permet au responsable de l'entreprise d'effectuer au mieux leur tâche d'une façon efficace, et se à partir d'élaboration des rapports détaillés sur la situation financière de l'entreprise étudiée.

L'étude effectuée au sein de l'entreprise dégage une certains transparence sur les rapports financiers des activités, cela peut encourager son adoption dans l'entreprise comme étant une activité principale.

Enfin, à partir du résultat de l'étude on peut proposer certaines recommandations dans le but d'augmenter l'intérêt de l'audit interne en Algérie, à partir l'implantation des critères et procédures spéciales en faveur de cette activité et d'autres liées à l'auditeur.

Les mots clés: l'audit interne, l'évaluation de la performance, performance financière, et l'évaluation de la performance financière.

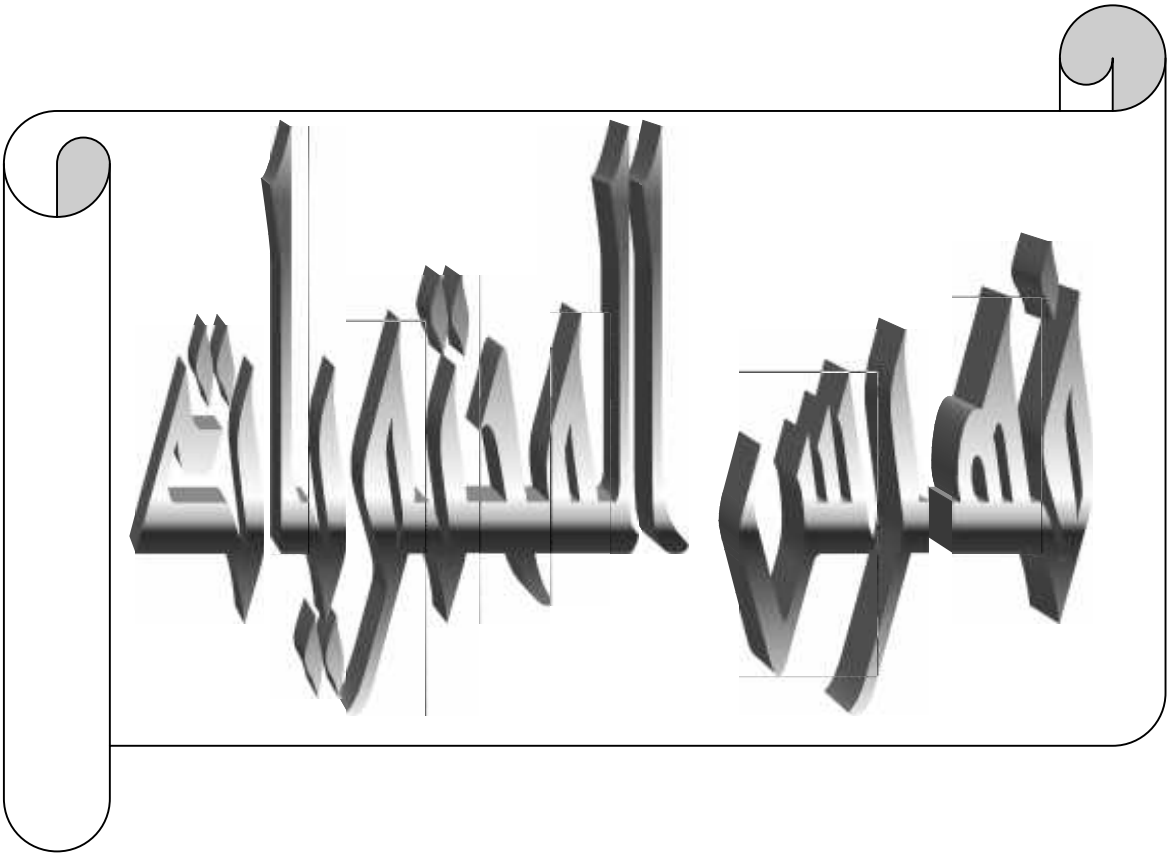
هندسة الأشكال والمجسمات

قائمة الجداول:

الرقم	العنـــــــوان	الصفحة
01-01	جدول يبين الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	12
01-03	تطور الميزانية المالية المفصلة جانب الأصول خلال السنوات: 2012-2015	42
02-03	ميزانية الأصول المختصرة للسنوات: 2012-2015	43
03-03	تطور الميزانية المالية المفصلة جانب الخصوم للسنوات: 2012-2015	44
04-03	ميزانية الخصوم المختصرة للسنوات: 2012-2015	45
05-03	تطور حسابات النتائج للسنوات: 2012-2015	46
06-03	06- تطور تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة للسنوات: 2012-2015	48
07-03	حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة للسنوات: 2012-2015	50
08-03	حساب احتياجات رأس المال العامل للسنوات:2012-2015	51
09-03	حساب الخزينة الصافية للسنوات: 2012-2015	52
10-03	حساب نسبة السيولة العامة للسنوات: 2012-2015	53
11-03	حساب نسبة السيولة المختصرة للسنوات: 2012-2015	53
12-03	حساب نسبة السيولة الفورية للسنوات: 2012-2015	54
13-03	حساب نسبة المردودية المالية للسنوات: 2012-2015	55
14-03	حساب نسبة المردودية التجارية للسنوات: 2012-2015	56
15-03	حساب نسبة المردودية الاقتصادية للسنوات: 2012-2015	57

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	0 مفاهيم مرتبطة بتعريف المراجعة	06
02-01	الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية	16
01-02	خطوات عملية تقييم الأداء الموسعة حسب نموذج لاتام و وسكلي	27
01-03	01-0 الهيكل التنظيمي لوحدة تكرير السكر سيدي لخضر – عين الدفلى	43

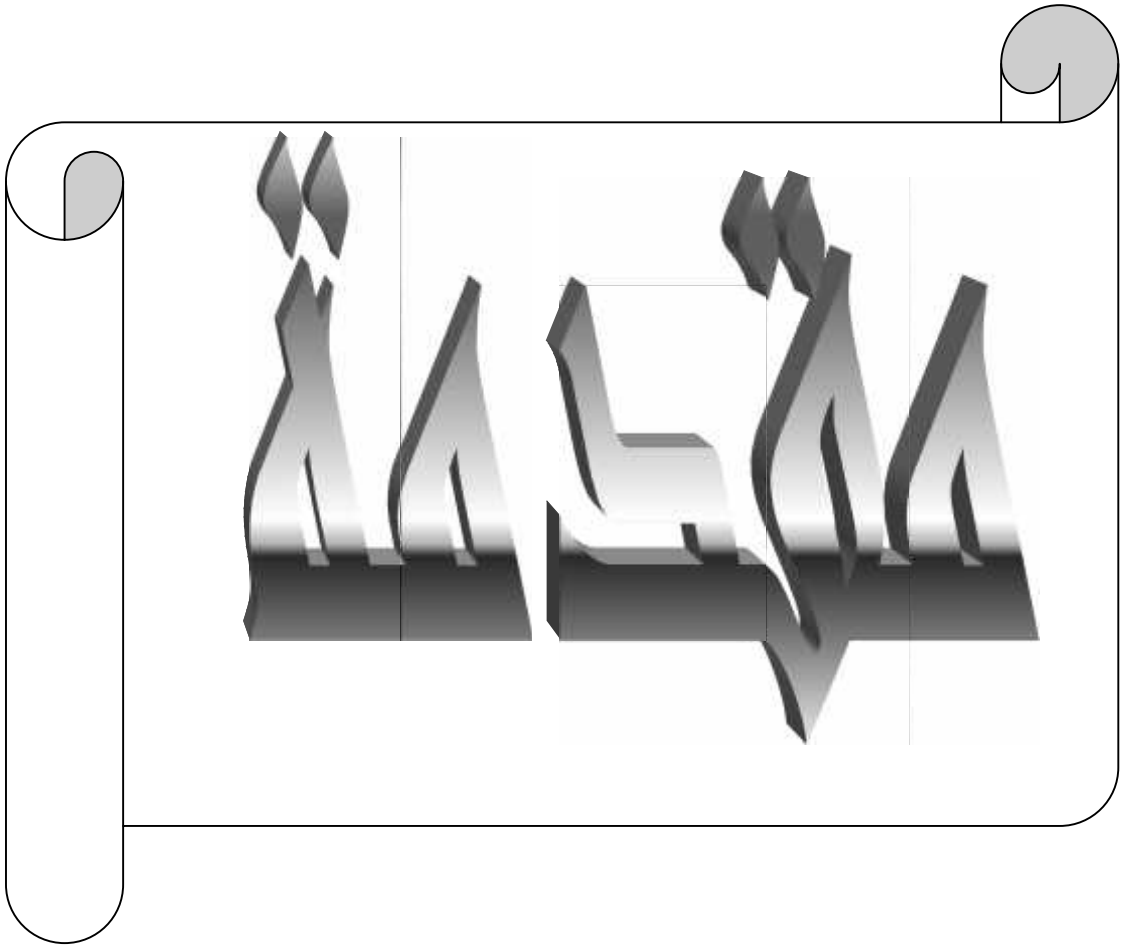

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

المحتـــــــويات	الصفحة
الواجهة	
الشكر	I
الإهداء	I I
ملخص	I I I
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	V I
فهرس المحتويات	V I I I
مقدمة	أ
الفصل الأول: المراجعة الداخلية	1
تمهيد	2
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة	3
المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة	3
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة و أهدافها	4
المطلب الثالث: أنواع المراجعة	8
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية	9
المطلب الأول: تعريف المراجعة الداخلية وأهدافها	09
المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	11
المطلب الثالث: تأهيل ونطاق عمل المراجع الداخلي	13
المبحث الثالث: تنفيذ المراجعة الداخلية	13
المطلب الأول: إدارة قسم المراجعة الداخلية	14
المطلب الثاني: مهمة المراجعة الداخلية	15
المطلب الثالث: مزايا وعيوب آراء المراجعة الداخلية	17
خلاصة	19
الفصل الثاني: تقييم الأداء المالي	20
تمهيد	21
المبحث الأول: تقييم أداء المؤسسة	22

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء وأهدافه	22
المطلب الثاني: خطوات تقييم الأداء	24
المطلب الثالث: استخدامات تقييم الأداء	26
المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي	28
المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي	28
المطلب الثاني: الاتجاهات الحديثة في تقييم الأداء المالي	29
المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي	30
المبحث الثالث: تقرير المراجعة الداخلية حول الأداء المالي للمؤسسة	31
المطلب الأول: طريقة أداء المراجعة الداخلية	31
المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي	32
خلاصة	34
الفصل الثالث: المراجعة الداخلية وتقييم الأداء المالي لوحدة تكرير السكر "راسيلا Rassila " Sucre"	35
تمهيد	37
المبحث الأول: مدخل إلى وحدة تكرير السكر "راسيلا"	37
المطلب الأول: تقديم وحدة تكرير السكر "راسيلا"	37
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة تكرير السكر "راسيلا"	39
المطلب الثالث: تحليل وظيفة المالية والمحاسبة لوحدة تكرير السكر "راسيلا"	40
المبحث الثاني: مراجعة القوائم المالية لوحدة تكرير السكر "راسيلا"	42
المطلب الأول: مراجعة أصول المؤسسة خلال السنوات:2012-2013-2014-2015	42
المطلب الثاني: مراجعة خصوم المؤسسة خلال السنوات:2012-2013-2014-2015	43
المطلب الثالث: مراجعة حسابات التسيير خلال السنوات 2012-2013-2014-2015	45
المطلب الرابع: عرض قائمة التدفقات النقدية لأنشطة الاستغلال	48
المبحث الثالث: تحليل الوضعية المالية لوحدة تكرير السكر "راسيلا"	49
المطلب الأول: تحليل الوضعية المالية للمؤسسة بواسطة مؤشرات التوازن المالي	49
المطلب الثاني: تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من خلال مؤشرات السيولة	52
المطلب الثالث: تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من خلال مؤشرات المردودية	55
المطلب الرابع: تقييم أداء وحدة تكرير السكر "راسيلا"	58
خلاصة	61

خاتمة	63
قائمة المراجع	68
الملاحق	71


مقدمة

مقدمة:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات الحاصلة داخل المنشأة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت وظيفة المراجعة الداخلية لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات. إذن وجودها أصبح أمرا ضروريا وحتميا لكل عملية من عمليات المنشأة كالعمليات النقدية مثلا، والتي تحتاج لمراجعة بغرض اكتشاف أية اختلاسات أو تلاعبات بها.

فهذا التطور الاقتصادي مسّ حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكبرها وتعقد الوظائف المكونة لها وتشابكها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بالمراجعة الداخلية نظرا لدورها الهام في الحماية والمحافظة على أصول وأموال المؤسسة.

كما تعتبر المراجعة الداخلية أحد الركائز الأساسية التي تقوم عليها جملة من الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، حيث تعمل على توظيف أشخاص يتمتعون بالتأهيل العلمي والخبرات العلمية والاستقلالية التامة في طرح آرائهم وإعداد التقارير المختلفة لحلها وإيصالها بشكل مباشر للأطراف المعنية بها بهدف التأكد من مدى دقة وفاعلية الأنظمة والإجراءات المطبقة في المؤسسة.

حيث يشمل نطاق عمل المراجعة الداخلية مراجعة الأنشطة والعمليات وأنظمة الرقابة الداخلية وأنظمة معلومات، من خلال الفحص الدوري لعينة من العمليات، ومراجعة لأفضل الممارسات، وتقييم المتطلبات والإجراءات التنظيمية للمساعدة على الحماية من الاحتيال واكتشافه وتقع كل الأنشطة والوظائف وإدارات وفروع المؤسسة في نطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية.

ومن هذا المنطلق تبرز أهمية المراجعة الداخلية من خلال تقييم الأداء المالي وذلك من خلال إبراز نقاط القوة والضعف في المركز المالي للمؤسسة، والعمل على تفادي نقاط الضعف والإبقاء على نقاط القوة وتطويرها والتمكّن بذلك من مواجهة المؤسسات المنافسة لها.

الإشكالية:

ترتكز هذه الدراسة على دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وانطلاقا من أهمية المراجعة الداخلية في المنشأة إذ تعتبر المراجعة الداخلية الأداة الفعالة في مساعدة الإدارة على القيام بوظائفها ومواكبة كافة التطورات.

ومن هذا المنطلق سنحاول طرح التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية؟ وماهي أهدافها؟
- ما مقدار الحاجة إلى المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الأداء المالي؟
- ماهي المهام الموكلة لوظيفة المراجعة الداخلية؟

فرضيات الدراسة:

وكإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية سنقوم بتقديم الفرضيات التالية:

- المراجعة الداخلية وظيفة حتمية لجميع المؤسسات الاقتصادية حيث تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف قرارها على إتباع المراجع الداخلي مجموعة من الإجراءات والتدابير في شأن ذلك ؛
- تتبع المراجعة الداخلية منهجية علمية منتظمة، تستند إلى وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها على الوضعية الحالية للمؤسسة ؛
- المراجعة الداخلية تقوم بمراجعة وفحص وتقييم القوائم المالية للتأكد من الوضع المالي داخل المؤسسة.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- التنبيه إلى ضرورة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية والعمل على تطويرها من خلال توفير كل الأساليب الحديثة ؛
- التعرف على العقبات والصعوبات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؛
- تحسين آليات الوصول إلى الأداء المالي الأمثل في المؤسسة ؛
- إظهار أهمية المراجعة الداخلية للقوائم المالية من طرف المراجع الداخلي للمساهمة في تقييم الأداء المالي عن طريق تحليل النسب المالية الخاصة بالمؤسسة.

مبررات اختيار الدراسة:

لم يكن اختيارنا لهذه الدراسة بمحض الصدفة، وإنما كان نتيجة عدة مبررات ذاتية وموضوعية نذكر منها:

- الميول الشخصي لهذه الدراسة ؛

- ـاجة المؤسسات الجزائرية لهذا النوع من المراجعة خاصة بعد التحولات التي عرفتها المؤسسات الجزائرية ؛
- كون الموضوع مثير للاهتمام ؛
- أهمية الأداء المالي لما له من قدرة على تشخيص الحالة المالية الفعلية للمؤسسة ومقارنتها بالسنوات السابقة ؛
- همية الموضوع البالغة لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية وخاصة تلك الفئة التي تشتغل بوظيفة المحاسبة والمالية.

أهمية الدراسة:

تساهم هذه الدراسة في تحديد الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة، وذلك لكونها أداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها حيث تعمل على فحص وتحليل وتقييم القوائم المالية والتأكد من الإجراءات واللوائح الموضوعة وبالتالي فالمراجعة الداخلية تساهم في تقييم وتحسين الأداء المالي والتسييري للمؤسسة.

الدراسات السابقة:

حظيت المراجعة الداخلية وتقييم الأداء المالي من خلالها على اهتمام العديد من الباحثين، ولعل أبرز الدراسات في هذا المجال هي:

- دراسة بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، "**المراجعة لداخلية ودورها في اتخاذ القرار**"، دراسة حالة المؤسسة العمومية لقسنطينة EPTP/C، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، فرع محاسبة ومالية، جامعة منتوري قسنطينة، دفعة 2004/2003. بث تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى الإشكالية التالية: ا مدى مساهمة المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات في مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة؟ حيث قام الباحث بتسليط الضوء على أهمية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات في المؤسسة ومسارها وآلية عملها أثرها عليها.
- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "**التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**" دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم _ محاسبون قانونيون_ وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، دفعة 2010/2009. حيث تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى: ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟ حيث عالج

الباحث في هذه الاشكالية مجالات التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي، وحدد مستوى التكامل بين عمليهما على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

- دراسة بلعالم عائشة، "**دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية**" (دراسة ميدانية) استبيان بولايتي ورقلة والأغواط، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، ع تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، دفعة 2015/2014. حيث تطرقت الباحثة في هذه الدراسة إلى طرح التساؤل التالي: فيما يتمثل دور التدقيق الداخلي في تحسين لأداء المالي للمؤسسة المصرفية؟ حيث عالجت الباحثة في هذه الإشكالية العلاقة القوية للتدقيق الداخلي بالأداء المالي على مستوى المؤسسات المصرفية، من خلال التقرير الذي ترفعه دائرة التدقيق الداخلي بالبنك عن الوضعية المالية أو أدائها المالي للجهات المختصة.

حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية:

الحدود الموضوعية:

سيتم التركيز في هذه الدراسة على أهم المفاهيم المتعلقة بالمراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، ومفاهيم حول تقييم الأداء، الأداء المالي، وتقييم الأداء المالي، كما سنحاول إبراز دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة من عرض تقرير المراجع الداخلي حول القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وكيفية إعداده وخصائصه وطريقة تسليمه.

الحدود الزمنية:

يمكن حصر الحدود الزمنية للدراسة في الجانب النظري، الذي نلتمس من خلاله التطور التاريخي للمراجعة والمراجعة الداخلية، والجانب التطبيقي عندما سنتطرق إلى تقييم الأداء المالي للمؤسسة من سنة 2012 إلى سنة 2015.

الحدود المكانية:

سيتم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في وحدة تكرير السكر "راسيلا" بسيدي لخضر_عين الدفلى.

منهج الدراسة:

تستدعي طبيعة لدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الـ ي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالمدخل المفاهيمي للمراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، ويتم الاستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي

للمراجعة والمراجعة الداخلية، كما تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في دراسة الحالة الذي يمكّننا من تطبيق جانب من المعلومات الأخرى في تقييم أدائها المالي حيث خصصنا بذلك وحدة تكرير السكر "راسيلا" بسيدي لخضر، عين الدفلى.

كما اعتمدنا في هذه الدراسة على:

- الكتب المتخصصة في موضوع الدراسة ؛
- الأطروحات والرسائل الجامعية ؛
- الملتقيات والمجلات ؛
- المقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ؛
- الملاحق والوثائق الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة.

استعراض الخطة:

بغية الإجابة عن مختلف التساؤلات التي تضمنتها إشكالية البحث، وكمحاولة للإلمام بكل جوانبه، ارتأينا معالجة هذه الدراسة ثلاثة فصول، الفصلين الأولين تناولا الجانب النظري للدراسة، بينما الفصل الثالث والأخير فقد خصّص للدراسة التطبيقية، وقد أملت طبيعة الموضوع المدروس وضع واعتماد هذا التقسيم:

الفصل الأول:

خصّصنا هذا الفصل كمدخل للمراجعة الداخلية أي كامتداد طبيعي للتطور الذي عرفته المراجعة بصفة مة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة. حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى: مدخل مفاهيمي للمراجعة في المبحث الأول، وإلى ماهية المراجعة الداخلية في المبحث الثاني، وأخيرا إلى تنفيذ المراجعة الداخلية في المبحث الثالث.

الفصل الثاني:

حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى تقييم الأداء المالي والذي انقسم إلى: تقييم أداء المؤسسة في المبحث الأول، وأيضا إلى ماهية الأداء المالي في المبحث الثاني، وأخيرا إلى تقرير المراجعة الداخلية للأداء المالي للمؤسسة في المبحث الثالث.

الفصل الثالث:

كما تم القيام بتقسيم الفصل الثالث الذي هو بعنوان المراجعة الداخلية وتقييم الأداء المالي لوحدة تكرير السكر "راسيلا" ى ثلاثة مباحث، حيث تناول المبحث الأول مدخل إلى وحدة تكرير السكر "راسيلا"، وفي المبحث الثاني مراجعة القوائم المالية لوحدة تكرير السكر "راسيلا"، والمبحث الثالث والأخير تناول تحليل الوضعية المالية لوحدة تكرير السكر "راسيلا".

الفصل الأول:

المراجعة الداخلية

تمهيد:

عرفت المراجعة الداخلية تغيرات جذرية منذ بداية ممارستها إلى غاية اليوم ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، حيث كانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية و الباحثين، وكان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبها، وأصبحت للمراجعة الداخلية أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي وهذا لما ظهر لها من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها، فكانت هناك حاجات ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفاعلية وكفاءة، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة إلى مزيد من الشفافية عند إجراء مختلف التعاملات معها.

وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الأساليب التي يعتمد عليها في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على فحص ودراسة هذا النظام من خلال عمل المراجع الداخلي.

وللوقوف على كل هذه الجوانب ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل المراجعة الداخلية من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة.
- المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.
- المبحث الثالث: تنفيذ المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة:

ن المراجعة ميدان واسع عرف تطورات كبيرة متواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة. يصعب فيها يوم بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل التلاعبات أحيانا.

وكمدخل لهذا الميدان سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى النقاط التالية:

- لمحة تاريخية حول المراجعة.
- مفهوم المراجعة.
- أهمية وأهداف المراجعة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة:

شهدت المراجعة تطورا تاريخيا عبر الزمن سنوضحه فيمايلي: [1]

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة.

إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات. فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية، في المؤسسات الفردية الصغيرة، إذا كان الملك مالكا ومسيرا في نفس الوقت، غير ن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى ؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه، على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال. وهذا أدى بدوره إلى انفصال تدريجيا الملكية عن التسيير.

---

[1] محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2008، ص ص7-9.

و د لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل. هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها. وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان بسبب ظهور المراجعة والمراقبة التي يقوم بها شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه، و إذا كان تدخل المراجع الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات، عن مدى شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية، فإن المجالات عديدة ومتشعبة الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع من المراجعة والمراقبة وتنوع أهدافها، لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي (عناصر الذمة) من أصول وخصوم، تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة، خططها، تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة وأهدافها:

أولا: مفهوم المراجعة:

المراجعة هي عملية يتم بمقتضاها تحقق أحد الأفراد من صحة مزاعم ونتائج شخص آخر وحتى تتم المراجعة بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم هذه العملية والظروف التي تمارس فيها عملية المراجعة. [1]

- عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على " بأنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية. [2]
- وعرفت المراجعة الداخلية على وجهة النظر العلمية على أنها " طريقة منتظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة ونقل النتائج إلى المعنية ومن المعروف أن القوائم المالية التي تلخص هذه الأحداث تمثل المركز المالي

[1] محمد السيد سرايا، "**أصول و قواعد المراجعة والتدقيق**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص28-29.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة و تدقيق الحسابات**"، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2006، ص9.

للمشروع ونتائج أعماله والمعدة من قبل إدارة المشروع، و بالرغم من أن المراجع قد يشارك في إعدادها وكتابة الملاحق لها. إلا أن الوظيفة لا تتعدى فحص تلك القوائم وإبداء رأيه الفني حول عدالتها ".[1]

- وعرفت على أنها "عملية منهجية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية". [2]

وبالتالي فإن عملية المراجعة تشمل الفحص، التحقيق، والتقرير وسنوجزها كمايلي: [3]

1) الفحص:

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي و نقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2) التحقيق:

يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيها إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة.

3) التقرير:

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العميلة الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

ومن خلال التعاريف السابقة الذكر أعلاه نستخلص التعريف التالي:

المراجعة هي عملية نظامية تقوم بفحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية وإصدار تقرير على عملية المراجعة يدل على صحة وصدق المعلومات المقدمة ومدى مطابقتها مع الواقع وتبليغ النتائج للمستخدمين.

حيث يمثل الشكل أدناه ملخص لبعض المفاهيم الخاصة بالمراجعة، والدالة على أنها وظيفة تقوم بفحص وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي للحصول على النتائج المرجوة وتقديمها إلى الجهات المعنية بالمراجعة.

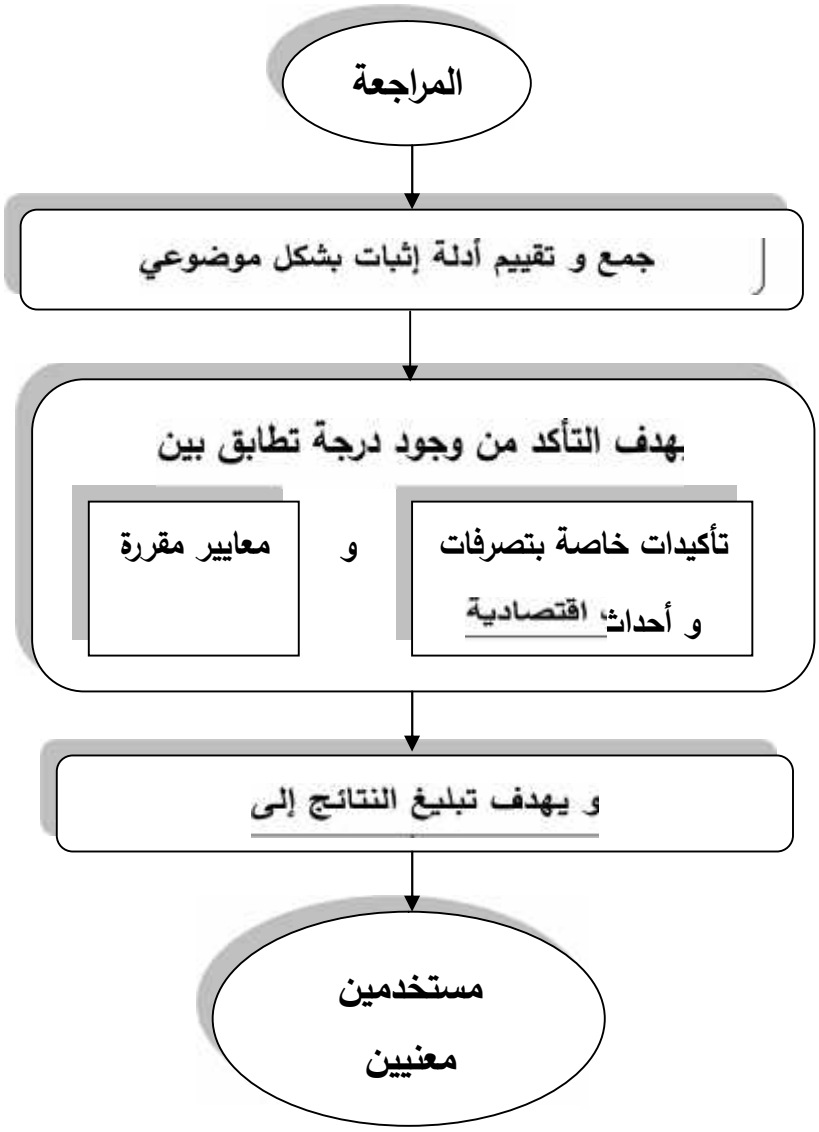
---

[1] خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية**"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004، ص11.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، "**التطورات الحديثة في المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص7-9.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص11-12.

الشكل رقم (01-01) : مفاهيم مرتبطة بتعريف المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعة الإسكندرية، 2006، ص20.

ثانيا: أهداف المراجعة:

الهدف الرئيسي للمراجعة منذ نشأت الحاجة إليها في العصور الأولى إلى منتصف القرن التاسع عشر هو تعقب الغش واكتشاف الأخطاء، وبالرغم من التطور في مجال المهنة عبر تلك العصور فقد ظل هذا الهدف يمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة والسبب في ذلك هو أن هذا الهدف كان متماشيا مع صغر حجم المنشآت وملائما لأهدافها ولأهداف المحاسبة في تلك العصور، ولكن بتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية ظهرت شركات المساهمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، وزادت أهمية مراقبة الحسابات

باعتبارها أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين على مدى صحة نتائج الأعمال والمركز المالي، من ناحية أخرى تطورت وظائف الدولة، وكنتيجة لذلك تطور الهدف الرئيسي للمراجعة المالية الخارجية وأصبح إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة، كما ظهرت فروع جديدة للمراجعة كالمراجعة الإدارية راجعة الاجتماعية ومراجعة الكفاءة ومراجعة الفعالية والمراجعة البيئية ومن ثم تعددت أهداف المراجعة واختلفت باختلاف نوع المراجعة المطلوب القيام بها ويمكن إيجاز هذه الأهداف في الآتي: [1]

1) إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ؛
2) إبداء رأي فني محايد عن مدى كفاءة أداء إدارة المنشأة ؛
3) التحقق من أن الوحدة أو النشاط أو البرنامج الخاضع للمراجعة حصل على احتياجاته من الموارد بصورة اقتصادية وأن استخدامه لهذه الموارد تم بكفاءة للحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين ومحو أسباب الإسراف في حالة وجودها ؛
4) تحقق من أن النتائج المستهدفة من أداء النشاط أو البرنامج الحكومي تحققت بأكبر قدر من الفعالية، مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الفعالية والحد من أسباب الفشل التي تعترض إنجاز الأهداف المرجوة ؛
5) فحص المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية و البيئية للمنشأة بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة هذه المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها في تكوين صورة صادقة عن الأداء الاجتماعي و البيئي للمنشأة.

مثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة الحيادية (المستقلة) في التعبير الصادق عن الرأي في القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط وهذا الرأي يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين هذا الرأي يلزم تحقيق أهداف المراجعة الأساسية والتي تتلخص في تدقيق والتحقق من العناصر التالية:[2]

أ- دقة وصحة عرض القوائم المالية ؛
ب- شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال فترة ؛
ج- ملكية عناصر النشاط المختلفة ؛
د- تقويم عناصر النشاط في القوائم والتقارير المالية ؛

[1] أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، "**أساسيات المراجعة ومعاييرها**"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص ص8-10.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص33-34.

ه- الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.

ويمكن النظر إلى هذه الأهداف وغيرها على أنها حلقة الوصل بين معايير المراجعة السابقة وإجراءات المراجعة اللاحقة بمعنى آخر تمثل هذه الأهداف الوسيلة التي تتحول بها معايير المراجعة إلى إجراءات مراجعة.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة:

سيتم في هذا المطلب توضيح أنواع ثلاثة من المراجعة: مراجعة القوائم المالية Financial Statement Audit، المراجعة التشغيلية Operational Audit، ومراجعة الالتزام Compliance Audit.[1]

أولا: مراجعة القوائم المالية Financial Statement Audit:

يتم إجراء مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الشاملة (معلومات يتم التحقق منها) تتفق مع معايير محددة. وعادة ما تتمثل المعايير في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، برغم أنه يمكن أيضا مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا للأساس النقدي أو وفقا لأي أساس محاسبي آخر يناسب المنظمة. وتشمل القوائم المالية بصفة عامة كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وأيضا الملاحظات المرفقة بهذه القوائم.

ثانيا: المراجعة التشغيلية Operational Audit:

تتمثل المراجعة التشغيلية في فحص أية إجراءات تشغيلية بالمنظمة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية. وبعد إتمام المراجعة، يتم رفع توصيات إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل. وكمثال لمراجعة التشغيل، تقييم مدى كفاءة ودقة حساب الأجور بنظام جديد للأجور يتم تشغيله من خلال الحاسب الإلكتروني. كما يوجد مثال آخر يعتقد محاسبون أنهم غير مؤهلين للقيام به على وجه مرض، ويتمثل في تقييم مدى كفاءة ودقة ورضاء العميل عن عملية توزيع الخطابات والطرود التي تتم بواسطة شركة مثل Federal Express.

ثالثا: مراجعة الالتزام Compliance Audit:

يتمثل الهدف من مراجعة الالتزام في تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محددة موضوعية من قبل سلطة ما أعلى. وتشمل مراجعة الالتزام في منشأة خاصة تحديد ما إذا كان العاملين في إدارة المحاسبة يتبعون الإجراءات الموضوعة من قبل المراقب (المدير المالي) بالشركة، فحص معدلات الأجور لتحديد مدى الالتزام بالقوانين فيما يتعلق بالحد الأدنى للأجور، أو فحص الاتفاقات مع رجال البنوك وباقي المقرضين

[1] الفين أرنيز، جيمس لوبك، "**المراجعة مدخل متكامل**"، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2002-2009، ص ص23-24.

الآخرين للتأكد من أن الشركة تلتزم بالمتطلبات القانونية. وفي مراجعة الوحدات الحكومية مثل المدارس، تتمثل مراجعة الالتزام في التحقق من تنفيذ القواعد التنظيمية المحددة بواسطة السلطات الحكومية العليا. وفي الواقع، يحكم عمل كل منظمة خاصة وكل منظمة غير هادفة للربح مجموعة من السياسات الموضوعة سلفا والاتفاقات التعاقدية والمتطلبات القانونية التي تتطلب القيام بمراجعة الالتزام.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية:

تبر المراجعة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، التي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة، لمساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قيـ ـ مدى صلاحية النظام المحاسبي والمراقبات الأخرى في المؤسسة. في هذا المبحث سوف نقوم بتناول تعريف للمراجعة الداخلية وأهميتها وأهدافها في المطلب الأول وأيضا أنواع المراجعة الداخلية في المطلب الثاني وسوف نتطرق إلى العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الداخلية وأهدافها:

أولا: تعريف المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية ومختلف النظم الموجودة في المؤسسة وذلك فالمراجعة الداخلية لها عدة تعاريف منها: [1]

- عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.
- عرف معهد المدققين الداخليين المراجعة الداخلية في آخر نشرة له سنة 1999 على أنها "نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة المنشأة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم صارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، التوجيه (التحكم)". [2]

[1] عبد الفتاح صحن وآخرون، "**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**"، الدار الجامعية، مصر، 2008/2007، ص ص134-163.

[2] خلف عبد الله الوردات، "**التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص30-33.

- ووفق التعريف الذي أورده معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية فإن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة، بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية والخاصة بقياس فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة. ووفق هذا التعريف فإن المراجعة التي تقوم بها المراجعة الداخلية تشمل شقين أحدهما دقة حسابية والمحافظة على الأصول المتاحة، وفي شق آخر مراجعة أنشطة المنشأة. [1]

ومنه نستنتج أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل، تابع لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي في المؤسسة يقوم بفحص كافة أنشطتها والبحث عن الحقائق وتقديم التوصيات والنصائح والاقتراحات التحسينية للإدارة العليا.

ثانيا: أهداف المراجعة الداخلية:

ومن التعاريف السابقة للمراجعة الداخلية نجد أنها تهدف إلى ما يلي:[2]

أ- التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ؛

ب-التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع ؛

ولتحقيق هذين الهدفين فعلى المراجع الداخلي أن يقوم بالآتي:

أ- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع ؛

ب-التحقق من حماية ممتلكات وأصول المشروع والمحاسبة عنها ؛

ج- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية في الشركة.

كما تهدف المراجعة الداخلية إلى ضمان تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وأهمها:[3]

أ- التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها ؛

ب- تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة ؛

ج- المحافظة على أموال وموارد المنشأة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستعمال ؛

د- التحقق من دقة البيانات المحاسبية ؛

هـ- رفع الكفاية الإنتاجية باقتراح ما تراه مناسبا من تعديلات وتحسينات ملائمة.

---

[1] فتحي رزق السوافيري وآخرون، "**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص45.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص126.

[3] محمد يوسف جربوع، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص128.

المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

إن المراجعة الداخلية و مراجعة الخارجية متكاملتان، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأول فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة أو عدم جودة نظام المراقبة الداخلية ومدى حدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه، والمراجعة الخارجية مكمل لابد منه للمراجعة الداخلية بالمهمة لاستقلاليته وموضوعية المراجع الخارجي، بتعبير آخر أن القيام بالمهمة على ما يرام من طرف محترف من طرف خارجي، والشعور المهني للمراجع الداخلي ويقينه بأن الكل يراقب ومراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي بل القضاء على النقائص والانحرافات التي ما فتئ يقف عليها المراجع الخارجي، حيث يؤدي ذلك إلى تحسين التسيير وبالتالي إنجاح المؤسسة وازدهارها.[1]

إذن المراجع الخارجي يسعى لاختبار العمليات التي تقوم على أساسها مختلف القوائم المالية أما المراجع الداخلي فهو من جهة أخرى يسعى إلى إسداد المشورة لإدارة المؤسسة حول ما إذا كانت مختلف النظم سليمة لا تحديد مختلف المخاطر، ومن خلال ما سبق يمكن إيجاز أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية في النقاط التالية:

- من حيث الهدف ؛
- من حيث العلاقة بالمؤسسة ؛
- من حيث نطاق و حدود العمل ؛
- من حيث التوقيت المناسب للأداء ؛
- من حيث المستفيدين.

ويمكن بيان هذه الاختلافات في الجدول التالي:

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص21.

الجدول رقم (01-01): جدول يبين الاختلافات بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	1) تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2) التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء ا ي الفني المحايد عن مدى صدق ف وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
قة القائم بعملية المراجعة	موظف من داخل المؤسسة (تابع)	تشخيص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل)
نطاق وحدود المراجعة	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت عة وإمكانية تساعده على مراجعة جميع عمليات المؤسسة.	يتحد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمراجع الخارجي، والعرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القرانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية، أو اختبارية وفقا لطبيعة و جم عمليات المؤسسة محل للمراجعة.
التوقيت المناسب للأداء	1) تم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة. 2) اختيارية وفق لحجم المؤسسة.	1) يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة الموالية (مستمرة). 2) قد يكون كامل أو جزئي. 3) إلزامية وفقا للقانون السائد.
المستفيدين	إدارة المؤسسة.	1) قراء تقارير المالية. 2) أصحاب المصالح. 3) إدارة المؤسسة.

المصدر: خالد أمين عبد الله، "التدقيق والمراقبة في البنوك"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص28.

المطلب الثالث: تأهيل ونطاق عمل المراجع الداخلي:

أولا: تأهيل المراجع الداخلي:

يتعين على المراجع الداخلي أن يحوز التعليم والمهارات والتدريب اللازم لإنجاز أعمال المراجعة الداخلية، كما يتعين عليه المراجع الداخلي أن يكون ماهرا في التعامل مع المستويات الإدارية المختلفة وأن يحافظ على مستواه الفني من خلال التعليم والتدريب المستمر، ويجب على المراجع الداخلي أن يستجيب لمعايير العمل الميداني. يجب على مدير قسم المراجعة الداخلية أن يدير أعمال القسم ويطور البرامج اللازمة لقياس جودة أداء العمليات.[1]

ثانيا: نطاق عمل المراجع الداخلي:

تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة أعضاء المنظمة في القيام بمسؤولياتهم وأداء أعمالهم بكفاءة وفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالنصائح والملاحظات ومدهم بنتائج عمليات التحليل والتقسيم التي يقوم بها المراجعون الداخليون أثناء عمليات المراجعة المختلفة.

ويقوم المراجعون الداخليون وفق المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية بتأدية وظيفتين أساسيتين، هما وظيفتا الحماية والتوجيه للبناء، في حين يهدف المراجعون الداخليون من وراء قيامهم بوظيفة الحماية إلى مساعدة المنظمة في الحصول على معلومات دقيقة ومفيدة وفي الوقت المناسب، وإلى العمل على الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين، والمساعدة على حماية أصول وموارد الشركة، فإنهم يسعون من وراء قيامهم بوظيفة التوجيه البناء إلى تحقيق هدف أكبر وهو مساعدة المنظمة في تطوير وتحسين الأداء، عن طريق تقييم درجة الاستخدام الاقتصادي والكفء لموارد الشركة، ومن خلال التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للبرامج والعمليات المختلفة وبشكل عام فإن نطاق عمل المراجع الداخلي يجب أن يشتمل على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وأن يشتمل كذلك على متابعة وتقييم الأداء بعمليات وأنشطة الشركة المختلفة، وذلك بغرض تحقيق الأهداف السابق الإشارة إليها.[2]

المبحث الثالث: تنفيذ المراجعة الداخلية:

في هذا المبحث سوف نتطرق فيه إلى مهمة المراجعة الداخلية في المطلب الأول وإلى إدارة قسم المراجعة الداخلية في المطلب الثاني، وأيضا إلى طريقة أداء المراجعة الداخلية في المطلب الثالث والأخير.

---

[1] أحمد عبد المولى الصباغ و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص132-133.

[2] نفس المرجع، ص155.

المطلب الأول: إدارة قسم المراجعة الداخلية:

إن رئيس قسم المراجعة الداخلية يجب أن يكون على دراية بالنواحي الإدارية، سواء أكان ذلك من الناحية النظرية أم من حيث التطبيق، فهو من جانب مطالب بمراجعة نواحي إدارية، ومطلوب منه تقييمها وإبداء الرأي لها، ومن جانب آخر فهو مسؤول عن إدارة قسم يضم مجموعة من الموظفين، وفي عهدته مجموعة من التسهيلات اللازمة لتسيير العمل، فرئيس قسم المراجعة إلى جانب وظيفته التقييمية، فهو يقوم في نفس الوقت بمهام المدير.. حيث يعمل من خلال الآخرين بواسطة الموارد المتاحة كما يعمل المدراء التنفيذيون الآخرون داخل الشركة. [1]

ورئيس قسم المراجعة الداخلية لا يمكنه أن يصبح مستشارا كفؤا للمدراء الآخرين إذا لم يكن قادرا على إدارة العمليات المسؤول عنها بكفاءة.

ومن ثم يصبح لزاما على رئيس قسم المراجعة الداخلية القيام بالعملية الإدارية بمفهومها العلمي من تخطيط، وتنظيم، وإشراف، وتوجيه، ورقابة... وذلك بهدف تحقيق الأهداف التي أقيم القسم من أجلها.

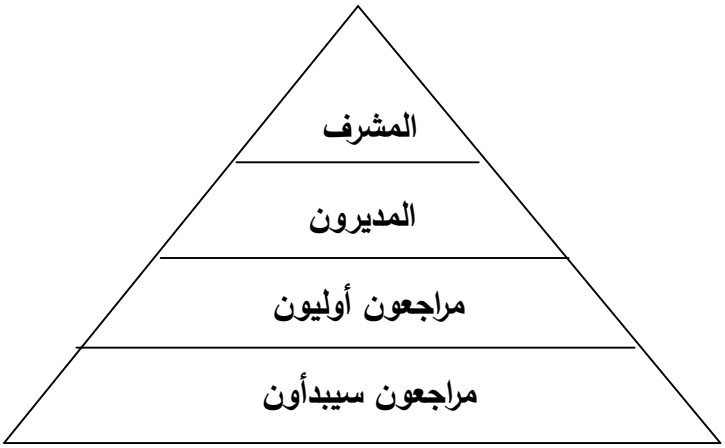
وبشكل عام يمكن توضيح العملية الإدارية التي يجب على رئيس قسم المراجعة الداخلية القيام بها، وذلك في حدود الموارد المتاحة، وفي ظل الظروف المحيطة، وقد تم تقسيم مراحل العملية الإدارية وفقا لما ورد في معايير الأداء المهني للمراجعة ووفقا للآتي:

1) تحديد الهدف من إنشاء القسم و تحديد سلطاته و مسؤولياته ؛
2) التخطيط ؛
3) وضع السياسات و الإجراءات ؛
4) إدارة وتطوير الأفراد ؛
5) تنظيم العلاقة مع المراجع الخارجي ؛
6) الرقابة النوعية.

والشكل التالي يوضح الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية:

[1] المرجع اسابق، ص166.

الشكل رقم (01-02): الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص81.

المطلب الثاني: مهمة المراجعة الداخلية:

تختلف مهمة المراجعة الداخلية تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها، وتتم مهمة المراجعة الداخلية من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة، ثم بداية العمل الميداني وفي الأخير إنهاء وإتمام عملية المراجعة الداخلية.

أولا: اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة:

تبدأ مهمة المراجعة الداخلية باختيار النشاط أو الجهة التي ستخضع لها عملية المراجعة، و يتم هذا وفق ثلاث طرق هي:[1]

- **الاختيار المنظم:**

في طريقة الاختيار المنظم يتم اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استنادا إلى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

- **الاختيار بناءا على طلب الإدارة العليا:**

قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما ترى الإدارة أنها

[1] بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، "**المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار**"، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011، ص21.

بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية محددة على وشك التوقيع أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيد الدفع قيمة فاتورة ما.

- **الاختيار بناءا على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة:**

حيث قد يحتاج بعض المدراء (مدراء الدوائر) إلى مساعدة المراجع الداخلي لتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

ثانيا: العمل الميداني للمراجعة الداخلية:

يعتبر العمل الميداني الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وإجابات لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها ويتم العمل الميداني من خلال ثلاث خطوات هي: [1]

- **تخطيط عمل المراجعة:**

يتم تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا ومكانا من بداية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة.

- **ورقة التغطية:**

هي وثيقة تعطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الحيز أيضا تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

- **ورقة إبراز و تحليل المشاكل:**

ترتبط ورقة إبراز وتحليل المشاكل بالمشكلات الميدانية التي يتعرض لها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته كل ورقة يقابلها شكل معين وجمع و ترتيب الأوراق عنده يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة.

ثالثا: إنهاء مهمة المراجعة الداخلية:

إن إنهاء مهمة المراجعة الداخلية هي آخر مرحلة، ويتم فيها وضع وإعطاء التقرير النهائي الذي يسلم إلى طالب خدماتها، ويمكن تلخيص خطوات هذه المرحلة فيما يلي:[2]

[1] المرجع اسابق، ص22.

[2] نفس المرجع، ص23.

- **هيكل التقرير:**

يتكون هذا التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر هيكل التقرير كأساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

- **العرض النهائي:**

يتمثل العرض النهائي في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع الداخلي هامة وأساسية لأهم المسؤولين في المصالح محل المراجعة.

- **التقرير النهائي للمراجعة الداخلية:**

يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين وللإدارة العليا، وهذا لإعلامهم بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تسويتها أو تحسينها، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي يحضرها خلية أو مصلحة.

- **حالة أعمال التحسين:**

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته يقوم هذا الخير بتتبع هذه التصحيحات وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب آراء المراجعة الداخلية:

أولا: آراء المراجعة الداخلية:

يؤكد الكثير من المراجعين كتابة آراء المراجعة الداخلية طالما أنها تزود إدارة المشروع بتقييم ملخص وشامل للأنشطة موضع المراجعة، فغالبا ما تسأل الإدارة المراجعين الداخليين ما هي وجهة نظركم حول أنشطة معينة ؟ ذلك الرأي يحظى باهتمام الإدارة للاطمئنان عن سير العمليات داخل المشروع وأنها تتم فعلا وفق ما خطط لها.[1]

ويتضمن المرشد الرابع من المعيار ضرورة أن يحتوي تقرير المراجع الداخلي على رأي له. وعلى ذلك يجب على قسم المراجعة الداخلية تحديد ما إذا كان يرغب في توفير آراء على أساس روتيني أو تنميط عبارات الرأي وما هي الكلمات المستخدمة في ذلك، كما يوصي المعيار المهني للمراجعين الداخليين رقم (13-82) ستخدام تقرير من فقرتين عند إصدار رأي ملائم بدون تحفظات أو استثناءات حيث تصف الفقرة الأولى نطاق

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**" المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص329.

المراجعة الداخلية والثانية الرأي ذاته. ويراعي أن الرأي المحتوي على تحفظات أو استثناءات يمتد ليشمل هذه التحفظات أو الاستثناءات.

ثانيا: مزايا وعيوب آراء المراجعة الداخلية:

لآراء المراجعة الداخلية عدة مزايا وعيوب نذكر منها: [1]

- تعتبر الميزة الرئيسية لوجود رأي المراجعة الداخلية ضمن تقرير المراجعة الداخلية توفير نظرة شاملة لإدارة تغني عن فحص بقية التقرير، حيث يعتبر هذا الرأي محصلة للدراسة والتقييم الذي تم من قبل المراجعين الداخليين. كذلك تستطيع الإدارة من خلال تفسير الملاحظات التعرف على الأخطار التي تواجه المشروع.
- ومن الانتقادات الموجهة لآراء المراجعة الداخلية أن وجود رأي حول الرقابة الداخلية بصفة عامة بأنها ملائمة قد يخفي عيوب تطلب الأمر العملي على ملفاتها، ومن ناحية أخرى أيضا أن إطلاق رأي غير ملائم على نظام معين قد يحجب ايجابيات عديدة في مناطق مختلفة من هذا النظام.

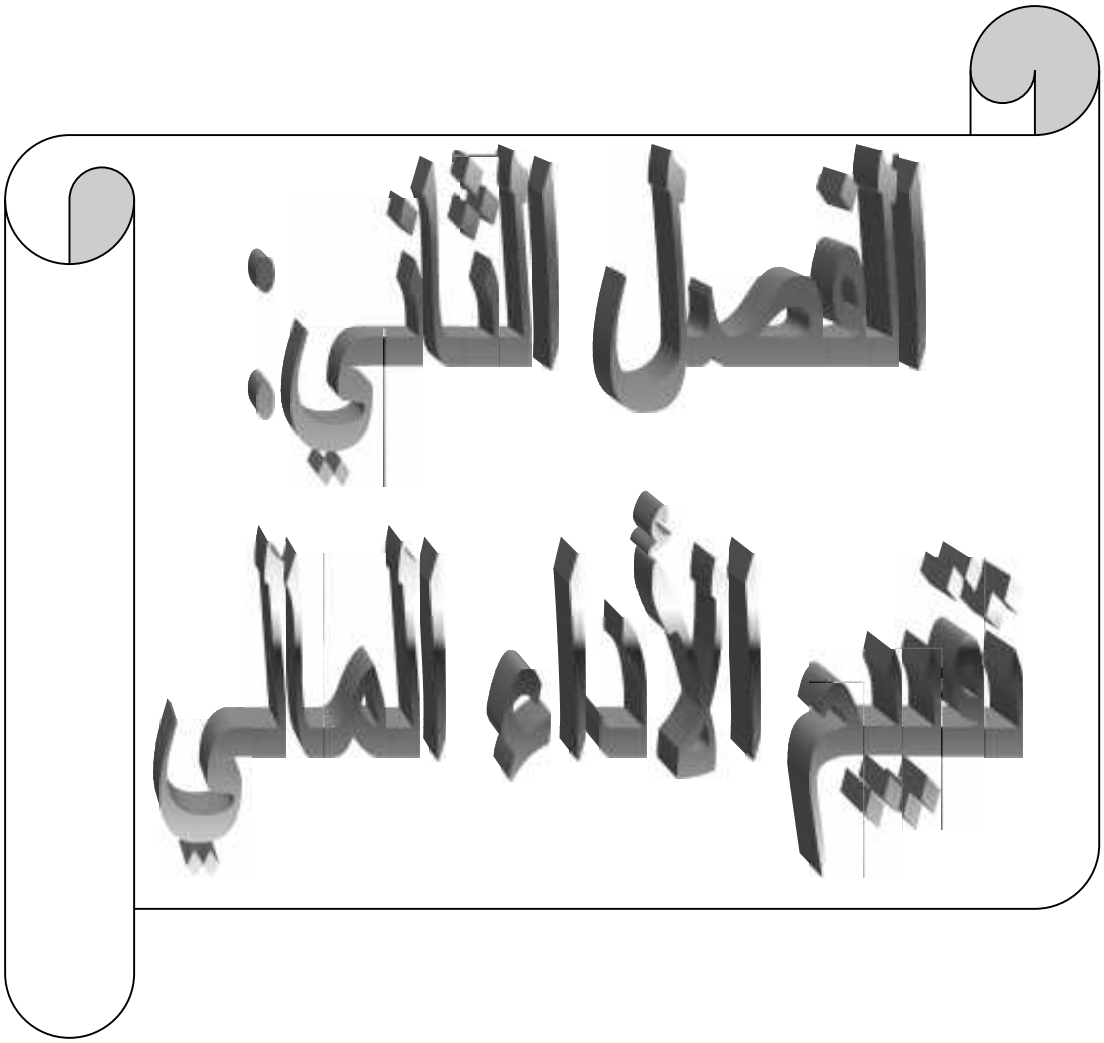
وبصفة عامة يمكننا القول بأن عبارات الرأي ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لمساعدة الإدارة وأعضائها في أداء مسؤولياتهم.

[1] المرجع السابق، ص ص329-330.

خلاصة:

من خلال ما ورد ذكره يمكننا القول بأن المراجعة الداخلية هي نشاط موجود على مستوى المؤسسة وينصب على فحص العمليات المحاسبية والمالية وعمليات أخرى بغرض إعطاء صورة واضحة عن المؤسسة، وهي وظيفة مستقلة بالمؤسسة تعمل على معاينة المعلومات والقوائم المالية والبيانات المحاسبية ومختلف ممتلكات المؤسسة ودراستها وتحليلها ثم استخراج النقائص والثغرات، بالإضافة إلى إبداء رأي فني محايد واقتراح الحلول وتقديم التوصيات الممكنة.

كما ازدادت الحاجة إلى المراجعة الداخلية بعد التطورات التي حصلت منذ الثورة الصناعية باعتبارها أداة رقابية فعالة، تساعد المسؤولين على إدارة أعمالهم، ولكن السنوات الأخيرة أصبحت لوظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المنظمات حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لمراجعة وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها.


الفصل الثاني:
تقييم الأداء المالي

تمهيد:

يقوم كل مدير في عمله، وتحت إشراف إدارة الموارد البشرية بتقييم أداء مرؤوسيه، ويتم ذلك لأغراض عديدة قد تكون لمنح الحوافز، أو لتحديد من يحتاج إلى تدريب، أو لأغراض أخرى كثيرة، وبجانب تحديد هذه الأغراض يحتاج أي نظام متكامل لتقييم الأداء إلى تحديد كل المسؤولين والمشاركين في عملية التقييم وتحديد توقيت هذا التقييم.

كما يعد مفهوم الأداء عموما والأداء المالي خصوصا من أكثر المفاهيم الإدارية سعة وشمولا، إذ ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح الشركة أو فشلها. لأنه يرتبط بجوانب مهمة من مسيرة حياة الشركات على اختلاف أنواعها. لذا فإن الأداء ليس بمفهوم جديد على ساحة الأدبيات الإدارية والدراسات المحاسبية لارتباطه الوثيق بهيكل الرقابة. ولقد سعت الشركات قديما وحديثا إلى تحقيق أهدافها المتمثلة بالكفاءة والفعالية التي تمت صياغتها لديمومة الشركات واستمراريتها في ظل ظروف وتحديات حرجة للغاية، كازدياد حدة افسة واستخدام تقنية المعلومات والاتصالات فضلا عن البحث عن أساليب جديدة ومعاصرة تنسجم والتطورات الحاصلة على مستوى البيئة الخارجية.

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

- المبحث الأول: تقييم أداء المؤسسة.
- المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي.
- المبحث الثالث: تقرير المراجعة الداخلية للأداء المالي للمؤسسة.

المبحث الأول: تقييم أداء المؤسسة:

يتسم العصر الذي نعيش فيه بكبر حجم المؤسسات وتنوع نشاطها وامتداده عبر القارات حيث المنافسة رية على الأسواق التي لا يبقى إلا الأقوياء الذين يتقنون طرق الوصول إلى إضفاء كافة الأطراف الذين يتعاملون معهم ويستطيعون التكيف مع كافة المتغيرات المحيطة بهم، وما يساعدهم على ذلك تبنيهم لنظم فعالة لتقييم الأداء بما يظهر جوانب القوة والضعف في مؤسساتهم.

بيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم تقييم الأداء وأهدافه في المطلب الأول، وإلى خطوات تقييم الأداء في المطلب الثاني، وأخيرا إلى استخدامات تقييم الأداء في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء وأهدافه:

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم تقييم الأداء أولا وإلى أهدافه ثانيا:

أولا: مفهوم تقييم الأداء:

يوجد عدة تعاريف لتقييم الأداء سنتعرض إلى البعض منها وهي كالتالي:

- "قييم الأداء هو دراسة وتحليل أداء العاملين لعملهم وملاحظة سلوكهم وتصرفاتهم أثناء العمل وذلك للحكم على إمكانيات النمو والتقدم للفرد في المستقبل وتحمله لمسؤوليات أكبر أو ترقيته لوظيفة أخرى".[1]
- "يعتبر تقييم الأداء أحد الوظائف المتعارف عليها في إدارة الأفراد والموارد البشرية في المنظمات الحديثة، وهذه الوظيفة ذات مبادئ وممارسات علمية مستقرة وتقييم الأداء هو نظام يتم من خلاله تحديد مدى كفاءة أداء العاملين لأعمالهم. ويحتاج الأمر إذن أن يكون العاملون قد قضوا فترة زمنية في أعمالهم وبشكل يمكن من القيام بتقييم أدائهم من خلالها".[2]
- ن مفهوم تقييم الأداء يتضمن كلا من الكفاءة والفاعلية، إذ إن عملية تقييم الأداء تنطوي على مهمة تحديد وقياس وإدارة أداء العاملين في المنظمة، وهذا المفهوم يشتمل على ثلاثة مكونات أساسية وهي: [3]
  - الأداء المؤثر على فاعلية الأداء التنظيمي ؛
  - قياس درجة جودة الأداء الفعلي قياسا بما تم تخطيطه ؛

---

[1] صلاح الدين عبد الباقي، "**الجوانب العلمية والتطبيقية في إدارة الموارد البشرية في المنظمات**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص257.

[2] أحمد ماهر، "**إدارة الموارد البشرية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص406.

[3] سهيلة محمد عباس، "**إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003، ص138.

- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المعتمدة واتخاذ الإجراءات الضرورية لتحسن وتطوير الأداء.

- و عرف أيضا أنه " التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلا وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي سنة في الغالب".[1]
- ويمكن تعريف تقييم الأداء على أنه "التقييم الرسمي، ويصنف الأفراد قبل مديريهم عادة في اجتماع الاستعراض السنوي. ويفترض أحيانا ن تقييم الأداء هو نفس الشيء مثل إدارة الأفراد ولكن هناك اختلافات كبيرة".[2]

ومما سبق ذكره من تعاريف تقييم الأداء نستنتج أن:

عملية تقييم الأداء تتمثل في جميع العمليات والدراسات التي تهدف إلى التأكد من مدى استخدام واستغلال المؤسسة لمواردها المتاحة بمستوى عال من الكفاءة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفا في عملية التخطيط ومن ثم إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات.

ثانيا: أهداف تقييم الأداء:

يتضح بأن عملية تقييم الأداء تخدم كلا من الفرد والمنظمة من خلال اهمتها في تحقيق الأهداف التالية:[3]

1) الأهداف الإستراتيجية:

تهدف عملية تقييم الأداء إلى الربط و تكامل بين الأهداف التنظيمية (الإستراتيجية) ونشاطات العاملين وخصائصهم المناسبة لتنفيذ الإستراتيجية التنظيمية والمتمثلة بالمخرجات المحددة مسبقا، ولذلك لابد أن يكون نظام تقييم الأداء مرنا يستجيب لأي تغيير في إستراتيجية المنظمة، وذلك بتغيير مكوناته والسلوكيات والخصائص اللازمة للأداء الإستراتيجي.

2) الأهداف التطويرية:

يعد تطور العاملين من الأهداف الجوهرية لنظام تقييم الأداء وبصورة خاصة لأولئك العاملين الفاعلين في وظائفهم، أما أولئك الذين يكون معدل أداؤهم أقل من المعدلات القياسية فلابد من اتخاذ الإجراءات

---

[1] مجيد الكرخي، " **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص31.

[2] Michael Armestran ,**" Performance Management : key strategies and practical guideline "**, kogan page, London and Philadelphia , 3rd edition, 2000 , p09.

[3] سهيلة محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص139.

المناسبة لتحسين أدائهم.

3) لأهداف الإدارية:

تخدم المنظمات المعلومات المتعلقة بنتائج تقييم الأداء في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية مثل زيادة الأجور والرواتب وإعادة الاستخدام والاستغناء عن العاملين وكذلك تحديد الحوافز.

وبسبب جوهرية الأهداف التي يمكن أن تحققها العملية، فإنها تعطي اهتمام خاص من قبل إدارة الموارد البشرية ي منظمات اليوم وتخصص لها الأموال والجهود والوقت لكي تتوصل المنظمة من خلالها إلى جني المزايا المتمثلة برفع الروح المعنوية للعاملين، إشعارهم بالعدالة، دفعهم إلى تحمل المسؤولية، توفير الأساس الموضوعي لأنشطة إدارة الموارد البشرية كالتوظيف والتدريب والمتابعة، علاوة على اعتماد العملية كأداة رقابية ليس على أداء العاملين فقط وإنما على أداء المديرين والمشرفين في مستويات إدارية مختلفة ومن قبل الإدارة العليا.

ولهذه الأهمية تستخدم العملية لتحقيق غايات ثلاثة أساسية:[1]

- ✓ الجذب Attraction للموارد البشرية الجيدة إلى المنظمة، إذ تستخدم العملية وتشبه بالخصائص النوعية للمنتج في إدارة الإنتاج / العمليات، أو بأسلوب الدعاية والترويج في إدارة التسويق ؛
- ✓ الدافعية Motivation للعاملين لتحقيق الأداء الأفضل عندما تنجز العملية بشكل دقيق وموضوعي ؛
- ✓ الاحتفاظ Retaining موارد البشرية ذات المهارات والمعارف والقدرات والقابليات التي تستهدف المنظمة الاحتفاظ بها.

المطلب الثاني: خطوات تقييم الأداء:

إن عملية تقييم الأداء عملية معقدة، كما عرفنا، تتداخل فيها كثير من القوى والعوامل، ولذا فإن على مقيمي الأداء من رؤساء ومشرفين ومسؤولين في إدارات الموارد البشرية أن يخططوا لها تخطيطا جيدا، وأن يتبعوا خطوات منطقية متسلسلة لكي يحقق تقييم الأداء أهدافه.

وقد اختلف الباحثون في عدد الخطوات التي تتكون منها عملية تقييم الأداء فبعضهم توسع في تلك الخطوات وبعضهم ضيق منها.

فمثلا وليم جلوك (Wiliam P. Glueck) فإنه يقتصر على خمس خطوات في عملية الأداء وهي:[1]

[1] خالد عبد الرحيم، مطر الهيني، "**إدارة الموارد البشرية**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2003، ص ص201-202.

1. وضع السياسات الخاصة بتقييم الأداء، وتتعلق هذه السياسات بمتى نقيم وعدد مرات التقييم، وبمن يقيم، ومعايير التقييم وأدوات وطرق التقييم ؛
2. تكليف المقيمين بجمع المعلومات عن أداء العاملين ؛
3. القيام بتقييم الأداء نفسه ؛
4. مناقشة تقييم الأداء مع العاملين ؛
5. اتخاذ القرارات المناسبة نتيجة للتقييم.

وأما جاري لاثام (Gary p. Latham) وكينيث وكسلي (Kenneth N. Wexley) حددوا الخطوات التالية لعملية تقييم الأداء:[2]

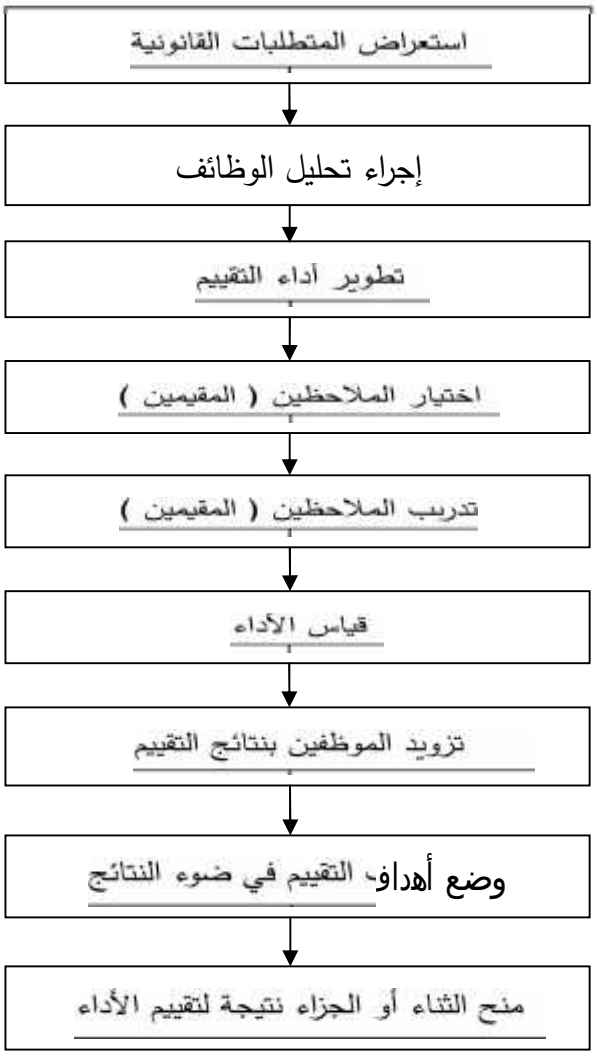
1. استعراض المتطلبات القانونية ؛
2. إجراء تحليل الوظائف ؛
3. تطوير أداء التقييم ؛
4. اختيار الملاحظين (المقيمين) ؛
5. تدريب الملاحظين (المقيمين) ؛
6. قياس الأداء ؛
7. تزويد الموظفين بنتائج التقييم ؛
8. وضع أهداف التقييم في ضوء النتائج ؛
9. منح الثناء أو الجزاء نتيجة تقييم الأداء.

ويمثل الشكل التالي هذه الخطوات:

[1] عبد الباري إبراهيم درة، زهير نعيم الصباغ، "**إدارة الموارد البشرية في القرن الواحد والعشرين**"، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2008، ص ص 261-262.

[2] نفس المرجع، ص264.

الشكل رقم (02-01): خطوات عملية تقييم الأداء الموسعة حسب نموذج لاثام و وسكلي



المصدر: عبد الباري إبراهيم درة، زهير نعيم الصباغ، إدارة الموارد البشرية في القرن الواحد والعشرين، دار وائل للنشر، ط1، 2008، ص263.

المطلب الثالث: استخدامات تقييم الأداء:

تتمثل أهم مجالات استخدام تقييم الأداء في ما يلي:[1]

أ. **تطوير وتنمية الأداء:**

بالتعرف على تصرفات المناسبة والسلوك الواجب إتباعه لتحسين وتنمية الأداء.

[1] عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، "**دليل الإدارة الذكية لتنمية الموارد البشرية في المنظمات المعاصرة**"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، ص ص169-170.

ب. تنظيم المكافآت:

تسهم نتائج تقييم الأداء في منح العاملين الممتازين مكافآت وحوافز لقاء أدائهم، مما يدفع من هم أقل مستوى إلى ل كل من في وسعهم للوصول إلى المستوى الأفضل.

ج. اتخاذ قرارات النقل والترقية:

يمكن استرشاد بنتائج تقييم الأداء في اتخاذ قرارات النقل والترقية إذ تجري المقارنة بين النتائج ومتطلبات الوظائف التي يتم البحث للنقل إليها سواء كانت تلك الوظائف على نفس المستوى أو لمستوى أعلى في المرتبة.

د. التدريب وتنمية الكفاءات:

تتيح نتائج تقييم الأداء التعرف على نقاط القوة والضعف وبذلك تعمل الإدارة والموظف على علاج نقاط الضعف من خلال تحديد الاحتياجات التدريبية ومجالات البرامج التدريبية وموضوعاتها والزمن المناسب لها مما يساعد على التخطيط الفعال للبرامج التدريبية.

هـ. تخطيط وتنمية المسار الوظيفي:

تعد بيانات تقييم الأداء بمثابة الخطوط المرشدة لقرارات تخطيط وتنمية المسار الوظيفي للعاملين والتي بناءا عليها يرسمون الخط الوظيفي لمسار حياتهم في المنظمة من خلال التدرج في الأنشطة والوظائف المختلفة.

و. عملية الاختيار التعيين:

تفيد نتائج تقييم الأداء في الحكم على مدى سلامة أسلوب الاختيار والتعيين ومن ثم العمل على تحسينه وتطويره بما يحقق وضع الفرد المناسب في الوظيفة المناسبة.

ز. تصحيح المعلومات:

ل نتائج تقييم الأداء على إعادة تصحيح المعلومات وتحليلها وتزويد الإدارات والأقسام الأخرى بالمعلومات الصحيحة بما يؤدي لبناء نظام سليم لمعلومات الموارد البشرية.

ط. تصحيح أخطاء تصميم الوظائف:

قد يمثل الأداء السيئ انعكاسا وعلامة على سوء تصميم الوظائف، ويعمل تقييم الأداء على مساعدة الإدارة لتشخيص وتحديد الأخطاء التي أدت إلى سوء التصميم.

ح. إتاحة الفرص العادلة للعاملين:

يعد تقييم الأداء الجيد بمثابة القياس الحقيقي للأداء الوظيفي وعليه يمكن استخدام نتائجه في اتخاذ القرارات الإحلال بصورة موضوعية لا تعتمد على التمييز في المعاملة.

ي. دراسة أثر العوامل الخارجية:

يتأثر الأداء بالعوامل التي تقع خارج بيئة العمل مثل الأسرة والنواحي المالية، والنواحي الصحية وغيرها من المتغيرات الشخصية والاجتماعية.

المبحث الثاني: ماهية الأداء المالي:

تهتم المنشآت بالأداء المالي بحيث تراه هو السبيل والحل الأمثل للحفاظ على البقاء الاستمرارية، فهو من بين المقومات والدعائم الرئيسية للشركة، حيث يوفر نظلم متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها، لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة، لتحديد الانحرافات عند الأهداف المحددة سلفا.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي:

من خلال هذا المطلب سنقوم بالتطرق إلى تعريف الأداء المالي وإلى مفهوم تقييم الأداء المالي:

أولا: تعريف الأداء المالي:

هناك عدة تعاريف للأداء المالي نذكر منها مايلي:

- قد أجمع معظم الباحثين على أن "الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحصيل المالي، والتي تعرف على أنها من الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسةّ أو ضعفها، ويؤدي الأداء المالي إلى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتشخيص الإيجابي (نقاط قوة) والسلبي (نقاط ضعف) لأدائها المالي".[1]
- وعرف الأداء المالي أيضا بأنه "المعبر عن أداء الأعمال باستخدام مؤشرات مالية كالربحية مثلا، ويمثل الركيزة الأساسية لما تقوم به المنظمات من أنشطة مختلفة".[2]
- ويعرف الأداء المالي على أنه "مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية".[3]

ومن خلال التعريفين السابقين نستخلص النقاط التالية:

---

[1] فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمن، **دارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008/1999 ،ص222.

[2] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، "**الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011 ، ص67.

[3] السعيد فرحات جمعة، "الأداء المالي لمنظمات الأعمال' دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص38.

- : للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة ف لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء الشركة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة زمنية معينة.
- أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة، فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت الشركة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية لكثرة الديون والقروض ومشكل العسر المالي والنقدي وبذلك تنذر إدارتها للعمل لمعالجة الخلل.

ثانيا: مفهوم تقييم الأداء المالي:

هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء المالي نذكر منها مايلي:

- يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة "تقديم حكم "Jugement" ذو قيمة "Valeur" حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة (إدارة المؤسسة ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة). أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة".[1]
- ويعرف أيضا على أنه "مدى تحقيق القدرة الإرادية والكسبية في المؤسسة، حيث أن الأولى تعني الثانية رة المؤسسة على تحقيق الفائض من أنشطتها من أجل مكافأة عوامل الإنتاج وفقا للنظرية الحديثة، والبعض يعرفه بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش ربح، يزيل عنها العسر المالي".[2]

وبذلك يمكن القول أن تقييم الأداء المالي في المؤسسة يعتبر قياسا للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا، تقدم إجراءات ووسائل طرق القياس التعريف الوحيد لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم فهي تكشف عن أهميتها للإدارة وذلك للأسباب التالية:

- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج لما يسمح بالحكم على الفعالية.
- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.

المطلب الثاني: الاتجاهات الحديثة في تقييم الأداء المالي:

ومع التغيير الجذري في بيئة الأعمال الخاصة في دور الإدارة المالية التي أصبح هدفها تعظيم ثروة

---

[1] دادن عبد الغني، "**قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية**"، 02:18، 2016/05/06.
http://revues.univ-ouargla.dz/index.php/numero-04-2006/810-dadene-abdelghani-yahoo-fr.

[2] دادن عبد الغني، "**قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية نحو إرساء لنموذج الإنظار المبكر باستعمال المحاكاة المالية**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص34.

لملاك أولا حدث تغيير جذري في أساليب تقييم الأداء المالي حيث يتم تجاوز تقييم الأداء المحاسبي إلى التقييم الاقتصادي. ومن أكثر الأساليب الحديثة في التقييم الاقتصادي ظهر مفهومي القيمة الاقتصادية المضافة، والقيمة السوقية المضافة:[1]

أولا: معيار القيمة الاقتصادية المضافة:

يتكون إجمالي رأس المال من الأسهم الممتازة والعادية وعلى هذا الأساس فإن القيمة الاقتصادية المضافة تمثل تقديرا للأرباح الاقتصادية الحقيقية للعام وهي تختلف جذريا عن الأرباح المحاسبية، وتمثل الدخل المتبقي بعد طرح تكلفة الأموال في حين أن الأرباح المحاسبية لا تأخذ في الاعتبار أي تكلفة لأموال الملكية.

أهمية القيمة الاقتصادية المضافة:

نظرا لأن القيمة الاقتصادية المضافة تعد من المعايير الهامة المستخدمة لأغراض تقييم الأداء الداخلي والخارجي فإن أهمية هذا المعيار تكمن في ما يلي:

- ✓ يوضح هذا المعيار التحسن المستمر والفعلي في ثورة الملاك ؛
- ✓ مقياس حقيق للأداء المالي والإداري ؛
- ✓ معيار لقياس النمو الحقيق لربحية المؤسسة في الأجل الطويل ؛
- ✓ يسمح تطبيق المعيار أن تكون كل القرارات المالية منمذجة ومقيمة بقيمتها الحقيقية.

ثانيا: معيار القيمة السوقية المضافة:

يقصد بالقيمة السوقية المضافة الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المستثمر من قبل الملاك والمقرضين، وهذا المعيار يعد شاملا في قياس وتحقيق الثروة ومقياس للفعالية التشغيلية في المؤسسات وفقا لقدرتها وكفاءتها في ربط العوامل التي تعود إلى نجاح المؤسسة.

المطلب **الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي**:

يتوقف الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على قدرتها على إنشاء القيمة تبعا لأهداف النظرية المالية الحديثة، وهذا الأخير لا يتحقق إلا من خلال مؤشرات يمكنها تقييم الأداء المالي ولا تكون هذه النسب ذات دلولية في التحليل إلا إذا تم مقارنتها بنسب ذاتها على مدار عدة سنوات سابقة للتعرف على التطور في هذه النسب واتجاهات هذا التطور، أو مقارنة هذه النسب بالنسب المرجعية (المعيارية) لتحديد درجة الانحراف

[1] محمد نجيب دبابيش، طارق قدوري، "دور النظام المحاسبي المالي **في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**"، الملتقى الوطني واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5و2013/05/6.

أو المقارنة بالنسبة لنفس المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع، وعموما تقسم النسب المالية حسب مصدر معلوماتها إلى ثلاثة مجاميع رئيسية هي:[1]

1. النسب المالية الخاصة بتحليل حسابات النتائج ؛
2. النسب المالية الخاصة بتحليل المركز المالي ؛
3. النسب المالية المشتركة.

وتشمل كل مجموعة من النسب في طياتها نسب أخرى لكل منها غرض محدد، ونتيجة لوجود كم هائل من النسب المالية قام الباحثين بتقديم هذه النسب تبعا للمظاهر التي تتخذ في نشاط المؤسسة (الربحية، السيولة، التمويل.....الخ)؛ إلى (نسب السيولة، نسب النشاط، نسب التشغيل، نسب المديونية، نسب الربحية ونسب السوق)، وتعتبر المؤشرات والمعايير السابقة مؤشرات تقليدية لتقييم الأداء، أما المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء المالي فقد رأى بعض الباحثين أنها ترتكز على المؤشرات التالية:

1. القيمة الاقتصادية المضافة ؛
2. القيمة السوقية المضافة ؛
3. عائد التدفقات النقدية من الاستثمار ؛
4. الربح المتبقي.

المبحث الثالث: تقرير المراجعة الداخلية حول الأداء المالي للمؤسسة:

سنتعرض في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب حيث سنتناول طريقة أداء المراجعة الداخلية في المطلب الأول وعلاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي في المطلب الثاني وأخيرا إعداد تقرير المراجعة الداخلية حول القوائم المالية.

المطلب الأول: طريقة أداء المراجعة الداخلية:

تتمثل هذه الخطوة في تطبيق إجراءات المراجعة كما تتم تحديدها في برامجها والتعديلات التي أدخلت عليها إن وجدت كمرحلة أولى، وتختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة

[1] عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، "**تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي** (AFD) خلال فترة 2006-2011"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 2، المجلد 7، جامعة ورقلة، 2014، ص25.

ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء المراجعة وهي:[1]

1) **التحقق:**

يهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويستلزم التحقق والتفرقة بين الحقائق والآراء حيث أن قوة أي استنتاج تتوقف وتكمن في مدى الاعتماد على هذه الحقائق وطبقا لذلك فإن التحقق يختص أساسا بالعمليات والحسابات ويعتبر عاملا مشتركا بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

2) **التحليل:**

يقصد به الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء مقارنات والربط بين العلاقات مثل: الربط بين الاستثمار وعائده، ونسبة المصروفات إلى المبيعات وإجمالي الأرباح وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصل ما.

3) الالتزام:

ويقصد الالتزام بالسياسة المرسومة من طرف الإدارة والقيام بالعمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم.

4) **التقييم:**

التقييم هو التقرير الشخصي الواعي على مدى كفاءة وفعالية السياسات والإجراءات التي تسير عليها الشركة وما لديها من تسهيلات والتقييم يجعل عمل المراجع الداخلي لا يقتصر على نطاق المراقبة المحاسبية والمالية والتي في العادة يحدد المراجع الداخلي عملية بها إنما إلى نطاق الرقابة الإدارية العامة.

5) **التقرير:**

أي عندما يقدم المراجع الداخلي التقرير الذي يبرر فيه المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليه من نتائج وتوصيات ويفضل عرض التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص.

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بالأداء المالي:

تتطلب المعايير المهنية إصدار تقرير في حالة تعامل المنشآت المحاسبية مع القوائم المالية ويحدث مثل

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2001، ص ص221-223.

هذا التعامل حتى إذا ساعدت منشأة المحاسبة العميل فقط في إعداد القوائم المالية وعدم قيامها بالمراجعة.

وتقوم منشأة المحاسبة بإصدار أنواع متعددة من التقارير فيما يتعلق بالمراجعة وباقي خدمات التصديق الأخرى. ويمثل تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ككل، كما قد تصدر تقارير عن تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وتعتبر التقارير وسيلة تؤكد لمستخدمي المعلومات المختلفين عن صدق وشرعية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية كما أنها تساعد الإدارة والمساهمين في معرفة القصور في الرقابة الداخلية وإمكانية تلافيها كذلك أن هذا التقرير الذي يعده المراجع الخارجي يعتبر وسيلة تستخدمها الإدارة لمعرفة جوانب الخلل في الإدارة وإمكانية تحسينه خصوصا أن المراجع يستخدم التحليل في المراجعة من خلال استخدام نسب الأداء (السيولة والمرونة) وذا يتيح للإدارة معرفة جوانب الضعف في الإدارة بالإضافة إلى قيام المراجع الداخلي يكشف التلاعب والغش والاختلاس إن وجد وكل هذه المعلومات تمكن الإدارة من تحسين الأداء في المؤسسة. [1]

[1] بلعالم عائشة، " **ور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية**"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014-2015، ص20.

خلاصة:

يمكن القول في نهاية هذا الفصل بعد استعراض أهم الأساسيات المتعلقة بعملية تقييم الأداء، أن تقييم لأداء عملية منتظمة ومستمرة تهدف إلى تقرير إنجاز الفرد في العمل، وتوقعات تنميته في المستقبل، حيث دف برامج تقييم ء بشكل عام إلى تحسين مستوى الإنجاز عند الفرد، وهي واحدة من الوظائف الإستراتيجية في إدارة الموارد البشرية بالمنظمات الحديثة، تقوم على مبادئ وممارسات وخطوات مترابطة مكونة نظاما متكاملا للتقييم، يؤدي غالبا إغفال جزء من هذا النظام إلى قصور في نظام التقييم ككل، وبالتالي عدم فعاليته.

يعني تقييم الأداء التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المخططة وقد برزت الحاجة إلى تقييم الأداء نتيجة التقدم التكنولوجي وما تبع ذلك من الرغبة في قياس الكفاءة الإنتاجية والإدارية للمؤسسة.

الفصل الثالث:

المراجعة الداخلية
وتقييم الأداء المالي
لوحدة تكرير السكر
"راسيلا" "Rassila Sucre"

تمهيد:

إن الاهتمام المتزايد حول تقييم الأداء المالي للمؤسسات من طرف المسؤولين والتعبير عنه على كونه يعني تحقيق الأهداف المرجوة مع الاستخدام الأمثل للموارد أو بعبارة أخرى تحقيق مستويات من الكفاءة والفعالية، بحيث تسعى جميع المؤسسات إلى تحقيق أهدافها بما يضمن لها الاستمرارية في ظل وجود المنافسة الشديدة، ولعل أكبر عامل مهم في جعل المؤسسة تستمر في المنافسة هو معرفة إمكانياتها ودراسة وضعيتها المالية الداخلية وحسن استغلال مواردها والبحث عن الطرق والوسائ ، التي تساعدها في تحقيق الفاعلية. ولا يتحقق ذلك إلا عن طريق التحكم في مخاطر تسيير العمليات الداخلية، ولذلك وجب البحث عن تقنيات جديدة تساعد المؤسسة في ذلك و لعل أهمها خلق خلية داخلية تتمثل في المراجعة الداخلية. حيث أن المراجعة الداخلية عبارة عن عملية فحص وتحليل وتقييم لمختلف القوائم المالية والمعلومات والأنظمة الرقابية للمؤسسة من خلال مطابقة كيفية تتمة الإجراءات والقواعد المحددة، لغرض الحكم عليها، أي باعتبار المراجعة الداخلية نشاط تقييمي لأداء المؤسسة.

ولهذا قمنا بدراسة حالة وحدة تكرير السكر "راسيلا" بسيدي لخضر وذلك بمراجعة قوائمها المالية وتحليل وضعيتها المالية حيث تطرقنا في هذا الفصل التطبيقي والأخير إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

- المبحث الأول: مدخل إلى وحدة تكرير السكر "راسيلا".
- المبحث الثاني: مراجعة القوائم المالية لوحدة تكرير السكر "راسيلا".
- المبحث الثالث: تحليل الوضعية المالية لوحدة تكرير السكر "راسيلا".

المبحث الأول: مدخل إلى وحدة تكرير السكر "راسيلا":

تعتبر وحدة تكرير السكر "راسيلا" المتواجدة "بسيدي لخضر"وحدة هامة لما لها من دور في تلبية متطلبات الأفراد من خدمات ومنتجات وسنقوم بتقديم شامل للمنشأة وإلى ما هي عليه في الوقت الحاضر، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم وحدة تكرير السكر "راسيلا" في المطلب الأول، وإلى هيكلها التنظيمي في المطلب الثاني، وأيضا إلى تحليل وظيفة المالية والمحاسبة للمؤسسة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: تقديم وحدة تكرير السكر "راسيلا":

سنتطرق في هذا المطلب إلى نبذة تاريخية حول وحدة تكرير السكر "راسيلا" وإلى التعريف بالوحدة وأهدافها:

أولا: نبذة تاريخية حول وحدة تكرير السكر "راسيلا":

تم إنشاء المؤسسة الوطنية للسكر التي انبثقت بموجب المرسوم رقم 454 -82 المؤرخ في ديسمبر 1982 لإنتاج السكر في الجزائر المنحدر من الشمندر السكري عن إعادة هيكلة الشركة الوطنية لتسيير وتنمية الصناعات الغذائية سوجيديا وإن صناعة السكر بالجزائر ولدت عمليا في سنة 1966 بتأسيس مؤسسة سوجيديا فعليا، والتي تملك طاقة إنتاجية تتمثل في أربع وحدات وهي: [1]

1- وحدة إنتاج وتكرير السكر بمستغانم "ولاية مستغانم" ؛

2- وحدة إنتاج وتكرير السكر قالمة "ولاية قالمة" ؛

3- وحدة إنتاج وتكرير السكر تزفيزف "ولاية سيدي بلعباس" ؛

4- وحدة إنتاج وتكرير السكر سيدي لخضر "ولاية عين الدفلى" ومع انطلاق عمل هذه الوحدة في الإنتاج كوحدة صغيرة لا تفوق طاقة إنتاجها من البنجر السكري 1500 طن في اليوم الواحد.

ويتم التنسيق فيما بين هذه الوحدات عن طريق إدارة مركزية كان مقرها "خميس مليانة" ولاية عين الدفلى ليتحول مقرها بالجزائر العاصمة "20 شارع كريم بلقاسم" في 1995 حيث تقوم الإدارة بتلبية طلبيات كل الوحدات خاصة فيما يتعلق بالمادة الأولية وحل مشاكل العمال.

ولكن وبعد استقلالية تسيير المؤسسات ودخولها في اقتصاد السوق تطورت المؤسسة الوطنية للسكر إلى مجمع صناعي للسكر وفي نفس الوقت تطورت وحدات إنتاجها إلى فروع سميت بشركات تكرير السكر وهذا

[1] وثائق خاصة **بوحدة تكرير السكر "راسيلا"**، سيدي لخضر، عين الدفلى.

بموجب القوانين الخاصة بالتفريغ رقم 47-2000 المؤرخ في 05-01-2000 وفي هذا المجال يجب الإشارة إلى أنه ابتداءا من 1997 واجهت المؤسسة تحديات جديدة ناجمة من المعطيات الاقتصادية المتمثلة في:

- ضبط وتسوية أسعار منتجاتها ؛
- تنفيذ سياسة اليد العاملة المؤقتة ؛
- الحرص على تكوين هذه اليد العاملة.

ثانيا: التعريف بوحدة تكرير السكر "راسيلا" وأهدافها:

ومن هنا سنتطرق إلى التعريف بوحدة تكرير السكر راسيلا وإلى أهدافها:

❖ تعريف وحدة تكرير السكر "راسيلا":

وحدة تكرير السكر فرع سيدي لخضر التي يقدر رأسمالها الاجتماعي بـ 122.358.600.00 دج وهي وحدة لمعالجة الشمندر السكري سابقا وفي نفس الوقت هي شركة لتكرير السكر أي أنها تكسب أجهزة لمعالجة الشمندر السكري وأخرى خاصة بتكرير السكر الأحمر المستورد من الخارج.

تم بناء هذه الوحدة في الفترة الممتدة ما بين (1964-1966) من قبل شركة فرنسية تدعى (فيف ليل كآي) Five Lille cail بمساحة تقدر بـ 26 هكتار منها 10 هكتار مغطاة. توجد هذه المؤسسة بسهل الشلف الأعلى قرب الطريق الوطني رقم 04 الرابط بين العاصمة ووهران وقرب السكة الحديدية التي تقع على بعد مسافة 120 كلم غرب العاصمة على بعد مسافة 17 كلم شرق مقر ولاية عين الدفلى وهي متصلة بالشركة الوطنية للغاز الطبيعي و كذا شبكة توزيع الكهرباء ذو تيار عالي، وأصبحت تابعة للقطاع الخاص في تاريخ 2008/12/01.

كما تكتسب شبكة مستقلة لإنتاج الطاقة الكهربائية (محطة توليد الكهرباء بقوة 28 ميغاوات). [1]

❖ أهداف وحدة تكرير السكر "راسيلا":

وجود المؤسسة يعني وجود جملة من الأهداف التي تعمل على تحقيقها بأكبر مقدار في أقل وقت التي سيتم ذكر منها في النقاط التالية:

1. تنظيم وتطوير هياكل الصيانة بحيث يرتفع مردود أدوات الإنتاج المختلفة ؛

[1] وثائق خاصة "**بوحدة تكرير السكر "راسيلا"**"، سيدي لخضر، عين الدفلى.

2. التعاون مع مختلف الهياكل والمؤسسات والمنظمات التي لها علاقة بصناعة السكر وذلك من أجل تخطيط الإنتاج وتوسيع الزراعات الصناعية المرتبطة بهذا الهدف ؛
3. ضمان التموين للتمكن من تحقيق المخططات المتعددة فيما يخص الإنتاج ؛
4. ترقية قواعد الإنتاج و الرقابة على نوعية المواد الخام و المنتجات والسهر على تطبيقها في مختلف مراحلها وهذا في نطاق السياسة الوطنية الخاصة بالموضوع ؛
5. المشاركة في التكوين وتحسين مستوى العمال ؛
6. ضمان بيع بضاعتها في إطار ما هو مسطر له و إتباع مختلف التدابير المتخذة لذلك ؛
7. تثمار وتسيير وتنمية نشاطات إنتاج السكر وكل النشاطات الصناعية الأخرى التي لها علاقة بنشاطها الأساسي ؛
8. العمل على تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال الفوائد المحققة على المستويين القصير و البعيد.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة تكرير السكر "راسيلا":

إن سر نجاح الوحدة يعكس مدى مصداقية الهيكل التنظيمي الخاص بها كونه يبرز لكل مصلحة ما لها وما عليها من أنشطة ووظائف كما يتيح عملية الرقابة على أنشطتها في أبسط أشكالها وعليه فإننا سنقوم بتحليل بسيط للهيكل التنظيمي لوحدة تكرير السكر "راسيلا" كالآتي: [1]

- **المديرية:** تعتبر المديرية من أهم ألأقسام المكونة لإدارة المؤسسة التي هي مصدر القرارات

الرسمية إلى جانب الإشراف على مصالح الوحدة واتخاذ الخطوط العريضة التي تسير عليها المؤسسة حيث تضم: المدير، الأمانة، هيئة المنازعات.

- **مديرية الموارد البشرية:** وهي التي تهتم بشؤون المستخدمين والتسيير الأمثل للموارد البشرية على جميع المستويات و الأصعدة بغية المساعدة على تحقيق أهدافهم وتنقسم إلى: دائرة التكوين و دائرة المستخدمين.
- **مديرية التجارة:** تهتم المديرية بالمواد سواء كانت مواد أولية ،مواد استهلاكية ،مواد تامة الصنع (نهائية، استهلاكية) الإضافة إلى قطر الغيار الموجهة للآلات الصناعية أو الحظيرة حيث تقوم بشرائها، تخزينها و تنظيمها كما تقوم بتسويق منتوجها الأساسي وضمان حسن المعاملات مع الزبائن.
- **مصلحة النظافة والأمن:** و لهذه المصلحة الدور الفعال في نجاعة مختلف المديريات و المصالح من خلال إحاطتها بالأمن والاستقرار سواء كانت عوامل طبيعية أو مفتعلة.

[1] وثائق خاصة **بوحدة تكرير السكر** "راسيلا"، سيدي لخضر، عين الدفلى.

- **المديرية التقنية:** وتضم هذه المديرية ثلاثة مصالح فرعية والمتمثلة في: دائرة المخبر ودائرة الصيانة ودائرة الإنتاج.
- **مديرية المالية والمحاسبة:** تهتم بحركة المصاريف والسلع التابعة للمؤسسة داخليا وخارجيا وتضم ثلاث مصالح أساسية ومتكاملة فيما بينها: فرع المحاسبة العامة، فرع المحاسبة التحليلية، فرع الخزينة.

المطلب الثالث: تحليل وظيفة المالية والمحاسبة لوحدة تكرير السكر "راسيلا":

تهتم مصلحة المالية والمحاسة بحركة المصاريف والسلع التابعة للمؤسسة داخليا وخارجيا وتضم ثلاث مصالح أساسية ومتكاملة فيما بينها:

1. **فرع المحاسبة العامة:** تكمن مهمتها الأساسية في القيام بالدراسات المالية وتسيير القروض وتحليل المالية للمؤسسة والعمل على تسجيل كل العمليات المحاسبية المتعلقة بمختلف الحسابات(الموردون، الزبائن، المستخدمين، والمخزونات... إلخ) ثم معالجتها آليا.

2. **فرع المحاسبة التحليلية:** في تسيير المخزن العام يتم تطبيق طريقة ABC لمعالجة المخزون حيث المواد الاستهلاكية في المرتبة الأولى ثم تليه قطع الغيار الصناعية في المرتبة الثانية ثم في الأخير قطع غيار الحظيرة.

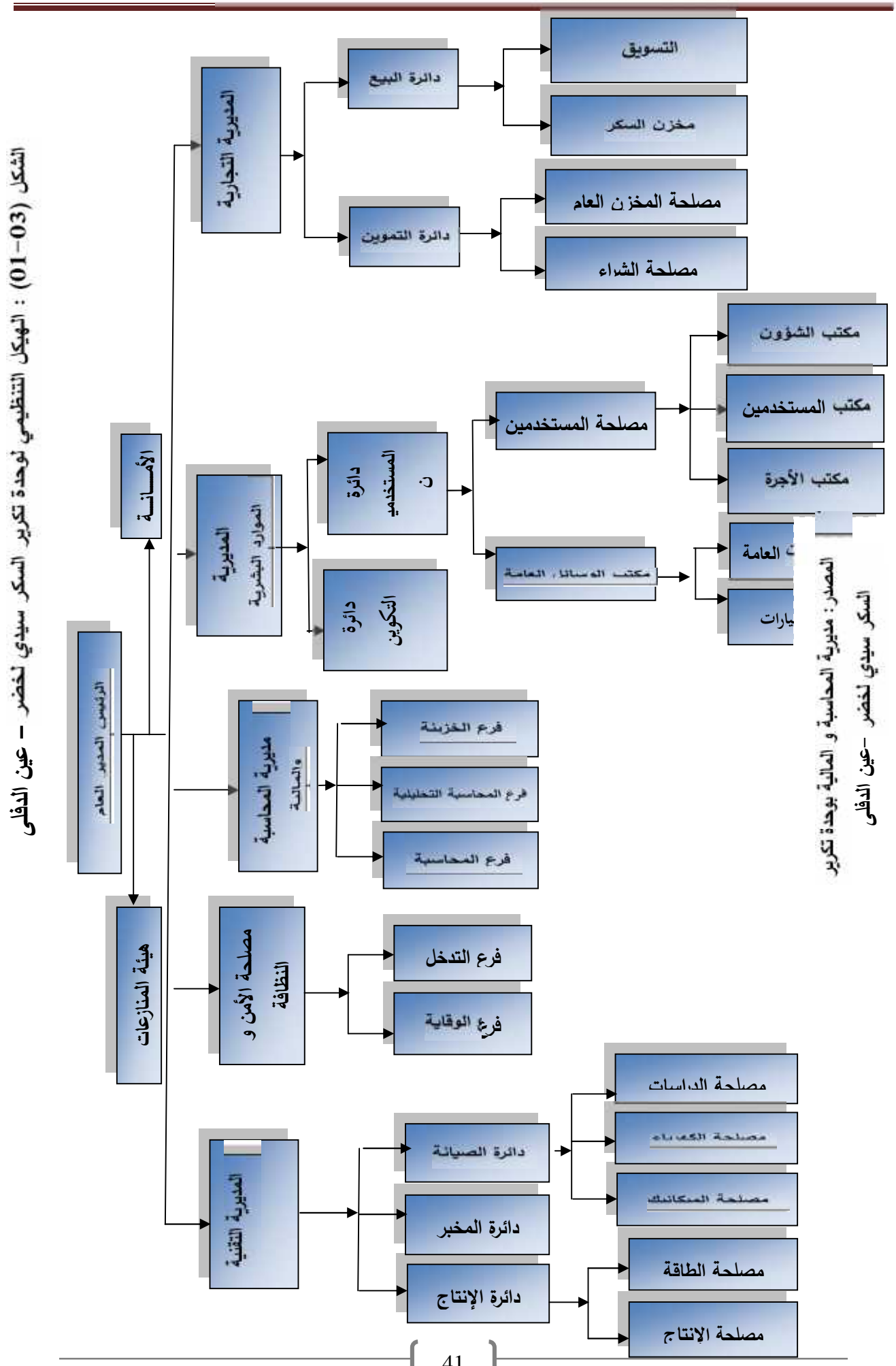
3. **فرع المالية:** تكمن مهمتها في دراسة الوثائق المقدمة لها من قبل فرع المحاسبة العامة ومراجعتها مع المدير العام للمؤسسة من أجل دفع الفواتير. ومن بعد ذلك يتم الاتفاق على تقسيم الأموال كالتالي:

- جزء من الأموال يحول إلى قسم الأجور ؛
- جزء من الأموال يحول إلى الموردين منهم موردو المخزونات ودائنو الاستثمارات ؛
- جزء يحول إلى مصلحة الضمان الاجتماعي ؛
- جزء يحول إلى مصلحة الضرائب.

وتقام هذه العملية في كل نهاية الشهر أي عند تحصيل الشيك من طرف زبون الشركة.

4. **فرع الخزينة:** و يتمثل نشاطها في تسجيل مختلف الأموال الداخلة و الخارجة من الخزينة.

ومن خلال ما سبق سنقوم بعرض شكل الهيكل التنظيمي الخاص بوحدة تكرير السكر راسيلا بسيدي لخضر – ولاية عين الدفلى كمايلي:



الشكل (03-01) : الهيكل التنظيمي لوحدة تكرير السكر سيدي لخضر – عين الدفلى

المصدر: مديرية المحاسبة و المالية بوحدة تكرير السكر سيدي لخضر –عين الدفلى

المبحث الثاني: مراجعة القوائم المالية لوحدة تكرير السكر"راسيلا":

تعتمد المؤسسة في تقييم الأداء المالي على مجموعة من الوثائق المتمثلة في ميزانية الأصول والميزانية المالية للخصوم وجدول حسابات النتائج. وذلك اعتمادا على المراجع الداخلي الذي يقوم بمراجعة وفحص تلك القوائم المالية.

المطلب الأول: مراجعة أصول المؤسسة خلال السنوات: 2012-2015:

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض تطور الميزانية المالية المفصلة والمختصرة لجانب الأصول:

أولا: عرض تطور الميزانية المالية المفصلة جانب الأصول للسنوات: 2012-2015:

تظهر الأصول في الجانب الأيمن من الميزانية، حيث تتكون أصول الميزانية من قسمين هما: الأصول غير الجارية والأصول الجارية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-01): تطور الميزانية المالية المفصلة جانب الأصول خلال السنوات: 2012-2015:

الأصول	2012	2013	2014	2015
الأصول غير الجارية	-	-	-	-
فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي	0.00	0.00	0.00	0.00
تثبيتات معنوية	0.00	0.00	0.00	0.00
تثبيتات عينية	703103463.29	722059624.95	601157493.11	564613334.20
تثبيتات يجري إنجازها	1007104.55	10843046.80	5968713.43	3206532.42
تثبيتات مالية	0.00	0.00	0.00	0.00
سندات موضوعة موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة	0.00	0.00	0.00	0.00
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	0.00	0.00	0.00	0.00
سندات أخرى مثبتة	0.00	0.00	0.00	0.00
قروض وأصول أخرى غير جارية	0.00	259975.17	259975.17	259975.17
الضرائب المؤجلة على الأصول	218709.27	0.00	0.00	0.00
مج الأصول غير الجارية	**704329277.10**	**733162646.92**	**607386181.71**	**568079841.79**
الأصول الجارية	-	-	-	-
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	71942191.21	72608561.32	73727252.92	83780920.15
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00	0.00
الزبائن	416080403.53	57253281.10	58417659.18	58758661.51

المدينون الآخرون	1032999.66	1105387.20	896749.31	2595285.91
الضرائب وما شابهها	16522022.41	35831163.65	47160164.48	62413015.67
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00	0.00
الموجودات وما شابهها	0.00	0.00	0.00	0.00
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	0.00	0.00	0.00	0.00
الخزينة	482776.76	1940639.03	37235139.11	24745503.78
مج الأصول الجارية	**506060393.58**	**168739032.30**	**217436965.01**	**232293387.01**
مج الأصول	**1210389670.68**	**901901679.22**	**824823146.72**	**800373228.80**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

ثانيا: الميزانية المالية المختصرة جانب الأصول للسنوات: 2012-2015:

الجدول رقم (03-02): ميزانية الأصول المختصرة للسنوات: 2012-2015:

الأصول	2012	2013	2014	2015
الأصول الثابتة	704329277.10	733162646.92	607386181.71	568079841.79
الأصول المتداولة	**506060393.58**	**168739032.30**	**217436965.01**	**232293387.01**
قيم الاستغلال	71942191.21	72608561.32	73727252.92	83780920.15
الحقوق	433635425.5	94189831.95	106474572.9	123766963.0
قيم جاهزة	482776.76	1940639.03	37235139.11	24745503.78
إجمالي الأصول	**1210389670.68**	**901901679.22**	**824823146.72**	**800373228.80**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

نلاحظ , خلال الجدول أعلاه تذبذب وانخفاض في مجموع الأصول حيث بلغت نسبة التغير لمجموع الأصول 25.49% في سنة 2013، أما في سنة 2014 فبلغت نسبة التغير 8.55%، أما سنة 2015 فبلغت نسبة التغير 2.96%. وهذا ما يدل على فقدان المؤسسة لقدراتها المالية، مما يؤثر على مردوديتها واستثماراتها.

المطلب الثاني: مراجعة خصوم المؤسسة خلال السنوات: 2012-2015:

تظهر الخصوم في الجانب الأيسر للميزانية حيث تمثل جانب الموارد من الميزانية حيث تتكون من الالتزامات الراهنة للكيان عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.

أولا: عرض تطور الميزانية المالية المفصلة جانب الخصوم للسنوات: 2012-2015:

ضم الميزانية المالية لجانب الخصوم ثلاثة أصناف وهي: الصنف الأول حسابات رؤوس الأموال، والثاني الخصوم غير الجارية، والثالث الخصوم الجارية حيث سنوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-03): تطور الميزانية المالية المفصلة جانب الخصوم للسنوات: 2012-2015:

الخصوم	2012	2013	2014	2015
رؤوس الأموال الخاصة				
رأس المال الصادر	120936600.00	122358600.00	122358600.00	122358600.00
رأس المال غير المستعان به	0.00	428980.52	428980.52	428980.52
علاوات واحتياطات (احتياطات مدمجة)-1	360888.38	0.00	0.00	0.00
فوارق اعادة التقييم	352754581.73	419312049.98	419312049.98	419312049.98
نيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع-1	27868907.06	-253195955.00	-166524793.7	-71903414.35
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى/الترحيل من جديد	-29883156.46	-4125515.48	-258746405.38	-431914300.91
حصة الشركة المدمجة-1	0.00	0.00	0.00	0.00
حصة ذوي الأقلية-1	0.00	0.00	0.00	0.00
مج رؤوس الأموال	**454037820.70**	**284778160.02**	**116828431.34**	**38281915.24**
الخصوم غير الجارية:	-	-	-	-
القروض والديون المالية	230212125.00	193215215.13	96470840.13	22113000.00
الضرائب المؤجلة والمرصود لها	0.00	0.00	0.00	0.00
ديون أخرى غير جارية	0.00	0.00	0.00	0.00
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	3854854.56	4498287.34	4498287.34	4126488.68
مج الخصوم غير الجارية	**234066979.56**	**197713502.47**	**100969127.47**	**26239488.68**
الخصوم الجارية:				
الموردون والحسابات الملحقة	86411781.66	123143162.38	148835037.55	133915639.12
الضرائب	61879504.12	72883717.76	73750902.64	73574684.15
الديون الأخرى	372948381.38	223372560.98	384429072.10	528350926.00
خزينة الخصوم	1045203.35	-10575.62	-10575.62	-10575.62
مج الخصوم الجارية	**522284870.42**	**419410016.73**	**607025587.91**	**735851824.88**
مج الخصوم	**1210389670.68**	**901901679.22**	**824823146.72**	**800373228.80**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

ثانيا: عرض ميزانية الخصوم المختصرة للسنوات: 2012-2015:

الجدول رقم (03-04): ميزانية الخصوم المختصرة للسنوات: 2012-2015:

الخصوم	2012	2013	2014	2015
الأموال الخاصة	454037820.70	284778160.02	116828431.34	38281915.24
الديون طويلة الأجل	234066979.56	197713502.47	100969127.47	26239488.68
الأموال الدائمة	**688104800.20**	**482491662.4**	**217797558.7**	**30068403.92**
الديون قصيرة الأجل	522284870.42	419410016.73	607025587.91	735851824.88
مج الخصوم	**1210389670.68**	**901901679.22**	**824823146.72**	**800373228.80**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

من جدول أعلاه نلاحظ أن إجمالي الخصوم في تدهور مستمر حيث بلغت نسبة التغير 25.49% سنة 2013، أما سنة 2014 فبلغت نسبة التغير بينهما 8.55%، بينما في السنة الأخيرة 2015 فبلغت نسبة التغير بينهما إلى 2.96%، وهذا راجع لكثرة الديون القصيرة الأجل، وهذا يبن بأن المؤسسة محل الدراسة غير مستقلة مالية ولديها التزامات قصيرة الأجل لم تسددها بعد.

المطلب الثالث: مراجعة حسابات التسيير خلال السنوات: 2012-2015:

تعتبر حسابات التسيير (الأعباء والنواتج) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج (TCR) حيث يعطينا تفاعلهما، تنقسم حسابات التسيير حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى مجموعتين هما:

- الصنف السادس: مجموعة النفقات (الأعباء).
- الصف السابع: مجموعة الإيرادات (النواتج).

ويقوم المراجع الداخلي بالتأكد من حسابات التسيير وذلك بالقيام بالعديد من الفحوصات نذكر منها:

- مقارنة مجموعة نفقات الدورة بمجموعة النفقات للسنوات السابقة أو بمجموعة التكاليف المقدرة للموازنة السنوية إن وجدت ؛
- التأكد من قابلية الاستثمارات للاهتلاك ؛
- مراجعة أوراق التنقيط والإمضاء لعمال المؤسسة ؛
- التحقق من وجود تأشيرة الخدمة المؤداة على ظهر وثيقة الإثبات مع مراعاة أن هذه التكاليف تقع حقيقة على عاتق المؤسسة ؛
- التحقق من التسجيل المحاسبي للاشتراكات الاجتماعية اعتمادا على سجل الأجور ؛

- التأكد من صحة القيود المحاسبية المسجلة ؛
- دراسة الوثائق و المستندات المبررة للنفقات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة والتأكد فيما إذا كانت التسجيلات صحيحة وفي الحسابات المناسبة ؛
- التحقق من البضائع المباعة للعمال الشركاء ؛
- التحقق من تقييم الإنتاج المباع ؛
- مراجعة الحسابات لفواتير البيع.

والجدول التالي يوضح حسابات النتائج خلال السنوات: 2012-2015:

الجدول رقم(03-05): تطور حسابات النتائج للسنوات: 2012-2015:

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال	367403611.60	124581044.02	216399218.28	200179629.27
تغير مخزونات المنتجات المصنعة ومنتوجات قيد التصنيع	0.00	0.00	0.00	0.00
الإنتاج المثبت	0.00	0.00	0.00	0.00
إعانات الاستغلال	493486.85	1071475.34	0.00	357091.46
إنتاج السنة المالية 1	**367897098.45**	**125652519.36**	**216399218.28**	**200536720.72**
المشتريات المستهلكة	69022482.73	89416083.96	90072796.01	97559692.07
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	37347858.65	31856770.59	15563382.14	18599875.58
استهلاك السنة المالية 2	**106370341.39**	**121272854.55**	**105636178.15**	**116159567.65**
القيمة المضافة للاستغلال 3	**261526757.07**	**4379664.82**	**110763040.13**	**84377153.07**
أعباء المستخدمين	109798044.91	127012094.53	128256875.28	107478568.11
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	10452190.59	831798.99	1002228.83	824633.15
الفائض الإجمالي عن الاستغلال 4	**141276521.56**	**-123464228.70**	**-18496063.98**	**-23926048.19**
المنتجات العملياتية الأخرى	393449.28	4329449.80	914824.01	476417.87
الأعباء العملياتية الأخرى	2585240.39	1141513.00	633798.76	454350.56
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	111289883.27	134690619.57	133609815.47	43389709.03
استئناف خسائر القيمة والمؤونات	0.00	0.00	0.00	371798.66
النتيجة العملياتية 5	**27794847.18**	**-254966911.46**	**-151824854.2**	**-66921891.24**

المنتوجات المالية	74059.88	0.00	41856.38	28746.39
الأعباء المالية	0.00	0.00	14741795.96	5010269.50
النتيجة المالية 6	**74059.88**	**0.00**	**14699939.58**	**4981523.11**
النتيجة العادية قبل الضريبة 7	**27794847.18**	**-254966911.46**	**-166524793.78**	**-71903414.35**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0.00	0.00	0.00	0.00
الضرائب المؤجلة-تغيرات حول النتائج العادية	0.00	0.00	0.00	0.00
مجموع منتجات الأنشطة العادية	368364607.61	129981969.16	217355989.67	201413683.64
مجموع أعباء الأنشطة العادية	340495700.55	384948880.62	383880692.45	273317097.99
بة الصافية للأنشطة العادية 8	**27868907.06**	**-254966911.46**	**-166524793.78**	**(71903414.35-**
- غير العادية- المنتوجات/يطلب بيانها	0.00	1770956.46	0.00	0.00
العناصر غير العادية- الأعباء/يطلب بيانها	0.00	0.00	0.00	0.00
النتيجة غير العادية 9	**0.00**	**1770956.46**	**0.00**	**0.00**
النتيجة الصافية للسنة المالية 10	**27868907.06**	**-253195955.00**	**-166524793.78**	**-71903414.35**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤسسة حققت نتيجة إيجابية في سنة 2012 فقط، أما باقي السنوات سالبة مما يعكس الأداء المالي الضعيف للمؤسسة وذلك راجع إلى زيادة الأعباء الخاصة بالمستخدمين وبالتالي قيمة مضافة منخفضة بسبب الاستهلاك المتزايد مقابل نتائج إنتاج قليلة.

المطلب الرابع: عرض قائمة التدفقات النقدية لأنشطة الاستغلال:

من خلال القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة والمعطيات الإضافية يمكن حساب قائمة التدفقات النقدية من أنشطة الاستغلال كالتالي:

الجدول رقم (03-06): تطور تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة للسنوات: 2012-2015:

البيان	2012	2013	2014	2015
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة				

العملياتية				
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	345121984.68	290838579.61	310248978.55	296139347.32
المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين	-205070474.52	-181420220.33	-176029518.48	-230804716.15
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى	-21359996.69	-13227000.98	-12267295.33	-4543539.55
الضرائب على النتائج المدفوعة				
دفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية				
أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية				
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية(A)	**118691513.47**	**96191358.31**	**121952164.72**	**60791091.62**
دفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية				
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية	-145567335.40	-29306972.12	-10899745.74	-7960711.11
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية	0.00	3217822.92	0.00	0.00
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	0.00	0.00	0.00	0.00
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية	0.00	0.00	0.00	0.00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	0.00	0.00	0.00	0.00
ص والأقساط المقبوضة من النتائج	0.00	0.00	0.00	0.00
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (B)	**-145567335.40**	**-26089149.20**	**-10899745.74**	**-7960711.11**
قات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية				
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم	0.00	0.00	0.00	0.00
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	0.00	0.00	0.00	0.00
التحصيلات المتأتية من القروض	74412000.00	0.00	0.00	0.00
ت القروض أو الديون الأخرى المماثلة	-34880625.00	-67916078.37	-81388125.00	-65110500.00
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية (C)	**39531375.00**	**-67916078.37**	**-81388125.00**	**-65110500.00**
تأثيرات تغير سعر الصرف على	0.00	0.00	0.00	0.00

السيولات وشبه السيولات				
ات أموال الخزينة في الفترة (A+B+C)	12655553.07	2186130.74	29664293.98	-12280119.49
وال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	563939.64	(562426.59)	1623704.14	31315902.63
إل الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية	13219492.71	1623704.14	31287998.13	19035783.13
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	12655553.07	2186130.74	29664293.98	-12280119.49
المقارية مع النتيجة المحاسبية				

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

لحظ من جدول تدفقات الخزينة أن خزينة المؤسسة خلال السنوات الثلاثة 2012، 2013، 2014 موجبة وضعيفة في نفس الوقت، أما في سنة 2015 فهي سالبة، وهذا ما يدل على ضعف السياسة النقدية للمؤسسة، وهو ما أدى إلى عدم القدرة على السداد.

المبحث الثالث: تحليل الوضعية المالية لوحدة تكرير السكر "راسيلا":

تتم عملية التحليل انطلاقا من الميزانيات المالية عن طريق المؤشرات المالية والمتمثلة في رأس المال العامل واحتياجاته والخزينة وهي مؤشرات التوازن المالي وعن طريق مؤشرات أخرى وهي مؤشرات المردودية، وهذا من أجل معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها.

المطلب الأول: تحليل الوضعية المالية للمؤسسة بواسطة مؤشرات التوازن المالي:

سنتطرق في هذا المطلب إلى مؤشرات التوازن المالي وهي: رأس المال العامل، واحتياجات رأس المال العامل، والخزينة الصافية.

أولا: رأس المال العامل:

يعتبر رأس المال العامل مؤشرا أساسيا لتحليل وتقييم التوازنات داخل المؤسسة وكما سبقت الإشارة إليه هناك أربعة أنواع لرأس المال العامل وهي:

1. رأس المال العامل الدائم: وهو ذلك المقدار الفائض من الموارد المالية الدائمة بعد تمويل الاحتياجات المالية الدائمة ؛

2. رأس المال العامل الخاص: يتمثل في ذلك المقدار الإضافي من رأس المال العامل الخاص بعد تمويل الأصول الثابتة، حيث يقيس قدرة المؤسسة على تمويل استثماراتها ؛
3. لمال العامل الإجمالي: يقصد بهذا المفهوم مجموع الأصول الأقل من سنة وهي تتمثل في الأصول المتداولة ؛
4. رأ ل المال العامل الأجنبي: وهو ذلك الجزء من الموارد المالية الأجنبية في المؤسسة والمتمثلة في إجمالي الديون.

سوف يتم توضيح مختلف قيم رؤوس الأموال العاملة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-07): حساب مختلف رؤوس الأموال العاملة للسنوات: 2012-2015:

البيان/السنوات	2012	2013	2014	2015
الأموال الدائمة	688104800.20	482491662.4	217797558.7	30068403.92
الأصول الثابتة	704329277.10	733162646.92	607386181.71	568079841.79
رأس المال العامل الدائم	**-16224476.90**	**-250670984.5**	**-389588623.0**	**-538011437.7**
الأموال الخاصة	454037820.70	284778160.02	116828431.34	38281915.24
الأصول الثابتة	704329277.10	733162646.92	607386181.71	568079841.79
رأس المال العامل الخاص	**-250291456.4**	**-448384486.9**	**-595703350.3**	**-529797926.4**
الأصول المتداولة	506060393.58	168739032.30	217436965.01	232293387.01
رأس المال العامل الإجمالي	**506060393.58**	**168739032.30**	**217436965.01**	**232293387.01**
الديون الطويلة الأجل	234066979.56	197713502.47	100969127.47	26239488.68
الديون قصيرة الأجل	522284870.42	419410016.73	607025587.91	735851824.88
رأس المال العامل الأجنبي	**756351849.9**	**617123519.1**	**707994715.3**	**762091313.4**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

من لال الجدول أعلاه نلاحظ أن رأس المال العامل يظهر سالبا خلال كل السنوات المدروسة وهذا يعني أن المؤسسة غير متوازنة ماليا على المدى الطويل وتعاني من عدم القدرة على سداد التزاماتها في كل السنوات.

أما بالنسبة لرأس المال العامل الخاص فنلاحظ أنه سالب خلال كل ا سنوات المدروسة وهذا يعني أن الأموال الخاصة لم تغطي الأصول الثابتة، أي أن المؤسسة لا تتمتع بالاستقلالية المالية، ولهذا يجب عليها أن تلجأ للاقتراض.

نما رأس المال العامل الإجمالي يمثل الأصول المتداولة للمؤسسة حيث بلغت نسبة الأصول المتداولة من إجمالي الأصول في سنة 2012 بلغت 41.81%، أما في سنة 2013 فبلغت 18.71%، بينما في سنة 2014 فبلغت 26.36%، وفي السنة الأخيرة 2015 بلغت نسبة الأصول المتداولة بالنسبة لإجمالي الأصول 29.02%.

كما تمثل القيم المرتفعة في الجدول أعلاه لرأس المال العامل الأجنبي تدل على عدم استقلالية المؤسسة ماليا أي هناك أطراف خارجية تتدخل في سياساتها، وهذا يعني أيضا صعوبة حصول المؤسسة على القروض إضافية.

ثانيا: احتياجات رأس المال العامل:

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

احتياجات رأس المال العامل = (الأصول المتداولة - القيم الجاهزة) - (د.ق.أ - خزينة الخصوم).

الجدول رقم (03-08): حساب احتياجات رأس المال العامل للسنوات: 2012-2015:

البيان/ السنوات	2012	2013	2014	2015
الأصول المتداولة – القيم الجاهزة	505577616.70	166798393.27	180201825.80	207547883.23
د. ق. أ – خزينة الخصوم	521239667.07	419420592.35	607036163.53	735862400.40
احتياجات رأس المال العامل	**-15662050.30**	**-252622199.1**	**-426834337.7**	**-528314517.2**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

لاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤسسة تحصلت على احتياجات رأس المال العامل سالبة طوال الفترة المدروسة، وهذا يدل على أن المؤسسة لم تستغل موارد الدورة بشكل جيد.

ثالثا: الخزينة الصافية:

الخزينة هي مجموع القيم التي تستطيع المؤسسة التصرف فيها خلال دورة الاستغلال، ويمكن حساب خزينة المؤسسة كمايلي:

الخزينة الصافية= رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل.

الجدول رقم (03-09): حساب الخزينة الصافية للسنوات: 2012-2015:

البيان/ السنوات	2012	2013	2014	2015
رأس المال العامل	-16224476.90	-250670984.5	-389588623.0	-538011437.7
احتياجات رأس المال العامل	-15662050.30	-252622199.1	-426834337.7	-528314517.2
الخزينة الصافية	**-562426.60**	**1951214.60**	**37245714.70**	**-9696920.50**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤسسة سجلت خزينة سالبة في سنتي 2012 و2015 وهذا راجع لارتفاع احتياجات رأس المال العامل أي أنها في حالة عجز مالي، وهذا يعبر أيضا عن عدم امتلاك المؤسسة للسيولة النقدية، أي عدم قدرتها على السداد حاليا، لكنها سجلت خزينة موجبة خلال السنتين 2013 و2014 وهذا يعني أنها تجد جزءا من أموالها مجمد وهذا يطرح مشكلة اتجاه الأرباح وعليه يجب عليها أن تعالج بعض التزاماتها.

المطلب الثاني: تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من خلال مؤشرات السيولة:

لتقييم سيولة المؤسسة نقوم بحساب كل من النسبتين التاليتين: نسبة السيولة العامة، ونسبة الخزينة المختصرة، ونسبة الخزينة الفورية.

أولا: نسبة السيولة العامة:

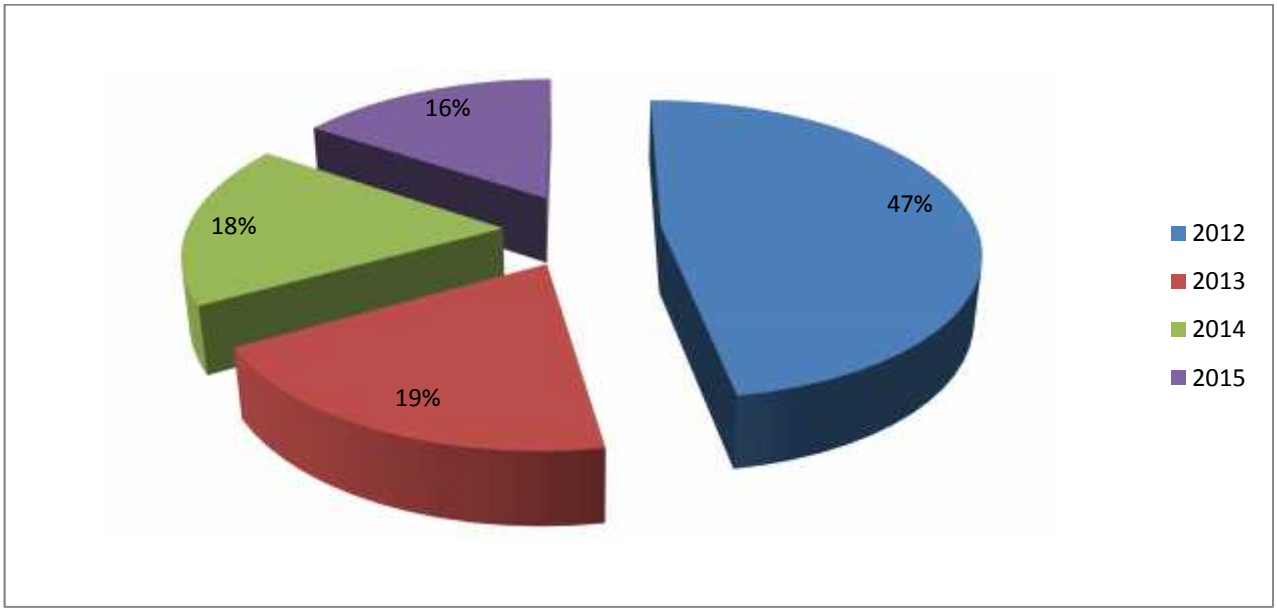
نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الديون طويلة الأجل.

الجدول رقم (03-10): حساب نسبة السيولة العامة للسنوات: 2012-2015:

البيان/السنوات	2012	2013	2014	2015
الأصول المتداولة	506060393.58	168739032.30	217436965.01	232293387.01
الديون طويلة الأجل	522284870.42	419410016.73	607025587.91	735851824.88
نسبة السيولة العامة	**0.97**	**0.40**	**0.36**	**0.32**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.



من خلال الجدول أعلاه والتمثيل البياني نلاحظ أن نسبة السيولة العامة كانت أقل من الواحد خلال كل السنوات المدروسة، و ذا يدل على أن المؤسسة ليس بإمكانها تسديد مستحقاتها في الآجال المطلوبة، أي أن أصولها المتداولة غير قادرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل وليس لديها إمكانية على الحصول على قروض أخرى مستقبلا.

ثانيا: نسبة الخزينة المختصرة:

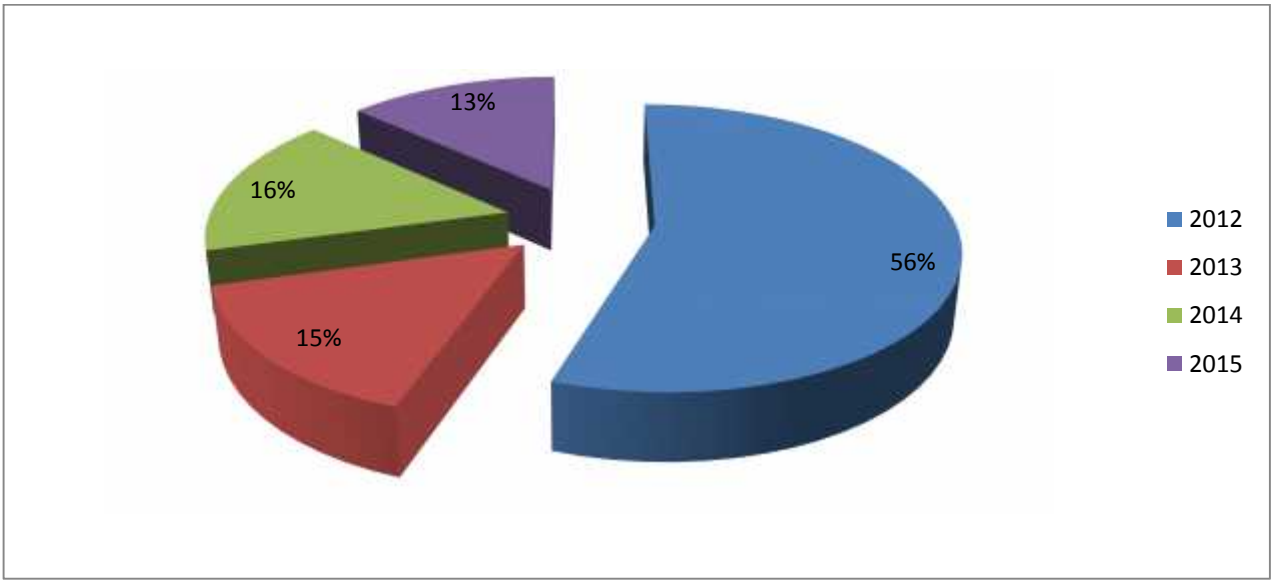
نسبة الخزينة المختصرة = (ق.غ.ج+ق.ج) / ديون قصيرة الأجل.

الجدول رقم (03-11): حساب نسبة السيولة المختصرة للسنوات: 2012-2015:

البيان/السنوات	2012	2013	2014	2015
(ق.غ.ج+ق.ج)	434118202.2	96130470.98	143709112.0	148512466.8
ديون قصيرة الأجل	522284870.42	419410016.73	607025587.91	735851824.88
نسبة الخزينة المختصرة	**0.83**	**0.23**	**0.24**	**0.20**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة



نرى من خلال الجدول والشكل أعلاه أن نسبة الخزينة المختصرة في سنة 2012 تمثل الاستغلال الأمثل لسيولة أما السنوات المتبقية فهي أقل من الحد الأدنى 0.3، وعليه فالنسب المحققة توحي بأن المؤسسة لا يمكن أن تواجه كل الديون قصيرة الأجل باستخدام قيمها الجاهزة ومالها لدى الغير بل تستطيع مواجهة جزء منها فقط.

ثالثا: نسبة الخزينة الفورية:

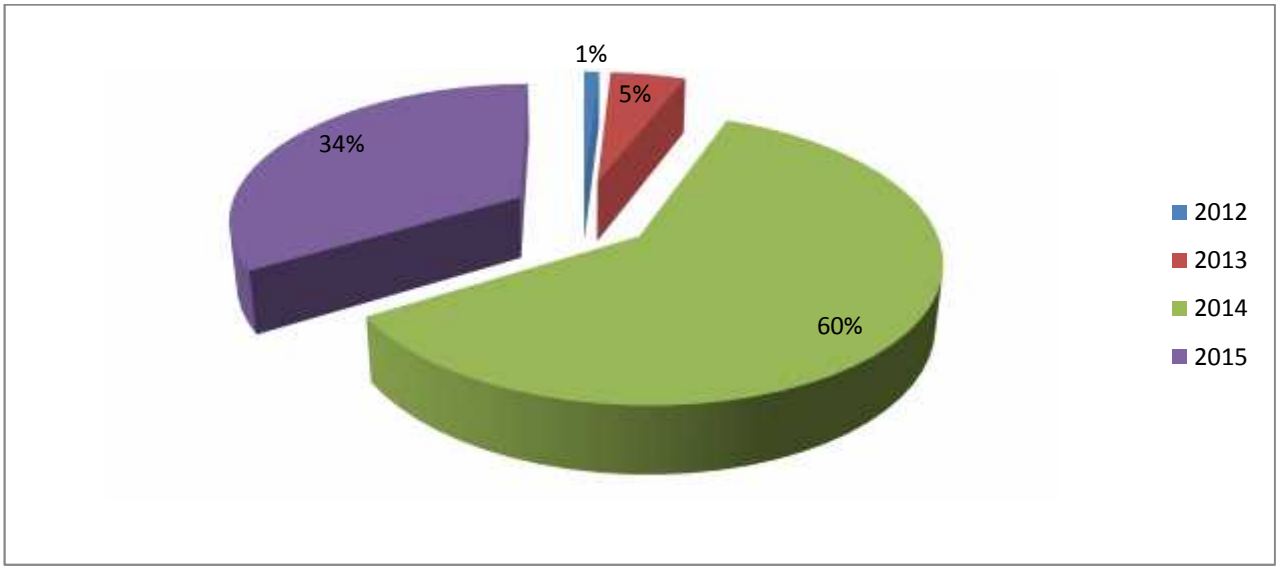
نسبة الخزينة الفورية = قيم جاهزة / ديون قصيرة الأجل.

الجدول رقم (03-12): حساب نسبة السيولة الفورية للسنوات: 2012-2015:

البيان/السنوات	2012	2013	2014	2015
قيم جاهزة	482776.76	1940639.03	37235139.11	24745503.78
ديون قصيرة الأجل	522284870.42	419410016.73	607025587.91	735851824.88
الخزينة الفورية	0.001	0.005	0.061	0.034

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.



لاحظ من خلال الجدول والتمثيل البياني أعلاه أن نسبة السيولة الفورية هي جد منخفضة أي ضعيفة جدا خلال كل السنوات المدروسة خاصة إذا حان أجل تسديد الديون القصيرة الأجل، أي هذا يعني أن الديون القصيرة الأجل غير مغطاة بالقيم الجاهزة في الوقت الحالي.

المطلب الثالث: تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من خلال مؤشرات المردودية:

يمكن التمييز بين ثلاثة نسب للمردودية وهي كالتالي: نسبة المردودية المالية، ونسبة المردودية التجارية، ونسبة المردودية الاقتصادية:

أولا: نسبة المردوية المالية:

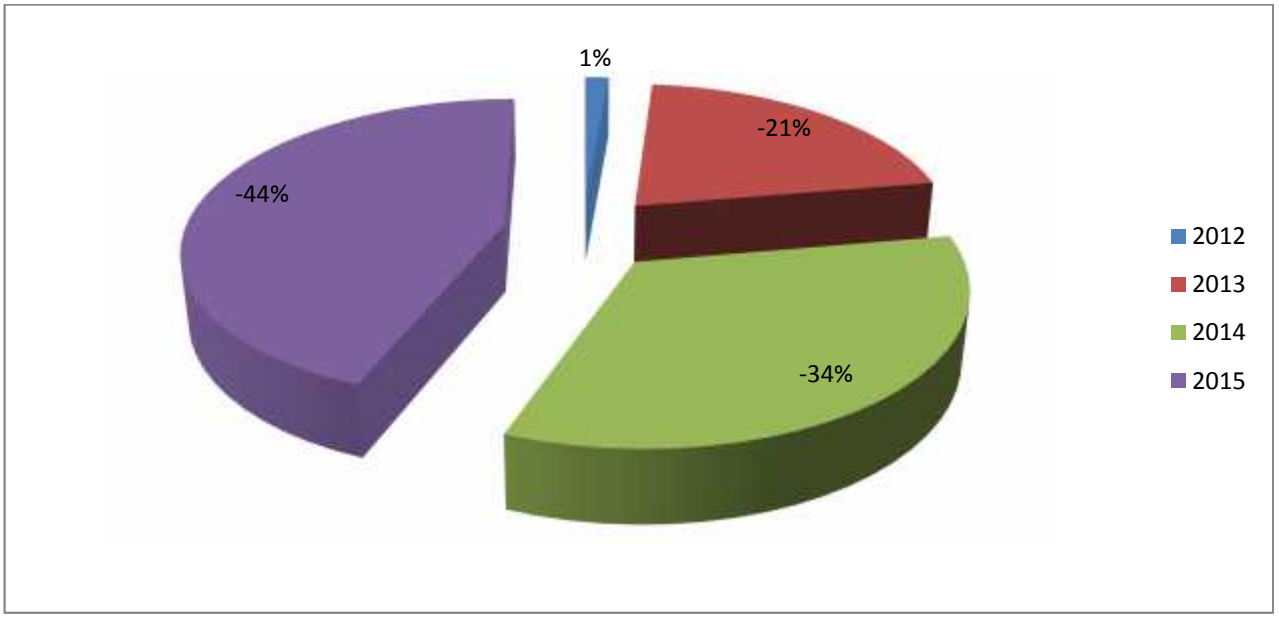
نسبة المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة.

الجدول رقم (03-13): حساب نسبة المردودية المالية للسنوات: 2012-2015:

البيان/السنوات	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	27868907.06	-253195955.00	-166524793.78	-71903414.35
الأموال الخاصة	454037820.70	284778160.02	116828431.34	38281915.24
نسبة المردودية المالية	**0.06**	**-0.89**	**-1.43**	**-1.88**

الوحدة بـ:دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.



نرى من خلال الجدول والشكل أعلاه أن نسبة المردودية المالية لسنة 2012 قدرت بـ: 0.06 مما يدل على أن المؤسسة حققت أرباح قليلة وبالتالي فإن المساهمون سيستفيدون من أرباح تقدر بـ: 6%. أما بالنسبة للسنوات المتبقية المؤسسة تعاني من نسب سالبة وهذا يدل على أن المساهمين سيتحملون خسائر.

ثانيا: نسبة المردودية التجارية:

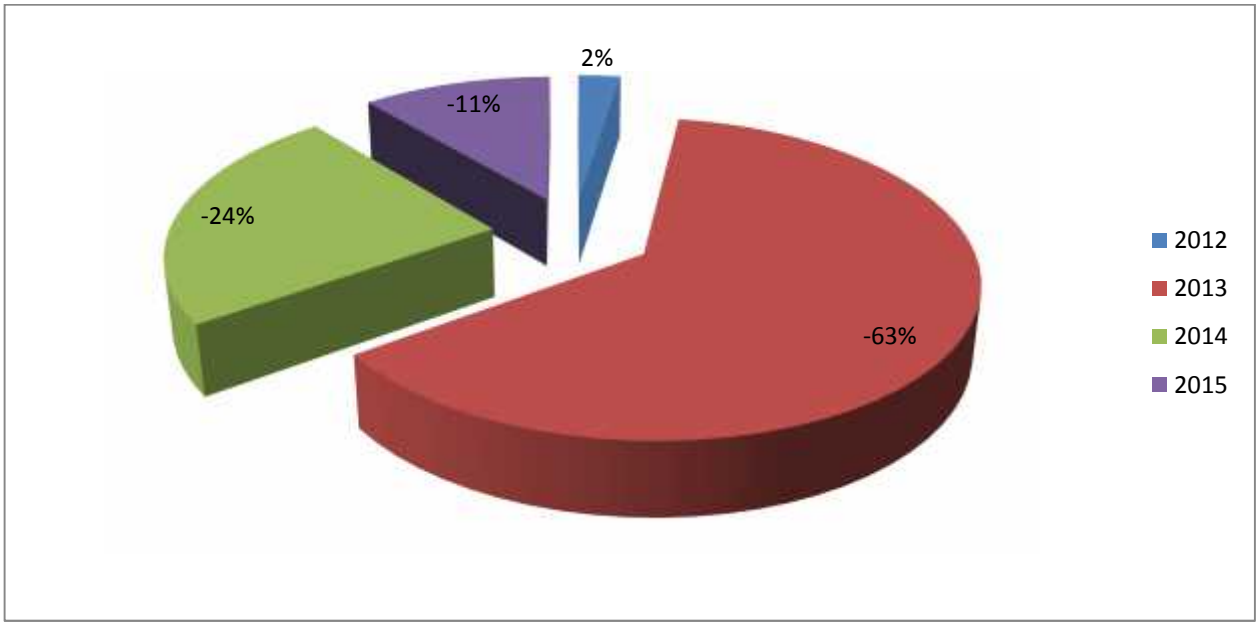
نسبة المردودية التجارية = النتيجة الصافية / رقم الأعمال.

الجدول رقم (03-14): حساب نسبة المردودية التجارية للسنوات: 2012-2015:

البيان/السنوات	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	27868907.06	-253195955.00	-166524793.78	-71903414.35
رقم الأعمال	367403611.60	124581044.02	216399218.28	200179629.27
نسبة المردودية التجارية	**0.08**	**-2.03**	**-0.77**	**-0.36**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.



لاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن نسبة المردودية التجارية في سنة 2012 قدرت بـ: 0.08 أي هي تدل على أن المؤسسة كلما قامت بعملية بيع إلا وحققت أرباح بنسبة 8%، بينما في السنوات المتبقية المؤسسة تعاني من نسبة مردودية تجارية سالبة، وهي تدل على أن المؤسسة خسرت 20.3% و77% و36% على التوالي على مبيعاتها.

ثالثا: نسبة المردودية الاقتصادية:

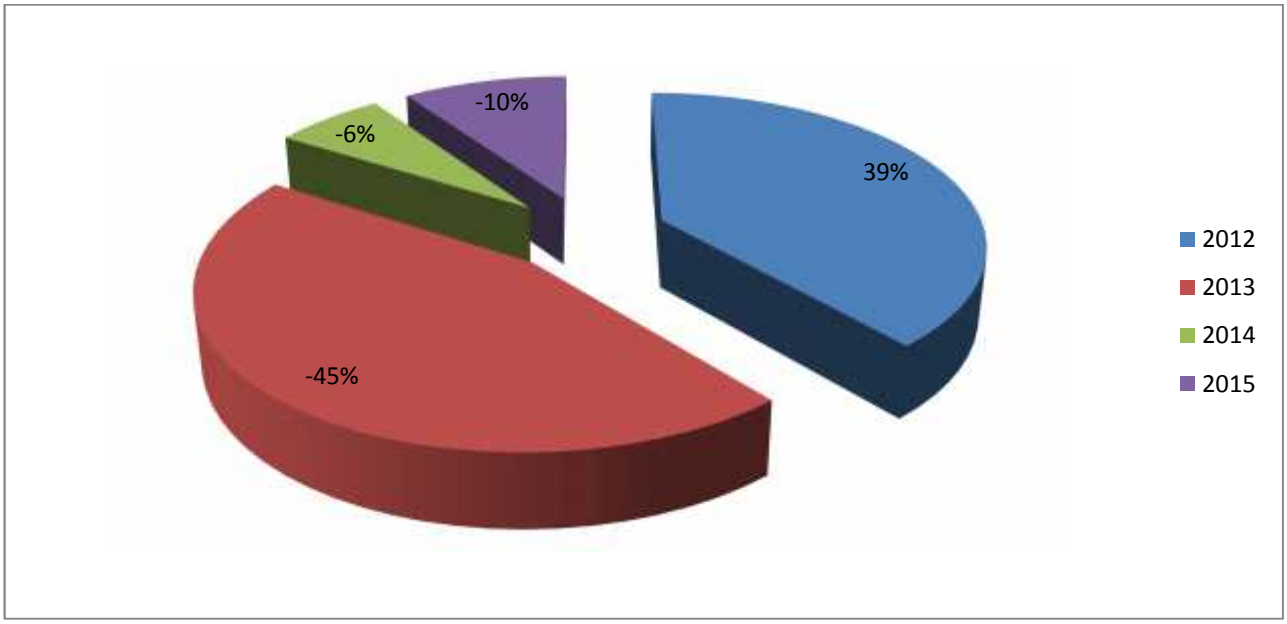
نسبة المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / إجمالي الأصول.

الجدول رقم (03-15): حساب نسبة المردودية الاقتصادية للسنوات: 2012-2015:

البيان/السنوات	2012	2013	2014	2015
النتيجة الصافية	141276521.56	-123464228.70	-18496063.98	-23926048.19
إجمالي الأصول	1210389670.68	901901679.22	824823146.72	800373228.80
المردودية الاقتصادية	**0.12**	**-0.14**	**-0.02**	**-0.03**

الوحدة بـ: دج

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة محل الدراسة.



كما نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن نسبة المردودية الاقتصادية والتي هي تعبر عن مقدار استفادة المؤسسة من أصولها بنسبة 12% في سنة 2012، بينما في السنوات المتبقية فكانت النسب سالبة ومنخفضة وهذا ما يدل على أن المؤسسة تعاني من سوء استغلال أصولها الثابتة.

المطلب الرابع: تقييم أداء وحدة تكرير السكر "راسيلا":

من خلال ما قمنا به في هذه الدراسة التطبيقية التي أجريناه داخل وحدة تكرير السكر "راسيلا" وتصفح جميع الأعمال المالية والمحاسبية التي تقوم بها، استنتجنا بعض الملاحظات التي نعتبرها من وجهة نظرنا كنقاط قوة ونقاط ضعف بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة، نوجزها فيما يلي:

أولا: نقاط قوة وحدة تكرير السكر "راسيلا":

تمتاز وحدة تكرير السكر "راسيلا" بعض المميزات التي نعتبر نقاط قوة بالنسة لها، حيث استخلصنا البعض منها وسنوجزه في النقاط التالية:

- ✓ موقعها الإستراتيجي المناسب ومساحتها الشاسعة يعتبران بالنسبة للوحدة نقطة قوة ؛
- ✓ الطلب على المتزايد على منتوجاتها (مادة السكر) باعتباره منتوج اقتصادي ؛
- ✓ لديها موقع إلكتروني يعرف بهويتها في السوق ؛
- ✓ سمعة المؤسسة الطيبة ؛
- ✓ وجود موارد بشرية ذات خبرات وكفاءات عالية خاصة بعملية إنتاج وتحويل مادة السكر ؛
- ✓ وجود قسم خاص بالرقابة الداخلية للوحدة ؛

- ✓ ضف إلى أنها تقوم استعمال الإعلام الآلي في التقييد المحاسبي من اليوميات المساعدة ووصلات الإدخال والإخراج وهذا ما يجعل إمكانية حدوث الأخطاء ؛
- ✓ كما أن تحميل مسؤولية كل موظف على وظيفته يعطي للموظف حرص أكثر على إعطاء صورة حقيقية للوحدة عند تقييمها لنشاطها ؛
- ✓ وإضافة إلى ذلك استقلالية كل مصلحة عن الأخرى وعدم تدخل كل مصلحة في شؤون الأخرى إلا في الحالات الضرورية وبما يسمح به قانون الوحدة ؛
- ✓ القيام بالجرد اليومي للمخزون والذي تشرف عليه مصلحة المالية ؛
- ✓ المراقبة المستمرة للحسابات والمصالح وهذا يتم كذلك من طرف مصلحة المالية والمحاسبة ؛
- ✓ طبيق النظام المحاسبي المالي (scf) داخل الوحدة تطبيقا تاما وهو ما يسهل عليها عملية الفحص والتقييم ؛
- ✓ وبالأخص إنشاء الميزانية التقديرية للوحدة في بداية كل دورة استغلال.

ثانيا: نقاط ضعف وحدة تكرير السكر "راسيلا":

ن نقاط قوة الوحدة المشار إليها أعلاه، لا تعني خلو نظامها الرقابي الداخلي من عناصر ضعف التي سنلخصها حسب ما لاحظناه أثناء قيامنا بالدراسة وهي كالتالي:

- ✓ عدم قيام الشركة بحملات إشهارية لترويج منتجاتها، فيمكن أن نجد الكثير من الأشخاص لا يعرف وحدة تكرير السكر "راسيلا"، وهذا لا ينقص من قيمة المؤسسة ولكن نقدم صورة عن أهمية الإشهار والتسويق في المساهمة في تعريف الناس بالوحدة ويعزز ثقتهم بها وبجودة منتجاتها ؛
- ✓ عدم وجود إدارة مالية منفصلة بحد ذاتها وعدم وجود مديرية خاصة بمصلحة المراجعة الداخلية ؛
- ✓ نقص في الإطارات الخاصة بالإدارة العامة ؛
- ✓ نقص في الموارد المالية وسوء استغلال الموجود منها ؛
- ✓ نقص الكفاءات والمهارات الخاصة بالتسيير ما ينتج عنه سوء التسيير ؛
- ✓ عدم اللجوء إلى التغيير أو إعادة الهندسة منذ قيام الوحدة إلى يومنا هذا ؛
- ✓ انعدام أهم عنصرين في ازدهار الوحدة وتطورها ألا وهما التكوين والتدريب ؛
- ✓ بالرغم من أن الوحدة تعتبر إنتاجية إلا أنها تفتقر إلى أدوات التحليل مثل المحاسبة التحليلية والتحليل المالي ؛
- ✓ تدني أجور الموظفين والعمال مما أدى إلى التهاون في تأدية واجباتهم بالشكل المطلوب وبالتالي تدهور أدائها وانخفاض مردوديتها ؛
- ✓ في حالة الشراء لا تعتمد الوحدة على المناقصات وتكتفي بالفاتورة الشكلية فقط من كل مورد.

ثالثا: النتائـــج المتحصل عليها:

بعد القيام بهذه الدراسة التطبيقية لوحدة تكرير السكر "راسيلا" خلصنا ببعض النتائج سنوجزها كالأتي:

- ✓ وضعية المؤسسة جد صعبة مما يعطي انطباع سيئ عن المؤسسة، وهذا راجع للخسائر التي حققتها طوال سنوات الدراسة ؛
- ✓ استعمال الوحدة لبرامج الإعلام الآلي **LOGICIEL** يقلل من حدوث الأخطاء في عملية التقييد المحاسبي ؛
- ✓ فيما يخص المخزون عدم الاحتفاظ بمخزون أمان لمواجهة الظروف الطارئة ؛
- ✓ لدى المؤسسة مجموعة من المؤهلات والطاقات غير المستغلة خاصة فيما يتعلق بتجديد الهياكل العامة للورشات وتجديد الآلات ؛
- ✓ بالنسبة للخصوم تعتمد المؤسسة على الديون خاصة قصيرة الأجل ؛
- ✓ صعوبة تقدير بعض التكاليف والتحكم فيها وذلك لعدم وجود محاسبة التكاليف في المؤسسة.

رابعا: الاقتراحات:

بالرغم من أن المؤسسة لديها إمكانيات في ميدان تكرير السكر إلا أن عدم استغلال هذه الطاقة الإنتاجية ي أفكار جديدة، قد يضيع فرص الربح على المؤسسة وسنقدم اقتراحات موجهة للمسؤولين في الوحدة محل الدراسة والمتمثلة في بعض الأفكار سنوجزها فيما يلي:

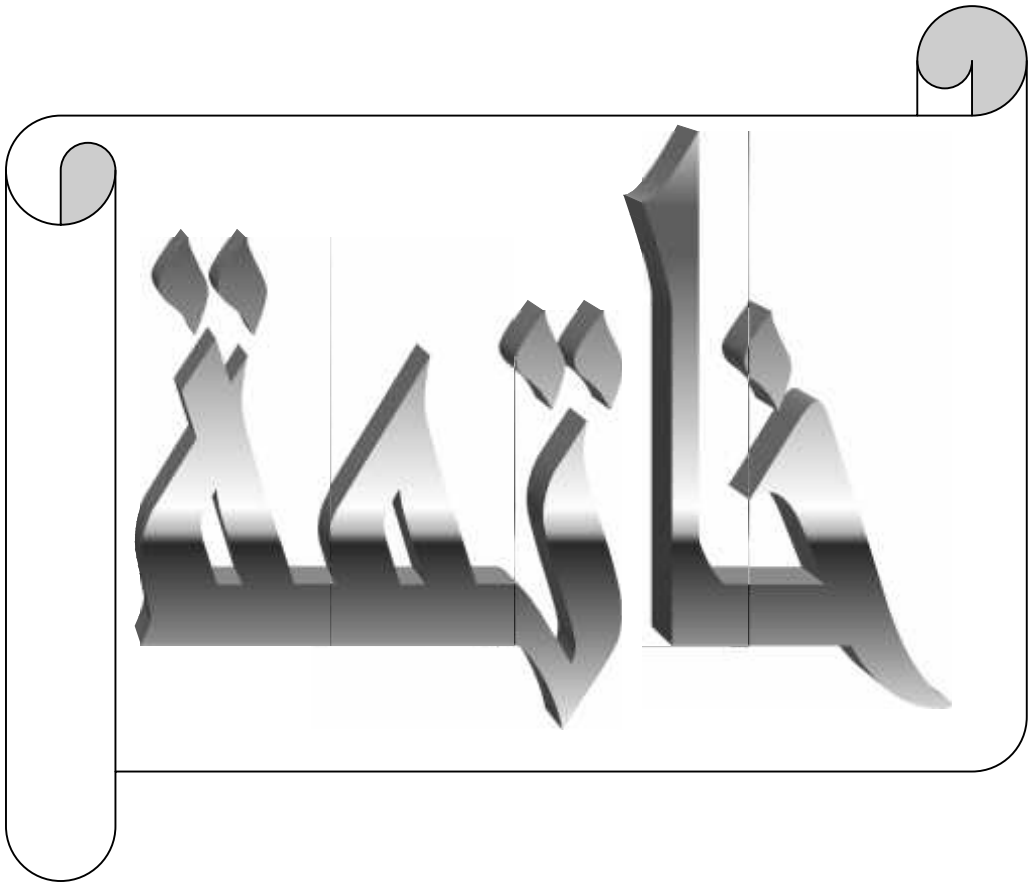
- ✓ تكوين إطارات متخصصة في تقنيات التسيير للقيام بالتنبؤ والتخطيط والتحليل المالي والرقابة المالية، مما يساعد على إدارة أصول الوحدة وخاصة الأصول المتداولة بالشكل الأمثل ؛
- ✓ تخصيص جزء من المخزونات كهامش أمان لمواجهة تقلبات نقص المواد الأولية والبضائع، وذلك لضمان استمرار نشاطات المؤسسة ؛
- ✓ بالنسبة للخزينة يجب على المؤسسة الاعتماد على الديون طويلة الأجل بدل الديون قصيرة الأجل حتى تضمن تمويل أصولها المتداولة ويكون لدى المؤسسة متسع من الوقت لمواجهة هذه الالتزامات ؛
- ✓ استقطاب موارد بشرية ذات مهارات وكفاءات عالية.

خلاصة:

من خلال قيامنا بإجراء دراسة تطبيقية حول وحدة تكرير السكر "راسيلا" توصلنا إلى التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية وكيفية متابعة النشاط المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى الوقوف على كيفية القيام بالمراجعة الداخلية داخل المؤسسة.

ومن خلال تحليلنا لمؤشرات التوازن الخاصة بالوحدة ارتأينا إلى أنها تعاني من خلل في توازنها المالي خلال كل سنوا الدراسة أي أنها تعاني من عجز مالي. أما عند قيامنا بالتحليل عن طريق النسب المالية ونسب المردودية نستطيع القول بأن المؤسسة ليست في وضعية مالية جيدة خلال كل سنوات الدراسة، وهذا يترجم من خلال النتائج السلبية التي حققتها طوال الفترة المدروسة.

وعدم وجود مديرية خاصة بالمراجعة الداخلية في وحدة تكرير السكر "راسيلا" هذا ما زاد الأمر سوءا نتيجة لعدم ضبط الرقابة الداخلية فيها، فمن خلال تشخيصنا لوضعيتها المالية ارتأينا بأن وضعها المالي جد سيئ خلال الفترة المدروسة.


خاتمة

خاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع المراجعة الداخلية ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، ومعالجة الإشكالية التالية: "ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟ حيث حاولنا تسليط لضوء على دور المراجعة الداخلية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية ومنح ضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة التي يتولى المراجع الداخلي مراجعة حساباتها هذا من جهة ومن جهة أخرى حاولنا إبراز نطاق عمل المراجع الداخلي وكيفية إعداده لتقرير المراجعة الداخلية حول القوائم المالية.

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة لما لها من تأثير على السير الحسن لأنظمة الرقابة المتعلقة بأداء المؤسسة ككل. حيث تعمل هذه الأخيرة على تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن طريق إعدادها تقريرا تقييمي نهائيا شاملا حول الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تحليل القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، قصد الوقوف على الصعوبات والمشاكل والظروف التي من الممكن أن تعرقل سير المؤسسة نحو التطور والازدهار، وبالتالي محاولة المراجع الداخلي وفق درايته بوضعية المؤسسة التوصل لى الحلول المناسبة لتحسين أدائها المالي.

وهكذا وكنتيجة عامة يمكن القول بأن المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة بالمؤسسة تعمل على معاينة المعلومات والقوائم المالية والبيانات المحاسبية ومختلف ممتلكات المؤسسة ودراستها وتحليلها ثم استخراج النقائص والثغرات، بالإضافة إلى إبداء رأي محايد واقتراح الحلول وتقديم التوصيات الممكنة.

اختبار الفرضيات:

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات التالية:

- فيما يخص ضية الأولى والتي تنص على أن المراجعة الداخلية وظيفة حتمية لجميع المؤسسات الاقتصادية حيث تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف قرارها على باع المراجع الداخلي مجموعة من الإجراءات والتدابير في شأن ذلك، حيث توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تابعة للإدارة، وضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية من أجل ن الأداء وترشيد القرارات لدى الإدارة العليا، ولا بد من توفر مجموعة من الإجراءات والتدابير التي يجب على المراجع الداخلي اتخاذها وإتباعها من أجل أن يؤدي مهمته على أكمل وجه.
- وفيما يتعلق بالفرضية الثانية التي مفادها أنه تتبع المراجعة الداخلية منهجية علمية منتظمة، تستند على وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها لحالة المؤسسة.

هي أيضا صحيحة وتحققت، فمن ما لا شك فيه أن المراجع الداخلي من خلال تنفيذه لمهمته يسعى إلى جمع الأدلة والبراهين الكافية واللازمة لتمكينه من إصدار حكمه العادل على وضعية المؤسسة.

- أما من خلال الفرضية الثالثة توصلنا إلى أنها صحيحة وتحققت، والتي مفادها أن المراجعة الداخلية تقوم بفحص ومراجعة القوائم المالية للتأكد من الوضع المالي داخل المؤسسة. وكذلك تقوم بتقييم المشروع من الناحية المالية من حيث السيولة داخل المؤسسة وكذا القوائم المالية بهدف التحقق والوقوف على مختلف المعلومات المالية والمحاسبية للتأكد من صدقها وصحتها ويساعد في ذلك التقرير المقدم من طرف المراجع الداخلي حول القوائم المالية بتقديم معلومات تخص الأداء المالي المستقبلي لوحدة تكرير السكر "راسيلا".

نتائج الدراسة:

أظهرت الدراسة جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للمديرية العامة فهي تحقق أحد معاييرها وهي استقلالية المراجع الداخلي في الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وذلك عن طريق تنظيم كامل لقسم المراجعة الداخلية مما يساعد على تنفيذ عملها بإعطاء شرعية أكبر نظرا لتبعيتها للمديرية العامة ؛
- تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدود الخطأ وهذا ما يزيد الحاجة إليها، بالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل نسبة الخطأ، كما تسعى المراجعة الداخلية إلى الحد من الإسراف وضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و يحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية داخل المؤسسة ؛
- يركز المراجع الداخلي في عمله على توفير تأكيد موضوعي حول المركز المالي وتقييم الأداء المالي من خلال التقرير الذي يرفعه للجهات المختصة ؛
- إن عملية تقييم الأداء لا تنحصر فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وإنما تتسع لأكثر من ذلك وتشمل كذلك المؤسسات السليمة والتي تجد من عملية تقييم الأداء تشخيص النقائص ترى أنها بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي إلى تفاقمها وبالتالي صعوبة حلها، ولذا نجد أن المؤسسة الناجحة تتمثل في تلك التي تقوم بتقييم أدائها بصفة دورية ومستمرة ؛
- يعتبر فحص وتحليل القوائم المالية من أهم أساليب المراجعة المستخدمة في تقييم الأداء وخاصة عن طريق النسب المالية التي توضح وتبين الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة ؛

- تقييم الأداء المالي يقوم على تحديد الوضعية المالية للمؤسسة من خلال قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء المعايير المحددة مسبقا.

التوصيات:

على ضوء الفرضيات والنتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح بعض التوصيات التي تساهم في تحسين أداء المراجعة في المؤسسة وهي كالتالي:

- ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الجزائر من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات عمل خاصة بها وأخرى ترتبط بشخص المراجع الداخلي ؛
- زيادة درجة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية ومنحها الصلاحية الكاملة التي تساعدها على القيام بالمهام والأعمال المخولة لها على أحسن وجه ؛
- ربط قسم المراجعة الداخلية بأعلى مستويات الهيكل التنظيمي في المؤسسة من أجل ضمان الاستقلالية في الأداء ؛
- اهتمام المراجع الداخلي برأي المراجع الخارجي والذي يشير فيه إلى حالة نظام الرقابة الداخلية وإلى الانحرافات في أداء المؤسسة عبر السنوات أو مع غيرها من المؤسسات لنفس الفترة، وخصوصا الانحرافات الإيجابية وتنميتها ؛
- ضرورة وجود الإفصاح الكافي عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الوضع المالي للمؤسسة، وتكون مساعدة على تقييم الأداء المالي في المؤسسة بغرض رسم سياسات مستقبلية مساعدة على اتخاذ قرارات المختلفة من طرف الإدارة المالية وخاصة التمويلية منها، وذلك بإرساء نظام محاسبي فعال تغلب عليه الحقيقة الاقتصادية على الظاهرة القانونية ؛
- يعد استقلال المراجع الداخلي أهم ركن في مقومات أي مراجعة فعالة، حيث تتحدد من خلاله قيمة الخدمات التي تحصل عليها أية مؤسسة من وظيفة المراجعة الداخلية ؛
- ويمكن تحقيق الاستقلال المهني من خلال عنصرين هما: المركز التنظيمي والموضوعية، فكلما استقل المراجع الداخلي عن السلطات التي تخضع لإشراف مراجعاته، وكلما ارتفع المستوى الإداري الذي يكون مسؤولا أمامه بصفة مباشرة كلما إزدادت أهميته وقيمة المراجعة الداخلية.

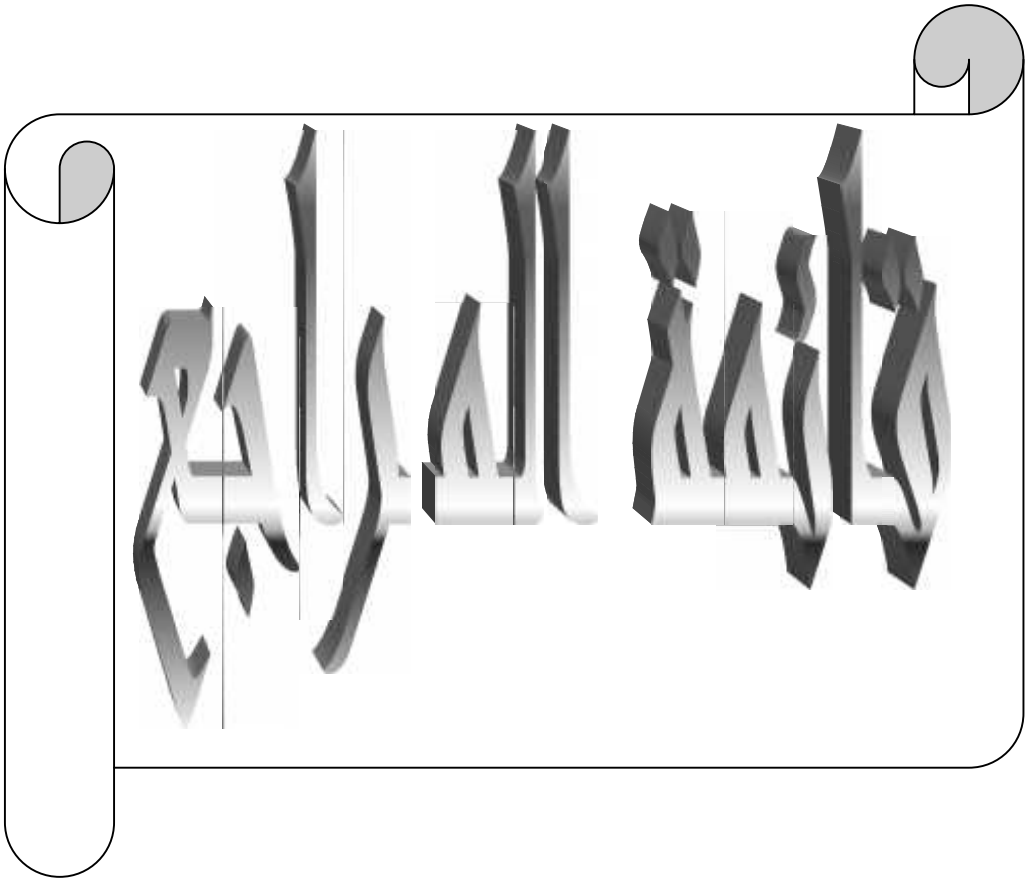
ولهذا نقترح على وحدة تكرير السكر "راسيلا" إعادة النظر في مكانة المراجعة الداخلية بها، وذلك بإنشاء مديرية خاصة بالمراجعة الداخلية مرتبطة مباشرة بأعلى مستوى إداري بها (المدير العام)، ومستقلة عن باقي الإدارات الأخرى، حتى يحس أفرادها بعبء المسؤولية الملقاة على عاتقهم من جهة، وحتى يتمكنوا من تنفيذ أعمالهم بصفة مهنية وبكل استقلالية وموضوعية من جهة أخرى.

آفاق الدراسة:

يعتبر موضوع دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ذا أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية نظرا لكون نتائج المراجعة الخارجية تتميز بالتأخير النسبي فهي تحدث بعد نهاية السنة المالية، مما يجعل هناك ضرورة كبيرة للمراجعة الداخلية لمنع كل أنواع الغش والتلاعب بالدفاتر المحاسبية عن طريق المتابعة الدائمة والمستمرة من قبل المراجع الداخلي.

كما تعد المراجعة الداخلية من أهم الوظائف الداخلية داخل أي منظمة وبالتالي يحتاج هذا الموضوع لدراسات أخرى تكمل ما قمنا به وتتمحور حول:

- جودة المراجعة الداخلية للقوائم المالية ؛
- المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة ؛
- مدى تأثير لجنة المراجعة في تحقيق تكامل فعال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في المؤسسة محل المراجعة.


قائمة المراجع

قائمـــــة المراجـــع:

❖ **الكتب باللغة العربية:**

1. محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2008.
2. محمد السيد سرايا، **سول و قواعد المراجعة والتدقيق**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
3. حمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات**"، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2006.
4. خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية**" دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004.
5. أمين السيد أحمد لطفي، "**التطورات الحديثة في المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
6. حمد عبد المولى الصباغ وآخرون، "**أساسيات المراجعة ومعاييرها**"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008.
7. الفين أرنيز، جيمس لوبك، "**المراجعة مدخل متكامل**"، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2002-2009.
8. عبد الفتاح صحن وآخرون، "**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**" الدار الجامعية، مصر، 2008/2007.
9. خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
10. حي رزق السوافيري وآخرون، "**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
11. محمود يوسف جربوع، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
12. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
13. صلاح الدين عبد الباقي، "**الجوانب العلمية والتطبيقية في إدارة الموارد البشرية في المنظمات**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.

14. أحمد ماهر، "**إدارة الموارد البشرية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

15. سهيلة محمد عباس، "**إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003.

16. مجيد الكرخي، "**تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

17. خالد عبد الرحيم، مطر الهيني، "**إدارة الموارد البشرية**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2003.

18. عبد الباري إبراهيم درة، زهير نعيم الصباغ، "**إدارة الموارد البشرية في القرن الواحد والعشرين**"، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2008.

19. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، "**دليل الإدارة الذكية لتنمية الموارد البشرية في المنظمات المعاصرة**"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط1.

20. فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمن، **إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008/1999.

21. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، "**الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011.

22. السعيد فرحات جمعة، "**الأداء المالي لمنظمات الأعمال**" دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.

23. عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2001.

❖ **الكتب باللغة الأجنبية:**

1. Michael Armestran,**" Performance Management: key stratigies and practical guideline "**, kogan page, London and philadelfi, 3rd edition, 2000.

❖ **المذكرات:**

1. بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، "**المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار**"، مذكرة مكملة لنيل شهاة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011.

2. دادن عبد الغني، "**قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية نحو إرساء لنموذج الإنظار المبكر باستعمال المحاكاة المالية**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006.

3. بلعالم عائشة، "**ر التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية**"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014-2015.

❖ **الملتقيات:**

1. حمد نجيب دبابيش، طارق قدوري، "**دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**"، الملتقى الوطني واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5و2013/05/6.

❖ **المجلات:**

1. عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، "**تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية استخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي (AFD) خلال فترة 2006-2011**"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 2، المجلد 7، جامعة ورقلة، 2014.

❖ **مواقع الإنترنت:**

1. دادن عبد الغني، "**راءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الإقتصدية**"، 2016/05/06.
http://revues.univ-ouargla.dz/index.php/numero-04-2006/810-dadene-abdelghani-yahoo-fr

الملاحق

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 1

BILAN ACTIF EXERCICE 2012

ACTIF	NOTE	2012Brut	2012Amort-Prov	2012Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		0,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles		1 754 058 922,41	1 050 955 459,12	703 103 463,29
Immobilisations encours		1 007 104,55	0,00	1 007 104,55
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Titres mis en équivalence - entreprises associées		0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00
Impôts Différés Actif		**218 709,27**	**0,00**	218 709,27
TOTAL ACTIF NON COURANT		**1 755 284 736,22**	**1 050 955 459,12**	**704 329 277,10**
ACTIF COURANT		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Stocks et encours		71 942 191,21	0,00	71 942 191,21
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		0,00	0,00	0,00
Clients		488 412 592,83	72 332 189,31	416 080 403,53
Autres débiteurs		1 734 705,29	701 705,63	1 032 999,66
Impôts		16 522 022,41	0,00	16 522 022,41
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES		0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00
Trésorerie		482 776,76	0,00	482 776,76
TOTAL ACTIF COURANT		**579 094 288,52**	**73 033 894,94**	**506 060 393,58**
TOTAL GENERAL ACTIF		**2 334 379 024,74**	**1 123 989 354,06**	**1 210 389 670,68**

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 2

BILAN PASSIF EXERCICE 2012

PASSIF	NOTE	2012
CAPITAUX PROPRES		0,00
CAPITAL EMIS (ou compte de l'exploitant)		102 936 600,00
CAPITAL SOUSCRI-NON APPELE		0,00
PRIMES ET RESERVES (RESERVES CONSOLIDEES) (1)		360 888,38
ECART DE REEVATUATION		352 754 581,73
ECART D'ÉQUIVALENCE		0,00
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		27 868 907,06
REPORT A NOUVEAU		-29 883 156,46
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE (1)		0,00
PART DES MINORITAIRES (1)		0,00
TOTAL I		**454 037 820,70**
PASSIFS NON COURANTS		0,00
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		230 212 125,00
IMPOTS (différés et provisionnés)		0,00
DROITS DU CONCEDANT		0,00
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		3 854 854,56
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**234 066 979,56**
PASSIFS COURANTS		0,00
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES		86 411 781,66
IMPOTS		61 879 504,12
AUTRES DETTES		372 948 381,28
TRESORERIE PASSIF		1 045 203,35
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**522 284 870,42**
TOTAL GENERAL PASSIF		**1 210 389 670,68**

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 3

COMPTE DE RESULTAT EX 2012

LIBELLE	NOTE	2 012
Ventes de marchandises et prestations de service		367 403 611,60
Production stockée ou destockée		0,00
Production immobilisée		0,00
Subventions d'exploitation		493 486,85
1 - PRODUCTION DE L'EXERCICE		**367 897 098,45**
Marchandises consommées		69 022 482,73
Services extérieurs et autres consommations		37 347 858,65
2 - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**106 370 341,39**
3 - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		**261 526 757,07**
Charges du personnel		109 798 044,91
Impôts , taxes et versements assimilés		10 452 190,59
4 - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**141 276 521,56**
Autres produits opérationnels		393 449,28
Autres charges opérationnelles		2 585 240,39
Dotations amortissements , provisions et pertes de valeur		111 289 883,27
Reprises sur pertes de valeur et provisions		0,00
5 - RESULTAT OPERATIONNEL		**27 794 847,18**
Produits financiers		74 059,88
Charges financiéres		0,00
6 - RESULTAT FINANCIER		**74 059,88**
7 - RESULTAT ORDINARE AVANT IMPOT (5 + 6)		**27 868 907,06**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**368 364 607,61**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**340 495 700,55**
8 - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**27 868 907,06**
Eléments extraordinaires - Produits		0,00
Eléments extraordinaires - Charges		0,00
9 - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**0,00**
10 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**27 868 907,06**
Part dans les résultats nets des Sociétés mises en équivalance (1)		0,00
11- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		**0,00**
Dont part des minoritaires (1)		0,00
Part du groupe (1)		0,00

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 4

BILAN ACTIF EXERCICE 2013

ACTIF	NOTE	2013Brut	2013Amort-Prov	2013Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)		0,00	0,00	0,00
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		0,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles		**2 069 663 159,71**	**1 347 603 534,76**	**722 059 624,95**
Immobilisations encours		10 843 046,80	0,00	10 843 046,80
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalence - entreprises associées		0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Prêts et autres actifs financiers non courants		**259 975,17**	**0,00**	**259 975,17**
Impôts Différés Actif		**0,00**	**0,00**	**0,00**
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 080 766 181,68	1 347 603 534,76	733 162 646,92
ACTIF COURANT		0,00	0,00	0,00
Stocks et encours		72 608 561,32	0,00	72 608 561,32
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		0,00	0,00	0,00
Clients		143 233 053,30	85 979 772,19	57 253 281,10
Autres débiteurs		1 939 490,12	834 102,92	1 105 387,20
Impôts		35 831 163,65	0,00	35 831 163,65
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES		0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00
Trésorerie		1 940 639,03	0,00	1 940 639,03
TOTAL ACTIF COURANT		**255 552 907,41**	**86 813 875,11**	**168 739 032,30**
TOTAL GENERAL ACTIF		**2 336 319 089,09**	**1 434 417 409,87**	**901 901 679,22**

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 5

BILAN PASSIF EXERCICE 2013

PASSIF	NOTE	2013
CAPITAUX PROPRES		**0,00**
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		122 358 600,00
Prime liées au capital social		428 980,52
Capital non appelé		0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		0,00
Ecart de réévaluation		419 312 049,98
Ecart d'équivalence (1)		0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		-253 195 955,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-4 125 515,48
Part de la société consolidante (1)		0,00
Part des minoritaires (1)		0,00
TOTAL I		**284 778 160,02**
PASSIFS NON COURANTS		**0,00**
Emprunts et dettes financières		193 215 215,13
Impôts (différés et provisionnés)		0,00
Autres dettes non courantes		0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 498 287,34
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		197 713 502,47
PASSIFS COURANTS		0,00
Fournisseurs et comptes rattachés		123 143 162,38
Impôts		72 883 717,76
Autres dettes		223 372 560,98
Trésoreries Passif		10 575,62
TOTAL PASSIFS COURANTS III		419 410 016,73
TOTAL GENERAL PASSIF		901 901 679,22

RASSILA SPA
SERVICE COMPTABILITE GENERELE
SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 6

COMPTE DE RESULTAT EX 2013

LIBELLE	NOTE	2013
Ventes et produits annexes		124 581 044,02
Variation stocks produits finis et en cours		0,00
Production immobilisée		0,00
Subventions d'exploitation		1 071 475,34
1 - PRODUCTION DE L'EXERCICE		**125 652 519,36**
Achats consommés		89 416 083,96
Services extérieurs et autres consommations		31 856 770,59
2 - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		121 272 854,55
3 - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		4 379 664,82
Charges de personnel		127 012 094,53
Impôts, taxes et versements et aux provisions		831 798,99
4 - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-123 464 228,70
Autres produits opérationnels		4 329 449,80
Autres charges opérationnelles		1 141 513,00
Dotations aux amortissements et aux provisions		134 690 619,57
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		0,00
5 - RESULTAT OPERATIONNEL		**-254 966 911,46**
Produits financiers		0,00
Charges financiers		0,00
6 - RESULTAT FINANCIER		**0,00**
7 - RESULTAT ORDINARE AVANT IMPOT (5 + 6)		**-254 966 911,46**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00
Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaires		0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**129 981 969,16**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**384 948 880,62**
8 - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-254 966 911,46**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		1 770 956,46
Eléments extraordinaires (Charges) (à préciser)		0,00
9 - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**1 770 956,46**
10 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-253 195 955,00**
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalence (1)		0,00
11- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		**0,00**
Dont part des minoritaires (1)		0,00
Part du groupe (1)		0,00

RASSILA SPA
SERVICE COMPTABILITE GENERELE

الملحق رقم 7

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

BILAN ACTIF EXERCICE 2014

	NOTE	2014Brut	2014Amort-Prov	2014Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)		0,00	0,00	0,00
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		0,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles		2 080 674 358,63	1 479 516 865,52	601 157 493,11
Immobilisations encours		5 968 713,43	0,00	5 968 713,43
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Titres mis en équivalence - entreprises associées		0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		259 975,17	0,00	259 975,17
Impôts Différés Actif		0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		**2 086 903 047,23**	**1 479 516 865,52**	**607 386 181,71**
ACTIF COURANT		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Stocks et encours		73 727 252,92	0,00	73 727 252,92
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Clients		144 397 431,38	85 979 772,19	58 417 659,18
Autres débiteurs		1 730 852,23	834 102,92	896 749,31
Impôts		47 160 164,48	0,00	47 160 164,48
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00
Trésorerie		37 235 139,11	0,00	37 235 139,11
TOTAL ACTIF COURANT		**304 250 840,12**	**86 813 875,11**	**217 436 965,01**
TOTAL GENERAL ACTIF		**2 391 153 887,36**	**1 566 330 740,64**	**824 823 146,72**

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 8

BILAN PASSIF EXERCICE 2014

PASSIF	NOTE	2014
CAPITAUX PROPRES		**0,00**
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		122 358 600,00
Prime liées au capital social		428 980,52
Capital non appelé		0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		0,00
Ecart de réévaluation		419 312 049,98
Ecart d'équivalence (1)		0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		-166 524 793,78
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-258 746 405,38
Part de la société consolidante (1)		0,00
Part des minoritaires (1)		0,00
TOTAL I		**116 828 431,34**
PASSIFS NON COURANTS		**0,00**
Emprunts et dettes financières		96 470 840,13
Impôts (différés et provisionnés)		0,00
Autres dettes non courantes		0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 498 287,34
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**100 969 127,47**
PASSIFS COURANTS		**0,00**
Fournisseurs et comptes rattachés		148 835 037,55
Impôts		73 750 902,64
Autres dettes		384 429 072,10
Trésoreries Passif		10 575,62
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**607 025 587,91**
TOTAL GENERAL PASSIF		**824 823 146,72**

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 9

COMPTE DE RESULTAT EX 2014

LIBELLE	NOTE	2014
Ventes et produits annexes		216 399 218,28
Variation stocks produits finis et en cours		0,00
Production immobilisée		0,00
Subventions d'exploitation		**0,00**
1 - PRODUCTION DE L'EXERCICE		216 399 218,28
Achats consommés		90 072 796,01
Services extérieurs et autres consommations		15 563 382,14
2 - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		105 636 178,15
3 - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		110 763 040,13
Charges de personnel		128 256 875,28
Impôts, taxes et versements et aux provisions		1 002 228,83
4 - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-18 496 063,98
Autres produits opérationnels		914 824,01
Autres charges opérationnelles		633 798,76
Dotations aux amortissements et aux provisions		133 609 815,47
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		**0,00**
5 - RESULTAT OPERATIONNEL		-151 824 854,20
Produits financiers		41 856,38
Charges financiers		**14 741 795,96**
6 - RESULTAT FINANCIER		**14 699 939,58**
7 - RESULTAT ORDINARE AVANT IMPOT (5 + 6)		-166 524 793,78
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00
Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaires		**0,00**
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**217 355 898,67**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**383 880 692,45**
8 - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-166 524 793,78
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00
Eléments extraordinaires (Charges) (à préciser)		**0,00**
9 - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**0,00**
10 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-166 524 793,78
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalence (1)		**0,00**
11- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		0,00
Dont part des minoritaires (1)		0,00

Part du groupe (1) 0

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 10

BILAN ACTIF EXERCICE 2015

ACTIF	NOTE	2015Brut	2015Amort-Prov	2015Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		0,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles		2 086 594 676,51	1 521 981 342,31	564 613 334,20
Immobilisations encours		3 206 532,42	0,00	3 206 532,42
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Titres mis en équivalence - entreprises associées		0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		259 975,17	0,00	259 975,17
Impôts Différés Actif		**0,00**	**0,00**	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		**2 090 061 184,10**	**1 521 981 342,31**	**568 079 841,79**
ACTIF COURANT		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Stocks et encours		83 780 920,15	0,00	83 780 920,15
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		0,00	0,00	0,00
Clients		144 738 433,70	85 979 772,19	58 758 661,51
Autres débiteurs		3 429 388,83	834 102,92	2 595 285,91
Impôts		62 413 015,67	0,00	62 413 015,67
Autres actifs courants		0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES		0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00
Trésorerie		24 745 503,78	0,00	24 745 503,78
TOTAL ACTIF COURANT		**319 107 262,13**	**86 813 875,11**	**232 293 387,01**
TOTAL GENERAL ACTIF		**2 409 168 446,22**	**1 608 795 217,42**	**800 373 228,80**

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 11

BILAN PASSIF EXERCICE 2015

PASSIF	NOTE	2015
CAPITAUX PROPRES		0,00
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		122 358 600,00
Prime liées au capital social		428 980,52
Capital non appelé		0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		0,00
Ecart de réévaluation		419 312 049,98
Ecart d'équivalence (1)		0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		-71 903 414,35
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-431 914 300,91
Part de la société consolidante (1)		0,00
Part des minoritaires (1)		0,00
TOTAL I		**38 281 915,24**
PASSIFS NON COURANTS		**0,00**
Emprunts et dettes financières		22 113 000,00
Impôts (différés et provisionnés)		0,00
Autres dettes non courantes		0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 126 488,68
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**26 239 488,68**
PASSIFS COURANTS		**0,00**
Fournisseurs et comptes rattachés		133 915 639,12
Impôts		73 574 684,15
Autres dettes		528 350 926,00
Trésoreries Passif		10 575,62
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**735 851 824,88**
TOTAL GENERAL PASSIF		**800 373 228,80**

RASSILA SPA

SERVICE COMPTABILITE GENERELE

SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 12

COMPTE DE RESULTAT EX 2015

LIBELLE	NOTE	2015
Ventes et produits annexes		200 179 629,27
Variation stocks produits finis et en cours		0,00
Production immobilisée		0,00
Subventions d'exploitation		357 091,46
1 - PRODUCTION DE L'EXERCICE		**200 536 720,72**
Achats consommés		97 559 692,07
Services extérieurs et autres consommations		18 599 875,58
2 - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**116 159 567,65**
3 - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		**84 377 153,07**
Charges de personnel		107 478 568,11
Impôts, taxes et versements et aux provisions		824 633,15
4 - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-23 926 048,19**
Autres produits opérationnels		476 417,87
Autres charges opérationnelles		454 350,56
Dotations aux amortissements et aux provisions		43 389 709,03
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		371 798,66
5 - RESULTAT OPERATIONNEL		**-66 921 891,24**
Produits financiers		28 746,39
Charges financiers		5 010 269,50
6 - RESULTAT FINANCIER		**4 981 523,11**
7 - RESULTAT ORDINARE AVANT IMPOT (5 + 6)		**-71 903 414,35**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00
Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaires		0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**201 413 683,64**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**273 317 097,99**
8 - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-71 903 414,35**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00
Eléments extraordinaires (Charges) (à préciser)		0,00
9 - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**0,00**
10 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-71 903 414,35**
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalence (1)		0,00
11- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		**0,00**
Dont part des minoritaires (1)		0,00
Part du groupe (1)		0,00

RASSILA SPA
SERVICE COMPTABILITE GENERELE
SIDI LAKHDAR KHEMIS MILIANA

الملحق رقم 13

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

DESIGNATION	Note	Exercice 2012	Exercice 2013	Exercice 2014	Exercice 2015
Encaissement reçus des clients		345 121 984,68	248 579 982,58	265 170 067,14	253 110 553,26
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-205 070 474,52	-155 060 017,38	-150 452 579,90	-197 268 988,17
Intérêts et autres frais financiers payés		-21 359 996,69	-11 305 129,04	-10 484 867,82	-3 883 367,13
Impôts sur les résultats payés					
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		**118691513,5**	**82214836,16**	**104232619,4**	**51958197,96**
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à					
Flux de trésorerie net provenant des activités		**118691513,5**	**82214836,16**	**104232619,4**	**51958197,96**
Flux de trésorerie lié aux activités d'investissement					
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles		-145 567 335,40	-25 048 694,12	-9 316 022,00	-6 804 026,59
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou			2 750 276,00	0,00	0,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières					
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières					
Intérêts encaissés sur placements financiers					
dividendes et quote part de résultats reçus					
Flux de trésorerie net provenant des activitésd'investissement (B)		**-145567335,4**	**-22298418,12**	**-9316022**	**-6804026,591**
Flux de trésorerie liés aux activités de financement					
Encaissements suite à l'émission d'actions					
Dividendes et autres distributions effectués					
Encaissements provenant d'emprunts		74 412 000,00			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		-34 880 625,00	-58 047 930,23	-69 562 500,00	-55 650 000,00
Flux de trésorerie net provenant des activités definancement (C)		**39531375**	**-58047930,23**	**-69562500**	**-55650000**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et					
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**12655553,07**	**1868487,811**	**25354097,42**	**-10495828,63**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de		563 939,64	-480 706,49	1 387 781,32	26 765 728,74
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de		13 219 492,71	1 387 781,32	26 741 878,74	16 269 900,11
Variation de trésorerie de la période		**12655553,07**	**1868487,811**	**25354097,42**	**-10495828,63**
Rapprochement avec le résultat comptable					